

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

SMERI RAZVOJA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

Ljubljana, oktober 2003

HELENA FERČEK

IZJAVA

Študentka Helena Ferček izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 RAČUNOVODSTVO IN POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO	2
1.1 OPREDELITEV POJMA RAČUNOVODSTVO.....	2
1.2 UMEMSTITEV POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA V CELOTO RAČUNOVODSTVA.....	3
1.2.1 <i>INFORMACIJE ZA ODLOČANJE</i>	4
1.2.2 <i>PROBLEMI, S KATERIMI SE SREČUJE POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO PRI PRIPRAVLJANJU INFORMACIJ ZA ODLOČANJE</i>	5
2 RAZVOJ POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA	6
2.1 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO PRED 1980.....	7
2.1.1 <i>ČISTO NA ZAČETKU</i>	7
2.1.2 <i>OBDOBJE ZNANSTVENEGA MANAGEMENTA</i>	8
2.1.3 <i>RAST DIVERZIFICIRANIH ORGANIZACIJ</i>	9
2.1.4 <i>OBDOBJE ZASTOJA</i>	10
2.2 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO PO 1980.....	11
2.2.1 <i>NOVOSTI V POSLOVANJU PODJETIJ V OSEMDESETIH</i>	11
2.2.2 <i>KRITIKA OBSTOJEČEGA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA</i>	13
2.2.3 <i>ODZIVI NA KRITIKE</i>	15
3 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO NA PRELOMU STOLETJA 17	
3.1 SPREMEMBA VLOGE POSLOVODNIH RAČUNOVODIJ V PODJETJIH.....	18
3.2 NOVI PRISTOPI POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA	20
3.2.1 <i>SODOBNI PRISTOPI V OBVLADOVANJU STROŠKOV</i>	20
3.2.1.1 ABC metoda.....	20
3.2.1.2 Koncept stroškov življenjskega cikla proizvoda.....	21
3.2.1.3 Koncept ciljnih stroškov.....	22
3.2.1.4 Koncept »kaizen« stroškov	23
3.2.2 <i>SODOBNI PRISTOPI K MERJENJU USPEŠNOSTI</i>	23
3.2.2.1 Denarni tok iz naložb (CFROI).....	24
3.2.2.2 Ekonomska dodana vrednost (EVA).....	24
3.2.2.3 Denarna dodana vrednost (CVA).....	25
3.2.2.4 Tržna dodana vrednost (MVA)	25
3.2.2.5 Evropski model poslovne odličnosti (EFQM)	26
3.2.2.6 Uravnotežen sistem kazalnikov (BSC)	26
3.2.3 <i>STRATEŠKO POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO</i>	27
3.2.3.1 Analiza okolja in razvijanje strategije.....	27
3.2.3.2 Uresničevanje poslovne strategije.....	29
3.2.3.3 Strateška kontrola.....	29
4 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO V SLOVENIJI	30
4.1 KRATKA ZGODOVINA	30
4.2 TRENUTNO STANJE.....	31

5	PRIHODNOST POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA	32
5.1	DEJAVNIKI, KI VPLIVAJO NA NADALJNI RAZVOJ	32
5.1.1	<i>INFORMACIJSKA TEHNOLOGIJA</i>	34
5.1.2	<i>SODOBNE FILOZOFIJE IN TEHNIKE MANAGEMENTA</i>	35
5.1.3	<i>GLOBALIZACIJA IN INTERNACIONALIZACIJA</i>	36
5.1.4	<i>DRUŽBENO-SOCIALNI PRITISKI ZA (VEČJE) POLAGANJE RAČUNOV VSEM ZAINTERESIRANIM UDELEŽENCEM</i>	37
5.1.5	<i>DRUGI DEJAVNIKI</i>	37
5.2	ODGOVORI NA SODOBNE IZZIVE – NAPOVED ZA PRIHODNOST	38
5.2.1	<i>METODE IN TEHNIKE PRI OBLIKOVANJU INFORMACIJ</i>	38
5.2.2	<i>DELOVNE AKTIVNOSTI</i>	39
5.2.3	<i>ZNANJA, VEŠČINE IN SPOSOBNOSTI</i>	40
5.2.4	<i>SMERI RAZISKOVANJA NA PODROČJU POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA</i>	41
	SKLEP	42
	LITERATURA	44
	VIRI	47

UVOD

Večina ljudi ob omembi besede računovodstvo takoj pomisli na številke, nezanimivost in dolgočasnost. Skozi študij pa sem ugotovila, da je računovodstvo veliko več kot zgolj številke. Predvsem poslovodno računovodstvo posega na številna druga področja, ki jim ponavadi ne bi pripisali nič "računovodskega". Njegova naloga je namreč pripravljati kakovostne informacije, na podlagi katerih poslovodstvo sprejema odločitve, ki vodijo k doseganju cilja podjetja. V današnjih razmerah globalne konkurence, bliskovitega tehnološkega razvoja ter širše družbene odgovornosti morajo imeti podjetja pripravljenih čim hitreje na voljo vse več raznovrstnih informacij. Zato je namen mojega diplomskega dela prikazati, kako se je razvijalo poslovodno računovodstvo, da bi na ta način čim bolj zadovoljilo informacijske potrebe podjetij, ter nakazati možne smeri razvoja v prihodnosti.

Diplomsko delo ima poleg uvoda in sklepa pet dodatnih poglavij. Prvo je namenjeno seznanitvi s pojmom **računovodstvo in poslovodno računovodstvo**. Poleg tega odgovarjam na vprašanje, kaj so informacije za odločanje ter s kakšnimi problemi se srečuje poslovodno računovodstvo pri njihovem pripravljanju.

V drugem poglavju prikažem **razvoj poslovodnega računovodstva** od njegovih zametkov z začetka 19. stoletja do obsežnih kritik v osemdesetih letih prejšnjega stoletja. Kot bomo videli, takrat poslovodno računovodstvo ni več ustrezalo spremenjenemu načinu poslovanja podjetja in pojavljati so se začele nekatere nove rešitve.

V tretjem poglavju predstavim **značilnosti poslovodnega računovodstva na prelomu stoletja**. Najprej prikažem, kako se je spremenila vloga poslovodnih računovodij v podjetjih, nato pa na kratko opišem nekatere sodobne pristope obvladovanja stroškov in merjenja uspešnosti. Na koncu poglavja bolj izčrpno povzamem koncept strateškega poslovodnega računovodstva, saj o njegovi pomembnosti pričajo številni prispevki v tuji in domači strokovni literaturi.

V četrtem poglavju na kratko povzamem **zgodovino poslovodnega računovodstva pri nas** in prikažem, kakšno je trenutno **stanje v slovenskih podjetjih** glede razvitosti poslovodnega računovodstva.

V petem poglavju skušam nakazati, kakšna bo **prihodnost poslovodnega računovodstva**. V okviru tega najprej odgovorim na vprašanje, kateri dejavniki – in kako – vplivajo na nadaljnji razvoj. Nato nakažem odgovore na sodobne izzive v smislu narave dela in izobraževanja v prihodnosti. Na koncu predstavim še trende na področju raziskovanja poslovodnega računovodstva.

Zadnje poglavje je namenjeno povzetku poglavitnih značilnosti razvoja in sedanjega stanja poslovodnega računovodstva ter možnim nadaljnjim sprememb na tem področju. Predstavlja sklep diplomskega dela.

1 RAČUNOVODSTVO IN POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO

Preden se poglobim v sam razvoj poslovnega računovodstva, bi rada nakazala, kaj sploh pomenita pojma računovodstvo in poslovodno računovodstvo, ter kakšne so razlike v pojmovanju med našo in tujo strokovno literaturo.

1.1 OPREDELITEV POJMA RAČUNOVODSTVO

Na vprašanje “Kaj je računovodstvo?” ni nekega odgovora, ki bi veljal splošno in vsepovsod. Poleg tega je to širok pojem, ki ga težko zaobjamemo z enim samim stavkom. Nekako najbolj splošna definicija, ki jo povzemajo avtorji v ameriški literaturi, je definicija Odbora za terminologijo Ameriškega inštituta pooblaščenih revizorjev (*American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*) iz leta 1953: “Računovodstvo je **veščina** evidentiranja, razvrščanja in povzemanja na pomenljiv oz. vsebinski način in denarno izraža transakcije in dogodke... .. in interpretira iz tega izhajajoče sklepe.” Vendar se ta definicija bolj nanaša na knjigovodstvo, ki pa je le del celote računovodstva.

Novejša, splošno razširjena definicija, (in po mnenju nekaterih strokovnjakov tudi boljša – čeprav mogoče samo navidezno) sega v leto 1970. Pripravil jo je Odbor za računovodska načela (*Accounting Principles Board – APB*) in skušal računovodstvo definirati v povezavi s konceptom informacije: “Računovodstvo je **podporna dejavnost**. Njegova funkcija je, da zagotavlja kvantitativne informacije, predvsem vrednostno izražene, o gospodarskih entitetah, ki so namenjene za uporabo pri sprejemanju poslovnih odločitev oz. za pripravo utemeljenih izbir med alternativnimi smermi delovanja. Računovodstvo vključuje različne veje, kot npr. finančno računovodstvo, poslovodno računovodstvo in vladno računovodstvo.”

Drury v svoji knjigi (1992, str. 3) navaja definicijo Ameriškega združenja računovodij (*American Accounting Association*): “Računovodstvo je proces identificiranja, merjenja in sporočanja ekonomskih informacij uporabnikom, ki na podlagi teh informacij presojujejo in se odločajo”.

V domači literaturi je na tem področju največ prispeval Turk (1995, str. 65), ki računovodstvo vidi zlasti kot “**ustroj računovodskega spremljanja in proučevanja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov, sestavljen iz knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega analiziranja in računovodskega nadziranja**”. Pravi, da bi ga lahko razlagali tudi kot “zbiranje v denarni merski enoti izraženih podatkov in oblikovanje v denarni merski enoti izraženih informacij, ki zrealijo preteklo gospodarjenje in dajejo podlago za boljše gospodarjenje v prihodnje”.

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” (Kodeks računovodskih načel, 1995, str. 45).

Po mojem mnenju je najbolj ustrezna razlaga računovodstva tista, po kateri je računovodstvo neke vrste servisna dejavnost v podjetju, saj pomaga sprejemati poslovne odločitve in ugotavljati finančno stanje podjetja. Zato je opredeljeno kot **jezik, s katerim prenašamo računovodske in druge informacije** tistim, ki se zanje zanimajo. To so t.i. deležniki (angl. *stakeholders*) oz. interesne skupine: poslovodstvo podjetja, lastniki, zaposlenci, posojilodajalci in država. Seveda pa se mora računovodstvo osredotočiti le na informacije, ki so za uporabnika koristne – informacije, ki olajšajo poslovne odločitve. Računovodstvo pa je tudi osrednji del informacijskega sestava podjetja (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 20-22).

1.2 UMESTITEV POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA V CELOTO RAČUNOVODSTVA

Opredelitev poslovodnega računovodstva domače računovodske stroke je nekoliko drugačna od tiste v tujini, razlike pa izvirajo predvsem iz načina delitve računovodstva.

Slovenski računovodski strokovnjaki tako delijo računovodstvo glede na **poslovne dogodke**, ki jih spremlja računovodstvo. Le-te ločimo na notranje, ki se pojavljajo znotraj podjetja in zunanje, ki se pojavljajo med dvema ali več neodvisnimi podjetji oz. njihovim okoljem. V skladu s tem poznamo dvoje vrst računovodstev: **finančno računovodstvo**¹, ki spremlja poslovne dogodke, povezane s sodelovanjem podjetja navzven, ter **stroškovno računovodstvo**, ki proučuje in spremlja poslovne dogodke znotraj podjetja (takrat, kadar je podjetje v delovanju). Finančno in stroškovno računovodstvo zbirata nevtralne podatke, ki jih poslovodno računovodstvo potem preoblikuje v problemsko usmerjene informacije za poslovno odločanje.

Poslovodno računovodstvo torej ni posebna vrsta računovodstva, ki bi spremljala in proučevala specifično področje, in tudi ni tretja vrsta računovodstva, saj nima vseh sestavnih delov računovodstva (knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje, računovodsko obračunavanje in računovodsko analiziranje). **Poslovodno računovodstvo** je tisti del celotnega računovodstva, ki pripravlja informacije (računovodske in neračunovodske), potrebne za odločanje v sklopu posameznega podjetja. Zato lahko govorimo tudi o poslovodnem vidiku računovodstva, ki izhaja iz dela finančnega računovodstva in iz dela stroškovnega računovodstva (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 21-22).

Tuja strokovna literatura deli računovodstvo podjetja po **uporabnikih informacij**. Glede na to loči **finančno računovodstvo** (angl. *financial accounting*), ki pripravlja podatke in informacije za zunanje uporabnike (lastniki, posojilodajalci, kupci, dobavitelji, zakonodajalci in davčni organi države) ter **poslovodno računovodstvo** (angl. *management* oz. redkeje *managerial accounting*), ki pripravlja podatke in informacije za notranje uporabnike, to se pravi poslovodstvo podjetja in zaposlence. Razlikovanje med obema vrstama računovodstva

¹ Za podrobnejši definiciji finančnega in stroškovnega računovodstva glej Turk, 1995, str. 67-68.

temelji na razlikovanju upravljanja in poslovođenja. Upravljanje je v pristojnosti lastnikov podjetij, poslovođenje pa je zadeva ravnateljev in drugih poslovodij, ki so jim lastniki podjetja zaupali vodenje podjetja in sprejemanje odločitev za doseg zastavljenih ciljev. Različna vsebina odločanja pa zahteva tudi različne informacije.

Stroškovno računovodstvo (angl. *cost accounting*) spremlja prvine poslovnega procesa v podjetju in s svojimi podatki služi tako finančnemu kot poslovodnemu računovodstvu. Zato je napačno enačenje stroškovnega in poslovodnega računovodstva, kot to pogosto zasledimo v tuji literaturi. Za stroškovno računovodstvo lahko rečemo, da je del poslovodnega in del finančnega računovodstva (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 25-28).

Odbor za finančno in poslovodno računovodstvo pri Mednarodnem združenju računovodij (*International Federation of Accountants - IFAC*) je 1996 objavil obsežno poročilo Poslovodno računovodstvo (*Management Accounting*)², in sicer z namenom, da bi spodbudili uporabo in razvoj poslovodnega računovodstva. V predgovoru k poročilu so podali tudi izčrpno definicijo poslovodnega računovodstva: "Poslovodno računovodstvo je proces opredeljevanja, merjenja, zbiranja, razčlenjevanja, pripravljanja in sporočanja informacij (tako računovodskih kot poslovnih), ki jih uporablja poslovodstvo pri načrtovanju, ovrednotenju in nadziranju v podjetju ter pri zagotavljanju uporabe sredstev in odgovornosti zanje." (IFAC, 1997, str. 37).

Opredelitve poslovodnega računovodstva so, kot smo videli, različne, vendar je vsem skupno to, da **poslovodno računovodstvo pomaga pri odločanju**. In sicer na ta način, da zbira in posreduje informacije, ki jih poslovodstvo potrebuje za sprejemanje odločitev. Opredelitev poslovodnega računovodstva pa se je tako v domači kot tuji literaturi precej spremenila tudi skozi čas - od začetkov računovodstva do danes. V zadnjem času se je obravnavanje poslovodnega računovodstva spremenilo predvsem v tej smeri, da poleg računovodskih informacij zbira čedalje več drugih, neračunovodskih informacij, kajti ravno neračunovodske informacije postajajo vse bolj pomembne za poslovno odločanje. In definicija IFACa že vsebuje ta širši pomen poslovodnega računovodstva.

1.2.1 INFORMACIJE ZA ODLOČANJE

Poslovodstvo potrebuje za vodenje podjetja ustrezen obseg in sestavo poslovnih informacij, ki pomagajo pri odločanju. Pri tem pa za kakovostne odločitve ne zadoščajo več samo računovodske informacije, temveč njihova kombinacija z neračunovodskimi. Kajti za nekatere vrste poslovnih odločitev so primernejše računovodske informacije, za druge odločitve pa so primernejše neračunovodske informacije. Ravno tako so potrebne informacije odvisne tudi od ravni odločanja; za strateško odločanje (odločanje najvišjega poslovodstva) so zelo pomembne neračunovodske informacije, za nižje ravni odločanja pa so ponavadi dovolj le računovodske informacije (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 35). Ker sta torej obe

² Zaradi naraščajočega pomena te teme je bilo poročilo prevedeno v slovenščino in po poglavjih objavljeno tudi v našem Revizorju (v letu 1997 v številkah 1-10).

vrsti informacij izjemnega pomena za odločanje in s tem delovanje podjetja, si nekoliko поблиže pogledimo njune značilnosti ter značilnosti informacij na splošno.

Posamezni avtorji različno opredeljujejo informacije, vendar lahko zasledimo neke skupne značilnosti teh opredelitev. Tako bi lahko rekli, da je “**informacija namensko oblikovano in na nekoga usmerjeno sporočilo, ki olajšuje odločanje**” (Lutar Skerbinjek, 2002, str. 424). Podobno informacijo opredeljuje tudi Turk (2000, str. 144): “informacija je posamezno, namensko usmerjeno in na nekoga naslovljeno sporočilo, ki mu olajša sprejetje kake odločitve ter je posledica predelave nevtralnih podatkov”. Pri tem podatke razumemo kot znana dejstva oz. sporočila o teh dejstvih, ki imajo lahko potencialno uporabno vrednost pri oblikovanju poslovnih informacij, trenutno pa še niso uporabna za sprejemanje poslovnih odločitev.

Podatke in iz njih oblikovane informacije lahko razdelimo v dve vrsti: splošne in gospodarske ali posebne podatke in informacije (Lutar Skerbinjek, 2002, str. 424-427). Splošne podatke in informacije lahko enačimo z neračunovodskimi podatki in informacijami, gospodarske ali posebne podatke in informacije pa z računovodskimi podatki in informacijami. **Računovodske informacije** so informacije o preteklih ali prihodnjih procesih in stanjih, ki nastajajo v računovodstvu in so izražene v denarni merski enoti (so vrednostne informacije). **Neračunovodske informacije** pa, nasprotno, niso izražene v denarni merski enoti. Razdelimo jih lahko na količinske in kakovostne informacije. Prve so izražene v naravnih merskih enotah (npr. število zaposlenecv, fizični obseg proizvodnje, število napak), druge pa opisno (npr. skrb za stranke, zdravo poslovanje, zadovoljstvo zaposlenecv).

1.2.2 PROBLEMI, S KATERIMI SE SREČUJE POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO PRI PRIPRAVLJANJU INFORMACIJ ZA ODLOČANJE

Koliko poslovodno računovodstvo resnično pomaga pri odločanju, je odvisno predvsem od kakovosti in razpoložljivosti informacij, ki jih posreduje. Tu pa se že pojavljajo problemi. **Kakovostne informacije** naj bi bile pomembne, popolne, ustrezne po obsegu, pravočasne in lahko dostopne³. Bistvo poslovodnega računovodstva je zbiranje pomembnih informacij, koristnih za tistega, ki so mu namenjene. Kajti pomembnost bistveno vpliva na vrednost informacije. Če informacija za tistega, ki jo potrebuje, ni pomembna, potem ni vredna. Pri tem računovodja deluje kot selektor, saj mora posredovati samo pomembne informacije in izpustiti tiste, ki niso nujne, kajti le-te otežujejo poslovno odločitev oz. lahko celo pripeljejo do napačne odločitve. Izbira informacij mora biti skladna tudi z zahtevami uporabnikov. Glede na to so informacije bolj ali manj zgoščene, odvisno od ravni odločanja, kateri so namenjene. Zato mora poslovodno računovodstvo dobro poznati delovanje podjetja, njegov poslovni proces, ravni odločanja ter odgovornost za odločanje (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 35-38; 54-55).

³ Več o tem glej v Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 57-58.

Drugi večji problem, ki se pojavlja pri oblikovanju informacij za odločanje, je njihova **razpoložljivost**. Informacije, ki jih pripravlja poslovodno računovodstvo, so namreč enkratne, zato ne morejo biti standardne, temveč prilagojene posamezni odločitvi. Poleg tega za te informacije vnaprej ne vemo, da jih bomo potrebovali in računovodstvo ponavadi ni organizirano tako, da bi jih računovodja lahko takoj dobil iz obstoječih evidenc. Zato obstajajo določena pravila, ki jih je smiselno upoštevati pri organizaciji računovodstva, da bi bile te informacije (vedno) na razpolago. Tuja literatura navaja 10 nepogrešljivih dejavnikov, ki jih je treba upoštevati pri gradnji poslovodnega računovodstva, da bo dobra podlaga tudi za strateško odločanje (Kavčič, 1997, str. 313-314):

1. Pomoč za strateške odločitve.
2. Komuniciranje brez vrzeli.
3. Identifikacija vrste odločitve.
4. Izbira ustreznih denarno in nedenarno izraženih meril za merjenje dosežkov podjetja.
5. Ločevanje ekonomskih in poslovodskih dosežkov.
6. Posredovanje le pomembnih informacij.
7. Ločevanje nujnih od diskrecijskih stalnih stroškov.
8. Ločevanje diskrecijskih od proizvodjalnih stroškov.
9. Uporaba standardnih stroškov.
10. Upoštevanje sprememb v času.

Če so ti pogoji izpolnjeni, se zmanjša tveganje, da poslovodno računovodstvo ne bo moglo izpolniti želja poslovodstva različnih ravni po ustreznih informacijah. Kajti ne potrebuje vsak poslovodja vseh informacij o poslovanju podjetja, temveč le tiste, ki so ključne pri opravljanju njegovih funkcij. Tako bodo nižje ravni poslovodstva, ki so bolj usmerjene na kontrolo in manj na planiranje, potrebovale več podrobnih informacij kot višje ravni poslovodstva (Hreljac, 2003, str. 56). Skoraj bi lahko rekli, da so navedeni pogoji nujni pri vzpostavljanju poslovodno-računovodskega sistema, če naj poslovodno računovodstvo v celoti izvaja svoje poslanstvo. Iz teh dejavnikov pa lahko tudi še enkrat razberemo, kakšnega pomena je, da se poslovodno računovodstvo osredotoči le na posredovanje pomembnih informacij.

2 RAZVOJ POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

Da bi lahko bolje razumeli, kakšna je vloga poslovodnega računovodstva danes, je dobro poznati tudi njegovo preteklost. Zato bom v tem poglavju prikazala razvoj poslovodnega računovodstva tako v teoriji kot v praksi od njegovih začetkov v 19. stoletju do danes. Pri tem se bom opirala v glavnem na knjigo Johnsona in Kaplana *Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, v kateri je po mojem mnenju najbolj nazorno prikazan zgodovinski razvoj poslovodnega računovodstva.

Sam razvoj lahko nekako razmejimo z osemdesetimi leti prejšnjega stoletja. Po tej prelomnici so se namreč začele pospešeno spreminjati razmere poslovanja podjetij ter s tem seveda tudi poslovodno računovodstvo in njegove tehnike. Zato lahko dogajanje na tem področju v prvem

obdobju (1800-1980) prikažemo dokaj strnjeno, medtem ko je dogajanje po 1980 potrebno bolj strukturiranega prikaza.

2.1 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO PRED 1980

2.1.1 ČISTO NA ZAČETKU

Korenine računovodstva segajo tisočletja nazaj v zgodovino vse do starodavnih civilizacij⁴ (v Mezopotamiji ter kasneje v Egiptu, na Kitajskem, v Grčiji in Rimu). Zahteve po informacijah o trgovskih transakcijah namreč obstajajo odkar obstaja trgovina. **Začetek razvoja sodobnega računovodstva** pa sega v obdobje renesanse, natančneje leto **1494**. Takrat je beneški menih Luca Pacioli napisal knjigo *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalite* in v njej prvič v tiskani obliki opisal osnove dvostavnega knjigovodstva (Koletnik, 1996, str. 36-38).

Potrebe po informacijah poslovnega računovodstva (informacijah o dogodkih znotraj podjetja) so veliko novejši fenomen. Tako lahko prve **zаметke poslovnega računovodstva** zasledimo sočasno z nastankom podjetij z zapletenejšo organizacijsko strukturo **v zgodnjem 19. stoletju**. Pred tem je namreč skoraj vsa menjava potekala med lastnikom-podjetnikom in posamezniki, ki niso bili del podjetja. Poleg tega ni bilo podjetij z več ravnmi poslovnega in dolgoročno zaposlenimi delavci. Menjava je potekala na trgu, zato je bilo merilo uspeha preprosto: lastniku-podjetniku je moralo od prodaje ostati več denarja, kot ga je dal za vhodne proizvodne dejavnike. Sistem dvostavnega knjigovodstva je beležil terjatve in obveznosti, vendar ni služil kot podpora odločanju in kontroli (Drury, 1992, str. 795).

Kot posledica industrijske revolucije se je uveljavil tovarniški način proizvodnje. Pokazale so se koristi od ekonomije obsega, zato so podjetja v ta namen veliko investirala v kapitalno-intenzivni proizvodni proces ter zaposlovala delavce na dolgoročni osnovi. Proizvodnja je torej potekala centralizirano, v večjih hierarhičnih podjetjih, kar se je izkazalo za zelo uspešno. Primer takšnih uspešnih podjetij tistega časa so tekstilne tovarne, železnice ter železarska podjetja (Johnson, Kaplan, 1987, str. 6-7).

Hkrati z nastankom novih podjetij so se pojavile nove potrebe po računovodskih informacijah. Ker se je vse več operacij izvajalo znotraj podjetja, je bilo pomembno vedeti, koliko stane narejen proizvod. Lastniki pogosto niso imeli informacij o stroških, zato so razvili kazalce oz. kazalnike učinkovitosti transformacijskega procesa, ki so obenem služili za motiviranje in ocenjevanje poslovanja (ki so nadzorovali transformacijski proces) ter delavcev. Ti kazalci oz. kazalniki in druge informacije o poslovanju podjetja so bili za lastnike še posebej pomembni, ker so bili le-ti običajno daleč stran od dogajanja v tovarni.

Poslovodno računovodstvo se je torej razvilo za podporo lastnikov pri iskanju čim večjega dobička v hierarhičnih podjetjih. Začetne informacije poslovnega računovodstva so bile

⁴ Več o tem glej v Taurer, 2003, str. 2-4.

enostavne, vendar so zadovoljevale tako potrebe lastnikov kot posloводства. Take informacije so bile npr. o stroških ure dele, kilograma surovine in so pomagale pri določitvi stroškovne cene dokončanih in nedokončanih proizvodov (Johnson, Kaplan, 1987, str. 7-8). Zato lahko rečemo, da je začetek poslovodnega računovodstva v bistvu predstavljalo stroškovno računovodstvo.

Po mnenju Johnsona in Kaplana je hitra širitev železnic sredi 19. stoletja največ prispevala k razvoju poslovodnega računovodstva v tistem času. Železnice so med drugim razvile tudi kazalce oz. kazalnike kot so strošek-tona-milja ali strošek-potnik-milja za vsak večji del operacij. Razmerje med prihodki in obratovalnimi stroški je bilo razvito za merjenje dobičkonosnosti posamezne vrste tovara in geografske primerjave ter za nadzor uspešnosti poslovodij. Veliko teh kazalcev oz. kazalnikov poslovodnega računovodstva, ki so jih razvile železnice so postopoma privzeli in nadgradili tudi v drugih sektorjih gospodarstva. Velike verige trgovcev na drobno (kot npr. Woolworth), ki so se pojavile konec 19. stoletja, so poskušale meriti uspešnost in učinkovitost z ugotavljanjem marž in obračanjem zalog.

Povzamemo lahko, da je bilo poslovodno računovodstvo prvenstveno namenjeno presojanju učinkovitosti transformacijskega procesa v podjetju in ne ugotavljanju dobičkonosnosti celotnega podjetja. Narava delovanja podjetij je zahtevala kar največjo učinkovitost osnovnega poslovnega procesa (pretvarjanje surovin v en glavni izdelek (tekstil ali jeklo), prevoz blaga in ljudi ali preprodaja izdelkov). Če je bilo temu zadoščeno, je podjetje lahko pričakovalo dobičkonosnost na dolgi rok. Zato je bilo poslovodno računovodstvo razvito za zagotavljanje in povečevanje učinkovitosti osnovne dejavnosti podjetja. Ločeno pa je v podjetju lahko obstajal tudi sistem finančnega računovodstva, ki je beležilo prejeme in izdatke ter pripravljalo periodična finančna poročila za lastnike in upnike podjetja (Johnson, Kaplan, 1987, str. 8-9).

2.1.2 OBDOBJE ZNANSTVENEGA MANAGEMENTA

Naslednji korak v razvoju poslovodnega računovodstva je povezan s pojavom **znanstvenega managementa** proti koncu 19. stoletja v podjetjih, ki so se ukvarjala s proizvodnjo kovinskih izdelkov (Johnson, Kaplan, 1987, str. 10). Začetniki tega gibanja (eden izmed njih je bil Frederick Taylor) so se osredotočili na izboljšanje učinkovitosti proizvodnega procesa s poenostavitvijo in standardizacijo operacij. Začeli so uporabljati standardne potroške dela in materiala na enoto izdelka, kar sta tudi osnovi za razporejanje splošnih stroškov. Kot že poprej razvita merila učinkovitosti je tudi poznavanje stroškovne cene proizvoda pomagalo poslovodjem pri odločitvah, in sicer za lažje določanje prodajne cene. Oblikovanje računovodskih poročil za zunanje uporabnike je bilo drugotnega pomena, zato se ni gledalo na usklajenost izračunanih stroškovnih cen z zabeleženimi stroški v poslovnih knjigah.

Drury (1992, str. 796) opozarja, da je bila v tem času objavljena tudi vrsta člankov, ki so priporočali uporabo standardnih potroškov za lažje obvladovanje stroškov. Po njegovem mnenju je eden izmed pomembnejših začetnikov na področju standardnih stroškov Harrington Emerson. Le-ta je v seriji člankov, objavljenih v *Engineering Magazine* v letih 1908 in 1909,

priporočil razvitje takšnega računovodskega sistema v podjetju, ki bi bil usmerjen izključno k doseganju postavljenih ciljev glede učinkovitosti. Emerson je bil prav tako verjetno prvi avtor, ki je poudaril, da informacije o standardnih potroških omogočajo poslovodstvu, da loči tiste odmike dejanskih stroškov od standardnih, ki so posledica obvladljivih dejavnikov ter tiste odmike, ki so jih povzročili dejavniki izven obsega odgovornosti poslovodstva. Ideja o obvladljivih in neobvladljivih stroških pa je vsebovana v večini današnje literature o računovodstvu odgovornosti (angl. *responsibility accounting*).

2.1.3 RAST DIVERZIFICIRANIH ORGANIZACIJ

Zadnji pomembni korak v razvoju poslovnega računovodstva v obdobju do leta 1980 je po mnenju Johnsona in Kaplana povezan z nastankom številnih navpično in vodoravno povezanih organizacij v začetku 20. stoletja, predvsem v Ameriki (Johnson, Kaplan 1987, str. 10-12). Te organizacije so razvile ustroj oddelkov z visoko specializiranimi dejavnostmi. Vsak oddelek je imel svojega poslovodjo, vloga vrhovnega poslovodstva pa je bila usklajevati različne dejavnosti, usmerjati strategijo in odločati o najbolj dobičkonosni naložbi v podjetju kot celoti. Takšna nova organizacijska struktura podjetij je zahtevala nove pristope tudi v poslovnem računovodstvu, ki naj bi zagotovilo informacije, na podlagi katerih bi bili pri odločitvah in dejavnostih v posameznih oddelkih hkrati zagotovljeni tudi cilji celotnega podjetja. Za te potrebe je bil razvit sistem računovodskega predračunavanja in računovodskega analiziranja (Kavčič, 1994, str. 73).

Kot prototip nove organizacijske strukture lahko vzamemo podjetje *Du Pont* (nastalo leta 1903 z združitvijo več družinskih oz. neodvisnih podjetij), ki se je ravno tako soočilo s problemom koordiniranja različnih proizvodnih in trženjskih navpično integriranih aktivnosti. Medtem ko so si poslovodje posamezne poslovne enote prizadevali za kar največjo učinkovitost te enote, je vodstvo podjetja iskalo načine za najbolj dobičkonosno alokacijo kapitala med enote podjetja. Med najpomembnejše inovacije poslovnega računovodstva lahko štejemo kazalnik ROI (angl. *return on investment*), ki je služil kot merilo (tržne) uspešnosti posamezne poslovne enote⁵ in celotnega podjetja. ROI so uporabljali vrhovni poslovodje za lažjo dodelitev kapitala najbolj dobičkonosnim poslovnim enotam, ta kazalnik pa je pomagal tudi pri določitvi cene kapitala, uporabljenega v podjetju. Donaldson Brown (vodja financ v *Du Pontu*) je ROI razstavil na njegove sestavne dele ($ROI = \text{stopnja dobičkovnosti prihodkov} \times \text{koeficient obračanja sredstev}$) ter tako razvil znameniti **sistem povezanih kazalnikov**. Kasneje so različni avtorji izdelali še vrsto drugih sistemov povezanih kazalnikov, ki pa so precej hitro sklenjeni in premalo metodično pojasnjeni. Zato izvirni *Du Pontov* sistem še danes najbolje prikazuje medsebojno vplivanje računovodskih kazalnikov (Turk et al., 1999, str. 635).

V dvajsetih letih 20. stoletja so ROI in poslovno-računovodski sistem podjetja *Du Pont* dodatno razvili v *General Motors*, ki je bilo tudi organizacijsko decentralizirano podjetje,

⁵ Ker je o alokaciji kapitala odločalo le vrhovno vodstvo podjetja, poslovodje posameznih enot niso bili odgovorni za višino ROI v svoji enoti. Zato je ROI služil le kot merilo uspešnosti enote, ki pa se seveda lahko razlikuje od uspešnosti poslovodje te enote.

posamezne poslovne enote pa geografsko razpršene. Vodstvo korporacije je s pomočjo ROI poskušalo koordinirati, motivirati in meriti uspešnost posameznih poslovnih enot, ki so bile vsaka zase odgovorne za kar največji dobiček na dodeljeni kapital⁶. Podjetje *General Motors* pa je za poslovodno računovodstvo še bolj pomembno zato, ker so v njem razvili **giblivo predračunavanje** (angl. *flexible budgeting*). Čeprav ga niso z besedami tako poimenovali, je iz zapisov jasno razvidno, da gre ravno za to – prilagajanje stroškov in prihodkov dejanskemu obsegu proizvodnje, kar omogoča ugotavljanje odmikov doseženega od planiranega, ki niso posledica spremembe obsega proizvodnje⁷. Tako odmik pokaže (ne)uspešnost posameznega poslovodje pri obvladovanju stroškov (Johnson, Kaplan, 1987, str. 110).

2.1.4 OBDOBJE ZASTOJA

Praktično vsi postopki, ki se v poslovodnem računovodstvu uporabljajo še danes, (npr. ugotavljanje posameznih vrst stroškov po proizvodih, predračuni denarnih tokov, kapitala in prodaje, gibljivo predračunavanje, analiza standardnih stroškov, transferne cene in sodila uspešnosti posameznih mest odgovornosti) so bili razviti do leta 1925. Johnson in Kaplan (1987, str. 12) pravita, da se zdi, kot bi se s tem letom ustavil razvoj poslovodnega računovodstva za naslednjih šestdeset let. Po njunem mnenju je razlog za to, med drugim, pripisati tudi **prevladi finančnega računovodstva** v 20. stoletju. Zaradi ločitve lastništva od poslovodenja podjetij se je pokazala potreba po nadzoru poslovodstva in njihovega upravljanja s premoženjem lastnikov. V ta namen se je razvilo poročanje za zunanje uporabnike (kot temu danes pravimo), torej objavljanje revidiranih letnih računovodskih poročil, ki pa je v domeni finančnega računovodstva.

Sestavljanje letnih računovodskih izkazov je zaradi potreb ovrednotenja zalog zahtevalo razmejevanje stroškov na stroške prodanih proizvodov in stroške zalog. Seveda pa je bilo tako za pripravjalce teh poročil (poslovodstvo) kot revizorje bolj priročno, če so bile pri tem uporabljene tradicionalne računovodske metode. Tako so se pri ugotavljanju stroškov na proizvod (predvsem pri razporejanju splošnih stroškov) uporabljale preproste, vendar objektivne in preverjene metode. Poudarek je bil torej na alokaciji stroškov namesto na ugotavljanju resnične porabe prvin za proizvodnjo posameznega proizvoda.

Ne vedno točne informacije o stroških proizvodov, pridobljene iz stroškovno računovodskega sistema za potrebe zunanjega poročanja, pa so se uporabljale tudi v poslovodnem računovodstvu za potrebe odločanja. To je bilo seveda napačno početje, vendar bi bili v tistem času stroški vzdrževanja dveh ločenih informacijskih sistemov (finančno-računovodskega in poslovodno-računovodskega) previsoki v primerjavi z koristmi od tega (Drury, 1992, str. 797-798; Johnson, Kaplan, 1987, str. 13-14).

⁶ Tu je poslovna enota že mišljena kot mesto odgovornosti (meri se uspešnost poslovodje enote), in sicer naložbeno mesto odgovornosti, medtem ko je bila pri *Du Pontu* mišljena le kot ekonomska eota.

⁷ Za te potrebe moramo stroške ločiti na stalne in spremenljive. Stalne stroške predračunavamo v celotnem obsegu, spremenljive pa na enoto učinka – tako lahko v predračun vsakič ustavimo dejanski obseg proizvodnje. Več o tem glej npr. v Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 227-229.

V tem obdobju je napredovalo predvsem akademsko raziskovanje poslovnega računovodstva, ki pa se je precej oddaljevalo od prakse. Vzrok za to gre iskati predvsem v uporabi elegantnega, a žal preveč poenostavljenega in od realnosti oddaljenega, modela "en proizvod, en proizvodni proces". Pojavilo pa se je tudi razhajanje znotraj samega akademskega raziskovanja. V poznih šestdesetih se je namreč poleg ekonomskega pojavil še organizacijski in vedenjski pristop k raziskovanju poslovnega računovodstva in od takrat naprej obstajata vzporedno dva pristopa⁸.

2.2 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO PO 1980

V osemdesetih letih prejšnjega stoletja so se razmere poslovanja močno spremenile, kar je posledično postopoma pripeljalo do korenitih sprememb tudi v poslovnem računovodstvu. Zato bom v tem poglavju naprej na kratko opisala novosti, ki so se takrat pojavile v poslovanju podjetij.

2.2.1 NOVOSTI V POSLOVANJU PODJETIJ V OSEMDESETIH

Opažene spremembe se v tuji (Johnson, Kaplan, 1987, str. 210-220; Drury, 1992, str. 803-809) in domači (Kavčič, 1994, str. 72-74; Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 45-46) literaturi ne razlikujejo veliko. Poskusila jih bom povzeti, pri čemer se bom opirala na Erenta, ki se je te tematike dotaknil v svoji diplomski nalogi (Erent, 2002, str. 10-12).

- 1. Pojav konkurence na globalni osnovi.** Podjetja so kar naenkrat poleg regionalnih konkurentov dobila še svetovne. Za lokalne trge so sedaj tekmovala najboljša podjetja iz celega sveta. To svetovno konkurenco so še dodatno zaostriala podjetja z daljnega vzhoda (predvsem Japonske), ki so začela ponujati visoko kakovostne izdelke po občutno nižjih cenah kot ameriška in evropska podjetja.
- 2. JIT (*just-in-time*) sistem proizvodnje⁹.** Uvedba tega sistema je drastično spremenila proizvodni proces. Podjetja so začela ustvarjati samo tiste proizvode, po katerih je obstajalo povpraševanje in jih je bilo torej mogoče prodati. Lahko bi rekli, da so podjetja želela proizvajati prave proizvode ob pravem času in v pravem obsegu. Zamisel JIT je podjetjem prinesla številne prednosti. Zaradi nižjih zalog so se zmanjšali predvsem stroški skladiščenja in podjetja so te prihranke lahko porabila za koristne naložbe. Povečal se je pomen kakovosti, pravočasne dostave, inovativnosti, prilagodljivosti ipd. Vse to naj

⁸ **Ekonomski pristop** (angl. *economic perspective*) je prevzel neoklasično ekonomsko teorijo in že omenjeni model "en proizvod, en proizvodni proces". Raziskovalci so zagovarjali normativni pristop k raziskovanju (kaj bi moralo biti). Rezultati raziskovanj so bile številne matematične metode za reševanje problemov s področja poslovnega računovodstva.

Vedenjski pristop (angl. *behavioural perspective*) je izhajal iz psihologije in sociologije in v skladu s tem so raziskovalci podpirali pozitivni pristop k raziskovanju (kaj je). Strokovnjaki tega kroga niso razvili nobenih novih tehnik poslovnega računovodstva, temveč so se ukvarjali z vprašanjem, katere obstoječe tehnike so najbolj primerne v določenih okoliščinah oz. kako bi se jih dalo prilagoditi. Največji dosežek pa je oblikovanje kontingenčne teorije poslovnega računovodstva (angl. *contingency theory of management accounting*). Po tej teoriji je potrebno sistem poslovnega računovodstva v posameznem podjetju oblikovati v skladu z velikostjo, tehnologijo, stilom vodenja in okoljem, v katerem to podjetje posluje (Drury, 1992, str. 799-800).

⁹ Pri nas temu pravimo proizvodnja ob pravem času oz. proizvodnja brez zalog. To je proizvodnja, ki jo narekuje prodaja oz. povpraševanje (angl. *demand pull system*).

bi vodilo do čim večjega zadovoljstva kupcev in tako do večje konkurenčnosti. Poleg tega je sistem omogočil podjetjem lažje ugotavljanje resničnih proizvodjalnih stroškov.

3. **Poudarek na kakovosti.** Proizvajalna odličnost je postala odločujoča za preživetje v svetovnem tekmovalnem okolju. Zato je bilo za podjetja pomembno nenehno izboljševanje kakovosti proizvodov in proizvodnje. Čedalje bolj je začela prevladovati filozofija **celovitega obvladovanja kakovosti** (angl. *total quality management – TQM*). Gre za celostni pristop, ko si vse poslovne funkcije prizadevajo za kontinuirano izboljševanje kakovosti, končni cilj pa je zadovoljstvo kupcev. Podjetja so začela tudi opazovati, da kakovost pravzaprav znižuje stroške. Bolje je namreč že takoj narediti kakovosten proizvod, kot pa kasneje odpravljati reklamacije. Tako se zmanjša tudi potreba po zaloga rezervnih delov.
4. **Različnost proizvodov in njihov krajši življenjski cikel.** Podjetja so začela investirati v nove tehnologije (angl. *advanced manufacturing technologies – AMT*) in proizvodjalne postopke, s pomočjo katerih ustvarjajo različne, visoko-tehnološke proizvode. Življenjski cikli proizvodov se skrajšujejo in so pri nekaterih celo krajši od enega leta. Podjetja tekmujejo v inovativnosti in sposobnosti hitrega prilagajanja zahtevam trga, zato veliko vlagajo v raziskave in razvoj. Vse to pa je v popolnem nasprotju z masovno proizvodnjo z začetka 20. stoletja.
5. **Razvoj informacijske tehnologije.** Na eni strani se je razvilo **računalniško podprto vodenje proizvodnje** (angl. *computer integrated manufacturing – CIM*), ki je podjetjem omogočalo zmanjšati zaloge, izboljšati kakovost proizvodov in storitev, zmanjšati potreben čas proizvodnje ter povečati njeno količino. Avtomatizacija je tako rekoč pomenila preživetje. Na drugi strani se je začel **razvoj osebnih računalnikov**. Računalniška podpora je povečala kakovost in pravočasnost informacij o dogajanju v proizvodnji. V bistvu lahko rečemo, da računalniška podpora zagotavlja informacije skoraj v realnem času ter povečuje njihovo količino in raznovrstnost.
6. **Deregulacija v nekaterih storitvenih dejavnostih.** Opustitev državnega urejanja v telekomunikacijah, letalskem transportu, bančništvu in nekaterih drugih dejavnostih je sprostila te včasih zaprte, monopolizirane in nadzorovane trge. To je povzročilo veliko tekmovalnost in soočilo poslovodstvo podjetij z nujnostjo spremembe dotedanjega načina dela. Potrebno je bilo povečati učinkovitost in, še bolj pomembno, ugotoviti stroške posameznega proizvoda oz. storitve, da bi vedeli, kje generirajo in kje izgubljajo denar (Johnson, Kaplan, 1987a, str. 28). Poleg tega je poslovodstvo teh podjetij začelo poudarjati načrtovanje in kontrolo.

Naštete spremembe v poslovanju podjetij so bile vzrok za kritike poslovnega računovodstva, ki so se začele pojavljati v drugi polovici osemdesetih let prejšnjega stoletja. Opisala jih bom v naslednjem podpoglavju.

2.2.2 KRITIKA OBSTOJEČEGA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

Prva, ki sta objavila obsežno vsesplošno kritiko dotedanjega poslovnega računovodstva, sta bila Johnson in Kaplan s svojo (že omenjeno) knjigo *Relevance lost* 1987. V intervjuju za ameriški *Management Accounting* (1987a, str. 24-25) sta povedala, kako sta se sploh zavedela neustreznosti obstoječega poslovnega računovodstva. Do tega ju je pripeljalo zanimanje za nezadovoljstvo poslovojev z načinom dela in informacijami poslovnega računovodstva. Način poslovanja podjetij se je namreč razvijal, razvoj poslovnega računovodstva pa je vedno bolj zaostajal. Kar so učili profesorji na univerzah, enostavno ni več veljalo v praksi, kjer so se podjetja soočala s popolnoma drugačnimi problemi. Zato je (po njunih pričakovanjih¹⁰) knjiga dosegla veliko odmevnost tako v poslovni kot akademski sferi. Odzivi pa so bili seveda popolnoma drugačni: poslovni računovodje iz prakse so z veseljem pozdravili nove rešitve in predloge, medtem ko so bili akademski strokovnjaki veliko bolj skeptični (in nekateri tudi šokirani).

Kritiko Johnsona in Kaplana (1987, str. 1-3, 184-207) in kasnejše kritike vseh ostalih avtorjev¹¹ (Cooper, Kaplan, 1988, str. 20-27; Drury, 1992, str. 803-806; Clarke, 1995, str. 46-51) lahko strnemo v štiri točke:

- 1. Poslovno računovodstvo ne zadovoljuje več potreb po informacijah za odločanje v sodobnem poslovno-tekmovalnem okolju.**
- 2. Tradicionalne metode kalkuliranja stroškov dajejo napačne informacije o stroških proizvodov (in s tem povečujejo možnost slabih odločitev), ker so splošni stroški nepravilno razporejeni na proizvode.**
- 3. Poslovno računovodstvo je postalo preveč odvisno od finančnega računovodstva in se zato osredotoča na zavajajoča kratkoročna merila uspešnosti.**
- 4. Poslovno računovodstvo je preveč usmerjeno navznoter v podjetje in tako ne daje informacij o zunanjem okolju, ki so zelo pomembne za sprejemanje strateških odločitev.**

Ad 1. Zaradi sprememb v načinu poslovanja podjetij (avtomatizacija proizvodnje, uvedba AMT in JIT itn.) so postale informacije, ki jih je do tedaj pripravljalo poslovno računovodstvo, nerelevantne. Z avtomatizacijo so se močno spremenile stroškovne krivulje podjetij. Na kratek rok je vse več stroškov stalnih in vse manj je neposrednih stroškov. Dotedanje poslovno računovodstvo pa je še vedno veliko pozornost namenjalo predvsem neposrednim stroškom dela, kar je vodilo do nepravilnih poudarkov v programih zniževanja stroškov. Posledično je bil tudi velik del stroškov praktično brez kontrole. Zaradi občutno

¹⁰ Avtorja sta svojo knjigo že pred objavo označila kot kontroverzna – iz več razlogov. Najprej že zaradi trditve, da “cesar sploh nima obleke”, s katero sta poudarila, da razvitost poslovnega računovodstva nikakor ne odgovarja spremenjenim gospodarskim razmeram. Poleg tega pa sta obsodila uporabo pri profesorjih zelo priljubljenega modela “en proizvod, en proizvodni proces” in s tem izzvala akademske računovodske strokovnjake (Johnson, Kaplan, 1987a, str. 25-26).

¹¹ Knjiga Johnsona in Kaplana je bila v bistvu povod za raziskovanja mnogih drugih avtorjev in njihove kritike poslovnega računovodstva.

večjega deleža splošnih stroškov v celotnih proizvodjalnih stroških se je torej pokazala potreba po veliko bolj učinkoviti kontroli in obvladovanju teh stroškov kot v preteklosti.

Poleg tega se poročila tradicionalnega poslovnega računovodstva preveč osredotočajo na stroške in pripravo računovodskih informacij. S tem se tudi pozornost poslovnega usmerja večinoma na stroške, zanemarjajo pa se drugi pomembni trženjski in strateški vidiki poslovanja. Sodobna podjetja med svojimi cilji navajajo visoko kakovost, zanesljivost, prilagodljivost in zadovoljstvo kupcev. Merjenje teh kategorij pa je bolj zapleteno in poleg računovodskih zahteva tudi čedalje več neračunovodskih meril¹².

Zdi se, kot da poslovno računovodstvo ni bilo zmožno dojeti kompleksnosti novih gospodarskih razmer in je posledično zagotavljalo premalo informacij, ki poleg tega niso bile pravočasne in vsebinsko dovolj raznolike. Vprašanje pa je tudi, koliko so razpoložljive informacije odražale dejansko stanje in niso bile kakor koli popačene.

Ad 2. Lastna cena proizvoda se računa predvsem zaradi potreb finančnega računovodstva (ovrednotenje zalog). Pri tem se uporabljajo preproste metode, ki splošne stroške razporejajo na osnovi neposrednih stroškov dela. Ker pa med vsemi stroški narašča delež splošnih stroškov, je vse večji del stroškov "arbitrarno" razporejen na posamezne proizvode. Tako izračunani stroški sicer ustrezajo zahtevam finančnega računovodstva, problem pa se pojavi, ko se uporabljajo tudi kot kriterij pri sprejemanju odločitev. Velik del splošnih stroškov je namreč stalen, zato so celotni stroški proizvoda za potrebe odločanja popolnoma neustrezni. Ravno tako so neustrezni pri profesorjih priljubljeni mejni stroški, ki po drugi strani zanemarjajo stalne stroške. Odločitve (o npr. ceni proizvoda, iskanju virov, proizvodnem spletu (uvajanje novih proizvodov, opuščanje nekaterih proizvodov), odgovorih na konkurenčne proizvode itn.) se morajo sprejemati po načelu **dodatnih stroškov** (angl. *incremental costs*), ki nastanejo kot posledica določene odločitve, po naravi pa so lahko tako stalni kot spremenljivi.

Preproste metode alokacije stroškov so dobro delovale v preteklosti, ko so bili neposredni stroški še v večini in splošni stroški v manjšini. S krajšanjem življenjskih ciklov proizvodov pa vse več stroškov nastaja pred samim začetkom proizvodnje (raziskave in razvoj, oblikovanje izdelka, razvoj programske opreme, izobraževanje) in posledično lahko posameznemu proizvodu z gotovostjo pripišemo vedno manjši delež stroškov. Zato bi lahko rekli, da je bila stroškovna cena v dvajsetih letih prejšnjega stoletja točnejša kot konec osemdesetih istega stoletja, ko skoraj nobeno podjetje ni poznalo stroškov svojih proizvodov. Poznavanje stroškovne cene pa je za podjetje strateškega pomena in poslovodstvo se ne more zadovoljiti le s približno informacijo.

¹² Vodilna japonska podjetja so na primer začela poudarjati "*throughput time*" oz. proizvodni čas, kot bi temu rekli po naše: koliko časa preteče od začetka proizvodnje do takrat, ko je izdelek dostavljen kupcem. Tako podjetja v bistvu obvladujejo čas in ne stroške (Johnson, Kaplan, 1987a, str. 29).

Ad 3. Finančno računovodstvo veliko izdatkov pojmuje kot odhodke obdobja, četudi se bodo koristi od njih pokazale v prihodnjih obdobjih. Taki izdatki so npr. za izboljšave proizvodnega procesa, preventivno vzdrževanje, dolgoročno tržno pozicioniranje, izobraževanje zaposlenih ipd. Poslovodstvo se zaradi doseganja mesečnega poslovnega izida pogosto ne odloča za takšne investicije, ker na kratek rok zmanjšujejo dobiček, čeprav so dolgoročno gledano njihovi učinki pozitivni. Nasprotno pa se favorizirajo tiste naložbe, katerih učinki so bolj enostavno in hitreje merljivi.

Poleg tega računovodski izkazi ne odražajo zadovoljivo resničnega stanja tehnologije, proizvodov, procesov in konkurenčnega okolja. Vse to so pomembne spremenljivke, zato poznavanje njihovega stanja ne more temeljiti zgolj na informacijah iz poročil finančnega računovodstva. Tudi ROI ne more biti več glavno in edino merilo uspešnosti podjetja, saj temelji le na številkah in je preveč oddaljeno od aktivnosti, ki v podjetju ustvarjajo vrednost, ter zato pogosto podpira usmerjenost v kratkoročne učinke.

Priprava obveznih periodičnih poročila za zunanje uporabnike zahteva veliko časa in pozornosti, v preteklosti pa zaradi visokih stroškov ni bilo racionalno vzdrževati ločeno še sistem poslovnega računovodstva. Tako so se informacije finančnega računovodstva pogosto uporabljale tudi v notranje namene - za odločanje. Z razvojem informacijske tehnologije so se stroški pridobivanja informacij občutno znižali, zato se je pokazala priložnost, da poslovodno računovodstvo zaživi samostojneje, ne več toliko vezano na finančno računovodstvo. Kajti informacije za odločanje (ki naj bi jih pripravljalo poslovodno računovodstvo) nikakor ne bi smele biti le stranski produkt finančno-računovodskega sistema.

Ad 4. Poslovodnemu računovodstvu se očita, da je preveč zagledano v dogajanje znotraj podjetja ter pripravljanje v glavnem kvantitativnih informacij. Le-te so sicer ustrezne za potrebe operativnega planiranja in kontrole, za strateške odločitve in dolgoročno usmeritev podjetja pa nikakor niso dovolj. Namen poslovne strategije je namreč izboljšati konkurenčni položaj proizvodov v določeni panogi. Za pravo oceno trenutnega konkurenčnega položaja pa so ključne informacije o kupcih, dobaviteljih in tekmecih podjetja – torej o zunanjem okolju.

Ker poslovodno računovodstvo v preteklosti skorajda ni pripravljalo informacij o zunanjem okolju, so vrzel zapolnili drugi oddelki, vendar na premalo kakovosten način za resno sliko konkurenčnega položaja. Zato bi morali v podjetju razviti poslovodno-računovodski sistem, ki bi večjo pozornost namenil tem strateškim dejavnikom. Na ta način bi se enakovredno ukvarjali z operativnimi in strateškimi odločitvami, ki so bile do sedaj s strani poslovnega računovodstva skoraj povsem zanemarjene.

2.2.3 ODZIVI NA KRITIKE

V prejšnji točki našete kritike so vzpodbudile zagrete raziskave tako akademskega kot poslovnega kroga. Razvita je bila cela kopica novih rešitev in tehnik poslovnega računovodstva. O tem se je na veliko pisalo v strokovnih revijah (predvsem britanskih in ameriških) in drugi literaturi, saj so se te teme dotaknili mnogi avtorji.

Tako sta po naročilu CIMA¹³ Bromwich in Bhimani leta 1994 napisala poročilo *Management Accounting: Pathways to Progress*¹⁴, v katerem sta na podlagi raziskav podala določena priporočila, kako urediti poslovodno računovodstvo, da bo postalo dobra podpora poslovodstvu podjetja. Podrobno pa sta razdelala tudi nove računovodske tehnike – razloge za njihov nastanek ter njihove prednosti in slabosti (Bromwich, Bhimani, 1994, str. 44).

Profesor Otley (Recent developments in management accounting, 1995, str. 5) je mnenja, da so šle spremembe poslovodnega računovodstva v dveh glavnih smereh – **ABC metode** (angl. *activity based costing*) in **strateškega poslovodnega računovodstva** (angl. *strategic management accounting*; včasih tudi *SMA*). In predvsem v slednjem vidi izjemno priložnost, ki je poslovodni računovodje nikakor ne smejo izpustiti iz rok.

Pri nas je Čadež (2000, str. 28-29) lepo povzel odzive na kritike in jih strnil v točke, ki vsebinsko ustrezajo prej navedenim kritikam. Tako naj bi bil odgovor na prvo (in deloma tretjo) kritiko v večjem poudarku na neračunovodskih informacijah. Ena glavnih smeri raziskav v zvezi s tem je bila namenjena **merjenju kakovosti** (angl. *quality measurement*). Vse bolj pa so se začeli uveljavljati tudi **neračunovodski kazalci oz. kazalniki uspešnosti** podjetja. Poleg tega so novejši prispevki začeli poudarjati, da se je obvladovanja stroškov potrebno lotiti že v fazi planiranja poslovnih procesov.

Odgovor na drugo kritiko se imenuje **metoda kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti** (ABC metoda), ki sta jo leta 1987 razvila Cooper in Kaplan. Ta metoda je precej bolj točna pri merjenju stroškov proizvoda, zaradi česar se je dobro prijela tudi v praksi. V razširjeni obliki pa je ta metoda pomembna tudi kot mehanizem za obvladovanje in zniževanje stroškov. O tem več kasneje.

Odgovor na četrto kritiko je **strateško poslovodno računovodstvo**, ki s svojo usmerjenostjo tudi v zunanje (predvsem panožno) okolje aktivno sodeluje v vseh fazah procesa strateškega upravljanja in ne samo v fazi uresničevanja strategije. Po mnenju Čadeža strateško poslovodno računovodstvo v bistvu predstavlja evolucijsko stopnjo v razvoju poslovodnega računovodstva. V neki meri daje odgovore na vse kritike hkrati. Usmerjenosti navzven iz podjetja je očitna (kritika 4). Velik poudarek je tudi na pripravi nefinančnih informacij (kritika 1 in 3), zlasti za potrebe strateške kontrole. In nenazadnje strateško poslovodno računovodstvo podpira ABC metodo razporejanja stroškov (kritika 2), predvsem pri ugotavljanju dobičkovnosti kupcev (Čadež, 2000, str. 29). Ward (1993, str. 36) je nekoliko drugačnega mnenja, saj pravi, da strateško poslovodno računovodstvo uporablja obstoječe tehnike poslovodnega računovodstva, ki pa so uporabljene na strateški način v kontekstu konkurenčnega okolja specifičnega podjetja.

¹³ CIMA – Chartered Institute of Management Accountants – angleško združenje poslovodnih računovodij, ki je bilo ustanovljeno leta 1919 kot *Institute of Cost and Works Accountants*.

¹⁴ To poročilo je v bistvu nadaljevanje poročila iz leta 1989 *Management Accounting: Evolution not Revolution*, v katerem sta opisala takratno stanje poslovodnega računovodstva in le nakazala potrebo po spremembah.

O strateškem poslovnem računovodstvu so pisali (in še pišejo) mnogi avtorji, nekateri že pred izidom knjige Johnsona in Kaplana. Na tem mestu bom kratko povzela nekaj teh prispevkov, več o samem konceptu strateškega poslovnega računovodstva pa bom povedala kasneje.

Prvi je ta pojem uporabil Simmonds leta 1981 ter ga opredelil kot “zbiranje in analizo računovodskih podatkov o podjetju in konkurentih za potrebe razvijanja in kontroliranja poslovne strategije”. Bil je mnenja, da so za to nalogo najbolj usposobljeni poslovni računovodje, ker bodo najlažje zbrali podatke o stroških, cenah in denarnih tokovih konkurentov, ki so potrebni za določitev konkurenčnega položaja. Kasnejši avtorji so to definicijo razširili in dejavnost strateškega poslovnega računovodstva opisali precej bolj obsegajoče – zbiranju informacij o konkurentih so dodali še proizvode in kupce ter poudarili dolgi rok. Za učinkovito pripravo teh informacij pa mora poslovno računovodstvo komunicirati tudi z drugimi oddelki znotraj podjetja (Čadež, 2000, str. 29).

Oliverjeva (1991, str. 40) celo meni, da se naloga računovodje ne sme končati pri posredovanju informacij. Poudarila je, da bi moral biti **strateški računovodja sestavni del procesa odločanja** in bi moral imeti tesne delovne vezi z osebjem iz drugih oddelkov. Tako bi računovodje v bistvu postali poslovni partnerji, ki bi se jim priznala veliko večja vloga kot zgolj kontrola in prevajanje strategije v predračune. Veliko bolj aktivno naj bi sodelovali tudi v procesu razvijanja poslanstva in strateških ciljev ter pri razvijanju in izbiri ustrezne strategije podjetja. Podobno mnenje je (sicer veliko kasneje) izrazil tudi Kulesza (Roles changing for management accountants, 1999, str. 17). Poslovni računovodje naj bi bili sestavni del poslovodske ekipe in procesa odločanja. Poleg tega naj ne bi več le identificirali potencialnih problemov podjetja, temveč bi tudi predlagali rešitve zanje.

3 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO NA PRELOMU STOLETJA

Kot sem že povedala, so spremembe v poslovnem okolju v osemdesetih letih prejšnjega stoletja sprožile val kritik o neustrezni razvitosti poslovnega računovodstva. Seveda so se kmalu pojavile reakcije na te kritike in tako je bilo razvitih mnogo novih rešitev – tako novih tehnik in metod poslovnega računovodstva kot tudi predlogov o spremembi organiziranosti poslovno-računovodskega sistema. Vendar se razmere po tem niso umirile; nasprotno, raziskovalci so začeli ugotavljati, da se svet spreminja naprej in še hitreje kot v preteklosti. To pa je pomenilo nadaljnje spremembe tudi na področju poslovnega računovodstva.

Strokovna združenja in akademski raziskovalci so zato intenzivirali svoje napore, da bi prikazali trenutno stanje poslovnega računovodstva in nakazali smeri prihodnjega razvoja. Poudarek teh raziskav je bil predvsem na spreminjajoči se vlogi poslovnih računovodij znotraj podjetja in ne toliko na novih metodah. O tem pričajo številni prispevki v strokovnih

revijah, kot so npr. *Management Accounting*, *Strategic Finance*¹⁵, *Journal of Accounting and Economics* ter *Accounting, Organisations and Society* in še mnoge druge. Nekaj priročnikov s tega področja pa so v tistem času izdala tudi strokovna združenja – predvsem britanska CIMA in ameriška IMA¹⁶.

V nadaljevanju bom zato najprej povedala nekaj o današnji vlogi poslovnih računovodij v podjetjih, nato pa bom opisala nekatere sodobne metode in tehnike poslovnega računovodstva – tako na področju obvladovanja stroškov kot tudi merjenja uspešnosti.

3.1 SPREMEMBA VLOGE POSLOVNIH RAČUNOVODIJ V PODJETJIH

CIMA je leta 1998 v Veliki Britaniji izvedla raziskavo o spremembi vloge poslovnih računovodij v podjetjih in vplivih, ki jih ima to na izobraževanje za pridobitev licence CMA – *Certified Management Accountant* (po naše bi temu lahko rekli preizkušeni poslovni računovodja). O glavnih dejavnikih, ki so sploh pripeljali do teh sprememb (in naj bi v prihodnosti vplivali še na nadaljnje spremembe), ne bom veliko govorila – o tem sem namreč že prej dosti pisala. Ti dejavniki naj bi bili razvoj v komunikacijski in informacijski tehnologiji, organizacijsko restrukturiranje, globalizacija in internacionalizacija ter prizadevanja za kontinuirano izboljševanje kakovosti. Močan vpliv je imela – in še vedno ima – zlasti informacijska tehnologija, ki za poslovne računovodje obenem predstavlja priložnost in nevarnost.

Raziskava se je osredotočila predvsem na znanja in veščine, ki bodo ključni za poslovne računovodje v prihodnosti. Kot najpomembnejša področja **znanja** so bila navedena naslednja: (1) poslovno računovodstvo, (2) finančni management, (3) ravnanje z informacijami, (4) poznavanje poslovanja, (5) strateški management, (6) finančno računovodstvo, (7) strokovno računovodstvo in (8) poslovanje. Najpomembnejše **veščine** pa obsegajo naslednja področja: (1) poznavanje informacijske tehnologije (v nadaljevanju IT), (2) komuniciranje, (3) strateško razmišljanje, (4) obvladovanje sprememb, (5) analitičnost/razlagalne sposobnosti, (6) sprejemanje odločitev, (7) skupinsko delo, (8) vodenje, (9) projektni management, (10) pogajanja, (11) strokovnost in etičnost ter (12) poznavanje računovodskih veščin. Od teh veščin naj bi v prihodnosti najbolj pridobile na pomenu tiste s področja **IT**, **komuniciranja** in **strateškega razmišljanja**, medtem ko naj bi pomembnost poznavanja računovodskih veščin ostala približno enaka (oz. se bo njihov pomen postopno zmanjšal).

Pozornost pa je bila namenjena tudi aktivnostim, ki naj bi v prihodnje postale pomembnejše pri delu poslovnih računovodij: (1) izgradnji, razvoju in uporabi informacijskih sistemov finančnega managementa, (2) svetovanju pri operativnih odločitvah, programih in projektih, (3) vodenju in organiziranju dela drugih, (4) strateško-finančnem planiranju, (5) poznavanju

¹⁵ To je bivši ameriški *Management Accounting*, ki je bil leta 1999 preimenovan v *Strategic Finance*.

¹⁶ IMA – *Institute of Management Accountants* – ameriško združenje poslovnih računovodij.

in obvladovanju IT, (6) določanju poslovnih in trženjskih ciljev ter nadziranju njihovega uresničevanja itn (The changing role of the management accountant and its implications for qualification development, 1998, str. 68-69).

Leto kasneje sta podobno raziskavo za IMA v ZDA izvedla Siegel in Sorensen. Rezultate sta predstavila v priročniku *Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession* in se niso veliko razlikovali od tistih, ki so jih ugotovili že britanski kolegi. Spremembe v poklicu poslovnega računovodje se nadaljujejo in pospešujejo – hitrost sprememb je bila po mnenju večine anketiranih mnogo večja v letih 1995 – 1999 kot v prejšnjem petletnem obdobju (1990 - 1995). Po pričakovanjih pa naj bi bile spremembe v naslednjih treh letih še hitrejše. Tudi ameriški poslovodni računovodje so kot glavni dejavnik spreminjanja njihove organizacijske vloge v podjetju brez dvoma identificirali informacijsko tehnologijo. Le-ta je prinesla novosti, kot so internet, e-mail, elektronske transakcije ipd. Vse to je poslovodnim računovodjem po eni strani olajšalo delo, po drugi strani pa je pred njih postavilo nove izzive (Siegel, Sorensen, 1999, str. 21 –22).

Raziskava je obsegala tudi znanja, veščine in sposobnosti (angl. *knowledge, skills and abilities* – **KSAs**), ki so nujne za uspešno opravljanje poklica poslovnega računovodje. Anketiranci so izpostavili naslednje (Siegel, Sorensen, 1999, str. 19):

- komuniciranje (ustno, pisno in prezentacije),
- sposobnost skupinskega dela,
- analitične sposobnosti,
- dobro znanje in razumevanje računovodenja,
- poznavanje poslovanja podjetja.

Rezultati raziskave so pokazali **premike v naravi dela poslovnih računovodij** (Siegel, Sorensen, 1999, str. 23-24) - od tradicionalnih računovodskih aktivnosti, kot sta zbiranje podatkov in pripravljanje standardnih poročil, k novim, kot so interpretiranje in analiziranje informacij ter sodelovanje pri odločanju. Tako poslovodni računovodje manj časa porabijo za računovodske sisteme in finančno poročanje, konsolidacije, računovodsko politiko, kratkoročno planiranje, poročanje o usklajenosti z zakonodajo in standardi itn. Več časa pa se porabi za naslednje aktivnosti:

- notranje svetovanje,
- dolgoročno strateško planiranje,
- računalniške sisteme in operacije,
- izboljšave procesov,
- finančno in ekonomsko analizo.

3.2 NOVI PRISTOPI POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

3.2.1 SODOBNI PRISTOPI V OBVLADOVANJU STROŠKOV

Nekateri teh novejših pristopov k obvladovanju stroškov so bili razviti že v času kritik Johnsona in Kaplana (npr. ABC), ostali postopoma kasneje. Na tem mestu jih bom nekaj sistematično povzela in poskušala opredeliti njihove bistvene značilnosti. Poleg teh pristopov seveda v praksi in teoriji obstaja še cela kopica drugih, vendar njihov podrobnejši opis presega namen tega diplomskega dela.

3.2.1.1 ABC metoda

V slovenski literaturi najdemo mnogo prevodov ABC – od kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti, koncepta stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, procesnega vrednotenja učinkov do procesno usmerjenega računovodstva itn., zato se bom držala kar kratice – ABC.

To metodo sta, zaradi že prej omenjenih problemov v zvezi s tradicionalnimi kalkulacijami stroškov, razvila profesorja Cooper in Kaplan. Izhaja iz dejstva, da stroškov ne povzročajo proizvodi, temveč **sestavine dejavnosti**¹⁷ v podjetju. Proizvodom ali storitvam pripadajo stroški glede na porabo teh sestavin dejavnosti, ki so tako podlaga za razporejanje stroškov na posamezen proizvod. Bistvo pri ABC metodi je torej vpeljava pojma **povzročitelj stroškov** (angl. *cost driver*), ki se loči od pojmov stroškovni nosilci in stroškovna mesta, in je bil pri nas poznan že prej. Zato so domači teoretiki znali izluščiti, da so sestavine dejavnosti le **začasni stroškovni nosilci**, na katerih začasno zbiramo stroške; na končne stroškovne nosilce jih prenašamo takrat, ko so zaradi dokončanja proizvoda začasni stroškovni nosilci dejavnosti porabljeni (Kavčič, 1998, str. 128).

Osnova ABC metode je razdelitev celotnih stroškov na tri dele: neposredne stroške, posredne spremenljive stroške in posredne stalne stroške. Temu sledi pet korakov za izračun stroškov posameznega proizvoda:

1. Opredelitev sestavin dejavnosti.
2. Ugotovitev stroškov, povezanih s posamezno sestavino dejavnosti.
3. Uskupinjevanje ustreznih skupin dejavnosti in z njimi povezanih stroškov v homogena stroškovna mesta (to so **stroškovni bazeni** (angl. *cost pool*) – stroški, ki imajo enega povzročitelja).
4. Izračun stroškov začasnega stroškovnega nosilca¹⁸ na vsakem stroškovnem mestu, ki glede na končni stroškovni nosilec pomenijo količnik za razporejanje stroškov iz tega stroškovnega mesta.
5. Prenašanje stroškov sestavin dejavnosti na **končni stroškovni nosilec** (proizvod ali storitev), odvisno od zahtev teh proizvodov po določenih sestavinah dejavnosti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 128-130).

¹⁷ To so aktivnosti, ki morajo biti opravljene, da lahko proizvod/storitev proizvedemo in prodamo.

¹⁸ Začasni stroškovni nosilec je v bistvu enota določene aktivnosti, ki je izražena količinsko (in ne vrednostno).

Ta metoda je šla skozi proces evolucije, saj lahko danes govorimo že o njeni četrti generaciji. Raziskave kažejo, da ima ABC metoda tako v teoriji kot praksi široko podporo zlasti v ZDA in Veliki Britaniji, čeprav se uporabljajo tudi druge metode (Kavčič, 1998a, str. 7). Večina strokovnjakov je mnenja, da daje ta metoda najpravilnejše stroškovne cene proizvodov in ima tudi številne druge **prednosti** za podjetje, še posebej če je hkrati uvedeno **poslovanje na podlagi sestavin dejavnosti** (angl. *activity based management* – **ABM**). Tako je omogočeno boljše nadziranje splošnih stroškov ter lažje ugotavljanje (in posledično izločanje) aktivnosti, ki zelo malo ali skoraj nič prispevajo k vrednosti proizvoda. Kot pravi Gering (1999, str. 20-21) je ABC orodje za strateško odločanje, osredotočanje na operativne neučinkovitosti in usmerjanje pozornosti vrhovnega posloводства na tisto, kar je pomembno. Ta metoda pa ima tudi nekaj **omejitev**, ki so predvsem povezane z njenim uvajanjem v prakso. Le-to je zelo drago, zato je prej potrebno izdelati analizo stroškov in koristi, zahteva pa tudi veliko delovnega časa računovodij. Bolj primerna je za večja podjetja, ki imajo različne proizvodjalne procese in zelo razvejan proizvodni program. V manjših podjetjih bi utegnili biti stroški ABC metod večji od njenih koristi (Hočevar, 2002, str. 89).

3.2.1.2 Koncept stroškov življenjskega cikla proizvoda

Pri konceptu stroškov življenjskega cikla proizvoda (angl. *life cycle costing*) gre za to, da skušamo kar najboljše oceniti stroške, ki bodo nastali v okviru celotne življenjske dobe določenega proizvoda. Ta koncept je še posebej pomemben v dejavnostih, kjer nastajajo visoki stroški načrtovanja, raziskovanja in razvijanja (npr. razvijanje novega letala) ali visoki stroški opustitve proizvoda/storitve (npr. zapiranje jedrske elektrarne) (Šink, 2001, str. 25).

Vsak proizvod gre v svojem življenjskem ciklu skozi različne faze oz. obdobja, ki se razlikujejo po stroških in prihodkih od prodaje ter s tem tudi po dobičku. Ta obdobja so: (1) **uvajanje** proizvoda, (2) **rast**, (3) **zrelost** in (4) **upadanje**¹⁹. Nekateri avtorji izpostavljajo tudi **obdobje razvoja** (ki nastopi pred ostalimi obdobji), ker ima zelo močan vpliv na stroške v celotnem življenjskem ciklu proizvoda (Šink, 2001, str. 25-26). Seveda ni nujno, da gredo vsi proizvodi skozi vse te faze; nekateri proizvodi denimo nikoli ne dosežejo zadnjega obdobja. Razporejanje stroškov po proizvodih v skladu s konceptom življenjskega cikla proizvoda torej pomeni, da ugotovimo vse stroške posameznega proizvoda od njegovega začetka do ukinitve. Takšen pristop je koristen zlasti za proizvode visoke tehnologije, ker imajo krajši življenjski cikel, kar omogoča lažje ugotavljanje vseh stroškov teh proizvodov v njihovem celotnem obdobju.

Tradicionalni poslovodno-računovodski sistemi podjetij so bili osredotočeni predvsem na merjenje proizvodjalnih stroškov proizvodov. Zadnje čase pa poslovodstvo podjetja vse bolj potrebuje natančnejše informacije tudi o drugih stroških v zvezi s proizvodi. Mednje sodijo: **stroški** v zvezi z določeni proizvodom **pred** njegovo **proizvodnjo** (npr. stroški raziskav in razvoja, oblikovanja, tehnološke študije proizvodnje itn.) ter **stroški po** končani **proizvodnji** (npr. stroški skladiščenja, prevoza, prodaje, garancij, dodatnih storitev kupcem itn.). Vsi ti

¹⁹ Več o tem glej npr. v Pučko, 1999, str. 228-231.

stroški (pred, med in po proizvodnji) so zelo pomembni za pravilno presojanje dobičkonosnosti proizvodov in ugotavljanje uspešnosti izvajanja posameznih aktivnosti v celotnem življenjskem ciklu proizvoda. Vse aktivnosti, ki zagotavljajo vrednost v proizvodu/storitvi podjetja, oblikujejo ti. verigo medsebojno povezanih aktivnosti, ki ji pravimo **veriga vrednosti** (angl. *value chain*). Za vsako od teh aktivnosti je potrebno ugotoviti njene stroške (Hočevar, 2001, str. 175-176).

3.2.1.3 Koncept ciljnih stroškov²⁰

Danes ponekod več kot 90% vseh stroškov, povezanih z novimi proizvodi, nastane še pred začetkom proizvodnega procesa. Zato koncept ciljnih stroškov (angl. *target costing*) poudarja pomembnost **obvladovanja stroškov** že v **obdobju razvijanja in oblikovanja proizvoda**, ker vodi do znižanja celotnih stroškov življenjskega cikla proizvoda. To pa je izrednega pomena v pogojih naraščajoče konkurence, saj predstavlja pomemben element donosnosti poslovanja (Šink, 2001, str. 28-29).

Metoda določanja ciljnih stroškov je torej pomembna pri načrtovanju proizvoda oz. izbiranju dejavnosti in oblike proizvoda. V splošnem je namreč kar 80% odstotkov določenih v obdobju oblikovanja proizvoda. Zato je razumljivo, da podjetje skuša stroške obvladovati v obdobju, ko se proizvod oblikuje in se določajo procesi za njegovo proizvodnjo. Namen določanja ciljnih stroškov je namreč prav v tem, da se izberejo takšne metode in procesi, ki bodo v prihodnosti omogočili zmanjšanje proizvodjalnih stroškov (Hočevar, 2001, str. 176). Podobno tudi Innes (1999, str. 40) pravi, da je največ (več kot 70%) odločitev, ki pogojujejo stroške, sprejetih v fazi načrtovanja in oblikovanja proizvoda, zato je izjemnega pomena aktivno sodelovanje poslovnih računovodij pri procesu oblikovanja. Poleg ciljnih stroškov naj bi uporabljali še druge koristne tehnike, kot so stroški življenjskega cikla proizvoda, stroškovne tabele (angl. *cost tables*), funkcijski stroški (angl. *functional costing*) itn.

Ciljne stroške opredelimo kot tiste, pri katerih bo podjetje doseglo zadovoljiv dobiček ob dani tržni ceni, obsegu prodaje in ciljni uporabnosti proizvoda (Hočevar, 2001, str. 176). Ta koncept je postavil na glavo staro prakso določanja stroškov, saj obravnava **stroške kot funkcijo vrednosti prodaje in dobička** in ne dobiček kot funkcijo vrednosti prodaje in stroškov. Tako se ugotavlja, **koliko sme proizvod največ stati**, ne pa koliko bo stal. Podjetje torej najprej postavi ciljno ceno, s katero lahko dosega ciljni tržni delež in obseg prodaje, nato določi ciljni dobiček ter na kocu ugotovi, kolikšni so lahko stroški pri ciljni ceni, da bo doseglo ciljni dobiček. Tako ugotovljeni ciljni stroški se primerjajo s predvidenimi stroški, in če so slednji višji, se iščejo možnosti za njihovo zniževanje, dokler ni dosežena raven ciljnih stroškov, pri čemer pa ne sme biti prizadeta kakovost proizvodov (Šink, 2001, str. 31).

²⁰ Koncept je leta 1963 razvilo japonsko podjetje Toyota, od takrat naprej pa ga uporabljajo tudi mnoga druga podjetja, predvsem japonska.

3.2.1.4 Koncept »kaizen« stroškov²¹

Koncept kaizen stroškov je osredotočen na odkrivanje priložnosti za **zniževanje stroškov v samem procesu proizvodnje**. Za razliko od ciljnih stroškov, ki izhajajo iz usmeritve h kupcu, so kaizen stroški rezultat ciljnih dobičkonosnosti, določenih s strani višjih poslovodij znotraj podjetja. Koncept obsega osem korakov, ki omogočajo stalno zniževanje stroškov skozi izboljšave proizvodjalnega procesa po načelu "dobro je, ampak vedno je lahko tudi boljše" (Cingula, Klačmer, 2003, str. 25; Hočevnar, 2001, str. 177).

3.2.2 SODOBNI PRISTOPI K MERJENJU USPEŠNOSTI

Ti novi pristopi izhajajo iz podmene, da zgolj računovodske informacije ne dajejo zadovoljive slike o uspešnosti podjetja. Nekateri so bližje konceptu vrednosti podjetja, drugi pa temeljijo na širših zamislih, zato lahko večino teh pristopov razdelimo v dve skupini, ki temeljita na različni filozofiji (Gojković, 2001, str.120):

- modeli, ki težijo k enotni meri uspešnosti, ki izhaja iz finančnih kategorij, in
- modeli, ki poleg finančnih rezultatov enakovredno vključujejo še druge vidike (uspešnosti) poslovanja podjetja.

Z različnimi metodami knjigovodskega obračunavanja ekonomskih kategorij je možno vplivati na izračun tradicionalnih meril uspešnosti, kot sta npr. donosnost kapitala in čisti dobiček na delnico. Prva skupina modelov se osredotoča na **denarne tokove**, ki jih je težje preoblikovati, zato dobro odpravlja to slabost klasičnega poslovnega računovodstva. Tipična modela iz te skupine sta model **ekonomske dodane vrednosti** (angl. *economic value added – EVA*) in model **denarnega toka iz naložb** (angl. *cashflow return on investment – CFROI*), druga merila pa so še **MVA** (angl. *market value added – tržna dodana vrednost*), **SVA** (angl. *shareholder value added – dodana vrednost za delničarje*) in **CVA** (angl. *cash value added – denarna dodana vrednost*).

Klasične računovodske mere uspešnosti ne merijo zadovoljstva odjemalcev, pripadnosti zaposlenecv, intelektualnega premoženja (angl. *intellectual capital – IC*) podjetij ter ugleda in morebitnih izgubljenih priložnosti. Vse to pa so merila, brez katerih se danes ne da več obvladovati podjetij. Druga skupina modelov podpira take ideje in klasične izkaze dograjuje še z nefinančnimi podatki (o t.i. "mehkih" elementih) za lažjo oceno prihodnosti podjetja. Sem sodita **uravnotežen sistem kazalnikov** (angl. *balanced scorecard – BSC*) in **evropski model poslovne odličnosti** (odslej **EFQM**) ter še nekateri drugi pristopi (Gojković, 2001, str. 120, 122; Hreljac, 2003a, str. 16-18; Korošec, 2003, str. 148)

²¹ Tudi ta koncept je bil oblikovan v japonskih podjetjih, najbolj uspešno pa ga je v praksi uporabila Toyota. Kaizen v japonščini pomeni izboljšava.

3.2.2.1 Denarni tok iz naložb (CFROI²²)

Model CFROI je različica ideje o **neto sedanji vrednosti**. Gre za mero donosnosti naložb, ki upošteva inflacijo, različno starost sredstev in njihovo dobo koristnosti ter različne metode amortizacije. CFROI je neke vrste interna stopnja donosnosti – kaže donosnost sredstev na podlagi denarnega izida, in sicer tako, da primerja denarni tok podjetja s kapitalom, ki je denarni tok ustvaril, oz. s prihodnjimi naložbami. Pri tem sta oba, denarni tok in kapital, inflacijsko prilagojena (Gojković, 2001, str. 123).

CFROI se računa kot **interna stopnja donosnosti (IRR)**, vendar tu namesto pričakovanih prihodnjih denarnih tokov vzamemo aktualni (sedanji) denarni tok. Postopek računanja obsega naslednjih pet korakov (Hreljac, 2003a, str. 16):

1. Ocena ekonomske dobe amortizirljivih sredstev.
2. Ocena bruto denarnega toka.
3. Ocena bruto denarnih naložb (vloženega kapitala).
4. Določitev vrednosti sredstev, ki se ne amortizirajo.
5. Določitev CFROI.

3.2.2.2 Ekonomska dodana vrednost (EVA²³)

Ena izmed slabosti tradicionalnih ekonomskih kategorij in meril je, da ne upoštevajo vseh stroškov gospodarjenja, saj ne vsebujejo **cene lastniškega kapitala**, tj. pričakovanih donosov vlagateljev. Model EVA kot merilo uspešnosti pa poleg dobička upošteva še ceno (vrednost) vloženega kapitala. Primerja donos podjetja z donosom, ki bi ga dobili, če bi denar vložili v alternativne naložbe, rezultat pa nam pokaže, ali podjetje učinkovito uporablja vloženi kapital. Učinkovita uporaba vloženega kapitala je tako pot za doseganje dodane vrednosti. Model EVA izhaja iz podmene, da je temeljni cilj podjetja (s poslovnega vidika) maksimiranje vrednosti podjetja oz. dolgoročna **rast vrednosti** enote navadnega lastniškega kapitala (Gojković, 2001, str. 121; Hreljac, 2003a, str. 17).

Koncept EVA skuša približati tradicionalno računovodsko merjenje poslovnega uspeha, ki upošteva le ceno tujih virov financiranja, ekonomskemu poslovnemu izidu, ki upošteva, da imajo tudi lastniški viri financiranja svojo ceno, povezano z oportunitetnimi stroški. Teoretične korenine te zamisli najdemo v mikroekonomski teoriji pod pojmom **ekonomski dobiček**, v poslovnem svetu pa tudi že dolgo poznajo ti. **preostali poslovni izid** (angl. *residual income*), ki je v merjenje uspešnosti poslovanja vnesel nov parameter – ceno kapitala. EVA ni novo odkritje, temveč le novo ime za v računovodstvu odgovornosti že dalj časa znano sodilo dosežkov naložbenega mesta odgovornosti. V bistvu predstavlja na denarnem izidu zasnovano različico preostalega poslovnega izida, pri kateri je cena virov financiranja prilagojena za tveganja.

²² CFROI sta razvili svetovalni družbi Boston Consulting Group in HOLT Value Associates.

²³ EVA je razvila svetovalna družba Stern Stewart & Co. in je kratico celo uspela zaščititi kot svojo blagovno znamko.

Po definiciji je EVA enaka razliki med **poslovnim izidom iz poslovanja podjetja po obdavčitvi** (angl. *net operating profit after tax – NOPAT*) in kalkulatивно zahtevanim donosom za poslovanje podjetja zagotovljenih virov financiranja (po “domače” povedano so to **stroški kapitala**). Pri tem opazovani viri financiranja predstavljajo lastniške in dolžniške vire (oz. čista poslovna sredstva (angl. *net operating assets – NOA*)), cena teh virov pa je njihova tehtana aritmetična sredina (angl. *weighted average cost of capital – WACC*). Izračun EVA je torej naslednji: **$EVA = NOPAT - (\text{vloženi kapital oz. NOA} \times WACC)$** .

Po mnenju mnogih strokovnjakov kategorija EVA dobro izraža resnični ekonomski dobiček podjetja oz. znesek, za katerega so donosi podjetja večji ali manjši od donosov, ki bi jih (po minimalno zahtevani donosnosti) lahko dosegli delničarji in posojilodajalci z drugimi naložbami s primerljivim tveganjem. **Pozitivna EVA** tedaj pomeni, da je prišlo do **povečanja vrednosti podjetja** za njegove lastnike, negativna EVA pa, da je bil del (pričakovane) vrednosti podjetja uničen.

Literatura navaja mnogo **prednosti** EVA. Naj naštejemo le nekatere: omogoča poslovno odločanje v skladu s cilji lastnikov podjetja, je podlaga za boljše naložbene odločitve, upošteva različno tveganost naložb, ima več področij uporabe (orodje upravljanja in vodenja podjetij, sodilo ekonomske uspešnosti podjetja v preteklem letu in orodje za vrednotenje podjetja), konceptualno preprosta in relativno enostavna kategorija itn. Seveda pa so z rabo EVA v okviru poslovnega računovodstva povezane tudi določene **pomanjkljivosti**: potrebno je prilagajanje izvornih računovodskih podatkov, bolj primerna je za večja podjetja, kot sodilo ustreza predvsem lastnikom kapitala (širša odgovornost podjetja do drugih deležnikov pušča ob strani) ipd. (Hočevar, 2002, str. 90-92; Korošec, 2001, str.104-115).

3.2.2.3 Denarna dodana vrednost (CVA²⁴)

CVA je tudi merilo preostalega poslovnega izida, vendar bolj vezano na denarni tok kot EVA. Za izračun CVA je potrebno najprej izračunati NOPAT na denarni osnovi – tako, da se mu dodajo stroški amortizacije ter spremembe drugih dolgoročnih obveznosti (provizije, odloženi davki). Iz tako dobljene denarne osnove NOPATa se pokrivajo stroški kapitala, ki se izračunajo kot zmnožek vloženega kapitala na denarni osnovi in WACC. Vloženi kapital na denarni osnovi je enak vloženemu kapitalu, povečanemu za akumulirano amortizacijo (Hreljac, 2003a, str. 18-19).

3.2.2.4 Tržna dodana vrednost (MVA)

MVA je tržna dodana vrednost oz. razlika med tržno vrednostjo podjetja in vloženim kapitalom. Pri tem obstajata dve možnosti: (1) tržna vrednost kapitala je večja kot vloženi kapital – pozitivna MVA, ali (2) tržna vrednost kapitala je manjša od vloženega kapitala – negativna MVA. **Pozitivna MVA** pomeni, da je podjetje ustvarilo novo (večjo) tržno vrednost za delničarje. Za maksimiranje MVA pa je pomembno maksimiranje EVA. MVA je namreč v bistvu sedanja vrednost vseh prihodnjih EVA, diskontiranih s stroški kapitala (Hreljac, 2003a, str. 19).

²⁴ Tudi CVA sta razvili svetovalni družbi Boston Consulting Group in HOLT Value Associates.

3.2.2.5 Evropski model poslovne odličnosti (EFQM²⁵)

Model EFQM se opira na zamisel, da obvladovanje kakovosti lahko postane konkurenčna prednost v globalni konkurenci, zato si mora podjetje nenehno prizadevati za celovito kakovost. V ta namen se poleg rezultatov ocenijo tudi dejavniki, ki omogočajo take rezultate. Model EFQM ima devet meril, ki so razvrščena na dve skupini:

- rezultati (poslovni rezultati, zadovoljstvo odjemalcev, zadovoljstvo zaposlenih in vpliv na družbo) ter
- dejavniki (vodenje, ravnanje z zaposlenimi, poslovna politika in strategija, upravljanje virov in upravljanje procesov).

Glavna prednost modela je v sistemu samoocenjevanja, kjer je treba odgovoriti na številna vprašanja, ki so kot nek "opomnik področij za izboljšanje poslovanja". Slaba stran tega modela pa je v tem, da je še vedno preveč usmerjen v preteklost (Gojković, 2001, str. 129,131; Taurer, 2003, str. 40).

3.2.2.6 Uravnotežen sistem kazalnikov (BSC)

Model BSC sta v začetku 1990-ih razvila profesorja Norton in Kaplan, da bi poslovodje in lastniki lažje spremljali uresničevanje strategije podjetja. Kmalu je postal zelo popularno orodje merjenja uspešnosti poslovanja podjetja, saj naj bi zagotavljal **ravnotežje** med:

- kratkoročnimi in dolgoročnimi cilji,
- računovodskimi in neračunovodskimi merili uspešnosti,
- kazalniki pretekle uspešnosti (angl. lagging indicators) in povzročitelji bodoče uspešnosti (angl. leading indicators) ter
- perspektivo podjetja z notranjega in zunanjega vidika (Čadež, 2000, str. 62).

Temeljna zamisel tega modela je, da dobri poslovni rezultati še ne zagotavljajo uspešne prihodnosti. Podjetja morajo skušati poiskati poti za ustvarjanje čim večjega dobička tako, da svoje poslanstvo in strategijo oblikujejo opisno – z nedenarnimi kazalniki. In prav uravnoteženi sistem kazalnikov omogoča pretvarjanje poslanstva in strategije podjetja v oprijemljive cilje ter oblikovanje meril za njihovo merjenje. Avtorja sta tako zasnovala model kot strukturo **štirih ključnih vidikov** in s tem štirih skupin kazalnikov:

1. **Finančni vidik** je vidik lastnikov podjetja. Vanj so vključeni finančni kazalniki (oz. kazalci), ki odražajo za lastnike podjetja pomembne kriterije uspešnosti. To so npr. obvladovanje tveganja, rast prihodkov, zmanjševanje stroškov in rast produktivnosti, uporaba sredstev in naložbena strategija itn.
2. **Vidik kupcev** vsebuje kazalnike oz. kazalce, s katerimi poslovodstvo spremlja, kako poslovanje podjetja vrednotijo kupci, npr. tržni delež, zadovoljstvo in zvestoba kupcev, točnost dobav, število reklamacij ipd.
3. **Vidik notranjih poslovnih procesov** zajema merila za najbolj pomembne notranje procese, v katerih se mora podjetje odlikovati, če želi zadovoljiti kupce in lastnike. Gre za analizo verige vrednosti – od inovacijskega, proizvodnega do postprodajnega procesa.

²⁵ Ime prihaja od organizacije, ki je razvila ta model, in sicer je to Evropski sklad za upravljanje kakovosti (*European Foundation for Quality Management – EFQM*) s sedežem v Bruslju.

4. **Vidik učenja in rasti** pa preko izbranih meril odraža sposobnosti zaposlenih ter kakovost sistemov in organizacijskih postopkov v podjetju, ki so osnova za organizacijsko učenje in rast. Merila (npr. produktivnost, fluktuacija, motiviranost, zmogljivost informacijskih sistemov itd.) torej merijo sposobnosti podjetja za spremembe, potrebne za uresničevanje strategije (Fijavž, 2002, str. 33; Gojković, 2001, str. 125).

Vsi štiri vidiki skupaj predstavljajo uravnoteženo sliko sedanje in prihodnje uspešnosti poslovanja. Med seboj so vzročno-posledično povezani in podjetje mora te soodvisnosti med njimi dobro razumeti, ker bo le-tako lahko razvilo konsistenten sistem kazalnikov. Potrebno pa je opozoriti tudi na to, da ne obstaja univerzalni model BSC. Vsi cilji morajo namreč izhajati iz strategije podjetja in ker vsako podjetje zasleduje drugačno strategijo, mora izdelati svoj model ciljev in kazalnikov.

3.2.3 STRATEŠKO POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO

O začetkih in teoretičnih koreninah strateškega poslovnega računovodstva sem že pisala (poglavje 2.2.3). Sedaj bom opisala njegov koncept in pristope. Najprej pa nekaj o tem pojmu v slovenski strokovni literaturi.

Pri nas je strateško poslovnega računovodstva Kolar (1999, str. 32) definiral kot “zbiranje, proučevanje in sporočanje podatkov in informacij o preteklem in prihodnjem poslovanju podjetja ter tekmečih in okolju z namenom razvijati, spremljati in nadzirati strategije”. Pri tem je poudaril, da se strateško poslovnega računovodstva ukvarja s **poslovnimi strategijami**. Poslovna strategija obstaja na ravni poslovne enote in pomeni strategijo poslovanja z določeno skupino proizvodov. Njeno bistvo je opredeljevanje poti do **konkurenčne prednosti podjetja** (Pučko, 1999, str. 204). V skladu s tem je Ward (1993, str. 36) strateško poslovnega računovodstva opredelil tudi kot računovodstvo za doseg trajne konkurenčne prednosti (angl. *accounting for a sustainable competitive advantage*).

Sam model strateškega poslovnega računovodstva in njegove posamezne prijeme je podrobneje analiziral Čadež v svojem magistrskem delu (2000, str. 31-69). V nadaljevanju bom skušala na kratko povzeti posamezna orodja strateškega poslovnega računovodstva v smiselni povezavi s procesom strateškega managementa.

3.2.3.1 Analiza okolja in razvijanje strategije

Za izbiro in razvoj ustrezne poslovne strategije so nujno potrebne informacije o konkurentih, kupcih in proizvodih. Ti podatki se zberejo v okviru analize okolja – trenutnega stanja. V sami fazi razvijanja strategije pa so bolj pomembna predvidevanja o prihodnjem obnašanju teh kategorij. Kljub temu so si informacijske potrebe v teh dveh fazah zelo podobne.

Najprej je torej potrebno opredeliti, kdo so sploh konkurenti podjetja, nato pa sledi zbiranje in analiziranje informacij o teh konkurentih. S tem se ukvarja **računovodstvo konkurentov** (angl. *competitor accounting*), ki ima v praksi lahko pet različnih pristopov: (1) ocenjevanje konkurentovih stroškov, (2) spremljanje konkurenčnega položaja, (3) analiza konkurentov na

podlagi objavljenih računovodskih izkazov, (4) strateško obvladovanje stroškov in (5) upoštevanje informacij o konkurentih pri postavljanju cen. Glavni namen je z nekaj ključnimi kazalci čimbolj natančno opredeliti trenutni konkurenčni položaj podjetja. Temu sledijo **simulacije izbranih strategij konkurentov**. Ker podjetje ne pozna strateških planov svojih tekmecev, se lahko opre na simulacijski model. Z njim se poskuša predvideti, kako se bodo posamezni konkurenti odzvali na različne akcije, kot so znižanje cene, povečevanje zmogljivosti ali povečano oglaševanje. Model naj bi pomagal določiti strategijo, s katero bodo strateški cilji doseženi ob čim manjšem tveganju.

Seveda je pomembna tudi **analiza dobičkovnosti kupcev**, še posebej za tista podjetja, ki so usmerjena na strategijo obdelave trga ali razvoja proizvoda. Niso namreč vsi kupci enako dobičkovni in zato je dobro vedeti, kateri so dobičkovni (te je potrebno obdržati), kateri niso (teh se je smiselno otresti) in kateri bodo šele postali dobičkovni (pri njih se spleča potruditi za večjo prodajo). Izračun dobičkovnosti kupcev je podoben izračunu dobička podjetja. Pri večjem številu kupcev le-te najprej združimo v posamezne segmente, pri čemer lahko uporabimo različne kriterije, kot so podobnost, konkurenčna prednost, ki jo kupci cenijo, ter dobičkovnost kupcev. Sledi pripisovanje prihodkov posameznim kupcem, nato pa še razporejanje stroškov na kupce. Pri slednjem je najbolj smiselno uporabiti ABC metodo v kombinaciji s konceptom dodatnih (inkrementalnih) stroškov. Prihodkom od določenega kupca nato odštejemo vse z njim povezane stroške in dobimo prispevek oz. dobičkovnost posameznega kupca. Ker je to bolj kratkoročen kazalec, se za sprejemanje strateških odločitev v zvezi s kupci uporablja koncept **življenjske dobičkovnosti kupca** (angl. *lifetime profitability of customer*). Le-ta upošteva dejstvo, da se dobičkovnost kupcev veča z daljšanjem poslovnega sodelovanja. Stalen in zvest kupec je zato za podjetje vreden veliko več kot samo enkratni kupec.

Nenazadnje je potrebna tudi analiza **dobičkovnosti proizvodov**, zlasti pri podjetjih, ki zasledujejo strategijo obdelave in razvoja trga. Na ugotavljanje dobičkovnosti proizvodov lahko gledamo z notranjega ali zunanega vidika. Prvi vidik predpostavlja tradicionalno ugotavljanje stroškovne cene (za kar je najbolj ustrezna ABC metoda) in (v preteklosti obrnjeno) analizo dobičkovnosti posameznega proizvoda na osnovi tega. Po drugem vidiku pa mora biti analiza dobičkovnosti usmerjena navzven in v prihodnost, ker bo le tako postala koristno strateško orodje. Po tem pristopu se dobičkovnost proizvoda skuša povezati z njegovim ključnim faktorjem uspeha za **trgovca**²⁶, in sicer je to omejen prostor na prodajnih policah. Zato je bil razvit poseben kazalnik dobičkovnosti proizvoda s stališča trgovca – marža od posameznega proizvoda na kvadratni meter prodajne police za posamezno obdobje. Taka poglobljena analiza lahko daje povsem drugačne rezultate. Vse to pa ni dovolj za

²⁶ Začetnik tega pristopa je znano ameriško podjetje Procter & Gamble, ki svoje proizvode skoraj izključno prodaja preko trgovine na drobno. Zato je prostor na prodajnih policah ključnega pomena za uspeh podjetja. Po nastanku velikih trgovskih verig je za P&G postalo zelo pomembno prepričati trgovce, da jim namenijo ustrezen prodajni prostor. Razvili so metodo, s katero lahko trgovcem na finančni način argumentirajo, da se jim spleča kupovati, držati in predstavljati njihove proizvode. Analiza dobičkovnosti proizvodov je izhajala iz vidika trgovca, saj je bil cilj P&G prepričati trgovca, da so določeni zanj domnevno nezanimivi proizvodi zanj dejansko zelo dobičkovni (npr. pralni prašek) (Čadež, 2000, str. 53).

sprejemanje strateških odločitev, ko nas zanimajo koristi in stroški od proizvoda v daljšem časovnem obdobju. Za npr. razvoj novega proizvoda moramo danes vložiti precejšnja sredstva, da bomo lahko želi v prihodnosti. Analiza take naložbe je precej težavna, vendar kljub temu potrebna, če želimo dobiti vsaj približno oceno dolgoročne oz. **življenjske dobičkovnosti proizvoda** in tako opravičiti naložbo. Pri tej analizi je smiselno izhajati iz koncepta življenjskega cikla proizvoda.

3.2.3.2 Uresničevanje poslovne strategije

Ko je poslovna strategija izbrana, jo je potrebno uresničiti na optimalen način, kar je glavna naloga tradicionalnega poslovnega računovodstva. Za uresničitev strateških planov je potrebno strategijo prevesti v akcijo. To se naredi s pomočjo programov, s katerimi se določijo posamezne aktivnosti in odgovorni za njihovo uresničevanje. Programe se nato še vrednotno (oz. ponekod količinsko) ovrednoti v obliki predračunov. Izdelava se **celostni predračun**, tj. vseobsegajoči vrednotno izraženi načrt za celo podjetje, za eno leto ali krajše obdobje. Sestavljen je iz številnih posebnih predračunov, ki si sledijo v logičnem zaporedju – izhodišče je predračun prodaje, iz katerega izhajajo vsi ostali predračuni. Celostni predračun in njegovi posamezni deli so potem vodilo za zaposlene v podjetju, kaj se od njih pričakuje.

Pri uresničevanju strategije je potrebno preverjati, ali je to v skladu s strateškimi plani. Gre za **operativno kontrolo**, ki je ponavadi povratna kontrola. Uresničeno se primerja z načrtovanim, na letni ravni ali v krajših obdobjih. Pri tem je kriterij za presojanje uspešnosti predračun; razlika med dejansko uresničenim in predračunom je **odmik** (angl. *variance*), ki je lahko ugoden ali neugoden. Ker je izračunavanje odmikov in pojasnjevanje vzrokov za njihov nastanek osnovni inštrument operativne kontrole, le-tej rečemo tudi kontrola na podlagi odmikov (angl. *budgetary control*). Čeprav je ta zelo priljubljena v večini podjetij, je problematična z več vidikov. Glavni očitak uporabi odmikov kot mehanizma kontrole pa je usmerjanje pozornosti poslovođij v napačno smer.

3.2.3.3 Strateška kontrola

Avtorji s področja strateškega managementa niso povsem enotni v opredelitvi nalog strateške kontrole. Nekateri jo vidijo le kot povratno kontrolo, drugi pa menijo, da mora biti vnaprejšnja kontrola. Le-ta vnaprej predvideva nepričakovane razvoje v okolju in je tako sredstvo za prilagajanje strateških planov spremenjenim okoliščinam. Prava strateška kontrola naj bi vključevala tako povratno kot tudi vnaprejšnjo kontrolo. Tako lahko sistem strateške kontrole pravzaprav razdelimo na dva podsistema: (1) **kontrolni sistem uresničevanja izbrane strategije** in (2) **kontrolni sistem prilagajanja konkurenčnemu okolju**.

Prvi sistem nadzira, ali se strategija uresničuje po načrtovani poti. Kriterija za to sta sama strategija in letni predračuni. Tak sistem strateške kontrole pa se ukvarja tudi z iskanjem odgovora na vprašanje, ali so rezultati uresničevanja strategije taki, kot so bili načrtovani, pri čemer so kriterij strateški cilji. To predstavlja koncept povratne kontrole, vendar širši od operativne kontrole. Lahko se namreč zgodi, da podjetje sicer uresničuje strategijo po načrtu, pa vseeno ne doseže načrtovanih ciljev. Do tega pride neprestano spreminjanje okolja –

določena strategija lahko v spremenjenih okoliščinah privede do drugačnih rezultatov. Zato je potrebno stalno preverjati ustreznost izbrane strategije. Zagovorniki tega koncepta strateške kontrole tako priporočajo, da je potrebno zamenjati kratkoročne cilje kot merilo uspešnosti z dolgoročnimi, računovodskim merilom uspešnosti dodati tudi neračunovodska, vpeljati nek sistem primerjave (angl. *benchmarking*) med podjetji ter spremeniti sistem nagrajevanja (večja povezanost z uresničevanjem strategije, ne samo predračunov). Pri tem je eden izmed najbolj koristnih modelov **model uravnoveženega presojanja uspešnosti podjetja – BSC**, ki ne samo meri uspešnost; je tudi orodje za uresničevanje strategije. Glavna prednost tega modela je njegova sposobnost povezati dolgoročne strateške cilje s kratkoročnimi aktivnostmi, zato je nepogrešljiv pri povezovanju strategije z akcijo.

Drugi (pod)sistem strateške kontrole je usmerjen v prihodnost in skuša predvideti vsa gibanja, ki vplivajo na strategijo podjetja. Ob morebitni neprimernosti strategije zaradi spremenjenih okoliščin lahko vodi do sprememb strateških planov. Podlago za to zagotavlja vnaprejšnja kontrola, kajti povratna kontrola poda relevantne informacije prepozno. Problem pa je, ker manjka ustrezen konceptualni okvir take strateške kontrole. Brouthers in Roozen sta sicer razvila predlog modela kontrolnega sistema prilagajanja konkurenčnemu okolju, vendar le do te mere, da sta prikazala orodja strateške kontrole v odvisnosti od turbulentnosti okolja. Po njunem mnenju naj bi bile namreč potrebe po strateških informacijah v vsaki stopnji turbulentnosti drugačne.

4 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO V SLOVENIJI

4.1 KRATKA ZGODOVINA

Poznavalci razvoja poslovnega računovodstva v Sloveniji večinoma menijo, da ni imelo vseh razvojnih stopenj²⁷ kot drugje po svetu (Kavčič, 1998a, str. 9). Tudi njegova zgodovina je nedvomno krajša. Tako je bilo pri nas **do leta 1945 računovodstvo**, posebno poslovodno, **slabo razvito**. Stroške so obračunavali po vrstah, mestih in nosilcih le državni rudniki, železnice, delavnice in nekatere tekstilne tovarne. Izredno malo je bilo domače strokovne literature, zato so v podjetjih uporabljali predvsem dela nemških in hrvaških avtorjev. Leta **1945** je bil sprejet **odlok o enotnem računovodstvu**, ki je postal podlaga za podjetniško načrtovanje in kalkulacijo cen. Z uvedbo strogega državnega načrtovanja (1947) so se morali podjetniški načrti prilagoditi državnemu. Namesto medobratnih primerjav je bilo poudarjeno

²⁷ Mednarodno poročilo o običajnih postopkih poslovnega računovodstva iz leta 1998 navaja 4 stopnje v razvoju in spreminjanju poslovnega računovodstva (Kavčič, 1998a, str. 9):

Stopnja 1 (pred 1950): osrednja skrb je bila posvečena določanju stroškov in kontroliranju vrednostno izraženih kategorij z uporabo tehnik predračunavanja in obračunavanja stroškov.

Stopnja 2 (po 1965): pomembno je postalo pridobivanje informacij za poslovodsko načrtovanje in odločanje, pri čemer sta se uporabljali tehniki proučevanja odločitev in obračunavanja odgovornosti.

Stopnja 3 (po 1985): pozornost se je osredotočila na zmanjšanje trošenja dejavnikov, uporabljenih pri poslovanju, z uporabo tehnik proučevanja postopkov in obvladovanja stroškov.

Stopnja 4 (po 1995): pozornost se je premaknila k ustvarjanju koristi z uspešno uporabo dejavnikov v poslovnem procesu, pri čemer se uporabljajo tehnike, ki preiskujejo gonilce koristi za odjemalce, koristi za delničarje in prenavljanje podjetja.

primerjanje stroškov med sorodnimi podjetji. Leta 1952 se je razvoj stroškovnega računovodstva za nekaj časa ustavil, saj je bilo le-to popolnoma prepuščeno podjetjem in pobudi računovodij. Informacije o stroških so se le malo uporabljale za odločanje. (Koletnik, 1996, str. 48-50).

Pravo prelomnico je pomenilo leto **1965**, ko je bil na Bledu **prvi simpozij o sodobnih metodah v stroškovnem računovodstvu**. Na njem so med drugim predlagali, da se stroškovno računovodstvo bolj usmeri k potrebam pri poslovnih odločitvah (Kralj), poudarili pomen predračunskih kalkulacij in standardnih stroškov (Mikl) ter postavili osnove kontrole na podlagi odmikov (Jerovec). Še bolj pomemben je **II. simpozij**, ki je bil v celoti namenjen računovodskim informacijam za poslovne odločitve, čeprav se le-te takrat niso sprejemale na informacijskih, temveč na drugih podlagah. V uvodnem referatu je Turk postavil teoretska **izhodišča sedanjega slovenskega poslovnega računovodstva** (pri nas prej zaradi samoupravljanja imenovanega upravljalno računovodstvo). Že takrat je opozoril, da “vodstveno” računovodstvo ni posebne vrste računovodstvo, ter podal zamisli za delitev stroškov po različnih vidikih (Kavčič, 1998, str. 120-121). Zdi se, kot bi Turk s tem spodbudil tudi ostale domače avtorje, da so začeli pospešeno pisati o tematiki poslovnega računovodstva. Kljub teoretičnemu napredku poslovnega računovodstva pri nas v praksi med leti 1975 in 1989 lahko govorimo o njegovi stagnaciji. To je bil namreč čas dogovornega gospodarstva, ki je zapostavljalo vlogo poslovnega (notranjega) računovodstva in poudarjalo finančno (zunanje) računovodstvo (Koletnik, 1996, str. 50).

Po osamosvojitvi Slovenije se je pokazala nujnost uvedbe poslovnega računovodstva v prakso domačih podjetij. Če so želela tekmovati s podjetji razvitega sveta na mednarodni ravni, so morala začeti premišljeno sprejemati odločitve. Le-to pa je spodbudilo potrebo po kakovostnih informacijah, ki bi omogočile zanesljivo odločanje glede proizvodnje in prodaje. Zato so se **po letu 1994** na računovodskem delu simpozijev obravnavale predvsem **novosti v poslovnem računovodstvu**, kot so sodobne metode obvladovanja stroškov in merjenja uspešnosti ter druge novosti. V zadnjem času pa se v skladu s svetovnimi trendi tudi pri nas poudarja usmerjenost poslovnega računovodstva navzven iz podjetja (Kavčič, 1998, str. 127-128).

4.2 TRENUTNO STANJE

Teoretične posebnosti poslovnega računovodstva pri nas sem opisala že v začetku diplomskega dela (poglavje 1.2), zato bom tukaj pozornost namenila razvitosti slovenskega poslovnega računovodstva v praksi. Obsežna raziskava o tem je bila opravljena v sklopu raziskave **Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih**²⁸, ki je bila prvič izvedena leta 1995 ter ponovljena leta 2002. Namen ponovitve je bil proučiti, koliko se je v tem času stanje na področju (poslovnega) računovodstva spremenilo in kakšno je sedanje stanje na tem področju v slovenskih podjetjih. Že prva raziskava pa je potrdila hipotezo, da so uspešnejša

²⁸ Raziskavo je izvedel Slovenski inštitut za revizijo skupaj z Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije ter Ekonomsko fakulteto v Ljubljani. Izsledki raziskave so bili objavljeni v Revizorju ter predstavljeni na 30. (prva raziskava) in 35. (ponovitev) simpoziju o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji.

tista podjetja, ki imajo pri odločanju na voljo več kakovostnih informacij, kar z drugimi besedami pomeni, da so podjetja, ki imajo bolj razvito poslovodno računovodstvo, bolj uspešna (Kavčič, Koželj, Odar, 1998, str. 42).

Nekatere zanimive ugotovitve raziskave so (Kavčič, Koželj, Odar, 2003, str. 167-176):

- Slovenska podjetja še ne poznajo dobro vseh novejših pristopov za **obvladovanje stroškov**; še najbolj se uporablja koncept nenehnih izboljšav (14% podjetij). Po pozitivnem odnosu do novih pristopov in njihovem vpeljevanju so na prvem mestu velika podjetja in podjetja, kjer je huda tekmovalnost.
- Pri nas se v podjetjih pri **merjenju uspešnosti** poslovanja večinoma opirajo na SRS 29 (Računovodsko analiziranje). Več kot 80% podjetij je menilo, da za analizo uspešnosti zadostujejo kazalniki iz SRS. Vendar pa v letu 2001 več podjetij kot leta 1995 uporablja tudi druga sodila (posebni kazalniki za panogo, EVA, EBIT, denarni tok, BSC itn.)
- V slovenskih podjetjih prevladujejo v organizacijski hierarhiji najnižja mesta odgovornosti – stroškovna mesta odgovornosti; leta 1995 so bila oblikovana v 42,6% podjetij, leta 2001 pa v 56,3%. Povečalo se je tudi število dobičkovnih in naložbenih mest odgovornosti. Kljub temu zelo malo podjetij pri nadziranju le-teh uporablja gibljivo predračunavanje (le 22% podjetij). Je pa čedalje več tistih podjetij, ki ločijo gospodarske kategorije na obvladljive in neobvladljive – leta 1995 le 29,4%, leta 2001 pa 39,4% vprašanih podjetij.
- Slovenski poslovodje še vedno premalo pozornosti posvečajo investicijski politiki in metodam ocenjevanja investicij. Med sodili prevladuje ocena vodilne delovne skupine (okoli 50%), čeprav je znano, da ima najboljšo izrazno moč čista sedanja vrednost. Se je pa precej povečala njena uporaba od leta 1995 do danes – od 10,8% na 23,1% podjetij.
- Večina naših podjetij pozna dobičkovnost svojih kupcev. Vendar natančnejša analiza sodil dobičkovnosti kupcev kaže, da nekatera sodila ne pokažejo zanesljivo, koliko posamezni kupci resnično dobičkovni za podjetje.
- Vir informacij za odločanje je večinoma (poslovodno) računovodska služba (49,3% (1995) oz. kar 58,4% (2001)), dopolnjujejo pa jih informacije iz drugih služb. Vidimo torej, da se pomen računovodij v slovenskih podjetjih povečuje. K temu je zagotovo pripomoglo tudi obsežnejše znanje računovodij. Leta 1995 še noben računovodja ni imel naziva preizkušeni računovodja, v letu 2001 pa je imelo tak naziv že 58 računovodij.

5 PRIHODNOST POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

5.1 DEJAVNIKI, KI VPLIVAJO NA NADALJNI RAZVOJ

Prihodnji razvoj poslovodnega računovodstva bo šel v Sloveniji po približno enaki poti kot drugje po svetu, mogoče le z nekolikošnim časovnim zamikom, kar pa je čisto razumljivo. Zato bom posebej izpostavila le določena področja, kjer se pričakujejo očitne razlike.

V tabeli 1 bom prikazala dejavnike, ki so po mnenju britanskih preizkušenih poslovodnih računovodij (z licenco CMA- *Certified Management Accountant*) in slovenskih preizkušenih

računovodij v zadnjih petih letih najbolj močno vplivali na spremembe nalog in vloge poslovnih računovodij v organizacijah²⁹. Strokovnjaki menijo, da so kljub enoletnemu zamiku pri izvedbi ankete primerjave rezultatov smiselne.

Tabela 1: Dejavniki, ki so po mnenju preizkušenih računovodij v zadnjih petih letih najbolj vplivali na spremembe v nalogah in vlogi poslovnih računovodij

Dejavnik sprememb	% mnenj britanskih CMA ³⁰	% mnenj slovenskih preizkušenih računovodij ³¹
Informacijska tehnologija	73	72
Organizacijsko restrukturiranje	53	39
Nove računovodske programske računalniške rešitve	41	39
Spodbude za večjo naravnost na stranke/kupce (<i>customer orientation</i>)	39	39
Novi/spremenjeni stili vodenja	36	61
E- poslovanje	32	22
Zahteve za zunanje poročanje	24	67
Globalizacija	23	28
Prezemi in pripojitve	20	33
Spodbude za večjo naravnost v kakovost (<i>quality orientation</i>)	18	39
Nove računovodske tehnike	16	22
Nasveti zunanjih svetovalcev	12	0
Proizvodne tehnologije	8	11

Vir: Korošec, 2003, str. 145.

Kot je razvidno iz tabele, je po mnenju preizkušenih računovodij obeh dežel na spremembe v nalogah in vlogi računovodij v organizacijah najbolj vplivala **informacijska tehnologija** (v nadaljevanju **IT**). Poleg tega podatki omogočajo sklepanje, da je področje dela računovodij v zadnjem času precej dinamično v obeh okoljih, saj je v Veliki Britaniji več kot 20 % anketiranih pripisalo pomemben spreminjevalni vpliv devetim, v Sloveniji pa kar enajstim dejavnikom. Mnenja slovenskih in britanskih računovodskih strokovnjakov pa se nekoliko razlikujejo glede velikosti spreminjevalnega vpliva, in sicer je ta razlika bolj opazna predvsem pri štirih dejavnikih. Tako slovenski računovodje bistveno večji spreminjevalni vpliv kot njihovi britanski kolegi pripisujejo **spremenbam v stilih vodenja podjetij** (kar je verjetno logičen odraz tranzicijskih procesov), **zahtevam za zunanje poročanje** (kar je

²⁹ IFAC navaja dve skupini dejavnikov, ki posredno spreminjajo vlogo in pomen sodobnega (poslovnega) računovodstva: **makrodejavniki** (globalizacija konkurence, trgov proizvodov in storitev ter finančnih trgov, razvoj informacijske in komunikacijske tehnologije, ekonomija znanja, odgovornost civilni družbi) ter **spremenjeno poslovno okolje** (kratki življenjski cikli proizvodov, naraščajoča moč kupcev, prilagodljivi organizacijski ustroji, spremenjeni delovni vzorci, poudarjena osrednja sposobnost organizacije, naraščajoč pomen strateškega odločanja itn.) (Kelhar, 2003, str. 50-51).

³⁰ Anketni vzorec je vključeval 1000 računovodij s CMA licenco; sodelovalo je 28% anketiranih; anketa je bila izvedena leta 2001 (povzeto po Burns & Yazdifar, 2001, str. 33).

³¹ Anketni vzorec je vključeval vse preizkušene računovodje z licenco SIR ob koncu leta 2002.; nanjo se je odzvalo 18 oz. 31 % anketiranih.

verjetno posledica spremembe SRS in ZGD), **prevzemom in pripojitvam** ter **spodbudam za večjo naravnost v kakovost** (kar si morda lahko razlagamo s časovnim zamikom vplivov sodobnih oblik poslovanja organizacij v našem okolju).

V nadaljevanju bom prikazala, kako – po mnenju Koroščeve – naštetih dejavniki vplivajo na računovodstvo: (1) informacijska tehnologija, (2) sodobne filozofije in tehnike managementa, (3) globalizacija in internacionalizacija, (4) družbeno-socialni pritiski za (večje) polaganje računov vsem zainteresiranim udeležencem ter (5) drugi dejavniki (Korošec, 2003, str. 145-149).

5.1.1 INFORMACIJSKA TEHNOLOGIJA

Sodobna informacijska tehnologija vpliva na računovodstvo na več načinov. Najprej omogoča vse bolj avtomatizirano, rutinsko in hitrejše **knjigovodenje** (evidentiranje poslovnih dogodkov), zaradi česar je možno vse hitreje in z manjšim časovnim zamikom zagotavljati informacije o uresničenih stanjih in spremembah gospodarskih kategorij. Poleg tega pa se, kot kažejo nekatere raziskave v Evropi, zaradi uporabe sodobne IT zmanjšujejo stroški računovodske dejavnosti ter obseg ročnih opravil pri izdelavi računovodskih poročil. Zato se bistveno zmanjšuje potreba po zaposlitvah v okviru samega knjigovodstva, kar sprošča delovni potencial obstoječih zaposlencev za druga opravila, predvsem na področju predračunavanja in preučevanja. Ob tem pa se seveda postavljajo zahteve po višjih oz. dodatnih strokovnih znanjih in veščinah. Če zaposleni niso dovolj usposobljeni za delo na novih oz. razširjenih področjih, se pojavijo potrebe po njihovem dopolnilnem izobraževanju ali zamenjava z drugimi, bolj usposobljenimi za to delo.

Še pomembnejši so morda vplivi sodobne IT na **druge sestavine sodobnega računovodstva**. Računalniške programske rešitve namreč bistveno olajšajo pripravo kvantitativnih podlag za poslovno odločanje, predvsem v smislu manjše porabe časa in manj rutinskega znanja uporabnikov. Ob računalniški podpori pa je ravno tako lažje in hitrejše tudi predračunavanje ter analiziranje odmikov med uresničenimi in načrtovanimi vrednostmi. Tako računovodjem ostaja več časa za svetovalno delo in delovanje v vlogi skrbnikov podjetij, kar postaja zadnje čase vse bolj pomembna naloga poslovnih računovodij.

Sodobna IT vpliva tudi na samo **vodenje računovodske dejavnosti v podjetjih**. Računalniške programske rešitve omogočajo avtomatično izvajanje temeljnih obdelav in notranjih kontrol v procesu obdelave podatkov, vendar obenem postavljajo izzive pri nadziranju njihovega delovanja. Nadalje lahko mrežna povezanost računalnikov olajša organizacijo in koordinacijo del znotraj računovodske službe. Uporabnikom prijazne računalniške rešitve pa lahko prispevajo tudi k zadovoljstvu zaposlenih v računovodstvu in delujejo motivacijsko na njihovo delo.

Številne možnosti ponujata tudi **uporaba interneta in intraneta**. Uporaba interneta zagotavlja koristi predvsem za zunanje poročanje, medtem ko intranet prinaša koristi pri notranjem poročanju. Vendar se pri tem pojavlja tudi nevarnost, da bi poslovodje sami

prevzeli del odločevalno podpornih opravil, kar jim omogočajo informacijski sistemi, temelječi na vse bolj prijaznih računovodskih računalniških programskih rešitvah.

5.1.2 SODOBNE FILOZOFIJE IN TEHNIKE MANAGEMENTA

Poslovanje podjetij je zaradi globalizacije vedno bolj zapleteno, tvegano in strokovno zahtevno, kar zahteva razvoj in uporabo novih, sodobnih filozofij in tehnik managementa. To pa seveda posledično vpliva tudi na računovodstvo. Računovodje vedno manj časa porabljajo za tradicionalna opravila (kot je obdelava podatkov – to delo prevzemajo računalniki) in se bolj posvečajo novim nalogam, ki služijo kot podpora sodobnim tehnikam managementa. Naj omenim najbolj znane, ki se praviloma medsebojno ne izključujejo:

1. **Strateški management** zahteva in spodbuja zagotavljanje računovodskih informacij za odločanje o strategijah ter spremljanje in uravnavanje njihovega uresničevanja. Te informacije pa niso povezane le s “finančnimi” učinki delovanja. Računovodske informacije torej dopolnjujejo neračunovodske, ki se nanašajo na sprotno spremljanje kritičnih dejavnikov uspeha kot so npr. zadovoljstvo kupcev, inovacijska dejavnost, časi izvajanja določenih procesov ipd.
2. **Celovito obvladovanje kakovosti – TQM.** V okviru tega se lahko izvaja ti. “*six sigma*” filozofija izboljševanja kakovosti, ki so jo v zadnjem desetletju uspešno uporabila mnoga velika podjetja. Obsega množico orodij, tehnik in procesov, ki omogočajo doseg visoke kakovosti – samo 3,4 napake na milijon izdelkov (Busco, Riccaboni, Scapens, 2001, str. 32). To seveda zahteva spremljanje in poročanje o vrednostno in nevrednostno izraženih kategorijah. Zato je v zadnjem času vse bolj pomembno **poročilo o stroških kakovosti**, v katerem so prikazani stroški, ki jih ima podjetje z doseganjem ustrezne kakovosti oz. zaradi neustrezne kakovosti svojih proizvodov oz. storitev (Kavčič, 1998a, str. 8).
3. **V zagotavljanje vrednosti usmerjen management** (angl. *value-based management*) spodbuja spremljanje in proučevanje gospodarskih razsežnosti v verigi vrednosti podjetja. Poleg tega pa spodbuja uporabo različnih sodobnih metod za merjenje dosežkov na področju ustvarjanja dodane vrednosti, kot so npr. EVA, CVA, MVA ter druge vrste t.i. ekonomskega dobička.
4. **Management človeških zmogljivosti in management znanja** postavljata pred računovodsko stroko predvsem izzive v pogledu vrednotenja človeških zmogljivosti. V zvezi s tem pa se je že razvil nov, trendni računovodski model – računovodstvo človeških zmogljivosti, ki ga podrobneje opisuje Gojković v svoji doktorski disertaciji (2001, str. 115-117).
5. **Obvladovanje negotovosti in tveganj** (angl. *risk management*) postaja vse pomembnejša sestavina letnega poročila in ga je treba čedalje bolj upoštevati pri oblikovanju informacij za poslovne odločitve. Če želi podjetje namreč uspešno poslovati, mora pravočasno predvideti tveganja, ki jim je izpostavljeno v okolju, v katerem deluje, in s sprejetjem ustreznih ukrepov čim bolj zmanjšati njihove morebitne negativne vplive³² (Zalar, 2002, str. 67-68).

³² Določene zahteve glede spremljanja in obvladovanja tveganj opredeljuje Zakon o finančnem poslovanju v 9. členu, po katerem mora uprava podjetja zagotoviti, da podjetje redno spremlja tveganja, ki jim je izpostavljeno pri svojem poslovanju, in sprejeti ustrezne ukrepe za obvladovanje teh tveganj (Šimenc, 2003, str. 28).

6. **Management s poudarkom na odjemalcih** (angl. *customer orientation*) zahteva računovodske informacije o uspešnosti po zunanjih odjemalcih. Obenem pa tudi sili računovodstvo, da čim bolj zadovoljuje potrebe svojih (notranjih) odjemalcev. Pri tem se postavlja vprašanje izbire med notranjimi in zunanjimi računovodskimi storitvami za čim večjo učinkovitost računovodenja.
7. **Okoljski management** spodbuja poročanje o ravnanju z okoljem, ki poleg splošnih informacij o okoljevarstvenem delovanju podjetja pogosto vsebuje tudi okoljsko-računovodske teme. To so npr. merjenje finančnih oz. računovodskih prednosti izboljšanja okoljevarstvenega delovanja, merjenje stroškov uvajanja meril ravnanja z okoljem, neusklajenost z okoljevarstveno zakonodajo (Šimenc, 2003, str. 30).

Sodobne filozofije in tehnike managementa očitno spodbujajo razvoj poslovnega računovodstva v tej smeri, da **pri oblikovanju informacij za odločanje** uporablja **sodobne metode**, ki:

- so usmerjene v netradicionalne objekte spremljanja in proučevanja (npr. procesi, odjemalci, faze življenjskega cikla)
- zahtevajo dopolnjevanje tradicionalnih računovodskih informacij, usmerjenih v vrednostne (v denarju izražene) kategorije, z novejšimi, usmerjenimi v zagotavljanje vrednosti, ter z neračunovodskimi informacijami.

Gre predvsem za potrebo po **sodobnejših pristopih merjenja uspešnosti** (angl. *performance measurement*), ki se razvijajo v dveh smereh:

- posodobitev metod in tehnik za merjenje delovanja dosežkov, ki poleg tradicionalnih vključujejo tudi druge vrste izidov (kot so npr. EBIT, EBITDA, EVA in SVA)
- uporaba večdimenzionalnega pristopa (npr. BSC, Risk BSC, Performance Pyramid).

5.1.3 GLOBALIZACIJA IN INTERNACIONALIZACIJA

Vse večja globalizacija in internacionalizacija delovanja podjetij zaostrujeta zlasti problem različnosti računovodskega pripoznavanja gospodarskih kategorij med posameznimi državami oz. okolji. To povzroča težave s konsolidacijo pri poročanju za skupine multinacionalnih podjetij, poleg tega pa otežuje mednarodno primerljivost računovodskih informacij. Zato se pred računovodsko stroko postavlja zahteva za uporabo čim bolj poenotenih rešitev, kar spodbuja prizadevanja za čim širšo **neposredno uporabo mednarodnih računovodskih standardov** (v nadaljevanju MRS) ter **usklajevanje nacionalnih računovodskih standardov z MRS**. Pri tem bi opozorila na eno zanimivost. Številne študije namreč kažejo, da imajo ekonomsko razvitejše države v Evropi in Aziji (predvsem Japonska) v primerjavi s Slovenijo neprimerno več problemov pri usklajevanju njihovega tradicionalnega računovodstva s pogledi in rešitvami v MRS (Koletnik, 1998, str. 137).

Globalizacija pospešuje tudi procese prevzemov in pripojitev, ki ravno tako spodbujajo prizadevanja za harmonizacijo računovodskih standardov, kar zlasti zahtevajo matična podjetja iz tujine. Povečuje pa se tudi potreba po uporabi posebnih strokovnih znanj v zvezi z vrednotenjem podjetij in računovodskim obravnavanjem prevzemov in pripojitev.

5.1.4 DRUŽBENO-SOCIALNI PRITISKI ZA (VEČJE) POLAGANJE RAČUNOV VSEM ZAINTERESIRANIM UDELEŽENCEM

Ko so računovodje svojo aktivnost razširili na nova, netradicionalna področja, so se pokazale slabosti tradicionalnega računovodskega pristopa. Le-ta je bil namreč naravnano tako, da je v glavnem služil interesom delničarjem. Danes pa se za računovodske informacije zanimajo tudi druge družbene skupine oz. deležniki, ki jim ne zadostujejo obvezna razkritja, ki so jih podjetja zakonsko zavezana objavljati za potrebe sedanjih in potencialnih lastnikov. Te družbene skupine (kupci, konkurenti, zaposleni, upniki, lokalna skupnost, vlada itn.) želijo izvedeti še druge informacije v zvezi s poslovanjem podjetja. Gre za informacije o **družbeni dejavnosti** podjetja kot posledici ekonomske dejavnosti. Takšne informacije pa zagotavlja **računovodstvo družbene dejavnosti**, ki torej pomeni širitev računovodske teorije na področje družbene odgovornosti podjetij (Gojković, 2001, str.113).

Zgoraj omenjene družbene skupine postajajo vse bolj osveščene in zainteresirane, ne samo za uspešno, temveč tudi družbeno odgovorno delovanje podjetij, ter s tem vse bolj vplivajo na upravljanje podjetij. Poslovodstva pa se zato zavedajo nujnosti enakovrednega poročanja vsem tem različnim interesnim skupinam. To pa se odraža v razmahu prostovoljnih razkritij v računovodskih in poslovnih poročilih, ki se tako spreminjajo v **družbena poročila**. Opažamo pa tudi prizadevanja za postavitev minimalnih standardov za tovrstno družbeno odgovorno poročanje (ali kot mnogi radi rečejo “polaganje računov”) oz. za **globalno usklajeno trajnostno poročanje**, ki upošteva ekonomske, okoljske in socialne razsežnosti delovanja podjetij in vse interesne skupine.

5.1.5 DRUGI DEJAVNIKI

Poleg zgoraj naštetih dejavnikov, ki imajo nekako največji vpliv na sodobno računovodstvo in njegove spremembe, se pojavljajo še nekateri drugi, katerih vpliv mogoče ni tako močan, vendar jih vseeno ne kaže prezreti. Ti dejavniki so:

- 1. Pritiski za povečanje učinkovitosti in uspešnosti nepridobitnih organizacij in javne uprave.** Ti pritiski v zadnjih letih vse bolj naraščajo. Nepridobitne organizacije poskušajo delovati po tržnih načelih, pri vodenju teh organizacij pa se vse bolj uporabljajo orodja, prvenstveno namenjena poslovanju pridobitnih organizacij. Poleg tega se povečuje in izostruje tudi zunanji nadzor njihovega delovanja oz. zahteva po uresničevanju odgovornosti (angl. *accountability*) do vseh deležnikov. Zato se v javnem sektorju predvsem povečuje pomen sodobnega poslovnega računovodstva, v javni upravi pa tudi finančnega računovodstva.
- 2. Privatizacijski in denacionalizacijski ter drugi procesi.** Le-ti pomembno vplivajo na računovodenje v deželah, ki spreminjajo ali so spremenile družbeni red, medtem ko v ostalih deželah niso več toliko močni.
- 3. Dejavniki, ki vplivajo na računovodenje v posameznih podjetjih.** To so npr. sodobne proizvodne tehnologije, vedenjske značilnosti poslovodstva itn.

5.2 ODGOVORI NA SODOBNE IZZIVE – NAPOVED ZA PRIHODNOST

V tako hitro spreminjajočem in nestabilnem svetu ni enostavno napovedovati prihodnosti. Tako ne moremo z gotovostjo predvideti, kakšna bo prihodnost poslovnega računovodstva. Lahko pa pogledamo, kakšni so odzivi sodobne poslovno-računovodske teorije in prakse na spremembe, obravnavane v prejšnjem poglavju. Pričakujemo namreč, da bo šel prihodnji razvoj v takšni smeri.

5.2.1 METODE IN TEHNIKE PRI OBLIKOVANJU INFORMACIJ

V tabeli 2 bom povzela, kakšne spremembe se pričakujejo v praksi poslovnega računovodstva pri uporabi metod in tehnik za oblikovanje informacij.

Tabela 2: Najpomembnejših 10 metod in tehnik poslovnih računovodij v zadnjih petih in prihodnjih petih letih - rangiranje na podlagi mnenj anketiranih preizkušenih (poslovnih) računovodij v Veliki Britaniji³³ in Sloveniji.

Metode in tehnike	Rangi za zadnjih 5 let		Rangi za prihodnjih 5 let	
	v VB	v SLO	v VB	v SLO
Predračuni	1	2	1	5
Analiza odmikov	2	4	3	5
Drseče napovedi (prognoze)	3	7	4	-
Strateško poslovno računovodstvo	4	7	2	1
Vrednotenje na podlagi standardnih stroškov	5	- ³⁴	9	-
Celovito obvladovanje kakovosti (TQM)	6	-	7	2
Računovodenje dodane vrednosti	7	-	5	-
Ekonomska dodana vrednost (EVA)	8	-	10	8
Uravnoteženi sistem kazalnikov (BSC)	9	9	8	4
Procesno vrednotenje učinkov (ABC)	10	9	5	10
Ocenjevanje gibanja stroškov		1		5
Posamezni kazalniki		2		-
Analiza občutljivosti poslovnega izida		5		8
Stopenjski prispevki za kritje		5		5
Primerjalno presojanje (benchmarking)				2

Vir: Korošec, 2003, str. 154.

Vidimo lahko, da se poslovno računovodstvo v praksi odziva na zahteve sodobnih prijemov poslovanja podjetij. Med najpomembnejšimi metodami in tehnikami preizkušenih poslovnih računovodij namreč najdemo vrsto netradicionalnih. V prihodnosti pa se pričakuje še večji pomen netradicionalnih prijemov, pri čemer se napovedi britanskih in slovenskih strokovnjakov nekoliko razlikujejo. Oboji pričakujejo večjo uporabo prijemov **strateškega poslovnega računovodstva** in **BSC**, vendar v veliki Britaniji kot najpomembnejšo napovedujejo uporabo predračunov, v Sloveniji pa se povečanje pomena

³³ Vir: Burns & Yazdifar 2001, str. 34-35.

³⁴ Metoda/tehnika ni med 10 najbolj pogosto navedenimi.

pripisuje še primerjalnemu presojanju in TQM. Podobne premike pri rabi metod in tehnik napovedujejo tudi mnogi drugi viri (Korošec, 2003, str.154).

5.2.2 DELOVNE AKTIVNOSTI

V prihodnosti se pričakuje še večje širjenje delokroga poslovnih računovodij v smislu večjega vpliva na poslovanje. To je razvidno tudi iz tabele 3, v kateri prikazujem delovne aktivnosti oz. naloge, za katere poslovodni računovodje pričakujejo, da jih bodo v prihodnosti več opravljali pri svojem delu.

Tabela 3: Najpomembnejših 10 nalog poslovnih računovodij v zadnjih petih in prihodnjih petih letih – rangiranje na podlagi mnenj anketiranih preizkušenih (poslovnih) računovodij v Veliki Britaniji³⁵ in Sloveniji.

Naloge	Rangi za zadnjih 5 let		Rangi za prihodnjih 5 let	
	v VB	v SLO	v VB	v SLO
Vrednotenje dosežkov poslovanja	1	7	1	3
Nadziranje stroškov/finančne uspešnosti	2	1	2	-
Razlaganje/predstavitev odločitvenih podlag	3	3	3	2
Predračunavanje in koordiniranje planiranja	4	3	5	3
Razlaganje operativnih (izvedbenih) informacij	5	3	10	3
Izboljšanje uspešnosti poslovanja	6	- ³⁶	3	3
Uporaba/izgradnja novih informacijskih sistemov	7	8	8	10
Uresničevanje poslovne strategije	8	-	7	-
Zmanjševanje/krčenje stroškov	9	-	-	-
Vrednotenje in nadziranje naložb	10	-	-	-
Strateško planiranje/odločanje	-	-	6	3
Ustvarjanje vrednosti	-	-	8	-
Zunanje poročanje		2		-
Svetovanje vodstvu podjetja		3		1
Davčno načrtovanje in proučevanje		8		3
Diagnosticiranje ekonomskega položaja		10		2

Vir: Korošec, 2003, str. 156.

Podatki iz tabele kažejo, da se bo vloga poslovnih računovodij v podjetjih spreminjala še naprej. Mnoge strokovne institucije zato spreminjajo svoje opredelitve poslovnega računovodstva in to podpirajo še z različnimi simbolnimi spremembami. Tako je CIMA leta 2000 svojo revijo *Management Accounting* preimenovala v *Financial Management* (IMA je to storila eno leto prej). V najnovejši opredelitvi poslovnega računovodstva AICPA pa piše, da **sodobni poslovodni računovodje “ne le preoblikujejo podatkov v informacije, temveč dajejo vpogled in spreminjajo ta vpogled v strateško odločanje; pritisk je na dodajanje**

³⁵ Vir: Burns & Yazdifar 2001, str. 34.

³⁶ Naloga ni med 10 najbolj pogosto navedenimi.

vrednosti, reinženiring poslovnih procesov in podporo odločanja z drugimi orodji” (Korošec, 2003, str. 155).

5.2.3 ZNANJA, VEŠČINE IN SPOSOBNOSTI

Da bodo poslovodni računovodje lahko kos vsem (novim) nalogam, ki se od njih pričakujejo v prihodnosti, bodo morali imeti določena znanja, veščine in sposobnosti. Kako se spreminjajo zahteve glede tega, je razvidno tudi iz tabele 4.

Tabela 4: Najpomembnejših 10 znanj in veščin poslovodnih računovodij v zadnjih petih in prihodnjih petih letih – rangiranje na podlagi mnenj anketiranih preizkušenih (poslovodnih) računovodij v Veliki Britaniji³⁷ in Sloveniji.

Znanja/ veščine	Rangi za zadnjih 5 let		Rangi za prihodnjih 5 let	
	v VB	v SLO	v VB	v SLO
Analitično/razlagalna	1	7	1	8
Široko poznavanje poslovanja	2	1	3	1
Skupinsko delo	3	5	7	5
Ustno komuniciranje	4	- ³⁸	-	-
Povezovanje računovodskih in neračunovodskih informacij	5	2	4	1
Poznavanje informacijske tehnologije	6	3	2	4
Strokovno/etična	7	5	-	5
Medosebna	8	-	-	-
Predstavitvena (prezentiranja)	9	-	10	-
Komercialna	10	-	8	-
Obvladovanje sprememb	-	-	5	10
Strateško razmišljanje	-	7	5	1
Reševanje problemov	-	4	-	8
Sprejemanje odločitev	-	9	9	5
Pisno izražanje	-	9	-	-

Vir: Korošec, 2003, str. 157.

Na podlagi tabele lahko sklepamo, da se tako britanski kot slovenski poslovodni računovodje zavedajo, da se od njih v prihodnosti pričakujejo nekatera dodatna (netradicionalna) znanja in veščine. Ključnega pomena za uspešno delo bo postalo **široko poznavanje poslovanja**, razviti pa bodo morali tudi sposobnosti za **obvladovanje sprememb**, **strateško razmišljanje** in **sprejemanje odločitev**. Še naprej bo seveda pomembno poznavanje informacijske tehnologije. V skladu s tem strokovne institucije spreminjajo način izobraževanja svojih članov, to pa svetujejo tudi univerzam in drugim izobraževalnim ustanovam.

³⁷ Vir: Burns & Yazdifar 2001, str. 35.

³⁸ Znanja/veščine niso med 10 najbolj pogosto navedenimi.

5.2.4 SMERI RAZISKOVANJA NA PODROČJU POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

Področje prihodnjih raziskav poslovnega računovodstva je zelo široko in odprto. Zato bom navedla le nekatere poudarke raziskav, ki jih omenjata ameriško in angleško združenje poslovnih računovodij (IMA, CIMA – on line):

- kako lahko poslovno računovodstvo in finance najboljše prispevata k povečanju konkurenčnosti in nenehnemu izboljševanju v podjetju,
- pomembni pristopi obvladovanja stroškov in merjenja uspešnosti, ki trenutno nastajajo
- vpliv informacij, ki jih pripravlja poslovno računovodstvo, na obnašanje poslovnega in zaposlenih,
- odpori do sprememb v poslovnem računovodstvu,
- merjenje učinkovitosti notranjih procesov v internetnih podjetjih,
- poslovno računovodstvo v vladnih organizacijah,
- sprejemanje odločitev v zdravstvu: različnost stroškov in njihovo obvladovanje,
- poslovno računovodstvo in obvladovanje znanja,
- intelektualno premoženje,
- dolgoročne posledice uporabe ABC tehnik v praksi,
- pomen poslovnega računovodstva pri procesu oblikovanja in razvoja proizvodov,
- uporaba interneta v poslovnem računovodstvu itn.

SKLEP

Večina definicij poslovnega računovodstva pove, da je njegovo bistvo pripravljanje informacij, na podlagi katerih poslovodstvo odloča. Praktične raziskave kažejo, da velja povezava **boljša informacija – boljša odločitev – večja uspešnost podjetja**. Zato je za podjetje velikega pomena, da oblikuje učinkovit poslovodno-računovodski sistem, ki bo poslovodstvo oskrboval s pravimi in pravočasnimi informacijami.

Potrebe po informacijah poslovnega računovodstva pa niso obstajale vedno. Do konca 18. stoletja so namreč prevladovali lastniki-podjetniki in merilo uspeha je bilo preprosto: na koncu je moralo od prodaje ostati več denarja, kot so ga dali za vhodne proizvodne dejavnike. Z industrijsko revolucijo se je uveljavil tovarniški način proizvodnje in nastala so podjetja z zapletenejšo organizacijsko strukturo. Vse več operacij se je izvajalo znotraj podjetja, zato se je razvilo poslovodno računovodstvo, ki je dajalo informacije o stroških narejenega proizvoda ter o učinkovitosti transformacijskega procesa v podjetju. S pojavom znanstvenega managementa proti koncu 19. stoletja se je začel poudarjati pomen uporabe standardnih potroškov za lažje obvladovanje stroškov. V začetku 20. stoletja so se pojavile številne diverzificirane organizacije z geografsko razpršenimi poslovnimi enotami, katerih koordinacija je slonela na uporabi ROI. V tem času se je razvilo tudi gibljivo predračunavanje in večina ostalih postopkov poslovnega računovodstva, ki se uporabljajo še danes. Po tem se je razvoj za nekaj časa ustavil; napredovalo je predvsem akademsko raziskovanje, ki je začelo poleg ekonomskega poudarjati tudi organizacijski in vedenjski vidik poslovnega računovodstva.

V osemdesetih letih prejšnjega stoletja se je način poslovanja podjetij bistveno spremenil: konkurenca in trg sta postala svetovna, pojavili so se novi proizvodni pristopi – JIT, TQM, AMT, življenjski cikli proizvodov so se skrajšali, vse hitreje se je začela razvijati informacijska tehnologija, država je opustila urejanje nekaterih storitvenih dejavnosti. Dotedanje poslovodno računovodstvo ni več ustrezalo spremenjenim razmeram in pojavljati so se začele kritike, ki jih lahko strnemo v štiri trditve. Poslovodno računovodstvo ne zadovoljuje več potreb po informacijah za odločanje. Tradicionalne metode kalkuliranja stroškov dajejo napačne informacije o stroških proizvodov. Poslovodno računovodstvo je postalo preveč odvisno od finančnega računovodstva. Poslovodno računovodstvo ne daje dovolj informacij o zunanjem okolju.

Kritike so vzpodbudile številne odzive v smislu novih metod poslovnega računovodstva in spremembi celotne njegove podobe. Razviti so bili novi pristopi v obvladovanju stroškov, izmed katerih je najbolj popularna postala ABC metoda. Pojavili so se sodobni pristopi merjenja uspešnosti, kot so CFROI, EVA in BSC; slednji pokaže nekako najbolj uravnoteženo sliko sedanje in prihodnje uspešnosti podjetja s štirih vidikov. Poudarjati pa se je začel tudi strateški pomen poslovnega računovodstva. Strateško poslovodno računovodstvo podjetju pomaga pri razvijanju in uresničevanju poslovne strategije. Tako poslovodni računovodje niso več le posredovalci informacij, temveč postanejo sestavni del

procesa odločanja, postanejo poslovni partnerji, ki imajo tesne vezi z osebjem iz drugih oddelkov. Od njih pa se zato zahtevajo nova znanja in pričakuje opravljanje netradicionalnih računovodskih nalog.

Tudi pri nas ima poslovodno računovodstvo dolgoletno tradicijo, ki pa je vseeno krajša kot drugje v svetu. Teoretska izhodišča slovenskega poslovodnega računovodstva je leta 1969 na II. simpoziju o sodobnih metodah v stroškovnem računovodstvu postavil Ivan Turk. Temu so sledili mnogi prispevki ostalih domačih avtorjev s tega področja. Kljub temu je bilo v slovenskih podjetjih do osamosvojitve poslovodno računovodstvo precej zapostavljeno. Po prehodu na tržno gospodarstvo pa so tudi naša podjetja začela uvajati poslovodno računovodstvo. Le-to po svoji razvitosti trenutno še nekoliko zaostaja za prakso tujih podjetij (kar je razumljivo zaradi časovnega zamika), vendar se razmere izboljšujejo, o čemer priča tudi raziskava Slovenskega inštituta za revizijo.

Razvoj poslovodnega računovodstva se vsekakor ni ustavil. Razmere na področju poslovanja podjetij se še naprej in vse hitreje spreminjajo. Nadaljnji razvoj v informacijski tehnologiji, sodobne filozofije managementa, družbeno-socialni pritiski za širše poročanje vsem deležnikom ter drugi dejavniki, vplivajo na spreminjanje poslovodnega računovodstva v prihodnosti. Trendi nakazujejo, da poslovodni računovodje ne bodo več le “žvečilci števil”, temveč bodo opravljali vse več netradicionalnih nalog. V izobraževanju bo zato poudarek na pridobivanju strateškega načina razmišljanja ter analitičnih sposobnosti, veliko vlogo pa bo igralo tudi poznavanje poslovanja podjetja in informacijske tehnologije. Prihodnje raziskave bodo med drugim zajemale povezavo poslovodnega računovodstva z “novostmi”, kot so internet, intelektualno premoženje, obvladovanje znanja, nekatere vedenjske vidike poslovodnega računovodstva ter njegov naraščajoči pomen v nepridobitnih organizacijah.

LITERATURA

1. Bromwich M., Bhimani A.: Management Accounting: Pathways to Progress. Management Accounting, London, 72(1994), 5, str. 44.
2. Burns J., Yazdifar H.: Tricks or treats? Financial Management, London, March 2001, str. 33-35.
3. Busco C., Riccaboni S., Scapens R.: Culture vultures. Financial Management, London, March 2001, str. 30-32.
4. Čingula M., Klačmer M.: Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2003, 8, str. 20-25.
5. Clarke P. J.: The old and the new in management accounting. Management Accounting, London, 73(1995), 6, str. 46-51.
6. Cooper R., Kaplan R.S.: How Cost Accounting Distort Product Costs. Management Accounting, Montvale, 69(1988), 10, str. 20-27.
7. Čadež S.: Pomen računovodskih informacij za doseganje strateških ciljev slovenskih podjetij. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 106 str.
8. Drury C.: Management and Cost Accounting. Third edition. London: Chapman & Hall, 1992. 874 str.
9. Erent M.: Razvoj in trendi poslovnega računovodstva. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 47 str.
10. Fijavž P.: Pomen neračunovodskih informacij za odločanje. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 61 str.
11. Gering M.: Activity based costing: Focusing on what counts. Management Accounting, London, 77(1999), 2, str. 20-21.
12. Gojković B.: Teoretične podlage za diferenciranje računovodskih rešitev. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 305 str.
13. Hočevar M.: Sodobne rešitve pri obvladovanju stroškov. Zbornik 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: ZES in ZRFRS, marec 2001, str. 167-182.

14. Hočevar M.: Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode. IKS, Ljubljana, 2002, 11, str. 85-96.
15. Hreljac B.: Izvješća menadžerskog računovodstva. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2003, 4, str. 55-59.
16. Hreljac B.: Računovodstvo u funkciji mjerenja bogastva za dioničare. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2003a, 8, str. 15-19.
17. IFAC: International Management Accounting Practice Statement. New York: FMAC. Poslovodno računovodstvo. Revizor, Ljubljana, 8(1997), 1-10 (prevod objavljenih v nadaljevanjih).
18. Innes J.: Management accounting trends. Management Accounting, London, 77(1999), 5, str. 40-41.
19. Johnson H.T., Kaplan R.S.: Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Boston: Harvard Business School Press, 1987. 269 str.
20. Johnson H.T., Kaplan R.S.: The Rise and Fall of Management Accounting. Management Accounting, Montvale, 68(1987a), 7, str. 22-30.
21. Kavčič S.: Upravljalno računovodstvo danes in jutri. Zbornik 26. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: ZES in ZRFRS, marec 1994, str. 69-79.
22. Kavčič S.: Problemi poslovnih poročil iz računovodstva. Zbornik 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: ZES in ZRFRS, marec 1997, str. 305-317.
23. Kavčič S.: Pogled na razvoj slovenske teorije in prakse na področju računovodstva v času naših 30 simpozijev. Zbornik 30. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: ZES in ZRFRS, marec 1998, str. 117-130.
24. Kavčič S.: Trendi v računovodstvu v svetu in pri nas. Posvet podiplomcev EF. Ljubljana: CISEF, 1998a, 12 str.
25. Kavčič S., Koželj S., Odar M.: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 9(1998), 3, str. 40-57.
26. Kavčič S., Koželj S., Odar M.: Računovodstvo v Sloveniji. Zbornik 35. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: ZES in ZRFRS, marec 2003, str. 161-178.

27. Kelhar P.: Računovodska etika v spremenljivem poslovnem okolju. *Revizor*, Ljubljana, 14(2003), a, str. 44-107.
28. Kolar I.: Koristi od strateškega računovodstva. *Revizor*, Ljubljana, 10(1999), 10, str. 32-57.
29. Koletnik F.: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 453 str.
30. Koletnik F.: Sedanji izzivi za slovensko računovodsko teorijo in prakso. Zbornik 30. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: ZES in ZRFRS, marec 1998, str. 131-152.
31. Korošec B.: Računovodski vidik dodane vrednosti. Zbornik 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: ZES in ZRFRS, marec 2001, str. 103-118.
32. Korošec B.: Računovodstvo danes. Zbornik 35. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: ZES in ZRFRS, marec 2003, str. 143-160.
33. Lutar Skerbinjek A.: Povezave med računovodskimi in neračunovodskimi informacijami. Organizacija, Ljubljana, 2002, 7, str. 423-430.
34. Oliver L.: Accountants as Business Partners. *Management Accounting*, Montvale, 72(1991), 12, str. 40-43.
35. Pučko D.: Strateško upravljanje. 2. izdaja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 399 str.
36. Recent developments in management accounting. *Management Accounting*, London, 73(1995), 1, str. 5.
37. Roles Changing for Management Accountants. *Journal of Accountancy*, New York, 188(1999), 5, str. 17.
38. Siegel G., Sorensen James E.: Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession. Montvale: Institute of Management Accountants, 1999. 101 str.
39. Šimenc B.: Pomen neračunovodskih informacij v letnem poročilu gospodarske družbe. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 38 str.
40. Šink D.: Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladovanju stroškov v slovenskih podjetjih. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 98 str.

41. Taurer M.: Razvoj računovodstva v anglosaškem svetu in pri nas. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 45 str.
42. The changing role of the management accountant and its implications for qualification development. *Management Accounting*, London, 76(1998), 8, str. 68-69.
43. Turk I.: Pojemovni okvir računovodstva. *Revizor*, Ljubljana, 6(1995), str. 63-72.
44. Turk I.: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000. 1083 str.
45. Turk I. et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841 str.
46. Turk I., Kavčič S., Kokotec-Novak M.: Poslovodno računovodstvo. Dopolnjena izdaja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 856 str.
47. Zalar K.: Računovodske informacije iz letnih izkazov za potrebe odločanja. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 101 str.
48. Ward K.: Accounting for a "sustainable competitive advantage". *Management Accounting*, London, 71(1993), 9, str. 36.

VIRI

1. CIMA (Chartered Institute of Management Accountants): Research in progress. [URL: <http://www.cimaglobal.com/main/about/researchdevelopment/inprogress/>], 2.10.2003.
2. IMA (Institute of Management Accountants): Call for Research. [URL: <http://www.imanet.org/ima/sec.asp?TRACKID=&CID=856&DID=1463&VID=1>], 2.10.2003.
3. Kodeks računovodskih načel. *Revizor*, Ljubljana, 6(1995), 2/3, str. 43-76.