

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**MARKO ERENT**

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**RAZVOJ IN TRENDI POSLOVODNEGA  
RAČUNOVODSTVA**

**Ljubljana, maj 2002**

**MARKO ERENT**

## **IZJAVA**

Študent MARKO ERENT izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom mag. SIMONA ČADEŽA in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

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

Podpis: \_\_\_\_\_



# KAZALO

<b>1.</b>	<b>UVOD.....</b>	<b>1</b>
<b>2.</b>	<b>POJEM RAČUNOVODSTVA TER POMEN POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA.....</b>	<b>2</b>
2.1.	POJEM RAČUNOVODSTVA.....	2
2.2.	POMEN POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA .....	4
<b>3.</b>	<b>POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO V PRETEKLOSTI.....</b>	<b>6</b>
3.1.	POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO PRED 1980.....	6
3.2.	POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO PO 1980.....	9
3.2.1.	<i>Novosti v poslovanju podjetij konec 1980-ih.....</i>	<i>10</i>
3.2.2.	<i>Kritike dotedanega poslovnega računovodstva .....</i>	<i>12</i>
3.2.3.	<i>Nekateri odzivi na kritike .....</i>	<i>14</i>
<b>4.</b>	<b>RAZMERE NA PODROČJU POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA KONEC 20. IN V ZAČETKU 21. STOLETJA.....</b>	<b>15</b>
4.1.	SPREMEMBE V POSLOVNEM OKOLJU .....	15
4.2.	SLIKA SODOBNEGA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA, PODPRTA Z EMPIRIČNIMI RAZISKAVAMI ZNAČILNOSTI .....	16
4.2.1.	<i>Namen sodobnega poslovnega računovodstva in cilj podjetja .....</i>	<i>17</i>
4.2.2.	<i>Sodobno poslovnega računovodstva in izbira strategije.....</i>	<i>17</i>
4.2.3.	<i>Sodobno poslovnega računovodstva in ustvarjanje vrednosti.....</i>	<i>18</i>
4.2.4.	<i>Sodobno poslovnega računovodstva in ocenjevanje investicij .....</i>	<i>19</i>
4.2.5.	<i>Sodobno poslovnega računovodstva in izbira kontrolnega sistema.....</i>	<i>20</i>
4.2.6.	<i>Motivacijska vloga sodobnega poslovnega računovodstva .....</i>	<i>22</i>
4.2.7.	<i>Narava dela v sodobnem poslovnem računovodstvu.....</i>	<i>23</i>
4.2.8.	<i>Etičnost sodobnega poslovnega računovodstva.....</i>	<i>25</i>
4.2.9.	<i>Fenomen ABC.....</i>	<i>25</i>
4.3.	GEOGRAFSKA POGOJENOST SODOBNEGA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA .....	27
4.3.1.	<i>Dejavniki, ki pojasnjujejo razlike nacionalnih pristopov poslovnega računovodstva.....</i>	<i>28</i>
4.3.2.	<i>Slovensko poslovnega računovodstva.....</i>	<i>30</i>
4.3.2.1.	<i>Teoretična izhodišča.....</i>	<i>30</i>
4.3.2.2.	<i>Slovensko poslovnega računovodstva v praksi .....</i>	<i>31</i>
4.4.	KRITIKA SODOBNEGA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA .....	32
4.4.1.	<i>Vpliv modnosti na vsebino raziskav poslovnega računovodstva.....</i>	<i>32</i>
4.4.2.	<i>Nezadostno teoretično ozadje poslovnega računovodstva.....</i>	<i>33</i>
4.4.3.	<i>Ostali očitki .....</i>	<i>33</i>
<b>5.</b>	<b>TRENDI V POSLOVODNEM RAČUNOVODSTVU .....</b>	<b>34</b>
5.1.	POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO ZA 21. STOLETJE .....	34
5.1.1.	<i>Znanja, veščine in sposobnosti .....</i>	<i>34</i>
5.1.2.	<i>Delovne aktivnosti.....</i>	<i>35</i>
5.1.3.	<i>Druge značilnosti poslovnega računovodstva.....</i>	<i>36</i>

5.2.	IZOBRAŽEVANJE .....	37
5.3.	MOŽNE SMERI RAZISKOVANJA NA PODROČJU POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA .....	39
<b>6.</b>	<b>SKLEP.....</b>	<b>40</b>
<b>7.</b>	<b>LITERATURA.....</b>	<b>42</b>
<b>8.</b>	<b>VIRI.....</b>	<b>46</b>
<b>9.</b>	<b>SLOVARČEK TUJIH IZRAZOV .....</b>	<b>47</b>

## 1. UVOD

Današnja podjetja poslujejo globalno, se soočajo z ostro konkurenco, pri odločitvah upoštevajo skrbno izbrane informacije ter so priča poplavi tehnoloških inovacij. Poleg kupčevega zadovoljstva morajo podjetja upoštevati še celo vrsto skupin, ki imajo v podjetju neko vrsto interesa (delničarji, zaposleni, dobavitelji, lokalna in širša skupnost). Vloga poslovnega računovodstva pri tem je, da pripravlja kakovostne informacije, na podlagi katerih managerji sprejemajo odločitve. Le-te pa vodijo k doseganju cilja podjetja.

Predmet diplomskega dela je poslovno računovodstvo. Njegov razvoj lahko spremljamo od 19. stoletja naprej. V dvesto letih je nastala današnja kompleksna struktura, porajajo pa se tudi vprašanja o možnih smereh nadaljnjega razvoja (trendi) na področju poslovnega računovodstva v prihodnosti.

Namen diplomskega dela je najprej na kratko prikazati razvoj poslovnega računovodstva in mu slediti od prve polovice 19. stoletja do 80-ih let prejšnjega stoletja. V 1980ih se je način poslovanja podjetij zelo spremenil, kar je sprožilo obsežnejše kritike poslovnega računovodstva in v končni fazi vodilo do današnjega sodobnega poslovnega računovodstva. Prikazati njegovo raznoliko podobo na začetku 21. stoletja je drugi namen. Tretji namen – razmisliti o možnih razvojih podobe poslovnega računovodstva v prihodnosti – logično sledi iz drugega namena.

V drugem poglavju se najprej seznanimo s samim pojmom računovodstva. Razmišljanje o pomenu poslovnega računovodstva pa pomaga razumeti smiselnost raziskav in razvoja tega področja.

V tretjem poglavju sledimo razvoju poslovnega računovodstva od začetka 19. stoletja do 1980-ih. Sledi povzetek obsežnih kritik poslovnega računovodstva, ki v 80-ih letih prejšnjega stoletja ni več ustrezalo spremenjenemu načinu poslovanja podjetij.

Kritikam so sledili nekateri odzivi, po dvajsetih letih intenzivnega razvoja pa na začetku 21. stoletja lahko govorimo o sodobnem poslovnem računovodstvu – opisanem v četrtem poglavju. V njem izvemo, kako sodobno poslovno računovodstvo upošteva izbran cilj in strategijo podjetja, kakšen je pomen izbire kontrolnega sistema in kakšna je motivacijska vloga poslovnega računovodstva, kako sodobno poslovno računovodstvo sodeluje pri ustvarjanju vrednosti in ocenjuje investicije. Posebej so izpostavljeni spremenjena narava dela in etični vidik sodobnega poslovnega računovodstva ter metoda ABC, ki si zasluži oznako fenomen. Predstavljena je tudi geografska pogojenost sodobnega poslovnega računovodstva. "Bleščečo" sliko sodobnega poslovnega računovodstva pa na koncu četrtega poglavja nekoliko uravnoteži kritika.

V petem poglavju so predstavljeni trendi poslovnega računovodstva v smislu narave dela, izobraževanja in raziskav poslovnega računovodstva v prihodnosti. Šesto poglavje pa predstavlja sklep tega diplomskega dela.

Diplomsko delo v veliki meri sloni na tuji literaturi v angleškem jeziku. Zato je v diplomskem delu tudi dosledno uporabljena besedna zveza poslovodno računovodstvo kot prevod angleške *management accounting* ter nekoliko redkejše *managerial accounting*. Poslovodno računovodstvo torej pomeni notranje računovodstvo oz. nasprotje od finančnega (zunanjega) računovodstva (angl. *financial accounting*). Poslovodno računovodstvo v diplomskem delu potemtakem zajema tudi stroškovno računovodstvo (kot slednjega opredeljujejo slovenski avtorji). Za osebe, ki podjetje vodijo (na več ravneh) in so odgovorni lastnikom, je uporabljena beseda manager. Avtor diplomskega dela kljub temu ceni in podpira slovenjenje besede manager v npr. ravnatelj ipd. Slovenske prevode, ki bi bralca utegnili zavesti, spremljajo tuji izrazi.

## **2. POJEM RAČUNOVODSTVA TER POMEN POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA**

### **2.1. POJEM RAČUNOVODSTVA**

Preden se spustimo globlje na področje poslovodnega računovodstva, si поблиže oglejmo pojem računovodstva, ki je na splošno pogosto rabljena beseda, njen pomen pa ne vedno jasen.

Navedimo nekaj poskusov zgoščenega opisa – definicij računovodstva.

"Računovodstvo je dejavnost spremljanja in preučevanja v denarni merski enoti izraženih pojavov, ki so povezani s poslovanjem kakega sistema" (Turk, Melavc, 1994, str. 9).

V *Kodeksu računovodskih načel* piše, da je "računovodstvo posebna celota delov informacijskih dejavnosti, znotraj katerih se zbirajo, urejajo, obdelujejo, prikazujejo in shranjujejo podatki ter prikazujejo in shranjujejo informacije o preteklih in prihodnjih pojavih" in, da je "temeljna informacijska dejavnost v poslovni enoti, ki obsega sistemsko celoto računovodskega informiranja na podlagi knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, stroškov in odhodkov" (Kodeks računovodskih načel, 1995, str. 45).

Računovodstvo je v gospodarski družbi servisna dejavnost, saj pomaga sprejemati poslovne odločitve in ugotavljati finančno stanje gospodarske družbe. Zato je opredeljeno kot jezik, s katerim prenašamo ekonomske informacije tistim, ki se zanje zanimajo: ravnateljstvo podjetja, delničarji, zaposlenci, kreditorji in država. Seveda pa se mora računovodstvo osredotočiti na ustrezne informacije, ki so koristne za uporabnike, da jim pomagajo sprejemati poslovne odločitve. Je tudi osrednji del informacijskega sestava podjetja (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 17-18).

Drury (1998, str. 3) navaja definicijo *American Accounting Association*: "Računovodstvo je proces identificiranja, merjenja in sporočanja ekonomskih informacij uporabnikom, ki na podlagi teh informacij presojujejo in se odločajo."



"Računovodstvo – beleženje in poročanje o finančnih transakcijah, vključno z izvorom transakcije, njihovo prepoznavanje, procesiranje in povzemanje v FINANČNIH IZKAZIH" (New York State Society of CPAs, 2002).

"Računovodstvo – sistem, ki je zasnovan tako, da beleži računovodske transakcije in poslovne dogodke na način, ki je podrejen računovodski politiki in postopkom. Osnovni elementi tega sistema skrbijo za zbiranje, beleženje, ocenjevanje in poročanje o transakcijah in dogodkih" (Dictionary of Accounting, 2002a).

Ne glede na zgoščenost ali širino opredelitve računovodstva, katerega razvoj<sup>1</sup> lahko spremljamo že več stoletij (Turk et al., 1999, str. 26), je računovodstvo neločljivo povezano z delovanjem določene organizacije<sup>2</sup>, njeno preteklostjo, sedanostjo in prihodnostjo. Seznanimo se nekoliko podrobneje še z vsebino računovodstva.

Računovodenje<sup>3</sup> lahko razčlenimo na (Kodeks računovodskih načel, 1995, str. 50):

- **knjigovodenje**, ki je z listinami podprto "in strogo formalno evidentiranje vseh posameznih poslovnih procesov in stanj, zasnovano na popolnem in trajnem zbiranju ter ustaljenem časovnem in stvarnem urejevanju podatkov, ki z uporabo denarne merske enote prikazuje celotno preteklo poslovanje poslovne enote;"
- **računovodsko predračunavanje**, ki je "evidentiranje, zasnovano na popolnem ali reprezentativnem zbiranju in ustaljenem stvarnem urejevanju podatkov o predvidenih posamičnih ali množičnih poslovnih procesih in stanjih, ki z uporabo denarne merske enote prikazuje prihodnje poslovanje poslovne celote;"
- **računovodsko nadziranje**, ki "je ugotavljanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti v vseh delih računovodstva;"
- **računovodsko analiziranje**, ki je "presojanje in pojasnjevanje stanja in uspešnosti poslovanja, zasnovano na primerjanju podatkov v računovodskih obračunih in predračunih, ugotavljanje odmikov pri njem ter vzrokov za te odmike in njihovih posledic.

*Kodeks računovodskih načel* poudarja, da so, ne glede na to, katera služba v gospodarski družbi se ukvarja s prej naštetimi sestavinami, vse del računovodstva.

Vsebinsko računovodstva tudi nekoliko bolje spoznamo, če se vprašamo, kaj dela računovodja. Odgovor smiselno povzema Turk et al. (1999, str. 675-676). Področja dela lahko razvrstimo na **splošno računovodstvo** (vzdrževanje računovodske ureditve, vodenje poslovnih knjig ter evidentiranje vseh poslovnih dogodkov in sredstev), **računovodsko predračunavanje** (usklajevanje priprave celostnega predračuna organizacije, priprava delnih predračunov, analiza odmikov in poročanje o odmikih), **posebne naloge** (odgovarjanje na zahteve po informacijah in

---

<sup>1</sup> Najprej se je seveda pojavilo knjigovodstvo, ki danes kot del računovodstva obravnava podatke o preteklosti.

<sup>2</sup> Organizacija je mišljena kot **združba** ali **sistem**. Več o tem glej v Rozman, 2000, str. 15.

<sup>3</sup> Računovodenja ne smemo enačiti z računovodstvom. Slednjega je treba razumeti kot **ustroj** spremljanja in proučevanja računovodskih kategorij. Računovodenje pa je računovodska **dejavnost**. Več o tem glej v Turk et al., 1999, str. 672-673.

nasvetih drugih oddelkov, različnih ravni posloводства, nadzornega sveta in ravnateljstva (uprave), **poročanje** (pripravljanje računovodskih poročil za notranje in zunanje uporabnike), **administracija** (kot sledi iz položaja vodje oddelka, usklajevanje administrativnih zadev z drugimi oddelki), **notranja revizija** (odgovornost za revidiranje vseh notranjih računovodskih procesov, za revidiranje vodenja poslovnih knjig in evidentiranja poslovnih dogodkov), **priprava temeljnih računovodskih izkazov** (priprava medletnih in letnih računovodskih izkazov ter priprava ustreznih pojasnil in razkritij), **davki** (odgovornost za obračun davkov in za predračun izdatkov za davčne obveznosti).

Računovodstvo kot osrednji del informacijskega sestava podjetja naj bi pripravljalo informacije za tri glavne namene (Keong, 1997, str. 17):

1. **notranje rutinsko poročanje** poslovodu, ki informacije uporabi za planiranje in kontroliranje;
2. **notranje nerutinsko, ad-hoc ali posebno poročanje** poslovodu, ki informacije uporabi taktično ali strateško. Tako lahko dolgoročno planira in tekmuje s konkurenti;
3. **zunanje poročanje**, ki obsega temeljne računovodske izkaze.

Diplomsko delo v nadaljevanju obravnava poslovodno računovodstvo, ki vsebinsko zajema notranje rutinsko poročanje ter notranje nerutinsko, ad-hoc ali posebno poročanje (točki 1. in 2.).

## 2.2. POMEN POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

Razmislek v tem podpoglavju nam bo pomagal odgovoriti na vprašanja v smislu: zakaj raziskovati in razvijati poslovodno računovodstvo, zakaj ga uporabljati...

Jedro večine opredelitev poslovodnega računovodstva se nanaša na nalogo poslovodnega računovodstva, da pripravlja informacije<sup>4</sup>, na podlagi katerih se managerji (bolje) odločajo. Ne glede na naravo odločitev (strateške, taktične, operativne, enkratne, rutinske...) se vse bolj ali manj sprejemajo v duhu zasledovanja cilja podjetja<sup>5</sup> in upoštevanja koncepta racionalnosti. *Zveze boljša informacija – boljša odločitev* skorajda ni potrebno utemeljevati. Kakovostno informacijo lahko opredelimo kot nujen, a ne zadosten pogoj za kakovostno odločitev. Kakovostna informacija mora biti glede na odločitev ustrezna glede obsega, natančnosti, hitrosti in stroškov oblikovanja informacije. Stroški seveda ne smejo presegati koristi odločitve (angl. cost-benefit).

Kot cilj podjetja ponavadi jemljemo maksimizacijo vrednosti enote delničarjevega premoženja. Čeprav je preveč poenostavljeno reči, da vsa podjetja zasledujejo edino ta cilj, lahko zadovoljivo povzamemo, da si podjetja v večini prizadevajo za maksimizacijo prihodnjih neto denarnih tokov.

---

<sup>4</sup> Informacijo razumemo kot problemsko preoblikovan podatek, ki je sicer nevtrarno sporočilo o določenem dejstvu. Več o računovodskih informacijah glej v Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 29-34.

<sup>5</sup> Glej poglavje 4.2.1..

Na pomen poslovnega računovodstva lahko pogledamo z nekoliko bolj strukturiranega vidika. Drury (1998, str. 11-14) v ospredje kot najvišjo prioriteto postavi **kupčevo zadovoljstvo**. Nanj vplivajo štiri glavni dejavniki:

1. ključni dejavniki uspeha (stroškovna učinkovitost, kakovost, čas, inovacije);
2. kontinuirane izboljšave;
3. pooblašanje zaposlenih;
4. analiza celotne verige vrednosti.

**Ad 1)** Kupci se bodo, ceteris paribus, odločili za cenejši proizvod. Določanje stroškovne cene proizvoda je ena od nalog poslovnega računovodstva. Za podjetje je torej posebej pomembno, da razpolaga s točnimi informacijami o stroškovnih cenah svojih proizvodov, kar predstavlja pomembno konkurenčno prednost. Podjetje lahko analizira tudi dobičkonosnost proizvodov, prodajnih enot, kupcev in trgov.

Sočasno kupci zahtevajo visoko kakovost. Veliko podjetij se na to odziva z uvedbo koncepta TQM<sup>6</sup>, ki prinaša "sveže" zahteve poslovnemu računovodstvu glede merjenja in izboljševanja aktivnosti, ki so povezane s kakovostjo.

Kupčevo zadovoljstvo je odvisno tudi od hitrosti, s katero se podjetje odziva na njegove želje. Podjetje si prizadeva za 100% izpolnitev postavljenih rokov, kar je povezano z večjo vpletenostjo poslovnega računovodstva, ki opravlja več časovnih meritev.

Da bo podjetje uspešno, si mora prizadevati za stalno inoviranje, saj lahko zaostalo pojavljanje na trgu pomembno vpliva na zmanjšanje dobička. Podjetje se mora prilagajati tako z novimi proizvodi in storitvami, kot odgovarjati na spremembe kupčevih zahtev. Poslovno računovodstvo zato poskuša meriti fleksibilnost npr. s časom, potrebnim, da podjetje na trg pošlje nov proizvod, s časom razvoja novega izdelka, z možnostjo hitre spremembe izdelčnega spleta, s številom novih izdelkov in njihovih karakteristik v primerjavi s predhodnimi in v primerjavi z lastnostmi konkurenčnih izdelkov...

**Ad 2)** S kontinuiranimi izboljšavami podjetje vpliva na kupčevo zadovoljstvo tako, da nenehno zmanjšuje stroške, odpravlja napake in izboljšuje kakovost. Poslovno računovodstvo meri uspeh tega prizadevanja, pa tudi pripravlja informacijsko osnovo za odločitve, potrebne, da do izboljšav pride.

**Ad 3)** Prejšnjo točko lahko povežemo tudi s prenosom pooblastil na zaposlene, ki so bližje proizvodnemu procesu. Poslovno računovodstvo, ki jim priskrbi ustrezne informacije, tako prispeva k povečanju prilagodljivosti proizvodnega procesa, večji odzivnosti, skrajševanju proizvodnih časov in izboljšanju delovnega vzdušja.

---

<sup>6</sup> Več o konceptu TQM (total quality management) v povezavi s poslovnim računovodstvom glej v poglavju 3.2.1..

**Ad 4)** Poslovodno računovodstvo pomaga analizirati verigo vrednosti. Vsak njen del (raziskave in razvoj, oblikovanje, proizvodnja, trženje, distribucija, storitve kupcem) v določenem obsegu prispeva h končni vrednosti, ki mora odgovarjati kupčevim zahtevam.

Z navedenimi dejavniki, ki povečujejo pomen poslovnega računovodstva, se strinja tudi Hansen (1992, str. 8-13), ki dodaja še **razvoj informacijskih tehnologij**, ki število informacij močno povečajo. Avtomatizacija proizvodnje na eni strani povečuje kakovost in pravočasnost informacij. Vodstvo jih mora znati razumeti in analizirati, pri čemer si pomaga z osebnimi računalniki. Povečevanje števila osebnih računalnikov, njihove zmogljivosti, povezanosti v različna omrežja ter zmogljiva programska oprema naj bi odločanje olajšalo.

Hipotezo, da kakovostne računovodske informacije, ki jih zagotavlja poslovodno računovodstvo, vodijo do kakovostnih odločitev in uresničevanja cilja podjetja, je potrdila tudi raziskava prakse slovenskega poslovnega računovodstva (Kavčič, Koželj, Odar 1997, str. 39).

### **3. POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO V PRETEKLOSTI**

#### **3.1. POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO PRED 1980**

Razvoj poslovnega računovodstva lahko razmejimo z osemdesetimi leti prejšnjega stoletja. Po tej prelomnici se zdi, kot da se razmere poslovanja pospešeno spreminjajo, z njimi pa tudi poslovodno računovodstvo. Poleg tega lahko dogajanje prvega obdobja (1800-1980) strnjeno prikažemo, medtem ko je dogajanje po 1980 ubiralo zelo različne poti in je zato potrebno bolj strukturiranega prikaza.

V primerjavi s "tisočletno" zgodovino<sup>7</sup> računovodstva je poslovodno računovodstvo precej mlajše. Pred zgodnjim 18. stoletjem je praktično vsa menjava potekala med lastnikom-podjetnikom in posamezniki. Na splošno ni bilo organizacij, ki bi imele več ravni managementa in dolgoročno zaposlene delavce. Merilo uspeha je bilo preprosto. Lastniku-podjetniku je moralo na koncu od prodaje ostati več denarja, kot ga je dal za vhodne proizvodne dejavnike (prvotno le delo in material).

Kot posledica industrijske revolucije nastanejo podjetja z zapletenejšo organizacijsko strukturo (Johnson, Kaplan, 1987, str. 24-25). Podjetja so zaradi izkoriščanja ekonomije obsega zbirala več kapitala in zaposlovala delavce na dolgoročni osnovi. Ker se je vse več operacij izvajalo znotraj podjetja, se je pojavila nova potreba po informaciji, koliko stane narejen proizvod. Managerji, ki so sicer nadzorovali proizvodni proces, vendar niso bili vedno v njegovi neposredni bližini, so z poznavanjem stroškov, npr. ure dela, kilograma surovine, lažje določili stroškovno ceno dokončanih in nedokončanih proizvodov, pa tudi učinkovitost transformacijskega procesa, ki se je odvijal v podjetju. Za uspešna podjetja tistega časa (prva polovica 19. stoletja) lahko štejemo

---

<sup>7</sup> Več npr. v Igličar, Hočevnar, 1997, str. 17-18; Turk et al., 1999, str. 26.

tekstilna podjetja, kasneje pa še železarska podjetja in železnico. Slednja je na primer razvila kazalce kot so strošek-tona-milja za vsak večji del operacij in razmerje med prihodki in obratovalnimi stroški za merjenje dobičkonosnosti vrste tovara, za geografske primerjave in nadzor managerjeve uspešnosti. Velike verige trgovcev na drobno so poskušale meriti uspešnost in učinkovitost z ugotavljanjem marž in obračanjem zalog. Kljub temu pa se razvoj ni dotaknil ugotavljanja dobičkonosnosti celotnega podjetja. Narava delovanja podjetij je zahtevala kar največjo učinkovitost osnovnega poslovnega procesa (pretvarjanju surovin v en glavni izdelek, transportiranje blaga in ljudi, preprodaja izdelkov...). Če je bilo temu zadoščeno, je podjetje lahko pričakovalo tudi dolgoročno uspešnost in razvoj.

Kljub temu pa so podjetniki že zelo zgodaj kritično razmišljali. Igličar, Hočevar (1997, str. 256) navajata angleškega poslovneža *Thomasa Sutherlanda* iz leta 1875: "Sedanji sistem dvostavnega knjigovodstva<sup>8</sup> je zadovoljiv v tolikšni meri, da se lahko enkrat na leto ali pogosteje ugotovi dobiček iz poslov podjetja. Očitno je, da je za upravljanje podjetja potrebno veliko več podrobnejših informacij, ki naj bodo v takšni obliki, da bodo poslovodstvu jasno prikazali vzroke za dobro ali slabo poslovanje podjetja."

Vzrok za uveljavitev računovodstva v Angliji je bila tudi zakonodaja. Bhimani (1996, str. 223) navaja t.i. *Companies Act* iz leta 1861, ki je povečal obseg računovodskega dela in utrdil mesto računovodstva v vodstveni strukturi.

Drugi korak v razvoju lahko povežemo s pojavom **znanstvenega managementa** (*Frederick Taylor*) proti koncu 19. stoletja (Johnson, Kaplan, 1987, str. 26). Predvsem v podjetjih, ki so izdelovala kovinske izdelke, začnejo uporabljati standardne potroške dela in materiala na enoto izdelka. To sta tudi osnovi za razporejanje splošnih stroškov. Z že poprej razvitim merjenjem učinkovitosti so managerji poznavanje stroškovne cene proizvoda uporabljali za lažje določanje prodajne cene. Oblikovanje računovodskih poročil za zunanje uporabnike je bilo drugotnega pomena, prav tako se ni gledalo na usklajenost izračunanih stroškovnih cen z zabeleženimi stroški v poslovnih knjigah.

Eno prvih britanskih knjig o stroškovnem računovodstvu *Factory Accounts* sta v tistem času (1887) napisala inženir *Emile Garcke* in računovodja *John Fells*. Knjiga govori o stroških prodaje in ostalih splošnih stroških, ki so stalne narave in jih je težje razporediti na izdelke kot spremenljive stroške dela in materiala (Bhimani, 1996, str. 219).

Naslednji in po mnenju Johnsona in Kaplana (1987, str. 27) zadnji korak (začetek 20. stoletja) v razvoju poslovnega računovodstva je pojav nove organizacijske strukture podjetij, ki je zahtevala nov pristop tudi v poslovnem računovodstvu. Kot prototip lahko vzamemo *DuPont*, ki se je soočil s problemom koordiniranja različnih proizvodnih in trženjskih navpično integriranih aktivnosti. Medtem ko so si managerji posamezne poslovne enote prizadevali za kar

---

<sup>8</sup> Prvo tiskano razpravo o dvostavnem knjigovodstvu *Summa de arithmetica, geometria...* je napisal *Luca Pacioli* leta 1494 (Igličar, Hočevar, 1997, str. 17).

največjo učinkovitost te enote, je vodstvo podjetja iskalo načine za najbolj dobičkonosno alokacijo kapitala med enote podjetja. Med najpomembnejše inovacije lahko štejemo ROI (angl. return on investment), ki ga je *Donaldson Brown* razvil v znamenit **sistem povezanih kazalnikov** ( $ROI = \text{stopnja donosnosti prihodkov} \times \text{koeficient obračanja vseh sredstev}$ ). Ta kazalec je pokazal tržno uspešnost vsake izmed enot podjetja. V 20-ih letih 20. stoletja je ROI dodatno razvil *General Motors*, ki je bilo že organizacijsko decentralizirano podjetje, posamezne poslovne enote pa geografsko razpršene. Vodstvo korporacije je tudi s pomočjo ROI poskušalo koordinirati, motivirati in meriti uspešnost posameznih poslovnih enot, ki so bile vsaka zase odgovorne za kar največji donos na dodeljeni kapital.

Johnson in Kaplan (1987, str. 27) še pripominjata, da izgleda, kot da se je razvoj poslovnega računovodstva ustavil v 20-ih letih prejšnjega stoletja. Do leta 1925 naj bi bile razvite praktično vse tehnike poslovnega računovodstva: računovodske informacije o stroških dela in materiala in splošnih stroških, predračuni denarnih tokov, kapitala ter prodaje, gibljivo predračunavanje, analiza standardnih stroškov, transferne cene in ugotavljanje uspešnosti poslovnih enot podjetja. Seveda je to njuna ocena s perspektive druge polovice 1980-ih.

Nasprotno pa Bhimani (1996, str. 219-220) nekoliko spodbija Johnsona in Kaplana ter njun proameriški pogled na razvoj poslovnega računovodstva. Navaja skupino znanstvenikov znotraj angleške *LSE Economics Department*, ki so že okoli leta 1930 začeli kritično gledati na uporabnost informacij, ki jih je zagotavljalo dvostavno knjigovodstvo, ki je le beležilo pretekle dogodke. Kmalu se je oblikovala izrazito v praktične probleme usmerjena skupina učenjakov, ki je postavila temelje za **mejne, prihodnje in oportunitetne** stroške, ki nudijo oporo pri odločitvah o prihodnosti.

Leta 1937 je britanski *Institute of Cost and Management Accountants* v knjigi *Terminology of Cost Accountancy* prvič zapisal definicijo poslovnega računovodstva kot: "Predstavljanje računovodskih informacij na način, ki pomaga managementu pri oblikovanju politike in vsakodnevnih odločitvah pri poslovanju." (Chartered Institute of Management Accountants, 1993, str. 46).

Razvoj poslovnega računovodstva v 20. stoletju pa ni šel vedno le po svoji naravni poti. Bhimani (1996, str. 224) pravi, da je stroškovno računovodstvo (angl. cost accounting) moralo začeti zanimati mnoge britanske proizvajalce že zaradi zakonodaje. Da bi cene vojaške tehnike v času prve svetovne vojne ne služile enormnim dobičkom, "vojni" zakon iz leta 1916 predvideva ugotavljanje stroškovne cene in sklepanje pogodb na podlagi le-teh<sup>9</sup>. Po drugi strani pa se Bhimaniju zdi začetek prejšnjega stoletja razpotje, na katerem bi stroškovno računovodstvo lahko začrtalo samostojno pot ali pa nadaljevalo razvoj v povezavi z računovodstvom oziroma skupaj z inženirskimi vedami. Da je stroškovno in s tem poslovnega računovodstva v domeni računovodstva, torej ni bil nujen zgodovinski razvoj.

---

<sup>9</sup> Podobno so med vojno z Vietnamom reagirali v ZDA.

V Nemčiji je uporabo stroškovnega računovodstva pospešil nacistični zakon iz leta 1930. Ta je pomagal vladi, da je s pregledom nad enotno urejenim področjem stroškovnega računovodstva lahko ukinila tržno določanje cen in jih začela sama urejati (Amat, Blake, Gowthorpe, 1995, str. 417).

Za obdobje pred 1950 lahko tudi rečemo, da je praksa poslovnega računovodstva v ospredje postavljala ugotavljanje stroškovne cene (angl. cost determination) in finančno kontrolo s pomočjo predračunavanja (Ittner, Larcker, 2001, str. 352).

Po drugi svetovni vojni se je razvoj poslovnega računovodstva razširil pretežno s preučevanja obnašanja stroškov (v Angliji) tudi na druga področja znotraj ekonomskih okvirov. Razvila se je debata (sredi 1960-ih) o ustreznosti merjenja uspešnosti mest odgovornosti s **preostalom dobičkom** na eni strani in ROI na drugi strani. Predvsem na teoretični ravni se pojavijo v okviru kvantitativnih pristopov stroški informacij, odločanje v pogojih negotovosti, transferne cene in standardni stroški za potrebe načrtovanja in kontroliranja (Bhimani, 1996, str. 220). Keong (1997, str. 18) dodaja, da so 1950-ta prispevala še teorijo vrst in simulacije.

Sredi 1960-ih sta pozornost pritegnili fazi strateškega managementa planiranje in kontrola, ki naj bi zagotovili, da se pridobivanje in uporaba sredstev podjetja odražata v učinkovitosti in uspešnosti, hkrati pa sta se obseg in področje delovanja poslovnega računovodstva nekoliko skrčila. Pojavile so se tudi kontingenčne teorije, po katerih naj ne bi bilo univerzalnega modela poslovnega računovodstva, ampak naj bi vsako podjetje oblikovalo svoj model glede na stanje določenih spremenljivk (zunanje okolje, tehnologija, strategija, poslanstvo, razmere v panogi, znanje...) (Ittner, Larcker, 2001, str. 352).

Scapens (1980, str. 280) še ugotavlja, da se je sredi 1970-ih angleško poslovno računovodstvo (njegov raziskovalni del) najprej začelo oddaljevati od prakse, pojavilo pa se je tudi razhajanje na tem področju. Na eni strani so bili že omenjeni raziskovalci kvantitativnih pristopov, na drugi strani pa se je vse več raziskovalcev posvečalo vedenjskim (angl. behavioural) in organizacijskim (angl. organisational) vidikom poslovnega računovodstva. Slednji so npr. proučevali obliko in vlogo poslovnega računovodstva v organizacijski strukturi podjetja ali pa njegovo organiziranost glede na dejavnike notranjega in zunanjega okolja.

### 3.2. POSLOVNO RAČUNOVODSTVO PO 1980

Poslovno računovodstvo je v 80-ih letih prejšnjega stoletja začelo ugotavljati, da morda s svojo razvitostjo ne odgovarja več na gospodarske razmere. Pojavljati so se namreč začele kritike, ki so sporočale, da "cesar nima oblačil"<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> "Praviva, da cesar sploh nima obleke. Prav tako poslovni računovodja ne more biti več le preštevalec fižolčkov (angl. bean counter)", sta o namenu svoje knjige *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* rekla Johnson in Kaplan (1987, str. 25).

### 3.2.1. Novosti v poslovanju podjetij konec 1980-ih

Opažene spremembe v literaturi neposredno iz 1980-ih (Johnson, Kaplan, 1987, str. 22-30; Cooper, Kaplan, 1988, str. 20-22; Kaplan, 1989, str. 819-821) ali kasneje iz 1990-ih (Bhimani, Bromwich, 1991, str. 31-34; Howell, Sakurai, 1992, str. 28-34; Hansen, 1992, str. 8-13; Drury, 1998, str. 10-14 in 487-496;) se veliko ne razlikujejo:

- **Konkurenca je postala svetovna, prav tako trg.** Predvsem podjetja z daljnega vzhoda so ponujala visokokakovostne izdelke po nizkih cenah in konkurenčne razmere zelo zaostri. Podjetja so poleg konkurentov v regiji dobila svetovne konkurente. Za lokalne trge celega sveta so začela tekmovati najboljša podjetja. Začne se govoriti o globalizaciji gospodarstva. Dodamo lahko še nestabilnost cen surovin in spremenljivost deviznih tečajev.
- **Podjetja se odločajo strateško.** Managerji poskušajo v svojih odločitvah upoštevati dolgoročni vidik poslovanja. Dolgoročni obstoj in uspešnost sta pomembnejša od kratkoročnih visokih dobičkov. Podjetja se tudi zavedajo, da ne morejo več zadovoljevati vseh tržnih segmentov. Tako npr. izberejo ali strategijo na podlagi stroškovne učinkovitosti ali strategijo diferenciacije. Podjetja prav tako skrbneje začnejo spremljati vedenje konkurentov. Pojavi se potreba po poznavanju relativnih tržnih deležev za vse glavne proizvode in storitve. O svojevrstni povezavi računovodstva (finančnega in poslovnega), okolja podjetja in strateških odločitev govorijo Amat, Blake, Gowthorpe (1995, str. 416-422). Manager mora zavzeti (pro)aktivno vlogo in biti tudi tisti, ki spremembe povzroča (npr. sprejetje za podjetje ugodnih zakonov) in se ne okolju zgolj prilagajati.
- **Opustitev državnega reguliranja storitvenih dejavnosti.** Privatizacija letalske industrije, telekomunikacij in finančnih storitev ter proces deregulacije, sta te nekdanje zaprte, monopolizirane in nadzorovane trge sprostila. Vodstvo se je soočilo z naraščajočo konkurenco in močno potrebo po spremembi dotedanjega načina dela. Potrebno je bilo izboljšati kakovost in učinkovitost, zmanjšati stroške, opustiti nedobičkonosne dejavnosti, ugotoviti potrebe svojih kupcev, jih segmentirati in se osredotočiti na izbrane segmente. Management storitvenih podjetij je začel poudarjati načrtovanje in kontrolo.
- **Razvoj informacijske tehnologije.** Na eni strani se je razvila računalniška podpora načrtovanju in izdelavi (CAD, CAM), procesi so postajali avtomatizirani, na drugi strani pa je svoj pohod sočasno z razvojem omrežij začel osebni računalnik. Računalniška podpora zagotavlja informacije v realnem času in poveča njihovo količino in raznovrstnost. Pojavi se problem, kako iz množice podatkov izoblikovati relevantne informacije. V ospredje pride poudarjanje potrebe po merjenju nefinančnih kazalcev poslovanja (Drury, 1998, str. 489, Johnson, Kaplan, 1987, str. 23, 26).
- **Spremenjena narava stroškovne cene.** Bistvena razlika, če primerjamo stroškovno ceno iz 1920-ih ali 1980-ih, je delež določenih vrst stroškov. Če sta bila leta 1920 neposreden strošek dela in materiala v večini, splošni stroški, ki so bili razporejeni na podlagi neposrednih, pa v manjšini, je slika leta 1980 obrnjena<sup>11</sup>. Ker se življenjski cikel proizvoda krajša, je vse več

---

<sup>11</sup> V tem je po mojem mnenju tudi srž kritike Johnsona in Kaplana v knjigi *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Prav tako se bo iz te ugotovitve kasneje rodila ABC. ABC v *Rise and Fall...* še ni imenovana (Jones, Dugdale, 2002, str. 134).



stroškov splošnih in stalnih, ki nastanejo še pred izdelavo prvega proizvoda ali opravljeno prvo storitvijo. Učinkovit nadzor nad stroški je torej pomemben že pri načrtovanju. Za odločanje postanejo pomembni inkrementalni (dodatni) stroški. Podjetje pri določanju prodajne cene začne upoštevati cene konkurentov in jih ne določa več samo po principu "stroški-plus". Cilj podjetja je doseči nižjo ceno od konkurence ob hkrati višji kakovosti.

- **AMT (advanced manufacturing technologies) in JIT<sup>12</sup> (just-in-time).** Predvsem slednji je proizvodni proces dramatično spremenil. Podjetje je želelo proizvajati prave proizvode ob pravem času in še to samo, če se je pojavila potreba po tem. Podjetja so hkrati začela poudarjati kakovost, dostavo, inovativnost, prilagodljivost in kupčevo zadovoljstvo. Filozofija JIT je pod vprašaj postavila tudi tradicionalno analizo odmikov. Bolj se je začelo poudarjati nenehno izboljševanje kot pa doseganje in vzdrževanje načrtovanih kategorij. Nenazadnje se je spremenila sestava zaposlenih. Proizvodni proces vedno bolj nadzirajo inženirji in managerji, medtem ko je delež neposrednih delavcev manjši. Raziskava ameriških podjetij, ki so sprejela JIT filozofijo poroča o naslednjih zmanjšanih stroških in izboljšavah.

Tabela 1: Obseg izboljšav in zmanjšanja stroškov v pogojih JIT proizvodnje v ameriških podjetjih

Področje izboljšave	Izboljšave / zmanjšanje stroškov (v %)
Proizvodni čas	83-92
Zaloge materiala	35-73
nedokončane proizvodnje	70-89
dokončanih proizvodov	0-100
Stroški dela neposredni	0-50
posredni	21-60
Prostor	39-80
Stroški kakovosti	26-63
Nabava materiala	6-11

Vir: Petty, 2000, str. 20.

- **TQM (total quality management).** Gre za celostni pristop, ko si vse poslovne funkcije prizadevajo za kontinuirano izboljševanje kakovosti, končni cilj pa je kupčevo zadovoljstvo<sup>13</sup>. Pomembna je točna dostava proizvodov in storitev, katerih kvaliteta je konstantno visoka. Po letu 1980 so podjetja začela spoznavati, da kakovost pravzaprav zmanjšuje stroške. Bolje je namreč že prvič kakovostno narediti izdelek, kot pa kasneje

<sup>12</sup> JIT si prizadeva odpraviti "razsipnost" v proizvodnem procesu. Razesipnost lahko pomeni zaloge proizvodov in materiala, vrste in zamude, težave s kakovostjo in izmet, dolgi pripravljalni in proizvodni časi ter nepotrebne računovodske procedure (Bhimani, Bromwich, 1991, str. 31).

<sup>13</sup> Japonska podjetja so v nasprotju z ameriški dokazovala, da je možno proizvajati visoko kvalitetne izdelke po nizkih cenah in tako združevala na videz nezdržljivo. V tistem času (1985) je Toyota sestavila avto 60% hitreje kot GM, hkrati pa so se zaloge sestavnih delov za Toyoto v podjetju zadrževale le 2 uri, medtem ko v GM 2 tedna (Howell, Sakurai, 1992, str. 28)!

odpravljati reklamacije. To je tudi v skladu s filozofijo zniževanja zalog, saj podjetje potrebuje manj delov za servisiranje že proizvedenih proizvodov. Manjše zaloge pa pomembno prispevajo k zniževanju stroškov.

Naštete spremembe v načinu poslovanja podjetij so vzrok za kritike poslovnega računovodstva v naslednjem podpoglavju.

### 3.2.2. *Kritike dotedanjega poslovnega računovodstva*

V drugi polovici 1980-ih je kritika razmer v poslovnem računovodstvu porasla. Vzrok za to gre iskati v zgoraj naštetih spremembah, povod pa lahko pripišemo zanimanju nekaterih avtorjev za nezadovoljstvo managerjev z načinom dela poslovnega računovodstva. Ta že po definiciji pripravlja informacije, ki so podlaga za odločitve. Napačne informacije pa lahko vodijo le do napačnih odločitev. Iz kritik, ki so se začele pojavljati, lahko razberemo prav skrb preprečiti napačno odločanje. Prav tako avtorji kritik poudarjajo, da se je razvijal samo način poslovanja podjetij, razvoj poslovnega računovodstva pa je vedno bolj zaostajal. Veliko odmevnost sta tako v poslovni kot akademski sferi s svojo knjigo *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* dosegla Johnson in Kaplan. S stališča druge polovice 1980-ih in prve polovice 1990-ih lahko njuno in kasnejše kritike strnemo na naslednja področja (Johnson, Kaplan, 1987, str. 22-30; Cooper, Kaplan, 1988, str. 20-27; Bhimani, Bromwich, 1991, str. 31-34; Drury, 1998, str. 487-491; Cooper, Slagmulder, 1999d, str. 20-21; Jones, Dugdale, 2002, str. 126):

**a) Tradicionalno poslovno računovodstvo ne pripravlja več informacij, ki jih manager potrebuje pri svojem delu.** Nerelevantnost informacij, ki jih pripravlja poslovno računovodstvo, je povezana s spremembami v načinu poslovanja podjetij. Kupci zahtevajo proizvode ali storitve, ki so visoke kakovosti, imajo nizko ceno in odlično poprodajno odzivnost podjetja. Da bi podjetje vse to lahko neprestano zagotavljalo, bi morale biti informacije na voljo v realnem času ali vsaj vsakodnevno. Poslovno računovodstvo ne zagotavlja informacij o kakovosti, zanesljivosti, proizvodnih časih, prilagodljivosti in kupčevem zadovoljstvu. Tradicionalnemu poudarku na finančnih kazalcih se tako pridružuje zahteva po nefinančnih kazalcih. Poznavanje le-teh je povezano s trženjskimi, managerskimi in strateškimi odločitvami. Posledice neakovostnih informacij se odražajo v zgrešenih trženjskih naporih, saj ne moremo pravilno določiti dobičkonosnosti proizvoda, v neobvladovanju splošnih stroškov in na nepravilnih poudarkih v programih zniževanja stroškov. Dogaja se npr., da moderni večnamenski stroji proizvajajo standardiziran izdelek v velikih količinah. Kritike so bili deležni tudi profesorji z univerz, ki so med drugim priporočali uporabo mejnih stroškov (ta pristop zanemara fiksne stroške - ti pa predstavljajo večino v stroškovni ceni).

Videti je, da poslovno računovodstvo ni bilo zmožno dojeti kompleksnosti novih gospodarskih razmer in je posledično zagotavljalo premalo informacij, ki tudi vsebinsko niso bile dovolj raznolike. Končno pa obstaja močan dvom o tem, koliko so razpoložljive informacije odražale dejansko stanje in niso bile kakorkoli popačene.

**b) Poslovodno računovodstvo je postalo preveč odvisno od finančnega računovodstva.**

Obvezna redna mesečna, četrletna, polletna, letna poročila za zunanje uporabnike, vplivajo na informacije, ki jih pripravlja poslovodno računovodstvo. Tako so informacije za managerje pogosto pripravljene prepozno, so preveč agregirane in popačene. Managerji na podlagi takih informacij ne morejo uspešno planirati in kontrolirati. Priprava obveznih poročil tudi zahteva preveč managerjeve pozornosti, ki je ne more porabiti za pripravo podrobnih informacij o učinkovitosti določenega proizvodnega procesa. Namesto tega se mora npr. ubadati z računanjem in razumevanjem odmikov, ki imajo z resničnimi aktivnostmi, ki ustvarjajo vrednost, le malo skupnega. Taka dela zmanjšujejo produktivnost in povečujejo stroške, hkrati pa managerje odvrtačajo od ključnih dejavnikov, od katerih je odvisna proizvodna učinkovitost.

Finančno računovodstvo veliko izdatkov pojmuje kot odhodke obdobja. Zaradi (ne)doseganja mesečnega poslovnega izida, se managerji ne odločajo za investicije, ki na kratek rok zmanjšujejo dobiček, pozitivni učinki pa so dolgoročne narave (npr. izboljšave proizvodnega procesa, preventivno vzdrževanje, dolgoročno tržno pozicioniranje, izobraževanje, izboljšanje delovnih razmer...). Računovodski izkazi ne odražajo zadovoljivo resničnega stanja tehnologije, proizvodov, procesov in konkurenčnega okolja. Vse to so spremenljivke, katerih stanje je sicer potrebno poznati praktično v vsakem trenutku, vendar ne pretežno iz poročil, ki jih pripravlja finančno računovodstvo. Tudi ROI ne more biti več zadovoljivo merilo uspeha, saj temelji na številkah, ki so preveč oddaljene od aktivnosti, ki ustvarjajo vrednost.

Dominantnost finančnega računovodstva lahko pripišemo razvoju razpršenega zunanjega lastništva, saj lastniki želijo biti o delovanju podjetja korektno informirani. Izpolnjevanje vseh zakonskih zahtev pa gre v veliki meri na račun poslovodnega računovodstva, ki svoje funkcije ne more več opravljati v celoti in zadovoljivo.

**c) Informacije o stroških proizvodov so nepravilne.** Splošni stroški so na posamezne proizvode razporejeni nepravilno. Preproste metode, ki splošne stroške razporejajo na podlagi neposrednih stroškov dela, materiala, morda ustrezajo zahtevam finančnega računovodstva in revizorjev, ne morejo pa zadovoljiti managerjevih potreb po pravih informacijah, na katerih bodo slonele odločitve (določanje cene proizvoda, iskanje virov, zavrnitev ali nadaljevanje proizvodnje proizvoda, reakcije na početje konkurence...). Zdi se, da so preproste metode alokacije stroškov še najboljše delovale v 1920-ih, ko so bili neposredni stroški v večini in splošni stroški v manjšini in, da je bila takrat stroškovna cena točnejša kot konec 1980-ih. Krajšanje življenjskih ciklov proizvodov se odraža v večjem deležu stroškov, ki nastanejo, preden proizvodnja sploh steče (stroški raziskav in razvoja, oblikovanja izdelka, zasnove proizvodnega procesa, razvoja programske opreme, izobraževanja). Vedno manjši delež stroškov (3%-15%), ki jih lahko z gotovostjo pripišemo proizvodu, postavlja tradicionalne metode razporejanja splošnih stroškov pod vprašaj.

Krivdo za vztrajanje pri preprostem tradicionalnem modelu gre pripisati tudi profesorjem, saj so vztrajali pri razlagi elegantnega, a žal preveč poenostavljenega modela (en proizvod, en proizvodni proces). V resničnosti eno podjetje lahko proizvaja tudi 100.000 različnih proizvodov, katerih proizvodni procesi in trženjske poti se močno razlikujejo, vsi pa lahko črpajo iste vire. Kalkuliranje stroškov torej še zdaleč ni enostavno in se ne moremo zadovoljiti s

približno informacijo. Poznavanje stroškovne cene svojih proizvodov je za podjetje strateškega pomena.

**d) Premalo pozornosti je namenjeno dogajanju v okolju podjetja.** Poslovodnemu računovodstvu se očita, da je preveč zagledano v dogajanje znotraj podjetja, spregleda pa početje kupcev, dobaviteljev, konkurentov. Podjetje bi moralo meriti določene strateške kazalnike, ki bi kazali uresničevanje sprejete strategije in hkrati potrjevali njeno pravilnost oziroma narekovali spremembe. Računovodstvo, ki bi se ukvarjalo s tem, bi lahko imenovali strateško poslovodno računovodstvo. Na ta način bi se enakovredno ukvarjali z operativnimi in s strateškimi odločitvami. Slednje so s strani poslovodnega računovodstva skoraj neupoštevane.

Johnson in Kaplan (1987, str. 23) vidita tudi izvrstno priložnost, ki jo dajeta razvoj informacijske tehnologije in avtomatizacija proizvodnih procesov. Možnost dostopa do informacij v praktično realnem času se jima zdi idealna priložnost, da se poslovodno računovodstvo začne razvijati samostojneje, ne toliko vezano na finančno računovodstvo. V preteklih desetletjih je bilo zaradi velikih stroškov pridobivanja informacij nesmotrno voditi dva samostojna sistema, zdaj (1980-ta) pa je prvič v zgodovini priložnost, da poslovodno računovodstvo zaživi kot samostojen, sofisticiran sistem priprave informacij, ki je kos načinu poslovanja proti koncu 20. stoletja.

### 3.2.3. *Nekateri odzivi na kritike*

Po naročilu CIMA<sup>14</sup> sta Bromwich in Bhimani leta 1989 svoje videnje sprememb v načinu poslovanja podjetij in zahteve nekaterih avtorjev po korenitih spremembah na področju poslovodnega računovodstva zapisala v poročilu *Management Accounting: Evolution not Revolution*. Ugotovila sta, da ni mogoče govoriti o neki "splošni krizi" in, da trenutno stanje še ne narekuje celovitih sprememb. Koristi nekaterih novih tehnik so se šele začele pojavljati (Drury, 1998, str. 492).

Ista avtorja sta prvo poročilo leta 1994 dopolnila z novim (*Management Accounting: Pathways to Progress*). V njem sta se naslonila na novonastalo literaturo in raziskave ter prišla do naslednjih zaključkov oz. priporočil (Bromwich, Bhimani, 1994, str. 44):

1. poslovodno računovodstvo naj sodeluje in pomaga razvijati dobavno verigo (angl. supply chain), v kateri je odnos *dobavitelj - podjetje* intenzivnejši. Prav tako naj poslovodno računovodstvo sodeluje z managementom podjetja pri razvijanju dolgoročnih in kratkoročnih strategij (oblikovanje strateškega poslovodnega računovodstva). Poslovodno računovodstvo se mora soočiti z dejstvom, da arbitrarno razporejanje splošnih stroškov ni več zadovoljiv način kalkulacij. Namesto tega naj poskuša za vsako vrsto stroškov ugotoviti njihov prispevek pri uresničevanju strategije;
2. kljub novim pristopom (AMT, JIT, TQM, MRP,...), ki jih podjetja uvajajo, noben od njih 100% uspešno ne rešuje problemov, zaradi katerih so bili sploh uvedeni;

---

<sup>14</sup> CIMA - *Chartered Institute of Management Accountants* - angleško združenje za poslovodno računovodstvo, ki je bilo ustanovljeno leta 1919 kot *Institute of Cost and Works Accountants*.

3. poslovodno računovodstvo ne sme delovati ločeno od organizacijskih in upravljalških struktur podjetja. Poskuša naj sodelovati z vsemi poslovnimi funkcijami;
4. potrebno je upoštevati globalizacijo svetovnega gospodarstva;
5. kompleksno sliko o "zdravju" podjetja dobimo s kombiniranjem finančnih in nefinančnih kazalcev ter s kvalitativnimi opisi.

#### 4. RAZMERE NA PODROČJU POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA KONEC 20. IN V ZAČETKU 21. STOLETJA

Če so raziskovalci v začetku 1980-ih ugotavljali, da svet "pospešuje", bi 20 let kasneje svoje ugotovitve dopolnili s spoznanjem, da se razmere nikakor ne umirjajo, temveč hitrost sprememb narašča. Tabela 2 povzema odgovore na vprašanje: "Kako bi ocenili hitrost sprememb v računovodski stroki?" Ocena 1 pomeni najnižjo, 5 pa najvišjo hitrost.

Tabela 2: Hitrost sprememb v računovodski stroki v določenem obdobju

Časovno obdobje	Stopnja spremembe
Prva ½ 1980-ih (1980-1984)	2,65
Druga ½ 1980-ih (1984-1989)	2,96
Prva ½ 1990-ih (1990-1994)	3,41
Druga ½ 1990-ih (1994-1999)	4,02
Nadaljnjih 5 let (2000-2004)	4,29

Vir: Albrecht, Sack, 2000, str. 7.

Z naraščajočim tempom sprememb se strinjajo tudi vprašani v raziskavi ameriškega *Institute of Management Accountants*. Več kot 80% jih pričakuje še hitrejše spremembe - v velikih podjetjih nekoliko bolj kot v majhnih (Siegel, Sorensen, 1999, str. 15).

Videti je, da se bo poslovno okolje tudi v prihodnje hitro spreminjalo, kar lahko sklepamo iz odgovorov računovodij, ki sicer napovedujejo tempo sprememb v svoji stroki. Morda je tudi čas, da se ponovno kritično vprašamo, kako se je spremenilo poslovno okolje in, ali mogoče odgovori<sup>15</sup>, ki jih je prinesel val kritik v 1980-ih, 15 let kasneje niso več povsem ustrezni.

##### 4.1. SPREMEMBE V POSLOVNEM OKOLJU

Ko govorimo o spremembah v poslovnem okolju na začetku 21. stoletja jih lahko nekoliko razdelimo na vzroke in posledice. Albrecht, Sack (2000, str. 5-7) najprej identificirata tri dejavnike kot **spodbujevalce sprememb**:

1. **Tehnologija.** Informacijska tehnologija je z nizkimi cenami in visoko zmogljivostjo močno znižala stroške pridobivanja informacij. Krog uporabnikov informacij se je razširil.

<sup>15</sup> Glej poglavji 3.2.1. in 3.2.2..

Marsikaterim časovnim in prostorskim oviram se je zmanjšal pomen oz. so bile celo odpravljene.

- 2. Globalizacija.** K oblikovanju svetovnega trga so pripomogli hitrejši načini transporta in komunikacije. V avtomobilski industriji npr. ameriški proizvajalec tekmuje z domačimi, evropskimi in azijskimi konkurenti.
- 3. Koncentracija tržne moči v velikih pokojninskih in investicijskih skladih.** Ti skladi so glavni delničarji v marsikaterem podjetju, s čimer je položaj mnogih managerjev bolj tvegan. Skladi tudi skrajšujejo čas, v katerem se mora podjetje dokazati.

Kot posledici navedenih spodbujevalcev sprememb, lahko izluščimo **poceni informacije** in **visoko stopnjo konkurence**, ki na koncu vodita do naraščajoče hitrosti sprememb v poslovnem svetu, krajših življenjskih ciklov izdelkov in kratkotrajnejših konkurenčnih prednosti, zahteve po boljših, hitrejših in bolj premišljenih akcij managementa, pojava novih podjetij in panog, pojava novih storitev, izločanja (outsourcing) za podjetje potrebnih dejavnosti, ki pa ne ustvarjajo vrednosti, povečane negotovosti in eksplicitnega zaznavanja tveganja, povečevanja kompleksnosti poslovnih transakcij, spremenjenega nagrajevanja (bolj je nagrajevano delo, ki izboljša globalni položaj podjetja ali pomaga k boljšim strateškim odločitvam), sprememb pri finančnem poročanju in spremenjenega odnosa do finančnih trgov, večjega regulatornega poseganja države, osredotočanja na optimalno kupčevo zadovoljstvo (Burns, Ezzamel, Scapens, 1999, str. 28; Albrecht, Sack, 2000, str. 8-11).

#### **4.2. SLIKA SODOBNEGA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA, PODPRTA Z EMPIRIČNIMI RAZISKAVAMI ZNAČILNOSTI**

Sredi 1990-ih je poslovodno računovodstvo stopilo v fazo razvoja, ki še traja, glavni poudarki, gledano skozi prizmo povečevanja vrednosti podjetja, pa so (še vedno) na planiranju, kontroli in zmanjševanju stroškov. Poslovodno računovodstvo je področje, ki se posebej v zadnjem času zelo hitro razvija in to v različne smeri. Trend hitrega in raznolikega razvoja postaja zanimiv tako za akademske raziskovalce, ki poskušajo ugotoviti statistično značilne trditve, kot profesionalna združenja (npr. ameriški *Institute of Management Accountants* ali angleški *Chartered Institute of Management Accountants*), ki jim ni vseeno, kaj se dogaja s stroko in hočejo spremembam prilagoditi izobraževanje. Raziskave poslovodnega računovodstva posegajo na različna področja (ekonomija, psihologija, sociologija, operacijskih raziskave, statistika, intuicija). Pojavlja pa se tudi težava, kako raznolike pristope vsaj nekoliko sistematizirati v konsistenten okvir<sup>16</sup>. Določene ugotovitve v raziskavah so na eni strani pričakovane, spet druge

---

<sup>16</sup> *Ittner in Larcker* v svojem delu (2001) predstavljata ugotovitve različnih raziskav na področju poslovodnega računovodstva v zadnjih 15 letih. Zaradi preglednejše predstavitve rezultatov uporabljata VBM okvir. **VBM – Value based management** so razvila, in ga še dopolnjujejo, velika svetovalna podjetja (*Deloitte & Touche, McKinsey & Co. KPMG Peat Marwick in PricewaterhouseCoopers*). VBM v splošnem lahko razdelimo na šest korakov: 1. Izbira cilja podjetja, ki vodi k povečevanju vrednosti delničarjev podjetja. 2. Izbira strategij in organizacijske strukture, ki omogoča doseganje izbranih ciljev. 3. Izbira določenih aktivnosti, ki dejansko ustvarjajo vrednost. 4. Razvijanje akcijskih planov, izbira kontrolnega sistema in določanje ciljev, ki jih določajo prioritete aktivnosti, ki ustvarjajo vrednost. 5. Vrednotenje akcijskih planov ter delovanja managerske in organizacijske

presenetijo. Ugotovitve, ki izvirajo iz raziskovalnega dela, sem smiselno dopolnil z ugotovitvami, ki ne izvirajo neposredno iz raziskav.

#### **4.2.1. Namen sodobnega poslovnega računovodstva in cilj podjetja**

Temeljni namen sodobnega poslovnega računovodstva je povečevanje vrednosti podjetja z učinkovito in uspešno rabo redkih resursov. Poslovno računovodstvo pomaga zaposlenim, da so odločitve, ki jih sprejemajo, v skladu s cilji podjetja. Informacije, ki jih zagotavlja poslovno računovodstvo na eni strani izboljšujejo presojo in kakovost odločitev (podpira odločitve), na drugi strani pa motivacijska vloga poslovnega računovodstva pomaga usklajevati različne interese zaposlenih in lastnikov podjetja (vpliva na odločitve) (Sprinkle, 2001).

Sodobno poslovno 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. (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), Safferstone (2000, str. 150), in Sprinkle (2001). 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 poslovno 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. 366) npr. na lestvici pomembnosti podjetniških ciljev uvrščata pomembnost kupca in njegovega zadovoljstva za dobičkom, a pred ceno delnice in EVA.

#### **4.2.2. Sodobno poslovno računovodstvo in izbira strategije**

Izbira strategije gotovo vpliva na naravo informacij, ki jih pripravlja poslovno računovodstvo. Tako strategija nizkih stroškov daje drugačna navodila poslovnemu računovodstvu kot strategija biti prvi na trgu z novimi izdelki ali storitvami. V povezavi z oblikovanjem strategije poslovno računovodstvo poskuša določiti vrednost zaznane negotovosti okolja (angl. PEU –

---

strukture. 6. Ocenjevanje ustreznosti izbranih notranjih ciljev, strategij, planov, sistemov kontrole na podlagi doseženih rezultatov in njihovo morebitno korigiranje (Ittner, Larcker, 2001, str. 355-356).

Podoben okvir je tudi **TCM – Total cost management**, ki so ga razvili *Ernst & Young* in *AACE (Association for the Advancement of Cost Engineering)*. TCM obravnava npr. analizo in planiranje poslovnega procesa, projektni management, sistem kontrole in merjenja rezultatov, ABC metodo, JIT, CIM, stroške življenjskega cikla, ocenjevanje investicij, ocenjevanje tveganja, kontinuirane izboljšave. Več glej v Prentice, 1996, str. 1-5.

perceived environmental uncertainty). PEU je posledica pomanjkljivih informacij o dejavnikih okolja pri odločanju, nepoznavanju izgub kot posledic napačne odločitve, težavnosti določanja verjetnosti uspeha in neuspeha posameznih dejavnikov okolja. Glede na raven strategije<sup>17</sup> (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; Sprinkle, 2001). Burns, Ezzamel, Scapens (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 dobičkonosti, 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.

Kljub drugačnim začetnim predpostavkam in teoretičnim izhodiščem raziskave kažejo, da je odnos med naravo proizvodnega procesa (predvsem JIT) in organizacijsko strukturo še vedno nejasen. V praksi se ni izkazalo, da bi imela podjetja z novejšimi proizvodnimi pristopi določeno značilno organizacijsko strukturo. Prav tako za poslovodno računovodstvo v teh podjetjih ni značilna npr. večja kompleksnost nalog, več timskega dela, oz. se značilno ne razlikujejo od drugih podjetij (Ittner, Larcker, 2001, str. 371).

#### 4.2.3. *Sodobno poslovodno računovodstvo in ustvarjanje vrednosti*

Aktivnosti, ki ustvarjajo vrednost, lahko znotraj sodobnega poslovodnega računovodstva opazujemo z različnimi pristopi:

**Strateško poslovodno računovodstvo** v bistvu razširja ABC 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, fazi v življenjskem ciklu proizvoda, 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 (1999d, 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. Učenje in izboljšave procesov so zato naloge "uradnega" stroškovnega sistema, ki je tudi kompleksnejši in bolj razčlenjen.

---

<sup>17</sup> Več glej v Pučko, 1999.



Bhimani (1996, str. 228) navaja, da je leta 1994 v Angliji strateško poslovodno računovodstvo uporabljalo 44% proizvodnih podjetij.

**Sistem uravnoteženih kazalnikov** (angl. balanced scorecard) prikazuje večdimenzionalnost aktivnosti, ki ustvarjajo vrednost in teh aktivnosti 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*) naj bi bilo s pomočjo tega modela olajšano razumevanje različnih strateških ciljev in posledično lažje določanje prioritet pri alociranju resursov. 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 kazalnikov in interakcij med njimi oz., da ni mogoče izluščiti tiste aktivnosti, ki bi imela na ustvarjanje vrednosti značilno prevladujoč vpliv (Ittner, Larcker, 2001, str. 383).

### **Stroški kakovosti**

Kljub trditvam Deminga in Crosbyja, da je kakovost zastonj<sup>18</sup>, Drury (1998, str. 493-495) in Hewins (1993, str. 39-41) dokazujeta ravno nasprotno. Raziskave so pokazale, da stroški povezani s kakovostjo zavzemajo 5% - 15% prihodkov podjetja. To so preventivni stroški (izobraževanje, preverjanje dobaviteljev, preventivno vzdrževanje), stroški iskanja napak (preverjanje materiala, preverjanje izdelkov, preverjanje proizvodne opreme, revizija sistema kakovosti), notranji stroški zaradi napak (izmet, popraviljanje proizvodov, zastoji), ter zunanji stroški zaradi napak (vračila, zamenjave, popravila, vzdrževanje sistema pritožb, izgubljena prihodnja prodaja). Posebno pozornost je treba posvetiti t.i. skritim stroškom kakovosti, zaradi katerih prihaja do nekonsistentnosti v računovodskih izkazih: delovni čas, ki ni namenjen normalnim procesom, ampak iskanju manjkajočih informacij, delovni čas porabljen za odpravljanje pomanjkljivosti nastalih pri načrtovanju proizvoda, odkrite napake materiala, ki pa so znotraj tolerančnih mej, odpravljanje problemov povezanih z dobavitelji, stroški, ki nastanejo zaradi spremenjenih rokov, iskanje alternativnih načinov proizvodnje, ki zmanjšujejo stroške, različni pogledi oddelkov znotraj podjetja na kakovost.

#### **4.2.4. Sodobno poslovodno računovodstvo in ocenjevanje investicij**

Področje ocenjevanja investicij je znotraj poslovodnega računovodstva dobro razvito. Raziskave potrjujejo, da sodobnejše metode ocenjevanja investicij (metoda diskontiranih denarnih tokov) dajejo boljše rezultate, če je okolje dolgoročno predvidljivo in stabilno ter se investicijske odločitve sprejemajo decentralizirano. Sodobni pristopi poskušajo poleg tradicionalne vrednostne orientiranosti pri investicijskem odločanju upoštevati tudi nefinančne informacije ter informacije iz okolja. Raziskave tudi kažejo, da uspešna podjetja pri investicijskem odločanju upoštevajo naslednji vrstni red: razvijanje konkurenčnih prednosti, veriga vrednosti, temeljni povzročitelji stroškov in šele nazadnje finančni izračuni (Ittner, Larcker, 2001, str. 386).

---

<sup>18</sup> Več npr. v Crosby, 1990.

Bhimani (1996, str. 231) poroča o uporabi metod ocenjevanja investicij na vzorcu 260 proizvodnih podjetij (Tabela 3) za leto 1993. Vidna je razlika v intenzivnosti rabe posameznih metod med majhnimi in velikimi podjetji.

Tabela 3: Uporaba različnih metod ocenjevanja investicij.

<b>Metoda</b>	<b>Vsa podjetja (v %)</b>	<b>Majhna podjetja (v %)</b>	<b>Velika podjetja (v %)</b>
Doba vračanja (neprilagojena)	63	56	55
Diskontirana doba vračanja	30	30	48
Donosnost kapitala	41	35	85
Notranja stopnja donosnosti	57	30	85
Neto sedanja vrednost	43	23	80

Vir: Bhimani, 1996, str. 231.

Sklepam, da so deleži uporabe posameznih metod danes (10 let kasneje) višji, še posebej v majhnih podjetjih.

#### 4.2.5. *Sodobno poslovodno računovodstvo in izbira kontrolnega sistema*

Izbira kontrolnega sistema v sklopu sodobnega poslovodnega računovodstva je odvisna od več dejavnikov. Pričakovati je, da bo večja kompleksnost kontroliranja zahtevala več timskega dela. Decentralizirana organizacijska struktura potrebuje bolj agregirane in integrirane informacije, večja negotovost okolja pa širše zasnovane in pravočasne informacije. Zasnova kontroliranja je odvisna od vrste strategije. Bolj razvojno naravnane strategije poudarjajo v prihodnost usmerjena kontrolna poročila, postavljajo napete<sup>19</sup> predračune, pazljivo spremljajo proizvodnjo, vendar stroškom ne posvečajo veliko pozornosti, pogostost poročanja je velika, morebitne spremembe v smislu prilaganja na nove razmere so hitre, ocenjujejo konkurente, pogled na poslovne rezultate je dolgoročen. V razmerah JIT in TQM so pogosteje uporabljena nefinančna merila za ocenjevanje, enako velja za podjetja, ki uresničujejo strategijo rasti. Za avtomatizacijo proizvodnih procesov je značilna intenzivnejša uporaba predračunov in odmikov ter zahteva, da managerji nastale odmike razložijo (Swanson, 1999, str. 7; Ittner, Larcker, 2001, str. 390-392). Uporabo nefinančnih meril kaže Tabela 4, ki podatke črpa iz raziskave 260 proizvodnih angleških podjetij (1993).

<sup>19</sup> Nasprotje napetim predračunom so ohlapni predračuni. Več o tem glej v Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 152.

Tabela 4: Pogostost uporabe nefinančnih meril

Merilo	Nikolo/redko		Včasih		Pogosto/vedno	
	Majhna podjetja (v %)	Velika podjetja (v %)	Majhna podjetja (v %)	Velika podjetja (v %)	Majhna podjetja (v %)	Velika podjetja (v %)
Kupčevo zadovoljstvo / kakovost izdelka	22	2	11	7	67	91
Učinkovitost dostave kupcem	16	2	22	7	62	91
Kakovost dobaviteljev / dostave	16	4	32	15	52	81
Proizvodni časi	33	6	24	20	43	74
Časi priprave proizvodnje	59	32	19	22	22	46

Vir: Bhimani, 1996, str. 230.

*CIMA* (1993, str. 9) v svoji raziskavi ugotavlja, da zunanji uporabniki računovodskih informacij (banke, investitorji) nimajo velikega posluha za nefinančne informacije, prav tako podjetja niso povsem prepričana, katere in koliko informacij naj bi zunanjim uporabnikom dala na voljo.

Ocenjujem, da se je delež uporabe nefinančnih meril do danes povečal v vseh podjetjih (v majhnih bolj), hkrati pa podjetja uporabljajo širši spekter nefinančnih meril. Prav tako so zunanji uporabniki informacij postali dovzetnejši za nefinančne informacije.

Awasthi, Staehelin (1995, str. 88) priporočata širše zasnovano kontrolo proizvodnje (finančni in nefinančni kazalci), saj je tako manjša možnost neetičnega ravnanja zaposlenih (in odgovornih) v proizvodnji (prilagajanje in s tem izkrivljanje dejanskih rezultatov).

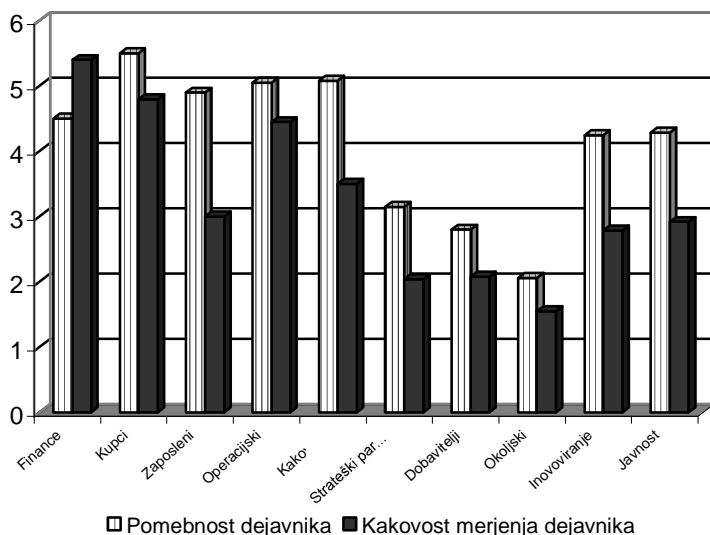
Thackray (1995, str. 60) in Roehm (1999) razmišljata o nujnosti, da je manager vsaj nekoliko seznanjen s proizvodnim procesom. Kontrolna poročila poslovnega računovodstva (zgolj finančna) ne morejo odkriti določenih "finih nastavitvev strojev", ki v poročila vnašajo konstantne motnje. Tu pride do izraza prednost majhnih podjetij, ki imajo sicer slabše razvito kontrolo, a managerji toliko bolje poznajo proizvodni proces.

Sprinkle (2001) še dodaja, da raziskave potrjujejo, da pogosto poročanje izboljšuje kakovost odločitev. Količina informacij do neke mere izboljšuje kakovost odločitev, po določeni količini pa dodatne informacije vplivajo negativno na rezultat odločitve. Skupina se odloča bolje kot posameznik. Bhimani (1996, str. 233) opozarja, da vrednota "biti informiran", kar je tudi vzvod moči, v podjetju od poslovnega računovodstva zahteva nerazumne količine raznolikih informacij. Whiteley (1993, str. 3) in Allen (2001, str. 12) pa kot pogoj za jasno ugotavljanje odgovornosti za sprejete odločitve na vseh ravneh navajata usklajenost in jasno opredelitev različnih elementov kontrole. Z odločitvami in njihovo odgovornostjo se lahko identificira le poslovodni računovodja, ki deluje proaktivno.

Posebno pazljivo mora biti kontrolni sistem zasnovan v multinacionalnih podjetjih. Multinacionalno podjetje medsebojno primerja poslovanje strateških poslovnih enot, ki jih geografsko optimalno razprši z upoštevanjem oportunitetnih stroškov. Le enoten pristop pri oblikovanju transfernih cen zagotavlja osnovo za nadaljnje primerjanje (Agliati, 2002).

Zanimiv vpogled v kontrolni sistem sodobnih podjetij kaže Slika 1. Za vsak dejavnik dolgoročnega uspeha (finance, kupci, zaposleni itd.) je izmerjena na eni strani pomembnost dejavnika in na drugi strani kakovost kontrolnega sistema oz. kakovost merjenja tega dejavnika. Razen področja financ, lahko za vsak drug dejavnik ugotovimo razkorak med meritvama. To kaže na dejstvo, da se podjetja sicer zavedajo pomembnosti strateških dejavnikov, a jim dejansko te pomembnosti ne priznavajo (vsaj s kakovostjo kontrole ne) (Ittner, Larcker, 2001, str. 396).

Slika 1: Razlike med pomembnostjo in kakovostjo merjenja dejavnikov dolgoročnega uspeha



Vir: Ittner, Larcker, 2001, str. 446.

Raziskave še kažejo, da so podjetja z razvito strateško kontrolo uspešnejša. Strateško kontrolo intenzivneje uporabljajo podjetja, ki razvijajo strategijo nizkih stroškov, kot podjetja s strategijo diferenciacije. V dinamičnih panogah (npr. računalniška) boljše rezultate dajejo neformalne oblike strateške kontrole (Ittner, Larcker, 2001, str. 406-407).

#### 4.2.6. Motivacijska vloga sodobnega poslovnega računovodstva

Sodobno poslovno računovodstvo začne upoštevati pomen določanja ciljev že v fazi načrtovanja. Raziskave kažejo, da managerji poslovnih enot dosegajo cilje 80% - 90%, kar je v nasprotju s teoretičnimi priporočili, da je optimalno doseganje ciljev 50%, če hočemo zagotoviti optimalno motiviranost. Cilji, ki so dosegljivi, izboljšujejo poročanje, planiranje in kontrolo uporabe virov in hkrati managerje visoko motivirajo. Če so pretekla poročila o poslovanju nekonsistentna s trenutnimi razmerami, je verjetno, da se bo podjetje odločilo za zunanje preverljive cilje, ki jih managerji teže prilagajajo sebi v prid (Ittner, Larcker, 2001, str. 393-394). Motiviranje zaposlenih je gotovo pomembna vloga poslovnega računovodstva. Zaposlene je potrebno motivirati, da povečevanje lastnih koristi podredijo ciljem organizacije oz. usmerjajo svoje vedenje v povečevanje vrednosti za lastnike. Ponavadi zaposlene k etičnemu in moralnemu ravnanju v podjetju spodbujajo nagrade ekonomske narave. Nezaželeno vedenje zaposlenih se npr. izkaže pri sestavljanju predračunov, ko z zadrževanjem informacij pride do predračunskega

mrtvila<sup>20</sup>. Zaposleni so "motivirani" za zadrževanje informacij, ker so tako uspešnejši, se lahko izognejo določenim obveznostim, so deležni dodatnih dohodkov in se ščitijo pred negotovostjo v okolju. Raziskave kažejo, da do predračunskega mrtvila prihaja tudi, ko zaposleni sodelujejo pri nastajanju predračuna ali, ko je nagrajevanje odvisno od izpolnjevanja plana. Slednji pristop privlači predvsem sposobnejše zaposlene (Sprinkle, 2001).

#### 4.2.7. *Narava dela v sodobnem poslovnem računovodstvu*

Obsežna raziskava ameriške in evropske prakse poslovnega računovodstva pa tudi posamezni avtorji so ugotovili naslednje "premike" v naravi dela poslovnih računovodij (Siegel, Sorensen, 1999, str. 3-17; Burns, Ezzamel, Scapens, 1999, str. 28-30):

- Povečana vrednost poslovnega računovodstva za organizacijo. Vedno več ljudi v organizaciji (tudi izven finančne funkcije) prosi poslovno računovodstvo za informacijo, nasvet ali sodelovanje.
- Boljša podoba. Počasi se odpravlja stereotip o (poslovnem) računovodji kot o preštvalcu fižolčkov (angl. bean counter) ter se poslovno računovodjo obravnava kot poslovnega partnerja (angl. business partner).
- Več komunikacije. Komunikacija z "ne-računovodji" narašča. Pomembne postajajo komunikacijske veščine.

O pomembnosti komunikacije razmišlja Jönsson (1998, str. 431). V praksi so informacije, ki jih pripravi poslovni računovodja, le malokrat takoj uporabljene v modelu odločanja. Zelo verjetno je, da bodo prej uporabljene v različnih komunikacijskih kontekstih. Ta ugotovitev izpodbija predpostavko o racionalnosti in oportunitizmu tistih, ki odločajo. Poslovni računovodja mora torej najprej zahtevo po informaciji pravilno interpretirati, kasneje pa zbrane informacije predstaviti na način, ki je čim manj dovzeten za motnje, ki jih povzročajo človeški dejavniki.

- Mesto v organizacijski strukturi. Vsaj polovica poslovnega računovodstva se je v zadnjih letih iz centralnih pozicij preselila bliže oddelkom, za katere informacije tudi pripravljajo. Tesneje sodelujejo z managerji strateških poslovnih enot kot pa s korporativnim managementom (Burns, 1999, str. 20).
- Izboljšanje poslovnih odločitev. Iz organizacij, kjer se poslovno računovodstvo obravnava kot poslovnega partnerja, poročajo o boljših odločitvah, ki se sprejemajo. Vera-Muñoz, Kinney (1999) v svoji raziskavi ugotavljata, da na kakovost relevantnih informacij pomembno vpliva izkušnost poslovnega računovodje. Bolj izkušeni v večji meri uporabljajo oportunitetne stroške in kompleksnejše metode pri pripravi informacij, kar izboljša poslovne odločitve.
- Več timskega dela. Več kot 50% poslovnih računovodij dela v timih, kjer prevzemajo vodstveno vlogo.
- Spremenjene delovne naloge. Skoraj 80% poslovnih računovodij porabi več časa za analize informacij in sodelovanje pri sprejemanju odločitev. Vse več nalog je orientirano v prihodnost in niso tradicionalne narave (strateško planiranje, izboljšave procesov, notranje

---

<sup>20</sup> Predračunsko mrtvilo je razlika med postavljenimi cilji in cilji, ki jih je mogoče doseči.

svetovanje, ocenjevanje poslovanja). Sodelovanje v teh aktivnostih ima zelo velik motivacijski učinek in ustvarja ozračje "navdušenosti" za delo. Tradicionalne naloge (standardizirana poročila) zavzemajo vse manj časa. Na splošno ljudje na delovnem mestu oz. za delo v zvezi z njim porabijo več časa.

Khan (2000) na podlagi svoje raziskave poudarja, da se pomembnost znanja, veščin in sposobnosti (angl. KSA – knowledge, skills and abilities) poslovodnega računovodja pomembno razlikujejo glede na proizvodno ali storitveno usmerjenost podjetja. Prvih 5 po pomembnosti prikazuje Tabela 5.

Tabela 5: Pomembnost KSA poslovodnega računovodje v proizvodnji ali storitvah

<b>Proizvodno podjetje</b>	<b>Rang</b>	<b>Storitveno podjetje</b>
Zadovoljevanje potreb po informacijah notranjih uporabnikov	1	Zadovoljevanje potreb po informacijah notranjih uporabnikov
Relevantnost stroškov glede na odločitev	2	Računanje stroškovne cene na podlagi spremenljivih / neposrednih stroškov
Obnašanje stroškov	3	Dolgoročno planiranje / predračunavanje
Kratkoročno planiranje / predračunavanje	4	Obnašanje stroškov
Računanje stroškovne cene na podlagi spremenljivih / neposrednih stroškov	5	Analiza poslovnega uspeha

Vir: Khan, 2000.

Poleg tega ima vsak sektor med prvimi desetimi 3, med prvimi dvajsetimi pa 5 KSA, ki jih drug sektor nima. Zanimivo je še to, da niti proizvodni niti storitveni sektor ne postavlja v ospredje ocenjevanja stroškov, regresije, benchmarkinga, ciljnih stroškov, točke ponovnega naročila, JIT.

- Zastarel naziv. Naziv poslovodni računovodja (angl. management accountant) se sicer uporablja v akademski literaturi, v praksi pa manj. Tisti, ki delajo na tem področju pravijo, da delajo v financah, kot analitiki, poslovni partnerji, poslovni managerji (angl. business managers) ali kontrolorji (angl. controllers) (Swanson, 1999, str. 6).
- Veščine za uspeh. Začetnikom za uspeh priporočajo obvladovanje komunikacijskih veščin (ustno, pisno), zmožnost timskega dela, analitske sposobnosti, dobro poznavanje računovodstva in ostalih poslovnih funkcij pa tudi ustrezen etični nivo.

Burns, Ezzamel, Scapens (1999, str. 29) in Busco, Riccaboni, Scapens (2001, str. 30-32) ob dejstvu, da se narava dela poslovodnega računovodstva zelo hitro spreminja, opozarjajo, da prilagajanje spremembam ni samoumevno. Kako ljudje sprejemajo spremembe (tudi izboljšave), je v precejšni meri odvisno od organizacijske kulture. Le-ta mora biti hitrim spremembam v naravi dela naklonjena, poleg tega pa znotraj organizacije homogena. To je tudi vzrok, zakaj nekatera podjetja spremembe na področju poslovodnega računovodstva uvajajo hitreje in z manj napora kot druge. Zelo verjetno do konfliktov prihaja, ko spremembe trčijo ob pravila in rutinska opravila.

Matejka, De Waegenare (2000, str. 19) dokazujeta, da je glavni dejavnik uvajanja sprememb v poslovnem računovodstvu centraliziranost organizacije. Ta vpliva na distribucijo informacij in odločevalskih pravic. Ugotavljata tudi, da imajo jasno postavljeni cilji in usposabljanje zaposlenih med samo implementacijo spremembe manjši vpliv od centralizacije. Uspešnost uvedenih sprememb je v centraliziranih organizacijah manjša, spremembe se uvajajo od zgoraj navzdol.

#### **4.2.8. Etičnost sodobnega poslovnega računovodstva**

Sodobno poslovno računovodstvo pripravlja informacije za odločitve, ki lahko imajo posledice za širok krog (zaposleni, dobavitelji, kupci, lokalna skupnost, naravno okolje). Poslovni računovodja se mora teh posledic vse bolj zavedati. Pri svojem delu mora upoštevati 4 vidike etičnosti (Awasthi, Staehelin, 1995, str. 92; Adams, 2000, str. 48):

1. Konkurenčnost. Le poslovni računovodja, ki vzdržuje potrebno raven strokovnosti, lahko zagotavlja relevantne informacije in spoštuje pravila.
2. Zaupnost. Informacije, ki jih pri svojem delu uporablja poslovni računovodja ne sme zlorabiti sebi ali komu izven podjetja v prid.
3. Preprečevanje nekonfliktnosti. Zavedati se mora, da z določenimi mehanizmi lahko povzroči neetično ravnanje drugih zaposlenih (npr. kazni za nedoseganje prenapetih predračunov).
4. Objektivnost. Za naročnika informacij mora zagotoviti objektivnost in popolnost vseh relevantnih informacij.

#### **4.2.9. Fenomen ABC**

Zakaj fenomen? Če na ABC metodo pogledamo danes, vidimo izdelan, čvrst in stabilen sistem za ugotavljanje in obvladovanje stroškov. Je ekspertni sistem, ki uspešno premaguje geografske ovire in je prisoten v množici najrazličnejše literature. Je predmet raziskav, izpitnih vprašanj in managerskih pogovorov. Tržijo ga svetovalci, informatiki ga vgrajujejo v računalniške programe. Prehodil je pot od preprostega sistema do današnje sofisticirane oblike.

Jones, Dugdale (2002, str. 154) pravita, da na vprašanje, kdo je iznašel metodo ABC (so jo iznašli akademiki, ali odkrili v praksi), sploh ne moremo odgovoriti, saj naj bi šlo za spontano interakcijo obeh področij.

Kljub temu pa gre začetke ABC iskati v sočasnem raziskovanju *Kaplana, Johnsona* in *CAM – I (Computer-Aided Manufacturing, International)*, da bi iz prakse najinovativnejših podjetij tistega časa (1985) izluščili nove računovodske pristope. Le-teh niso odkrili, so se pa soočili z managerji, ki niso bili zadovoljni z načinom kalkuliranja stroškovne cene (neposredno delo in strojne ure so bile še vedno osnova za razporejanje splošnih stroškov). Tako se 1985 prvič pojavijo termini *activity-based costing (Kaplan)*, *management of activities (Johnson)*, *activity accounting (CAM-I)*. Junija 1988 prevlada termin *activity-based costing* (vpliv *Harvarda*) (Jones, Dugdale, 2002, str. 121-134).

Obdobje 1985-1990 lahko označimo kot prvi val ABC, za katerega je značilno:

1. točnejše alociranje vseh (ne samo proizvodnih) splošnih stroškov (*Kaplan*);
2. zmanjševanje stroškov z odpravljanjem "razsipnosti" in "napadom" na splošne stroške (*Johnson*);
3. izboljševanje operacijskega managementa z boljšim merjenjem poslovanja (*CAM-I*).

S svojo preprostostjo ABC pritegne pozornost izobraževalnih ustanov na eni strani in svetovalnih podjetij na drugi.

V začetku 1990-ih se pojavi t.i. drugi val ABC. Opazno je distanciranje *Kaplana* od nekaterih prvotnih značilnosti ABC. Le-ta se zdaj označuje kot samo zadovoljiv (in ne več supериoren) sistem za ugotavljanje stroškovne cene. Sledi ugotovitev, da vseh stroškov pač ni mogoče razporediti na proizvode. Namesto tega pa se začne poudarjati prednosti ABC v identificiranju hierarhije stroškov, ugotavljanju stroškov virov, ki jih podjetje uporablja in podpiranju odločitev. Od zagovarjanja ABC odstopi tudi *Johnson*. Kljub temu ABC začne z osvajalskim pohodom in začne živeti nekakšno neodvisno življenje predvsem po zaslugi svetovalnih podjetij in strokovnih publikacij<sup>21</sup> ter nekoliko manj učbenikov (*Drury*, 1998, str. 492-493; *Jones*, *Dugdale*, 2002, str. 135-146).

Na drugi strani *Cooper* in *Johnson* 1991 razvijeta ABM – activity-based management. ABC po novem zagotavlja informacije, ABM pa jih v različnih analizah uporabi za kontinuirane izboljšave. ABM poudarja management aktivnosti, s katerim ugotovi tiste, ki ne ustvarjajo vrednosti (angl. non-value added) in jih posledično eliminira (*Jones*, *Dugdale*, 2002, str. 147-151).

Raziskave uporabe metode ABC v praksi različno vrednotijo pomen aktivnosti (povzročiteljev stroškov) za razlago splošnih stroškov. Na splošno naj bi s poznavanjem različnih ravni aktivnosti bolje razložili splošne stroške, vendar nekatere študije te povezave ne najdejo. Raziskave tudi ne dokazujejo, da je linearna odvisnost stroškov od gibanja aktivnosti sprejemljiv približek. Nekatere študije ugotavljajo soodvisnost aktivnosti (teorija ABC običajno predpostavlja neodvisnost aktivnosti druga od druge). Predvsem pa raziskave ne morejo najti jasnega dokaza, da so podjetja, ki so uvedla ABC finančno ali kako drugače uspešnejša (*Ittner*, *Larcker*, 2001, str. 374-377). *Drury* (1998, str. 493) na podlagi raziskav ugotavlja, da podjetja ABC uvajajo bolj zaradi obvladovanja stroškov, kot pa zaradi računanja stroškovne cene. Pred uvedbo ABC metode tudi priporoča skrbno cost-benefit analizo.

*ABC Technologies, Inc.* kot glavni dobavitelj analitičnih ABM aplikacij za svoje kupce ugotavlja, da ABM uvajajo zaradi ugotavljanja stroškovne cene (58%), analize procesov (51%), upravljanja procesov (49%), ocenjevanja dobičkonosnosti (38%), podpore value-based managementu (18%). Kar 93% ABM sistem integrira z ERP (angl. enterprise resource planning), 75% jih ABM informacije uporablja za več kot en namen, 70% jih v zelo kratkem času namerava uvesti predračunavanje na podlagi aktivnosti (angl. ABB – Activity-Based Budgeting) (*Nair*, 2000).

---

<sup>21</sup> Ameriški *Management Accounting* je v letih 1988-1998 v zvezi z ABC objavil 141 različnih člankov, angleški *Management Accounting* pa 101 (*Jones*, *Dugdale*, 2002, str. 147 in 149).



Cooper et al. (1992, str. 55) za izbrana podjetja ugotavlja, da so ABC metodo uvedla povprečno v 4. mesecih, proizvodna podjetja pa so v večini ugotovila precejšnjo izgubo majhnih serij kompleksnih izdelkov.

V Angliji je v začetku 1990-ih ABC padla na plodna tla zaradi "downsizinga", ki mu ABC s svojim poznavanjem stroškov zelo odgovarja (Jones, Dugdale, 2002, str. 152). S to ugotovitvijo se strinja tudi Bhimani (1996, str. 228), ki navaja pogosto uporabo raznolikih stroškovnih tehnik angleških podjetij v letu 1994, medtem ko je v Nemčiji v istem letu ABC metodo uporabljalo le 3,2 % podjetij (Bhimani, 1996, str. 103, 228).

Tabela 6: Uporaba ali nameravana uporaba stroškovnih tehnik v angleških podjetjih leta 1994

<b>Tehnika</b>	<b>Uporaba ali nameravana uporaba (v %)</b>
ABC	60
Stroški kakovosti	52
Ciljni stroški	46
Strateško poslovodno računovodstvo	44
Proizvodno računovodstvo <sup>22</sup>	40
Backflush računovodstvo <sup>23</sup>	24
Stroški življenjskega cikla	11

Vir: Bhimani, 1996, str. 228.

Današnja ABC metoda vsebuje (po potrebi) značilnosti prvega in drugega vala. Vsebuje množico včasih tudi nasprotujočih si idej, katerih avtorjev ni mogoče ugotoviti. V začetku sistem za ugotavljanje stroškovne cene, je danes osnova za upravljanje aktivnosti. Zato se tudi skuša integrirati z ostalimi koncepti (EVA, TOC<sup>24</sup>, ABM, sistemom uravnoveženih kazalnikov). O implementaciji pa poročajo tako iz proizvodnih kot storitvenih podjetij, iz finančnih organizacij, univerz, bolnišnic, hotelov (Cooper, Slagmulder, 1999b, str. 16-17; Cooper, Slagmulder, 1999c, str. 20-21; Jones, Dugdale, 2002, str. 155).

### **4.3. GEOGRAFSKA POGOJENOST SODOBNEGA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA**

Znanje s področja poslovodnega računovodstva se v času globalizacije svetovnega gospodarstva hitro širi. K temu prispeva prenos tehnologije znotraj multinacionalnih podjetij, globalno prisotna svetovalna podjetja, enostavni in zmogljivi komunikacijski načini ter nadnacionalna narava akademsko-raziskovalnih projektov. Nasproti tem trendom obstajajo lokalne (nacionalne, kulturne) posebnosti. Pravzaprav zaenkrat ni razloga, da bi pristopi v poslovodnem

<sup>22</sup> Proizvodno računovodstvo (angl. throughput accounting) je način sprejemanja kratkoročnih odločitev v proizvodnji. Vsi proizvodjalni stroški so obravnavani kot fiksni. Proizvodi so razvrščeni glede na obseg redkih virov, ki jih porabljajo (Dictionary of Accounting, 2002b).

<sup>23</sup> Backflush računovodstvo je metoda ugotavljanja stroškovne cene proizvoda, ki temelji na filozofiji minimalnih zalog. V teh razmerah je postane vrednotenje zalog manj pomembno (Dictionary of Accounting, 2002c).

<sup>24</sup> TOC – Theory of Constraints je razvil *Goldratt* proti koncu 1980-ih kot odgovor akademske sfere in njen dvom o superiornosti ABC. Tudi zaradi TOC se drugi val ABC razlikuje od prvega (Jones, Dugdale, 2002, str. 140).

računovodstvu težili k poenotenju. Na drugi strani se zdi privlačnejši argument, ki temelji na bogastvu različnosti ter iz nje izhajajoči inovativnosti in razvojni naravnosti. Namen tega poglavja ni toliko primerjava obsega in načinov implementacije posameznih tehnik poslovnega računovodstva, temveč osvetliti možne vzroke razlik.

#### **4.3.1. Dejavniki, ki pojasnjujejo razlike nacionalnih pristopov poslovnega računovodstva**

##### **Usmerjenost poslovnega računovodstva**

Usmerjenost poslovnega računovodstva lahko uvrstimo med pomembnejše dejavnike. Zakaj poudarki poslovnega računovodstva v različnih državah niso vselej enaki, je vprašanje, ki močno presega namen tega diplomskega dela, bi pa nanj verjetno znali odgovoriti tudi sociologi in psihologi. Angleži očitajo Nemcem, da se preveč distancirajo od operacijskega nivoja, obratno Nemci očitajo Angležem, da jih operacijski nivo preveč zanima. Američanom je vseč nemški poudarek na odgovornostnem računovodstvu (angl. responsibility accounting), Nemci čutijo potrebo po večji uporabi metode ABC. Severnoameriške univerze pri izobraževanju poslovnih računovodij izhajajo iz ekonomskih ved, drugod po svetu nekoliko bolj upoštevajo behavioristične discipline (organizacijsko vedenje, sociologija). ABC metoda je Franciji predvsem strateško motivacijsko orodje (uporablja jo 33 % podjetij<sup>25</sup>) medtem, ko je v Angliji priljubljena (19,5 %) kot orodje za zmanjševanje in nadzor stroškov, Nemčija pa zanjo ni pokazala velike navdušenosti (3,2 %) zaradi nasprotujočih<sup>26</sup> si poročanj o njeni uporabnosti. Izkušnje uvajanja ABM kažejo, da v ameriških podjetjih poteka uvajanje metode od zgoraj navzdol (angl. top-down) medtem, ko v japonskih podjetjih ABM raje uvajajo od spodaj navzgor (angl. bottom-up). Za japonsko poslovno računovodstvo je značilno, da njegovo jedro oblikujejo zaposleni, ki so prej spoznali poslovanje podjetja z delom (nekaj let) na drugih oddelkih. Obratno, računovodstvo poznajo tudi zaposleni v drugih oddelkih. Več japonskih finančnih računovodij deluje tudi na področju poslovnega računovodja. Na zahodu sta finančno in poslovno računovodstvo precej ločena (Howell, Sakurai, 1992, str. 33; Bhimani, 1996, str. 85, 103, 227; Ahrens, 1997, str. 577-578; Wijewardena, De Zoysa, 1999, str. 51; Keys, Van Der Merwe, 1999; Asada, Bailes, Suzuki, 2001; Ittner, Larcker, 2001, str. 358).

##### **Lastne raziskave in razvoj**

Ločimo države, ki bolj ali manj kritično povzemajo poslovnoračunovodske pristope drugih držav. Slednje predstavljajo t.i. mainstream<sup>27</sup> ter določajo tempo razvoja. Za države, ki se ne pustijo zlahka vplivati drugim in imajo močan lasten razvoj, lahko štejemo ZDA, VB, Nemčijo

<sup>25</sup> Raziskava iz leta 1994, objavljeno v Bhimani, 1996.

<sup>26</sup> Primerjaj z "drugim valom" v poglavju 4.2.9..

<sup>27</sup> Revije, ki spadajo v "mainstream": Accounting Review, Contemporary Accounting Research, Journal of Accounting and Economics, Journal of Accounting Research, Review of Accounting Studies, Accounting Horizons, Academy of Management Accounting, Accounting, Organizations, and Society, Journal of Accounting, Auditing and Finance, Journal of Accounting and Public Policy, Journal of Accounting Literature, Journal of Business, Finance, and Accounting, Journal of Management Accounting Research, Management Accounting Research, Journal of the American Statistical Association, Journal of Finance, Journal of Financial and Economics, Financial Analysts Journal, Harvard Business Review, Institute of Management Accountants, Journal of Applied Corporate Finance, Academy of Management Journal, Journal of Business Strategy, Strategic Management Journal (Zimmerman, 2001, str. 415).

in Japonsko. V zadnjih 20 letih smo bili priča prenosu pristopov iz vzhoda na zahod (JIT, TQM, ciljni stroški) ter obratno (ABC, ABM) (Bhimani, 1996, str. 224; Hopper, 1999, str. 58-59; Amat, Blake, Wraith, 2000).

### **Strokovna združenja**

Najbolj znani in praktično edini združenji (samo za poslovodno računovodstvo) sta ameriška *IMA - Institute of Management Accountants* (70.000 članov) in britanski *CIMA - Chartered Institute of Management Accountants* (50.000 članov). Obe igrata pomembno vlogo pri izobraževanju in usposabljanju svojih članov ter raziskovalnem delu. Poskušata tudi slediti razvoju poslovodnega računovodstva in aktivno sodelovati pri oblikovanju njegove prihodnosti. V drugih državah združevalno vlogo prevzemajo združenja finančnega računovodstva, svetovalna podjetja, univerze. Marsikateri poslovodni računovodja je po osnovni izobrazbi finančni računovodja (v Franciji je veliko (1/2) poslovodnih računovodij inženirjev, nemški finančni računovodja pa se le težko odloči za prestop v poslovodno računovodstvo) (Amat, Blake, Wraith, 2000).

### **Nacionalna kultura**

Williams, Seaman (2001, str. 453-455) sta v svoji raziskavi prišla do zanimive ugotovitve, da na dinamiko sprememb poslovodnega računovodstva v podjetju vpliva centralizacija kot organizacijska značilnost podjetja. Centralizacija je na drugi strani povezana s koncentracijo moči (neenakomerna porazdelitev moči med družbenimi skupinami) kot lastnostjo neke nacionalne kulture. Pričakovati je, da bodo v nacionalni kulturi z veliko koncentracijo moči prevladovala centralizirana podjetja. V teh je pričakovati tudi več sprememb poslovodnega računovodstva.

### **Vlada**

Na splošno so zakonska določila prej izjema kot pravilo in so zelo okvirna (v nasprotju s področjem finančnega računovodstva). Nekatere vlade (Francija, Španija, Grčija, Kuba, Gvatemala, Peru, Indija) v svojih zakonih obravnavajo področje poslovodnega oz. stroškovnega računovodstva. Večji pomen so imeli podobni zakoni v vojnih razmerah (Anglija - 1. svetovna vojna, ZDA – vojna z Vietnamom), ko je bil z zakonom predpisan način ugotovitve stroškovnih cen, ki so bile podlaga za sklepanje pogodb (Bhimani, 1996, str. 224; Amat, Blake, Wraith, 2000).

Pričakovati je, da se bo znanje poslovodnega računovodstva vedno manj oziralo na geografske in politične meje (globalizacija) in bodo izkušnje vseh dostopne vsem. Najpomembnejša naloga podjetij pa bo (in je že) prilagoditi tehnike poslovodnega računovodstva lokalnim razmeram.

## 4.3.2. Slovensko poslovodno računovodstvo

### 4.3.2.1. Teoretična izhodišča

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 (1998a, 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 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 pripravljata informacije za poslovno odločanje. Treba je še dodati, da v poslovodnem računovodstvu delovanje sprožajo potrebe po računovodskih informacijah (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 19).

Turk, Kavčič, Kokotec-Novak (1998, str. 17) poslovodno računovodstvo opredelijo kot "usmerjeno k oblikovanju računovodskih informacij, ki se uporabljajo pri poslovnih odločitvah. Računovodske informacije so tiste, ki zadevajo vrednostno (v denarnih enotah) 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 pa 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<sup>28</sup>, 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

---

<sup>28</sup> 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 (angl. human resource management).

najvišjo raven posloводства podrobnejše, ker se odloča o konkretnih nalogah (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 19-20).

#### 4.3.2.2. Slovensko poslovodno računovodstvo v praksi

Edina obsežnejša raziskava poslovodnega računovodstva v Sloveniji je bila izvedena v sklopu raziskave *Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih*<sup>29</sup>, ki jo je izvedel Slovenski inštitut za revizijo skupaj z Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev ter Ekonomsko fakulteto v Ljubljani. Raziskovalce je vodil namen spoznati stanje slovenskega poslovodnega računovodstva v praksi, da bi lahko npr. z izobraževanjem odigrali aktivnejšo vlogo pri razvoju slovenskega poslovodnega računovodstva in končno tudi pripomogli k uspehu slovenskih podjetij. Raziskava je potrdila hipotezo, da kakovostne računovodske informacije vodijo do kakovostnih odločitev, ki se posledično odražajo v uspešnosti (Kavčič, Koželj, Odar 1997, str. 12-13, 39).

Zanimivo je (vendar ne preseneča), da imajo določena podjetja dosti "bolj pametnega" dela kot pa je sodelovanje v raziskavah, da so določena vprašanja, ki zahtevajo več teoretičnega znanja, ostala neodgovorjena in, da so se nekatera podjetja z določenimi pojmi in rešitvami prvič srečala (Kavčič, Koželj, Odar 1997, str. 39).

Ena od ugotovitev je tudi, da slovenski managerji premalo pozornosti posvečajo investicijski politiki in metodam ocenjevanja investicij. Prevladuje ocena vodilne delovne skupine in navadna doba vračanja, ki onemogoča rangiranje investicij po dobičkonosnosti.

Tabela 7: Uporabljeni sodila za ocenjevanje investicij v slovenskih podjetjih

Sodilo	Uporaba (v %)
Ocena vodilne delovne skupine	48,3
Navadna doba vračanja	22,7
Dobičkonosnost	15,4
Diskontirana doba vračanja	12,2
Neto sedanja vrednost	10,8
Drugo	12,2

Vir: Kavčič, Koželj, Odar 1998b, str. 31.

Po mojem mnenju odgovor "ocena vodilne delovne skupine" zajema tudi nefinančno oceno investicij oz. strateški pogled (ohranjanje / povečanje konkurenčne prednosti, večja zadovoljnost kupcev itd.). Koliko je ta pogled posledica zavestno-formalega pristopa oz. koliko ga narekuje zdrava pamet, pa je možno izhodišče za novo raziskavo.

Druga zanimiva ugotovitev se nanaša na kalkulacijo prodajne cene. Zaskrbljujoč je predvsem visok delež uporabe kalkulacij z enostavnim dodatkom (37,8 %). Za kalkulacije z različnimi dodatki (42,0 %) raziskava ne postreže s podatki o natančnosti izbire podlag, prav tako pa ne s podatkom o uporabi metode ABC (možna mednarodna primerjava). Iz nekaterih drugih

<sup>29</sup> Izsledki raziskave so bili objavljeni v reviji *Revizor*, št.: 9/97, 10/97, 12/97, 1/98, 3/98, 10/98 in 11/98.

odgovorov je namreč razvidno, da ABC metodo podjetja uporabljajo (Kavčič, Koželj, Odar, 1998c, str. 49).

Pet let po objavi izsledkov raziskave védenje, kako priti do najsodobnejšega znanja s področja poslovnega računovodstva, ne more več predstavljati problema. Vprašanje je, če znajo svetovalna podjetja in fakultete teoretično znanje uspešno implementirati v prakso. Zanimivo bi bilo v slovenskih podjetjih na področju poslovnega računovodstva raziskati vpliv tujih strateških partnerjev, ki imajo s tega področja gotovo več znanja in izkušenj.

#### **4.4. KRITIKA SODOBNEGA POSLOVNEGA RAČUNOVODSTVA**

##### **4.4.1. Vpliv modnosti na vsebino raziskav poslovnega računovodstva**

Eden od očitkov, ki jih je slišati iz ust kritikov razmer sodobnega poslovnega računovodstva, je modnost, ki naj bi po njihovem mnenju spodkopavala ugled poslovnemu računovodstvu. O modnosti (tudi modi) lahko govorimo, ker določena ideja nenadno in dramatično pritegne pozornost (vzporednica z modo oblačenja). Nekateri kritiki uporabljajo izraz modna muhavost. Ta besedna zveza ima še izrazitejši poudarek na trenutnosti, hkrati pa negativen pomen za legitimnost poslovnega računovodstva. Nasproti modnosti lahko postavimo jedro znanja (nekaj idej), ki se uporablja in presoja npr. še 25 let po prvi objavi (Carmona, Gutiérrez, 2001).

Vpliv modnosti je zelo lahko zaslediti v literaturi. Publikacije so motivirane za objavljanje tem, ki so pritegnile veliko pozornosti, ne da bi poskušale za te teme (bolj natančno) poiskati širše teoretično zaledje. To modnost je treba razlikovati od znanstvenih raziskav. Na področju raziskav poslovnega računovodstva se včasih zdi, da neka tema izgine, ko se pojavi naslednja "vroča" tema oz. "inovacija", čeprav prva ni bila dovolj raziskana. To se je npr. zgodilo s računovodstvom in managementom operacij, katerih podrobnejše medsebojno proučevanje se je začelo v 1980-ih. Konec 1980-ih se je povečal interes za JIT in v začetku 1990-ih za TQM. Kmalu sta v tisku na njihovo mesto stopila ABC in reženiring poslovnih procesov (BPR), ki pa so jih po 1997 začeli zamenjevati EVA in sistem uravnoveženih kazalnikov. Nekonsistentnost raziskovalnega dela pušča za seboj nerazvite in neraziskane koncepte (zelo malo pozornosti sta bila npr. deležna merjenje kakovosti in stroški življenjskega cikla izdelka). Morda je to tudi eden od vzrokov za nasprotujoče si rezultate raziskav (Ittner, Larcker, 2001, str. 356-358).

Zanimivo je, da se tisti, ki se jim modno obnašanje očita, pravijo, da gre za "fundamentalne in časovno nepogojene" in nikakor modne pristope. Ena od opaznih značilnosti modnih konceptov je preprostost na eni ter dvoumnost na drugi strani. Njihovi zagovorniki (t.i. ponudbena stran: svetovalci, poslovne šole, publikacije) izbirajo različen nabor lastnosti s katerimi diferencirajo svoj izdelek od drugih. Na drugi strani je opaziti težnjo po unifikaciji, ki vidi svojo prednost v univerzalni zmožnosti prilagoditve različnim načinom poslovanja. Posledično se določen koncept, ki se navzven kaže kot enoten in univerzalen paket, zdi privlačen in vreden zaupanja ter končno tudi nakupa (Jones, Dugdale, 2002, str. 157-158).

Carmona, Gutiérrez (2001) v svoji raziskavi ugotavljata odvisnost podvrženosti sprejemanju modnih konceptov (relativno na ostale teme) od kakovosti raziskovalcev. Kot modnost izbere

metodo ABC. Po pričakovanju ugotovi, da so boljši raziskovalci na področju poslovnega računovodstva manj dojemljivi za raziskovanje modnih konceptov, slabši pa bolj. Boljši raziskovalci so samozavestnejši in se svobodneje odločajo za raziskovalne teme. Na drugi strani si slabši raziskovalci s trenutno aktualnimi naslovi na nek način "poceni kupujejo" ugled, možnost napredovanja, akademske nazive, višjo plačo, boljše prihodnje pogoje za raziskovanje. Druga pomembna ugotovitev raziskave pa je, da boljši raziskovalci časovno hitreje osvojijo modne koncepte in jih vključijo v svoje raziskave, jim pa kasneje ne namenjajo večine pozornosti (v nasprotju s slabšimi raziskovalci).

#### **4.4.2. Nezadostno teoretično ozadje poslovnega računovodstva**

Drugo področje, ki se ga argumentirano kritizira, je 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 opisnih 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.
- **Poudarek na podpori odločanju in ne kontroli.** Obe funkciji sta enakovredni, čeprav se poudarja prvo in zanemarja drugo. Izraz računovodja ima negativen prizvok<sup>30</sup>.

#### **4.4.3. Ostali očitki**

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).

<sup>30</sup> Primerjaj z "zastarel naziv" v poglavju 4.2.7..

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"<sup>31</sup> iz rok in so se od njega kmalu distancirali (Jones, Dugdale, 2002, str. 153).

## **5. TRENDI V POSLOVODNEM RAČUNOVODSTVU**

### **5.1. POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO ZA 21. STOLETJE**

Na vprašanje, kako vidijo bližnjo prihodnost (Tabela 2, str. 15), poslovodni računovodje skoraj brez izjeme odgovarjajo, da bo hitrost sprememb v prihodnosti še višja ali vsaj enaka današnji. Napovedovati razmere v hitro spreminjajočem in nestabilnem svetu tako postane vse prej kot enostavno. Če prihodnosti ne moremo z gotovostjo predvideti, se nanjo lahko pripravimo. Iz naslednjih podpoglavij je razvidno, kaj lahko poslovodni računovodja, da bo pripravljen na jutrišnje razmere, stori že danes.

#### **5.1.1. Znanja, veščine in sposobnosti**

Pomembnejša znanja, veščine in sposobnosti (angl. KSA – knowledge, skills and abilities), ki jih bo za uspešno delo moral imeti poslovodni računovodja, bodo povezane z naslednjimi področji (Randall, 1999, str. 35-36; Russel, Berlin, 1999; Siegel, Sorensen, 1999, str. 13; Albrecht, Sack, 2000, str. 56):

- informacijska tehnologija: poznavanje integriranih pisarniških programov, interneta, baz podatkov, specializiranih analitičnih orodij, omrežij, mobilnih tehnologij. računalnik bo običajno sredstvo za delo, bolj verjetno bo določen čas "potoval" z uporabnikom, kot pa bil nenehno prisoten na pisarniški mizi;
- komunikacija: pisna / ustna, poučevanje, predstavljanje, poslušanje, retorika, vlivanje zaupanja;
- dolgoročno in strateško planiranje, prevzemi in združitve, poznavanje različnih okolij podjetja (politično-pravno, ekonomsko, tehnično-tehnološko, kulturno, naravno), globalno razmišljanje;
- analiziranje, reševanje problemov, kompleksno odločanje, kritičnost;
- ocenjevanje dobičkonosnosti in finančne analize;
- ocenjevanje procesov;
- projektni management, vodenje, timsko delo, zmožnost dela z ljudmi z različnih področij;
- dobro poznavanje računovodstva: nova zakonodaja, računovodski standardi, revizija in davčna zakonodaja;
- organizacijska znanja;
- poznavanje dinamike človeških odnosov;

---

<sup>31</sup> Glej poglavje 4.2.9..



- poznavanje poslovnih funkcij kot sta kadrovska (angl. human resource management) in trženje;
- obvladovanje tveganja in negotovosti;
- zmožnost ustvarjanja sprememb ne samo prilagajanje nanje;
- fleksibilnost, motiviranost, želja po uspehu;
- etičnost.

### **5.1.2. Delovne aktivnosti**

Za naslednje aktivnosti poslovodni računovodje pričakujejo, da bodo v prihodnosti porabili več časa (Siegel, Sorensen, 1999, str. 43):

- dolgoročno, strateško planiranje;
- notranje svetovanje;
- računalniški sistemi in operacije;
- izboljševanje procesov;
- finančne in ekonomske analize;
- prevzemi, združitve, dezinvestiranje.

Za naslednje aktivnosti poslovodni računovodje pričakujejo, da bodo v prihodnosti porabili manj časa (Siegel, Sorensen, 1999, str. 44):

- računovodski sistem in finančno poročanje;
- upravljanje finančno/računovodske funkcije;
- računovodska politika;
- kratkoročno planiranje;
- konsolidacije;
- kadrovska vprašanja.

Na splošno poslovodni računovodje pričakujejo, da bodo v prihodnosti porabili več časa za analizo informacij in sodelovanje pri odločanju, manj časa pa za pripravo standardiziranih poročil ter zbiranje in sestavljanje podatkov. Tradicionalne aktivnosti se umikajo netradicionalnim.

Ključnega pomena za uspeh podjetja pa bodo po mnenju poslovodnih računovodij naslednje aktivnosti (Siegel, Sorensen, 1999, str. 49; Russel, Berlin, 1999):

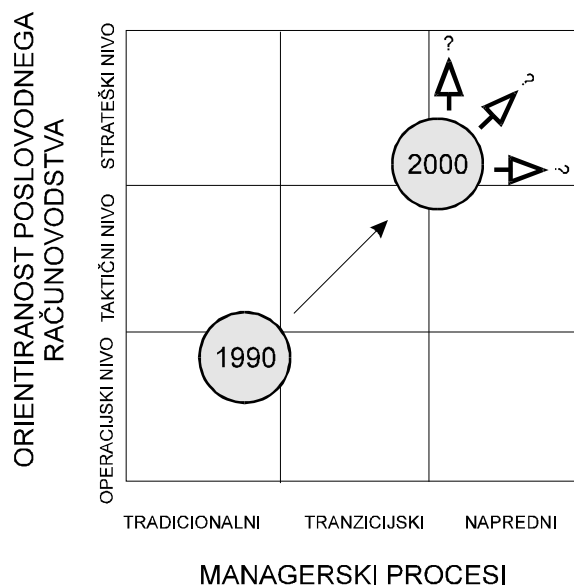
- dolgoročno, strateško planiranje;
- ekonomske in finančne analize;
- dobičkonosnost kupcev in proizvodov;
- računalniški sistemi in operacije;
- izboljševanje procesov;
- prevzemi, združitve, dezinvestiranje.

Razvidno je, da poslovodni računovodje pričakujejo, da bodo več časa posvetili aktivnostim, ki so po njihovem mnenju ključne za uspeh podjetja.

### **5.1.3. Druge značilnosti poslovodnega računovodstva**

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) in tisti, ki "žveči številke" (angl. number cruncher) izginile, saj bo poslovodni računovodja tisti, ki bo vedel, kako na koncu naštet več fižolčkov. Fizično bo jedro poslovodnega 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 le 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 kakovost odločitev izboljšati. 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 pojavljajl v vlogi vodje. Njegova vloga bo proaktivna, njegov pogled vizionarski. Tehnični vidik poslovodnega računovodstva in medčloveške interakcije se bodo prepletali. Zahteva po poslovodnoračunovodskih 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 poslovodnih računovodij poimenoval z bolj finančno zvenečimi nazivi. Že sam izraz finance nakazuje širši pogled in večje ustvarjanje vrednosti kot pa računovodstvo. Pozornost stroškom bo namenjena že od vsega začetka, saj se v procesu načrtovanja in oblikovanja izdelka sprejemajo odločitve, ki pomenijo tudi več kot 70 % stroškov, ki so kasneje povezani z izdelkom. Glavni povzročitelji sprememb, ki bodo vplivale tudi na poslovodno računovodstvo, bodo tehnologija, zahteve po še hitrejših informacijah, globalizacija in konkurenčno okolje. Zanimivo vprašanje se poraja iz Slike 2.

Slika 2: Naslednja stopnja poslovnega računovodstva



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

Zagotovo se bo poslovno 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 poslovno računovodstvo razvijalo naprej. Določene napovedi nakazujejo transformacijo iz vloge poslovnega v vlogo strateškega partnerja (Randall, 1999, str. 31-37; Siegel, Sorensen, 1999, str. 4-18; Innes, 1999, str. 40; Allot, 2000, str. 55).

Z vse večjim sodelovanjem poslovnih računovodij pri odločitvah bo narasla tudi odgovornost za etičnost posledic odločitev. Te na eni strani vplivajo na naravno okolje podjetja, na lokalno skupnost, kupce in dobavitelje ter na zaposlene v podjetju. Posledice na okolje bodo upoštevane npr. pri ocenjevanju investicij, relevantne informacije bo zagotavljalo okoljsko poslovno računovodstvo (angl. environmental management accounting). Poslovni računovodja se bo moral zavedati, da povečevanje pritiska na zaposlene vodi k večji verjetnosti neetičnega ravnanja. Vedel bo, kako zasnova kontrolnega sistema, sistem nagrajevanja in vzpodbud lahko vodi k neetičnosti, kar škoduje ustvarjanju vrednosti. Etičnosti se bo moral zavedati tudi pri upravljanju z informacijami, ki bodo (zlasti strateške) imele vse večjo težo in posledično zaupnost. Poglobljena obravnava etičnih problemov in napotki za etično ravnanje bodo dobili večji poudarek v literaturi in izobraževanju (Awasthi, Staehelin, 1995, str. 93-97; Adams, 2000, str. 48-50; Bartolomeo et al., 2000, str. 48-50; Rossi, 2001, str. 511).

## 5.2. IZOBRAŽEVANJE

Odgovor na vprašanje, kakšno bo izobraževanje na področju poslovnega računovodstva v prihodnosti, pravzaprav ni težak, saj bo moralo biti izobraževanje tako, da bo poslovni računovodja ustrezal zgoraj opisanim lastnostim in značilnostim poslovanja v 21. stoletju.

Enotna izobraževalna shema za posamezno izobraževalno organizacijo ne obstaja. Tudi izobraževalne ustanove (predvsem univerze) se bodo soočile z večjo konkurenco in se morale temu primerno odločati. Pri razvijanju strategije izobraževanja se bodo morale vprašati vsaj naslednje. Kdo zaposluje naše študente? Kaj pričakujejo od nas in kaj so njihove prednosti ter slabosti? Smo s temi zaposlovalci zadovoljni, ali si želimo, da bi naše študente zaposloval kdo drug? Kako zaposlovalci ocenjujejo naše študente? Katere vse priložnosti lahko ponudimo našim študentom? Od kod prihajajo naši študenti? Kaj pričakujejo od nas? Kakšne so naše prednosti in slabosti? Imamo presežne kapacitete, ali nam jih primanjkuje? Kakšne vire imamo na voljo? Katere vire še lahko pridobimo? Odgovori na ta in še druga vprašanja bodo tistim, ki se ukvarjajo z izobraževanjem pomagala oblikovati strategijo, ki bo zagotavljala obstoj in razvoj. Pravzaprav se bodo morale fakultete vsaj v določenih pogledih začeti vesti kot podjetja (Siegel, Sorensen, 1999, str. 61-62).

Eden izmed poudarkov izobraževanja bo zagotovo **informacijska tehnologija**. Prihodnje izobraževanje na področju poslovnega računovodstva se bo razlikovalo od današnjega predvsem po zaslugi tehnologije. Že danes managerji s pomočjo informacijske tehnologije lahko sami opravijo več dela, kot pa so ga v preteklosti poslovodni računovodje. Izobraževanje bo poslovodne računovodje usposobilo, da bodo poznali prednosti in slabosti različnih načinov predstavljanja informacij. Poslovodni računovodja bo moral razumeti računalniške procese, hkrati pa informacije predstaviti na najučinkovitejši način. Zelo verjetno je, da bodo napredne baze podatkov omogočale ad hoc proizvodbe oz. pripravo podatkov. Poslovodni računovodja se bo moral že v času študija naučiti veččega ravnanja z bazami podatkov. Računalniško programiranje ne bo več izključna domena informatikov, saj bo moral poslovodni računovodja (vsaj nekoliko) znati prilagoditi managerski informacijski sistem tako, da bo manager seznanjen z ustreznimi podatki. Večji pomen bo dobilo izobraževanje na daljavo in ni izključeno, da se bo poslovodni računovodja izobraževal kar z delovnega mesta. Fizična lokacija fakultete ne bo več pomembna, oz. kolikor bo to pripomoglo k ugledu. Naslonitvi na informacijske vede bo sledila povezava s strateškim načinom razmišljanja. Velika verjetnost je, da se študent ne bo izobraževal samo na eni fakulteti, saj zelo raznolikega znanja ne bo mogoče kvalitetno integrirati znotraj ene same fakultete. Manj bo učenja na pamet. Izobraževanje pa se bo kalilo v praktičnem delu. Močna iniciativa za povezovanje s poslovnim svetom bo prihajala s strani fakultet. V izobraževanju bodo večji poudarek dobile storitve in razumevanje njihovih posebnosti (precej manj zalog, vidni/nevidni del storitvenega procesa itd.). Pravzaprav se bo izobraževanje dotaknilo specifičnosti vsake panoge. Poslovnega računovodstva se bodo učili tudi npr. inženirji, znanstveniki. Eden od večjih poudarkov izobraževanja bo še razumevanje okoliščin, ki spremljajo določeno poslovdnoračunovodsko tehniko. Poslovodni računovodja ne poznal samo tehnike (računskih operacij), ampak bo iz okoliščin znal ugotoviti, katera tehnika je najprimernejša in kako jo v prakso uspešno uvesti. Pričakovati je, da se bo na ta način število tehnik, ki se v praksi uspešno obnesejo, povečalo. Glede na hitro spreminjajoče se področje poslovnega računovodstva je smiselno trditi, da se bo poslovodni računovodja v prihodnosti izobraževal kontinuirano. Zelo verjetno bo dodiplomskemu študiju sledil podiplomski, temu pa

razna krajša izobraževanja, kjer bodo večjo vlogo igrala strokovna združenja (Siegel, Sorensen, 1999, str. 60-65; Maher, 2000, str. 343-344; Böer, 2000, 325-331).

### **5.3. MOŽNE SMERI RAZISKOVANJA NA PODROČJU POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA**

Študije, ki povzemajo izsledke raziskav, nakazujejo možne smeri raziskav na področju poslovnega računovodstva. Pravzaprav je področje prihodnjih raziskav poslovnega računovodstva zelo široko in odprto. Nekateri poudarki raziskav pa bodo verjetno (Ittner, Larcker, 2001, str. 380-384, 402-404; Sprinkle, 2001):

- Raziskave, ki analizirajo pomen povzročiteljev stroškov ne samo znotraj podjetja, ampak tudi v povezavi z dobavitelji, kupci in okoljem (področje strateškega poslovnega računovodstva). Namen raziskav bo ugotoviti, kako v posameznih fazah verige vrednosti stroške znižati in povečati vrednost. Pomembno bo ugotoviti, kako so različni povzročitelji stroškov medsebojno odvisni in, kako na spreminjanje enega reagirajo drugi.
- Raziskave, ki naj bi pokazale jasnejšo zvezo med boljším poznavanjem povzročiteljev stroškov in (domnevno) boljšimi managerskimi odločitvami oz. boljším poslovnim uspehom.
- Ugotavljanje povezanosti dejavnosti, ki ustvarjajo vrednost in jih merimo pretežno z nefinančnimi kazalniki. Odnosi s kupci so npr. močno povezani z načinom izvajanja na operativnem nivoju, kakovostjo, odnosi z zaposlenimi in inovacijami.
- Vpliv informacijske tehnologije na pomen in lastnosti posamezne dejavnosti, ki ustvarja vrednost. Te bodo narekemale tudi oblikovanje specifičnega poslovnega modela za vsako podjetje posebej. Različna podjetja namreč posameznim dejavnostim, ki ustvarjajo vrednost, dajejo različen pomen. Trenutno je še zelo malo znanega, kako podjetja razvijajo take poslovne modele in, kako so le-ti odvisni od strategije, ciljev in organizacijske strukture podjetja.
- Načini, ki upoštevajo sinergije, odvisnosti med več prihodnjimi investicijskimi projekti ter možnost njihovega prilagajanja različnim situacijam.
- Postavljanje ustreznih ciljev za nefinančne kazalnike. Z uveljavljanjem kombiniranja finančnih in nefinančnih kazalnikov poslovanja se poraja vprašanje, kako določiti pomen (težo) posameznega kazalnika.
- Proučevanje vedenja zaposlenih v podjetju. V povezavi s poslovnim računovodstvom bosta sodelovali psihologija in sociologija, raziskovali pa bodo, kako se sprejemajo odločitve, kako motivirati, nagrajevati, kakšne učinke ima lahko na vedenje kontrola itd.
- Kako se npr. sprejemajo odločitve, pri katerih sodeluje mnogo ljudi, so podprte s sofisticirano informacijsko tehnologijo in katerih posledice zadevajo mnogo časovnih obdobj.

## 6. SKLEP

Jedro večine opredelitev poslovnega računovodstva se nanaša na nalogo poslovnega računovodstva, da pripravlja informacije, na podlagi katerih se managerji (bolje) odločajo. Ne glede na naravo odločitev se vse bolj ali manj sprejemajo v duhu zasledovanja cilja podjetja (maksimizacija prihodnjih neto denarnih tokov). Zvezo *boljša informacija – boljša odločitev – uspešnost podjetja* ugotavljajo tudi praktične raziskave in s tem potrjujejo smiselnost proučevanja in razvoja poslovnega računovodstva.

Do 18. stoletja je bilo merilo uspeha preprosto. Lastniku-podjetniku je moralo na koncu od prodaje ostati več denarja, kot ga je dal za vhodne proizvodne dejavnike (delo in material). Po industrijski revoluciji nastanejo podjetja z zapletenejšo organizacijsko strukturo. Ker se je vse več operacij izvajalo znotraj podjetja, se je pojavila nova potreba po informaciji, koliko stane narejen proizvod. S pojavom znanstvenega managementa proti koncu 19. stoletja lahko povežemo začetek uporabe standardnih potroškov dela in materiala na enoto izdelka, ki sta tudi osnovi za razporejanje splošnih stroškov. V začetku 20. stoletja se pojavijo decentralizirane korporacije z geografsko razpršenimi poslovnimi enotami, katerih koordinacija sloni na uporabi ROI. Do druge svetovne vojne so v podjetjih že uporabljali mejne, prihodnje in oportunitetne stroške, predračune denarnih tokov, kapitala ter prodaje, gibljivo predračunavanje, analizo standardnih stroškov, transferne cene in ugotavljanje uspešnosti poslovnih enot podjetja. Po drugi svetovni vojni se je razvoj poslovnega računovodstva razširil pretežno s preučevanja obnašanja stroškov tudi na druga področja znotraj ekonomskih okvirov. V okviru kvantitativnih pristopov so se pojavili stroški informacij, odločanje v pogojih negotovosti, transferne cene in standardni stroški za potrebe načrtovanja in kontroliranja. Na drugi strani pa se je vse več raziskovalcev začelo posvečati vedenjskim in organizacijskim vidikom poslovnega računovodstva.

Način poslovanja podjetij se je v 1980-ih spremenil (konkurenca je postala svetovna, prav tako trg, podjetja so se začela odločati strateško, država je opustila reguliranje storitvenih dejavnosti, razvoj informacijske tehnologije je postal hitrejši, narava stroškovne cene se je spremenila, pojavili so se novi proizvodni pristopi AMT, JIT in TQM). Kritike dotedanjega poslovnega računovodstva, ki spremenjenemu načinu poslovanja ni več ustrezalo, lahko strnemo v naslednje trditve. Tradicionalno poslovno računovodstvo ne pripravlja več informacij, ki jih manager potrebuje pri svojem delu. Poslovno računovodstvo je postalo preveč odvisno od finančnega računovodstva. Informacije o stroških proizvodov so nepravilne. Premalo pozornosti je namenjeno dogajanju v okolju podjetja. Kritike so spodbudile hitro spreminjanje – prilagajanje poslovnega računovodstva novim razmeram. Po 15 letih intenzivnega razvoja lahko govorimo o sodobnem poslovnem računovodstvu.

V začetku 21. stoletja so spodbujevalci sprememb v poslovnem okolju podjetja tehnologija, globalizacija in koncentracija tržne moči v velikih pokojninskih in investicijskih skladih, posledici pa poceni informacije in visoka stopnja konkurence. Posledično je tudi narava dela v sodobnem poslovnem računovodstvu spremenjena (povečana vrednost poslovnega

računovodstva za organizacijo, boljša podoba, več komunikacije, boljše poslovne odločitve, več timskega dela, spremenjene delovne naloge, naziv postaja zastarel). Na pomenu pridobivajo etičnost, motivacijska vloga poslovnega računovodstva, napredno ocenjevanje investicij, strateško poslovodno računovodstvo, sistem uravnoteženih kazalnikov in stroški kakovosti. Poslovodno računovodstvo poskuša kar najbolj upoštevati cilj podjetja in izbrano strategijo. Sodobni poslovodni računovodja obvladuje komunikacijske veščine, timsko delo, ima analitske sposobnosti ter dobro pozna računovodstvo in ostale poslovne funkcije.

Kljub globalizaciji na področju poslovnega računovodstva še vedno obstajajo lokalne posebnosti. Dejavniki, ki pojasnjujejo razlike nacionalnih pristopov poslovnega računovodstva, so usmerjenost poslovnega računovodstva, lastne raziskave in razvoj, strokovna združenja, nacionalna kultura ter vlada. Specifičnost slovenskega poslovnega računovodstva se kaže v teoretičnem ločevanju na finančno, stroškovno in poslovodno računovodstvo. Stanje v praksi pa kaže na počasno (s precejšnjim časovnim zamikom) uvajanje sodobnih pristopov.

Kritiki sodobnega poslovnega računovodstva t.i. mainstreamu očitajo modno obnašanje, nezadostno teoretično podlago in premalo integracije s finančnim računovodstvom.

Trendi poslovnega računovodstva nakazujejo možne razvoje v prihodnosti. Na splošno bo poslovodni računovodja ne samo "preštevalec fižolčkov", ampak tudi tisti, ki bo vedel, kako na koncu naštetih "več fižolčkov". Vlogi poslovnega partnerja bo morda sledila vloga strateškega partnerja. Veliko vlogo bosta zagotovo igrala informacijska tehnologija in strateški način razmišljanja, s katerima se bo poslovodni računovodja seznanil že v času izobraževanja. Raziskave poslovnega računovodstva bodo v precep vzele verigo vrednosti v podjetju in izven njega, povzročitelje stroškov, pa tudi vedenjske vidike poslovnega računovodstva.

## 7. LITERATURA

1. Adams Carol: Ethical reporting: Past and future. *Management Accounting*, London, 78(2000), 2, str. 48-50.
2. Agliati Marco: Costing Strategies in Multinational Companies. *Social Science Research Network* [URL: [http://papers.ssrn.com/sol3/delivery.cfm/SSRN\\_ID299904\\_code020212510.pdf?abstractid=299904](http://papers.ssrn.com/sol3/delivery.cfm/SSRN_ID299904_code020212510.pdf?abstractid=299904)], 2.5.2002.
3. Ahrens Thomas: Strategic interventions of management accountants: everyday practice of British and German brewers. *European Accounting Review*, London, 6(1997), 4, str. 557-588.
4. Albrecht W. Steve, Sack Robert J.: Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future. *Accounting Education Series*, Sarasota, 16(2000), str. 1-76.
5. Allen David: Called to Account. *Financial Management*, London, (2001), 12, str. 12.
6. Allen David: Practice makes perfect. *Management Accounting*, London, 71(1993), 7, str. 18.
7. Allott Anita: Management accounting change. *Management Accounting*, London, 78(2000), 7, str. 54-55.
8. Amat Oriol, Blake John, Gowthorpe Catherine: Management of Accounting - The Case for an Active Role. *European Management Journal*, London, 13(1995), 4, str. 416-422.
9. Amat Oriol, Blake John, Wraith Philip: Environmental factors giving rise to variations in national management accounting practice. *Social Science Research Network* [URL: <http://papers.ssrn.com/sol3/delivery.cfm/000501481.pdf?abstractid=224563>], 19.6.2000.
10. Asada Takayuki, Bailes Jack C., Suzuki Kenichi: Implementing ABM with Hoshin Management, *Management Accounting Quarterly*, [URL: <http://www.mamag.com/winter00/w00asada.htm>], 2000.
11. Awasthi Vidya N., Staehelin Erwin: Ethics and Management Accounting: Teaching Note for a Video Case, "The Order: A Progressive Disclosure Vignette". *Journal of Accounting Education*, New York, 13(1995), 1, str. 87-98.
12. Bartolomeo Matteo et al.: Environmental management accounting in Europe: current practice and future potential. *The European Accounting Review*, London, 9(2000), 1, str. 31-52.
13. Bhimani Al, Bromwich Michael: Accounting for just-in-time manufacturing systems. *CMA Magazine*, Hamilton, 65(1991), 1, str. 31-34.
14. Bhimani Alnoor: *Management accounting: European perspectives*. Oxford : Oxford University Press, 1996. 250 str.
15. Böer Germain B.: *Management Accounting Education: Yesterday, Today and Tomorrow. Issues in Accounting Education*, Sarasota, 15(2000), 2, str. 313-334.
16. Bromwich Michael, Bhimani Alnoor: *Management Accounting: Pathways to Progress*. *Management Accounting*, London, 72(1994), 5, str. 44.
17. Burns John, Ezzamel Mahmoud, Scapens Robert: Management Accounting Change in the UK. *Management Accounting*, London, 77(1999), 3, str. 28-30.
18. Burns John: Management Accounting Change. *Management Accounting*, London, 77(1999), 9, str. 20.



19. Busco Cristiano, Riccaboni Angelo, Scapens Robert: Culture vultures. *Financial Management*, London, (2001), str. 30-32.
20. Carmona Salvador, Gutiérrez Isabel: Vogues in management accounting research. *Scandinavian Journal of Management*, [URL:[http://www.sciencedirect.com/science?\\_ob=ArticleListURL&\\_method=list&\\_ArticleListID=42964134&\\_sort=d&\\_st=13&\\_acct=C000033658&\\_version=1&\\_urlVersion=0&\\_userid=634387&md5=944b70394fca3c7fa4b837d0b7f15cdf](http://www.sciencedirect.com/science?_ob=ArticleListURL&_method=list&_ArticleListID=42964134&_sort=d&_st=13&_acct=C000033658&_version=1&_urlVersion=0&_userid=634387&md5=944b70394fca3c7fa4b837d0b7f15cdf)], 11.12.2001.
21. Chartered Institute of Management Accountants: Official terminology: Can you help?. *Management Accounting*, London, 71(1993), 5, str. 46.
22. Chartered Institute of Management Accountants: Performance measurement in manufacturing. *Management Accounting*, London, 71(1993), 9, str. 9.
23. Keong Choong Kwee: Management & Accounting – An essential perspective. *Management Services*, Enfield, 41(1997), 2, str. 14-18.
24. Cooper Robin et al.: From ABC to ABM. *Management Accounting*, Montvale, 74(1992), 5, str. 54-57.
25. Cooper Robin, Kaplan Robert S.: How Cost Accounting Distorts Production Costs. *Management Accounting*, Montvale, 69(1988), 10, str. 20-27.
26. Cooper Robin, Slagmulder Regine: Designing ABC Systems for Strategic Costing and Operational Improvement. *Strategic Finance*, Montvale, 81(1999a), 2, str. 18-20.
27. Cooper Robin, Slagmulder Regine: Integrating Activity – Based Costing and Economic Value Added. *Management Accounting*, Montvale, 80(1999b), 7, str. 16-17.
28. Cooper Robin, Slagmulder Regine: Integrating Activity – Based Costing and the Theory of Constraints. *Management Accounting*, Montvale, 80(1999c), 8, str. 20-21.
29. Cooper Robin, Slagmulder Regine: Intelligent Cost System Design. *Strategic Finance*, Montvale, 80(1999d), 12, str. 18-20.
30. Crosby B. Philip: *Kakovost je zastoj*. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1990. 271 str.
31. Drury Colin: *Costing: An Introduction*, fourth edition. London : International Thomson Publishing, 1998. 529 str.
32. Hansen Don R., Mowen Maryanne M.: *Management Accounting*, second edition. Cincinnati : South-Western Publishing, 1992. 1048 str.
33. Hewins Michael: Accounting for Costs. *The TQM Magazine*, Bedford, 5(1993), 4, str. 39-42.
34. Hopper Trevor: Postcard from Japan: a management accounting view. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Bradford, 12(1999), 1, str. 58-68.
35. Howell Robert A., Sakurai Michiharu: Management Accounting (and Other) Lessons from the Japanese. *Management Accounting*, London, 74(1992), 6, str. 28-34.
36. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
37. Innes John: Management Accounting Trends. *Management Accounting*, London, (1999), str. 40-41.
38. 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.

39. Johnson Thomas H., Kaplan Robert S.: The Rise and Fall of Management Accounting. *Management Accounting*, Montvale, 68(1987), 7, str. 22-30.
40. 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.
41. Jönsson S.: Relate Management Accounting Research to Managerial Work!. *Accounting, Organizations and Society*, Oxford, 23(1998), 4, str. 411-434.
42. Kaplan Robert S.: *Management Accounting for Advanced Technological Environments*. Science, Washington, 245(1989), 4920, str. 819-823.
43. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih: Prvi izsledki raziskave Slovenskega inštituta za revizijo. *Revizor*, Ljubljana, 8(1997), 3, str. 40-57.
44. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, Ljubljana, 9(1998a), 3, str. 40-57.
45. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, Ljubljana, 9(1998b), 10, str. 40-57.
46. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, Ljubljana, 9(1998c), 11, str. 42-69.
47. Keys David E., Van Der Merwe Anton: German vs. United States Cost Management. *Management Accounting Quarterly*, [URL: <http://www.mamag.com/fall99/keys.htm>], 1999.
48. Khan Zafar U: A Plan for Reengineering Management Accounting Education Based on the IMA's Practice Analysis. *Management Accounting Quarterly*, Montvale, [URL: <http://www.mamag.com/winter00/w00khan.htm>], 2000.
49. Maher Michael W.: Management Accounting Education at the Millennium. *Issues in Accounting Education*, Sarasota, 15(2000), 2, str. 335-346.
50. Matejka Michal, De Waegenaere Anja: Organizational Design and Management Accounting Change. Center Working Paper. Tilburg : University of Tilburg, Center for Economic Research, 2000, 25 str.
51. Nair Mohan: Activity – Based Costing: Who's Using It and Why?. *Management Accounting Quarterly*, Montvale, [URL: <http://www.mamag.com/spring00/sp00nair.htm>], 2000.
52. Petty John: Managing Change in the New Millenium. *Australian CPA*, Melbourne, 70(2000), 1, str. 18-21.
53. Prentice Jean-Paul: Focus: Total Cost Management. *Transactions of AACE International*, Morgantown, 1996, str. 1-5.
54. Pučko Danijel: *Strateško upravljanje*. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 399 str.
55. Randall Robert F: New Challenges in Finance. *Strategic Finance*, Montvale, 80(1999), 9, str. 30-35.
56. Roehm Harper A., Castellano Joseph R.: The Danger of Relying on Accounting Numbers Alone. *Management Accounting Quarterly*, [URL: <http://www.mamag.com/fall99/roehm.htm>], 1999.
57. Rossi John D.: managerial Accounting. *Issues in Accounting Education*, Sarasota, (16)2001, 3, str. 511.

58. Rozman Rudi: Analiza in oblikovanje organizacije. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 154 str.
59. Russel Keith A., Berlin Steve: A Position Statement for the New Millenium. Management Accounting Quarterly, [URL: <http://www.mamag.com/fall99/russellb.htm>], 1999.
60. Safferstone Mark J.: The End of Shareholder Value: Corporations at the Crossroads. The Academy of Management Executive, Briarcliff Manor; 14(2000), 4, str. 150-151.
61. Scapens Robert W.: Overview of Current Trends and Directions for the Future. Cost and Management, Hamilton, 54(1980), 6, str. 277-295.
62. Siegel Gary, Sorensen James E.: Counting More, Counting Less - Transformations in the Management Accounting Profession. Montvale : Institute of Management Accountants, 1999, 101 str.
63. Sprinkle Geoffrey B.: Perspectives on experimental research in managerial accounting. Accounting, Organizations and Society, [URL: [http://www.sciencedirect.com/science?\\_ob=ArticleURL&\\_udi=B6VCK-44M2CP5-1&\\_user=634387&\\_coverDate=12%2F07%2F2001&\\_alid=42961728&\\_rdoc=2&\\_fmt=full&\\_orig=search&\\_cdi=5957&\\_sort=d&\\_st=13&\\_acct=C000033658&\\_version=1&\\_urlVersion=0&\\_userid=634387&md5=6d97338ddfc0675e6ecdc89c3ccdf1f](http://www.sciencedirect.com/science?_ob=ArticleURL&_udi=B6VCK-44M2CP5-1&_user=634387&_coverDate=12%2F07%2F2001&_alid=42961728&_rdoc=2&_fmt=full&_orig=search&_cdi=5957&_sort=d&_st=13&_acct=C000033658&_version=1&_urlVersion=0&_userid=634387&md5=6d97338ddfc0675e6ecdc89c3ccdf1f)], 7.12.2001.
64. Swanson Dan: Progress through sharing. Management Accounting, London, 77(1999), 4, str.7.
65. Swanson Richard M.: Is Management Accounting a Dead Profession?. Strategic Finance, Montvale, 81(1999), 1, str. 6.
66. 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.
67. Thackray Paul: No strategic purpose?. Management Accounting, London, 73 (1995), 5, str. 60
68. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841 str.
69. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. 2. izdaja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 620 str.
70. Turk Ivan, Melavc Stane: Uvod v računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 1994. 492 str.
71. Turk Ivan: Stroškovno računovodstvo. Maribor : Založba Obzorja, 1985. 485 str.
72. Vera-Muñoz Sandra C., Kinney William R., Jr.: Assuring Information Relevance: The Effects of Management Accounting Experience and Problem Information Content. Social Science Research Network [URL: <http://papers.ssrn.com/sol3/delivery.cfm/99080711.pdf?abstractid=172370>], 15.6.1999.
73. Whiteley Stan: The territory for management accountants. CMA Magazine, Hamilton, 67(1993), 2, str. 3.

74. Wijewardena Hema, De Zoysa Anura: A Comparative Analysis of management Accounting Practices in Australia and Japan: An Empirical Investigation. *The International Journal of Accounting*, New York, 34(1999), 1, str. 49-70.
75. Williams John J., Seaman Alfred E.: Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects. *Accounting, Organizations and Society*, Oxford, 26(2001), 4-5, str. 443-460.
76. Zimmerman Jerold L.: Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, Amsterdam, 32(2001), 1-3, str. 411-427.

## **8. VIRI**

1. Hussey R. (ed.): *A Dictionary of Accounting*. Oxford university Press. [URL:<http://www.oxfordreference.com/views/ENTRY.html?subview=Main&entry=t17.000066>], 24.4.2002a.
2. Hussey R. (ed.): *A Dictionary of Accounting*. Oxford university Press. [URL:<http://www.oxfordreference.com/views/ENTRY.html?subview=Main&entry=t17.002963>], 15.5.2002b.
3. Hussey R. (ed.): *A Dictionary of Accounting*. Oxford university Press. [URL:<http://www.oxfordreference.com/views/ENTRY.html?subview=Main&entry=t18.000407>], 15.5.2002c.
4. New York State Society of CPAs: *Accounting Terminology Guide*. [URL:<http://www.nysscpa.org/terminologyguide/main.htm>], 12.4.2002.
5. Kodeks računovodskih načel. *Revizor*, Ljubljana, 6(1995), 2/3, str. 43-76.

## 9. SLOVARČEK TUJIH IZRAZOV

<b>Tuj izraz</b>	<b>Slovenski prevod</b>
Activity-based budgeting	Predračunavanje na podlagi aktivnosti
Activity-based costing	Metoda ABC
Activity-based management	Management na podlagi aktivnosti
Balanced scorecard	Sistem uravnoteženih kazalnikov
Bean counter	Preštevalec fižolčkov
Behavioural	Vedenjski
Bottom-up	Od spodaj navzgor
Business manager	Poslovni manager
Business partner	Poslovni partner
Controller	Kontrolor
Cost accounting	Stroškovno računovodstvo
Cost determination	Ugotavljanje stroškovne cene
Cost-benefit	Stroški-koristi
Enterprise resource planning	Planiranje virov podjetja
Environmental management accounting	Okoljsko poslovodno računovodstvo
Financial accounting	Finančno računovodstvo
Human resource management	Management človeških virov
Knowledge, skills and abilities	Znanje, veščine in sposobnosti
Management accountant	Poslovodni računovodja
Management accounting, managerial accounting	Poslovodno računovodstvo
Non-value added activities	Dejavnosti, ki ne ustvarjajo vrednosti
Number cruncher	Tisti, ki "žveči" številke
Organisational	Organizacijski
Perceived environmental uncertainty	Zaznana negotovost okolja
Responsibility accounting	Odgovornostno računovodstvo
Return on investment	Dobičkonosnost investicije
Stakeholders	Skupine, ki imajo v podjetju neko obliko interesa
Supply chain	Dobavna veriga
Throughput accounting	Proizvodno računovodstvo
Top-down	Od zgoraj navzdol
Value drivers	Dejavnosti, ki ustvarjajo vrednost