

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

**POMEN NERAČUNOVODSKIH INFORMACIJ ZA  
ODLOČANJE**

Ljubljana, september 2002

PETRA FIJAVŽ

# KAZALO

<b>1.</b>	<b>UVOD</b>	<b>1</b>
<b>2.</b>	<b>PODJETJE</b>	<b>2</b>
<b>2.1.</b>	<b>Podjetje in njegov cilj</b>	<b>2</b>
<b>2.2.</b>	<b>Spremembe v okolju</b>	<b>4</b>
2.2.1.	Turbolentnost kot temeljna značilnost sodobnih poslovnih okolij spreminja koncepte poslovanja podjetij	5
<b>2.3.</b>	<b>Ravni managementa v podjetju</b>	<b>6</b>
<b>2.4.</b>	<b>Funkcije managementa</b>	<b>7</b>
2.4.1.	Planiranje	7
2.4.2.	Organiziranje	8
2.4.3.	Vodenje	8
2.4.4.	Kontroliranje	9
2.4.5.	Odločanje	9
2.4.5.1.	Opredelitev odločanja in procesa odločanja	9
2.4.5.2.	Faze procesa odločanja	10
2.4.5.3.	Odločanje, tveganje in negotovost	11
2.4.5.4.	Zvrsti odločitev	12
2.4.5.5.	Druge zvrsti odločitev	13
2.4.5.6.	Odločanje managerjev	14
<b>3.</b>	<b>RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČANJE</b>	<b>15</b>
<b>3.1.</b>	<b>Računovodski informacijski sistem</b>	<b>17</b>
<b>3.2.</b>	<b>Pomen računovodskih informacij za odločanje</b>	<b>18</b>
<b>3.3.</b>	<b>Uporabniki računovodskih informacij</b>	<b>18</b>
<b>3.4.</b>	<b>Kritike računovodskih informacij</b>	<b>20</b>
3.4.1.	Kritika računovodskega izkazovanja poslovnih kategorij	20
3.4.2.	Kritika računovodskih kazalcev	21
<b>4.</b>	<b>NERAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČANJE</b>	<b>23</b>
<b>4.1.</b>	<b>Vloga neračunovodskih informacij za odločanje</b>	<b>23</b>
<b>4.2.</b>	<b>Sodobni neračunovodski kazalci uspešnosti poslovanja podjetja</b>	<b>25</b>
4.2.1.	Pristop Johnsona in Kaplana	26
4.2.2.	Pristop Howella in Soucyja	26
4.2.3.	Pristop Fisherja	27
4.2.4.	Pristop Garrisona	28

4.2.5.	Pristop Maskella	29
4.2.6.	Pristop Ecclesa	30
4.2.7.	Priznanje Republike Slovenije za kakovost	31
4.2.8.	Pristop Kaplana in Nortona	32
4.2.9.	Pristop Nickolsa	34
<b>5.</b>	<b>URAVNOTEŽENI SISTEM KAZALNIKOV</b>	<b>37</b>
<b>5.1.</b>	<b>Uravnoreženi sistem kazalnikov kot managerski sistem</b>	<b>37</b>
<b>5.2.</b>	<b>Osnovni koncept uravnoreženega sistem kazalnikov</b>	<b>38</b>
<b>5.3.</b>	<b>Proces gradnje uravnoreženega sistem kazalnikov</b>	<b>41</b>
5.3.1.	Razvoj in izražanje strategije	42
5.3.1.1.	Finančni vidik	42
5.3.1.2.	Vidik poslovanja s strankami	45
5.3.1.2.1.	Tržni delež in delež naročil strank	46
5.3.1.2.2.	Ohranjanje strank	47
5.3.1.2.3.	Pridobivanje strank	47
5.3.1.2.4.	Zadovoljstvo strank	47
5.3.1.2.5.	Dobičkonosnost strank	47
5.3.1.3.	Vidik notranjih poslovnih procesov	48
5.3.1.3.1.	Proces inovacij	50
5.3.1.3.2.	Operativni proces	50
5.3.1.3.3.	Poprodajne storitve	51
5.3.1.4.	Vidik učenja in rasti	51
5.3.1.4.1.	Sposobnosti zaposlenih	52
5.3.1.4.2.	Zmogljivosti informacijskih sistemov	52
5.3.1.4.3.	Motivacija, avtonomnost in usklajevanje	53
5.3.1.5.	Vzročno-posledična razmerja	53
5.3.1.6.	Izbira, število in lastnosti izbranih kazalnikov	55
5.3.1.7.	Izbira organizacijske enote in razčlenjevanja sistema	56
<b>6.</b>	<b>SKLEP</b>	<b>58</b>
	<b>LITERATURA</b>	<b>59</b>
	<b>VIRI</b>	<b>61</b>

## 1. UVOD

V zadnjih desetletjih so se z vse večjo globalizacijo gospodarstva predpostavke poslovanja podjetij bistveno spremenile. Poslovna okolja postajajo vse bolj kompleksna in dinamična. Podjetja se morajo pravočasno odzivati na spremembe v okolju in jih obvladati. To zahteva od njih izredno prožno poslovanje in učinkovito upravljanje z informacijami ter predvsem z znanjem, ki je postalo osrednja kategorija in kritični dejavnik uspeha podjetij nove dobe.

V času ogromnih sprememb so managerji spoznali, da bo potrebno začeti poslovati drugače. Dejstvo je, da se je za kupca potrebno potruditi in da na istega kupca cilja še cela kopica tekmecev. To je za managerje izziv, ki terja drugačne strategije in nove odločitve. Pri sprejemanju odločitev ima manager vedno na voljo več možnosti. Najboljša je tista, s katero bo zastavljen cilj dosežen ob čim manjšem tveganju. Za ovrednotenje posameznih možnosti pa manager potrebuje dober informacijski sistem, ki mu preskrbi vse relevantne informacije.

Informacijskih sistemov v podjetju je več. Največji del neračunovodskih informacij managerji običajno dobijo prek managerskega informacijskega sistema, ki ga s podatki zalagajo funkcijski informacijski podsistemi. Največji vir finančnih informacij je računovodski informacijski sistem. Računovodstvo pripravlja informacije tako za notranje kot za zunanje uporabnike. Finančno računovodstvo pripravlja informacije za zunanje uporabnike, poslovodno računovodstvo pa pripravlja informacije za notranje uporabnike.

Sodobno opredeljevanje uspešnosti poslovanja nikakor ne izključuje vloge računovodskih kazalcev, saj ni mogoče zanikati sodobnih razvojev na področju finančnega merjenja in presojanja uspešnosti, kot sta na primer merili ekonomskega dobička in denarnih tokov iz poslovanja. Vendar se težišče informacij preveša k neračunovodskim kazalcem. Pri tem neračunovodske informacije razumemo kot tiste informacije, ki se nanašajo na nedenarne kategorije oziroma niso izražene v denarni enoti mere. Hkrati pa se sodobno pojmovanje uspešnosti kaže v tem, da se je ne meri s posameznim kazalcem, kot je temeljna mera pač pa s spletom več (bolj ali manj) enakovrednih kazalcev.

Šele s pojavom trga, cen in denarja kot menjalnega sredstva je lahko posamezni proizvajalec svojo produktivnost začel meriti tudi v denarnih enotah. Rečemo lahko, da se je od prvotnega samozadostnega proizvajalca dobrin dalje, ko je produktivnost izražena v naravnih merskih enotah, dejansko odražala uspešnost poslovanja kot celote, vloga neračunovodskih informacij zgolj zmanjševala.

Cilj mojega specialističnega dela je ugotoviti pomen neračunovodskih informacij, ki pripomorejo k doseganju ciljev podjetja, spoznati se s pristopi k oblikovanju sodobnih neračunovodskih kazalcev. Danes je za uspešno nastopanje ne svetovnih trgov potrebno več kot le nizki stroški in zadovoljiva kakovost.

## 2. PODJETJE

Podjetje predstavlja združbo ljudi, ki iščejo in izkoriščajo poslovne priložnosti z namenom pridobivanja dobička. Vloga podjetja z ekonomskega vidika je, da pretvarja poslovne prvine v proizvode in storitve. Podjetja predstavljajo produktivni del ekonomije in na dolgi rok ne morejo preživeti brez pridobivanja dobička (Ryan, 1995, str. 13).

Ljudje združijo svoje napore v okviru podjetja zato, ker je njihova ekonomska učinkovitost boljša, kot če bi delovali ločeno. V okviru podjetja se lahko zbere več znanja in finančnih sredstev, kot če bi ekonomski subjekti na trgu nastopali kot posamezniki. Ekonomska znanost pojasnjuje vzroke za nastanek in obstoj podjetja z različnimi teorijami.

V tržnem gospodarstvu podjetje lahko dolgoročno obstane na trgu le, če pri opravljanju svoje dejavnosti ustvarja dobiček. Ker dobička ni brez prodaje, mora podjetje izdelovati take izdelke oziroma opravljati take storitve, po katerih na trgu obstaja povpraševanje. Uspešna podjetja so prevzela sodobno trženjsko filozofijo z osredotočenjem na kupca kot nujno. Danes je namreč problem proizvod prodati, ne pa narediti. Za uresničevanje take usmeritve so pogloblitve raziskave trga in inovacije, ki nato usmerjajo in uravnavajo vse ostale dejavnosti v podjetju (Turk, 1990, str. 15).

Ključni koncept pridobitnega podjetja je koncept racionalnosti (Pučko, 1999, str. 3). Opredelili bi ga lahko kot maksimiziranje razmerja med vrednostjo rezultata in vrednostjo vlaganj v poslovanje oziroma kot maksimiziranje razmerja med prihodki in stroški, če se izrazimo po računovodsko. Glavno vlogo pri povečanju tega razmerja imajo managerji, ki s svojimi odločitvami lahko vplivajo na poslovanje. V njihovem interesu je sprejemanje čim bolj smotrnih odločitev, za to pa potrebujemo ustrezne informacije. Ker je odločitev odvisna od njihove razpoložljivosti, je nepogrešljiv del sodobnega podjetja ustrezno zasnovan informacijski sistem.

### 2.1. Podjetje in njegov cilj

Cilj na splošno lahko opredelimo kot neko želeno stanje v prihodnosti. Enako velja za cilj podjetja, ki ga lahko definiramo še ožje. Bennett (1997, str. 92) denimo pravi: »Cilj podjetja je nekaj, kar mora le-to doseči, če želi izpolniti svoje poslanstvo«. Bolj kot so cilji jasni, lažje je izbrati ustrezne aktivnosti za njihovo doseganje. Pri postavljanju ciljev velja upoštevati naslednja pravila:

- cilji morajo biti med seboj konsistentni (npr. maksimiranje kratkoročnih dobičkov ni konsistentno s ciljem dolgoročne stabilne rasti podjetja)
- cilji si morajo hierarhično slediti od najbolj splošnih na vrhu do najbolj specifičnih

- pri vsakem cilju mora biti določeno, kdo je odgovoren za njegovo doseg, kdaj mora biti dosežen in kako naj bo dosežen
- vsi cilji podjetja morajo biti v skladu s poslanstvom podjetja
- kriterij, ki določa, kdaj je cilj dosežen, mora biti postavljen vnaprej
- če je le možno, naj bodo cilji postavljeni s številkami
- cilji naj bodo realni.

Cilje si lahko zastavljamo samo ljudje, kar velja tudi za okvir podjetja. Temeljni problem nastane, ker v podjetju običajno obstaja več interesnih skupin, katerih cilji se med sabo razlikujejo in si pogosto celo nasprotujejo. Cilj zaposlenih so običajno visoke plače in dolgoročno zagotovljeno delovno mesto, kar je v nasprotju z interesom lastnikov, ki želijo ustrezno visoke dobičke. Opisan primer je samo eden od mnogih možnih neskladnosti ciljev. Da problem postane rešljiv, je potrebno določiti, katera od interesnih skupin je najpomembnejša. Njen cilj se postavi na vrh hierarhične lestvice, cilji ostalih interesnih skupin pa so temu podrejeni.

Anglosaksonska poslovna literatura si je precej enotna, da so najpomembnejša interesna skupina lastniki. Ti so vložili kapital v podjetje in prevzemajo največje tveganje v zvezi s poslovanjem. Managerji morajo najprej delovati v skladu s cilji lastnikov, kar pa ne pomeni, da lahko popolnoma zanemarijo ostale interesne skupine. Cilj lastnikov je oplajanje in ustrezna donosnost vložnega kapitala. Če to opredelimo še bolj natančno: lastniki želijo čim višjo vrednost svoje naložbe – delnice (Brigham & Gapenski, 1996, str. 16). Če je ta cilj jasen, je glavna naloga managerja točno definirana: maksimirati vrednost podjetja za lastnike («shareholder wealth maximization«).

Zagovorniki pristopa maksimiranja vrednosti podjetja menijo, da je vrednost («value») merljiv koncept. Vrednost se izračuna z uporabo tehnike diskontiranja bodočih denarnih tokov, ki so razpoložljivi lastnikom po poplačilu vseh ostalih obveznosti. Zanimivo je, da za izračun vrednosti ne potrebujemo neposredno podatka o računovodskih dobičkih, pa vendarle avtorji še naprej navajajo dobičkonosnost kot temeljni cilj podjetja. Hussex (1998, str. 282) s svojo definicijo to pomanjkljivost popravi in vključi vanjo denarni tok. Po njegovem mnenju mora direktor voditi podjetje tako, da ustvari ustrezen dobiček za lastnike in istočasno ustvari zadosti velik denarni tok za obnavljanje podjetja («corporate renewal«).

Kontinentalna, predvsem nemška poslovna literatura na ta problem gleda precej drugače. Dobler in Koebler (1997, str. 3) denimo kot temeljni cilj podjetja navajata zagotavljanje njegovega preživetja in nadaljnega obstoja («Sicherheit der Existenz und des Fortbestands des Unternehmens«). Na ta način naj bi bili najbolje izpolnjeni interesi vseh skupin, pri čemer na prvo mesto postavljata delavce («Arbeitnehmer«), šele nato pa na vrsto pridejo lastniki. Avtorja v svojem mnenju nista osamljena, saj je nemško gospodarstvo na splošno bolj socialno usmerjeno. Dobičkonosnost in ustvarjanje presežkov ni temeljni cilj, temveč samo sredstvo za zagotavljanje dolgoročnega obstoja podjetja.

Slovenija je po svojem razmišljanju verjetno bližje Nemčiji kot ZDA, čeprav je to po mnenju nekaterih slabo. Mramor (1998, str. 362) denimo pravi, da so najbolj učinkovita gospodarstva (oziroma podjetja v njih) tista, kjer je cilj lastnikov primarni. Hkrati s to ugotovitvijo pa avtor priznava, da so v večini slovenskih podjetij glavna

interesna skupina še vedno zaposleni. Lipičnik v nekoliko starejšem delu (1992, str. 10) nasprotno meni, da je dobiček za vsako ceno slab cilj, ker lahko napelje v solidno poslovanje. Po njegovem videnju je minimalni temeljni cilj ohranitev podjetja (kar je zelo blizu nemškemu pogledu), za doseganje tega cilja pa ponuja še dodatne cilje:

- razvoj podjetja (širjenje poslovanja, novi trgi, nove tehnologije)
- zadovoljevanje potreb družbe
- obveznosti do okolja (skrb za zdravo okolje, skrb za zaposlovanje delovne sile, razvoj šolstva, javni red in varnost; prizadevanje za doseg tega cilja v bistvu le ustvarja ugodne razmere za poslovanje podjetja na daljši rok).

Ne glede na opredelitev temeljnega cilja je jasno nekaj, pa naj si bo dobiček končni cilj ali samo sredstvo za njegovo doseganje: podjetje v tržnem gospodarstvu ne more dolgoročno preživeti, če s svojo dejavnostjo ne ustvarja dobička. Ključni kriterij za presojanje uspešnosti posameznih odločitev bo zato tudi v tem delu sprememba dobička podjetja.

## **2.2. Spremembe v okolju**

V življenju bi težko našli kaj tako neogibnega kot so spremembe. Te so in vedno bodo del našega zasebnega in poslovnega življenja, so naravne, kot takšne pa bi jih morali tudi sprejemati. Če vodstvo podjetja spremembam ni naklonjeno, bo težko poslovalo, saj bodo neprestano občutili probleme. Problemi pa niso v spremembah, saj problem nikoli ne more biti zunaj subjekta, ki situacijo zaznava kot problematično. Problem je vedno vezan na osebo, na skupino ljudi, na tistega, ki stanje čuti kot nekaj neprijetnega. Razlog je v tem, da je vsako zaznavanje problema avtomatično povezano s ciljem, ki je problemskemu recipročno stanje, cilj pa si je zastavil subjekt. Če torej vodstvo podjetja na spremembe nima vpliva, spremembe pa so neogibne, je pomembno, da si zastavi takšne cilje, ki bodo s spremembami usklajeni in zato dosegljivi. Seveda obstajajo tudi podjetja, ki spremembe generirajo in nanje vsaj v določeni meri vplivajo. Za taka podjetja pravimo, da so proaktivna, za razliko od tistih podjetij, ki so pasivna, ker se zgolj odzivajo na spremembe v okolju. Vendar je proaktivnih podjetij malo. Sprejemati spremembe kot naraven dejavnik poslovanja je namreč večini vodstev še vedno tuje in neprijetno, posledica tega pa je izjemno togo razmišljanje in ukrepanje. S tem, ko trdimo, da spremembe v poslovnih okoljih narekujejo spremembe v podjetjih, opozarjamo na nujnost vsaj pasivnega vedenja, torej odzivanja vodstev podjetij na spremembe v okolju, in to tako, da svoje cilje in sposobnosti prilagodijo danostim okolja.

Zaradi sprememb v poslovnih okoljih se spreminjajo koncepti poslovanja, med katerimi je najpomembnejši ta, da je potrebno k sprejemanju poslovnih odločitev drugače pristopiti. Zaostrene poslovne razmere zahtevajo pravilne odločitve v prvem poskusu, za napake tu ni prostora. Poudarek se zato seli na informacijske sisteme, v okviru katerih se med drugimi pripravljajo tudi informacije o uspešnosti poslovanja podjetja, zbirno na ravni podjetja, podrobneje pa na posameznih ravneh ali delih podjetja. Informacije o uspešnosti poslovanja predstavljajo eno najpomembnejših informacijskih podlag za sprejemanje nadaljnjih poslovnih odločitev.

### 2.2.1. Turbolentnost kot temeljna značilnost sodobnih poslovnih okolij spreminja koncepte poslovanja podjetij

V poslovni literaturi od trženja do strateškega upravljanja podjetij vse pogosteje zasledimo izraz »turbolentnost sprememb« ali kar »turbolentnost poslovnih okolij«. S tem avtorji opozarjajo na intenzivnost in raznolikost sprememb, ki jih doživljajo udeleženci v poslovanju podjetij. Waterhouse in Tiessen (Hočevar, 1995, str. 228) poslovanje okolja opredeljujeta z dvema razsežnostima: z enostavnostjo oziroma z zapletenostjo sprememb in z njihovo togostjo oziroma razgibanostjo. V današnjih poslovnih okoljih prevladujejo zapletene in razgibane spremembe. Sicer pa je narava sprememb lahko zelo različna – nekatere spremembe so takšne, da lahko z visoko verjetnostjo napovemo njihove dolgoročne posledice, druge pa tako kompleksne, da ne slutimo niti njihovih kratkoročnih učinkov. Problem današnje turbolentnosti sprememb se kaže ravno v tem, da zaradi izjemne dinamike in nepredvidljivih razvojev težko vnaprej opredelimo obseg sprememb in njihovih posledic. Pri tem ne gre zgolj za tehnološke spremembe, čeravno je razvoj informacijske tehnologije omogočil največje razvojne skoke. Presenetljivi razvoji se odvijajo tudi na politično-pravnem in gospodarskem področju, nenazadnje pa tudi v kulturnih premikih.

Rezultat nepredvidljivih razvojev na nekoč obvladljivih področjih ni samo težje sprejemanje poslovnih odločitev, pač pa v prvi vrsti zaostrovanje pogojev poslovanja. Zanimivo je, da nekatere skupine udeležencev v poslovanju pridobivajo v stopnji informiranosti, druge pa vse težje sledijo razvojem. Tako kupci vse bolj poznavalsko pristopajo k nakupom in tudi zahtevajo celovito postrežbo, podjetja pa vse težje iščejo svoj prostor v globalni konkurenčni areni. V okoliščinah torej, ko se poslovne razmere za podjetja zaostrujejo, je pomembno vsako spremembo natančno presoditi ter iz nje poiskati možne koristi za poslovanje podjetja. Pri tem igra odločilno vlogo čas. Le tista podjetja, ki se bodo pravočasno prilagodila spremembam v poslovnih okoljih, lahko pričakujejo ustrezne rezultate. Kdor ne prehiti konkurenta, je v vsakem primeru korak za njim.

Hayes in Jaikumar sta že leta 1988 (Hayes, Jaikumar, 1988, str. 79) opozarjala na potrebo po prilagajanju podjetij spremembam v okolju. Potrebne spremembe v podjetij sta razdelila na tri področja:

1. Prvo področje zajema spremembe na področju informacijskih sistemov in področjih posameznih poslovnih funkcij. Računovodski sistemi, ki predstavljajo najpomembnejši del informacijskega sistema v podjetju, naj bi zagotavljali pravočasne in vsebinsko ustrezne informacije, hkrati pa omogočali primerne tehnike merjenja in izkazovanja uspešnosti poslovanja. V okviru ravnanja s človeškimi viri se poudarek seli na skrb za razvoj ključnih znanj in veščin, na področju financ pa se izpostavlja potreba po upoštevanju finančnih koristi tistih dejavnikov, kateri neposredni učinki niso denarni.
2. Drugo področje sprememb se nanaša na organizacijo podjetja, na njen strukturni del. Organizacijske strukture morajo omogočati sodelovanje med različnimi poslovnimi funkcijami, spodbujati dinamične medsebojne odnose in učenje zaposlenih.
3. Tretje področje sprememb pa se nanaša na nosilce odločanja. Poslovodstvo podjetja mora doseči soglasje o viziji oziroma o poslanstvu podjetja, oblikovati strategijo, hkrati pa spremeniti stil vodenja – odpraviti mora mentaliteto



poveljevanj in kontrole, spodbujati učenje podrejenih, razmišljati večdisciplinarno, pri presojanju uspešnosti poslovanja podjetja pa upoštevati **neračunovodske kazalce**.

Te ugotovitve veljajo še danes, zlasti tiste o potrebnih posodobitvah informacijskih sistemov, s poudarkom na računovodskem informacijskem sistemu, in o novem načinu poslovanja ljudi in podjetja kot celote.

### **2.3. Ravni managementa v podjetju**

Managerji so tisti zaposleni, ki imajo v svoji pristojnosti določeno moč odločanja in razpolaganja z razpoložljivimi viri podjetja. Njihova moč in pristojnosti pa se razlikujejo glede na to, kakšno mesto v hierarhiji podjetja zasedajo. Poslovna literatura običajno deli management na tri ravni, ki jih Ryan (1995, str. 4) poimenuje takole:

- strateški management (»strategic management«)
- operativni management (»operational management«)
- funkcijski management (»functional management«).

Strateški management se ukvarja s postavitvijo dolgoročnih usmeritev podjetja in z odnosom podjetja do okolja. Managerji na tej ravni imajo največjo moč odločanja. Razpolagajo z vsemi razpoložljivimi viri podjetja, posledice njihovih odločitev so dolgoročne. Poverjena moč in odgovornost od njih terja posebne sposobnosti. Organizacijo morajo videti kot celoto kompleksnih delov, ki jih znajo smiselno povezati. Primeri odločitev, s katerimi se ukvarja vrhovni management so:

- odločitve o prevzemih in združitvah
- odločitve o pridobitvi virov financiranja ter o pretoku sredstev med oddelki
- odločitve o tržnem pozicioniranju
- odločitve v zvezi z raziskavami in razvojem.

Operativni (srednji) management skrbi predvsem za to, da bodo poslovne prvine čim bolj učinkovito pretvorjene v poslovne učinke, hkrati pa koordinirajo aktivnosti funkcijskih managerjev. Njihove odločitve imajo srednjeročen in kratkoročen vpliv na poslovanje. Primeri odločitev v pristojnosti srednjega managementa so:

- odločitve, katere proizvode proizvajati
- odločitve o prodajnih cenah
- odločitve o trženjskih akcijah.

Funkcijski management se ukvarja s specializiranimi nalogami na svojem področju in hkrati skrbi za to, da zaposleni svoje delo opravljajo čim bolj učinkovito. Lahko bi

rekli, da so ti managerji posredniki med zaposlenimi in višjimi ravnemi managementa. Posledice njihovih odločitev so kratkoročne. Primeri odločitev na tej ravni so:

- razmeščanje delavcev po posameznih nalogah
- odločitev o novi razporeditvi proizvodne linije
- zaposlitev novih delavcev
- izvedba trženjske akcije ipd.

## **2.4. Funkcije managementa**

Ne glede na raven v podjetju mora manager obvladati nekaj osnovnih nalog, ki jih imenujemo štiri upravljalne funkcije. To so: planiranje, organiziranje, vodenje in kontroliranje. Vsebina vsakega upravljanja pa je v odločanju, ki ga bom v tem delu bolj obširno opisala. Odločanje je izbiranje med različnimi možnimi smermi prihodnjega delovanja in kot tako vpeto v celoten proces načrtovanja, organiziranja in nadziranja (Turk, 1984, str. 70).

### **2.4.1. Planiranje**

Planiranje (načrtovanje) je v prihodnost obrnjena aktivnost, s katero določimo dvoje: kaj želimo doseči in na kakšen način. Rezultat planiranja je dokument v pisni obliki – plan. V planu so zapisani cilji in vse potrebne aktivnosti, ki jih bo podjetje podvzelo za uresničitev plana. Brez prisotnosti plana bi vsak delavec delal tisto, kar se njemu zdi pomembno oziroma ga veseli, čeprav to nič ne pripomore k doseganju skupnega cilja. Planiranje je pomembna koordinacijska aktivnost, ki vse individualne napore usmerja v isto smer. V fazi planiranja morajo managerji sprejeti odločitve o štirih temeljnih sestavinah plana. Te sestavine so (Donnelly et al, 1998, str. 140):

- Zastavljeni cilji
- Opredeljene aktivnosti za doseg ciljev
- Razpoložljivi viri, ki predstavljajo omejitve pri doseg ciljev
- Spisek zadolženih za posamezne naloge in opis predvidene izvedbe naloge.

Vse štiri sestavine plana so med seboj prepletene. Planiranje se začne s postavitvijo ciljev, ki si jih lahko zastavimo le v okviru razpoložljivih zmožnosti (virov). Nato je potrebno opredeliti aktivnosti, kako te cilje doseči. Zelo pogost cilj v mnogih podjetjih je kako povečati prodajo. To lahko dosežemo z različnimi aktivnostmi, kot so znižanje cene, izvedba trženjske akcije ali pa razvoj novih proizvodov in storitev. Seveda pa podvzetje teh aktivnosti še ne pomeni tudi avtomatično višje prodaje, saj nanjo vplivajo tudi dejavniki izven podjetja (npr. konkurenti, navade potrošnikov). Tudi če zunanji dejavniki vplivajo ugodno, lahko podjetje poveča prodajo le, če ima dovolj poslovnih prvin. Te vključujejo delavce, energijo, material in denar. Ko so aktivnosti določene in razpoložljivi viri razporejeni po aktivnostih, se lahko manager loti natančnega opisa, kdo je zadolžen za posamezne naloge in kako naj to izvede. Vsako planiranje pa je nesmiselno, če plana ni mogoče uresničiti.

V določenih primerih lahko manager sam z razpoložljivimi viri opravi določene aktivnosti za doseg postavljenih ciljev. V tem primeru funkciji organiziranja in vodenja odpadeta. V večini primerov pa bodo delo opravili podrejeni, zato zgolj plan ni dovolj. Manager jim mora povedati, kaj se od njih pričakuje in jih motivirati, da bodo delo opravili. Povedano drugače, delo mora organizirati in voditi zaposlene.

#### 2.4.2. Organiziranje

Smisel organiziranja dela je doseči, da bodo vsi zaposleni usklajeno delovali v smeri doseganja istega cilja. Pod organiziranjem običajno razumemo razbitje celotnega dela na posamezne naloge, ki se jih razdeli podrejenim ter tudi združevanje posameznih podobnih nalog v oddelke. Organizacijsko funkcijo bi lahko opisali kot delitev celotnega dela na posamezne naloge, delegiranje avtoritete za sprejemanje odločitev podrejenim in ugotavljanje osnove za vzpostavitev oddelkov.

Najbolj oprijemljiv del organizacijske funkcije je organizacijska struktura podjetja. Namen organizacijske strukture je zmanjšati negotovost v zvezi z obnašanjem posameznih zaposlenih. Organizacijska struktura se običajno v podjetjih redko menja, zato ukvarjanje z samo organizacijsko strukturo ne zahteva veliko managerjevega časa.

Več časa in truda je potrebnega za ostale naštetе aktivnosti. Ker vsaka naloga prinaša določene zadolžitve, mora podrejeni dobiti tudi potrebno avtoriteto, da jo bo lahko izvedel. To še posebej velja v primeru zapletenih, nerutinskih nalog, ki od podrejenih terjajo tudi določeno moč odločanja. Ko je celotno delo razdeljeno, se lahko podobne naloge združijo v oddelke različnih velikosti in osnov.

#### 2.4.3. Vodenje

Mnogi menijo, da sta vodenje (»leadership«) in management sopomenki, kar ne drži. Vodenje je dejansko samo del bolj celovitega procesa managementa. Davis (1967, v Donnely et al, 1998, str. 338) vodenje opredeli takole: »Vodenje je sposobnost prepričevanja drugih za doseganje nekega cilja na tak način, da ga bodo ti z navdušenjem poizkušali doseči«. Vodenje v podjetju je proces, ko manager vpliva na obnašanje podrejenih. To lahko naredijo tudi s prisilo, kar pa da ugodne rezultate le pri rutinskih in nezapletenih opravilih. Z vidika dolgoročne uspešnosti je bolje, da manager podrejene navduši za doseganje ciljev.

Managerjeva moč vplivanja na podrejene lahko izhaja iz različnih virov. Zastrafevalna moč (»coercive power«) temelji na tem, da podrejenemu grozimo s kaznijo, če dela ne bo opravil dobro. Nagrajevalna moč (»reward power«) pomeni ravno nasprotno. Če bo podrejeni opravil naročeno delo, bo ustrezno nagrajen. Legitimna moč izhaja iz položaja v organizacijski strukturi (npr. direktor ima več moči od vodje trženja). Strokovno moč imajo managerji s posebnimi strokovnimi znanji, ki jih drugi nimajo, in si zato pridobijo spoštovanje podrejenih. Zadnji vir moči je referenčna moč (»referent power«). To moč imajo karizmatične osebe, s katerimi se želijo podrejeni poistovetiti.

#### 2.4.4. Kontroliranje

Kontroliranje (nadziranje) zajema vrsto aktivnosti, s katerimi želimo doseči, da bodo dejanski rezultati enaki planiranim. Kontrola bo učinkovita: če lahko določimo standarde obnašanja za določene spremenljivke, če lahko pridobimo informacije za primerjavo dejanskih rezultatov glede na standard in če ima manager možnost popravljalne akcije, ko pride do odstopanj. Poznamo tri vrste kontrole, odvisno od tega, na kaj se osredotočamo v samem procesu kontroliranja:

- vnaprejšnja kontrola (»preliminary control«)
- sprotna kontrola (»concurrent control«)
- povratna kontrola (»feedback control«).

Vnaprejšnja kontrola skuša povečati verjetnost, da bodo dejanski rezultati podobni planiranim. Osredotoča se predvsem na poslovne prvine in skuša vnaprej preprečiti morebitne količinske in kakovostne odmike s pravim izborom materialov, delavcev in finančnih virov.

Sprotna kontrola se ukvarja z vsakodnevnimi aktivnostmi. Izvajajo jo predvsem managerji na nižji ravni, ko podučujejo zaposlene o pravih načinih dela in dnevno nadzirajo njihovo delo. Dolžnost teh managerjev je, da zahteve iz višjih ravni prevedejo v naloge, ki jih zaposleni razumejo. Če pride do odmikov od planiranih standardov, morajo takoj podvzeti popravljalno akcijo in razložiti podrejenim, kako naj opravijo delo.

Povratna kontrola primerja dosežene končne rezultate s planiranimi. Če med njimi pride do odmika, povratna kontrola sproži popravljalno akcijo. Povratna kontrola skuša na podlagi rezultatov v preteklosti sprožiti ustrezne spremembe v prihodnosti. Običajno si pod pojmom kontrola predstavljamo povratno kontrolo, ki pa je le ena od vrst kontrole.

#### 2.4.5. Odločanje

##### 2.4.5.1. *Opredelitev odločanja in procesa odločanja*

Odločanje je kot proces vpeto v vse štiri upravljalne funkcije. Že v fazi planiranja imamo na voljo več možnosti, kako sestaviti plan, pa se je vendarle treba odločiti le za eno pot. Plan je nato treba začeti uresničevati, zato so zopet potrebne odločitve v zvezi z izbiro organizacijske strukture, načina motiviranja in vodenja zaposlenih. In ne nazadnje, če je dejanski rezultat drugačen od planiranega, so potrebne popravljalne odločitve.

Odločanje na splošno opredelimo kot izbiranje med različnimi alternativami, ki odločujočemu omogočajo uresničitev zelenega cilja. Zaradi različnih možnosti svojega delovanja se ljudje nenehno odločamo. V vsakodnevnem življenju

sprejemamo odločitve, ne da bi se tega zavedali (Rozman, 1993, str. 25). Z razvojem gospodarjenja postaja odločanje vse pomembnejše za uspešnost poslovanja in je ena od pomembnejših značilnosti managementa.

Med drugim se v podjetju odločajo tudi ravnalci. Odločitve predstavljajo pomemben del njihovega dela. Poslovene odločitve so rezultat odločanja o poslovanju in se nanašajo na odločitve v zvezi z izbiro možnosti v poslovnem procesu in njegovimi prvinami. So na primer: odločitve o tem, kakšna bo prodajna cena proizvoda, katerega kandidata izbrati na določeno delovno mesto, od katerega dobavitelja nabaviti material in druge.

Cilj odločanja je izboljšati neko obstoječo stanje ali preprečiti, da bi se le-to poslabšalo. Ponavadi je za doseg tega potrebno sprejeti vrsto različnih odločitev. Tedaj ne razumemo odločanja kot enkratni izolirani dogodek, temveč kot proces odločanja.

Proces odločanja predpostavlja obstoj razloga za odločitev, obstoj različnih rešitev ter merila za odločanje. Razlog za odločanje je običajno neko stanje, ki ne izpolnjuje pričakovanj in ga označimo kot problemsko stanje. Z odločanjem želijo managerji preprečiti nastajanje teh stanj ali pa odpraviti nezaželeno situacijo. Naprej poskušajo odkriti probleme, nato pa jih čim uspešneje rešiti. Znanje ter izkušnje veliko pripomorejo pri zamišljanju različnih poti, ki vodijo k nekemu cilju oz. zelenemu stanju. Vsaka od njih daje neko rešitev. Tako obstaja mnogo alternativnih rešitev. Managerji se morajo odločati za eno izmed možnih alternativ. Na podlagi kriterija odločanja, ki je na splošno družbeno dan ali vsaj uokvirjen, razvrstijo odločitve na bolj in manj uspešne ter izberejo najboljšo.

#### 2.4.5.2. *Faze procesa odločanja*

V zvezi z odločanjem je razvita cela teorija, po kateri se da proces odločanja razdeliti na več faz. Običajno se potreba po sprejetju odločitve pojavi s problemom, ki nas ovira pri doseganju določenega cilja. Mnogokrat je prav opredelitev problema lahko zelo zahtevna naloga (npr. zmanjšanje naročil za 30% ni problem, temveč je samo simptom dejanskega problema). Za rešitev problema imamo običajno na voljo več možnosti, o katerih je potrebno zbrati čim več informacij. Donnely et al (1998, str. 119) denimo v nasprotju s pričakovanji navajajo, da je število obravnavanih alternativ pozitivno korelirano s hitrostjo sprejema odločitve. Odločitev sama pomeni izbiro od ene od možnosti, s čimer pa se proces odločanja ne konča. Sprejetje odločitve ni končni cilj, temveč samo sredstvo za doseg pravega cilja. Zdaj je treba odločitev tudi uresničiti.

Posamezni avtorji različno opredeljujejo faze v procesu odločanja, vendar razlike obstajajo zaradi prekrivanja faz in združevanja ali podrobnejšega razčlenjevanja posameznih faz, ne pa zaradi vsebinskih razhajanj. Eno od različic opredeljevanja prikazuje slika 1.

Proces odločanja Rozman okvirno razčleni na (Rozman, 1993, str. 33):

- a) ugotavljanje problemskih stanj in prednostnih stanj
- b) določanje problemov

c) iskanje, razvijanje, ocenjevanje in izbiro rešitev.

Ne glede na to, kako razčlenjujemo faze velja naslednje:

»V krožnem toku odločanja je iskanje problema in alternativnih rešitev v bistvu planiranje, izbira rešitve je odločitev, ocena izvedbe in odločitev pa je kontrola« (Lipovec, 1987, str. 232). Faze odločitvenega procesa sovpadajo z managerskimi funkcijami.

Glede na te razdelitve, bi okvirno lahko proces odločanja razdelili na:

- a) ugotavljanje problemskih stanj in prednostnih stanj
- b) določanje problemov in prednosti
- c) iskanje možnih rešitev
- d) izbira najbolj ustrezne rešitve.

#### 2.4.5.3. *Odločanje, tveganje in negotovost*

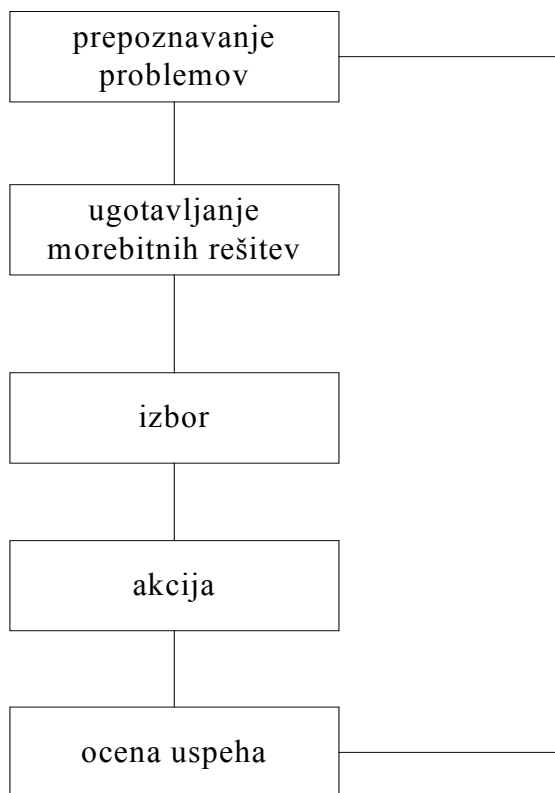
Razumevanje odločanja kot procesa lahko pripelje do tega, da se odločitev, ki jo sprejemajo ravnatelji v sedanosti, raztegne v preteklost, ko razvijajo sam problem ter v prihodnost, ko se odločitev izvaja. Šele ko ravnatelji poznajo poslovni problem v sedanosti, določajo pričakovanja poslovanja v prihodnosti. Vsaka poslovna odločitev se ukvarja s prihodnostjo, ker so posledice odločitev postavljene v prihodnost. Le-to pa je mogoče le redko natančno predvideti. Zato je negotovost sestavni del odločanja o poslovanju in tudi, ko ravnatelji primerjajo različne možnosti za rešitev, nobena med njimi ni povsem brez tveganja in zato popolna.

Glede na stopnjo tveganja ločimo (Rozman, 1993, str. 35):

1. odločitve v gotovosti
2. odločitve v tveganju
3. odločitve v negotovosti.

Pri odločitvah v gotovosti se domneva, da se bo vse dogajalo po pričakovanjih. Prihodnost je nadaljevanje preteklosti in sedanosti. Ve se, kakšne bodo nabavne, prodajne cene, koliko bodo kupci kupili in podobno. Nobenih dvomov ni o posamezni odločitvi in tudi output se lahko natančno napove. Drugače pa je pri odločitvah v tveganju, kjer je nemogoče s popolno gotovostjo napovedati določen dogodek. V tem primeru si managerji lahko pomagajo tako, da upoštevajo verjetnosti da se bodo določene stvari dogodile in glede na to določijo stopnje verjetnosti posameznim dogodkom. Pri odločitvah v negotovosti pa poznajo le stanja, ki so lahko zgodijo in ne poznajo niti verjetnosti teh stanj. Običajno se velika negotovost pojavlja v primeru, ko je malo podatkov ali so le-ti nezanesljivi.

**Slika 1: Faze pri odločanju**



Vir: Srića et al., Informacijski sistemi, 1995, str. 65.

#### 2.4.5.4. Zvrsti odločitev

Odločanje je tipična dejavnost človeka in zato se v podjetju nenehno sprejemajo odločitve v okviru vseh poslovnih funkcij in na vseh ravneh, vendar pa imajo odločitve najvišjih organov najmočnejši vpliv na obnašanje podjetja in s tem tudi največji pomen.

Glede na predmet odločitev, glede na nosilca odločitev in glede na merila odločanja, razlikujemo v podjetju tri osnovne zvrsti odločanja (Rozman, 1993, str. 27):

1. odločanje o proizvodu in procesu
2. odločanje o celotnem poslovanju
3. odločanju o poslovnih funkcijah.

Prvo zvrst odločitev v proizvodnji predstavljajo **odločitve o proizvodu in procesu**. Predmet tega odločanja je proces, proizvod ter vhodni elementi. Osnovni namen proizvodnje proizvoda je zadovoljevanje človekovih potreb. To funkcijo pa lahko opravlja le, če izpolnjuje določene pogoje. Ti so zanesljivo delovanje v določenem

obdobju in določen videz ter drugo. Od proizvodov je odvisna prodaja, višina prodajne cene in zato prodajna vrednost. Pomembna je količina potroškov in stroškov, nastalih ob njihovi izdelavi. Zato v veliki meri vplivajo na uspešnost podjetja in je nujno njihovo proučevanje. Vsak izdelek je možno proizvesti z različnimi procesi in proizvodnimi prvinami.

Planiranje **procesa** mora poznati približno količino proizvodnje, ki jo določijo na osnovi plana proizvoda in tržnih predvidevanj. Bolj podrobna opredelitev asortimana in količine pa je stvar letnega planiranja. Plan proizvodnih poti, vložkov, tehnologij izrazi le v približnih količinah in v alternativah ter kot funkcijo količine. Kriterij odločanja je pri proizvodni sposobnost zadovoljevanja potreb, pri procesu pa proizvesti izdelek s čim manjšimi stroški. Zaradi medsebojne povezanosti proizvoda in procesa jih obravnavamo skupaj. Tedaj se kot merilo odločitve pojavlja razlika med prodajno ceno in stroškovno ceno proizvoda. V kratkem obdobju se upoštevajo le variabilni stroški oz. prispevek k pokritju. Nosilci teh odločitev, ki jih imenujemo tudi **tehnološke odločitve**, so strokovnjaki specialisti (projektanti, tehnologi, konstruktorji in podobno).

Druga zvrst odločitev je **odločanje o celotnem poslovanju** oz. planiranje in kontrola celotnega poslovanja.

Podjetje običajno izdeluje več vrst proizvodov. Zato predmet odločanja ni več posamezni proizvod, temveč podjetje kot celoto (Rozman, 1993a, str. 13). Upravitelji in ravnatelji odločajo o tem ali se bo nek proizvod izdeloval ali ne ter v kakšni količini naj bi ga izdelovali, da bi se najbolj izplačalo. Kriterij odločanja je tu temeljni cilj poslovanja podjetja, ki je okvirno družbenoekonomsko določen. Pri iskanju optimalnih količin proizvodov, ob upoštevanju temeljnega cilja, prihaja do **kratkoročnih ter dolgoročnih odločitev**.

Glede na razvitost planiranja ločimo tudi **taktično in strateško odločanje** oz. planiranje. Strateško odločanje je dolgoročno in določa poti podjetja kot celoto. To so odločitve o ciljnih podjetja, o bistvu ter vrstah poslovanja podjetja in druge. Taktične odločitve pa se nanašajo na taktično planiranje. Le-to obsega podrobne korake za izvedbo strategije. Želi doseči čim boljše poslovanje na izbrani poti.

Tretja zvrst odločitev so odločitve o poslovnih funkcijah. Imenujemo jih tudi operativne odločitve. Te pa poskrbijo za izvedbo strategij in taktik v procesu sprotnega planiranja, izvedbe in kontrole funkcij. Predmet operativnega odločanja so torej posamezne poslovne funkcije (nabavne, prodajna, kadrovska, proizvodnja in podobno).

Vse tri navedene zvrsti odločanja, o proizvodu in procesu, o celotnem poslovanju in o poslovnih funkcijah se med seboj prepletajo. Za uspešno poslovanje je nujno potrebno upoštevati njihove medsebojne povezave.

#### 2.4.5.5. *Druge zvrsti odločitev*

Poleg navedenih razvrstitev pa lahko odločitve delimo še po mnogih drugih kriterijih. Zelo pomembna je delitev odločitev na (Rozman, 1993, str. 35):

1. **programirane (strukturirane) odločitve**
2. **neprogramirane (nestrukturirane) odločitve**



Če se določen problem pojavi pogosto, ga lahko strukturiramo, managerji pa razvijejo rutinske postopke za njegovo reševanje. To so programirane odločitve, ki imajo ponovljive in rutinske odločitve. Primer take odločitve je lahko obračun plač. Bolj problematične so situacije, s katerimi se management sooča prvič ali ko gre za izjemno pomembne odločitve. Takrat morajo sprejemati neprogramirane odločitve, s katerimi rešujemo nove in nestrukturirane probleme. Primer je lahko odločitev o razvoju novega proizvoda.

Pomembne so tudi:

- 1. planske in**
- 2. kontrolne odločitve.**

Planske odločitve pomenijo zamisli o prihodnjem delovanju podjetja z namenom, preprečiti probleme ali pa izkoristiti prednosti. Ker pa izvedba pogosto odstopa od zamisli, je nujno sprejemati kontrolne odločitve, s katerimi se poskuša popravljati dejansko stanje in doseči zamišljeno stanje. S sprejemanjem različnih ukrepov kontrolne odločitve tako pripomorejo k reševanju problemov.

#### *2.4.5.6. Odločanje managerjev*

Management opredeljujemo kot usklajevanje tehnično razdeljenega dela v celoto ter usklajevanje posameznikov in skupin.

Managerji pa so ljudje, ki usklajujejo in se odločajo. Med seboj se razlikujejo glede na predmet usklajevanja, glede na velikost podjetja in glede na druge značilnosti. (Srića et al., 1995, str. 63).

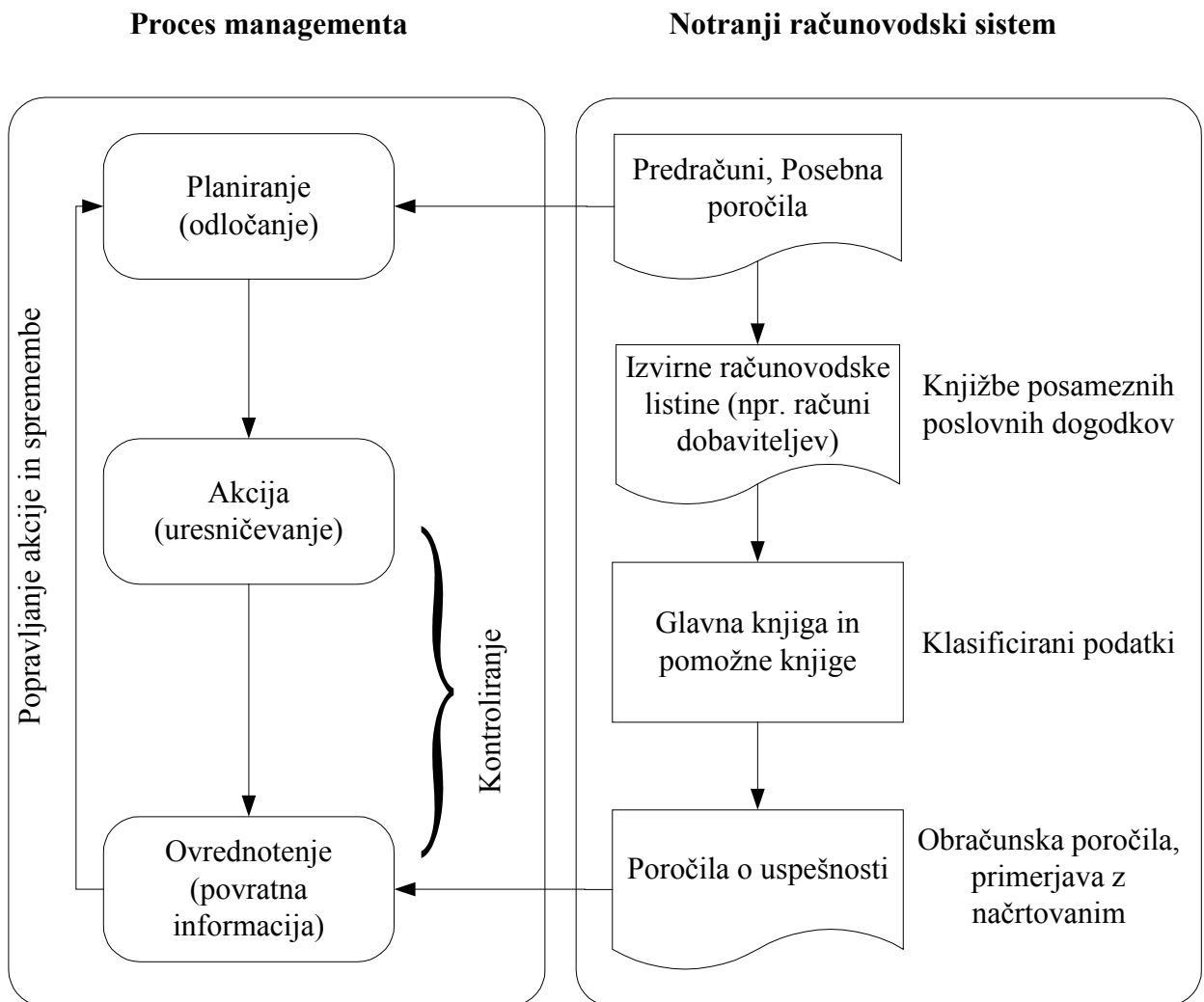
Odločanje tako poteka na različnih ravneh:

1. najvišja raven – strateško odločanje (Top management)
2. srednja raven – taktično odločanje (Middle management)
3. najnižja raven – operativno odločanje (Low management)

Vrhovni (strateški) management se ukvarja predvsem z enkratnimi, nestrukturiranimi problemi, pri katerih je stopnja negotovosti zelo velika. Odločitev ni možno sprogramirati in v veliki meri temeljijo na intuiciji, kreativnosti in osebni presoji. Čeprav se mnogi managerji zavedajo pomanjkljivosti takega ravnanja, druge izbire praktično nimajo. Znanost namreč za te vrste odločitev še ni razvila takih tehnik in pripomočkov, kot jih je za sprejemanje operativnih odločitev (Donnely et al, 1998, str. 115).

Povezavo med managerskimi funkcijami in računovodstvom si lahko predstavimo na sliki 2.

**Slika 2: Računovodski okvir za planiranje in kontrolo**

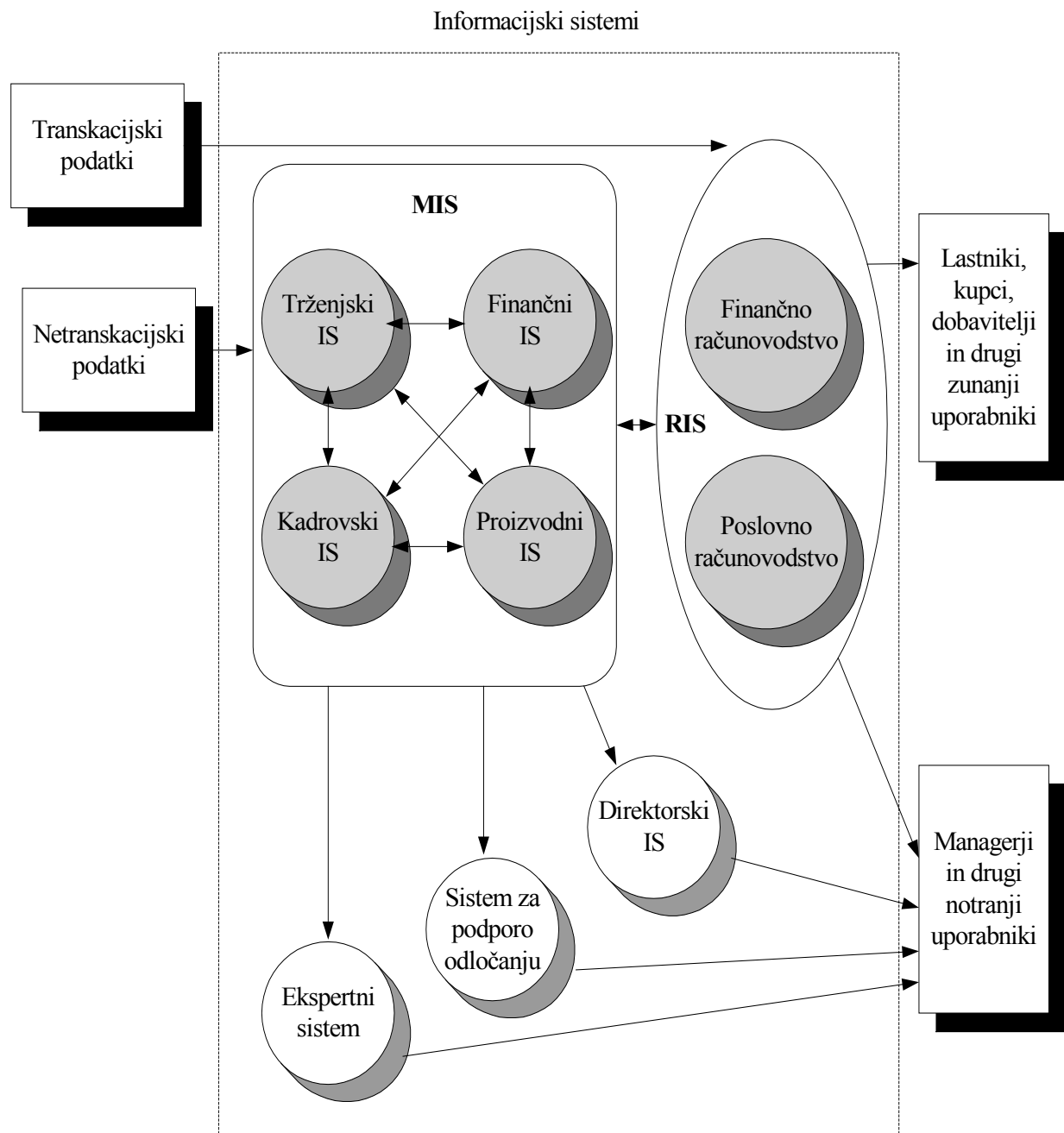


Vir: Horngren, Sundem, Straton, 1999, str. 10

### 3. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČANJE

Za sprejemanje dobrih odločitev managerji potrebujejo ustrezne informacije, kar je v primeru strateških odločitev problematično. Te odločitve so navadno neponovljive, zato je težko vzpostaviti formalen sistem za zbiranje informacij.

**Slika 3: Povezava informacijskih sistemov (IS) v podjetju**



Vir: Wilkinson & Cerullo, 1997, str.16

Managerji običajno pridobivajo informacije za sprejemanje odločitev preko managerskega informacijskega sistema (MIS oziroma DIS). Edini namen tega sistema je pomagati managerjem pri sprejemanju odločitev, in nato na vseh ravneh podjetja. MIS pridobiva podatke iz informacijskih podsistemov, od katerih so verjetno

najbolj koristni funkcijski informacijski sistemi, ki podpirajo poslovne funkcije (Wilkinson & Cerullo, 1997, str. 15). To so trženjski, proizvodni, finančni, kadrovski in morebitni drugi funkcijski informacijski sistemi.

Višja stopnja so sistemi za podporo odločanju (»decision support systems«) in ekspertni sistemi (»expert systems«), saj omogočajo odločevalcu tudi manipuliranje z različnimi odločitvenimi modeli. Ti sistemi niso le vir informacij, temveč pomagajo pri sprejemanju odločitev. Podatke običajno dobijo iz MIS-a. Ekspertni sistemi so namenjeni reševanju dobro strukturiranih problemov, kjer so pravila jasna. Sistemi za podporo odločanju so nasprotno namenjeni »ad hoc« odločitvam, kjer je prisotno veliko negotovosti, kar velja za vse strateške odločitve. Najvišjo stopnjo predstavljajo inteligentni sistemi za podporo odločanju, ki v določeni meri omogočajo strukturiranje odločitvenih procesov.

Od pomembnejših sistemov nam ostane samo še računovodski informacijski sistem (RIS). Razmerje med managerskim in računovodskim informacijskim sistemom je precej zapleteno. Nekateri menijo, da je RIS podsistem MIS-a, saj ta vsebuje širšo bazo podatkov. Gledano z vidika uporabnikov je slika drugačna, saj RIS pripravlja informacije za širši krog uporabnikov, ne samo za managerje. Ne glede na pomembnost je jasno eno: za učinkovito delovanje morajo biti vsi informacijski sistemi v podjetju povezani med sabo. Primer take povezave prikazuje slika 3.

### 3.1. Računovodski informacijski sistem

Računovodski informacijski sistem je najpomembnejši vir finančnih informacij v podjetju. Preden definiram ta pojem, bom posebej opisala posamezne kategorije, ki ga sestavljajo. To so: računovodstvo, informacija in sistem.

**Računovodstvo** je širok pojem, ki ga težko zaobjamemo z enim samim stavkom. Običajno z njim razumemo proces zbiranja, procesiranja in analiziranja ekonomskih podatkov ter poročanje o tako zbranih finančnih informacijah vsem zainteresiranim uporabnikom. Za računovodstvo se uporablja tudi izraz jezik podjetja (»language of business«), saj predstavlja sredstvo in standard, kako so izražene ključne »zadeve« v podjetju.

**Informacija** je podatek, ki ima pomen in uporabno vrednost za tistega, ki mu je namenjena. Vsaka informacija ima pomen in uporabno vrednost za tistega, ki mu je namenjena. Vsaka informacija ima neko vrednost za podjetje in managerje, saj bodo na njeni podlagi sprejeli boljše odločitve, kot bi jo brez nje. Vrednost je lahko zelo velika, lahko pa tudi neznatna. Lawrence (1999, str. 73) denimo z uporabo matematičnih metod dokazuje, da je možno vrednost vsake informacije izmeriti v denarnih enotah. Informacije se običajno pridobijo z obdelovanjem podatkov. Podatek je samo nevtrarno dejstvo, ki še ni ovrednoteno in pripravljeno za sprejemanje odločitev (Turk et al, 1998, str. 29).

**Sistem** je združena celota povezanih posameznih delov, ki delujejo skupaj v smeri doseganja istega cilja. Sistemi so lahko naravni ali umetni (npr. Bohinjsko jezero ali podjetje), značilno zanje pa je, da so z neko mejo ločeni od ostalega okolja. Kljub tej

ločenosti so z okoljem povezani, saj sistemi pridobivajo vložke iz okolja in tudi izložke oddajajo nazaj v okolje.

Če te tri kategorije združimo, dobimo naslednjo definicijo: »Računovodski informacijski sistem je enotna struktura znotraj podjetja ali kake druge organizacije, ki s pomočjo fizičnih ali drugih virov prevaja ekonomske podatke v računovodske informacije z namenom, da bodo različni uporabniki te informacije lahko koristno uporabili« (Wilkinson & Cerullo, 1997, str. 8).

### **3.2. Pomen računovodskih informacij za odločanje**

Poslovodno računovodstvo predstavlja tisti del računovodskega informacijskega sistema, ki poslovodstvo podjetja oskrbuje z informacijami za poslovno odločanje. Podatke in informacije črpa iz stroškovnega računovodstva na eni strani, ta spremlja in poučuje pojave v notranjem delovanju podjetja, in finančnega računovodstva na drugi strani, ta pa spremlja in preučuje transakcije podjetja na drugimi partnerji. Za računovodske informacije velja, da zadevajo vrednostno (v denarnih enotah) izražene poslovne transakcije (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1991, str. 15). Zato to velja tudi za informacije o uspešnosti poslovanja podjetja, ki jih prejme poslovodstvo. Vendar merska enota računovodskih informacij ni jedro kritike računovodskih informacij.

### **3.3. Uporabniki računovodskih informacij**

Uporabniki informacijskega sistema niso le zaposleni v podjetju (vključno z vodstvom podjetja), ki bi jim lahko rekli tudi notranji uporabniki, pač pa tudi določene druge, zunanje skupine udeležencev v poslovanju podjetja. Lastniki podjetja, posojilodajalci in kreditodajalci ter vladne službe so primeri zunanjih skupin udeležencev v poslovanju podjetja, s tem, da imajo zakonsko podlago do vpogleda v določene informacije. Obstajajo pa tudi druge skupine, na primer potencialni vlagatelji, kupci in različne javnosti, ki sicer nimajo pravne podlage, na osnovi katere bi lahko zahtevali vpogled v poslovanje podjetja, pa vendar se zanj zanimajo.

**Zunanji uporabniki** informacijskega sistema so torej vsi udeleženci v poslovanju podjetja, ki niso zaposleni v podjetju. Informacijske potrebe posameznih udeležencev so seveda različne. Lastniki podjetja, pa tudi potencialni lastniki, imajo interes, da na vložena sredstva dobijo čim večji donos, zato povprašujejo predvsem po informacijah finančne narave. V podjetju jih zanje pripravijo v obliki računovodskih izkazov oziroma v obliki letnega poročila. Posojilodajalci, katerih interes je, da podjetje posojena sredstva vrne v skladu z dogovorjenimi pogoji, potrebujejo predvsem informacije o kreditni sposobnosti podjetja, zlasti o njegovi plačilni sposobnosti. Tudi te informacije so finančne narave in jih pripravijo na osnovi računovodskih izkazov. Kreditodajalci (običajno so to dobavitelji ali kupci) želijo trajne in dolgoročne poslovne odnose, zato njihove informacijske potrebe temeljijo na bolj dolgoročnih pokazateljih uspešnosti podjetja. Vladne službe od podjetij pričakujejo predvsem poravnavo

obveznosti do države in do širše družbe, zato zahtevajo vpogled v računovodske izkaze, ki so pripravljene v davčne namene. Potrebe kupcev po informacijah o poslovanju podjetij se z različnimi segmenti kupcev zelo razlikujejo. Najpomembnejši so gotovo glavni stalni kupci, katere med zunanjimi uporabniki omenja tudi SRS 30 (SRS, 1995, str. 168). Nekaterim kupcem so pomembne tehnične lastnosti proizvodov, drugi dajejo pomen zunanjemu videzu proizvoda, tretjim je odločilna cena. V zadnjih letih interes kupcev po informacijah, ki presegajo tehnične lastnosti proizvodov, vidno narašča. Odločitve sprejemajo tudi upoštevaje podobo podjetja v javnosti. Zato se tudi večja vloga medijev javnega obveščanja, ki v javnosti sooblikujejo podobo podjetja. Kupci se vedno bolj zanimajo za politiko podjetij glede sodobnih družbenih (zlasti humanih) ter ekoloških vprašanj in tudi na osnovi tozadevne presoje sprejemajo nakupne odločitve. Podobno velja za različne javnosti, ki imajo svoje (ožje ali širše) družbene interese. Potrebe po informacijah o poslovanju podjetja skratka obstajajo tudi zunaj podjetja in vodstvo podjetja se mora zavedati, da o tem, kaj je uspešno poslovanje, v določeni meri sodijo tudi zunanji uporabniki informacij.

**Notranji uporabniki** informacijskega sistema so zaposleni v podjetju. Koliko in kakšne informacije dobi posamezni zaposleni, je odvisno do ravni in obsega odločanja. Na nižjih ravneh odločanja, kjer je razpon odločitev in njihovih posledic ožji, so potrebe uporabnikov natančneje določene, zato je tudi lažje določiti potrebne informacije, tako po obsegu kot po kakovosti. Vendar ožji razpon odločitev in njihovih posledic še ne pomeni, da je potreben tudi manjši obseg informacij. Nasprotno, informacije so na nižjih ravneh zelo podrobne, s tem pa tudi številne, le da vsebinsko pokrivajo ožje področje. Prodajni referent v proizvodnem podjetju, ki skrbi za višino optimalnih zalog določene skupine gotovih proizvodov, na primer potrebuje natančne informacije o višini obstoječih zalog po posameznih artiklih in informacije o načrtovani prodaji po mesecih in kvartalih, da bi lahko pri zahtevani višini minimalnih zalog določal potrebno proizvodnjo, s tem pa optimalne zaloge gotovih proizvodov. Ker so posamezni artikli zelo ozko opredeljeni, so informacije kljub istovrstnosti izjemno obsežne.

Vodja prodaje, ki je na najvišji ravni odločanja, ima pregled nad veliko bolj raznovrstnimi informacijami, ki pa so že bolj sumarne. Sprejema odločitve o prodajnih trgih, proizvodih, ki se bodo prodajali na posameznem trgu oziroma segmentu, njihovih cenah, pa tudi o ravnovesju med stopnjo zadovoljevanja kupcev (angl. »Customer Service Level«) in višino zalog. Razpon odločitev je večji, obsežnejše pa so tudi posledice odločitev. Zato je z višjo ravnijo odločanja tudi težje natančno določiti potrebne informacije.

Na najvišji ravni odločanja, predstavlja jo predsednik uprave oz. direktor, se odloča o podjetju kot celoti, odločitve in njihove posledice pa so tu najobsežnejše. Skrbna priprava informacij za to raven odločanja je zato ključnega pomena. Informacije na tej ravni morajo biti še bolj zbirne, vsebinsko pa morajo pokrivati celotno poslovanje podjetja – procese, stanja in dejavnike znotraj in zunaj podjetja, ne le pretekle in obstoječe, pač pa tudi pričakovane. **Vodstvo podjetja potrebuje takšne informacije, s pomočjo katerih bo sprejemalo pravilne poslovne odločitve o podjetju kot celoti.** Problem obstoječih informacijskih sistemov podjetij pa je ta, da večino informacij za najvišjo raven odločanja pripravlja tisti del računovodskega informacijskega sistema, ki mu pravimo poslovodno računovodstvo. Računovodske informacije pa danes ne zadoščajo več. Računovodski informacijski sistem namreč

predstavlja le del, čeprav zelo pomemben del, celotnega informacijskega sistema, nikakor pa ne zajema celote procesov, stanj in dejavnikov, ki vplivajo na poslovanje podjetja. Razen tega ima računovodski sistem predvsem to nalogo, da vrednostno izraža poslovne procese in stanja (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1991, str. 49), na poslovanje podjetja pa vpliva tudi vrsta dejavnikov, ki jih ni mogoče vrednostno izraziti, a so zelo pomembni. Računovodsko pojmovanje potreb vodstva podjetja je preozko. V zadnjih nekaj letih je bil ravno iz tega razloga na področju informacijskih sistemov narejen pomemben korak v smeri t.i. informacijskih sistemov za podporo sistemov odločanju (angl. »Decision Support Systems«), Davenport jim pravi kar »Enterprise Systems« (Davenport, 1998, str. 121). Ti sistemi poleg računovodskih vključujejo tudi druge pomembne informacije, ki so na razpolago v najkrajšem možnem času, kar sodobna informacijska tehnologija tudi omogoča. Seveda pa je potrebno vnaprej opredeliti informacijske potrebe nosilcev odločanja.

### 3.4. Kritike računovodskih informacij

Kritike se na eni strani nanašajo na računovodsko izkazovanje posameznih ekonomskih kategorij oziroma poslovnih dogodkov, na drugi strani pa na vsebinske pomanjkljivosti računovodskih informacij – oboje pa vpliva na spremljanje nadaljnjih poslovnih odločitev (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1991, str. 15).

#### 3.4.1. Kritika računovodskega izkazovanja poslovnih kategorij

Poslovni izid (dobiček ali izguba) je med najpomembnejšimi ekonomskimi kategorijami, s katerimi merimo uspešnost poslovanja podjetij. Tudi večina kazalnikov, s katerimi nadalje osvetljujemo uspešnost poslovanja podjetij, temelji prav na poslovnem izidu (Kavčič, 1995, str. 54). Zato poslovni izid oziroma njegove postavke zaslužijo posebno obravnavo.

Računovodske informacije, ki se nanašajo na poslovni izid, so zajete v izkazu uspeha. Njegov temeljni cilj je ugotoviti poslovni izid podjetja kot posledico prihodkov in odhodkov v določenem obračunskem obdobju. Znano pa je, da številne okoliščine vplivajo, da je računovodsko ugotovljeni poslovni izid drugačen od poslovnega izida po ekonomskih sodilih (Bergant, 1998, str. 20), zaradi česar računovodske informacije ne odražajo dejanske uspešnosti poslovanja. Problem izračuna računovodskega dobička lahko razdelimo na dva dela: prvi del predstavlja izračun prihodkov, drugi del pa izračun odhodkov obračunskega obdobja.

**Na strani prihodkov** je potrebno ločeno obravnavati posamezne vrste prihodkov: prihodke iz poslovanja (pomembni so predvsem zato, ker odražajo »uspešnost« osnovne dejavnosti podjetja), prihodke iz financiranja in izredne prihodke. V Slovenskih računovodskih standardih so kategorije prihodkov omenjene v okviru SRS 18 in SRS 25. Na višino izkazanega poslovnega izida v prvi vrsti vpliva način oziroma sprememba načina obračuna realizacije, saj sistem fakturirane realizacije omogoča prikazovanje bistveno višjih prihodkov v obračunskem obdobju kot sistem plačane realizacije.

**Na strani odhodkov** tudi ločujemo odhodke iz poslovanja, odhodke iz financiranja in izredne odhodke. Tistih primerov, ki so že prikazani v okviru prihodkov, ne bom posebej omenjala, saj gre pri odhodkih le za nasprotno postavke. Pač pa bom opozorila še na druge možne načine prirejanja podatkov. Pučko (1996, str. 94) omenja načine, s katerimi se namensko ustvarjajo tihe oziroma skrite rezerve in izgube v podjetju, ki v posameznem obračunskem obdobju vplivajo na višino izračunanega dobička:

- Izbrani način vrednotenja posameznih oblik obratnih sredstev (zalag surovin in materiala, nedokončane proizvodnje, gotovih proizvodov) preko odhodkov obdobja in stroškov zalag vpliva na višino prikazanega dobička.
- Podobno velja za vrednotenje osnovnih sredstev, kjer pa se odhodki obdobja prikažejo preko obračunane amortizacije, neodpisana vrednost pa predstavlja »stroške osnovnih sredstev na zalogi«. Dodatno vpliva na višino odhodkov oziroma stroškov postopek revalorizacije.
- Pomemben je tudi način obravnavanja porabe poslovnih prvin, kjer gre za vprašanja, kaj in koliko vključiti v zagonske stroške, kako obravnavati vlaganja v raziskovalno-razvojno dejavnost, v promocijo, v razvijanje blagovnih znamk, modelov, vzorcev, tudi kadrov in drugega.
- Politika izvajanja investicijskega vzdrževanja, ki lahko pomeni opuščanje potrebnega vzdrževanja na eni ali prekomerno vzdrževanje na drugi strani, zopet preko stroškov oziroma odhodkov vpliva na prikazani dobiček obračunskega obdobja.
- Vpliva tudi na način obravnavanja inflacijskih vplivov (pri porabljenih vrednostih, pri vrednotenju sredstev, pri vrednotenju obveznosti). Tu ne gre za vprašanje, kje prikazati revalorizacijo (to je omenjeno pri revalorizacijskem izidu med prihodki), pač pa za sam obračun inflacije pri posameznih postavkah.

Tu so naštetle le nekatere možnosti s katerimi računovodje »delajo poslovni izid«.

#### 3.4.2. Kritika računovodskih kazalcev

Finančni kazalci so pomembni, ker se le te največ uporablja na višjih ravneh odločanja v podjetjih. Kritika računovodskih kazalcev zajema dve dimenziji: na eni strani lahko govorimo o neustreznosti kratkoročnih računovodskih kazalcev, na drugi strani pa o nezadostnosti drugih računovodskih kazalcev za presojanje uspešnosti poslovanja. Posebej izpostavljam, da se nezadostnost računovodskih kazalcev pojmuje z vidika presojanja uspešnosti poslovanja in ne z vidika merjenja. Na področju merjenja uspešnosti poslovanja namreč lahko prevladuje neka temeljna računovodska mera, saj je vezana na cilj lastnikov, ki so najpomembnejša interesna skupina. Pri presojanju temeljne mere pa je za potrebe sprejemanja nadaljnjih poslovnih odločitev potrebno zajeti širši krog kazalcev, kot jih sicer nudi finančno računovodstvo.

O neustreznosti računovodskih kazalcev govorimo takrat, ko so računovodske kategorije vsebinsko neustrezno izračunane. To pomeni, da se izračunavajo za neprimerno obdobje ali pa ne upoštevajo vseh potrebnih kategorij. Običajno se kot neprimerno obdobje izkaže krajše obračunsko obdobje, na primer mesec ali



četrletje, za katerega določenih kazalcev sploh ne bi smeli računati. Tak primer je dobičkonosnost proizvodov ali projektov. Da bi realno izračunali dobičkonosnost določenega proizvoda, je potrebno zajeti njegovo celotno življenjsko dobo. To zlasti velja za podjetja, ki poslujejo v panogah hitro razvijajoče se tehnologije, zaradi česar so življenjski cikli proizvodov vse krajši, organizacija proizvodnih operacij pa se nenehno spreminja. To so stroški raziskav in razvoja, oblikovanja proizvodov in proizvodnih procesov, razvoja programske opreme ter izobraževanja in usposabljanja. Ker življenjska doba proizvoda zajema tudi obdobje pred začetkom prodaje proizvoda, je potrebno upoštevati tudi takrat nastale stroške. Še več, kot pravita Cooper in Kaplan (1998, str. 97), je treba proizvodom pripisati vse stroške, razen tistih, ki se nanašajo na presežne zmogljivosti ter na raziskave in razvoj novih proizvodov. Sem pa štejeta stroške logistike, proizvodnje, trženja in prodaje, distribucije, poprodajnih storitev, tehnologije, financ, informacijskega sistema in splošne uprave. Prihodke in stroške poslovnega učinka ali projekta je torej treba zajeti za celotno življenjsko dobo, nikakor pa dobičkonosnosti ne presojati na osnovi posameznega poslovnega leta (Johnson, Kaplan, 1987, str. 225).

Kljub vsebinsko in z vidika obračunskega obdobja pravilnemu izračunu računovodskih kazalcev pa njihova izpovedna moč ne zadostuje celovitemu presojanju uspešnosti poslovanja. Zelo preprosta razlaga nezadostnosti računovodskih kazalcev je, da iz njih ni mogoče razbrati, kateri dejavniki so prispevali k uspešnosti poslovanja, ki je izkazana s temeljno mero. In ker vedno znova izpostavljam ravno informacijski vidik kazalcev, s katerimi merimo in presojamo uspešnost poslovanja, je jasno, da finančni vidik presojanja ne zadostuje. Nosilec odločanja potrebuje tiste informacije, na osnovi katerih bo lažje sprejel odločitev o prihodnjem poslovanju podjetja. Potrebuje informacije o tistih dejavnikih, ki so najpomembneje vplivali na to, kar je izkazanega v računovodskih izkazih. V določeni meri so to računovodske kategorije, na primer struktura virov financiranja, upravljanje z obratnimi sredstvi in podobno. Toda v ozadju so še drugi vzvodi uspešnosti: edinstveni rezultati v raziskavah in razvoju, učinkovita proizvodnja, ugodno delovno vzdušje v podjetju, kakovostni proizvodi, hiter odziv na potrebe kupcev itd. Fisher računovodske kazalce opisuje takole: »Tradicionalna poročila z računovodskimi kazalci so kot ekran na nogometni tekmi. Tekmovalec sicer vidi, ali njegovo moštvo zmaga ali izgublja, ne more pa razbrati, kaj moštvo dela prav in kaj ne. Da bi zabil gol, mora igralec gledati žogo in ne ekran« (Fisher, 1992, str. 31). Računovodski kazalci torej zapoznelo odražajo spremembe na posameznih področjih poslovanja, kar pomeni, da odražajo predvsem posledice oziroma rezultate.

Tudi zagovorniki sodobnih računovodskih kazalcev se strinjajo (Economist, 1997, str. 59), da je v sodobnih poslovnih razmerah potrebno na računovodske kazalce gledati strožje. Učinkovitost uporabe virov financiranja podjetja vendarle ne more biti edini vidik uspešnosti poslovanja, razen če bi bila uspešnost poslovanja opredeljena tako ozko. O tem, kako široko pojmovati uspešnost poslovanja, pa ne smejo odločati zagovorniki enih ali drugih mer in kazalcev, temveč sam namen ugotavljanja uspešnosti. Ker je ugotavljanje uspešnosti namenjeno temu, da vodstvo podjetja dobi čim bolj veljavno informacijsko podlago za sprejemanje nadaljnjih poslovnih odločitev, računovodski kazalci ne zadostujejo.

## **4. NERAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČANJE**

### **4.1. Vloga neračunovodskih informacij za odločanje**

Sodobno opredeljevanje uspešnosti poslovanja nikakor ne izključuje vloge računovodskih kazalcev, saj ni mogoče zanikati sodobnih razvojev na področju računovodskega merjenja in presojanja uspešnosti, kot sta na primer merili ekonomskega dobička in denarnih tokov poslovanja. Vendar pa se težišče informacij preveša k neračunovodskim kazalcem. Pri tem neračunovodske informacije razumem kot tiste informacije, ki se nanašajo na nedelarne kategorije oziroma niso izražene v denarni enoti mere. Hkrati pa se sodobno pojmovanje uspešnosti kaže v tem, da se je ne meri s posameznim kazalcem, kot je temeljna mera, pač pa s spletom več (bolj ali manj) enakovrednih kazalcev.

Zgodovina neračunovodskih informacij je nedvomno starejša od zgodovine računovodskih informacij, saj je vse do pojava menjave v procesu proizvodnje dobrin proizvodnja in potrošnja potekala v okviru posameznega proizvajalca. Dokler je proizvajalec dobrine proizvajal za zadovoljevanje lastnih fizioloških potreb, za presojanje uspešnosti svojega dela ni potreboval računovodskih informacij, pač pa je bila ta izražena s produktivnostjo. S potrebo po menjavi presežne proizvodnje pa sta se oblikovala inštitucija trga in koncept menjalne vrednosti, ki je pripeljal do cene. Šele s pojavom trga, cen in denarja kot menjalnega sredstva je lahko posamezni proizvajalec svojo produktivnost začel meriti tudi v denarnih enotah. Zato težko rečemo, da so neračunovodski kazalci na področju merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja oziroma pri odločanju nekaj povsem novega. V teku zgodovine so vedno igrali določeno vlogo, le da se je ta intenzivno spreminjala. Rečemo lahko, da se je od prvotnega samozadostnega proizvajalca dobrin dalje, ko je produktivnost dela, izražena v naravnih merskih enotah, dejansko odražala uspešnost poslovanja proizvajalca kot celote, vloga neračunovodskih informacij zgolj zmanjševala.

Tako so bile do zgodnjega 19. stoletja za lastnika podjetja pomembne samo transakcije med njegovim podjetjem in trgi, na katerih je najemal delovno silo, kupoval surovine in materiale ter prodajal proizvode. Delavci niso bili dolgoročno zaposleni, pač pa jih je lastnik najel in plačal po enotah proizvodov. Od dobaviteljev surovin in materiala je lastnik skušal čim ugodneje kupovati, kupcem pa čim dražje prodajati proizvode. Cilj poslovanja je bil s prihodki od prodaje preseči odhodke za blago dobaviteljev in plače delavcev (Johnson, Kaplan, 1987, str. 6). Ker je bila v podjetjih le ena raven odločanja, to je bil lastnik sam, in ker so se vse transakcije odvijale na trgu, ni bilo potrebe po kazalcih o učinkovitosti posameznih ravni poslovanja. Denarno izražen cilj poslovanja je bil tudi kriterij za poslovanje, potrebe po neračunovodskih kazalcih pa na ravni podjetja ni bilo.

Kasneje je industrijska revolucija spremenila razmere poslovanja. Visoke kapitalske naložbe so omogočile ekonomijo obsega, težnje po čim večji učinkovitosti proizvodnje pa so pripeljale do dolgoročnega zaposlovanja delavcev in do hierarhične ureditve podjetij. Delovni procesi so postali bolj kompleksni. Saj so dolgoročne transakcije, ki so bile prej izvedene na trgu, odvijale znotraj podjetja. Za

doseganje uspešnosti podjetja kot celote je bilo treba optimirati predvsem notranje delovne procese. Zato so se pojavili prvi kazalci poslovnega računovodstva, kot na primer stroški na uro oziroma na enoto, ki so merili učinkovitost proizvodnih procesov. Postopoma so se ti kazalci razvili v standarde za delo in material ter so služili sprejemanju odločitev o notranjih procesih (Johnson, Kaplan, 1987, str. 10). Odločitve so se sprejemale na več ravneh v podjetju, lastnik pa je na najvišji ravni meril donosnost investiranega kapitala. Tudi na tej stopnji neračunovodski kazalci na ravni podjetja kot celote niso imeli svojega mesta, pač pa so le merili učinkovitost posameznikov ali delnih procesov.

Z razvojem proizvodnih sil so se širili proizvodni procesi, razvijale so se nove poslovne aktivnosti, s tem pa tudi nove organizacijske strukture. V začetku 20. stoletja je bil z razvojem decentralizirane večdivizijske organizacijske strukture dosežen vrh, do takrat pa so bili razviti tudi vsi računovodski kazalci in postopki. Pomembno vlogo je odigralo podjetje DuPont, v katerem so razvili kazalec donosnosti investicij («Return on Investment» - ROI), ki je služil merjenju uspešnosti posameznih poslovnih enot (divizij) in tudi celotnega podjetja. Na tej osnovi so razporejali kapital med poslovnimi enotami. Znotraj posameznih poslovnih funkcij pa so vodje skrbeli zgolj za čim večjo učinkovitost procesov.

Do leta 1925 so bili razviti praktično vsi računovodski postopki in orodja, ki so še danes v uporabi (Johnson, Kaplan, 1987, str. 12): stroškovni konti za posamezne vrste stroškov, predračuni denarnih tokov, prihodkov in naložb, fleksibilno predračunavanje, napovedovanje prodaje, standardni stroški, analize odmikov, transferne cene in kazalci uspešnosti posameznih divizij. Čeprav sta naraščali tako raznovrstnost poslovnih učinkov kot sestavljenost proizvodnih procesov in tehnologije, so ostajali sistemi spremljanja stroškov in kazalci za vrednotenje poslovanja nespremenjeni. Z razvojem finančnih trgov se je interes vodstev podjetij prevesil v še večjo korist denarnim kazalcem, sprejemanje poslovnih odločitev pa je bilo pod pritiskom udeležencev na trgu kapitala, zlasti zato, ker je bilo v skladu s tem nagrajeno tudi vodstvo podjetja. To je vodilo v osredotočanje na kratkoročne računovodske kazalce in na uspešnost poslovanja v zbirnih finančnih izkazih, ki so bili predpisani. Tudi sistemi spremljanja stroškov so bili enotni in oblikovni za potrebe pripravljanja zbirnih računovodskih izkazov (Rejc, 1996, str. 1). Spremljanje uspešnosti poslovanja je bilo torej finančno, drugi vidiki uspešnosti poslovanja pa so bili na ravni podjetja kot celote zanemarjeni. Neračunovodski kazalci so se uporabljali zgolj na področju notranjih poslovnih procesov in v kontrolne namene, toda kot standardi, zato so s časom postajali nesodobni tako po obsegu kot po vsebini.

Neračunovodski kazalci so bili torej v poslovnih procesih vedno prisotni, a le na prvi razvojni stopnji, v preprostem procesu dela, so igrali dominantno vlogo pri merjenju uspešnosti poslovanja. V kasnejših obdobjih so dobili stranske, podrejene vloge kazalcev, ki so odražali predvsem učinkovitost notranjih procesov, ne pa uspešnosti poslovanja podjetja kot celote. Le redki so služili za potrebe presojanja finančno izmerjene uspešnosti poslovanja. Tak kazalec je bil (in še je) produktivnost dela, ki pa je eden redkih kazalcev, ki se uporablja na ravni podjetja kot celote in kot tak tudi ne more zadoščati za celovito neračunovodsko presojanje poslovanja podjetja.

Spremenjene razmere zadnjega desetletja, na katere je na eni strani vplival intenziven tehnološki napredek, zlasti razvoj informacijske tehnologije, na drugi strani pa politične spremembe, so povzročile globalizacijo poslovanja. Vsa podjetja, ki so vzdržala prvi val globalne konkurence, so sprejela podobne standarde kakovosti in

stroškov poslovnih učinkov in se zavedajo, da le-ti še ne zagotavljajo dolgoročnega obstoja. Potrebno je več kot le nizki stroški in zadovoljiva kakovost. Podjetje se mora odlikovati v edinstvenem spletu aktivnosti ali pa mora aktivnosti izvajati na drugačen način, kot to počno konkurenti, pri tem pa morajo biti končni rezultati, poslovni učinki, narejeni v skladu s potrebami kupcev. Od podjetij se zahteva izjemno prožno poslovanje, ki omogoča hitro odzivanje na spremembe v okolju ter prilagajanje vedno novim zahtevam kupcev (Tekavčič, 1995, str. 6). V takšnih razmerah vodstvo podjetja potrebuje informacije, ki ne bodo odražale zgolj finančnega stanja in uspeha podjetja, pač pa tudi druge sposobnosti podjetja, predvsem človeške, tehnološke in razvojne. Vodstvo podjetja potrebuje tudi informacije o tem, kako uspešno podjetje zadovoljuje potrebe kupcev, kako vrednotijo poslovanje podjetja drugi poslovni partnerji, nenazadnje je pomembno tudi zadovoljstvo zaposlenih v podjetju. Vse to se nanaša na poslovanje podjetja in vodstvo bi moralo razpolagati s takšnimi informacijami. Sodobno pojmovanje uspešnosti poslovanja je torej tisto, kjer se neračunovodske kazalce obravnava kot enakovredne računovodskim in se jih uporablja za presojanje uspešnosti poslovanja podjetja kot celote, torej na najvišji ravni. Celota informacij na najvišji ravni odločanja mora zajeti tako vzroke kot posledice, tako dejavnike uspešnosti kot rezultate poslovanja.

#### **4.2. Sodobni neračunovodski kazalci uspešnosti poslovanja podjetja**

Neračunovodski kazalci kot nedenarni način izražanja poslovnih kategorij in pojavov niso novost, vendar nekaterim pravimo, da so sodobni, ker bodisi odražajo sodobne poslovne kategorije in pojave bodisi že znane poslovne kategorije in pojave odražajo na sodoben način. Kot sem že uvodoma opredelila, nefinančne kazalce razumem kot kazalce, ki so izračunani na osnovi nedenarnih kategorij in so zato izraženi v nedenarni enoti mere. Nasprotno rečemo, da so računovodski kazalci tisti, ki so izračunani na osnovi denarno izraženih ekonomskih kategorij oziroma kategorij, ki so zajete v temeljnih računovodskih izkazih. Ko govorimo o računovodskih oziroma neračunovodskih kazalcih, torej ne gre za razlikovanje med računovodskimi in neračunovodskimi informacijami, saj se v okviru računovodskega informacijskega sistema pripravljajo tudi neračunovodske informacije, ki so izražene v fizičnih enotah mere, na primer višina zalog, število ur neposrednega dela in podobno. Res pa je, da so nedenarne informacije v okviru računovodskega informacijskega sistema redkejša in tradicionalna, zato pa v sodobnih poslovnih razmerah ne vedno ustrezne. Sodobnih neračunovodskih kazalcev računovodske informacije tradicionalno ne zajemajo, od tod tudi pobude po posodobitvi računovodskih informacijskih sistemov. Bergant na primer pravi (1998a, str. 24), da računovodski izkazi predstavljajo konzervativen pogled na podjetje, ker manjkajo ravno tiste informacije, ki bi lahko spodbudile bolj optimistično oceno podjetja. Sodobni neračunovodski kazalci so optimistični v tem, ker odražajo dejavnike rasti in razvoja podjetja ter so usmerjeni tudi v prihodnost. Nikakor niso optimistični sami po sebi, omogočajo pa vpogled v tiste dele podjetja, ki v temeljnih računovodskih izkazih niso zajeti.

V zadnjem desetletju so se vse bolj številno začeli pojavljati zagovorniki neračunovodskih informacij, ker naj bi te vodstvu podjetja omogočale sprejemanje pravilnejših odločitev. Nekateri avtorji so izpostavili potrebo po nadomestitvi

računovodskih informacij z neračunovodskimi, večina pa je poudarila pomen komplementarnosti obeh skupin informacij. Največkrat se s kazalci zgoj izpostavljajo področja, ki so v tradicionalnem sistemu merjenja uspešnosti zanemarjena, redkeje pa avtorji oblikujejo tudi model merjenja uspešnosti poslovanja - običajno kot rezultat sodelovanja avtorjev s podjetji, ki so uporabila teoretično zasnovani model.

#### 4.2.1. Pristop Johnsona in Kaplana

Johnson in Kaplan (1987, str. 256-258) sta bila med prvimi, ki so opozarjali na pomen neračunovodskih kazalcev za merjenje uspešnosti poslovanja. Izhajata iz prepričanja, da mora biti izbor neračunovodskih kazalcev vezan na strategijo podjetja, vsekakor pa naj bi z njimi pokrili področja raziskav in razvoja, proizvodnje in trženja. Pri oblikovanju strategije naj bi se vodstvo opiralo na nek(aj) dejavnik(ov), ki podjetju zagotavlja(jo) konkurenčno prednost, zanj(e) pa bi izbralo neračunovodske kazalce. Avtorja na primeru sedmih dejavnikov prikazujeta možne kazalce:

- ~ Podjetje, ki poudarja kakovost, naj oblikuje kazalce doseganja in izboljševanja le-te.
- ~ Podjetje, ki želi proizvajati z nizkimi stroški, naj razvije kazalce produktivnosti, ki bodo spremljali sposobnost proizvajati več z manj.
- ~ Podjetje, ki v proizvodnjo in dobavo uvaja ali že posluje po načelu "ravno ob pravem času", lahko meri pretočni čas, povprečni nastavitveni čas, čas od trenutka naročila do izpolnitve dobave, dneve vezave zalog idr.
- ~ Podjetje, ki želi povečati fleksibilnost pri oblikovanju proizvodov in poslovnih procesov, naj meri število sestavnih delov proizvoda, razmerje med standardnimi in nestandardnimi deli idr.
- ~ Podjetje, čigar konkurenčna prednost izvira iz neprekinjenega toka inovativnih in vsestransko uporabnih proizvodov, meri zadovoljstvo potrošnikov z novostmi, ključne lastnosti novih proizvodov, celoten čas za izdelavo novega proizvoda ipd.
- ~ Podjetje, v katerem so ključni dejavnik uspeha zaposleni, meri odsotnost, uspešnost naborov, moralo, veščine ipd.
- ~ Podjetje, ki šteje varnost kot dejavnik uspeha, lahko meri število zaporednih dni brez nesreč ali število delovnih dni, ki so bili zaradi nesreč izgubljeni.

Avtorja ne ponujata celovite rešitve merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja podjetja, ravno tako ne opredeljujeta dosledno konkretnih neračunovodskih kazalcev, s katerimi bi merili uspešnost po dejavnikih. Zato pa izpostavljata strategijo podjetja kot osnovo za izbor neračunovodskih kazalcev. Uspešnost poslovanja podjetja torej navezujeta na uspešnost izvajanja strategije, zato neračunovodski kazalci pravzaprav merijo, kako uspešno je podjetje pri izvajanju strategije oziroma pri doseganju strateških ciljev.

#### 4.2.2. Pristop Howella in Soucyja

Howell in Soucy (1987, str. 25-31) sta obravnavala predvsem proizvodno funkcijo v podjetju. Opozarjala sta, da spremenjena proizvodna okolja in načini proizvodnje zahtevajo drugačne kazalce za merjenje uspešnosti te poslovne funkcije, s tem pa

tudi za kontrolo in motiviranje zaposlenih. Kazalci, ki naj se uporabljajo v namen merjenja uspešnosti, morajo biti pravočasni, točni in relevantni, slednje pa pomeni, da morajo odsevati novo proizvodno okolje. Obstoječe tradicionalne računovodske sisteme standardnih stroškov, analize odmikov, učinkovitosti neposrednega dela, ključev za razporejanje splošnih stroškov in izkoriščenosti delovnih sredstev je potrebno nadomestiti s sodobnimi kazalci, ki jih razvrščata v pet področij: kazalci o kakovosti, o dobavah, o zalogah, o kontroli stroškov in izmeta ter kazalci, ki se nanašajo na vzdrževanje delovnih sredstev (glej sliko 4).

**Slika 4: Kazalci uspešnosti poslovanja v sodobnem proizvodnem okolju**



Vir: Howell, Soucy, 1987, str. 31

#### 4.2.3. Pristop Fisherja

Fisher (1992, str. 31-38) je posebej opozoril na nove konkurenčne razmere v poslovnih okoljih. Svoja opažanja in misli je osnoval na raziskavi, v katero je bilo vključenih več proizvodnih podjetij z visoko razvito tehnologijo, katerih prodajni trgi so se znašli pod pritiskom novih ponudnikov, zlasti japonskih podjetij. Podjetja so zaradi sprememb v poslovnih okoljih, na primer odpoved nadaljnjih dobav s strani glavnega kupca, doživela nek pretres, to pa zato, ker obstoječi računovodski informacijski sistem vodstvu ni posredoval potrebnih opozoril. Sklenili so, da obstoječi kontrolni sistem (predvsem analiza odmikov od standardnih stroškov) ni zadosten in da je potreben radikalno nov sistem kontrole oziroma kazalcev. Ta naj bi temeljil na informacijah, ki bi merile oziroma odražale za uspeh podjetja pomembne dejavnike.

Ker se računovodske informacije v glavnem omejujejo na poročanje o preteklih finančnih dosežkih, v njih pa ni moč razbrati dejavnikov, ki so pripeljali do teh dosežkov, to ne more biti prava informacija, ki bi merila oziroma odražala za uspeh podjetja pomembne dejavnike. Ker se računovodske informacije v glavnem omejujejo na poročanje o preteklih finančnih dosežkih, to ne more biti prava informacijska in kontrolna podlaga. Ključni dejavniki uspeha niso enaki za vsa podjetja, saj naj bi bili določeni z značilnostmi podjetja, panoge in širšega okolja, v splošnem pa so to: zadovoljstvo kupcev, odličnost proizvodnje, tržno vodstvo, kakovost, zanesljivost, odzivnost, tehnološko vodstvo in vrhunski finančni rezultati. S tem ko vodstvo podjetja določi ključne dejavnike uspeha, je postavljena širša informacijska podlaga, znotraj katere pa je nato potrebno natančneje določiti kazalce, ki bi metrično odražali te dejavnike. Kazalci so predvsem nefinančne narave, z njihovim merjenjem pa vodstvo dobi informacije oziroma signale o morebitnih nevarnostih za uspeh podjetja. Vloga neračunovodskih kazalcev je v tem pristopu torej predvsem v tem, da predstavljajo sodoben kontrolni mehanizem.

#### 4.2.4. Pristop Garrisona

Garrison je nefinančne kazalce razdelil v pet skupin (Tekavčič, 1995, str. 125-126). Pri izboru kazalcev se je opiral na dvoje sodobnih poslovnih načel, ki jih podjetja uvajajo v proizvodnjo. To sta načeli "ravno ob pravem času" (angl. "Just-In-Time" - JIT) in "celovito obvladovanje kakovosti" (angl. "Total Quality Management" - TQM). Zato ni presenetljivo, da so izbrani kazalci vezani na proizvodno poslovno funkcijo.

~ Kazalci, vezani na merjenje kakovosti: število reklamacij v času garancije, število pritožb kupcev, stroški popravil idr.

~ Kazalci, vezani na kontrolo stroškov materiala in izmeta: delež stroškov materiala v celotnih stroških, izmet v odstotku od proizvodov primerne kakovosti, vrednost izmeta v celotnih stroških idr.

~ Kazalci, vezani na zaloge različnih vrst in količin: število različnih postavk v zalogah, dnevi vezave zalog materiala in zalog gotovih proizvodov idr.

~ Kazalci, vezani na razpoložljivost in izkoriščenost opreme: čas nastavitve orodij, stopnja izkoriščenosti opreme, število in čas trajanja zastojev v proizvodnji idr.

~ Kazalci, povezani z obdobjem od nabave do dobave proizvodov kupcem: število pravočasnih dobav, pretočni čas, učinkovitost proizvodnega cikla idr.

Iz razvrstitve kazalcev vidimo, da so njihove skupine, ki jih za proizvodno poslovno funkcijo določa Garrison, enake skupinam kazalcev, ki sta jih opredelila Howell in Soucy. Podobnost pristopov potrjuje, da je mogoče za posamezno poslovno funkcijo dokaj enotno opredeliti potrebne sodobne (neračunovodske) kazalce za merjenje uspešnosti te poslovne funkcije, težje pa je to storiti za podjetje kot celoto. Ker pristopa ne obravnavata podjetja kot celote, predstavljata le delni poskus umeščanja neračunovodskih kazalcev med kazalce za presojanje uspešnosti poslovanja. Velja pa opozoriti, da vsi kazalci niso neračunovodski, saj so vključene tudi denarno izražene informacije (na primer stroški popravil, delež stroškov materiala v celotnih stroških idr.).

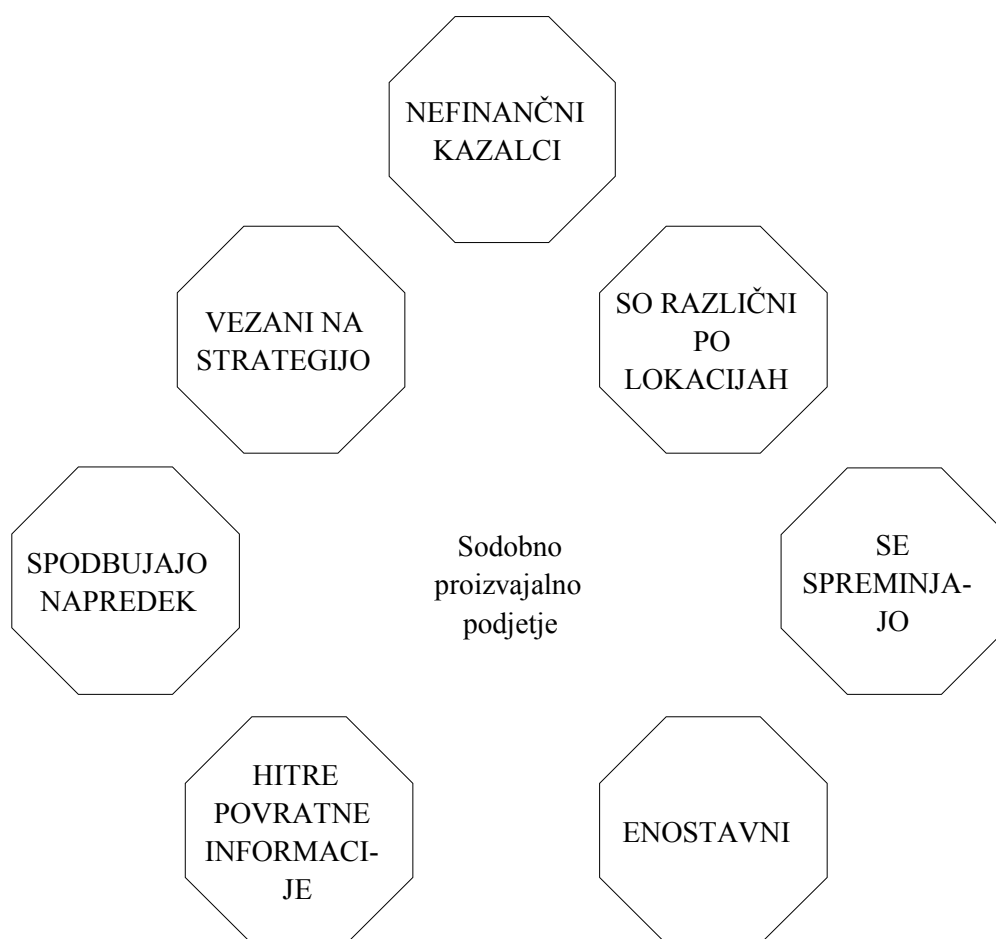
#### 4.2.5. Pristop Maskella

Maskell (1992, str. 44-48) prav tako obravnava predvsem sodobna proizvodna okolja, vendar sodobne neračunovodske kazalce postavlja na raven podjetja in ne na raven proizvodne poslovne funkcije. Opozarja na nevarnost uporabe tradicionalnih metod in kazalcev pri merjenju uspešnosti poslovanja proizvodnega podjetja, katerih značilnosti so, da so kazalci predvsem računovodski, izračunani v okviru sistemov stroškovnega in poslovnega računovodstva, zato pa nerelevantni in za vodstvo v spremenjenih poslovnih razmerah celo zavajajoči. Posebnost njegovega pristopa je v tem, da namesto konkretnih kazalcev določi sedem temeljnih značilnosti sodobnih kazalcev (glej sliko 5).

Sodobna proizvodna podjetja zahtevajo, da so kazalci za merjenje uspešnosti poslovanja neračunovodski ne le na ravni proizvodne funkcije, kjer so potrebne sprotno informacije, pač pa tudi na ravni podjetja. Računovodski kazalci največkrat prepozno, pa tudi zmotno odražajo uspeh proizvodnega podjetja, saj ne merijo kakovosti, sinhroniziranosti proizvodnje, pripadnosti zaposlenih, pravočasnih dobav in zadovoljstva kupcev. Kazalci morajo biti prilagojeni tudi lokaciji poslovne enote, saj vsaka lokacija predstavlja svojstveno poslovno okolje, prilagojeni morajo biti proizvodom, ki se v njej proizvajajo, proizvodnim procesom, profilu zaposlenih, ustreznosti opreme in drugim značilnostim poslovne enote. Ne smejo torej biti vnaprej enotno predpisani, kot to velja za tradicionalne kazalce, vključene v računovodsko poročilo. Tretja značilnost kazalcev je ta, da se morajo spreminjati s časom. To načelo je v skladu s konceptom doseganja poslovne odličnosti in nenehnih izboljšav. Pomembno je tudi, da so enostavni, da jih bodo razumeli vsi zaposleni. Sestavljeni morajo biti tako, da omogočajo hitre povratne informacije, s tem pa pravočasno ukrepanje. Ena od potrebnih značilnosti je tudi ta, da naj spodbujajo napredek oziroma nenehne izboljšave v poslovanju. V tem smislu je pomembno, da kazalci izkazujejo pozitivne vrednosti-bolje je uspeh izraziti kot odstotek kakovostnih in ne kot odstotek nekakovostnih proizvodov. Sedma značilnost pa se nanaša na povezavo kazalcev s strategijo podjetja. Podjetje mora na najvišji ravni uporabljati tiste kazalce, ki bodo odražali doseganje strateških ciljev.



**Slika 5: Značilnosti kazalcev za merjenje uspešnosti poslovanja**



Vir: Maskell, 1992, str. 45.

#### 4.2.6. Pristop Ecclesa

Tudi Eccles ugotavlja (Hočevar, 1995, str. 187-188), da nove, bolj razvite okoliščine poslovanja zahtevajo nova merila za izkazovanje uspeha poslovanja, pri čemer izpostavlja potrebo po prikazovanju informacij, ki jih ni mogoče izraziti vrednostno (denarno). Informacije, ki jih avtor opredeljuje kot relevantne za izkazovanje uspešnosti, sicer zajemajo celoto poslovanja podjetja in ne le proizvodno funkcijo, vendar pristop nima potrebnih značilnosti celovite obravnave problematike merjenja uspešnosti poslovanja. Potrebne informacije deli v osem skupin, znotraj katerih so kazalci (ki niso le neračunovodski) bolj poredko navedeni:

1) Informacije, vezane na kakovost: pritožbe kupcev, zadovoljstvo kupcev, garancijske zahteve, nadziranje kakovosti storitev in sestavnih delov dobaviteljev, statistika odpadkov, popravil in vračil.

- 2) Informacije, vezane na zaloge: število uskladiščenih enot, izkoristek skladiščnega prostora, količnik obračanja po vrstah materiala in proizvodov po lokacijah.
- 3) Informacije, vezane na odpadke materiala: kakovost vhodnega materiala, merjenje odpadkov po proizvodih, operacijah in vrsti materiala, odstotek stroška odpadka med celotnimi stroški materiala.
- 4) Informacije, vezane na vzdrževanje opreme: statistika izkoristka strojev, njihovo delovanje in okvare, vzdrževanje, izkušnje s stroji.
- 5) Informacije, vezane na razpečevanje: čas razpečevanja, izpolnjevanje naročil, procesni in razpečevalni čas, vezava dokončanih proizvodov v zalogi, odstotek izpolnjenih naročil.
- 6) Informacije, vezane na prilagodljivost: število sestavnih delov po proizvodnih, odstotek enakih sestavnih delov v proizvodih.
- 7) Informacije, vezane na človeške dejavnike: izostajanje z dela, fluktuacija zaposlenih, morala, delovna usposobljenost zaposlenih, število izgubljenih delovnih dni zaradi stavk, odstotek sklenjenih pogodb o plačah brez arbitraže.
- 8) Informacije, vezane na varnost: število zaporednih delovnih dni brez nesreče, število izgubljenih delovnih dni zaradi nesreč.

#### 4.2.7. Priznanje Republike Slovenije za kakovost

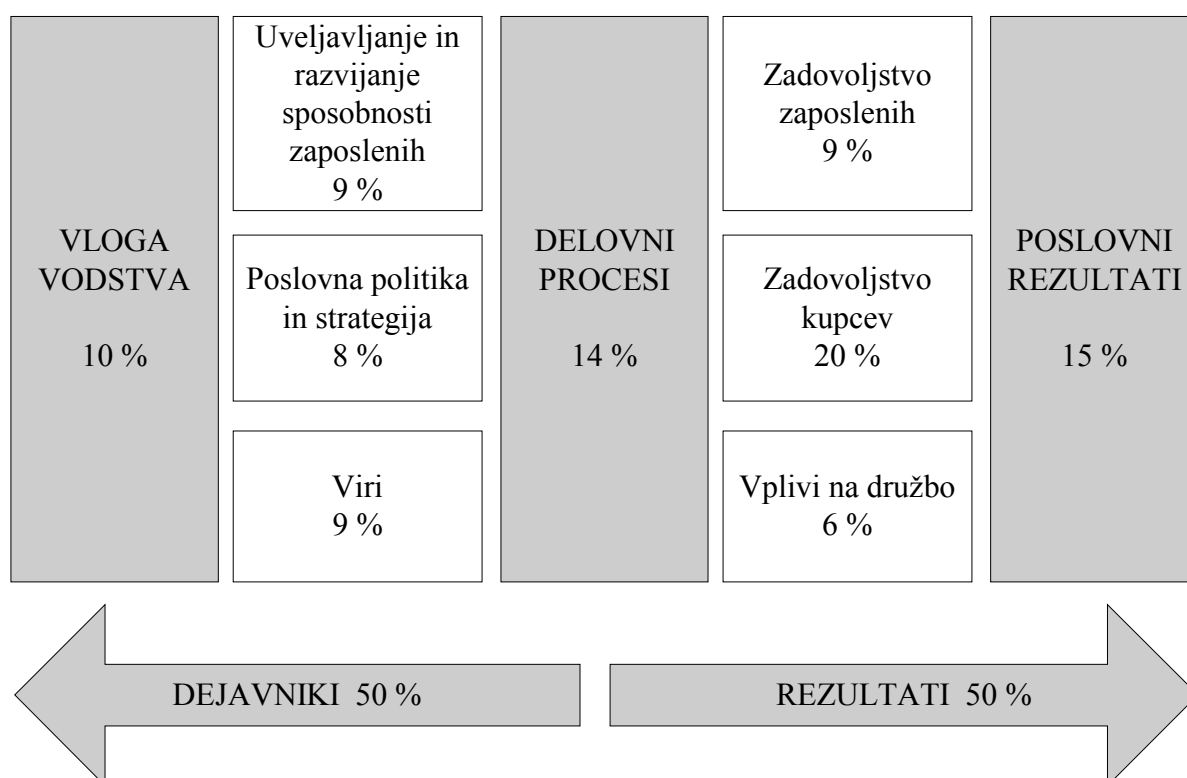
Modeli nagrad za kakovost delovnih procesov, kamor spada tudi Priznanje Republike Slovenije za kakovost, nedvomno predstavljajo enega od pristopov k merjenju uspešnosti poslovanja podjetja. V svetu obstajajo trije tovrstni območni modeli: japonski (Demingovo priznanje iz leta 1951), ameriški (nagrada za kakovost Malcolm Baldrige iz leta 1987) in evropski (Evropska nagrada za kakovost iz leta 1992). Slovenski model temelji na modelu Evropske nagrade za kakovost in je bil primarno oblikovan predvsem za večanje konkurenčne sposobnosti slovenskih podjetij v evropskem tržnem prostoru. Podeljevanje priznanj naj bi spodbujalo nenehne izboljšave delovnih procesov v podjetjih (Mihelčič, 1996, str. 139), hkrati pa naj bi enoten model omogočal konkurenčno primerjavo z drugimi podjetji, tudi evropskimi. Tudi izhodišča tega modela temeljijo na spoznanju, da dobri finančni rezultati podjetja ne pomenijo garancije za prihodnost (Bergant, 1998, str. 97). Tveganje, ki ga vodstvo podjetja prevzame, če na osnovi rezultatov ocenjuje uspešnost poslovanja, se zmanjša, če se ocenijo tudi dejavniki, ki so pripeljali do takih rezultatov. Model to upošteva tako, da vsebuje ocene za dve skupini informacij (glej tudi sliko 6):

- 1) Informacije o rezultatih (50%): poslovni rezultati (15%), zadovoljstvo kupcev (20%), zadovoljstvo zaposlenih (9%) in vplivi na družbo (6%).
- 2) Informacije o dejavniki (50%): vodenje (10), upravljanje s sposobnostmi zaposlenih (9%), politika in strategija (8%), upravljanje z viri (9%) in upravljanje z delovnimi procesi (14%).

Iz postavk obeh skupin informacij, tako tistih o rezultatih kot onih o dejavniki, je razvidno, da celovito oceno kakovosti poslovanja podjetja sestavljajo predvsem neračunovodska področja. Med informacijami o rezultatih je namreč le ena skupina izključno finančne narave, to so informacije o poslovnih rezultatih. Model temelji na samoocenjevanju. To dejstvo samo po sebi ni povsem negativno, saj je številne neračunovodske informacije potrebno zbrati ravno preko subjektivnega ocenjevanja. Slabost je predvsem ta, da za posamezno področje ocenjevanja kazalci niso vnaprej

opredeljeni. Razen tega so uteži, s katerimi so ponderirana posamezna področja, bolj administrativno kot pa empirično ali znanstveno določene. Dodatno pa Mihelčič izpostavlja, da model ne vključuje ocene organizacije podjetja, kar se mu zdi nesprejemljivo, saj so prav "razmerja (in s tem organizacija) po učitelju kakovosti Crosbyju tisto, kar je pravo bistvo stvari na poti k doseganju kakovosti v združbah" (Mihelčič, 1996, str. 144).

**Slika 6: Prvine Evropske nagrade za kakovost**



Vir: Mihelčič, 1996, str. 141.

#### 4.2.8. Pristop Kaplana in Nortona

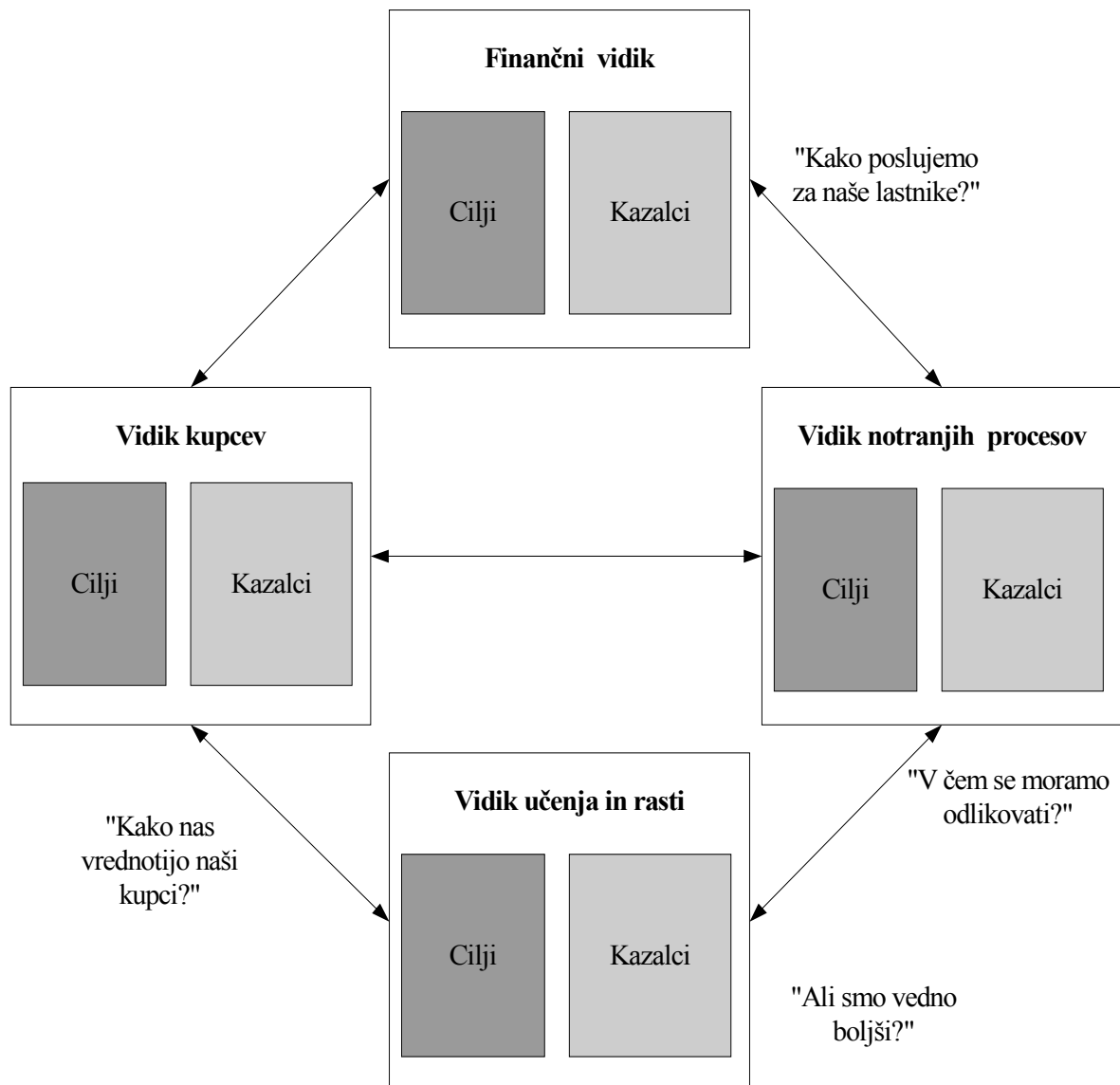
Robert S. Kaplan (isti avtor, ki je leta 1987 skupaj z Johnsonom že utemeljeval vlogo neračunovodskih kazalcev), profesor računovodstva na Harvard Business School, in David P. Norton, predsednik mednarodnega svetovalnega podjetja Renaissance Solutions, Inc., sta zasnovala model uravnoteženega merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja podjetja in ga poimenovala "The Balanced Scorecard" - poslovenili smo ga v "uravnoteženi izkaz". Model se od doslej omenjenih pristopov razlikuje v tem, da celovito obravnava problematiko merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja podjetja. Celovitost uravnoteženega izkaza se kaže v tem, da upošteva več vidikov uspešnosti poslovanja: en vidik je finančni, trije

vidiki pa so neračunovodski. Avtorja torej izhajata iz prepričanja, da je uspešnost poslovanja podjetja potrebno presojati skozi računovodsko in neračunovodsko prizmo, pri čemer je neračunovodska plat gledanja širša od računovodske. Model sta teoretično zasnovala sama, praktično pa ga je več let preizkušala skupina večjih severnoameriških podjetij, katerih vodstva so veliko prispevala k izboljšavam vsebine modela in k njihovim aplikacijam v praksi. Izhodišča modela so sorodna ugotovitvam nekaterih že omenjenih avtorjev: računovodski kazalci, ki dejansko odražajo le rezultate preteklih poslovnih odločitev, ne morejo biti ustrezno vodilo in edini kriterij za odločanje v sodobnem poslovnem okolju. Podjetje namreč svojo bodočo vrednost ustvarja predvsem na osnovi investicij v tehnologijo, v poslovne procese, v nove proizvode, z vlaganji v zaposlene, dobavitelje in kupce. Poslovodstvo podjetja mora zato pri sprejemanju odločitev razlikovati med dejavniki (povzročitelji) uspešnosti in rezultati, ki so odraz delovanja dejavnikov. Finančni vidik odraža finančne rezultate delovanja dejavnikov, dejavnike same pa spremljamo z različnimi nefinančnimi vidiki. Ključne dejavnike uspešnosti je zato potrebno meriti in izkazovati. Znano je namreč, da sistem merjenja, zlasti pa kazalci, ki jih uporabljamo v podjetju za merjenje, vplivajo na vedenje zaposlenih in tudi na odzive udeležencev zunaj podjetja. Na tej osnovi avtorja zasnujeta model<sup>33</sup> kot strukturo štirih vidikov in s tem štirih skupin kazalcev (glej sliko 7):

- 1) Finančni vidik je vidik lastnikov podjetja. V ta vidik so vključeni finančni kazalci, ki odražajo za lastnike podjetja pomembne kriterije uspešnosti.
- 2) Vidik kupcev vsebuje kazalce, s katerimi poslovodstvo spremlja, kako poslovanje podjetja vrednotijo kupci.
- 3) Vidik notranjih poslovnih procesov vključuje kazalce za najbolj pomembne notranje procese, to je tiste, v katerih se mora podjetje odlikovati, če želi zadovoljiti kupce in lastnike.
- 4) Vidik učenja in rasti pa odraža preko izbranih kazalcev sposobnosti zaposlenih ter kakovost sistemov in organizacijskih postopkov v podjetju, ki so osnova za organizacijsko učenje in rast. Kazalci merijo sposobnosti podjetja za spremembe, ki so potrebne, da podjetje udejanja svojo strategijo.

Kaplan in Norton merjenje in presojanje uspešnosti poslovanja povežeta z vizijo in s strategijo podjetja. Poslovodstvo podjetja mora imeti jasno vizijo, če želi sprejemati konsistentne poslovne odločitve, oblikovati pa mora ustrezno strategijo, ki je pot, po kateri bo vizijo mogoče doseči. Uravnoteženi izkaz kot model za celovito presojanje uspešnosti se tu izkaže kot odlično orodje, saj pomaga strategijo podjetja prevesti v konsistenten splet kazalcev, s katerimi dejansko presojamo uspešnost izvajanja strategije podjetja. Podjetje lahko glede na svoje posebnosti poleg omenjenih štirih vidikov vključi še kak vidik, na primer vidik dobaviteljev ali vidik odnosov z javnostmi, če je njihova vloga za poslovanje podjetja izjemno pomembna. Ni pa mogoče vnaprej opredeliti spleta kazalcev, ki bi omogočal celovito merjenje in presojanje uspešnosti poslovanja. Na izbor kazalcev namreč v prvi vrsti vplivajo strategija podjetja, tehnologija, organizacijska kultura in drugi dejavniki. Kazalci morajo odražati vzročno-posledične povezave med posameznimi vidiki poslovanja, zlasti med nefinančnim in finančnim vidikom. V uravnoteženi izkaz naj ne bi vključili več kot 20 do 25 kazalcev.

**Slika 7: Uravnoteženi izkaz s cilji in kazalci doseganja ciljev**



Vir: Kaplan, Norton, The Balanced Scorecard Links Performance Measures, 1992, str. 72

#### 4.2.9. Pristop Nickolsa

Tudi pristop Nickolsa vsebuje model, ki odraža neko uravnoteženost, toda s povsem drugim izhodiščem. Nickols (1998, str. 1-8) svoj pogled na poslovanje podjetja in na potrebo po merjenju uspešnosti poslovanja v celoti opira na interesne skupine oziroma udeležence v poslovanju. Podjetja ne pojmuje kot združbe ljudi, pač pa kot mrežo medsebojno odvisnih odnosov med podjetjem in različnimi interesnimi skupinami. Vsak odnos je zaznamovan s prispevkom posamezne strani k

skupnemu delovanju in s spodbudo, ki jo druga stran da kot stimulacijo v zameno za prispevek. Odnosi podjetja z interesnimi skupinami niso formalno potrjeni s pogodbo, pa vendar jih lahko tako pojmuje, saj je vsak vključeni partner zavezan k izpolnjevanju svoje obveznosti - k prispevanju v korist delovanja podjetja in k stimuliranju partnerja v zameno za njegov prispevek.

Pojem spodbude oziroma prispevka je seveda različen, če ga gledamo z vidika podjetja ali pa z vidika ene od interesnih skupin. Vzemimo primer zaposlenega, ki prispeva svoje delo, v zameno pa dobi plačo in druga nadomestila. Z vidika podjetja je delo zaposlenega prispevek k poslovanju podjetja, plača in nadomestila pa tvorijo spodbudo podjetja zaposlenemu, da bi še naprej prispeval svoje delo. Z vidika zaposlenega pa je njegovo delo spodbuda podjetju v zameno za plačo in nadomestila, ki jih zaposleni prejme od podjetja. Takšno pojmovanje odnosov ustvarja ozračje recipročnosti in vzajemne obveznosti partnerjev. Dolgoročni uspeh podjetja je zato odvisen od tega, v kolikšni meri bodo potrebe in zahteve vključenih interesnih skupin integrirane in uravnoteženo zadovoljene. Posamezna interesna skupina bo namreč ostala udeleženka v poslovanju le, če bodo prejete spodbude s strani podjetja zadostne glede na prispevek te interesne skupine.

Nickols interesne skupine pojmuje kot skupine posameznikov ali podjetij, na katere dogajanja v podjetju pomembno vplivajo in ki imajo interes, da podjetje dobro posluje. Hkrati pa ima tudi podjetje zaradi njih interes, da dobro posluje. V model, ki ga imenuje "Izkaz obveznosti" (angl. "Accountability Scorecard"), je vključil štiri glavne interesne skupine, tako kot prikazuje slika 8, sicer pa je konkretno število interesnih skupin odvisno od tega, katere skupine posamezno podjetje pojmuje kot najpomembnejše.

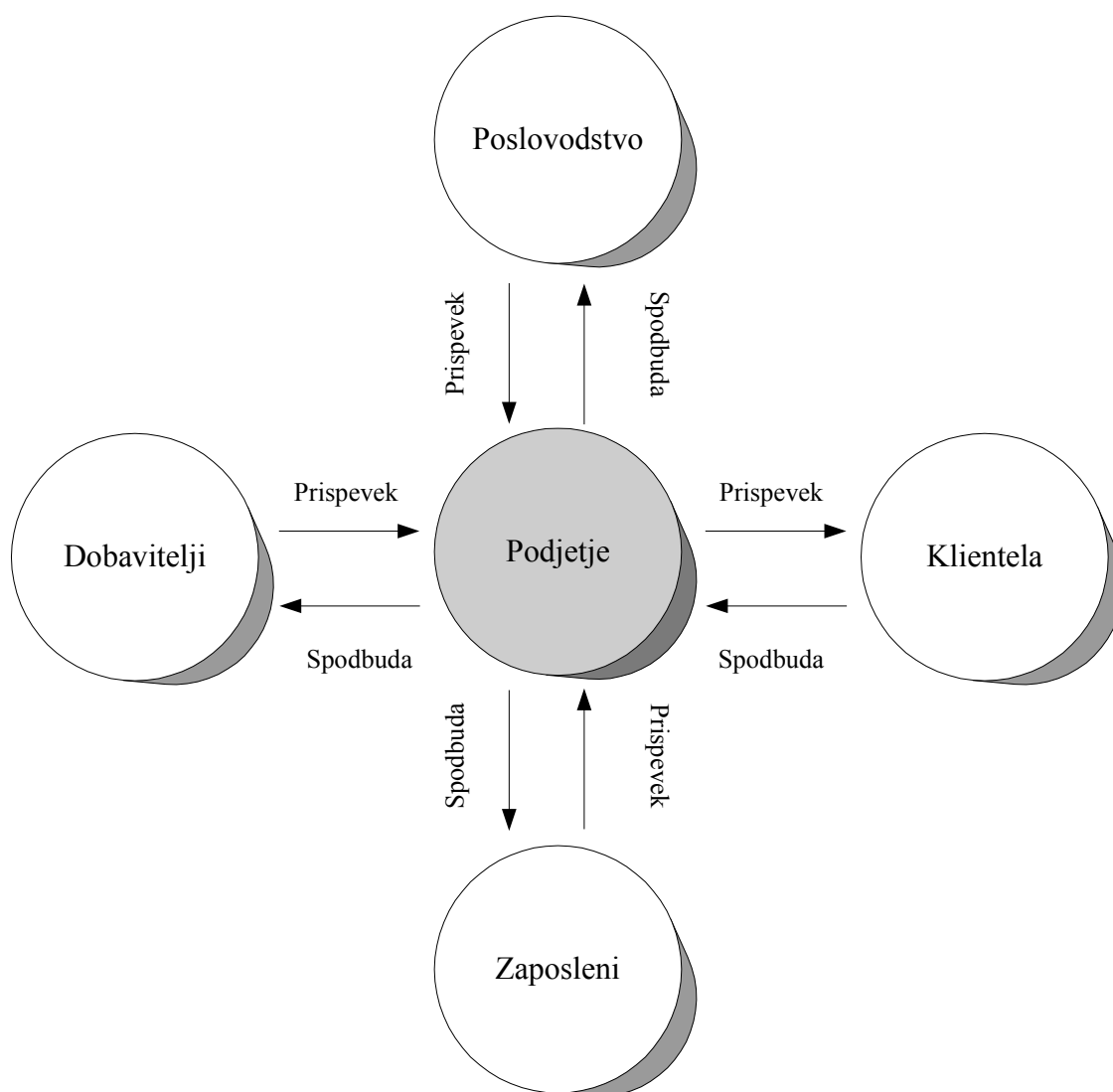
Klientela so vsi subjekti, posamezniki ali organizacije, ki so bodisi kupci bodisi uporabniki poslovnih učinkov podjetja. Prispevajo denar (kupnino), prejmejo pa proizvode oziroma storitve. Zaposleni so tisti posamezniki v podjetju, ki kot člani čutijo pripadnost podjetju, vendar niso na vodilnih mestih. Prispevajo svoje delo, čas in energijo, prejmejo pa plačo, nadomestila, priložnosti, priznanje in druge spodbude. S poslovodstvom avtor zajema vodstvo podjetja na različnih ravneh v podjetju, ki nosijo posebno odgovornost za uspešnost poslovanja, tako s finančnega kot z drugih vidikov. Odgovorni so tudi za zadovoljevanje potreb in zahtev drugih interesnih skupin, za podobo podjetja v javnosti in za različne vplive, ki jih poslovanje podjetja povzroča širši družbi. Tudi zanje velja, da za svoje delo, skrb in odgovornosti prejmejo plačo, nadomestila in druge ugodnosti, še posebej pa priznanje, moč in ugled. Dobavitelji kot četrta interesna skupina so posamezniki ali podjetja, ki podjetje oskrbujejo s proizvodi ali storitvami. Prispevajo ne le proizvode oziroma storitve, pač pa tudi ugodne plačilne pogoje, kredite ali pripravljenost na dolgoročne partnerske odnose, če v zameno dobijo ustrezna povračila.

Izkaz obveznosti je torej splet kazalcev, s katerimi vodstvo podjetja skuša odgovoriti na vprašanje, kako dobro podjetje posluje z vidika vseh udeležencev poslovanja. Poraja se dvoje vprašanj: "Kako poslujemo, upošteva to, kar želimo dobiti od udeležencev?" in "Kako so zadovoljni udeleženci, upošteva to, kar prejmejo od nas?" Kazalci, ki so zajeti v izkazu obveznosti, morajo dati odgovore na obe vprašanji. Na prvo vprašanje je mogoče odgovoriti s pomočjo kazalcev, ki odražajo interno uspešnost podjetja, drugo vprašanje pa zahteva intenziven dialog s posameznimi udeleženci. Vodstvo podjetja mora ugotoviti, kaj udeleženci želijo v

zameno za svoje prispevke, prav tako pa mora ugotoviti, kako udeleženci zaznavajo spodbude, ki jih prejmejo od podjetja.

Do sedaj obravnavani pristopi merjenja uspešnosti poslovanja vsak na svoj način prispevajo k razumevanju pomena merjenja uspešnosti poslovanja podjetja. Če ne drugače, vsaj izpostavljajo pomen neračunovodskih kazalcev za boljši pregled nad poslovanjem podjetja, ki je bil do sedaj predvsem na najvišjih ravneh odločanja okrnjen.

**Slika 8: Odnosi prispevkov in spodbud**



Vir: Nickols, 1998, str. 5.

## 5. URAVNOTEŽENI SISTEM KAZALNIKOV

Nasprotja med nezadržno silo, ki si prizadeva za doseganje daljnosežnih konkurenčnih zmožnosti, in neomajnim finančno-računovodskim modelom, ki temelji na preteklih stroških, so privedla do oblikovanja nove sinteze: uravnoveženega sistema kazalnikov (Balanced Scorecard). Uravnoveženi sistem kazalnikov ohranja tradicionalne finančne kazalnike uspešnosti. Toda ti govorijo o preteklih dogodkih, kar je primerno za podjetja industrijske dobe, v katerih naložbe v dolgoročne zmogljivosti in razmerja do strank niso bile ključnega pomena za uspeh. Taki finančni kazalniki pa so neprimerni za vodenje in oceno poti, na katero se morajo podati podjetja informacijske dobe, da ustvarijo prihodnjo vrednost prek naložb v stranke, dobavitelje, zaposlene, procese, tehnologijo in izboljšave. Uravnoveženi sistem kazalnikov dopolnjuje finančne kazalnike pretekle uspešnosti s kazalniki gonil prihodnje uspešnosti. Cilji in kazalniki uspešnosti v sistemu izhajajo iz vizije in strategije neke organizacije. Uspešnost poslovanja organizacije merijo s štirimi vidiki: finančnim vidikom, vidikom poslovanja s strankami, vidikom notranjih poslovnih procesov ter vidikom učenja in rasti. Ti štirje vidiki zagotavljajo ogrodje sistema.

Z uravnoveženim sistemom kazalnikov se skupek ciljev poslovne enote razširja prek obdobjnih finančnih kazalnikov. Vodstva podjetij zdaj lahko merijo, kako poslovne enote ustvarjajo vrednost za obstoječe in potencialne stranke in kako morajo povečati notranje zmogljivosti ter vlaganje v ljudi, sisteme in postopke, potrebne za izboljšanje poslovanja. Uravnoveženi sistem kazalnikov vključuje najpomembnejše dejavnosti za ustvarjanje vrednosti, h kateri prispevajo usposobljeni, motivirani udeleženci v organizaciji. Četudi ga, prek finančnega vidika, še vedno zanima kratkoročna uspešnost poslovanja, jasno opredeli gibalna za boljšo dolgoročno finančno in konkurenčno uspešnost (Kaplan, Norton, 2000, str. 19-20).

### 5.1. Uravnoveženi sistem kazalnikov kot managerski sistem

Številna podjetja že imajo sisteme za merjenje uspešnosti, ki vključujejo finančne in nefinančne kazalnike. Kaj je novega pri potrebi po "uravnoveženi" zbirki kazalnikov? Medtem, ko imajo tako rekoč vse organizacije v resnici finančne in nefinančne kazalnike, lahko nefinančne uporabljajo za manjše izboljšave, pri sprejemanju odločitev in poslih s strankami. Vodstveni delavci uporabljajo skupne finančne kazalnike, kot da bi ti lahko primerno povzemali rezultate proizvodnje, v kateri delajo njihovi podrejeni. Te organizacije uporabljajo finančne in nefinančne kazalnike samo za pridobitev povratnih informacij in nadzor nad kratkoročnimi posli.

Uravnoveženi sistem kazalnikov poudarja, da morajo biti finančni in nefinančni kazalniki del informacijskega sistema za zaposlene na vseh ravneh. Odgovorni za sprejemanje odločitev se morajo zavedati finančnih posledic svojih odločitev in ukrepov; vodstveni delavci morajo poznati gibalna dolgoročnega finančnega uspeha. Cilji in kazalniki uspešnosti v uravnoveženem sistemu kazalnikov so več kot le naključna zbirka finančnih in nefinančnih kazalnikov uspešnosti; izhajajo iz procesa "od zgoraj navzdol", ki ga vodita poslanstvo in strategija poslovne enote.



Uravnoteženi sistem kazalnikov bi moral poslanstvo in strategijo poslovne enote pretvoriti v oprijemljive cilje in kazalnike. Kazalniki predstavljajo uravnoteženost med zunanji kazalniki za delničarje in stranke ter notranji kazalniki ključnih poslovnih procesov, inovacij ter učenja in rasti. Uravnoteženi so med kazalniki rezultatov-posledic preteklega dela-in kazalniki, ki spodbujajo prihodnje poslovanje. Sistem pa je uravnotežen med objektivnimi, lahko določljivimi kazalniki rezultatov ter subjektivnimi gibalni njihove uspešnosti.

Uravnoteženi sistem kazalnikov je več kot taktični ali operativni sistem merjenja. Inovativna podjetja ga uporabljajo kot strateški managerski sistem za dolgoročno izvajanje svoje strategije. Področja, ki so merjena v sistemu, uporabljajo za izvajanje ključnih managerskih procesov:

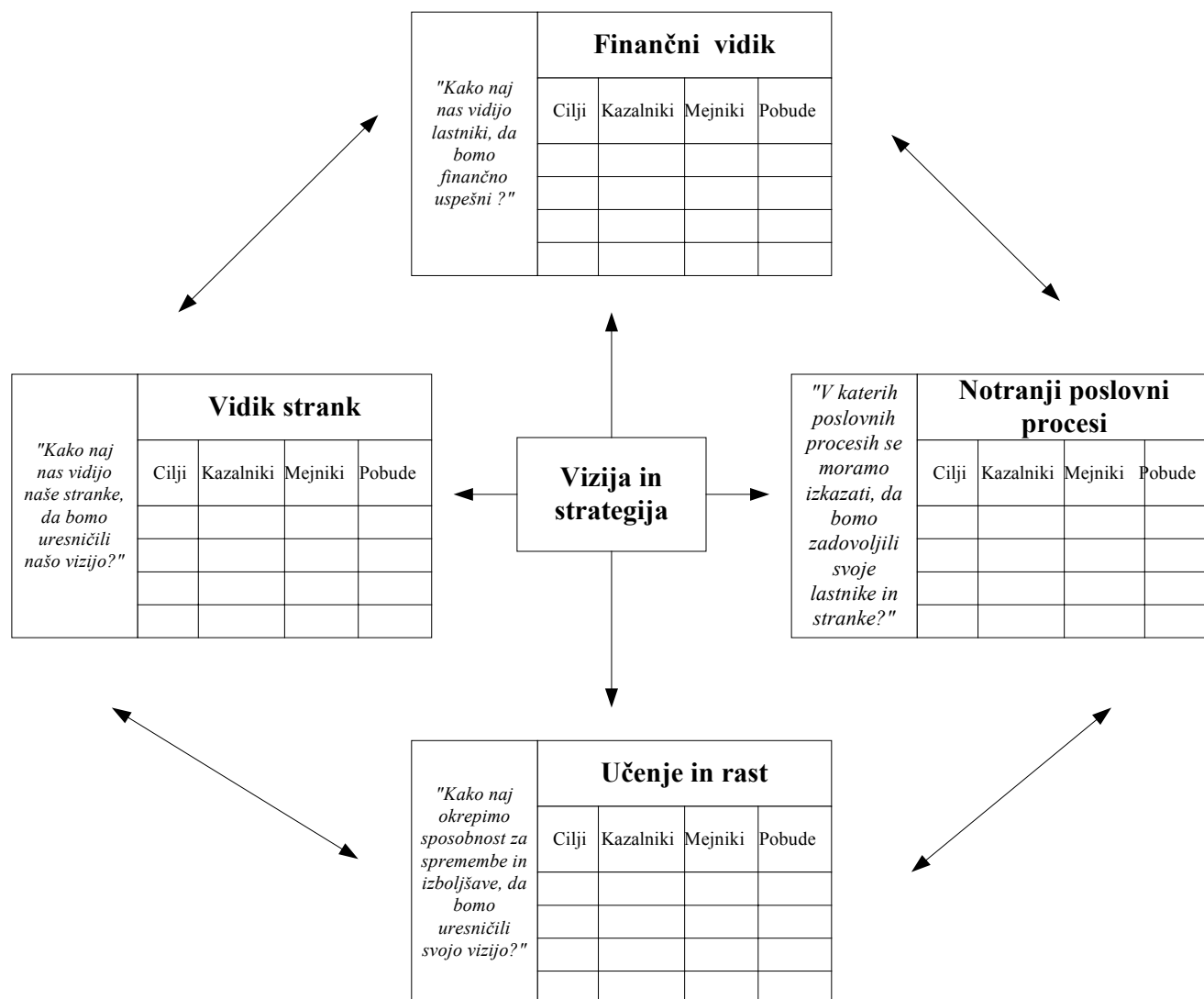
1. pojasnjevanje ter udejanjanje vizije in strategije,
2. posredovanje in povezavo strateških ciljev in kazalnikov,
3. načrtovanje, zastavljanje ciljev ter usklajevanje strateških pobud,
4. učinkovitejše pridobivanje strateških povratnih informacij in izboljšanje procesa učenja (Kaplan, Norton, 2000, str. 20-22).

## **5.2. Osnovni koncept uravnoteženega sistema kazalnikov**

Cilj vsakega podjetja je ustvarjanje vrednosti za svoje lastnike. Ta predpostavka je prav tako v ozadju uravnoteženega sistema kazalnikov. Ustvarjanje vrednosti mora biti v skladu s poslanstvom podjetja. Strategije opredeljuje izviren pristop podjetja k ustvarjanju vrednosti. Pripomoček pri izvrševanju ciljev in način vplivanja na obnašanje zaposlenih predstavlja sistem merjenja uspešnosti, ki v obliki merljivih kazalnikov opisuje strategijo. Uravnoteženi sistem kazalnikov pa ni zgolj sistem za merjenje. Nanj lahko gledamo iz več zornih kotov. Avtorja poudarjata predvsem filozofijo sistema. O podjetjih, ki sprejemajo ne samo sistem merjenja, ampak tudi filozofijo uravnoteženega sistema kazalnikov, lahko govorimo kot o strateško usmerjenih organizacij (angl. Strategy Focused Organizations). Tako lahko ob smiselni uporabi prodira v vse sfere poslovanja in pozitivno spreminja celotno organizacijo ter kulturo podjetja. Predvsem pa je inovativen sistem kontrolinga z izrazitim poudarkom na komuniciranju, merjenju in udejanjanju strategije.

Osnovna ideja je bila predstavljena leta 1992 v članku, ki sta ga v reviji Harvard Business Review objavila avtorja Robert S. Kaplan, profesor računovodstva na Harvard Business School, in David P. Norton, predsednik svetovalnega podjetja Renaissance Solutions, Inc. S pogledom na podjetje iz štirih ključnih vidikov (glej sliko 9) in spletom med seboj povezanih kazalnikov poskuša model povezati kratkoročni operativni nadzor z dolgoročno vizijo in strategijo. Podjetje mora spremljati in uravnavati vsakodnevne operacije z vidika njihovega vpliva na razvoj v prihodnosti. Osredotoči se na nekaj ključnih kazalnikov, za katere določi ciljne vrednosti (mejnike). Pogled podjetja je razširjen, vse bolj pa postaja pomembno spremljanje predvsem neračunovodskih ključnih kazalnikov (Kaplan, Norton, 1992, str. 71-79).

**Slika 9: Model uravnoveženega sistema kazalnikov**



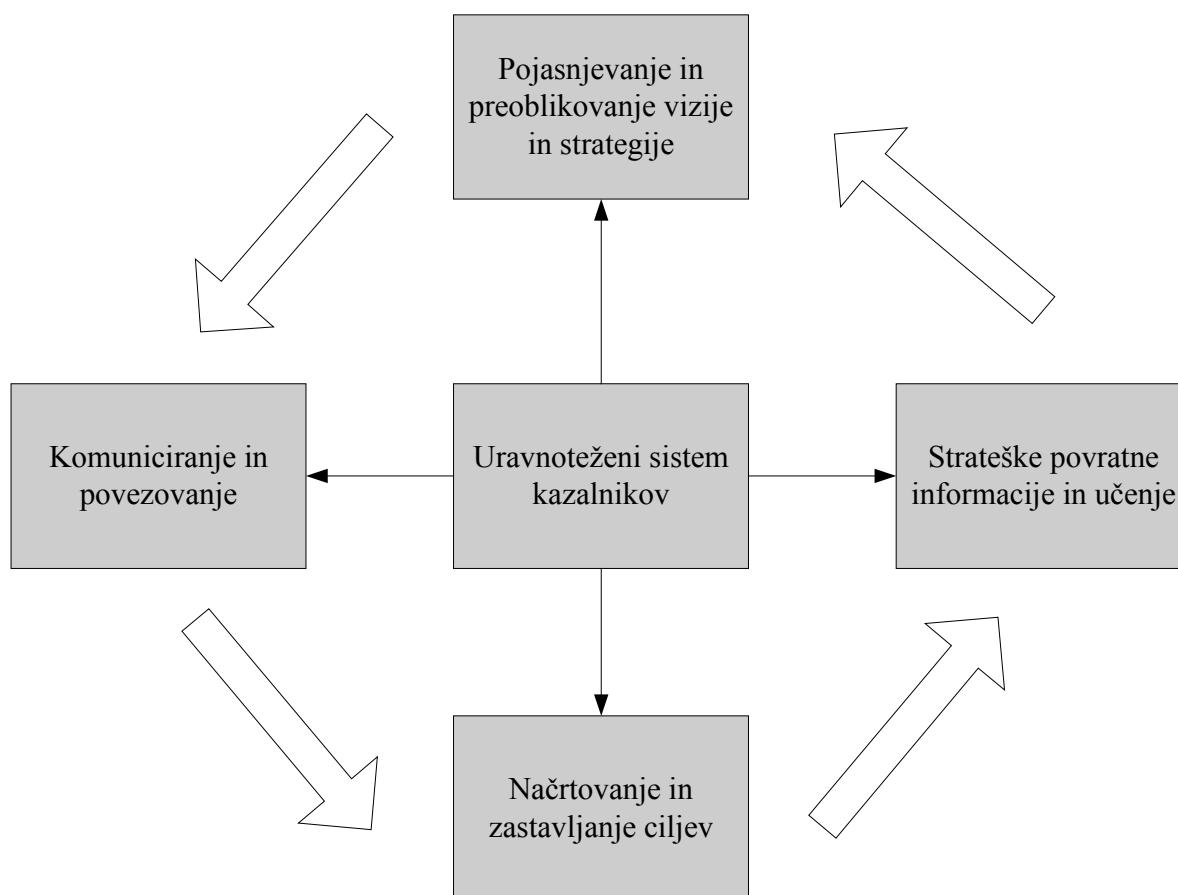
Vir: Olve et al., 1999, str. 6.

Sicer pa neračunovodski kazalniki niso tisti dejavnik, zaradi katerih bi bil uravnovežen sistem kazalnikov nekaj posebnega. Kljub vsemu zgodovina spremljanja neračunovodskih kazalnikov ni tako kratka kot se zdi. Posebnost uravnoveženega sistema kazalnikov je v zahtevi po intenzivnem strateškem razpravljanju in nenehnem dvosmernem komunikacijskem procesu, ki vodi učinkovito izvajanje strategij (glej sliko 10).

Strateški cilji niso vsiljeni z vrha, ampak so rezultat razprave, razumevanja in sprejemanja tudi na nižjih ravneh. Enako velja za sprejete kazalnike, ki merijo uspešnost izvajanja strategije posameznih enot, teamov in posameznikov v podjetju. Izvajanje sprejete strategije omogočajo natančno opredeljena vzorčno-posledična

razmerja med kazalniki, med katerimi pa so posledice oziroma rezultati, t.j. kazalniki z zaimkom. Možni pa sta še naslednji klasifikaciji: finančni - nefinančni in kratkoročni - dolgoročni. Skupni imenovalec vsem razdelitvam pa je, da so vsi kazalniki strateškega in ključnega pomena za uspeh podjetja. Njihova naloga je merjenje uspešnosti izvajanja zastavljene strategije.

**Slika 10: Uravnotežen sistem kazalnikov kot strateški okvir delovanja**



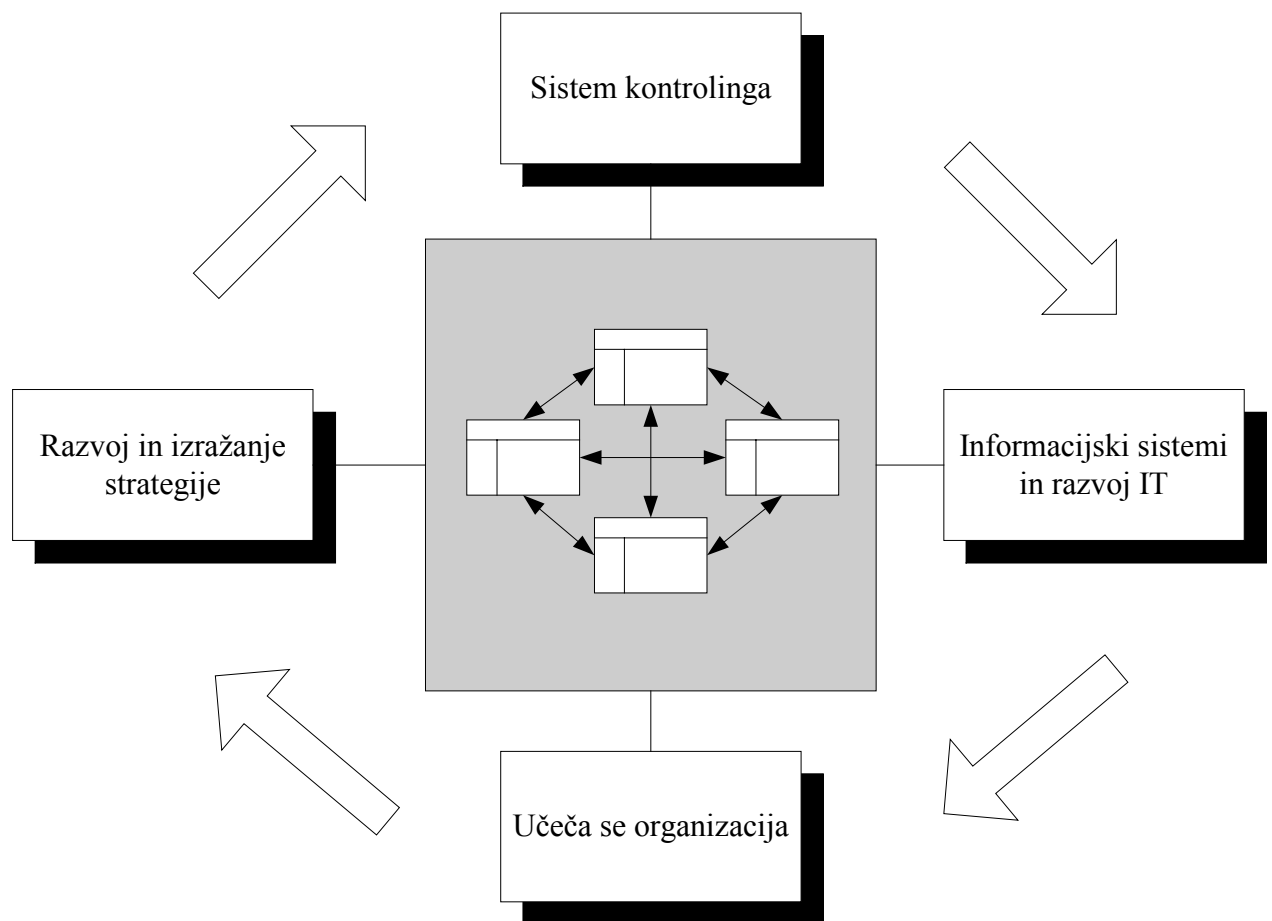
Vir: Kaplan, Norton, 2000, str. 24.

Uravnoteženi sistem kazalnikov je od svoje predstavitve v letu 1992 naletel na izjemen odziv, tako pri vrhnjem managementu kot, še posebej, pri srednjem managementu. Slednji je z obravnavanim modelom končno dobil prej odsotno in abstraktno povezavo svojih aktivnosti s finančnimi rezultati in strategijo. Pred odločitvijo za uravnoteženi sistem kazalnikov pa je potreben temeljit premislek o tem, kaj lahko pričakujemo od uravnoteženega sistema kazalnikov in katere so možne pasti.

### 5.3. Proces gradnje uravnoveženega sistema kazalnikov

Proces gradnje uravnoveženega sistema kazalnikov (glej sliko 11) lahko razdelimo v dve fazi: razvijanje in uvajanje oziroma vsakodnevna uporaba sistema. Prva faza zajema razvijanje strategije, preoblikovanje strategije v cilje in nato še v povezan sistem kazalnikov, s katerim dobimo mehanizem za kontroling poslovanja.

**Slika 11: Proces uravnoveženega sistema kazalnikov**



Vir: Olve et al., 1999, str. 39.

V fazi uvajanja je potrebno sistem informacijsko podpreti. Postopki, s katerimi bomo izvajali potrebna merjenja in spremljali izvajanje strategije, morajo biti uporabniku prijazni in ne preveč zapleteni. Vsakodnevna uporaba uravnoveženega sistema kazalnikov omogoča nabiranje izkušenj in znanja o (ne)pravilnosti predpostavk o vzročno-posledičnih razmerjih. S tem prihaja do procesa učenja in vzpostavljanja "učeče se" organizacije ter nove kulture podjetja. Kaplan in Norton (1996, str. 18)

označujeta to fazo kot najbolj inovativno in najpomembnejšo. V nadaljevanju si bomo podrobneje pogledali vsako od naštetih faz.

### 5.3.1. Razvoj in izražanje strategije

Uravnoteženi sistem kazalnikov pravzaprav ni orodje za formuliranje strategije, saj ga uvajajo tudi podjetja, ki so imela že prej strategijo dobro in natančno opredeljeno (Kaplan, Norton, 1996, str. 77). Možno pa je pokazati, da uravnoteženi sistem kazalnikov s svojo tehniko in pristopom, kot bomo videli, spodbuja razpravljanje, pojasnjevanje ter tudi spreminjanje obstoječe strategije. Na ta način postane intenzivna dvosmerna komunikacija sestavni del strateškega managerskega procesa.

Kaplan in Norton (1996, str. 78) pravita, da zajema izražanje strategije (angl. strategy articulation): (1) izbiranje tržnih segmentov in segmentov kupcev, ki jih nameravamo oskrbovati; (2) identificiranje kritičnih notranjih poslovnih procesov, ki jih podjetje mora odlično izvajati, če želi kupcem v ciljnih segmentih posredovati vrednost; (3) izbiranje individualnih in organizacijskih zmožnosti, ki so potrebne, da dosežemo cilje na finančnem področju in področjih strank ter notranjih procesov. Gre torej za princip "porajajoče se" strategije, ki je diametralno nasprotje Prahaladove in Hamelove teorije o osrednjih sposobnostih. Ta si kot izhodišče za strategijo postavlja osrednje konkurenčne zmožnosti, t.j. tisto, v čemer je podjetje boljše od vseh ostalih. Kakorkoli že, uravnoteženi sistem kazalnikov je združljiv tudi s tem pristopom. Edini pogoj je, da je strategija dobro in pravilno zastavljena, kajti šele takrat lahko pričakujemo koristi od uravnoteženega sistema kazalnikov.

Pri razvijanju vizije, poslanstva, ciljev in strategije si lahko pomagamo z izsledki teorije strateškega načrtovanja v podjetju. Sem sodi na primer SWOT (Strength/Weaknesses, Opportunities/Threats) analiza, Porterjeva analiza privlačnosti panoge in portfeljska analiza.

Pod pojmom strategije ponavadi razumemo usmeritve podjetja in načrt, kako bo podjetje doseglo zastavljene cilje in poslanstvo (Hunger, Wheelen, 1993; str. 16). Uravnoteženi sistem kazalnikov gleda na proces strateškega načrtovanja drugače. Strategijo opredeljuje kot niz predpostavk o vzročno-posledičnih razmerjih med cilji in iz njih izvedenih kazalnikov (Kaplan, Norton, 1996a, str. 19), ki so razvrščeni v štiri temeljne vidike: finančni vidik, vidik strank, vidik rasti in učenja ter vidik notranjih poslovnih procesov. Ti vidiki pomenijo sistematiziran okvir za razčlenjevanje vizije in strateških ciljev.

#### 5.3.1.1. Finančni vidik

Uravnoteženi sistem kazalnikov ohranja finančni vidik, saj so finančni kazalniki koristni pri povzemanju zlahka izmerljivih ekonomskih posledic že sprejetih ukrepov. Kazalniki finančne uspešnosti kažejo, ali strategija, njeno uveljavljanje in izvajanje v podjetju prispevajo h končnemu izboljšanju. Finančni cilji so ponavadi povezani z donosnostjo, na primer s prihodki iz poslovanja, dobičkonosnostjo poslovnih sredstev

ali, zadnje čase, ekonomsko dodano vrednostjo. Alternativni finančni cilji so lahko hitra rast prodaje ali ustvarjanje denarnih tokov (Kaplan, Norton, 2000, str. 37).

Oblikovanje uravnoveženega sistema kazalnikov naj bi poslovne enote spodbudilo k povezovanju njihovih finančnih ciljev s strategijo podjetja. Finančni cilji predstavljajo usmeritev ciljev in kazalnikov vseh drugih vidikov sistema. Vsak izbrani kazalnik bi moral biti člen v verigi vzročno-posledičnih razmerij, ki privede do izboljšanja finančne uspešnosti. Sistem kazalnikov bi moral začeti opis strategije z dolgoročnimi finančnimi cilji in te nato povezati z zaporedjem ukrepov na področju finančnih procesov, poslovanja s strankami, notranjih procesov ter nazadnje zaposlenih in sistemov, ki so potrebni za doseg zaželenih dolgoročnih ekonomskih uspešnosti. V večini organizacij lahko finančne usmeritve povečevanja prihodkov, zmanjševanja stroškov in povečevanja produktivnosti, večje izrabe sredstev ter zmanjševanja tveganja zagotavljajo potrebne povezave vseh štirih vidikov sistema.

Številna podjetja pa uporabljajo popolnoma enake finančne cilje za vse svoje oddelke in poslovne enote. Na primer vsaki poslovni enoti se lahko postavi enak cilj, 16-odstotna dobičkonosnost poslovnih sredstev, zastavljen za celotno podjetje. Po drugi strani, če podjetje uporablja kazalnik ekonomske dodane vrednosti, se lahko vsaki poslovni enoti zastavi naloga, naj v vsakem obdobju kar najbolj poveča svojo ekonomsko dodano vrednost. Čeprav je tak posplošen pristop nedvomno izvedljiv, dosleden in po svoje "pošten", saj so vsi managerji poslovnih enot ocenjeni po istem kazalniku, ne priznava tega, da lahko različne poslovne enote sledijo različnim strategijam. Zato je zelo malo možnosti, da bi bil en finančni kazalnik (in še zlasti za en sam cilj za en finančni kazalnik) primeren za široko paleto poslovnih enot. Zato bi morala vodstva poslovnih enot, ko začene oblikovati finančni vidik svojega uravnoveženega sistema kazalnikov, določiti primerne finančne kazalnike za svojo strategijo. Finančni cilji in kazalniki morajo igrati dvojno vlogo: določajo finančno uspešno, ki se pričakuje od strategije, in nastopajo v vlogi finančnih ciljev za splošne cilje in kazalnike vseh drugih vidikov sistema (Kaplan, Norton, 2000, str. 57-58).

Finančni vidik je v procesu razvijanja uravnoveženega sistema kazalnikov začetna točka "opisovanja" strategije. Finančni cilji in kazalniki morajo imeti dvojno vlogo: odražali naj bi posledice strateških odločitev v drugih treh vidikih, t.j. finančno uspešnost, in hkrati vzpostavljali dolgoročne cilje, ki predstavljajo izhodišče za ostale vidike sistema (Olve et al., 1999, str. 60). Ne smemo pozabiti, da je končni cilj podjetja ustvarjati maksimalno vrednost za lastnike. Vsak izbrani kazalnik bi moral biti člen v verigi vzročno-posledičnih razmerij, ki privede do povečanja finančne uspešnosti. Zato mora v tej fazi podjetje v finančnem smislu, ki ni nujno zgolj dobičkonosnost, natančno opredeliti, kaj od poslovanja pričakujejo lastniki in katera so možna finančna tveganja.

Pri tem je potrebno upoštevati širino asortimenta in življenjski cikel vsakega od izdelkov ali storitev. Ločimo lahko naslednje tri razvojne stopnje, ki so podlaga za poslovno strategijo: rast, zrelost ali upadanje.

**Rast** vključuje tiste poslovne enote, ki so na začetnih stopnjah svojega življenjskega cikla. Imajo izdelke ali storitve z velikim potencialom rasti. Za izkoristek tega potenciala morajo precejšnja sredstva vložiti v razvoj in krepitev novih izdelkov ter storitev; oblikovanje in razširitev proizvodnih zmogljivosti; gradnjo operativnih zmogljivosti; vlagati v sisteme, infrastrukturo in distribucijske mreže, ki bodo

podpirale globalna razmerja; ter gojiti in razvijati odnose s strankami. Podjetja na stopnji rasti lahko dejansko poslujejo z negativnimi denarnimi tokovi in nizko tekočo donosnostjo vloženega kapitala (če se vlaganja v neopredmetena sredstva obravnavajo kot stroški ali izkoriščajo za interne namene). Vlaganja v prihodnost utegnejo zahtevati več gotovine, kot se je lahko trenutno ustvarja z omejenim obsegom obstoječih izdelkov, storitev in strank. Splošni finančni cilj za posle na stopnji rasti bodo deleži stopnje rasti prihodkov in stopnje rasti prodaje na ciljnih trgih, pri skupinah in v regijah.

Verjetno je večina poslovnih enot podjetja na stopnji **zrelosti**, ko so še vedno privlačna za vlaganja in reinvestiranje, vendar morajo dosegati visoke donose vloženega kapitala. Od teh poslovnih enot se pričakuje, da bodo obdržale svoj trenutni tržni delež in ga morda iz leta v leto nekoliko povečevale. Naložbeni projekti bodo usmerjeni bolj k odpravljanju ozkih grl, povečevanju zmogljivosti ter pospeševanju nenehnih izboljšav, ne pa k vlaganjem, usmerjenim k dolgemu povračilu in rasti, kakor v poslovnih enotah na stopnji rasti.

Večina poslovnih enot na stopnji zrelosti uporablja finančni cilj, povezan z dobičkonosnostjo. Ta cilj se lahko izrazi z uporabo kazalnikov, povezanih z računovodskim dohodkom, kot sta dohodek od poslovanja ali bruto dobiček. Ti kazalniki kapital, vložen v poslovno enoto, obravnavajo kot dan (ali eksogen) in od managerjev pričakujejo doseganje čim višjih prihodkov, ki jih je mogoče ustvariti iz vloženega kapitala. Od drugih, bolj neodvisnih poslovnih enot se pričakuje ne samo obvladovanje tokov prihodkov, ampak tudi količine kapitala, vloženega v poslovno enoto. Kazalniki, uporabljeni za te poslovne enote, zasluženi računovodski dohodek povezujejo s količino kapitala, vloženega v poslovno enoto; kazalniki, kot so donosnost naložbe (ROI), dobičkonosnost poslovnih sredstev (ROCE) in ekonomska dodana vrednost, so zgled tistih, s katerimi se ocenjuje uspešnost takih poslovnih enot.

Nekatere poslovne enote so dosegle stopnjo **upadanja** svojega življenjskega cikla, ko je želelo podjetje dosegati rezultate vlaganj iz prejšnjih dveh razvojnih stopenj. Te poslovne enote ne upravičujejo več večjih vlaganj - le dovolj za vzdrževanje opreme in zmogljivosti, ne za razširitev ali gradnjo novih. Vsak naložbeni projekt mora imeti natančno določene, kratke dobe vračanja. Glavni cilj je doseči najvišjo možno mero vračanja denarnega toka v podjetje. Splošna končna finančna cilja za posle na stopnji upadanja bi bila denarni tok iz poslovanja (pred amortizacijo) in zmanjšanje potreb po obratnih sredstvih.

Finančni cilji za poslovne enote na vsaki od treh razvojnih stopenj se torej zelo razlikujejo. Finančni cilji na stopnji rasti poudarjajo rast prodaje - na novih trgih, novim strankam ter od novih izdelkov in storitev - za vzdrževanje primernih stopenj porabe za razvoj izdelkov in procesov, sisteme, sposobnosti zaposlenih ter vzpostavitev novih trženjskih, prodajnih in distribucijskih poti. Finančni cilji na stopnji zrelosti poudarjajo tradicionalne finančne kazalnike, kot so ROCE, dohodek iz poslovanja in bruto dobiček. Naložbeni projekti za poslovne enote v tej kategoriji se ocenjujejo z običajnimi analizami finančnega načrta naložb z diskontiranim denarnim tokom. Nekatera podjetja uporabljajo novejše finančne kazalnike, kot sta ekonomska dodana vrednost in vrednost za delničarje. Vsi ti kazalniki predstavljajo tradicionalni finančni cilj - doseči velik donos kapitala, vloženega v posel. Finančni cilji za poslovne enote na stopnji upadanja pa poudarjajo denarni tok. Kakršnakoli vlaganja morajo dati takojšnja in zagotovljena denarna povračila. Računovodski kazalniki - kot

so donosnost naložbe, ekonomska dodana vrednost in dobiček iz poslovanja - niso tako pomembni, saj so bila največja vlaganja v te poslovne enote že opravljena. Končni cilj ni čim večja donosnost naložb, ki bi lahko managerje spodbudila k iskanju dodatnih naložbenih sredstev na podlagi projekcij prihodnjega dobička. Pomembnejši je cilj, da se v podjetje vrne čim več denarja od vseh preteklih naložb. Zaradi kratke dobe, ki je še preostala v ekonomski življenjski dobi poslovnih enot na stopnji upadanja, tako rekoč ni nikakršne porabe za raziskave in razvoj ali za razširitev zmogljivosti (Kaplan, Norton, 2000, str. 58-60).

Vidimo torej, da se finančni cilji precej razlikujejo od faze do faze (Kaplan, Norton, 1996, str. 57-58). Enako lahko ugotovimo za tveganje, ki je večje v začetnih fazah, ko je ob velikih denarnih odtokih prisotna velika strateška negotovost glede povrnitve teh sredstev. Tudi za to razsežnost je potrebno poskrbeti v sistemu (Kaplan, Norton, 2000, str. 60).

Na podlagi praktičnih izkušenj Kaplan in Norton (1996, str. 57-58) nato ugotavljata za vsako od prej omenjenih faz življenjskega cikla izdelkov tri finančne usmeritve, ki omogočajo doseganje zastavljene poslovne strategije:

1. rast prihodkov in splet izdelkov in/ali storitev,
2. zniževanje stroškov/povečanje produktivnosti,
3. izraba sredstev/naložbena strategija.

Prva strateška finančna usmeritev se nanaša na razširitev ponudbe izdelkov in storitev, pridobivanje novih strank in trgov, spreminjanje spleta izdelkov in storitev v smeri doseganja višje dodane vrednosti ter ponovnega določanja cen izdelkov in storitev. Zniževanje stroškov in povečanje produktivnosti se nanaša na racionalizacijo poslovanja in iskanje sinergij med poslovnimi enotami. Pri izrabi sredstev, ki jih zahteva obseg in pestrost prodaje. Te tri finančne usmeritve se lahko uporabijo v kombinaciji s katerokoli od treh generičnih strategij rasti, zrelosti in upadanja, pri tem pa se spreminja tudi izbira kazalnikov. Rezultat je paleta možnih finančnih strategij za določeno poslovno enoto.

### *5.3.1.2. Vidik poslovanja s strankami*

Znotraj vidika poslovanja s strankami podjetja opredelijo segmente strank in tržne segmente, v katerih so se odločila tekmovati. Ti segmenti predstavljajo vire, ki bodo prispevali prihodkovno sestavino finančnih ciljev podjetja. Vidik poslovanja s strankami podjetjem omogoča uskladitev njihovih osnovnih kazalnikov na področju poslovanja s strankami - zadovoljstva, zvestobe, ohranjanja in pridobivanja strank ter dobičkonosnosti - s ciljnim segmenti strank in trga. Omogoča jim tudi izrecno opredelitev in merjenje ponudb, ki jih bodo posredovali ciljnim segmentom strank in trga. Ponudbe so nekakšna gibala, vnaprejšnji kazalniki rezultatov na področju poslovanja s strankami.

V preteklosti so se podjetja lahko osredotočila na svoje notranje zmogljivosti s poudarjanjem uspešnosti izdelkov in tehnoloških inovacij. Toda tista, ki niso razumela potreb svojih strank, so pozneje ugotovila, da jih tekmeci lahko prehitijo z izdelki in storitvami, ki so bolj prilagojeni željam strank. Tako podjetja svojo pozornost zdaj



usmerjajo navzven, proti strankam. Izjave o poslanstvu in viziji navadno izražajo cilj, da bi "dosegli vodilni položaj pri zagotavljanju vrednosti našim strankam" in da bi bili za svoje stranke "dobavitelj številka ena". Čeprav vsa podjetja za svoje stranke ne morejo biti dobavitelj številka ena, človek ne more oporekati izjavam, polnim navdiha, ki vse zaposlene usmerjajo v zadovoljevanje potreb strank. Če želijo poslovne enote dosegati dolgoročno finančno uspešnost, morajo nedvomno oblikovati in dobavljati izdelke in storitve, ki jih kupci cenijo.

Poleg želja po zadovoljevanju in razveseljevanju strank morajo managerji poslovnih enot svoje poslanstvo in strategijo pri poslovanju s strankami preoblikovati v specifične cilje, s poudarkom na trgu in strankah. Podjetja, ki skušajo biti vse za vsakogar, ponavadi na koncu niso nič za nikogar. Poslovne enote morajo opredeliti tržne segmente med svojimi obstoječimi in potencialnimi strankami ter nato izbrati tiste, na katerih so se odločile tekmovati. Opredeljevanje ponudb, ki jih bodo ponudile ciljnim segmentom, postane ključ za oblikovanje ciljev in kazalnikov vidika poslovanja s strankami. Tako ta vidik v sistemu kazalnikov preoblikuje poslanstvo in strategijo podjetja v specifične cilje na področju ciljnih strank in tržnih segmentov, ki jih je mogoče posredovati po celotni organizaciji (Kaplan, Norton, 2000, str. 73-74).

Vidik strank ponavadi vključuje generične, univerzalne kazalnike, ki so ponavadi rezultati poslovanja in, podobno kot finančni kazalniki, kazalniki z zamikom. To so: zadovoljstvo strank, ohranjanje strank (angl. retention of the customers), pridobivanje novih strank, dobičkonosnost strank, tržni delež in delež posameznih strank v ciljnih segmentih. Te generične kazalnike je potrebno prilagoditi ciljnim skupinam strank glede na to, čemu stranke pripisujejo največ vrednosti (Kaplan, Norton, 1996, str. 58). To pomeni med drugim nujnost spremljanja dinamike sprememb na tem področju, na primer z indeksom zadovoljstva strank, ki omogoča takojšnje ukrepanje, še preden je povzročena večja izguba zadovoljstva, ki vodi v manjšo verjetnost ponovnega nakupa (Ellis, Curtis, 1995, str. 45-48).

#### 5.3.1.2.1. Tržni delež in delež naročil strank

Ko se določi ciljna skupina strank, je merjenje tržnega deleža preprosto. Industrijske panoge, stanovska združenja, državni statistični uradi in druge javne ustanove lahko zagotovijo ocene skupne velikosti trga. Rockwaterjev kazalnik tržnega deleža je bil odstotek poslov, ki jih je dobival od primernih strank, tistih, s katerimi je imel dolgoročne partnerske odnose. Tak kazalnik prikazuje, kako bi bilo mogoče uravnoteženi sistem uporabiti za spodbujanje in spremljanje strategije poslovne enote. Zgolj z uporabo finančnih kazalnikov bi rockwater lahko kratkoročno dosegel rast prodaje ter večjo dobičkonosnost in donosnost vložnega kapitala s povečanjem poslov, ki jih je pridobil samo zaradi konkurenčnih cen. V tem primeru pa bi kazalnik tržnega deleža pri poslovanju s primarnimi strankami pokazal, da Rockwater svoje strategije ne izvaja učinkovito. Ni namreč povečal svojega deleža poslov s strankami, zasnovanih na odnosih z dodano vrednostjo. Kazalniki tržnega deleža pri ciljnih kupcih bi uravnotežal povsem finančne signale in pokazal, da je potrebna takojšnja revizija izvajanja strategije (Kaplan, Norton, 2000, str. 77-78).

#### 5.3.1.2.2. Ohranjanje strank

Zaželen način vzdrževanja ali povečevanja doseženega tržnega deleža v ciljnih segmentih strank je gotovo ohranjanje obstoječih strank v teh segmentih. Vpogled v raziskave verige dobičkonosnosti storitev je pokazal pomen ohranjanja strank. Podjetja, ki lahko brez težav opredelijo vse svoje stranke - na primer industrijska podjetja, distributerji in grosisti, časopisna založništva in založbe, ponudniki internetnih storitev, banke, izdajatelji kreditnih kartic in medkrajevne telefonske družbe - zlahka preverijo, kako uspešna so v ohranjanju strank v posameznih obdobjih. Poleg ohranjanja strank pa bodo številna podjetja želela izmeriti zvestobo strank tudi z odstotkom povečanega poslovanja z obstoječimi strankami.

#### 5.3.1.2.3. Pridobivanje strank

Ponavadi si podjetja, ki si želijo razširiti poslovanje, zastavijo cilj povečanja števila svojih strank v ciljnih segmentih. S kazalnikom pridobivanja strank se spremlja, absolutno oziroma relativno, stopnja, po kateri poslovna enota pritegne ali pridobi nove stranke ali posle. Pridobivanje strank bi se lahko merilo s številom novih strank ali skupno prodajo novim strankam v teh segmentih. Izdajatelji kreditnih oziroma plačilnih kartic ter revij, mobilni in kabelski operaterji ter ponudniki bančnih ali drugih finančnih storitev pridobivajo nove stranke s široko zastavljenimi, pogosto dragimi trženjskimi akcijami. Ta podjetja bi lahko preučila število odzivov strank na akcije in stopnjo sklenitve poslov - število novih strank, deljeno s številom povpraševanj. Stroške akcij bi lahko merili glede na število novih strank na prodajni klic ali na enoto izdatkov za akcijo (Kaplan, Norton, 2000, str. 79-80).

#### 5.3.1.2.4. Zadovoljstvo strank

Tako ohranjanje kot pridobivanje strank vodi izpolnjevanje njihovih potreb. Kazalniki zadovoljstva strank zagotavljajo povratno informacijo o tem, kako uspešno je podjetje. Pomen zadovoljstva strank verjetno ni nikdar precenjen. Novejše raziskave so pokazale, da samo doseganje primernih rezultatov na področju zadovoljstva strank ni dovolj za doseganje visoke stopnje zvestobe, za ohranjanje strank in visoko dobičkonosnost. Samo kadar stranke ocenijo svoj nakup za povsem ali izredno zadovoljiv, lahko neko podjetje računa na vnovičen nakup (Kaplan, Norton, 2000, str. 80).

#### 5.3.1.2.5. Dobičkonosnost strank

Uspeh prvih štirih kazalnikov na področju poslovanja s strankami, deleža, ohranjanja, pridobivanja in zadovoljstva strank pa še ne pomeni, da ima podjetje dobičkonosne stranke. Vsekakor je eden od načinov za doseganje izredno zadovoljnih strank (in jeznih tekmecev) prodaja izdelkov in storitev po zelo nizkih cenah. Ker sta zadovoljstvo kupcev in visok tržni delež sama po sebi le sredstvo za doseg večjih

finančnih donosov, bodo podjetja verjetno želela meriti ne le obseg poslovanja s strankami, ampak tudi dobičkonosnost tega poslovanja, zlasti v ciljnih tržnih segmentih. Sistemi obračunavanja stroškov po aktivnostih podjetjem omogočajo merjenje posamične in skupne dobičkonosnosti strank.<sup>4</sup> Podjetja bi si morala želeli več kot zadovoljne in srečne stranke; želeli bi si morala dobičkonosne stranke. Finančni kazalnik, kot je dobičkonosnost strank, pomaga podjetjem, usmerjenih k strankam, da ne postanejo obsedena z njimi. Vsega povpraševanja strank ni mogoče zadovoljiti na načine, ki so za organizacijo dobičkonosni. Zaradi posebno težkih ali zahtevnih storitev mora včasih poslovna enota odkloniti posel ali povišati ceno, da bi nadomestila vire, ki morajo biti izkoriščeni za izpolnitev povpraševanja stranke. Če je stranka oziroma narava povpraševanja posebnega pomena za organizacijo in cene ni mogoče oblikovati na novo, poslovna enota iz sistema obračunavanja stroškov po aktivnostih (ABC) še vedno prejema podatke o nedobičkonosnih odnosih. Na podlagi takih podatkov je mogoče ugotoviti, kako ključne procese, ki zadevajo dobavo izdelka ali storitve stranki, spremeniti tako, da bo izpolnjeno povpraševanje strank in bo podjetje še vedno dobičkonosno (Kaplan, Norton, 2000, str. 81).

### *5.3.1.3. Vidik notranjih poslovnih procesov*

Vidik notranjih poslovnih procesov vključuje procese, ki so ključni za izpolnjevanje ciljev poslovanja s strankami in delničarjev. Ponavadi v podjetjih najprej opredelijo cilje in kazalnike uspešnosti za finančni vidik in vidik notranjih poslovnih procesov. Takšen vrstni red omogoča podjetjem, da usmerijo kazalnike uspešnosti notranjih poslovnih procesov na tiste procese, ki bodo izpolnili cilje poslovanja s strankami in delničarjev.

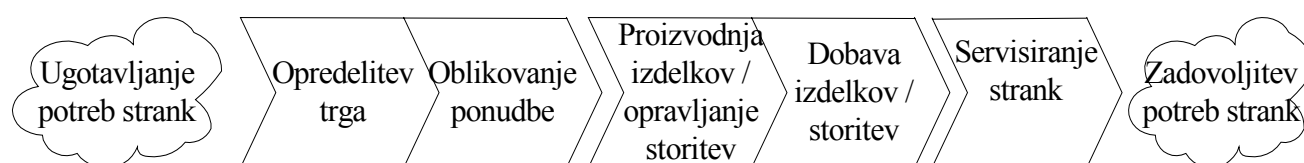
V večini organizacij so obstoječi sistemi za merjenje uspešnosti poslovanja osredotočeni na izboljševanje obstoječih poslovnih procesov. Managerjem priporočamo, da za uravnoteženi sistem kazalnikov opredelijo celotno verigo vrednosti notranjih poslovnih procesov, ki se začne s procesom inovacij, s katerim v podjetju ugotavljajo obstoječe potrebe strank in razvijajo nove rešitve za zadovoljevanje teh potreb. Procesu inovacij sledi operativni proces, v katerem podjetje dostavi izdelke in storitve strankam. Veriga vrednosti notranjih poslovnih procesov se konča s poprodajno storitvijo, ko po opravljenem nakupu podjetje ponudi strankam storitve, ki povečujejo vrednost, ki so jo stranke prejele s ponudbo izdelkov in storitev podjetja.

Uravnoteženi sistem kazalnikov uspešnosti poslovanja se razlikuje od tradicionalnih sistemov merjenja uspešnosti prav po procesu določanja ciljev in kazalnikov uspešnosti vidika notranjih poslovnih procesov. Tradicionalni sistemi merjenja uspešnosti se osredotočajo na nadziranje in izboljševanje obstoječih centrov odgovornosti in oddelkov. Omejitve zanašanja podjetij izključno na finančne kazalnike in na mesečna poročila o odstopanjih pri nadziranju delovanja oddelkov so seveda dobro znane (Kaplan, Norton, 2000, str. 101).

Vidik notranjih poslovnih procesov daje odgovor na vprašanje, kateri so tisti procesi v poslovanju, ki jih podjetje mora obvladovati, da bo lahko ciljnim strankam posredovalo vrednost in izpolnilo pričakovanja ter cilje lastnikov. Notranji poslovni procesi so tretji ključni člen v procesu vzpostavljanja uravnoteženega sistema

kazalnikov. Potem ko podjetje opredeli finančne cilje in ugotovi, kaj mora delati, je potrebno ta spoznanja in cilje prevesti v poslovni proces podjetja in določiti, na kakšen način delati prave in finančno uspešne stvari. Pomaga si lahko s Porterjevim konceptom verige vrednosti, ki identificira kritične notranje poslovne procese, ki z vidika potreb kupcev najbolj vplivajo na njihovo zadovoljstvo in tako omogočajo doseganje ciljev lastnikov (glej sliko 12). Na ta način podjetje izloči vse nepotrebne procese oziroma aktivnosti, ki v očeh kupca ne dodajajo vrednosti, pri tem pa so podporne aktivnosti, kot smo ugotovili pri obravnavanju koncepta ABC, seveda izvzete.

**Slika 12: Model osnovne verige vrednosti poslovnih procesov**



Vir: Kaplan, Norton, 1996, str. 63.

Veriga vrednosti ponavadi vključuje vidik posameznega podjetja, kjer pride do medfunkcijskega prepletanja. Vendar pa v zadnjem času pridobiva na pomenu prepletanje notranjih poslovnih procesov med podjetji (Brewer, Speh, 2000, str. 77). Zavedati se je potrebno, da je lahko posamezni končni izdelek ali storitev rezultat ne samo enega podjetja, ampak mreže partnerskih podjetij (dobaviteljev, kooperantov, distribucijskih podjetij). Zato mora podjetje obvladovati celo mrežo notranjih procesov, poleg lastnih, kajti v končni fazi stranko zanima zgolj izdelek, njegove značilnosti in spremljajoče storitve. Od tega, ali upoštevamo prejemnike naših izdelkov kot stranke ali kot partnerje, je potem odvisno, kaj vključimo v vidik strank, in kaj v vidik notranjih poslovnih procesov (Olve et al., 1999, str. 63-64)

Vidik notranjih poslovnih procesov je tista kategorija, ki vsaj iz dveh razlogov ločuje uravnoteženi sistem kazalnikov od tradicionalnega pristopa k kontrolingu (Kaplan, Norton, 1996, str. 63). Prvič, tradicionalni pristop poskuša uravnavati in izboljševati predvsem obstoječe poslovne procese, kljub temu, da lahko merijo celo neračunovodske kategorije kot sta kakovost in čas. Uravnoteženi sistem kazalnikov pa dinamično opredeljuje popolnoma nove procese, v katerih se mora podjetje odlikovati, če želi zadovoljiti potrebe strank in pričakovanja lastnikov. Drugič, uravnoteženi sistem kazalnikov vključuje v vidik notranjih poslovnih procesov tudi procese inovacij, ki so še ena kategorija, ki v zadnjih letih postaja v očeh strank vse bolj pomembna. Tega tradicionalni pristop ne zajema. Z vidika prihodnosti in dolgoročne uspešnosti poslovanja je potrebno poskrbeti tako za trenutne stranke kot tudi za bodoče oziroma potencialne stranke. Zato postaja inovacijski cikel vse bolj pomemben v primerjavi z operativnim. Vidik notranjih poslovnih procesov obsega oba cikla, pri tem pa ne gre za izmenjavo (angl. trade-off) med njima.

#### 5.3.1.3.1. Proces inovacij

Nekatere opredelitve verige vrednosti poslovne enote obravnavajo raziskave in razvoj kot podporni proces, in ne kot pglavitno sestavino procesa ustvarjanja vrednosti v podjetju. Pravzaprav smo tudi sami v svojih prvih člankih o uravnoteženem sistemu kazalnikov za merjenje uspešnosti ločili proces inovacij od vidika notranjih poslovnih procesov. Toda pri sodelovanju s podjetji smo spoznali, da so inovacije odločilen notranji proces podjetja. Biti uspešen, učinkovit in pravočasen v procesu inovacij je za večino podjetij celo pomembnejše kot odličnost njihovih vsakodnevnih operativnih procesov, na katere so osredotočene razprave o notranji verigi vrednosti. Razlika v pomembnosti med procesom inovacij in operativnimi procesi je še posebej opazna v farmacevtskih podjetjih, podjetjih za proizvodnjo kemikalij za uporabo v kmetijstvu, programsko opremo in elektroniko visoke tehnologije, ki imajo vsa dolge oblikovalske in razvojne cikle (Kaplan, Norton, 2000, str. 106).

#### 5.3.1.3.2. Operativni proces

Operativni proces (glej sliko 5-4) je krajši del poti ustvarjanja vrednosti v organizaciji. Začne se s prejemom naročila stranke in konča z dostavo izdelka ali storitve stranki. V tem procesu je poudarjen pomen učinkovite, konsistentne in pravočasne dostave konkretnih izdelkov in storitev konkretnim strankam.

V obstoječi proizvodnji se postopki ves čas ponavljajo, kar omogoča uporabo znanstvenih tehnik managementa, s katerimi v podjetju nadzorujejo in izboljšujejo sprejem in procesiranje naročil strank ter postopke prodaje, proizvodnje in dostave. Ponavadi so v podjetjih proizvodne procese spremljali in nadzirali s finančnimi kazalniki, kot so standardni stroški, načrtovana sredstva in odstopanja. Toda sčasoma je premočno osredotočanje na ozko usmerjene finančne kazalnike, kot so učinkovitost delovne sile, učinkovitost strojev in odstopanja v prodajnih cenah, podjetja vodilo do izredno slabega poslovanja: zaposlovala so delovno silo in kupovala stroje ter tako ustvarjala zaloge, ne glede na naročila strank, in menjavala dobavitelje, da bi dosegla čim nižje prodajne cene (ignorirala so stroške velikih naročil, slabo kakovost izdelkov, nezanesljive dobavne roke ter nepovezane procese naročanja, prejemanja, izdajanja računov in izterjave med dobavitelji ter kupci).

Napake, povezane z uporabo tradicionalnih kazalnikov stroškovnega računovodstva v današnjem obdobju kratkih ciklov in okolja, ki zahteva visoko kakovost in usmerjenost h kupcem, so temeljito dokumentirane.

V zadnjih letih so zaradi vpliva celovitega obvladanja kakovosti in navad japonskih proizvajalcev, da na trgu konkurirajo s kratkimi izvedbenimi roki, podjetja nadomestila svoje tradicionalne stroškovne in finančne kazalnike s kazalniki kakovosti in trajanj poslovnih ciklov. V zadnjih petnajstih letih so v podjetjih temeljito razvijali kazalnike kakovosti, časovnih ciklov in stroškov operativnih procesov. Nekateri vidiki teh kazalnikov uspešnosti bodo verjetno uporabljeni kot ključni kazalniki uspešnosti vidika notranjih poslovnih procesov mnogih organizacij. Ker so kazalniki pogosto splošni in ne izvirajo nujno iz pristopa sistema kazalnikov, smo obravnavo časovnih,

kakovostnih in stroškovnih kazalnikov uspešnosti operativnih procesov predstavili v dodatek k temu poglavju.

Morda želijo managerji meriti tudi druge značilnosti svojih procesov ter ponudbe izdelkov in storitev. Dodatna kazalnika sta lahko kazalnik fleksibilnosti in kazalnik posebnih značilnosti izdelkov ali storitev, ki prepričajo stranke. Na primer podjetja, ki ponujajo izdelke in storitve z izrednimi lastnostmi delovanja (ki jih lahko merimo z natančnostjo, velikostjo, hitrostjo, jasnostjo ali porabo energije) in s temi izdelki ter storitvami dosegajo visoke dobičke pri prodaji ciljnim tržnim segmentom. Podjetja, ki so zmožna opredeliti ločevalne lastnosti svojih izdelkov in storitev, bodo verjetno vso svojo pozornost usmerila h kazalnikom uravnoveženega sistema. Ključne lastnosti delovanja izdelkov in storitev (ne le odzivni čas, kakovost in stroški) lahko vključijo v operativni proces, ki je sestavni del vidika notranjih poslovnih procesov uravnoveženega sistema kazalnikov uspešnosti.

#### 5.3.1.3.3. Poprodajne storitve

Zadnja stopnja notranje verige vrednosti so poprodajne storitve. Poprodajne storitve vključujejo izdajanje jamstev in popravila, popravljanje napak in obravnavo zavržil ter obdelavo plačil, kot je na primer poslovanje s kreditnimi karticami (Kaplan, Norton, 2000, str. 113-114).

#### 5.3.1.4. Vidik učenja in rasti

Zadnji, četrti vidik uravnoveženega sistema kazalnikov opredeljuje infrastrukturo, ki jo mora podjetje vzpostaviti za doseganje dolgoročne rasti in napredka. Zahteve in obnašanje strank se nenehno spreminjajo. Temu morajo slediti spremembe v poslovnih procesih, ki jih lahko spreminjamo samo, če imamo ustrezne sposobnosti in znanje, ki se mora nenehno nadgrajevati in slediti razvoju ter zahtevam okolja predvsem na tehnološkem področju. Gre za nenehen proces organizacijskega učenja in rasti, ki ga omogočajo trije osnovni viri (Kaplan, Norton, 1996, str. 64): ljudi, sistemi in organizacijski postopki.

Ko podjetje postavi cilje na področju strank in notranjih poslovnih procesov, bo prav gotovo odkrilo, da obstajajo vrzeli pri potrebnih sposobnostih ljudi, zmogljivostih sistemov in organizacijskih postopkih, ki vključujejo motivacijo, avtonomnost in usklajevanje ključnih dejavnikov uspešnosti s pobudami zaposlenih. Te vrzeli je seveda potrebno zapolniti. To zahteva od podjetja vlaganja v izobraževanje in usposabljanje zaposlenih, posodobitve in izboljšave informacijskih sistemov ter spremembe organizacije podjetja. To so cilji oziroma osrednje kategorije vidika učenja in rasti. Kazalniki, ki se nanašajo na zaposlene, so lahko, tako kot pri vidiku strank, generični: zadovoljstvo, zadržanje, izobraževanje in sposobnosti zaposlenih (Kaplan, Norton, 1996, str. 64). Poiskati pa moramo tudi njihove dejavnike oziroma gibala, kajti doseganje ciljnih vrednosti generičnih kazalnikov nam samo po sebi ne more prinesiti konkurenčne prednosti, ker jih spremljajo vsa uspešna podjetja. Tako so na primer gibala zadovoljstva sposobnosti zaposlenih, tehnološka infrastruktura in delovno okolje (Kaplan, Norton, 2000, str. 138). Informacijski sistemi morajo

zaposlenim omogočati čim bolj učinkovito izvajanje poslovnih procesov in procesiranje, spremljanje ter dostopnost informacij o strankah in poslovnih procesih. Možen kazalnik zmogljivosti informacijskih sistemov je lahko na primer dostopnost sistema do natančnih in relevantnih informacij v realnem času tudi zaposlenim na operativni ravni.

#### 5.3.1.4.1. Sposobnosti zaposlenih

Ena najbolj dramatičnih sprememb v mišljenju managementa v zadnjih 15 letih je sprememba vloge zaposlenih v organizacijah. Najboljši primer revolucionarne spremembe prehoda razmišljanja industrijske dobe v razmišljanje informacijske dobe je nova managerska filozofija o prispevku zaposlenih k uspešnosti organizacije. Pojav velikih industrijskih podjetij pred stotimi leti in vpliv znanstvenega managerskega gibanja sta za sabo pustila zapuščino, in sicer podjetja, ki so zaposlovala ljudi za izvajanje natančnega in ozko opredeljenega dela. Organizacijska elita - proizvodni inženirji in managerji - je do podrobnosti opredelila rutinske in ponavljajoče se naloge posameznih delavcev ter postavila nadzorne standarde in sisteme, po katerih so morali delavci naloge izpeljati, kot je bilo določeno. Delavce so zaposlovali za opravljanje fizičnih del, in ne za razmišljanje.

Danes je večina rutinskega dela avtomatizirana: proizvodni procesi z računalniškim nadzorom so nadomestili delavce pri rutinskih procesih proizvodnje, obdelave in montaže. Storitvena podjetja dajejo svojim strankam vse pogosteje možnost neposrednega dostopa do procesiranja transakcij z naprednimi informacijskimi sistemi in komunikacijami. Hkrati za uspeh organizacije ni več dovolj le ponavljati isto delo na enaki ravni učinkovitosti in produktivnosti. Organizacije se morajo nenehno izpopolnjevati, če želijo ohraniti relativno uspešnost. In če v organizaciji želijo prerasti uspešnost svojega finančnega poslovanja in poslovanja s strankami, ni dovolj vztrajati pri standardnih postopkih, ki so jih vzpostavile organizacijske elite. Ideje o izboljševanju procesov in poslovanja s strankami morajo priti od zaposlenih, ki so najbližje notranjim procesom in strankam.

Standardi o uspešnem izvajanju notranjih procesov in ustreznem odzivanju na zahteve strank v preteklosti so izhodišče za nenehne izboljšave. Ne morejo pa biti kazalniki sedanje in prihodnje uspešnosti poslovanja (Kaplan, Norton, 2000, str. 136).

#### 5.3.1.4.2. Zmogljivosti informacijskih sistemov

Za doseganje gibljivih ciljev v procesih poslovanja s strankami in notranjih poslovnih procesov sta potrebna motivacija zaposlenih in izkoriščanje njihovih znanj. Toda to verjetno ni dovolj. Če želimo, da zaposleni uspešno delujejo v današnjem konkurenčnem okolju, potrebujejo dobre informacije o strankah, notranjih procesih in finančnih posledicah odločitev.

Zaposleni, ki imajo neposreden stik s strankami, potrebujejo natančne in pravočasne informacije o celotnem odnosu stranke z organizacijo (Kaplan, Norton, 2000, str. 143).

#### 5.3.1.4.3. Motivacija, avtonomnost in usklajevanje

Tudi kvalificirani zaposleni, ki jim organizacija zagotavlja izvrsten dostop do informacij, ne bodo prispevali k uspehu organizacije, če ne bodo motivirani za delovanje v najboljšem interesu organizacije in če ne bodo svobodni pri sprejemanju odločitev in delovanju. Tretji nosilec doseganja ciljev učenja in rasti se osredotoča na delovno ozračje, ki mora biti primerno za motiviranje in spodbujanje zaposlenih (Kaplan, Norton, 2000, str. 145).

#### 5.3.1.5. Vzročno-posledična razmerja

Pri obravnavi uravnoveženega sistema kazalnikov je strategija opredeljena kot niz predpostavk o vzročno-posledičnih razmerjih. Današnja okolja so preveč kompleksna in nepredvidljiva, da bi jih podjetja lahko obvladovala zgolj z določitvijo strateških ciljev s strani vrhnjega managementa, ne da bi vedela, kako so povezani med sabo in kaj je potrebno storiti, da jih uresničimo. Iluzij, da se bodo cilji izpolnili sami od sebe, si podjetja danes ne morejo privoščiti. Zato je nujen modelski oziroma sistemski pristop k oblikovanju strategije kot podlage za uspešno poslovanje v prihodnosti (Antončič, Ramanujam, 2000, str. 24). Sink in Smith (1999, str. 43) ter Eccles in Pyburn (1997, str. C2-1-6) ne govorijo o strategiji, ampak o modelu poslovne uspešnosti (angl. Business Performance Model), ki je opredeljen kot niz vzrokov in posledic, iz katerega sta izpeljana cikel izboljšav poslovanja in učinkovit sistem za merjenje, ki v celoti podpirata ta model.

Vročno-posledična razmerja lahko izrazimo kot zaporedje če-potem stavkov. Na primer, podjetje lahko vzpostavi povezavo med usposabljanjem zaposlenih za pospeševanje prodaje in višjim dobičkom z naslednjim nizom predpostavk na naslednji način (Kaplan, Norton, 2000, str. 159):

*Če zaposlene izobražujemo o izdelkih in storitvah, potem bodo to, kar prodajajo, bolje poznali. Če bodo izdelke bolje poznali, potem se bo povečala njihova prodajna uspešnost. Če se bo povečala prodajna uspešnost, potem se bo povečal tudi dobiček iz poslovanja.*

Iz ustrezno sestavljenega sistema kazalnikov mora biti z nizom vzročno-posledičnih razmerij jasno izražena strategija poslovne enote. V sistemu za merjenje morajo biti jasna razmerja (hipoteze) med cilji oziroma kazalniki vseh štirih vidikov, tako da podjetje lahko z njimi upravlja, jih potrjuje ali tudi spreminja (Kaplan, Norton, 1996, str. 65). Prav tako lahko model uporabimo kot način izražanja pomembnosti posameznih kazalnikov oziroma ciljev (Olve et al., 1999, str. 208). Z drugimi besedami, med kazalniki lahko določamo tudi prioritete. Na to temo se bomo vrnili pri sestavljanju *indeksa uresničevanja strategije*.

Če želi podjetje uspešno poslovati in izpolniti vse zastavljene cilje, mora čim bolje poznati, kako se kazalniki med seboj povezujejo, kaj je gibalno (vzrok) in kaj rezultat (posledica). Glede na dosedanja poteka dela vemo, da je to v sodobnih poslovnih okoljih zahtevna naloga. Presoja je v veliki meri subjektivna in kvalitativna. Zato je za podjetje pravi izziv, da ta razmerja čim bolje spozna, opredeli in obvladuje. Z



uravnavanjem ključnih gibal lahko poveča sposobnost in natančnost napovedovanja rezultatov. V osnovi obstajata za opredelitev razmerij dve možnosti. Prvič, uporaba izkušenj in študij, ki potrjujejo in dokazujejo naravo povezav, medtem ko druga možnost vključuje predpostavljane povezav in s tem prevzemanje strateškega tveganja, ki ga lahko zmanjšamo s sistematičnim pristopom, učenjem in širjenjem baze znanja o strankah in procesih.

V primeru druge možnosti lahko management določi kratkoročno načrtovane cilje (angl. targets), ki so po najboljših močeh odražajo napovedi zamikov in vpliv med spremembami gibal uspeha in z njimi povezanimi spremembami v rezultatih (Kaplan, Norton, 1996, str. 67). Na primer, kakšen je vpliv 10 odstotnega izboljšanja kazalnika pravočasne dobave (angl. On Time Delivery) na zadovoljstvo kupcev? Kakšen je zamik med izboljšano kakovostjo in povečanjem kazalnika ohranjanja strank? Skozi čas dobi podjetje povratne informacije o (ne)pravilnosti predpostavk in s tem osnovo za bolj objektivne ocene glede vzročno-posledičnih razmerij. Na ta način se uravnoteženi sistem kazalnikov lahko uporablja kot dinamični sistemski model, ki kvantitativno spremlja proces ustvarjanja vrednosti v podjetju.

Če želi podjetje dobiti vpogled v obnašanje in občutljivost povezav, lahko to stori s simulacijo vzročno-posledičnih razmerij in tako napove, kaj se bo zgodilo v prihodnosti. Pri tem si lahko pomaga z računalniškimi programi za simulacije kot je na primer ithink. Naloga managerjev v podjetju je, da podajo svoje mnenje glede predpostavk, ki jih lahko primerjamo med seboj, simulacija pa pokaže rezultate različnih modelov.

Mnenja glede predpostavk se razlikujejo samo glede moči povezave, saj je bilo soglasje o vzročno-posledičnih razmerjih že predhodno doseženo. Če tega soglasja še ni, je uravnoteženi sistem kazalnikov izredno koristno orodje za spodbujanje "strateškega razpravljanja" o povezavah. Pri tem lahko podjetje uporabi metodo scenarijev, s katero spodbudi kolektivno strateško razmišljanje, šele potem pa se loti napovedovanja s pomočjo simulacij. Pomemben rezultat scenarijev je tudi zaznavanje, spoznavanje in selektivno izbiranje kritičnih dejavnikov uspeha (Olve et al., 1999, str. 222).

Model vzročno-posledičnih razmerij lahko prikažemo v obliki "strateškega zemljevida", ki v obliki sheme izraža strategijo oziroma model uspešnosti poslovanja, kot v poenostavljeni obliki prikazuje Slika 13. Naslednji korak je načrtovanje raztegljivih ciljnih vrednosti kazalnikov na kratki in dolgi rok ter iskanje načinov, t.j. strateških pobud, s katerimi bomo uresničevali zastavljene cilje.

Tehnike vzpostavljanja in testiranja vzročno-posledičnih razmerij niso pomemben korak samo v fazi razvijanja uravnoteženega sistema kazalnikov, ampak tudi v fazi uvajanja, ko s pomočjo sistema kazalnikov uresničujemo zastavljene cilje oziroma strategije.

**Slika 13: Strategija kot niz vzročno-posledičnih razmerij**

	Strateški cilji	Strateško merjenje	
		(kazalniki z zamikom)	(vnaprejšnji kazalniki)
<b>Lastniki</b>	F1 - Izboljšati donosnost F2 - Razširiti splet prihodkov  F3 - Znižati določeno vrsto stroškov	* Dobičkonosnost naložb * Rast prihodkov  * Spremembe v stroškovni strukturi	* Splet prihodkov
<b>Stranke</b>	S1 – Povečati zadovoljstvo strank z našimi izdelki in ljudmi  S2 – Povečati poprodajno zadovoljstvo	* Delež segmenta  * Ohranjanje strank	* Globina odnosa s stranko  * Raziskava zadovoljstva
<b>Notranji procesi</b>	N1 - Razumeti naše stranke N2 - Ustvarjati inovativne izdelke  N3 - Navskrižna prodaja izdelkov  N4 – Preusmeriti se v stroškovno učinkovite distribucijske kanale  N5 – Minimizarati operativne probleme N6 – Odzivnost procesa	* Prihodki od novih izdelkov * Količnik navskrižne prodaje  * Sprememba spleta distribucijskih kanalov  * Stopnja operativnih napak * Čas od naročila do dobave	* Cikel razvoja novih izdelkov * Število ur ukvarjanja s strankami
<b>Učenje in rast</b>	U1 – Razviti strateške sposobnosti U2 – Zagotoviti strateške inf. U3 – Uskladiti individualne cilje	* Zadovoljstvo zaposlenih * Prihodek na zaposlenega	* Kazalnik pokritja strateških delovnih mest  * Kazalnik dostopnosti do strateških informacij  * Usklajenost osebnih ciljev (%)

Vir: A Gentia Software White Paper, 2000, str. 8.

### 5.3.1.6. Izbira, število in lastnosti izbranih kazalnikov

Na tej točki že lahko ugotovimo, da je učinkoviti uravnoteženi sistem kazalnikov več kot le zbirka računovodskih in neračunovodskih kazalnikov. Omogoča izražanje

strategije poslovne enote s povezanim nizom kazalnikov, ki opredeljujejo tako dolgoročne strateške cilje kot tudi mehanizme uresničevanja. Sistem omogoča tudi pridobivanje povratnih informacij o gibanju teh ciljev. Zato mora biti vsak cilj in iz njega kazalnik sestavni del v verigi vzročno-posledičnih razmerij. Prav tako mora biti vsak kazalnik v končni fazi, posredno ali neposredno, povezan s finančnimi rezultati.

Po vsebini sestavljajo večino uravnoteženih sistemov generični (osnovni) kazalniki, ki odražajo posledice (rezultate). Kritičnega pomena pa je druga vrsta kazalnikov. To so gibala (dejavniki) uspeha. Ti kazalniki pogojujejo doseganje rezultatov in so tisti del sistema, po katerem se strategije različnih poslovnih enot med seboj razlikujejo. Vendar moramo biti pazljivi, saj je lahko določen kazalnik z vidika sistema kot celote hkrati vzrok in posledica. Na primer, na sliki 13 je kazalnik ohranjanja strank posledica zadovoljstva strank, in hkrati vzrok za kazalnik deleža ciljnega segmenta in količnik navzkrižne prodaje.

Razdelitev kazalnikov na dejavnike uspeha in rezultate se ne ujema z razdelitvijo na vnaprejšnje kazalnike in kazalnike z zamikom. Kazalnik z zamikom, kot je zadovoljstvo strank, je lahko pomemben dejavnik uspeha, vendar odraža posledice preteklih poslovnih odločitev. Zato je kritičnega pomena, da vsak dejavnik uspeha uravnavamo v vnaprejšnjimi kazalniki, saj s tem pridobimo ex ante informacije in možnost ukrepanja, še preden negativne posledice sploh lahko nastanejo in še preden povzročijo nepopravljivo škodo.

Načeloma naj bi vsak vidik uravnoteženega sistema kazalnikov vseboval od pet do sedem kazalnikov, kar pomeni na ravni sistema kot celote od 20 do 25 kazalnikov. Kljub temu je kakršnokoli posploševanje o tem, kaj je preveliko, in kaj premajhno število kazalnikov v sistemu, nesmiselno. Ni v redu, če je kazalnikov premalo, kar pomeni veliko verjetnost izostanka katerega od kritičnih dejavnikov uspeha. Prav tako ni v redu, če je kazalnikov preveč, saj s tem podjetje izgublja preglednost sistema in se ne more osredotočiti na tisto, kar je res pomembno. Pri tem je potrebno ločiti med strateškimi in diagnostičnimi kazalniki. V uravnoteženem sistemu kazalnikov lahko najdejo mesto samo strateški kazalniki. To so tisti kazalniki, ki opredeljujejo strategijo kot vir konkurenčnosti in poslovne odličnosti. Diagnostični kazalniki so tisti, s katerimi nadzorujemo poslovanje, in katerih sposobnost je pravočasno dajanje signalov ob nastanku neobičajnih dogodkov, ki jih je potrebno nemudoma odpraviti. Kaplan in Norton (1996, str. 69) jim imenujeta "higienski dejavniki, ki omogočajo poslovanje podjetja". Zanje ni potrebno dinamično preverjanje predpostavk o njihovi veljavnosti. Gre le za odpravljanje odklonov in s tem "upravljanje z izjemami" (angl. Management By Exception). Diagnostična merjenja so nedvomno potrebna, a niso zadostna za uresničevanje dolgoročnih ciljev in preživetje podjetja. So pa lahko dober pripomoček za spremljanje strateških kazalnikov. Na ta način se zagotavlja, da ne prihaja do podoptimizacij posameznih kazalnikov v sistemu in manipulacij ključnih kazalnikov (Kaplan, Norton, 2000, str. 175).

### *5.3.1.7. Izbira organizacijske enote in razčlenjevanje sistema*

V primarni obliki vzpostavljamo uravnoteženi sistem kazalnikov najprej na najvišji organizacijski ravni. Ali je to raven podjetja kot celote ali pa raven poslovnih enot, je

seveda vprašanje širine asortimenta, pa tudi pestrosti in značilnosti panog, v katerih podjetje posluje. Sem sodi kot izredno pomemben dejavnik faza v življenjskem ciklusu posameznih izdelkov ali storitev. Od tega je odvisno, kakšno strategijo bo podjetje zastavilo za posamezen izdelek. Potem je potrebno upoštevati še tržni položaj v določenem segmentu, zahteve trga in naše konkurenčne prednosti.

Če ima podjetje en sam izdelek ali storitev, to pomeni vzpostavljanje uravnoveženega sistema kazalnikov na ravni podjetja kot celote. Če pa je poslovanje podjetja bolj heterogeno in glede strukture prihodkov bolj enakomerno porazdeljeno med različne izdelke v različnih fazah življenjskega cikla, pa je organizacijska enota na prvi ravni sistema drugačna in sledi poslovnim strategijam. Takšna predpostavka je prav gotovo bližje realnosti kot prva z enim samim izdelkom ali storitvijo. Zato je v večini primerov organizacijska enota na prvi ravni strateška poslovna enota (angl. Strategic Business Unit - SBU) kot zaokrožen del podjetja, za katerega je možno postaviti ter zasledovati specifično poslovno strategijo. Seveda je možno oblikovati uravnoveženi sistem kazalnikov tudi na ravni podjetja kot celote, izhajajoč iz korporacijske strategije, vendar obstaja velika verjetnost, da posamezni vidiki na tej ravni zaradi heterogenosti poslovnih strategij niso smiselni oziroma zanje ne moremo opredeliti agregatnih, logično izpeljanih kazalnikov. Ko vrednotimo uravnoveženi sistem kazalnikov, nas v večini primerov zanimajo strateške poslovne enote kot organizacijske ravni.

Iz prve ravni, t.j. ravni strateške poslovne enote, pa se uravnoveženi sistem kazalnikov členi navzdol vse do oddelkov in celo do ravni posameznika. Rezultat je množica parcialnih sistemov kazalnikov, katerih rezultat se pokaže v sistemu kazalnikov na ravni strateške poslovne enote. Seveda se s členitvijo navzdol spreminja struktura kazalnikov. Število nefinančnih kazalnikov narašča, njihova narava pa je vse bolj diagnostična v smislu podpore strateškim kazalnikom na višjih ravneh. Na ta način integriramo strateške cilje z dnevnimi aktivnostmi zaposlenih na najnižji, operativni ravni. Kritična raven ostaja še naprej tista na prvi ravni, ki jo spremlja vrhni management. Če se pojavijo težave pri izvajanju strategije, lahko management učinkovito analizira vzroke za nastalo situacijo s poizvedbami po kazalnikih in sistemih na nižjih ravneh, ki so z višjimi ravni logično povezani. To jim omogoča avtomatiziranost sistema kazalnikov z informacijsko tehnologijo.

## 6. SKLEP

Vse bolj neizprosna konkurenca na svetovnih trgih in kupci, ki predstavljajo središče pozornosti ponudnikov, zahtevajo od podjetij odličnost poslovanja. Ugotovili smo, da je za doseganje odličnosti potrebno več kot zgolj prilagoditev spremembam v poslovnem okolju. Ključen je razvoj sposobnosti, s katerimi bo podjetje predvidevalo, spremljalo ali celo sodelovalo pri spremembah. Obvladovanje časa, obvladovanje kakovosti, zlasti pa učenje so temeljne sposobnosti; sodobne tehnologije, nova proizvodna-poslovna načela, organizacijske strukture in ravnalni procesi, kultura učenja ter kakovosten informacijski sistem pa njihovi podporni stebri.

V drugem poglavju sem predstavila podjetje in njegov cilj, opredelila sem ravni in funkcije managementa, bolj podrobno sem opisala odločanje. Podjetja, ki razmišljajo dolgoročno in imajo natančno opredeljeno vizijo in poslanstvo, vedo, kaj želijo s svojim poslovanjem doseči in kam želijo priti, predvsem pa poznajo in poskušajo obvladati kompleksne dejavnike, ki jim bodo to omogočili. Zavedajo se, da ni več dovolj zgolj opredeliti strategije. To pomeni, da mora strateško razmišljanje postati vsakdanja naloga, uvrščena globoko v zavesti vsakega posameznika v podjetju, ne glede na organizacijsko raven.

Računovodski informacijski sistem je najpomembnejši vir računovodskih informacij v podjetju. Namen tretjega poglavja je ugotavljanje pomanjkljivosti računovodskih informacij. Kritike se na eni strani nanašajo ne računovodsko izkazovanje posameznih ekonomskih kategorij oziroma poslovnih dogodkov, na drugi strani pa na vsebinske pomanjkljivosti računovodskih informacij – oboje pa vpliva na spremljanje nadaljnjih poslovnih odločitev.

V četrtem poglavju sem predstavila neračunovodske informacije. Neračunovodske informacije so tiste, ki omogočajo podjetju doseganje nadpovprečnih rezultatov, kot so izpolnjevanje znanja zaposlenih, inovativni produkti, partnerski odnos do kupcev in dobaviteljev, izkoriščanje neuporabljenih notranjih virov, sposobnost hitrega in uspešnega odzivanja na spremenjene okoliščine poslovanja. V tem poglavju sem tudi bolj podrobno opisala pristope posameznih avtorjev k oblikovanju sodobnih neračunovodskih kazalcev uspešnosti poslovanja podjetja.

V petem poglavju sem predstavila model, ki povezuje tako računovodske informacije kot tudi neračunovodske. Avtorja Kaplan in Norton sta predlagala na videz enostaven, a v svojem bistvu kompleksni sodobni sistem kontrolinga, ki sta ga poimenovala uravnoteženi sistem kazalnikov, pomeni pa sočasno in interaktivno uporabo strateškega merilnega instrumentarija, ki v vsakem trenutku skozi prizmo štirih vidikov (vidik strank, vidik notranjih poslovnih procesov, vidik rasti in učenja in finančni vidik) natančno pokaže, kako uspešni smo pri uresničevanju ciljev, kar zanima predvsem obstoječe in potencialne investitorje. Model se od pristopov opisanih v četrtem poglavju razlikuje v tem, da celovito obravnava problematiko merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja podjetja. Pri obravnavi uravnoteženega sistema kazalnikov je strategija opredeljena kot niz predpostavk o vzročno posledičnih razmerjih.

Ključ do dolgoročnega uspeha podjetja so posedovanje konkurenčnih prednosti, zastavljeni strateški cilji in začrtane strategije za doseg te ciljev. Strategijo je nato potrebno uresničiti, za kar skrbi vzpostavljen sistem strateške kontrole. Za vse te odločitve management potrebuje dober informacijski sistem, ki nudi tako **računovodske** kot tudi **neračunovodske informacije**.

## LITERATURA

1. Antončič Boštjan, Ramanujam Vasudevan: Rethinking Corporate Performance: From Performance Measurement To the Performance System. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 34 str.
2. Benett Roger. Management, third edition. London: Pitman Publishing, 1997
3. Bergant Živko: Sodobni pogledi na ugotavljanje uspešnosti podjetja. Slovenska ekonomska revija, Ljubljana, 1998, 3, str. 87-101.
4. Bergant Živko: Izrazna moč izkaza uspeha in izkaza finančnih tokov. Bančni vestnik, Ljubljana, 1998a, 7-8, str. 20-24.
5. Brewer Peter C., Speh Thomas W.: Using the Balanced Scorecard to Measure Supply Chain Performance. Journal of Business Logistics, Oak Brook, Vol. 21, 2000, števil. 1. str. 75-93.
6. Brigham Eugene F., Gapenski Louis C.: Intermediate Financial Management, fifth edition. Fort Worth: The Dryden Press, 1996
7. Dobler Thomas, Koebler Wolfgang: Planrechnungen im Unternehmen. Stuttgart: Schaeffer-Poeschel Verlag, 1997. 257 str.
8. Donnelly James H. Jr., Gibson James L., Ivancevich John M.: Fundamentals of Management, tenth edition. Boston: Irwin/McGraw-Hill, 1998
9. Drury Colin: Costing: An Introduction, fourth edition. London: International Thomson Publishing, 1998
10. Eccles Robert G., Pyburn Philip J.: Creating a Comprehensive System to Measure Performance. Brinker Barry J., ed., Emerging Practises in Cost Management: Performance Measurement. Boston, New York: Waren, Gorham & Lamont, 1997, str. C2-1-6.
11. Ellis Lynn W., Curtis Carey C.: Measuring Customer Satisfaction. Research Tehnology Management, September/October 1995, str 45-48
12. Fisher J.: Use of Nonfinancial Performance Measures. Jurnal of Cost Management, Spring, 1992

13. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.
14. Horngren Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O.: Introduction to Management Accounting, eleventh edition. New Jersey: Prentice-Hall International, 1999. 763 str.
15. Howell Robert A., Soucy Stephen R.: Operating Controls in the New Manufacturing Environment. Management Accounting, New York, 1987, Oct., str. 25-31.
16. Hunger David J., Wheelen Thomas L., Strategic Management, Fifth edition. Reading. Addison-Wesley Publishing, 1996
17. Hussey David: Strategic Management, from theory to implementation, fourth edition. Oxford: Butterworth-Heinemann, 1998. 704 str.
18. Johnson Thomas H.: Performance Measurement for Competitive Excellence, v: Kaplan Robert S. (ed.): Measures for Manufacturing Excellence. Boston: Harvard Business School Press, 1990, str. 63-89.
19. Kaplan Robert S., Norton David P.: Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance. Harvard Business Review, Boston, 1992, Jan/Feb., str. 71-79.
20. Kaplan Robert S., Norton David P.: Linking the Balanced Scorecard to Strategy. California Management Review, Berkeley, Vol. 39, 1996, šte. 1. str. 53-79
21. Kaplan Robert S., Norton David P.: Strategic Learning & the Balanced Scorecard. Strategy & Leadership, Chicago, Vol. 24, 1996a, šte. 5, str. 18-24
22. Kaplan Robert S., Norton David P.: Uravnoteženi sistem kazalnikov. Preoblikovanje strategije v dejanja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 2000
23. Lawrence David B.: The Economic Value of Information. New York: Springer-Verlag, 1999
24. Lipičnik Bogdan: Organizacija podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1992. 298 str.
25. Lipovec Filip: Analiza in planiranje poslovanja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1983. str. 401
26. Maskell Brian H.: Performance Measurement for World Class Manufacturing. Corporate Controller, 1992, Jan/Feb., str. 44-48.
27. Mihelčič Miran: Analiza organizacije združbe ob uvajanju modela Evropske nagrade za kakovost v Sloveniji. Zbornik 2. posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož: ZES, 1996, str. 133-147.

28. Mramor Dušan: Sedanji izzivi za slovensko teorijo in prakso na področju poslovnih financ. Zbornik 30. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in reviziji. Portorož: ZES in RFR, 1998, str. 361-378
29. Olve Nils-Goran, Roy Jan, Vetter Magnus: Performance Drivers: a Practical Guide to Using the Balanced Scorecard. Chichester: John Wiley & Sons, 1999. 347 str.
30. Pučko Danijel, Rejc Adriana: Značilnost procesov strateškega prestrukturiranja v slovenskih podjetjih. Poprivatezijsko obnašanje slovenskih podjetij. Ljubljana: Gospodarski vestnik. 1999
31. Rozman Rudi, Kovač Jure, Koletnik Franc: Mnagement. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. str. 312
32. Rozman Rudi, Rusjan Borut: Organizacija (ravnanje) proizvodnje (1 del). Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993 a. str. 199
33. Ryan Bob: Strategic Accounting for Mnagement. London: TheDryden Press, 1995
34. Sink Scott D., Smith George L.: Reclaiming Process Measurement. IIE Solutions, februar 1999, str. 41-46.
35. Srića Velimir, Treven Sonja, Pavlič Mile: Informacijski sistemi. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1995. str. 274.
36. Tekavčič Metka: Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 202 str.
37. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo, 2. izdaja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 620 str.
38. Turk Ivan. Upravljalni vidik računovodstva, 3. izdaja. Maribor: Založba Obzorja, 1984
39. Turk Ivan: Uvod v ekonomiko poslovnega sistema. Ljubljana: Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije. 1990
40. Wilkinson Joseph W., Cerullo Michael J., Accounting Information Systems, thitd edition. New York: John Wiley&sons, 1997

## VIRI

1. a Gentia SoftWare White Paper: Automating the Balance Scorecard, 1998. (URL: [www.gentia.com](http://www.gentia.com).)
2. Nickols Fred: Accountability Scorecard: Reconciling and Integrating StakeholdeR Needs & Requirements, internet, 1997. 8 str.



