

Univerza v Ljubljani  
**EKONOMSKA FAKULTETA**  
PODIPLOMSKI ŠTUDIJ  
MANAGEMENT

**SPECIALISTIČNO DELO**

**RAČUNOVODSKI IN NERAČUNOVODSKI VIDIK  
SPREMLJANJA USPEŠNOSTI PRODAJE**

Ljubljana, september 2004

MATEVŽ FRECE

<b>UVOD.....</b>	<b>1</b>
<b>1. RAČUNOVODSKI VIDIK SPREMLJANJA USPEŠNOSTI PRODAJE.....</b>	<b>5</b>
1.1. VIRI IN LASTNOSTI RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ ZA PRODAJNE ODLOČITVE.....	6
1.2. VRSTE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ ZA PRODAJNE ODLOČITVE.....	9
1.2.1. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O ODLOČANJU O PRODAJNIH CENAH.....	9
1.2.2. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O ODLOČANJU O PRODAJNIH POTEH.....	15
1.2.3. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O ODLOČANJU O PRODAJNEM ASORTIMENTU.....	16
1.2.4. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O TRŽNEM KOMUNICIRANJU.....	17
1.3. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O USPEŠNOSTI PRODAJNE DEJAVNOSTI.....	18
<b>2. NERAČUNOVODSKI VIDIK SPREMLJANJA USPEŠNOSTI PRODAJE.....</b>	<b>21</b>
2.1. PRISTOPI K VKLJUČEVANJU NERAČUNOVODSKIH INFORMACIJ PRI SPREMLJANJU USPEŠNOSTI POSLOVANJA.....	22
2.1.1. FISCHERJEV PRISTOP.....	22
2.1.2. GARRISONOV PRISTOP.....	23
2.1.3. MASKELLOV PRISTOP.....	23
2.1.4. PRISTOP JOHNSONA IN KAPLANA.....	25
2.1.5. PRISTOP HOWELLA IN SOUCYJA.....	25
2.1.6. ECCLESOV PRISTOP.....	26
2.1.7. NICKOLSOV PRISTOP.....	26
2.1.8. PRISTOP KAPLANA IN NORTONA.....	27
2.2. URAVNOTEŽENI SISTEM KAZALNIKOV PRI SPREMLJANJU USPEŠNOSTI PRODAJE.....	28
2.2.1. FINANČNI VIDIK.....	29
2.2.2. VIDIK POSLOVANJA S STRANKAMI.....	32
2.2.3. VIDIK NOTRANJIH POSLOVNIH PROCESOV.....	35
2.2.4. VIDIK UČENJA IN RASTI.....	37
2.2.5. RAZVOJ MODELA V MANAGERSKI SISTEM.....	39
<b>3. SPREMLJANJE USPEŠNOSTI PRODAJE V PODJETJU PRO PLUS, D. O. O.....</b>	<b>40</b>
3.1. PREDSTAVITEV PODJETJA.....	40
3.2. RAČUNOVODSKI VIDIK SPREMLJANJA USPEŠNOSTI PRODAJE.....	41
3.2.1. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O ODLOČANJU O PRODAJNIH CENAH.....	45
3.2.2. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O ODLOČANJU O PRODAJNIH POTEH.....	46
3.2.3. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O ODLOČANJU O PRODAJNEM ASORTIMENTU.....	48
3.2.4. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O TRŽNEM KOMUNICIRANJU.....	50
3.2.5. OBLIKOVANJE PRIHODKOVNEGA MESTA ODGOVORNOSTI.....	50
3.3. NERAČUNOVODSKI VIDIK SPREMLJANJA USPEŠNOSTI PRODAJE.....	53
3.4. RAZVOJ UPORABE NERAČUNOVODSKIH INFORMACIJ ZA PRODAJNE ODLOČITVE.....	58
<b>SKLEP.....</b>	<b>60</b>
<b>LITERATURA IN VIRI.....</b>	<b>62</b>

## UVOD

Globalizacija gospodarstva pomeni bistveno spremembo v poslovanju podjetij. Za razliko od časov, ko je država z različnimi vzvodi ščitila domača podjetja in jim s tem omogočila delovanje kljub nekonkurenčnosti, pomeni sedaj preživetje podjetja le delovanje ob predpostavkah maksimalne optimizacije poslovanja ter nenehnem izpopolnjevanju na vseh področjih.

Pogled na zadnje dvajsetletje razvoja dogodkov na poslovnem področju pokaže velik vpliv privatizacije slovenskih podjetij in postopno odprtje trga tujim podjetjem. Dejstvo je, da je v tem času ogromnih sprememb le malo podjetij dovolj kmalu spoznalo, da bodo morala svoje poslovanje prilagoditi novim razmeram.

Z vidika naslova tega specialističnega dela lahko rečemo, da se je pogled na prodajo izdelkov in storitev zelo spremenil. Pred dvajsetimi leti je bila glavna skrb podjetja usmerjena v to, kako bodo določen izdelek ali storitev naredili, in ne, kako jo bodo prodali, sedaj pa je skrb usmerjena v to, kako in komu jo bodo prodali. V današnjem času na istega kupca cilja več podjetij. Poplava blagovnih znamk sorodne kakovosti in cene pomeni velik problem za podjetja, katerih izdelki niso prilagojeni zahtevam kupca. Tudi naloge prodajnih oddelkov so se v zadnjem času močno spremenile. Od klasičnega prodajnega pristopa se sodobni prodajni oddelki nagibajo k temeljitemu preučevanju kupca in stremenju k temu, da bi ga čim bolj zadovoljili. Ni več dovolj, da je kupec zadovoljen, izdelki ali storitve ga morajo popolnoma prepričati. Zato je spremljanje njegovih želja in potreb ter prilagajanje le-tem ključno.

Prilagoditev poslovanja celotnega podjetja zahtevam kupca pa je precej zahteven proces, ki pomeni spremljanje in zagotavljanje kakovosti na vseh ravneh procesa izdelave storitve ali izdelka. Sodobnega poslovanja si ne moremo predstavljati brez sodobnega informacijskega sistema, ki je prilagojen vsem poslovnim ravnam podjetja in vsem zaposlenim omogoča vpogled v poslovni proces. Če se osredotočimo na managerski informacijski sistem, ugotovimo, da je njegova funkcija v podjetju ena pomembnejših, saj se vse pomembne odločitve v podjetju sprejmejo na tej ravni. Prav zato je treba zelo natančno preučiti in določiti informacije, ki jih potrebuje managerski informacijski sistem, ki ga zalagajo vsi drugi informacijski podsistemi podjetja. Največji vir informacij je računovodski informacijski sistem, saj je celotno poslovanje podjetja zabeleženo v poslovnih listinah.

Vendar pa se funkcija računovodskega oddelka skozi čas spreminja. V preteklosti je bilo delovanje računovodskega oddelka usmerjeno v obdelavo samo denarno ovrednotenih kategorij, v sodobnih časih pa ni več tako. Poleg posredovanja računovodskih informacij je naloga računovodskih informacijskih podsistemov tudi zagotavljanje neračunovodskih informacij. Te nedenarno izražene informacije računovodski informacijski podsistem črpa iz vseh drugih podsistemov in jih obdeluje tako, da zagotavlja maksimalno podporo managerskemu informacijskemu sistemu.

Po mnenju mnogih je kakovostna povezava med informacijskimi sistemi in podsistemi ter s tem zagotavljanje optimalnih informacij za odločanje glavni vir konkurenčnosti podjetja na trgu. Vsaka informacija ima kratkoročno vrednost, zato je hitrost teh povezav in priprava poročil za managerski informacijski sistem izjemno pomembna. Tudi zbir informacij za managerski informacijski sistem, ki ga naredita računovodski in prodajni informacijski podsistem, je izjemnega pomena, saj je definiranje, katere informacije so pomembnejše za upravljanje družbe, vse prej kot preprosto. Kolikor je podjetij na trgu, toliko je tudi različnih zahtev po informacijah, zaradi tega je definiranje, katere informacije so potrebne, zelo pomembna faza v spremljanju uspešnosti poslovanja.

V specialističnem delu se bom osredotočil na spremljanje dela poslovanja, na katerem je v zadnjem času vedno več poudarka, in sicer na prodajo. Navedene problematike se zavedajo v mnogih podjetjih, zato skušajo problem rešiti z različnimi prodajnimi pristopi. Ti pristopi vključujejo različne metode spremljanja uspešnosti prodaje, ki pripomorejo k temu, da se vsakdanji problemi hitro zaznavajo ter ustrezno hitro rešujejo.

Predpostavke poslovanja podjetij so se v zadnjem času močno spremenile, zato je učinkovito delovanje podjetja na trgu pogojeno s hitrim odzivom na spremembe na trgu ter upravljanjem z informacijami in znanjem, ki je postalo osrednja kategorija in kritični dejavnik uspeha. Podjetja se morajo zavedati, da informacije, ki so jih zagotavljali informacijski podsistemi v podjetju v preteklosti, ne zagotavljajo zadostnih informacij za delovanje na današnjem trgu. Poleg notranjih informacij, ki jih zagotavlja računovodski podsistem, so informacije, ki jih zagotavljajo drugi podsistemi v podjetju, še kako potrebne in morajo biti na osnovi spleta kazalnikov, in ne posameznega kazalca, dober pokazatelj stanja. Sodobne metode preverjanja uspešnosti celotnega poslovanja so vpete v splet kazalcev, ki jih v zadnjem času definiramo kot uravnoteženi sistem kazalnikov. Čeprav se težišče informacij preveša k neračunovodskim informacijam, ni mogoče zanikati pomembnosti računovodskih informacij, ki pa morajo biti prilagojene sodobnim načinom poslovanja ter pripravljene za konstruktivno obdelavo in nadaljnjo uporabo. Sistem uravnoteženih kazalnikov poleg otipljivih sredstev upošteva tudi neotipljiva sredstva, kot so motivacija zaposlenih, znanje, imidž, notranji procesi. (Kaplan, Norton, 2000, str. 23) Na

tem področju si mnoga podjetja zagotavljajo konkurenčno prednost, kar je tudi razlog za temeljito razlago uporabe teh kazalnikov.

Vidik spremljanja prodaje se razlikuje od podjetja do podjetja in je odvisen od panoge, znotraj katere deluje. Sam se bom osredotočil na spremljanje prodajne uspešnosti v podjetju Pro Plus, d. o. o., ki se ukvarja s produkcijo programov POP TV in KANAL A. Opisal bom računovodski del spremljanja prodaje, kazalnike in poročila, ki jih to podjetje uporablja pri pripravi informacij. Pri tem bom še posebej natančno obravnaval informacije, ki so pripravljene za prodajni informacijski sistem in s katerimi se sprejemajo odločitve na ravni prihodkov. V zadnjem času je najpomembnejše oblikovanje različnih baz o klientih, njihovem preteklem delovanju in prihodnjih namerah. Tem neračunovodskim informacijam se na slovenskem trgu, ki je glede števila televizijskih postaj na prebivalca v samem evropskem vrhu, namenja vse več pozornosti, zato je organizacija prodajnega oddelka znotraj podjetja usmerjena v zbiranje čim več nefinančnih podatkov o poslovnih partnerjih. Problematike prodajne strategije se v podjetju Pro Plus zelo dobro zavedajo, saj je celotno poslovanje, za razliko od nacionalne televizije, v celoti odvisno od prihodkov od oglaševanja.

Pri izbiri metodološkega dela se bom oprl na strokovno literaturo tujih in domačih avtorjev, virov, prispevkov ter člankov z najnovejšimi teoretičnimi in praktičnimi spoznanji s področja spremljanja uspešnosti celotnega poslovanja in prodaje. Ob uporabi pri študiju pridobljenega znanja bom skušal čim več teoretičnih stvari prikazati na praktičnem primeru obravnavanega podjetja. V veliko pomoč pri tem mi bodo zaposleni, podatki iz poslovnih poročil ter virov, namenjenih interni uporabi v podjetju.

Specialistično delo je razdeljeno na tri poglavja, prvo in drugo poglavje sta teoretične narave, v tretjem delu pa sem del teorije prenesel tudi v prakso.

Zasnova temelji na treh delih, in sicer:

**v prvem delu** bom teoretično opredelil in prikazal računovodske informacije za ugotavljanje in spremljanje uspešnosti prodaje podjetja;

**drugi del** bo namenjen neračunovodskemu spremljanju uspešnosti prodaje na osnovi različnih pristopov spremljanja uspešnosti celotnega podjetja in prodaje ter na osnovi novejšega pristopa k celovitemu obvladovanju spremljanja delovanja podjetja – sistema uravnoteženih kazalnikov; poudarek pri sistemu uravnoteženih kazalnikov je predvsem na neračunovodskih informacijah, ki jih pripravi računovodski in prodajni oddelek in so namenjene managerjem na področju prodaje in celotnega poslovanja podjetja;

**v tretjem delu** bom poskušal teoretični del idealnega spremljanja uspešnosti prodaje čim bolj prenesti v prakso; povzel sem povezave med teoretičnim delom računovodskega vidika spremljanja uspešnosti prodaje in teoretičnim delom neračunovodskega vidika spremljanja uspešnosti prodaje ter pri tem prikazal potrebne spremembe v delovanju konkretnega podjetja za uvedbo sistema uravnoteženih kazalnikov; vsi podatki bodo seveda zaradi zaupnosti pomnoženi z določenim faktorjem, vendar bodo v dopustni meri prikazovali realno stanje v podjetju.

# 1. RAČUNOVODSKI VIDIK SPREMLJANJA USPEŠNOSTI PRODAJE

Podjetje je organizacija, katere osnova za delovanje je interakcija z okoljem. S to interakcijo se dosegajo namen in cilji delovanja podjetja. Ta povezanost z okoljem pa je ključna za delovanje vseh delov podjetja. Vse te povezave podjetja z zunanjim svetom se zrcalijo v podatkih, ki jih beleži računovodski oddelk. Gre za finančno merljive podatke, ki jih računovodski oddelk obdela in spravi v obliko, primerno za posamezne segmente. Razlike v tem, kakšne podatke potrebujejo oddelki, so zelo velike, saj je sodelovanje oddelkov v podjetju nujno, vendar se v današnjem času pri tolikšni količini podatkov oddelk mora omejiti zgolj na zanj pomembne podatke. Preveč podatkov namreč pretirano obremeni delovanje podjetja in velikokrat se zgodi, da se v tej množici izgubijo podatki, bistveni za delovanje podjetja.

Računovodski podatki so pogosto vir različnih manipulacij in goljufij, saj so zelo fleksibilni in lahko z njimi na več načinov prikažemo stanje podjetja. Pri tem mislim predvsem na prirejanje računovodskih izkazov za različne, velikokrat goljufive namene. Ob tem se pogosto zgodi, da se računovodski podatki oblikujejo v računovodske informacije, ki pa ne kažejo dejanskega stanja podjetja. Ali se to zgodi namenoma, pa je odvisno od ciljev in strokovnosti oblikovalcev informacij.

Vrednost posameznih računovodskih podatkov je nična, če nima osnove za primerjavo. Kaj nam pomaga podatek o vrednosti delnice podjetja v letošnjem letu, če ne vemo, kakšna je bila vrednost v lanskem letu. Šele primerjava med najmanj dvema časovno opredeljenima podatkom pokaže določeno razmerje, ki ga zapišemo kot vrednost kazalnika. Ob tem ločimo finančne in računovodske kazalnike, ki prikazujejo razmerja med postavkami posameznih izkazov o poslovanju podjetja (bilanca stanja, izkaz poslovnega izida ...) ter tržnimi vrednostmi (npr. cena delnice). Finančne kazalnike izračunavamo iz računovodskih kazalnikov, zato so znotraj računovodskega analiziranja ožje opredeljeni. Namen kazalnikov je pridobiti informacije o vplivu poslovnih odločitev na celotno učinkovitost, uspešnost in stabilnost poslovanja ter na njegovo finančno moč. Te kategorije namreč posredno merijo uspešnost poslovnih odločitev z vidika vpliva na dobiček in plačilno sposobnost. Izračunane vrednosti kazalnikov same ne povedo veliko, zato se običajno (Mramor 1999, str. 3):

- ocenjujejo glede na mejne vrednosti,
- ocenjujejo glede na gibanje njihove vrednosti v času,
- primerjajo z vrednostmi primerljivih podjetij,
- primerjajo z vrednostmi za panogo domačega in/ali ustreznega tujega gospodarstva.

## 1.1. VIRI IN LASTNOSTI RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ ZA PRODAJNE ODLOČITVE

Na splošno moramo biti pri preučevanju informacij zelo pozorni na razliko med podatkom in informacijo. Pojem podatek se nanaša na katero koli dejstvo, ki ga je informacijski sistem izbral, shranil in morebiti naprej obdelal. Podatek je obdelan tako, da je koristen in pomemben za njegovega uporabnika. Značilnosti koristnih informacij pa so naslednje (Romney/Steinbart, 2000, str.15):

- **pomembnost** – zmanjšuje negotovost in izboljšuje odločevalčevo sposobnost predvidevanja ter omogoča potrditi ali popraviti predhodna pričakovanja;
- **zanesljivost** – informacija natančno predstavlja dogodke ali dejavnosti poslovnega sistema in ne vsebuje napak ali deviacij;
- **popolnost** – ne zanemarja pomembnih vidikov, povezanih z dogodkom ali dejavnostjo, na katero se nanaša;
- **pravočasnost** – mora biti na voljo v času, ko ima za odločevalca vrednost oziroma ko jo ta lahko uporabi za svojo odločitev,
- **razumljivost** – mora biti v obliki, ki jo odločevalec razume;
- **verodostojnost** – informacija je potrjena, ko neodvisna strokovnjaka, ki delujeta vsak zase, oblikujeta identično informacijo.

Običajno se pri pripravi informacij na osnovi informacijskega sistema upošteva pravilo vrednosti informacije, ki je opredeljeno kot razlika med koristmi, ki so bile z njo pridobljene, in stroški, ki so bili za to potrebni. Med koristmi, ki nam jih prinaša verodostojna in pravočasna informacija, so vsekakor zmanjšanje negotovosti odločitve, izboljšana sposobnost načrtovanja ter boljša organiziranost dejavnosti izvajalnega podsistema. Pod stroške pridobitve te informacije pa štejemo čas, vire in preostale kategorije, pomembne za pridobitev informacije.

Za vsakega zaposlenega v podjetju imajo tako pripravljene informacije različne vrednosti. Informacija, ki je za zaposlenega v prodaji ključna, je lahko za nekoga v kadrovskega sektorju le nepotreben balast, zato je zelo pomembno, da se znotraj podjetja določi, katere informacije se pripravijo za koga. Ne glede na to, kakšna sredstva uporablja zaposleni – odločevalec, da bi bila odločitev najboljša, je treba upoštevati, da je količina informacij, ki pomagajo k boljši odločitvi, omejena le na odločujoče informacije (Bodnar, 1980, str. 453).



Spremljanje uspešnosti delovanja podjetja in s tem tudi spremljanje uspešnosti prodaje podjetja je tesno povezano s prenosom informacij in pripravo različnih poročil, na osnovi katerih odločata prodajni in managerski oddelek. Za to se uporabljajo informacijski sistemi, ki so zbir računalniških komponent in rešitev.

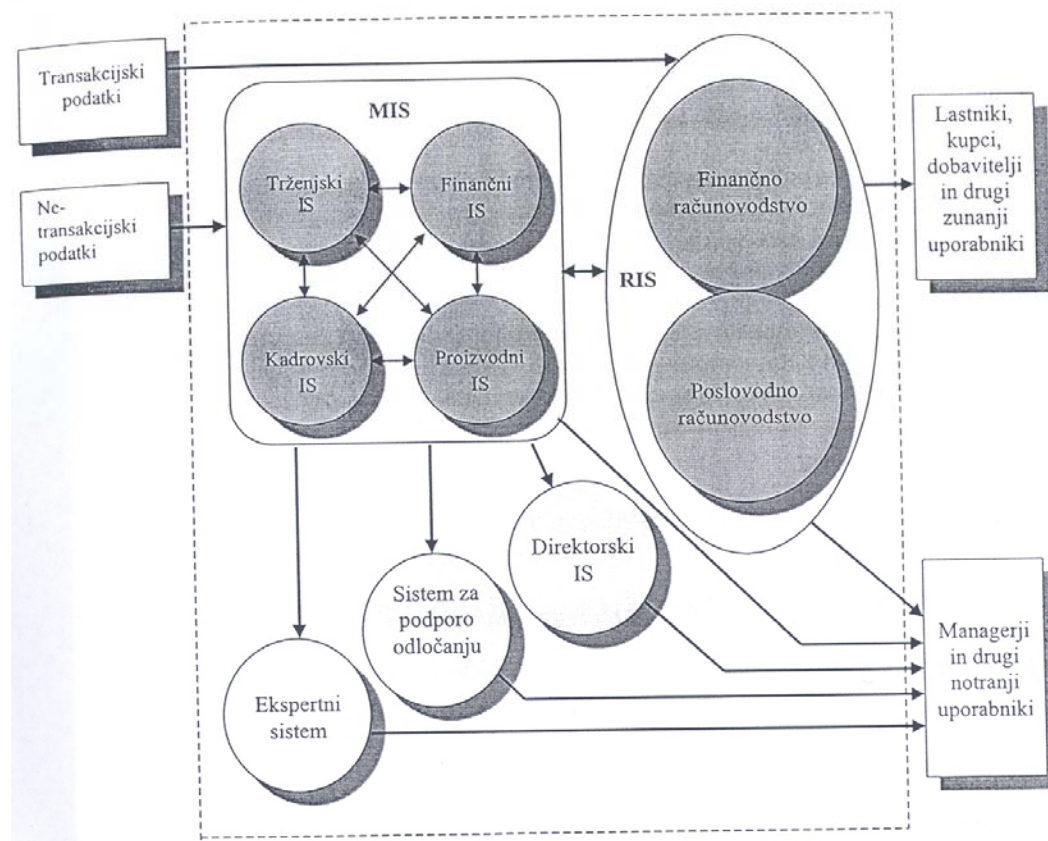
Managerji običajno pridobivajo informacije za sprejemanje odločitev po managerskem informacijskem sistemu (MIS). Edini namen tega sistema je pomoč managerjem pri njihovih strateških odločitvah. Pri tem seveda posegajo na vsa področja delovanja podjetja, s tem tudi na prodajno področje, ki je eno pomembnejših. MIS pridobiva informacije iz informacijskih podsistemov, med katerimi so verjetno najbolj koristni funkcijski informacijski sistemi (trženjski, proizvodni, finančni, kadrovski). (Wilkinson & Cerullo, 1997, str.15)

Obstajajo pa tudi precej bolj zapleteni, tako imenovani »ekspertni« informacijski sistemi, ki so namenjeni reševanju dobro strukturiranih problemov, povezanih predvsem z odločitvami v pogojih tveganja. Ti sistemi niso le vir informacij, temveč pomagajo tudi pri sprejemanju odločitev.

Konkretno lahko ugotovimo, da sta trženjski informacijski sistem (TIS) in računovodski informacijski sistem (RIS) pomembnejša informacijska sistema, saj oba zagotavljata podjetju pomembne prodajne informacije iz preteklosti in na osnovi različnih modelov in splošnih gospodarskih kazalcev predvidevata, kaj se bo zgodilo v prihodnje. Pri tem mislim predvsem na prihodkovno plat, ki je osnova za normalen razvoj podjetja. Večina drugih poslovnih funkcij je vezana na prodajno uspešnost podjetja, zato je ta med pomembnejšimi funkcijami v podjetju. Povezave med računovodskim, prodajnim in managerskim informacijskim sistemom so tako v podjetju ključne. Če pogledamo samo razmerje med managerskim in računovodskim informacijskim sistemom, ugotovimo, da je RIS podsistem MIS-a, saj vsebuje več informacij tudi drugih poslovnih funkcij. Po drugi strani, z vidika uporabnika, pa je slika drugačna, saj RIS poleg informacij za MIS pripravlja tudi informacije za vse druge poslovne funkcije, kar ga z vidika uporabnika le. teh uvršča pred MIS. (Wilkinson & Cerullo, 1997)

Ne glede na namembnost pa je jasno, da je najbolj pomembna povezanost teh podsistemov, kar lahko vidimo na Sliki 1:

Slika 1: Povezava informacijskih podsistemov (IS) v podjetju



Vir: (Wilkinson & Cerullo, 1997, str. 16)

Informacije, ki so z vidika teme specialističnega dela najbolj zanimive, so računovodske informacije za prodajne odločitve. Delimo jih v štiri vrste različnih informacij, ki skupaj pomagajo pri prodajnih odločitvah:

- računovodske informacije za odločanje o prodajnem asortimentu,
- računovodske informacije o odločanju o prodajnih cenah,
- računovodske informacije o odločanju o prodajnih poteh,
- računovodske informacije o tržnem komuniciranju.

## **1.2. VRSTE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ ZA PRODAJNE ODLOČITVE**

Prodaja ima, kot sem že omenil, v podjetju eno ključnih funkcij, zato so vse informacije, ki so zagotovljene prodajni funkciji na osnovi drugih informacijskih sistemov, ključne za njeno delovanje na več področjih. Računovodske informacije tako pomagajo prodajni funkciji na področju priprave odločitev o prodajnem poslovanju, uresničevanju tekočih nalog prodajne funkcije, nadzoru nad opravljanjem nalog prodajne funkcije ter analizi in ocenjevanju nalog, ki jih je opravila prodajna funkcija.

Vse vrste računovodskih informacij imajo tako nalogo sodelovati pri odločitvah o posameznih elementih prodajne funkcije:

- obsegu prodaje,
- dinamiki prodaje,
- asortimentu prodaje,
- ciljnih trgih prodaje,
- prodajnih cenah,
- stroških prodaje,
- prodajnih poteh,
- načinu pospeševanja prodaje.

Vse te informacije, kot sem že omenil, delimo na štiri večje skupine računovodskih informacij o prodajnih odločitvah, ki sem jih tudi podrobneje predstavil.

### **1.2.1. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O ODLOČANJU O PRODAJNIH CENAH**

Pomembnost odločitev o prodajnih cenah izvira iz dejstva, da so prihodki ena izmed pomembnejših postavk v podjetju, saj omogočajo kontinuiteto prodajnega procesa podjetja in imajo velik vpliv na nadaljnji razvoj podjetja. S tega stališča je politika obvladovanja cen v tržnem gospodarstvu zelo pomembna. Določa jo prodajna funkcija v podjetju, pri čemer imata pomembno vlogo računovodstvo proizvodnje in računovodstvo notranje poslovne uspešnosti. Naloga računovodstva proizvodnje je izdelava informacij o zoženih in polnih lastnih cenah, računovodstvo notranje poslovne uspešnosti pa spremlja in preučuje poslovno uspešnost prodanih proizvodov in storitev (Koletnik, 1997, str. 107).

Za ugotavljanje lastnih cen in s tem določanja prodajnih cen se večinoma uporabljajo kalkulacije, ki jih definiramo kot računski postopek, s katerim ugotavljamo nabavne, lastne, prodajne in druge cene. Z njimi v bistvu razporejamo stroške na tiste proizvode ali storitve, ki so njihov nastanek povzročili. Kalkulacijo cen se sestavlja tudi z namenom nadziranja stroškov poslovanja ter nadzorom nad prodajnim asortimanom podjetja, saj lahko vsak posamezen strošek pripišemo točno določenemu stroškovnemu nosilcu, kar nam omogoča tudi analizo gibanja stroškov v določenem obdobju. Seveda so ob določanju prodajnih cen poleg kalkulacij pomembne še druge nedenarno izražene postavke, ki jih bom podrobno opisal v drugem poglavju.

V praksi kalkulacije razvrščamo z vidika časa in obsega. Glede na čas jih delimo na:

- **predhodne ali planske kalkulacije** – namen je ugotavljanje stroškov, ki jih bo povzročal posamezen stroškovni nosilec;
- **sprotne ali tekoče kalkulacije** – namen je spremljanje in nadzor tekočega poslovanja, saj potekajo vzporedno z odvijanjem poslovnega procesa; prednost teh kalkulacij je vsekakor možnost ukrepanja v primeru ugotovljenega nenačrtovanega stanja poslovnega procesa;
- **naknadne ali obračunske kalkulacije** – izvajajo se po opravljenem delovnem procesu ter kažejo uspešnost nadzora stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih in s tem omogočajo analizo odmikov dejanskih od načrtovanih stroškov.

Z vidika obsega pa govorimo o:

- **posamičnih (individualnih) kalkulacijah** – z njimi ugotavljamo višino stroškov, ki jih povzroča posamezen stroškovni nosilec;
- **zbirnih (skupinskih) kalkulacijah** – z njimi ugotavljamo stroške poslovanja s celotno skupino stroškovnih nosilcev.

Višina prodajne cene proizvoda ali storitve, ki jo podjetje dosega na trgu, je zanj pomembno merilo za to, ali ohranjati takšne proizvode ali storitve v proizvodnem oziroma poslovnem programu podjetja ali pa jih iz njega izločiti. S prodajno ceno mora namreč pokrivati stroške, ki jih ima s proizvodnjo in prodajo svojih proizvodov ali storitev. V nasprotnem primeru podjetje nima motiva, da se s takšno proizvodnjo ukvarja (Pučko, 1995, str. 200)

Z vidika proizvodnega podjetja pa ločimo spodaj našete vrste kalkulacij (Pučko, Rozman, 1998, str. 183):

- a) **Enostavna delitvena kalkulacija** je najpreprostejša metoda kalkuliranja z razporejanjem seštevka vseh nastalih stroškov v obdobju na proizvedeno količino proizvodov v obdobju.
- b) **Sestavljeno delitveno kalkulacijo** uporabljajo podjetja, v katerih je proizvodnja razdeljena na faze, rezultat katerih je nek polproizvod.
- c) **Zbirna kalkulacija z dodatki** se uporablja v primerih, ko ima podjetje heterogen proizvodni program. Naprej je treba razporediti neposredne stroške na posamezne stroškovne nosilce, potem pa s pomočjo ključa na nosilce razporedimo še posredne stroške. Tako ugotovljene celotne stroške po posameznih stroškovnih nosilcih razdelimo z njihovimi proizvodnimi količinami in s tem dobimo lastno ceno posameznega proizvoda ali storitve (Potočnik, 1999, str. 57).
- d) **Diferencialna kalkulacija z dodatki** se od zbirne kalkulacije z dodatki razlikuje le v tem, da se posredni stroški razdelijo na posamezne stroškovne nosilce po dveh ali več različnih ključev (Potočnik, 1999, str. 57).
- e) **Kalkulacija z enakovrednimi števili** se uporablja v primerih, ko obstajajo med višinami stroškov, ki jih povzroča proizvodnja posamezne enote različnih vrst proizvodov, neka stalna razmerja. Poleg tega pa morajo biti proizvodi med seboj sorodni ter enakomerno prehajati preko stroškovnih mest.
- f) **kalkulacija vezanih ali vzporednih proizvodov**, ki je primerna za podjetja, ki pridobivajo iz enotnega proizvodnega procesa en glavni in več stranskih proizvodov. Lastno ceno glavnih proizvodov ugotavljamo tako, da od celotnih nastalih stroškov odštejemo prodajno vrednost stranskih proizvodov. Preostali del pa razdelimo na proizvedene količine glavnega proizvoda.
- g) **Kalkulacija stroškov po aktivnostih poslovnega procesa**, imenovana tudi metoda ABC oziroma »računovodstvo odgovornosti« (Cooper et al, 1991, str. 41–48), temelji na predpostavki, da proizvodi povzročajo aktivnosti, aktivnosti pa povzročajo stroške. Metoda ABC kot obračunsko orodje omogoča, da managerji dobijo natančno sliko o tem, kako njihovi izdelki, blagovne znamke, kupci, zmogljivosti, regije ali prodajne poti ustvarjajo prihodek in porabljajo vire sredstev (Cooper et al, 1991, str. 130–135). Na osnovi aktivnosti se oblikujejo stroškovni bazeni, ki zajemajo stroške določene aktivnosti. Z merili aktivnosti razporejamo te stroške na stroškovne objekte. Kalkulacija stroškov po aktivnostih poslovnega procesa omogoča, da je večina stroškov na proizvode razporejena neposredno,

hkrati pa podjetju omogoča, da ugotovi, katere aktivnosti so nepotrebne ali se podvajajo (Tekavčič, 1994. str. 181).

Prodajne cene v podjetju opredeljujejo, kaj, koliko, kdaj in kje se bo proizvajalo in prodajalo. Prodajne cene vplivajo posredno na osnovi poslovnega izida podjetja na donosnost poslovanja. Določanje prodajnih cen je dinamičen del nujnih, kontinuiranih dejavnosti, ki poskušajo na osnovi razpoložljivih informacij opredeliti optimalno ceno in tržno razdelitev proizvodov (Lutar Skerbinjek, 1995, str. 304).

Uspešno podjetje mora svoje prodajne cene oblikovati na osnovi ponudbe in povpraševanja, saj bo imelo sicer težave z zalogami, likvidnostjo in drugimi postopki v poslovnem procesu. Pri oblikovanju prodajnih cen mora podjetje upoštevati tudi vpliv tržnih razmer, v katerih prodaja svoje izdelke, saj je v globalnem gospodarstvu mnogo manjših trgov in podjetij, ki ne delujejo po načelih popolne konkurence (monopol, nepopolna konkurenca ...). Zato je podjetje prisiljeno svoje prodajne cene nenehno prilagajati pogojem trga. Seveda mora ob tem upoštevati omejitve glede na lastno ceno proizvoda. Tako bi morala prodajna cena pokrivati neposredne stroške, stroške vgrajenih zmogljivosti ter uresničitve zelenega dobička (Koletnik, 1997, str. 108).

Postopek oblikovanja prodajne cene lahko v grobem strnemo v šest faz:

#### - **Izbira cenovnega cilja**

Pri določanju cene vsakega izdelka ali storitve je najpomembnejši glavni cilj, ki si ga podjetje zastavi. Ob tem si mora seveda zagotoviti tudi alternativne cilje, ki bodo aktualni, če ne doseže glavnega cilja. Cena je tako eden izmed pomembnejših sredstev za doseganje teh ciljev. Cenovni cilji morajo biti jasno določeni, jedrnati, razumljivi za vse, ki sodelujejo pri sprejemanju cenovnih odločitev, in seveda izvedljivi. Izraženi morajo biti tako, da lahko ugotovljamo, v kolikšni meri so uresničeni (Cravens, 1987, str. 456).

Pri določanju cen si tako podjetje prizadeva za **različne glavne cilje**. Lahko je to samo **preživetje podjetja**, kar pride v poštev le kot kratkoročen cilj pri podjetjih, ki imajo težave s prevelikimi zmogljivostmi, intenzivno konkurenco ali prehitrim spreminjanjem želja kupcev. V tem primeru mora podjetje z prodajnimi cenami pokrivati variabilne in vsaj del fiksnih stroškov. Glavni cilj je lahko tudi **doseganje čim večjega dobička**, pri čemer mora podjetje natančno poznati funkcijo povpraševanja po svojih izdelkih ali storitvah in funkcijo stroškov le-teh, kar pa je dejansko zelo težko oceniti. Nekatera podjetja si kot glavni cilj določijo **čim večje prihodke od prodaje**, pri čemer morajo poznati povpraševanje po posameznih izdelkih ali storitvah. Ob tem se mnoga podjetja prevečkrat osredotočijo le na večanje prihodkov prodaje, ne upoštevajo pa povečanja stroškov, kar

lahko včasih privede do razočaranja. **Čim večja prodaja** je lahko glavni cilj podjetja v primeru, da je trg, na katerem podjetje deluje, zelo cenovno občutljiv. To seveda pomeni, da bi z večjo serijo izdelkov ali storitev dosegli nižjo lastno ceno in s tem večji dolgoročni dobiček. V zadnjih letih je v veliko podjetjih glavni cilj **doseganje vodilnega mesta v kakovosti**, saj podjetje, ki doseže boljšo kakovost od konkurence, največkrat upravičeno tudi zviša svoje prodajne cene. Številna podjetja pa se odločijo za tako imenovano maksimalno pobiranje tržne smetane, pri katerem podjetje močno zviša svoje prodajne cene.

Cenovni cilji so posebej pomembni, saj so tesno povezani s splošnimi cilji podjetja. Jasnejši so, lažje je določiti ceno. Vsaka možna cena bo drugače vplivala na cilje, kot so dobiček, dohodek od prodaje in tržni delež (Kotler, 1996, str. 489).

### - **Ocena povpraševanja**

Vsaka raven prodajne cene prodanega proizvoda bo pripeljala do različne ravni povpraševanja in bo drugače vplivala na trženjske cilje. Razmerje med trenutno ceno in posledičnim trenutnim povpraševanjem je zajeto v znani funkciji povpraševanja, ki jo vidimo na Sliki 2:

Slika 2 : Neelastično povpraševanje



Vir: Kotler, 1996, str. 494

Funkcija povpraševanja prikazuje število enot, ki jih bo kupil trg v določenem času po alternativnih cenah, ki jih zaračunavajo v tistem času. Običajno sta povpraševanje in cena obratno sorazmerna, to se pravi, višja je cena, nižje je povpraševanje in obratno (Kotler, 1996, str. 493).

Seveda to velja za tradicionalno krivuljo povpraševanja, ki pa je lahko včasih nagnjena tudi od desne proti levi, kar pomeni: višja je cena izdelka ali storitve, večja bo prodaja, ker bodo

kupci zaznali, da je blago kakovostnejše. Takšen primer je izdelovanje prestižnih dobrin (npr. nakita).

#### - **Ocena stroškov**

Na osnovi natančno definiranega prihodnjega povpraševanja po naših izdelkih ali storitvah lahko postavimo spodnji okvir stroškov podjetja. Podjetje želi zaračunati ceno, ki krije stroške proizvodnje, distribucije in prodaje izdelka ter navrže nekaj za napore in tveganja oziroma omogoča doseganje ciljnega donosa na investicije (Kotler, 1996, str. 495).

Stroške lahko tako na različnih ravneh proizvodnje ocenjujemo na obdobje, kot funkcijo kumulativnega obsega proizvodnje ter s ciljnim določanjem.

#### - **Analiza cene in ponudbe konkurentov**

S preučevanjem ustreznosti naše prodajne cene povpraševanju in drugim pomembnim dejavnikom oblikovanja cene moramo pred vsakim dokončnim sprejetjem prodajne cene preučiti tudi ponudbo konkurence, ki vlada na trgu. Največkrat podjetja podrobno preučijo vse prodajne cene in gibanje prodajnih cen konkurentov skozi življenjski cikel njihovih proizvodov ali storitev. Vse to je pomembno predvsem za uveljavitev na trgu, saj le ustrežna cena ob primerni kakovosti kupca prepriča, da se odloči za naš izdelek ali storitev.

#### - **Izbira modela določanja cene**

Pomembno fazo pri oblikovanju prodajnih cen proizvoda pomeni izbira modela za oblikovanje prodajne cene, ki jih v grobem delimo na (Rebernik, 1994, str. 212):

a) *modele oblikovanja prodajnih cen, usmerjene k povpraševanju*, ki temeljijo na predpostavkah o zaznavanju vrednosti izdelka v očeh kupca, ki dobi občutek, da je dobil »več vrednosti za manj denarja«, ter diskriminaciji cen po posameznih trgih;

b) *modele oblikovanja prodajnih cen, usmerjene k povprečnim stroškom*, ki pomagajo oblikovati prodajne cene na osnovi povprečnih skupnih stroškov, zelene stopnje donosa ali pa na osnovi dodatnih stroškov;

c) *modele oblikovanja prodajnih cen, usmerjene h konkurenci*, pri katerih podjetje določa svoje prodajne cene na osnovi pozicioniranja svoje ponudbe nasproti konkurence.

#### - **Dokončna izbira cene**

Ob preučitvi vseh posameznih faz določanja prodajne cene in drugih pomembnih dejavnikov, ki bi lahko vplivali na prodajno uspešnost, vodstvo določi prodajne cene



izdelkov ali storitev. Zadnja faza je sicer zelo pomembna, saj vključuje tudi subjektivna mnenja posameznikov (odločevalcev) o najprimernejši prodajni ceni.

Pri spremljanju uspešnosti prodaje je vidik določanja prodajnih cen izdelkov bistven predvsem ob upoštevanju sledečih napak podjetij (Rojšek, Starman, 1994, str. 1):

- višina prodajne cene se premočno ravna po stroških;
- s cenami proizvodov ne sledijo spremembam na trgu;
- pri oblikovanju prodajne cene ne upoštevajo vseh prvin trženjskega spleta;
- s cenami ne sledijo diferenciaciji proizvodov po izdelkih, trgih in različnih kupnih navadah.

Zanimivo raziskavo o prodajnih cenah so opravili na Finskem (Aalto-Setälä, 2003). Raziskali so, koliko ljudje poznajo cene izdelkov. Nekaj sekund po tem, ko so vzeli izdelke in jih dali v svoj nakupovalni voziček, so jih povprašali po ceni tega izdelka. Dobili so presenetljive odgovore, večina namreč ni vedela, kolikšna je cena izdelka. Iz tega lahko sklepamo, da je pri prodajni ceni izdelka najpomembnejše zavedanje kupca o kakovosti izdelka. Seveda v primeru, da se cena nanaša na proizvode široke potrošnje, slika pri drugih izdelkih je namreč precej drugačna.

#### 1.2.2. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O ODLOČANJU O PRODAJNIH POTEH

Prodajno pot definiramo kot skupek institucij, ki opravljajo vse tiste dejavnosti (funkcije), ki omogočajo gibanje izdelkov in njihove lastnine od proizvajalcev do porabnikov (Potočnik, Petrin, 1994, str. 36).

Sodobno poslovanje od podjetij zahteva veliko truda pri zmanjševanju proizvodjalnih stroškov, zato se večina podjetij ne ukvarja s prodajo izdelkov končnim kupcem, temveč le po posrednih prodajnih poteh. Najpogosteje uporabljeni veji prodajnih poti sta:

- **Neposredna prodajna pot**, pri kateri je prodaja končnim kupcem v domeni podjetja, ki tudi proizvaja izdelek ali storitev. Prednost tega je vsekakor neposredna komunikacija in hitro zaznavanje želja in potreb kupcev, saj smo v tem primeru s kupci v nenehnem stiku. Ta vrsta prodajne poti je zelo primerna za prodajo, povezano z investicijskimi dobrinami, saj lahko kupcu podrobno predstavimo izdelek.
- **Posredna prodajna pot**, ki podjetju omogoča zmanjšanje stroškov prodaje in s tem vpliva na večji dobiček, hkrati pa prodajo zaupa specializiranim podjetjem za prodajo, ki

sicer povzročajo dodatne stroške, vendar imajo strokovno podkovane prodajne oddelke, ki praviloma zagotavljajo boljšo prodajo.

Vse prednosti in slabosti neposrednih in posrednih prodajnih poti mora podjetje prevesti v merljive dodatne stroške in prihodke, ki jih ima z njimi. V obeh primerih je potreben določen finančni vložek, ki pa je odvisen od vrste izdelkov ali storitev, razmer na trgu, povpraševanja po izdelku ...

### 1.2.3. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA ODLOČANJE O PRODAJNEM ASORTIMENTU

Uspeh podjetja je zelo odvisen od prodajnega asortimenta, ki ga podjetje ponuja svojim potencialnim kupcem. Čeprav je s spreminjanjem cene mogoče prodati skoraj vsak izdelek ali storitev, zniževanje prodajnih cen v neskončnost ni dolgoročen cilj podjetja. Oblikovanje prodajnega asortimenta mora zasledovati glavne cilje podjetja. Ob tem je treba vzpostaviti dober nadzor nad delovanjem prodajne službe, ki mora zaznavati vse spremembe kupčevih želja in potreb ter temu ustrezno tudi spreminjati in izpopolnjevati svoje izdelke in storitve.

Najpomembnejši dejavniki, ki vplivajo na prodajni asortiment podjetja, so:

- **zahteve in potrebe kupcev**, ki jih je treba prevesti v lastnosti izdelka ali storitve in jih čim prej ponuditi kupcu;
- **kupna moč prebivalstva**, ki je odvisna od dohodkov prebivalstva, prihrankov ter možnosti najemanja posojil,
- **nabavne in prodajne cene**, pri katerih je pomembna skrbna izbira dobavitelja nedokončanih storitev ali materiala; visoke nabavne cene materiala ali storitve namreč ne morejo zagotavljati nizkih prodajnih cen in s tem zelene razlike v ceni;
- **razlika v ceni**, ki je najpomembnejša pri trgovinski dejavnosti, v kateri se vršijo pritiski na dobavitelje po čim nižjih nabavnih cenah in s tem ustvarjanju čim večje razlike v ceni;
- **konkurenca**, ki jo moramo podrobno preučevati in ji glede na strategijo, ki smo jo izbrali, konkurirati na trgu z vedno boljšimi in cenejšimi izdelki;
- **okolje**, skozi katerega razumemo naravne vire, ki so na voljo v bližini, naraščanje cen virov energije, onesnaževanje ter nasploh možnosti, ki nam jih okolje omogoča;
- **zakonodaja**, ki uravnava delovanje podjetij na trgu z varnostnimi standardi za izdelke, omejenim oglaševanjem alkohola in tobačnih izdelkov ... ter s tem onemogoča nelojalno konkurenco.

Vsako večje podjetje premore v svojem prodajnem asortimanu več izdelkov ali storitev. Pri tem je zelo pomembno ugotavljanje dobičkonosnosti za vsakega izmed njih, kar pomeni, da mora imeti vodstvo podjetja dostop do vseh podatkov o dobičkonosnosti posameznih proizvodov. Iz tega sledijo ukrepi, vezani na ukinitvev, spremembo ali razširitev prodajnega asortimana, ter s tem povezane preostale trženjske aktivnosti.

Analiza dobičkonosnosti običajno poteka po sledečem zaporedju (Kotler, 1996):

- **določitev stroškov po aktivnostih**, s katero natančno opredelimo, koliko stroškov je povzročila posamezna aktivnost (prodaja, oglaševanje, embalaranje, pošiljanje, zaračunavanje.), da smo lahko posamezen proizvod prodali;
- **porazdelitev stroškov aktivnosti na tržne poti**, pri čemer je treba ugotoviti stroške za vsak posamezni dogodek znotraj teh aktivnosti; ugotoviti je treba, koliko stroškov je povzročil en prodajni obisk, kolikšen je bil povprečen strošek na oglas ter kolikšni so stroški pakiranja, dostave, fakturiranja in izterjave na eno naročilo,
- **priprava izkaza uspeha za vsako tržno pot**, kar prinaša informacije o čistem dobičku ali izgubi posameznega izdelka ali storitve.

Na osnovi te analize se vodstvo prodaje odloči, ali bo povečalo oziroma zmanjšalo število prodajnih obiskov in obseg oglaševanja, opustilo določeno tržno pot, ali ne bo storilo ničesar.

Analiza dobičkonosnosti lahko sicer v primeru napačnega ali neprimerne obravnave stroškov podaja zavajajoče rezultate, zato se podjetja vedno pogosteje zatekajo k tako imenovani metodi ABC, po kateri se stroški obračunavajo po dejavnostih poslovnega procesa. To metodo sem natančneje opisal v poglavju o kalkulacijah.

#### 1.2.4. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O TRŽNEM KOMUNICIRANJU

Tržno komuniciranje zaokrožuje celoten tržni splet oblikovanja prodajnega asortimenta, prodajnih cen ter prodajnih poti, saj pospešuje prodajo izdelka. Brez tržnega komuniciranja bi lahko imelo podjetje najkakovostnejše in najcenejše izdelke, vendar ti ne bi dosegli končnih kupcev. Torej lahko izhajamo iz tega, da so stroški tržnega komuniciranja nujen in s tega stališča stalen strošek, ki se ne veča z večanjem proizvodnje ali prodaje. Gospodarsko upravičenost tega stroška preverjamo s sledečim pogojem: da je strošek tržnega komuniciranja gospodarsko upravičen, mora biti povečani prispevek za kritje, ki je posledica dodatne prodaje izdelkov ali storitev, večji od stroška gospodarske propagande (promocije). Vedno večji pomen se pri tem daje kontinuiranemu oglaševanju namesto

občasnemu, saj je za imidž podjetja nujna stalna prisotnost na trgu. Tudi s tega stališča podjetja največkrat jemljejo strošek gospodarske propagande kot stalen strošek.

Največji problem, ki se pojavlja pri stroških promocije, pa je v ugotavljanju, ali je bila povečana količina prodaje res posledica vlaganja v promocijo izdelka ali storitve ali je na povečano prodajo vplival kakšen drug dejavnik. Teh stroškov ni mogoče povsem natančno izmeriti, lahko pa v nekaterih računovodskih informacijah najdemo podlago, kako naj te stroške usmerjamo. Stroške tržnega komuniciranja je treba kot stalne stroške pokrivati s prispevkom za kritje – razliko med prihodki in spremenljivimi stroški posamezne vrste proizvodov. Hitrejše pokrivanje takšnih stroškov lahko pričakujemo pri tistih proizvodih, ki imajo višjo stopnjo prispevka za kritje. Da lahko pokrijemo dodatne stroške propagande, mora prodaja takšnih proizvodov prinesiti povečanje prihodkov. Enaki dodatni prihodki obsegajo pri takšnih vrstah proizvodov večji prispevek za kritje kot pri vrstah proizvodov z nižjo stopnjo prispevka za kritje. Če bi podjetje želelo s tržnim komuniciranjem povečati prodajo vrste proizvodov, pri kateri prodajna cena vsebuje prav neznamen prispevek za kritje, bi morale precej povečati prodano količino v istem obdobju, da bi sploh zmoglo pokriti stroške tržnega komuniciranja.

### **1.3. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O USPEŠNOSTI PRODAJNE DEJAVNOSTI**

Merjenje uspešnosti posameznih segmentov podjetja poteka na različnih mestih odgovornosti. Za merjenje prodajne uspešnosti podjetja sem naslednje poglavje posvetil prihodkovnemu mestu odgovornosti, katerega merilo uspešnosti je obseg prodaje.

Običajno v podjetjih vlada hierarhija, na osnovi katere managerji delegirajo zadolžitve svojim podrejenim. S tem seveda ne prenašajo v celoti odgovornosti na svoje podrejene, saj je za uspešno poslovanje podjetja kljub vsemu odgovorno vodstvo podjetja. Za spremljanje uspešnosti posameznih podrejenih poslovođij pa je treba najti način, kako oceniti njihovo uspešnost. Primerjava planiranega in uresničenega poslovanja organizacijskih enot v podjetju je podlaga za ocenjevanje uspešnosti poslovanja podrejenih poslovođij in organizacijskih enot, ki jih podrejeni poslovođje vodijo pod vodstvom nadrejenih poslovođij. V ta namen je v podjetjih organiziran poslovođski uravnavalni sistem oziroma sistem računovodstva odgovornosti, ki ima nalogo, zagotoviti primerjavo med uresničenim in načrtovanim poslovanjem po organizacijskih enotah (Hočevar, 1995, str. 42).

Proces poročanja v računovodstvu odgovornosti poteka tako, da vsak nadrejeni od svojega podrejenega dobiva poročila o primerjavi med načrtovanimi in uresničenimi postavkami. To poteka vse do glavnega managerja v podjetju, ki odgovarja za vse stroške in prihodke v podjetju, tako neposredno za ekonomske kategorije, ki jih sam povzroča s svojim

delovanjem, kot tudi za ekonomske kategorije, za katere so neposredno odgovorni njegovi podrejeni. Glavni manager v podjetju lahko zato zahteva podrobnejša poročila od vseh ravni podjetja, sistem računovodstva odgovornosti pa omogoča veliko prilagodljivost potrebam posameznih poslovodij po informacijah (Hočevar, 1995, str. 45).

Računovodstvo odgovornosti tako temelji na oblikovanju posameznih ravni odgovornosti v organizacijski sestavi podjetja, ki se imenujejo mesta odgovornosti. »Mesto odgovornosti v hierarhičnem ustroju podjetja je mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za stroške, odhodke, prihodke ali dobiček. Nosilec, ki ima v svojem krogu odgovornosti tudi podrejena mesta odgovornosti, soodgovarja z nosilci odgovornosti na njih« (SRS, 1993, str. 103).

**Prihodkovno mesto odgovornosti (PMO)** je po razdelitvi Slovenskih računovodskih standardov eno izmed mest odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil samo v povezavi z načrtovanimi prihodki. PMO so izvajalci tržne dejavnosti, kar pomeni, da so vodje teh mest odgovornosti odgovorni za prodajo dokončanih storitev ali izdelkov. Merilo za uspešnost poslovanja PMO je prispevek za kritje, ki prikazuje razliko med prodajno ceno in standardiziranimi spremenljivimi stroški. Uporaba merila za merjenje uspešnosti na osnovi razlike med uresničenimi in ustvarjenimi prihodki je pripeljala do primera, da so bili vodje PMO po tem merilu zelo uspešni, saj so ustvarili zelo velike prihodke z prodajnimi akcijami po nižjih cenah, vendar je to za podjetje pomenilo manjši dobiček, saj je bil uresničen prispevek za kritje nižji od načrtovanega.

Proces dela na PMO poteka na osnovi skupnega definiranja prodajnih ciljev glavnega poslovodje podjetja ter vodje PMO. Poslovodja podjetja sicer sam postavi prihodkovne cilje, vendar pri tem upošteva informacije vodje PMO. To je seveda osnovni pogoj za to, da so zastavljeni prihodkovni cilji realni.

Nadziranje uspešnosti poslovanja PMO pa poteka v štirih fazah, in sicer:

- od računovodskega informacijskega sistema mora glavni poslovodja podjetja v obliki poročila dobiti primerjavo uresničenega in načrtovanega prispevka za kritje;
- poslovodja mora preučiti poročilo o nastalih odmikih in od vodje PMO zahtevati informacije o vzrokih za morebitne odmike od načrtovanih prihodkov;
- vodja PMO mora pojasniti vzroke za nastale prodajne odmike od načrtovanih;
- poslovodja se nato odloči, kaj je treba storiti za uresničenje načrtovanih prodajnih ciljev, ter določi za to potrebne aktivnosti.

V večjih podjetjih z več proizvodi velja nenapisano pravilo, da nižje ravni poslovodij dobijo bolj podrobna poročila o odmikih, višje ravni pa manj podrobna poročila. Tako na primer vodje manjših enot dobijo poročila o posameznih izdelkih, glavni vodja PMO pa dobi poročila po skupinah proizvodov.

Nagrajevanje vodij PMO poteka po prej omenjenem postopku, in sicer na osnovi poročil, ki vsebujejo naslednje elemente:

- primerjavo uresničenega in načrtovanega prispevka za kritje na ravni izdelka;
- primerjavo uresničenega in načrtovanega prispevka za kritje na ravni skupine izdelkov;
- primerjavo uresničenega in načrtovanega prispevka za kritje na celotnem prodajnem programu po posameznih enotah PMO;
- skupen pregled uresničenega in načrtovanega prispevka za kritje za celotno PMO;
- opredelitev nastalih ugodnih ali neugodnih odmikov ter njihova razčlenitev na cenovni in količinski odmik.

Podjetja se zaradi pomembnosti prodajne funkcije vse pogosteje odločajo za sistem nagrajevanja vodij PMO na osnovi sistema nagrajevanja, ki je vezan na prodajne rezultate. Fiksen del plačila je zato pri njih manjši, vendar pa je lahko variabilen del plačila ob uspešnosti PMO precejšnji in dobra motivacija za doseganje ciljev. Poleg tega je motiviranje povezano tudi z dodatnimi bonitetami, kot so službeni avtomobili, službeni mobilni telefoni, več prostih dni.

Na prihodkovnem mestu odgovornosti ločimo dve vrsti odmika, in sicer odmik prodajne cene in odmik obsega prodaje. Cenovni odmik opredelimo kot razliko med uresničeno in načrtovano prodajno ceno, pomnoženo s količino dejansko prodanih proizvodov. Količinski odmik prodaje pa izračunamo kot razliko med uresničenim in načrtovanim obsegom prodaje, pomnoženo z načrtovanim prispevkom za kritje na enoto. Celotni prodajni odmik je seštevek obeh odmikov in kaže vpliv odmika prodajne cene in količine od predračunske na prispevek za kritje podjetja ali dobiček.

## **2. NERAČUNOVODSKI VIDIK SPREMLJANJA USPEŠNOSTI PRODAJE**

Bistvo poslovanja podjetja in spremljanje njegove uspešnosti je vezano predvsem na računovodske informacije, ki jih zagotavlja računovodstvo. Pri tem pomembnost računovodskih informacij še zdaleč ni vprašljiva. V sodobnem svetu se potrebe po različnih analizah podjetja nagibajo k prilagajanju kazalnikov poslovanja. Vedno več odločevalcev uporablja modele preučevanja in spremljanja poslovanja, ki pri svojih izračunih uporabljajo neračunovodske informacije. Neračunovodske informacije so tiste informacije, ki so izražene nedenarno, imajo pa vseeno veliko vrednost. Ob tem lahko rečemo, da se zgodovina ponavlja, saj so začetki menjalniških blagovnih razmerij med ljudmi, ki so vsebovali zaznavanje različnih potreb po blagu, ponovno aktualni. S tem mislim predvsem na temeljito poznavanje želja in potreb svojih ključnih poslovnih partnerjev. Tako se skozi različne analize poslovnih partnerjev razvijajo najrazličnejše baze podatkov o naših poslovnih partnerjih. Naj kot primer navedem Coca Colo: proizvajalci vedo, da damo v kozarec povprečno 3,2 kocke ledu in da najraje pijemo pločevinko Coca Cole, ohlajeno na 5,5 stopinje Celzija. Raziskave so pokazale, da televizijski gledalci v povprečju vidimo 69 oglasov Coca Cole letno (Kotler, 1996, str. 125). Iz tega sledi, da obstaja možnost, podrobno spoznati, kaj vse ljudje pojemo in popijemo oziroma kaj vse potrebujemo ali ne potrebujemo za zadovoljitev svojih želja in potreb. Posledice človekovega vedenja so tako lahko dosegljive in merljive, še vedno pa obstaja vprašanje, zakaj se vedemo, kot se, na katerega je precej zapleteno odgovoriti.

Spremljanje uspešnosti prodaje s tem dobi novo razsežnost tako imenovane pomembne vloge neračunovodskih informacij. Sama globalizacija svetovnega poslovanja je k temu še pripomogla, saj je pospešila razvoj analiziranja in spremljanja uspešnosti poslovanja celotnega podjetja. Dolgoročni obstoj podjetja tako zagotavlja še kaj več kot le nizki stroški in zadovoljiva kakovost. Podjetje se mora odlikovati v edinstvenem spletu aktivnosti ali pa mora aktivnosti izvajati drugače, kot to počno konkurenti. Pri tem morajo biti končni rezultati oziroma poslovni učinki narejeni v skladu s potrebami kupcev (Tekavčič, 1995, str. 6).

## **2.1. PRISTOPI K VKLJUČEVANJU NERAČUNOVODSKIH INFORMACIJ PRI SPREMLJANJU USPEŠNOSTI POSLOVANJA**

Sodobni neračunovodski kazalci izražajo dejavnike rasti in razvoja podjetja ter so usmerjeni tudi v prihodnost. Omogočajo vpogled v tiste dele podjetja, ki v temeljnih računovodskih izkazih niso zajeti, in predstavljajo tiste informacije, ki bi lahko spodbudile bolj optimistično oceno podjetja, kot jo izkazujejo računovodski izkazi (Bergant, 1998, str. 24). Poleg tega naj bi omogočili sprejemanje pravilnejših odločitev vodstva podjetja. Zato je komplementarnost neračunovodskih kazalcev z računovodskimi kazalci osnova za pravilne odločitve.

Obstaja kar nekaj pristopov k sistemu merjenja uspešnosti poslovanja z neračunovodskimi kazalci, večina med njimi je namenjena proizvodnim podjetjem, v katerih so ti lažje merljivi:

- **Fischerjev pristop,**
- **Garrisonov pristop,**
- **Maskellov pristop,**
- **pristop Johnsona & Kaplana,**
- **Pristop Howella in Soucyja,**
- **Ecclesov pristop,**
- **Nickolsov pristop,**
- **pristop Kaplana in Nortona.**

### **2.1.1. FISCHERJEV PRISTOP**

Fischerjev pristop k uporabi neračunovodskih informacij je predvsem kontrolnega značaja, saj naj bi podjetje s tem, ko opredeli ključne dejavnike uspeha, postavilo širšo informacijsko podlago za merjenje uspešnosti na osnovi neračunovodskih kazalnikov. Problem računovodskih informacij vidi Fischer predvsem v tem, da se nanašajo na pretekle finančne dosežke in zato niso uporabne za pravo informacijsko in kontrolno podlago. Sodobni neračunovodski kazalci igrajo v tem primeru vlogo sodobnega kontrolnega mehanizma.



### 2.1.2. GARRISONOV PRISTOP

Garrisonov pristop je vezan na proizvodno poslovno funkcijo, saj se pri svoji opredelitvi skupin nefinančnih kazalnikov opira na dvojje sodobnih poslovnih načel, in sicer na načelo »ravno ob pravem času« (angl. *just in time*) ter na načelo »celovito obvladovanje kakovosti« (angl. *total quality management*) (Tekavčič, 1995, str. 125–126):

- **kazalci, vezani na merjenje kakovosti** (število reklamacij v času garancije, število pritožb kupcev, stroški popravil ...);
- **kazalci, vezani na kontrolo stroškov materiala in izmeta** (delež stroškov materiala v celotnih stroških, vrednost izmeta v celotnih stroških ...);
- **kazalci, vezani na zaloge različnih vrst in količin** (število postavk v zalogah, dnevi vezave zalog materiala ...);
- **kazalci, vezani na razpoložljivost in izkoriščenost opreme** (stopnja izkoriščenosti opreme, število zastojev v proizvodnji...)
- **kazalci, povezani z obdobjem od nabave do dobave proizvodov** (število pravočasnih dobav, pretočni čas ...).

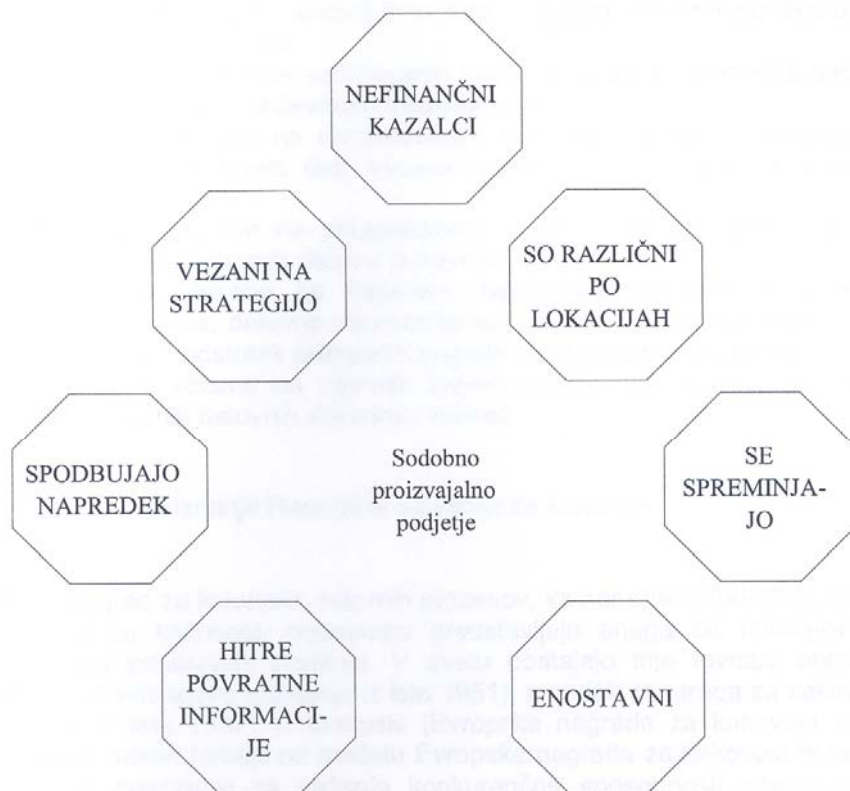
Pristop ne obravnava podjetja kot celote, temveč je le poskus umeščanja neračunovodskih kazalcev med preostale kazalce za presojanje uspešnosti poslovanja.

### 2.1.3. MASKELLOV PRISTOP

Pristop je zanimiv predvsem s stališča, da zajema celotno poslovanje podjetja, ne samo dele podjetja. Prav tako se osredotoča na proizvodjalna okolja, pri čemer opozarja na problematičnost tradicionalnega izračunavanja kazalcev predvsem s stališča nevarnosti zavajanja vodstva podjetja. Ti kazalci naj bi dajali zavajajoče informacije, saj so izračunani na osnovi delovanja podjetij v preteklosti. Sodobno poslovanje pa zahteva tudi sodobno spremljanje uspešnosti poslovanja, zato je tradicionalno izračunavanje kazalcev neuporabno in škodljivo (Maskell, 1992, str. 44–48).

Posebnost njegovega pristopa pa je definiranje sedmih značilnosti sodobnih kazalcev, ki so prikazane na Sliki 3:

Slika 3: Značilnosti kazalcev za merjenje uspešnosti poslovanja



Vir: Maskell, 1992, str. 45

V merjenje uspešnosti poslovanja morajo biti tako vključeni kazalci nefinančne narave, kazalci, ki se razlikujejo glede na lokacije poslovanja podjetja, ter kazalci, ki se nenehno spreminjajo in zato zahtevajo pogosto obdelavo. Upoštevati je treba predvsem kazalce, ki zagotavljajo hitre povratne informacije in s tem spodbujajo hiter napredek pri odpravljanju pomanjkljivosti poslovanja. Poleg vseh navedenih kazalcev, vključno z enostavnimi kazalci spremljanja uspešnosti poslovanja, morajo biti posebej poudarjeni kazalci, ki sledijo strategiji podjetja. Maskell poudarja predvsem splet vseh teh kazalcev, ki ponazori uspešnost podjetja.

#### 2.1.4. PRISTOP JOHNSONA IN KAPLANA

Avtorja tega pristopa menita, da je treba neračunovodske kazalce uporabljati na celotnem področju poslovanja podjetja, posebej pa morajo zaznamovati spremljanje uspešnosti delovanja področja razvoja, raziskav, proizvodnje in trženja. Izbor teh kazalcev pa naj bi bil vezan na strategijo podjetja (Johnson et al., 1987, str. 256–258). V nadaljevanju bom opisal nekatere izmed teh povezav:

- Podjetje, v katerem **zaposleni predstavljajo ključni dejavnik** uspeha, naj meri odsotnost, uspešnost naborov, moralo, kulturo podjetja ...
- Podjetje, ki želi **proizvajati z nizkimi stroški**, naj razvije kazalce produktivnosti, ki bodo spremljali sposobnost proizvajati več z manj.
- Podjetje, ki **šteje varnost kot dejavnost uspeha**, naj meri število delovnih dni, ki so bili izgubljeni zaradi nesreč.
- Podjetje, ki **želi povečati fleksibilnost pri oblikovanju proizvodov** in poslovnih procesov, naj meri število sestavnih delov proizvoda, razmerje med standardnimi in nestandardnimi deli.

Neračunovodski kazalci pri tem pravzaprav merijo, kako uspešno je bilo podjetje pri izvajanju svoje poslovne strategije, in ne ponujajo celovite rešitve merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja podjetja.

#### 2.1.5. PRISTOP HOWELLA IN SOUCYJA

Namesto klasičnih kazalcev posameznih poslovnih funkcij sta opredelila pet skupin kazalcev uspešnosti poslovanja v sodobnem proizvodnem okolju, ki so z razliko od klasičnih kazalcev prilagojeni sodobnemu načinu poslovanja (Howell et al., 1987, str. 31):

- **kazalci kakovosti** (pritožbe, garancije ...),
- **kazalci zalog** (količniki obračanja),
- **kazalci o vzdrževanju in opremi** (stroški vzdrževanja, čas nastavitve ...),
- **kazalci o materialu** (odstotek izmeta),
- **kazalci o dobavah** (pretočni čas),

### 2.1.6. ECCLESOV PRISTOP

Ecclesov pristop navaja ugotovitve, da je izpostavljanje informacij, ki niso denarno izražene, ključno. Te informacije sicer zajemajo celotno poslovanje podjetja, vendar pristop nima potrebnih značilnosti celovite obravnave problematike merjenja uspešnosti poslovanja (Hočevar, 1995, str. 187–188). Informacije deli v osem skupin, in sicer glede na kakovost, zaloge, odpadek materiala, vzdrževanje opreme, razpečevanje, varnost, prilagodljivost ter človeške dejavnike.

### 2.1.7. NICKOLSOV PRISTOP

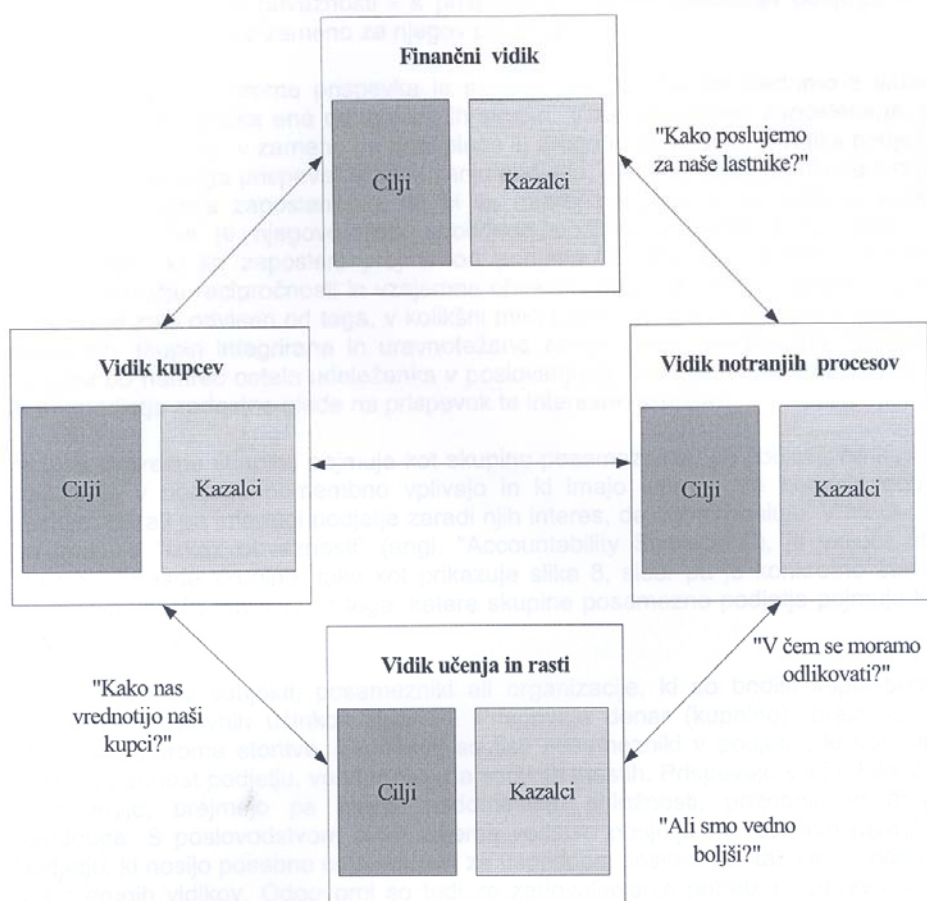
Ta pristop temelji na odnosu **spodbud** in **prispevkov**. Nickols svoj pogled na spremljanje uspešnosti poslovanja opira na interesne skupine, ki sodelujejo v poslovnem procesu. Tako podjetja ne pojmuje kot združbe ljudi, temveč kot mrežo medsebojnih odvisnih odnosov med podjetjem in različnimi interesnimi skupinami. Vsaka interesna skupina da svoj prispevek k poslovanju in tako kot kompenzacija za to dobi spodbudo v različnih oblikah. Ta model imenujemo »izkaz obveznosti« (angl. *accountability scorecard*) in vključuje štiri glavne ineresne skupine (Nickols, 1998, str. 5):

- **klientelo** (vse posameznike in organizacije, ki so uporabniki izdelkov ali storitev),
- **poslovodstvo** (zaposlene, ki nosijo posebno odgovornost za uspešnost poslovanja),
- **dobavitelje** (posameznike ali podjetja, ki podjetje oskrbujejo s proizvodi ali storitvami),
- **zaposlene** (člane, ki prispevajo svoje delo, čas in energijo ter dobivajo za to plačilo).

## 2.1.8. PRISTOP KAPLANA IN NORTONA

Zelo zanimiv pristop k ocenjevanju uspešnosti poslovanja podjetja na osnovi neračunovodskih kazalcev je pristop Kaplan in Nortona iz leta 1992, ki je prikazan na Sliki 4 in predpostavlja dva vidika uspešnosti poslovanja: finančni in neračunovski vidik.

Slika 4: Uravnoteženi izkaz s cilji in kazalci doseganja ciljev



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

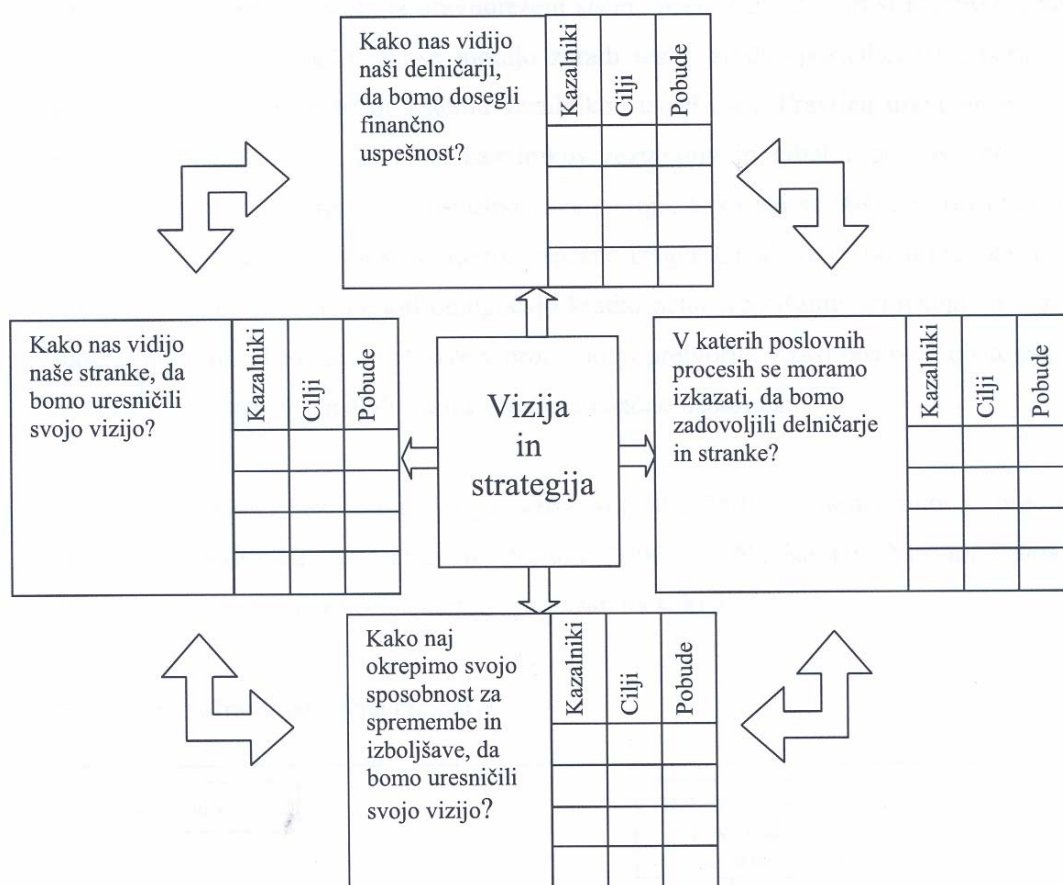
Avtorjema je uspelo obravnavati uspešnost podjetja v celoti na osnovi modela uravnoteženega merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja »uravnoteženi izkaz« (angl. *the balanced scorecard*). Model daje večjo pomembnost neračunovodskim informacijam in temelji na dejstvu, da finančni vidik izraža finančne rezultate delovanja dejavnikov, dejavnike same pa spremljamo z različnimi nefinančnimi vidiki.

## 2.2. URAVNOTEŽENI SISTEM KAZALNIKOV PRI SPREMLJANJU USPEŠNOSTI PRODAJE

Zasnova in začetki uravnoteženega sistema kazalnikov izhajajo iz leta 1992, ko sta Norton in Kaplan širši javnosti predstavila koncept, ki ga dandanes izpopolnjenega na osnovi raziskave primerov poznamo pod imenom uravnoteženi sistem kazalnikov. Koncept temelji na predpostavki, da so stari finančni kazalniki, ki se zanašajo zlasti na finančne in računovodske izkaze, zastareli. Zato je nastal sistem, ki poleg tradicionalnih računovodskih in finančnih kazalnikov vključuje tudi nefinančne kazalnike.

Uravnoteženi sistem kazalnikov uspešnosti je okvir za preoblikovanje strategije podjetja v dejanja. Od klasičnih nadzornih sistemov se razlikuje predvsem v tem, da so znotraj sistema zastopana tudi neotipljiva sredstva, na primer znanje, imidž, notranji procesi, motivacija. Celoten sistem spremljanja uspešnosti poslovanja podjetja je tako treba opazovati s štirih vidikov, ki so prikazani na Sliki 5:

Slika 5 : Uravnoteženi sistem kazalnikov uspešnosti poslovanja



Vir: Kaplan, Norton, 2000, str. 21

Od teh štirih vidikov so trije neotipljivega značaja in pomenijo izpopolnjevanje obstoječih nadzornih sistemov, eden (finančni) pa vsebuje finančni vidik, na osnovi katerega spremljamo finančno stanje podjetja.

### 2.2.1. FINANČNI VIDIK

Ključno za uspešno oblikovanje uravnoteženih kazalnikov poslovanja je povezovanje finančnih ciljev podjetja s strategijo podjetja.

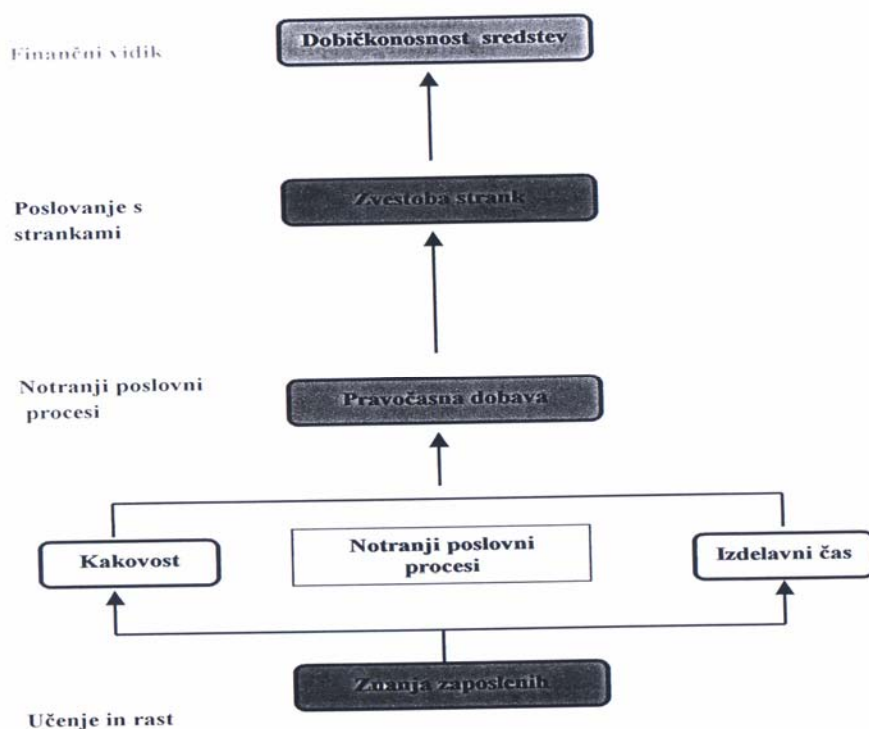
Sistem kazalnikov mora povezati strategijo podjetja z dolgoročnimi finančnimi cilji in te nato povezati z zaporedjem ukrepov na področju finančnih procesov poslovanja s strankami, notranjih procesov ter drugih sistemov, ki zagotavljajo uspešnost podjetja. Spremljanje uspešnosti posameznih delov podjetja je tako v nekaterih podjetjih definirano na osnovi enega finančnega kazalca (na primer dodane vrednosti), ki pa glede na strategijo ne zagotavlja pravičnega in dejanskega stanja uspešnosti posameznega oddelka, saj ima vsak oddelek v podjetju svojo lastno strategijo, zato morajo glavni odločevalci določiti primerne finančne kazalnike za posameznemu oddelku lastno strategijo.

Glavni nalogi finančnih ciljev in kazalnikov sta:

- določiti finančno uspešnost strategije, ki jo pričakujejo managerji,
- nastopanje v vlogi finančnih ciljev za delovanje vseh preostalih vidikov sistema kot splošni cilji in kazalniki.

Med finančnimi cilji in kazalniki vseh drugih vidikov sistema naj bi tako obstajalo vzročno-posledično razmerje, ki ga prikazuje Slika 6.

Slika 6: Primer verige vzročno-posledičnih razmerij v uravnoteženem izkazu poslovanja



Vir: Šink, 2001, str. 62.

S stopnjami rasti podjetja se spreminjajo tudi finančni cilji. Navedel bom tri razvojne stopnje poslovnih enot (Kaplan, Norton, 2000, str. 58–59):

a) RAST

V fazo rasti vključujemo tiste poslovne enote, ki na osnovi svojih velikih, še neizkoriščenih potencialov v svojo rast vlagajo velika sredstva. Z rastjo mislim predvsem vlaganje v sredstva za razvoj, oblikovanje in širitev proizvodnih zmogljivosti, oblikovanje ali izpopolnjevanje informacijskih sistemov, vlaganje v infrastrukturo, distribucijske mreže ter v dolgoročno sodelovanje in zaupanje kupcev v naše proizvode ali storitve. Pri tem je ključno, da so splošni finančni cilji za enote na stopnji rasti usmerjeni v prihodnjo rast prihodkov in prodaje na osnovi definiranih ciljev trgov in segmentov kupcev. Podjetje seveda v tem primeru največkrat v začetku posluje z negativnimi denarnimi tokovi in nizko tekočo donosnostjo vloženega kapitala.

b) ZRELOST

Razlika med enotami v stopnji rasti in poslovnimi enotami v fazi zrelosti je v naložbenih projektih, ki niso več usmerjeni k dolgoročnemu povračilu, temveč so namenjeni odpravljanju ozkih grl, povečanju zmogljivosti podjetja ter izboljšanju kakovosti. Ob tem morajo podjetja na tej stopnji rasti že prinašati visoke donose vloženega kapitala, saj se od



njih pričakuje vsaj ohranjanje tržnega deleža na enaki ali višji ravni. Zaradi navedenih dejavnikov, ki jih morajo izpolnjevati, pa so te enote še vedno privlačne za vlaganje in investiranje.

Na tej stopnji zrelosti poslovne enote je največji poudarek na finančnem cilju čim večje dobičkonosnosti kapitala, vložene v poslovne enote v fazi rasti in zrelosti. Največkrat se v tej fazi za merjenje uspešnosti uporabljajo kazalniki ROE (dobičkonosnost poslovnih sredstev), ROI (donosnost naložbe), dohodek iz poslovanja in bruto dobiček.

V tej fazi rasti poslovne enote moramo biti zelo pozorni na finančne cilje, saj je ta faza ob uveljavitvi na trgu in izboljšavah glede na potrebe trga pogosto velik potencial, ki se lahko odkrije šele v tej fazi. Ob taki ugotovitvi je treba spremeniti tudi finančne cilje in jih prilagoditi potencialu rasti.

#### c) UPADANJE

V zadnji fazi razvoja poslovne enote pa se finančni cilji definirajo na osnovi čim hitrejšega učinka vloženih sredstev v to enoto. Ne upošteva se več dolgoročna uspešnost projektov, temveč se deluje kratkoročno. Pri vsakem projektu je tako najpomembnejši kratki rok dobe vračanja vloženega kapitala. Najpomembneje je torej, da se v podjetje vrne čim več denarja tudi iz vlaganj v preteklih stopnjah rasti podjetja.

V tej fazi je bila že opravljena večina vlaganj v poslovno enoto, zato sta kot splošna končna finančna cilja v tej fazi denarni tok iz poslovanja (pred amortizacijo) ter zmanjšanje potreb po obratnih sredstvih.

Pogosto uporabljeni kazalci za štiri različna področja finančnega vidika – za področje dobičkonosnosti podjetja, kapitalske strukture in likvidnosti, upravljanja sredstev ter kontrole sredstev – so nazorno prikazani v Preglednici 1:

Preglednica 1 : Štiri področja finančnega vidika in kazalci zanje

<b>Dobičkonosnost</b>	<b>Kapitalska struktura in likvidnost</b>	<b>Upravljanje sredstev</b>	<b>Kontrola sredstev</b>
<b>Dobiček podjetja</b>	<b>Stopnja kapitalizacije</b>	<b>Donosnost lastniškega kapitala</b>	<b>Izdatki poslovne enote</b>
-dobičkonosnost posameznih proizvodov in storitev	<b>Stopnja zadolženosti</b>	<b>Donosnost naložbe</b>	<b>Razmerje med dodano in bruto vrednostjo</b>
Dobičkonosnost projektov	<b>Finančna stabilnost podjetja</b>	<b>Obrat zalog</b>	
<b>Dobiček na delnico</b>	<b>% vračanja dolga</b>		
<b>Obseg in % rasti prodaje</b>	<b>Količnik obratne plačilne sposobnosti</b>		
<b>Vrednost podjetja</b>	-količnik hitrega testa plačilne sposobnosti		
	Količnik ostrega testa plačilne sposobnosti		
	<b>Količnik solventnosti</b>		

Vir: Rejc, 1996, str. 35

## 2.2.2. VIDIK POSLOVANJA S STRANKAMI

Podjetja pri svojem delovanju na trgu in prilagajanju svojih izdelkov in storitev trgu namenjajo vedno več pozornosti uporabnikovemu zadovoljstvu. Pri svojih odločitvah vse bolj upoštevajo raziskave, ki merijo to zadovoljstvo. Orodja, s katerimi merijo ta zadovoljstva, postajajo precej zapletena in zato tudi precej draga. Zato je treba pri teh analizah upoštevati tudi stroške teh analiz. Ne glede na to, da je treba v prihodnosti računati vsaj na komplementarnost teh informacij s preostalimi finančnimi in nefinančnimi, je na tem področju še vedno premalo narejenega, predvsem zaradi negotovosti posameznih managerjev glede pravilnosti teh informacij. Negotovost izhaja predvsem iz dejstva, da je pri vseh teh orodjih vključen velik subjektivni vpliv sestavljalca analiz uporabnikovega zadovoljstva (Kotler, 1996, str. 41).

Pri delovanju na svojih tržnih segmentih podjetja običajno uporabljajo dve skupini kazalnikov:

#### - OSNOVNA SKUPINA KAZALNIKOV

V osnovni skupini kazalnikov podjetja za poslovanje s strankami običajno uporabljajo enake kazalnike:

- a) **tržni delež**, ki odseva delež poslov posamezne poslovne enote na določenem trgu (glede na število strank, porabljen denar ali prodano količino enot);
- b) **ohranjanje strank**, ki spremlja stopnjo, po kateri poslovna enota ohranja oziroma vzdržuje obstoječe odnose s svojimi strankami;
- c) **pridobivanje strank**, ki meri stopnjo, po kateri poslovna enota privablja ali pridobiva nove stranke oziroma posle;
- d) **zadovoljstvo strank**, ki prikazuje stopnjo zadovoljstva strank glede na posebna merila uspešnosti znotraj ponudbe;
- e) **dobičkonosnost strank**, ki meri samo čisti dobiček od stranke ali segmenta, ko odštejemo odhodke, potrebne za oskrbovanje določene stranke – glavni cilj podjetja tako niso zadovoljne stranke, temveč dobičkonosne stranke; ob tem je treba upoštevati potencialne trenutno nedobičkonosnih strank (največkrat novih strank), ki jim kazalniki dobičkonosnosti trenutno ne kažejo pozitivnih rezultatov.

#### - GIBALA USPEŠNOSTI

Drugi tip kazalnikov so tako imenovana gibala uspešnosti, po katerih se podjetje ločuje od tekmecev, in sicer po rezultatih pri poslovanju s strankami. Podajajo odgovore na vprašanja, kaj mora podjetje ponuditi svojim strankam, da si zagotovi visoko stopnjo zadovoljstva, ohranjanja oziroma pridobivanja strank in tržnega deleža.

Pri **ohranjanju, pridobivanju** ter **zadovoljstvu strank** podjetja največkrat uporabljajo sledeče metode, na osnovi katerih lahko ob pravilnem definiranju meril in primerjavi le-teh z drugimi podjetji dobijo koristne rezultate o uspešnosti sodelovanja podjetja s strankami:

#### - **Sistem pritožb in predlogov**

Lahka in uporabna komunikacija med podjetjem in uporabnikom je ena glavnih značilnosti k uporabniku usmerjenih podjetij. Podjetja v svetu uporabljajo najpogosteje knjige o pritožbah in pripombah, ki naj bi jih nato podrobno preučila. Te knjige vsebujejo zelo uporabne informacije o tem, kaj si ljudje mislijo o podjetju in njihovih izdelkih, kaj bi

spremenili, dodali, ukinili ... V tujini se že kar nekaj časa pojavljajo brezplačne številke, na katere lahko uporabniki izdelkov ali storitev sporočajo svoje pripombe in predloge ter seveda pohvale. Ta način komuniciranja med uporabniki in podjetji v zadnjih letih vse več uporabljajo tudi slovenska podjetja, saj je v tem primeru pretok informacij med podjetjem in uporabniki neizčrpen vir novih zamisli za nadaljnji razvoj podjetja ter hiter način zaznavanja problemov.

#### - **Ankete o zadovoljstvu kupcev**

Ankete pomagajo reševati probleme, ki nastajajo pri sistemu pritožb in pripomb uporabnikov izdelkov, saj po raziskavah le okoli pet odstotkov nezadovoljnih uporabnikov podjetje obvesti o izdelku, s katerim niso bili zadovoljni. Pogosto raje zamenjajo dobavitelja, kar za podjetje pomeni izgubo kupca. S tem razlogom se podjetja vse pogosteje obračajo na inštitucije, ki izvajajo raziskave navad potrošnikov, hkrati pa tudi sama izvajajo ankete o zadovoljstvu kupcev. Te informacije so hkrati tudi vir informacij o konkurenci, saj so vprašanja običajno zastavljena tako, da preverjajo delovanje konkurence.

#### - **Namišljeno nakupovanje**

Pri preučevanju uporabnikovega zadovoljstva z izdelki vodstvo podjetja občasno najame tudi namišljene uporabnike izdelkov, s katerimi preverja odziv osebja, ki komunicira z zunanjim svetom. Pri tem gre predvsem za prodajni oddelek, ki ima z uporabniki največ stika. Tako iz prve roke dobijo informacije o tem, kako se podjetje odziva na predloge, spremembe in reklamacije izdelkov.

#### - **Analiza izgubljenih kupcev**

Nekateri managerji menijo, da je največ vredna informacija, ki smo jo dobili od izgubljenega uporabnika, saj nam bo ta dal realno sliko o tem, ali so mu izdelki predragi oziroma preslabe kakovosti. S tem dobimo jasno sliko o tem, na katerih področjih se mora podjetje bolj potruditi.

Merjenje zadovoljstva kupcev z izdelki ali storitvami podjetja je sicer zelo pomemben element spremljanja uspešnosti prodaje, saj ima neposreden vpliv na prodajno dejavnost podjetja. Vendar je treba pri tem upoštevati tudi veliko nerealnih podatkov, ki jih dobimo s temi orodji. Tako na primer ne smemo upoštevati kupcev, ki so v bistvu zadovoljni, vendar še vedno izražajo svoje nezadovoljstvo, saj bi radi dobili še več ugodnosti. Prav tako ne smemo dovoliti manipuliranja prodajnega osebja z rezultati analiz, ki jih opravljajo, saj lahko med izvajanjem ankete spremeni stopnjo svoje tolerantnosti in ustrežljivosti do uporabnikov prav z namenom dobre ocene. Prav zaradi omenjenega moramo biti pri ocenjevanju komunikacije med podjetjem in uporabniki kritični.

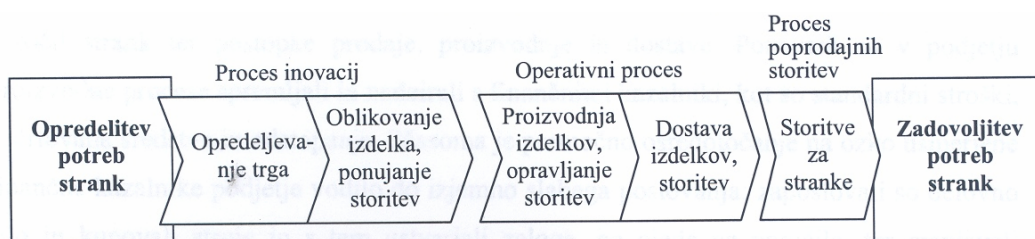
V okviru vidika poslovanja s strankami je treba opredeliti ciljne trge in kupce, ki jih želimo doseči. Opredeliti in povezati je treba dejavnike in kazalce kupčevega zadovoljstva. Pri tem gre za spremljanje odnosa s strankami z več vidikov, in sicer upoštevamo dejavnike, kot so zadovoljstvo odjemalcev, tržni delež, vračanje kupcev ter dobičkonosnost kupcev. Če povzamem, namen tega vidika spremljanja kupcev je uresničevanje strategije načrtovane dobičkonosnosti kupca. Pomen uresničevanja te strategije vključuje predvsem dolgoročno uspešnost podjetja, saj z zadovoljstvom kupca z izdelki dolgoročno zadovoljuje tudi vodstvo podjetja in s tem lastnike.

### 2.2.3. VIDIK NOTRANJIH POSLOVNIH PROCESOV

Velika prednost sistema uravnoveženih kazalnikov je, da se tradicionalni sistemi merjenja uspešnosti osredotočajo predvsem na nadziranje in izboljševanje obstoječih centrov odgovornosti in oddelkov, sistem uravnoveženih kazalnikov pa se prav v tem segmentu določanja ciljev in kazalnikov uspešnosti vidika notranjih poslovnih procesov razlikuje od tradicionalnih sistemov. Tako se finančni kazalniki v podjetjih nadomeščajo s kazalniki kakovosti, donosa, pretoka in trajanja cikla poslovnega procesa.

Klasičen vidik spremljanja notranjih procesov v podjetju je temeljil le na nadziranju in izboljševanju kazalnikov kakovosti, stroškov in obstoječih poslovnih procesov (Koren, 1996, str. 96). Prednost sistema uravnoveženih kazalnikov pa je predvsem v ciljih in kazalnikih notranjih uspešnosti notranjih procesov, ki morajo zadovoljiti pričakovanja delničarjev in ciljnih strank. To nazorno prikaže model osnovne verige vrednosti notranjih poslovnih procesov na Sliki 7:

Slika 7 : Model osnovne verige vrednosti notranjih poslovnih procesov



Vir: Kaplan, Norton, 2000, str. 105

Model osnovne verige vrednosti notranjih poslovnih procesov je razdeljen na tri glavne poslovne procese:

**a) Proces inovacij**

Proces inovacij je odločilen notranji proces v podjetju in uspešnost v procesu inovacij je velik korak k uspešnosti celotnega podjetja. Celovito in kakovostno izvajanje raziskav in iskanje novih trgov, raziskave za razvoj novih izdelkov, uvajanje novih izdelkov na trg in preostale možnosti za razvoj inovacij so običajno razdeljeni na **dva dela**. V **prvem delu** managerji opravijo tržne raziskave in ugotovijo velikost trga, preference strank ter izhodišča za določanje cen ciljnih izdelkov in storitev. V **drugem delu** pa določijo osnove za dejanske procese oblikovanja in razvoja izdelkov oziroma storitev (osnovne raziskave za razvoj novih izdelkov oziroma storitev, kakovostnejše izkoriščanje obstoječih tehnologij ter uvajanje novih izdelkov in storitev na trgu).

**b) Operativni proces**

Operativni proces se navezuje na stalno izboljševanje sprejema in procesiranja naročil strank v podjetju. Ob tem je treba delati tudi na čim kakovostnejšem definiranju postopkov prodaje, proizvodnje in dostave, saj je pravočasna dostava izdelka ali storitve stranki eden ključnih dejavnikov zadovoljstva stranke. Zato se je na tem področju s prihodom japonskih konkurentov spremenilo tudi spremljanje uspešnosti tega segmenta delovanja podjetja. Tako namesto tradicionalnih stroškovnih in finančnih kazalnikov podjetja vse pogosteje uporabljajo kazalnike kakovosti in trajanja poslovnih ciklov. Te kazalnike nekatera podjetja že uporabljajo tudi kot ključne kazalnike uspeha podjetja.

Poleg teh kazalnikov lahko predvsem ozko segmentirana in visoko dobičkonosna podjetja uporabljajo tudi kazalnik fleksibilnosti in kazalnik posebnih značilnosti izdelkov ali storitev, ki prepričajo stranke.

**c) Proces poprodajnih storitev**

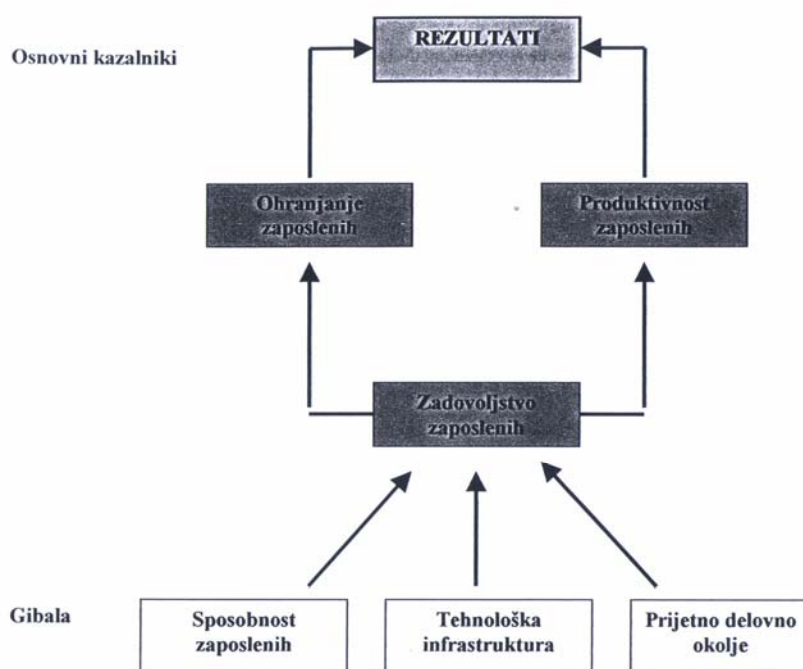
Poprodajne storitve v današnjem času pridobivajo vse večji pomen predvsem zaradi pokvarljivosti izdelkov, ki smo ji priča zaradi prehitrega razvoja izdelkov ali storitev. Poprodajne storitve vključujejo izdajanje jamstev in popravila, popravljanje napak in obravnavo zavržil ter obdelavo odloženih plačil. Zajemajo servisiranje kupca po nakupu izdelka, ko je občutljivost kupca bistvena za njegovo dolgoročno zadovoljstvo. Vsa podjetja si prizadevajo za čimkrajše roke odprave napak pri svojih izdelkih in čimprejšnje rešitve problemov, saj je konkurenca na trgu zelo velika.

Svojo uspešnost na tem področju podjetja merijo s kazalniki, ki sem jih opisal v operativnih procesih. Eden najpomembnejših je trajanje cikla »od naročila do končne rešitve problema«, ki meri hitrost odziva na napake.

#### 2.2.4. VIDIK UČENJA IN RASTI

Sistem uravnoteženih kazalnikov se od tradicionalnih sistemov razlikuje po dejstvu, da se konkurenčna prednost ne ustvarja le z vlaganjem v novo opremo ter raziskave in razvoj novih storitev. Čeprav so vlaganja v navedeno vsekakor potrebna, pa je v sodobnem svetu ključno vlaganje v svojo infrastrukturo, ljudi, sisteme in postopke, ki omogočajo izpolnitev dolgoročnih ciljev, kar jasno kaže Slika 8:

Slika 8: Ogrodje za merjenje učenja in rasti



Vir: Kaplan, Norton, 2000, str. 138.

Vidik učenja in rasti tako delimo na tri področja:

##### a) Sposobnost zaposlenih

Velik preskok v mišljenju uspešnega delovanja podjetij je večji poudarek na sodelovanju vseh zaposlenih v podjetju pri vseh delovnih procesih. V preteklosti je bila vsaka poteza načrtovana in natančno definirana. Zato je bila inovativnost zaposlenih odveč. Danes pa podjetja ob vedno večji avtomatizaciji poslovnih procesov želijo in celo zahtevajo

sodelovanje vseh zaposlenih pri izboljšavah poslovnih procesov, saj ti pomenijo konkurenčno prednost.

Za doseganje ciljev organizacije je treba dodatno izobraževati ter izpopolnjevati znanje in usposobljenost vseh zaposlenih v podjetju, saj mora biti ustvarjalno razmišljanje gonilo njihovih delovnih nalog.

#### **b) Zmožljivost informacijskih sistemov**

Ob prehodu iz industrijske dobe v informacijsko je glavni vir informacij za zaposlene kakovostno delovanje informacijskih sistemov. Ni dovolj, da podjetja zaposlene izobrazijo in nenehno izpopolnjujejo njihovo znanje. Treba jim je zagotoviti kakovosten informacijski sistem, na osnovi katerega bodo v pravem času in na pravi način dobivali kakovostne informacije. Le s kakovostnimi vstopnimi informacijami o strankah, izdelkih in storitvah lahko pričakujemo pravilno delovanje in pravilne odločitve v poslovnih procesih podjetja, ki zahtevajo nenehne izboljšave.

#### **c) Motivacija, avtonomnost in usklajevanje**

Dejstvo je, da pri delovanju najboljših in najsposobnejših ljudi v podjetju pogosto manjka gonilna sila, ki bi jim dajala voljo in željo po nenehnih spremembah in izboljšavah. To gonilno silo imenujemo motivacija in je eden izmed ključnih nosilcev delovnega ozračja. Učinke motiviranosti in avtonomnosti zaposlenih lahko v podjetju izmerimo na različne načine. Najpogosteje se za to uporablja kazalnik števila zamisli na zaposlenega, ki meri stalno sodelovanje zaposlenih pri izboljševanju uspešnosti poslovanja. Temu kazalniku lahko dodamo še kazalnik, ki meri uresničene zamisli in kaže, da so predlogi zaposlenih cenjeni in obravnavani.

Z vidika učenja in rasti lahko opredelimo vse investicije, ki pripomorejo k zagotavljanju ciljev, v preostalih treh vidikih. Lahko rečemo, da je ta vidik osnova, na kateri je treba graditi, saj vzpostavlja infrastrukturo podjetja na področju razvoja celotnega podjetja.

Vidik učenja in rasti zajema vse potencialne, ki lahko za podjetje pomenijo veliko prednost pri uresničevanju njegove vizije, predvsem na področju strategije ravnanja z ljudmi pri delu.



### 2.2.5. RAZVOJ MODELA V MANAGERSKI SISTEM

Skozi leta so managerji ob uporabi navedenega modela spoznali, da je koristen tudi na področju uresničevanja poslovne strategije in s tem zastavljenih ciljev. Tako naj bi se model postopoma razvil v managerski sistem, ki bi pojasneval ter udejanjal vizijo in strategijo podjetja, povezoval strateške cilje in kazalnike podjetja, pomagal pri načrtovanju ciljev in usklajevanju strateških pobud ter izboljšal procese učenja v podjetju.

Uravnoteženi sistem kazalnikov se lahko kot metoda ugotavljanja uspešnosti poslovanja prilagaja vsakemu podjetju. Pri tem pa je treba sklop kazalnikov znotraj posameznega vidika seveda ustrezno prilagoditi, saj različna konkurenčna okolja in procesi, v katerih podjetje gradi svoje primerjalne prednosti, zahtevajo specifične spletne kazalcev, ki so prilagojeni viziji, strategiji in organizacijski kulturi podjetja (Hočevar, 2002, str. 94).

Pomembna faza pri uporabi sistema uravnoteženih kazalnikov je faza povezave sistema kazalnikov v splet kazalnikov in gibal, ki bodo med seboj kazali zanke vzročno-posledičnih razmerij, saj je le tako možno spremljati uresničevanje zastavljene strategije podjetja. Zato je treba oblikovati strateške karte o vzročno-posledičnih razmerjih (Kaplan et al, 2000, str. 69), ki se običajno začnejo pri vidiku učenja in rasti, končajo pa pri finančnih kazalnikih.

### **3. SPREMLJANJE USPEŠNOSTI PRODAJE V PODJETJU PRO PLUS, D. O. O.**

#### **3.1. PREDSTAVITEV PODJETJA PRO PLUS, d. o. o.**

Pro Plus je začel delovati leta 1995 kot skupna družba dveh slovenskih televizij (MMTV in Tele 59) ter družbe Central European Media Enterprises (CME), evropske medijske korporacije, ene prvih vlagateljic v lokalne komercialne televizijske projekte v Srednji in Vzhodni Evropi.

Pro Plus je podjetje za televizijski management, za produkcijo izvirnih slovenskih televizijskih oddaj, za nakup programov mednarodnih producentov ter za trženje oglasnega televizijskega časa.

Pri oblikovanju poslovnih strategij se vodstvo Pro Plusa svojega dela loteva profesionalno in ustvarjalno, saj delovanje podjetja vključuje elemente marketinškega, programskega, korporativnega, trženjskega in finančnega značaja. Eden izmed glavnih dejavnikov, ki usmerjajo delovanje, je seveda zadovoljstvo gledalcev. Kljub majhnemu in dinamičnemu trgu vodstvena ekipa dobro obvladuje slovenski televizijski komercialni prostor (<http://www.pop-tv.si>).

Edini vir financiranja komercialnih programov je oglaševanje, kar je na našem trgu še poseben izziv, zato mora Pro Plus ustvarjati televizijske programe po meri gledalcev. S pojavom programa POP TV decembra 1995 se je slovenski medijski prostor precej spremenil na bolje. Televizijski medij je dobil nov zagon, vsi slovenski televizijski programi pa so kmalu postali boljši, sodobnejši. S tem so največ pridobili slovenski gledalci.

Kratkoročni in dolgoročni plani Pro Plusa vsebujejo naslednje elemente :

- priprava najboljših televizijskih programov,
- spodbujanje novih gledalskih navad, ne spreminjanje starih,
- ustvarjanje novih pristopov k oglaševanju,
- povezava različnih medijev v multimedijски splet, ki ustvarja sinergije oglaševanja,
- razvijanje prepoznavnih in ekonomsko učinkovitih blagovnih znamk (24 UR, Preverjeno, Popstars),
- razvijanje novih vsebin na televizijskem in multimedijem področju.

POP TV kot najuspešnejša blagovna znamka gradi poslanstvo Pro Plusa na osnovi vodila ostati vodilni nacionalni komercialni televizijski program, Kanal A pa ima vizijo ohraniti

videz televizije za mlade in mlade po srcu, ki gledalcem ponuja kakovosten mednarodni in domači izbor televizijske produkcije. To jima uspeva, saj po podatkih obeh podjetij, ki skrbita za merjenje gledanosti, ne samo ohranjata deleže gledalcev, temveč jih iz leta v leto povečujeta (Prezentacija PRO PLUS, d. o. o., 2002, str. 3–5).

### **3.2. RAČUNOVODSKI VIDIK SPREMLJANJA USPEŠNOSTI PRODAJE**

Osredotočil se bom predvsem na tisti del računovodstva, ki je najbolj povezan z delovanjem prodajnega oddelka ter managerskim informacijskim sistemom, saj je za obravnavanje celotnega delovanja obeh oddelkov obseg specialističnega dela premajhen.

Naloge in dolžnosti prodajnega oddelka, v katerem je zaposlenih 16 ljudi, so predvsem skrb za prihodkovno plat poslovanja podjetja. Lahko mu rečemo tudi prihodkovno mesto odgovornosti, saj ima vse značilnosti samostojnega odločanja v zvezi s prihodki podjetja, povsem samostojno pa znotraj letnih omejitev tudi odloča o stroških, potrebnih za delovanje prodaje. Vodenje oddelka je prepuščeno direktorju prodaje, pri spremljanju uspešnosti in delegiranju odgovornosti ter planu dela pa mu pomagata pomočnik direktorja prodaje ter vodja prodaje programov POP TV in KANAL A. Vsi trije se osredotočajo predvsem na tri načine spremljanja prodaje:

#### **- Tedenski plani prodaje**

Pri tem večinoma sodelujeta le pomočnik direktorja in vodja prodaje. Gre za spremljanje dnevnih poročil o prodanem oglasnem času, izkoriščenosti oglasnega inventarja, zastavljenih tedenskih ciljev glede obiska strank ter številu novih naročnikov. Skrbno preučujeta dnevna poročila podrejenih ter jih kompletirata v tedensko skupno poročilo trženja, ki ga pregleda direktor prodaje in ga predstavi na rednem tedenskem kolegiju preostalemu vodilnemu kadru. Vsaka tedenska odstopanja od planov pomenijo opozorilo vodstvu prodaje in ponovno preučitev tedenskega dogajanja na terenu pri strankah in znotraj podjetja.

#### **- Mesečni plani prodaje**

Izkazali so se kot bolj zanesljivi pokazatelji dejanskega stanja uspešnosti prodaje. Variacije v enem mesecu so zelo velike, saj podjetja svoje oglasne akcije prilagajajo preostalemu delovanju, prodajnim akcijam, obletnicam delovanja, nagradnim igram, sponzorskimi dejavnostim, posebnim dogodkom ... Mesečni plani prodaje so za razliko od tedenskih zelo natančno definirani. Njihova uresničitve se spremlja na osnovi realiziranih prihodkov glede na planirane, analiz mesečne izkoriščenosti potencialnega oglaševalskega časa (komercialne televizije imajo oglasni čas omejen na urno kvoto 12 minut), razlogov o

morebitni nezadovoljivi izkoriščenosti, izpolnjevanja pogodb s strani oglaševalcev, stanja odprtih terjatev, števila novih naročnikov ... Doseganje teh planov je zelo povezano tudi z nagrajevanjem članov prodaje, saj so na doseganje planov vezani tudi bonusi, dodani osnovnemu plačilu. Pri tem se seveda upošteva, ali je bila nezadostna realizacija ali predobro realizacija posledica slabšega ali boljšega delovanja trženja ali zunanjih dogodkov, na katere prodaja ni vplivala.

#### - **Letni plani prodaje**

Na osnovi razpoložljivih preteklih informacij in analiz ter predvidevanja razvoja dogodkov v prihodnosti ga skupaj določita direktor trženja in generalni direktor podjetja. Seveda pri tem upoštevata zahteve lastnikov po dobičkonosnosti njihovega kapitala. Zaradi posebnosti televizije pri določanju potencialnih prihodkovnih sprememb za prihodnost sodelujejo tudi drugi člani vodstva. Vsak izmed njih poda svoje mnenje o predvidevanju razvoja delovanja svojih oddelkov in s tem napove določene spremembe na stroškovni in prihodkovni plati. Vse te značilnosti se zberejo v tako imenovanem »letnem budžetu« – proračunu podjetja, ki vsebuje vse vnaprej znane predpostavke o višini stroškov svojih oddelkov. Iz te osnove se nato lahko določi grobi letni plan prodaje.

Računovodski in finančni oddelek sestavlja 15 zaposlenih pod vodstvom glavnega računovodje, glavnega finančnega analitika in vodje celotnih financ. Delovanje tega in preostalih oddelkov nadzoruje revizijska hiša Deloitte&Touche, katerih strokovnjaki nenehno opozarjajo na morebitne nepravilnosti pri delovanju računovodskega in finančnega oddelka, preverjajo pa tudi delo celotnega tržnega oddelka. V računovodskem in finančnem oddelku svetujejo pri pripravi informacij za zunanje uporabnike ter opozarjajo na spremembe v zakonodaji.

#### - **Običajni računi**

Če nadaljujem potek enega poslovnega dogodka od dela, pri katerem pride po informacijskem sistemu do računovodstva zahtevke za izdajo računa za oglaševalsko kampanjo, je naslednji korak preverjanje vseh postavk računa. Pri tem je treba preveriti klienta, saj je pri nekaterih klientih kar nekaj posebnosti, ki jih je treba upoštevati. Po preverjanju računa gre ta v knjiženje v računovodski program, ki pa je zaradi varnosti fizično ločen od celotnega informacijskega sistema, saj so vdori v podjetja vedno pogostejši. Nato se v zakonskem roku račun tudi fizično izda in pošlje oglaševalcu.

#### - **Predračuni**

Nekaj dni pred začetkom predvajanja oglasnih sporočil je treba v trženjskem oddelku izdati navodilo o izdaji predračuna določenemu oglaševalcu z vsemi potrebnimi podatki za izdajo

predračuna. Plačilo predračuna mora biti izvedeno najmanj tri dni pred začetkom predvajanj oglasnih sporočil, saj sicer informacijski sistem sam izloči avansni popust, ki je bil oglaševalcu priznan zaradi vnaprejšnjega plačila. Postopek izdaje računa pa je enak kot pri klasičnem oglaševanju, razlika je le v tem, da je na računu označeno, da je bil že plačan.

#### - **Črpanje iz predračunov**

Posebno pozornost je treba nameniti spremljanju tako imenovanih »barter«  
pogodb, pri katerih so plačila oglaševanja izvedena nekajkrat letno preko izdanih predračunov, in to v večjih zneskih, ki se potem skozi oglaševanje črpajo in zapirajo z izdanimi računi. Pri tem gre predvsem za tako imenovane »posle CPP«, ki sem jih opisal v poglavju o delovanju trženjskega oddelka. Spremljanje teh poslov je zelo pomembno, saj so običajno nanje vezana večja sredstva.

#### - **Kompenzacije**

Kompenzacijski posli se s stališča računovodskega oddelka evidentirajo drugače od preostalih poslov, saj je treba spremljati sočasno zapiranje prejetih in izdanih računov. Pri tem je zelo pomemben čas zapiranja kompenzacije predvsem zaradi davčnega obdobja, v katerem je bil posel izveden. Kompenzacijski posli so vezani na pogodbo med strankami, zato je podpis kompenzacijske pogodbe nujen.

#### - **Brezplačne objave**

Za predvajanje brezplačnih objav se na osnovi dobljene prošnje skupaj dogovorita vodja prodaje in vodja celotnih financ glede na upravičenost prošnje in strategije podjetja. Za brezplačne objave velja enak sistem evidentiranja kot za klasične račune, s to razliko, da je končna cena 0 in da se račun ne izdaja.

#### - **Sponzorske ponudbe**

Način izvajanja plačevanja sponzorskih ponudb poteka povsem običajno preko klasičnih računov, v katerih je zajeto in podrobno specifičirano predvajanje klasičnih oglasov, sponzorskih napovednikov ter preostalih dogovorjenih načinov promocije (Interni podatki Pro Plus, d. o. o.).

Zadovoljstvo zaposlenih se izraža v zunanjem okolju organizacije, zato v javnosti organizacijo z zadovoljnimi zaposlenimi vidijo kot uspešnejšo od tiste, v kateri zaposleni niso zadovoljni. Velikokrat nam že zadovoljen uslužbenec v organizaciji da prijeten občutek oziroma celo občutek, da smo za isti denar dobili več kot nekje drugje, kjer bi naleteli na nezadovoljnega uslužbenca. Običajno prav zaradi dobro opravljenih storitev širimo dobro mnenje o organizaciji med prijatelji in znanci. Vse to vpliva na povečanje prodaje in s tem na uspešnost poslovanja organizacije.

Vpeljava internega komuniciranja v organizacijo je zelo zahteven projekt, saj lahko hitro naletimo na težave na različnih ravneh. Vodstvo organizacije lahko potrebo po spreminjanju in uvajanju internega komuniciranja razume narobe in jo šteje kot nezaupnico sebi. V takem primeru se vodstvo upre spremembam in takrat imamo le majhne možnosti za premostitev te ovire in s tem za uspeh projekta. Vendar na ovire lahko naletimo tudi med srednjim vodstvom, ki mora izpeljevati običajno »v vrhu« zastavljeno strategijo, in med njimi se poraja odpor, ker bi spremembe utegnile prinesiti nove delovne obveznosti. Tudi zaposleni na nižjih organizacijskih ravneh so skeptični do novih prijemov, saj jih praviloma razumejo kot grožnjo (včasih tudi upravičeno) in še več obveznosti – npr. delati še več za isti denar.

Interno komuniciranje v podjetju Pro Plus poteka na osnovi vzpostavljenega sistema notranje elektronske pošte, ki je fizično ločena od sistema zunanje elektronske pošte in je zato varnejša pred zunanjimi nepovabljenimi obiskovalci. Znotraj podjetja tako že več kot 70 odstotkov komunikacije poteka po elektronski poti (Interni podatki Pro Plus, d. o. o.), saj ta omogoča hitrejše in učinkovitejše izvajanje nalog in dolžnosti. Pri tem se seveda ta številka med oddelki zelo razlikuje, saj je pri računovodskem oddelku precej večja, pri programskem pa je zaradi potrebne ustvarjalnosti oddelka zanemarljiva.

Podjetje Pro Plus deluje na osnovi povezave informacijskih sistemov, ki jih definira poslovodstvo podjetja, uresničujejo pa jih oddelki sami ob pomoči oddelka informacijske tehnologije. Tako je v celoten informacijski sistem povezanih sedem oddelkov:

- managerski oddelek,
- finančni oddelek,
- prodajni oddelek,
- pravni oddelek,
- informativni oddelek (vključuje povezanost novinarjev z drugimi v podjetju),
- tehnični oddelek,
- programski oddelek.

Povezanost teh oddelkov temelji na dejstvu, da je treba od vsakega informacijskega podsistema pridobiti informacije, ki bodo preostalim informacijskim podsistemom in seveda predvsem managerskemu informacijskemu sistemu zagotavljali optimalne informacije. Splošno mnenje zaposlenih in zunanjih strokovnjakov o učinkovitosti internega komuniciranja in delovanju povezanosti informacijskih sistemov je na višji ravni kot v večini slovenskih podjetij.

### 3.2.1. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O PRODAJNIH CENAH

Postopek oblikovanja prodajne cene posameznih oddaj se v podjetju Pro Plus začne z natančno opredelitvijo glavnega cilja oddaje in alternativnih ciljev. Ob tem se seveda upošteva strategija podjetja na globalni ravni, ki jo opredeli vodstvo podjetja in je – dolgoročno postati in ostati vodilna komercialna televizija v Sloveniji z najboljšim slovenskim informativnim programom ter kakovostnimi oddajami domače produkcije. Glavni cilj določanja prodajne cene vsake nove in stare oddaje je zadovoljitev strategije podjetja in seveda ustvarjanje dobička. Alternativni cilji podjetja pa so različni. Pri informativnih oddajah je to boljša gledanost v primerjavi z nacionalno televizijo, pri oddajah domače produkcije je to kakovostnejša produkcija ob seveda manjših stroških ...

Za doseganje ustreznih prodajnih cen pa za to zadolženi ljudje v podjetju temeljito ocenijo potrebo po takšni oddaji in povpraševanje po teh vrstah oddaj med gledalci. Za vsako novost, ki jo želi podjetje predvajati na svojih programih, je treba natančno določiti funkcijo povpraševanja in oceniti, ali bo oddaja dosegla potrebno gledanost gledalcev in s tem zanimanje oglaševalcev. Za kar nekaj oddaj ne velja klasična krivulja povpraševanja, saj imajo med gledalci poseben imidž. Te oddaje imajo zato kljub razmeroma majhni gledanosti v primerjavi s preostalimi visoko ceno, saj so za oglaševalce in gledalce vredne več, kot so ocenjene.

Vsaki oddaji je tako treba določiti točko preloma, v kateri bi se izenačili prihodki in stroški zanjo. Točko preloma določijo strokovnjaki na osnovi analiz dobičkonosnosti teh oddaj v tujini in jih ob upoštevanju slovenskih posebnosti gledalcev in oglaševalcev prevedejo v slovenske razmere. Seveda tej točki dodajo nek želeni minimalni dobiček, ki bi minimalno zadovoljil glavne cilje in strategijo podjetja.

Ob tem podjetje natančno opravi analizo primernosti cene oddaje v primerjavi s konkurenčnimi oddajami in njihovo gledanostjo. Pri Pro Plusu je problem predvsem v njegovi vodilni vlogi pri uvajanju novosti v slovenski televizijski prostor, saj je v tem primeru primerjava s konkurenco na slovenskem televizijskem trgu nemogoča, ker se oddaja pojavlja prvič.

Točnega modela, ki ga podjetje uporablja pri določanju prodajnih cen, ne moremo natančno opredeliti, temveč lahko model določanja cen, ki ga uporablja Pro Plus, opredelimo kot mešanico več modelov oblikovanja prodajnih cen s poudarkom na modelu, usmerjenem k povpraševanju. Povpraševanje ali v našem primeru gledanost oddaje je temeljni kamen, na katerem podjetje predvaja nove ali stare oddaje na svojih televizijskih kanalih.

Končno ceno vsaki posamezni oddaji določijo vodje vseh oddelkov v podjetju na tako imenovanem tedenskem kolegiju na osnovi vseh prej navedenih in preostalih dejavnikov, kot so odmevnost dogodka, zapolnjenost oglasnih blokov ...

### 3.2.2. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O PRODAJNIH POTEH

Podjetje Pro Plus je doslej sodelovalo in še sodeluje z več kot tisoč kupci, baza potencialnih poslovnih partnerjev pa zajema več kot 3500 podjetij. Zaradi obsežnosti poslovanja podjetje uporablja tako imenovano metodo ABC selekcije kupcev, katere glavni namen je razvrstitev kupcev v velike kupce (kupci A), srednje (kupci B) in male kupce (kupci C). Kriterij za njihovo razdelitev ne temelji le na velikosti prihodkov, temveč vključuje tudi težavnost poslovanja s kupcem in njegovo pomembnost za poslovanje Pro Plusa. Tej razvrstitvi se prilagajajo vsa poročila in dogodki. Tako se pripravljajo dnevna poročila le o kupcih A ter novih klientih, poročila o kupcih B in C pa mesečno. Tako se prodajni in finančni oddelek posvečata predvsem kupcem A, ki prinašajo podjetju večino prihodkov od oglasnih sporočil. Ob tem se seveda upošteva dejstvo, da je vsak velik oglaševalec iz skupine kupcev A bil nekoč v skupini B in C, zato se tudi njim posveča prava mera pozornosti (Interni podatki Pro Plus, d. o. o.).

V podjetju imajo tako dva pomembnejša načina prodaje:

#### - **Prodaja oglasnega časa klientom po oglaševalskih agencijah**

Večina prihodkov doteka v podjetje po tej prodajni poti, pri kateri podjetje ne posluje neposredno s klientom, temveč po oglaševalski agenciji, ki skrbi za klienta. O vseh poslih se tako podjetje dogovarja z agencijami, ki so posredniki v poslu in imajo pooblastila klienta pri pogajanjih z mediji. Prednost teh prodajnih poti je predvsem v strokovnosti agencij, ki imajo v svojih vrstah strokovnjake s področja oglaševanja in skušajo s klientovim denarjem iztržiti kar največ. Ta način tržnih poti je v tujini vsakdanja praksa, saj praviloma zagotavlja boljše rezultate kot neposredni dogovori s klienti. Neposredno dogovarjanje s klienti uporabljajo le posamezni večji klienti, ki imajo znotraj samega podjetja dovolj velik in usposobljen oddelek, ki je sposoben poleg internih zadev obvladovati tudi komuniciranje z medijskimi hišami.



### - **Neposredna prodaja oglasnega časa klientom**

Neposredno prodajo oglasnega časa podjetje Pro Plus uporablja le pri poslovanju s manjšimi klienti, katerih oglaševalska sredstva ne dosegajo potrebnih kvot za posredništvo agencij, saj so agencije razmeroma drag način poslovanja. Ta način tržnih poti je primeren pri klientih z nekaj tisoč evri sredstev, saj tako klient in Pro Plus najdeta skupen jezik in tako je televizijska promocija omogočena tudi manjšim klientom.

Z razliko od večine podjetij, v katerih prodaja deluje zelo enotno, pa pri trženju televizijskega oglasnega prostora obstaja več načinov sklepanja poslov, in sicer se bom omejil le na tiste, ki se uporabljajo v Sloveniji:

### - **Klasično oglaševanje**

Oglaševalci zakupujejo po ceniku in na osnovi terminskega plana oglaševanja. Gre za izdajo klasičnega računa po preteku predvajanja oglasne akcije in plačilo računa v določenem roku plačila.

### - **Paketno oglaševanje**

Z zakupom paketa oglaševalec plača oglas v določenem časovnem terminu (npr. med 16:00 in 23:00), ne plača pa točno zakupljene oddaje. Paketno oglaševanje je običajno ugodnejše, vsebuje pa tveganje razporeditve oglasov znotraj terminskega časovnega pasu, saj prodaja določa samo, v katero oddajo znotraj terminskega pasu bo oglas umeščen. To seveda pomeni velike razlike v gledanosti, saj je lahko doseg dveh oddaj znotraj ene ure zelo različen.

### - **»Posli CPP«**

Vezani so na dostavljene rating točke. Oglaševalec in medij se dogovorita, da bo v določenem časovnem obdobju medij oglaševalcu dostavil določeno število GRP-jev, kar pomeni seštevek vseh deležev gledalcev znotraj oglaševalske akcije. V pogodbi je treba določiti število dostavljenih GRP-jev, ceno enega GRP-ja, časovni termin veljavnosti pogodbe ter preostale dogovorjene posebnosti. Merjenje deležev gledalcev je v Sloveniji urejeno z orodjem Telemetrije, saj je nacionalna televizija s tem, ko je sprejela ta način merjenja, Telemetrijo postavila za "Slovenski standard merjenja gledanosti televizijskih programov". Telemetrija je orodje za merjenje gledanosti televizijskih programov v lasti podjetja AGB in omogoča podrobno spremljanje gledanosti televizijskih programov preko vzorca 450 gospodinjstev, opremljenih s teletrom (napravo za pošiljanje podatkov o gledanosti televizijskih kanalov posameznega člana gospodinjstva preko telefonskih linij).

### - **Kompenzacije**

Po pogodbi o kompenzacijskem poslu se dogovori o medsebojnih obveznostih med pogodbenima strankama. Običajno gre za oglaševanje določenega podjetja, izdelka ali storitve v zameno za določeno storitev, proizvod ali kaj drugega, kar je potrebno za delovanje podjetja.

### - **Brezplačne objave**

To so objave v javno dobro in se ne plačujejo. Znotraj oglasnega prostora jih prodaja razvršča sama. Običajno jih umešča v oglasne termine, ki niso v celoti zapolnjeni in ne škodujejo podjetju.

### - **Sponsoriranje**

To posebnost je na slovenski trg uvedlo podjetje Pro Plus. Ta pojem zajema tako imenovani sponzorski zakup, pri čemer podjetja zakupijo določeno serijo, oddajo ali dogodek za določen čas. Namen sponsoriranja je povezava gledalčevega zaznavanja oddaje z imidžem izdelka, podjetja ali določene storitve in njihovo poenotenje. Naj za primer navedem oddajo NONSTOP MUSIC, ki jo sponzorira podjetje Kolinska, in sicer v povezavi izdelka COCKTA z omenjeno oddajo. Pri tem se upoštevata ciljna skupina izdelka in ciljna skupina oddaje, ki se morata karseda pokrivati.

### 3.2.3. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O PRODAJNEM ASORTIMENTU

Prodajni asortiment ali sestava celotnega prodajnega programa podjetja je v podjetju Pro Plus v domeni prodajnega in programskega oddelka, ki skupaj po vseh prej navedenih postopkih določita primernost posamezne oddaje za slovenski trg in strategijo podjetja. Naloge programskega oddelka so raziskave in predlogi oddaj, ki so po mnenju tega oddelka primerne za predvajanje na posmeznem televizijskem programu v skladu z njegovo poslovno strategijo. Tako je program POP TV namenjen zrelejšemu in resnejšemu občinstvu, program KANAL A pa je mladim in mladim po srcu. Oddaje morajo biti s tega stališča primerno opredeljene in predlagane prodajnemu oddelku v analizo prihodkovne plati uvedbe nove oddaje. Prodajni oddelek tako preuči trg in predvidi finančna tveganja v povezavi z uvedbo oddaje. Nato oba oddelka skupaj sprejmeta odločitev o uvedbi določene oddaje, ki pa jo mora potrditi kolegij podjetja.

Prodajni asortiment podjetja delimo na prodajni segment programa POP TV in programa KANAL A, v splošnem pa ga razdelimo glede na vrsto oddaje:

## - **Filmi**

Razdeljeni so na takšne z resnejšo vsebino, namenjene zrelejšemu in resnejšemu občinstvu, ter na takšne, primerne za KANAL A, z vsebino na mejah normalnega in ekstremističnega, namenjene predvsem mladim do 34 leta.

## - **Nadaljevanke**

Po internem žargonu se delijo na »limonade« (mehiške in španske visokoštevilne nadaljevanke) ter serije za mlade, namenjene odraščajočim mladostnikom.

## - **Informativne oddaje**

Razdeljene so na redne in izredne ter se predvajajo izključno na programu POP TV. Redna informativna oddaja 24UR je na sporedu vsak dan, izredne, namenjene izrednim dogodkom, pa so v program vključene naključno.

## - **Dokumentarne oddaje**

Delijo se v sklop oddaj za zrelo občinstvo (zgodovinske oddaje) ter sklop oddaj za vse (oddaje o živalskem svetu). Tudi te oddaje se večinoma predvajajo na programu POP TV.

## - **Zabavne oddaje**

Razdeljene so na oddaje, primerne za otroke (skrita kamera), in oddaje, namenjene izključno polnoletnim osebam (Ekstra).

## - **Otroški program**

Predvaja se izključno na POP TV ob vikendih in je namenjen predvsem najmlajšim. Otroški program »Ringa raja« jih razvaja z risankami ter risanimi in igranimi serijami.

## - **Pogovorne oddaje**

Tako imenovani talk showi so namenjeni predvsem zrelejšemu prebivalstvu ter obravnavajo vsakdanje teme in probleme v sodobnem življenju.

Dinamika prodajnega asortimenta se mora nenehno spreminjati ter prilagajati željam in potrebam kupcem podjetja, torej gledalcem. Le prodajni asortiment, ki gledalcu ugaja, je privlačen tudi za oglaševalce, ki so vir preživetja podjetja Pro Plus.

### 3.2.4. RAČUNOVODSKE INFORMACIJE O TRŽNEM KOMUNICIRANJU

Tržno komuniciranje zaokrožuje celoten tržni splet oblikovanja prodajnega asortimenta, prodajnih cen ter prodajnih poti, saj pospešuje prodajo izdelkov. Podjetje Pro Plus je pri tržnem komuniciranju že v začetku svojega delovanja na trgu naredilo korak naprej in začelo s takrat na slovenskem televizijskem trgu še neznano strategijo samopromocije na lastnih televizijskih programih. Ta način promocije se je izkazal za zelo učinkovitega, saj je zahteval minimalna dodatna sredstva ter zaokrožil celostno podobo programske zasnove posameznega televizijskega programa.

Poleg te vrste promocije se podjetje odloča tudi za tako imenovano »off air promocijo«, in to predvsem pri posameznih odmevnejših dogodkih (Popstars, viktorji, svetovno prvenstvo v nogometu ...). »Off air promocija« poleg tiskanih oglasov običajno vključuje tudi radijske oglase in druge različne tiskane publikacije. S sočasno promocijo na več medijih dokazano učinkoviteje dosežemo več potencialnih gledalcev, zato je ta način samopromocije začela uporabljati tudi nacionalna televizija. Poleg tega s kompenzacijskimi posli, na osnovi katerih poteka »off air promocija«, mediji dosega tudi medsebojne sinergijske učinke, ki se kažejo v tesnejšem sodelovanju in prenašanju strokovnih znanj med medijskimi hišami.

Podjetje Pro Plus zelo učinkovito izkorišča potencialne, ki jih ima v svojih zaposlenih, za nove načine promocije podjetja in predvsem svojih oddaj, ki bi prinesli nove gledalce in s tem nova sredstva.

### 3.2.5. OBLIKOVANJE PRIHODKOVNEGA MESTA ODGOVORNOSTI

Posamezni oddelki podjetja Pro Plus so definirani kot posamezna mesta odgovornosti, ki pa imajo vsak svoje posebnosti. Osredotočil sem se le na posebnosti prodajnega oddelka, ki ga lahko opredelimo kot prihodkovno mesto odgovornosti, saj so v njegovi domeni le prihodki podjetja. Merilo, ki se v podjetju pri tem uporablja, je le višina prihodkov, pridobljenih na osnovi prodaje oglasnega časa na televizijskih programih podjetja. Stroški, ki pri tem nastanejo, niso v domeni prodajnega oddelka, saj upravičenost vseh stroškov potrjuje vodstvo podjetja.

Posebnost načina poslovanja medijske hiše v primerjavi z drugimi podjetji se kaže predvsem v dejstvu, da podjetje Pro Plus nima proizvodnje in s tem nobenih zalog proizvodov. Ima pa drugo posebnost, ki povzroča sive lase predvsem prodajnemu oddelku. Vse, kar se je predvajalo, in dogodki, ki so se zgodili, so neponovljivi, zato je vsaka sekunda, ki je šla mimo zaradi neprodanosti oglasnega časa, tehnične napake ali česa drugega, izgubljena in pomeni izpad prihodkov. Tega se v prodajnem oddelku še kako zavedajo, zato je delo v prodajnem oddelku zelo dinamično. Odzivnostni čas oddelka mora

biti zelo kratek in spremembe na trgu morajo biti vključene v delovanje oddelka v najkrajšem možnem času.

Uspešnost delovanja prodajnega oddelka se preverja na osnovi sledečih kazalcev:

- primerjave uresničenega in načrtovanega izkupička na tedenski ali mesečni ravni za vsako posamezno oddajo;
- primerjave uresničenega in načrtovanega skupnega izkupička celotnega programa na mesečni osnovi;
- primerjave uresničenega in načrtovanega prodanega oglasnega prostora, ki se meri v odstotkih izkoriščenosti celotnega razpoložljivega »inventorija oglasnega časa« (celoten čas, ki je na voljo za oglasna sporočila in ga določi država – 12 minut na uro);
- opredelitev nastalih ugodnih ali neugodnih odmikov ter njihova razčlenitev na cenovni in količinski odmik.

Sistem nagrajevanja temelji na uresničevanju vseh navedenih dejavnikov in je sestavljen iz finančnega rednega dela ter izrednega dela plačila ter nefinančnega dela plačila, ki vsebuje druge ugodnosti.

Na prihodkovnem mestu odgovornosti ločimo dve vrsti odmika, in sicer odmik prodajne cene ter odmik obsega prodaje. Cenovni odmik opredelimo kot razliko med uresničeno in načrtovano prodajno ceno posameznih oddaj. Količinski odmik prodaje pa izračunamo kot razliko med uresničenim in načrtovanim obsegom prodaje oglasnega časa, ki pa se tudi razčleni na posamezne oddaje. Celotni prodajni odmik je seštevek obeh odmikov.

Merjenje uspešnosti prodajnega oddelka poteka v podjetju Pro Plus na posameznih mestih odgovornosti. Z razliko od splošnih kazalcev, navedenih v letnem poročilu podjetja, so prodajni kazalci odvisni od internega delovanja družbe. Zaradi zaupnosti podatkov bom navedel le indekse za leti 2002 in 2001. Ti indeksi v Preglednici 2 nazorno prikazujejo uspešnost in izpopolnjevanje delovanja prodajnega oddelka:

Preglednica št. 2: Prodajni indeksi 2002/2001

KAZALNIK	INDEKS 2002/2001	RAZLAGA
Povprečno število dnevno opravljenih prodajnih obiskov	<b>108</b>	Kaže na povečanje dejavnosti prodajnega oddelka
Povprečno trajanje prodajnega obiska	<b>98</b>	Kaže na boljšo učinkovitost prodajnih obiskov
Povprečni prihodek na prodajni obisk	<b>103</b>	Kaže na boljšo učinkovitost prodajnih obiskov
Povprečni stroški na prodajni obisk	<b>89</b>	Kaže racionalizacijo poslovanja prodajnega oddelka
Stroški reprezentance na prodajni obisk	<b>106</b>	Stroški so vezani na delavnost prodajnega oddelka
Odstotek naročil na 100 prodajnih obiskov	<b>95</b>	Posledica povečane konkurence na trgu.
Odstotek stroškov v zvezi s prodajnim osebjem v primerjavi s skupno vrednostjo prodaje	<b>94</b>	Posledica povečanega obsega prodaje.

Vir: Interni podatki Pro Plus, d. o. o.

Pri poslovanju prodajnega oddelka prihaja do več vrst prodajnih odmikov od planov prodaje, in sicer so posledica več dejavnikov:

- cene posamezne oddaje niso prilagojene lastni ceni ali povpraševanju na trgu;
- količina prodanega oglasnega časa je premajhna ali prevelika;
- odmiki zaradi nizke gledanosti (posledica so manjši prihodki od »poslov CPP«, ki pa pomenijo velik delež celotnih prihodkov v prodaji podjetja);
- odmiki, vezani na ključne kupce (umik večjega oglaševalca ali prihod novega);
- izjemni dogodki, ki precej vplivajo na prihodkovno plat podjetja (primer svetovnega prvenstva v nogometu).

Ugotavljanje navedenih odmikov poteka na osnovi dnevnih, tedenskih in mesečnih poročil o delovanju posameznih oddelkov. Oddelek trženja tako ob pomoči finančnega oddelka

pripravi mesečno poročilo o posameznih ključnih kupcih, definiranih po metodi ABC selekcije kupcev (v nadaljevanju). Običajno se prodajni odmiki skušajo nadomestiti s tako imenovanimi nadomestnimi strankami, ki se jih z ugodno ponudbo skuša prepričati v dodatna sredstva, namenjena oglaševanju in s tem pokrivanju prihodkovnih primanjkljajev.

### **3.3. NERAČUNOVODSKI VIDIK SPREMLJANJA USPEŠNOSTI PRODAJE**

Računovodske informacije v podjetju Pro Plus ostajajo glavni vir določanja glavnih ciljev prodajne politike. Ob tem pa se iz leta v leto pojavlja težnja po celovitem sistemu, ki bi spremljal celotno poslovanje podjetja, in to po načelu sicer samostojnega delovanja posameznih mest odgovornosti, hkrati pa bi odločevalcem v vodstvu podjetja zagotavljal nadzor nad celotnim poslovanjem.

V naslednjem poglavju sem skušal povezati, dopolniti in predlagati potrebne spremembe v delovanju posameznih oddelkov ter uvajanje dodatnih analiz in raziskav v povezavi z delovanjem podjetja, da bi lahko vzpostavilo sistem uravnoteženih kazalnikov, ki bi ustrezal njegovemu delovanju.

Podjetje ne uporablja spremljanja uspešnosti poslovanja na osnovi metode uravnoteženega sistema kazalnikov, čeprav je takšen način delovanja in dojemanja pravilnega spremljanja uspešnosti razmeroma učinkovit. Ob upoštevanju obstoječega stanja sem poskušal v celotno poslovanje in še posebej prodajno poslovanje uvesti različne vidike spremljanja uspešnosti po metodi uravnoteženih kazalcev.

#### **FINANČNI VIDIK**

Za uspešno oblikovanje uravnoteženih kazalnikov poslovanja je ključno povezovanje finančnih ciljev podjetja s strategijo podjetja. Dolgoročni finančni cilji se v podjetju Pro Plus navezujejo na strategijo podjetja – postati in ostati vodilna komercialna televizija tako po kakovosti kot po finančnih sredstvih. Vsi v podjetju se zelo zavedajo zastavljene strategije, zato je kakovost vseh storitev na visoki ravni in velika konkurenčna prednost Pro Plusa v primerjavi z nacionalno televizijo. Vodilna televizija po pritoku finančnih sredstev od oglaševalcev v podjetje pa mora vključevati tudi pričakovani donos vlagateljev kapitala.

Podjetje je s stopnjami rasti spreminjalo tudi svoje finančne cilje:

#### **- Faza rasti**

V tej fazi podjetje potrebuje velika vlaganja v svoj razvoj, zato so njegovi finančni cilji drugačni kot v drugih fazah. Podjetje je v tej fazi veliko sredstev namenilo oblikovanju

poslovnih prostorov, mobilnih in stacionarnih tehničnih zmogljivosti, pridobivanju novih oglaševalcev, nakupu in produkciji programa ter pridobivanju sposobnega strokovnega kadra, da bi doseglo splošne finančne cilje, in sicer rasti prodaje in prihodkov na televizijskem trgu.

#### - **Faza zrelosti**

V tej fazi je podjetje sedaj, saj ne vlaga več v dolgoročne projekte, temveč poskuša izboljšati obstoječe delovanje na trgu. S tem mislim predvsem na ohranjanje ali rahlo večanje tržnega deleža, povečanje domače in tuje dobičkonosne produkcije ter utrditev dolgoročnega sodelovanja z obstoječimi poslovnimi partnerji. Podjetje po pričakovanjih vlagateljev kapitala prinaša visoke donose na vloženi kapital, zato je zanje še vedno zanimivo, saj je potencialno še vedno dobra priložnost za oplemenitenje finančnih sredstev. Ključni finančni cilj v tej fazi je maksimalna donosnost lastniškega kapitala.

#### - **Faza upadanja**

Po trenutnih potencialih sodeč, je ta faza za podjetje še daleč. Lastniki so še vedno pripravljeni vlagati vanj, prinaša visoke donose na kapital, izboljšuje kakovost svojih storitev, večja tržni delež, skratka, še vedno posluje odlično v vseh ključnih segmentih poslovanja.

Podjetje upošteva vse segmente poslovanja, saj bi usmerjenost na posamezne segmente poslovanja vodilo v težave. Kazalniki, ki bi jih podjetje moralo v celoti upoštevati pri uresničevanju svoje zastavljene strategije, pa bi lahko bili:

- rast prihodkov (v %);
- rast dobička (v %);
- donosnost kapitala (ROE);
- donosnost sredstev (ROA);
- delež dodane vrednosti v prodaji;
- ekonomska dodana vrednost (EVA).



## **VIDIK POSLOVANJA S STRANKAMI**

Dolgoročno uspešno poslovanje s strankami je za podjetje Pro Plus še pomembnejše kot za druga podjetja, saj je mnenje strank o kakovosti storitev podjetja ključno pri ohranjanju in pridobivanju novih strank in s tem dodatnih prihodkov. Zaradi poudarka na odličnosti na področju odnosa s stranko bi moralo podjetje spremljati tudi več kazalnikov s tega področja.

Metoda ABC selekcije kupcev, ki jo podjetje uporablja pri klasifikaciji vrste kupcev, poleg finančnih upošteva tudi kazalnike o tem, v kolikšni meri se uresničuje strategija podjetja. Poleg indeksa zadovoljstva strank, ki je vključen v omenjeno metodo ABC, bi morali uvesti tudi kazalnik odzivnega časa za posamezno naročilo, delež novih strank v določenem časovnem obdobju in delež izgubljenih kupcev.

Res je, da se o večjih kupcih, ki spadajo v skupino kupcev A, vodi natančna evidenca finančnega značaja, ki pa bi morala biti po mojem mnenju dopolnjena z več informacijami nefinančnega značaja. Po mojem prepričanju bi morali v podjetju voditi evidenco vseh večjih dogodkov podjetja (obletnice delovanja, odprtje novih enot ...), pomembne dneve poslovnih partnerjev (rojstni dnevi, rojstvo otroka, študijski uspehi ...). Takšno spremljanje odnosov s strankami zahteva ogromno informacij in je v očeh nekaterih sporno, vendar iz lastnih izkušenj vem, da so tudi pri največjih poslih pomembne dobro premišljene malenkosti.

Pri vidiku poslovanja s strankami bi bilo treba zaradi poslovne usmerjenosti k strankam v primeru podjetja Pro Plus uvesti nekaj dodatnih kazalcev:

- kazalnik odzivnega časa za posamezno naročilo,
- delež novih strank v določenem časovnem obdobju,
- delež izgubljenih kupcev.

## **VIDIK NOTRANJIH PROCESOV**

Dobri odnosi s strankami so sicer zelo dober temelj uspešnega poslovanja, ki pa ga moramo dopolniti s hitrim in učinkovitim poslovnim procesom. V ostri konkurenci je zelo pomemben čas, v katerem predstavimo novo oddajo, saj je prvo predvajanje oddaje po raziskavah v povprečju 130-odstotno boljše gledano kot drugo in vsa nadaljnja predvajanja. Trend gledanja oddaj se po dveh predvajanjih umiri in zelo rahlo pada, prvo predvajanje

oddaje pa je zaradi sponzorjev in drugih oglaševalcev, ki želijo biti prvi, zelo pomembno tudi za imidž podjetja.

Če se pri vidiku notranjih procesov opremo na osnovne skupine procesov (Nemec, 2000, str. 504), lahko poslovni proces v podjetju Pro Plus opredelimo tako:

- **Skupina inovacijskih procesov** je v podjetju Pro Plus v domeni programskega in v manjši meri prodajnega oddelka, saj novosti večinoma predlaga programski oddelek, ki skrbi za zunanjo podobo izdelka (programov POP TV in KANAL A). Uvajanje novosti je v podjetju prav tako pod okriljem programskega oddelka, ki nadzoruje vsa pripravljalna dela za uvedbo novih oddaj, serij in dogodkov. Koordinacija teh procesov je v celoti prepuščena vodstvu programskega oddelka, vodstvo celotnega podjetja pa na osnovi različnih kazalnikov spremlja naslednje kazalce: povprečni čas izvedbe oddaje, gledanost posameznih oddaj, indeks zadovoljstva zaposlenih v programskem oddelku ...
- **Skupino proizvodnih procesov** lahko opredelimo kot produkcijo nove oddaje ali produkcijo informativnih dogodkov, izrednih dogodkov ... V podjetju Pro Plus za snemanje večine oddaj domače produkcije najemajo zunanje studije, saj je kalkulacija lastne cene produkcije domače oddaje pokazala, da je ugodnejša rešitev najem zunanjih sodelavcev. Edina produkcija, ki jo v celoti izvaja podjetje samo, je produkcija informativnega programa. Merjenje uspešnosti pa v proizvodnem procesu poteka na osnovi kazalnikov, ki sem jih omenil pri inovacijskih procesih, saj se ti skupini zaradi narave dela zelo prepletata.
- **Skupina poprodajnih procesov** v podjetju zajema ohranjanje visoke ravni sodelovanja s strankami. Ob tem bi bilo treba strankam tudi več svetovati, vendar je zaradi količine dela, ki jo ima prodajni oddelek v najbolj oglaševanih mesecih, to omejeno. Tako bi poleg kazalnikov, ki jih spremljajo v podjetju (delež prihodkov od oglasnega časa nove oddaje, deleža napak pri izvedbi naročil – napačno predvajanje oglasov ter časa za odpravo napake) morali uvesti tudi indeks svetovanja strankam, ki bi ga merili na osnovi svetovalnih ur določenim strankam. Ta indeks bi pomagal nazorno prikazati učinkovitost prodajnega oddelka, saj je zaradi posebnosti televizijskega oglaševanja dober nasvet veliko vreden.
- **Skupina okoljevarstvenih in regulacijskih procesov**, ki pa niso neposredno vezani na poslovanje s strankami. Ta skupina vključuje procese za zagotavljanje zdravja zaposlenih, varovanje okolja in socialne pomoči, čemur pa v podjetju Pro Plus ne namenjajo posebne pozornosti, saj gre za večinoma mlad kolektiv, v katerem do danes še ni bilo nobene upokojitve delavca ali primera socialne pomoči. Edini kazalnik, ki ga spremljajo v okviru tega procesa, je kazalnik fluktuacije zaposlenih.

## VIDIK UČENJA IN RASTI

Vidik učenja in rasti se opira na dejstvo, da ciljev podjetja ni mogoče uresničiti, če znotraj podjetja ni znanja in inovativnosti. Verjetno iz želje po dokazovanju in ustvarjanju nečesa novega je proces učenja in rasti podjetja Pro Plus zelo intenziven. Že samo dejstvo, da je podjetje v petih letih delovanja uspelo v večini segmentov prehiteti nacionalno televizijo, kaže na hitro uvajanje sprememb in dinamičen kolektiv.

Vidik učenja in rasti se tako opira na tri ključne dejavnike, ki jih avtorja definirata kot gibala učenja in rasti (Kaplan, Norton, 2000, str. 136):

- **Sposobnosti zaposlenih** so ob znanju in strokovnosti gonilo razvoja podjetja. Politika podjetja pri zaposlovanju je dobiti sposobnega in ambicioznega človeka ne glede na sredstva in prepreke. Ta način zaposlitvene politike je uspel pripeljati podjetje do sedanjega stanja. Uvajanje sistema uravnoveženega sistema kazalnikov pa bi zahteval spremembo vlog znotraj podjetja in dodatno izobraževanje zaposlenih.
- **Zmogljivost informacijskih sistemov**, ki v podjetju zelo učinkovito sledijo in podpirajo strategijo podjetja – ostati vodilna komercialna televizija v Sloveniji. Tako zaposleni dobivajo kakovostne informacije o strankah, poslovnih procesih in finančnih posledicah posameznih odločitev, kar je eden osnovnih pogojev za uspešno delovanje.
- **Motivacija, avtonomnost in usklajenost med zaposlenimi**, ki se kaže v kulturi podjetja. Kultura podjetja Pro Plus uspešno motivira zaposlene za delo v smeri, ki jo narekuje strategija podjetja.

Trije ključni kazalniki dosežkov, od katerih podjetje spremlja le enega, so zadovoljstvo zaposlenih, ohranjanje zaposlenih in produktivnost zaposlenih. Čeprav je produktivnost zaposlenih odsev zadovoljstva zaposlenih, bi bilo treba temu kazalniku dati večji pomen, saj je v večini podjetij največji potencial razvoja podjetja v zaposlenih samih, njihovi motivaciji in osebnem razvoju.

Za merjenje produktivnosti zaposlenih podjetje uporablja najpreprostejši kazalnik, in sicer prihodke na zaposlenega, ki meri, koliko proizvedejo zaposleni.

Preostali kazalniki, ki bi bili primerni za spremljanje pri vidiku učenja in rasti, so:

- indeks zadovoljstva zaposlenih,
- fluktuacija zaposlenih na ključnih delovnih mestih,
- povprečna stopnja izobrazbe,

- število ur izobraževanja na zaposlenega,
- povprečna starost zaposlenih,
- odsotnost z dela.

#### 3.4. PRIHODNJI RAZVOJ PRIPRAVE IN UPORABE NERAČUNOVODSKIH INFORMACIJ

Cilji podjetja se skozi leta spreminjajo glede na fazo, v kateri je podjetje. V vseh fazah rasti pa so za podjetje najpomembnejše informacije. Ta način razmišljanja, spremljanja strategije in vizije podjetja mora biti v sodobnem poslovnem svetu temelj delovanja vsakega posameznika na vseh ravneh v podjetju. Tako računovodske kot neračunovodske informacije so osnova za odločanje, v katero smer se bo razvijalo podjetje.

Vsi novejši modeli spremljanja uspešnosti poslovanja podjetja in managerski sistemi, ki omogočajo planiranje poslovanja, se opirajo na računovodske in neračunovodske informacije. Računovodske informacije so podatki iz preteklega delovanja in vsebujejo tudi potencialne anomalije, saj se okolje, v katerem podjetje deluje, iz dneva v dan spreminja. Dopolnjevanje informacij, ki jih pripravljajo informacijski podsistemi za glavni managerski sistem, lahko pričakujemo v smislu večjega poudarka na neračunovodskih informacijah, ki podrobneje opišejo razmere na trgu in na osnovi katerih lažje definiramo tekoče in prihodnje sodelovanje. Pri tem se bo smer pretoka informacij vedno nagibala v smer popolne informacije. Vsak podatek, informacija in poročilo, namenjeno vodstvu podjetja, bo tako podrobno pregledali pravni strokovnjaki, revizorji in drugi strokovnjaki, ki bodo vodstvu s skupnimi močmi zagotovili objektivno poročanje o vseh pomembnih vidikih poslovanja.

Nefinančni kazalniki se danes uporabljajo v vseh modelih spremljanja uspešnosti. Dva izmed najpogosteje uporabljenih modelov, model TQM (model celovitega upravljanja kakovosti) in model BSC (model uravnoteženih kazalnikov), se opirata tako na računovodske kot neračunovodske informacije. Ob tem nenehno stremita k dvosmerni komunikaciji v podjetju, saj morajo biti rezultati podjetja sad skupnega delovanja in stremenja vseh zaposlenih k skupnim ciljem, ne samo k ciljem podjetja. Neračunovodske informacije so pri tem ključne, saj njihova dodana vrednost k učinkoviti komunikaciji v podjetju poenoti podjetje v smislu natančnega sledenja strategiji in viziji podjetja.

Ob vsem tem je seveda bistven informacijski sistem, ki pripravlja računovodske in

neračunovodske informacije. Kakovost izložkov informacijskih sistemov je odvisna predvsem od vložkov v sistem. V primeru slabih in nepopolnih podatkov nikakor ne smemo pričakovati, da bo informacijski sistem dal popolne informacije. Zato je preverjanje resničnosti in ažurnosti podatkov ter informacij pred vnosom v sistem ključno za kakovosten izložek.

Če povzamem prihodnji razvoj neračunovodskih informacij, je treba njihovo pomembnost v prihodnje definirati na osnovi štirih pomembnih značilnosti in faz:

- treba je natančno opredeliti potrebe uporabnikov informacij;
- izbrati je treba mesta, kjer se bodo podatki in informacije zbirali in obdelovali;
- pot informacij do končnega uporabnika mora biti natančno določena in izdelana;
- za vse pomembne informacije je treba oblikovati baze podatkov, iz katerih se bodo črpali podatki in informacije, potrebne tako za neposredno odločanje kot za delovanje managerskih modelov odločanja.

Pri vsem tem pa je seveda najpomembnejše, da so informacije uporabne, saj je pri vedno večji količini informacij, ki so na voljo v sodobnem poslovanju, podajanje bistva informacije težko.

## SKLEP

Sodobno življenje je bolj dinamično in kakovostnejše. Ob vseh nadstandardnih stvareh, ki si jih kupci lahko privoščijo danes, in izdelkih, ki morajo imeti res veliko dodano vrednost za kupca, če jih želimo prodati, je zelo hiter razvoj podjetja več kot nujen. Nenehno prilagajanje globalni konkurenci sili podjetje k odličnosti poslovanja. Podjetja morajo svojemu jedru, zaposlenim v podjetju, omogočiti nenehno izpopolnjevanje potencialov in slediti njihovem osebnostnemu razvoju z nalogami, ki jih imajo v podjetju.

Spremljanje uspešnosti prodaje je glede na moje dosedanje izkušnje in delovanje v poslovnem svetu eden izmed segmentov delovanja podjetja, ki se mu posveča veliko pozornosti. Podjetje lahko naredi izdelek največje kakovosti, z najnižjo ceno in najboljšimi lastnostmi, pa kljub temu propade. Vzrok za to je slaba prodajna strategija, ki ne vsebuje pravilne komunikacije s trgov in učinkovite promocije izdelkov. Optimalno delovanje na trgu dosežemo le s pravilnim načrtovanjem delovanja na trgu in njegovim učinkovitim spremljanjem na vseh področjih delovanja podjetja.

Za spremljanje učinkovitosti poslovanja celotnega podjetja in prodaje podjetja so zelo pomembne računovodske informacije, katerih obdelavo in uporabnost sem predstavil v prvem delu specialističnega dela. Podal sem kar nekaj kazalnikov, ki na osnovi računovodskih podatkov in informacij ustvarjajo sliko o uspešnosti poslovanja podjetja. Ob tem sem omenil nekaj najpogosteje uporabljenih računovodskih kazalnikov, namenjenih tako zunanjim kot notranjim uporabnikom.

Neračunovodski vidik spremljanja uspešnosti delovanja prodaje in celotnega podjetja sem predstavil na osnovi metod in postopkov spremljanja poslovanja v drugem delu specialističnega dela, ki poleg računovodskih informacij vključujejo tudi neračunovodske informacije. Pri tem so ključni modeli za spremljanje uspešnosti posameznih poslovnih funkcij v podjetju in celotnega delovanja podjetja, ki so jih razvili znani ekonomisti ob sodelovanju s konkretnimi podjetji. Najpomembnejši in najpogosteje uporabljeni so modeli, ki se osredotočajo na celotno spremljanje poslovanja podjetja. Iz teh modelov se skozi čas razvijejo tudi managerski modeli za upravljanje podjetij, saj so vir kakovostnih informacij za vodstvo podjetja.

V drugem poglavju sem podrobneje predstavil tako imenovani uravnoteženi sistem kazalnikov (angl. *balanced scorecard*) avtorjev Kaplana in Nortona, ki je v bistvu kompleksni sodobni sistem nadziranja podjetja. Bistvo tega modela, ki na osnovi štirih vidikov poslovanja (vidik strank, vidik notranjih procesov, finančni vidik ter vidik rasti in učenja) natančno prikazuje uspešnost delovanja podjetja, je njegova izrazna vrednost za obstoječe in potencialne lastnike podjetja. Njegova posebnost in zelo uporabna lastnost pa

je celovito obravnavanje problematike merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja podjetja.

V slovenskih podjetjih pa se modeli spremljanja uspešnosti poslovanja, seveda s precejšnjim zamikom, skušajo uveljavljati predvsem z vzpostavljanjem bistvenih kazalcev poslovanja, iz katerih skuša nato vodstvo povzeti probleme in nevarnosti poslovanja podjetja.

Tretji del pa je v celoti namenjen obravnavi spremljanja uspešnosti celotnega podjetja ob poudarku na delovanju prodajnega oddelka podjetja Pro Plus, d. o. o. Ob tem sem predstavil kakovostno povezanost trženjskega, računovodskega ter managerskega informacijskega sistema, ki podjetju zagotavlja veliko prednost pred konkurenco. Njihovo medsebojno sodelovanje je vezano pripravo informacij ter spremljanje skupnih ciljev in strategije podjetja. Podjetje Pro Plus, d. o. o., je skoraj 100-odstotno v tuji lasti, zato je zanimivo za preučevanje predvsem z vidika spremljanja uspešnosti prodaje. Tako zelo podrobno, ažurno in natančno spremljanje prodajnega dogajanja tako na globalni kot na lokalni ravni ima le peščica slovenskih podjetij. Informacijski sistem, neposredno vezan na določene poslovne enote po svetu, zagotavlja neskončen vir informacij tako za lastnike kot tudi za vodstvo podjetja. Pri tem so seveda v ospredju razvoj prodajnega oddelka ter natančno preučevanje trga in s tem prilagajanje njegovim spremembam z vsemi dejanji.

Pomembnost informacij se sicer preveša na stran neračunovodskih informacij, ki pa niso alternativa računovodskim informacijam, temveč dodana vrednost pri oblikovanju optimalnih informacij, ki so potrebne za učinkovito delovanje podjetja na trgu. Tako trženjski kot preostali oddelki v podjetjih se morajo zavedati da je le njihovo medsebojno sodelovanje in uresničevanje zastavljene strategije vir zdravega in uspešnega obstoja ter razvoja podjetja. Le takšno razmišljanje vseh zaposlenih v podjetju lahko ta cilj uresniči.

## LITERATURA IN VIRI

1. Bergant Živko: Sodobni pogledi na ugotavljanje uspešnosti podjetja. Slovenska ekonomska revija, Ljubljana, 1998, 3, str. 87–101.
2. Bergant Živko: Izrazna moč izkaza uspeha in izkaza finančnih tokov. Bančni vestnik, Ljubljana, 1998, str. 20–24
3. Bodnar George H.: Accounting information systems: Boston: Allyn and Bacon, 1980, str. 476
4. Božič Jana: Slovenia Media Guide. Marketing Magazin Slovenija, Ljubljana, 2001, str. 41
5. Cooper, R., Kaplan, R. S., : Measure Costs Right: Make the right decisions, Getting Numbers You Can Trust, Boston, 1991
6. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995, str. 274
7. Hočevar Marko: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002, str. 143
8. Horngren Charles T., Harrison Walter: Accounting; Prontice Hall, 1989, str. 1180
9. Howell Robert A., Soucy Stephen R.: Operating controls in the new manufacturing enviroment. Management accounting, New York, 1987, OCT., str. 25–31
10. 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
11. Kavčič Slavka: Organizacijski ustroj in njegovo razmerje do finančne službe: 33. simpozij o sodobnih metodah v račun. in poslovnih financah: Zveza računovodij, revizorjev in finančnikov Slovenije, Portorož 2001
12. Kaplan Robert s., Norton David P.: Uravnoteženi sistem kazalnikov. Preoblikovanje strategije v dejanja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 2000, str. 343
13. Kaplan Robert s., Norton David P.: Balance scorecard-measures that drive performance. Harward business review, Boston 1992, JAN./FEB., str. 71–79



14. Kotler Philip: Marketing Management – Trženjsko upravljanje. Ljubljana: Slovenska knjiga, 1994, str. 832
15. Maskell Brian H.: Performance measurement for world class manufacturing- Corporate controller, 1992, JAN/FEB., str. 44–48
16. Meigs Robert F., Meigs Mary A., Bottner Mark: Accounting: The basis for business decisions: New York: McGraw-Hill, 1996, str. 1096
17. Mihelčič Miran: Analiza organizacije združbe ob uvajanju modela evropske nagrade za kakovost Sloveniji. Zbornik 2. posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož: ZES, 1996, str. 137–147
18. Mramor Dušan: Slovar poslovno finančnih izrazov. Ljubljana: GV 1999, str. 116
19. Neely Andy; Measuring business performance; London; str. 948, The Economist, 1998, str. 208
20. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika in organizacija podjetja. 1. knjiga: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995, str. 344
21. Rebernik Miroslav: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Gospodarski Vestnik, 1994, str. 298
22. Romney, Marshall B., Steinbart, Paul John: Accounting information systems: London; Prentice Hall, 2000, str. 729
23. Tekavčič Metka: Od »ABC« do »ABM«. Obravnavanje stroškov po aktivnostih poslovnega procesa kot sestavni del poslovanja na temeljih analize aktivnosti. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij, Zbornik referatov. Portorož, oktober 1994. Ljubljana: Im Veritas, 1994, str. 181–195
24. Tekavčič: Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa – doktorska disertacija; Ljubljana, 1995
25. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Kokotec-Novak Majda, Melavc Dane: Finančno računovodstvo. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev 1999, str. 841
26. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec Novak Majda: Poslovodno računovodstvo, Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001, str. 620
27. Turk Ivan: Pojemnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana; Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000, str. 1083

28. Wilkinson Joseph, Cerullo Michael J.: Accounting information systems: Essential concepts and applications; New York, 1997

VIRI:

1. AGB – interni podatki raziskave o gledanosti Televizije, 2002
2. AGB – interni podatki raziskave o gledanosti Televizije, 2003
3. Interni podatki Pro Plus, d. o. o.
4. Letno poročilo Pro Plus, d. o. o., za leto 2002
5. Letno poročilo Pro Plus, d. o. o., za leto 2003
6. Raziskava medijev v Sloveniji; Mediana; 2001; Inštitut za raziskavo medijev, str. 307
7. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002, str. 319
8. <http://www.concentric.net/~Allmedia/science.html>
9. Aalto-Setälä, Actual market prices and consumer price knowledge; Survey; The Journal of product & Brand Management, Volume 12; Number 3; 2003; MCB University press ISSN 1061-0421
10. Nickols Fred: Accountability scorecard: Reconciling and integrating stake holder needs & requirements, internet, 1997, str. 8
11. <http://www.pop-tv.si>
12. Prezentacija Pro Plus, d. o. o., 2002, str. 25