

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO
**RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA STRATEŠKO
ODLOČANJE**

Ljubljana, maj 2004

ZURIFA ČEMAN

IZJAVA

Študent/ka ZURIFA ČEMAN izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. MARKA HOČEVARJA in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1. RAČUNOVODSTVO IN INFORMACIJE	2
1.1. Računovodski informacijski sistem	3
1.2. Uporabniki računovodskih informacij	5
2. SODOBNO POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO	6
2.1. Teoretična izhodišča slovenskega poslovnega računovodstva	6
2.2. Predračunske informacije kot podlaga strateškemu odločanju	7
2.3. Kritika poslovnega računovodstva	9
2.4. Smeri razvoja poslovnega računovodstva	10
3. VLOGA RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ V PROCESU	11
 STRATEŠKEGA ODLOČANJA	11
3.1. Strateško računovodstvo	12
3.1.1. Strateško poslovnno računovodstvo	13
3.1.2. Strateško računovodstvo za zunanje poročanje.....	14
3.1.2.1. Tehnika sodobnega računovodskega poročanja za zunanje uporabnike.....	15
3.1.3. Strateško računovodstvo za notranje poročanje	16
3.2. Uravnoveženi sistem kazalnikov	17
3.2.1. Finančni vidik.....	19
3.2.2. Vidik poslovanja s strankami	20
3.2.3. Vidik notranjih poslovnih procesov	21
3.2.4. Vidik učenja in rasti	21
3.3. Prednosti in slabosti uravnoveženega sistema kazalnikov	22
3.4. Pomen nefinančnih informacij pri spremljanju uspešnosti poslovanja v	24
 slovenskih podjetjih	24
3.5. Ključni dejavniki uspešnega strateškega računovodstva	26
3.5.1. Sodobno poslovnno računovodstvo in izbira strategije.....	27
3.5.2. Namen sodobnega poslovnega računovodstva in cilj podjetja.....	28
3.5.3. Informacijska tehnologija in vlaganja v računovodsko informacijski sistem	29
3.5.4. Stroški, pomembni za strateško odločanje	31
3.5.5. Mesta odgovornosti kot orodje izboljšanja poslovanja	33
3.5.6. Povratne informacije in proces strateškega učenja	34
3.5.7. Nujnost razlikovanja finančnega in poslovnega računovodstva	35
3.5.8. Pomen neračunovodskih informacij za strateško odločanje	37
3.5.9. Prednosti in slabosti nefinančnih kazalnikov poslovanja.....	37
3.5.10. Nezdostno teoretično ozadje poslovnega računovodstva	38
SKLEP	39
LITERATURA	41

UVOD

Okoliščine, v katerih delujejo podjetja, so se v zadnjem desetletju bistveno spremenile. Globalizacija poslovanja, sprememba proizvodjalne filozofije iz produktivnosti h gibljivosti, skrajševanje življenjskega cikla proizvodov, vedno večje tveganje poslovanja ter druge hitre in stalne spremembe v okolju so zelo zapletle poslovodsko odločanje. V boju za obstanek preživijo le podjetja, ki se pravočasno in učinkovito odzovejo na priložnosti in grožnje v spreminjajočem se okolju. Zato v novih okoliščinah poslovanja odločitve ne smejo temeljiti na osebni intuiciji in naključju, temveč se mora poslovodstvo odločati na podlagi informacij.

Uspešnost poslovanja podjetja je teoretike in praktike zanimala že od nekdaj. Managerji v podjetjih uporabljajo informacije o uspešnosti poslovanja kot podlago za sprejemanje nadaljnjih poslovnih odločitev, lastniki podjetij se na njihovi podlagi odločajo o nagrajevanju zaposlenih, naložbah in vrsti drugih strateških vprašanj, analitiki jih potrebujejo za različne študije, obstaja pa še vrsta drugih subjektov, ki jih uspešnost poslovanja prav tako zanima zaradi njihovih posebnih interesov. Pri sprejemanju odločitev ima odločevalec vedno na voljo več možnosti. Najboljša je tista, s katero bo zastavljeni cilj dosežen ob čim manjšem tveganju. Za ovrednotenje posameznih možnosti pa potrebujemo dober informacijski sistem, ki nam priskrbi vse relevantne informacije.

V zadnjih nekaj letih se je pomen informacij o uspešnosti poslovanja izrazito povečal. V literaturi s področja poslovnih ved lahko že od konca osemdesetih let spremljamo številne prispevke, ki poudarjajo vlogo sodobnih informacij pri celovitem spremljanju uspešnosti poslovanja, saj naj bi omogočale sprejemanje pravih poslovnih odločitev. Bistvene so predvsem ugotovitve, da tradicionalna računovodska poročila in izkazi, v katerih prevladujejo finančni podatki in informacije, niso zadostna podlaga za presojo, ali podjetje posluje uspešno ali ne. Osredotočena so izključno na dogajanje znotraj podjetja in se v prvi vrsti ukvarjajo z operativno učinkovitostjo poslovanja.

Diplomsko delo je razdeljeno na tri poglavja. Vsebinsko sem se najprej osredotočila na teoretični pregled področja računovodstva in v njegovem okviru na področje sodobnega poslovodnega računovodstva. Drugo poglavje je namenjeno poslovodnemu računovodstvu, predstavitvi njegovih prispevkov k strateškemu odločanju in hkrati njegovi kritiki in omejitvam. Bistveni namen poslovodnega računovodstva je po tradiciji pomagati poslovodstvu pri sprejemanju odločitev. V zadnjem času pa je deležno precejšnjih kritik o nezmožnostih zadovoljevanja sodobnih informacijskih potreb. Glavna kritika se nanaša na dejstvo, da poslovodno računovodstvo ne daje informacij za strateške odločitve.

V tretjem poglavju, ki predstavlja osrednji del diplomskega dela, sem predstavila novo vejo računovodstva - strateško računovodstvo kot nadgradnjo poslovodnega računovodstva. Opredelila sem razloge, zaradi katerih se računovodskim informacijam v zadnjem času

pripisuje vse večji pomen, kjer sem vključila tudi informacije, ki so poleg finančnih informacij managementu nujno potrebne pri sprejemanju strateških odločitev. Dostopnost uporabnih informacij ob pravem času je eden izmed glavnih problemov, ki otežuje sprejemanje strateških odločitev managerjev.

Računovodski izkazi so zapis dogodkov, ki so se zgodili v preteklosti, uporabniki računovodskih informacij in lastniki pa potrebujejo za odločanje tudi najnovejše in druge informacije. Računovodski izkazi morajo potemtakem zadovoljevati splošne potrebe večine uporabnikov, zato tudi ne dajejo vseh informacij, ki bi jih uporabniki morebiti potrebovali pri gospodarskem odločanju.

1. RAČUNOVODSTVO IN INFORMACIJE

Namen računovodskega informiranja v podjetju je omogočiti uporabnikom računovodskih informacij kar najboljše presojanje, ocenjevanje, sklepanje in poslovno odločanje. Računovodsko informiranje je posrednik med upravljalnim in izvajalnim sistemom v okviru podjetja, pa tudi med njim in uporabniki zunaj njega. Na kratko bom povzela definicijo pojmov računovodski podatek in računovodska informacija:

- Računovodski podatek je podatek, ki pride iz računovodskega obravnavanja in izraža kako nevtralno dejstvo.
- Računovodska informacija je plod računovodskega obravnavanja podatkov, je problemsko usmerjena in kot taka podlaga za poslovno odločanje. Lahko ima obliko računovodskega izkaza in/ali računovodskega poročila (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 225).

V slovenskem računovodskem standardu SRS 30- Računovodsko informiranje je zapisano, da morajo biti računovodske informacije uporabnikom razumljive ter bistvene, zanesljive in primerljive. Na **bistvenost** vplivata njihova vrsta in pomembnost za posameznega uporabnika; stopnja bistvenosti iste informacije je torej lahko za različne uporabnike različna. **Zanesljivost** informacij je zagotovljena, če le - te ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter se uporabniki lahko nanje zanesejo, ker zvesto predstavljajo pomembne pojave; biti morajo popolne in dovolj upoštevati potrebo po previdnosti. Da so informacije lahko podlaga za oblikovanje sodb, pa je nujno potrebna **primerljivost** informacij.

Pri oblikovanju računovodskih informacij je potrebno upoštevati naslednje tri predpostavke (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 225):

- upoštevanje nastanka poslovnih dogodkov - poslovni dogodki se pripoznajo, ko se pojavijo, in ne šele ob plačilu;
- upoštevanje časovne neomejenosti delovanja - podjetje obravnavamo kot delujoče, ki nima niti namena niti potrebe, da bi ustavilo poslovanje;

- upoštevanje resnične in poštene predstavitve v razmerah spreminjanja vrednosti evra in posamičnih cen, ne pa tudi hiperinflacije - spremembe posamičnih cen in vrednosti evra moramo resnično in pošteno prikazati, pri pojavu hiperinflacije pa je treba gospodarske kategorije v celoti prevrednotiti, da bi jih izrazili v končni kupni moči denarne enote.

Informacije morajo biti pomembne, popolne, ustrezne po obsegu, pravočasne in lahko dostopne. *Pomembne informacije* so tiste, katerih posledica so ukrepi, ali ki so koristne za nameravane ukrepe, tako da si z njimi olajšamo pot do cilja. O *popolnih informacijah* govorimo takrat, ko imamo zanesljive informacije o vseh dejavnikih, ki so potrebni pri sprejemanju poslovne odločitve. *Informacije, ustrezne po obsegu* so tiste, ki se ujemajo z zmožnostjo prejemnika informacij, saj prenasičenost informacij lahko povzroči izgubo pomembnih informacij. O *pravočasnih informacijah* govorimo, ko so na voljo takrat, ko je na odločitev še mogoče vplivati. *Lahko dostopne* pa so tiste, ki so predstavljene na preprost način in v obliki, ustrezni za poslovne odločitve (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 30-33).

Naloga računovodstva je torej ta, da zagotovi uporabne informacije, ki so potrebne pri odločanju. Računovodja se mora izogniti prevelikemu kopičenju informacij s tem, da izloči nepomembne informacije, mora predstaviti informacije na lahko razumljiv način in mora poznati cilje uporabnikov informacij zato, da pripravi informacije, ki so povezane s temi cilji. To pomeni, da mora računovodja vedeti, kdo uporablja računovodske informacije, zakaj in na kakšen način (Arnold, Hope, 1990, str. 30).

1.1. Računovodski informacijski sistem

V podjetju je več informacijskih sistemov. Največji vir finančnih informacij je računovodski informacijski sistem. Cilj računovodskega informacijskega sistema je predelava oziroma obdelava podatkov na način, da ti pridobijo vrednost in koristnost za uporabnika in tako postanejo informacije. Podatek je nevtrarno sporočilo o določenem dejstvu, ki še ni ovrednoteno in pripravljeno za sprejem katerekoli poslovne odločitve. Informacije morajo biti aktualne, za kar so pri sodobnem informacijskem sistemu nujno potrebni računalniki. Izhodne informacije informacijskega sistema tvorijo osnovo za poslovno odločanje ter nudijo vpogled v finančno stanje podjetja. Računovodstvo je v podjetju servisna dejavnost, od katere se zahteva, da tistim, ki si prizadevajo za uspešnost podjetja, pomaga na eni strani sprejemati poslovne odločitve in na drugi ugotoviti, kakšno je finančno stanje podjetja.

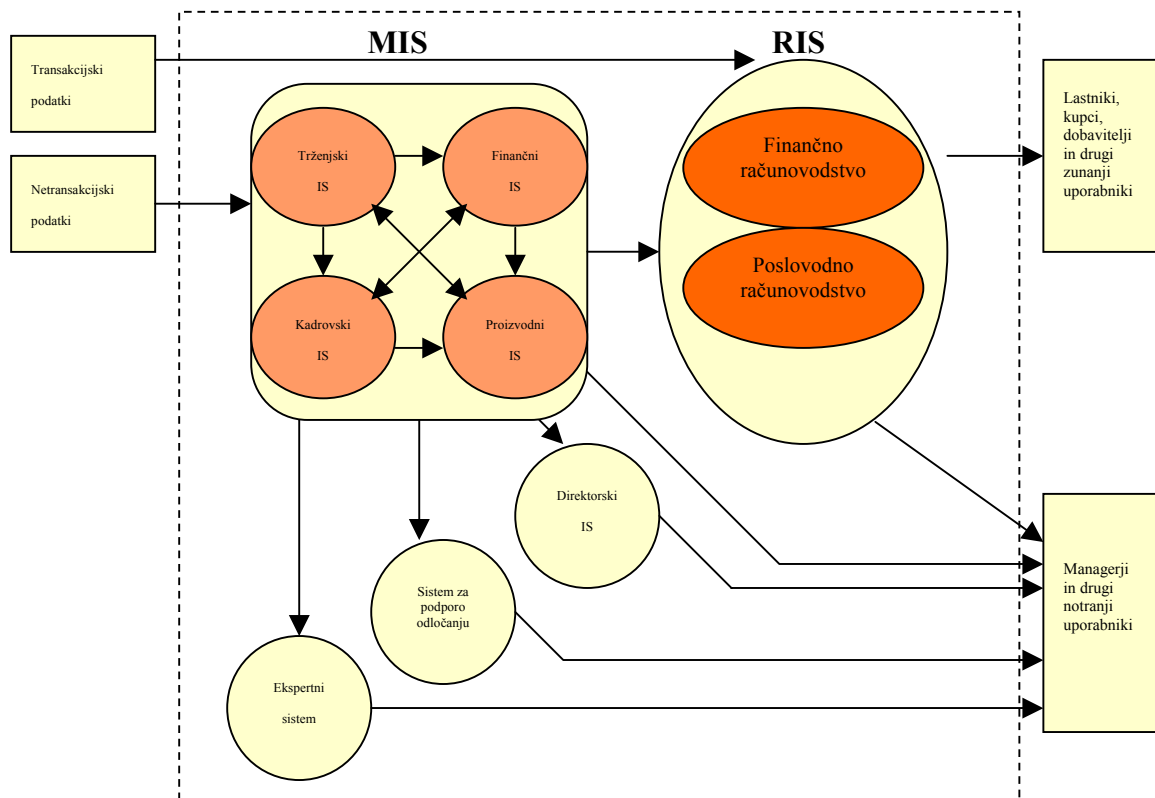
Slika 1 nazorno predstavlja medsebojno povezavo posameznih informacijskih sistemov in podsistemov v podjetjih za sprejemanje odločitev. Managerji ponavadi pridobivajo informacije preko managerskega informacijskega sistema (MIS). Funkcija tega sistema je pomagati managerjem pri sprejemanju odločitev na vseh ravneh podjetja, in sicer tako, da pridobiva podatke iz ostalih informacijskih podsistemov, od katerih so najbolj koristni funkcijski informacijski sistemi, ki podpirajo poslovne funkcije. To so trženjski, finančni,

kadrovski, proizvodni in nekateri drugi funkcijski informacijski sistemi (Wilkinson & Cerullo, 1997, str. 15).

Sistemi za podporo odločanju (angl. decision support systems) in ekspertni sistemi (angl. expert systems) omogočajo odločevalcu tudi manipuliranje z različnimi odločitvenimi modeli. Ti sistemi niso le vir informacij, temveč pomagajo pri sprejemanju odločitev. Podatke običajno dobijo iz MIS-a. Ekspertni sistemi so namenjeni reševanju dobro strukturiranih problemov, kjer so pravila jasna. Sistemi za podporo odločanju pa so namenjeni odločitvam, kjer je prisotno veliko negotovosti, kar velja za vse strateške odločitve.

Drugi pomembnejši informacijski sistem predstavlja računovodski informacijski sistem (RIS). Razmerje med managerskim in računovodskim sistemom je precej zapleteno. Po mnenju nekaterih je RIS podsistem MIS-a, saj ta vsebuje širšo bazo podatkov. Z vidika uporabnikov je slika drugačna, saj RIS pripravlja informacije za širši krog uporabnikov, ne samo za managerje. Ne glede na pomembnost je za učinkovito delovanje vseh informacijskih sistemov potrebna njihova medsebojna povezava, ki je razvidna iz Slike 1. Računovodski informacijski sistem je najpomembnejši vir finančnih informacij v podjetju, je enotna struktura znotraj podjetja ali kake druge organizacije, ki s pomočjo fizičnih in drugih virov prevaja ekonomske podatke v računovodske informacije z namenom, da bodo različni uporabniki te informacije lahko koristno uporabili (Wilkinson & Cerullo, 1997, str. 8).

Slika 1: Povezava informacijskih sistemov v podjetju



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

1.2. Uporabniki računovodskih informacij

Računovodstvo pripravlja informacije tako za notranje kot zunanje uporabnike. Uporabnike računovodskih informacij in pogloblitve vrste računovodskih informacij, ki vsako posamezno skupino teh uporabnikov zanimajo, sem povzela v Tabeli 1.

Tabela 1: Uporabniki računovodskih informacij in njihove potrebe po računovodskih informacijah

Uporabniki računovodskih informacij	Vrste računovodskih informacij, ki jih potrebujejo
Posloводство podjetja, Upravni in nadzorni organi podjetja	Računovodske informacije o sprotni in končni plačilni sposobnosti podjetja, o finančnem položaju podjetja in o donosnosti poslovanja razčlenjeni po sestavinah.
Zaposleni v podjetju	Čista dobičkonosnost poslovanja in stopnja udeležbe zaposlenih v dobičku podjetja, dolgoročne možnosti za zaposlitev, kakovost posloводства.
Obstoječi in potencialni lastniki podjetja	Velikost in ustaljenost donosa v obliki dividend ali deležev v čistem dobičku, politika delitve čistega dobička, dolgoročna čista dobičkonosnost podjetja, kakovost posloводства.
Posojilodajalci (banke in drugi financerji)	Sposobnost podjetja za redno odplačevanje posojil ter v zvezi s tem dolgoročna donosnost sredstev, finančni položaj, kakovost posloводства.
Dobavitelji podjetja	Dolgoročna donosnost sredstev, kakovost posloводства.
Kupci podjetja	Dolgoročna donosnost sredstev in s tem možnost ohranjanja ustaljenega poslovanja, finančni položaj podjetja, kakovost posloводства.
Konkurenčna podjetja	Poskus ugotavljanja možnosti nakupa podjetja oz. možnosti biti kupljen s strani proučevanega podjetja in v zvezi s tem predvsem čista dobičkonosnost, finančni položaj, kakovost posloводства.
Država in njeni organi	Razmeščenost različnih dejavnikov (tudi zaposlenih) in ugotavljanje možnosti uživanja posebnih pravic zaradi monopolnega položaja in naravne rente (v povezavi s potencialnim uvajanjem dajatev).
Javnost	Poskus ugotavljanja, ali podjetje ogroža človekovo okolje, kakšne so gospodarske in finančne možnosti podjetja za pomoč pri reševanju krajevnih problemov in možnosti zaposlovanja; v zvezi s tem jo zanimata predvsem dobičkonosnost poslovanja in finančni položaj podjetja.

Vir: Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 226, tč. 30.49.

Informacijske potrebe zunanjih in notranjih uporabnikov so precej različne, zato se je računovodstvo temu prilagodilo z delitvijo v dve veji, in sicer v finančno in poslovodno računovodstvo. Finančno računovodstvo pripravlja informacije za zunanje uporabnike in spremlja poslovne dogodke podjetja z drugimi partnerji. Njegova naloga je, da v dogovorjenem in uporabnikom računovodskih informacij razumljivem jeziku nudi informacije o tem, kar se je v poslovnem življenju podjetja zgodilo. Poslovodno računovodstvo pa predstavlja tisti del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije, potrebne pri odločanju v sklopu posameznega podjetja.

Cilj finančnega računovodstva je torej povezan s preteklostjo, medtem ko je cilj poslovodnega računovodstva povezan s prihodnostjo. Če o doseganju omenjenih ciljev razmišljamo povsem načelno, lahko ugotovimo, da ju ni lahko dosežati. Računovodstvo namreč ni znanstveno natančna veda, kar pomeni, da se pri računovodskem delu pogosto poslužujemo približnih oziroma predračunanih velikosti.

V naslednjem poglavju bom podrobneje predstavila funkcijo sodobnega poslovodnega računovodstva v podjetju, njegove prednosti in pomanjkljivosti ter povzela nekatere predloge, ki izboljšujejo uporabnost predračunskih informacij v procesu odločanja. Prihodnost je namreč povezana z veliko negotovostjo, zato ne moremo natančno poznati vrednosti, ki jo bo neko sredstvo doseglo ob preoblikovanju v denarno obliko oziroma vrednosti, ki bo potrebna za poravnavo neke obveznosti.

2. SODOBNO POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO

2.1. Teoretična izhodišča slovenskega poslovodnega računovodstva

Ena od posebnosti slovenskega poslovodnega računovodstva je njegova teoretična opredelitev. V literaturi ponavadi najdemo tri vrste računovodstva: stroškovno, finančno in poslovodno računovodstvo. Kavčič, Koželj in Odar (1998, str. 41) povzemajo definicije iz domače literature. **Finančno računovodstvo** je tista vrsta računovodstva, ki spremlja poslovne dogodke, ki se pojavljajo v gospodarskih družbah v povezavi z zunanjim okoljem, in pripravlja podatke, ki so v interesu zunanjih uporabnikov. **Stroškovno računovodstvo** je vrsta računovodstva, ki spremlja in proučuje poslovne dogodke znotraj gospodarske družbe. Turk (1985, str. 21) dodaja, da je stroškovno računovodstvo usmerjeno navznoter, pri katerem imamo opravka z računovodskim spremljanjem in proučevanjem prvin poslovnega procesa od tistega trenutka dalje, ko so že na razpolago, čeprav se še ne trošijo; stroškov in učinkov pri poslovnem procesu; poslovnega izida posameznih sestavnih delov celotnega poslovnega procesa in poslovanja organizacijskih enot. **Poslovodno računovodstvo** nima posebnega področja spremljanja in proučevanja pojavov, temveč označuje tisti del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije, potrebne pri odločanju v sklopu

posamezne gospodarske službe. Torej del finančnega in del stroškovnega računovodstva, ki pripravlja informacije za poslovno odločanje. Treba je še dodati, da v poslovnem računovodstvu delovanje sprožajo potrebe po računovodskih informacijah. (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 18).

Turk, Kavčič, Kokotec-Novak (2001, str. 17) poslovodno računovodstvo opredelijo kot »usmerjeno k oblikovanju računovodskih informacij, ki se uporabljajo pri poslovnih odločitvah. Računovodske informacije so tiste, ki zadevajo vrednostno izražene poslovne dogodke.«

Poslovodno računovodstvo je moč razdeliti na tri razsežnosti. *Prva razsežnost* se nanaša na dva dela, ki sestavljata poslovodno računovodstvo. V prvem delu se oblikujejo predračunske informacije, potrebne za sprejemanje odločitev pri načrtovanju in pripravljanju izvajanja kot odločevalnih funkcijah. V drugem delu se oblikujejo obračunske informacije, potrebne za sprejemanje odločitev pri nadziranju in pripravljanju izvajanja kot odločevalnih funkcijah. *Druga razsežnost* je povezana s poslovnimi funkcijami. Če so le-te predmet odločitev o prihodnjem delovanju ali spremljanju njihovega uresničevanja, pridemo do računovodskih informacij za sprejemanje odločitev o tehnični, kadrovski,¹ nakupni, proizvodjalni, prodajni in finančni funkciji. *Tretja razsežnost* pa odseva dejstvo, da se odločitve sprejemajo na ravni organa upravljanja in na različnih ravneh poslovodstva. Informacije npr. za nadzorni svet delniške družbe so okvirnejše, ker se odloča o strategiji, nasprotno pa so informacije za ravnateljstvo kot najvišjo raven poslovodstva podrobnejše, ker se odloča o konkretnih nalogah (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 19-20).

2.2. Predračunske informacije kot podlaga strateškemu odločanju

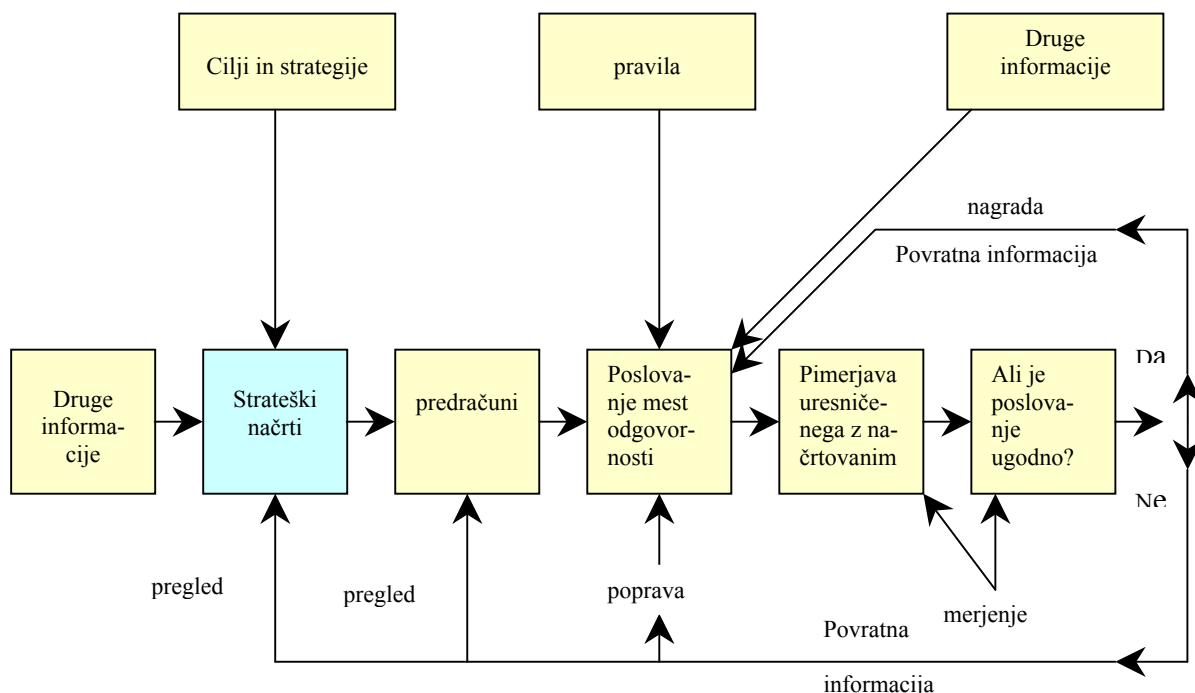
V poslovnem računovodstvu se vse začne s potrebami po računovodskih informacijah v odločevalnem sistemu. To pomeni, da mora neposredno koristiti tistim, ki odločajo, saj ne zadoščajo nevtralni knjigovodski podatki, temveč so potrebne problemsko usmerjene računovodske informacije.

Računovodske predračunske informacije so pomembnejše od obračunskih, saj omogočajo odločanje o programih in strateških načrtih, letnih načrtih, ki vključujejo količinske načrtovane kategorije za enoletno poslovanje ter odločanje o oceni uspešnosti poslovanja poslovodij na podlagi primerjave med načrtovanim in uresničenim poslovanjem.

¹ Pripravljanje računovodskih informacij za odločitve o kadrovski funkciji v sklopu poslovodnega računovodstva je ena od posebnosti slovenskega poslovodnega računovodstva. V tuji literaturi se te informacije pripravljajo v sklopu managementa človeških virov (ang. human resource management).

Slika 2 prikazuje proces strateškega odločanja, ki se začne s postavitvijo strateškega načrta podjetja. Strateški načrti so podlaga za sprejemanje letnega načrta podjetja. Odločitve, ki jih sprejemajo v podjetju, temeljijo predvsem na podatkih o možnem prihodnjem delovanju podjetja. Da poslovodje ugotovijo uspešnost doseganja zastavljenih ciljev, je potrebna primerjava uresničenega z načrtovanim, kar hkrati omogoča ugotavljanje nepravilnosti v poslovanju podjetja in pravočasno sprejetje ukrepov za odpravo vzrokov in posledic odmikov med načrtovanim in uresničenim.

Slika 2: Vloga informacij v poslovodnem odločanju



Vir: Hočevar, 2003, str. 24.

Vprašamo se lahko, če obračunski računovodski izkazi podjetij kažejo pravo sliko o njihovem poslovanju v preteklosti, obenem pa se lahko vprašamo tudi, če je mogoče iz računovodskih podatkov, ki so podlaga za sestavo obračunskih računovodskih izkazov, oblikovati ustrezne računovodske informacije za odločanje o prihodnosti. Odgovora na obe vprašanji sta negativna, saj finančni kazalniki, ki jih oblikujemo na podlagi podatkov v klasičnem računovodstvu ne zadovoljujejo več informacijskih potreb zlasti notranjih uporabnikov računovodskih informacij.

2.3. Kritika poslovnega računovodstva

Prvo obsežnejšo kritiko poslovnega računovodstva sta objavila Johnson in Kaplan (1987), katerima so kasneje sledile tudi kritike ostalih avtorjev. Čadež (2000, str. 26) povzema njihove kritike, ki se nanašajo predvsem na naslednja tri področja:

- poslovno računovodstvo ne zadovoljuje več potreb po informacijah, ki se pojavljajo v sodobnem poslovno-konkurenčnem okolju;
- tradicionalne metode kalkuliranja stroškov dajejo napačne informacije o stroških proizvodov, ker so splošni stroški nepravilno razporejeni na proizvode;
- poslovno računovodstvo je usmerjeno skoraj izključno navznoter v podjetje, ne daje pa informacij o zunanjem okolju, ki so najpomembnejše za sprejemanje strateških odločitev.

Imamo torej problem in k njegovemu razreševanju lahko načelno pristopimo na dva načina. Prva možnost je, da preoblikujemo filozofijo računovodskega dela, s spremembo računovodskih načel, usmeritev, pristopov k vrednotenju gospodarskih kategorij in podobno. Druga možnost pa je, da v klasičnem računovodstvu nezadovoljivo pojasnjena finančna razmerja pojasnimo nefinančno, to je na opisni način. K uporabi druge možnosti se nagibajo številni strokovnjaki s področja računovodstva, kar ima za posledico oblikovanje vse številnejših sistemov nefinančnih kazalnikov poslovanja.

Kritiki v zadnjih letih predvsem omenjajo »konzervativnost«, ki je že vseskozi pomembna značilnost računovodskega dela. Ugotavlja se, da računovodje nikoli niso bili zelo inovativni, včasih se celo nerazumno upirajo spremembam. Posledica tega je, da se v računovodstvu že od nekdanj uporabljajo skrbno preverjeni pristopi. Slabost te konzervativnosti je počasno prilagajanje hitro spreminjajočim se razmeram pri poslovanju podjetja.

Računovodske informacije, kot najpomembnejša kategorija informacij o poslovanju podjetij imajo tudi določene omejitve, ki se jih morajo zavedati tako njihovi oblikovalci kot tudi uporabniki. Te omejitve se kažejo predvsem v naslednjem (Hočevar, Igličar, Zaman, 2000, str. 24):

- računovodske informacije predstavljajo le del nujno potrebnih informacij za uspešno poslovno odločanje; včasih so informacije iz drugih virov celo pomembnejše za odločanje kot računovodske informacije;
- računovodstvo ni znanstveno natančna veda, saj računovodske informacije mnogokrat temeljijo na ocenah, sodbah, včasih pa je natančnost računovodskih informacij omejena tudi zaradi veljavnih predpisov, ki se jim podrejujejo;
- obstajajo tudi določene omejitve glede računovodskih informacij, ki so povezane z njihovo osnovno lastnostjo, to je, da so izražene vrednostno (v denarni merski enoti), zato

je potrebno pri oblikovanju in uporabi računovodskih informacij upoštevati tudi vpliv inflacije;

- računovodske informacije pa so lahko (če jih upoštevamo izolirano, brez ustrezne povezave z drugimi, neračunovodskimi poslovnimi informacijami) tudi temelj za odločitve, ki v končni fazi neugodno vplivajo na uspešnost poslovnega sistema (npr. sprejemanje odločitev posameznih enot brez upoštevanja vseh posledic teh odločitev na druge organizacijske enote podjetja in s tem tudi na podjetje kot celoto).

Ne glede na te omejitve ostaja računovodski sistem poglavitni del informacijskega podsistema podjetja, ki edini zagotavlja vrednostno izražene informacije, kar predstavlja dobro informacijsko podlago za odločanje kakor tudi za oblikovanje sodb o uspešnosti poslovanja podjetja. Pri tem pa je vredno izpostaviti, da boljše kot je znanje uporabnikov računovodskih informacij o njihovem oblikovanju in omejitvah ter o njihovi primernosti za odločanje, boljša bo tudi njihova uporabna vrednost v procesih odločanja.

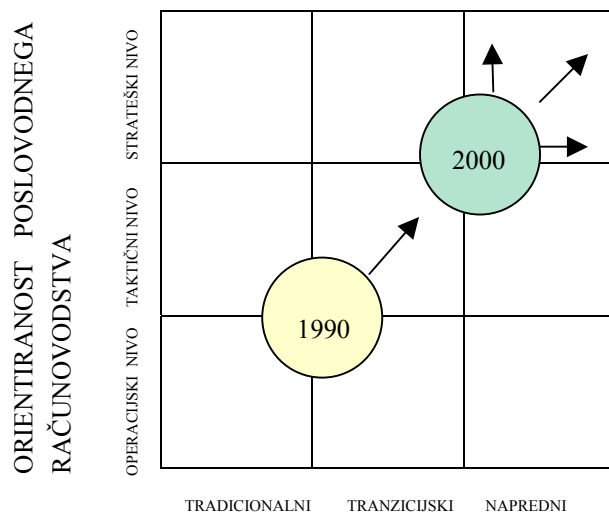
2.4. Smeri razvoja poslovnega računovodstva

Zagotovo se bo poslovodno računovodstvo najprej trdneje usidralo na novem položaju (strateški pogled in napredni managerski procesi), saj je vloga poslovnega računovodstva še v marsikaterem podjetju tradicionalna. Napredna podjetja, ki s svojimi pristopi pravzaprav oblikujejo teorijo poslovnega računovodstva, pa se bodo že ozirala za smerjo, v katero se bo poslovodno računovodstvo razvijalo naprej. Določene napovedi nakazujejo transformacijo iz vloge poslovnega v vlogo strateškega partnerja (Randall, 1999, str. 31-37; Sigel, Sorensen 1999, str. 4-18; Innes, 1999, str. 40; Allot, 2000, str. 55).

Vloga, ki jo bo v podjetju imel poslovodni računovodja, se bo izkristalizirala v vlogi poslovnega partnerja. Pričakuje se, da bo tradicionalno negativen prizvok računovodstva s tem presežen. Prav tako bodo opazke kot npr. »preštevalec fižolčkov« (angl. bean counter) izginile, saj bo poslovodni računovodja tisti, ki bo vedel, kako na koncu naštetih »več« fižolčkov. Fizično bo jedro poslovnega računovodstva še vedno v sklopu financ, medtem ko bodo določeni poslovodni računovodje locirani bližje proizvodnih in storitvenih procesov oz. tako v centrali kot v proizvodnji. Poslovodni računovodja bo postal enakovreden član odločevalnega tima in ne bo več pripravljajl informacij za podporo odločitvam, ampak bo soodločal. Znal bo svetovati, katere informacije so za določeno odločitev relevantne. Za te informacije bo tudi odgovoren. Njegovo znanje bo imelo široko podlago, uporabljal ga bo tudi pri bolj specializiranih opravilih. Znati bo moral izkoristiti informacijsko tehnologijo in intelektualni kapital podjetja. Vedel bo, kako izboljšati kakovost odločitev. Interakcija med njim in naročnikom informacij bo pripeljala do tega, da bo poslovodni računovodja pripravljajl prave informacije in hkrati manager postavljajl prava vprašanja. Vrednost, ki jo bo poslovodni računovodja ustvarjajl za podjetje, se bo povečala. Področje komunikacije se bo razširilo na

vse oddelke v podjetju, komuniciranje z ljudmi z različnih področij bo prišlo do izraza v timskem delu, kjer se bo poslovodni računovodja pojavljal v vlogi vodje. Njegova vloga bo proaktivna, njegov pogled vizionarski. Zahteva po poslovodno računovodskih informacijah bo še večja, potrebna bo selekcija zahtev. Eno od vprašanj je tudi, če se bo poslovodni računovodja hotel še tako imenovati. Ločenost med financami in poslovodnim računovodstvom se nekoliko umetno vzdržuje v izobraževalnih programih. V praksi lahko zasledimo trend integracije financ z računovodstvom, zato je verjetno, da se bo določen del poslovnih računovodij poimenoval z bolj finančno zvenečimi nazivi. Že sam izraz finance nakazuje širši pogled in večje ustvarjanje vrednosti kot pa računovodstvo.

Slika 3: Naslednja stopnja poslovnega računovodstva



Vir: Siegel, Sorensen, 1999, str. 18.

3. VLOGA RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ V PROCESU STRATEŠKEGA ODLOČANJA

Večina podjetij se srečuje z enakim problemom – potrebo po oblikovanju strategije na tak način, da jo lahko razume vsakdo v organizaciji, ter razvrščanju in usmerjanju organizacijskih virov tako, da lahko strategijo tudi uresničujejo. Omejitve tradicionalnih finančnih kazalnikov poslovanja podjetij, ki tekmujejo v informacijski dobi, so pripeljale do spoznanja, da je glavni vir konkurenčne prednosti mobilizacija neoprijemljivih sredstev.

Da lahko podjetje neko strategijo uresniči, mora razumeti njeno bistvo. Zelo pomembno je, da v podjetju obstaja soglasje glede dejanskega pomena vizije in strategije podjetja. Za izdelavo strategije, mora podjetje opredeliti poslanstvo in vizijo podjetja ter zastaviti strateške cilje.

Strategija je pot do zastavljenih strateških ciljev, je poskus doseganja boljšega prihodnjega položaja podjetja v boju s tekmeci.

V primeru, da ni soglasja in jasnosti, si različne skupine prizadevajo za različne stvari, kot so kakovost, nenehno izboljševanje ter preurejanje procesov. Skratka, vsak posameznik oziroma posamezne skupine delujejo v skladu s svojo osebno razlago vizije in strategije. Njihova prizadevanja niso povezana s skupno strategijo in se ne nadgrajujejo. Zato prihaja kljub mogoče močnem prizadevanju posameznikov do tega, da podjetje kot celota ne dosega tolikšne uspešnosti, kot bi jo doseglo, če bi vsak posameznik jasno razumel, kako naj bi bila njihova vizija uresničena.

Strategije oblikujemo za različne ravni in jih običajno delimo na:

- korporacijske strategije, ki jih delimo glede na območje poslovanja, področje poslovanja, hčerinska podjetja ali podružnice;
- poslovne strategije, ki obstajajo na ravni podjetja ali poslovne enote in jih delimo predvsem glede na konkurenčni položaj podjetja;
- funkcijske strategije, ki so omejene na posamezne funkcije v poslovanju znotraj podjetja.

S poslovnimi strategijami se ukvarja strateško računovodstvo, ki bo predmet tega dela v nadaljevanju.

3.1. Strateško računovodstvo

Vsebina poslovnega računovodstva se ves čas spreminja. V zadnjem času je v ospredju zlasti strateško računovodstvo (angl. Strategic management accounting). Ta predstavlja del poslovnega računovodstva, ki podpira izbiranje in izvajanje poslovnih strategij v podjetjih (Ward, 1992, str. 3). Ukvarja se z zbiranjem in proučevanjem podatkov o preteklem in prihodnjem poslovanju podjetja, konkurenci in okolju, na podlagi katerih oblikuje informacije, ki jih poslovodstvo potrebuje za lažjo izbiro med možnimi strategijami in njihovimi cilji. Strateško računovodstvo posega tudi na področja izven tradicionalnega računovodstva. Tako na primer Ward (1992, str. 33-55) omenja nekaj področij strateškega managementa, ki so zelo pomembna za razumevanje strateškega računovodstva. To so teorija življenjskega cikla, krivulja izkušenj in portfeljska matrika izdelka (matrika BCG – Boston Consulting Group).

Z definicijo strateškega računovodstva so se avtorji ukvarjali tudi kasneje (denimo Ryan, 1995, str. 16; Smith, 1997, str. 67; Dixon, 1998, str. 272). Skupna značilnost teh avtorjev je njegova usmerjenost navzven iz podjetja. Brouters & Roozen (1999, str. 311) definirata strateško računovodstvo kot orodje, s pomočjo katerega lahko podjetje doseže konkurenčno

prednost in uspešno uresniči strateške cilje. Pripravljalo naj bi informacije, ki so potrebne za opravljanje naslednjih šestih strateških funkcij:

- analiza okolja,
- razvijanje strateških alternativ,
- izbiro najboljše strategije,
- planiranje uresničevanja strategije,
- uresničevanje strateškega plana,
- kontroliranje procesa strateškega managementa.

Iz pregleda zgornjih funkcij vidimo, da je vključevanje strateškega računovodstva potrebno v vseh fazah procesa od zasnove nove strategije do uresničevanja in kontrole strateškega plana. Računovodja naj bi bil sestavni del managerske ekipe, njegovo aktivno sodelovanje v procesu odločanja je neobhodno. V splošnem se mnenja avtorjev glede definicije strateškega računovodstva razlikujejo, večina avtorjev ocenjuje strateško računovodstvo kot nadgradnjo poslovodnega računovodstva, medtem ko nekateri (Brothers & Roozen, 1999, str. 311) zagovarjajo tezo, da je strateško računovodstvo del vede o strateškem managementu.

V domači literaturi je ta tematika čedalje bolj aktualna. Prvi resnejši članek na to temo je napisal Kolar (1999, str. 32). Po njegovem mnenju morajo slovenski managerji čim prej spoznati nujnost sprejemanja poslovnih strategij, pri čemer si morajo pomagati s čim boljše informacijsko podlago. Strateško računovodstvo je po njegovem mnenju zbiranje in preučevanje podatkov in informacij o preteklem in prihodnjem poslovanju podjetja ter tekmečih in okolju z namenom razvijati, spremljati in nadzirati strategije.

3.1.1. Strateško poslovodno računovodstvo

Strateško poslovodno računovodstvo v bistvu razširja ABC (activity based costing) metodo in njen pogled na strukturne povzročitelje stroškov tako, da upošteva še t. i. strateške povzročitelje stroškov: izkoriščenost zaposlenih, odnosi s kupci in dobavitelji, merjenje kakovosti, lokacija podjetja, oblikovanje proizvodov in procesov. Na drugi strani pa strateško poslovodno računovodstvo poskuša priskrbeti informacije o tržnih priložnostih za določen proizvod, o fazi v življenjskem ciklu proizvoda, o izdelčnem spletu, vse to tudi v primerjavi s konkurenti. Strateško poslovodno računovodstvo tudi trdi, da nefinančni kazalniki napovedujejo prihodnje vrednosti finančnih kazalnikov in poskuša pridobiti svojo vlogo pri finančno podprtih strateških odločitvah. V raziskavah se osredotočajo zlasti na raziskovanje odnosa med kupčevim zadovoljstvom in prihodnjo uspešnostjo podjetja. Raziskave zaenkrat niso potrdile samo pozitivne povezave (Drury, 1998, str. 496; Ittner, Larcker, 2001, str. 351). Drury (1998, str. 493), Cooper, Slagmulder (1999a, str. 18-20) in Cooper, Slagmulder (1999b, str. 91) poudarjajo, da strateško poslovodno računovodstvo ne sme biti zasnovano preveč

podrobno, ker to povečuje stroške in otežuje razumevanje, podpirati pa mora le strateške odločitve.

3.1.2. Strateško računovodstvo za zunanje poročanje

Tako kot podjetje zahtevajo tudi zunanji uporabniki boljše in pravočasne računovodske informacije. Povečali sta se tako količina kot raznovrstnost informacij, ki jih zahtevajo uporabniki, še posebej nefinančnih meril poslovanja ter kazalcev prihodnjih poslovnih priložnosti in tveganj. Javnost in drugi uporabniki računovodskih izkazov upravičeno pričakujejo, da bodo tudi računovodje pomembno sodelovali pri varovanju koristi lastnikov, posojilodajalcev (dobaviteljev, bank, finančnih inštitucij), vlagateljev, kupcev, zaposlencev in javnosti kot celote (angl. stakeholders).

Od računovodij se pričakuje, da jim bodo priskrbeli trdna zagotovila glede (Odar, 2003, str. 8):

- točnosti računovodskih izkazov,
- statusa delujočega podjetja in njegovi plačilni sposobnosti,
- neobstoja prevar,
- spoštovanja oziroma izpolnjevanju zakonskih obveznosti podjetja ter
- odgovornega obnašanja podjetja v zvezi z okoljem in družbenimi zadevami.

Glede na to, da imajo različni zunanji uporabniki računovodskih informacij svoje posebne interese, jih morajo pripravljavci upoštevati in se jim kar najbolj prilagajati, vendar s tem ne smejo nikoli in nikakor ogroziti pravic vseh uporabnikov do enake popolnosti in enake vsebine informiranja. Tukaj prihaja do dvomov in vprašanj, kaj in koliko razkriti, da bo zadoščeno predpisom in potrebam uporabnikov informacij, torej da ne bo informacij ne preveč ne premalo, predvsem pa, da bodo ustrezne. Seveda je treba tudi paziti, da razkritij ni preveč in da se ne bi po nepotrebnem razkrivale tudi poslovne skrivnosti.

V skladu z zakonom o gospodarskih družbah (odslej ZGD) so vsa podjetja dolžna sestavljati letna poročila (angl. annual report)², s katerimi javnosti oziroma vsem, ki se zanimajo zanje, predstavijo svoje poslovanje. V letna poročila so dolžna vključiti bilanco stanja in izkaz poslovnega izida ter prilogo s pojasnili k izkazoma. Podjetja, ki so zakonsko zavezana reviziji, morajo poleg tega vključiti še izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala ter poslovno poročilo.

² Za sestavljanje letnega poročila so po ZGD zavezane vse pravne osebe, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitne dejavnosti kot svoje izključne dejavnosti in so organizirane kot gospodarske družbe (osebne ali kapitalske).

ZGD v 66. členu določa, da mora biti v poslovnem poročilu pošten prikaz razvoja poslovanja in položaja družbe. Družba mora poročati o vseh podatkih, ki so pomembni za bralce letnega poročila ter se nanašajo na njeno poslovanje in delovanje, a niso predstavljeni in razkriti v drugih delih letnega poročila. Po ZGD mora poslovno poročilo vsebovati zlasti podatke o:

- pomembnih poslovnih dogodkih po koncu poslovnega leta,
- pričakovanem razvoju družbe,
- dejavnostih družbe na področju raziskav in razvoja,
- podružnicah družbe ter
- dejavnostih podružnic v tujini.

Poslovno poročilo podjetja naj bi vsebovalo podatke, s katerimi predstavi svoje delo, svoje uspehe in neuspehe, uspešnost poslovanja in predvsem vizijo bodočnosti. Vključevati mora tudi oceno tveganja, ki mu je družba podvržena, analizo preteklih dogajanj in prihodnjih obetov pri poslovanju, prikaz finančnega stanja in položaj družbe, ekološko in kadrovske problematiko, prikaz trajnostnega razvoja in druge pomembne podatke, ki bi koristile zunanjim uporabnikom, kot podlaga za odločanje.

3.1.2.1. Tehnika sodobnega računovodskega poročanja za zunanje uporabnike

Računovodstvo mora nenehno iskati nove informacijske priložnosti na obstoječih in novih odločevalnih področjih (Koletnik, 1998, str. 148). Nove vrste komuniciranja med podjetji in posamezniki so dobrodošle tudi pri zadovoljevanju potreb po informacijah v podjetju in njegovem okolju. Pri tem so računovodje pomembni pri pošiljanju računovodskih podatkov in informacij o podjetju po medmrežju v okolje. Pomen medmrežja pri računovodskem poročanju je povezan z več prednostmi, ki jih ima uporaba sodobnih komunikacijskih sistemov za računovodjo (Koletnik, 1998, str. 149):

- vključitev zunanjih podatkov v računovodsko načrtovanje,
- pridobivanje informacij o strateških partnerjih in drugih poslovnih partnerjih,
- pridobivanje informacij o trgih,
- pridobivanje podatkov o splošnih ekonomskih in pravnih razmerah v Sloveniji.

Poleg računovodskega poročanja v tiskani obliki, je danes bolj v uporabi poročanje zunanjim uporabnikom po medmrežju. Svetovni splet ponuja veliko število možnosti za poslovno poročanje. Njegove prednosti so predvsem olajšan dostop do svežih, takojšnjih in pravočasnih informacij, nizki stroški dostopa do informacij tako za podjetje kot za zunanje uporabnike, omogoča množično komunikacijo, lažji dostop do večje količine podatkov, možnost izvoza podatkov (downloading) za nadaljnje obdelovanje.

Računovodja se mora zavedati, da morajo biti računovodske informacije, ki se prenašajo k vlagateljem, analitikom in drugim interesnim skupinam, klasificirane in povzete, da so lahko uporabne pri odločanju. Na primer pri odločanju, ali kupiti ali prodati ali obdržati delnice podjetja, analitiki pogosto uporabljajo model za diskontiranje denarnih tokov (angl. earnings discount model) ali pa izračunajo reprezentativne kazalnike na podlagi računovodskih podatkov.

Samo vrednostne informacije v letnih računovodskih izkazih ne zadoščajo, da bi jih lahko njihovi uporabniki pravilno razumeli in se na njihovi podlagi ustrezno odločali. Zato so predpisana razkritja informacij, ki jih podjetje vključi v prilogo s pojasnili k izkazom. Letni računovodski izkazi in priloga k njim predstavljajo temeljno informacijo o poslovanju podjetja, ki je na razpolago v elektronski obliki na spletnih straneh AJPES (Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve) vsem, ki se zanimajo za poslovanje podjetja. Obseg razkritij je odvisen predvsem od informacijskih potreb uporabnikov letnega poročila, oziroma od tega, kaj jim želi podjetje v svojem letnem poročilu sporočiti (Vežjak, 2004, str. 128).

Računovodje v večini jemljejo sestavljanje letnega poročila kot »nujno zlo«, ne da bi se pri tem zavedali koristi, ki jih letno poročilo prinaša podjetju. Pripravo letnega poročila je potrebno pravočasno načrtovati. Pri zasnovi poročila je nujno upoštevati potrebe uporabnikov informacij o poslovanju podjetja in upoštevati odnos podjetja do teh uporabnikov. Podjetja bi morala jasno začrtati strateške usmeritve glede komuniciranja s skupinami, ki se zanje zanimajo, saj komuniciranje z interesnimi skupinami predstavlja pomembno komponento dolgoročnega obstoja podjetja.

3.1.3. Strateško računovodstvo za notranje poročanje

Za poslovodstvo je popolnoma nemogoče, da bi delovalo brez informacij. Informacije so življenjskega pomena za proces poslovanja, računovodstvo pa je eden od pomembnejših delov celotnega informacijskega sistema v vsaki organizaciji. Pri sprejemanju odločitev v podjetju obstaja vedno določeno tveganje. To tveganje lahko bistveno zmanjšamo, če imamo na razpolago prave informacije o dejavnikih, od katerih je odvisna uspešnost neke odločitve.

Pristopi k izpopolnjevanju in izgradnji računovodskega informacijskega sistema so v naši praksi različni. Izgradnja informacijskega sistema v podjetju se pogosto prepušča računalniškim strokovnjakom, ti pa potreb in zahtev managementa večinoma ne poznajo dovolj.

V nadaljevanju bom obravnavala pogoje in načine za zagotavljanje:

- ustreznih informacij, pri čemer moramo imeti v mislih predvsem njihovo usklajenost z vsebino odločitev, katerim so namenjene,

- pravočasnih informacij, pri čemer moramo imeti v mislih hitrost njihovega dostavljanja odločevalcem,
- pravih informacij, pri čemer moramo imeti v mislih njihovo točnost in popolnost, tako z vidika zagotavljanja podatkov kot oblikovanja informacij, ter tudi objektivnost in razumljivost informacij.

Ker ni dovolj, da vemo, kakšne informacije potrebujemo, temveč tudi, kaj vse moramo narediti, da bomo do njih prišli, je treba razmisliti tudi o organizacijskih prijemih, ki lahko olajšajo ali omogočijo ustreznost informacij.

Številni avtorji, ki so se ukvarjali z razmišljanjem o tem, kako zagotoviti nek celovit sistem informacij, ki bi dopolnjeval klasične finančno računovodske informacije, so na dokaj konsistenten način prišli do bolj ali manj podobnih ugotovitev. Vsi se strinjajo s trditvijo, da je potrebno zagotoviti tak računovodsko informacijski sistem, ki bo usmerjen navzven, ki bo dajal poudarek prihodnosti in ki bo osredotočen na dolgi rok.

V naslednjem poglavju bom predstavila enega izmed bolj priljubljenih in v praksi uporabljenih sistemov, ki predstavlja pomemben prispevek na področju strateškega računovodstva, in sicer gre za sistem uravnoteženih kazalnikov. Nato bom posvetila nekaj poglavij ključnim dejavnikom uspešnega strateškega računovodstva, kjer bom opredelila tista področja, v katerih se mora sodobno poslovodno računovodstvo poglobiti v prihodnosti.

3.2. Uravnoteženi sistem kazalnikov

Danes konkurenca temelji predvsem na informacijah in za podjetja, ki se šele pripravljajo na informacijsko tekmo ali so že »v igri«, je bolj kot sposobnost investiranja in upravljanja oprijemljivih odločilna sposobnost izkoriščanja neoprijemljivih sredstev. Zato sta se v začetku devetdesetih let Kaplan³ in Norton⁴ odločila, da bosta ustvarila sistem kazalnikov, ki meri uspešnost poslovanja na več področjih hkrati in ga poimenovala »The Balanced Scorecard«.

Sistem uravnoteženih kazalnikov (angl. The Balanced Scorecard - BSC) prikazuje večdimenzionalnost aktivnosti, ki ustvarjajo vrednost in jih ne obravnava samo kot povzročitelje stroškov. Vključuje tako finančne rezultate kot odnose s kupci, notranje poslovne procese, učenje in inoviranje. Po besedah avtorjev tega modela (Kaplan, Norton, 2000, str. 13-32) naj bi bilo s pomočjo tega modela olajšano razumevanje različnih strateških ciljev in posledično lažje določanje prioritet pri alociranju resursov.

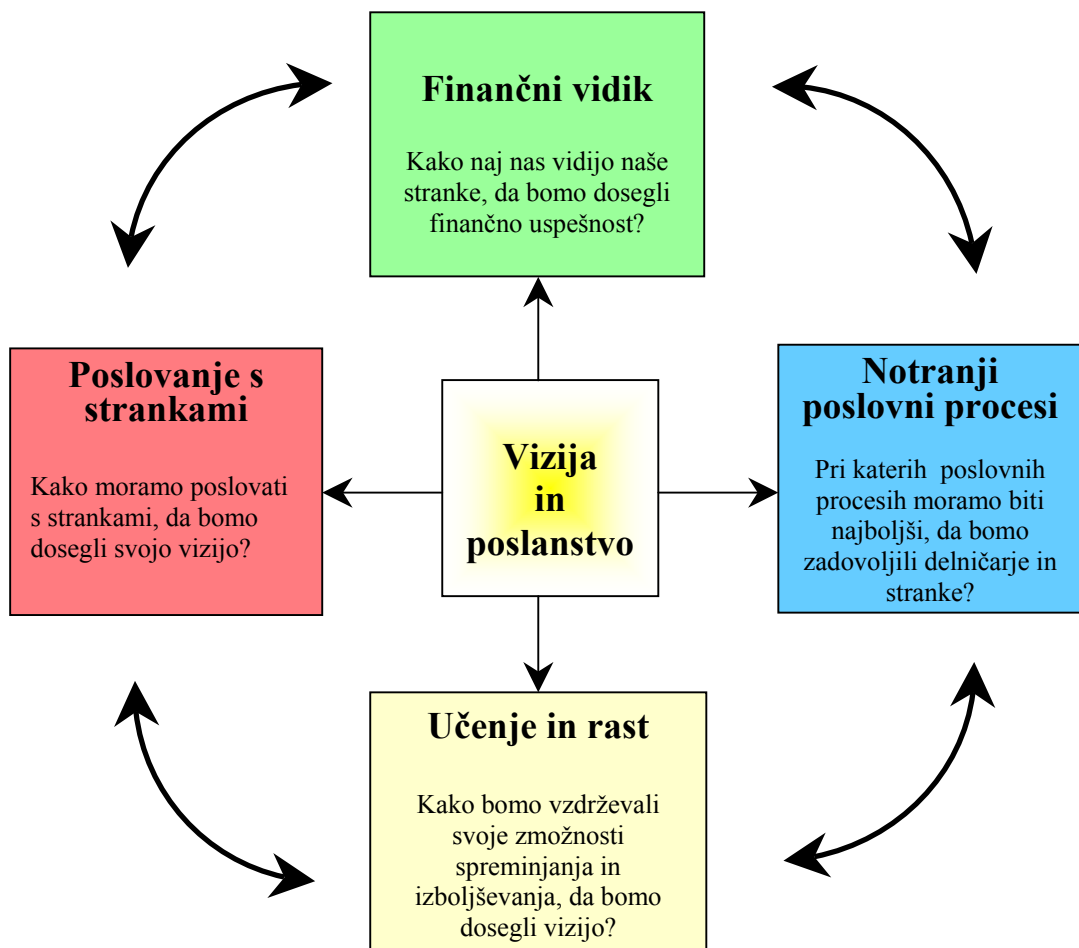
³ Profesor računovodstva na Harvard Business School.

⁴ Predsednik mednarodnega svetovalnega podjetja Renaissance Solutions, Inc.

V svetu je sodobno spremljanje uspešnosti poslovanja že zelo uveljavljeno. Po podatkih za konec leta 2001 se je model uravnoteženega merjenja uspešnosti poslovanja uporabljal v 52 % vseh podjetij, v 21 % podjetij so ga nameravali uvesti v kratkem, v 23 % podjetij pa so o uvedbi še razmišljali (Rejc, 2003, str. 32).

Uravnoteženi sistem kazalnikov ohranja tradicionalne finančne kazalnike uspešnosti, vendar ti govorijo o preteklih dogodkih, kar pa ni dovolj za vodenje in oceno poti, na katero se morajo podati podjetja, da ustvarijo prihodnjo vrednost prek naložb v stranke, dobavitelje, zaposlene, procese, tehnologijo in izboljšave. Uravnoteženi sistem kazalnikov dopolnjuje finančne kazalnike pretekle uspešnosti s kazalniki gonil prihodnje uspešnosti. Bistvo te metode je, da lahko podjetje prikaže strategijo in poslanstvo s cilji in kazalniki, ki so razvrščeni v naslednje štiri skupine, ki so ponazorjene na Sliki 4.

Slika 4: Uravnoteženi sistem kazalnikov



Vir: Kaplan, Norton, 2000, str. 21.

Ne gre za preoblikovanje temeljev kateregakoli ožjega procesa, kjer se zlahka dosežejo boljši rezultati, ampak so prizadevanja managerjev usmerjena k izboljševanju in preurejanju procesov, ki so ključnega pomena za strateški uspeh podjetja. Poročila uprave se preusmerjajo z revidiranja preteklosti v učenje prihodnosti. Poudarjanje vzrokov in posledic pri sestavljanju sistema uvaja logiko dinamičnih sistemov. To posameznikom v različnih delih podjetja omogoča razumevanje tega, kako so delčki sestavljeni v celoto, kako njihova vloga vpliva na druge in navsezadnje na celotno podjetje. Zato uravnoteženi sistem kazalcev spremembe ne le meri, ampak jih tudi sproža.

Uravnoteženi sistem kazalnikov je inštrument, ki ga managerji potrebujejo za uspešno vodenje podjetij v današnjih vse bolj konkurenčnih okoljih. V teh kompleksnih okoljih je podrobno razumevanje ciljev podjetij in metod za doseg teh ciljev življenjskega pomena.

3.2.1. Finančni vidik

Finančni cilji so dolgoročni cilji podjetja: zagotoviti pričakovani donos na kapital. Uporaba uravnoteženega sistema kazalcev je v skladu s tem ciljem, saj lahko določi finančne cilje ter jih prilagodi poslovnim enotam na različnih stopnjah rasti življenjskega cikla:

- rast,
- zrelost in
- upadanje.

Rast se nanaša na tiste poslovne enote, ki so na začetnih stopnjah svojega življenjskega cikla – imajo torej izdelke ali storitve z velikim potencialom rasti. Za izkoristek tega potenciala morajo precejšnja sredstva vložiti v razvoj in krepitev novih izdelkov in storitev, oblikovanje ter razširitev proizvodnih zmogljivosti, gradnjo operativnih zmogljivosti, vlagati v sisteme, infrastrukturo in distribucijske mreže, ki bodo podpirala globalna razmerja, ter gojiti in razvijati odnose s strankami. Podjetja na stopnji rasti lahko dejansko poslujejo z negativnimi denarnimi tokovi in nizko tekočo donosnostjo vloženega kapitala. Vlaganja v prihodnost utegnejo zahtevati več gotovine, kot se je lahko trenutno ustvarja z omejenim obsegom obstoječih izdelkov, storitev in strank (Kaplan, Norton, 2000, str. 58).

Verjetno je večina poslovnih enot podjetja na stopnji **zrelosti**, ki so še vedno privlačna za vlaganja in reinvestiranje, vendar morajo dosegati visoke donose na vloženi kapital. Od teh poslovnih enot se pričakuje, da bodo obdržale svoj tržni delež in ga morda iz leta v leto nekoliko povečale. Naložbeni projekti bodo usmerjeni bolj k odpravljanju ozkih grl, povečanju zmogljivosti ter pospeševanju nenehnih izboljšav. Večina poslovnih enot na stopnji zrelosti uporablja finančni cilj, povezan z dobičkonosnostjo. Tipični kazalci, uporabljeni za te poslovne enote so (Kaplan, Norton, 2000, str. 59):

- donosnost naložbe,
- dobičkonosnost poslovnih sredstev,
- ekonomska dodana vrednost (EVA).

Vsi ti kazalci predstavljajo tradicionalni finančni cilj – doseči velik donos kapitala, vloženega v posel.

Finančni cilji za poslovne enote na **stopnji upadanja** poudarjajo denarni tok. Kakršnakoli vlaganja morajo dati takojšnja in zagotovljena denarna povračila. Glavni cilj je doseči najvišjo možno mero vračanja denarnega toka v podjetje od vseh preteklih naložb. Finančni cilji za poslovne enote na vsaki od teh razvojnih stopenj se torej zelo razlikujejo. Pomembno pa je, da so cilji posamezne poslovne enote uravnoteženo povezani s strategijo celotnega podjetja (Kaplan, Norton, 2000, str. 59).

3.2.2. Vidik poslovanja s strankami

V današnjem času imajo stranke poglavitno vlogo za obstoj podjetja na trgu. Zato je zelo pomemben odnos, ki ga imamo do strank. Ključni dejavniki, ki zagotavljajo odličen odnos s strankami so:

1. *Usposobljeni ljudje*: drugačnost je potrebno doseči preko zaposlenih, ki so sposobni prepoznati potrebe strank in imajo znanje, da jih proaktivno zadovoljijo.
2. *Priročen dostop*: lokacijsko in časovno; biti pripravljen za postrežbo strank, tam, kjer so, in takrat, kadar so.
3. *Odzivnost*: takojšnje zagotavljanje storitev strankam. Pravočasnost odziva bi morala ustrezati strankinemu čutu za nujnost ali ga presepati.

V današnjem konkurenčnem okolju je čas postal pomembno konkurenčno orožje. Sposobnost hitrega in zanesljivega odziva na povpraševanje stranke je pogosto ključna za doseganje in ohranjanje dragocenih poslov s strankami. Vidik poslovanja s strankami običajno vključuje več osnovnih ali splošnih kazalnikov, ki izhajajo iz dobro zastavljene in izvajane strategije. Med osnovne kazalnike rezultatov sodijo zadovoljstvo strank, ohranjanje strank, pridobivanje novih strank, donosnost strank ter tržni delež in delež strank na ciljnih segmentih (Kaplan, Norton, 2000, str. 38).

3.2.3. Vidik notranjih poslovnih procesov

Podjetja skušajo nenehno izboljševati kakovost, skrajšati trajanje ciklov, povečati donose, čim bolj povečati pretok in znižati stroške svojih poslovnih procesov v primerjavi s konkurenti. Pri tem je zelo pomembno redno spremljanje spreminjanja potreb strank. Potrebno je spodbujati zaposlene, da porabijo več časa za pogovor s strankami, od katerih bi dobili čim več informacij o njihovih potrebah, in bi se domislili kreativnih rešitev za zadovoljevanje njihovih potreb.

Med strateškimi kazalci notranjih poslovnih procesov sta pomembna JIT- dobava ravno ob pravem času (angl. just in time), za kar sta v uporabi kazalca odstotek pravočasnih dobav in učinkovitost proizvodnega cikla.⁵ Merjenje kakovosti procesov in merjenje stroškov procesa je ključnega pomena za pravočasno odzivanje na spremembe. Po mnenju Kaplana in Nortona (2000, str. 39) se tradicionalni sistemi merjenja uspešnosti osredotočajo na procese zagotavljanja obstoječih izdelkov in storitev obstoječim strankam, kar je precej kratkoročno ustvarjanje vrednosti. Gibala dolgoročnega uspeha zahtevajo razvijanje novih procesov za predvidevanje potreb strank, da organizacija lahko ustvarja povsem nove izdelke in storitve, ki bodo izpolnjevali nove potrebe zdajšnjih in prihodnjih kupcev. Vidik notranjih poslovnih procesov v uravnoveženem sistemu kazalnikov vključuje cilje in kazalnike za dolgoročno in kratkoročno ustvarjanje vrednosti.

3.2.4. Vidik učenja in rasti

Ena najbolj dramatičnih sprememb v mišljenju managementa v zadnjih letih je sprememba vloge zaposlenih v podjetjih, to je zavedanje, v kolikšni meri zaposleni prispevajo k uspešnosti podjetja. Za uspeh podjetja ni več dovolj le ponavljati isto delo na enaki ravni učinkovitosti in produktivnosti. Podjetja se morajo nenehno izpopolnjevati, če želijo ohraniti relativno uspešnost. In če v podjetju želijo prerasti uspešnost svojega finančnega poslovanja in poslovanja s strankami, ni dovolj vztrajati pri standardnih postopkih, ki so jih vzpostavile organizacijske elite. Ideje o izboljševanju procesov in poslovanju s strankami morajo priti od zaposlenih, ki so najbližje notranjim procesom in strankam.

Podjetje mora zgraditi tako infrastrukturo, ki bo omogočala ustvarjanje dolgoročne rasti in izboljšav. Učenje in rast v organizaciji izhajata iz treh virov, in sicer: ljudi, sistemov in organizacijskih postopkov. Trenutne zmožnosti ljudi so ponavadi zelo daleč od tistih, ki so potrebne za doseganje učinkovite uspešnosti poslovanja. Sistem BSC meri zadovoljstvo, motiviranost, odzivnost in produktivnost zaposlenih (Kaplan, Norton, 2000, str. 40), kar je podlaga za odločanje o dodatnem izobraževanju in usposabljanju zaposlenih, izboljšanje informacijske tehnologije in sistemov ter usklajevanje postopkov in poteka dela v organizaciji.

Morala zaposlenih in splošno zadovoljstvo z delom sta izredno pomembna za podjetje. Zadovoljstvo zaposlenih je osnovni pogoj za večjo produktivnost in širšo ponudbo storitev.

⁵ Kazalec učinkovitost proizvodnega cikla je izražen kot razmerje med časom obdelovanja in časom pretoka.

Morala zaposlenih je še posebej pomembna za številna storitvena podjetja, v katerih imajo neposreden stik s strankami pogosto najslabše plačani in najslabše usposobljeni. V podjetjih po navadi merijo zadovoljstvo zaposlenih z letno ali periodično raziskavo, s katero anketirajo določen odstotek naključno izbranih zaposlenih.

Tudi kvalificirani zaposleni, ki jim podjetje zagotavlja izvrsten dostop do informacij, ne bodo prispevali k uspehu podjetja, če ni dovolj **motiviranosti** za delovanje v najboljšem interesu podjetja in če ne bodo svobodni pri spreminjanju odločitev in delovanju. Preprost in pogosto uporabljen kazalec za merjenje učinkov motiviranosti in avtonomnosti zaposlenih je število zamisli na zaposlenega. Kazalec meri sodelovanje zaposlenih pri izboljševanju uspešnosti poslovanja podjetja. Pomen kazalca lahko povečamo, če prikažemo število uresničenih zamisli. Slednji kazalec spremlja kakovost predlogov in posreduje zaposlenim informacijo, da so v podjetju njihovi predlogi cenjeni in da jih resno obravnavajo (Kaplan, Norton, 2000, str. 145).

Produktivnost zaposlenih je kazalec za merjenje učinka povečanja usposobljenosti zaposlenih ter njihove morale, inovacij, izboljšanja notranjih procesov in zadovoljstva strank. Prihodek na zaposlenega je sicer preprost in razumljiv kazalec produktivnosti, toda ima omejitve, ki se pojavijo, zlasti če so pritiski za doseganje ambicioznih ciljev veliki. Problematično je na primer, da stroški, povezani s prihodki, v kazalcu niso upoštevani.

Kljub vsem pozitivnim prispevkom sistema uravnoveženih kazalnikov je mogoče zaslediti tudi nekoliko bolj kritične poglede na sodobni pristop spremljanja uspešnosti poslovanja podjetij. Raziskave kažejo, da uvajanje tega sistema v prakso, ni prineslo bistvenih napredkov pri razumevanju strateških ciljev, oz. na splošno ni bilo bistvenih koristi (Ittner, Larcker, 2001, str. 378). Na drugi strani se kot slabost teh raziskav navaja, da niso zastavljene dovolj kompleksno in ne upoštevajo vseh kazalcev in interakcij med njimi, oziroma da ni mogoče izluščiti tiste aktivnosti, ki bi imela na ustvarjanje vrednosti značilno prevladujoč vpliv (Ittner, Larcker, 2001, str. 383).

3.3. Prednosti in slabosti uravnoveženega sistema kazalnikov

Prednost modela je prav gotovo v tem, da ga lahko uporabljajo podjetja v kateri koli gospodarski panogi ne glede na velikost. Vendar pa različna konkurenčna okolja zahtevajo različne spletke kazalnikov, ki morajo biti prilagojeni viziji oziroma poslanstvu podjetja, strategiji, tehnologiji in organizacijski kulturi. Rejc (1998, str. 500) vidi prednosti metode uravnoveženega sistema kazalnikov v:

- Povezanosti – podjetje povezuje in usklajuje številna navidezno ločena, v resnici pa odvisna področja konkurenčnega poslovanja. S tem, ko so managerji prisiljeni obravnavati

vse pomembne kazalnike hkrati, lahko preprečijo doseg izboljšav na enem področju na račun drugih področij.

- Nefinančnih kazalnikov – metoda zahteva, da managerji izberejo omejeno število kazalnikov za vsakega od štirih vidikov in se osredotočijo na ključne dejavnike strategije podjetja. Uravnoteženi sistem kazalnikov odpravlja prepad med kratkoročnim merjenjem uspešnosti in merjenjem dolgoročne uspešnosti podjetja.
- Uresničevanju strategije – bistvo uravnoteženega sistema kazalnikov je strategija in ne nadzor, kar je značilno za klasične načine merjenja. V sodobnih okoliščinah ni mogoče natančno predpisati, kako naj zaposleni dosegajo cilje. Uravnoteženi sistem kazalnikov vključuje zaposlene v izbiro takšnih dejanj, ki bodo vodile do skupnega cilja. Zato je pomembno, da so z modelom uravnoteženega sistema kazalnikov seznanjeni vsi zaposleni.
- Uporabnosti – uporabniki informacij, ki jih daje uravnoteženi sistem kazalnikov, so tako notranji kot zunanji. Finančni vidik in vidik poslovanja s kupci sta zunanja vidika, ker opisujeta poglede zunanjih oseb (delničarjev, kupcev) na podjetje. Druga dva vidika pa prikazujeta notranje poslovanje podjetja.

Avtorja sistema uravnoteženih kazalnikov (Kaplan, Norton, 2001, str. 390) pa navajata nekatere njegove slabosti, vendar sta vzroke našla v neprimernih organizacijskih procesih in ne v neprimernosti sistema kazalnikov:

- Pomanjkanje predanosti vodstvenih delavcev – avtorja trdita, da proces oblikovanja učinkovitega sistema kazalnikov od njih zahteva ne le znanje in avtoriteto, pač pa tudi čustveno predanost.
- Premalo vključenih posameznikov – vodstvena ekipa mora biti dejavno vključena v oblikovanje ciljev in kazalnikov uravnoteženega sistema. Poudariti je treba, da se tudi preveliko število ljudi, ki sodelujejo pri uvajanju sistema, lahko izkaže kot napaka. Pogovori, ki se vrstijo, narekujejo, naj velikost skupin ne preseže števila, ko je še mogoče dejavno sodelovanje vseh navzočih v razpravi in je doseg soglasja še možna.
- Ohranjanje sistema na vrhu – če želimo učinkovit sistem, si ga morajo s časoma deliti vsi v podjetju. Cilj je, da vsakdo razume strategijo in prispeva k njenemu izvajanju.
- Predlog procesa razvoja – uspešna uporaba kazalnikov se začne z manjkajočimi kazalniki. Včasih namreč ni na voljo celo tretjina kazalnikov. Vodstvo v tem času sistem še vedno uporablja. O kazalnikih potekajo razprave, čeprav še ni oprijemljivih podatkov.
- Uravnoteženi sistem kazalnikov kot sistemski projekt – podjetja so sistem kazalnikov uvedla kot sistemski in ne managerski projekt. Tako podjetja najamejo svetovalce, ki porabijo ogromno časa in denarja za avtomatiziranje vseh dosedanjih sistemov zbiranja podatkov, tako da imajo vodstveni delavci informacijski sistem na voljo v računalnikih, ki pa ga uporablja le malokdo.
- Najem neizkušenih svetovalcev – ta točka se nanaša tudi na prejšnjo. Svetovalci so namreč svoj običajni pristop na področju merjenja ali informacijskih sistemov pogosto preimenovali v uravnoteženi sistem kazalnikov, zato ne morejo vedeti, kako projekt

organizirati in uvesti. Tako podjetja zopet vložijo ogromno sredstev, projekt uravnoteženega sistema kazalnikov pa obvelja za neuspeh.

- Uvajanje sistema kazalnikov zgolj za nagrajevanje – v podjetju lahko poleg že obstoječih finančnih kazalnikov v svoj načrt nagrajevanja uvedejo še nefinančne kazalnike. Poslovodje zdaj več pozornosti namenijo novim kazalnikom. Tako se uspešnost nefinančnih kazalnikov izboljša, finančna uspešnost pa ne, kar privede do napetosti in sporov.

Po Hočevarju (2002, str. 95) uravnoteženi sistem kazalnikov odpravlja slabosti, kljub temu pa bi se morali v podjetjih zavedati vsaj treh omejitev:

- Uravnoteženi sistem kazalnikov ni revolucionaren in nov način merjenja uspešnosti poslovanja. Tako v teoriji kot v praksi so že uvajali nefinančne kazalnike za merjenje uspešnosti poslovanja. Podjetja morajo le dopolniti obstoječe merjenje.
- Uravnoteženi sistem kazalnikov je nepopoln, saj zajema številna pomembna področja poslovanja, vendar v predlaganem modelu ti vidiki niso popolni.
- Uravnoteženi sistem kazalnikov je obsežen sistem kazalnikov in informacij, kar lahko povzroči težave pri ocenjevanju uspešnosti poslovanja podjetja kot celote oziroma povzroči težave pri primerjanju poslovanja podjetja z drugimi.

3.4. Pomen nefinančnih informacij pri spremljanju uspešnosti poslovanja v slovenskih podjetjih

V Sloveniji so se prvi prispevki o sodobnem spremljanju uspešnosti poslovanja pojavili sredi devetdesetih let, ko je postal znan model uravnoteženega merjenja uspešnosti poslovanja (BBSC – business balanced scorecard), ki je eden od sodobnih načinov merjenja uspešnosti poslovanja. Pomen nefinančnih informacij pri sodobnem spremljanju uspešnosti poslovanja je večplasten. Omogoča, da spremljamo uspešnost poslovanja bolj celovito, kot bi jo, če bi uporabili zgolj finančne informacije, saj z nefinančnimi kazalci pokrivamo vrsto strateških dejavnikov uspešnosti.

Ena izmed raziskav o pomenu nefinančnih informacij za spremljanje uspešnosti v slovenskih podjetjih je bila izvedena v začetku leta 2001. Za osnovno populacijo so bila izbrana velika slovenska podjetja, saj je njihov vpliv na delovanje slovenskega gospodarstva večji od vpliva manjših podjetij. Vzorec je predstavljalo 150 velikih podjetij.⁶ Rezultati raziskave so predstavljeni v Tabeli 2.

⁶ Veliko podjetje je podjetje, ki izpolnjuje vsaj dve od naslednjih meril: vsaj 250 zaposlenih, leni prihodki so enaki ali večji od 1,1 mrd SIT, znesek povprečne vrednosti aktive je enak ali večji od 550 mio SIT.

Tabela 2: Najpogosteje uporabljeni kazalci merjanja uspešnosti poslovanja v slovenskih podjetjih

Kazalec uspešnosti poslovanja	Število podjetij	Odstotek
Dobičkonosnost kapitala	48	32,00
Delež dobička v prihodkih	21	14,00
Dobiček na zaposlenega	21	14,00
Dodana vrednost na zaposl.	21	14,00
Stabilnost, rast denarnega toka	17	11,30
Rast prodaje	11	7,30
Rast tržne vrednosti delnice	7	4,70
Uravnoteženi kazalci ⁷	1	0,67
Več odgovorov	1	0,67
Manjkajoči odgovori	2	1,36
Skupaj	150	100,00

Vir: Rejc, 2003, str. 35.

Iz raziskave je razvidno, da je najpogosteje uporabljen tradicionalni računovodski kazalec, to je dobičkonosnost kapitala,⁸ medtem ko so med neračunovodskimi kazalci najpomembnejši dodana vrednost na zaposlenega in denarni kazalci, stabilnost in rast denarnega toka ter razpoložljiva denarna sredstva. Kljub temu se uspešnost poslovanja v anketiranih podjetjih razume nekoliko širše, in sicer v smislu zadovoljevanja interesov vseh pomembnejših skupin udeležencev poslovanja, kar je razvidno iz rezultatov raziskave v Tabeli 3. Vprašani je moral pri vsaki od trditev obkrožiti številko glede na to, v kolikšni meri se strinja s trditvijo (1 - sploh se ne strinjam, 5 - zelo se strinjam).

Tabela 3: Razvojne stopnje spremljanja uspešnosti poslovanja

Najpomembnejše informacije za spremljanje uspešnosti poslovanja so:	aritmetična sredina	mediana	standardni odklon	najmanj	največ
Finančne in različne nefinančne informacije	4,60	5,00	0,59	2	5
Z vidika uresničevanja osnovne strategije	3,93	4,00	0,74	2	5
Ekonomska dodana vrednost (EVA)	3,51	4,00	0,84	1	5
Informacije o finančnem poslovanju podjetja (denarni tok, plač. sposobnost)	3,39	3,00	0,82	1	5
Računovodske informacije (dobiček na kapital)	3,03	3,00	0,94	1	5
Intuitivno	1,65	1,00	0,80	1	5

Vir: Rejc, 2003, str. 38.

⁷ Podjetja uporabljajo več različnih kazalcev odvisno od ciljev vseh skupin udeležencev.

⁸ Dobičkonosnost kapitala = (čisti dobiček/povprečni kapital)* 100.

Anketirani so se najmanj strinjali s trditvijo, da v podjetju uspešnost poslovanja presojava predvsem intuitivno (povprečna ocena je 1,65). Srednjo povprečno oceno (3,03) je prejela trditev, da so računovodske informacije najpomembnejše informacije o uspešnosti poslovanja. Najvišjo povprečno oceno (4,60) je dobila trditev »Uspešnost poslovanja podjetja presojava z več vidikov, s finančnega in z različnih nefinančnih,« kar kaže na to, da je kombinirano spremljanje uspešnosti zelo pomembno.

Pri preostalih skupinah predvsem nefinančnih kazalcev, so bile ocene v povprečju bistveno višje kot pri finančnih kazalcih. Skoraj vse skupine sodobnih nefinančnih kazalcev so dobile povprečno oceno pomembnosti višjo od 3,5, kar kaže na to, da imajo nefinančni kazalci za spremljanje uspešnosti poslovanja v velikih slovenskih podjetjih velik pomen. Rezultati pomembnosti nefinančnih kazalcev pri spremljanju uspešnosti poslovanja slovenskih podjetij so razvidni iz Tabele 4. Na vprašanje so anketirani odgovarjali z oceno od 1 do 5 (1 - sploh ni pomemben, 5 - zelo pomemben).

Tabela 4: Pomembnost nefinančnih kazalcev za merjenje uspešnosti poslovanja slovenskih podjetij

Nefinančni kazalci	Povprečna ocena
Zadovoljstvo kupcev	4,71
Kakovost proizvodov in storitev	4,67
Doseganje strateških ciljev	4,40
Uvajanje novih proizvodov in storitev	4,30
Uresničevanje vizije podjetja	4,28
Učenje in rast zaposlenih	4,19
Zadovoljstvo zaposlenih	4,18
Skrb za naravno okolje	4,01

Vir: Rejc, 2003, str. 40.

3.5. Ključni dejavniki uspešnega strateškega računovodstva

V osemdesetih letih prejšnjega stoletja je postala uporabnost in koristnost klasičnih računovodskih informacij nekoliko dvomljiva. Porajati so se začela vprašanja, kako izboljšati informacije klasičnega računovodstva, da bi kot take bile koristne in v podporo odločanju v sodobnih procesih proizvodnje z računalniško vodeno proizvodnjo, robotizacijo, sodobnimi načini proizvodnje, uveljavljeno metodo JIT (angl. just in time), v nepredvidljivih spremembah v gospodarskem okolju, v procesih globalizacije in drugem. Avtorji so bili enotnega mnenja, da klasične računovodske informacije ne zadoščajo več za potrebe odločanja. Poudarjali so predvsem, da računovodske informacije ne spodbujajo poslovanja k dolgoročni uspešnosti podjetja, temveč bolj h kratkoročni uspešnosti in prikrojevanju podatkov.

Umpathy (Hočevar, 2003, str. 25) je na podlagi preučevanja predračunavanja (angl. budgeting) v uspešnih ameriških podjetjih ugotovil naslednje dejavnike, ki izboljšujejo predračunavanje:

- Višje poslovodstvo se mora zavedati pomembnosti predračunavanja in mora biti prepričano o koristnosti predračunov. Vzeti si mora čas za učinkovito predračunavanje in dajati zgled nižjemu poslovodstvu.
- Predračunski cilji morajo biti razumljivi in sprejemljivi za poslovodje.
- Predračunski cilji morajo izražati odgovornost poslovodij.
- Višji poslovodje morajo obvestiti nižje poslovodstvo o dolgoročnih in srednjeročnih načrtih in predpostavkah poslovanja pred začetkom pripravljanja predračunov na nižjih ravneh.
- Potrebna je trdna povezava med dolgoročnimi načrti in letnimi predračuni poslovanja.
- V srednjih in velikih podjetjih je treba predračunavanje obravnavati kot glavni projekt, ga načrtovati in spremljati.
- Ustajene predračunske dejavnosti je koristno standardizirati v predračunskih navodilih, z obliko predračunov in z diagrami poteka.
- Razlike med predračunskimi cilji in uresničenimi izidi je treba skrbno proučiti in analizirati.
- Poslovodje, ki se med predračunavanjem ne vedejo v korist poslovanja celotnega podjetja, je treba kaznovati.
- Višje poslovodstvo mora stalno pregledovati predračunavanje in uvajati nujne spremembe.

Odgovornost za neuspešno odločanje v podjetju namreč ne nosi računovodstvo kot informacijski sistem, temveč so vzroki za neuporabnost računovodskih informacij v njihovih oblikovalcih in uporabnikih. Le-ti največkrat ne razumejo pravega pomena, omejitev in koristi računovodskih informacij.

3.5.1. Sodobno poslovodno računovodstvo in izbira strategije

Izbira strategije gotovo vpliva na naravo informacij, ki jih pripravlja poslovodno računovodstvo. Tako strategija nizkih stroškov daje drugačna navodila poslovodnemu računovodstvu kot strategija biti prvi na trgu z novimi izdelki ali storitvami. V povezavi z oblikovanjem strategije poslovodno računovodstvo poskuša določiti vrednost zaznane negotovosti okolja (angl. PEU – perceived environmental uncertainty). PEU je posledica pomanjkljivih informacij o dejavnikih okolja pri odločanju, nepoznavanju izgub kot posledic napačne odločitve, težavnosti odločanja, verjetnosti uspeha in neuspeha posameznih

dejavnikov okolja. Glede na raven strategije⁹ (celovita, poslovna, funkcijska) se sodobno poslovodno računovodstvo še vseeno v največji meri posveča bolj operativnim ravnam (JIT proizvodnja, fleksibilni proizvodni sistemi, TQM) in zanemarja višje ravni, čeprav sprejeta strategija vpliva na zasnovo poslovodnega računovodstva (Swanson, 1999, str. 7; Ittner, Larcker, 2001, str. 367-369). Burns, Ezzamel, Scarpens (1999, str. 29) računovodje, ki interpretirajo finančne rezultate v strateškem smislu poimenujejo *hibridni računovodje*. Tayles, Walley (1997, str. 43-50) navajata jasno zaporedje oblikovanja strategij in zasnove poslovodnega računovodstva. Ko podjetje definira osnovne cilje v smislu rasti, dobička in dobičkonosnosti, se posveti konkurenčni in trženjski strategiji. Slednja definira ciljne tržne segmente, ki narekujejo oblikovanje proizvodnega procesa. Šele sedaj lahko ugotovimo, kakšno poslovodno računovodstvo potrebujemo. Narava proizvodnje tako določa kontrolo kakovosti, nadzor zalog, način izračunavanja stroškovne cene, predračunavanje, investicijsko načrtovanje itd.

Strategijo razumemo kot celoto ukrepov za doseganje in zagotavljanje trajne prednosti pred tekmeci ter za kakovostno razvijanje podjetja. Strateške odločitve usmerja izbrana strategija, v kateri se zrcalita dolgoročna vizija in poslanstvo podjetja. Da bi ljudje lahko želje iz vizije in strategije udejanjali, morata biti ti sestavljeni iz skupka ciljev in meril, ki opredeljujejo dolgoročna vodila uspeha, in s katerimi se strinja ves vrhovni management. S pomočjo programov je potrebno opredeliti aktivnosti in poslovne prvine, potrebne za uresničevanje planov. Ko so programi izdelani, jih je potrebno ovrednotiti s pomočjo predračunov.

3.5.2. Namen sodobnega poslovodnega računovodstva in cilji podjetja

Temeljni namen sodobnega poslovodnega računovodstva je povečanje vrednosti podjetja z učinkovito in uspešno rabo redkih resursov. Poslovodno računovodstvo pomaga zaposlenim, da so odločitve, ki jih sprejemajo, v skladu s cilji podjetja. Informacije, ki jih zagotavlja poslovodno računovodstvo na eni strani izboljšujejo presojo in kakovost odločitev, na drugi strani pa motivacijska vloga poslovodnega računovodstva pomaga usklajevati različne interese zaposlenih in lastnikov podjetja.

Sodobno poslovodno računovodstvo upošteva odločitev managementa o cilju podjetja, ki ga bo zasledoval. Najpogosteje se kot cilj podjetja navaja maksimizacijo vrednosti enote delničarjevega premoženja. Drury (1998, str. 7) predlaga maksimizacijo prihodnjih neto denarnih tokov. Razlogi za to so vsaj trije:

1. Ni verjetno, da bi bil kateri drug cilj tako široko primeren za merjenje možnosti dolgoročnega obstoja.

⁹ Več glej v Pučko, 1999, str. 175-179.

2. Malo verjetno je, da bo podjetje vzpostavilo razmere za dejansko maksimizacijo prihodnjih neto denarnih tokov. Toda z upoštevanjem načel za doseg tega cilja, podjetje spozna načine, kako neto denarne tokove povečati.
3. Podjetje lahko razumemo tudi kot koalicijo delničarjev, zaposlenih, kupcev, dobaviteljev in vlade, od katerih vsak zahteva minimalno vsoto, da v tej koaliciji sodeluje.

Z upoštevanjem maksimizacije prihodnjih neto denarnih tokov delničarji lahko izračunajo, koliko jih stane upoštevanje ciljev ostalih članov koalicije. Drugače razmišljajo Allen (1993, str. 18) in Safferstone (2000, str. 150). Menijo, da upoštevanje zgolj interesov delničarjev poslovanje usmeri preveč kratkoročno. Tako se zanemari ostale skupine, ki imajo v podjetju neko obliko interesa (angl. stakeholders). Mednje poleg delničarjev prištevamo managerje, zaposlene, kupce, dobavitelje, pogodbene partnerje in širšo javnost oz. lokalno skupnost. Poleg tega sodobno poslovodno računovodstvo igra pomembno vlogo tudi v javnih podjetjih in neprofitnih ustanovah. Interesi teh skupin pa narekujejo pazljivo ravnanje podjetja na dolgi rok. Ittner, Larcker (2001, str. 336) npr. na lestvici pomembnosti podjetniških ciljev uvrščata pomembnost kupca in njegovega zadovoljstva za dobičkom, a pred ceno delnice in EVA (angl. economic value added) – ekonomsko dodano vrednostjo.

3.5.3. Informacijska tehnologija in vlaganja v računovodsko informacijski sistem

Sodobni razvoj informacijskih sistemov in računovodskih informacijskih sistemov kot kreatorjev informacij za sprejemanje poslovodskih odločitev je pred računovodje postavil nove zahteve in izzive. Računovodja naj bi pokazal veliko več ustvarjalnosti in tudi vsebinsko bolj prispeval k iskanju pravih poslovnih odločitev v podjetju. Visoka stopnja avtomatizacije omogoča poslovodjem pridobiti podatke o vseh plateh in delih poslovanja. Preoblikovanje podatkov v neko obliko, ki bi bila bolj uporabna pa je pogojena s človeškim znanjem in časom. Podjetja se morajo od vlaganja v informacijsko tehnologijo preusmeriti k oblikovanju informacij (Hočevar, 2003, str. 21).

Danes managerji s pomočjo informacijske tehnologije lahko sami opravijo več dela, kot pa so ga v preteklosti poslovodni računovodje. Poslovodni računovodja bo moral poznati prednosti in slabosti različnih načinov predstavljanja informacij in razumeti računalniške procese, hkrati pa informacije predstaviti na najučinkovitejši način. Zelo verjetno je, da bodo napredne baze podatkov omogočale »ad hoc« poizvedbe oz. pripravo podatkov. Poslovodni računovodja se bo moral naučiti večšega ravnanja z bazami podatkov. Računalniško informiranje ne bo več izključna domena informatikov, saj bo moral poslovodni računovodja znati prilagoditi managerski informacijski sistem tako, da bo manager seznanjen z ustreznimi podatki (Siegel, Sorensen, 1999, str. 60-65; Maher, 2000, str. 343-344; Boer, 2000, str. 325-331).

Poslovodstva podjetij bodo morala pri uvajanju informacijskih sistemov preučiti številne dejavnike. V podjetju se morajo zavedati, da ni splošnega računovodskega sistema, ki bi ustrezal vsem organizacijam v vseh okoliščinah, zato je pri oblikovanju računovodskega sistema potrebno preučiti in upoštevati naslednje dejavnike (Hočevar, 2003, str. 21):

- Za poslovodno odločanje in z njim povezani ustrezeni informacijski sistem so jasno izraženi temeljni ***cilji podjetja*** bistvenega pomena, saj omogočajo postavljanje ciljev tako oddelkov kot poslovodstva podjetja. Cilji posameznih delov podjetja morajo biti usklajeni s splošnimi cilji podjetja, kratkoročni cilji morajo biti pot za doseganje strateških ciljev. Računovodstvo kot del informacijskega sistema mora zagotoviti podjetju ustrezne informacije, da bo poslovodstvo lahko čim bolj stvarno določilo cilje poslovanja.
- ***Strateško načrtovanje*** je proces, v katerem vodstvo podjetja določa glavne smeri poslovanja podjetja. Strategijo je potrebno posredovati vsem zaposlenim, saj je bistvenega pomena, da zaposleni dobro poznajo in razumejo tako strategijo kot splošne usmeritve, ki so potrebne za doseganje strateških ciljev. Pri tem mora upoštevati zmogljivosti podjetja, predvideno vedenje konkurence, spremembe v tehnologiji in prihodnje povpraševanje na trgu. Računovodstvo ima zelo pomembno vlogo pri zagotavljanju ustreznih informacij za dolgoročno odločanje. Zelo pomembno je, da zna obravnavati stroške po stroškovnih nosilcih po različnih metodah¹⁰ in svetovati poslovodstvu, katera metoda je najprimernejša za neko odločitev.
- ***Gospodarske panoge*** se med seboj razlikujejo po dejavnikih, kot so ponudba, povpraševanje, konkurenca in podobni, kar vpliva na cilje organizacije. Preučevanje gospodarske panoge, v kateri deluje podjetje, omogoča poslovodstvu osredotočenje na dejavnike, ki izboljšujejo konkurenčni položaj podjetja. Dejavniki gospodarske panoge se lahko razčleni na dejavnik okolja podjetja in tehnološki dejavnik. Raziskovalci so ugotovili, da konkurenčnost okolja vpliva na zapletenost računovodskega sistema in vključevanje neračunovodskih podatkov v poročila. Študije so dokazale tudi vpliv tehnoloških dejavnikov na oblikovanje računovodskih informacij. Večina meril uspešnosti in učinkovitosti poslovanja, ki se še danes uporabljajo, so razvili strokovnjaki na začetku 20. stoletja, ko je bila tehnologija proizvodnje drugačna od današnje, zato je potrebno poslovodno računovodstvo prilagoditi novim tehnološkim zahtevam.
- Da lahko organiziramo množico ljudi v podjetju je najprej potrebno vzpostaviti neko vrsto ***organizacijske strukture***, ki bo najuspešnejše in najučinkoviteje dosegala cilje organizacije, in ki bo ustrezala izbrani strategiji. Za poslovodno računovodstvo je zelo pomembna razporeditev mest odgovornosti, ki morajo biti oblikovana tako, da se lahko

¹⁰ Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (ABC metoda), delitvena kalkulacija, kalkulacija stroškov z dodatki.

meri učinkovitost in uspešnost poslovodij in mest odgovornosti, in sicer pri kategorijah, na katere lahko vplivajo z odločanjem.

- **Poslovodni slog** je značilnost poslovodij, ko odločajo. Nekateri poslovodje imajo avtoritativen slog poslovođenja, drugi se želijo posvetovati in doseči soglasje, nekateri želijo predvsem pisne informacije, drugi pa se bolj zanesejo na opazovanje in ustne stike. Nekateri se odločajo na podlagi vrednostno izraženih informacij, drugi pa dajejo prednost nevrednostnim kategorijam poslovanja. Za računovodje je pomembno, da poznajo poslovodne sloge v podjetju, saj so poslovodje tisti, ki uporabljajo računovodske informacije.
- Pod pojmom **organizacijske kulture** si v neki družbi – podjetju predstavljamo celovit sistem norm, vrednot, predstav, prepričanij in simbolov, ki določajo sistem vodenja in odzivanja na probleme vseh zaposlenih in s tem oblikujejo pojavno obliko podjetja. Pri oblikovanju informacijskega sistema je treba upoštevati vpliv organizacijske kulture podjetja, saj lahko nepravilna uporaba računovodskih informacij poslabša odnose v podjetju. Poslovodstvo in računovodstvo podjetja morata znati računovodske informacije uporabljati za spodbujanje zaposlenih k takšnemu delovanju in vedenju, da bodo doseženi cilji podjetja. Povezave med delovnimi nalogami posameznika in dolgoročnimi cilji podjetja odpirajo ogromne možnosti povečanja uspešnosti poslovanja.

3.5.4. Stroški, pomembni za strateško odločanje

V praksi je včasih v navadi, da se največ pozornosti namenja upravljanju zalog, zmanjševanju stroškov raziskovanja in razvijanja, zmanjševanje napak pri proizvodnji, zniževanju stroškov dela, vse z namenom doseči ugodnejši finančni položaj. Vendar takšne usmeritve podjetij vodijo le h kratkoročni uspešnosti, nikakor pa ne k dolgoročni, saj sodobne okoliščine poslovanja zahtevajo ne samo vlaganja v posodobitev tehnološke opreme, ampak k večjemu povečevanju stroškov, katerih donos bo viden na dolgi rok. Mednje sodijo vlaganja v razvoj podatkovnih baz in sistemov, nenehno usposabljanje zaposlenih, izboljševanje kakovosti proizvodov ali storitev, razvoj dolgoročnejšega sodelovanja s kupci in druga. Samo z urejenim računovodstvom ni mogoče izboljšati oziroma spremeniti usode podjetja, če veja gospodarstva, v kateri deluje, usiha, če nanj močno pritiskajo tekmeci in če se nenehno ne prilagaja tehnologiji.

Poslovne odločitve so usmerjene naprej. Iz tega izhaja, da se moramo takrat, ko sprejemamo poslovno odločitev, odločati tudi za to, katere vrste stroškov bomo upoštevali, ko bomo predvideli posledice naše odločitve. Glede na poslovne odločitve je pomembno, da upoštevamo le tiste stroške, ki so odločujoči (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 82).

Odločujoči stroški so tisti stroški, katerih sedanji celotni obseg bi se spremenil, če bi sprejeli neko različico. Ponavadi so odločujoči le spremenljivi stroški. Kadar poslovodstvo načrtuje investiranje in se odloča o njem, ima na voljo več različic, ki jih mora razvrstiti v finančne kategorije. Vsaka možnost investiranja je povezana z različnimi stroški. Razlike med skupnimi stroški dveh različnih možnosti investiranja se imenujejo mejni oziroma **razlikovalni stroški**. Zelo velik vpliv na poslovno odločitev imajo tudi stroški, ki niso knjigovodsko evidentirani. Gre za **oportunitetne stroške**, ki predstavljajo ovrednoteno izgubo ali ovrednoteno korist neuresničene različice, ker nismo izbrali drugo. Zadnja pomembnejša kategorija stroškov, ki se pojavljajo pri zagotavljanju celovite kakovosti poslovanja, so **stroški kakovosti**. Ti vključujejo stroške nadziranja kakovosti ustvarjanja proizvodov in opravljanja storitev, stroški odkrivanja in popravljanja napak, stroški preprečevanja, stroški popravil, stroški garancij in drugih.

Slabost tradicionalnega računovodstva je, da ne evidentira stroškov kakovosti. Poslovodstvo podjetja zato nimajo informacij o tem, zato se problem stroškov kakovosti spregleda. Računovodska poročila bi bilo potrebno dopolnjevati tudi s temi stroški in jih spremljati po posameznih proizvodih in kupcih (Hočevar, 2003, str. 20).

Osnovni cilj procesa strateškega managementa je doseči obranljivo konkurenčno prednost. Nekonkurenčnost bo v odprtem tržnem gospodarstvu slej ko prej kaznovana z izgubo tržnega deleža, prevzemom ali celo bankrotom. Zato je povsem logično, da se veliko število strokovnih del tega področja ukvarja predvsem z računovodstvom konkurence (angl. competitor accounting). Proučevanja konkurentov se različni avtorji lotevajo na različne načine. Pristop je odvisen od tega, katerim informacijam dajejo največji pomen. Med najpomembnejše informacije o konkurentih razvrščajo naslednje kategorije (Guilding, 1999, str. 584):

- ocenjevanje konkurentovih stroškov (angl. competitor cost assessment),
- spremljanje konkurenčnega položaja (angl. competitive position monitoring),
- analiza konkurentov na podlagi objavljenih računovodskih izkazov,
- strateško obvladovanje stroškov (angl. strategic cost management),
- upoštevanje informacij o konkurentih pri postavljanju cen (angl. strategic pricing).

Klasično poslovodno računovodstvo je osredotočeno predvsem na operativne stroške in daje poudarek opredmetenim kategorijam, kar pa ni dovolj, da bi se podjetje lahko primerjalo s tekmeci. Podjetje mora upoštevati tako opredmetene kot neopredmetene kategorije stroškov. Zbiranje informacij o konkurentih, konkurenčnem položaju, strukturi konkurentovih stroškov, omogoča boljše poznavanje te strukture, pripomore k boljšemu predvidevanju bodoče tekmečeve strategije in k lažji izbiri lastne strategije.

3.5.5. Mesta odgovornosti kot orodje izboljšanja poslovanja

Vedno večja kompleksnost in širitev podjetij je zahtevala nastanek mest odgovornosti, ko se je vrhovno vodstvo začelo zavedati, da ne more več o vsem odločati samo. Zato je bilo nujno del odločitev prenesti na nižje ravni, kar je znano kot decentralizacija odločanja. V praksi se ponavadi decentralizirajo vsakodnevne proizvodjalne odločitve, odločitve o prodaji, povečanju prodaje in tako naprej. Vodje mest odgovornosti s svojimi odločitvami močno vplivajo na dobiček enote, ki jo vodijo in s tem na dobiček podjetja. Zaradi tega mora biti na razpolago sistem merjenja in spremljanja uspešnosti mest odgovornosti.

V strokovni literaturi je mogoče zaslediti, da so mesta odgovornosti med najpomembnejšimi orodji za izboljšanje poslovanja podjetij, saj je uspešnost ali neuspešnost poslovanja podjetij odvisna od ljudi, ki sprejemajo odločitve. Čeprav je vrhovno poslovodstvo odgovorno za poslovanje podjetja kot celote, ne sprejema vseh odločitev samo, temveč se odločitve sprejemajo na različnih ravneh. Da lahko vrhovno poslovodstvo vpliva na odločitve, mora vedeti, kdo ima možnost odločati, in tudi, kako je ta v resnici odločal, kar je namen oblikovanja mest odgovornosti (Kavčič, Koželj, Odar, 2004, str. 47).

Slovenski računovodski standardi (2001, str. 149) ločijo naslednja mesta odgovornosti:

1. **Stroškovno mesto**, ki je opredeljeno kot mesto, na katerem se poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški oziroma odhodki.
2. **Prihodkovno mesto**, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki.
3. **Dobičkovno mesto**, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški in prihodki oziroma z načrtovanim dobičkom.
4. **Naložbeno mesto**, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški in prihodki, temveč tudi v zvezi z načrtovano dobičkonosnostjo naložb.

Po področjih odgovornosti naj bi se mesečno pripravljali podatki o prihodkih in/ali stroških. Informacije o tem naj bi se pripravljale tako, da bi bili v posameznih vrsticah izkazani zneski prihodkov oz. stroškov po vrstah, in sicer posebej naslednji:

- uresničeno v zadnjem obdobju,
- uresničeno od začetka leta,
- načrtovano za tekoče obdobje,
- načrtovano od začetka leta,
- primerjava med uresničenim in načrtovanim za tekoče obdobje,
- primerjava med uresničenim in načrtovanim od začetka leta.

Poleg uresničenega in načrtovanega bi bilo koristno uvesti oceno, izdelano na osnovi uresničenega od začetka leta do konca tekočega meseca, ki bi vključevala celo leto. Takšna ocena se lahko agregira za celotno podjetje in se dobi ocenjeni uspeh poslovanja. Tako se je mogoče že med letom odzvati na morebitne spremembe pogojev poslovanja.

Kalkulacijske metode, ki so bile razvite v časih nizke tehnologije in nezahtevnih trgov, postajajo v sodobnem poslovnem računovodstvu čedalje manj uporabne. Sodobna industrijska proizvodnja je računalniško podprta, avtomatizirana, prožna in povezana (Koletnik, 1996, str. 278). Za avtomatizirano proizvodnjo je značilno, da se delo zaposlencev v proizvodnji nadomešča z delom stroja. Zato je vedno bolj vprašljiva uporaba neposrednih stroškov za podlago ključem, s katerimi se prenaša splošne stroške na izdelke.

Za poslovanje podjetja je zelo pomembno, da pozna celotne stroške posla, proizvoda ali organizacijske enote v podjetju, zato je nujno potrebno ugotavljanje stroškov po stroškovnih nosilcih. Stroškovni nosilec mora biti natančno določen in razumljiv. V podjetju se morajo sami odločiti, kaj bo opredeljeno kot stroškovni nosilec.

Za oblikovanje ustreznih poslovnih informacij je pomembno predvsem pravilno razporejanje stroškov na enega ali več stroškovnih nosilcev. Tukaj predstavlja problem predvsem razporejanje posrednih stroškov. Posredni stroški so tisti, ki sta jih povzročila dva ali več stroškovnih nosilcev. Razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce pogosto povzroča dvome o računovodskih informacijah in o njihovi natančnosti. Posredni stroški se namreč razporejajo na stroškovne nosilce na podlagi ključev oziroma koeficientov dodatka splošnih stroškov.¹¹ Eden največjih problemov pri ugotavljanju koeficienta dodatka splošnih stroškov je določitev osnove za razporeditev splošnih stroškov na stroškovne nosilce. Osnova mora biti izbrana tako, da kar najbolje izraža povezavo med splošnimi stroški in vzrokom za njihov nastanek (Hočevnar, 2003, str. 17).

3.5.6. Povratne informacije in proces strateškega učenja

Podjetje mora zasnovati tak komunikacijski sistem, s katerim se da dobro posredovati strategijo in hkrati dobivati povratne informacije, ki so ključnega pomena za razvoj oziroma pravilno obnašanje podjetja. Iz preteklosti je dobro poznan proces učenja v enojni zanki. To je sistem hierarhičnega načrtovanja in nadzora. Opredelitev strategije poteka v samem vrhu podjetja. Vodstvo določi dolgoročne cilje in načrt, kako do teh ciljev priti. Managerje nižjih ravni in druge zaposlene zadolži, da delujejo na podlagi teh načrtov. Managerji na srednjih in najnižjih ravneh porabijo večino svojega časa za nadzor in analizo, da ugotavljajo, v kolikšni meri izpolnjujejo vnaprej določena navodila. Nimajo pa možnosti, da bi podali razlago, zakaj do teh odmikov prihaja. Posledica tega je, da odstopanja od načrtovanih rezultatov niso

¹¹ Koeficient dodatka splošnih stroškov = splošni stroški/osnova.

zadosten razlog, da bi zaposleni podvomili o tem, ali so načrtovani rezultati še vedno to, kar podjetje želi doseči. Ne sprašujejo se niti, ali so načini, ki jih podjetje uporablja, da bi doseglo načrtovane cilje, še vedno ustrezni in primerni za okolje v danem trenutku poslovanja.

Danes, v informacijski dobi, je skorajda nemogoče, da bi bile strategije podjetij tako premočrtne ali nespremenljive. Konkurenca tega ne dopušča, vodstvo potrebuje povratne informacije o strategiji. Podjetja morajo biti sposobna za proces učenja v dvojni zanki. To pomeni, da managerji začnejo dvomiti o svojih predpostavkah ter tehtati, ali je poslovna teorija, na podlagi katere delujejo, sploh še ustrezna glede na spremembe v okolju. Managerji morajo biti zmožni na podlagi svojih opažanj in izkušenj sčasoma preoblikovati oziroma izdelati novo strategijo, da bi izkoristili nove priložnosti in se branili novih nevarnosti, ki jih niso mogli predvideti, ko so oblikovali začetni strateški načrt (Kaplan, Norton, 2000, str. 264).

Pomembnost povratne informacije poudarjata tudi Arnold in Hope (Arnold, Hope, 1990, str. 12), ki proces odločanja delita v več korakov, in sicer:

1. opredelitev ciljev organizacije,
2. zbiranje in analiza podatkov o različnih možnih poteh za doseg ciljev,
3. izbira sodil za odločanje,
4. določitev različnih možnih poti za izvedbo,
5. odločitev in ugotovitev pričakovanega izida,
6. poročanje o dejanskem izidu odločitve,
7. opazovanje dejanskega izida z namenom zagotoviti nadzirano izvajanje.

Med petim in prvim korakom je po njunem potrebna povratna informacija, ki poudarja potrebo po rednem preverjanju ciljev organizacije, povratna informacija med sedmim in petim korakom pa poudarja, kako proces nadziranja pripomore k planiranju v naslednjem obdobju. Iz pojasnjevanja pomena navedenih povratnoinformacijskih zank lahko vidimo delitev informacij na tiste za usmerjanje poslovanja (cilji organizacije) in tiste za uravnavanje poslovanja (tekoči nadzor).

3.5.7. Nujnost razlikovanja finančnega in poslovodnega računovodstva

Poslovodno računovodstvo je pogosto pod vplivom finančnega računovodstva, kar je z vidika informacijskih potreb zelo tvegano, saj se metode in razmišljanja iz finančnega računovodstva prenašajo tudi v poslovodno. V Tabeli 5 sem povzela ključne razlike med finančnim in poslovodnim računovodstvom ter problemi uporabe finančno računovodskih informacij za potrebe poslovodnih odločitev.

Tabela 5: Razlike med finančnim in poslovnim računovodstvom

	Finančno računovodstvo	Poslovno računovodstvo	Problem uporabe informacij finančnega računovodstva za potrebe uporabnikov poslovnega računovodstva
Temeljni uporabniki	Zunanji, večinoma neznani	Notranji, znani uporabniki	Poslovne računovodske informacije se uporabljajo za načrtovanje, usklajevanje in kontroliranje, namen finančnega računovodstva pa je sestavljanje računovodskih poročil za zunanje uporabnike. Potrebe notranjih uporabnikov so v primerjavi z zunanjimi bistveno bolj znane.
Časovna naravnost	Daje podatke za nazaj	Pripravlja podatke za naprej	Za potrebe odločanja potrebuje poslovstvo projekcijo prihodnjih poslovnih dogodkov, podatki iz preteklih obdobij so lahko precej zavajajoči.
Prožnost poročanja	Predpisana oblika, vsebina in čas poročanja	Nepredpisana oblika	Za oblikovanje računovodskih poslovnih informacij je veliko pomembnejše, da so koristne, kot pa da se skladajo z računovodskimi standardi in drugimi predpisi. Vsebina ima prednost pred obliko. Koristi morajo biti večje od stroškov zbiranja informacij
Natančnost informacij	V celoti natančni in podrobni	Temelji na predvidevanju, ker se odločamo za prihodnost	Poslovodje potrebuje informacije hitro, da lahko pravočasno ukrepajo, zato se morajo velikokrat zadovoljiti s približnimi informacijami. Informacije finančnega računovodstva so preveč podrobne, kar otežuje izbiro relevantnih podatkov.
Poročevalska enota	Podjetje kot celota	Posamezna enota: proizvod, dejavnost, enota,...	Posamezni poslovodje potrebujejo podatke za posamezne organizacijske enote, za katere so odgovorni, finančno računovodsko poročilo pa obsega dejavnost celotnega podjetja, kar poslovodji onemogoča njegovo uporabo.
Vrste podatkov	Vrednostno izraženi	Denarno in nedenarno izraženi	Za potrebe odločanja je pomembnost nefinančnih podatkov, kot so fizični obseg proizvodnje, izrabljenost zmogljivosti, fluktuacija, itd. čedalje bolj poudarjena.
Poročevalske zahteve	Obvezno sestavljanje podatkov	Glede na potrebe in posebno zahtevo	Natančna finančna računovodska poročila izdajajo podjetja največkrat letno, poslovodna računovodska poročila pa se izdajajo mesečno in poročila o posameznih dejavnostih lahko tudi tedensko ali celo dnevno.
Odgovornost	Odgovorno po zakonu	Ni odgovorno po zakonu	Za verodostojnost poslovnih informacij vodstvo podjetja ni odgovorno po zakonu. Posledice so vidne šele v sprejetih odločitvah.

Vir: Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 20-24.

3.5.8. Pomen neračunovodskih informacij za strateško odločanje

Poleg podatkov, ki jih zbere računovodski informacijski sistem, potrebujejo managerji informacije tudi iz drugih, predvsem neračunovodskih virov. Pomemben vir podatkov so tudi operativne evidence. To so lahko različne evidence po poslovnih funkcijah, kot so kadrovske, tržne, prodajne evidence, proizvodni operativni podatki in drugo. Med viri podatkov, potrebnih za strateško odločanje, zavzemajo pomembno mesto tudi zunanji podatki. Za podjetje so ti podatki izjemno pomembni, saj se iz njih razbere, kaj se dogaja pri kupcih in dobaviteljih, kaj počne konkurenca, kakšni so pogoji eksternega financiranja ter tudi, kakšne so relevantne tehnično-tehnološke novosti. Te podatke je moč najti v strokovnih časopisih, dnevnih časopisih in revijah, poslovnih poročilih posameznih podjetij in tudi v bazah poslovnih podatkov ter na internetu.

Veliko neračunovodskih podatkov se nanaša na zunanje okolje, zato podatkov, kot so zadovoljstvo kupcev, kakovost storitev, pritožbe kupcev, tržni deleži, konkurenčne prednosti, zadovoljevanje ekoloških standardov in podobnih, ni mogoče dobiti iz računovodskih informacij. Iz računovodskih poročil manager ne dobi podatkov o novih izkušnjah, znanju in sposobnostih zaposlenih, kar je ključni dejavnik uspešnosti poslovanja. Zavedanje teh omejitev računovodskih informacij je pogoj za njihovo koristno uporabo (Hočevar, 2003, str. 21).

Pogosto so nevrednostno izražene informacije še bolj pomembne za odločanje (npr. kakovost, inovativnost, zadovoljstvo kupcev, delovna usposobljenost zaposlenih). Prav dajanje večjega poudarka nefinančnim informacijam je glavni trend, ki ga zasleduje sodobno poslovodno računovodstvo. Podobno velja tudi za strateško računovodstvo, ki poleg nefinančnih informacij daje ogromen poudarek tudi informacijam iz zunanjega okolja.

3.5.9. Prednosti in slabosti nefinančnih kazalnikov poslovanja

Oblikovanje nefinančnih kazalnikov poslovanja je sicer koristno, vendar pa je njihova uporaba povezana z določenimi omejitvami, zato je priporočljivo, da podjetje pri sprejemanju odločitev na podlagi nefinančnih kazalnikov upoštevajo naslednje prednosti in slabosti teh kazalnikov (Milost, 2003, str. 412):

Prednosti uporabe nefinančnih kazalnikov:

- Nefinančni kazalniki pojasnjujejo določena razmerja, ki jih ne moremo razbrati iz računovodskih izkazov (računovodske informacije nam ne povedo ničesar o zadovoljstvu zaposlenih, o vrednosti naložb v zaposlene, tehnološkem razvoju podjetja, varnosti pri delu, sožitju podjetja z okoljem in drugim). Nadalje računovodski izkazi le malo povedo

o konkurenčnih prednostih in slabostih podjetja, ter o njegovih tržnih deležih, o zadovoljstvu strank, o novih proizvodih, o stroških kakovosti, razvoju panoge in podobno. Nefinančni kazalniki poslovanja tako nudijo poslovodstvu informacije o dogajanju na pomembnih segmentih poslovanja podjetja.

- Nefinančni kazalniki kažejo na veliko krizo v klasičnem računovodstvu, saj se s hitrim povečevanjem deleža znanja v lastnih cenah poslovnih učinkov in z velikim povečanjem deleža neopredmetenih dolgoročnih sredstev v sestavi sredstev podjetij koristnost klasičnih računovodskih informacij vedno bolj manjša.

Slabosti uporabe nefinančnih kazalnikov:

- Iz nefinančnih kazalnikov ni mogoče ugotoviti sedanje vrednosti prihodnjih storitev oziroma gospodarskih koristi za podjetje. Nefinančni kazalniki lahko koristno dopolnjujejo finančne zlasti v primeru, ko lahko iz njih ugotovimo sedanjo vrednost prihodnjih gospodarskih koristi za podjetje.
- Vrednosti nefinančnih kazalnikov ne vplivajo (vsaj ne neposredno) na premoženjsko in finančno stanje podjetja ter na njegovo poslovno uspešnost (npr. zadovoljstvo kupcev in dobaviteljev, število reklamacij in podobno). Poslovna uspešnost je sicer odvisna od njegovih tržnih deležev in s tem tudi od zadovoljstva kupcev, vendar pa nanjo vplivajo izbrani pristopi k vrednotenju posameznih gospodarskih kategorij. Zadovoljstvo kupcev tako le pojasnjuje dosežene prihodke od prodaje, ki so v podjetju ugotovljeni na finančni način.
- Nefinančni kazalniki se uporabljajo tudi za zunanje poslovno poročanje. Tukaj je predvsem vprašljiva njihova verodostojnost, ki je v primerih številnih kazalnikov zelo težko preverljiva.
- Nefinančni kazalniki so pogosto uporabljeni kot sredstvo, s katerim želijo v podjetjih pojasniti razliko med njihovimi knjigovodskimi vrednostmi in nekajkrat večjimi tržnimi vrednostmi. Številnim predstavnikom računovodske stroke pomenijo »potuho«, ker se po njihovi zaslugi ne lotevajo reševanja problemov v pravi smeri.

3.5.10. Nezadostno teoretično ozadje poslovnega računovodstva

Področje, ki se ga argumentirano kritizira, je tudi teoretično ozadje poslovnega računovodstva oz. teoretično znanje, ki podpira raziskave poslovnega računovodstva. Literatura ni naredila kakovostnega preskoka od opisovanja prakse k razvijanju in dokazovanju hipotez. Teorija na splošno omogoča sistematičen pregled preverjenih dejstev na eni strani ter odprta vprašanja – hipoteze, ki jih je treba še preveriti, na drugi. Akumuliranje znanja omogoča globlji vpogled v izbran problem in stimulira raziskovalno delo, hkrati pa praksa pogloblja teorijo. Slaba teoretična podlaga je tudi vzrok mnogih zavrnitev empiričnih raziskav s strani strokovnih revij. Razlogi, zakaj teoretično ozadje poslovnega računovodstva ni bolje razvito, so (Zimmerman, 2001, str. 412-425):

- Dostopnost podatkov: notranje podatke iz podjetij je težko dobiti. Slaba podjetja rajši dovoljujejo vpogled v svoje poslovanje kot dobra, ki jih skrbi ohranjanje konkurenčnih prednosti.
- Neteoretičen pristop: težko razumljivo oz. nesprejemljivo je, da se v 20 letih po prvih izrazito opisanih raziskavah baza znanja ni dopolnila do te mere, da bi razvijala in dokazovala hipoteze.
- Premik od teorije k praksi: v izobraževanju se vse bolj poudarja premik od teorije k praksi. Biti navzoč v poslovni sferi postaja pomembnejše od raziskovalnega dela.
- Neekonomski okviri: uspeh ostalih ekonomskih disciplin temelji na upoštevanju ekonomije kot znanosti. Za raziskave poslovnega računovodstva se zdi, da se od teh okvirov oddaljujejo.
- Malo empirično preverljivih hipotez, za katere ne poskrbijo teoretiki.
- Obe funkciji sta enakovredni, čeprav se poudarja prvo in zanemarija drugo. Izraz računovodja ima negativen prizvok.

Drugi obrobnejši očitki so, da sta področji finančnega in poslovnega računovodstva premalo integrirani. Preveč se poudarja tradicionalna samostojnost in neodvisnost (notranje / zunanje računovodstvo) obeh področij. Sodelovanje je še posebej pomembno za ključne dejavnosti, ki v podjetju ustvarjajo vrednost (angl. value drivers) (Ittner, Larcker, 2001, str. 420).

Velika negotovost in nestabilnost sta značilnost današnjega časa. Kompleksni ekspertni sistemi, ki ponujajo obvladovanje tveganja, se zato zdijo še privlačnejši. Na drugi strani pa je ekspertne in zapletene sisteme težko ali celo nemogoče obvladovati, ker imajo neko svojo dinamiko. Primer za to naj bi bil ABC, ki je avtorjem ušel iz rok in so se od njega kmalu distancirali (Jones, Dugdale, 2002, str. 153).

SKLEP

V naši teoriji in praksi je veliko računovodskega znanja. Kljub temu pa računovodski informacijski sistemi v mnogih naših podjetjih niso ustrezno zasnovani. Na to kažejo številne kritike domačih in tujih strokovnjakov, ki predvsem poudarjajo, da klasične računovodske informacije ne zadovoljujejo več potreb, ki se pojavljajo v sodobnem poslovno konkurenčnem okolju.

Zagotovo se bo poslovnega računovodstva najprej trdneje usidrilo na novem položaju (strateški pogled in napredni managerski procesi), saj je vloga poslovnega računovodstva še v marsikaterem podjetju tradicionalna. Napredna podjetja, ki s svojimi pristopi pravzaprav oblikujejo teorijo poslovnega računovodstva, pa se bodo že ozirala za smerjo, v katero se

bo poslovodno računovodstvo razvijalo naprej. Določene napovedi nakazujejo transformacijo iz vloge poslovnega v vlogo strateškega partnerja.

V Sloveniji so se prvi prispevki o sodobnem spremljanju uspešnosti poslovanja pojavili sredi devetdesetih let, ko je postal znan model uravnoveženega merjenja uspešnosti poslovanja (BBSC – business balanced scorecard), ki je eden od sodobnih načinov merjenja uspešnosti poslovanja. Model poudarja pomen nefinančnih informacij pri sodobnem spremljanju uspešnosti poslovanja, ki omogočajo, da spremljamo uspešnost poslovanja bolj celovito, kot bi jo, če bi uporabili zgolj finančne informacije, saj z nefinančnimi kazalci pokrivamo vrsto strateških dejavnikov uspešnosti.

Oblikovanje nefinančnih kazalnikov poslovanja je sicer koristno, vendar pa je njihova uporaba povezana z določenimi omejitvami, zato je priporočljivo, da podjetje pri sprejemanju odločitev na podlagi nefinančnih kazalnikov upoštevajo nekatere prednosti in slabosti teh kazalnikov.

Na podlagi podatkov iz raziskav na Slovenskem lahko ugotovimo, da se uporaba novih dognanj na področju strateškega računovodstva le počasi uveljavlja. Nova dognanja na področju strateškega računovodstva se nekritično prenašajo v slovensko prakso, tako da niso povsem jasne vse pozitivne in negativne strani, ki jih posamezni ukrepi lahko prinesejo.

Podjetje mora zasnovati dober komunikacijski sistem, s katerim se da dobro posredovati strategijo in hkrati dobivati povratne informacije, ki so ključnega pomena za razvoj oziroma pravilno obnašanje podjetja. Odgovornost za neuspešno odločanje v podjetju namreč ne nosi računovodstvo kot informacijski sistem, temveč so vzroki za neuporabnost računovodskih informacij v njihovih oblikovalcih in uporabnikih. Le-ti največkrat ne razumejo pravega pomena, omejitev in koristi računovodskih informacij.

LITERATURA

1. Allen David: Practice makes perfect. *Management Accounting*, London, 71(1993), 7, str. 18.
2. Allot Anita: Management accounting change. *Management Accounting*, London, 78(2000), 7, str. 54-55.
3. Arnold John, Hope Tony: *Accounting for Management Decisions*. Second edition. New York : Prentice-Hall, 1990. 412 str.
4. Boer Germain B.: Management Accounting Education: Yesterday, Today and Tomorrow. *Issues in Accounting Education*, Sarasota, 15(2000), 2, str. 313-334.
5. Burns John, Ezzamel Mahmoud, Scapens Robert : Management Accounting Change in the UK. *Management Accounting*, London, 77(1999), 3, str. 28-30.
6. Cooper Robin, Slagmulder Regine: Designing ABC Systems for Strategic Costing and Operational Improvement. *Strategic Finance*, Montvale, 81(1999a), 2, str. 18-20.
7. Cooper Robin, Slagmulder Regine: Intelligent Cost System Design. *Strategic Finance*, Montvale, 80(1999b), 12, str. 18-20.
8. Čadež Simon: Pomen računovodskih informacij za doseganje strateških ciljev slovenskih podjetij. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 106 str., 25 str. pril.
9. Dixon Rob: Accounting for Strategic Management: A Practical Application. *Long Range Planning*, London, 31(1998), 2, str. 272-279.
10. Drury Colin: *Costing: An Introduction*, fourth edition. London : International Thomson Publishing, 1998. 529 str.
11. Guilding Chris: Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, Oxford, 24(1999), 7, str. 589-595.
12. Hočevar Mrko, Igličar Aleksander, Zaman Maja: *Osnove računovodstva*. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 469 str.
13. Hočevar Marko: Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode. *IKS: Revija za računovodstvo in finance*, Ljubljana, 29(2002), 11, str. 85-96.
14. Hočevar Marko: Kako izboljšati računovodske informacije za poslovodno odločanje. *IKS:Revija za računovodstvo in finance*, Ljubljana, 30(2003), 9, str. 14-27.
15. Innes John: Management Accounting Trends. *Management Accounting*, London, 1999, str. 40-41.
16. Ittner C., Larcker D.: Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value Based Management Perspective. *Journal of Accounting and Economics*, Amsterdam, 32(2001), str. 349-410.
17. Jones Colwyn T., Dugdale David: The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, Oxford, 27(2002), 1-2, str. 121-163.
18. Kaplan Robert S., Norton David P.: *Uravnoveženi sistem kazalnikov*. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2000. 343 str.
19. Kaplan Robert S., Norton David P.: *Strateško usmerjena organizacija*. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2001. 426 str.

20. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, Ljubljana, 15(2004), 3, str. 26-63.
21. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, Ljubljana, 9(1998), 3, str. 40-57.
22. Kolar Iztok: Koristi od strateškega računovodstva. *Revizor*, Ljubljana, 10(1999), 10, str. 32-57.
23. Koletnik Franc: Sedanji izzivi za slovensko računovodsko teorijo in prakso. Zbornik referatov 32. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana: Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000, str. 131-147.
24. Maher Michael W.: Management Accounting Education at the Millennium. *Issues in Accounting Education*, Sarasota, 15(2000), 2, str. 335-346.
25. Milost Franko: Nefinančni kazalniki poslovanja: Korak naprej ali izhod v sili?. *Organizacija*, Ljubljana, 36(2003), 6, str. 410-413.
26. Odar Marjan: Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij za leto 2003. *Revija za računovodstvo in finance*, Ljubljana, 31(2004), 1-2, str. 7-21.
27. Randall Robert F.: New Challenges in Finance. *Strategic Finance*, Montvale, 80(1999), 9, str. 30-35.
28. Rejc Adriana: Pomen nefinančnih informacij pri spremljanju uspešnosti poslovanja v slovenskih podjetjih. *Revizor*, Ljubljana, 14(2003), 7-8, str. 30-53.
29. Ryan Bob: *Accounting for strategic Management*. London : The Dryden Press, 1995. 362 str.
30. Siegel Gary, Sorensen James E.: *Counting More, Counting Less – Transformations in the Management Accounting Profession*. Montvale : Institute of Management Accountants, 1999. 101 str.
31. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.
32. Smith Malcolm: *Strategic Management Accounting: text and cases*. Oxford: Butterworth-Heinemann, 1997. 255 str.
33. Swanson Richard M.: Is Management Accounting a dead Profession?. *Strategic Finance*, Montvale, 81(1999), 1, str. 6.
34. Tayles Mike, Walley Paul: Integrating manufacturing and management accounting strategy: Case study insights. *International Journal of Production Economics*, Amsterdam, 53(1997), 1, str. 43-55.
35. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: *Poslovno računovodstvo*. 4. izdaja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 620 str.
36. Turk Ivan: *Stroškovno računovodstvo*. Maribor : Založba Obzorja, 1985. 485 str.
37. Vezjak Blanka: Razkritja k bilanci stanja in izkazu poslovnega izida za podjetja, zavezana reviziji. *Revija za računovodstvo in finance*, Ljubljana, 31(2004), 1-2, str. 128.
38. Ward Keith: *Strategic Management Accounting*. London : Butterworth-Heinemann, 1995. 307 str.

39. Wilkinson Joseph W., Cerullo Michael J.: Accounting Information System, third edition. New York : John Wiley & sons, 1997. 984 str.
40. Zimmerman Jerold L.: Conjectures regarding empirical managerial accounting research. Journal of Accounting and Economics, Amsterdam, 32(2001), 1-3, str. 411-427.

SLOVAR TUJIH IZRAZOV

Tuj izraz	Slovenski prevod
Activity based costing	Metoda razporejanja stroškov na podlagi aktivnosti
Annual report	Letno poročilo
Bean counter	Preštevalec fižolčkov
Competitive position monitoring	Spremljanje konkurenčnega položaja
Competitor accounting	Računovodstvo konkurence
Competitor cost assessment	Ocenjevanje konkurentovih stroškov
Decision support system	Sistemi za podporo odločanju
Downloading	Izvoz podatkov
Earnings discount model	Model za diskontiranje denarnih tokov
Expert system	Ekspertni sistemi
Just in time	Dobava ravno ob pravem času
Perceived environmental uncertainty	Zaznana negotovost okolja
Stakeholders	Skupine, ki imajo v podjetju neko obliko interesa
Strategic cost management	Strateško obvladovanje stroškov
Strategic management accounting	Strateško računovodstvo
Strategic pricing	Strateško postavljanje cen, glede na konkurente.
The Balanced Scorecard	Sistem uravnoteženih kazalnikov
Value drivers	Dejavnosti, ki v podjetju ustvarjajo vrednost