

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

MARKO MOHAR

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**OBLIKOVANJE SISTEMA URAVNOTEŽENIH KAZALNIKOV
ZA IZBRANO PODJETJE**

Ljubljana, september 2015

MARKO MOHAR

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Marko Mohar, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtor diplomskega dela z naslovom Oblikovanje sistema uravnoteženih kazalnikov za izbrano podjetje, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem dr. Markom Hočevarjem.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v diplomskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobil vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisal;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega diplomskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 9. 9. 2015

Podpis avtorja:_____

KAZALO VSEBINE

UVOD	1
1 TRADICIONALNO MERJENJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA	2
1.1 Nosilci odločanja (management)	3
1.2 Poročila o poslovanju	5
1.3 Nagrajevanje managementa na podlagi uspešnosti.....	11
2 URAVNOTEŽENI SISTEM KAZALNIKOV	12
2.1 Poslanstvo, vrednote, vizija in strategija	14
2.2 Zgodovina nastanka uravnoveženega sistema kazalnikov	19
2.3 Uravnoveženi sistem kazalnikov	23
2.4 Prednosti in slabosti	27
3 PREDLOG UVAJANJA SISTEMA URAVNOTEŽENIH KAZALNIKOV V DRUŽBI X.....	30
3.1 Predstavitev trgovske družbe X	30
3.2 Preoblikovanje strategije v dejanja v trgovski družbi X	32
3.2.1 Finančni vidik	33
3.2.2 Vidik poslovanja s strankami.....	34
3.2.3 Vidik notranjih poslovnih procesov.....	36
3.2.4 Vidik učenja in rasti	37
3.3 Usklajevanje podjetja s strategijo	38
3.4 Strategija kot vsakodnevno delo	41
3.5 Nagrajevanje v družbi na podlagi BSC	41
3.6 Spremljanje	42
SKLEP	44
LITERATURA IN VIRI	45

KAZALO TABEL

Tabela 1: <i>Matrika finančnega vidika</i>	33
Tabela 2: <i>Matrika vidika poslovanja s strankami</i>	35
Tabela 3: <i>Matrika vidika notranjih poslovnih procesov</i>	36
Tabela 4: <i>Matrika vidika učenja in rasti</i>	38
Tabela 5: <i>Matrika BSC družbe</i>	40

KAZALO SLIK

<i>Slika 1: Ogrodje za celovito poročanje</i>	11
<i>Slika 2: Preoblikovanje poslanstva v zeleni rezultat</i>	15
<i>Slika 3: Zgodovinski razvoj uravnoteženega sistema kazalnikov</i>	21
<i>Slika 4: Uravnoteženi sistem kazalnikov kot strateški okvir delovanja</i>	24
<i>Slika 5: Sestava uravnoteženega sistema kazalnikov</i>	26
<i>Slika 6: Primer nadzorne plošče za spremljanje uravnoteženega sistema kazalnikov</i>	43

UVOD

Uprava podjetja (management) potrebuje informacije, s katerimi želi meriti svojo uspešnost. Večinoma pridobiva podatke za merjenje in ugotavljanje uspešnosti iz računovodstva. Mednarodni računovodski standardi poročanja (Mednarodni standardi računovodskega poročanja MSRP, 2008) navajajo, da so računovodski izkazi urejene predstavitve finančnega stanja in finančne uspešnosti podjetja. Informacije iz računovodstva prihajajo z zamikom in večinoma niso usmerjene v prihodnost. Managementu so v pomoč bolj pri taktičnih kot pa strateških odločitvah. Tako merjenje uspešnosti spodbuja managerje bolj k učinkovitem kot pa k uspešnemu poslovanju, saj je učinkovito poslovanje največkrat merilo nagrajevanja managementa. S preходом iz industrijske v informacijsko družbo se je spremenil tudi pojem uspešnosti poslovanja. Da se management družbe bolje poveže s svojimi vlagatelji, kupci in z drugimi deležniki pri poslovanju, mora uspešno udejanjati svojo poslovno strategijo (pot k svoji viziji) in s tem dosegati zastavljene cilje, ki niso samo kratkoročni, temveč tudi dolgoročni. Take okoliščine zmanjšujejo pomembnost kratkoročnih finančnih kazalnikov uspešnosti (kot je dobiček) in zahtevajo uvedbo nefinančnih kazalnikov, ki merijo učinkovitost posameznih delov poslovnega procesa (ugotoviti, kaj storiti za uspešno poslovanje). Kot meni Tekavčičeva (2002, str. 681), verjetno najcelovitejše managersko orodje za presojanje uspešnega poslovanja je uravnoteženi sistem kazalnikov. Podjetja uravnoteženi sistem kazalnikov potrebujejo za dolgoročno izvajanje svoje strategije.

V diplomskem delu se ukvarjam s sedanjo komunikacijo (prikazom uspešnosti) managementa z drugimi deležniki v poslovnem procesu (z vlagatelji, s kupci, z dobavitelji, zaposlenimi itd.). Podjetja komunicirajo predvsem na podlagi letnih poročil (zunanjih deležniki) in internih poročil (notranjih deležniki), ki so večinoma sestavljena iz izvedenih računovodskih informacij. Podati želim predlog podjetju, kako naj sestavi ključne kazalnike na podlagi uravnoteženega sistema kazalnikov ter s tem zagotovi dolgoročno uspešnost in izvajanje svoje poslovne strategije. S sestavo strateškega okvira poslovanja in s preprosto grafično predstavitvijo kazalnikov uspešnosti želim prikazati uporabnost uravnoteženega sistema kazalnikov.

Teoretični del diplomskega dela sem oblikoval iz virov, kot so domača in tuja literatura ter internetni viri. Sestavljajo ga tri poglavja. V prvem poglavju obravnavam management kot nosilca odločitev, ukvarjam se s poročili, ki jih management predstavlja o svojem poslovanju ter nagrajevanju na podlagi uspešnosti. V drugem poglavju predstavljam uravnoteženi sistem kazalnikov. V tretjem poglavju pa podajam praktični predlog, kako postati strateško usmerjeno podjetje, kako z vpeljavo zavedanja poslovne strategije na vseh ravneh podjetja postati dolgoročno uspešnejši, kakšne so možnosti spremljanja rezultatov in posledično nagrajevanja zaposlenih na podlagi uravnoteženega sistema kazalnikov.

Obravnavam trgovsko družbo, ki večji del svojih prihodkov pridobiva s prodajo tobačnih izdelkov. Prikazati želim, kako naj družba z novo oblikovano strategijo postane še uspešnejša in manj odvisna od trošarinskih izdelkov.

V sklepu diplomskega dela so strnjene vse ugotovitve, ki sem jih pridobil s sestavljanjem in z vpeljavo uravnoteženega sistema kazalnikov v podjetju. Poskušam tudi ugotoviti prednosti in slabosti takega sistema. Predstavim tudi pasti, ki prežijo pred vsako uvedbo uravnoteženega sistema kazalnikov v katerokoli podjetje.

1 TRADICIONALNO MERJENJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA

Kot navaja Tekavčičeva (2002, str. 665–667), so informacije o uspešnosti poslovanja bistvene pri sprejemanju poslovnih odločitev. Izhajanje iz temeljnega ekonomskega problema v procesu gospodarjenja nas privede do tradicionalnega pojmovanja uspešnosti poslovanja. Temeljni ekonomski problem je omejenost dobrin, s katerimi ljudje zadovoljujemo svoje potrebe, gospodarjenje pa je zavestna človekova dejavnost, usmerjena v reševanje tega problema. Problem kot organizirana družba rešujemo tako, da dobrine ustvarjamo – proizvajamo. V sodobnem gospodarstvu ustvarjanje – proizvodnje poteka v podjetjih, temeljnih celicah gospodarjenja, kjer dobrine nastajajo ob sodelovanju vseh prvin poslovnega procesa (Možina et al., 2002, str. 667):

- predmetov dela,
- delovnih sredstev,
- dela,
- storitev.

Preudarno gospodarjenje je nujno tudi s poslovnimi prvinami. Uspešno gospodarjenje z dobrinami je bistvo uspešnega poslovanja. Uspešnost poslovanja je torej odgovor na vprašanje, kako se uresničuje temeljno načelo gospodarjenja:

- doseči dani rezultat (učinek) z minimalnimi žrtvami (minimalno možno porabo sredstev);
- z danimi žrtvami (z danimi sredstvi) doseči maksimalni možni rezultat.

Uspešnost poslovanja lahko izrazimo z delnimi merami uspešnosti ali s kazalniki uspešnosti poslovanja, ki so (ibid., str. 665–672):

- **produktivnost dela** – naturalno merilo uspešnosti; izračunana je z razmerjem med proizvedeno količino poslovnih učinkov in vloženim delom zanjo;

- **ekonomičnost** v primerjavi s produktivnostjo, ki ustvarjene poslovne učinke primerja s porabo potrebnega delovnega časa, ustvarjene poslovne učinke primerja s porabo vseh prvin poslovnega procesa;
- **rentabilnost**, ki je opredeljena z razmerjem med dobičkom in zanj vloženim povprečnim kapitalom, torej z dobičkonosnostjo kapitala.

Podjetja informacije potrebujejo za odgovore na svoja strateška vprašanja in tudi pri sprejemanju taktičnih odločitev. Podoba podjetja in njegovega vodstva v javnosti se oblikuje na podlagi informacij o uspešnosti poslovanja podjetja. Vse to so razlogi, ki narekujejo kakovost informacij o doseganju uspešnosti poslovanja. Posledično, kot navaja Tekavčičeva (2002, str. 665), morajo informacije zagotoviti zanesljivo presojo uspešnosti poslovanja in omogočiti, da bodo dejavnosti, ki bodo temeljile na njih, logične in dolgoročno ekonomsko upravičene.

Kot navaja Nagode (2010, str. 1), podjetja že od začetkov podjetništva merijo svojo uspešnost. Tako si namreč zagotavljajo povratne informacije, ki vplivajo na lastno učenje, vedenje, delovanje in odločanje zaposlenih. Informacije omogočajo primerjavo s tekmeci, odkrivajo področja za izboljšanje in nakazujejo potencialna razvojna področja. Različne študije potrjujejo, da so podjetja, ki merijo uspešnost svojega poslovanja, uspešnejša od tistih, ki takih meritev ne izvajajo. Kot meni Drucker (2004, str. 175), se pogled na uspešnost poslovanja spreminja z razvojem, s spreminjanjem poslovnega okolja in z načinom poslovanja. Prav tako se spreminja merjenje uspešnosti poslovanja in zaradi tega poteka oblikovanje računovodskih sistemov, ki upoštevajo take spremembe.

Teorija, da morajo podjetja delovati izključno v kratkoročnem interesu delničarjev, ni primerna in jo je prav gotovo treba popraviti. Delničarje zanimajo kratkoročne koristi, prav tako pa tudi ekonomska korist čez 20 do 30 let. Podjetja morajo vse bolj zadovoljevati interese svojih umskih delavcev, da jih bodo lahko privabila in zadržala ter omogočila njihovo visoko produktivnost. Ravnotežje med kratkoročnimi rezultati ter dolgoročnim blagostanjem in preživetjem je bistveno za podjetja. To pomeni, da se je treba naučiti razviti nove koncepte o pomenu »uspešnosti za podjetja«. Podjetja bodo morala še enkrat pretehtati pomen uspešnosti. V preteklosti je bil pomen uspešnosti očiten in preprost. Določiti je treba nove strategije, ki temeljijo na novih definicijah uspešnosti (Drucker, 2001, str. 66).

1.1 Nosilci odločanja (management)

»Sodobno idealno podjetje je agent (pooblaščen predstavnik) družbe, konkretizirane v osebi lastnika, ki v razmerah popolne konkurence (ali nepopolne) pretvarja proizvodne faktorje v proizvode in storitve, pri čemer racionalno stremi k maksimizaciji čistega dohodka (dobička)« (Bajt & Štiblar, 2002, str. 329).

V podjetju, ki je pravna oseba, ima vodstvo (management) pooblastilo, da deluje v imenu podjetja. Na začetku so bili lastniki hkrati tudi managerji, sčasoma pa sta se funkciji razdelili. Tako z managementom sklenejo pogodbe lastniki, sam pa sklepa pogodbe v imenu lastnikov z drugimi sodelavci v podjetju. Management je nagrajen za uspešnost poslovanja podjetja in lojalnost do lastnikov. Tu gre za organizacijo s hierarhičnim nadzorom in verigo delovnih pogodb od najvišjih do najnižjih zaposlenih. Pri najnižjih zaposlenih gre običajno za kolektivne, pri managerjih pa za individualne delovne pogodbe. Kot navajata Bajt in Štiblar (ibid., str. 330), so managerji agenti, ki delujejo v korist lastnikov (principalov). Pri definiciji koristi v odnosu principal – agent pride dostikrat do navzkrižja interesov. Njuni funkciji sta ločeni tako, da lastnik podjetja – principal nadzira alokacijo sredstev in nosi tveganje, management – agent pa je zadolžen zgolj za upravljavsko funkcijo. Lastniki naj bi težili k čim večjemu dobičku, po drugi strani pa naj bi se managerji usmerjali k drugim ciljem, kot so velikost družbe, višje plače, stabilnost, družbeni ugled in socialni vidiki. Načinov nadzora managerjev na strani lastnikov je več vrst. Manjše število dejavnih lastnikov naj bi bilo boljše kot veliko število majhnih, razpršenih in neusklajenih lastnikov. Večji lastniki naj bi vlagali kapital samo v eno podjetje, saj bi s tem znižali stroške kontrole, seveda pa s tem povečujejo tveganje potencialne izgube, ki je pri razpršenem investiranju manjše. Managerje lastništvo v podjetju spodbuja k boljšemu in bolj v korist lastnikov usmerjenemu upravljanju. Lastniki neuspešne (neubogljive) managerje lahko odpustijo ali prodajo delnice podjetja (ibid., str. 329, 330).

V anglosaksonskem modelu lastniki nadzorujejo podjetje posredneje (angl. *off hands*), v glavnem na kapitalskem trgu, kjer prodajo njegove delnice, če rezultati (dividende, stopnje dobička, angl. *return on equity* – ROE) niso zadovoljivi. Lastniki so neposredno udeleženi v upravi podjetja (angl. *board*) skupaj z managerji. Pravica do nadzora (angl. *control right*) ter pravica do tveganja in nagrade za tveganje (angl. *residual rights*) so domene lastnikov, pravica do odločanja (angl. *decision rights*) pa zlasti domena managerjev.

V evropskem kontinentalnem modelu podjetja so managerji ločeni od predstavnikov lastnikov – nadzornega sveta (nem. *Aussichtsrat*). Prvi odloča, drugi pa zgolj nadzirajo glavne poslovne odločitve. Lastniki se zato v poslovanje podjetja vpletejo neposredneje (angl. *hands on*). Kapitalski trg ni edina povezava z lastniki. V kontinentalnem modelu so pri lastništvu v veliki meri prisotne tudi banke, zavarovalnice in različni skladi. Zato je v kontinentalnem sistemu (podoben je japonskemu) medsebojno (križno) lastništvo med podjetji in finančnimi institucijami prisotno, v anglosaškem sistemu pa ne (ibid., str. 330, 331).

Podjetja se ukvarjajo z različnimi dejavnostmi, in sicer s proizvodanjem in prodajanjem proizvodov – proizvodno podjetje; z nakupovanjem in s prodajanjem blaga – trgovsko

podjetje; z opravljanjem in s prodajanjem storitev – storitveno podjetje. Vsem podjetjem je ne glede na predmet dejavnosti poslovnih sistemov in njihov cilj delovanja skupno to, da jih organizirajo in vodijo ljudje. Kakšno bo ravnanje in delovanje podjetij v prihodnosti, ni mogoče natančno določiti, saj so izpostavljena nenehnim vplivom okolja, kot so konkurenca, država, razmere gospodarjenja in podobno. Sestavljena so iz več podsistemov. **Celovit poslovni sistem** lahko razčlenimo na **izvajalni in managerski podsistem** in na **informacijski podsistem**, ki posreduje med njima. Za odločanje in usklajevanje o vseh dejavnostih zunaj vidnega poslovnega procesa v podjetju skrbi managerski podsistem. Odločanje in usklajevanje sta sestavna dela štirih managerskih funkcij: funkcije načrtovanja, funkcije organiziranja, funkcije vodenja in funkcije nadziranja. Managerske funkcije pa lahko nemoteno delujejo, če jim je na voljo dovolj informacij. **Informacijski podsistem** jih oskrbuje z nekvantitativnimi in s kvantitativnimi informacijami. Obe vrsti informacij sta pomembni za odločanje. Informacijski podsistem je v podjetju organiziran zato, da iz podatkov oblikuje informacije. Informacijski podsistem obsega štiri funkcije obravnavanja podatkov (Hočevar & Jaklič, 1999, str. 11–13):

- obravnavanje podatkov o preteklosti,
- obravnavanje podatkov o prihodnosti,
- nadziranje obravnavanja podatkov,
- analiziranje podatkov.

Računovodski informacijski sistem je osrednji del informacijskega podsistema, ki vrednostno spremlja in preučuje poslovanje celotnega podjetja. Informacije, ki jih zagotavlja računovodstvo, so pomemben del informacij, ki jih management potrebuje za odločanje.

Tako kot se je spremenilo poslovanje podjetij, se bo moralo tudi računovodstvo v prihodnosti bolj usmeriti v oblikovanje informacij za notranje odločanje v podjetjih. Odgovornost in prizadevanja managementa morajo zajemati vse, kar kakor koli vpliva na uspešnost podjetja, ne glede na to, ali je to v notranjem ali zunanjem okolju, in ne glede na to, ali je pod nadzorom podjetja ali popolnoma zunaj njegovega nadzora (Drucker, 2001, str. 48).

1.2 Poročila o poslovanju

Uspešnost poslovanja se tradicionalno presoja z računovodskimi kategorijami, kot so dobiček, prihodki, odhodki itd., ki jih običajno zasledimo v računovodskih poročilih. S poročili o poslovanju podjetij se obveščajo različne vrste uporabnikov. Slovenski računovodski standard 30 (Slovenski računovodski standardi, 2006, str. 253) govori o računovodskem informiranju. Uporablja se za sestavljanje računovodskih poročil za zunanje in notranje uporabnike.

Notranji uporabniki računovodskih informacij so:

- izvajalci posameznih nalog v podjetju, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja;
- poslovodstvo v podjetju od najnižje ravni do uprave (ravnateljstva);
- upravljalni in nadzorni organi v podjetju;
- zaposleni v podjetju.

Zunanji uporabniki računovodskih informacij so:

- lastniki podjetja, ki niso člani njegovih upravljalnih in (ali) nadzornih organov (tudi možni vlagatelji);
- posojilodajalci (zlasti dajalci dolgoročnih in tudi kratkoročnih posojil);
- dobavitelji (zlasti dajalci dolgoročnih blagovnih in tudi kratkoročnih kreditov);
- kupci (zlasti glavni stalni kupci);
- država in javnost (tudi tekmeci).

Za poenoteno obliko prikazovanja računovodskih kategorij organizacij se uporabljajo Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS), ki združujejo domače teorije z mednarodnimi. Poenoteni so z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP) in direktivami Evropske unije. Posebnost SRS je tudi v tem, da računovodenje obravnavajo kot celoto za vse potrebe podjetja, tako notranje kot zunanje. Obravnavajo finančno, stroškovno in poslovodno računovodstvo. Za finančno in stroškovno računovodstvo je v SRS namenjen osrednji del, to je knjigovodenje. Finančno in stroškovno računovodstvo praviloma spremljata poslovne dogodke, izražene v denarju. Kadar pa je v ospredju poslovodni vidik računovodstva, se ukvarjajo z računovodskimi informacijami, ki so v naravnih merskih enotah izraženi podatki. Zato je računovodstvo s poslovodnega vidika načrtovanje, merjenje in oblikovanje podatkov informacijskega sestava, ki vplivajo na dejavnosti poslovodstva, potrebne za uresničevanje strategije podjetja ter doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev, da bi se povečala vrednost podjetja. Poslovodno računovodstvo kot poslovodni informacijski sistem zato zajema denarno in v naravnih merskih enotah izražene podatke o dejavnostih organizacije, proizvodnih enotah, proizvodih, storitvah, kupcih, procesih, zaposlenih, tehnologiji, dobaviteljih in tekmecih. SRS niso usmerjeni zgolj v zunanje računovodsko poročanje o dosežkih v preteklosti tako kot MSRP. Za notranje poročanje v SRS ni podanih natančnih opredelitev, ker je notranje poročanje odvisno od potreb in zahtev v posameznem podjetju. V njih so obravnavane le splošne podlage za notranje poročanje, ki se načeloma ne razlikujejo od splošnih podlag za zunanje poročanje (ibid., str. 7).

Računovodska poročila so lahko obdobjna ali občasna. Obdobjna se predlagajo uporabnikom v določenih časovnih presledkih (na primer četrtno), vsebujejo pa ustaljene računovodske podatke in (ali) računovodske informacije, ki se nanašajo na taka

obdobja. Občasna računovodska poročila se izdelujejo v časovnih presledkih, ki niso določeni. Taka so poročila za posebne namene.

Kot je navedeno v SRS, so računovodska poročila lahko pobudna, nadzorna ali informativna, kar je odvisno od vsebine informacij. Pobudna poročila so namenjena uporabnikom, ki sodelujejo pri odločanju o načrtovanju, pripravljanju izvajanja in izvajanju. Nadzorna poročila so namenjena uporabnikom, ki sodelujejo pri odločanju o nadziranju ali pripravljanju izvajanja. Informativna računovodska poročila pa so namenjena uporabnikom, ki morajo biti le na splošno informirani, a ne sodelujejo pri odločanju (ibid., str. 253).

Dodatno je v MSRP navedeno, da so računovodski izkazi urejene predstavitve finančnega stanja in finančne uspešnosti podjetja. Cilj računovodskih izkazov je korist pri odločanju širšega kroga uporabnikov, saj kažejo informacije o finančnem stanju, finančni uspešnosti in denarnih tokovih podjetja. Računovodski izkazi prikazujejo tudi rezultate skrbništva nad sredstvi, ki so zaupana poslovodstvu. Računovodski izkazi morajo dajati informacije o:

- sredstvih,
- obveznostih,
- lastniškem kapitalu,
- prihodkih in odhodkih, tudi dobičkah in izgubah,
- drugih spremembah lastniškega kapitala,
- denarnih tokovih v podjetju.

Take informacije so skupaj z informacijami v pojasnilih k računovodskim izkazom uporabnikom računovodskih izkazov v pomoč pri napovedovanju denarnih tokov v podjetju ter zlasti pri opredelitvi časa in gotovosti (Mednarodni standardi računovodskega poročanja MSRP, 2008).

Zunanji uporabniki računovodskih poročil so predvsem davčni organi, banke, lastniki, notranji uporabniki ter nadzorni svet, uprava, poslovodstva posameznih odvisnih družb in drugo poslovodstvo nižjih ravni. Obračunska računovodska poročila so poročila o uresničenih dogodkih, predračunska računovodska poročila (računovodski predračuni) pa so poročila o načrtovanih dogodkih ali poslih. Najpomembnejša obračunska poročila so letni ali medletni računovodski izkazi, kot so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala in pojasnila postavk v teh računovodskih izkazih. Med najpomembnejšimi računovodskimi predračuni pa so predračunski računovodski izkazi, vključeni v letni ali večletni poslovni načrt podjetja. Računovodski predračuni so običajno sodilo pri primerjavi z doseženimi rezultati; ti so namenjeni nadziranju spremljanja poznejših doseženih izidov z načrtovanimi. Zato je pomembno, da je metodika računovodskega predračunavanja usklajena z metodiko istovrstnega računovodskega

obračunavanja. Če take metodike ne zagotovimo, ne moremo presoјati uspešnosti dosežkov glede na načrte ter primerjati predračunskih in obračunskih računovodskih izkazov. Računovodska poročila za zunanje uporabnike so predpisana poročila. Po Zakonu o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD) so to letna računovodska poročila, po Zakonu o trgu vrednostnih papirjev so poleg teh tudi vmesna poročila (medletna poročila). Pripravljena morajo biti v skladu z računovodskimi standardi in drugimi predpisi (Podbevšek, 2014, str. 1, 2).

V letnem poročilu družbe so zajeti vsi pomembnejši poslovni dogodki obravnavanega leta, ključni vplivi na poslovanje, kazalniki poslovanja, ključne ugotovitve tistega leta in načrti za prihodnje leto. V računovodskem delu pa so vsi predpisani računovodski izkazi s pojasnili in z računovodskimi usmeritvami.

Vsi poslovni subjekti morajo voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti v skladu z ZGD in s SRS ali z MSRP. Poslovno leto je lahko drugačno od koledarskega leta. V treh mesecih po koncu poslovnega leta je treba zaključiti poslovne knjige in sestaviti letno poročilo (Zakon o gospodarskih družbah ZGD-1, Uradni list RS, št. 42/2006).

Letno poročilo je sestavljeno iz:

- bilance stanja,
- izkaza poslovnega izida,
- izkaza denarnih tokov,
- izkaza gibanja kapitala,
- priloge s pojasnili k izkazom in
- poslovnega poročila.

Poslovno poročilo mora vsebovati vsaj pošten prikaz razvoja in izidov poslovanja družbe ter njenega finančnega položaja, vključno z opisom bistvenega tveganja in negotovosti, ki jim je družba izpostavljena (ibid.).

V predpisanih izkazih so tudi računovodski kazalniki, ki so sestavljeni iz podatkov, pridobljenih v računovodstvu. Take kazalnike izračuna in predstavi računovodstvo, ker so sestavni del letnega računovodskega poročila, ki pojasnjuje računovodske izkaze. Iz bilance stanja in izkaza poslovnega izida kazalnike sestavimo za potrebe po finančnem in gospodarskem presojanju. V SRS 29 – Računovodsko proučevanje (računovodsko analiziranje) – so kazalniki razdeljeni na (Slovenski računovodski standardi, 2006):

- kazalnike stanja financiranja (vlaganja),
- kazalnike stanja investiranja (naložbenja),
- kazalnike vodoravnega finančnega ustroja,

- kazalnike obračanja,
- kazalnike gospodarnosti,
- kazalnike donosnosti,
- kazalnike dohodkovnosti in
- kazalnike finančne tokovnosti.

Kazalniki so lahko medsebojno povezani, tako da je posamezni kazalnik pojasnjen z drugimi kazalniki (Turk, Kavčič, Kokotec Novak, Koželj & Odar, 2004, str. 654, 655).

Z računovodskim predračunavanjem obdelujemo podatke, izražene v denarni merski enoti. Vendar računovodsko predračunavanje ne zajema celotnega predračunavanja, ki ga potrebuje podjetje. Računovodsko predračunavanje se uporablja tako za notranje kot tudi zunanje uporabnike. Računovodski predračuni, ki so pomembni za celotno podjetje v povezavi z drugimi, so sestavina finančnega računovodstva, računovodski predračuni, temelječi na notranjem delovanju podjetja, pa so sestavina stroškovnega računovodstva. Pri računovodskih predračunih zlasti stroškovnega računovodstva je pomembna tudi njegova odločevalna vloga, kadar so pripravljeni neposredno za odločanje posloводства (Slovenski računovodski standardi, 2006).

Za nadgradnjo zakonsko predpisanim in priporočanim računovodskim poročilom podjetja in druge organizacije informirajo deležnike tudi s **celovitim poročanjem**. Številna podjetja so ugotovila, da njihovi deležniki potrebujejo tudi dodatne informacije glede njihovega poslovanja. Celovito poročanje vključuje tudi družbeno odgovornost podjetij z njihovo strategijo. Vsebina poročanja mora povezovati poslovni model s strategijo ter možnosti za prihodnje ustvarjanje vrednosti in obrambo pred tveganjem. Okoljska in socialna vprašanja ter vprašanja upravljanja čedalje bolj vplivajo na sposobnost podjetij, da delujejo in ustvarjajo dobiček. Celovito poročanje je podpora za razumevanje delničarjev, kako se podjetje spopada s temi izzivi. Od 250 največjih podjetij jih 95 odstotkov izdeluje in objavlja celovito poročilo o poslovanju (Integrated reporting, 2015).

Poročanje podjetij o poslovanju (korporativno poročanje) je v obdobju zloma finančnih sistemov in globalne gospodarske krize ter ob naraščajoči skrbi za okolje vse pomembnejši dejavnik pri izkazovanju transparentnosti in odgovornosti ter trajnostne naravnosti njihovega delovanja. Vodilna podjetja po svetu se odločajo za pristop k poročanju, ki združuje (integrira) podatke o finančnem poslovanju z nefinančnimi podatki o upravljanju podjetij ter s podatki o ekonomski, okoljski in družbeni odgovornosti podjetij.

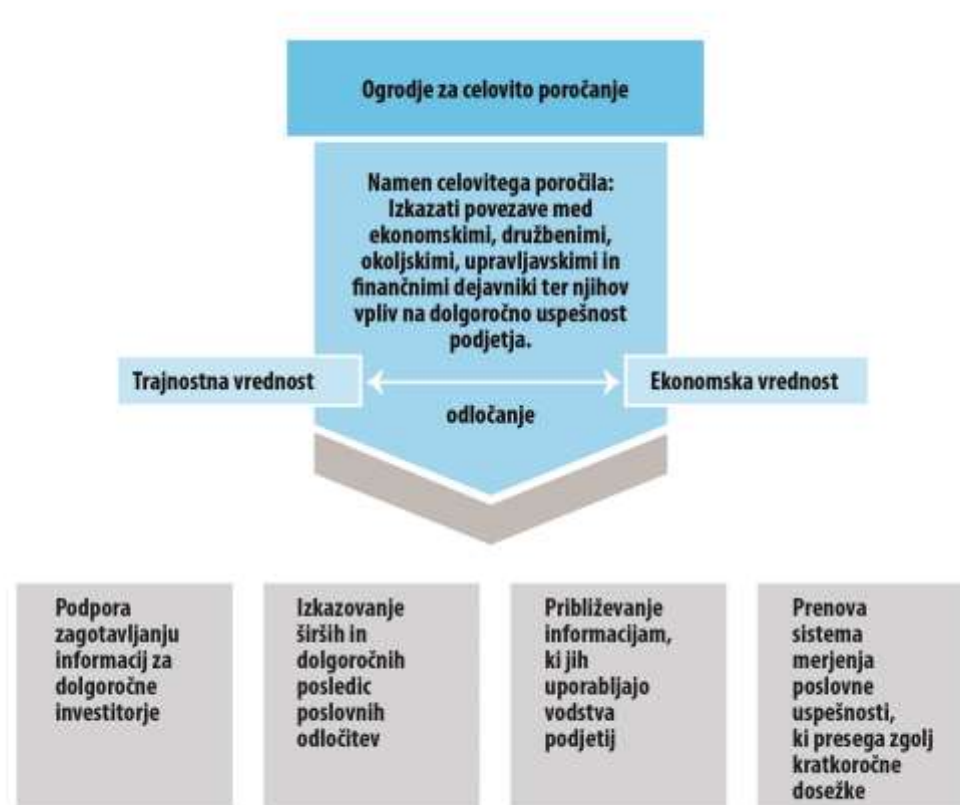
Obstoječi sistem finančnega poročanja je nastal v 30. letih prejšnjega stoletja, v obdobju industrijske družbe. Ponuja v preteklost usmerjeni pregled poslovanja podjetja in za odločanje v današnjem času ne zagotavlja dovolj oziroma pravih informacij.

Kot navajata Drevenškova in Vezjakova (2011, str. 81), je celovit pristop, ki vsebuje tako finančne kot nefinančne rezultate poslovanja, mogoč le v podjetjih, v katerih je trajnostna usmerjenost vpeta v vizijo in v jedro poslovne strategije podjetja. Vodstvo mora tako trajnostno naravnost resnično načrtovati in izvajati. S takim poročanjem se prikaže odnos med strategijo podjetja, njegovim upravljanjem in poslovnim modelom. Predstavijo se vplivi in medsebojne povezave pomembnih priložnosti, tveganja in delovanja v celotni vrednostni verigi. V podjetju mora biti tesna povezanost med finančnimi in nefinančnimi vidiki poslovanja, kot kaže ogrodje za celovito poročanje na sliki 1.

Celovito (integrirano) poročanje je nov pristop k merjenju uspešnosti podjetij, ki presega zgolj kratkoročne, finančno-računovodske poglede. Lahko rečemo, da je to pomemben pozitiven razvojni korak k odgovornejši obliki upravljanja podjetij.

Celovito poročanje je pristop k upravljanju in poročanju, ki lahko pomembno prispeva k uspešnosti poslovanja podjetij, stabilizaciji trgov ter trajnostnemu razvoju celotne družbe. Prednosti takega pristopa h korporativnemu poročanju so večja jasnost poročanja, sprejemanje boljših, bolj uravnoteženih poslovnih odločitev, globlja vpletenost in intenzivnejša vključenost deležnikov v odločitve podjetja ter celovitejše, odgovornejše obvladovanje tveganja, s katerim se podjetje sooča (ibid., str. 81–85).

Slika 1: Ogradje za celovito poročanje



Vir: M. Drevenšek & B. Vezjak, *Celovito (integrirano) poročanje*, 2011, str. 81.

1.3 Nagrajevanje managementa na podlagi uspešnosti

Managerji opravljajo najodgovornejše naloge v podjetju. Predlagajo in vodijo poslovno politiko v podjetju in močno vplivajo na motivacijo zaposlenih. Pri delu so prepuščeni samoiniciativi o tem, kaj in koliko bodo delali. Ker je njihovo delo najodgovornejše, so običajno tudi najbolj plačani zaposleni v podjetju. Managerji prejema posebne nagrade in ugodnosti zaradi specifičnosti njihovih delovnih nalog. Osnovna plača predstavlja manjši del plačila, medtem ko nagrada za uspešnost predstavlja občutno večji del. Nagrada za uspešnost je največkrat izplačana za daljše obračunsko obdobje, po navadi poslovno leto. Managerjeva nagrada je običajno odvisna od uspešnosti celotnega podjetja, in ne od njega kot posameznika. Dodatki, ki jih prejema managerji, izhajajo iz njihovega položaja na hierarhični lestvici. Sestavine managerskih plač in nagrad so (Milkovich & Newman, 1996, str. 590–594):

- osnovna plača (angl. *base salary*), ki je določena s pogodbo in je odvisna od managerjeve vrednosti na trgu dela;

- kratkoročne ali enoletne spodbude oziroma nagrade (angl. *short-term incentives*), ki so odvisne od doseganja letnih poslovnih ciljev;
- dolgoročne spodbude in kapitalni plani (angl. *long-term incentives*), ki so odvisni od dolgoročne uspešnosti podjetja in se praviloma izplačujejo v obliki delnic ali delniških opcij;
- različne ugodnosti (angl. *benefits*), kot so življenjsko in pokojninsko zavarovanje, dodatno zdravstveno zavarovanje in podobno;
- izjemne ugodnosti (angl. *perquisites*), ki se navezujejo na delo v podjetju, kot na primer razkošna pisarna, rezervirano parkirišče in podobno, ali na delo zunaj podjetja, kot je avto, plačilo članarin v različnih klubih, združenjih, plačilo razkošnih hotelskih storitev in podobno. Ugodnosti so tudi osebne bonitete, ki pa so praviloma posebej obdavčene.

Plačilo za opravljeno delo je najpomembnejši del pogodbe o delu. To je temeljni razlog, zakaj ljudje pristanejo na delovno razmerje. Managerjem je na voljo veliko različnih oblik nagrajevanja zaposlenih. Nagrajujejo lahko na podlagi rezultatov timskega dela, tveganja, kompetenc in podobno. Managerji izberejo tako obliko nagrajevanja, ki prispeva k najvišji dodani vrednosti na zaposlenega, kar je seveda zelo zahtevna naloga. Namesto da bi gordijski voz preprosto razrezali, pogosto iščejo navodila pri svetovalcih. Vendar pa so tudi ti obremenjeni z novimi raziskavami in teorijami glede nagrajevanja, ki jih je praktično neskončno. Pomembno je, da se svetovalci in managerji uskladijo glede pomembnosti in koristnosti nagrajevanja z vidika podjetja (Bloom & Milkovich, 1995, str. 1–3).

Osnovni cilj podjetja, ki izvaja pridobitno dejavnost, je maksimiranje vrednosti družbe. Sistem plačil upravi omogoča, da lastniki dobijo ustrezne člane uprave glede na potrebe podjetja. Tak sistem zagotavlja skladnost interesov uprave in dolgoročnih interesov podjetja. Poleg uspešnosti poslovanja je treba pri merilih uspešnosti upoštevati tudi trajnostni razvoj družbe, zato morajo vključevati tudi nefinančna merila, ki so pomembna za ustvarjanje dolgoročne vrednosti družbe (Kodeks upravljanja javnih delniških družb, 2009, str. 4).

2 URAVNOTEŽENI SISTEM KAZALNIKOV

Merjenje uspešnosti in dolgoročno vzdržno poslovanje sta najboljše prikazala in tudi konkretizirala Robert S. Kaplan in David P. Norton z dolgoletnim delom na Univerzi Harvard. Uravnoteženi sistem kazalnikov se odlično spopada z vprašanjem uspešnosti poslovanja na dolgi rok in delno na podlagi svojih atributov odgovarja tudi na vprašanje nagrajevanja managementa in širi perspektivo računovodskih kazalnikov tudi na nefinančne kazalnike, ki največkrat kažejo na dolgoročno uspešnost. Dolgoročno uspešno poslovanje pa je cilj večine organizacij tako gospodarskih družb kot tudi neprofitnih organizacij.

Računovodske informacije so ene izmed informacij o podjetju in z drugimi informacijami podajajo širšo sliko. Omejitve informacij v računovodskih izkazih so naslednje (Duhovnik, 2002, str. 140):

- Vrednostno izražanje. Računovodske informacije se razlikujejo od drugih, ker so izražene vrednostno v denarnih enotah.
- Temelji na ocenah. Oblikovanje računovodskih informacij in upoštevanje poslovnih dogodkov za računovodske postavke predstavljajo ocene, ki temeljijo na računovodskih pravilih in dogovorih. Presoja računovodje oziroma vodstva podjetja je na določenih področjih še vedno odločilna, zato je vloga revizorjev in njihovih ugotovitev pri presoji različnih interpretacij zelo pomembna.
- Podatki o preteklosti. Računovodski izkazi zagotavljajo predvsem informacije o preteklem poslovanju podjetij. Zahteve uporabnikov po izboljšanju informacij o načrtovanih računovodskih izkazih pa se povečujejo.

Za učinkovito odločanje so nujne čim hitrejša informacije, vendar narava računovodskega dela tega običajno ne dopušča. V računovodstvu je treba številne poslovne dogodke vključiti v računovodske kategorije, to pa lahko onemogoča vpogled v podrobnosti, ki bi informacije obogatile.

Uravnoteženi sistem kazalnikov ne temelji samo na računovodskih izkazih, ampak na uresničevanju strategije, ki nastane na podlagi poslanstva, vrednot in vizije podjetja.

2.1 Poslanstvo, vrednote, vizija in strategija

Če želimo opisovati strategijo, moramo dosledno določiti mesto strategije v odnosu do drugih managerskih procesov. Poslanstvo določa začetek, ki opredeljuje vzrok za nastanek podjetja, ali pa določa, kako je posamezna poslovna enota umeščena v celoto podjetja. Poslanstvo in temeljne vrednote se skozi čas ne spreminjajo dosti. Vizija je slika prihodnosti, ki utemeljuje usmeritev podjetja in je posameznikom v pomoč pri razumevanju, zakaj in kako lahko podjetje podprejo. Podjetje nato razvije strategijo, ki jo skozi čas dopolnjuje, da ustreza spreminjajočim se razmeram, ki jih določa resnični svet (Kaplan & Norton, 2001, str. 85, 86).

Kot navaja Pučko (2002, str. 272), je **poslanstvo** (misijska) podjetja drugače kakor vizija, ki je vedno vezana tudi na domišljijo in uspešno fantazijo, usmerjeno k opredelitvi dokaj stalnih namenov podjetja. Ti se nanašajo na vprašanja, kaj bo osnovno poslovno področje podjetja, kako široka bo poslovna dejavnost, kjer vidi podjetje sebi konkurenčno polje, kako bodo razviti odnosi z udeleženci (angl. *stakeholders*), kateri so njegovi temeljni smotri, katere bodo temeljne vrednote. V viziji in poslanstvu se kaže poslovna filozofija podjetja ali tudi njegova kultura. To je sistem vrednot (kaj je v našem podjetju pomembno), prepričanj in navad (kako v podjetju delamo), ki v podjetju določajo tudi vedenjske norme.

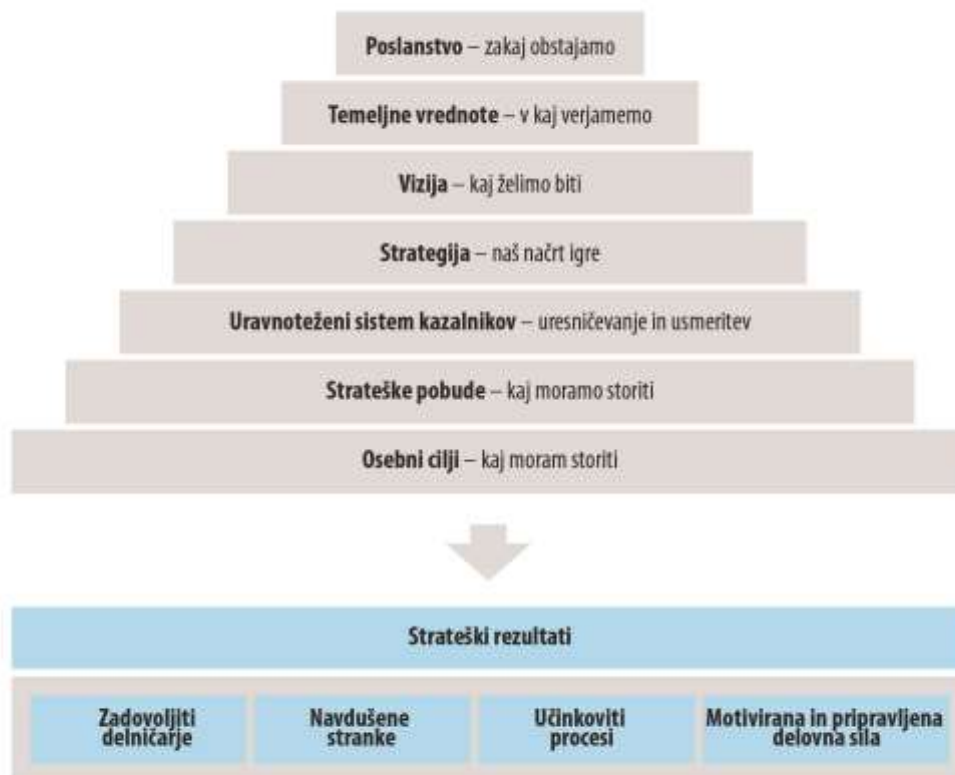
Poslanstvo podjetja poleg opredelitve bistva poslovanja podjetja vključuje tudi usmeritve njegovega razvoja. V njem podjetje opredeli razloge za svoj obstoj in določi prihodnje poslovanje. Poslanstvo v podjetju povezuje sedanost in prihodnost. S tem je prihodnost vsebinsko opredeljena in tako povezuje celotno dogajanje v podjetju. Opredelitev poslanstva ne določa samo ciljev, ampak tudi poti za njihovo doseganje. Razlikovanje od drugih podjetij je določeno z identiteto podjetja, njegovih vrednot in poslovanja v prihodnosti.

Dokument, v katerem je določeno poslanstvo, je pripravljen v kratki, zgoščeni pisni obliki, ki je razumljiva vsem deležnikom. Podjetja ga pogosto imenujejo tudi filozofija poslovanja ali pa načela poslovanja in je del usmeritve ali strategije poslovanja. Pogosto ga dopolnjujejo oziroma spreminjajo, tisti, ki so zadolženi za načrtovanje, pa ga pogosto navajajo v prvih fazah strateških načrtov.

Osnovni namen poslanstva je zagotoviti enotnost v podjetju in določiti delovanje vseh v enotni smeri. Tako se vzpostavi ozračje in kultura, delavcem pa je omogočeno poistovetenje s podjetjem. Poslanstvo podjetja je namenjeno tudi vsem zunanjim deležnikom, povezanim s podjetjem, kot so kupci, dobavitelji, banke, država in drugi

(Rozman, Kovač & Koletnik, 1993, str. 93, 94). Slika 2 prikazuje preoblikovanje poslanstva v želeni rezultat.

Slika 2: Preoblikovanje poslanstva v želeni rezultat



Vir: R. S. Kaplan & D. P. Norton, Strateško usmerjena organizacija, 2001, str. 85.

Kot navaja Drucker (2004, str. 135), sodobno podjetje sestavljajo ozko usmerjeni strokovnjaki, zato je pomembno, da je njegovo poslanstvo popolnoma jasno. Podjetje mora biti ciljno usmerjeno, sicer bodo njegovi člani zmedeni in bo vsak od njih zašel v svojo stroko, namesto da bi jo uporabili za skupno nalogo. Rezultate bo vsakdo določil v okviru svoje stroke in njene vrednote vsilil podjetju. Samo skupno in ozko usmerjeno poslanstvo bo držalo podjetje skupaj in mu omogočilo delovati.

Rozman, Kovač in Koletnik (1993, str. 95) menijo, da filozofija poslovanja vključuje **vrednote**.

Možina et al. (2002, str. 503) navajajo, da je skladnost **vrednot** sposobnost doseči usklajenost med načeli podjetja in vrednotami zaposlenih. Če skladnosti ni, se bodo vodja z načeli podjetja in zaposleni s svojimi interesi in pričakovanji znašli vsak na svojem

bregu. V praksi je takih primerov precej, tako na ravni podjetja kot tudi na ravni delovnih skupin.

Vizija o podjetju je opis podjetja kot celote, njegove dejavnosti, kulture, tehnologije in drugega v prihodnosti. Gre za koncept nove in zaželene slike podjetja v prihodnosti, ki jo je treba deliti z drugimi v podjetju, da se bo kaj bistveno spremenilo. Vizijo potrebujejo podjetja, ki morajo izvesti bistven preobrat, radikalne spremembe in ki jih je treba gospodarsko ozdraviti (ibid., str. 272).

Potreba po oblikovanju vizije lahko izvira iz potrebe po nadzorovanem razvoju prihodnosti podjetja. Ko zaznamo potrebo po novih strategijah, ki naj bi bile ustvarjalnejše, ta proces vodi do oblikovanja nove vizije podjetja. Kupci in njihove želje v prihodnosti so običajno gonilo novih strategij in posledično ustvarjanja nove vizije. Potreba po novih poteh, radikalnih spremembah v kulturi podjetja, novi vedenjski vzorci in mobilizacija zaposlenih na novih temeljih so podlaga za oblikovanje vizije. Nova vizija je vedno povezana z domišljijo posameznika – običajno novega vodja podjetja. Pogled na graditev nove vizije je težko razložiti, mogoče pa je pojasniti nanašanje na tri glavne graditelje. Ti graditelji so podjetniško zaznavanje, ustvarjalnost in slog vodenja. Podjetniška percepcija, ki je odvisna od hotenja po novih dosežkih, ciljna usmerjenost, iskanje poslovnih priložnosti, prevzemanje notranjega nadzora in integriteta nosilca vizije so prvi graditelj. Drugi pomembni graditelj so novosti, ki jih vpeljuje nosilec vizije, tretji pa je prevzemanje vodstvene vloge tistega, ki tako vizijo oblikuje. Prav njegova naloga pa je kombiniranje podjetniške zasnove z ustvarjalnostjo na poti do prepoznavanja področja za konkurenčno vedenje oziroma konkurenčne arene organizacije v prihodnosti (ibid., str. 274).

Možina et al. (2002, str. 503) tudi navajajo, da je vizija lahko preprosta, stvarna strategija organizacije, ki je koristna za vse pomembne skupine, kot so kupci, zaposleni, delničarji.

Rozman, Kovač in Koletnik (1993, str. 92, 93) menijo, da mora vizija dati lepšo sliko podjetja, kot je trenutna. Mora biti realistična, verjetna, privlačna, vredna prizadevanja vseh vpletenih v spreminjanje poslovanja. Je ideal, iz katerega izhajajo cilji podjetja. Vizijo potrebuje vsako podjetje, še zlasti, če je v krizi. Nastaja iz dveh procesov: racionalnega in intuitivnega. Ugotavljanje prednosti, slabosti, možnosti in nevarnosti je prvi proces zamišljanja zelene prihodnosti. Intuitivni proces pa je rezultat nenadnih prebliskov. Seveda se oba procesa prepletata in vodita do pozitivnega rezultata. Predstavlja usmeritve in hkrati motivira. Mnogi menijo, da podjetje brez intuicije ne more ustvariti vizije. Vizija je zelo pomembna v kriznih obdobjih, ko podjetja izgubljajo vero v tekoče usmeritve in potrebujejo nove poti.

Strategija izhaja z vojaškega področja. Stari Grki so jo poimenovali generalova umetnost. Predstavlja razporejanje vojaških sil pred spopadom v najugodnejši položaj. Z vojaškega se

je pojem razširil na različna področja, tudi na področje poslovnih ved, na katerem pa je pojem strategije predstavljen neenotno. Harvardska šola določa strategijo kot opredelitev osnovnih strateških smotrov in ciljev organizacije, smeri akcije in razvrščanje resursov, ki jih potrebujemo za doseganje ciljev. Drugačen pogled na strategijo pa je značilen za tiste, ki menijo, da je strategija splet pravil odločanja, ki jih potrebujemo za izbiro kombinacij, ki so v podjetju na voljo. Še najboljše je morda s strategijo poimenovati vsako možno poslovno usmeritev podjetja, ki obeta, da bomo z njo, če jo uresničimo, dosegli strateške planske cilje (Možina et al., 2002, str. 285, 286).

Informacije, ki so nujne v procesu strateške analize in odločanja, so tiste, ki veliko povedo o količini in kakovosti virov, ki so podjetju na voljo. Celovita analiza poslovanja tako ocenjuje vse prvine poslovanja in analizira vse poslovne funkcije, prav tako ocenjuje tudi poslovni uspeh in poslovno uspešnost podjetja. Čim kakovostnejše so analize, ki jih v podjetju izvajajo, tem lažje jim je tudi pri izvajanju strateških analiz (Pučko, 2006, str. 125).

Oblikovanje strategij se vedno bolj dotika vseh zaposlenih v podjetju. Tako je primerno, da je pri pripravi strateških načrtov, predvsem pri sestavljanju poslovne strategije ali funkcijskih strategij, vključenih čim več zaposlenih. Opozoriti pa je treba, da korporacijska ali celovita strategija še vedno ostaja v domeni vrhnjega vodstva (Hočevar & Jaklič, 1999, str. 68).

Podjetja, temelječa na informacijah, potrebujejo zelo jasne in preproste skupne cilje, ki jih je mogoče pretvoriti v dejanja. Sestava podjetja mora biti zgrajena okrog takih ciljev. Vsakdo mora izvajati samonadzor nad dosegom svojih ciljev, in to tako, da rezultate lahko primerja s pričakovanji. Druga zahteva na informacijah temelječega podjetja pa je, da vsi prevzamejo odgovornost za informacije. Vsakdo v organizaciji bi moral nenehno izhajati iz vprašanja, kakšne informacije potrebuje za opravljanje svojega dela in za svoj prispevek k poslovanju (Drucker, 2004, str. 122, 123).

Kot navaja David (2005, str. 5, 6), proces strateškega upravljanja obsega tri faze:

- izdelavo strategije,
- vpeljavo strategije,
- ovrednotenje strategije.

Za izdelavo strategije je treba definirati vizijo in poslanstvo, izvesti analizo SWOT (angl. *strenght – weakness – oportunity – threat*, oz. – prednost – slabost – priložnost – grožnja), določiti dolgoročne cilje, izdelati alternativne strategije in na koncu izbrati pravo. Pri vpeljavi strategije je treba določiti letne cilje, motivirati vse zaposlene in alocirati vire za izpeljavo strategije. Uspešna vpeljavo strategije je odvisna od sposobnosti managementa za

motivacijo zaposlenih, ki pa je bolj umetnost kot znanost. Izdelava strategije brez vpeljave je brez vsakršne uporabne vrednosti. Ovrednotenje strategije je zadnja faza v procesu strateškega upravljanja. Vrednotenje strategije je v posodabljanju analize SWOT, ki je temelj trenutne strategije, v merjenju učinkovitosti poslovanja ter izbiri ukrepov.

Vsako podjetje se ukvarja s poslovno teorijo in predpostavlja, kaj je njegovo področje poslovanja in kateri so njegovi cilji. Podjetja tudi opredeljujejo svoje rezultate, ukvarjajo se s strankami in se sprašujejo, kdo so te stranke, kaj cenijo ter za kaj so pripravljene plačati. Namen strategije je, da se poslovna strategija udejanji, kar prispeva k temu, da podjetje v nepredvidljivem okolju doseže svoje cilje. Strategija omogoča iskanje priložnosti. Da podjetje zazna priložnost, je mogoče le, če mu je na voljo strategija. Če strategije ni, tudi ni načina, da bi ugotovili, kaj je razlog za nesmotrno porabo sredstev in nedoseganje zastavljenih ali želenih ciljev (Drucker, 2001, str. 50).

Strateška kontrola je v pomoč pri zgodnjem odkrivanju sprememb v okolju podjetja. Podjetju omogoča odkriti potrebe za spremembe, ki ga bodo vodile po načrtovani poti. Skrbeti mora za aktualiziranje strateških planov. Prilagaja strateške načrte spremenjenemu okolju. Spodbujati mora predvsem k izboljšavi procesov načrtovanja. Tako se jasno razlikuje od taktične kontrole, ki je usmerjena predvsem k izboljševanju procesov. Strateška kontrola je vnaprejšnja kontrola. Preizkuša strategijo podjetja. Opravlja nekakšno strateško revizijo celotne strateške usmeritve podjetja. Taka kontrola lahko vodi tudi do spreminjanja strateških načrtov podjetja (Pučko, 2006, str. 337, 338).

Kontrole uresničevanja strategij so povezane s problemi merjenja dosežkov v podjetju. Čim manj je postavljenih kvantitativnih ciljev, katerih uresničevanje je mogoče meriti, toliko težje je kontrolirati njihovo uresničevanje. Podjetje različne cilje opredeljuje z različnimi kazalniki. Nanje se morajo navezovati tudi kazalniki, na podlagi katerih kontroliramo uresničevanje različnih ciljev. Različne strategije v podjetju sprožijo različne učinke. Poznamo dve vrsti strateške kontrole v podjetju, in sicer na ravni strateških enot in strateških vprašanj. Poslovno-izidna kontrola se opira na kazalnike uspešnosti pri strateških enotah, pri manjših enotah pa sta glavni sredstvi predračun in ugotavljanje odmikov. Pomanjkanje informacijskega sistema je druga velika težava pri izvajanju kontrole. Težave povezovanja kratkoročnih učinkov poslovanja (rezultatov) z dolgoročnimi prav tako otežujejo kontrolo. Kratkoročno bodo stroški podjetja nižji (ibid., str. 339), če bo:

- manj vlagalo v raziskave in razvoj;
- manj trošilo za vzdrževanje osnovnih sredstev;
- odlagalo modernizacijo;
- obračunavalo nižjo amortizacijo;
- višje vrednotilo zaloge;
- manj vlagalo v promocijo;

- ustvarjalo nižje rezervacije itd.

Zaradi nižjih stroškov v obdobju bo dobiček seveda večji. Tako vedenje največkrat povečuje stopnjo donosnosti poslovanja poslovne enote ali celega podjetja v kratkem obdobju, dolgoročno pa praviloma ne prispeva k večji dolgoročni poslovni uspešnosti podjetja, nasprotno, praviloma je rezultat tega vedenja slabša dolgoročna uspešnost poslovanja podjetja. Podobne narave je tisto vedenje, ki teži k spodbujanju investicij s kratko dobo odplačila, kajti to zmanjšuje obseg vloženega kapitala, kar povečuje raven donosnosti poslovne enote ali kratkoročno celega podjetja. Dolgoročno največkrat to ni pravilno vedenje. Celota strateškega načrtovanja, uresničevanja in kontroliranja se v nekem smislu sklepa v krog. Lahko bi mu rekli namesto procesa strateškega managementa krog ali cikel strateškega upravljanja in poslovanja v podjetju (ibid., str. 340).

2.2 Zgodovina nastanka uravnoveženega sistema kazalnikov

Kot ugotavlja Knapp (2001), uravnoveženi sistem kazalnikov temelji na treh splošnih konceptih upravljanja.

Merjenje in postavitev ciljev

Iz koncepta uravnoveženega sistema kazalnikov izhaja strateški sistem merjenja. Ena najpogostejše uporabljanih merilnih in upravljaljskih oblik prakse je ciljno vodenje. V strokovnem delu *The Practice of Management* Petra Druckerja (1954) je predstavljen koncept, imenovan ciljno vodenje (angl. *Management by objectives* – MBO). Ciljno vodenje je način in filozofija vodenja. Prevaja strateške cilje in strategije podjetja v taktične planske naloge in akcije skupin ter posameznikov. Take akcije so nujne, da se začne načrtovano tudi uresničevati. Gre za splošen odziv v podjetju, ki zagotavlja izvajanje takih akcij za doseg ciljev podjetja (Možina et al., 2002, str. 324).

Kot je opredeljeno v delu *Management by objectives* (Odiorne, 1968), je »ciljno vodenje proces, s katerim vse ravni vodenja v organizaciji skupaj določijo skupne cilje, opredelijo pomembna področja odgovornosti v povezavi s pričakovanimi rezultati in uporabo ukrepov za delovanje posamezne enote ter ocenjevanje prispevka vsakega posameznika«. V tej definiciji je ključno, da podrejeni sodelujejo v procesu zastavljanja ciljev. Vpletenost vseh zaposlenih v podjetju je ključna za razvoj ciljnega vodenja.

Komunikacija, motivacija in odnosi z zaposlenimi

Eden od temeljnih konceptov uravnoveženega sistema kazalnikov je, da so zaposleni motivirani z jasno povezavo med svojimi dejavnostmi in strategijo organizacije. Zaposleni

želijo razumeti povezavo med tem, kaj počnejo, ter poslanstvom, vizijo, vrednotami in strategijo organizacije.

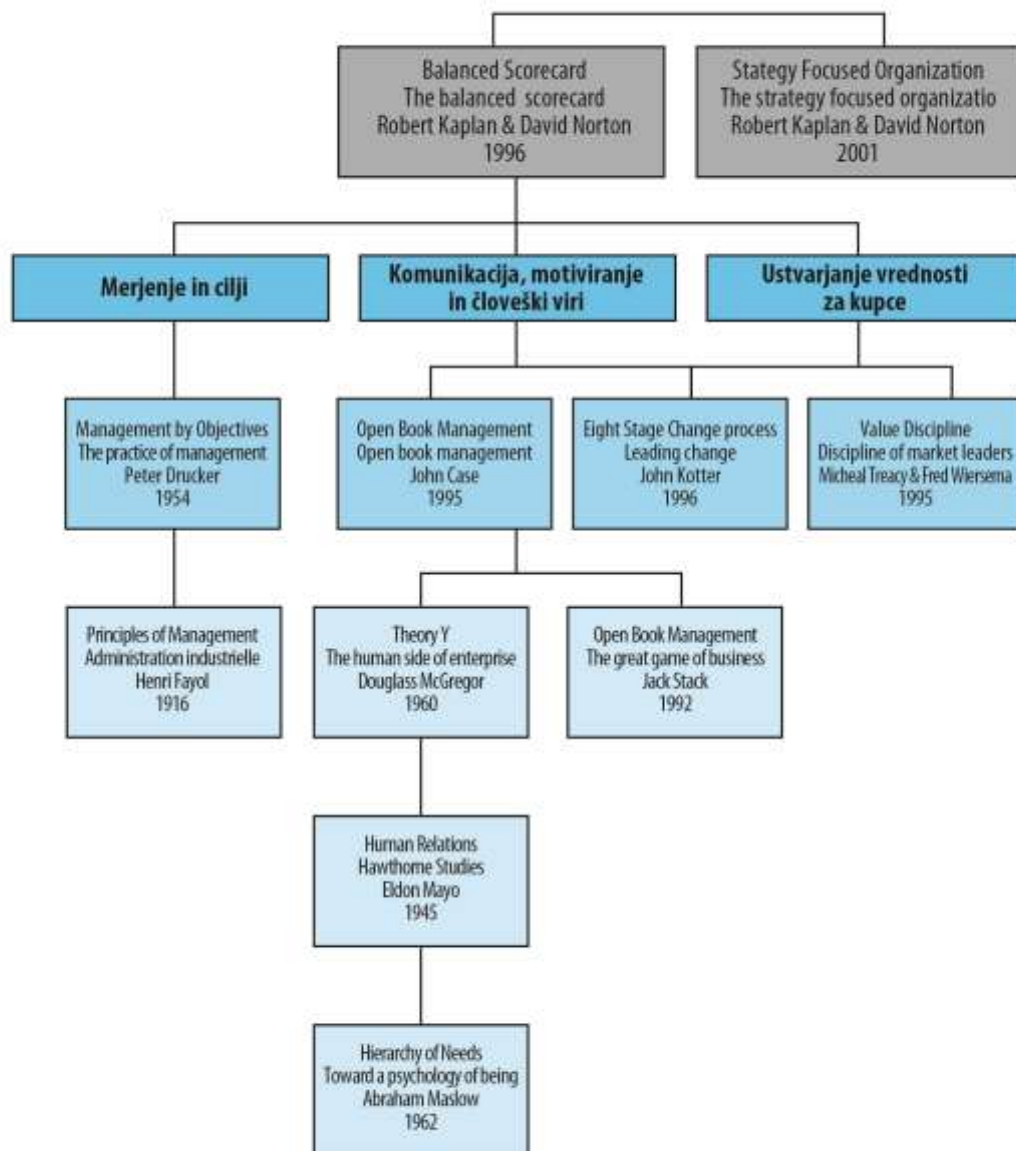
Poslovna strategija

Poslovna strategija je globok in širok pojem. Eden od ključev oblikovanja uspešnega sistema uravnoteženih kazalnikov je povezava med vidikom poslovanja s strankami in vrednot organizacije. Cilj vidika poslovanja s strankami mora kazati ustrezne ali neustrezne vrednote organizacije.

Uravnoteženi sistem kazalnikov zagotavlja managerjem instrumente, ki jih potrebujejo za uspeh v prihodnosti. Podjetja v današnjih dneh tekmujejo med seboj v zelo kompleksnih okoljih. Razumevanje svojih ciljev pomeni obstoj v kompleksnem in konkurenčnem svetu. Uravnoteženi sistem kazalnikov spreminja poslanstvo in strategijo nekega podjetja v celovito paleto kazalnikov uspešnosti, ki zagotavljajo okvir za strateški sistem merjenja in upravljanja. Uravnoteženi sistem kazalnikov uspešnosti poslovanja temelji na izpolnjevanju finančnih ciljev, vendar vključuje tudi gibala za dosego zastavljenih ciljev. Uspešnost podjetja meri s štirih uravnoteženih vidikov: finančnega, vidika poslovanja s strankami, vidika notranjih poslovnih procesov ter vidika učenja in rasti. Podjetja lahko tako ob spremljanju svojih finančnih rezultatov tudi spremljajo napredek pri svoji rasti in pridobivanju neopredmetenih sredstev. Ta pa nujno potrebujejo za uspešnost v prihodnosti (Kaplan & Norton, 2000, str. 14).

Knapp (2001) je prikazal zgodovinski razvoj uravnoteženega sistema kazalnikov prek več temeljnih teorij (znanstvena dela na sliki 3 so navedena z izvirnimi naslovi), ki se nanašajo na merjenje uspešnosti, motivacijo in odnose s strankami.

Slika 3: Zgodovinski razvoj uravnoteženega sistema kazalnikov



Vir: K. Knapp, *The Balanced Scorecard: Historical Development and Context*, As Developed by Robert Kaplan & David Norton, 2001, str. 4.

Okolje informacijske dobe zahteva nove zmogljivosti. To velja tako za storitvena kot tudi proizvodna podjetja. Vlaganje v neopredmetena sredstva postaja odločilnejši dejavnik uspeha od vlaganja in upravljanja materialnih, opredmetenih sredstev. Neopredmetena sredstva podjetju omogočajo (Kaplan & Norton, 2000, str. 15):

- vzpostavitev odnosov s strankami, zvestobo trenutnih strank ter uspešno posredovanje storitev novim segmentom strank in tržnim področjem;
- uvedbo inovativnih izdelkov in storitev za ciljne segmente strank;
- proizvodnjo visokokakovostnih izdelkov in storitev, izdelanih po meri, po nizkih cenah in s kratkimi dobavnimi roki;
- izkoriščanje znanja zaposlenih in njihove motivacije za nenehne izboljšave proizvodnih zmogljivosti, kakovosti in odzivnih časov;
- izkoriščanje informacijske tehnologije, zbirk podatkov in sistemov.

Podjetja uvajajo različne prijeme, ko zagotavljajo svojo uspešnost v prihodnosti. Pobude, ki jih sprejemajo, so (ibid., str. 18):

- celostno obvladovanje kakovosti (TQM);
- proizvodni in distribucijski sistemi dobave ravno ob pravem času (JIT);
- časovno pogojena konkurenčnost;
- gibka proizvodnja/gibko podjetje;
- ustanavljanje k strankam usmerjenih podjetij;
- obračunavanje stroškov po dejavnostih (ABC);
- zagotavljanje avtonomnosti zaposlenih (angl. *empowerment*);
- preurejanje (reinženiring).

Vsak od teh programov za izboljšanje je porodil nove zgodbe o uspehu, prvake, guruje in svetovalce. Vsakdo tekmuje za čas, energijo in sredstva vodstvenih delavcev. Obljube o uspešnosti in večji ustvarjeni vrednosti so za vse deležnike: delničarje, stranke, dobavitelje in zaposlene. Cilj programov ni večja rast ali preživetje, ampak preskok v uspešnosti, kar organizaciji omogoča uspeh v novi konkurenci informacijske dobe.

Vendar pa številni programi za izboljšanje niso prinesli obetavnih rezultatov. Pogosto so razdrobljeni, morda niso povezani s strategijo podjetja in niti z dosego specifičnih finančnih oziroma ekonomskih rezultatov. Večja učinkovitost zahteva večje spremembe, tudi v načinih merjenja in managerskih sistemih, ki jih podjetje uporablja. Da bi lahko stopili na pot v konkurenčnejšo, tehnološko in na sposobnosti zgrajeno prihodnost, ni dovolj spremljanje in nadzorovanje preteklih finančnih kazalnikov (ibid., str. 18).

Finančna poročila so še vedno sestavljena po trdno zasidranem računovodskem modelu, ki se je razvil pred stoletji, ko okolje še ni bilo tako konkurenčno in podjetja med seboj tako

tesno povezana. Nekatera podjetja v informacijski dobi še vedno uporabljajo ta model, da bi ustvarjala notranje vire, razvijala zmogljivosti ter oblikovala povezave in strateška zavezištva.

Verjetno najcelovitejšo, zagotovo pa najbolj formalizirano rešitev povezovanja finančnih in nefinančnih kazalnikov za presojanje poslovanja pomeni pristop, ki sta ga uvedla Kaplan in Norton. Gre za managersko orodje, ki se je uveljavilo pod angleškim imenom *The Balanced scorecard* (v prevodu uravnoteženi sistem kazalnikov) (Možina et al., 2002, str. 681).

2.3 Uravnoteženi sistem kazalnikov

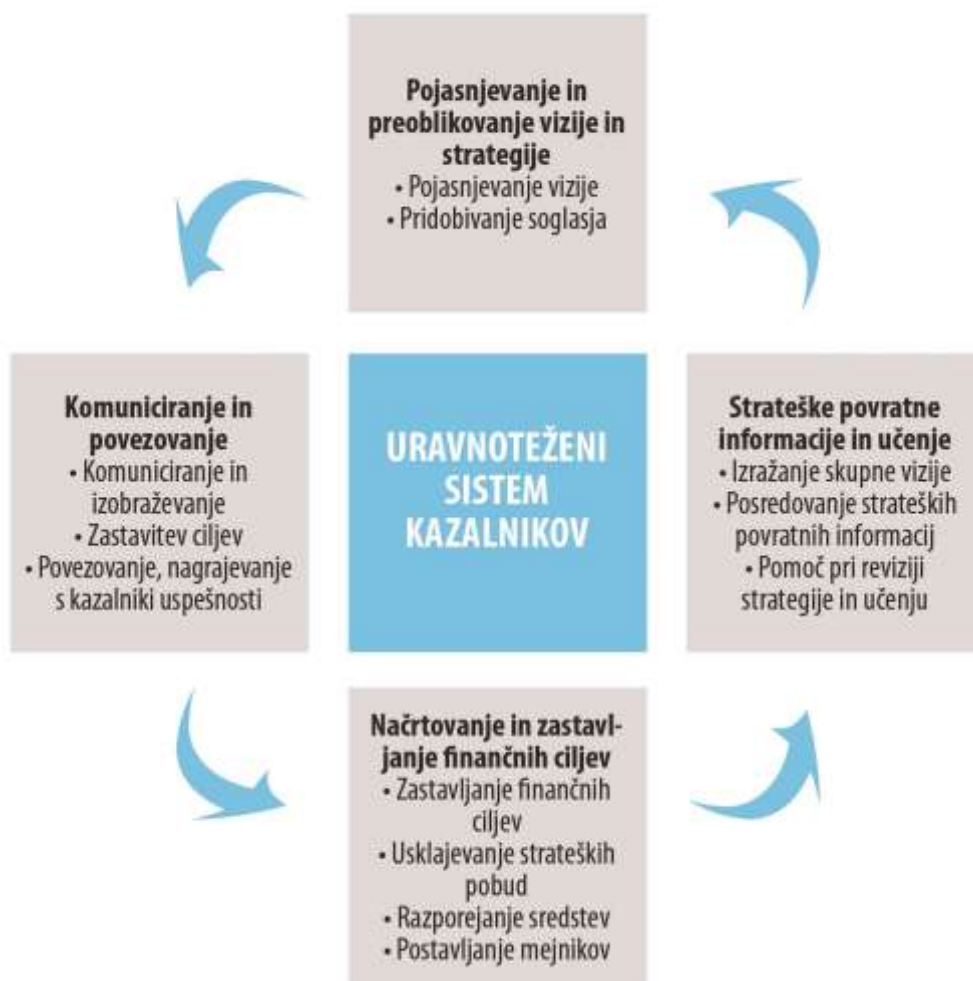
Za uravnoteženi sistem kazalnikov lahko rečemo, da je več kot taktični ali operativni sistem merjenja. Za izvajanje strategije ga inovativna podjetja uporabljajo kot strateški managerski sistem. Ključni managerski procesi so merjeni v tem sistemu in so (Kaplan & Norton, 2000, str. 22):

- pojasnjevanje in uresničevanje vizije in strategije;
- posredovanje in povezava strateških ciljev in kazalnikov;
- načrtovanje, zastavljanje ciljev ter usklajevanje strateških pobud;
- učinkovitejše pridobivanje strateških povratnih informacij in izboljšanje procesa učenja.

Raziskovalci so v osemdesetih letih prejšnjega stoletja na podlagi raziskav številnih večjih (predvsem ameriških, angleških in japonskih) podjetij ugotovili, da se v praksi iščejo drugačne metode merjenja uspešnosti poslovanja. Glavni razlogi za iskanje novih metod so (Hočevar, 2003, str. 59):

- Uvaja se sodoben način proizvodnje (računalniško oblikovanje proizvodov, računalniško vodenje proizvodnje, prilagodljivi sistemi proizvodnje, robotizacija proizvodnje in tudi proizvodni način »ob pravem času«).
- Tradicionalno računovodsko merjenje uspešnosti poslovanja spodbuja managerje bolj k učinkovitemu kot pa k uspešnemu poslovanju. Managerji si prizadevajo dosežati kratkoročne, in ne dolgoročne ciljev podjetja. Spremenjene zunanje okoliščine poslovanja (svetovna povezanost poslovanja, skrajševanje življenjskih ciklov proizvodov in drugo) pa zahtevajo predvsem strateško odločanje podjetij.
- Poslovodno računovodstvo je pod »vplivom« finančnega računovodstva, kar pomeni, da se metode razmišljanja iz finančnega prenašajo tudi v poslovodno računovodstvo. Potrebe uporabnikov informacij obeh računovodstev pa so popolnoma drugačne.

Slika 4: Uravnoteženi sistem kazalnikov kot strateški okvir delovanja



Vir: R. S. Kaplan & D. P. Norton, *Uravnoteženi sistem kazalnikov*, 2000, str. 24.

Finančni in nefinančni kazalniki morajo biti del informacijskega sistema za vse zaposlene na vseh ravneh. Vsi odgovorni, ki sprejemajo odločitve, se morajo zavedati finančnih posledic svojih odločitev in ukrepov. Vodilni se morajo zavedati gibal dolgoročnega finančnega uspeha. Cilji in kazalniki uspešnosti v uravnoteženem sistemu kazalnikov so več kot le naključna zbirka finančnih in nefinančnih kazalnikov uspešnosti. So del procesa, ki ga vodita poslanstvo in strategija poslovne enote. Uravnoteženi sistem kazalnikov mora strategijo in poslanstvo podjetja pretvoriti v cilje in kazalnike, kot je prikazano na sliki 4. Sistem predstavlja *uravnoteženost* med zunanjimi kazalniki za delničarje in stranke ter notranjimi kazalniki ključnih poslovnih procesov, inovacij ter učenja in rasti. Kazalniki so uravnoteženi med kazalniki rezultatov – posledic preteklega dela – in kazalniki, ki spodbujajo prihodnje poslovanje. Sistem pa je *uravnotežen* med objektivnimi, lahko določljivimi kazalniki rezultatov ter subjektivnimi gibal njihove uspešnosti (Kaplan & Norton, 2000, str. 20–22).

Podjetja, ki uporabljajo uravnoteženi sistem kazalnikov za svoj strateški management, se spopadajo z dvema naloga – oblikovati sistem kazalnikov in ga tudi uporabiti.

Nalogi med seboj nista neodvisni. Ko managerji začnejo uporabljati svoj sistem za ključne managerske procese, jim je omogočen podrobnejši vpogled tudi v sam sistem – kateri kazalniki ne delujejo, katere bi bilo treba spremeniti in kateri novi kazalniki strateškega uspeha, ki bi morali biti vključeni v sistem, so se pojavili (ibid., str. 53).

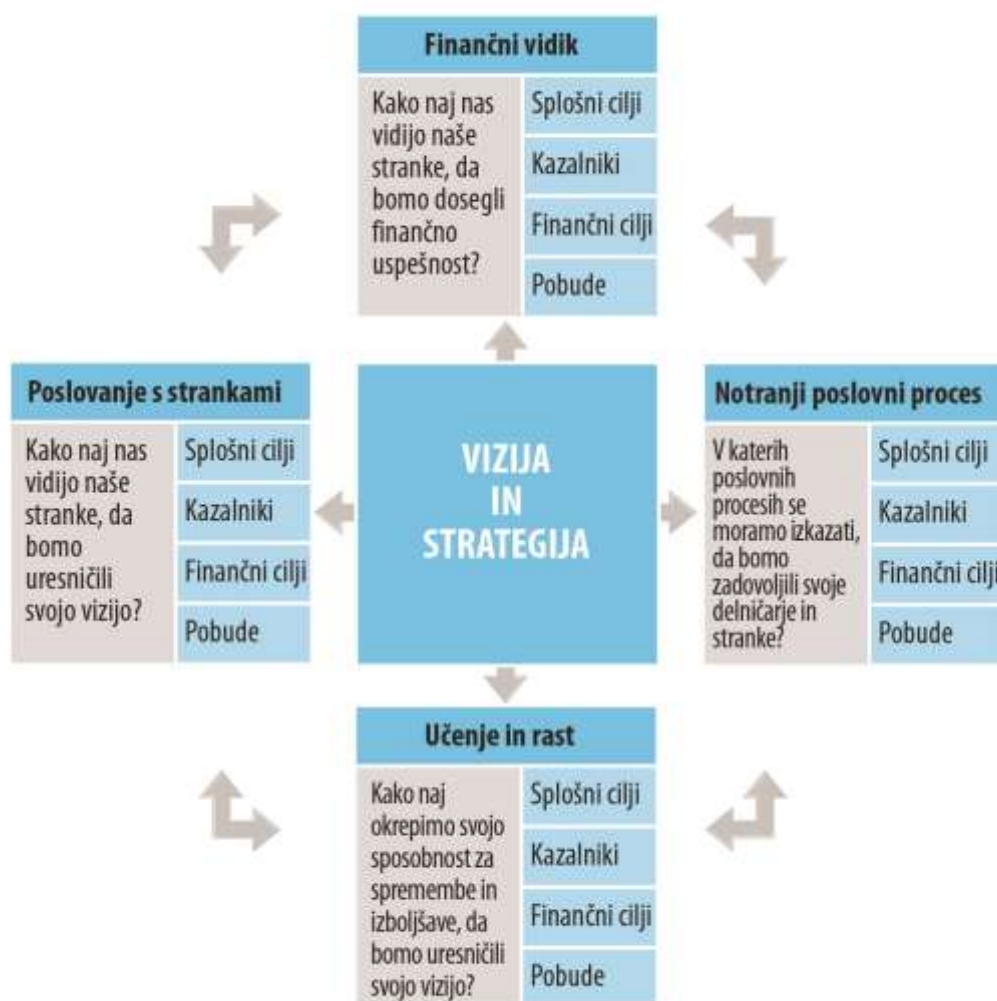
Koristi uvedbe BSC so:

- skladnost in preglednost strateških ciljev od vrha do najmanjših organizacijskih enot;
- večja preglednost odvisnosti med cilji ter med cilji in strategijami;
- večji nadzor uspešnosti podjetij v skupini;
- zmogljiv dinamični in strateško osredinjen sistem za upravljanje uspešnosti na podlagi kazalnikov;
- dobro strukturirane informacije za upravljanje ključnih strateških pobud;
- fleksibilne in dinamične funkcije načrtovanja;
- sprotni dostop do informacij upravljanja.

Na sliki 5 so prikazani štirje vidiki uravnoveženega merjenja uspešnosti:

- finančni vidik,
- vidik poslovanja s strankami,
- vidik notranjih poslovnih procesov,
- vidik učenja in rasti.

Slika 5: Sestava uravnoveženega sistema kazalnikov



Vir: R. S. Kaplan & D. P. Norton, *Uravnoveženi sistem kazalnikov*, 2000, str. 21.

Vprašanje, kaj mora obsegati dober uravnoteženi sistem kazalnikov, pojasnjuje Perftechova predstavitev. Imeti mora predstavitevno moč in ključne indikatorje uspeha oziroma KPI (angl. *Key Performance Indicators*). Za kakovostne KPI velja, da morajo biti (Perftech, 2010):

- veljavni in dogovorjeni z vsemi deležniki;
- specifični in sistematično merljivi;
- temelječi na zanesljivih informacijah;
- bistveni za posel;
- z dosegljivimi cilji/tarčami;
- preprosto razumljivi uporabnikom;
- taki, da omogočajo pravočasno pridobivanje ustreznih informacij;
- preprosti po videzu in za interpretacijo;
- podpirati vrtenje in vrtanje kritičnih KPI v večjem številu dimenzij in iz različnih kotov;
- taki, da omogočajo zgodnje odkrivanje morebitnih težav in uspeha;
- taki, da omogočajo poudarjanje značilnih in za uspeh pomembnih KPI;
- osvetliti napovedne indikatorje, ki so uporabnejši kot izkazni.

2.4 Prednosti in slabosti

Kritične dejavnike uspeha za uvedbo BSC navaja Bloomfield (2002, str. 8). Obsežne raziskave in analize več sto uvedb uravnoteženega sistema kazalnikov so bile izvedene pri organizaciji Balanced Scorecard Collaborative (svetovalni organizaciji, ki so jo ustanovili idejni očetje metodologije uravnoteženega sistema kazalnikov), izvajali pa so jih tudi različni drugi strokovnjaki. Iz raziskav in analiz izhaja usklajena ugotovitev, da je uvedba uravnoteženega sistema kazalnikov pobuda za spremembo kulture v organizaciji. Uspešne organizacije uporabljajo uravnoteženi sistem kazalnikov za ustvarjanje kulture z nenehno usmerjenostjo k oblikovanju strategije podjetja, merjenju rezultatov in reviziji rezultatov. Tako delovanje ustvarja po Kaplanu in Nortonu »strateško usmerjena organizacija«.

Ključni elementi pri oblikovanju k strateško usmerjeni organizaciji so naslednji (ibid., str. 9–11):

- Mobilizacija sprememb na podlagi vodstva organizacije. Graditev strateško usmerjene organizacije običajno vključuje bistveno spremembo kulture v podjetju. Organizacijske spremembe pa so evolucijski proces. Dosledni poslovodje, sodelovanje in aktivna podpora so ključnega pomena za ohranjanje zagona procesa skozi izzive, s katerimi se organizacije neizogibno srečajo.

Vodstvo mora biti usklajeno o strategiji organizacije in mora voditi proces uvedbe uravnoteženega sistema kazalnikov, da bi bil proces uspešen. Pogosto je vodstvo prezaposleno, da bi tesno sodelovalo v procesu, zato ustanovi večfunkcijsko skupino. Ta je lahko uspešna le, če:

- je vodstvo sodelovalo na sejah, na katerih so predstavljene glavne usmeritve za poslanstvo, vizijo in strategijo organizacije;
 - je skupina deležna polne podpore vodstva in zlahka uporablja njegovo moč za reševanje ovir.
 - vodstvo aktivno sodeluje pri uvedbi uravnoteženega sistema kazalnikov.
- Strategijo je treba spremeniti v kontinuiran proces. Strateška usmerjenost organizacije se prekine, če ustvarjanje strategije postane enkratna aktivnost. Za nenehno osredinjjanje na ocenjevanje strategije in ukrepov so nujne povratne informacije. Za podporo pri vrednotenju strategije je treba uvesti orodja za poročanje in analize, ki omogočajo analizo dejavnikov, ki vplivajo na ukrepe. Proces načrtovanja je prav tako tesno povezan s strategijo in v nekaterih primerih uravnoteženi sistem kazalnikov nadomesti tradicionalno pripravljane načrta.
 - V načrtovanje strategije je treba vključiti vse deležnike v organizaciji. To se izvede s strateškim izobraževanjem in ozaveščanjem ter posredovanjem v organizaciji, tako da poslovne enote, oddelki ali celo posamezniki ustvarijo lastne kazalnike. Povezave s strategijo so izrecno opredeljene na vseh ravneh. To pomaga oddelkom in posameznikom razumeti ter najti nove načine za podporo strategije organizacije. Prav tako pomaga zagotoviti, da so rezultati zaposlenih merljivi na vseh ravneh in se primerno temu tudi nagrajujejo.
 - Organizacijo je treba uskladiti s strategijo. To vključuje oceno sedanje organizacijske strukture, linij poročanja ter usmeritve in postopke, ki zagotavljajo skladnost s strategijo. To lahko vključuje tudi ponovno opredelitev poslovnih področij ali ponovno opredelitev vlog različnih podpornih služb, prepričati se je treba, da vsak del organizacije najbolje podpira strategijo. Uvedba strategije je nujna za vsakodnevno delovanje. Orodja, kot so strateška mapa, uravnoteženi kazalniki in strateška matrika, se uporabljajo za povezovanje strategije z operativnimi nalogami, ki jih zaposleni opravljajo vsak dan. To zagotavlja, da vse naloge v organizaciji podpirajo strategijo.

Glede na raziskave (Ložar, 2008) so slovenska podjetja v letih od 2003 do 2008 uvedla sisteme druge generacije, ki so bili v tujini razviti v obdobju 1985–1995 in se nanašajo predvsem na sistematiziranje vodenja (uravnoteženi sistem kazalnikov, kompetence, vodenje s sistemi, šest sigma ...). Vendar pa so tuje multinacionalke po letu 1995 začele

intenzivno uporabljati koncepte tretje generacije, ki so bistveno zahtevnejši ter se nanašajo na učinkovito obvladovanje neotipljivih virov in globalno optimizacijo virov.

Orodja, ki so v zadnji letih po mnenju managerjev najbolj izboljšala poslovanje podjetij, so uravnoteženi sistem kazalnikov, vitka proizvodnja, šest sigma in globalizacija. Kažejo, da je uravnoteženi sistem kazalnikov eno najprimernejših orodij za slovenska podjetja. Največji težavi z uravnoteženim sistemom kazalnikov sta, da je ta uveden preveč splošno in da ni dovolj dobro podprt z informatiko.

Med razlogi neuresničitve strategij so (Perfttech, 2010):

- pomakanje kompetenc zaposlenih;
- odpor proti novim strategijam;
- slabo opredeljeni cilji, dejavnosti in ukrepi;
- slabo spremljanje;
- pomanjkanje informacij in motivacije.

Kaplan in Norton (2001) govorita o uravnoteženem sistemu kazalnikov kot enem najpomembnejših prispevkov k praksi upravljanja organizacij v zadnjih 75 letih. Vendar pa kljub pohvalam tega sistema večina organizacij, ki uvedejo uravnotežene kazalnike, ne izpolni svojih pričakovanj.

Pri raziskavi neizpolnjenih pričakovanj izstopajo nekatere skupne točke (Bloomfield, 2002, str. 11, 12):

- Cilji, ki se ne osredinjajo na strategijo. Pogosta težava je, da organizacija sprejme nekaj novih nefinančnih ciljev, vendar jih ne uskladi s strategijo.
- Neobveščanje in neizobraževanje. Uravnoteženi sistem kazalnikov je učinkovit le, če ga jasno razumejo v celotni organizaciji. Pogosto se razvije na vodstveni ravni, vendar ga ta ne prenaša na nižje ravni organizacije. Brez učinkovitega sistema komuniciranja v celotni organizaciji ne bo spodbudil trajnih sprememb in izboljšanja učinkovitosti.
- Cilji, vezani na prezgodnje nagrajevanje. Na splošno je dobra zamisel, da je nagrajevanje povezano z uravnoteženim sistemom kazalnikov. Vendar pa več dejavnikov kaže, da je lahko napaka, če se nagraduje prezgodaj v življenjskem ciklu sistema. Začetni sistem redko ostane nespremenjen. Če organizacija nagrajevanje povezuje s cilji, ki v resnici ne peljejo v pravo smer, je lahko močan motivator za nepremišljena in kratkoročna dejanja. Podatki so lahko nepopolni ali netočni in kazalniki niso pravilni. Če so plačila zaposlenim zaradi tega manjša, lahko povzroči nezaupanje v sistem. Potreben je čas, da se lahko določijo realistični cilji, kaznovanje zaposlenih zaradi nedoseganja nedosegljivih ciljev pa zagotovo negativno vpliva na moralo in na končne rezultate.

- Brez odgovornosti. Za uveljavitev sprememb sta nujni odgovornost in zelo dobra preglednost. To pomeni, da mora biti za vsak ukrep, cilj, vir podatkov in pobudo določen odgovorni zaposleni. Brez natančne in podrobne odgovornosti popoln uravnoteženi sistem ne bo dosegel uspeha, saj nihče ne bo odgovarjal za izvajanje.
- Premalo pooblastil. Medtem ko lahko odgovornost zagotovi močno motivacijo za izboljšanje uspešnosti, morajo zaposleni izkazovati avtoriteto in odgovornost, na voljo pa jim morajo biti tudi orodja za vplivanje na ustrezne cilje. V nasprotnem primeru se bodo zaposleni uprli vpletenosti in odgovornosti. Na voljo morajo biti sredstva, za doseg uspeha pa je treba podpirati tudi pobude. Zaposleni bodo verjetno potrebovali nova informacijska orodja, ki jim bodo v pomoč pri razumevanju uresničevanja ciljev, za katere so odgovorni, tako da bodo lahko ukrepali. Taka orodja lahko vključujejo sisteme za analizo in kazalnike za zgodnje opozarjanje in nestandardna poročila.
- Preveč ciljev. Velike, decentralizirane organizacije po navadi ugotovijo, da je prekrivanje in podvajanje med pobudami mogoče identificirati. Prekrivanje ciljev sistema kazalnikov s trenutnimi in z načrtovanimi pobudami je lahko pomemben način za osredinjenje in usklajevanje podjetja. S to metodo je mogoče odkriti primere, ko so cilji neustrezni. Namesto da se zanaša na načrtovanje, proces odpravlja nepotreben balast, pospeši uvedbo sistema kazalnikov in pomaga pri organizaciji prioritarnih ciljev za boljšo podporo svoji strategiji.

3 PREDLOG UVAJANJA SISTEMA URAVNOTEŽENIH KAZALNIKOV V DRUŽBI X

V tem delu želim prikazati poskus uvedbe uravnoteženega sistema kazalnikov v trgovski družbi. Odlična strategija na ravni celotnega podjetja naj ne bi temeljila na poljubni izbiri posameznih členov, ampak na skrbno zgrajenem sistemu medsebojno povezanih delov. V odlični strategiji so vse sestavine medsebojno usklajene. Usklajenost pa mora temeljiti na poslovnih sredstvih, ki so podjetju na voljo, ter na njegovem enkratnem premoženju, znanju in sposobnostih (Kaplan & Norton, 2001, str. 179).

3.1 Predstavitev trgovske družbe X

Začetke trgovske družbe X je mogoče zaslediti že leta 1951, ko je bila družba ustanovljena z namenom opravljanja storitev, povezanih s potniki in z dobrinami v tranzitu na mednarodnih mejah. Sodobna zgodovina podjetja pa se začne leta 1991. Proces prestrukturiranja lastništva je bil uspešno zaključen v letu 1995. Celotno družbo odlikujejo predvsem visoko razvita ter računalniško podprta tehnologija poslovanja in strokovno usposobljeni kadri.

Skozi leta delovanja je družba uspešno sledila svoji viziji in na slovenskem trgu zavzela zavirljiv tržni delež. V ta namen je podjetje oblikovalo tudi lastno blagovno znamko, ki se

je skozi leta razvila v danes široko prepoznavno verigo poslovnih objektov vzdolž celotne državne meje. Prodajne površine so na dvaindvajsetih pomembnih mednarodnih cestnih prehodih na mejah z Italijo, Avstrijo in s Hrvaško, ena poslovna enota pa je v osrednji Sloveniji, v bližini Ljubljane. Vsaka poslovna enota zajema široko paleto izbranih izdelkov svetovno priznanih blagovnih znamk. Kupci lahko izbirajo s široke palete znanih tobačnih izdelkov, prestižnih kozmetičnih izdelkov, iz široke ponudbe alkoholnih pijač, priznanih blagovnih znamk živilskih proizvodov, tehnične opreme in igrač kot tudi s privlačne palete luksuznih usnjenih izdelkov, modnega nakita, daril in kakovostnega tekstila.

Strukturo družbe sestavljajo:

- uprava podjetja,
- komerciala/prodaja,
- nabava,
- marketing,
- računovodstvo in finance,
- trgovine,
- vzdrževanje objektov.

V strukturi doseženih čistih prihodkov od prodaje trgovskega blaga v letu 2014 predstavlja 84,6 odstotka prodaja tobačnih izdelkov, delež kozmetike je 5,4-odstoten, sledijo delež prehrabnih izdelkov (3,8-odstotni), tekstila, obutve in galanterije (1,8-odstotni) in delež alkoholnih pijač (1,4-odstotni). Drugi prodajni segmenti skupaj obsegajo tri odstotke, vendar po posameznih segmentih ne presegajo enega odstotka deleža celotnega prometa. Trend strukture čistih prihodkov se v primerjavi z letom prej ni bistveno spremenil. Družba v prihodnjih letih zaradi zaostrenih razmer na trgu in pričakovanega dviga trošarin predvideva, da bo prodaja trgovskega blaga ostala približno na ravni leta 2014. Še naprej bo izvajala vse potrebne dejavnosti, da bi bil vpliv težkega gospodarskega položaja na družbo čim manjši. Nadaljevala bo optimizacijo nabavnih poti in krepitev dejavnosti za povečanje obsega prodaje. Omenjeno bo prispevalo k povečanju konkurenčnosti na trgu.

V okviru usmeritve zvestoba kupcev je družba dejavno nadaljevala obsežne promocijske dejavnosti pri izvajanju programa kartice zaupanja trgovske družbe X. V bazi se povečuje število nakupov zvestih kupcev, ki so bili z uporabo kartice zaupanja nagrajeni s številnimi in raznolikimi ugodnostmi. Trgovska družba X v skladu s svojo filozofijo nagovarja kupce, da nakupovanje opravijo preudarno in da za svoj denar dobijo najboljšo možno kakovost. Uporabniki kartice zaupanja trgovske družbe X zagotovo spadajo v to skupino, saj z dobrim poznavanjem akcijskih ugodnosti nakupovanje optimizirajo.

Družba je uvedla različne načine komuniciranja s kupci. Med drugim jih nagovarja s posredovanimi letaki v fizični in elektronski obliki, ki zajemajo predstavitev prodajnega asortimenta in ugodnosti, ki jih stranke prejmejo večkrat mesečno; z radijskimi in s

televizijskimi reklamami; na spletnih straneh trgovske družbe X ter z z njo povezano spletno trgovino in s kartico zaupanja trgovske družbe X.

Med stalne oblike komuniciranja vsekakor spadajo tudi različni dogodki, kot so ličenje, promocije, manikura, ki jih družba organizira skupaj s svojimi dobavitelji.

Na dan 31. 12. 2014 je bilo v družbi skupno zaposlenih 110 delavcev, od tega 84,5 odstotka žensk, povprečna starost je znašala 41 let. 74,6 odstotka zaposlenih je s končano peto stopnjo strokovne izobrazbe, 13,6 odstotka s četrto stopnjo, 11,8 odstotka pa je končalo višjo ali visoko šolo. Povprečno je bilo med letom zaposlenih 117 delavcev. Manjše število zaposlenih konec leta 2013 glede na preteklo leto je predvsem posledica dejstva, da je družba v drugi polovici leta 2012 sklenila sodelovanje z agencijo za posredovanje delavcev. Zaposleni so povprečno z več kot 17,7 leta delovne dobe, od tega so bili 12,8 leta zaposleni v trgovski družbi X (Trgovska družba X, 2014).

3.2 Preoblikovanje strategije v dejanja v trgovski družbi X

Načela, kako spraviti strateško usmerjeno organizacijo v prakso, sem povzel na primeru Mobil. Z zgrajenim uravnoteženim sistemom kazalnikov naj bi sledili naslednjim korakom (Kaplan & Norton, 2001, str. 52):

- ovrednotili konkurenčno okolje;
- ugotovili želje in segmente strank;
- razvijali strategijo za doseganje izjemne finančne uspešnosti;
- opredelili ravnotežje med rastjo in produktivnostjo;
- izbrali ciljne segmente strank;
- opredelili ponudbe za ciljne segmente;
- opredelili ključne notranje poslovne procese za ponudbe strankam in za finančne cilje glede stroškov in produktivnosti;
- razvijali veščine, sposobnosti, motivacijo, zbirke podatkov in tehnologijo, nujne za odličnost notranjih procesov in posredovanje vrednosti strankam.

V nadaljevanju predstavljam predlog trgovski družbi X, kako naj začne vzpostavitev uravnoteženega sistema kazalnikov, na podlagi katerega bo lahko posredovala svojo strategijo vsem deležnikom v njenem poslovnem procesu. Da to lahko stori, mora najprej management družbe strategijo popolnoma razumeti. Z novo strategijo bo družba poskušala ne samo znižati stroške, temveč vzpostaviti tudi večjo učinkovitost. Dolgoročno želi družba strategijo rasti in razlikovanja od tekmecev. Želi najti načine pridobivanja novih strank, ki bi kupovale njene izdelke z večjo maržo, in seveda za to zahtevati tudi boljše nakupovalno izkušnjo. Dela predlagane strategije bi bila dva, in sicer:

- izboljšanje dobičkonosnosti,
- rast prihodkov.

3.2.1 Finančni vidik

Družba bo določila uravnoteženi sistem kazalnikov z opredelitvijo glavnega finančnega cilja za izboljšanje donosnosti (EBIT) na kapital.

Formula = EBIT/povprečni kapital

Z zdajšnjih X odstotkov bi se donosnost povečala na X + 4 odstotke. Panoga, v kateri deluje družba, je počasi rastoča, izdelki spadajo v luksuzni segment (parfumerija, alkoholne pijače, tobačni izdelki, sladki program ...). Družba bi cilj dosegla z uporabo dveh finančnih usmeritev, in sicer z dobičkonosnostjo in rastjo. Dobičkonosnost se nanaša na dve sestavini:

- znižanje operativnih stroškov in
- dvig trgovske marže v odstotkih.

Znižanje stroškov in povečanje prihodkov bo družba merila s kazalnikom EBIT (to je poslovni izid pred obrestmi in davki). Tabela 1 prikazuje matriko finančnega vidika, kjer so zajeti strategija, cilji in kazalniki.

Tabela 1: *Matrika finančnega vidika*

	STRATEGIJA	STRATEŠKI CILJI	STRATEŠKI KAZALNIKI
FINANČNI VIDIK	Strategija rasti prihodkov	• rast tržnega deleža tobaka in alkohola v primerjavi s konkurenco • rast prihodkov v segmentu drogerije in živil • znižanje operativnih stroškov	• tržnega deleža tobaka in alkohola v primerjavi s konkurenco • rast prihodkov na zaposlenega • EBIT
	Dobičkonosnost	• dvig trgovske marže v %	• delež prihodkov netobačnih artiklov v vseh artiklih

Rast prihodkov prav tako obsega dva sestavna dela, in sicer rast prihodkov in obenem tržnega deleža v segmentu prodaje cigaret in alkohola ter segmentu drogerije in živil. Družba bo izbrala dva kazalnika za rast prihodkov:

- tržni delež in
- rast prihodkov

Strategija, ki bi sledila tej usmeritvi, je osredinjenje družbe na stranke. Novi vir prihodkov bodo lahko izdelki lastne blagovne znamke, ki so sicer cenejši, vendar enako kakovostni tako pri tobaku in alkoholu kot tudi v segmentu drogerije in živil. Lastna blagovna znamka bi tako zadovoljila oba dela strategije: dobičkonosnost in rast.

Past, ki nastaja z združevanjem nasprotnih strategij (produktivnosti in rasti), je pogosto razlog za strateški neuspeh. Organizacije postanejo zmedene zaradi očitnih nasprotij v strategijah in spet zapadejo v ozko usmerjeno vedenje (Kaplan & Norton, 2001, str. 44). To bo seveda tvegan izziv za trgovsko družbo X. Zavedati se mora svojih možnosti in da jih lahko obvladuje na podlagi notranje verige vrednosti na viden in učinkovit način. Uravnoteženi sistem kazalnikov bo omogočal celovitejšo finančno strategijo.

3.2.2 Vidik poslovanja s strankami

Da bi trgovinska družba dognala, kako ustvariti zeleno rast marž v segmentu tobaka in alkohola ter prihodkov iz drogerije in živil, mora razumeti strukturo strank. Družba je že izvedla raziskavo med svojimi kupci in ugotovila, da jih lahko razdeli v tri večje skupine:

- kupci, ki kupijo samo cigarete (v Italiji in Avstriji so dražji tobačni izdelki) – 50 odstotkov;
- kupci, ki so pripravljeni kupiti tudi drogerijske in živilske izdelke (mlajši kupci večinoma tujci turisti) – 30 odstotkov;
- kupci, ki kupujejo drage blagovne znamke (stranke z visokimi do zmernimi dohodki) – 20 odstotkov.

Ugotovili so, da je 50 odstotkov cenovno zelo občutljivih strank. Strateška odločitev družbe je, da se mora bolj posvetiti drugi in tretji skupini, saj je prva zelo tvegana in bo ob zvišanju trošarin hitro zamenjala mesto nakupa. Ker pa je ta delež tako velik, mora družba z nižjimi cenami svojih izdelkov zadovoljevati tudi te stranke, in sicer z uvedbo lastne blagovne znamke, ki bi bila cenejša, a vseeno kakovostna. Matrika vidika poslovanja s strankami je prikazana v tabeli 2.

Tabela 2: *Matrika vidika poslovanja s strankami*

	STRATEGIJA	STRATEŠKI CILJI	STRATEŠKI KAZALNIKI
VIDIK POSLOVANJA S STRANKAMI	Navdušiti stranke	• nenehno navduševanje ciljnih kupcev	• rast števila kupcev po vseh treh segmentih • vračanje kupcev • povečanje povprečne vrednosti nakupa
	Obojestransko koristni odnosi z dobavitelji	• graditi obojestransko koristne odnose z dobavitelji	• dvig ugleda blagovne znamke • več artiklov za stranke • ocena kakovosti dobaviteljev • obrat zalog

Orodja za navduševanje strank bodo v družbi naslednja:

- program zvestobe (kartica zaupanja);
- predstavitve izdelkov v trgovinah (povečanje povprečne vrednosti nakupa in povečanje obiska trgovin);
- prijaznost zaposlenih (vračanje kupcev in ocena izvajanja s skrivnimi nakupi);
- oglaševanje (doseči ciljne stranke po ustreznih oglaševalskih kanalih).

Za vidik poslovanja s strankami si je družba kot kazalnik izbrala rast števila kupcev v vseh treh segmentih. Družba mora opredeliti strategijo, s katero bo obdržala in pridobila stranke v vseh treh ciljnih segmentih.

Število strank in povprečna vrednost nakupa sta se do zdaj merila samo na podlagi podatkov blagajniškega poslovanja (število računov, povprečna vrednost nakupa itd.). Z uvedbo kartice zaupanja se bo lahko analiza podatkov razširila ter omogočila dodajanje novih kazalnikov in meril uspešnosti poslovanja. Kartica zaupanja pa je tudi edini vir podatkov za kazalnik vračanja kupcev.

Marketinška služba družbe je z raziskavo opredelila lastnosti, ki sestavljajo dobro nakupno izkušnjo. Med njimi so:

- zunanji videz trgovine,
- založenost trgovine,
- prijaznost prodajalcev,
- poznavanje izdelkov, ki jih prodajajo v trgovinah,
- parkirni prostor,
- toaletni prostori – trgovine so ob prometnih cestah.

Izziv je, kako naj družba meri take lastnosti. Uvedli bi nadgrajen način merjenja zadovoljstva kupcev – skrivni nakup. To so tretje stranke, ki bodo na začetku v trgovine prihajale vsak teden, nato pa mesečno, in ovrednotile nakupno izkušnjo na osnovi določenih lastnosti (v internem vprašalniku). Vsota vseh ocen bo določala kazalnik skrivnega kupca. Družba je sicer sistem skrivnega nakupa že uporabljala več let, vendar rezultate ni povezovala z drugimi kazalniki uspešnosti poslovanja.

Drug pogled na poslovanje s strankami so dobavitelji s katerimi želi družba vzpostaviti boljši odnos. Dobavitelje mora razporediti v segmente po prodajnih artiklih. S segmentacijo kupcev bo družba segmentirala tudi dobavitelje, kar bo vplivalo na zadovoljstvo kupcev in posledično tudi samih dobaviteljev.

3.2.3 Vidik notranjih poslovnih procesov

Z določitvijo finančne strategije in strategije poslovanja s strankami se bo družba lotila kazalnikov v vidiku notranjih poslovnih procesov. Vzpostaviti je treba dva pomembna procesa, ki bi ju želeli spremljati, in sicer:

- uvajanje lastne blagovne znamke in s tem novih dobičkonosnih artiklov (doseči razlikovanje od drugih priznanih blagovnih znamk);
- izboljšanje obračanja zalog.

Tabela 3: Matrika vidika notranjih poslovnih procesov

	STRATEGIJA	STRATEŠKI CILJI	STRATEŠKI KAZALNIKI
VIDIK NOTRANJIH POSLOVNIH PROCESOV	Razvoj lastne blagovne znamke	• inovativni izdelki in storitve • najboljši prodajalci • znižanje poškodb pri delu	• novi dobičkonosni artikli pod lastno blagovno znamko • stopnja sprejema novih izdelkov pod lastno blagovno znamko
	Varnost in zanesljivost, skrb za okolje	• znižanje količin odpadkov • JIT - just in time • TQM - Total quality management	• poraba papirja • izpusti, hrup in vpliv na bližnjo okolico
	Operativna odličnost	• izboljšanje delovanja IT-sistema	• nenačrtovane okvare IT itd.
	Dober sosed	• izboljšati sodelovanje z lokalnim prebivalstvom	• popolna naročila • delež donacij v odstotkih prihodkov

Kot vidimo v tabeli 3, bo rezultate uvedbe lastne blagovne znamke družba merila z odstotkom prodaje izdelkov lastne blagovne znamke v primerjavi z že priznanimi blagovnimi znamkami, tako v segmentu tobaka in alkohola kot tudi drogerije in živil. Tako

bo družba prispevala k boljši nakupni izkušnji predvsem prvega segmenta strank, tistih, na katere cena zelo vpliva. Lastna blagovna znamka bo prisotna v vseh trgovinah in v vseh prodajnih segmentih s široko paleto artiklov. Z njimi želi družba zagotoviti kakovostne in cenovno konkurenčne artikle, s katerimi bo zadovoljevala vse segmente kupcev. Cilj je, da družba postane ustvarjalec kakovostnih in dobro sprejetih artiklov lastne blagovne znamke. Uglednost in kakovost blagovne znamke bo merila dvakrat letno z anketami predvsem v segmentu vračajočih se kupcev. Cilja merjenja uglednosti blagovne znamke sta večja prepoznavnost lastne blagovne znamke in povečanje ugleda v primerjavi z že uveljavljenimi blagovnimi znamkami.

Drugi cilj je boljše obračanje zalog v prodajalnah, za dosego katerega bo družba uporabila več orodij, med drugim izboljšavo informacijskega sistema za popolnejša naročila dobaviteljem.

3.2.4 Vidik učenja in rasti

Cilji vidika učenja in rasti predstavljajo temelj strategije družbe: sposobnosti in motivacija zaposlenih ter vloga informacijske tehnologije. Družba bo z vidika učenja in rasti opredelila tri cilje:

- Osnovne sposobnosti in veščine:
 - spodbujanje zaposlenih in pomoč, da usvojijo poznavanje izdelkov in prodaje;
 - doseganje ravni veščin in sposobnosti, potrebnih za uresničitev vizije;
 - razvijanje voditeljskih veščin, nujnih za razlago vizije, pospeševanje poslovnega razmišljanja in za razvoj zaposlenih;
- Dostop do strateških informacij:
 - razvijanje strateških informacij, potrebne za izvrševanje strategije
- Vpletenost organizacije:
 - Omogočiti je treba doseganje vizije s pospeševanjem razumevanja strategije organizacije in z ustvarjanjem ozračja, ki spodbuja zaposlene in jim daje avtonomnost, da stremijo k viziji.

Tabela 4: *Matrika vidika učenja in rasti*

	STRATEGIJA	STRATEŠKI CILJI	STRATEŠKI KAZALNIKI
VIDIK UČENJA IN RASTI	Motivirana in usposobljena delovna sila	• delovno ozračje • ključne sposobnosti in znanja • poznavanje strategije • prenova poročanja	• letni razgovori, ankete • fluktuacija zaposlenih (ključni kadri in drugi) • izobrazbena struktura (delež višje izob. v celotni strukturi)
	Dostop do strateških informacij	• nižja odsotnost z dela	• večšine zaposlenih (izobraževanje na področju prodajnih veščin, število ur) • delež poznavanja strategije
	Spodbudno okolje		• matrike BSC • izdelava poročil po dnevih • dnevi odsotnosti z dela • število štipendistov

Kazalnike vidika učenja in rasti iz tabele 4 je najtežje določiti. Treba je izmeriti veščine, ki jih morajo imeti vsi zaposleni, da lahko izboljšajo poslovne procese. Družba bi izvedla raziskavo med zaposlenimi, da bo ugotovila zavedanje zaposlenih o novi strategiji in kako bodo pomagali doseči zastavljene cilje. S preoblikovanjem vizije in strategije v skupino ciljev in kazalnikov vseh štirih vidikov se bo končal proces ustvarjanja strateško usmerjene organizacije.

3.3 Usklajevanje podjetja s strategijo

Družbo sestavlja 23 trgovin, razdeljenih v pet območnih enot, in centralizirani oddelki komercialne, financ, računovodstva, marketinga in vzdrževanja objektov. Vse enote je treba povezati v uravnoteženi sistem kazalnikov. To naj bi ustvarilo usklajenost in sinergijo v organizaciji, kar je pravzaprav drugo načelo strateško usmerjene organizacije.

Centralizirani oddelki bodo morali začeti prodajati storitve posameznim poslovnim enotam (trgovinam in drugim oddelkom) ter se z njimi dogovarjati o cenah in ravneh ponujenih storitev. Prvi izziv bo kako uskladiti skupno strategijo. Drugi pa bo, kako bodo novo postavljeni direktorji območnih enot in skupnih služb nadgradili svoje veščine. Prejšnja struktura družbe je bila hierarhično funkcijska. Uprava je bila odgovorna za izkaz uspeha, drugi pa so skrbeli za stroške in prihodke.

Z novo strukturo naj bi uravnoteženi sistem kazalnikov postal mehanizem za ustvarjanje veščin in strateškega zavedanja ter medsebojno usklajevanje strategij decentraliziranih enot in njihovo usklajevanje znotraj oddelka. Uravnoteženi sistem, ki ga bo sestavil oddelek, bo določil glavne cilje, ki bodo skupni celotni družbi:

- doseči finančne donose,
- navdušiti ciljne stranke,
- vzpostaviti obojestransko koristne odnose z dobavitelji in s kupci,
- izboljšati ključne notranje procese,
- izboljšati počutje zaposlenih.

Cilji z najvišje ravni bodo preneseni v vso organizacijo na podlagi uravnoveženega sistema kazalnikov, ki ga bodo razvile posamezne poslovne enote. Vsaka enota bo oblikovala strategijo, ki bo ustrezala njenemu ciljnemu trgu, toda vsaka taka strategija mora biti usklajena s temeljno strategijo. Vsaka območna enota se mora prilagoditi krajevnim razmeram, torej tekmečem, tržnim priložnostim in ključnim procesom. Vsaka od območnih enot je drugačna, z različnimi strankami, različnimi tekmeci in drugačno ekonomijo poslovanja. Tako pričakujem, da bo vsaka enota prilagodila vizijo in strategijo razmeram, v katerih deluje. Tako lahko kazalnike prilagodijo in uvedejo svoje, vendar ti morajo vplivati na uravnoveženi sistem celote. V vsaki območni enoti je treba razviti pobude in kazalnike, ki bodo odsevali krajevne razmere in kulturo, kako vzpostaviti strateško povezavo med seboj.

Naslednja raven povezovanja bo sledila z uporabo uravnoveženega sistema kazalnikov za skupne službe. Te se morajo same tržiti med območnimi enotami in pridobiti njihovo soglasje glede cen in ravni ponujenih storitev. Vsaka območna enota bo določila predstavnika, ki bo zastopnik v odboru kupcev storitev skupnih služb. Pogajanja glede ponujenih storitev in njihovih stroškov bodo enkrat letno. S takim pristopom bodo tudi skupne službe sestavile svoje uravnovežene kazalnike. Vsaka enota bo razvila svojo strategijo za funkcijsko odličnost, toda strategije bo treba usmeriti v podporo območnim enotam pri uresničevanju njihovih strategij. Vidik poslovanja s strankami v uravnoveženih kazalnikih bo odseval zadovoljstvo območnih enot z izvedenimi storitvami skupnih služb. Tako bodo kazalniki uspešnosti skupnih služb povezani s kazalniki v sistemu območnih enot. Pričakuje se, da bodo vsaka območna enota in skupne službe razvile svojo strategijo, vse pa bodo povezane s skupnimi organizacijskimi usmeritvami in cilji.

V tabeli 5 je prikazan celoten sestav ciljev in kazalnikov uravnoveženega sistema.

Tabela 5: *Matrika BSC družbe*

	STRATEGIJA	STRATEŠKI CILJI	STRATEŠKI KAZALNIKI
FINANČNI VIDIK	Strategija rasti prihodkov	• rast tržnega deleža tobaka in alkohola v primerjavi s konkurenco • rast prihodkov v segmentu drogerije in živil • znižanje operativnih stroškov	• tržnega deleža tobaka in alkohola v primerjavi s konkurenco • rast prihodkov na zaposlenega • EBIT • delež prihodkov netobačnih artiklov v vseh artiklih
	Dobičkonosnost	• dvig trgovske marže v %	
VIDIK POSLOVANJA S STRANKAMI	Navdušiti stranke	• nenehno navduševanje ciljnih kupcev	• rast števila kupcev po vseh treh segmentih • vračanje kupcev • povečanje povprečne vrednosti nakupa
	Obojestransko koristni odnosi z dobavitelji	• graditi obojestransko koristne odnose z dobavitelji	• dvig ugleda blagovne znamke • več artiklov za stranke • ocena kakovosti dobaviteljev • obrat zalog
VIDIK NOTRANJIH POSLOVNIH PROCESOV	Razvoj lastne blagovne znamke	• inovativni izdelki in storitve • najboljši prodajalci	• novi dobičkonosni artikli pod lastno blagovno znamko
	Varnost in zanesljivost, skrb za okolje	• znižanje poškodb pri delu • znižanje količin odpadkov • JIT - just in time	• izdelkov pod lastno blagovno znamko
	Operativna odličnost	• TQM - Total quality management	• poraba papirja • izpusti, hrup in vpliv na bližnje okolico
	Dober sosed	• izboljšanje delovanja IT-sistema • izboljšati sodelovanje z lokalnim prebivalstvom	• nenačrtovane okvare IT itd. • popolna naročila • delež donacij v odstotkih prihodkov
VIDIK UČENJA IN RASTI	Motivirana in usposobljena delovna sila	• delovno ozračje • ključne sposobnosti in znanja • poznavanje strategije	• letni razgovori, ankete • fluktuacija zaposlenih (ključni kadri in drugi)
	Dostop do strateških informacij	• prenova poročanja • nižja odsotnost z dela	• izobrazbena struktura (delež višje izob. v celotni strukturi) • večšine zaposlenih (izobraževanje na področju prodajnih veščin, število ur)
	Spodbudno okolje		• delež poznavanja strategije • matrike BSC • izdelava poročil po dnevih • dnevi odsotnosti z dela • število študentov

3.4 Strategija kot vsakodnevno delo

Družba bo poskušala uveljaviti tudi tretje načelo usmerjene organizacije, tj. povezanost vsakega zaposlenega s strategijo območne enote, skupnih služb in podjetja. Vsakdo mora razumeti strategijo organizacije in treba ga je spodbuditi, da bo organizaciji pomagal doseči strateške cilje. Uravnoteženi sistem kazalnikov naj bi se uporabljal za posredovanje strateških ciljev zaposlenim, in ne za ukazovanje, kaj naj delajo. V družbi bi želeli, da zaposleni uskladijo svoje vsakodnevne dejavnosti tako, da bodo dosegli strateške cilje in da bodo našli nove, inovativne priložnosti, ki včasih presegajo okvire njihovega položaja ali enote, kjer delajo, da bi prispevali k doseganju organizacijskih ciljev. Tako preoblikovanje organizacije mora doseči prav vse ravni organizacije. Vsakdo mora biti odgovoren za uspeh strategije. Uravnoteženi sistem kazalnikov naj bi bil orodje za preoblikovanje strategije na vrhu podjetja v operativne dejavnosti na dnu podjetja. Poudarek mora biti na pomenu zavedanja in zavezanosti zaposlenih uspehu strategije. Uspeh pa se začne pri prodajalcu v trgovini.

Za razumevanje strategije prav vseh zaposlenih bi bilo treba razposlati letak s povzetkom novih pobud, ki se jih bo lotilo podjetje. Na njem bodo strateške usmeritve, povezane z vsemi štirimi vidiki, in sicer:

- s financami (z donosnostjo kapitala);
- s poslovanjem s strankami (navduševanje strank, razvijanje obojestransko koristnih odnosov z dobavitelji);
- z notranjimi poslovnimi procesi (nizki stroški, zanesljivost, pravočasnost in ustrežanje naročilu, dober sosed);
- z učenjem in rastjo (motivirani in pripravljeni).

Na letaku bo sporočilo, kako namerava družba meriti napredovanje po teh strateških usmeritvah. Letak mora biti preprost in mora verodostojno izraziti novo usmeritev družbe. Vodilni bodo morali predstaviti novo strategijo in odgovarjati na vprašanja, ki jih bodo zastavljali vsi zaposleni, predvsem o merjenju novih strateških usmeritev. Strategijo je treba širiti z najvišje ravni družbe do najnižje tako, da bo razumljiva vsem. To bo najtežji del naloge.

3.5 Nagrajevanje v družbi na podlagi BSC

Ko bo strategija vsesplošno sprejeta in ko bodo osebni cilji povezani z njo, bo v družbi nagrajevanje mogoče povezati z uravnoteženim sistemom kazalnikov. Že zdaj so zaposleni nagrajeni na podlagi osnovne plače in dodatka za uspešnost. Uspešnost je bila do zdaj merjena zgolj na podlagi primerjave prodaje s preteklimi rezultati. Sprememba bo temeljila na uspešnosti treh stopenj, in sicer:

- stopnje uspešnosti celotnega podjetja – finančne uspešnosti;
- stopnje uspešnosti območne enote – uravnoteženi sistem kazalnikov;
- stopnje uspešnosti poslovalnice/oddelka skupnih služb – uravnoteženi sistem kazalnikov poslovalnice ali skupnih služb.

Celotna družba mora dosegati višino finančnega kazalnika v primerjavi s tekmeci, in sicer donosnost (EBIT) na kapital. Tu bo družba nagrajevala do višine osmih odstotkov.

Stopnja uspešnosti območne enote bo odvisna od doseganja rezultatov na podlagi uravnoteženih kazalnikov območnih enot, in sicer do dvanajst odstotkov.

Zadnja stopnja nagrajevanja na podlagi rezultatov uspešnosti poslovalnice oz. oddelka pa bo do deset odstotkov.

S takim nagrajevanjem bo slaba uspešnost poslovanja vodila do nizkih plač, ki bodo nižje od povprečja v trgovski branži. Povprečna uspešnost poslovanja bi postavila višino plač do povprečja v branži in izjemna uspešnost do višjih plač od povprečja v trgovski branži. Nagrajevanje na podlagi uravnoteženega sistema kazalnikov se zdi boljše kot nagrajevanje samo na podlagi finančnih kazalnikov, ker na te lahko vplivajo kratkoročni dejavniki, kot so gospodarski in panožni učinki, obrestne mere, vreme, cene blaga in devizni tečaji. Uravnoteženi sistem kazalnikov bo tako omogočil boljši pregled nad spremenljivkami, ki so pod neposrednim nadzorom managerjev in ki vplivajo na ustvarjanje prihodnje ekonomske vrednosti (Kaplan & Norton, 2001, str. 67).

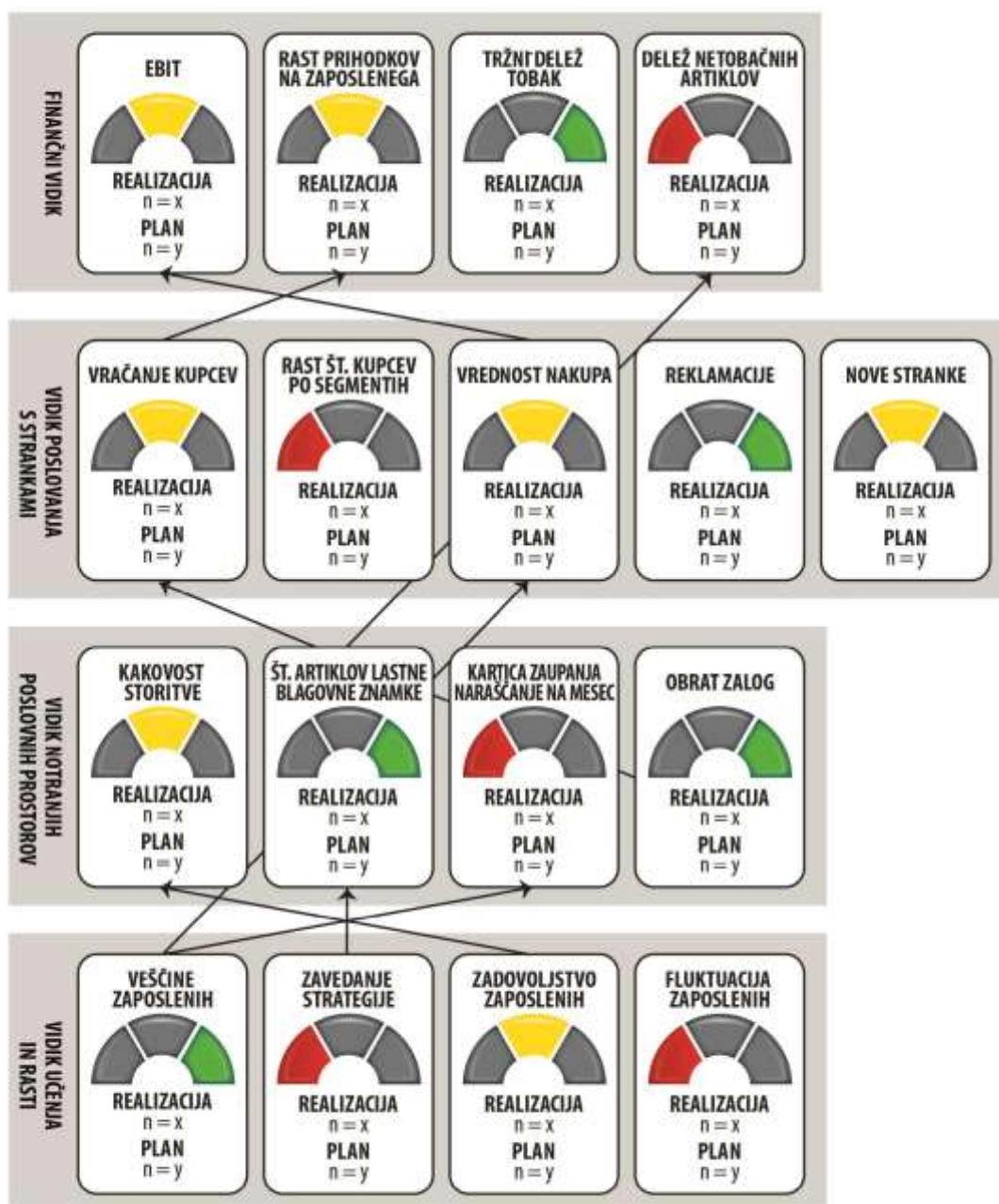
3.6 Spremljanje

Za spremljanje uresničevanja svoje strategije bo družba pripravila nadzorno ploščo s kazalniki, ki bodo odsevali doseganje zastavljenih ciljev. Nadzorna plošča bo preprosta in razumljiva vsem deležnikom v procesu. Kot prikazuje slika 6, bodo težave pri uvedbi kazalnikov, ki jih spremljajo, zaznane hitro in učinkovito:

- rdeča barva seveda pomeni, da realizacija ne dosega načrta in je v kritičnem območju;
- rumena barva kaže, da načrtovana vrednost sicer ni dosežena, vendar je v mejah, ki smo jih določili za še sprejemljive;
- zelena barva pomeni doseženi cilj.

Povezave med kazalniki bodo nakazane s puščicami, ki naj bi kazale tudi medsebojno odvisnost in povezanost kazalnikov. Nadzorna plošča bo kazala najnovejše stanje v podjetju in bo zato odlična podlaga za hitro ukrepanje.

Slika 6: Primer nadzorne plošče za spremljanje uravnoveženega sistema kazalnikov



SKLEP

Tradicionalno merjenje uspešnosti temelji na kazalnikih uspešnosti poslovanja, kot so produktivnost, ekonomičnost in rentabilnost. Podjetja merijo svojo uspešnost, ker so informacije o uspešnosti poslovanja temelj za sprejemanje poslovnih odločitev (Možina et al., 2002, str. 665). Odločitve sprejemajo managerji, ki stremijo k maksimizaciji čistega dobička, za kar so običajno tudi nagrajeni. Uspešnost poslovanja se tradicionalno presoja z računovodskimi kategorijami, ki jih zasledimo v računovodskih poročilih, ta pa v poslovnih poročilih. Del računovodskih poročil so tudi kazalniki, ki pa so informacije o preteklem poslovanju.

Norton in Kaplan med svojim dolgoletnim delom na Univerzi Harvard z uravnoteženim sistemom kazalnikov merita uspešnost in dolgoročno vzdržno poslovanje. Perspektivo računovodskih kazalnikov razširjata tudi na nefinančne kazalnike. Skupek teh kazalnikov največkrat kaže na dolgoročno uspešnost, ki je cilj večine podjetij in tudi neprofitnih organizacij. Uravnoteženi sistem kazalnikov pa temelji predvsem na uresničevanju strategije, ki nastane na podlagi poslanstva, vrednot in vizije podjetja. Oblikovanje in uresničevanje poslovnih strategij postaja domena vseh zaposlenih v podjetju. Strateško usmerjena organizacija ustvarja tako kulturo v podjetju, da so vsi zaposleni usmerjeni k oblikovanju strategij, merjenju in reviziji njenih rezultatov. Strategijo morajo razumeti vsi.

Vendar pa je uvedba uravnoteženega sistema kazalnikov lahko zelo zahtevna. Največji težavi sta, da je sistem uveden preveč splošno in da ni dovolj podprt z informatiko. Strategijo je treba spremljati na vseh ravneh podjetja in jo, če je treba, tudi spreminjati (če ne dosega strateških ciljev). Iz uskladitve vsakodnevnih dejavnosti se podjetje in s tem vsi njegovi zaposleni učijo, kako dosegati strateške cilje. Vsakdo mora biti odgovoren za uspeh strategije in prav tako nagrajen.

Podani predlog trgovski družbi X bi bil z uporabo načel strateško usmerjene organizacije v pomoč pri združitvi in uskladitvi nove strategije. Nova strategija bi morala povzročiti dvig zahtevane donosnosti na vloženi kapital, kar je glavni finančni cilj, zadržati zadovoljne in vračajoče se kupce, uveljaviti lastno blagovno znamko ter motivirati in obdržati usposobljeno delovno silo. S povezavo štirih vidikov poslovanja in spremljanjem uravnoteženih kazalnikov bo družba vzpostavila pregleden sistem, ki ji bo kazal pot k dolgoročni uspešnosti.

Literatura in viri

1. Bajt, A., & Štiblar, F. (2002). *Ekonomija. Ekonomska analiza in politika*. Ljubljana: GV Založba.
2. Bloom, M., & Milkovich, G. (1995). *Issues in Managerial Compensation Research*. Najdeno 26. januarja 2015 na spletnem naslovu http://digitalcommons.ilr.cornell.edu/cahrswp/?utm_source=digitalcommons.ilr.cornell.edu.
3. Bloomfield, C. (2002). *Bringing the Balanced Scorecard to Life: The Microsoft Balanced Scorecard Framework*: Insightformation, Inc.
4. David, F. R. (2005). *Strategic management, tenth edition*. Florence: Pearson.
5. Drevenšek, M., & Vezjak, B. (2011). *Celovito (integrirano) poročanje*. Zbornik 15. slovenske konference o odnosih z javnostmi. Ljubljana: Slovensko društvo za odnose z javnostmi.
6. Drucker, P. (2001). *Managerski izzivi v 21. stoletju*. Ljubljana: GV Založba.
7. Drucker, P. (2004). *O managementu*. Ljubljana: GV Založba.
8. Duhovnik, M. (2002). *Uspešnost in učinkovitost poslovanja podjetja na podlagi ekonomskih in finančnih kazalnikov (doktorska disertacija)*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
9. Hočevar, M. (2003). *Prednosti in omejitve metode BSC*. Les, 55(3), 59–62.
10. Hočevar, M., & Jaklič, M. (1999). *Slovenski managerski izziv*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
11. *Integrated reporting*. Najdeno 25. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.kpmg.com/Global/en/topics/corporate-reporting/better-reporting/governance-sustainability/Pages/better-sustainability-reporting.aspx>.
12. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2000). *Uravnoteženi sistem kazalnikov*. Ljubljana: GV Založba.
13. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *Strateško usmerjena organizacija*. Ljubljana: GV Založba.
14. Knapp, K. (2001). *The Balanced Scorecard: Historical Development and Context, As Developed by Robert Kaplan & David Norton*. *Foundations of Management*, 12.
15. Kodeks upravljanja javnih delniških družb. (2009). Najdeno 25. decembra 2014 na spletnem naslovu http://www.ljse.si/media/Attachments/Izdajatelji/Kodeks_veljaven_8122009_koncna_verzija.pdf.
16. Ložar, B. (2008). *Slovenska podjetja nujno potrebujejo razvojni skok*. Najdeno 12. decembra 2014 na spletnem naslovu <http://www.zdruzenje-manager.si>.
17. Mednarodni standardi računovodskega poročanja MSRP. (2008). *Uradni list EU, L 320*.
18. Milkovich, G. T., & Newman, J. M. (1996). *Compensation 5th edition*. Chicago: Irvin.
19. Možina, S., et al. (2002). *Management: nova znanja za uspeh*. Radovljica: Didakta.

20. Nagode, P. (2010). *Zbornik 7. festivala raziskovanja ekonomije in managementa. Festival raziskovanja ekonomije in managementa*. Koper: Fakulteta za management Koper.
21. Odiorne, G. (1968). *Management by objectives: a system of managerial leadership*. New York: Pitman.
22. Perftech. (14. februar 2010). *BSC – metodologija in tehnologija za KD Group, d. d.* (interno gradivo). Ljubljana: Perftech, d. o. o.
23. Podbevšek, A. (2007). Priročnik za člane nadzornih svetov in upravnih odborov. Najdeno 23. decembra 2014 na spletnem naslovu http://www.zdruzenje-ni.si/db/doc/upl/podbevsek_a._racunovodske_informacije_za_odlocanje.pdf.
24. Pučko, D. (2006). *Strateško upravljanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta v Ljubljani.
25. Rozman, R., Kovač, J., & Koletnik, F. (1993). *Management*. Ljubljana: GV Založba.
26. *Slovenski računovodski standardi* (2006). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
27. Trgovska družba X. (2014). *Letno poročilo*. Ljubljana: Trgovska družba X, d. o. o.
28. Turk, I., Kavčič, S., Kokotec Novak, M., Koželj, S., & Odar, M. (2004). *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
29. Zakon o gospodarskih družbah ZGD-1. (2006). Uradni list RS, št. 42/2006.