

dr. Simon Čadež, asist.

Univerza v Ljubljani
Ekonomski fakulteta

KONTINGENČNA TEORIJA STRATEŠKEGA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA: EMPIRIČNA OCENA VELJAVNOSTI SISTEMSKEGA PRISTOPA

Contingency Theory of Strategic Management Accounting: an Empirical Assessment of Systems Approach Validity

Izvleček

UDK: 657.1:65.012

V zadnjih dveh desetletjih je bila razvita vrsta novih tehnik za obvladovanje stroškov, za potrebe planiranja, kontrole in merjenja uspešnosti ter za ovrednotenje strateških odločitev. Študija se ukvarja s preučevanjem vpliva sistema strateškega poslovnega računovodstva na uspešnost podjetja. Za empirično testiranje veljavnosti kontingenčne teorije je uporabljen sistemski pristop. Operacionaliziran pa je bil v obliki statistične tehnike razvrščanja v skupine. Rezultati analize podatkov na vzorcu 193 velikih slovenskih podjetij kažejo, da je kontingenčna teorija veljavna. Dobro razvit računovodski sistem ni avtomatsko povezan z večjo uspešnostjo, ampak mora biti računovodski sistem usklajen tudi s kontingenčnimi dejavniki.

Ključne besede: strateško poslovnega računovodstva, kontingenčna teorija, računovodske tehnike, sistemski pristop, razvrščanje v skupine, Slovenija

Abstract

UDC: 657.1:65.012

In the past two decades, revisions of management accounting practices have produced a variety of novel approaches in the fields of costing, strategic investment appraisal, and strategic control and performance management. The present study aims to investigate the impact of the strategic management accounting system on organizational performance. Building on the central proposition of contingency theory, a systems approach was used to empirically assess the validity of contingency theory. To operationalize this approach, cluster analysis was used. The results, based on the data from 193 large Slovenian companies, show that contingency theory is valid. Superior performance is not automatically associated with a sophisticated accounting system, but rather it is a product of an appropriate fit between an accounting system and contingency factors.

Key words: Strategic management accounting, Contingency theory, Accounting techniques, Systems approach, Cluster analysis, Slovenia

JEL: M41

1 Uvod

Tako imenovano tradicionalno poslovnega računovodstva je v drugi polovici osemdesetih let prejšnjega stoletja postalo tarča hudih kritik v strokovni in akademski literaturi (Kaplan 1984, Johnson in Kaplan 1987, Bhimani in Bromwich 1992). Avtorji so se strinjali, da je poslovnega računovodstva v krizi in da v spremenjenih konkurenčnih in tehnoloških razmerah (skrajšanje življenjskih ciklov proizvodov in storitev, poslovanje brez zalog »just in time«, avtomatizacija, računalniško podprto poslovanje itd.) ne pripravlja več relevantnih informacij za menedžersko odločanje. Poslovnega računovodstva je zaspalo na lovorikah preteklosti in še vedno zagovarjalo uporabo tehnik, ki so bile razvite v povsem drugačnih konkurenčnih razmerah med obema vojnoma. Slabost tradicionalnega poslovnega računovodstva in potrebne spremembe je zelo jedrnat povzel Kaplan (1984, 414). Dejal je: »Poslovnega računovodstva mora služiti strateškim ciljem podjetja. Ne more obstajati kot ločena disciplina, ki razvija svoje procedure in sisteme merjenja in jih potem skuša vzpostaviti enotno v vseh podjetjih ne glede na vrednote, cilje in strategije v določenem podjetju.«

Kritike so očitno naletele na plodna tla, saj so na področju poslovnega računovodstva sprožile pravo renesanso. V zadnjih dveh desetletjih je bila razvita vrsta novih tehnik za obvladovanje stroškov, za potrebe planiranja, kontrole in merjenja uspešnosti ter za ovrednotenje strateških odločitev. Mnogi avtorji so te sodobne tehnike združili kar pod okrilje nove discipline, imenovane strateško poslovnega računovodstva (angl. strategic management accounting). Ta predstavlja evolucijsko stopnjo v razvoju poslovnega računovodstva (Bhimani in Bromwich 1992), pri čemer naj bi pridevnik strateško označeval, da je ta vrsta računovodstva orientirana na potrebe vrhovnega menedžmenta. Čeprav teoretski okvir strateškega poslovnega računovodstva počasi nastaja (Tomkins in Carr 1996), so raziskovalci svoje empirične študije samo minimalno prilagodili tem spremembam (Cravens in Guilding, 2001). Pomanjkanje empiričnih raziskav o uporabi strateško orientiranih tehnik poslovnega računovodstva v praksi in njihovem vplivu na uspešnost podjetij je tudi največji motiv za našo študijo.

Študija pri preučevanju sistemov strateškega poslovnega računovodstva uporablja kontingenčni pristop. Po kontingenčni teoriji ne obstaja univerzalno optimalen sistem poslovnega računovodstva, ampak mora biti ta prilagojen notranjim in zunanjim dejavnikom vsake organizacije. Osnovna propozicija teorije pravi, da je uspešnost organizacije produkt usklajenosti (angl. match, fit) organizacije z okoliščinami, v katerih posluje (Drazin in Van de Ven 1985, Moores in Chenhall 1993, Anderson in Lanen 1999, Haldma in Laats 2002, Gerdin in Greve 2004). Prav ta specifična in kompleksna oblika propozicije loči kontingenčno teorijo od drugih teorij. Gre namreč za pogojni učinek vsaj dveh neodvisnih spremenljivk na odvisno spremenljivko (ponavadi uspešnost), ki ga lahko neposredno empirično testiramo (Drazin in Van de Ven 1985). Empirično testiranje veljavnosti kontingenčne teorije je tudi glavni cilj tega dela.

Za testiranje veljavnosti kontingenčne teorije je v tej študiji uporabljen sistemski pristop (angl. systems approach). Ta je najbolj celovit, saj hkrati upošteva

množico razmerij med kontingenčnimi dejavniki, računovodskim sistemom in uspešnostjo, operacionaliziran pa je bil v obliki statistične tehnike razvrščanja v skupine. Pri tej tehniki ne gre za testiranje hipotez v klasičnem smislu testiranja značilnosti koeficientov, ampak za celovito vsebinsko presojo konsistentnosti razmerij med množico konstruktov.

Članek je razdeljen na šest poglavij. Uvodu sledi poglavje, v katerem na kratko opišemo področje oziroma disciplino strateškega poslovnega računovodstva. V tretjem poglavju predstavimo raziskovalni model za empirično preverjanje veljavnosti kontingenčne teorije strateškega poslovnega računovodstva ter opredelimo raziskovalne konstrukte v modelu. Raziskovalna metodologija je predstavljena v četrtem poglavju, rezultati empirične analize v petem in sklepne ugotovitve v šestem poglavju.

2 Strateško poslovodno računovodstvo

2.1 Zgodovinski razvoj področja

Prvi je pojem strateško poslovodno računovodstvo uporabil Kenneth Simmonds (1981). Simmonds je opazil, da v praksi mnoga podjetja zbirajo ali ocenjujejo podatke o stroških, prodanih količinah in cenah konkurentov. Na ta način ugotavljajo relativen strateški položaj glede na konkurente, kar je bila osnova za razvoj ustrezne poslovne strategije, oziroma kot je čez štiri leta rekel Porter, za doseganje konkurenčne prednosti. Te prakse podjetij akademiki v zgodnji fazi praktično niso opazili, saj so v šolah še vedno učili izključno v notranje okolje usmerjeno računovodstvo. Simmonds (1981, 26) je strateško poslovodno računovodstvo definiral kot »zbiranje in analizo računovodskih podatkov o podjetju in konkurentih za potrebe razvijanja in kontroliranja poslovne strategije«.

Za Simmondsom je nove perspektive strateškega poslovnega računovodstva v seriji svojih del podal Michael Bromwich (1988, 1990, 1992). »Strateško poslovodno računovodstvo vsebuje pripravo in analizo finančnih informacij o trgih/proizvodih podjetja ter o strukturi stroškov konkurentov in spremljanje (angl. monitoring) strategije podjetja ter konkurentov na teh trgih preko daljšega časovnega obdobja« (Bromwich 1990, 28), poleg tega pa mora »meriti tudi koristi od proizvodov, ki jih ti prinašajo kupcem v celotnem življenjskem ciklu, ter koristi, ki jih ima podjetje od prodaje proizvodov na dolgi rok (Bromwich 1988, 27). Njegova definicija je torej precej širša od Simmondsove, saj se ne osredotoča le na konkurente, ampak vanjo vključi še proizvode, kupce in dolgi rok. Trg končnih proizvodov je kraj, kjer podjetja dosegajo dobiček in srečujejo svoje konkurente, zato mora svojo pozornost usmeriti tja tudi računovodstvo. Približno istočasno kot Bromwich v Veliki Britaniji sta v ZDA začela s serijo prispevkov o strateškem obvladovanju stroškov (angl. strategic cost management) John K. Shank in Vijay Govindarajan (1988, 1992, 1993). Strateško obvladovanje stroškov sta definirala kot »uporabo informacij o stroških z namenom: pomagati pri razvoju in komuniciranju strategije,

vzpostaviti aktivnosti za uresničitev strategije ter razviti in vzpostaviti kontrolne mehanizme za spremljanje uspešnosti pri uresničevanju strateških ciljev« (Shank in Govindarajan 1992, 14). Avtorja trdita, da je tradicionalno finančno ovrednotenje strateških odločitev preozko, zato jih je treba analizirati v širšem strateškem kontekstu.

Našteti avtorji so odprli pot, ki so ji v devetdesetih sledili mnogi drugi (Rickwood idr. 1990, Wilson 1991, Palmer 1992, Ward 1992, Roslender 1995, Coad 1996, Tomkins in Carr 1996, Dixon 1998, Brouthers in Roozen 1999, Guilding idr. 2000, Cravens in Guilding 2001, Hoque 2001, Čadež 2002, Roslender in Hart 2003). Čeprav so strateško računovodstvo definirali in opisovali vsak drugače, lahko v njihovem pisanju najdemo precej stičnih točk. Strateško poslovodno računovodstvo naj bi pripravljalo informacije, ki menedžerjem pomagajo v vseh fazah strateškega menedžmenta, oziroma kot pravita Ward (1993) in Roslender (1995), naj bi bilo orodje za doseganje konkurenčne prednosti.

2.2 Vsebinski okvir strateškega poslovnega računovodstva

Čeprav se akademiki vse bolj zanimajo za strateško poslovodno računovodstvo in so glavne smeri razvoja vidne, je zaenkrat področje še vedno slabo definirano in nima splošno sprejetega konceptualnega okvira (Tomkins in Carr 1996, Coad 1996, Nyamori idr. 2001, Roslender in Hart 2003). Strateško poslovodno računovodstvo se po prevladujočem mnenju ukvarja predvsem s poslovnimi strategijami in z izboljševanjem konkurenčnega položaja, vendar pa njegove vloge ne gre vnaprej omejevati zgolj na poslovno strategijo (Ward 1992, Dent 1996).

Podobno kot tradicionalno lahko tudi strateško poslovodno računovodstvo opredelimo z naborom računovodskih tehnik ali metod, ki sodijo v njegov okvir. Ta koncept je v literaturi prevladujoč (Ward 1992, Palmer 1992, Tomkins in Carr 1996, Guilding idr. 2000, Cravens in Guilding 2001, Hoque 2001), čeprav avtorji tehnike izbirajo po različnih kriterijih. Napredek na področju razvoja »sodobnih« računovodskih tehnik pa je neizogibno povezan tudi z vse večjo vlogo računovodij v samem procesu strateškega menedžmenta podjetij (Fern in Tipgos 1988, Palmer 1992, Bhimani in Keshtvarz 1999). Računovodje so tradicionalno sodelovali v procesu sprejemanja odločitev s pripravo in posredovanjem informacij zainteresiranim uporabnikom. Sodobno gledanje na njihovo vlogo je širše, saj naj bi bil računovodski sistem sestavna komponenta strategije podjetja (Kaplan 1984, Johnson in Kaplan 1987). Od »strateških« računovodij zato mnogi avtorji pričakujejo ne več zgolj posredovanje relevantnih informacij, ampak tudi aktivno sodelovanje v procesu sprejemanja odločitev (Oliver 1991, Coad 1996, Bromwich 2000, Nyamori idr. 2001).

2.2.1 Strateško orientirane računovodske tehnike

Ker je vsak poskus destilacije »strateško orientiranih« tehnik neizogibno povezan z določeno mero subjektivnosti, podobno kot Guilding idr. (2000) strateško perspektivo zavzamemo s kriteriji, ki očitajo »nestrateškost«

tradicionalnemu poslovnemu računovodstvu. Tradicionalni poslovnoračunovodski sistemi poudarjajo kombinacijo finančne – ex post – notranje informacije, zato so preveč usmerjeni v preteklost in v samo podjetje (Bhimani in Bromwich 1992). Za potrebe strateških odločitev potrebuje menedžment precej širši obseg informacij (angl. broad scope), ki vključuje tudi nefinančne, ex ante, in zunanje informacije (Simmonds 1981, Bromwich 1990, Rickwood idr. 1990, Wilson 1991, Palmer 1992, Shank in Govindarajan 1993, Coad 1996, Gelinis idr. 1998, Brouthers in Roozen 1999). Ker je tudi strateški poslovnoračunovodski sistem še vedno prvenstveno zadolžen za posredovanje finančnih informacij, potem kažejo strateško orientiranost tiste računovodske tehnike, ki izpolnjujejo naslednja kriterija (Guilding idr. 2000, Cravens in Guilding 2001):

- usmerjenost v zunanje okolje podjetja (panogo),
- osredotočenost v prihodnost in na dolgi rok.

Glede na opredeljena kriterija smo v obstoječi literaturi identificirali 18 takih računovodskih tehnik, ki so predstavljene v tabeli 1. Tehnike so v tabeli vsebinsko razdeljene v pet skupin. Tri skupine vsebinsko ustrezajo trem nalogam tradicionalnega poslovnega računovodstva: (1) pripravljanje informacij za ugotavljanje in obvladovanje stroškov, (2) pripravljanje informacij za potrebe planiranja, kontrole in ocenjevanja uspešnosti ter (3) pripravljanje informacij za ovrednotenje odločitev. Preostali dve skupini tehnik, to sta (4) računovodstvo konkurentov (angl. competitor accounting) in (5) računovodstvo kupcev (angl. customer accounting), pa nimata podobne zaslombe v tradicionalnem poslovnem računovodstvu.

Na področju obvladovanja stroškov smo našli pet tehnik, ki kažejo strateško orientiranost. Dve izmed njih, metoda ciljnih stroškov in ugotavljanje stroškov v celotni življenjski dobi, sta dokaj sorodni. Obe tehniki temeljita na ideji, da je treba pri obvladovanju stroškov upoštevati dolgoročni vidik, pri čemer se prva osredotoča na nove, druga pa na obstoječe proizvode. Ugotavljanje stroškov v verigi

vrednosti se ukvarja z vprašanjem, kje v celotni verigi vrednosti (znotraj ali zunaj podjetja) lahko podjetje poveča vrednost z vidika kupcev in tako poveča konkurenčno prednost. Ugotavljanje stroškov posameznih značilnosti proizvoda temelji na ideji, da kupci ne kupujejo proizvodov kot takih, ampak njihove značilnosti. Te značilnosti so vir diferenciacije in posledično konkurenčne prednosti. In nenazadnje, računovodstvo kakovosti je pomembno zato, ker je prav kakovost eden od ključnih virov konkurenčne prednosti.

Na področje planiranja in kontrole ter ocenjevanja uspešnosti smo uvrstili tri tehnike. Benchmarking analiza je stalna primerjava z najboljšimi, znotraj ali zunaj podjetja, na katerem koli področju. Ponavadi pod pojmom benchmarking razumemo primerjavo s konkurenti, vendar je benchmarking širši pojem, saj zajema tudi druge vrste primerjav. Uravnoteženo merjenje uspešnosti skrbi, da se strategija uresničuje po planu, pri čemer upošteva finančne in nefinančne vidike. Kontrolni sistem sporočanja strateških negotovosti iz okolja pa javlja, ali je obstoječa strategija v okviru danih okoliščin še primerna.

Za ovrednotenje strateških odločitev smo našli štiri tehnike. Ovrednotenje investicijskih odločitev s finančnimi kazalniki je sicer dobro poznana tehnika že iz okvira tradicionalnega poslovnega računovodstva, vendar nam njena izrazita usmerjenost v prihodnost in na dolgi rok ni dopustila, da je ne bi uvrstili tudi v okvir strateškega računovodstva. Druga tehnika nasprotno pravi, da se pri ovrednotenju strateških odločitev (vključno z investicijskimi) ne smemo opirati izključno na tradicionalna finančna merila, ker ta ne upoštevajo nefinančnih vidikov odločitev in strateških opcij. Tretja tehnika se ukvarja s cenovnimi odločitvami. Cena je ena od ključnih sestavin značilnosti proizvoda, zato postavljanje cen ne sme temeljiti le na notranjih izračunih stroškovnih cen, temveč tudi in predvsem na konkurenčnih primerjavah. Ovrednotenje naložb v blagovne znamke je nekoliko specifična tehnika, ker pride v upoštevanje samo za podjetja, ki imajo blagovne znamke. Lahko pa postane povsem generalna, če jo posplošimo tudi

Tabela 1: Računovodske tehnike, ki kažejo strateško orientiranost

Temeljne naloge strateškega posl. računovodstva	Računovodske tehnike (in njihovi glavni zagovorniki)
Ugotavljanje in obvladovanje stroškov	1. Metoda ciljnih stroškov (Monden in Hamada 1991; Cooper in Slagmulder 1999) 2. Ugotavljanje stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda (Bromwich 1988, Czyzewski in Hull 1991) 3. Ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti (Hergert in Morris 1989, Shank in Govindarajan 1992, 1993) 4. Ugotavljanje stroškov posameznih značilnosti proizvoda (Bromwich 1990) 5. Ugotavljanje stroškov kakovosti (računovodstvo kakovosti) (Heagy 1991, Belohlav 1993)
Planiranje in kontrola ter ocenjevanje uspešnosti	1. Benchmarking analiza (Elnathan idr. 1996) 2. Integrirano merjenje uspešnosti (Kaplan in Norton 1992, 1996) 3. Spremljanje strateških negotovosti iz okolja (Simons 1990, Brouthers in Roozen 1999)
Ovrednotenje strateških odločitev	1. Ovrednotenje investicijskih odločitev s finančnimi kazalniki 2. Ovrednotenje strateških (investicijskih) odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov (Shank in Govindarajan 1988, 1993; Shank 1996) 3. Ovrednotenje cenovnih odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov (Simmonds 1982, Rickwood idr. 1990) 4. Ovrednotenje naložb v blagovne znamke (Guilding 1992, Cravens in Guilding 1999)
Računovodstvo konkurentov	1. Ocenjevanje konkurentovih stroškov (Jones 1988, Bromwich 1990, Rickwood idr. 1990, Ward 1992) 2. Ocenjevanje konkurenčnega položaja (Simmonds 1986, Rangone 1997) 3. Ocenjevanje konkurentov na podlagi objavljenih računovodskih izkazov (Moon in Bates 1993)
Računovodstvo kupcev	1. Statična analiza dobičkonosnosti kupcev (Shapiro idr. 1987, Bellis-Jones 1989, Ward 1992, Zeithaml 2000) 2. Analiza življenjske dobičkonosnosti kupcev (Foster in Gupta 1994, Hope 1998) 3. Vrednotenje kupcev kot neopredmetenih sredstev (Foster in Gupta 1994, Slater in Narver 1994, Zeithaml 2000)

na druge vrste naložb v neopredmetena dolgoročna sredstva. Te je treba razumeti kot naložbe, ravno tako kot naložbe v opredmetena osnovna sredstva.

Računovodstvo konkurentov predstavljajo tri tehnike. Konkurenčna prednost je že po definiciji relativni koncept, zato se je treba za njeno doseganje primerjati s konkurenti. Prav tako smo našli tri tehnike v okviru računovodstva kupcev. Analiza dobičkonosnosti kupcev je osredotočena na ugotavljanje trenutne dobičkonosnosti, preostali tehniki pa sta izrazito usmerjeni v dolgoročno prihodnost.

2.2.2 Participacija računovodij v procesu strategije

Računovodje tradicionalno sodelujejo v procesu strategije tako, da zainteresiranim uporabnikom posredujejo relevantne informacije (Simmonds 1981, Bromwich 1990, Shank in Govindarajan 1992, Hoque 2001). Tako ozko gledanje se je ob spremembah v poslovnem okolju v zadnjem času močno spremenilo. Tradicionalne rutinske naloge računovodstva so namreč danes v veliki meri avtomatizirane, zato Oliverjeva (1991) pravi, da morajo računovodje bolj aktivno sodelovati tudi v procesu razvijanja in uresničevanja strategije ter v procesu odločanja.

Sodelovanje v procesu odločanja je ključna razlika med »strateškim« in »tradicionalnim« računovodjem (Oliver 1991, Palmer 1992, Bhimani in Keshtvarz 1999, Nyamori idr. 2001). Računovodje imajo po Palmerjevem (1992) mnenju za svojo »novo« vlogo zelo dobro izhodišče. Posedujejo namreč paket finančnih sposobnosti in znanja, dostop do različnih virov informacij in poznavanje finančne strukture podjetja, kar naj bi bilo ključno za ovrednotenje

različnih strateških alternativ. Dostop do široke baze informacij naj bi računovodjem dal celovit vpogled v poslovanje podjetja, ki ga druge funkcije v podjetju navadno nimajo.

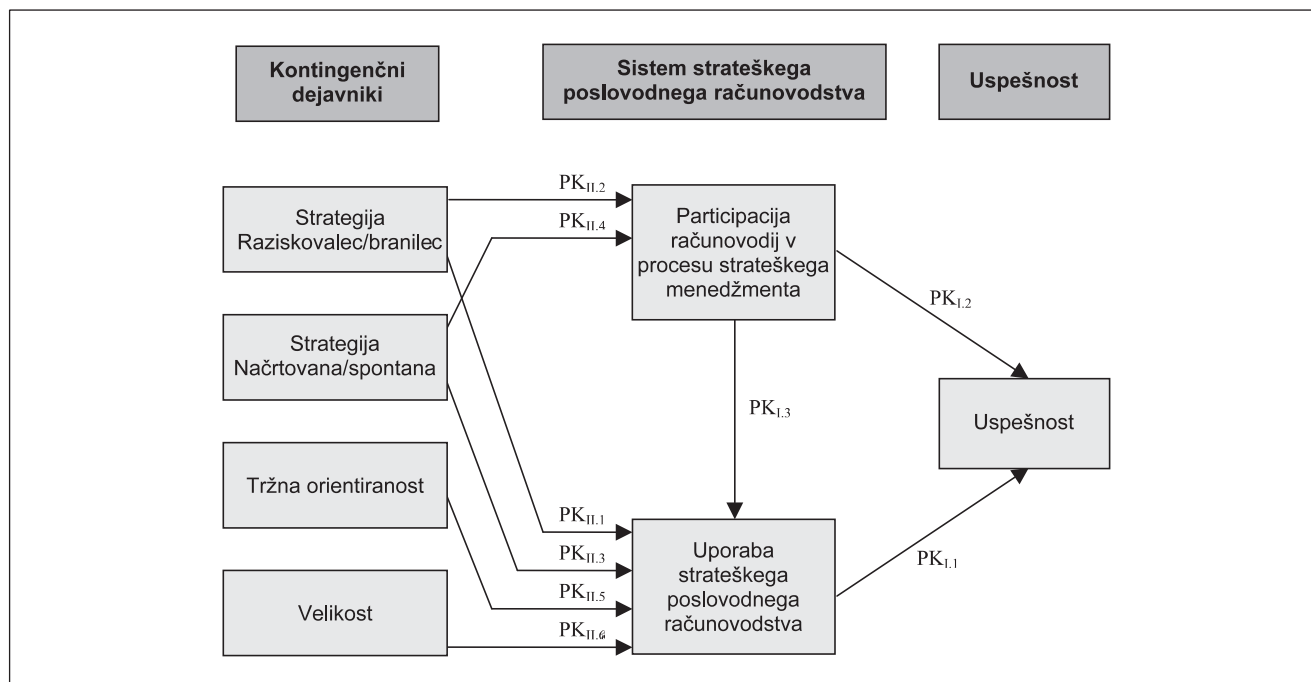
Ta koncept strateškega računovodstva temelji na tesnih razmerjih z neračunovodskim osebjem, ki ga Oliverjeva (1991) imenuje poslovno partnerstvo, Palmer (1992) koordinacija, Bromwich (2000) pa timsko delo. V takem partnerstvu računovodje združijo svoje sposobnosti s preostalimi funkcijami, da bi izboljšali proces odločanja. Palmer (1992) in Coad (1996) menita, da so »strateški« računovodje najprimernejši za povezovalce (koordinatorje) med posameznimi funkcijami in ravnmi menedžmenta v podjetju. Roslender idr. (1998) med funkcijami še posebej izpostavljajo trženje, ki se prav tako ukvarja predvsem s kupci in konkurenti.

Spremembe v praksi potrjujejo veljavnost tega koncepta. Fern in Tipgos (1988) na podlagi raziskave v ZDA navajata, da je vpletenost poslovnih računovodij v naloge strateškega planiranja presenetljivo velika, da pa oni sami želijo še večjo vpletenost. Podobno poročata tudi Bhimani in Keshtvarz (1999) na podlagi raziskave v Veliki Britaniji. Tudi tam računovodje že močno sodelujejo v procesu odločanja, vendar si želijo še večjo vpletenost, predvsem pri izbiri strateških alternativ.

3 Opredelitev raziskovalnega modela

Kontingenčni okvir naše študije prikazuje slika 1. V model so vključeni štirje kontingenčni dejavniki, dva vidika (koncepta) sistema strateškega poslovnega računovodstva in odvisna spremenljivka uspešnost. Tak model je v skladu z raziskovalnimi pozivi, po katerih naj bi bil končni cilj

Slika 1: Predlagan raziskovalni kontingenčni model strateškega poslovnega računovodstva



Opomba: Model je operacionaliziran v obliki statistične tehnike razvrščanja v skupine. Pri tej tehniki ne gre za testiranje hipotez v klasičnem smislu statističnega testiranja značilnosti koeficientov, ampak za celovito vsebinsko presojo konsistentnosti med konstrukti. Da pa bo proces presoje znanstveno rigorozen, posamezna konsistentna razmerja opredelimo ex ante na podlagi teorije. Ključna razmerja med posameznimi konstrukti so v modelu predstavljena s puščicami z oznako PK (propozicija konsistentnosti), podrobneje pa opredeljena v točkah 3.1 in 3.2.

poslovnodračunovodskih kontingenčnih raziskav razvoj in preverba celovitega modela, ki vključuje več vidikov računovodskega sistema, več kontingenčnih spremenljivk in več vidikov uspešnosti (Drazin in Van de Ven 1985, Fisher 1995).

Osrednji del naše študije predstavlja sistem strateškega poslovnodnega računovodstva, v okviru katerega je ključen konstrukt uporaba strateškega poslovnodnega računovodstva v podjetjih. Enako kot predhodne empirične študije (npr. Chenhall in Langfield-Smith, 1998, Guilding 1999, Hoque in James 2000, Cravens in Guilding 2001, Guilding in McManus 2002) modeliramo uporabo strateškega poslovnodnega računovodstva kot odvisno (endogeno) spremenljivko (konstrukt) v raziskovalnem modelu. Druga spremenljivka v okviru sistema strateškega računovodstva je participacija poslovnodnih računovodij v procesu strateškega menedžmenta, ki jo prav tako modeliramo kot endogeni konstrukt.

Pri identifikaciji relevantnih kontingenčnih (neodvisnih) spremenljivk (konstruktov) smo se naslanjali na paradigmo strategija–struktura–uspešnost. Kot pravi Hambrick (1980, 567) »je koncept strategije vreden empiričnega raziskovanja, saj je povezan z mnogimi konstrukti in spremenljivkami«. Čeprav je strategija verjetno najpogostejše preučevan kontingenčni dejavnik poslovnodračunovodskih sistemov, se pri empiričnem raziskovanju pojavlja problem ustrezne operacionalizacije strategije, ki bi bila primerna in veljavna. V našem delu nas zanima poslovna strategija, za operacionalizacijo pa smo uporabili tipologijo raziskovalec/branilec, ki je po mnenju Smitha idr. (1989) najbolj teoretično utemeljena in najbolj posplošljiva po panogah. Zelo poredko, in še to zgolj v študijah poslovnih primerov, pa je v empiričnih raziskavah pripoznan pomen razlikovanja med načrtovano in uresničeno strategijo (Langfield-Smith 1997). Ta vidik je še posebej zanimiv v kontekstu držav v prehodu, saj naj bi menedžment v teh državah šele ob uvedbi tržnega gospodarstva začel razmišljati strateško (Bogel in Hustzty 1999). Prav zato smo se odločili, da v našem delu preučimo tudi ta zelo pomanjkljivo raziskan vidik strategije. Drugo tipologijo bomo tako poimenovali načrtovana/spontana.

Organizacijske okoliščine (kontekst) pa so določene še z mnogimi drugimi eksogenimi in endogenimi dejavniki, ne le s strategijo. Kot relevantni za oblikovanje strateškega računovodskega sistema smo v modelu identificirali še dve, in sicer tržno orientiranost (angl. market orientation) ter velikost podjetja. Če za strategijo velja, da je bila že večkrat predmet empiričnih kontingenčnih raziskav, to v manjši meri velja za preostala dva dejavnika, še posebej za tržno orientiranost. Edino empirično študijo sta opravila Guilding in McManus (2002), ki sta preučevala vpliv tržne orientiranosti na uporabo računovodstva kupcev. To je presenetljivo, saj tako akademiki kot menedžerji s področja trženja že desetletja uvrščajo tržno orientiranost v osrčje sodobnega marketinga in strategije (Narver in Slater 1990). Vključitev tržne orientiranosti v naš model je motiviralo dejstvo, da ima zelo podobne značilnosti kot strateško poslovnodno računovodstvo. Tudi to je usklajeno s Fisherjevim (1995) raziskovalnim pozivom. Njegovo stališče

je, da morajo empirične raziskave vedno stremeti k odkrivanju novih kontingenčnih dejavnikov, ki potencialno vplivajo na računovodski sistem.

Za presojanje uspešnosti smo uporabili koncept relativne uspešnosti glede na konkurenco. Tak pristop je relevanten za našo študijo, ker se strateško poslovnodno računovodstvo pogosto opredeljuje kot orodje za doseganje konkurenčne prednosti (Ward 1993). Primerjava uspešnosti vključuje tako finančne kot nefinančne kazalce uspešnosti, kar je prav tako v skladu s Fisherjevim (1995) raziskovalnim pozivom.

Kontingenčna teorija temelji na propoziciji, da je uspešnost organizacije produkt usklajenosti računovodskega sistema z okoliščinami (kontekstom), v katerih posluje. Za razvoj kontingenčne teorije, zbiranje podatkov in statistično analizo hipotez je ključna prav definicija usklajenosti. Drazin in Van de Ven (1985) navajata, da so se z razvojem kontingenčne teorije pojavili trije konceptualni pristopi usklajenosti, ki dajejo vsak drugačen pomen kontingenčni teoriji in posledično tudi empiričnim rezultatom: (1) pristop selekcije (angl. selection approach), (2) pristop interakcije (angl. interaction approach) in (3) sistemski pristop (angl. systems approach).

V pričujoči študiji smo uporabili sistemski pristop, ki je najnovejši in predstavlja nadgradnjo prejšnjih dveh pristopov. Zagovorniki tega pristopa trdijo, da se naše znanje o razmerjih kontekst–struktura–uspešnost lahko poveča le s hkratnim upoštevanjem več kontingenčnih dejavnikov, več spremenljivk organizacije in več kriterijev uspešnosti. Pristop temelji na konceptu končne enakosti (angl. equifinality), ki je osrednji del teorije sistemov (angl. general systems theory). Predpostavka končne enakosti pravi, da lahko sistem doseže enako končno stanje (določeno raven uspešnosti) ob različnih izhodiščnih pogojih in s pomočjo različnih uporabljenih poti (Doty idr. 1993). Ta predpostavka dovoljuje niz različnih možnih (angl. feasible set), a kljub temu enako uspešnih (angl. effective) vzorcev obnašanja podjetja, ki pa morajo biti (1) notranje konsistentni in (2) usklajeni z zunanji dejavniki, ki vplivajo na podjetje (Drazin in Van de Ven 1985).

Pri iskanju konsistentnih vzorcev obnašanja je sistemski pristop neizogibno povezan z uporabo multivariantnih metod statistične analize, vendar zaenkrat še nobena metoda pri aplikaciji tega pristopa ni prevladala kot dominantna. Chenhall in Langfield-Smith (1998) menita, da je za operacionalizacijo tega pristopa najbolj primerna metoda razvrščanja v skupine (angl. cluster analysis). Po njunem mnenju je s to metodo moč poiskati skupine podjetij, ki so si podobne glede na preučevane kontingenčne dejavnike in organiziranost računovodskega sistema, ter ugotoviti, katere kombinacije kontingenčnih dejavnikov in računovodskega sistema so uspešne. Metodo razvrščanja v skupine smo uporabili tudi pri našem delu. Pri tem pristopu ne gre za testiranje hipotez v klasičnem smislu statističnega testiranja značilnosti koeficientov, ampak za celovito vsebinsko presojanje konsistentnosti razmerij med množico konstruktov. Da v ta po svoji naravi eksplorativen proces vnesemo potrebno znanstveno rigoroznost, bomo ključna

razmerja med posameznimi konstrukti opredelili ex ante na podlagi teorije, kar nam bo kasneje omogočilo bolj verodostojno interpretacijo rezultatov.

3.1 Opredelitev konsistentnih razmerij med računovodskim sistemom in uspešnostjo

Uporaba strateškega poslovnega računovodstva – uspešnost

Strateško poslovno računovodstvo je del informacijskega sistema organizacije, ki se ukvarja z zbiranjem, pripravo in posredovanjem informacij za potrebe razvijanja in spremljanja poslovne strategije ter sprejemanja strateških odločitev (Simmonds 1981, Bromwich 1990, Hoque 2001). Relevantne informacije pomagajo menedžerjem identificirati probleme in jih ustrezno rešiti ter planirati in kontrolirati (Gelinas idr. 1998). Kakovost odločitev je v veliki meri odvisna od razumevanja problema, zato naj bi »boljše« informacije pripomogle k sprejemanju boljših odločitev. Kot pravi Gupta (1987), bodo brez ustreznih informacij sprejete odločitve napačne ali prepozne, posledica pa zmanjšana uspešnost, Gelinas idr. (1998) pa celo trdijo, da je informacijski sistem ključni dejavnik uspešnosti organizacije. Prva propozicija konsistentnosti se zato glasi takole:

PK_{I,1}: Večja uspešnost je konsistentna z večjo uporabo strateškega poslovnega računovodstva.

Participacija računovodij v procesu strategije – uspešnost

V času vse večje turbulentnosti okolja je za uspeh podjetja ključno timsko delo, ki vključuje vse funkcije v podjetju (Bromwich 2000), tudi »strateške« računovodje (Oliver 1991, Bhimani in Kershtvarz 1999, Bromwich 2000, Nyamori idr. 2001). Računovodje v tem procesu lahko sodelujejo na različne načine. Palmer (1992) meni, da naj bi bili ključni člen pri ovrednotenju različnih strateških alternativ. Coad (1996) pravi, da naj bi bili najprimernejši za povezovalca med različnimi funkcijami in ravnmi menedžmenta v podjetju. Brothers in Roozen (1999) pa trdita, da centraliziranje zbiranja vseh informacij v okviru oddelka strateškega računovodstva poveča natančnost in hitrost njihovega posredovanja. Stalno razvijanje razmerja medsebojnega sodelovanja v organizaciji naj bi izboljšalo kakovost sprejetih odločitev (Oliver 1991), kar posledično pozitivno vpliva na uspešnost (Wooldridge in Floyd 1990, Bromwich 2000).

PK_{I,2}: Večja uspešnost je konsistentna z večjo participacijo računovodij v procesu strategije.

Participacija računovodij v procesu strategije – uporaba strateškega poslovnega računovodstva

V okviru te točke velja opredeliti tudi povezavo med obema računovodskima konstrukta. Pogosto se navaja, da je sodelovanje računovodij v procesu strategije povezano z njihovo sposobnostjo razvijanja novih sposobnosti in tehnik, usmerjenih na trg in v prihodnost (Coad 1996, Nyamori idr. 2001). Ker participacija računovodij v procesu odločanja od njih zahteva, da v tem procesu dodajo neko vrednost (Oliver 1991), lahko pričakujemo, da so bolj

motivirani za razvoj in uporabo sodobnih, strateško orientiranih računovodskih tehnik računovodje v tistih podjetjih, v katerih je njihova participacija v procesu odločanja večja.

PK_{I,3}: Večja uporaba strateškega poslovnega računovodstva je konsistentna z večjo participacijo računovodij v procesu strategije.

3.2 Opredelitev konsistentnih razmerij med kontingenčnimi dejavniki in računovodskim sistemom

Strategija po tipologiji raziskovalec/branilec

Tipologija raziskovalec/branilec opredeljuje način konkuriranja podjetja. Miles in Snow (1978) sta identificirala tri idealne organizacijske strategije (raziskovalec, analitik, branilec), medtem ko četrti tip (reaktor) ne more biti dolgoročno vzdržna strategija. Čeprav sta avtorja opisala analitika kot unikaten hibrid značilnosti raziskovalca in branilca, obstaja kar nekaj dokazov, da opisi strategij predstavljajo interval, na katerem analitiki predstavljajo središčno točko (Smith idr. 1989, Shortell in Zajac 1990, Anderson in Lanen 1999). Raziskovalci so tip podjetja, ki se ukvarjajo s prihodnostjo in spremljanjem priložnosti iz okolja, branilci pa z branjenjem obstoječega položaja in povečevanjem učinkovitosti. Usmerjenost v zunanje okolje in prihodnost je tudi osnovna značilnost strateškega poslovnega računovodstva, zato lahko pričakujemo, da raziskovalci bolj poudarjajo strateške informacije kot branilci (Guilding 1999).

PK_{II,1}: Večja uporaba strateškega poslovnega računovodstva je bolj konsistentna s strategijo raziskovalec.

Strategija podjetja naj bi že po definiciji vplivala tudi na participacijo računovodij v procesu strategije (Wooldridge in Floyd 1990). Definicije procesa strateškega menedžmenta običajno vključujejo v prihodnost in zunanje okolje usmerjene aktivnosti (Hunger in Wheelen 1995), ki zahtevajo široko razpravo različnih funkcijskih področij (Pučko 1999). Povečevanja učinkovitosti te iste definicije ne vključujejo, saj naj bi bil po Porterjevem mnenju (1996) to bolj operativen problem, predvsem v pristojnosti proizvodjalne funkcije (Pučko 1999), zato pričakujemo, da je participacija računovodij v procesu strategije večja v raziskovalnih podjetjih kot pri branilcih.

PK_{II,2}: Večja participacija računovodij v procesu strategije je bolj konsistentna s strategijo raziskovalec.

Strategija po tipologiji načrtovana/spontana

Tipologija načrtovana/spontana strategija pravi, da je strategija smiselna in razpoznaven vzorec obnašanja podjetja v času, ki je lahko, ali pa tudi ne, posledica formalnega planiranja (Mintzberg 1987a). V prvem primeru govorimo o načrtovani, v drugem pa o spontani (oziroma porajajoči se) strategiji. V realnosti so povsem načrtovane in povsem spontane strategije redke, ampak jih je večina nekje med obema skrajnostima (Mintzberg 1987b, Mintzberg idr. 1995). Načrtovana strategija je vnaprej premišljen in strukturiran proces, medtem ko velja obratno za spontano strategijo.

Načrtovan proces strateškega menedžmenta vključuje stalno razpravo o strategiji, pri čemer so na vseh stopnjah ključne informacije širokega obsega (Gelinias idr. 1998). Pričakujemo lahko torej, da se zavestna strateška orientiranost izraža v večji uporabi strateškega poslovnega računovodstva.

PK_{11.3}: Večja uporaba strateškega poslovnega računovodstva je bolj konsistentna z načrtovano strategijo.

S podobno argumentacijo bi lahko opredelili tudi vpliv strategije na participacijo računovodij v procesu strategije. Načrtovan proces strateškega menedžmenta vključuje stalno razpravo o strategiji, pri čemer je za njeno učinkovitost pomembno sodelovanje vseh funkcijskih področij (Bromwich 2000). Pričakujemo lahko torej, da se zavestna strateška orientiranost izraža v večji participaciji računovodij v procesu strategije.

PK_{11.4}: Večja participacija računovodij v procesu strategije je bolj konsistentna z načrtovano strategijo.

Tržna orientiranost

Tržna orientiranost je definirana kot koncept planiranja in koordinacije vseh aktivnosti v smeri primarnega cilja zadovoljitve kupčevih potreb (Jaworski in Kohli 1993, Walker idr. 1998). Podjetje je tržno orientirano takrat, kadar je njegova kultura sistematično in popolnoma osredotočena na stalno ustvarjanje superiorne vrednosti za kupce in s tem konkurenčne prednosti (Narver in Slater 1990). Narver in Slater koncept tržne orientiranosti opišeta s tremi komponentami in dvema odločitvenima kriterijema. Tri komponente so orientiranost na kupce, orientiranost na konkurenco in medfunkcijska koordinacija, odločitvena kriterija pa osredotočenost na dolgi rok in dobičkovni motiv. Govor je torej o zelo podobnih kategorijah kot pri strateškem poslovnem računovodstvu, zato pričakujemo, da je večja tržna orientiranost konsistentna z večjo uporabo strateškega poslovnega računovodstva.

PK_{11.5}: Večja uporaba strateškega poslovnega računovodstva je konsistentna z večjo tržno orientiranostjo.

Velikost podjetja

Skorajda splošno sprejeto dejstvo je, da na specializiranost in razvitost računovodskega sistema vpliva velikost podjetja. Rast podjetja poveča kompleksnost organizacije, oteži kontrolo in komunikacijo, zato je potreben razvoj bolj zapletenih sistemov kontrole in priprave ter posredovanja informacij (Hoque in James 2000). Obstaja pa tudi pozitivna stran velikosti. Hkrati s povečanimi potrebami po informacijah se namreč zmanjšajo tudi relativni stroški njihovega procesiranja (Johnson in Kaplan 1987, Guilding 1999, Mia in Clarke 1999). Pozitiven vpliv velikosti na razvitost računovodskih sistemov so potrdile tudi mnoge empirične študije (Libby in Waterhouse 1996, Guilding 1999, Hoque in James 2000).

PK_{11.6}: Večja uporaba strateškega poslovnega računovodstva je konsistentna z večjimi podjetji.

4 Raziskovalna metodologija

4.1 Izбира vzorca in razvoj vprašalnika

Podatke za empirično testiranje raziskovalnega modela smo zbrali s pomočjo vprašalnika, ki je bil poslan v velika slovenska podjetja. Velikost smo vzeli kot indikator, da ima podjetje formalni in računalniško podprt računovodski sistem, ki je sposoben pripravljati strateško orientirane računovodske informacije (Mia in Clarke 1999). Pri izbiri podjetij za vzorec smo izhajali iz baze 500 največjih slovenskih podjetij po prihodkih za leto 2002, ki jo je pripravilo Podatkovno analitično središče Ekonomske Fakultete v Ljubljani (PASEF). Bazo smo nato nekoliko prečistili, saj smo izločili vsa podjetja, ki imajo manj kot 100 zaposlenih, ter podjetja, za katera nismo mogli pridobiti kontaktnih podatkov. V končnem vzorcu je tako ostalo 388 podjetij.

Glede na potencialno slab odziv naslovnikov, ki bi lahko nastal kot posledica dolgega in zapletenega vprašalnika (Chenhall in Langfield-Smith 1998), smo veliko pozornost namenili vizualni podobi vprašalnika in njegovi dolžini. Ključni poudarek v vprašalniku je bil dan uporabi različnih tehnik iz okvira strateškega poslovnega računovodstva. Ker večina tehnik v slovenščini nima splošno sprejetih ustreznih imen, jih je bilo treba v vprašalniku definirati. Da pa definicije ne bi zavzele preveč dragocenega prostora na vprašalniku, smo poleg vprašalnika pripravili tudi slovarček izrazov. V slovarčku smo navedli kratke opise tehnik in originalne angleške izraze zanje ter jih poslali anketiranim skupaj z vprašalnikom. Poslani slovarček so anketirani lahko obdržali. Skupaj z vprašalnikom (priloga 1) in slovarčkom (priloga 2) smo v pisemski ovojnici poslali še dopis, v katerem smo pojasnili namen raziskave, ter ovojnico, opremljeno z našim naslovom, s katero so vrnil izpolnjene vprašalnike.

Vprašalnike smo pošiljali jeseni 2003. Od 388 poslanih vprašalnikov smo prejeli 193 uporabnih vprašalnikov, kar predstavlja 49,7-odstotno stopnjo odzivnosti glede na vzorčni okvir. Prejete vprašalnike smo preučili tudi glede obsega in vzorca manjkajočih vrednosti. Gledano v celoti je delež manjkajočih vrednosti zelo nizek, saj znaša le 1,18 odstotka. Za vzorec manjkajočih vrednosti smo z veliko gotovostjo sklenili, da manjkajo popolnoma naključno, zato smo se z namenom ohraniti velikost vzorca lahko odločili za imputacijo manjkajočih vrednosti.

4.2 Merski instrumenti konstruktov

Uporaba strateškega poslovnega računovodstva

Uporabo strateškega poslovnega računovodstva smo operacionalizirali z uporabo strateško orientiranih računovodskih tehnik iz njegovega okvira. Za večino (16) od identificiranih 18 tehnik (gl. tabelo 1) povzemamo merska instrumenta, ki so ju v svojih študijah razvili Cravens in Guilding (2001) ter Guilding in McManus (2002). Za preostali dve tehniki (*spremljanje strateških negotovosti iz okolja podjetja* in *ovrednotenje investicijskih odločitev s finančnimi kazalniki*), ki še nista bili operacionalizirani v preteklih študijah, smo razvili lastni merjeni spremenljivki,

ki sta vsebinsko usklajeni s povzetimi. Anketirane smo tudi opozorili, da imajo v primeru morebitnih nejasnosti priložen slovarček s kratkim opisom in angleškim imenom posameznih tehnik, s katerim si lahko pomagajo pri odgovoru (gl. prilogo 2). Uporaba strateškega poslovnega računovodstva (oziroma uporaba strateško orientiranih računovodskih tehnik iz njegovega okvira) je konstrukt, ki ga sestavlja pet dimenzij: (1) ugotavljanje stroškov, (2) računovodstvo konkurentov, (3) računovodstvo kupcev, (4) planiranje, kontrola in merjenje uspešnosti ter (5) ovrednotenje strateških odločitev.

Participacija računovodij v procesu strategije

Za merjenje participacije računovodij v procesu strategije uporabljamo merski instrument, ki sta ga prvotno razvila Wooldridge in Floyd (1990) za merjenje participacije srednjega menedžmenta v procesu strategije. Pri merjenju participacije so želeni razumljivi in procesno nevtralni instrumenti, zato sta se avtorja izogibala pojmov, kot sta razvijanje in uresničevanje strategije. Instrument je osredotočen na pet vidikov oziroma aktivnosti v okviru procesa strateškega menedžmenta (gl. prilogo 1).

Strategija raziskovalec/branilec

Za merjenje strategije po tipologiji raziskovalec/branilec uporabljamo instrument, ki sta ga razvila Shortell in Zajac (1990). Instrument je celovito merilo strategije, ki je ne kodiramo kot nominalno spremenljivko, ampak jo opredelimo z intervalom, na katerem sta skrajni strategiji čisti raziskovalec in čisti branilec. Od anketiranih zahtevamo, da svoje podjetje uvrstijo nekam na interval, zasidran z lestvico od 1 do 7. Oznaka 1 na intervalu predstavlja opis čistega branilca, oznaka 4 opis analitika in oznaka 7 opis čistega raziskovalca (gl. prilogo 1).

Strategija načrtovana/spontana

Ker ta tipologija strategije še ni bila merjena v nobeni poznani empirični študiji, smo razvili lasten instrument. Pri razvoju instrumenta smo izhajali iz originalnega Mintzbergovega (1987a) besedila in uporabljali izraze, s katerimi je on definiral načrtovano in porajajočo se (spontano) strategijo. Podobno kot pri tipologiji raziskovalec/branilec tudi tukaj strategijo opredelimo z intervalom, na katerem sta skrajni vrednosti popolnoma načrtovana in popolnoma spontana (porajajoča se) strategija. Za merjenje načrtovanosti/spontanosti strategije smo anketiranim navedli tri trditve: »(1) V našem podjetju tisti, ki sprejemanje strateške odločitve, običajno pred pomembnimi dejanji vse dobro premislijo. (2) V našem podjetju so strateški načrti redko realizirani tako, kot so bili zamišljeni. (3) V našem podjetju se strateške aktivnosti običajno razvijejo spontano, brez vnaprejšnjega premišljevanja.« K vsaki trditvi smo postavili tudi sedemstopenjsko mersko lestvico in od anketiranih zahtevali, da označijo svoje strinjanje z navedenimi trditvami. Oznaka 1 na lestvici pomeni sploh se ne strinjam, oznaka 7 pa popolnoma se strinjam.

Tržna orientiranost

Tržno orientiranost merimo z instrumentom, ki sta ga razvila Guilding in McManus (2002). Instrument vsebuje

štiri merjene spremenljivke, ki kažejo odnos podjetij do zadovoljevanja potreb svojih kupcev (gl. prilogo 1).

Velikost podjetja

Velikost podjetja smo merili s celotnimi prihodki v letu 2002. Zaradi nenormalnosti porazdelitve tega kazalca smo konsistentno s predhodnimi študijami (Libby in Waterhouse 1996, Hoque in James 2000) spremenljivko, preden smo jo uporabili v nadaljnjih analizah, transformirali z desetiškim logaritmiranjem.

Uspešnost

Za merjenje uspešnosti smo uporabili dopolnjen instrument, ki sta ga prvotno razvila Hoque in James (2000). Originalen instrument primerja uspešnost relativno glede na konkurente, pri čemer se osredotoča na pet vidikov uspešnosti: donosnost sredstev, delež dobička v prihodkih, izraba zmogljivosti, zadovoljstvo kupcev in kakovost proizvodov. V naši študiji smo dodali še dva vidika uspešnosti, to sta razvoj novih proizvodov in tržni delež. Uspešnost so ocenjevali anketiranci sami, in sicer smo jih za vsak vidik posebej vprašali, kako so v zadnjih treh letih poslovali glede na konkurenco (gl. prilogo 1). Uspešnost je dvodimenzionalen konstrukt, ki ga sestavljata finančna in nefinančna uspešnost.

4.3 Analiza podatkov

Za razliko od vseh drugih statističnih metod, pri katerih se ocene parametrov skušajo posplošiti na populacijo, gre pri razvrščanju v skupine zgolj za preučevanje strukturne značilnosti niza opazovanih enot. Iz tega sledi, da predpostavke normalnosti, linearnosti in homoskedastičnosti niso pomembne, je pa zelo pomembna predpostavka multikolinearnosti (Hair idr. 1998). Ker je vsaka spremenljivka v procesu razvrščanja utežena enako, imajo večjo težo pri razvrščanju tisti konstrukti, ki so merjeni z več kazalci. V primeru multikolinearnosti med spremenljivkami je zato še najboljša rešitev upoštevati enako število indikatorjev za vsak konstrukt (Hair idr. 1998). Ključno vprašanje pri razvrščanju je torej izbira spremenljivk oziroma značilnosti podjetij, ki služijo kot osnova za razvrščanje.

Med konstrukti v raziskovalnem modelu sta dva večdimenzionalna (uporaba strateškega poslovnega računovodstva in uspešnost). Ker želimo uporabo strateškega poslovnega računovodstva in uspešnost preučiti na ravni posameznih dimenzij, to pomeni 5 + 2 sestavljeni spremenljivki, ki smo jih izračunali kot povprečne vrednosti originalnih kazalcev (Bagozzi 1998). Preostali konstrukti nas ne zanimajo podrobneje kot na ravni celotnega konstrukta, kar pomeni, da bi lahko vsakega izmed njih povzeli s po eno sestavljeno spremenljivko (to bi bilo dodatnih 5 sestavljenih spremenljivk, skupaj torej 12). Tak pristop pa bi lahko bil problematičen zaradi dejstva, da so dimenzije strateškega poslovnega računovodstva medsebojno relativno močno korelirane (multikolinearnost), zato bi te spremenljivke zaradi svojega števila (5 od 12) imele preveliko težo pri razvrščanju. Problem smo poskušali ublažiti na naslednji način. Da je število indikatorjev na konstrukt vsaj približno enako, v proces razvrščanja za

enodimenzionalne konstrukte (kontingenčne dejavnike in participacijo računovodij v procesu strategije) vstopajo vsi originalni indikatorji. Število spremenljivk, ki vstopajo v proces razvrščanja, je tako 20 (pri konstruktu participacija smo zaradi izredno močne korelacije med četrtem in petim indikatorjem izločili četrty indikator).

Pred razvrščanjem podjetij v skupine smo predpostavljeno teoretično dimenzionalnost obeh večdimenzionalnih konstruktov tudi empirično testirali (več o tem gl. Čadež 2005). Rezultati eksplorativne in potrjevalne faktorske analize so potrdili predpostavljeno večdimenzionalnost konstruktov uporaba strateškega poslovnega računovodstva in uspešnost. Uporaba strateškega poslovnega računovodstva je konstrukt, sestavljen iz petih dimenzij: (1) ugotavljanje stroškov, (2) računovodstvo konkurentov, (3) računovodstvo kupcev, (4) planiranje, kontrola in merjenje uspešnosti ter (5) ovrednotenje strateških odločitev. Uspešnost je dvodimenzionalni konstrukt, sestavljen iz finančne in nefinančne uspešnosti.

5 Rezultati

Za iskanje skupin oziroma naravnih struktur med enotami na osnovi multivariantnega profila je na voljo vrsta različnih metod razvrščanja v skupine (Ferligoj 1989, Hair idr. 1998). Za razvrščanje smo najprej uporabili hierarhično Wardovo metodo, ki temelji na zaporednem združevanju dveh skupin v novo skupino, dokler ne dobimo ene same skupine (Ferligoj

1989). Spremenljivke smo pred razvrščanjem standardizirali, kar je priporočljivo tudi v primeru, da so vse merjene z isto mersko lestvico, a se povprečne vrednosti spremenljivk razlikujejo. Za izračun podobnosti oziroma različnosti med enotami smo uporabili evklidsko razdaljo. Drevo združevanja (dendrogram) je pokazalo, da bi lahko enote razdelili v šest med seboj različnih skupin. Postopek razvrščanja smo nato nadaljevali z nehierarhično metodo voditeljev. Rezultate razvrščanja v skupine s pomočjo metode voditeljev prikazujemo v tabeli 2, kjer so skupine podjetij razvrščene od najbolj do najmanj uspešnih.

Rezultati razvrstitve v skupine kažejo, da so relativno uspešne tri skupine podjetij, četrta je blizu povprečja za celotni vzorec, dve skupini pa sta izrazito podpovprečno uspešni (gl. zadnji dve vrstici v tabeli).

Najuspešnejšo skupino 1 bi lahko opisali takole. Gre za največja podjetja, ki so izrazito raziskovalna, nadpovprečno načrtujejo svoje strateške aktivnosti in so zelo tržno orientirana. V tej skupini podjetij sta participacija računovodij v procesu strategije in uporaba tehnik strateškega poslovnega računovodstva izrazito nadpovprečni. Gledano v celoti bi lahko rekli, da so ta podjetja idealna. Razmerja med spremenljivkami v tej skupini so namreč zelo konsistentna, kar velja znotraj konstruktov in tudi med konstrukti. Ta skupina podjetij ima računovodski sistem praktično idealno usklajen s kontingenčnimi dejavniki.

Tabela 2: Primerjava povprečnih vrednosti spremenljivk po skupinah podjetij (spremenljivke so standardizirane)

	Skupina 1		Skupina 2		Skupina 3		Skupina 4		Skupina 5		Skupina 6	
N	44		10		35		53		38		13	
S-rb	0,720	++	-0,153	-	0,271	+	0,031		-0,491	--	-1,738	---
S-ns1	0,715	++	-1,807	---	0,402	+	0,217	+	-0,643	--	-1,118	---
S-ns2	0,420	+	-0,703	--	0,579	++	-0,152	-	-0,428	-	-0,569	--
S-ns3	0,533	++	-1,867	---	0,535	++	-0,107	-	-0,055		-1,210	---
To1	0,717	++	0,705	++	0,586	++	-0,416	-	-0,505	--	-1,377	---
To2	0,928	++	0,706	++	0,401	+	-0,208	-	-0,810	--	-1,550	---
To3	0,874	++	0,289	+	0,434	+	-0,116	-	-0,676	--	-1,900	---
To4	0,759	++	0,639	++	0,411	+	-0,100	-	-0,511	--	-2,267	---
Vel	0,525	++	-0,353	-	-0,208	-	-0,168	-	-0,076		-0,038	
Par1	0,823	++	0,202	+	-0,827	--	0,553	++	-0,520	--	-1,450	---
Par2	0,660	++	-0,277	-	-0,704	--	0,606	++	-0,467	--	-1,230	---
Par3	0,656	++	-0,079		-0,713	--	0,508	++	-0,429	-	-1,055	---
Par5	0,797	++	0,138	+	-0,715	--	0,497	++	-0,660	--	-0,977	--
SPR-u.s.	0,730	++	0,166	+	-0,110	-	0,021		-0,511	--	-0,892	--
SPR-r.ko.	0,587	++	-0,394	-	-0,085		0,212	+	-0,426	-	-1,073	---
SPR-r.ku.	0,600	++	-0,102	-	-0,129	-	0,240	+	-0,584	--	-0,881	--
SPR-p.&k.	0,716	++	-0,231	-	-0,081		0,279	+	-0,587	--	-1,450	---
SPR-o.s.o.	0,642	++	-0,209	-	0,212	+	0,127	+	-0,618	--	-1,296	---
USP-f.u.	0,480	+	0,315	+	0,246	+	0,038		-0,623	--	-0,865	--
USP-nf.u.	0,915	++	0,685	++	0,271	+	-0,229	-	-0,735	--	-1,499	---

Legenda: S-rb (strategija po tipologiji raziskovalec/branilec), S-ns (strategija po tipologiji načrtovana/spontana), To (tržna orientiranost), Vel (velikost), Par (participacija računovodij v procesu strategije), SPR (uporaba strateškega poslovnega računovodstva), USP (uspešnost).

+++ = > 1 stand. odklon nad povprečjem - = 0,1–0,5 stand. odklon pod povprečjem

++ = 0,5–1 stand. odklon nad povprečjem -- = 0,5–1 stand. odklon pod povprečjem

+ = 0,1–0,5 stand. odklon nad povprečjem --- = > 1 stand. odklon pod povprečjem

Vir: Raziskava o uporabi strateškega poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih (2003).

Po uspešnosti v povprečju ne zaostaja dosti številčno majhna skupina 2. Gre za skupino najmanjših podjetij, katerih strategija je po prvi tipologiji blizu tipičnega analitika in je praktično popolnoma spontana, tržna orientiranost pa izrazito nadpovprečna. Vse našteto je precej konsistentno. To so verjetno podjetja, ki zadovoljujejo posamezne tržne niše, obenem pa stalno spremljajo dogajanje na celotnem trgu in prilagajajo ponudbo svojim kupcem. Če je konsistentnost med kontingenčnimi dejavniki velika, to v nekoliko manjši meri velja za računovodski sistem. Participacija računovodij v procesu strategije je gledano v celoti sicer nekako nevtralna, a po posameznih aktivnostih niha, uporaba strateškega poslovnega računovodstva pa je gledano v celoti podpovprečna (z izjemo uporabe tehnik za ugotavljanje stroškov). Izhajajoč iz opredeljenih konsistentnih razmerij je računovodski sistem gledano v celoti dokaj dobro usklajen s kontingenčnimi dejavniki. Največja nekonsistentnost je negativna povezava med tržno orientiranostjo in uporabo strateškega poslovnega računovodstva, vendar je uspešnost kljub temu zelo dobra.

Prav tako nadpovprečno uspešna je še skupina 3. To so podpovprečno velika podjetja, ki so raziskovalna, njihove strateške aktivnosti so načrtovane, tržna orientiranost pa nadpovprečna. Če odmislimo velikost, je ta skupina podjetij zelo podobna podjetjem v skupini 1. Kljub podobnim značilnostim se skupini močno razlikujeta z vidika računovodskega sistema. Za razliko od skupine 1 je namreč participacija računovodij v procesu strategije izrazito podpovprečna, nekoliko podpovprečna pa je tudi uporaba strateškega poslovnega računovodstva (z izjemo uporabe tehnik za ovrednotenje strateških odločitev). Lahko bi torej rekli, da je v skupini 3 računovodski sistem relativno neusklajen s kontingenčnimi dejavniki, kar se posledično izraža v nižji uspešnosti skupine 3 relativno na skupino 1.

Najštevilčnejša skupina 4 je z vidika finančne uspešnosti nevtralna, podpovprečno uspešna pa je z vidika nefinančne uspešnosti. V tej skupini so manjša podjetja, v povprečju analitiki, ki nekoliko nadpovprečno razmišljajo o strateških aktivnostih, a se te očitno podpovprečno uspešno uresničujejo. Tržna orientiranost teh podjetij je podpovprečna. Lahko bi rekli, da gre za pasivno skupino podjetij, ki poslujejo brez pretirano jasnih usmeritev, kar je do določene mere konsistentno. Zanimiva so ta podjetja z vidika računovodskega sistema. Participacija računovodij v procesu strategije je namreč izrazito nadpovprečna, prav tako nadpovprečna je tudi uporaba strateškega poslovnega računovodstva. Čeprav naj bi oboje samo po sebi pozitivno vplivalo na uspešnost, se relativna neusklajenost računovodskega sistema s kontingenčnimi dejavniki očitno izraža v nekoliko podpovprečni uspešnosti.

Ostaneta nam še dve skupini najmanj uspešnih podjetij, ki sta si dokaj podobni. Gre za povprečno velika podjetja, ki v obeh skupinah predvsem branijo obstoječi položaj, strateške aktivnosti se porajajo spontano in tržna orientiranost je izrazito podpovprečna. Edina razlika med obema skupinama je pravzaprav ta, da vse našteto velja za skupino 6 še bolj izrazito kot za skupino 5, kar se odraža tudi v izrazito

podpovprečni uspešnosti skupine 6. Vse navedeno nas navaja k sklepu, da so podjetja v teh dveh skupinah popolnoma neambiciozna, lahko bi celo rekli, da predstavljajo preostanke socialističnega gospodarjenja (v šesti skupini so res v glavnem podjetja iz »javnega sektorja«). Konsistentnost med kontingenčnimi dejavniki je precej nizka. Za strategijo branilec je namreč ključna visoka tržna orientiranost (Slater in Narver 1994), ki je v obeh skupinah izrazito podpovprečna. Zelo podobni sta si skupini tudi glede na računovodski sistem, saj sta v obeh skupinah participacija in uporaba strateškega poslovnega računovodstva močno podpovprečni, kar zopet še posebej izrazito velja za skupino 6. Čeprav računovodski sistem glede na opredeljene hipoteze ni nekonsistenten s kontingenčnimi dejavniki, se popolna apatija teh podjetij ob popolni odsotnosti relevantnih informacij ne more izražati drugače kot v neuspešnosti.

Za najbolj uspešno skupino 1 velja, da imajo podjetja strateški računovodski sistem najbolj razvit in hkrati skoraj idealno usklajenega s kontingenčnimi dejavniki. V skupini 2 imajo podjetja strateški računovodski sistem relativno slabo razvit, vendar dokaj dobro usklajenega s kontingenčnimi dejavniki. Skupina 3 je zgolj po kontingenčnih dejavnikih zelo podobna skupini 1, vendar imajo podjetja iz te skupine precej slabše razvit računovodski sistem. Ker je to neusklajeno s kontingenčnimi dejavniki, je posledica nižja uspešnost od prve skupine. Podjetja iz skupine 4 imajo relativno dobro razvit strateški računovodski sistem, vendar je ta neusklajen s kontingenčnimi dejavniki. Če se vrstni red prvih štirih skupin sklada z osnovno propozicijo kontingenčne teorije, tega ne moremo trditi za najmanj uspešni skupini 5 in 6. V teh dveh skupinah so kontingenčni dejavniki med sabo sicer dokaj neusklajeni, vendar je njihov nerazvit računovodski sistem konsistenten s kontingenčnimi dejavniki. Kombinacija popolne (strateške) apatije in odsotnosti relevantnih informacij v teh dveh skupinah je torej konsistentna, vendar se žal njun skupni učinek ne more odražati drugače kot v neuspešnosti.

Na podlagi razvrstitve podjetij v skupine lahko sklenemo, da rezultati potrjujejo veljavnost računovodske kontingenčne teorije. Rezultati nedvomno kažejo, da univerzalni pristop k oblikovanju sistema strateškega poslovnega računovodstva ni veljaven. Tako participacija računovodij v procesu strategije kot uporaba sodobnih računovodskih tehnik namreč nista avtomatično povezani z večjo uspešnostjo, ampak mora biti računovodski sistem usklajen tudi s kontingenčnimi dejavniki (v primeru veljavnosti univerzalne teorije bi morala biti podjetja iz skupine 4 precej bolj uspešna, podjetja iz skupine 2 pa precej manj uspešna, kot so). Univerzalna teorija pa očitno velja za tržno orientiranost, saj je nadpovprečna tržna orientiranost značilna za vse tri relativno uspešne skupine podjetij.

6 Sklep

Večina literature o strateškem poslovnem računovodstvu je še vedno na konceptualni ravni, z le nekaj empiričnimi raziskavami. Področje je slabo definirano in nima splošno sprejetega teoretičnega okvira, kar lahko pripišemo zgodnji stopnji razvoja. Obrisi takega okvira sicer postajajo

vse bolj jasni, a potrebnih bo še veliko raziskav in eksperimentov, zato je področje z raziskovalnega vidika zelo zanimivo (Tomkins in Carr 1996).

Vsebinsko okvir strateškega poslovnega računovodstva opredelimo z dvema konceptoma: z uporabo strateško orientiranih računovodskih tehnik in participacijo računovodij v procesu strategije. Osrednji koncept naše študije predstavlja uporaba strateškega poslovnega računovodstva (oziroma uporaba strateško orientiranih računovodskih tehnik iz njegovega okvira), ki ga sestavlja pet dimenzij oziroma skupin računovodskih tehnik: (1) ugotavljanje stroškov, (2) računovodstvo konkurentov, (3) računovodstvo kupcev, (4) planiranje, kontrola in merjenje uspešnosti ter (5) ovrednotenje strateških odločitev.

Pri preučevanju vloge računovodskega sistema pri doseganju uspešnosti se študija naslanja na kontingenčni pristop. Po tej teoriji univerzalno optimalen računovodski sistem ne obstaja, ampak mora biti prilagojen specifičnim okoliščinam podjetja. Izhajajoč iz te propozicije smo identificirali štiri kontingenčne dejavnike, ki potencialno kažejo kontingenčno razmerje s sistemom strateškega poslovnega računovodstva: (1) strateški tip podjetja (raziskovalec/branilec), (2) načrtovanost (premišljenost) strateških aktivnosti v podjetju, (3) tržna orientiranost in (4) velikost podjetja.

Pri testiranju veljavnosti osnovne propozicije kontingenčne teorije smo v naši študiji uporabili sistemski pristop, ki ga ocenjujemo s pomočjo multivariantne statistične tehnike razvrščanja v skupine. Za razliko od vseh drugih statističnih metod, kjer se ocene parametrov skušajo posplošiti na populacijo, gre pri razvrščanju v skupine zgolj za preučevanje strukturne značilnosti niza opazovanih enot. S tehniko poiščemo skupine podjetij, ki so si podobne glede na preučevane kontingenčne dejavnike in organiziranost računovodskega sistema, ter ugotavljamo, katere kombinacije kontingenčnih dejavnikov in računovodskega sistema so uspešne.

Rezultati razvrščanja v skupine kažejo, da je kontingenčna teorija strateškega poslovnega računovodstva veljavna, nikakor pa ne univerzalna teorija. Tako participacija računovodij v procesu strategije kot uporaba sodobnih računovodskih tehnik namreč nista avtomatično povezani z večjo uspešnostjo, ampak mora biti računovodski sistem usklajen tudi s kontingenčnimi dejavniki. Univerzalna teorija pa očitno velja za tržno orientiranost, kar potrjuje trditev Slaterja in Narverja (1994, 54), da »biti tržno orientiran nikoli ne more biti negativno«.

Opravljen študija se dotika mnogih vprašanj, ki niso bila odprta v še nobeni poznani študiji. Raziskave o vlogi računovodskih sistemov pri doseganju uspešnosti so najpogostejše kritizirane zaradi pomanjkanja močne teorije za pojasnjevanje opazovanj in singularnega pristopa k preučevanju povezav med spremenljivkami (Moore in Chenhall 1993, Fisher 1995, Chenhall in Langfield-Smith 1998). V našem delu smo se soočili z obema pomanjkljivostima, s čimer smo znatno prispevali k povečanju omejene

količine znanja o tej problematiki. Ob velikem pomanjkanju empiričnih študij naša študija predstavlja dobro osnovo za razlago in razumevanje organiziranosti strateških računovodskih sistemov in njihovih vplivov na uspešnost in tako pomembno vpliva na razvoj kontingenčne računovodske teorije.

Študija ima seveda tudi določene omejitve. Čeprav naš raziskovalni model glede na pretekle študije vsebuje relativno veliko spremenljivk, še zdaleč nismo zajeli vseh dejavnikov, relevantnih za oblikovanje sistema strateškega poslovnega računovodstva. Med kontingenčnimi dejavniki manjkajo, če jih naštejemo zgolj nekaj, organizacijska kultura, tehnologija, stil vodenja, organizacijska struktura. Prav tako nepopolna je opredelitev računovodskega sistema. V naši študiji smo se osredotočili na uporabo računovodskih tehnik, ki kažejo strateško orientiranost, in na participacijo računovodij v procesu strategije. Računovodski sistem pa vključuje še vrsto drugih komponent oziroma konceptov, ki jih tukaj nismo preučevali. V prihodnosti zato lahko pričakujemo še bolj kompleksne raziskave, ki bodo zajele še več kontingenčnih dejavnikov in elementov računovodskega sistema.

Izrazit primanjkljaj v okviru kontingenčne teorije predstavlja tudi pomanjkanje študij poslovnih primerov in longitudinalnih analiz. Empirične študije na osnovi vprašalnikov že zaradi svoje narave poenostavitve lahko zajamejo le omejen kontekst (okoliščine) organizacije, ne morejo pa zajeti širših socialnih, političnih, ekonomskih in institucionalnih vidikov (Hoque 2001). Poleg tega kontingenčna teorija temelji na vzročno-posledičnih povezavah med spremenljivkami, pri katerih je ključna tudi časovna dimenzija. Ker je oboje v vprašalniku praktično nemogoče zajeti, bo že zaradi globljega vpogleda v problematiko potrebnih veliko več študij poslovnih primerov in longitudinalnih analiz (Fisher 1995). Šele te bodo omogočile bolj natančno analizo medsebojnih razmerij med spremenljivkami in preučitev procesov, ki jih zahteva vzpostavitev učinkovitega računovodskega sistema.

Literatura

1. Anderson, Shannon W. in William N. Lanen (1999). Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, 24 (5–6): 379–412.
2. Bagozzi, Richard P. in Jeffrey R. Edwards (1998). A general approach for representing constructs in organizational research. *Organizational Research Methods* 1 (1): 45–187.
3. Bellis-Jones, Robin (1989). Customer profitability analysis. *Management Accounting* 63 (2): 26–28.
4. Belohlav, James A. (1993). Quality, strategy and competitiveness. *California Management Review* 35 (3): 55–67.
5. Bhimani, Al in Michael Bromwich (1992). Management accounting: evolution in progress. V: *Management Accounting Handbook*, ur. Colin Drury. Oxford: Butterworth-Heinemann.

6. Bhimani, Al in Mohammad Hadi Keshtvarz (1999). British management accountants: strategically oriented. *Journal of Cost Management* 13 (2): 25–31.
7. Bogel, Gyorgy in Anna Salamonne Huszty (1999). Transition to market economy as inflection point: can strategy help? *Business Horizons* 42 (4): 7–13.
8. Bromwich, Michael (1988). Managerial accounting definition and scope – from a managerial view. *Management Accounting* 66 (8): 26–27.
9. Bromwich, Michael (1990). The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society* 15 (2): 27–46.
10. Bromwich, Michael (1992). Strategic management accounting. V: *Management Accounting Handbook*, ur. Colin Drury. Oxford: Butterworth-Heinemann.
11. Bromwich, Michael (2000). Thoughts on management accounting and strategy. *Pacific Accounting Review* 11 (2): 41–48.
12. Brouthers, Keith D. in Frans A. Roozen (1999). Is it time to start thinking about strategic accounting? *Long Range Planning* 32 (3): 311–322.
13. Chenhall, Robert H. in K. Langfield-Smith (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society* 23 (3): 243–264.
14. Coad, Alan (1996). Smart work and hard work: Explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research* 7 (4): 387–408.
15. Cooper, Robin in Regine Slagmulder (1999): Develop profitable new products with target costing. *Sloan Management Review* 40 (4): 23–33.
16. Cravens, Karen S. in Chris Guilding (1999). Strategic brand valuation: a cross-functional perspective. *Business Horizons* 42 (4): 53–62.
17. Cravens, Karen S. in Chris Guilding (2001). An empirical study of the application of strategic management accounting techniques. *Advances in Management Accounting* 10: 95–124.
18. Czyzewski, Alan B. in Rita P. Hull (1991). Improving profitability with life cycle costing. *Journal of Cost Management* 5: 20–27.
19. Čadež, Simon (2002). Strategic management accounting: conceptual framework and empirical evidence from slovenian companies. *Economic and Business Review* 4 (2): 129–157.
20. Čadež, Simon (2005). *Kontingenčni pristop k oblikovanju sistema strateškega poslovnega računovodstva: empirična preverba v slovenskih podjetjih*. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
21. Dent, Jeremy F. (1996). Global competition: challenges for management accounting and control. *Management Accounting Research* 7 (2): 247–269.
22. Dixon, Rob (1998). Accounting for strategic management: a practical application. *Long Range Planning* 31 (2): 272–279.
23. Drazin, Robert in Andrew H. Van De Ven (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly* 30 (4): 514–540.
24. Elnathan, Dan, Lin Thomas W. in Mark S. Young (1996). Benchmarking and management accounting: a framework for research. *Journal of Management Accounting Research* 8: 37–54.
25. Ferligoj, Anuška (1989). *Razvrščanje v skupine. Metodološki zvezki 4*. Ljubljana: Fakulteta za sociologijo, politične vede in novinarstvo.
26. Fern, Richard H. in Manuel A. Tipgos (1988). Controllers as business strategists: a progress report. *Management Accounting* 69 (9): 25–29.
27. Fisher, Joseph (1995). Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature* 14: 24–53.
28. Foster, George in Mahendra Gupta (1994). Marketing, cost management and management accounting. *Journal of Management Accounting Research* 6: 43–77.
29. Gelinas, Ulric J., Sutton Steve G. in Allan E. Oram (1998). *Accounting information systems, fourth edition*. Cincinnati: South-Western College Publishing.
30. Gerdin, Jonas in Jan Greve (2004). Forms of contingency fit in management accounting research—a critical review. *Accounting, Organizations and Society* 29 (3–4): 303–326.
31. Guilding, Chris (1992). Should management accounting take up the brand valuation challenge? *Management Accounting* 70 (6): 44–46.
32. Guilding, Chris (1999). Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society* 24 (7): 583–595.
33. Guilding, Chris, Cravens Karen S. in Mike Tayles (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research* 11 (2): 113–135.
34. Guilding, Chris in Lisa McManus (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society* 27 (1): 45–59.
35. Gupta, Anil K. (1987). SBU strategies, corporate-SBU relations, and SBU effectiveness in strategy implementation. *Academy of Management Journal* 30 (3): 477–500.
36. Hair, Joseph F., Anderson Rolph E., Tatham Ronald L. in William C. Black (1998). *Multivariate data analysis, fifth edition*. Upper Saddle River: Prentice Hall.
37. Haldma, Toomas in Kertu Laats (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research* 13 (2): 379–400.
38. Hambrick, Donald D. (1980). Operationalizing the concept of business-level strategy in research. *Academy of Management Review* 5 (4): 567–575.
39. Heagy, Cynthia D. (1991). Determining optimal quality costs by considering cost of lost sales. *Journal of Cost Management* 5: 64–72.
40. Hergert, Michael in Deigan Morris (1989). Accounting data for value chain analysis. *Strategic Management Journal* 10 (2): 175–188.

41. Hope, Jeremy (1998). Customers: strategic, loyal and profitable. *Management Accounting* 76 (9): 22–23.
42. Hoque, Zahirul in Wendy James (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research* 12: 1–17.
43. Hoque, Zahirul (2001). *Strategic management accounting*. Oxford: Chandos Publishing.
44. Hunger, David J. in Thomas L. Wheelen (1996). *Strategic management, fifth edition*. Reading: Addison–Wesley Publishing.
45. Jaworski, Bernard J. in Ajay K. Kohli (1993). Market orientation: antecedents and consequences. *Journal of Marketing* 57 (3): 53–70.
46. Johnson, Thomas H. in Robert S. Kaplan (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
47. Jones, Lou (1988). Competitor cost analysis at Caterpillar. *Strategic Finance* 77 (4): 32–38.
48. Kaplan, Robert S. (1984). The evolution of management accounting. *The Accounting Review* 59 (3): 390–418.
49. Kaplan, Robert S. in David P. Norton (1992). The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review* 70 (1): 71–80.
50. Kaplan, Robert S. in David P. Norton (1996). *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.
51. Langfield–Smith, Kim (1997). Management control systems and strategy: a critical review. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2): 207–232.
52. Libby, Theresa in John H. Waterhouse (1996). Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research* 8: 137–150.
53. Mia, Lokman in Brian Clarke (1999). Market competition, management accounting systems and business unit performance. *Management Accounting Research* 10 (2): 137–158.
54. Miles, Raymond E. in Charles C. Snow (1978). *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw–Hill.
55. Mintzberg, Henry (1987a). The strategy concept I: five Ps for strategy. *California Management Review* 30 (1): 11–24.
56. Mintzberg, Henry (1987b). Crafting strategy. *Harvard Business Review* 65 (4): 66–75.
57. Mintzberg, Henry, Quinn James Brian in John Voyer (1995). *The strategy process*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice–Hall.
58. Monden, Yasuhiro in Kazuki Hamada (1991). Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies. *Journal of Management Accounting Research* 3: 16–34.
59. Moon, Philip in Ken Bates (1993). Core analysis in strategic performance appraisal. *Management Accounting Research* 4 (4): 139–152.
60. Moores, Ken in Robert H. Chenhall (1993). *Strategic management accounting: Australian cases*. Brisbane: John Wiley and sons.
61. Narver, John C. in Stanley F. Slater (1990). The effect of market orientation on business profitability. *Journal of Marketing* 54 (4): 20–35.
62. Nyamori, R. O., Perera M. H. B. in S. R. Lawrence (2001). The concept of strategic change and implications for management accounting research. *Journal of Accounting Literature* 20: 62–83.
63. Oliver, Lianabel (1991). Accountants as business partners. *Management Accounting* 72 (12): 40–42.
64. Palmer, Richard J. (1992). Strategic goals and objectives and the design of strategic management accounting systems. *Advances in Management Accounting* 1: 179–204.
65. Porter, Michael E. (1996). What is strategy? *Harvard Business Review* 74 (6): 61–78.
66. Pučko, Danijel (1999). *Strateško upravljanje, 2. izdaja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
67. Rangone, Andrea (1997). Linking organizational effectiveness, key success factors and performance measures: an analytical framework. *Management Accounting Research* 8 (8): 207–219.
68. Rickwood, C. P., Coates J. B. in R. J. Stacey (1990). Stapylton: strategic management accounting to gain competitive advantage. *Management Accounting Research* 1 (1): 37–49.
69. Roslender, Robin (1995). Accounting for strategic positioning: responding to the crisis in management accounting. *British Journal of Management* 6 (1): 45–57.
70. Roslender, Robin, Hart Susan in Joydip Ghosh (1998). Strategic management accounting: refocusing the agenda. *Management Accounting* 76 (11): 44–46.
71. Roslender, Robin in Susan Hart (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research* 14 (3): 255–279.
72. Shank, John K. in Vijay Govindarajan (1988). Making strategy explicit in cost analysis: a case study. *Sloan Management Review* 29 (3): 19–30.
73. Shank, John K. in Vijay Govindarajan (1992). Strategic cost management: the value chain perspective. *Journal of Management Accounting Research* 4: 179–197.
74. Shank, John K. in Vijay Govindarajan (1993). *Strategic cost management*. New York: The Free Press.
75. Shank, John K. (1996). Analysing technology investment – from NPV to strategic cost management (SCM). *Management Accounting Research* 7 (2): 185–197.
76. Shapiro, Benson P., Rangan Kasturi V., Moriarty Rowland T. in Elliot B. Ross (1987). Manage customers for profits (not just sales). *Harvard Business Review* 65 (5): 101–108.
77. Shortell, Stephen M. in Edward J. Zajac (1990). Perceptual and archival measures of Miles and Snow's strategic types: a comprehensive assessment of reliability and validity. *Academy of Management Journal* 33 (4): 817–832.
78. Simmonds, Kenneth (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting* 59 (4): 26–29.
79. Simmonds, Kenneth (1982). Strategic management accounting for pricing: a case example. *Accounting and Business Research* 47: 206–214.

80. Simmonds, Kenneth (1986). The accounting assessment of competitive position. *European Journal of Marketing* 20 (1): 16–32.
81. Simons, Robert (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society* 12 (4): 357–374.
82. Simons, Robert (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15 (1–2): 127–143.
83. Slater, Stanley F. in John C. Narver (1994). Market orientation, customer value, and superior performance. *Business Horizons* 37 (2): 22–28.
84. Smith, Ken G., Guthrie James P. in Ming-Jer Chen (1989). Strategy, size and performance. *Organization Studies* 10 (1): 63–81.
85. Tomkins, Cyril in Chris Carr (1996). Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of strategic management accounting. *Management Accounting Research* 7 (2): 271–280.
86. Walker, Orville C., Boyd Harper W. in Jean-Claude Larreche (1998). *Marketing strategy: planning and implementation, third edition*. Boston: IRWIN/McGraw-Hill.
87. Ward, Keith (1992). *Strategic management accounting*. Oxford: Butterworth-Heinemann.
88. Ward, Keith (1993). Accounting for a »sustainable competitive advantage«. *Management Accounting* 71 (9): 36–38.
89. Wilson, Richard M.S. (1991). Strategic management accounting. V: *Issues in management accounting*, ur. Ashton David, Hopper Trevor in Robert W. Scapens. New York: Prentice Hall.
90. Wooldridge, Bill in Steven W. Floyd (1990). The strategy process, middle management involvement and organizational performance. *Strategic Management Journal* 11 (3): 231–241.
91. Zeithaml, Valarie A. (2000). Service quality, profitability, and the economic worth of customers: what we know and what we need to learn. *Academy of Marketing Science Journal* 28 (1): 67–85.

Priloga 1: Vprašalnik o uporabi strateškega poslovnega računovodstva

I. del: UPORABA TEHNIK STRATEŠKEGA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

SPR	Prosim, označite, v kakšni meri vaša organizacija uporablja naslednje tehnike (v primeru nejasnosti si pomagajte s priloženim slovarčkom s kratkim opisom posameznih tehnik):	Sploh ne							V veliki meri						
1	Metoda ciljnih stroškov	1	2	3	4	5	6	7							
2	Ugotavljanje stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda/storitve	1	2	3	4	5	6	7							
3	Ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti	1	2	3	4	5	6	7							
4	Ugotavljanje stroškov posameznih značilnosti proizvoda/storitve	1	2	3	4	5	6	7							
5	Ugotavljanje stroškov kakovosti	1	2	3	4	5	6	7							
6	Ocenjevanje konkurentovih stroškov	1	2	3	4	5	6	7							
7	Ocenjevanje konkurenčnega položaja	1	2	3	4	5	6	7							
8	Ocenjevanje konkurentov na podlagi objavljenih računovodskih izkazov	1	2	3	4	5	6	7							
9	Analiza dobičkonosnosti kupcev	1	2	3	4	5	6	7							
10	Analiza življenjske dobičkonosnosti kupcev	1	2	3	4	5	6	7							
11	Vrednotenje kupcev kot (neopredmetenih) sredstev	1	2	3	4	5	6	7							
12	Primerjalna analiza – benchmarking	1	2	3	4	5	6	7							
13	Uravnoteženo merjenje uspešnosti	1	2	3	4	5	6	7							
14	Spremljanje strateških negotovosti iz okolja podjetja	1	2	3	4	5	6	7							
15	Ovrednotenje investicijskih odločitev s finančnimi kazalniki	1	2	3	4	5	6	7							
16	Ovrednotenje cenovnih odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov	1	2	3	4	5	6	7							
17	Ovrednotenje strateških (investicijskih) odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov	1	2	3	4	5	6	7							
18	Ovrednotenje naložb v blagovne znamke (nimamo blagovnih znamk = 0) 0	1	2	3	4	5	6	7							

II. del: PARTICIPACIJA RAČUNOVODIJ V PROCESU STRATEŠKEGA MENEDŽMENTA

Par	Prosim, označite, v kakšni meri računovodje (angl. controller) v vaši organizaciji sodelujete pri naslednjih aktivnostih v okviru procesa strateškega managementa:	Sploh ne							Popolnoma						
1	Identificiranje problemov in predlaganje ciljev	1	2	3	4	5	6	7							
2	Iskanje (oblikovanje) alternativ	1	2	3	4	5	6	7							
3	Ovrednotenje alternativ	1	2	3	4	5	6	7							
4	Podrobnejše analiziranje izbranih alternativ	1	2	3	4	5	6	7							
5	Izpeljava ustreznih aktivnosti za uvedbo strateških sprememb	1	2	3	4	5	6	7							
6	Drugo (prosim, opišite)														

III. del: STRATEGIJA

S–rb. Spodaj podajamo opise za tri namišljene organizacije: A, B in C. Prosim, da jih preberete in ocenite, kateri izmed njih najbolje opisuje vašo organizacijo. Nato svojo organizacijo uvrstite na merski lestvici od 1 do 7 (obkrožite ustrezno številko), kjer številka 1 predstavlja organizacijo A, številka 4 predstavlja organizacijo B, številka 7 pa organizacijo C.

A			B			C
1	2	3	4	5	6	7

Organizacija A ponuja relativno stabilen nabor proizvodov/storitev. Organizacija ponavlja ni v panožnem ospredju pri razvoju novih proizvodov/storitev ali osvajanju novih trgov, ampak se raje osredotoča na tisto, kar dela najbolje.	Organizacija B ohranja relativno stabilen nabor proizvodov/storitev, hkrati pa skuša slediti določenim obetajočim razvojem proizvodov/storitev/trgov. Organizacija je redko prva pri razvoju novih proizvodov/storitev, vendar pa pazljivo spremlja aktivnosti drugih organizacij (npr. organizacije C) in jim poskuša slediti s cenovno ugodnejšo ali bolj diferencirano ponudbo.	Organizacija C pogosto spreminja ali dodaja proizvode/storitve v svojem asortimanu. Organizacija se stalno trudi biti prva pri razvoju novih proizvodov in storitev, četudi se mnogi od njihovih naporov v končni fazi ne izkažejo kot uspešni. Organizacija C se zelo hitro odziva na signale o novih priložnostih ali tržnih potrebah.
--	---	---

S–ns	Prosim, označite, v kolikšni meri se strinjate z naslednjimi izjavami v zvezi s strategijo vašega podjetja:	Sploh se ne strinjam							Popolnoma se strinjam						
1	V našem podjetju tisti, ki sprejemajo strateške odločitve, običajno pred pomembnimi dejanji vse dobro premislijo.	1	2	3	4	5	6	7							
2	V našem podjetju so strateški načrti redko realizirani tako, kot so bili zamišljeni.	1	2	3	4	5	6	7							
3	V našem podjetju se strateške aktivnosti običajno razvijajo spontano, brez vnaprejšnjega premišljevanja.	1	2	3	4	5	6	7							

IV. del: TRŽNA ORIENTIRANOST

To	Prosimo, označite, v kolikšni meri se strinjate z naslednjimi izjavami:	Sploh ne				Zelo močno			
1	V našem podjetju zelo dobro razumemo naše kupce.	1	2	3	4	5	6	7	
2	Vse funkcije v našem podjetju delujejo skladno z namenom ustvarjanja superiorne vrednosti za kupce.	1	2	3	4	5	6	7	
3	Menedžment v našem podjetju z zadovoljevanjem potreb in želja dobro definiranih trgov skrbi za dolgoročno rast in dobičkovni potencial podjetja.	1	2	3	4	5	6	7	
4	Naše podjetje je zelo tržno orientirano.	1	2	3	4	5	6	7	

V. del: USPEŠNOST

USP	Prosimo, označite, kako ste v zadnjih treh letih poslovali v primerjavi s konkurenco na navedenih področjih:	Zelo podpovprečno				Zelo nadpovprečno			
1	Donosnost investicije (kapitala)	1	2	3	4	5	6	7	
2	Delež dobička v prihodkih	1	2	3	4	5	6	7	
3	Izraba zmogljivosti	1	2	3	4	5	6	7	
4	Zadovoljstvo kupcev	1	2	3	4	5	6	7	
5	Kakovost proizvodov/storitev	1	2	3	4	5	6	7	
6	Razvoj novih proizvodov/storitev	1	2	3	4	5	6	7	
7	Tržni delež	1	2	3	4	5	6	7	

Priloga 2: Slovarček pojmov, uporabljenih v vprašalniku

TEHNIKE STRATEŠKEGA RAČUNOVODSTVA (I. del v vprašalniku)

1. Metoda ciljnih stroškov (angl. target costing):

Se običajno uporablja v procesu snovanja novih proizvodov/storitev in procesov. Temelji na metodi odštevanja, in sicer od pričakovane (ali tržne cene) odšteje želeni dobiček. Rezultat so želeni (ciljni) stroški razvoja, proizvodnje in trženja proizvoda/storitve. Na tej podlagi se razvije proizvod/storitev, katerega stroški naj ne bi presegali ciljnih.

2. Ugotavljanje stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda/storitve (angl. life cycle costing):

Metoda, ki pri oceni stroškov izhaja iz dolžine posameznih faz življenjskega cikla proizvoda ali storitve. Te faze navadno vključujejo razvoj (oblikovanje), uvajanje na trg, rast, upadanje in tudi morebitno opustitev.

3. Ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti (angl. value chain costing):

Metoda, ki temelji na pripisovanju (alokaciji) stroškov posameznim aktivnostim, potrebnim za razvoj, nabavo, proizvodnjo, trženje, distribucijo in servisiranje proizvoda ali storitve.

4. Ugotavljanje stroškov posameznih značilnosti proizvoda/storitve (angl. attribute costing):

Se ukvarja z ocenjevanjem stroškov posameznih značilnosti proizvoda ali storitve, ki so z vidika gledanja kupca pomembne. Take značilnosti so denimo: funkcionalnost, zanesljivost, garancijski pogoji, izgled, zanesljivost dobave in poprodajne storitve.

5. Ugotavljanje stroškov kakovosti (angl. quality costing):

Stroški kakovosti so stroški, povezani z nastankom, identifikacijo, popravilom in preprečevanjem napak. Te stroške lahko razdelimo v tri skupine: stroški preprečevanja, stroški ugotavljanja in stroški odprave napak. Poročila o stroških kakovosti so pripravljena z namenom, da pozornost menedžerjev usmerijo na ključne probleme kakovosti.

6. Ocenjevanje konkurentovih stroškov (angl. competitor cost assessment):

Je redno posredovanje ažuriranih ocen konkurentovih stroškov na enoto.

7. Ocenjevanje konkurenčnega položaja (angl. competitive position monitoring):

Je analiza konkurenčnih položajev znotraj panoge z ocenjevanjem in spremljanjem gibanj prihodkov, tržnih deležev, količinske prodaje, stroškov na enoto in donosnosti prodaje konkurentov. Te informacije lahko predstavljajo osnovo za oceno konkurentove tržne strategije.

8. Ocenjevanje konkurentov na podlagi objavljenih rač. izkazov (angl. competitor performance appraisal):

Je ugotavljanje vrednosti blagovne znamke, ki temelji na preteklih dobičkih blagovne znamke in oceni dejavnikov moči blagovne znamke (kot so: tržno vodstvo, stabilnost, značilnosti trga, internacionaliziranost, trendi, zaščita).

9. Analiza dobičkonosnosti kupcev (angl. customer profitability analysis):

Se ukvarja z izračunom dobičkonosnosti kupca ali segmenta kupcev. Izračun dobička vključuje vse stroške in prihodke, ki jih lahko pripišemo določenemu kupcu ali segmentu kupcev.

10. Analiza življenjske dobičkonosnosti kupcev (angl. lifetime customer profitability analysis):

Ta tehnika izračun dobičkonosnosti kupcev raztegne tudi na prihodnja leta. V tem okviru se oceni vse pričakovane prihodke in stroške, ki bodo nastali z zadovoljevanjem potreb določenega kupca.

11. Vrednotenje kupcev kot neopredmetenih sredstev (angl. valuation of customers or customer groups as assets):

Se ukvarja z izračunom vrednosti kupcev ali segmentov kupcev za podjetje. To se npr. lahko naredi s pomočjo izračuna sedanje vrednosti vseh bodočih dobičkov, ki jih lahko pripišemo posameznemu kupcu ali segmentu kupcev.

12. Primerjalna analiza ali benchmarking:

Je primerjava notranjih procesov z nekim idealnim standardom.

13. Uravnoteženo merjenje uspešnosti (angl. integrated performance measurement):

Merski sistem, ki se pri preučevanju uspešnosti osredotoča predvsem na izpolnjevanje zahtev kupcev in vključuje tudi nefinančne kazalce. Različni oddelki v podjetju spremljajo tiste dejavnike, ki so kritični za zagotavljanje zadovoljstva kupcev.

14. Spremljanje strateških negotovosti iz okolja podjetja (angl. early warning strategic control system):

Je sistem za zbiranje informacij o strateških negotovostih v okolju, z namenom ugotoviti potrebo po spremembi obstoječe strategije ali sposobnosti podjetja. Strateške negotovosti lahko izhajajo iz dejavnikov, kot so spremembe v zakonodaji, delovanje konkurence, nove tehnologije, narava kupcev in dobaviteljev, življenjski cikli proizvodov in raznovrstnost asortimana.

15. Ovrednotenje investicijskih odločitev s finančnimi kazalniki (angl. capital budgeting):

Je ovrednotenje investicijskih odločitev s tehnikami, ki temeljijo na primerjavi bodočih denarnih tokov z začetno investicijo. Primeri takih tehnik so neto (čista) sedanja vrednost, doba vračanja, notranja stopnja donosnosti in podobne.

16. Ovrednotenje cenovnih odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov (angl. strategic pricing):

Tehnika, ki v procesu sprejemanja cenovnih odločitev upošteva tudi strateške dejavnike, kot so: cenovne reakcije konkurentov, elastičnost povpraševanja, rast trga, ekonomija obsega in raven izkušenj.

17. Ovrednotenje strateških (investicijskih) odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov (angl. strategic costing, strategic cost management, strategic investment appraisal):

Ovrednotenje odločitev, kjer se poleg podatkov o stroških upoštevajo tudi strateške in trženjske informacije, z namenom identificirati in razviti superiorne strategije, ki bodo podjetju omogočile doseči obranljivo konkurenčno prednost.

18. Ovrednotenje naložb v blagovne znamke (angl. brand valuation):

Je ugotavljanje vrednosti blagovne znamke, ki temelji na preteklih dobičkih blagovne znamke in oceni dejavnikov moči blagovne znamke (kot so: tržno vodstvo, stabilnost, značilnosti trga, internacionaliziranost, trendi, zaščita).