

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**VPLIV VELIKOSTI PODJETJA, TIPA PROIZVODNJE IN
POVEZANOSTI S TUJIM PARTNERJEM NA
POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO – PRIMER
INVESTICIJSKO-TEHNIČNE FUNKCIJE**

Ljubljana, maj 2004

MATEJ UŠAJ

IZJAVA

Študent MATEJ UŠAJ izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. SLAVKE KAVČIČ, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 5.5.2004

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA	2
1.1 Poslovodno računovodstvo v slovenski literaturi.....	2
1.2 Poslovodno računovodstvo v tuji literaturi	3
2 DEJAVNIKI VPLIVA NA POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO	5
2.1 Teoretična izhodišča.....	5
2.2 Izbrani dejavniki vpliva na poslovodno računovodstvo.....	6
2.2.1 Velikost podjetja	6
2.2.1.1 Poslovodno računovodstvo in velikost podjetja.....	9
2.2.2 Tuje lastništvo podjetja	10
2.2.2.1 Poslovodno računovodstvo in neposredne tuje investicije.....	11
2.2.2.1.1 Neposredne tuje investicije in prenos znanja	11
2.2.2.1.1.1 Nacionalni pristopi (prakse) poslovodnega računovodstva	13
2.2.2.1.1.2 Oblika neposredne tuje investicije	16
2.2.2.1.1.3 Transnacionalna podjetja kot glavni nosilci neposrednih tujih investicij in poslovodno računovodstvo	20
2.2.3 Tip proizvodnje	21
2.2.3.1 Poslovodno računovodstvo in tip proizvodnje.....	22
3 PREVERJANJE VPLIVA IZBRANIH DEJAVNIKOV NA POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO INVESTICIJSKO-TEHNIČNE FUNKCIJE V SLOVENSКИH PROIZVAJALNIH PODJETJIH	22
3.1 Investicijsko-tehnične odločitve v podjetju.....	22
3.1.1 Vsebina in pomen investicijsko-tehnične funkcije	23
3.1.1.1 Poslovodno računovodstvo in investicijsko-tehnična funkcija	24
3.1.2 Pomen investicijsko-tehničnih odločitev v proizvodjalnem podjetju	28
3.2 Statistična analiza	29
3.2.1 Cilji raziskave in raziskovalne domneve.....	29
3.2.2 Opis raziskovalnega pristopa	30
3.2.2.1 Struktura vzorca	31
3.2.3 Analiza odgovorov iz vprašalnika.....	32
3.2.3.1 Vpliv velikosti podjetja na poslovodno računovodstvo v okviru investicijsko-tehnične funkcije.....	32
3.2.3.2 Vpliv tipa proizvodnje na poslovodno računovodstvo v okviru investicijsko-tehnične funkcije.....	35
3.2.3.3 Vpliv lastništva podjetja na poslovodno računovodstvo v okviru investicijsko-tehnične funkcije.....	38
SKLEP	40
LITERATURA	43
VIRI	46
PRILOGE	

UVOD

Vodenje podjetja v času hitrih sprememb okolja, internacionalizacije poslovanja, ostre konkurence in zahtev po sprejemanju pravih odločitev ob pravem času postaja vedno težja naloga za poslovodstvo podjetja. V takih okoliščinah poslovanja same sposobnosti ravnateljstva niso več dovolj, da bi bilo poslovanje podjetja uspešno oziroma da bi bili doseženi cilji poslovanja, ali natančneje dosežena maksimizacija vrednosti enote lastniškega premoženja. Pri vodenju podjetja mora ravnateljstvo podjetja vedno sprejemati določene odločitve. Te odločitve morajo biti takšne, da bodo zastavljeni cilji doseženi na čim bolj ekonomičen oziroma učinkovit način. Za odločanje med posameznimi možnostmi je zato potreben sistem, ki preko zasnove in vzdrževanja vodstvenih mehanizmov podpira vodstvo pri vodenju podjetja. Govorimo torej o poslovodnem računovodstvu kot glavni opori ravnateljev pri oblikovanju in sprejemanju poslovnih odločitev, na podlagi katerih podjetje čim bolj učinkovito dosega zastavljene cilje. Eno izmed najpomembnejših področij poslovnega odločanja predstavljajo naložbe (investicije) podjetja.

Pričujoče delo obravnava poslovodno računovodstvo kot sredstvo osrednje podpore ravnateljstva podjetja pri naložbenem odločanju. Investicije so odločujoč dejavnik v razvoju in rasti podjetja. Odločitve o investicijah ali naložbene odločitve so navadno povezane z velikimi, dolgoročno vezanimi finančnimi sredstvi, posledice takšnih odločitev pa so pogosto močno tvegane. Ko je namreč odločitev enkrat že sprejeta, je v uresničevanju ni več mogoče spreminjati, ne da bi utrpeli dodatne stroške in napor. Oblikovanje računovodskih informacij za investicijske odločitve predstavlja zato eno izmed najpomembnejših nalog poslovodnega računovodstva v podjetju.

Poslovodno računovodstvo v podjetju je dinamičen sistem, kar pomeni, da ni nekega univerzalnega odločevalnega računovodskega informacijskega sestava, katerega zasnova bi bila v vseh podjetjih enaka. Številne empirične raziskave so potrdile, da se poslovodno računovodstvo odziva na številne značilnosti podjetja oziroma na pritiske številnih dejavnikov znotraj in zunaj podjetja. Osnovni namen diplomskega dela pa je proučiti, kako se vpliv dejavnika velikosti podjetja, tehnološkega dejavnika in dejavnika tujega lastništva odraža na poslovodnem računovodstvu v slovenskem prostoru oziroma kako so odločitve o naložbah v okviru investicijsko-tehnične funkcije slovenskih proizvodjalnih podjetij determinirane z velikostjo podjetja, tipom proizvodnje ter lastništvom (domače oziroma tuje lastništvo).

Obravnavana problematika je v diplomskem delu razčlenjena na tri vsebinske sklope. Uvodu sledi prvo poglavje, v katerem se najprej seznanimo s samim pojmom poslovodnega računovodstva, tako kot ga razume domača (slovenska) stroka in kot je opredeljeno v tuji literaturi. Drugo poglavje je namenjeno proučevanju velikosti podjetja, tipa proizvodnje in tujega lastništva kot dejavnikov vpliva na poslovodno računovodstvo. Naprej je posamezen dejavnik opredeljen, nato pa predstavim, kako se vpliv vsakega od njih odraža na poslovodno računovodstvo v podjetju. Tretje poglavje, ki predstavlja osrednji del diplomskega dela, je

namenjeno analiziranju naložbenega odločanja v slovenskih proizvodnih podjetjih. Najprej je predstavljen pomen investicijskih odločitev oziroma pomen investicijsko-tehnične funkcije v podjetju ter kako poslovodno računovodstvo pripomore k sprejemanju boljših investicijskih odločitev. Nato se s pomočjo statistične analize seznanimo z dejanskimi razmerami pri naložbenem odločanju v slovenskih proizvodnih podjetjih. Na podlagi podatkov, pridobljenih z anketo, so preverjene tri domneve, ki sem jih oblikoval na podlagi teoretičnih spoznanj o vlogi poslovodnega računovodstva pri naložbenem odločanju v podjetju. Prva obravnava velikost podjetja, druga tip proizvodnje, tretja pa se nanaša na lastništvo (domače oziroma tuje lastništvo) podjetja. Analiza je tako razdeljena na tri vsebinske sklope. V zadnjem poglavju sledi sklep, kjer sem bistvene ugotovitve tudi povzel.

1 OPREDELITEV POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

1.1 Poslovodno računovodstvo v slovenski literaturi

V domači literaturi najdemo tri vrste računovodstev: stroškovno, finančno in poslovodno. Poslovodno računovodstvo predstavlja del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije, potrebne pri poslovnem odločanju v podjetju. Poslovodno računovodstvo ni tretja vrsta računovodstva poleg finančnega računovodstva, ki spremlja poslovne dogodke podjetja z drugimi partnerji, in stroškovnega računovodstva, ki spremlja poslovne dogodke znotraj podjetja. Z izrazom poslovodno računovodstvo se označuje tisti del finančnega in stroškovnega računovodstva, ki pripravlja informacije za poslovno odločanje (Turk et al., 2003, str. 2).

Koletnik (2001, str. 5) označuje poslovodno računovodstvo za osrednjega pobudnika preudarnega in razvojnega ravnanja v podjetju, ki je glavna opora poslovodstva pri stalni (dolgoročni) skrbi za zdrav premoženjski in finančni položaj ter želeno poslovno uspešnost. V tej zvezi spremlja in proučuje izmerljive in neizmerljive poslovne dogodke v podjetju in njegovem okolju, ki omogočajo dolgoročni obstoj in razvoj podjetja.

Po Turku et al. (2003, str. 4) je poslovodno računovodstvo namenjeno zadovoljenju potreb po računovodskih in drugih informacijah v odločevalnem sestavu. Izhaja iz opredelitve problema odločanja in določanja razmer, v katerih je problem treba reševati, iz proučevanja možnih različic, po katerih bi ga bilo mogoče rešiti, in iz izbire sodil, na podlagi katerih bi bilo mogoče izbrati najprimernejšo različico. Računovodske informacije, ki jih potrebuje vsaka od teh različic, je treba ustrezno oblikovati in predstaviti tistim, ki odločajo ali pri tem sodelujejo. Če podatki za oblikovanje informacij niso na voljo v okviru ustaljenega načina zbiranja knjigovodskih podatkov, jih mora poslovodno računovodstvo posebej poiskati. Iz sicer nevtralnih računovodskih podatkov se mora dokopati do problemsko usmerjenih računovodskih informacij.

Poslovodno računovodstvo služi tistim, ki delujejo v okviru odločevalnega podsistema, kar pomeni, da je podlaga za odločanje pri načrtovanju, pripravljanju izvajanja in nadziranju. Zato ga lahko razčlenimo na dva dela (Turk et al., 2003, str. 4):

- del, v katerem se oblikujejo predračunske informacije, potrebne za sprejemanje odločitev pri načrtovanju in pripravljanju izvajanja kot odločitvenih funkcijah, ter
- del, v katerem se oblikujejo obračunske informacije, potrebne za sprejemanje odločitev pri nadziranju in pripravljanju izvajanja kot odločitvenih funkcijah.

1.2 Poslovodno računovodstvo v tuji literaturi

Razlikovanje finančnega in poslovodnega računovodstva v tuji strokovni literaturi temelji na razlikovanju upravljanja in poslovodenja. Upravljanje je v pristojnosti lastnikov podjetij, poslovodenje pa je zadeva ravnateljev in drugih poslovodij, ki so jim lastniki podjetja zaupali vodenje podjetja in sprejemanje odločitev za doseganje postavljenih ciljev. Poslovodno računovodstvo je tako definirano kot proces ugotavljanja, merjenja, zbiranja, analiz, pripravljanja, interpretacije in zagotavljanja informacij, ki jih uporablja poslovodstvo za planiranje, vrednotenje in kontrolo v okviru podjetja ter za zagotavljanje odgovornostne izrabe produkcijskih sredstev (Turk et al., 1998, str. 20-24).

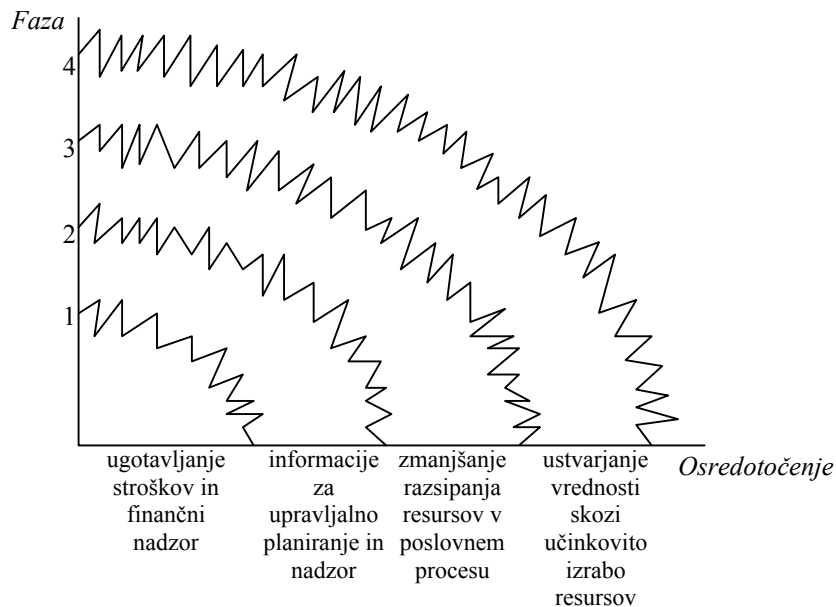
Odbor za finančno in poslovodno računovodstvo (Financial and Management Accounting Committee - FMAC) je v svojem letnem poročilu (*International Management Accounting Practice Statement - IMAPSI*) marca leta 1998 objavil, da je poslovodno računovodstvo sestavina vsakega poslovodstvenega procesa. Zagotavlja informacije, nujno potrebne za: nadziranje tekočih aktivnosti znotraj podjetja; pripravljanje strateških, operativnih in taktičnih planov; optimiziranje uporabe poslovnih sredstev; merjenje in vrednotenje učinkov; zmanjšanje subjektivnosti v okviru poslovodstvenega odločevalnega procesa; izboljšanje notranje in zunanje izmenjave informacij. Poslovodno računovodstvo je sestavina tistega procesa, ki je osredotočeno na povečevanje vrednosti podjetja s pomočjo zagotavljanja učinkovite izrabe poslovnih sredstev v dinamičnem in konkurenčnem okolju (Management Accounting Concepts, 2003).

Birkett (2002, str. 11) opredeljuje poslovodno računovodstvo kot integrirano sestavino odločevalnega procesa, ki nenehno proučuje učinkovito izrabo sredstev s strani celotnega podjetja in njenih zaposlenih ter na ta način prispeva k ustvarjanju vrednosti za kupce, delničarje in ostale interesne skupine. Pri čemer ni nujno, da so to finančna sredstva, poslovodno računovodstvo mora skrbeti tudi za druga sredstva, uporabljena in ustvarjena s strani podjetja, ki nastanejo kot rezultat finančne potrošnje. Ti viri presegajo finančne oblike in obsegajo: delovne procese in sisteme, kvalificirano osebje, inovativne kapacitete, moralo in kulturo podjetja.

Razlikujemo štiri faze razvoja poslovodnega računovodstva skozi čas (glej sliko1). Vsaka razvojna faza predstavlja prilagoditev poslovodnega računovodstva na novo skupino

dejavnikov, s katerimi so se morala soočiti podjetja in je sestavljena iz sedanje in prejšnje razvojne faze. Pri čemer je predhodna faza toliko spremenjena, da se ujema z novimi spremembami oz. zahtevami, nastalimi v poslovnem okolju (Management Accounting Concepts, 2003).

Slika 1: Faze poslovnega računovodstva



Vir: Management Accounting Concepts, 2003.

Obstajajo naslednje bistvene razlike med fazami (Management Accounting Concepts, 2003):

- V prvi fazi je poslovnno računovodstvo videno kot tehnična aktivnost, potrebna za doseganje ciljev podjetja.
- V drugi fazi postane poslovnno računovodstvo organizacijska aktivnost v pristojnosti uprave. Njegova glavna naloga je zagotavljanje informacij, potrebnih za planiranje in nadzor.
- V tretji fazi postane poslovnno računovodstvo sestavni del managerskega procesa. Vodstvu podjetja neposredno zagotavlja tekoče informacije, razlike med posameznimi ravni odločanja se zato vse bolj zmanjšujejo. Poslovnno računovodstvo se osredotoči na uporabo sredstev (virov) podjetja (vključno z informacijami), s pomočjo katerih se ustvarja dodana vrednost.
- V četrti fazi gledamo na poslovnno računovodstvo še vedno kot sestavni del managerskega procesa. Bistvena razlika med drugo ter med tretjo in četrto fazo je v tem, da se slednji dve oddaljujeta od ozkega zagotavljanja informacij in se osredotočita na upravljanje s sredstvi (resource management) v obliki zmanjšanja razsipavanja sredstev (3. faza) in ustvarjanja vrednosti (4. faza). Aktivnost zagotavljanja informacij je še vedno pomembna, vendar nanje gledamo kot na sredstvo, ki v kombinaciji z drugimi viri pridobijo strateško pomembnost.

2 DEJAVNIKI VPLIVA NA POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO

2.1 Teoretična izhodišča

Ljudje večino svojega življenja prebijejo v organizacijah, da bi v njih uresničevali osebne ali širše cilje (npr. športna društva, fakultete in podobno). Med najpomembnejše organizacije, ki nam omogočajo uresničevati naše cilje, spadajo *podjetja*. S podjetjem razumemo zaokroženo smiselno celoto, ki se ukvarja s poslovanjem. Ne glede na predmet dejavnosti poslovnih sistemov in njihovih ciljev delovanja je vsem podjetjem skupno to, da jih organizirajo in vodijo ljudje, da njihovega delovanja in ravnanja v prihodnosti ni mogoče natančno določiti, saj so izpostavljeni nenehnim vplivom okolja (konkurenca, država, razmere gospodarjenja in podobno) (Hočevar, Jaklič, 1999, str. 11-12).

Na organizacijo in s tem na podjetje moramo gledati kot na odprt sistem, ki se zaveda svojih ciljev in se odziva na pritiske tako notranjega kot zunanjega sistema. Temeljni namen poslovnega računovodstva v podjetju je zagotavljanje podpore poslovanju pri doseganju zastavljenega namena in ciljev podjetja. O učinkovitem poslovnem računovodskem sistemu govorimo tedaj, ko le-ta različnim uporabnikom v podjetju zagotavlja učinkovite in ustrezno strukturirane informacije, ki jih nato uporabljajo za izboljšanje svojih odločitev, da bi na ta način lažje dosegli cilje podjetja (Haldma, Lääts, 2002, str.11-13).

Splošno sprejeto mnenje je, da je poslovno računovodstvo dinamičen sistem v podjetju (Salas, 2001, str. 3). Podjetja se nenehno prilagajajo spremembam v njihovem okolju in nenazadnje tudi proaktivno spreminjajo njihovo okolje. Podjetja se povečujejo, združujejo, prevzemajo druga podjetja in spreminjajo stile sprejemanja odločitev. Po mnenju Atkinsona et al. (1997, str. 81-82) te in druge spremembe vplivajo na (zadevajo) poslovno računovodstvo v dveh pogledih. Poslovno računovodstvo mora uporabnikom (ravnateljstvu podjetja) zagotavljati ustrezne informacije, da se lahko odzivajo na pritiske okolja. Drugi vidik, ki izhaja iz prvega, pa je, da se zato poslovno računovodstvo v podjetju prilagaja (podlega) pritiskom okolja.

Številne študije poslovnega računovodstva so zaključile, da je sistem računovodskega informiranja odvisen od širokega spektra dejavnikov, ki so tako eksterni kot tudi interni podjetju. Še posebej se odraz slednjih kaže v sodobnem času, rasti velikosti podjetij in povečani kompleksnosti vodenja, ko ravnateljstvo potrebuje hiter in sofisticiran razvoj računovodskih in informacijskih sistemov.

Številni raziskovalci, za razumevanje zasnove in prilaganje informacijskih sistemov tako eksternih kot internih dejavnikov, izhajajo iz predpostavk t.i. **kontingenčne teorije**. V zadnjih nekaj letih kontingenčna teorija, ki jo uvrščamo med organizacijske teorije, predstavlja osrednje orodje teoretičnih in empiričnih raziskav poslovnega računovodstva v organizaciji

(podjetju) (Salas, 2001, str. 3). Kontingenčna teorija organizacije izhaja iz podmene, da ima vsako poslovanje svoje značilnosti, zato ne obstaja univerzalna organizacijska zasnova, ki bi bila primerna za vsa podjetja. Kasneje se je kontingenčna teorija uveljavila tudi pri zasnovi poslovnega računovodstva (Emmanuel et al., 1990, str. 57).

Kontingenčni pristop k poslovnemu računovodstvu je osnovan na predpostavki, da ni nekega splošnega modela poslovnega računovodstva, ki bi deloval enako učinkovito v vseh okoliščinah. Predpostavlja torej, da bodo specifične značilnosti računovodskega sistema odvisne od specifičnih okoliščin, v katerih se znajde podjetje. Učinkovitost zasnove poslovnega računovodstva bo odvisna od njegove sposobnosti prilagajanja spremembam (dejavnikom) zunanjega in notranjega okolja ter spremembam (dejavnikom), ki nastajajo kot posledica tehnologije (Haldma, Lääts, 2002, str. 11). Pri določanju vpliva (kontingenčnih) dejavnikov na zasnovi poslovnega računovodstva lahko na splošno povzamemo, da večja negotovost in kompleksnost notranjega, zunanjega ter tehnološkega okolja zahteva toliko bolj izpopolnjen in prilagodljiv sistem poslovnega računovodstva kot podpore pri procesu odločanja.

Najbolj pogosto, v okviru kontingenčne teorije, analiziran faktor na področju poslovnega računovodstva in kontrole (vključujoč stroškovno računovodstvo) v podjetju je zunanje okolje (stopnja prediktivnosti okolja, stopnja konkurenčnosti okolja, število različnih izdelkov in trgov, stopnja sovražnosti okolja). Med kontingenčnimi dejavniki notranjega okolja so v teoriji najbolj pogosto omenjeni: velikost podjetja, medsebojna povezanost delov podjetja, stopnja decentralizacije, razpoložljivost sredstev in podjetniška strategija (Haldma, Lääts, 2002, str. 11-12). Med tehnološke kontingenčne faktorje pa uvrščamo: naravo poslovnega procesa, stopnjo rutine v proizvodnem procesu, stopnjo prediktivnosti modela poslovanja, raznolikost procesov (Emmanuel et al., 1990, str. 62-63).

2.2 Izbrani dejavniki vpliva na poslovno računovodstvo

2.2.1 Velikost podjetja

Za opredelitev velikosti podjetja je bilo opravljenih mnogo študij, ki so poskušale definirati malo srednje in veliko podjetje. V splošnem ločimo dve skupini meril za razvrščanje podjetij po velikosti, in sicer kvantitativna merila, ki so namenjena statističnim, raziskovalnim, državno-političnim in davčnim potrebam, ter kvalitativna merila, ki so pomembna z ekonomskega stališča.

Najpogosteje uporabljena kvantitativna merila so: število zaposlenih, vrednost prihodkov, bilančna vsota, panoga dejavnosti (Žabkar, 1995, str. 4). V Sloveniji nam kvantitativni kriterij velikosti podjetja določa Zakon o gospodarskih družbah¹:

- povprečno število zaposlenih: malo (do 50 zaposlenih), srednje (do 250 zaposlenih), veliko (več kot 250 zaposlenih),
- letni prihodki: malo (do 1000 mio. SIT), srednje (do 4000 mio. SIT), veliko (več kot 4000 mio. SIT),
- vrednost aktive ob koncu poslovnega leta: malo (do 0,5 mio. SIT), srednje (do 2000 mio. SIT), veliko (več kot 2000 mio. SIT).

Posamezne države glede na specifične razmere v domačem gospodarstvu različno kvantitativno opredeljujejo mala, srednja in velika podjetja. Večina študij o velikosti podjetja zato upošteva klasifikacijo podjetij, ki jo v okviru Evropske unije uporablja European Observatory for SMEs. Ta institucija zaradi povečanja mednarodne primerljivosti uporablja za razvrščanje podjetij po velikosti izključno merilo števila zaposlenih (Rebernik, Rus, 2000, str. 45): a) podjetja brez zaposlenih - 0 zaposlenih s plačo, b) zelo mala podjetja – od 1 do 9 zaposlenih, c) mala podjetja – od 10 do 49 zaposlenih, d) srednje velika podjetja – od 50 do 249 zaposlenih, e) velika podjetja – več kot 250 zaposlenih.

Če imamo že pri kvantitativnih kriterijih veliko različic klasifikacij podjetij, je problem še večji pri kvalitativnih kriterijih. Tudi tukaj si strokovnjaki niso enotnega mnenja, katera bi bila najprimernejša opredelitev velikosti podjetja. Podani so bili številni predlogi², od na primer števila posameznikov, ki v podjetju sprejemajo vse kritične odločitve, pa do tveganja, ki ga sprejemajo lastniki podjetja osebno (Osteryoung, Newman, 1993, str. 219-231). Splošno priznana in najpogosteje uporabljena kvalitativna merila, ki ločijo mala in srednja podjetja od velikih, pa so (Griffiths, Wall, 1991, str. 68):

- tržni delež: malo ali srednje podjetje ima relativno majhen tržni delež,
- stil vodenja: upravljajo in vodijo ga lastniki oziroma solastniki; namesto formalnega, poosebljen način vodenja,
- neodvisnost podjetja: podjetje je v neodvisni lasti, kar pomeni, da ni del nobenega večjega podjetja ter da je lastnik svoboden pri sprejemanju glavnih odločitev.

Ob pogledu na kvalitativne kriterije klasifikacije podjetij lahko ugotovimo, da poleg lastnosti, ki so skupne vsem podjetjem, imajo mala in srednje velika podjetja tudi nekatere lastnosti, ki so lastne samo njim in se odražajo v načinu organizacije in vodenja podjetja (Konič, 2003, str. 5):

¹ Zakon o gospodarskih družbah pa ni edina podlaga za razvrščanje podjetij po velikosti. Glede na določitve Zakona o razvoju malega gospodarstva (1991) se med enote malega gospodarstva uvrščajo: a) podjetja z do 125 zaposlenimi iz dejavnosti prometa in zvez, trgovine na debelo, gostinstva in turizma, obrti, osebnih storitev, stanovanjsko-komunalne dejavnosti in urejanja prostora, finančnih, tehničnih in poslovnih storitev, b) podjetja, ki zaposlujejo do vključno 50 zaposlenih v dejavnosti industrije, rudarstva in gradbeništva, c) obrtne zadruge, d) zasebniki - fizične osebe, ki opravljajo registrirano gospodarsko dejavnost.

² Za več glej Osteryoung J.S., Newman D.: What is a Small Business. The Journal of Small Business Finance, Milwaukee, 31(1993), 3, str. 219-231.

- omejen vpliv na okolje,
- pomanjkanje virov financiranja,
- posebna organizacija podjetja,
- poseben način vodenja.

Mala in srednje velika podjetja imajo *omejen vpliv na okolje*. Največkrat poslujejo na enem samem trgu ali na omejenih trgih, najverjetneje z omejenim obsegom izdelkov (ali storitev). To pomeni, da je obseg delovanja podjetja omejen in manj strateški kot pri velikih podjetjih. Pomeni tudi, da težko diverzificirajo (razpršijo) tveganost poslovanja (Burns, Dewhurst, 1996, str. 5). Ker mala ali srednja podjetja zadovoljujejo individualizirano povpraševanje majhnega obsega v prostorsko in/ali resnično ozkem tržnem segmentu, nimajo vpliva na svoje dobavitelje, kupce, na lokalno in državno oblast, politike in podobno (Duh, 1998, str. 115). Edini način preživetja imajo torej v diferenciaciji proizvodov oziroma s segmentiranjem trga in razvojem tržne vrzeli. To svojo slabost pogosto uravnotežijo s sposobnostjo hitrega reagiranja na spremembe na trgu in v tem celo najdejo primerjalno prednost pred svojimi velikimi tekmeci (Burns, Dewhurst, 1996, str. 5).

Velika težava v malih in srednje velikih podjetjih so *premajhni viri financiranja*. Značilno za mala podjetja je namreč, da so v lasti omejenega števila lastnikov (solastnikov) ter da nimajo dostopa do anonimnega trga lastniškega kapitala. Poleg tega mala podjetja pridejo teže do posojila oziroma ker jih banke uvrščajo v višji tvegani razred, morajo slednja plačevati višje obrestne mere kot velika podjetja. Mali podjetnik prav tako ne more pričakovati nikakršne neposredne oziroma znatne državne finančne podpore. Če se veliko podjetje znajde v krizi, je zelo verjetno, da bo država priskočila na pomoč z večjimi finančnimi vsotami (Duh, 1998, str. 115). Zagotavljanje finančnih virov je v malem podjetju torej eno izmed temeljnih strateških vprašanj (Burns, Dewhurst, 1996, str. 5).

Razlika med malimi in srednje velikimi podjetji na eni strani in velikimi podjetji na drugi strani je tudi v pogledu *organizacije*. Organizacija malega podjetja je enostavna, linijska, nad katero ima lastnik sam (ali s pomočjo sodelavcev) popoln pregled. Značilna je nizka stopnja formalizacije, močna osebna povezanost med zaposlenimi, omejeno delegiranje in delitve dela, osebnimi stiki, redko oblikovanje oddelkov, neznatni problemi koordinacije in visoka fleksibilnost (Duh, 1998, str. 114).

Za mala in srednje velika podjetja pravimo, da so *vodena na poseben način*, ki se razlikuje od vodenja velikega podjetja. Temeljna značilnost malega ali srednje velikega podjetja je, da ga vodi lastnik oziroma podjetnik, ki združuje lastniško in managersko funkcijo. Osebni cilji podjetnika se zato odražajo v ciljnih podjetja. Podjetnik ima pretežno omejeno znanje o vodenju, izvaja avtoritativno vodenje in je preobremenjen zaradi kopičenja funkcij. V dogajanjih v podjetju je neposredno udeležen, nima namestnikov in ga je zelo težko nadomestiti (Duh, 1998, str. 113). Lastnik uveljavlja svoje vrednote in prepričanja, kar se odraža tudi v vodenju in vpliva na vse dejavnosti podjetja. Njegove odločitve so torej odločitve podjetja (Burns, Dewhurst, 1996, str. 5). V malem ali srednje velikem podjetju se

zato le redko sprejemajo timske odločitve, veliko je improviziranja in intuicije ter malo planiranja.

2.2.1.1 Poslovodno računovodstvo in velikost podjetja

Velikost podjetja je eden izmed temeljnih dejavnikov, ki determinira organizacijo in vodenje podjetja. Kot posledica tega je tudi vloga poslovodnega računovodstva kot sistema osrednje podpore managementa določena z velikostjo podjetja. Holmes in Nichols (1988, str. 66) ugotavljata, da je stopnja intenzivnosti uporabe formalnih informacijskih poslovodnih sistemov odvisna od faktorjev okolja, med katerimi izpostavljata predvsem velikost in dejavnost podjetja. Kar zadeva velikost podjetja, so do podobnih ugotovitev prišli tudi Olov et al. (2000, str. 11-12), ki trdijo, da so za mala in srednje velika podjetja značilni elementarni sistemi, medtem ko je uporaba naprednih informacijskih sistemov med veliki podjetij pogostejša. Ta skupina avtorjev se sklicuje tudi na številna empirična raziskovanja, ki potrjujejo, da obstaja značilna povezava med obsegom sistema nadzora stroškov in opredelitvijo, ali podjetje spada med velika, srednje velika oziroma mala podjetja.

Za pojasnitev razlik v poslovodnem računovodstvu med malimi in velikimi podjetji, Olov et al. (2000, str. 8) izhajajo iz osebnih lastnosti lastnikov malih podjetij. Avtorji predpostavljajo, da je nizka stopnja uporabe formalnih sistemov nadzora v malih podjetjih posledica želje lastnikov po ohranitvi osebne kontrole in nadzora.

Naslednji pomemben dejavnik, ki je zelo pogosto uporabljen v literaturi za pojasnitev razlik, ki izhajajo iz velikosti podjetja v poslovodnem računovodstvu, je pomanjkanje razpoložljivih finančnih sredstev v malih in srednje velikih podjetjih. Grablowsky (1984, str. 64) ugotavlja, da se lastniki in managerji malih in srednje velikih podjetij zaradi problema vrednotenja koristi metod in tehnik poslovodnega računovodstva pri upravljanju z zalogami zanašajo predvsem na osebno - subjektivno presojo. Zbiranje podatkov in oblikovanje informacij povzroča stroške. Vsaka informacija je povezana z različnimi stroški in seveda tudi z različnimi koristmi. Problem, ki se v praksi pojavlja, pa je opredeljevanje koristi, ki naj bi jih informacija prinesla. Stroške zbiranja podatkov je ponavadi lahko opredeliti; težave nastajajo pri opredeljevanju koristi. Številne študije ugotavljajo, da bodo mala in srednje velika podjetja uporabljala tiste metode formalnega nadzora poslovođenja (med katere spada tudi poslovodno računovodstvo), ki jim dajejo percepcijo, da so koristi od njihove uporabe večje od stroškov vpeljave in uporabe nove metode (Olov et al., 2000, str. 8-9).

Ovira poslovodnemu računovodstvu je tudi pomanjkljivo poslovodno znanje malih in srednje velikih podjetij. Wichmann (1983, str. 19) trdi, da je največja ovira učinkovitemu poslovodnemu informacijskemu sistemu v malih in srednje velikih podjetjih ravno pomanjkanje učenega in izkušenega osebja. Zaradi tega sta po avtorjevem mnenju marketing in računovodstvo dva izmed najbolj perečih problemov managementa v malih in srednje velikih podjetjih. Olov et al. (2000, str. 9) trdijo, da se managerji z visoko izobrazbo

poslužujejo tako internih (med njimi tudi računovodskih) kot eksternih informacij v večjem obsegu kot management z nižjo izobrazbo.

Številni tuji avtorji so prišli do sklepa, da je poslovodno računovodstvo eden izmed dejavnikov, ki prispeva k rasti podjetja. Romano in Ratnatunga ugotavljata, da je formalno planiranje in nadzor pomemben dejavnik rasti, ko se podjetje nahaja v fazi zrelostne rasti. Svoje trditve postavljata na podlagi ugotovitve, da počasi rastoča podjetja namenjajo zelo malo organizacijskega napora implementaciji sistema poslovodnega nadzora in planiranja. Na podlagi opravljenih intervjujev sta zaključila, da managerji, ki vodijo hitro rastoča podjetja, želijo v svojem podjetju imeti napredne informacijske in računovodske sisteme (Olov et al., 2000, str. 9). McMahon in Davies (1994, str. 14) sta prišla do enakih sklepov kot Romano in Ratnatunga, saj sta ugotovila, da se z večanjem velikosti podjetja povečuje število izdelanih finančnih poročil.

Veliko raziskovalcev poslovodnega računovodstva je izpostavilo kompleksnost vodenja velikih podjetij, kot enega izmed temeljnih dejavnikov razlik v zasnovi poslovodnega računovodstva med malimi in srednjimi ter velikimi podjetji. V povezavi s kompleksnostjo vodenja velikih podjetij Olov et al. (2000, str. 9-10) povzemajo Macintosha, ki je na teoretični podlagi opredelil, kako se spreminjajo procedure računovodenja oziroma kako se spreminjajo potrebe po sistemih planiranja in nadzora skozi pet razvojnih faz organizacije kot poslovnega sistema. Slednji model opisuje povezavo med časovnim razvojem podjetja ter sistemi planiranja in nadzora v njem. V začetnih fazah razvoja, ko je podjetje majhno, je splošno v uporabi neformalni sistem planiranja in nadzora ter osebna komunikacija. Z razvojem oziroma rastjo podjetja pa se povečujejo potrebe po formalnem sistemu planiranja in nadzora. Podobno trdita Hočevar in Jaklič (1999, str. 64), da imajo managerji na voljo formalni in neformalni vir pridobivanja informacij. Neformalni viri pridobivanja informacij so lahko poznanstva, neformalni pogovori, opazovanje in podobno. Formalni vir informacij pa je tisti, ki si ga managerji sami zgradijo v podjetju preko poročanja. Temu viru pravimo tudi informacijski sistem podjetja. Avtorja ugotavljata, da managerji večjih podjetij in podjetij, ki poslujejo v bolj negotovih in tveganih okoljih, potrebujejo boljši formalni informacijski sistem kot managerji v manjših podjetjih. Ravnateljstvo večjega poslovnega sistema zahteva usklajevanje delovanja več ljudi, izvajanje več poslov hkrati, večje delegiranje pooblastil in odločanja in zato tudi večjo potrebo po formalnem nadziranju poslovanja.

2.2.2 Tuje lastništvo podjetja

Tuje lastništvo podjetja običajno povezujemo z dotokom kapitala iz tujine oziroma s tujimi investicijami. Vendar pa so želje tujcev kot lastnikov podjetij lahko različne, zato tudi ločujemo med izrazoma neposredna tuja investicija in portfeljska tuja investicija.

Internacionalizacija proizvodnje je tesno povezana z neposrednim investiranjem v tujini. Med najvišje oblike internacionalizacije sodijo neposredne tuje investicije, ki predstavljajo

prevladujočo obliko vlaganja kapitala v tujino. Od ostalih oblik mednarodnih tokov kapitala se razlikujejo predvsem po tem, da gre za strateško obliko vlaganja, katere značilnosti sta dolgoročnost in aktivna vloga tujega investitorja (Milost, 1992, str. 15).

Poleg neposrednih investicij so možne oblike vlaganja kapitala v tujino še portfeljske investicije in posojila. Posojila prinašajo fiksni donos, medtem ko gre pri neposrednih kot pri portfeljskih investicijah za vlaganje s spremenljivim donosom. Poleg tega pa je pri mednarodnih investicijah v primerjavi s posojili veliko večje tudi tveganje, ki gre predvsem na račun delovanja in upravljanja podjetja, v katerega je bil denar investiran. Ob tej skupni značilnosti neposrednih in portfeljskih investicij pa med obema oblikama vlaganja kapitala v tujino obstajajo bistvene razlike. Za razliko od direktne naložbe je portfolio investicija tista, pri kateri gre predvsem za plasiranje finančnih sredstev, kjer naložbenik ni neposredno udeležen pri upravljanju s plasiranimi sredstvi. Pri slednjih gre za izraz zaupanja v obstoječe vodstvo in organiziranost podjetja, njihov cilj pa je udeležba pri dobičku ali korist z dvigom vrednosti kapitala. Glavna skrb investitorja pri portfolio investicijah je predvsem varno in donosno plasiranje sredstev z ustreznimi jamstvi (Rojec, 1994, str. 25-26; Schlamberger, 2003, str. 5; Hrastelj, 1987, str. 107). Neposredna ali direktna naložba v tujini pa pomeni obliko, pri kateri ima investitor trajni interes upravljanja oziroma kjer ima investitor možnost vpliva na podjetje. Neposrednemu investitorju je dana možnost vplivanja na poslovanje podjetja, za razliko od investitorja v vrednostne papirje, ki te možnosti nima. To je torej naložba v podjetje v tujini, nad katerim investitor obdrži nadzor, ker pričakuje pozitiven rezultat prav z njegovim usmerjanjem in vodenjem. Pri neposredni naložbi matično podjetje – naložbenik prenese v tujino poleg finančnih sredstev še praktične izkušnje (know-how), organizacijo poslovanja, poslovodskega znanja in moderne trženjske metode (Kenda, Bobek, 1997, str. 119).

V nadaljevanju dela se ukvarjamo samo z neposrednimi tujimi investicijami, torej s tisto obliko tujega lastništva, pri kateri ima tuj lastnik tudi aktivno vlogo pri upravljanju podjetja. Ne ukvarjamo pa se s posrednimi tujimi investicijami, ki že po definiciji ne omogočajo pridobitve nadzora nad podjetjem in tuji investitor nima nobenega vpliva na upravljanje podjetja.

2.2.2.1 Poslovodno računovodstvo in neposredne tuje investicije

2.2.2.1.1 Neposredne tuje investicije in prenos znanja

V Sloveniji in drugih državah se o svežem tujem kapitalu običajno govori kot glavni prednosti neposrednih tujih investicij, vendar pa je to le en vidik. Neposredne tuje investicije lahko potencialno najbolj koristijo tem državam zaradi svojega integralnega razvojnega značaja, ker lahko hkrati vplivajo na številne vidike preobrazbe gospodarstev. V državo prinašajo stroje, opremo, tehnologijo ter tehnike in znanja poslovođenja in trženja, kar je vse združeno v

dobičkonosno celoto. Neposredne tuje investicije prispevajo k pospeševanju cele vrste vidikov preobrazbe – k notranji in zunanji liberalizaciji gospodarstva, k integraciji v mednarodno delitev dela, k lastniškemu in sektorskemu prestrukturiranju gospodarstva in, kar je z vidika poslovnega računovodstva najpomembnejše, k izobraževanju poslovnih kadrov.

Neposredne tuje investicije vplivajo tako na formalno kot tudi na neformalno izobraževanje. S formalnim izobraževanjem razumemo tisto izobraževanje, ki je posledica organiziranega poučevanja v temu namenjeni instituciji. Opravljeno formalno izobraževanje se običajno dokazuje z določenimi spričevali. Nasprotno pa neformalno izobraževanje predstavlja izobraževanje na delovnem mestu oziroma pri opravljanju poklica, pri čemer pridobljeno znanje ni formalno evidentirano s potrdilom, kot sta na primer diploma ali spričevalo (World Investment Report, 1992, str. 165).

Glavna prednost mednarodnih investicij pred drugimi oblikami mednarodnega sodelovanja (npr. licenčnimi sporazumi) je torej ta, da prejemnik ne dobi le tuje tehnologije, temveč tudi druga znanja, predvsem vodstvena znanja in znanja o trženju v tujini, kar dviga uspešnost uporabe tuje tehnologije in daje razne sekundarne razvojne učinke za državo prejemnico, kar pomaga k dvigovanju učinkovitosti ekonomskega upravljanja (Rojec, 1994, str. 117).

Vsekakor poslovodno računovodstvo glede na vlogo, ki jo v podjetju ima, uvrščamo med poslovodna znanja. Zato se pri pojasnjevanju pomena neposrednih tujih investicij za poslovodno računovodstvo lahko opremo na Rojca, ki trdi, da so za neposredne tuje investicije poslovodna znanja pomembna z dveh vidikov (Rojec, 1994, str. 158): a) kot ovira intenziviranju neposrednih investicij iz tujine, b) kot eden izmed potencialno zelo pomembnih prispevkov neposrednih tujih investicij k preobrazbi države. Neposredne investicije kot prenos znanja o upravljanju in vodenju naj bi torej prispevale k preobrazbi oziroma razvoju metod, tehnik in procesov poslovnega računovodstva v podjetjih države prejemnice.

V East European Investment Survey, opravljeni leta 1992, je potrjen izjemen pomen pomanjkanja poslovnih znanj v nekdanjih socialističnih državah. V polovici tujih podružnic v nekdanjih socialističnih državah so na vodilnih poslovnih položajih tujci, v 40 % primerov pa so tujci vodilni finančniki. Več kot polovica v vzorec zajetih podjetij je imela težave pri iskanju lokalnih poslovnih kadrov. Poleg tega je večina investorjev v državah, v katerih imajo podružnice, vpeljala izobraževalne programe za lokalne kadre tako v sami državi prejemnici kot tudi v tujini. Najpogostejši so izobraževalni programi na področju financ in poslovanja, sledi tehnično usposabljanje in učenje angleškega jezika (Rojec, 1994, str. 158).

Kar zadeva specifično področje poslovnega računovodstva, je do podobnih ugotovitev, kot zgoraj navaja raziskava, prišel tudi Firth (1996, str. 632, 651), ki se je ukvarjal s problematiko vpliva tujega kapitala na poslovodno računovodstvo kitajskih podjetij. Avtor je prišel do sklepa, da je uporaba novih in naprednejših tehnik poslovnega računovodstva bolj razširjena med tistimi podjetji, ki so bila udeležena v skupnem podvigu s tujim partnerjem. Z

udeležbo v skupnem podvigu se domačim podjetjem ponuja priložnost primerjanja s tujim partnerjem. Poleg tega Firth trdi, da je zaznati aktivno vlogo tujega partnerja pri spremljanju podjetja skozi proces sprememb, ki sledi po udeležbi v skupnem podvigu. S spremljanjem je mišljena podpora tujega družbenika pri usposabljanju zaposlenih na samem delovnem mestu, organiziranje izobraževalnih ekskurzij, kot tudi zagotavljanje izobraževanja v tujini. Vključenost v skupni podvig pa poleg tega poraja tudi elemente prisilnega izomorfizma, kjer tuji lastnik vsiljuje podjetjem držav v razvoju takšno prakso delovanja oziroma poslovanja, ki jo sam uporablja in za katero je prepričan, da je najboljša. Oba učinka naj bi usmerjala prakso domačih podjetij k sprejemanju modelov poslovanja in modelov poslovnega računovodstva tujih partnerjev (O'Connor et al., 2003, str. 5).

V Sloveniji je zaradi zgodnje decentralizacije³ odločanja in kvazi tržnega gospodarskega sistema v nekdanji Jugoslaviji ter s tem samostojnosti in odgovornosti poslovnih kadrov na splošno veljala predpostavka, da je slovensko posloводство na višji ravni kot v nekdanjih socialističnih državah. V anketi, ki jo je opravil Rojec (1994, str. 158-160) in v kateri je zbral mnenja tujih investitorjev o strokovni usposobljenosti domačega posloводства, je večina anketirancev menila, da je usposobljenost slovenskega poslovnega kadra na višji oziroma enaki ravni kot v drugih relativno manj razvitih evropskih državah. Velik odstotek tujih investitorjev je menil tudi, da slovensko posloводство ne zaostaja veliko za sposobnostmi njihovega lastnega poslovnega kadra.

2.2.2.1.1 Nacionalni pristopi (prakse) poslovnega računovodstva

V povezavi z neposrednimi tujimi investicijami kot kanalov za prenos znanja moramo omeniti nacionalne specifične pristope (prakse) računovodenja. Bhimani trdi, da tuji lastniki v podružnicah vpeljejo takšen poslovodno-računovodski sistem, na katerega so navajeni oziroma ga uporabljajo v matični državi (Cooper, 1998, str. 664). Za vsako državo velja, da ima edinstven pristop uporabe metod in principov poslovnega računovodstva. Ker tuji lastniki prihajajo iz različnih držav z različnimi »znanji« oziroma pristopi poslovnega računovodstva, bo vloga lastnika v podružnici v pretežni meri odvisna tudi od države tujega investitorja (matičnega podjetja).

Znanje s področja poslovnega računovodstva se v času globalizacije svetovnega gospodarstva hitro širi. K temu prispevajo prenos tehnologije znotraj multinacionalnih podjetij, globalno prisotna svetovalna podjetja, enostavni in zmogljivi komunikacijski načini ter nadnacionalna narava akademsko-raziskovalnih projektov. Nasproti tem trendom obstajajo lokalne (nacionalne, kulturne) posebnosti prakse (»znanj«) poslovnega računovodstva. Niti

³ Jugoslavija (in seveda tudi Slovenija) je začela svoj socialistični razvoj po drugi svetovni vojni (na enak način kot ostale vzhodnoevropske države) na podlagi vzora Sovjetske zveze (državna lastnina in centralno-planski sistem). Kasneje pa se je zaradi političnih in ekonomskih razlogov družbenoekonomski sistem v Jugoslaviji spreminjal.

za dve državi ne moremo reči, da imata popolnoma enako računovodsko prakso (Erent, 2002, str. 27; Blake, Amant, Wraith, 2000, str. 123).

Vsaka država je edinstvena kombinacija determinant, ki pogojujejo razvoj računovodstva v njej. Cooper (1998, str. 663), ki povzema Bhimaniya, je kategoriziral sedem dejavnikov, ki določajo razlike nacionalnih pristopov poslovnega računovodstva:

- *Univerze.* V nekaterih državah je bila vloga akademikov identificirana kot ključni dejavnik razvoja poslovnega računovodstva. Posebej se omenja pomen univerze pri prenosu »najboljših« metodik in principov iz teorije v prakso. Tako je, na primer, v literaturi poudarjen vpliv univerze pri uvajanju ABC metode razporejanja stroškov v podjetja.
- *Strokovna združenja.* V večini evropskih držav poslovni računovodje nimajo svojih strokovnih združenj, zato se zdi, da je vloga združenj pri razvoju teorije in pristopov poslovnega računovodstva nepomembna. Strokovna združenja podobno kot univerza prispevajo k izobraževanju in usposabljanju svojih članov. Bistvena razlika med njima pa je, da v državah, kjer so združenja dobro razvita (npr. britanski CIMA – Chartered Institute of Management Accountants), le-ta pripomorejo k razvoju državno-specifične prakse (pristopa) poslovnega računovodstva.
- *Svetovalna podjetja.* Posebno mesto pri oblikovanju specifične računovodske prakse v državi imajo svetovalna podjetja (še posebej velika računovodska podjetja). Po Cooperju imajo svetovalci v določenih pogledih v primerjavi z univerzo in strokovnimi združenji še aktivnejšo vlogo pri vpeljavi novih inovacij na področju poslovnega računovodstva. Njihova bistvena prednost (pred univerzami in strokovnimi združenji) je, da nove ideje in tehnike ne samo teoretično zagovarjajo, temveč jih lahko tudi uspešno tržijo. Obstajajo empirična dognanja, da podjetja držav, ki se že po tradiciji poslužujejo svetovalcev, prej sprejmejo nove teorije poslovnega računovodstva.
- *Zakonski predpisi finančnega računovodstva.* V veliko državah je sprememba zakonske ureditve finančnega računovodstva vplivala tudi na spremembo poslovnega računovodstva v podjetjih. Kljub različnim teoretičnim diskusijam o tem, kateri pristop je boljši, se zdi, da se podjetja odločajo zelo hevristično: uporabi isto metodiko v poslovnem računovodstvu, kot se uporablja v finančnem računovodstvu. Tako na primer empirične ugotovitve kažejo, da v državah, kjer zakonski predpisi določajo, da je potrebno v finančnih poročilih pri vrednotenju zalog upoštevati polno lastno ceno, večina podjetij določala prodajno ceno svojih proizvodov na podlagi polne (lastne) cene. V drugih državah pa so (zaradi zakonskih prepisov) osnova za cenovne odločitve spremenljivi oziroma neposredni stroški. To seveda ne pomeni, da bo poslovni računovodski sistem v podjetju v celoti podrejen finančnemu računovodstvu. Zakonske zahteve finančnega računovodstva predstavljajo samo začetno točko oziroma osnovno izhodišče, na podlagi katerega se nato gradi poslovni informacijski sistem podjetja.
- *Zakonski predpisi poslovnega računovodstva.* V nekaterih državah je bilo oziroma je še vedno področje poslovnega računovodstva v podjetju urejeno z državnimi zakoni. V preteklosti (še posebej v obdobju med svetovnima vojnama) je bil glavni povod za zakonsko ureditev poslovnega računovodstva uravnavanje nacionalnega gospodarstva.

Leta med obema vojnama so bila v znamenju vsesplošnega pomanjkanja različnih dobrin, zato se v takem primeru državne oblasti odločijo za regulacijo oziroma nadzorovanje cen. Države zakonsko predpišejo način določanja stroškovnih cen, na podlagi katerih se nato oblikujejo prodajne cene. Ko je »obdobje pomanjkanja« zmanjšalo »moderno obdobje izobilja«, je večina držav tovrstne zakone in predpise odpravila; tako se je začel neodvisen razvoj računovodske prakse. Očitna izjema je še vedno Francija (v manjši meri tudi Španija in Grčija), katere zakonodaja še vedno podrobno predpisuje postopke upravljanja s transakcijami. Francoski model je edinstven, ker nobena druga država nima tako dovršene in sofisticirane zakonodaje, ki bi se tako dolgo obdržala.

- *Dominanten tuji model.* Ločimo države, ki bolj ali manj kritično povzemajo poslovno računovodske pristope drugih držav, in države, ki si ne pustijo zlahka vplivati in imajo močan lasten razvoj. Za slednje velja, da so razvile državno-specifične pristope (imenovane tudi modele) poslovodnega računovodstva, ki jih ostale države posnemajo. V Evropi je mogoče identificirati štiri (pet) dominantne modele: nemškega, švedskega (skandinavskega), britanskega, ameriškega (nekateri avtorji govorijo še o anglo-saksonskem modelu, ki je kombinacija angleškega in ameriškega pristopa). Empirične raziskave kažejo, da je izbira dominantnega modela s strani posamezne države tesno povezana z geografsko lokacijo oziroma s podobnostjo med nacionalnimi jeziki: danski in finski poslovodno računovodski pristop je močno pod vplivom švedskega modela; nizozemska praksa v poslovodnem računovodstvu pa je zelo podobna nemški; itd.
- *Značilnosti domačega gospodarstva.* Razvoj poslovodnega računovodstva je odvisen tudi od osnovnih značilnosti nacionalnega gospodarstva, pri čemer Cooper z značilnostjo gospodarstva misli na strukturo velikosti podjetij v državi. V državah, kjer tradicionalno prevladujejo mala in družinska podjetja, je razvoj računovodske prakse šel pretežno po samostojni poti, brez prevzemanja pristopov (dominantnih modelov) drugih držav. V državah s pretežno prevladujočimi velikimi podjetji, pa je prišlo do uvoza metodik in principov iz računovodskih praks drugih držav. V povezavi z velikostjo Cooper omenja tudi podružnice tujih družb. Če je podružnica veliko podjetje in ima posebno vidno vlogo v okviru družbene skupnosti, postane model posnemanja lokalnih podjetij. Ker v podružnicah poslovanje determinira tuje matično podjetje, slednja postanejo kanal prenosa tujih poslovodno računovodskih praks v domačo državo.

Razlike med praksami poslovodnega računovodstva pojasnjuje tudi *kontingenčna teorija*, na podlagi katere posamezne prakse računovodenja izhajajo iz različnih nacionalnih kultur. Williams in Seaman (2001, str. 453-455) sta v svoji raziskavi prišla do zanimive ugotovitve, da na dinamiko sprememb poslovodnega računovodstva v podjetju vpliva centralizacija kot organizacijska značilnost podjetja. Centralizacija je na drugi strani povezana s koncentracijo moči (neenakomerna porazdelitev moči med družbenimi skupinami) kot lastnostjo neke nacionalne kulture. Pričakovati je, da bodo v nacionalni kulturi z veliko koncentracijo moči prevladovala centralizirana podjetja. V teh je pričakovati tudi več sprememb poslovodnega računovodstva.

2.2.2.1.2 Oblika neposredne tuje investicije

Ko se določeno podjetje odloči, da bo na tuji trg vstopilo z neposredno investicijo, se mora odločiti, katera oblika vstopa je zanj najprimernejša. Poznamo tri različne oblike neposrednih tujih investicij (Schlamberger, 2003, str. 6):

- investicije v izgradnjo novih zmogljivosti,
- nakup že obstoječega podjetja (prevzem podjetja),
- skupna vlaganja.

Nove investicije predpostavljajo ustanovitev povsem novega podjetja oziroma podružnice v tujini. Ustanovitelj (matično podjetje) mora pridobiti poslovne in/ali proizvodne prostore ter zaposeliti delovno silo.

O skupnih vlaganjih govorimo, ko se dve ali več podjetij med seboj poveže, da bi ustanovili novo podjetje, ali se dogovori za pogodbeno sodelovanje. Predpogoj za sodelovanje so seveda skupni ekonomski interesi. Gre lahko za sporazume, ki so časovno omejeni in vključujejo različne pogodbene oblike, različne trge in pravne osebe z različnimi pravnimi formami.

V povezavi med obliko neposredne tuje investicije in poslovnim računovodstvom moramo posebej izpostaviti prevzem podjetja, kot pomembnega dejavnika v *kontingenčni teoriji* zasnove poslovnega računovodstva. Z izrazom prevzem podjetja označujemo odkup deleža ali celote v obstoječem podjetju v tujini (prevzemnik pridobi nadzor nad prevzetim podjetjem). Glavna prednost tovrstnega investiranja je v tem, da s prevzemom podjetja tuji naložbenik prevzame tudi že obstoječo strukturo, kar mu omogoča lažji in hitrejši vstop na trg.

Številne študije kažejo, da je uspeh prevzema oziroma združitve podjetij odvisen od ustrezne integracije prevzetega podjetja s prevzemnim podjetjem (post-acquisition integration). Pri čemer je ta integracija za obe podjetji (za prevzeto in prevzemno podjetje) na vseh (organizacijskih) področjih zelo problematična. Splošno sprejeto mnenje je, da morata podjetji v fazi integracije najti nek skupen jezik sporazumevanja, v nasprotnem primeru pomanjkanje koordinacije med podjetjema vodi do organizacijske nestabilnosti. Prav pri tej koordinaciji je po mnenju Granlunda (2002, str. 234) pomembna vloga poslovnega računovodstva. Poslovno računovodski sistem v podjetju tvori serijo principov, ki delujejo kot standardi in stabilizatorji za organizacijsko ukrepanje. S tem, ko poslovodstvo oskrbuje podjetja z informacijami, na podlagi katerih se usklajujejo in nadzorujejo aktivnosti ne glede na njihovo fizično lokacijo, postane poslovno računovodstvo v prevzetem podjetju komunikacijsko sredstvo oziroma skupni jezik, katerega uporaba je potrebna za zagotovitev normalnega funkcioniranja podjetja. Poslovni računovodski sistem je tako univerzalno orodje, ki aplicirano v vseh delih podjetja, omogoča koordinacijo in nadzor, na podlagi katerega postane splošno delovanje podjetja vidno in s tem merljivo, primerljivo in vodljivo. V okviru integracijskega procesa (post-acquisition integration) torej poslovno

računovodstvo postane opora ravnateljstvu pri doseganju sinergij med materialnimi (tangible) in nematerialnimi⁴ (intangible) sredstvi (assets) med prevzetim in prevzemnim podjetjem.

Posebej pomembna je integracijska vloga poslovnega računovodstva na področju *kulture podjetja*. Slednjo definiramo kot usklajen sistem predstav in vrednot določene skupine, ki se uporablja kot podlaga za odločanje med različnimi možnostmi (Rozman et al., 1993, str. 169). Po Burns in Scapensu (2003) lahko na kulturo podjetja gledamo kot na institucionalizirano prakso delovanja znotraj podjetja, ki se razteza preko časa in prostora in se odraža v podjetniški rutini - vsakodnevnih opravilih. Da bi lahko združeno podjetje uspešno delovalo, mora ravnateljstvo doseči integracijo kultur obeh podjetij. Vendar pa je prevzem za kulturo podjetja zelo problematičen (celo tragičen), še posebej za zaposlene v prevzetem podjetju. Burns in Scapens (2003) trdita, da se po prevzemu v prevzetem podjetju sproži mehanizem⁵, ki preprečuje organizacijske spremembe, še posebej take, ki zadevajo norme in vrednote oziroma kulturo podjetja. Poslovno računovodstvo pa ima zelo pomembno vlogo prav pri doseganju sinergij na področju podjetniške kulture. Po Burns in Scapensu (2003) sistem poslovnega računovodstva vzpostavlja podjetniško rutino oziroma je poslovno računovodstvo glavni graditelj podjetniške rutine. Po Macintoshu in Scapensu (2003) poslovno računovodstvo ustvarja in krepi področja formalne odgovornosti, na podlagi katerih zaposleni prevzemajo odgovornosti za njihova dejanja, s tem pa legitimira avtoriteto – pravico nadrejenih za presojanje odgovornosti podrejenih. S pomočjo poslovnega računovodstva se torej vzpostavljajo splošno sprejete norme delovanja, ki so nato upoštevane v vsakodnevni praksi. Ker so te norme zasnovane na finančnih rezultatih, imajo večjo legitimacijsko moč kot druge oblike legitimacije.

Vpliv prevzema podjetja na zasnovo poslovnega računovodstva je bil predmet raziskav številnih avtorjev (npr. glej Granlund, 2002; Jones, 1986). Rezultati njihovih študij nam kažejo, da po prevzemu podjetja sledi faza sprememb poslovnega računovodstva v smeri njegove implementacije, kar pomeni, da prevzem podjetja pomeni izboljšanje in izpopolnitev poslovnega informacijskega sistema.

Med citiranima raziskovalcema poslovnega računovodstva velja posebej omejiti predvsem Jonesa, ki je eden izmed prvih začel proučevati aplikacijo *kontingenčne teorije* pri zasnovi sistemov upravljalnega nadzora in informiranja v podjetju po tem, ko je bilo tarča prevzema. Tako je v članku *Organisational Change and the Functioning of Accounting*, objavljenem v letu 1986, predstavil svoje ugotovitve sprememb sistema⁶ računovodskega nadzora in informiranja v dveh prevzemih, izvedenih s strani istega podjetja. V raziskavi je na deskriptiven način proučeval sistem z vidika značilnosti, ki po Amigoniju omogočajo predstaviti stopnjo izpopolnjenosti nadzornega računovodskega sistema v podjetju. Da bi

⁴ Na primer: razmerja med ljudmi, povezave z dobavitelji in kupci.

⁵ Različne kulture podjetij in poslovnega računanja otežujejo sodelovanje med obema poslovnima subjektoma (npr. na plan pridejo »stara« osebna rivalstva zaposlenih; velikokrat po prevzemu podjetja sledi odhod sposobnega vodilnega kadra, itd.).

⁶ Jones za poslovno računovodstvo uporablja izraz: sistem računovodskega nadzora (accounting control system).

ugotovil, kako se v podjetju spremenita percepcija vloge in pomen tehnik poslovnega računovodstva, je opravil intervju s člani vodstva pred prevzemom in po njem. Intervjuja sta bila izvedena z dvoletnim časovnim zamikom (1984-85).

Pred prevzemom podjetja, poroča Jones, je bila vloga sistema računovodskega nadziranja in informiranja tesno povezana s prevladujočo podjetniško kulturo. Obliko poslovnega računovodstva je pretežno določal dominanten posameznik oziroma koalicija posameznikov v skladu z njihovim stilom vodenja poslovanja podjetja. Tipične karakteristike takih sistemov so bile (Jones, 1986, str. 301; Barrachina, 2000, str. 28):

- omejeno razkrivanje finančnih informacij poslovodjem nižjih ravni odločanja,
- omejeno sodelovanje poslovodij pri postavljanju ciljev in oblikovanju predračunov,
- posluževanje ravnateljstva pretežno ad hoc in manj formalnih oblik informacij; poleg tega se razpoložljive informacije uporabljajo pretežno za potrjevanje že sprejetih intuitivnih prepričanj ravnateljstva podjetja,
- sistem računovodskega nadzora in informiranja je omejen na ocenjevanje dosežkov podjetja oziroma na sestavljanje periodičnih obračunov poslovanja; poslovodni informacijski sistem zaradi tega ne zagotavlja podpore za delovanje dveh, za uspešnost podjetja izredno pomembnih funkcij, to sta načrtovanje, ki pomeni usmerjanje prihodnjih operacij in ukrepov podjetja, ter nadziranje teh operacij in ukrepov.

V obdobju po prevzemu so bile vpeljane korenite spremembe sistema računovodskega nadziranja in informiranja, katerih rezultat je bila popolna sprememba zgoraj opisanih značilnosti. Še posebej je reorganizacija zadevala poslovodni nadzorni sistem. Jones ugotavlja, da je sledilo postopno »uničenje« (destrukcija) številnih neformalnih in manj formalnih oblik procedur nadzora, na katere je bilo ravnateljstvo navajeno in so jim služile kot osnova za reagiranje v spreminjajočih situacijah (okolih). Nadomestila jih je bolj formalna oblika sistema, ki je prilagojena hierarhičnemu skupinskemu poročanju in vpelje bolj »odprtih« ter participativnih oblik vodenja. Jones spremembe sistema povzema skozi karakteristike⁷, ki po Amigoniju omogočajo predstaviti stopnjo izpopolnjenosti nadzornega računovodskega sistema v podjetju (Jones, 1986, str. 301-303; Barrachina, 2000, str. 28):

Usmerjenost. Usmerjenost sistema računovodskega nadzora in informiranja se pretežno spremeni iz obravnavanja preteklih zgodovinskih dogodkov na predvidevanje prihodnosti. Pred prevzemom je v podjetju prevladoval običajen (klasičen) informacijski sestav, katerega značilnost je bila, da je bil usmerjen predvsem na obravnavanje preteklih dogajanj brez posebnega poudarka na potrebah pri odločanju. Po prevzemu pa se je začel razvijati odločevalni informacijski sestav. Značilnost odločevalnega informacijskega sestava pa je, da je glede na potrebe pri odločanju usmerjen tako v pretekla kot v sedanja in prihodnja gibanja. V prevzetem podjetju naraste pomen planiranja in primerjave planov s tekočimi dosežki poslovanja oziroma obračuni. Obseg informacij, ki jih poslovodstvo dobi za potrebe

⁷ V diplomski nalogi povzemamo le nekatere izmed karakteristik, ki omogočajo predstaviti stopnjo izpopolnjenosti nadzornega računovodskega sistema v podjetju. Vse karakteristike so zelo obsežno predstavljene v Jonesovem delu iz leta 1986.

odločanja po posameznih poslovnih funkcijah, se poveča. Še posebej velik pomen pa poslovodni informacijski sistem podjetja posveča informacijam, ki zadevajo poslovno okolje, oziroma okoliščinam, v katerih podjetje posluje. Prav tako se zmanjša uporaba surogatnih, manj formalnih in neformalnih informacij pri usmerjanju prihodnjih operacij in sprejemanju ukrepov ter pri nadzoru tako sprejetih odločitev.

Formalna odgovornost. Pri proučevanju sistema računovodskega nadzora in informiranja oziroma poslovodnega računovodstva z vidika formalne odgovornosti Jones ugotavlja, da:

- V prevzetem podjetju naraste pomen hierarhične oblike poročanja, kar olajša opredeljevanje parametrov odgovornosti na različnih nivojih odločanja.
- Računovodska poročila o dosežkih niso več uporabljena zgolj samo za informativne namene. Finančno usposobljeno ravnateljstvo podjetja tako pripravljene informacije uporablja za vrednotenje dosežkov oziroma ugotavlja odgovornosti in na podlagi tega sprejema ukrepe ter usmerja prihodnje operacije.
- Poveča se obseg (razkrivanje) informacij, ki jih dobijo poslovodje nižjih ravni odločanja. Deagregirani računovodski podatki se uporabljajo za namene informiranja oziroma seznanjanja zaposlenih in predstavljajo podlago za sprejemanje ukrepov.

Pogostost poročanja. Število hitro pripravljenih surogatnih poročil se zmanjša, medtem ko se pogostost formalnega poročanja poveča. Pred prevzemom podjetja sistem računovodskega nadziranja in informiranja zagotavlja polletna oziroma četrletna poročila, po prevzemu pa naraste pomen mesečnih računovodskih poročil oziroma mesečnega poročanja.

Podrobnost. Za potrebe načrtovanja in nadziranja izvajanja plana se poveča količina (obseg) kvantitativnih in deskriptivnih informacij, ki jih zagotavlja sistem računovodskega nadzora in informiranja. Vendar pa se v računovodskih poročilih zmanjša poudarek na podrobni klasifikaciji stroškov v korist bolj zgoščenih in na ugotavljanje funkcionalne odgovornosti naravnanih računovodskih poročil.

Natančnost. Po prevzemu pride do implementacije notranjega stroškovnega sistema. Od sistema računovodskega nadziranja in informiranja se zahtevajo preciznejše informacije, še posebej kar zadeva vrednotenje zalog in izkoriščenost opreme. Kar pa zadeva natančnosti planiranja in predračunov, avtor ugotavlja, da tudi po prevzemu podjetja ostane nespremenjena oziroma v splošnem »nezadostna«.

Relevantnost in selektivnost. Kot smo že napisali v točki o podrobnosti informacij, se v začetnih fazah, ki sledi prevzemu podjetja, količina informacij za potrebe odločanja, s katerimi ravnateljstvo podjetja razpolaga, poveča. Ta velika količina povzroča, da informacije niso problemsko usmerjene (relevantne). Po tej začetni informacijski prenasičenosti sledi naslednja faza oziroma bolj selektiven pristop informacijskega sestava podjetja, ki zagotavlja takšna računovodska poročila, ki so tako po obsegu kot vsebini prilagojena funkciji uporabnika v podjetju.

Konzultacija. Poveča se pomen formalnega udeležbenega (participativnega) predračunavanja. Tisti, ki so odgovorni za uresničitev predračunov, sodelujejo tudi pri njihovem načrtovanju in pripravi.

Dostopnost do podatkov. Dostopnost do neobdelanih, »surovih« računovodskih podatkov oziroma do informacijske baze se po prevzemu podjetja praviloma poveča, toda v osnovi ostaja dostop v precejšni meri omejen. Zaradi vpeljave udeležbenega (participativnega) sodelovanja poslovdij, se dostopnost poveča predvsem do tistih računovodskih informacij, ki so podlaga za sestavljanje predračunov.

Tehnologija. Jones zaključuje, da prevzem podjetja bistveno ne vpliva na tehnično opremljenost informacijskega sestava podjetij. Ročno zasnovan informacijski sestav ostane po prevzemu podjetja nespremenjen. Urejanje in obdelovanje podatkov se tako začne na podlagi navedb v ročno sestavljenih obrazcih. Vpeljava računalnikov in računalniško zasnovanega informacijskega sestava v podjetju poteka v omejenem obsegu.

2.2.2.1.3 Transnacionalna podjetja kot glavni nosilci neposrednih tujih investicij in poslovodno računovodstvo

V povezavi z neposrednimi tujimi investicijami lahko poslovodno računovodstvo obravnavamo tudi v okviru multinacionalnega podjetja. Vendar pa je vloga in pomen poslovodnega računovodstva v transnacionalnem podjetju tema, ki močno presega namen tega dela. Na tem mestu zato le okvirno predstavimo to tematiko.

Joshi (2001, str. 91) navaja, da imajo velika multinacionalna podjetja večji posluš in zavest o prednostih, ki jih prinašajo nove ideje in metode poslovodnega računovodstva, predstavljene v svetovni literaturi oziroma da je stopnja uporabe tako tradicionalnih kot tudi naprednejših tehnik poslovodnega računovodstva v multinacionalnih podjetjih večja kot v ostalih velikih podjetjih. Kompleksnost poslovnih operacij multinacionalnega podjetja je eden izmed temeljnih dejavnikov, ki ta podjetja sili, da iščejo rešitve v novih eksperimentalnih administrativnih inovacijah. Poleg tega imajo velika multinacionalna podjetja na razpolago večji obseg finančnih sredstev in lažji dostop do novih metod, razvitih na področju administrativnega vodenja oziroma multinacionalna podjetja lažje dostopajo do vseh tipov know-howa do vključno znanj na področju poslovodnega računovodstva. Velika finančna sredstva tem podjetjem omogočajo ne samo financiranje uvajanja novih tehnik in metod poslovođenja, ampak jim omogočajo tudi preizkušanje (testiranje) metod, ki jih nameravajo uvesti. V podjetju novo metodo (npr. metodo poslovodnega računovodstva) poskusno vključijo v sistem poslovođenja, nato pa jo primerjajo z ustaljenimi metodami oziroma metodami, ki jih v danem trenutku uporabljajo. Podjetje lahko na ta način kvantificira prednosti in slabosti posameznih tehnik in metod ter se zato lažje odloči za reorganizacijo posameznih sistemov (vključno s poslovodnim).

2.2.3 Tip proizvodnje

Proizvodnja in procesi v njej so sestavina širše poslovne dejavnosti podjetja. Gre za zavestno kombiniranje procesov, ki jih uresničuje združba ljudi z izbranimi poslovnimi smotri. Ljubič (2000, str. 11) posplošeno opredeljuje proizvodnjo⁸ kot zavestno dejanje proizvajanja nečesa koristnega. To »koristno« je izložek; le-ta je lahko materialni (fizični) izdelek ali pa nematerialna storitev.

Proizvodnje lahko razdelimo po različnih kriterijih. Ena od možnih razdelitev, ki upošteva širino proizvodnega programa in količino proizvodnje posameznih vrst proizvodov je razdelitev⁹ na:

- posamično proizvodnjo,
- serijsko proizvodnjo,
- masovno proizvodnjo.

Posamična proizvodnja je proizvodnja, v kateri se v enem (pogosto časovno razmeroma dolgem) proizvodnem ciklusu¹⁰ izdelava samo en¹¹ izdelek iste vrste. (Ljubič, 2000, str. 11). Taka proizvodnja se pojavlja predvsem v obrtni dejavnosti in pri velikih posamičnih naročilih (Rusjan, 1999, str. 38).

Serijska proizvodnja je proizvodnja, v kateri se v enem (razmeroma kratkem) proizvodnem ciklusu izdelava večje, vendar omejeno število enakih izdelkov ali njihovih sestavnih delov (serija izdelkov iste vrste) (Ljubič, 2000, str. 11). Serijska proizvodnja je značilna za podjetja, ki imajo širši asortiman proizvodov, njihove količine pa so premajhne, da bi zadoščale za kontinuirano proizvodnjo in zato enake proizvode proizvajajo občasno (Rusjan, 1999, str. 38).

Množična proizvodnja je proizvodnja, v kateri se v enem, običajno dokaj kratkem proizvodnem (ponavljajočem) ciklusu dlje časa izdeluje veliko število izdelkov iste vrste oziroma izdelkov sorodnih vrst (variant osnovnega izdelka) (Ljubič, 2000, str. 11). Ker se proizvaja samo enega ali nekaj podobnih proizvodov, podjetje procese izdelave prilagodi temu proizvodu ali skupini proizvodov, kar pomeni, da so tako stroji kot delavci specializirani za izvajanje določene operacije (Rusjan, 1999, str. 38).

⁸ Izraz »proizvodnja« pa ima še drug pomen, z njim pogosto označujemo tudi organizacijsko enoto (proizvodnega) podjetja, kjer se proizvodni proces dogaja. Čeprav je to nedosledno, se tej dvojnosti tudi v tem delu ne bomo mogli izogniti.

⁹ Značilnosti posameznega tipa proizvodnje so prikazane v prilogi 1.

¹⁰ Proizvodni ciklus je čas, ki preteče od naročila prvega materiala, potrebnega za izdelavo nekega izdelka preko izdelave tega izdelka do predaje dokončanega izdelka v skladišče gotovih izdelkov oziroma kupcu (Ljubič, 2000, str. 11).

¹¹ V praksi med posamično proizvodnjo uvrščamo tudi tiste proizvodne procese, v katerih se v enem proizvodnem ciklusu hkrati izdelava manjše število izdelkov iste vrste.

2.2.3.1 Poslovodno računovodstvo in tip proizvodnje

Tip proizvodnje po *kontingenčni teoriji* uvrščamo med tehnološke kontingenčne faktorje poslovodnega računovodstva, ki obsegajo vse tiste dejavnike, ki določajo vrsto proizvodnega postopka oziroma načina zagotavljanja storitev. Tehnološki kontingenčni faktor povzema vpliv narave proizvodnega procesa, njegovo stopnjo rutine in obsega sortimenta nalog. Bolj standardiziranim in avtomatiziranim tehnološkim procesom služijo tudi bolj tradicionalne oblike formalnih managerskih kontrolnih sistemov z visoko razvitimi procesi kontrol, večji uporabi predračunov in večji kontroli tako izdelanih predračunov (Haldma, Lääts, 2002, str. 11). Na podlagi predpostavk *kontingenčne teorije* se zasnova poslovodnega računovodstva v podjetju odziva na naslednje tehnološke značilnosti proizvodnega procesa (Debeljak, 1998, str. 32):

- število proizvodnih oddelkov in obratov ter njihovo medsebojno povezanost,
- število vhodnih materialov, polizdelkov in izdelkov,
- čas izdelave izdelka oziroma priprave storitev,
- število proizvodnih faz,
- število tehnoloških procesov ter povezanost med njimi,
- vrsto in mesto izvajanja tehnoloških procesov,
- determiniranost oziroma prediktivnost proizvodnih procesov (število okvar itd.) ter stabilnost uporabljene tehnologije,
- stopnjo avtomatizacije proizvodnega procesa,
- pomen časovne komponente pri izdelavi oziroma zagotavljanju storitev.

Tip proizvodnje oziroma opravljanje storitev vpliva predvsem na stopnjo, do katere je možno ugotoviti neposredne in posredne stroške. Pri posamični proizvodnji je možna stopnja določitve neposrednih stroškov večja kot pri masovni produkciji homogenih izdelkov. Poleg tega velja, da tem bolj kot so proizvodna opravila heterogena, tem bolj raznolike metode in postopke za spremljanje teh opravil je potrebno razviti in uporabiti. S kompleksnostjo proizvodnih procesov pa narašča tudi količina nefinančnih informacij, ki jih je potrebno zagotavljati za učinkovito vodenje proizvodnih procesov (Debeljak, 1998, str. 32-33).

3 PREVERJANJE VPLIVA IZBRANIH DEJAVNIKOV NA POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO INVESTICIJSKO-TEHNIČNE FUNKCIJE V SLOVENSkih PROIZVAJALNIH PODJETJIH

3.1 Investicijsko-tehnične odločitve v podjetju

Vsako delujoče podjetje ima svoj poslovni proces, zaradi katerega je bilo ustanovljeno. Ker mora vsako podjetje proizvajati in prodajati poslovne učinke in imeti na voljo prvine poslovnega procesa, je njegov celotni poslovni proces sestavljen iz posameznih stopenj, ki jim

ustrezajo delni poslovni procesi. Te lahko označimo kot poslovne funkcije, ki skrbijo za to, da se proizvodjalni proces odvija nemoteno in da se vloženi denar v doglednem času vrne v obliki več denarja (Kavčič et al., 1998, str. 23).

Delovanje vsake poslovne funkcije je povezano s stroški. Ti so odvisni od tega, kako je organizirano njeno delovanje in kako se preverja njena uspešnost. Poslovne funkcije so razvite zato, da se potem, ko predstavi svoje potrebe prodajna funkcija, lahko izvaja proizvodjalni proces, katerega rezultat so proizvodi ali storitve, namenjeni prodaji (Kavčič et al., 1998, str. 24). S prihodki od prodanih proizvodov in storitev mora podjetje praviloma pokriti stroške vseh poslovnih funkcij. Zato so od učinkovitosti delovanja posameznih poslovnih funkcij in njihove medsebojne usklajenosti odvisni tudi stroški, ki se nanašajo na proizvode in storitve. Od tega je odvisna tudi uspešnost podjetja. Zato je med glavnimi nalogami poslovnega računovodstva pripravljane informacij za odločanje pri posameznih poslovnih funkcijah.

3.1.1 Vsebina in pomen investicijsko-tehnične funkcije

Da lahko zaposleni opravljajo svoje delo, potrebujejo delovna sredstva. Zato v večini literature o poslovnih funkcijah na drugem mestu med temeljnimi poslovnimi funkcijami najdemo naložbeno (ali investicijsko)–tehnično funkcijo.

Vsebina investicijsko-tehnične funkcije je v preskrbi, pripravi, vzdrževanju in varstvu delovnih sredstev – terotehnologiji. V ta okvir uvrščamo postavitev in zagotavljanje delovanja sredstev dela, njihovo tekoče in investicijsko vzdrževanje, a tudi tehnično varstvo (Mihelčič, 2000, str. 30). Naloge investicijsko–tehnične funkcije so torej povezane s pripravo investicijske dokumentacije, sklepanjem pogodb za gradnjo objektov in nabavo naprav, nadzorovanjem gradbenih in montažnih del ter morebitno izdelavo nekaterih specialnih strojev, kot pravimo v lastni režiji (Lipičnik, 1994, str. 33). Celotna skrb za delovna sredstva zajema torej vse stopnje od razmišljanja o naložbi v delovna sredstva do odpisov in odprodaje le-teh.

Investicijska funkcija je prva funkcija v novo nastajajočem podjetju, saj jo moramo najprej tehnično usposobiti za njeno delovanje, potem šele lahko začnejo potekati ostale poslovne funkcije. Samo kadrovska funkcija poteka praviloma vzporedno z investicijsko, od finančne funkcije pa tisti del, ki se nanaša na plačila investicijskih del. Investicijsko-tehnična funkcija je v podjetju vedno povezana z uresničevanjem razvoja (Potočnik, 1987, str. 58).

Do potrebnih delovnih sredstev lahko podjetja pridejo na več načinov. Izjemoma si lahko delovna sredstva priskrbijo brezplačno ali jih izdelajo v lastni dejavnosti ali z najemom. Največkrat pa pridejo podjetja do potrebnih delovnih sredstev z nakupom. V tem primeru so v njihovi pojavnosti obliki dolgoročno vezana sredstva združbe kot poslovnega sistema (Mihelčič, 2000, str. 30). V tej zvezi se pojavlja tudi izraz investicije. Z izrazom investicije,

naložbe ali vlaganja lahko označujemo različne pojme¹², vendar ga v okviru tehnične funkcije uporabljamo le za označevanje nakupa (in postavitve) delovnih sredstev v tehničnem smislu ali natančneje tistih delovnih sredstev, ki spadajo v okvir osnovnih sredstev. Osnovna sredstva so tisti del poslovnih sredstev, ki imajo manjši koeficient obračanja od 1. Gre torej za sredstva, ki se enkrat obrnejo šele v razdobju, daljšem od enega leta. Zato je pri osnovnih sredstvih potrebno najmanj leto, da se vrnejo v svojo prvotno pojavno obliko (gibljiva sredstva potrebujejo največ leto). Osnovna sredstva predstavljajo dolgoročno obliko vlaganja denarnih sredstev in so sama po sebi nelikvidna (Filipič, Mlinarič, 1999, str. 152).

Glede na vpliv na proizvodni proces so vlaganja v opredmetena delovna sredstva lahko (Filipič, Mlinarič, 1999, str. 153):

- za splošne izboljšave, ki izboljšujejo kakovost v proizvodnem procesu (npr. naložbe, namenjene izboljšanju zdravstvenih razmer v podjetju),
- za znižanje proizvodnih stroškov (naložbe v racionalizacijo),
- za razširitev razpoložljivih proizvodnih zmogljivosti,
- za zamenjavo izrabljenih delovnih sredstev z novimi (nadomestna naložba),
- za preusmeritev proizvodnega programa.

Dolgoročne naložbe običajno zahtevajo velike finančne izdatke, njihovi rezultati pa se raztezajo na neko dolgoročno prihodnje obdobje. Poleg tega za njihovo uresničitev potrebujemo veliko denarja, ki je vezan za daljše obdobje in ga ni mogoče uporabiti v drug namen, četudi prvotna naložba ni bila najboljša (Atrill, McLaney, 1997, str. 263). Tako lahko ustrezne dolgoročne naložbe zagotavljajo dolgoročno stabilno in uspešno poslovanje podjetja, medtem ko neustrezne dolgoročne naložbe lahko kaj hitro pripeljejo do njegovega propada in izgube vsega ali večine premoženja lastnikov, vloženega v podjetje (Mramor, 2003). Zaradi te svoje značilnosti so odločitve o dolgoročnih naložbah, ki jih bomo imenovali investicijsko-tehnične odločitve, ene izmed najpomembnejših poslovnih odločitev.

3.1.1.1 Poslovodno računovodstvo in investicijsko-tehnična funkcija

V gospodarski družbi se mnogokrat določa vrsti red naložb v delovna sredstva glede na njihovo nujnost. Tako je morda na prvem mestu na primer nakup stroja, od katerega je odvisna dejavnost podjetja. Morda k nakupovanju delovnih sredstev silijo predpisi o varstvu pred požari. V takšnih primerih je nujno hitro ukrepati. Vseh drugih primerih (pri naložbah za razširitev, za nadomestitev in za posodobitev ali izpopolnitev) pa kaže podrobno presoditi različne možnosti. Vodstvo se torej srečuje z odločitvami, ki zadevajo investicije oziroma naložbe podjetja.

Najpomembnejša naloga poslovodnega računovodstva je zadovoljevanje potreb po računovodskih informacijah tistih, ki delujejo v sklopu odločevalnega sestava. Pri

¹² Pojem investicije lahko zajema finančne, realne in nematerialne naložbe.

investicijskem odločanju mora poslovodno računovodstvo, kot sredstvo osrednje podpore ravnateljstva podjetja, zagotavljati (Turk et al., 1998, str. 314-366):

- računovodske informacije o nakupu delovnih sredstev,
- predračunske informacije za odločanje o nakupu delovnih sredstev,
- računovodske informacije o povezovanju tehničnih odločitev z drugimi poslovnimi odločitvami,
- računovodske informacije o spreminjanju vrednosti in odtujitvi delovnih sredstev,
- obračunske informacije o kupljenih delovnih sredstvih,
- računovodske informacije o uspešnosti uporabe delovnih sredstev.

Zaradi izrednega pomena, ki ga imajo investicije za podjetje, se je v teoriji zato razvil model¹³ naložbenih odločitev, ki ga imenujemo tudi strateško ali dolgoročno načrtovanje, pri katerem lahko poslovodno računovodstvo sodeluje predvsem pri peti stopnji. To je iskanje ustreznega sodila za vrednotenje izidov posamezne tehnične naložbe, opredelitev ustrezne velikosti sodila in s tem možnosti izbire najboljše med več možnimi različicami (Turk et al., 1998, str. 309). Govorimo, torej o **računovodskih informacijah o nakupu delovnih sredstev**, ki jih mora poslovodno računovodstvo v okviru investicijsko-tehnične funkcije zagotavljati ravnateljstvu. Presojanje uspešnosti naložb je gotovo strokovno zahtevna in z vidika odgovornosti pomembna faza v procesu načrtovanja naložb. Gre namreč za fazo, v kateri je potrebno, poenostavljeno rečeno, poiskati odgovore na vprašanje: ali je proučevana naložbena možnost ekonomsko sprejemljiva oziroma ali je proučevana naložbena možnost boljša od alternativnih možnosti. V zvezi računovodskimi informacijami o nakupu delovnih sredstev oziroma presojanje uspešnosti naložb moramo posebej poudariti, da obstaja cela vrsta kvantitativnih metod, ki tovrstno presojo omogočajo ali naj bi jo omogočale (Belak et al., 1987, str. 153).

Podjetje ima pri investicijskem odločanju v osnovi na razpolago dve skupini¹⁴ meril: računovodska merila in finančna merila, ki temeljijo na sedanji vrednosti (Turk et al., 1998, str. 315). Med računovodskimi sodili za naložbe so najbolj znani koeficienti dobičkonosnosti naložb¹⁵ in doba vračanja naložbe. Kot najboljša sodila so v teoriji omenjena finančna merila, ki temeljijo na sedanji vrednosti: čista sedanja vrednost, koeficient prejemkovnosti, metoda anuitete ali letni ekvivalenti in interna stopnja donosnosti (Lumby, 1991, str. 22-113). Obe skupini temeljita na določenih predpostavkah, ki jih je potrebno upoštevati pri izboru in uporabi katere koli od njih, ki pa ne vodijo nujno do enakih sklepov ali do enakega vrstnega

¹³ Osem stopenj modela naložbenih odločitev: 1. opredelitev ciljev, 2. iskanje tehničnih možnosti, 3. proučevanje okolja, ki bi lahko vplivalo na uspešnost naložb, 4. analiziranje možnih izidov pri različnih zunanjih vplivih, 5. merjenje končnih izidov posamezne različice, 6. izbiranje naložbenega projekta, 7. potrjevanje projekta in njegovo uresničevanje, 8. revidiranje temeljnih naložbenih odločitev.

¹⁴ Delitev sodil za presojanje naložbenih projektov temelji na tem, ali podjetje upošteva računovodske podatke o dobičku in vloženi sredstvih (računovodska sodila) ali računovodske podatke o denarnih tokovih (finančna sodila, ki temeljijo na sedanji vrednosti).

¹⁵ Kazalnik dobičkonosnosti sredstev lahko v osnovi izračunamo na tri načine. Vsak ima svoje prednosti in pomanjkljivosti, vsak pa kaže dobičkonosnost naložbe iz svojega zornega kota. V vsakem kazalniku je v števcu čisti dobiček, v imenovalcu pa: 1. nabavna vrednost naložbe, 2. povprečna vrednost naložbe, 3. vsakokratna neodpisana vrednost (Kavčič et al., 1998, str. 24).

reda ugodnosti naložb. Investicijsko odločanje ima namreč kot sestavni del poslovnega odločanja enak cilj – maksimiranje tržne vrednosti enote lastniškega kapitala. Pri dolgoročnih naložbah je zahtevo po povečanju vrednosti enote lastniškega kapitala mogoče doseči le tako, da je vrednost izdatkov za investicije manjša kot tržna vrednost dolgoročne naložbe. Drugače povedano, kupiti je potrebno ceneje, kot je tržna vrednost kupljenega. Investicijski kriterij, na podlagi katerega se bo podjetje odločalo o posamezni investiciji, mora tako pokazati, ali je vrednost naložbe večja od vrednosti investicijskih izdatkov. Računovodska¹⁶ sodila tega kriterija ne izpolnjujejo, torej ne zagotavljajo učinkovitega gospodarjenja s finančnimi sredstvi podjetja. Njihova bistvena slabost je, da ne upoštevajo različnih dobičkov iz posameznega obdobja, dobe koristnosti in ne razlik v številu let, zato lahko podjetje zavedejo k napačni odločitvi (Mramor, 2003).

Ena izmed najpomembnejših in bolj težavnejših nalog poslovnega računovodstva v okviru investicijsko-tehnične funkcije je priprava **predračunskih informacij za odločanje o nakupu delovnih sredstev** oziroma ocena bodočih stroškov (izdatkov) in bodočih prihodkov (prejemkov), ki so povezani z nakupom posameznega delovnega sredstva. Z drugimi besedami, v predračunih mora poslovodno računovodstvo zagotoviti računovodske informacije o nabavni vrednosti naložbe kot tudi računovodske informacije o lastni ceni proizvodov ali storitve, ki so z naložbo povezane. Odločitve o nakupu delovnih sredstev so med najpomembnejšimi poslovnimi odločitvami prav zaradi problema oblikovanja ustreznih informacij, ki se nanašajo na bolj oddaljeno prihodnost. Realnost ocene investicijskega projekta je namreč odvisna od točnosti ocene prejemkov in izdatkov (Pučko, Rozman, 1998, str. 315). Čim bolj je odmaknjeno obdobje, za katero naj bi predvidevali, tem bolj je to predvidevanje težavno in negotovo. Poleg samega predvidevanja izdatkov in prejemkov pa mora poslovodno računovodstvo predračunske informacije za naložbene odločitve pripravljati tako, da v največji možni meri upošteva negotovost in splošni dvig cen (tako pri prihodkih kot tudi pri odhodkih v prihodnosti), kar samo še otežuje že tako težavno predvidevanje. Med pristopi, ki poskušajo upoštevati, ali bolje rečeno, zmanjšati vpliv tveganja na oceno uspešnosti investicije, omenimo¹⁷: metodo omejenega časovnega horizonta, metodo rizične diskontne stopnje in analizo občutljivosti. Glede splošnega dviga cen (inflacije) obstajajo pri sestavljanju predračunov čistih prejemov po letih predvidene dobe koristnosti posameznega delovnega sredstva dve poglavitni možnosti. Prva je, da podjetje oceni pričakovane inflacijske stopnje, ki jih nato upošteva pri kalkulaciji bodočih stroškov (izdatkov) in bodočih prihodkov (prejemkov) (Lumby, 1991, str. 117). Druga je preprostejša, splošni dvig cen zanemarimo in

16 Kazalnik dobičkonosnosti investicije, ki ga uporabljajo v marsikaterem slovenskem podjetju, ni najboljše merilo za investicijsko odločanje, saj se uspešnost investiranja kaže predvsem v daljšem časovnem obdobju, kazalnik dobičkonosnosti investicije pa je kratkoročni (letni) kazalnik. Management v podjetju je tako praviloma zainteresiran za čim večjo kratkoročno dobičkonosnost sredstev, to pa ga odvrča od investiranja. Da bi dosegli čim večjo dobičkonosnost sredstev, se managerji ne odločajo za investicijske odločitve, ki imajo manjši kazalnik dobičkonosnosti od povprečnega v podjetju, čeprav dobičkonosnost presega stroške kapitala (obrestno mero) in bi bila investicija z vidika poslovanja podjetja ugodna (Hočevnar, Jaklič, 1999, str. 166). Drugače povedano: managerje zanima dezinvestiranje sredstev, kadar je njihova dobičkonosnost manjša od povprečne dobičkonosnosti podjetja, tudi takrat, kadar dobičkonosnost dezinvestiranih sredstev presega stroške kapitala.

¹⁷ Za bolj podroben opis pristopov, ki poskušajo upoštevati vpliv negotovosti pri ocenjevanju investicijskih različic, glej Lumby, 1991, str. 257-282.

domnevamo, da se ne izraža v čistih prejemkih, če se nabavne cene zvišajo, podjetje za iste zneske praviloma zviša tudi prodajne cene (Turk et al., 1998, str. 340).

Ko je odločitev o nakupu delovnega sredstva sprejeta, poslovodno računovodstvo njeno izvajanje spremlja tako, da zagotavlja **obračunske informacije o kupljenih delovnih sredstvih**. Obračunske informacije so tiste, ki omogočajo spoznanja o uresničenem gospodarjenju z delovnimi sredstvi in stroški, povezanimi z njimi. Torej gre za enake računovodske informacije, kot so bile v okviru računovodskega preračunavanja že opredeljene, le da slednje omogočajo ravnatelju podjetja spoznanje o uresničeni razsežnosti sprememb in stanj delovnih sredstev ter stroškov v zvezi z njimi. Za oblikovanje in izkazovanje takih obračunskih informacij o delovnih sredstvih so potrebni različni obračuni. V obračunu morajo biti izkazane obračunske informacije po posameznih vrstah delovnih sredstev in stopnji priprave. Gre za obračunske informacije o uresničenih kupnih cenah, o morebitnih neposrednih nabavnih stroških in stroških sestavljanja ter postavljanja po posameznih vrstah osnovnih sredstev, s posebnim poudarkom na času pričetka in času dokončanja usposabljanja le-teh (Melavc, Novak, 2002, str. 75-76).

Upravljanje z delovnim sredstvi zahteva, da poslovodno računovodstvo zagotavlja tudi **informacije o spreminjanju vrednosti in odtujitvi delovnih sredstev**. Nabavna vrednost delovnih sredstev se z leti spreminja. Vzrokov za tako spreminjanje dejanske nabavne vrednosti je lahko več, npr. inflacija, razvojni stroški novih, učinkovitejših osnovnih sredstev in morda še kaj. V zvezi z nabavno vrednostjo teh sredstev kot prvine pri izračunavanju amortizacije mora poslovodstvo torej razmišljati tudi o višini nabavne vrednosti delovnih sredstev glede na različne trenutke znotraj določenega amortizacijskega razdobja. Začetna dejanska nabavna vrednost osnovnega sredstva je znana ob njegovi usposodobitvi. Kasneje se spreminja in ob koncu amortizacijskega obdobja se lahko zgodi, da z denarjem, ki je posledica amortizacijskega postopka, novega delovnega sredstva take vrste ne bo več mogoče kupiti (Melavc, 1998, str. 68-69). Poslovodno računovodstvo mora zato zagotavljati *računovodske informacije o spreminjanju vrednosti delovnih sredstev*, ki omogočajo enostavno reprodukcijo delovnih sredstev. Med odločitvami, s katerimi se morajo soočiti v podjetju, spadajo tudi odločitve o tem, ali se določeno delovno sredstvo še splača uporabljati ali pa se bolj splača prodati oziroma delovno sredstvo dati v najem. Poslovodno računovodstvo z zagotavljanem *računovodskih informacij za odločanje o prodaji delovnih sredstev in računovodskih informacij za odločanje o dajanju delovnih sredstev v najem* pri teh pomembnih odločitvah podpira ravnateljstvo podjetja.

Planiranje investicijskega projekta oziroma vrednotenje tehničnih odločitev zahteva interdisciplinarno sodelovanje strokovnjakov iz različnih strok (različnih poslovnih funkcij) in se ne sme omejiti samo na presojanje tehničnih lastnosti starih in novih delovnih sredstev. Pri tehničnih odločitvah je namreč treba računati tudi s tem, da povečanje proizvodnje ali prodaje zaradi novega delovnega sredstva spreminja potrebe po kratkoročnih obratnih sredstvih (sprememba zalog in terjatev, potrebe po drugače usposobljenih zaposlencih, potrebe po več ali manj zaposlencih, itd.). Pomemben del finančnih sredstev mora podjetja torej nameniti za

naložbe v obratna sredstva, saj brez njih ni možno normalno poslovanje projekta (Belak et al., 1987, str. 152). To pa pomeni, da mora poslovodno računovodstvo zagotavljati **računovodske informacije o povezovanju tehničnih odločitev z drugimi poslovnimi odločitvami** (kadrovske, nakupne, proizvodne in prodajne odločitve), na podlagi katerih se določi financiranje obratnih sredstev in se vse spremembe (povečanje ali zmanjšanje) slednjih (obratnih sredstev) upošteva tudi pri vrednotenju naložb oziroma pri ustreznem sodilu.

Podatkovna podlaga, zbrana v razvidih za potrebe računovodskega spremljanja sprememb in stanj delovnih sredstev, zadošča tudi za oblikovanje nadzornih in analitskih informacij o delovnih sredstvih. Z drugimi besedami, za sprejemanje odločitev v okviru investicijsko-tehnične funkcije mora biti poslovodstvo seznanjeno, ali so bili z delovnimi sredstvi doseženi tisti vrednostni učinki in to takrat, ko jih je podjetje predvidelo s predračuni. Na to vprašanje poslovodno računovodstvo odgovarja z zagotavljanjem **računovodskih informacij o uspešnosti uporabe delovnih sredstev**. Nadzorne informacije o delovnih sredstvih so torej tiste, ki seznanjajo z odmiki uresničenih velikosti delovnih sredstev v predračunih: odmiki v prihodkih, odmiki v stroških, odmiki v začetkih obratovanj in tako naprej. Pri tem velja poudariti, da mora poslovodno računovodstvo posebno pozornost pri ugotavljanju odmkov posvetiti izrabi zmogljivosti¹⁸, saj le-ta bistveno vpliva na uspešnost delovnih sredstev (Melavc, Novak, 2002, str. 78; Turk et al., 1998, str. 365).

3.1.2 Pomen investicijsko-tehničnih odločitev v proizvodnem podjetju

Odločanje o naložbah je za vsako podjetje zelo kompleksna naloga. Posledice naložbenih odločitev imajo namreč dolgoročen ali celo usoden vpliv na poslovanje podjetja. Še posebej previdno pri naložbenih odločitvah pa mora biti proizvodno podjetje.

Podjetja, ki želijo poslovati uspešno oziroma preživeti, se morajo hitro prilagajati spremembam v njihovem okolju. Pospešen znanstveni in tehnološki razvoj ter ostrejša konkurenca na globalnih trgih ima namreč za posledico vedno večje število različnih proizvodov z vse krajšim življenjskim ciklom. Zato na investicijske odločitve ne moremo gledati samo kot na nakup delovnega sredstva (opreme), kajti slednje so nujno povezane tudi s proizvodnim in prodajnim programom ter s tržnimi usmeritvami podjetja. Pri investicijsko-tehničnem odločanju mora podjetje določiti, kako naj razdeli svojo aktivnost in sredstva na obstoječa in nova poslovna področja, kako naj jih razvija, na katera specifična poslovna področja naj se v prihodnosti usmeri, ter koliko in kako naj razvija proizvodno oziroma tehnološko osnovo podjetja (Haložan-Sedej, 1997, str. 19; Pučko, 1991, str. 104).

Dejstvo, da investicije v delovna sredstva vplivajo na celo vrsto vidikov poslovanja, je posebej izpostavljeno v primeru proizvodnega podjetja. Pomembna razlika med

¹⁸ Na obseg proizvodnje in poslovanje danega podjetja vplivajo poleg zaposlenih prav delovna sredstva. Zato je pomembno poznati zmogljivost delovnih sredstev (Turk et al., 1998, str. 365).

proizvajalnimi in drugi podjetij so zaloge¹⁹, vendar je za investicijsko-tehnične odločitve veliko pomembnejša razlika, ki ločuje proizvodno podjetje od drugih podjetij, delež stalnih sredstev. Za proizvodno podjetje je namreč značilen relativno velik delež stalnih sredstev, saj nenehne zahteve po večanju avtomatizacije in robotizacije povečujejo njihovo vrednost. Podjetje ima zaradi tega slabšo prilagodljivost v smislu spreminjanja proizvodnega programa in spreminjanja obsega poslovanja, saj velik delež stalnih sredstev povzroča tudi velik delež stalnih stroškov, na katere pa obseg poslovanja ne vpliva (Haložan-Sedej, 1997, str. 19-20).

3.2 Statistična analiza

3.2.1 Cilji raziskave in raziskovalne domneve

Glavni cilj statistične analize je ugotoviti, ali obstajajo značilne razlike med informacijami, ki jih zagotavlja poslovodno računovodstvo **slovenskih proizvodnih podjetij** za potrebe odločevalnega sestava investicijsko-tehnične funkcije, oziroma informacijami za odločanje o nakupu in uspešnosti uporabe delovnih sredstev v pogledu velikosti podjetja, lastništva podjetja (domače oziroma tuje lastništvo) in tipa proizvodnje (množična, serijska, individualna). V analizi smo se bolj kot na samo ugotavljanje, ali poslovodno računovodstvo zagotavlja informacije za posamezne odločitve, osredotočili na kakovost priprave informacij. Pri tem s kakovostjo informacij lahko razumemo različne pojme, vendar v okviru te analize mislimo predvsem na presojanje investicijskih različic z uporabo finančnih sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti (bodisi uporabo neto sedanje vrednosti bodisi uporabo koeficienta prejemkovnosti ali uporabo diskontirane dobe vračanja); na upoštevanje negotovosti v predračunih investicij; na upoštevanje inflacijskih gibanj v predračunih investicij; na ugotavljanje odmikov, v obračunih investicij, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane; na ugotavljanje odmikov, v obračunih investicij, zaradi drugačnega začetka obratovanja, kot je bilo načrtovano.

Na podlagi teoretičnih spoznanj postavljamo naslednje hipoteze:

- Poslovodno računovodstvo velikih proizvodnih podjetij pripravlja bolj kakovostne informacije za odločanje o nakupu in uspešnosti uporabe delovnih sredstev v okviru investicijsko-tehnične funkcije kot poslovodno računovodstvo malih in srednje velikih proizvodnih podjetij. Pričakujemo, da bodo velika podjetja v večji meri za presojanje investicijskih različic uporabljala finančna sodila, ki temeljijo na sedanji vrednosti; upoštevala negotovosti v predračunih investicij; upoštevala inflacijska gibanja v predračunih investicij; ugotavljala odmike v obračunih investicij, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane; ugotavljala odmike v obračunih investicij zaradi drugačnega začetka obratovanja, kot je bilo načrtovano.

¹⁹ V proizvodnji poznamo tri temeljne nivoje zalog: surovine in material, nedokončano proizvodnjo in gotove proizvode.

- Kakovost informacij za odločanja o nakupu in uspešnosti uporabe delovnih sredstev, ki jih v okviru investicijsko-tehnične funkcije pripravlja poslovodno računovodstvo, se razlikuje glede na to, ali proizvajalno podjetje uporablja množično, serijsko ali individualno proizvodnjo. Pričakujemo, da bo poslovodno računovodstvo podjetij z množičnim tipom proizvodnje zaradi tehnoloških značilnosti, ki iz te proizvodnje izvirajo, pripravljalo bolj kakovostne informacije za potrebe odločanja o nakupu in uspešnosti uporabe delovnih sredstev kot poslovodno računovodstvo podjetij s serijsko in podjetij z individualno proizvodnjo. Predpostavljamo torej, da podjetja z množičnim tipom proizvodnje v večji meri kot podjetja s serijsko oziroma individualno proizvodnjo uporabljajo za presojanje investicijskih različic finančna sodila, ki temeljijo na sedanji vrednosti; upoštevajo negotovost v predračunih investicij; upoštevajo inflacijska gibanja v predračunih investicij; ugotavljajo odmike v obračunih investicij, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane; ugotavljajo odmike v obračunih investicij zaradi drugačnega začetka obratovanja, kot je bilo načrtovano.
- Kakovost informacij za odločanja o nakupu in uspešnosti uporabe delovnih sredstev, ki jih v okviru investicijsko-tehnične funkcije pripravlja poslovodno računovodstvo proizvajalnih podjetij v tuji lasti, se razlikuje od kakovosti informacij poslovnega računovodstva domačih proizvajalnih podjetij. Obstajajo torej razlike med domačimi podjetji in podjetji, katerih lastniki so tujci, v uporabi finančnih sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti, za presojanje investicijskih različic; v upoštevanju negotovosti v predračunih investicij; v upoštevanju inflacijskih gibanj v predračunih investicij; v ugotavljanju odmkov v obračunih investicij, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane; v ugotavljanju odmkov v obračunih investicij zaradi drugačnega začetka obratovanja, kot je bilo načrtovano.

3.2.2 Opis raziskovalnega pristopa

Glavni vir podatkov za empirično analizo je raziskava »Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih«, ki jo je izvedel Slovenski inštitut za revizijo skupaj z Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev ter Ekonomsko fakulteto v Ljubljani v letu 2002. Podatki so bili zbrani z vprašalnikom²⁰ z vnaprej ponujenimi odgovori pri večini vprašanj. Vprašalnik je razdeljen na pet delov oziroma vsebinskih sklopov vprašanj: 1. glavni podatki o podjetju, o trgih, na katerih pretežno deluje, ravni konkurence na glavnem prodajnem trgu in podobno; 2. organiziranost računovodstva; 3. računovodske metode za vrednotenje gospodarskih kategorij; 4. poslovodno računovodstvo; 5. uveljavljanje prenovljenih SRS v slovenskih podjetjih. Vprašanja, ki zadevajo poslovodno računovodstvo, so bila razdeljena na štiri tematske sklope: informacije za različne ravni odločanja; informacije za odločanje (o uspešnosti) pri posamezni izvajalni funkciji (kadrovske, tehnične, nabavne, proizvajalne, prodajne in finančne); informacije o uspešnosti poslovanja; računovodstvo odgovornosti oziroma računovodstvo mest odgovornosti.

²⁰ Vprašalnik je podrobneje predstavljen v reviji Revizor, št. 11/02.

Značilno za Slovenijo je, da so mala podjetja izjemno majhna, da jih je veliko in da imajo številna kratko življenjsko dobo. Številna mala podjetja imajo le enega zaposlenca. Zaradi tega je v večini teh podjetij računovodstvo zoženo na knjigovodstvo; računovodstvo zanje opravljajo računovodski servisi, in še to le v obsegu, ki ga zahteva zakonodaja. Večina teh služb na zastavljena vprašanja sploh ne bi mogla odgovoriti (Kavčič et al., 2002, str. 76). Zaradi tega so se raziskovalci odločili, da bodo v raziskavo zajeli le podjetja z več kot 20 zaposlenimi. Kot tehniki anketiranja sta bili uporabljeni anketiranje po pošti in osebni intervjuji.

Za potrebe empirične analize, ki se nanaša na poslovodno računovodstvo, smo upoštevali samo rezultate (odgovore) podjetij, ki jih glede na prevladujočo dejavnost uvrščamo med proizvajalna oziroma industrijska podjetja. Teh je bilo v vzorec zbranih 127. Ker je veliko podjetij (predvsem malih podjetij) izpuščalo določena vprašanja, se je vzorec zmanjšal za 12 enot, tako da je v statistični obdelavi zajetih 115 podjetij, ki dokaj dobro predstavljajo populacijo slovenskih proizvajalnih²¹ podjetij.

Kar zadeva sam vprašalnik, smo za potrebe statistične analize upoštevali odgovore prvega in četrtega dela vprašalnika, ki kažejo, kako se velikost, tip proizvodnje in lastništvo podjetja odražajo na dejansko stanje poslovnega računovodstva na področju investicijsko-tehnične funkcije v slovenskih proizvajalnih podjetjih. V prvem delu vprašalnika so predvsem vprašanja, ki se nanašajo na osnovne podatke o podjetjih, kot so prevladujoča dejavnost, velikost podjetja, kapitalska povezanost s tujim partnerjem, obstoj lastne računovodske službe, tip proizvodnje in podobno. V četrtem delu pa so vprašanja, ki se nanašajo na razvitost poslovnega računovodstva v okviru investicijsko-tehnične funkcije.

3.2.2.1 Struktura vzorca

Vzorec podjetij zajetih v raziskavo lahko opišemo s tremi različnimi strukturami:

- **Struktura anketiranih podjetij glede na velikost.** V okviru raziskave je bilo anketiranih 73 velikih, 8 majhnih in 34 srednjih podjetij. Po velikosti je v vzorcu 115 enot, torej 63,5 % velikih podjetij, 7,0 % majhnih podjetij ter 29,6 % srednjih podjetij. Ker so bili podatki analizirani za leti 2000 in 2001, ko glede razvrščanja gospodarskih družb v velike, srednje in majhne, še ni veljal prenovljeni Zakon o gospodarskih družbah, so kot merila za razvrščanje upoštewane zadnje velikosti odločujočih kategorij²² (Odlok o uskladitvi tolarških zneskov v Zakonu o gospodarskih družbah, Uradni list RS, št. 32/98 in 37/98).

²¹ Panožna reprezentativnost vzorca je prikazana v prilogi 2.

²² Za majhno družbo velja, da izpolnjuje vsaj dve od naštetih meril: povprečno število zaposlenih ne presega 50; letni prihodki so manjši od 280 mio. SIT; povprečna vrednost sredstev na začetku in koncu poslovnega leta ne presega 140 mio. SIT. Za srednjo družbo pa je bila upoštevana tista, ki je ni mogoče uvrstiti med male, in izpolnjuje vsaj dve od naštetih meril: povprečno število zaposlenih ne presega 250; letni prihodki so manjši od 1100 mio. SIT; povprečna vrednost sredstev na začetku in na koncu poslovnega leta ne presega 550 mio SIT. Za veliko družbo se šteje tista, ki presega najmanj dve merili za srednjo.

- **Struktura anketiranih podjetij glede na tip proizvodnje.** V vzorcu 115 slovenskih podjetij ima 24 (20,9 %) podjetij množično proizvodnjo, 70 (60,9 %) podjetij serijsko, za 21 (18,3 %) podjetij pa je značilen individualni tip proizvodnje.
- **Struktura anketiranih podjetij glede na lastništvo.** Največ podjetij, zbranih z vzorcem, je v lasti domačih fizičnih oseb in niso lastniki²³ podjetij v tujini (58 od 115 podjetij, kar predstavlja 50,4 % vseh, s statistično analizo analiziranih enot), medtem ko je 31 (27,0 %) podjetij v domači lasti in so hkrati tudi lastnik podjetij v tujini. V tuji lasti je 24 (20,9 %) podjetij, 2 (1,7 %) podjetji sta v tuji lasti in sta hkrati lastnika podjetij v tujini. Skupno (ne glede na to, ali so oziroma niso lastniki podjetij v tujini) je torej v vzorcu zbranih 89 (77,4 %) domačih (slovenskih) podjetij in 26 tujih podjetij, kar znaša 22,6 % vseh podjetij, zbranih z vzorcem.

3.2.3 Analiza odgovorov iz vprašalnika

Pri statistični analizi odgovorov smo se posluževali programskega paketa SPSS. Empirična raziskava temelji pretežno na metodah opisne statistike, ali natančneje, na izračunavanju deleža in števila enot z dano lastnostjo. Poleg »splošne« analize smo izvedli tudi statistično preizkušanje domnev, kjer smo ugotavljali, ali obstajajo značilne razlike med odgovori anketiranih proizvajalnih podjetij glede na njihovo velikost, tip proizvodnje in lastništvo (domače/tuje). Pri vseh analizah smo domneve o dejanskem stanju v ciljni populaciji preizkusili na podlagi χ^2 preizkusa odvisnosti oziroma logistične regresije²⁴.

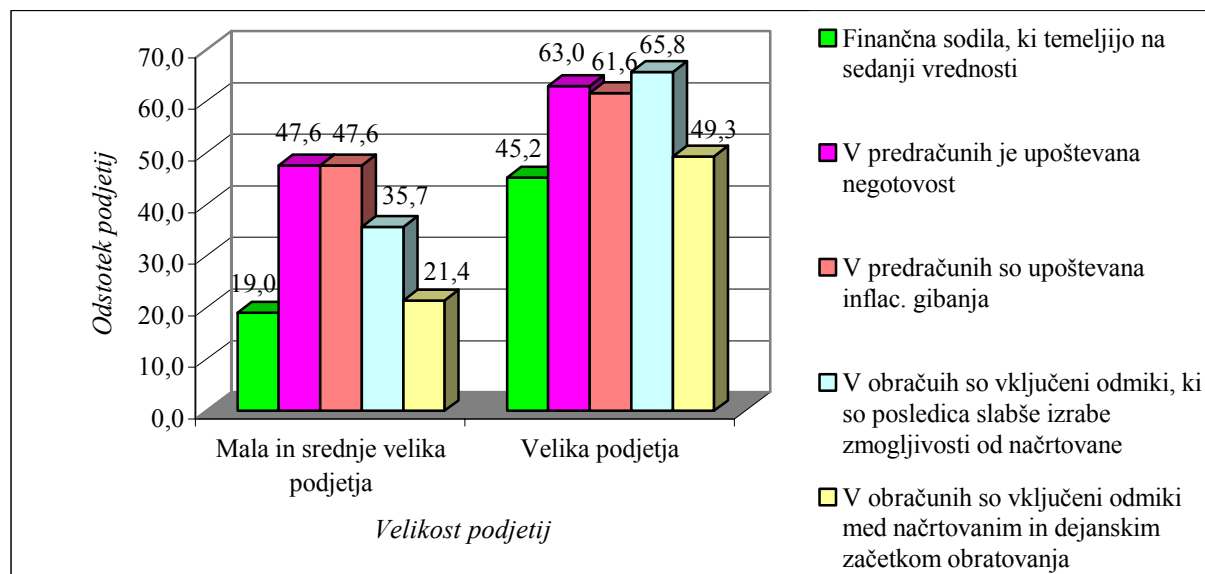
3.2.3.1 Vpliv velikosti podjetja na poslovodno računovodstvo v okviru investicijsko-tehnične funkcije

Poleg lastnosti, ki so skupne vsem podjetjem, imajo mala in srednje velika podjetja tudi nekatere lastnosti, ki so lastne samo njim in jih razlikujejo od velikih podjetij. Te specifične lastnosti se odražajo na številnih področjih organizacije poslovanja in vodenja podjetja ter posledično tudi na zasnovi poslovodnega računovodstva. Kako se te razlike kažejo na poslovodnem računovodstvu v okviru investicijsko-tehnične funkcije, ali natančneje, informacijah za odločanja o nakupu in uspešnosti uporabe delovnih sredstev, vidimo iz slike 2.

²³ V anketnem vprašanju je bilo od podjetja zahtevano, da navede tudi podatek, ali je lastnik podjetje v tujini.

²⁴ Statistična obdelava podatkov je dopolnjena z modelom logistične regresije pri analizi vpliva velikosti in analizi vpliva lastništva podjetja na poslovodno računovodstvo investicijsko-tehnične funkcije.

Slika 2: Primerjava predračunov in obračunov ter uporabe finančnih sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti, za odločanje o investicijah v delovna sredstva med velikimi proizvodnimi podjetji ter malimi in srednje velikimi proizvodnimi podjetji



Vir: Rezultati raziskave »Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih«, 2002.

Iz slike 2 ugotavljamo, da večina velikih podjetij (63,0 %) v predračunih investicij v delovna sredstva upošteva tako prihodnja inflacijska gibanja kot tudi negotovost (61,6 %). Nekoliko manjšo pozornost velika podjetja posvečajo pripravi obračunov uspešnosti investicij v delovna sredstva, kjer skoraj polovica vseh velikih podjetij ugotavlja odmike med načrtovanim in dejanskim začetkom obratovanja in 65,8 % podjetij v obračune vključuje tudi odmike, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane. Kar pa zadeva presojanja investicij z naložbenimi sodili, ki temeljijo na sedanji vrednosti, ugotavljamo, da se le borih 45,0 % vseh velikih podjetij poslužuje teh sodil. Za mala in srednje velika podjetja vidimo, da so odstotki pri vseh opazovanih kategorijah bistveno nižji. Največja razlika med obema skupinama podjetij (skupino velikih podjetij ter skupino malih in srednje velikih podjetij) je v sestavljanju obračunov uspešnosti naložb z odmiki, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane. Izredno majhen (21,4 %) je tudi delež malih in srednje velikih podjetij, ki v obračunih ugotavlja tudi odmike zaradi drugačnega začetka obratovanja, kot je bilo načrtovano. Razmere so nekoliko boljše pri sestavljanju predračunov, kjer skoraj polovica (47,6 %) malih in srednje velikih podjetij upošteva negotovost ter sestavlja predračune uspešnosti investicij ob upoštevanju inflacijskih gibanj. Kar pa zadeva uporabo finančnih sodil kot merila uspešnosti naložbe, je delež malih in srednje velikih podjetij za več kot polovico manjši od deleža velikih.

Na podlagi podatkov zbranih z vzorcem lahko rečemo, da so se naša pričakovanja, ki smo jih opredelili v domnevi, v celoti uresničila. Obstaja torej odvisnost med kakovostjo informacij za odločitve o nakupu in uspešnosti uporabe delovnih sredstev in velikostjo podjetja. Tega sklepa pa ne moremo posplošiti na vsa slovenska proizvodna podjetja, saj je postavljen na osnovi majhnega vzorca. Prej je treba ugotoviti, ali so razlike dovolj velike, da jih posplošimo

na celotno populacijo. V ta namen si lahko pomagamo z asocijacijsko analizo (χ^2 preizkusom odvisnosti) oziroma z modelom logistične regresije.

Tabela 1: Vrednosti χ^2 preizkusov in stopenj značilnosti

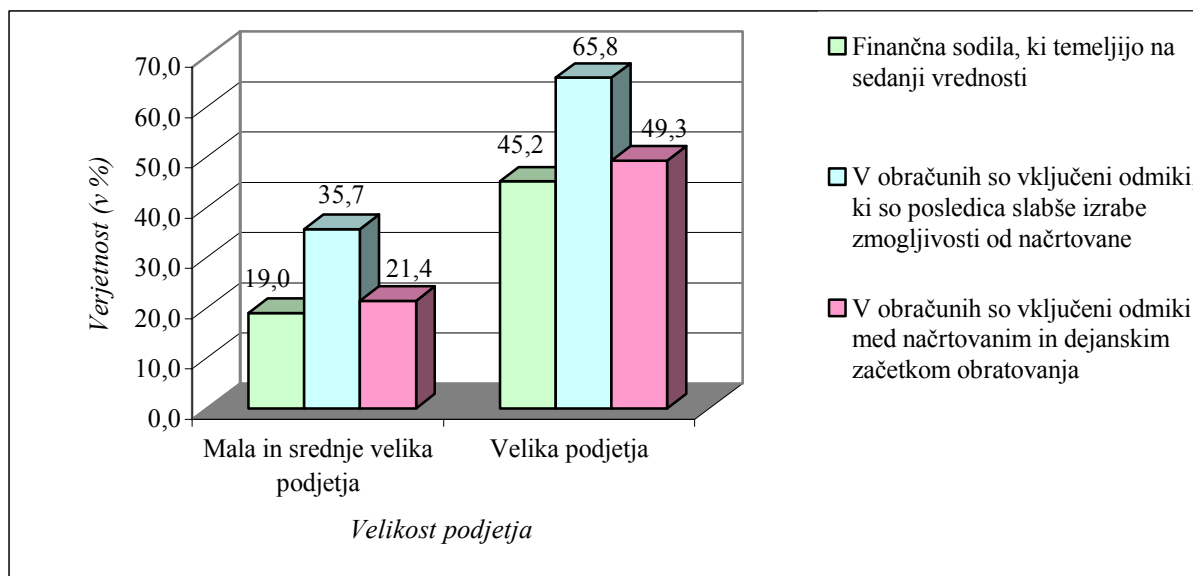
Odvisnost	Vrednost χ^2 preizkusa	Stopnja značilnosti (p)
Uporaba finančnih sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti – velikost podjetja	7,952	0,005
Upoštevanje negotovosti v predračunih uspešnosti investicij – velikost podjetja	2,584	0,108
Upoštevanje inflacijskih gibanj v predračunih uspešnosti investicij – velikost podjetja	2,134	0,114
Ugotavljanje odmikov v obračunih uspešnosti investicij, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane – velikost podjetja	9,712	0,002
Ugotavljanje odmikov v obračunih uspešnosti investicij zaradi drugačnega začetka obratovanja, kot je bilo načrtovano – velikost podjetja	8,705	0,003

Vir: Rezultati raziskave »Razvitost računovodstva v slovenski podjetjih«, 2002.

Na podlagi vzorčnih podatkov razen za metodiko sestavljanja predračunov (upoštevanja v predračunih negotovosti in inflacijskih gibanj) ugotavljamo, da so razlike med skupino velikih ter skupino malih in srednje velikih proizvodnih podjetij statistično značilne ($p < 0,05$). Za upoštevanje negotovosti in upoštevanje inflacijskih gibanj v predračunih uspešnosti investicij pa sta preizkusa pokazala, da razliki nista značilni in da po vzorčnih podatkih ni mogoče z nizko stopnjo tveganja sklepati ($p < 0,05$), da sta posledici velikosti podjetja.

Odvisnost med kakovostjo informacij, na podlagi katerih se sprejemajo odločitve o nakupu in uspešnosti rabe delovnih sredstev, in velikostjo podjetja lahko podrobneje proučimo z modelom logistične regresije. Z logistično regresijo lahko poleg ugotavljanja odvisnosti med pojavi sklepamo tudi o smeri povezave med spremenljivkami in ocenimo verjetnost nastopitve dogodka (slika 3).

Slika 3²⁵: Na podlagi logistične regresije za velika ter mala in srednje velika proizvodjalna podjetja izračunana verjetnost uporabe finančnih sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti; verjetnost ugotavljanja odmikov slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane v obračunih investicij; verjetnost ugotavljanja odmikov med načrtovanim in dejanskim začetkom obratovanja v obračunih investicij



Vir: Rezultati raziskave »Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih«, 2002.

S pomočjo tabele 1 in slike 3, dobljene na podlagi modelov logistične regresije (glej prilogo 3), lahko zaključimo, da se specifične značilnosti organiziranja in vodenja (glej poglavje 2.2.1.1), ki izhajajo iz velikosti podjetja, odražajo tudi v poslovnem računovodstvu v okviru investicijsko-tehnične funkcije. Po pričakovanjih se velika proizvodjalna podjetja v večji meri kot mala in srednje velika proizvodjalna podjetja za presojanje investicijskih različic poslužujejo finančnih sodil, temelječih na sedanji vrednosti. Verjetnost (glej sliko 3), da bo veliko podjetje uporabljalo omenjena finančna sodila je 45,2-odstotna, medtem ko je verjetnost, da se bo malo ali srednje veliko podjetje posluževalo teh sodil, bistveno nižja in znaša 19,0 %. Podoben sklep lahko postavimo za ugotavljanje odmikov v obračunih uspešnosti investicij, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane; in za ugotavljanje odmikov v obračunih uspešnosti investicij zaradi drugačnega začetka obratovanja, kot je bilo načrtovano.

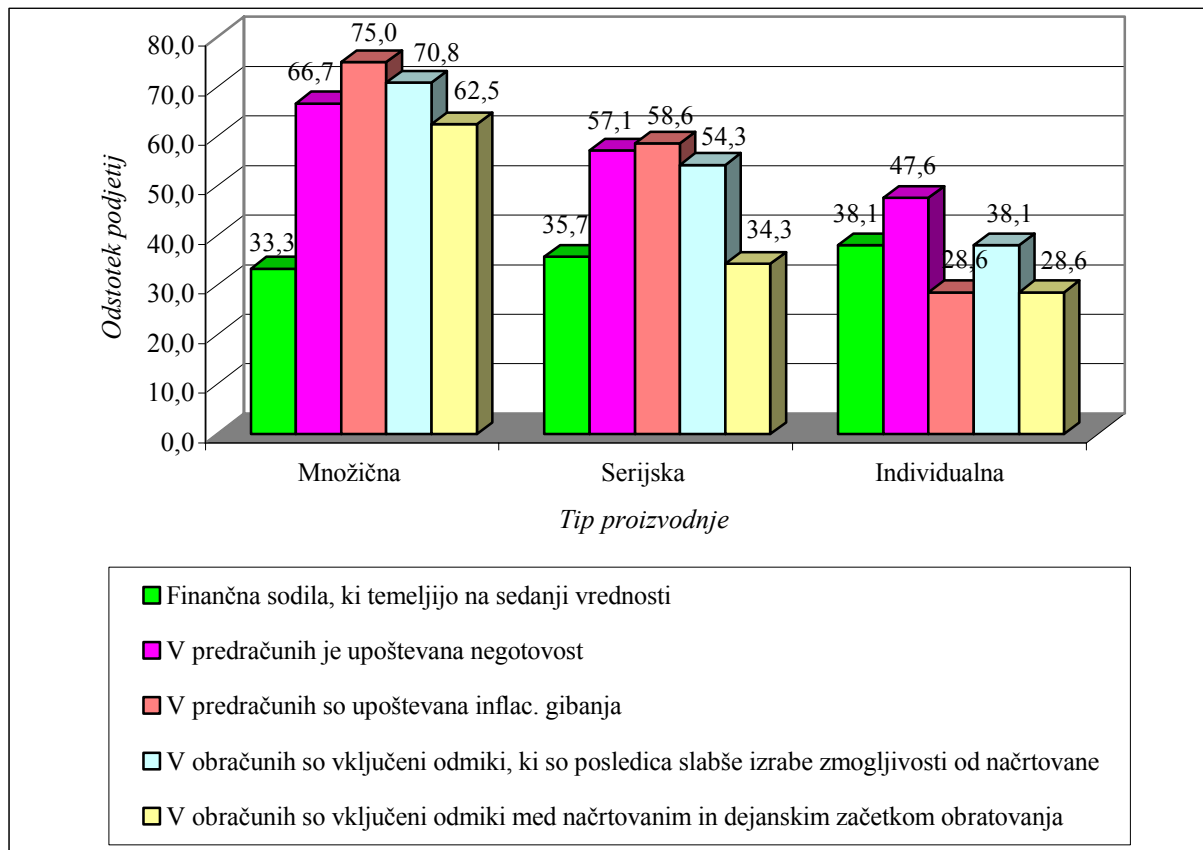
3.2.3.2 Vpliv tipa proizvodnje na poslovno računovodstvo v okviru investicijsko-tehnične funkcije

Širina proizvodnega programa in količina proizvodnje posameznih vrst proizvodov določata tip (vrsto) proizvodnega procesa. Tip proizvodnje uvrščamo med tehnološke faktorje zasnove poslovnega računovodstva v podjetju, ki obsegajo vse tiste dejavnike, ki določajo vrsto

²⁵ Slika prikazuje verjetnost nastopitve dogodka, če je model logistične regresije statistično značilen (glej prilogo 3).

proizvodnega postopka oziroma načina zagotavljanja storitev. Odras vpliva načina proizvodnje na poslovodno računovodstvo pri zagotavljanju podpore ravnateljstvu investicijsko-tehnične funkcije za odločitve o nakupu in uspešnosti rabe delovnih sredstev, je razviden iz spodnje slike (slika 4).

Slika 4: Primerjava predračunov in obračunov ter uporabe finančnih sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti, za odločanje o investicijah v delovna sredstva glede na tip proizvodnje proizvodnih podjetij



Vir: Rezultati raziskave »Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih«, 2002.

Kot vidimo iz zgornje slike 4, največjo pozornost pripravi predračunov in obračunov uspešnosti investicij posvečajo podjetja z množičnim tipom proizvodnje. Večina podjetij z množičnim tipom proizvodnje pri sestavi predračunov uspešnosti investicij v delovna sredstva upošteva tako negotovost (66,7 %) kot inflacijska gibanja (75,0 %). Odstotki so nekoliko nižji, a še vedno visoki pri serijski proizvodnji, kjer 57,1 % podjetij s slednjim tipom proizvodnje v predračunih upošteva negotovost, približno enak delež (58,6 %) teh podjetij upošteva tudi inflacijska gibanja. Razmere po posameznih tipih proizvodnje so popolnoma enake tudi pri sestavljanju obračunov uspešnosti naložbe. Kar pa zadeva uporabo finančnih sodil, temelječih na sedanji vrednosti, ne moremo reči, da bi obstajale bistvene razlike med posameznimi tipi proizvodnje, še celo največji odstotek podjetij, ki uporablja to skupino finančnih sodil, ima individualna proizvodnja.

V skladu s pričakovanji, ki smo jih opredelili v naši hipotezi, torej ugotavljamo, da poslovodno računovodstvo v okviru investicijsko-tehnične funkcije proizvajalnih podjetij z množičnim tipom proizvodnje posveča dejavnosti priprave predračunov in obračunov uspešnosti naložb večjo pozornost kot poslovodno računovodstvo proizvajalnih podjetij s serijskim oziroma individualnim tipom proizvodnje. Dejali smo, da čim večja je tehnološka zahtevnost proizvodnega procesa (veliko število vhodnih materialov, polizdelkov in izdelkov; kratek čas izdelave izdelka; visoka stopnja avtomatizacije proizvodnega procesa, itd.), tem bolj izpolnjen in natančen sistem poslovodnega računovodstva je primeren za vodenje podjetja. Za množično proizvodnjo velja, da je po tehnološki plati (v primerjavi s serijsko in individualno) najbolj zahtevna, kar vpliva tudi na poslovodno računovodstvo v okviru investicijsko-tehnične funkcije oziroma na pripravo ustreznih predračunov in obračunov uspešnosti investicij v delovna sredstva. Ker sta si naravi proizvodnega procesa množične in serijske proizvodnje najbolj podobni, so razlike v poslovodnem računovodstvu med tema dvema proizvodnjama manjše, kot če primerjamo množično in individualno proizvodnjo.

Iz slike 4 ugotavljamo, da se kakovost informacij za odločitve o nakupu in uspešnosti investicij, ki jih zagotavlja poslovodno računovodstvo med posameznimi tipi proizvodnje, razlikuje. Vendar moramo zaradi majhnosti vzorca značilnost razlik preveriti z χ^2 kazalcem in tako ugotoviti, ali so razlike dovolj velike, da bi sprejeli sklep, da obstaja odvisnost med tipom proizvodnje in uporabo predračunov investicij, ki upoštevajo inflacijska gibanja; uporabo predračunov, v katerih je upoštevana negotovost; uporabo finančnih sodil za presojanje investicijskih različic; in uporabo obračunov uspešnosti investicij, v katerih podjetje ugotavlja odmike zaradi drugačnega začetka obratovanja od načrtovanega ter odmike zaradi slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane.

Tabela 2: Vrednosti χ^2 preizkusov in stopenj značilnosti

Odvisnost	Vrednost χ^2 preizkusa	Stopnja značilnosti (p)
Uporaba finančnih sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti – tip proizvodnje	0,111	0,946
Upoštevanje negotovosti v predračunih uspešnosti investicij – tip proizvodnje	1,666	0,435
Upoštevanje inflacijskih gibanj v predračunih uspešnosti investicij – tip proizvodnje	10,130	0,006
Ugotavljanje odklikov v obračunih uspešnosti investicij, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti od načrtovanih – tip proizvodnje	4,864	0,088
Ugotavljanje odklikov v obračunih uspešnosti investicij zaradi drugačnega začetka obratovanja kot je bilo načrtovano – tip proizvodnje	7,176	0,028

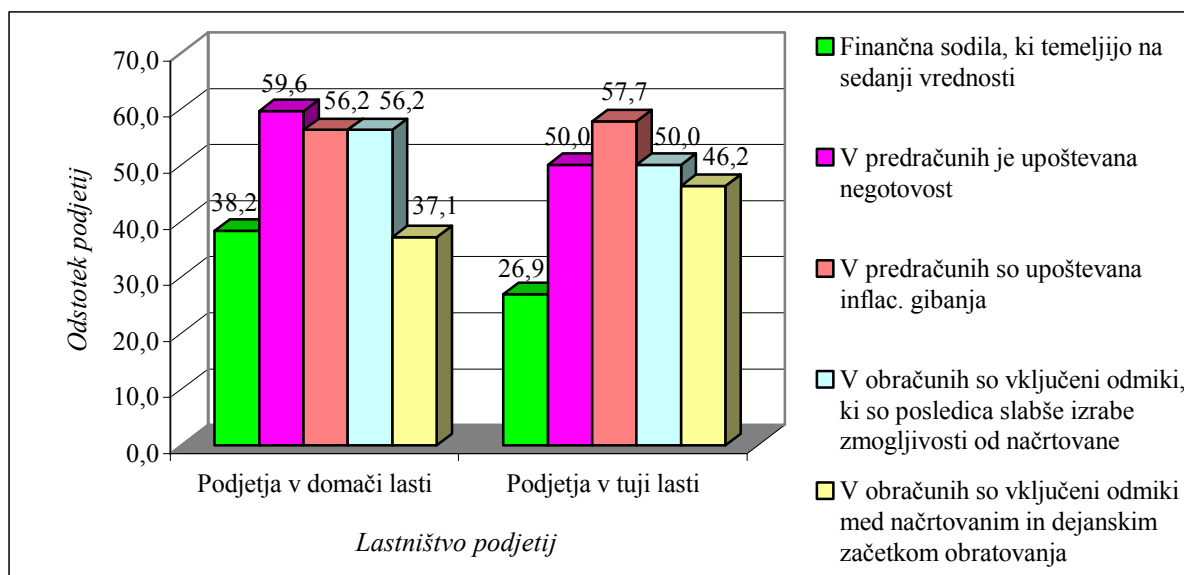
Vir: Rezultati raziskave »Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih«, 2002.

Z dovolj nizko stopnjo značilnosti ($p < 0,05$) lahko sprejmemo sklep, da je odločitev proizvajalnega podjetja, da bo v predračunih uspešnosti investicij upoštevalo inflacijska gibanja in v obračunih ugotavljalo odmike zaradi drugačnega začetka obratovanja, odvisna od tipa proizvodnje. Kar pa zadeva uporabo finančnih sodil, temelječih na sedanji vrednosti, upoštevanje negotovosti v predračunih uspešnosti in v obračune vključevanja odmikov, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane, ne moremo z dovolj nizkim tveganjem trditi, da je tip proizvodnje dejavnik, s katerim bi našete odločitve podjetja pojasnili.

3.2.3.3 Vpliv lastništva podjetja na poslovodno računovodstvo v okviru investicijsko-tehnične funkcije

Lastniki običajno determinirajo vodenje in organizacijo podjetja, posledično se njihov vpliv odraža tudi na sistemih računovodskega nadziranja in informiranja, kot je poslovodno računovodstvo. V kolikšni meri se poslovodno računovodstvo investicijsko-tehnične funkcije pri odločitvah o nakupu in uspešnosti rabe delovnih sredstev razlikuje v odvisnosti od lastništva podjetja oziroma glede na to, ali je proizvajalno podjetje v domači (slovenski) lasti oziroma so lastniki tujci, je razvidno iz slike 5.

Slika 5: Primerjava predračunov in obračunov ter uporabe finančnih sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti, za odločanje o investicijah v delovna sredstva med proizvajalnimi podjetji v domači lasti in proizvajalnimi podjetji v tuji lasti



Vir: Rezultati raziskave »Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih«, 2002.

Iz slike 5 lahko razberemo, da je težko postaviti jasno ločnico med poslovodnim računovodstvom podjetij v domači lasti in poslovodnim računovodstvom podjetij, katerih lastniki so tujci. Razlike med skupinama podjetij se sicer pojavljajo pri izdelovanju obračunov uspešnosti investicij v delovna sredstva; 46,2 % vseh podjetij v tuji lasti v obračune vključuje odmike med načrtovanim in dejanskim začetkom obratovanja, medtem ko domača podjetja v

manjši meri pri vrednotenju investicij upoštevajo tudi ta vidik uspešnosti. Pri odmikih, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane, pa je situacija obrnjena, saj domača podjetja v večji meri preverjajo izkoriščenost zmogljivosti kot tuja podjetja. Kar pa zadeva predračune o nakupu delovnih sredstev, o razliki med obema skupinama podjetij lahko govorimo le pri pripravljanju predračunov z upoštevanjem negotovosti, medtem ko vpliv prihodnjih inflacijskih gibanj pri vrednotenju prihodnjih učinkov, povezanih z nakupom delovnih sredstev, upoštevajo v približno enakem deležu tako domača kot podjetja v večinski lasti tujcev. Pri merilu za presojanje investicijskih različic pa je vsekakor pohvale vreden večji delež domačih (slovenskih) podjetij, ki uporablja sodila, temelječa na sedanji vrednosti.

Na podlagi statističnih podatkov ugotavljamo, da ni zaznati nekega izrazitega vpliva tujega lastnika na organizacijo poslovnega računovodstva v okviru investicijsko-tehnične funkcije. V določenih pogledih domača proizvodna podjetja posvečajo večjo pozornost pripravi informacij za odločitve o izvedbi in uspešnosti naložb v delovna sredstva, v drugih pa tuja podjetja. Da bi ugotovili, ali so razlike pri sestavljanju predračunov in obračunov oziroma metodiki presojanja uspešnosti investicijskih različic med podjetij v domači lasti in podjetij v tuji lasti dovolj velike za sprejetje sklepa, da je poslovnega računovodstva v proizvodnem podjetju determinirano z lastništvom podjetja, značilnost razlik preverimo z χ^2 kazalcem.

Tabela 3: Vrednosti χ^2 preizkusov in stopenj značilnosti

Odvisnost	Vrednost χ^2 preizkusa	Stopnja značilnosti (p)
Uporaba finančnih sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti – lastništvo podjetja	1,116	0,291
Upoštevanje negotovosti v predračunih uspešnosti investicij – lastništvo podjetja	0,751	0,386
Upoštevanje inflacijskih gibanj v predračunih uspešnosti investicij – lastništvo podjetja	0,019	0,891
Ugotavljanje odmikov v obračunih uspešnosti investicij, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane – lastništvo podjetja	0,310	0,578
Ugotavljanje odmikov v obračunih uspešnosti investicij zaradi drugačnega začetka obratovanja, kot je bilo načrtovano – lastništvo podjetja	0,696	0,404

Vir: Rezultati raziskave »Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih«, 2002.

Pri vseh opazovanih kategorijah so razlike statistično neznačilne ($p > 0,05$). Ne moremo torej reči, da je uporaba finančnih sodil, temelječih na sedanji vrednosti, upoštevanje v predračunih inflacijskih gibanj in negotovosti ter ugotavljanje tako odmikov zaradi drugačnega začetka obratovanja kot tudi odmikov zaradi slabše izrabe zmogljivosti v obračunih uspešnosti

investicij, odvisno od dejstva, da je lastnik proizvodnega podjetja domača oziroma tuja oseba.

Glede na to, da nam rezultati χ^2 preizkusov kažejo, da so vse razlike statistično neznačilne, nadaljnja analiza na podlagi modela logistične regresije ni smotrna.

Na osnovi statistične analize ni mogoče zaznati aktivne vloge tujega lastnika pri zasnovi poslovnega računovodstva v okviru investicijsko-tehnične funkcije. Vendar pa ta sklep postavljamo z določenim zadržkom. Upoštevati je namreč potrebno niz dejavnikov, ki imajo vpliv na poslovno računovodstvo in so s tem lastništvom tudi tesno povezani. Med temi smo izpostavili državo tujega lastnika in s tem povezano nacionalno prakso, obliko neposredne tuje investicije (predvsem prevzem podjetja) in nenazadnje tudi to, ali je podjetje vključeno v mrežo multinacionalne korporacije. Vsak od teh dejavnikov na svoj način vpliva na organiziranost poslovnega računovodstva v podjetju in se v določeni meri njihovi vplivi tudi medsebojno nasprotujejo. Ker podatki o teh dejavnikih niso bili zajeti v anketi, ki je bila opravljena med slovenskimi podjetji, niso bili predmet statistične analize, kar pomeni, da pri postavljanju sklepov obstaja določena nedorečenost. Zato na tem mestu lahko samo ugotovimo, da se v analiziranih vidikih poslovno računovodstvo v okviru investicijsko-tehnične funkcije domačih podjetij in podjetij v tuji lasti ne razlikuje.

SKLEP

Poslovno računovodstvo je usmerjeno k oblikovanju računovodskih informacij za poslovne odločitve. V podjetju je mogoče na različnih ravneh odločanja sprejemati odločitve o različnih ekonomskih kategorijah, različnih dejavnostih in različnih poslovnih funkcijah. Najpomembnejša naloga poslovnega računovodstva je zadovoljevanje potreb po računovodskih informacijah v odločevalnem sestavu. Izhajati mora iz opredelitve problema odločanja in določanja razmer, v katerih ga je treba reševati, iz načelnega proučevanja možnih različic, po katerih bi ga bilo mogoče reševati, in iz sodil, na podlagi katerih bi bilo mogoče izbrati najprimernejšo različico.

Poslovno računovodstvo v podjetju je dinamičen sistem in kot tak izpostavljen tako dejavnikom znotraj kot tudi zunaj podjetja oziroma splošnim družbenim usmeritvam. V diplomskem delu smo podrobneje obravnavali tri izmed množice dejavnikov, ki vplivajo na poslovno računovodski sistem: velikost podjetja, tip proizvodnje in lastništvo podjetja. Velikost podjetja je eden izmed temeljnih dejavnikov, ki determinira njegovo organizacijo in vodenje podjetja. Posledično je tudi vloga poslovnega računovodstva, kot sistema osrednje podpore poslovnega sprejemanju naložbenih odločitev, določena z velikostjo podjetja. Tip proizvodnje določa vrsto proizvodnega postopka oziroma načina zagotavljanja storitev. Čim večja je tehnološka zahtevnost proizvodnega procesa, tem bolj natančen in izpopolnjen sistem poslovnega računovodstva je primeren za podjetje. Tuji lastniki determinirajo

vodenje in organizacijo podjetja, posledično se njihov vpliv odraža tudi na sistemih računovodskega nadziranja in informiranja, kot je poslovodno računovodstvo.

Poslovodstvo v današnjem okolju poslovanja, ki ga zaznamujejo hitre in nenehne spremembe, potrebuje kvalitetne informacije, da se lahko pravilno in pravočasno odloča. Ker mora vsako podjetje proizvajati in prodajati poslovne učinke in imeti na voljo prvine poslovnega procesa, je njegov celotni poslovni proces sestavljen iz posameznih stopenj, ki jim ustrezajo delni poslovni procesi - poslovne funkcije. Med glavnimi nalogami poslovnega računovodstva je pripravljane informacij za odločanje po posameznih poslovnih funkcijah in ugotavljanje uspešnosti posamezne poslovne funkcije.

Eno izmed najpomembnejših področij poslovnega odločanja predstavljajo investicijske odločitve oziroma odločitve v okviru investicijsko-tehnične funkcije. Vsebina slednje je v priskrbi, pripravi, vzdrževanju in varstvu delovnih sredstev. Tehnična funkcija je tista funkcija v podjetju, katere (ne-) ugodne posledice posamezne poslovne odločitve imajo najdaljši vpliv na uspešnost podjetja. Zato smo se odločili, da razmere na tako pomembnem področju poslovnega odločanja, kot so investicije v delovna sredstva, podrobneje proučimo v slovenskih proizvodnih podjetjih. Namen statistične analize je bil proučiti vpliv velikosti, tipa proizvodnje in lastništva podjetja na poslovodno računovodstva investicijsko-tehnične funkcije oziroma proučiti, kako je odločanje o naložbah v proizvodnem podjetju pogojeno glede na dejavnik velikosti, dejavnik tipa proizvodnje in dejavnik lastništva (domače/tuje).

Raziskava je pokazala, da obstajajo precejšnje razlike v pogledu informacij, na podlagi katerih temeljijo odločitve o investicijah med velikimi na eni strani ter malimi in srednje velikimi proizvodnimi podjetji na drugi strani. Velika podjetja se pri presojanju investicijskih različic v večji meri poslužujejo sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti, ter v pripravi predračunov upoštevajo tako inflacijo kot tudi negotovost. Tudi pri sestavljanju informacij za potrebe odločanja o uspešnosti naložb poslovodno računovodstvo velikih podjetij zagotavlja večjo podporo ravnateljstvu podjetja – velika podjetja v večji meri v obračunih tako upoštevajo odmike začetka obratovanja in odmike izrabe zmogljivosti. Velikost podjetja je torej eden izmed temeljnih dejavnikov, ki določa poslovodno računovodski sistem v okviru investicijsko-tehnične funkcije podjetja. Na podlagi opravljenih preizkusov (χ^2 preizkusov odvisnosti) razen kar zadeva metodiko sestavljanja predračunov (upoštevanja v predračunih negotovosti oziroma inflacijskih gibanj) smo ugotovili, da so razlike med skupino velikih in skupino malih in srednje velikih proizvodnih podjetij statistično značilne. Za upoštevanje negotovosti in upoštevanje inflacijskih gibanj v predračunih uspešnosti pa sta preizkusa pokazala, da razliki nista značilni in da po vzorčnih podatkih ni mogoče z nizko (manj kot pet-odstotno) stopnjo tveganja sklepati, da sta posledici velikosti podjetja.

Tip proizvodnje je tudi zelo pomemben dejavnik investicijskega odločanja v slovenskih proizvodnih podjetjih. Večina podjetij z množičnim tipom proizvodnje pri sestavi

predračunov uspešnosti upošteva negotovost in inflacijska gibanja. Odstotki so nekoliko nižji, a še vedno visoki pri serijski proizvodnji. Individualna proizvodnja pa ima tako glede upoštevanja inflacije kot negotovosti najnižje deleže podjetij. Razmere so popolnoma enake tudi pri sestavljanju obračunov uspešnosti naložb (ugotavljanja odmikov, ki so posledica drugačnega začetka obratovanja od načrtovanega, in odmikov, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane). Kar pa zadeva uporabo finančnih sodil za presojanje investicijskih različic, je zanimivo ugotoviti, da ni bistvenih razlik med posameznimi tipi proizvodnje. Pri primerjavi rezultatov smo ugotovili, da ni značilnejših razlik v uporabi finančnih sodil, temelječih na sedanji vrednosti, v upoštevanju negotovosti v obračunih uspešnosti in v pripravi obračunov zamikov začetka obratovanja med podjetji glede na tip proizvodnje. Z dovolj nizko (manj kot pet-odstotno) stopnjo tveganja pa lahko trdimo, da je upoštevanje inflacijskih gibanj v predračunih in v obračunih ugotavljanje zamikov drugačnega začetka obratovanja, posledica vpliva tipa proizvodnje oziroma tehnološkega dejavnika poslovnega računovodstva.

V okviru raziskave smo proučevali tudi vpliv dejavnika tujega lastništva (neposrednih tujih investicij) na poslovodno računovodstvo v okviru investicijsko-tehnične funkcije oziroma kako se na odločitve o nakupu in uspešnosti rabe delovnih sredstev odraža tuje lastništvo podjetja. Na podlagi statistične obdelave podatkov izrazitega vpliva tujega lastnika na organizacijo poslovnega računovodstva v okviru investicijsko-tehnične funkcije ni zaznati. Prav tako tudi na podlagi preizkusa odvisnosti (χ^2 preizkusa odvisnosti) med posameznimi proučevanimi informacijami, ki jih zagotavlja poslovodno računovodstvo za potrebe naložbenega odločanja, in lastništvom (domače/tuje) ne moremo reči, da bi slednje bistveno vplivalo na poslovodno računovodstvo proizvodnih podjetij.

Pričujoče delo prispeva le majhen del k spoznavanju tako pomembnega sistema, kot je poslovodno računovodstvo v podjetju. Poslovodno računovodski sistem bi kot osrednji podpornik poslovnega moral biti vsekakor deležen večje raziskovalne pozornosti. Možnosti nadaljnega raziskovanja je veliko. Zanimivo bi bilo predvsem podrobneje proučiti vpliv neposrednih tujih investicij (tujega investiranja) na zasnovo sistemov računovodskega nadzora in informiranja. Tuje lastništvo je povezano z nizom dejavnikov, ki vplivajo na poslovodno računovodstvo. Med temi smo izpostavili državo tujega lastnika in s tem povezano nacionalno prakso, obliko neposredne tuje investicije (predvsem prevzem podjetja) in nenazadnje tudi to, ali je podjetje vključeno v mrežo multinacionalne korporacije. Vsak od teh dejavnikov na svoj način vpliva na organiziranost poslovnega računovodstva v podjetju in bi lahko bil posebej predmet nadaljnega proučevanja oziroma analize. Poslovodno računovodstvo se nenehno spreminja, določene metode in tehnike se odpravljajo, hkrati pa nastajajo nove, ki omogočajo oblikovanje boljših računovodskih informacij za poslovne odločitve in nadomeščajo prejšnje. Nedvomno bi bilo zanimivo proučiti razširjenost teh novih metodologij (npr. ABC metodo razporejanje stroškov) med slovenskimi podjetji ter pogojenost njihove uporabe v odvisnosti posameznih faktorjev okolja.

LITERATURA

1. Atkinson A.A., Balakrishnan R., Booth P., Cote M.J., Groot T., Malmi T., Roberts H., Uliana E., Wu A.: *New Directions in Management Accounting Research*. The Journal of management accounting research, Kellogg, 9(1997), 3, str. 80-108.
2. Atrill P., McLaney E.: *Accounting and finance for non-specialists*. London : Prentice Hall, 1997. 407 str.
3. Barrachina P.M.: *Mergers and acquisitions: implications of management accounting systems in the formalization of integration processes and socio-cultural changes*. IPA Young colloquium held. Manchester : University of Manchester, 7-9 julij 2000. 103 str.
4. Belak J. et al.: *Metodologija in organiziranost planiranja v OZD*. Maribor : Obzorja, 1987. 285 str.
5. Birkett W.: *Study 12 - Competency Profiles For Management Accounting Practice and Practitioners*. New York : International Federation of Accountants, 2002. 282 str.
6. Blake J., Wraith P., Amat O.: *Developing a new national management accounting framework - the Spanish case*. European Business Review, Bradford, 12(2000), 3, str. 122-128.
7. Burns J., Scapens R.W.: *Conceptualising management accounting change: an institutional framework*. [URL: [http://ninetta.emeraldinsight.com/vl=1725383/cl=88/nw=1/rpsv/cgi-bin/linker?ext=a&reqidx=/1044-5005^28^2911L.3\[aid=1936373\]](http://ninetta.emeraldinsight.com/vl=1725383/cl=88/nw=1/rpsv/cgi-bin/linker?ext=a&reqidx=/1044-5005^28^2911L.3[aid=1936373])], 14.12.2003.
8. Burns P., Dewhurst J.: *Small Business and Entrepreneurship*. London : Macmillan Press Ltd, 1996. 333 str.
9. Cooper R.: *Book Reviews: Management Accounting: European Perspectives*. The international journal of accounting, Urbana, 33(1998), 5, str. 662-664.
10. Debeljak Ž.: *Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal, d.d.*. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 81 str.
11. Duh M.: *Malo in srednje veliko podjetje. Razvoj podjetja in razvojni management*. Maribor : Založba Obzorja, 1998, str. 99-120.
12. Emmanuel C., Otley D., Merchant K.: *Accounting for Management Control*. 2. izdaja. London : Chapman & Hall, 1990. 518. str.
13. Erent M.: *Razvoj in trendi poslovnega računovodstva*. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 49 str.
14. Filipič D., Mlinarič F.: *Temelji podjetniških financ*. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1999. 199 str.
15. Firth M.: *The difusion of managerial accounting procedures in the People's Republic of China and the infuence of foreign partnered joint ventures*. Accounting, Organizations and Society, Oxford, 21(1996), 4-5, str. 629-654.
16. Grablowsky B.J.: *Financial management of inventory*. Journal of Small Business Management, Milwaukee, 22(1984), 3, str. 59-65.
17. Granlund M.: *Management accounting system integration in corporate take-overs – A case study*. Accounting, Auditing and Accountability Journal, Bradford, 16(2002), 2, str. 208-243.

18. Griffiths A., Wall S.: Applied Economics: An Introductory Course. 4. izdaja. London, New York : Longman, 1991. 655 str.
19. Haldma T., Lääts K.: Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies. Tartu : Faculty of Economics and Business, 2002. 35 str.
20. Haložan-Sedej D.: Vloga in oblikovanje računovodskih informacij za najvišje poslovodstvo v proizvodnem podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1997. 106 str.
21. Hočevar M., Jaklič M.: Slovenski managerski izziv. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1999. 175 str.
22. Holmes S., Nicholls D.: An analysis of the use of accounting information by Australian small business. Journal of Small Business Management, Milwaukee, 26(1988), 2, str. 57-68.
23. Hrastelj T.: Mednarodno poslovanje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1987. 416 str.
24. Jones C.S.: Organisational change and the functioning of accounting. Journal of Business Finance & Accounting, Oxford, 13(1986), 3, str. 283 – 310.
25. Joshi P.I.: The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, B.k., 10(2001), 1, str. 85–109.
26. Kavčič S., Koželj S., Odar M.: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 9(1998), 10, str. 19-41.
27. Kavčič S., Koželj S., Odar M.: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 13(2002), 11, str. 71-87.
28. Kenda V., Bobek V.: Osnove mednarodnih ekonomskih odnosov. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1997. 469 str.
29. Koletnik F.: Sodobno poslovodno računovodstvo. Zbornik referatov 16. posvetovanja društva računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor. Maribor : Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor, september 2001, str. 5-22.
30. Konič M.: Tržna naravnost in uspešnost malih podjetij v Sloveniji. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 93 str.
31. Lipičnik B.: Ekonomika in organizacija podjetja. 2. knjiga: Organizacija podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 289 str.
32. Ljubič T.: Planiranje in vodenje proizvodnje: modeli, metode, podatki. Kranj : Moderna organizacija, 2000. 433 str.
33. Lumby S.: Investment appraisal and financing decisions: a first course in financial management. London : Chapman & Hall, 1991. 518 str.
34. Macintosh N.B., Scapens R.: Structuration theory in management accounting. [URL: <http://nietta.emeraldinsight.com/vl=1725383/cl=88/nw=1/rpsv/cgi-bin/linker?ext=a&reqidx=/0361-3682^28^2915L.455>], 14.12.2003.
35. Management Accounting Concepts. International Management Accounting Practice Statement No. 1. International Federation of Accountants. [URL: <http://www.ifac.org/Members/Pubs->

Details.tmpl?PubID=95732795692386&Category=Professional%20Accountants%20in%20Business], 28.11.2003.

36. McMahon R.G.P., Davies L.G.: Financial reporting and analysis practices in small enterprises: Their association with growth rate and financial performance. *Journal of Small Business Management*, Milwaukee, 32(1994), 1, str. 9-17.
37. Melavc D., Novak A.: *Controlling: naloge, napotki, rešitve*. Kranj : Moderna organizacija, 2002. 511 str.
38. Melavc D.: *Kako gospodariti*. Kranj : Moderna organizacija, 1998. 355 str.
39. Mihelčič M.: *Poslovne funkcije*. Ljubljana : Fakulteta za računalništvo in informatiko, 2000. 352 str.
40. Milost F.: *Ustanavljanje in poslovanje mešanih podjetij doma in v svetu*. Ljubljana : Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, 1992. 222 str.
41. Mramor D.: *Poglavja iz poslovnih financ*. Ekonomska fakulteta. [URL: ftp://ftp.ef.uni-lj.si/_dokumenti/predmeti/7NVP.pdf], 20.12.2003.
42. O'Connor G.N., Chee C.W., Wuc A.: The adoption of »Western« management accounting/controls in China's state-owned enterprises during economic transition. *Accounting, Organizations and Society*, Oxford, 28(2003), 1, str. 1-27.
43. Olov O., Marita B., Johan H., Clary J.: *Accounting and Entrepreneurship - A Review and Discussion of the Scientific Literature in the 80s and 90s*. Bryssel: Paper presented at »New Directions in Management Accounting«, december 2000. 19 str.
44. Osteryoung J.S., Newman D.: What is a Small Business. *Journal of Small Business Management*, Milwaukee, 31(1993), 3, str. 219-231.
45. Potočnik V.: *Osnove organiziranja poslovanja in dela*. Ljubljana : Fakulteta za naravoslovje in tehnologijo, Tekstilna tehnologija, 1987. 103 str.
46. Pučko D.: *Strateško poslovanje in planiranje v podjetju*. Radovljica : Didakta, 1991. 366 str.
47. Pučko D., Rozman R.: *Ekonomika in organizacija podjetja*. 1. knjiga: *Ekonomika podjetja*. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 344 str.
48. Rebernik M., Rus M.: *Predstavitev projekta Zbiranje, analiziranje in vključevanje podatkov o slovenskem malem gospodarstvu*. Bilten EDP, Maribor, 23(2000), 1, str. 41-54.
49. Rojec M.: *Tuje investicije v slovenski razvoj*. Ljubljana : Znanstveno in publicistično središče, 1994. 284 str.
50. Rozman R., Kovač J., Koletnik F.: *Management*. Ljubljana : Gospodarski Vestnik, 1993. 300 str.
51. Rusjan B.: *Management proizvodnje*. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 296 str.
52. Salas A.M.J.: *Management accounting systems in Spanih firms*. Barcelona : EADA, 2001. 25 str.
53. Schlamberger H.: *Trženje države kot lokacije za tuje neposredne investicije in aplikacija na slovenske razmere*. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 95 str.
54. Turk I., Kavčič S., Kokotec-Novak M.: *Osnove poslovnega računovodstva*. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 462 str.

55. Turk I., Kavčič S., Kokotec-Novak M.: Poslovodno računovodstvo. 2. izdaja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 620 str.
56. Wichmann H.: Accounting and marketing – key small business problems. Entrepreneurship Theory and Practice, Waco, 7(1983), 4, str. 19-26.
57. Williams J.J., Seaman A.E.: Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects. Accounting, Organizations and Society, Oxford, 26(2001), 4-5, str. 443-460.
58. World Investment Report 1992: Transnational Corporations as Engines of Growth. Ženeva : UNCTAD, 1992. 353 str.
59. Žabkar V.: Pomen človeških virov za trženjsko naravnost in konkurenčno prednost malih podjetij. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 98 str.

VIRI

1. Podatki iz raziskave »Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih«, 2002.

PRILOGE

Priloga 1: Značilnosti tipov proizvodnje

Tabela 1: Značilnosti tipov proizvodnje

	Posamična proizvodnja	Serijska proizvodnja	Masovna proizvodnja
Proizvod			
Mix proizvodov	specialni proizvodi	širok asortiman, standardizirani proizvodi, možnost specialnih zahtev	ozek asortiman, standardizirani proizvodi (z določenimi opcijami)
Proizvodi konkurirajo na podlagi:	hitrost dobave, prilagodljivost zahtevam kupcem	funkcionalnost in zanesljivost proizvoda, fleksibilnost volumna, zanesljivost dobave	cena, funkcionalnost proizvoda
Uvajanje novih proizvodov	lahko izvedljivo	občasno	težavno
Proces			
Zaporedje operacij	nerigidno	pogosto prevladujoč tok, več možnih zaporedij, različne potrebne operacije	jasno določeno, rigidno
Povezava zaporednih faz procesa	šibka	dokaj šibka	močna
Vrsta opreme	univerzalna	večinoma univerzalna	specializirana, avtomatizirana
Uravnoveženost zmogljivosti	običajno velika neuravnoveženost, uravnoveženje na dolgi rok	težko dosegljiva uravnoveženost	dobra uravnoveženost
Kapitalna intenzivnost	delovno intenzivna, visoka neizkoriščenost strojev	delovna intenzivna, manjša neizkoriščenost strojev	kapitalno intenzivna, visoka izkoriščenost strojev
Povečanje zmogljivosti	postopno	postopno	skokovito
Hitrost pretoka	počasen	razmeroma počasen	hiter
Ozka grla	Spreminjajoča, odvisna od proizvodnega mixa, nepredvidljiva	spreminjajoča, možne napovedi	znana in stalna
Vpliv tehnološkega napredka na proces	majhen	občasno pomemben	pomemben, vgrajen v opremo
Nastavitve orodij	pogoste, strošek različen	razmeroma pogoste, relativno lahka izvedba	redke, visoki stroški
Velikost proizvodnih serij	majhne	srednje	velike

Material			
Potrebe po materialih	negotove	možnost predvidevanja	visoka zanesljivost, ko je plan določen
Zaloge:			
- vhodni materiali	nizke, za znana naročila	različne	večje, nabava na podlagi predvidevanja oz. plana
- nedokončana proizvodnja	visoke	srednje	nizke
- dokončana proizvodnja	nizke če sploh	različne, odvisne ali proizvodnja na zalogo ali po naročilu	praviloma visoke
Kontrola nad dobavitelji	majhna	srednja	velika
Povezava z dobavitelji	neformalne povezave, občasne nabave	deloma občasne nabave, deloma dolgoročne pogodbe	vse bolj dolgoročne pogodbe
Informacije			
Obravnava naročil	proizvodnja po naročilu	deloma po naročilu, deloma iz zaloge	pretežno proizvodnja na zalogo
Prožitev proizvodnje	naročilo kupca	lahko naročilo, lahko raven zalog, manj izrednih naročil	raven zalog, brez izrednih naročil, fiksni terminski plan
Terminiranje	fleksibilno, negotovo, veliko sprememb	fleksibilno, vendar bolj predvidljivo	fiksni termin za večtedensko obdobje
Kontrola kakovosti	neformalna, s strani izvajalca,	bolj formalna, po posameznih fazah in na koncu procesa, kontrola zanesljivosti procesa	vgrajena v proces, vzorčna kontrola, spremljanje zanesljivosti procesa
Prilagajanje spremembam v povpraševanju	nadure, izmene, dobavitelji, zaposlovanje, odpuščanje	nadure, izmene, zaloge, najemanje, odpuščanje	nadure, skrajšani delovni čas, zaloge
Delo			
Vsebina dela	široka	srednja	ozka
Pomen standardov	za planiranje rasti, za plačilo	za plačilo	za oblikovanje procesa
Delež plač v stroških	visok	srednji	nizek
Management			

Štabne službe	malo ljudi v štabnih službah, močna kontrola v proizvodnji	močnejše štabne službe za oblikovanje procesa, metod dela, predvidevanje, planiranje zmogljivosti, terminiranje. Še vedno močna kontrola v proizvodnji	močne štabne službe za planiranje tehnologije in zmogljivosti. Pomembno terminiranje in vzdrževanje
Sredstvo kontrole	običajno dobičkovno mesto odgovornosti	bodisi dobičkovno bodisi stroškovni mesto odgovornosti	praviloma stroškovno mesto odgovornosti
Izzivi za management	terminiranje, obvladovanje ozkih grl, pospeševati inovativnost proizvodov, pridobivanje naročil	izvedba naročil, ravnanje s kadri, obvladovanje sezonskih vplivov	uravnateženje, oblikovanje proizvoda, vzdrževanje, tehnološka inovativnost, ravnanje s kadri, planiranje zmogljivosti, uravnavanje materiala

Vir: Rusjan, 1999, str. 42-44.

Priloga 2: Prikaz panožne reprezentativnosti vzora

Tabela 2: Prikaz panožne reprezentativnosti vzorca

Prevladujoča dejavnost	Št. podjetij
Proizvodnja hrane, pijač, krmil in tobačnih izdelkov	20
Proizvodnja tekstilij, usnjenih oblačil, tekstilnih in krznenih izdelkov	13
Proizvodnja usnja, obutve, in useknjenih izdelkov, razen oblačil	1
Obdelava in predelava lesa, proizvodnja izdelkov iz lesa, plute, razen pohištva	7
Proizvodnja vlaknin papirja in kartona, založništvo in tiskarstvo	7
Proizvodnja kemikalij, kemičnih izdelkov, umetnih vlaken	13
Proizvodnja izdelkov iz gume in plastičnih mas	7
Proizvodnja drugih nekovinskih mineralnih izdelkov	3
Proizvodnja kovin in kovinskih izdelkov	21
Proizvodnja strojev in naprav	10
Proizvodnja električne in optične opreme	8
Proizvodnja vozil in plovil	3
Proizvodnja pohištva in druge predelovalne dejavnosti, reciklaža	2
Skupaj	115

Vir: Rezultati raziskave »Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih«, 2002.

Priloga 3: Logistični regresijski modeli

Za ločevanje velikih podjetij v uporabi metod poslovnega računovodstva v okviru investicijsko-tehnične funkcije od malih in srednje velikih podjetij smo uporabili metodo logistične regresije. Zaradi pomanjkljivosti¹ linearne regresije so se v statistiki razvili različni verjetnostni modeli, med katerimi je najbolj uporabljan logit model, ki sodi med nelinearne verjetnostne modele. Slednji omogoča analizo odvisnosti med odvisno in neodvisnimi spremenljivkami, pri čemer odvisna spremenljivka pripada imenski (nominalni) merski lestvici in ima le dve vrednosti (je dihotomna). Neodvisne spremenljivke pa so bodisi kvalitativne (imenske ali urejenostne) bodisi kvantitativne (razmiče ali razmernostne). Z metodo logistične regresije smo tvorili pet modelov (glej tabelo 3).

Tabela 3: Logistični regresijski modeli

Model	Odvisna spremenljivka	Neodvisna spremenljivka	Regresijski koeficient	Standardna napaka	Waldova statistika	df	Sig. (p)
1	Uporaba finančnih sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti	Velikost podjetja*	1,255	0,458	7,505	1	0,006
		Konstanta	-1,447	0,393	13,558	1	0,000
2	Upoštevanje negotovosti v predračunih uspešnosti investicij	Velikost podjetja*	0,628	0,393	2,558	1	0,110**
		Konstanta	-0,095	0,309	0,095	1	0,758
3	Upoštevanje inflacijskih gibanj v predračunih uspešnosti investicij	Velikost podjetja*	0,570	0,392	2,116	1	0,146**
		Konstanta	-0,095	0,309	0,095	1	0,758
4	Ugotavljanje odklovov v obračunih uspešnosti investicij, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti	Velikost podjetja*	1,240	0,406	9,345	1	0,002
		Konstanta	-0,588	0,322	3,331	1	0,068
5	Ugotavljanje odklovov v obračunih uspešnosti investicij zaradi drugačnega začetka obratovanja, kot je bilo načrtovano	Velikost podjetja*	1,272	0,443	8,244	1	0,004
		Konstanta	-1,299	0,376	11,937	1	0,001

*1-velika podjetja; 0-mala in srednje velika podjetja

**regresijski koeficient statistično ni značilen ($p > 0,05$)

Vir: Rezultati raziskave »Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih«, 2002.

Zgornja tabela opisuje povezavo med posameznimi opazovanimi kategorijami poslovnega računovodstva v okviru investicijsko-tehnične funkcije in velikostjo podjetja. Pri čemer ima neodvisna spremenljivka velikosti podjetja le dve vrednosti: 1-veliko podjetje; 0-malo ali srednje veliko. Prav tako je tudi odvisna spremenljivka dihotomnega tipa. V primerih, ko imajo spremenljivke le dve vrednosti, ugotavljamo pri opazovanju enot, ali ima opazovana

¹ Zelo problematična je predpostavka o normalni porazdelitvi neodvisne spremenljivke. Kar seveda pomeni, da odvisna spremenljivka mora pripadati razmiči (intervalni) ali razmernostni lestvici.

enota določeno lastnost ali pa te lastnosti nima. Glede na to je z vidika izračunavanja parametrov primerno, da enoti, ki ima opazovano lastnost, pripišemo vrednost spremenljivke $y_i=1$ in enoti, ki nima opazovane lastnosti, pripišemo vrednost $y_i=0$ (npr. če enota oziroma podjetje uporablja finančna sodila, ki temeljijo na sedanji vrednosti, je vrednost spremenljivke 1, v nasprotnem primeru je vrednost spremenljivke 0).

Ali spremenljivke, ki so vključene v model pojasnjujejo odvisno spremenljivko oziroma ali obstaja odvisnost med spremenljivkami ugotovimo tako, da izvedemo preizkus značilnosti modela. Pri logistični regresiji imamo različne kazalce za preverjanje ustreznosti modela (npr. $-2\log$ test, Hosmer in Lemeshow test, itd.). Toda glede na to, da imamo pri vseh modelih samo dve spremenljivki, je vseeno ali izvedemo test modela kot celote ali pa testiramo samo značilnosti posameznega regresijskega koeficienta – testa sta enakovredna. Značilnost posameznega regresijskega koeficienta pri logistični regresiji preverjamo z Waldovo statistiko, pri čemer preverjamo ničelno hipotezo, da je posamezni (logistični) regresijski koeficient enak nič (podobno kot t-test pri metodi najmanjših kvadratov). Iz tabele 3, ugotavljamo, razen kar se tiče metodike sestavljanja predračunov (model 2 in model 3), da so regresijski koeficienti za velikost podjetja v vseh modelih statistično različni od nič. V modelu 2 in modelu 3 pa ne moremo z dovolj nizkim tveganjem ($p>0,05$), zavrniti ničelne domneve, da je regresijski koeficient enak nič, oziroma ne moremo trditi, da velikost vpliva na odločitev podjetja, da bo v predračunih uspešnosti investicij upoštevana negotovost in/ali inflacija.

Končni model logistične regresije lahko zapišemo v dveh oblikah.

Prva je tako imenovana logistična regresijska enačba:

$$\ln \frac{P}{1-P} = \beta' x,$$

pri čemer je izraz v logaritmu obet oz. razmerje med verjetnostjo, da se dogodek zgodi, in verjetnostjo, da se dogodek ne zgodi. V našem primeru gre torej za razmerje med verjetnostjo, da bo podjetje uporabljalo posamezno metodo, in verjetnostjo, da podjetje posamezne metode ne bo uporabljalo.

Če za primer uporabe finančnih sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti, zapišemo končni model 1 (glej tabelo 3) v obliki logistične regresijske enačbe, je model naslednje oblike:

$$\ln \frac{P}{1-P} = -1,477 + 1,255 \cdot \text{VELIKOST PODJETJA}$$

Regresijski koeficient 1,255 (VELIKOST PODJETJA=1) nam pove, da se logaritem verjetnosti, da bo podjetje za presojanje investicijskih različic uporabljalo finančna sodila, ki temeljijo na sedanji vrednosti, poveča za 1,255, če podjetje po velikosti spada med velika. Pozitivna vrednost koeficienta nam pove, da je za velika podjetja vzeta v vzorec značilna, večja verjetnost, da bodo uporabljala za presojanje investicijskih možnosti finančna sodila, ki temeljijo na sedanji vrednosti, kot za mala ali srednje velika.

Druga možnost zapisa modela je tudi preko transformacije modela:

$$P = \frac{e^{b'x}}{1 + e^{b'x}},$$

kjer je leva stran obrazca (P) verjetnost, da se dogodek zgodi.

Če za primer uporabe finančnih sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti, zapišemo končni model 1 (glej tabelo 3) v obliki logistične regresijske enačbe, je model naslednje oblike:

$$P = \frac{e^{-1,477+1,255 \cdot \text{VELIKOST PODJETJA}}}{1 + e^{-1,477+1,255 \cdot \text{VELIKOST PODJETJA}}}$$

Za primer vpliva ene pojasnjevalne spremenljivke na odvisno primerjajmo dve podjetji, prvo spada v skupino velikih drugo pa v skupino malih in srednje velikih. Verjetnost (P), da bo veliko podjetje uporabljalo finančna sodila je 45,2-odstotna, medtem ko je verjetnost, da bo malo ali srednje veliko podjetje uporabljala finančna sodila za presojanje investicijskih različic bistveno nižja in znaša 19,0 %.

Modele logistične regresije lahko ocenimo tudi z vidika njihove kakovosti pri ocenjevanju vrednosti odvisne spremenljivke. Ker pri logistični regresiji ni splošno sprejetega kazalca, kot je npr. determinacijski koeficient pri linearni regresiji, se je treba opreti na druge oblike ugotavljanja kakovosti modela. Najpogosteje je v uporabi primerjava ocenjenih verjetnosti in dejanskih vrednosti odvisne spremenljivke med posameznimi pari proučevanih enot. V primeru modela 1 (uporabe finančnih sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti, pri presojanju investicijskih različic) točnost napovedovanja na podlagi modela logistične regresije znaša 64,3 % (tabela 4). Kar pomeni, da je model pri 64,3 % vseh parov podjetij ocenil pravilno, pri drugih (preostali odstotek parov podjetij – 35,7 %) pa bodisi napačno bodisi ni bilo mogoče para uvrstiti niti med uporabnike niti med ne-uporabnike finančnih sodil, ki temeljijo na sedanji vrednosti.

Tabela 4: *Pravilnost ocen*

Model	Pravilnost ocen (v %)
1	64,3
4	65,2
5	60,9

Vir: Rezultati raziskave »Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih«, 2002.

Priloga 4: Vprašanja iz raziskave »Razvitost računovodstva v slovenskih proizvodnih podjetjih«

Osnovani podatki o podjetju

1) Velikost podjetja – enote poročanja po (ZGD):

- a) veliko
- b) srednje
- c) malo

2) Kapitalska povezanost s tujim partnerjem:

- a) podjetje ima tujega lastnika ali solastnika
- b) podjetje je samo lastnik podjetja v tujini
- c) nič od navedenega

3) Tip proizvodnje:

- a) množična
- b) serijska
- c) individualna
- d) druga
- e) ni proizvodnje, so storitve

POSLOVNO RAČUNOVODSTVO

Investicijsko-tehnična funkcija

Katera merila uporabljate za presojo investicijskih različic?

- a) nujnost investicije brez ekonomske utemeljitve, kar oceni vodilni tim podjetja
- b) dobičkonosnost investicije kot razmerje med letnim čistim dobičkom in nabavno vrednostjo
- c) dobičkonosnost investicije kot razmerje med letnim čistim dobičkom in povprečno neodpisano vrednostjo
- d) dobičkonosnost investicije kot razmerje med letnim čistim dobičkom in vsakoletno neodpisano vrednostjo
- e) dobo vračanja, to je dobo, v kateri se nabavna vrednost vrne v obliki vsote amortizacije in čistega dobička
- f) čisto sedanjo vrednost kot razliko med nabavno vrednostjo in sedanjo vrednostjo bodočih donosov (donos = amortizacija +čisti dobiček)
- g) diskontirano dobo vračanja, to je doba v kateri se nabavna rednost investicije pokrije s sedanjo vrednostjo donosov

- h) indeks prejemkovnosti kot razmerje med sedanjo vrednostjo amortizacije in čistega dobička v celotni življenjski dobi investicije in njegovo nabavno vrednostjo
- i) druga

Ali upoštevate v predračunih uspešnosti investicij tudi negotovost?

- a) DA
- b) NE

Ali upoštevate v predračunih tudi morebitna inflacijska gibanja?

- a) DA
- b) NE

Ali v obračunih posebej ugotavljate odmike, ki so posledica slabše izrabe zmogljivosti od načrtovane?

- a) DA
- b) NE

Ali v obračunih posebej ugotavljate odmike zaradi drugačnega začetka obratovanja, kot je bilo načrtovano?

- c) DA
- d) NE