

Kako izboljšati poslovodsko odločanje? (1. del)

How to improve management decisions? (Part 1)

avtor **Marko HOČEVAR**, Ekonomska fakulteta

izvleček/Abstract

V članku obravnavam deset tez za izboljšanje poslovnih odločitev: 1) Razumeti je treba razlike med finančnim in poslovnim računovodstvom. 2) Za razporejanje splošnih stroškov je ključnega pomena opredelitev stroškovnega nosilca. 3) Odgovornost poslovođa za stroške, prihodke in poslovni izid je lahko samo v okviru njihovih možnosti obvladovanja. 4) Za zmanjševanje stroškov je treba poznati stroške po sestavinah dejavnosti (procesih). 5) Dobičkonosnost proizvoda je treba ocenjevati v njegovem celotnem življenjskem ciklu. 6) Naložbe v informacijsko tehnologijo same po sebi ne zagotavljajo boljših informacij. 7) Računovodske informacije je treba dopolnjevati tudi z neračunovodskimi. 8) Prodajne cene je treba izračunavati na dolgi rok. 9) Za poslovodno odločanje so pomembne predvsem predračunske informacije. 10) Spremeniti se mora mesto in pomen računovodstva v podjetjih.

In this article, following ten theses to improve management decisions: 1) It is necessary to understand the differences between financial and management accounting. 2) The definition of cost objective is a key point when allocating indirect costs. 3) Managers are responsible for cost, revenues and business result just in the frame of their control-

lability. 4) Activity based costing is important for decreasing costs. 5) Evaluation of product profitability must be taken on the base of product life cycle. 6) Investment in information technology are not enough for better information. 7) Accounting information must be supplemented by non-accounting information. 8) Sales prices must be calculated withing the long-term perspective. 9) Budgeting information is most important for business decision-making. 10) The position and meaning of accounting in firms should be changed.

Ključne besede: informacije, odločanje, poslovođenje, poslovodno računovodstvo, stroški

Key word: costs, decisions, information, management, management accounting

1. UVOD

V osemdesetih letih prejšnjega stoletja se je vse bolj začelo dvomiti v uporabnost in koristnost računovodskih informacij¹. Avtorji so bili enotnega mnenja, da klasične računovodske informacije ne zadoščajo več potrebam odločanja v sodobnem načinu proizvodnje (računalniško oblikovanje proizvodov, računalniško vodenje proizvodnje, prilagodljivi sistemi proizvodnje, robotizacija proizvodnje pa tudi proizvodni način "ob pravem času") in v spremenjenih zunanjih okoliščinah poslovanja (svetovna povezanost poslovanja, skrajševanje življenjskih ciklov proizvodov in drugo). Kritiki menijo, da računovodske informacije spodbujajo poslovodje bolj h kratkoročni uspešnosti podjetja, ne pa k dolgoročni ter k prirojevanju podatkov. Kljub pogostim kritikam računovodstva pa vseeno menim, da računovodske informacije ostajajo pomemben člen v poslovodnem odločanju.

Vsebina poslovođenja je odločanje med različnimi možnostmi delovanja podjetja, da bi dosegli določene cilje podjetja. Nekatere odločitve so rutin-

¹ Glejte na primer: Bromwich, Bhimani (1989), Johnson, Kaplan (1987), Cooper, Kaplan (1991), Hiromoto (1991), Hansen, Mowen (1990), McNair, Lynch, Cross (1990), Ross (1990), Howell, Soucy (1987).

ske (na primer: izdelava dnevnega načrta proizvodnje), druge pa nerutinske (na primer: odločitev o proizvodnji novega proizvoda). Odločanje v podjetju se najpogosteje razčlenjuje na dva dela:

1. odločanje o načrtih podjetja in
2. presojanje izvedbe poslovnega procesa.

Informacije, ki jih zagotavlja računovodski sistem podjetja, so bistvena sestavina informacij za odločanje o načrtih ter presojanje uspešnosti poslovanja.

Dobra računovodska informacija mora imeti vsaj tele značilnosti:

- Primernost, kar pomeni, da mora biti prilagojena potrebam pri odločanju. To zahteva tako od pripravljavcev informacij in od uporabnikov informacij, to je poslovodij, da sodelujejo pri oblikovanju informacij.
- Pravočasnost in točnost, kar pomeni, da morajo uporabniki informacij imeti pravočasno in točno informacijo. Glede na to, da so informacije za upravljanje pretežno usmerjene v naprej oziroma za potrebe odločanja v prihodnosti, je točnost teh informacij manjša od povratnih informacij, ki kažejo preteklost.
- Ustreznost, kar pomeni, da morajo prave informacije dobiti pravi ljudje. Direktor podjetja potrebuje druge informacije kot pa druge podrejene ravni odločanja. Praviloma velja, da bolj kot so informacije namenjene vrhnjemu poslovodstvu, bolj morajo biti zgoščene in manj pogoste (na primer mesečne).
- Popolnost, to je, da obsegajo vse podatke, ki so za poslovne odločitve pomembni.

Namen prispevka je prav v tem, da dokažem, da računovodstvo ni samo po sebi krivo za neuspešno odločanje v podjetjih. Poglavitni vzrok za neuporabnost računovodskih informacij za odločanje je v uporabnikih in oblikovalcih računovodskih informacij. Prepogosto oboji ne razumejo pravega pomena, omejitev in koristi računovodskih informacij. Cilj prispevka je, da v desetih tezah podam svoje razmišljanje o tem, kako lahko izboljšamo uporabo računovodskih informacij za notranje potrebe podjetij. Te teze so naslednje:

1. Razumeti je treba razlike med finančnim in poslovnim računovodstvom.
2. Za razporejanje splošnih stroškov je ključnega pomena opredelitev stroškovnega nosilca.
3. Odgovornost poslovodij za stroške, prihodke in poslovni izid je lahko samo v okviru njihovih možnosti obvladovanja.
4. Za zmanjševanje stroškov je treba poznati stroške po sestavinah dejavnosti (procesih).
5. Dobičkonosnost proizvoda je treba ocenjevati v njegovem celotnem življenjskem ciklu.
6. Naložbe v informacijsko tehnologijo same po sebi ne zagotavljajo boljših informacij.
7. Računovodske informacije je treba dopolnjevati tudi z neračunovodskimi.
8. Prodajne cene je treba izračunavati na dolgi rok.
9. Za poslovodno odločanje so pomembne predvsem predračunske informacije.
10. Spremeniti se morata mesto in pomen računovodstva v podjetjih.

1. TEZA: RAZUMETI JE TREBA RAZLIKE MED FINANČNIM IN POSLOVODNIM RAČUNOVODSTVOM

V praksi in tudi teoriji se prepogosto pozablja na to, da obstajata dve vrsti uporabnikov računovodskih informacij: zunanji in notranji. Računovodstvo, ki sporoča informacije o poslovanju zunanjim uporabnikom (možnim lastnikom, bankam, državi in tako naprej), pravimo finančno računovodstvo. Poslovodno računovodstvo pa je tisto računovodstvo, ki pripravlja računovodske informacije za notranje potrebe odločanja v podjetjih.

Poslovodno računovodstvo je pogosto pod vplivom finančnega računovodstva, kar pomeni, da se metode razmišljanja iz finančnega računovodstva prenašajo tudi v poslovodno. Potrebe uporabnikov informacij obeh računovodstev pa so popolnoma različne. Ameriška literatura (Anthony, Reece, 1983, str. 352-356, Horngren, 1987, str. 16-17, Lere, 1991, str. 8-10) najpogosteje navaja naslednje bistvene razlike med poslovnim in finančnim računovodstvom:

1. Obveznost. Finančno računovodstvo mora v skladu z državnimi, bančnimi, borznimi in podobnimi predpisi zbirati in urejati zahtevane podatke. Nasprotno pa poslovodno računovodstvo ni predpisano.
2. Namen. Namen finančnega računovodstva je izdelovanje računovodskih poročil za zunanje uporabnike. Poslovodne računovodske informacije uporabljajo poslovodje za načrtovanje, usklajevanje in nadziranje.
3. Uporabniki. Uporabniki finančnih računovodskih informacij so največkrat neznani. Poslovodje in računovodje praviloma osebno ne

poznajo veliko delničarjev, posojilodajalcev in drugih zunanjih uporabnikov informacij v računovodskih poročilih.

Nasprotno so uporabniki poslovnih računovodskih informacij znani in so zato tudi njihove potrebe bistveno bolj znane.

4. Računovodski standardi. Za oblikovanje računovodskih poslovnih informacij je veliko pomembnejše, da so koristne, kot pa da se ujemajo z računovodskimi standardi.
5. Natančnost informacij. Poslovodje potrebuje informacije hitro, zato se morajo večkrat zadovoljiti s približnimi. Finančni računovodski podatki so pripravljeni skrbneje in natančneje.
6. Pogostost poročanja. Natančna finančna računovodska poročila izdajajo podjetja največkrat letno, medtem ko se poslovodna računovodska poročila izdajajo mesečno, poročila o posameznih dejavnosti pa lahko tudi tedensko ali celo dnevno.
7. Obseg poročila. Finančno računovodsko poročilo obsega dejavnost podjetja v celoti. Poslovodno računovodstvo pa je osredotočeno na manjše dele dejavnosti podjetja, na primer po posameznih proizvodih, posameznih dejavnostih, oddelkih in drugih organizacijskih enotah.
8. Odgovornost. Vodstvo podjetja odgovarja po zakonu (pred javnostjo) za verodostojnost finančnih računovodskih poročil. Napačne poslovodne informacije nimajo podobnih posledic. Posledice so vidne šele prek odločitev poslovodij in prek uspešnosti poslovanja.

2. TEZA: ZA RAZPOREJANJE SPLOŠNIH STROŠKOV JE KLJUČNEGA POMENA OPREDELITEV STROŠKOVNEGA NOSILCA

Vsako podjetje (in tudi zavodi), ne glede na to, ali je proizvajalno ali storitveno, potrebuje neke vrste stroškovno računovodstvo, to je tisti del celotnega računovodskega sistema, ki spremlja stroške za potrebe poslovskega odločanja in finančnega računovodstva. Za poslovodstvo podjetja je zelo pomembno, da pozna celotne stroške nekega posla, proizvoda ali organizacijske enote v podjetju. Nastanek stroškov je vedno povezan s nekim namenom oziroma stroškovnim nosilcem. Ti nameni pa lahko vključujejo: proizvode, oddelke, projekte, kupce² ali druge stvari in dejavnosti, za katere želimo stroške ugotavljati (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 35 - 36).

2 V podjetjih pogosto menijo, da je dovolj le ugotavljanje stroškov po proizvodih in oddelkih. Zelo je pomembno, da se stroški ugotavljajo tudi za posamezne kupce, če kupci "povzročajo" različne stroške. Največji kupec še ne pomeni tudi dobičkonosnega kupca. Pogosto je treba takim kupcem zagotavljati dodatne storitve (garancije, posebni prevozi, kritje stroškov popravil, razvoj posebnih proizvodov, daljši roki plačevanja), ki pa za podjetje pomenijo strošek. Za jasnejšo sliko o kakovosti kupcev je treba te stroške spremljati za vsakega kupca posebej.

3 Za podjetje, ki proizvaja različne vrste pijače, je lahko stroškovni nosilec celotna proizvodnja pijač. Vendar nima ugotavljanje stroškov na tako opredeljenem stroškovnem nosilcu nobenega pomena, saj proizvodnja različnih pijač zahteva različne stroške. Če so se na primer v takem podjetju odločili, da bodo stroške ugotavljali po različnih vrstah pijač (na primer za goste oziroma kašaste sokove, redke sokove, gazirane pijače, alkoholne pijače), morajo za jasno opredelitev stroškovnega nosilca določiti še količino posamezne pijače (na primer: 100 hl gazirane pijače, 100 litrov alkoholne pijače itd.). Lahko pa bi to podjetje stroškovne nosilce določilo tudi po posamezni blagovni znamki pijače, embalaži in podobno. Podobno velja tudi za podjetja in druge organizacije, ki opravljajo storitve. Na primer, v bolnišnici so lahko stroškovni nosilci: bolnišnica kot celota, bolniško osebje, rentgenski oddelek, oddelek za nujno pomoč, administracija, posamezen pacient, opravljanje posamezne vrste testiranja krvi itd.

Stroškovni nosilec je le tehnično ime za namen, za katerega se stroški ugotavljajo. Stroškovni nosilec mora biti natančno določen in zelo razumljiv. V podjetju se morajo sami odločiti, kaj bo opredeljeno kot stroškovni nosilec³. Ta odločitev bo odvisna predvsem od tega, kakšne informacije poslovodstvo potrebuje za odločanje in kako se stroški razlikujejo po posameznem stroškovnem nosilcu.

Ugotavljanje stroškov po stroškovnih nosilcih najpogosteje vključuje dva procesa:

1. Zbiranje stroškov po njihovih naravnih vrstah (na primer: stroški dela, stroški materiala itd).
2. Razporejanje stroškov na enega ali več stroškovnih nosilcev.

Za oblikovanje ustreznih poslovnih informacij je predvsem pomemben drugi proces, ki v praksi povzroča tudi največ težav. Razporejanje stroškov zahteva razčlenitev stroškov na neposredne in posredne stroške. Osnovno merilo za razčlenitev stroškov na neposredne (direktne) in posredne (splošne, indirektne) je, ali so ti stroški v posredni oziroma neposredni povezavi s stroškovnim nosilcem in so ugotovljivi v skladu z ekonomičnostjo poslovanja. Neposredni stroški so tiste vrste stroškov, ki jih lahko že v trenutku njihovega nastanka razporedimo na stroškovni nosilec oziroma jih je stroškovni nosilec povzročil. Posredni stroški pa so tiste vrste stroškov, ki sta jih povzročila dva stroškovna nosilca ali več in so povezani z dvema stroškovnima nosilcema ali več stroškovnimi nosilci. Za posredne stroške je predvsem značilno to, da jih ni mogoče neposredno razporejati na posamezen stroškovni nosilec. Razporejanje posrednih stroškov na stroškovne nosilce pogosto povzroča dvome v računovodske informacije in njihovo natančnost. Stroški nekega stroškovnega nosilca so namreč sestav-

ljeni iz neposrednih stroškov, torej stroškov, ki so nanj razporejeni neposredno, zato se o njih ne dvomi, ter posrednih stroškov oziroma ustrezni del tistih stroškov, ki jih je povzročilo oziroma so nastali zaradi delovanja več stroškovnih nosilcev. Ugotavljanje posrednih stroškov po posameznih stroškovnih nosilcih imenujemo razporejanje posrednih stroškov. Posredni stroški se razporejajo na stroškovne nosilce na podlagi koeficientov dodatka splošnih stroškov (oziroma ključev).

Pomen koeficienta dodatka splošnih stroškov (ključa) je torej v razporejanju ustreznega dela splošnih stroškov na stroškovne nosilce. Osnovna oblika koeficienta dodatka splošnih stroškov je:

koeficient dodatka splošnih stroškov = $\frac{\text{splošni stroški}}{\text{osnova (dejavnost)}}$

Pri razporejanju splošnih stroškov na stroškovne nosilce moramo paziti na:

1. ekonomičnost,
2. opredelitev stroškovnega nosilca in
3. izbiro osnove.

Ekonomičnost pomeni, da želi poslovodstvo stroške razporediti tako, da bo delež neposrednih stroškov čim večji, saj se zaradi takšne razporeditve stroškov lažje odloča. Natančno razporejanje stroškov na neposredne in posredne pa pomeni večje stroške pri delovanju stroškovnega računovodstva, kajti ti naj ne bi presegali koristi njegovega delovanja. Zato se poslovodstvo podjetja velikokrat odloči, da se dolo-

čeni stroški obravnavajo kot splošni stroški⁴.

Opredelitev stroškovnega nosilca pa zahteva poznavanje namena razporejanja stroškov. Če je namen ugotavljanje vrednosti zaloge dokončanih (in nedokončanih) proizvodov ter določanje dobičkonosnosti posameznega proizvoda, se kot stroškovni nosilec pojavljata stroškovno mesto (kot vmesni stroškovni objekt) in proizvod (kot končni stroškovni nosilec). Če pa je namen ugotavljanje odgovornosti za stroške, pa se kot stroškovni nosilec pojavlja stroškovno mesto odgovornosti⁵.

Eden največjih problemov pri ugotovitvi koeficienta dodatka splošnih stroškov je v določitvi osnove za razporeditev splošnih stroškov na stroškovne nosilce. Osnove moramo izbrati tako, da najbolje izražajo povezavo med splošnim stroškom in vzrokom za njihov nastanek. Podjetja naj za različne splošne stroške uporabljajo različne osnove oziroma ključne.⁶

3. TEZA: ODGOVORNOST POSLOVODIJ ZA STROŠKE, PRIHODKE IN POSLOVNI IZID JE LAHKO SAMO V OKVIRU NJIHOVIH MOŽNOSTI OBVLADOVANJA

Računovodstvo odgovornosti je tisti del računovodskega sistema podjetja, ki poslovodstvu podjetja omogoča primerjanje med uresničenim in načrtovanim poslovanjem po organizacijskih enotah (mestih odgovornosti) podjetja. Ta primerjava (v obliki poročil računovodstva odgovornosti) je

podlaga nadrejenim poslovodjem za ocenjevanje uspešnosti poslovanja podrejenih poslovodij in organizacijskih enot, ki jih podrejeni poslovodje vodijo.

Računovodstvo odgovornosti temelji na spoznanju posameznih ravni odgovornosti v organizacijski sestavi podjetja. Tě se imenujejo mesta odgovornosti. Glede na splošno opredelitev mesta odgovornosti se lahko v podjetju oblikujejo naslednje vrste mest odgovornosti:

1. Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki).
2. Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki.
3. Dobičkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim dobičkom.
4. Naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in je odgovoren v okviru svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim dobičkom, temveč tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo naložb.

4 Sodobna računalniška strojna in programska oprema že omogoča, da veliko stroškov, ki so bili v tradicionalnem računovodstvu opredeljeni še kot posredni proizvodni stroški, zdaj obravnavamo kot neposredne stroške, saj je njihovo ugotavljanje stroškovno sprejemljivo. Na splošno velja, da bolj ko razporejamo splošne stroške na stroškovne nosilce neposredno, natančnejše in koristnejše so informacije o stroških proizvodov in oddelkov.

5 V podjetju, ki proizvaja pijače, je plača tehnika, ki vzdržuje stroje, neposredni strošek, če je stroškovni nosilec opredeljen kot odderek (oziroma v tem primeru odderek vzdrževanja). Nasprotno pa je, če je stroškovni nosilec opredeljen kot 100 litrov alkoholnih pijač. V tem primeru je plača vzdrževalca posredni strošek za tako opredeljeni stroškovni nosilec, saj stroška vzdrževanja ne moremo neposredno razporediti na stroškovni nosilec.

6 V preteklosti so podjetja za osnovo razporejanja splošnih stroškov najpogosteje izbirala neposredne delovne ure. Zaradi že omenjenih sprememb v podjetjih je postal delež neposrednih stroškov dela in stroškov energije v celotnih stroških manjši. To je bil poglavitni vzrok za spremembe v računovodskih sistemih podjetij; podjetja so začela uvajati tako imenovano "računovodstvo sestavin dejavnosti".

Oblikovanje mest odgovornosti v podjetju in merjenje njihove uspešnosti mora biti natančno in skrbno preučeno. Menim, da morata biti poslovodstvo podjetja in pa računovodja pri oblikovanju računovodstva odgovornosti pozorna predvsem na te točke.

Obvladljivost. Odgovornost poslovodje nekega mesta odgovornosti je lahko omejena samo na njegovo zmožnost vplivanja (obvladovanja) na te ekonomske kategorije. To pomeni, da naj računovodska poročila o poslovanju nekega poslovodje oziroma mesta odgovornosti vsebujejo le tiste podatke o stroških (in prihodkih), za katere je ta poslovodja odgovoren. Prepogosto se v slovenski praksi dogaja to, da se na organizacijske enote s ključni prenašajo stroški, na katere poslovodje teh enot ne morejo vplivati. Takšno poročilo ni dobra osnova za razpravo o uspešnosti poslovanja nekega mesta odgovornosti, saj je praviloma pozornost usmerjena k tistim stroškom, ki so bili "dodeljeni" z nekim ključem, ne pa na stroške, ki so nastali zaradi delovanja tega mesta odgovornosti.

Nagrajevanje. Slovenska podjetja imajo pogosto oblikovan takšen sistem nagrajevanja, ki sicer omogoča povečanje oziroma zmanjšanje plač delavcev za 30 odstotkov. Na tistih delovnih mestih, kjer ocena delavčevega dela temelji na subjektivni (osebni) oceni nadrejenega, je najpogostejša praksa ta, da so plače delavcev zelo podobne ne glede na kakovost in produktivnost dela.⁷ Pogosto se delavci nagrajujejo tudi na podlagi norme. Treba se je zavedati, da ni vsako produktivno delo tudi uspešno in koristno delo za podjetje. Nagrajevanje produktivnosti

velikokrat vodi k presežnim zalogam podjetja in k slabši kakovosti ter večjim stroškom kakovosti (popravila, garancije, neuporabni proizvodi, stroški kontrole itd.). V podjetju moramo tudi dobro razmisliti, kako so te norme določene.

Merjenje uspešnosti. Merjenje uspešnost poslovodij mest odgovornosti ne sme temeljiti na medsebojni primerjavi poslovnih rezultatov posameznih mest odgovornosti v podjetju. Različna mesta odgovornosti imajo različne možnosti ustvarjanja poslovnega rezultata. Na primer: dve popolnoma enaki trgovini, ki pa imata različno lokacijo, imata lahko popolnoma drugačne možnosti ustvarjati prihodek (dobiček). Kot merilo uspešnosti mora rabiti načrt oziroma predračun in hkrati upoštevati spremembe v okolju. Na primer: če je država prepovedala prodajo nekega proizvoda, ki ga prodaja neko dobičkovno mesto odgovornosti, je jasno, da to mesto odgovornosti ne more uresničiti načrtovanega dobička in za to neuresničitev ne odgovarja poslovodstvo tega mesta odgovornosti.

Merila uspešnosti. Ko merimo uspešnost nekega poslovodje, ni dovolj, da so ta merila izražena le v vrednostnih podatkih.

Merjenje uspešnosti poslovanja samo z vrednostnimi podatki lahko povzroči to, da so poslovodje motivirani samo za doseganje kratkoročne uspešnosti. Merila uspešnosti morajo vsebovati tudi dolgoročno uspešnost in ta merila so največkrat izražena z nedenarnimi kategorijami (na primer: število novih proizvodov, zadovoljstvo kupcev, nesreče pri delu, inovacije itd.).

Prenosne cene. Če je podjetje organizirano v poslovnoizidne enote (dobičkovna ali naložbena mesta odgovornosti) in te poslovnoizidne enote poslujejo med seboj, se nujno postavlja vprašanje, po kakšni ceni te posle

ovrednotiti. Poslovodstvo podjetja si mora pridržati pravico, da lahko odloča v posameznih primerih določanja cene. Za slovenska podjetja pogosto velja, da imajo problem prenosnih cen zaradi enostavnega vzroka in to je, da organizirajo kot dobičkovno mesto odgovornosti tudi tiste organizacijske enote, ki večino proizvodnje "prodajo" znotraj podjetja.

"Cena sredstev". Z lastninjenjem slovenskih podjetij je kapital dobil svojo "ceno". To pomeni, da mora poslovodstvo podjetja skrbeti za čim večji donos sredstev. Na kratek rok praviloma poslovodje ne morejo vplivati na stalna sredstva, lahko pa vplivajo na gibliva sredstva (v slovenskih razmerah predvsem na terjatve in zaloge). Za vsa podjetja je obrat sredstev izrednega pomena, zato je priporočljivo, da poslovodje organizacijskih enot (predvsem poslovnoizidnih enot) motiviramo za čim hitrejši obrat sredstev tako, da se v podjetju določi neka obrestna mera, ki pomeni ceno za povprečna gibliva sredstva.

Motiviranje prodajnega oddelka. Prodajno osebje ne sme biti motivirano samo na osnovi prihodka, saj lahko načrtovani prihodek dosega z nižanjem cen oziroma doseganju slabih plačilnih pogojev. Prodajno osebje mora biti motivirano na osnovi dobička in pa na podlagi plačane realizacije.

Načrtovanje stroškov neproizvajalnih stroškovnih mest odgovornosti. Načrtovanje stroškov neproizvajalnih oddelkov (raziskave in razvoj, računovodstvo, kadrovska in druge službe) mora temeljiti na oceni koristnosti teh oddelkov. Vodje teh oddelkov morajo biti motivirani za nepreseganje predračunskih stroškov in za kakovostno (dogovorjeno) raven njihovih storitev.

□ Nadaljevanje članka sledi v naslednji številki.

⁷ Pogosto se kot glavni razlog za takšno stanje navaja, da je ocena delavčevega dela prepuščena njegovemu neposrednemu nadzornemu (mojstru). Predvsem v okoljih, kjer delavci in mojstri živijo blizu ("vaška skupnost"), je subjektivno ocenjevanje zelo težko.

V nadaljevanju članka v naslednji številki si boste lahko prebrali še naslednja poglavja:

4. TEZA: ZA ZMANJŠEVANJE STROŠKOV JE TREBA POZNATI STROŠKE PO SESTAVINAH DEJAVNOSTI (PROCESIH)

5. TEZA: DOBIČKONOSNOST PROIZVODA JE TREBA OCENJEVATI V NJEGOVEM CELOTNEM ŽIVLJENJSKEM CIKLU

6. TEZA: NALOŽBE V INFORMACIJSKO TEHNOLOGIJO SAME PO SEBI NE ZAGOTAVLJAJO BOLJŠIH INFORMACIJ

7. TEZA: RAČUNOVODSKE INFORMACIJE JE TREBA DOPOLNJEVATI TUDI Z NERAČUNOVODSKIMI

8. TEZA: PRODAJNE CENE JE TREBA IZRAČUNAVATI NA DOLGI ROK

9. TEZA: ZA POSLOVODNO ODLOČANJE SO PREDVSEM POMEMBNE PREDRAČUNSKE INFORMACIJE

10. TEZA: SPREMENITI SE MORA MESTO IN POMEN RAČUNOVODSTVA V PODJETJIH SKLEP

literatura

1. **Anthony, N. R.; Reece, S. J.:** Accounting Principles. Irwin, Homewood, 1983.
2. **Bromwich, M.; Bhimani, A.:** Management Accounting: Evolution not Revolution. CIMA, London, 1989.
3. **Cooper, R.; Kaplan, R. S.:** Measure Costs Right: Make the Right Decisions, Getting Numbers You Can Trust. Harvard Business Review Paperback, Boston, 1991, str. 41 - 48.
4. **Davenport, T. H.:** Putting the I in IT. Mastering Information Management. Prentice Hall, London, str. 5 - 9.
5. **Eccles, R.:** The Performance Measurement Manifesto. Harvard Business Review Paperback, Boston, 1991, str. 95 - 101.
6. **Ezzamel, M.:** Business Unit & Divisional Performance Measurement. Academic Press, London, 1992.
7. **Gordon, L. A.; Miller, D.:** A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems. Readings in Accounting for Management Control (uredili: Emmanuel C., Otley D., Merchant K.), Chapman&Hall, London, 1992.
8. **Hansen, D. R.; Mowen, M. N.:** Management Accounting. South-Western Publishing, Cincinnati, 1992.
9. **Heitger, L.; Ogan, P.; Matulich, S.:** Cost Accounting. South-Western Publishing, Cincinnati, 1992.
10. **Hiromoto, T.:** Another Hidden Edge - Japanese Management Accounting, Getting Numbers You Can Trust. Harvard Business Review Paperback, Boston, 1991, str. 67 - 70.
11. **Hornigren, T. C.:** Introduction to Management Accounting. PHI, London, 1987.
12. **Howell, R. A.; Soucy, G. R.:** Cost Accounting in the New Manufacturing Environment. Management Accounting, avgust 1987, str. 42 - 49.
13. **Johnson, H. T.; Kaplan, R. S.:** Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press, Boston, 1987.
14. **Kaplan, R.:** The Evaluation of Management Accounting. The Accounting Review, julij 1984, str. 390 - 418.
15. **Kaplan, R.; Atkinson, A.:** Advanced Management Accounting. Prentice Hall, New Jersey, 1998.
16. **Kaplan, R.; Norton, D.:** Uravnoteženi sistem kazalnikov: Preoblikovanje strategije v dejanja. Založba Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2000.
17. **Khandwalla, P. N.:** The Effects of Different Types of Competition on the Use of Management Control. Journal of Accounting Research, št. 10, 1972, str. 275 - 285.
18. **Lere, C. J.:** Managerial Accounting: A Planning - Operating - Control Framework. Wiley, New York, 1991.
19. **Merchant, K. A.:** The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behaviour and Performance. The accounting Review, oktober 1981, str. 813 - 829.
20. **Merchant, K. A.:** Influences on Departmental Budgeting: An Empirical Examination of a Contingence Model. Accounting, Organizations and Society, št. 3 - 4, 1984, str. 291 - 307.
21. **McNair, C. J.; Lynch, R.; Cross, K.:** Do Financial and Nonfinancial Performance Measures Have to Agree? Management Accounting, november 1990, str. 28 - 36.
22. **Milost, F.:** Računovodstvi človeških zmognosti. Visoka šola za management, Koper 2001.
23. **Otley, D.:** Budget Use and Managerial Performance. Journal of Accounting Research, št. 16, 1992, str. 122 - 149.
24. **Ross, H. B. G.:** Revolution in Management Control. Management Accounting, november 1990, str. 23 - 27.
25. **Ryan, B.:** Strategic Accounting for Management. The Dryden Press, London 1995.
26. **Simons, R.:** The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage. Readings in Accounting for Management Control (uredili: Emmanuel C., Otley D., Merchant K.), Chapman&Hall, London, 1992.
27. **Umapathy, S.:** How Successful Firm Budget. Management Accounting, februar 1987, str. 25 - 27.
28. **Waterhouse, J. H.; Tiessen, P.:** A Contingency Framework for Management Accounting Systems research. Accounting Organizations and Society, št. 3, 1987, str. 65 - 76.

Kako izboljšati poslovodsko odločanje? (2. del)

How to improve management decisions? (Part 2)

avtor **Marko HOČEVAR**, Ekonomska fakulteta, Ljubljana

izvleček/Abstract

V članku obravnavam deset tez za izboljšanje poslovnih odločitev: 1) Razumeti je treba razlike med finančnim in poslovnim računovodstvom. 2) Za razporejanje splošnih stroškov je ključnega pomena opredelitev stroškovnega nosilca. 3) Odgovornost poslovnih stroškov, prihodke in poslovni izid je lahko samo v okviru njihovih možnosti obvladovanja. 4) Za zmanjševanje stroškov je treba poznati stroške po sestavinah dejavnosti (procesih). 5) Dobičkonosnost proizvoda je treba ocenjevati v njegovem celotnem življenjskem ciklu. 6) Naložbe v informacijsko tehnologijo same po sebi ne zagotavljajo boljših informacij. 7) Računovodske informacije je treba dopolnjevati tudi z neračunovodskimi. 8) Prodajne cene je treba izračunavati na dolgi rok. 9) Za poslovodno odločanje so pomembne predvsem predračunske informacije. 10) Spremeniti se mora mesto in pomen računovodstva v podjetjih.

In this article, following ten theses to improve management decisions: 1) It is necessary to understand the differences between financial and management accounting. 2) The definition of cost objective is a key point when allocating indirect costs. 3) Managers are responsible for cost, revenues and business result just in the frame of their control-

lability. 4) Activity based costing is important for decreasing costs. 5) Evaluation of product profitability must be taken on the base of product life cycle. 6) Investment in information technology are not enough for better information. 7) Accounting information must be supplemented by non-accounting information. 8) Sales prices must be calculated withing the long-term perspective. 9) Budgeting information is most important for business decision-making. 10) The position and meaning of accounting in firms should be changed.

Ključne besede: informacije, odločanje, poslovanje, poslovodno računovodstvo, stroški

Key word: costs, decisions, information, management, management accounting

4. TEZA: ZA ZMANJŠEVANJE STROŠKOV JE TREBA POZNATI STROŠKE PO SESTAVINAH DEJAVNOSTI (PROCESIH)

Poslovodje pogosto želijo zmanjševati stroške podjetja na dva neuspešna načina:

1. z zmanjševanjem stroškov, ki imajo dolgoročni pomen za podjetje in
2. s povečevanjem produktivnosti.

K točki 1) Poslovodstva podjetij (še posebno tistih v krizi) so pogosto spodbujena k zmanjševanju stroškov za razvoj, izobraževanje, trženje, vzdrževanje opreme in podobno ter k izbiri tistih naložbenih projektov, katerih donos je kratkoročno največji. Takšno odločanje lahko podjetje vodi k kratkoročni uspešnosti, nikakor pa ne k dolgoročni. Sodobne okoliščine poslovanja zahtevajo poleg vlaganja v novo tehnologijo in opremo še:

- razvoj trajnejših odnosov s kupci,
- razvoj takšnih proizvodov in storitev, kot jih zahtevajo določene skupine kupcev,
- proizvodnjo zelo kakovostnih proizvodov in storitev pri nizkih stroških,
- izpopolnjevanje znanja in sposobnosti zaposlenih za nenehno

izboljšanje procesov, odzivnosti in kakovosti,

- razvoj informacijske tehnologije, podatkovnih baz in sistemov.

Odločanje o obsegu in stroških teh dejavnosti mora zato temeljiti na dolgoročnem načrtu podjetja⁸ in tudi ocenjevanje uspešnosti poslovanja vrhnjega posloводства mora temeljiti na doseganju dolgoročne uspešnosti poslovanja podjetja in ne na doseganju kratkoročnega dobička. Na drugi strani pa seveda velja, da je treba na dolgi rok presoјati uspešnost teh dejavnosti, saj se bodo te kvalitetno izvajale le ob tem pogoju. Računovodska služba v podjetjih mora zagotavljati takšne informacije, da bo posloводство lahko ugotavljalo uspešnost in koristnost teh aktivnosti⁹.

K točki 2) V podjetjih se bodo morali začeti zavedati tako imenovanega paradoksa stalnih stroškov, to je stroškov, ki se s spreminjanjem obsega dejavnosti ne spreminjajo (zmanjšajo ali povečajo). Najpogostejši primeri takšnih stroškov so: amortizacija, plače proizvajalne in neproizvajalne režije, zavarovalnine, najemnine itd. Glede na to njihovo lastnost je logično razmišljanje, da se s povečevanjem obsegom dejavnosti ti stroški na enoto dejavnosti zmanjšujejo. Vendar v tem razmišljanju obstaja paradoks, in sicer ta, da se stalni

oziroma celotni stroški na enoto proizvoda ne zmanjšajo s povečevanjem produktivnosti oziroma s povečanjem obsega dejavnosti, če se povečani obseg dejavnosti ne proda. Če podjetje proizvaja na zalogo, potem stalni stroški "ostanejo" v zalogi in se na prodano enoto obsega ne zmanjšajo.

Osredotočenje podjetja zgolj na učinkovitost oziroma produktivnost pa povzroča še druge nepotrebne stroške. Ti stroški se praviloma v finančnih računovodskih poročilih ne vidijo, računovodska teorija pa jih imenuje "stroški kakovosti" (angl.: cost of quality). Stroške kakovosti lahko razvrstimo v štiri skupine:

1. stroški preprečevanja:
 - a) stroški tehničnih študij za izboljšanje proizvodnega procesa, kar naj bi zagotovilo večjo kakovost proizvodov,
 - b) stroški opreme za proizvodnjo kakovostnejših proizvodov,
 - c) stroški za izboljšanje vhodnega materiala in izpopolnjevanje dobaviteljev,
 - č) stroški preventivnih vzdrževalnih programov;
2. stroški nadzora kakovosti (zagotavljanja ustrezne kakovosti materiala in proizvodov):
 - a) stroški nadziranja (inšpiciranja) materiala in polizdelkov,
 - b) nadziranje poteka proizvodnje in končnih proizvodov,
 - c) stroški laboratorijskih testov,
 - č) revidiranje kakovosti in drugi testi.
3. stroški notranjih napak (škod na materialu in proizvodih, ki nastajajo med proizvajanjem:
 - a) stroški odpadkov,
 - b) stroški popravil,
 - c) stroški predelave in izboljšave,
 - č) stroški zastoja,
 - d) popust na prodajo neustreznega materiala in delov;

4. stroški zunanjih napak (dobav neustreznih proizvodov kupcem):

- a) stroški reševanja zahtev in pritožb kupcev,
- b) stroški garancij in zamenjav,
- c) stroški prevoza in popravila vrnjenih proizvodov.

Bolj je podjetje naravnano le na čim večjo produktivnost, večji so stroški kakovosti. Slabost tradicionalnega računovodstva je, da teh stroškov ne evidentira in jih zato o njih tudi ne poroča poslovodu podjetja. S tem je problem stroškov kakovosti nezaznan. Prvi korak, ki ga morajo zato v podjetjih narediti, je prav gotovo ta, da se računovodska poročila dopolnijo tudi s temi stroški. Stroške kakovosti je treba spremljati in jih ugotavljati po posameznih proizvodih in kupcih. Dejavnost podjetja mora biti v večji meri usmerjena v uspešnost poslovanja, to je v uspešnost doseganja ciljev podjetja in računovodska poročila morajo to usmerjenost tudi podpirati.

Bistvo zmanjševanja stroškov podjetja je v tem, da se ugotavljajo dejavnosti v podjetju in stroški teh dejavnosti. Analiziranje vrednosti (potrebnosti) teh dejavnosti na eni strani in njihove koristnosti na drugi strani omogoča poslovdjem v podjetju doseči dve vrsti ciljev:

1. da se dajo proizvodu samo tiste lastnosti ali funkcije, ki izboljšujejo njegov uspeh na trgu, in
2. da se zmanjšajo stroški pri nastajanju takšnega proizvoda; drugače povedano: v podjetju se morajo prizadevati za zmanjševanje in odpravljanje vseh tistih dejavnosti, ki povzročajo večje stroške od njihovih koristi.

V podjetju morajo analizirati dejavnosti tudi z vidika spreminjanja strukture stroškov. V podjetjih pogosto najdemo razmišljanje, da naj v podjetju čim več

⁸ Obvladovanje oziroma nadziranje stroškov dejavnosti, kot so: izobraževanje, razvoj in raziskave, reklamiranje, je seveda veliko težje od nadziranja drugih stroškov (na primer proizvodnje). Koristnost stroškov teh dejavnosti je mogoče ocenjevati le na dolgi rok. Pri tem je zelo važno, da ne spremljamo samo njihovih stroškov, temveč je treba preverjati tudi njihovo koristnost.

⁹ Računovodska služba mora tako na primer pripravljati naslednja poročila: dosežen odstotek prometa s novimi proizvodi v nekem obdobju, dosežen odstotek prometa na novih trgih, stroški popravil strojev zaradi tehničnih okvar, stroški izpada proizvodnje zaradi okvare strojev, sprememba prometa po trženjskih akcijah, stroški kakovosti, stroški raziskovanja po posameznih vrstah proizvodov itd.

dejavnosti opravijo sami (transport, izdelava polizdelkov, komponent, vzdrževanje strojev, izdelava orodij itd.). Za podjetja je seveda zelo pomembno, da se del stalnih stroškov spremeni v spremenljive stroške, saj se tako zmanjša tveganje poslovanja. Znano je namreč dejstvo, da veliki stalni stroški zahtevajo velik obseg poslovanja, kar v razmerah majhnega domačega prodajnega trga pomeni predvsem veliko izvozno usmerjenost.

Odločitev o tem, katere dejavnosti izločiti iz podjetja, je seveda zelo težka. Poleg računovodskih informacij oziroma ugotavljanja vpliva izločitve dejavnosti na dobiček podjetja, je treba upoštevati še številna druga dejstva. Prav lahko se zgodi, da smo s tem, ko smo prenesli del proizvodnje h kooperantu, samim sebi ustvarili dodatno konkurenco oziroma lahko postanemo poslovno odvisni od dobav tega konkurenta. Podjetje mora zato dobro paziti, da ne izloča tistih poslov, ki pomenijo za podjetje konkurenčno prednost pred drugimi oziroma da prenese na kooperante le tiste posle, ki jih lahko dobavi tudi od drugod.

5. TEZA: DOBIČKONOSNOST PROIZVODA JE TREBA OCENJEVATI V NJEGOVEM CELOTNEM ŽIVLJENJSKEM CIKLU

Proizvod ali storitev mora na dolgi rok pokriti svoje celotne stroške, če hoče podjetje doseči donosno poslovanje. Računovodski sistem podjetja mora poslovodstvu podjetja oblikovati informacije o stroških razvoja, trženja, razpečave in poprodajnih stroških nekega proizvoda. Tradicionalni računovodski sistem praviloma evidentira in poroča le o proizvodnih stroških nekega proizvoda. O vseh drugih stroških se poroča zbirno in jih štejemo kot odhodek obdobja. V podjetjih naredijo premalo, da bi tudi te stroške bolj neposredno

povezali z nekim proizvodom. Da bi dosegli takšen cilj, mora analitska služba upoštevati življenjski cikel proizvoda.

Življenjski cikel proizvoda lahko razdelimo na štiri obdobja (Ryan, 1955, str. 148 - 152):

1. Obdobje uvajanja proizvoda. Dolžina tega obdobja je odvisna od novosti v znanosti in tehnologiji. To obdobje se konča, ko se proizvod na trgu obdrži, ko so končane pilotske proizvodnje in je vse pripravljeno za polno proizvodnjo.
2. Obdobje tržne rasti. V tem obdobju gre za pospešeno rast prodaje proizvoda, kupci spoznavajo proizvod in se odločajo o njegovi nabavi.
3. Obdobje zrelosti. V tem obdobju prodaja proizvoda doseže stalno raven, potencialni kupci proizvod poznajo in dosežen je visok tržni delež.
4. Obdobje upadanja. To obdobje se začne, ko kupci spoznajo druge oziroma nove načine zadovoljevanja svojih potreb. Nekateri proizvodi tega obdobja nikoli ne dosežejo.

Upoštevanje oziroma razporejanje stroškov po posameznih proizvodih v skladu s konceptom življenjskega cikla proizvoda pomeni, da ugotavljamo vse stroške posameznega proizvoda od njegovega začetka pa do ukinitve. Takšen način ima prednost pred tradicionalnim ugotavljanjem stroškov po proizvodih, saj zagotavlja veliko obsežnejše in realne informacije za ocenjevanje dobičkonosnosti posameznih proizvodov. Ugotavljanje stroškov proizvoda v njegovi celotni življenjski dobi je še posebej zanimivo in koristno za proizvode visoke tehnologije. Značilnost teh proizvodov je, da imajo krajši življenjski cikel, kar omogoča lažje

ugotavljanje vseh stroškov nekega proizvoda v njegovem celotnem obdobju.

V preteklosti so bila stroškovna računovodstva podjetij osredotočena predvsem na merjenje proizvodnih stroškov proizvodov. V zadnjem času pa poslovodstvo podjetij vse bolj potrebuje informacije o drugih stroških v zvezi s proizvodi. Med te stroške spadajo stroški v zvezi z nekim proizvodom še pred njegovo proizvodnjo, na primer: stroški raziskave in razvoja, oblikovanje (design) proizvoda, tehnološka študija proizvodnje itd. Prav tako pa je poslovodstvo podjetij zainteresirano tudi za natančnejše spremljanje in analiziranje stroškov po končani proizvodnji, na primer: stroški skladiščenja, prevoza, razpečave, prodaje, garancij, dodatnih storitev kupcem itd. Vsi ti stroški (pred proizvodnjo, med proizvodnjo in po njej) so zelo pomembni za ocenjevanje dobičkonosnosti proizvodov in ugotavljanje uspešnosti izvajanja posameznih odgovornostnih funkcij v celotnem življenjskem ciklu proizvoda.

Druga metoda za računanje stroškov novih proizvodov in preoblikovanje proizvodov pa so tako imenovani ciljni stroški. Ciljne stroške lahko opredelimo kot tiste, pri katerih bo podjetje doseglo zadovoljiv dobiček ob dani tržni ceni, obsegu prodaje in ciljni uporabnosti proizvoda. Metoda računanja ciljnih stroškov proizvoda je pomembna, ko proizvod načrtujemo oziroma izbiramo dejavnosti in obliko proizvoda. Splošno pravilo namreč pravi, da je kar 80 odstotkov stroškov določenih v obdobju oblikovanja proizvoda. Zato je razumljivo, da skušamo stroške obvladovati v obdobju, ko proizvod oblikujemo in določamo procese za njegovo proizvodnjo. Namen računanja ciljnih stroškov je namreč prav v tem, da izberemo takšne metode in procese, ki bodo v prihodnosti zmanjšali stroške proizvodnje. Računanje ciljnih

stroškov je naravnano h kupcem, saj kupec opredeljuje ceno, kakovost in uporabnost proizvoda. V računanju ciljnih stroškov mora zato sodelovati skupina, ki jo sestavljajo predstavniki vseh poslovnih funkcij v podjetju.

Pomembno pri obračunavanju ciljnih stroškov je, da ugotovimo stroške proizvodnje ne glede na obstoječo proizvodnjo oziroma da ugotovimo stroške drugih vrst materiala, drugih metod proizvodnje ali drugače oblikovanih proizvodov¹⁰ in pri tem ohranimo kakovost proizvodov na isti ravni. Oblikovalci proizvodov se bodo odločili za tiste dejavnosti, ki bodo rezultirale v čim nižjih stroških. Takšno dejavnost lahko imenujemo "predvidevanje stroškov" (angl.: *cost estimation*), saj takšen nadzor nad stroški temelji na predvidenih stroških, torej stroških, ki se ugotavljajo v fazi načrtovanja in oblikovanja proizvoda, se pravi pred uresničenimi stroški.

5. TEZA: NALOŽBE V INFORMACIJSKO TEHNOLOGIJO SAME PO SEBI NE ZAGOTAVLJAJO BOLJŠIH INFORMACIJ

T. Davenport (2000, str. 5 - 9) na podlagi opravljenih raziskav pravi, da večina managerjev današnjih informacij ne šteje za boljše od tistih v preteklosti. Podjetja imajo zato preveč informacijske tehnologije, ki pa ne "proizvaja" nič drugega kot bolj ali manj strukturirane podatke. Poslovodje sedaj lahko avtomatsko dobijo podatke o vseh vidikih in delih poslovanja. Preoblikovanje podatkov v nekaj bolj uporabnega (informacije) pa zahteva človeško znanje in čas. Podjetja

se morajo od vlaganja v informacijsko tehnologijo preusmeriti k oblikovanju informacij.

Poslovodstva podjetij in njihove računovodske službe bodo morali pri uvajanju ustreznega informacijskega sistema preučiti številne dejavnike. Zavedati se moramo, da ni splošnega računovodskega sistema, ki bi ustrežal vsem organizacijam v vseh okoliščinah. Za izgradnjo ustreznega informacijskega (računovodskega) sistema je treba preučiti in se prilagoditi tem dejavnikom:

- a) cilji organizacije,
- b) strateški načrti,
- c) gospodarska panoga,
- d) organizacijska sestava,
- e) poslovodski slog in
- f) organizacijska kultura.

a) Prvi pogoj za oblikovanje in uvajanje organizacijske sestave in informacijskega sistema sta smoter in temeljni (glavni) cilj podjetja. Temeljni cilj poslovanja je cilj podjetja, h kateremu težijo vse usklajene dejavnosti podjetja. Temeljni cilj je hkrati tudi cilj lastnika podjetja, zato je le-ta močno povezan z lastništvom in upravljanjem podjetja. Za poslovodsko odločanje in z njim povezani ustreznimi informacijski sistem so jasno izraženi temeljni cilji podjetja bistvenega pomena, saj omogočajo postavljanje ciljev tako oddelkov kot poslovodstva podjetja. Prav tako je treba postaviti tudi cilje, ki omogočajo dosego temeljnih ciljev. Na primer: zaposlenim v podjetju so lahko bližje cilji, kot so čistoča, zadovoljstvo kupca, pravočasna dobava proizvodov in podobni. Računovodstvo mora kot del informacijskega sistema v podjetju zagotoviti ustrezne informacije, da bo lahko poslovodstvo čim stvarneje določilo cilje poslovanja.

b) Strateško načrtovanje je proces, v katerem vodstvo podjetja določa glavne

smeri poslovanja podjetja, in sicer tako, da upošteva zmogljivosti podjetja, predvideno vedenje konkurence, spremembe v tehnologiji in prihodnje povpraševanje na trgu. Računovodstvo ima zelo pomembno vlogo pri zagotavljanju ustreznih informacij za dolgoročno odločanje. Zelo pomembno je, da zna računovodstvo obravnavati stroške po stroškovnih nosilcih po različnih metodah (na primer po metodi obračunavanja stroškov po sestavinah dejavnosti, po metodi dodatnih stroškov in podobno) in tudi svetovati poslovodstvu, katera metoda je najprimernejša za neko odločitev. R. Simons (1992, str. 621 - 645) je na podlagi dveletne študije o dveh velikih ameriških podjetjih ugotovil, da je treba računovodski informacijski sistem obravnavati ne samo v zvezi s poslovodskim uresničevanjem strategije podjetja in nagrajevanjem, temveč tudi kot sistem informiranja o potrebnih spremembah v organizaciji in strategiji podjetja. Njegova raziskava je pomembna, ker se je posvetila predvsem razlikam med računovodskimi informacijami za potrebe kratkoročnega in dolgoročnega odločanja.

c) Gospodarske panoge se med seboj razlikujejo po dejavnikih, kot so ponudba, povpraševanje, konkurenca in podobni, kar vpliva na cilje organizacije. Preučevanje gospodarske panoge, v kateri podjetje deluje, omogoča poslovodstvu osredotočenje na dejavnike, ki izboljšujejo konkurenčni položaj podjetja. Dejavniki gospodarske panoge lahko razčlenimo na dejavniki okolja podjetja in tehnološki dejavniki. Raziskovalci¹¹ so ugotovili, da konkurenčnost okolja vpliva na zapletenost računovodskega sistema in vključevanje neracunovodskih podatkov v

¹⁰ Koristen način publikovanja proizvodov in dejavnosti je analiziranje produktov konkurentov, in sicer tako, da jih razstavimo do najmanjših delov. Na osnovi takšne analize lahko podjetje ugotovi relativne prednosti in slabosti lastnih proizvodov.

¹¹ P. Khandwalla, 1972, str. 275 - 285, D. Otley, 1992, str. 122 - 149, L. Gordon, D. Miller, 1992, str. 569 - 585, J. Waterhouse, P. Tiessen, 1987, str. 65 - 76.

poročila. Študije so dokazale tudi vpliv tehnoloških dejavnikov na oblikovanje računovodskih informacij. R. Kaplan (1984, str. 390 - 418) pravilno ugotavlja, da so večino meril uspešnosti in učinkovitosti poslovanja, ki se še danes uporabljajo, razvili strokovnjaki na začetku 20. stoletja, ko je bila tehnologija proizvodnje drugačna od današnje. Zato meni, da je treba poslovodno računovodstvo prilagoditi novim tehnološkim zahtevam¹².

d) Organizacijsko sestavo lahko opredelimo kot sestav razmerij med ljudmi v podjetju. Naloga poslovodstva je zagotoviti organizacijsko sestavo, ki bo najuspešnejše in najučinkoviteje dosegala cilje organizacije. Velikost organizacije je vsekakor spremenljivka, ki vpliva tako na njeno sestavo kakor tudi na druge dejavnike poslovodnega sistema. Za poslovodno računovodstvo je seveda zelo pomembna razporeditev odgovornosti med poslovdij; z drugimi besedami: zelo pomembno je, kako so oblikovana mesta odgovornosti. Kot je bilo že povedano, morajo biti oblikovana tako, da se lahko merita učinkovitost in uspešnost poslovdij in mest odgovornosti, in sicer prek kategorij, na katere lahko vplivajo z odločanjem. K. Merchant (1981, str. 813 - 829) je ugotovil, da je v večjih podjetjih, kjer je odločanje bolj decentralizirano, udeležba poslovdij pri načrtovanju večja. Poleg tega je ugotovil, da je načrtovanje v velikih podjetjih bolj formalno kot v manjših¹³.

12 Opozoriti velja tudi na vpliv spremembe tehnoloških dejavnikov na izračunavanje standardnih stroškov. Prepogosto se namreč v različnih organizacijah dogaja, da ne ažurirajo standardnih oziroma normiranih porab prvih poslovnega procesa, potem ko so preoblikovali tehnološki proces.

13 Kasneje je K. Merchant (1984, str. 291 - 307) opravil podobno raziskavo tudi na oddelčni ravni. Ugotovitve so bile podobne, torej da so velikost oddelka, funkcijske razlike in stopnja avtomatiziranosti proizvodnje dejavniki, ki vodijo k večji formalnosti načrtovanja.

e) Poslovodski slog lahko opredelimo kot vedenje in dejavnost poslovdij, ko odločajo. Poslovodje se razlikuje po vedenju. Ne glede na vzrok vedenja poslovdij se je treba zavedati, da imajo nekateri poslovdje avtoritativen slog poslovdjenja, drugi pa se želijo posvetovati in doseči soglasje pri odločanju. Nekateri poslovdje želijo predvsem pisne informacije, drugi pa se bolj zanešajo na opazovanje in ustno komuniciranje. Nekateri se odločajo predvsem na podlagi vrednostno izraženih informacij, drugi pa dajejo prednost nevrednostnim kategorijam poslovdjenja. Za računovodje je zelo pomembno, da poznajo poslovodske sloge v podjetju, saj so poslovdje tisti, ki uporabljajo računovodske informacije.

f) Organizacijsko kulturo lahko opredelimo kot celoten sistem norm, vrednot, predstav, prepričanj, simbolov, ki določa način vedenja in odzivanja na probleme vseh zaposlenih in s tem oblikuje pojavno obliko nekega podjetja. Pri oblikovanju informacijskega sistema je treba upoštevati vpliv organizacijske kulture podjetja, saj lahko nepravilna uporaba računovodskih informacij vodi k poslabšanju odnosov v podjetju. Če bi podjetje nagrajevalo le tiste poslovdje, ki so dosegli načrtovane cilje, ne da bi pri tem upoštevalo okoliščine poslovdjenja, bi takšno "izrabljanje" računovodskih podatkov za potrebe motiviranja zaposlenih vodilo k težnji po sestavljanju načrtov s čim lažje dosegljivimi cilji, k poneverjanju podatkov in podobno. Poslovodstvo in računovodstvo podjetja morata znati računovodske informacije uporabljati za motiviranje zaposlenih za takšno delovanje in vedenje, da bodo doseženi cilji podjetja.

7. TEZA: RAČUNOVODSKE INFORMACIJE JE TREBA DOPOLNJEVATI TUDI Z NERAČUNOVODSKIMI

Računovodstvo lahko opredelimo kot dejavnost vrednostnega (v denarni merski enoti) spremljanja in preučevanja poslovdjenja kakega poslovnega sistema. Računovodske informacije se torej razlikujejo od drugih vrst informacij po tem, da so izražene vrednostno. Ta lastnost računovodskih informacij njihovim uporabnikom olajša njihovo matematično preračunavanje in s tem analiziranje, saj imajo vse informacije "skupni imenovalec". Prav ta lastnost računovodskih informacij pa pomeni eno glavnih omejitev pri njihovem uporabljanju.

V računovodskih poročilih bomo zato zaman iskali informacije o tem, kako poslovni sistem zadovoljuje ekološke in kakovostne standarde. Računovodske informacije ne "govorijo" o sožitju poslovnega sistema z lokalno skupnostjo in okoljem, prav tako nič ne povedo o tehnološkem razvoju podjetja in varnosti pri delu. Računovodske informacije zelo malo povedo o konkurenčni prednosti in slabostih poslovnega sistema, o tržnih deležih, o novih proizvodih, o stroških kakovosti, o razvoju panoge in podobno. Računovodska poročila ne prikazujejo znanja in sposobnosti zaposlenih, kar je ključni dejavnik uspešnosti poslovdjenja¹⁴. Zavedanje te pomembne omejitve računovodskih informacij je prvi pogoj njihove koristne uporabe. Računovodske informacije so le del nujno potrebnih informacij za spoznavanje, analiziranje in uspešno odločanje v zvezi s poslovnim sistemom. Samo ponovimo lahko

14 Seveda obstajajo poizkusi, kako tudi v računovodske izkaze (predvsem v bilanco stanja) vključiti tudi tako imenovani "človeški kapital". Vendar vsi ti poizkusi trčijo ob dve težavi: kako vrednostno izmeriti človeški dejavnik, in kako naj se imenuje protipostavka na pasivni strani bilance stanja (Milost, 2001).

misel, da računovodstvo ni vse, brez njega ni nič.

Ker klasična računovodska merila ne zmorejo vrednotiti prave konkurenčne prednosti podjetij (trajnejša razmerja do kupcev in dobaviteljev, znanje in sposobnosti zaposlenih in podobno) je nastala potreba po novem izkazovanju in merjenju uspešnosti podjetij. Številni avtorji¹⁵ so predlagali svoje metode merjenja uspešnosti, katerih osnovni cilj je bil, da prikažejo uspešnost podjetja na dolgi rok oziroma strateško uspešnost podjetja. Skupna značilnost vseh teh metod je ta, da se računovodskim informacijam dodajo tudi neračunovodske informacije. Od vseh teh predlaganih metod se je najbolj uveljavila metoda Kaplana in Nortona (2000); imenovala sta jo "uravnoteženi kazalniki". Bistvo te metode je, da lahko z njim podjetje prikaže strategijo in poslanstvo s cilji in kazalniki (merili), ki so razvrščeni v štiri skupine:

- a) finančni kazalniki (na primer dobičkonosnost kapitala, dobičkonosnost sredstev, ekonomska dodana vrednost in podobni),
- b) kazalniki odnosa do kupcev (na primer tržni delež, zadovoljstvo strank, delež starih strank in podobni),
- c) kazalniki notranjih poslovnih procesov (na primer izboljšanje dejavnosti, čas proizvodnje, čas razpečave in podobni),
- d) kazalniki učenja in rasti (na primer produktivnost zaposlenih, večšine zaposlenih, inovativnost in podobni).

Neračunovodske informacije, ki naj dopolnjujejo klasične računovodske informacije lahko razvrstimo tudi v te skupine:

I. Kakovost:

1. Pritožbe kupcev
2. Zadovoljstvo kupcev
3. Garancijske zahteve
4. Nadziranje kakovosti storitev in sestavnih delov dobaviteljev
5. Statistika odpadkov, popravil in vračil

II. Zaloge:

1. Število uskladiščenih enot
2. Izkoristek skladiščnega prostora
3. Koeficient obračanja po vrsti materiala in proizvodov po lokacijah

III. Odpadek materiala:

1. Kakovost vhodnega materiala
2. Merjenje odpadkov po proizvodih, delovnih postopkih in vrsti materiala

IV. Vzdrževanje opreme:

1. Statistika izkoristka strojev
2. Delovanje in okvare strojev
3. Vzdrževanje strojev
4. Izkušnje s stroji

V. Razpečevanje:

1. Čas razpečavanja
2. Izpolnjevanje naročil
3. Čas proizvodnje
4. Vezava dokončanih proizvodov v zalogi
5. Odstotek izpolnjenih naročil

VI. Prilagodljivost:

1. Število sestavnih delov po proizvodih
2. Odstotek enakih sestavnih delov po proizvodih

VII. Človeški dejavniki:

1. Izostajanje z dela
2. Fluktuacija zaposlenih
3. Morala
4. Delovna usposobljenost

zaposlenih

5. Število izgubljenih delovnih dni zaradi stavk
6. Število sodnih sporov z zaposlenimi

VIII. Varnost

1. Število zaporednih dni brez delovne nesreče
2. Število izgubljenih delovnih dni zaradi nesreč

8. TEZA: PRODAJNE CENE JE TREBA IZRAČUNAVATI NA DOLGI ROK

Nekatera podjetja imajo malo možnosti za oblikovanje in določanje lastnih prodajnih cen. Eden od razlogov je recimo ta, da prodajajo na zelo konkurenčnih trgih, na katerih težko razlikujejo svoje proizvode po kakovosti ali funkcionalnosti. V takem primeru kupci hitro najdejo cenejšega dobavitelja. Kljub navezanosti kupcev morajo takšna podjetja slediti cenovni politiki velikih oziroma prevladujočih podjetij v panogi. V tem primeru, kljub natančno opravljeni stroškovni analizi, podjetja težko spreminjajo svojo politiko določanja prodajnih cen. Za doseganje zadovoljive dobičkonosnosti proizvodov se morajo v teh podjetjih osredotočiti na preoblikovanje proizvodov, izboljšanje dejavnosti, zamenjavo ali ukinitve proizvodov. Ne glede na to, da so podjetju prodajne cene kar določene, je izračunavanje "normalnih" prodajnih cen koristno za analiziranje dobičkonosnosti proizvodov in ugotavljanje, kakšna bi prodajna cena morala biti.

Ekonomska teorija pogosto uči, da naj podjetje prodaja toliko časa, da se bodo mejni stroški, to so stroški vsake dodatne enote oziroma spremenljivi stroški enote, izenačili z dodatnim prihodkom dodatne enote oziroma s prodajno ceno. Takšno razmišljanje seveda velja

¹⁵ Glejte na primer: Ezzamel, 1992 in Eccles, 1991.

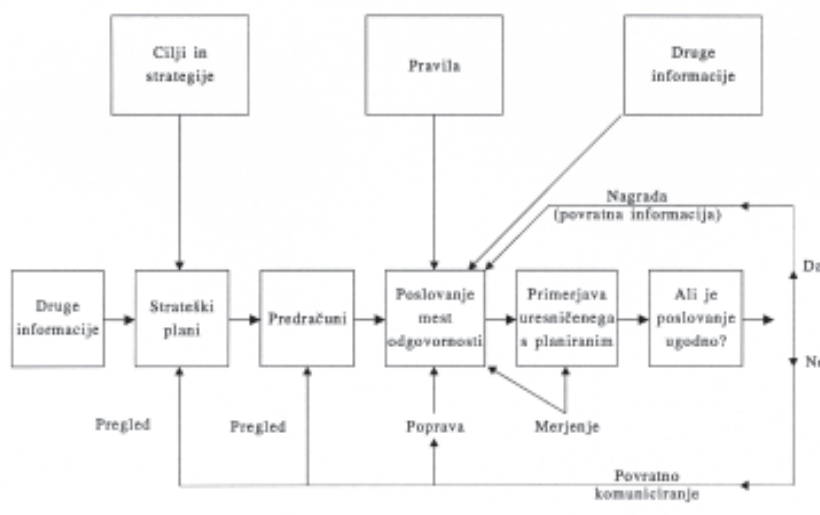
za pogoj popolne konkurence (neomejeno povpraševanje in ponudba), ta pa v praksi seveda ne obstaja. Če hoče podjetje povečati obseg povpraševanja po svojih proizvodih, mora praviloma zmanjšati tudi prodajno ceno vseh proizvodov. Optimalno prodajno ceno določi tako, da oceni obseg prodaje pri posameznih prodajnih cenah ter izračuna celotne spremenljive stroške pri teh količinah. Optimalna prodajna cena je tista, ki zagotavlja čim večji presežek prihodkov nad spremenljivimi stroški oziroma čim večji prispevek za kritje.

Določanje prodajnih cen na osnovi prispevka za kritje pa ima več omejitev in slabosti za dolgoročno uspešnost podjetja. Prva omejitev je ta, da si želijo kupci, ki jim podjetje določi prodajne cene na nivoju spremenljivih stroškov, imeti takšne cene dolgoročno. Ko kupci dobijo nižjo ceno, kot je normalna, je kupce kasneje težko prepričati, da plačajo normalno ceno. Določanje prodajnih cen na osnovi prispevka za kritje lahko prinese kratkoročno izboljšanje poslovanja in večji tržni delež, dolgoročno pa ima lahko takšno določanje prodajnih cen za posledico poslovne in finančne težave podjetja.

Druga omejitev takšnega določanja prodajnih cen je, da s tem, ko podjetje prodaja (novim) kupcem po nižjih cenah kot drugim, diskriminira svoje kupce. Tudi drugi (predvsem stari) kupci želijo imeti enake cene.

Tretja omejitev je v tem, da je včasih (to še posebno velja za storitvena podjetja) dodatne stroške težko določiti. Za proizvajalna podjetja so najpogostejši naslednji dodatni stroški:

- dodatni material za proizvodnjo novega naročila,
- dodatne delovne ure oziroma nadure,
- dodatni stroški energije in



□ Slika 1. Vloga informacij v poslovodskem odločanju

vzdrževanja strojev.

Izračun stroškovne cene proizvoda oziroma novega naročila je zgolj osnova za določitev prodajnih cen. Na to osnovo je treba obračunati še dobičkovno mero. Nekatera podjetja uporabljajo kar standardno dobičkovno mero (na primer 20 odstotkov)¹⁶. Vendar zelo malo podjetij uporablja enako dobičkovno mero za vse proizvode in skozi daljše časovno obdobje. Dobitkovna mera je v veliki večini primerov odvisna od vrste proizvoda in stanja na trgu. Pri določanju prodajnih cen je treba upoštevati stroške, ki nastanejo zaradi posameznega kupca.

9. TEZA: ZA POSLOVODNO ODLOČANJE SO PREDVSEM POMEMBNE PREDRAČUNSKÉ INFORMACIJE

Računovodske predračunske informacije so pomembnejše od obračunskih

¹⁶ Na dolgi rok mora podjetje poleg pokritja vseh stroškov "zaslužiti" tudi ustrezen dobiček na investirana sredstva. To pomeni, da mora biti dobičkovna mera odvisna od investiranih sredstev, ki jih zahteva posamezen proizvod, storitev ali kupec. Med investirana sredstva je treba šteti: dolgoročna sredstva in kratkoročna sredstva financirana s dolgoročnimi viri (še posebno zaloge in terjatve, ki jih zahteva proizvodnja proizvoda ali posamezen kupec).

(knjigovodskih) informacij, saj omogočajo poslovodno odločanje o:

- programih in strateških načrtih,
- letnih planih, ki vključujejo kvantitativne (največkrat denarne) planirane kategorije za enoletno poslovanje,
- oceni uspešnosti poslovanja poslovodij na podlagi primerjave med planiranim in uresničenim poslovanjem.

Slika 1 prikazuje proces poslovodnega odločanja, ki se začne z odločanjem o strateških načrtih podjetja. Na njihovi osnovi se poslovodstvo odloča o letnih planih podjetja. Primerjava uresničenega poslovanja s načrtovanim poslovodstvu podjetja omogoča ugotoviti nepravilnosti v poslovanju podjetja ter se odločiti o ukrepih, ki naj bi odpravili vzroke in posledice za nastale odmihe med načrtovanim in uresničenim.

Pri pripravljanju predračuna je zelo pomembno sodelovanje ustreznih organov in strokovnih služb (računovodstva) v podjetju. Podjetja imajo za ta namen ustanovljen poseben odbor - odbor za predračun (angl.: *budget committee*); sestavljen je iz najvišjih

poslovdij v podjetju. Glavna naloga odbora je, da zagotovi stvarnost predračunov in njihovo zadovoljivo usklajenost. V ta namen odbor izda splošna navodila za pripravljanje predračunov (angl.: *budget manual*). Navodila mora potrditi glavni poslovodja podjetja, nato se dostavijo posameznim linijskim ali funkcionalnim poslovdjem, ki morajo predračune sprejeti. Odbor mora predračune pregledati in jih dati v odobritev poslovdskemu svetu ali glavnemu poslovdji. Če predračun ni sprejet, ga mora poslovodja popraviti.

Oddelčne predračune lahko pomaga pripraviti strokovno osebje, ki ga lahko vodi vodja planiranja (angl.: *budget director*), in računovodsko osebje. Naloga strokovnega osebja je, da poslovdjem pomaga pri razlaganju predračunskih navodil, pri pripravljanju ustreznih podatkov, pri izračunih in pri zagotavljanju pravočasne priprave predračunov. Tudi na tem mestu pa je treba opozoriti, da je strokovno osebje lahko poslovdjem le v pomoč pri izdelovanju predračunov, nikakor pa ne sme to osebje sprejemati odločitev o predračunih namesto poslovdij.

Večina podjetij pripravlja predračune enkrat na leto za prihodnje koledarsko leto. Ločene predračunske ocene se lahko pripravijo po mesecih ali četrtletjih. Nekatera podjetja uporabljajo tako imenovano "tekoče predračunavanje" (angl.: *rolling, continuous budget*), kar pomeni, da pripravijo poseben predračun za vsake tri mesece, vendar za celotno leto vnaprej.

Večina odločitev in ocen o različnih delih predračuna poslovanja podjetja se medsebojno vplivajo in pogojujejo. Skoraj na vse dele predračuna vpliva predračun prodaje; predračun nabave je odvisen od planiranega obsega proizvodnje in tudi od obsega zalog materiala. Zaradi tega je zelo pomembno, da se pripravi časovni razpored (urnik)

priprave predračuna, s čimer se zagotovi njegova pravočasna izdelava.

Pomembnejše stopnje predračunavanja so:

1. določitev politike in navodil predračunavanja,
2. določitev omejitvenih dejavnikov poslovanja,
3. priprava predračuna prodaje,
4. začetek pripravljanja drugih delov predračuna,
5. dogovarjanje o končni vsebini predračunov,
6. usklajevanje in pregledovanje predračunov,
7. končna odobritev predračunov,
8. razdelitev sprejetih predračunov in njihovo nadaljnje pregledovanje.

S. Umapathy (1987, str. 25 - 27) je na podlagi preučevanja predračunavanja v uspešnih ameriških podjetjih ugotovil te dejavnike, ki izboljšajo predračunavanje:

- a) Višje poslovdstvo se mora zavedati pomembnosti predračunavanja in mora biti prepričano o koristnosti predračunov. Vzeti si morajo čas za učinkovito predračunavanje in dajati zgled nižjemu poslovdstvu.
- b) Predračunski cilji morajo biti razumljivi in sprejemljivi za poslovdje.
- c) Predračunski cilji morajo izražati odgovornost poslovdij.
- č) Višji poslovdje morajo obvestiti nižje poslovdstvo o dolgoročnih in srednjeročnih planih in predpostavkah poslovanja pred začetkom pripravljanja predračunov na nižjih ravneh.
- d) Potrebna je trdna povezava med dolgoročnimi plani in letnimi predračuni poslovanja.
- e) V srednjih in velikih podjetjih je treba predračunavanje obravnavati

kot glavni projekt, ga načrtovati in opazovati.

- f) Ustaljene predračunske dejavnosti je koristno standardizirati v predračunskih navodilih, obliki predračunov in z diagrami poteka.
- g) Odmik med predračunskimi cilji in uresničenimi rezultati je treba skrbno preučiti in analizirati.
- h) Poslovdje, ki se med predračunavanjem ne vedejo v korist poslovanja celotnega podjetja, je treba kaznovati.
- i) Višje poslovdstvo mora stalno pregledovati predračunavanje in uvajati nujne spremembe.

Večina teh dejavnikov je v domeni poslovdstva. Za uspešno predračunavanje pa je zelo pomembna tudi vloga računovodstva v podjetju. Računovodstvo lahko veliko prispeva k izpolnitvi teh desetih dejavnikov s tem, da pomaga poslovdjem pripraviti predračune in analizirati nastale odmike ter jim povečati zaupanje v predračune.

Računovodje se morajo zavedati tako vsebinskega kot procesnega vidika predračunavanja in vključevati v predračune tudi nedenarne cilje. Računovodstvo bo lahko poudarilo svojo vlogo v procesu predračunavanja le, če bo razumelo poslovne funkcije in bo sposobno sodelovati s poslovdstvom ter nanj vplivati.

10. TEZA: SPREMENITI SE MORA MESTO IN POMEN RAČUNOVODSTVA V PODJETJIH

Ne glede na predmet dejavnosti poslovnih sistemov in njihov cilj delovanja, je za vse poslovne sisteme skupno to, da jih organizirajo in upravljajo ljudje, da njihovega delovanja in obnašanja v prihodnosti ni mogoče natančno določiti, saj so izpostavljeni nenehnim vplivom okolja (konkurence, države, pogojev gospodarjenja in podobno) in so



□ Slika 2. Razčlenitev poslovnega sistema

sestavljani iz več podsistemov. Celovit poslovni sistem lahko razčlenimo na izvajalni in poslovodni podsistem ter na informacijski podsistem kot posrednika med njima (glej sliko 2).

Naloga poslovodnega podsistema je odločanje in usklajevanje o vseh tistih dejavnostih, ki jih vsebuje na zunaj vidni poslovni proces. V poslovodnem podsistemu so razvrščene štiri poslovodne funkcije: načrtovanje, organiziranje, vodenje in nadziranje. Poslovođenje pa je lahko smotrno le tedaj, če je na voljo dovolj informacij. Naloga informacijskega podsistema je, da poslovodstvu zagotavlja primerne, pravočasne, točne, ustrezne in popolne informacije. Bistveni del formalnega informacijskega podsistema v podjetju je računovodstvo. Tisto računovodstvo, katerega osnovna naloga je, da poslovodstvu zagotavlja informacije za odločanje, pravimo poslovodno računovodstvo.

Poslovodne informacije lahko veliko prispevajo k reševanju poslovdskih problemov, vendar si je pri njihovi uporabi in razumevanju dobro zapomniti naslednje:

1. Opredelitev vrste stroškov je v veliki meri odvisna od namena, za katerega se bodo informacije uporabljale¹⁷.

¹⁷ Glede na različne potrebe odločanja lahko poslovodne informacije pojasnimo z naslednjimi koncepti stroškov: 1. spremenljivi in stalni stroški, 2. neposredni in posredni stroški, 3. dodatni stroški in 4. stroški po mestih odgovornosti (računovodstvo odgovornosti).

2. Računovodske informacije so velikokrat le ocena oziroma približek dejanskega.
3. Računovodski sistem redko oblikuje vse tiste informacije, ki bi jih potrebovali za rešitev določenega problema.
4. Poleg računovodskih informacij je za dobro odločanje potrebno še kaj več.
5. Odgovornost za rezultate poslovanja podjetja morajo nositi ljudje in ne številke.

Funkcija računovodstva torej ni, da odloča o vsebini načrtov, nagrajuje zaposlene, nadzira poslovodje in usklajuje delovanje različnih organizacijskih delov podjetja in ljudi, temveč da prek računovodskih informacij olajša in izboljša odločanje. Težave pri opredeljevanju tako imenovanega kontrolinga se v teoriji in praksi pojavljajo prav zaradi nerazumevanja nalog računovodstva in poslovodstva. Dober računovodja mora poznati problematiko odločanja oziroma informacijske potrebe poslovodij - uporabnikov informacij. Prav tako pa mora znati te potrebe izraziti in razumeti ter pravilno uporabljati računovodske metode. Računovodje bodo morali poleg strokovnega znanja pokazati tudi veliko več komunikativnih sposobnosti, da bi poslovodje začeli uporabljati računovodske informacije za odločanje in posledično veliko bolj cenili delo računovodij.

SKLEP

Osrednji del informacijskega sistema sestavlja računovodski informacijski sistem, ki ga lahko opredelimo kot dejavnost vrednostnega (v denarni merski enoti) spremljanja in preučevanja pojavov, ki so povezani s poslovanjem kakega poslovnega sistema. Zgodovinsko se je najprej razvilo tako imenovano finančno računovodstvo, to je računovodstvo, katerega osnovni cilj je vrednostno prikazovanje poslovanja celotnega podjetja, smo imenovali finančno računovodstvo. Za poslovodstvo podjetja je razumevanje računovodskih izkazov zelo pomembno, vsaj iz dveh razlogov:

- presojanje uspešnosti poslovanja drugih podjetij (na primer: konkurenčnih podjetij, dobaviteljev, možnih strateških partnerjev itd.);
- za vodstvo podjetja so njegovi računovodski izkazi "spričevalo", ki kaže uspešnost poslovanja podjetja, za katerega so tudi odgovorni; računovodski izkazi podjetja kažejo celotno sliko finančnega stanja podjetja in uspešnost njegovega poslovanja.

Razumljivo pa je, da poslovodstvo potrebuje veliko bolj podrobne in pogoste informacije, kot jih dobi iz letnih računovodskih izkazov. Zato se je uveljavila tudi druga vrsta računovodstva, to je poslovodno računovodstvo, katerega osnovni cilj v podjetju je, da zagotavlja informacije, ki jih poslovodstvo potrebuje za odločanje in usklajevanje poslovanja v podjetju. Prve razprave o finančnem računovodstvu so bile napisane pred več

kot 400 leti, o upravljalnem računovodstvu pa je bilo pred 20. stoletjem zelo malo napisanega. Razvoj kapitalističnega gospodarjenja je glavni vzrok, da se je potreba po upravljalnih računovodskih informacijah pokazala najprej v praksi. Angleški poslovnež Thomas Sutherland je že leta 1875 takole zapisal v svojem memorandumu: "Sedanji sistem dvostavnega knjigovodstva je zadovoljiv v tolikšni meri, da se lahko enkrat na leto ali pogosteje ugotovi dobiček iz poslov podjetja. Očitno je, da je za poslovanje podjetja potrebno veliko več podrobnejših informacij, ki bodo v takšni obliki, da bodo poslovodstvu jasno prikazali vzroke za dobro ali slabo poslovanje podjetja".

Ob koncu 21. stoletja so se zopet pojavile kritike računovodstva. Tokrat je bilo največ kritik deležno poslovodno računovodstvo. Avtorji so bili mnenja, da obstoječi računovodski sistemi v podjetjih silijo poslovodje k prikrojevanju računovodskih informacij ter jih spodbujajo za kratkoročne in ne dolgoročne cilje podjetja. V prispevku sem obravnaval deset tez za izboljšanje računovodskih informacij za notranje odločanje. Poskušal sem dokazati, da so računovodske informacije še vedno najpomembnejši vir informacij za odločanje ob pogoju, da dobro razumemo njihovo vsebino, omejitve ter jih prilagajamo spremembam v poslovnem okolju podjetij. □

literatura

1. **Anthony, N. R.; Reece, S. J.:** Accounting Principles. Irwin, Homewood, 1983.
2. **Bromwich, M.; Bhimani, A.:** Management Accounting: Evolution not Revolution. CIMA, London, 1989.
3. **Cooper, R.; Kaplan, R. S.:** Measure Costs Right: Make the Right Decisions, Getting Numbers You Can Trust. Harvard Business Review Paperback, Boston, 1991, str. 41 - 48.
4. **Davenport, T. H.:** Putting the I in IT. Mastering Information Management. Prentice Hall, London, str. 5 - 9.
5. **Eccles, R.:** The Performance Measurement Manifesto. Harvard Business Review Paperback, Boston, 1991, str. 95 - 101.
6. **Ezzamel, M.:** Business Unit & Divisional Performance Measurement. Academic Press, London, 1992.
7. **Gordon, L. A.; Miller, D.:** A Contingency Framework for the Design of Accounting Information Systems. Readings in Accounting for Management Control (uredili: Emmanuel, C.; Otley, D.; Merchant, K.), Chapman&Hall, London, 1992.
8. **Hansen, D. R.; Mowen, M. N.:** Management Accounting. South-Western Publishing, Cincinnati, 1992.
9. **Heitger, L.; Ogan, P.; Matulich, S.:** Cost Accounting. South-Western Publishing, Cincinnati, 1992.
10. **Hiromoto, T.:** Another Hidden Edge - Japanese Management Accounting, Getting Numbers You Can Trust. Harvard Business Review Paperback, Boston, 1991, str. 67 - 70.
11. **Hornigren, T. C.:** Introduction to Management Accounting. PHI, London, 1987.
12. **Howell, R. A.; Soucy, G. R.:** Cost Accounting in the New Manufacturing Environment. Management Accounting, avgust 1987, str. 42 - 49.
13. **Johnson, H. T.; Kaplan, R. S.:** Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press, Boston, 1987.
14. **Kaplan, R.:** The Evaluation of Management Accounting. The Accounting Review, julij 1984, str. 390 - 418.
15. **Kaplan, R.; Atkinson, A.:** Advanced Management Accounting. Prentice Hall, New Jersey, 1998.
16. **Kaplan, R.; Norton, D.:** Uravnoteženi sistem kazalnikov: Preoblikovanje strategije v dejanja. Založba Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2000.
17. **Khandwalla, P. N.:** The Effects of Different Types of Competition on the Use of Management Control. Journal of Accounting Research, št. 10, 1972, str. 275 - 285.
18. **Lere, C. J.:** Managerial Accounting: A Planning - Operating - Control Framework. Wiley, New York, 1991.
19. **Merchant, K. A.:** The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behaviour and Performance. The accounting Review, oktober 1981, str. 813 - 829.
20. **Merchant, K. A.:** Influences on Departmental Budgeting: An Empirical Examination of a Contingence Model. Accounting, Organizations and Society, št. 3 - 4, 1984, str. 291 - 307.
21. **McNair, C. J.; Lynch, R.; Cross, K.:** Do Financial and Nonfinancial Performance Measures Have to Agree? Management Accounting, november 1990, str. 28 - 36.
22. **Milost, F.:** Računovodstvi človeških zmognosti. Visoka šola za management, Koper 2001.
23. **Otley, D.:** Budget Use and Managerial Performance. Journal of Accounting Research, št. 16, 1992, str. 122 - 149.
24. **Ross, H. B. G.:** Revolution in Management Control. Management Accounting, november 1990, str. 23 - 27.
25. **Ryan, B.:** Strategic Accounting for Management. The Dryden Press, London 1995.
26. **Simons, R.:** The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage. Readings in Accounting for Management Control (uredili: Emmanuel C., Otley D., Merchant K.), Chapman&Hall, London, 1992.
27. **Umapathy, S.:** How Successful Firm Budget. Management Accounting, februar 1987, str. 25 - 27.
28. **Waterhouse, J. H.; Tiessen, P.:** A Contingency Framework for Management Accounting Systems research. Accounting Organizations and Society, št. 3, 1987, str. 65 - 76.