

# Prednosti in omejitve metode BSC

## *Advantages and disadvantages of BSC method*

avtor **Marko HOČEVAR**, Ekonomska fakulteta v Ljubljani

### izvleček/Abstract

Pomen (poslovnih) računovodskih informacij za odločanje se je z velikimi spremembami v poslovnem okolju podjetja, ki so se zgodile v zadnjem času, močno povečal. V članku analiziram sodobno metodo za ocenjevanje uspešnosti poslovanja, to je uravnoteženi kazalniki (BSC). Največja prednost metode BSC je v tem, da meri dolgoročno uspešnost podjetja. Omejitvi te metode pa sta njena nepopolnost in obsežnost

In the recent years, with big changes in the environment of business, the meaning of (management) accounting information for management decisions, has increased. In this article, one of the contemporary accounting methods for evaluating of business performance has been analysed, this method is balanced score card (BSC). The biggest advantage of BSC is that it measures long-term effectiveness of firm. Disadvantages of this methods are its noncompleteness and complexity.

**Ključne besede:** BSC, poslovodno računovodstvo, uravnoteženi kazalniki

**Key words:** balanced score card, management accounting

### 1. UVOD

V osemdesetih letih prejšnjega stoletja so raziskovalci<sup>1</sup> na podlagi raziskav številnih večjih (predvsem ameriških, angleških in japonskih) podjetij ugotovili, da se v praksi iščejo drugačne metode merjenja uspešnosti poslovanja managerjev, poslov in podjetij. Glavni razlogi za iskanje novih metod so:

1. Uvaja se sodobno načina proizvodnje (računalniško oblikovanje proizvodov, računalniško vodenje proizvodnje, prilagodljivi sistemi proizvodnje, robotizacija proizvodnje pa tudi proizvodni način "ob pravem času").
2. Tradicionalno računovodsko merjenje uspešnosti poslovanja spodbuja managerje bolj k učinkovitemu poslovanju kot pa k uspešnemu poslovanju. Managerji si prizadevajo dosežati kratkoročne in ne dolgoročne cilje podjetja. Spremenjene zunanje okoliščine poslovanja (svetovna povezanost poslovanja, skrajševanje življenjskih ciklov proizvodov in drugo) pa zahtevajo predvsem strateško odločanje podjetij.
3. Poslovodno računovodstvo je pod "vplivom" finančnega računovodstva, kar pomeni, da se metode razmišljanja iz finančnega

prenašajo tudi v poslovodno računovodstvo. Potrebe uporabnikov informacij obeh računovodstev pa so popolnoma drugačne.

Nove metode<sup>2</sup> imajo poleg tega, da so se razvili v praksi, še eno drugo pomembno skupno lastnost in to je, da so dobili "imena" od njihovih raziskovalcev. Tako ni nič nenavadnega, da je nek novejši pristop označen z različnimi imeni (še posebno to velja v Sloveniji, kjer prihaja do različnih prevodov<sup>3</sup>). To pa praksi povzroča nemalo težav, ko želijo managerji v svoja podjetja vpeljati novejšo metodo.

Naslednja skupna lastnost novejših metod oblikovanja informacij o poslovanju pa je prav gotovo ta, da ne gre za korenite, revolucionarne spremembe v spremljanju poslovanja, temveč gre za nadgradnjo, evolucijo obstoječega spremljanja poslovanja. Predvsem svetovalne hiše in svetovalci radi pretirano poudarjajo pomen novih metod oblikovanja informacij ter pri tem ustvarjajo občutek nujnosti in modnosti. Samo naložbe v informacijsko tehnologijo in drugačno oblikovanje informacij še ne vodita nujno v boljše poslovanje podjetja oziroma drugačno obnašanje zaposlenih (Davenport, 2000, str. 5–9). Izhodiščna točka za oblikovanje informacij morajo biti cilji podjetja in managerske (uporabniške) potrebe.

Cilj prispevka je analizirati metodo BSC, ki je zelo uporabna in zanimiva tudi za podjetja v lesni panogi. Namen te analize pa je v tem, da se bodo lahko v podjetjih bolj kritično odločali o uvajanju te metode v prakso. Metodo BSC bom najprej opredelil, in sicer tako, da jo bom primerjal s tradicionalnim merjenjem poslovanja. Nato pa bom prikazal prednosti in tudi omejitve njenega uvajanja v podjetje.

## 2. RAZLOGI ZA NASTANEK BSC

Klasična računovodska merila za uspešnost poslovanja imajo tele slabosti:

- kratkoročnost merjenja,
- prikrojevanje podatkov,
- osredotočenost na opredmetena osnovna sredstva.

### a) Kratkoročnost merjenja.

Klasična računovodska merila spodbujajo managerje k odločanju, ki kratkoročno ugodno vpliva na poslovni izid, oziroma k zmanjševanju stroškov za razvoj, izobraževanje, trženje in podobno ter k izbiri tistih naložbenih projektov, katerih donos je kratkoročno največji.

### b) Prikrojevanje podatkov

Managerji so motivirani za prikaz čim večjega dobička (tako imenovano kreativno računovodstvo). To jim lahko omogočajo tudi različne metode knjigovodskega obračunavanja.

### c) Osredotočenost na opredmetena osnovna sredstva

Klasična računovodska merila merijo uspešnost in učinkovitost poslovanja podjetja in managerjev s sredstvi in kapitalom (viri) podjetja. Sodobne okoliščine poslovanja zahtevajo poleg merjenja nove tehnologije in opreme ter vlaganje vanju 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.

Ker klasična računovodska merila ne zmorejo vrednotiti prave konkurenčne prednosti podjetij (predvsem neopredmetena dolgoročna sredstva) je nastala potreba po novem izkazovanju in merjenju uspešnosti podjetij. Številni avtorji<sup>4</sup> so predlagali svoje metode merjenja uspešnosti, katerih osnovni cilj je bil prikazati dolgoročno oziroma strateško uspešnost podjetja. Od vseh predlaganih metod se je najbolj uveljavila metoda Kaplan in Nortona (2000); imenovala sta jo uravnoteženi kazalniki.

## 3. OPREDELITEV METODE BSC

Kaplan in Norton sta razvila BSC z namenom, da bi managerji in lastniki lahko spremljali uresničevanje strategije podjetja. Bistvo te metode je, da lahko z njo podjetje prikaže strategijo in poslanstvo s cilji in kazalniki (merili), ki so razvrščeni v štiri skupine:

- finančni kazalniki,
- kazalniki odnosa do kupcev,
- kazalniki notranjih poslovnih procesov ter
- kazalniki učenja in rasti.

### a) Finančni kazalniki

Finančni kazalniki kažejo, ali strategija podjetja in izbrani nefinančni kazalniki za doseganje strateških ciljev prispevajo k boljšemu finančnemu stanju

podjetja (Rejc, 1998, str. 498). Kazalniki, ki najbolje pojasnujejo uspešnost podjetja z denarnimi enotami, so: dobiček iz poslovanja, dobičkonosnost sredstev, dobičkonosnost kapitala, dobičkonosnost prihodkov, ekonomska dodana vrednost (EVA), rast prodaje in ustvarjanje denarnih pritožkov.

### b) Kazalniki odnosa do kupcev

Kazalniki odnosa do kupcev omogoča managerjem, da določijo cilje in merila za doseganje uspešnosti poslovanja s posameznimi skupinami kupcev in na posameznih trgih. Ne glede na dejavnost in proizvod, izbere vsako podjetje bolj ali manj med istimi petimi osnovnimi kazalniki. Taki kazalniki so (Kaplan, Norton, 2000, str. 77):

- tržni delež,
- delež ohranjanja starih strank,
- delež pridobivanja novih strank,
- zadovoljstvo strank in
- dobičkonosnost strank.

Vsako podjetje mora določiti svojo strategijo odnosa z odseki kupcev, ki je določena glede na:

- lastnosti proizvodov in storitev (cena, uporabnost, kakovost, edinstvenost),
- odnos do kupcev (čas dostave, zadovoljstvo kupcev),
- podobo in ugled podjetja.

### c) Kazalniki notranjih poslovnih procesov

Kazalniki notranjih poslovnih procesov so osredotočeni na tiste notranje procese, ki imajo največji vpliv na zadovoljstvo strank in doseganje finančnih ciljev podjetja. Včasih se zdi, kakor da se notranji poslovni procesi tičejo le proizvodnje, vendar to ni res. Notranji poslovni procesi so vsi procesi v podjetju, namenjeni ustvarjanju

vrednosti zanj. V preteklosti so bila stroškovna računovodstva podjetij osredotočena predvsem na merjenje proizvodjalnih stroškov proizvodov. V zadnjem času pa poslovodstva podjetij vse bolj potrebuje informacije o drugih stroških v zvezi s proizvodi. Med te stroške spadajo stroški v zvezi s proizvodom še pred njegovo proizvodnjo, na primer: stroški raziskave in razvoja, oblikovanje proizvoda, tehnološka študija proizvodnje in podobni. Prav tako pa so poslovodstva podjetij zainteresirana za natančnejše spremljanje in analiziranje stroškov po koncu proizvodnje; to so na primer: stroški skladiščenja, prevoza, razpečave, prodaje, garancij, dodatnih storitev kupcem in podobni. Vsi ti stroški (pred proizvodnjo, med njo in po njej) so zelo pomembni za ocenjevanje dobičkonosti proizvodov. Vse funkcije, ki zagotavljajo vrednost proizvoda oziroma storitve podjetja, oblikujejo "verigo" medsebojno povezanih dejavnosti, ki ji pravimo **veriga vrednosti**. Za vsako od teh dejavnosti je treba ugotoviti njihove cilje, stroške in merila za merjenje uspešnosti doseganja ciljev.

#### d) Kazalniki učenja in rasti

Kazalniki učenja in rasti so zadnji kazalniki poslovanja v metodi BSC, vendar nič manj pomembni od drugih. "Podpirajo" preostale troje. Razvoj podjetja ni možen brez zaposlenih, njihovih sposobnosti, naprednih informacijskih sistemov ter morale in motivacije. V dobi, v kateri so bistvenega pomena nenehne izboljšave procesov in odnosov do strank, morajo biti naložbe v razvoj zaposlenih razumljene kot dolgoročne naložbe in ne kot strošek. Tako kot pri kazalnikih odnosa do kupcev obstaja tudi pri kazalnikih učenja in rasti nekaj osnovnih kazalnikov (ključni kazalniki uspešnosti). To so kazalniki:

- ohranjanja zaposlenih,
- produktivnosti zaposlenih,
- izobraževanja in usposabljanja zaposlenih,
- veččin zaposlenih in
- zadovoljstva zaposlenih.

## 4. PREDNOSTI METODE BSC

Ena izmed prednosti metode BSC je prav gotovo, da jo lahko uporabljajo podjetja v katerikoli gospodarski panogi. Vendar različna konkurenčna okolja zahtevajo različne splette kazalnikov. Ti morajo biti prilagojeni viziji oziroma poslanstvu podjetja, strategiji, tehnologiji in organizacijski kulturi. Prednosti metode BSC so (Rejc, 1998, str. 500):

- a) povezanost,
- b) nefinančni kazalniki,
- c) uresničevanje strategije,
- d) uporabnost.

#### a) Povezanost

Metoda BSC povezuje in usklajuje številna navidezno ločena, v resnici pa medsebojno odvisna področja konkurenčnega poslovanja. Managerji so prisiljeni obravnavati vse pomembne kazalnike hkrati in tako lahko preprečijo doseganje izboljšav na enem področju na račun drugih področij.

#### b) Nefinančni kazalniki

Nekatera podjetja že uporabljajo sodobne nefinančne kazalnike za presojanje uspešnosti svojih dejavnosti, vendar ne določijo, kateri kazalniki so ključni za presojanje uspešnosti poslovanja podjetja kot celote. Metoda BSC zahteva, da managerji izberejo omejeno število kazalnikov za vsakega od štirih vidikov in se osredotočijo na ključne dejavnike doseganja strategije podjetja. Metoda BSC odpravlja vrzel med kratkoročnim merjenjem uspešnosti (s

finančnimi kazalniki) in merjenjem dolgoročne uspešnosti podjetja.

#### c) Uresničevanje strategije

Bistvo metode BSC je strategija, in ne nadzor, kot je bilo značilno za klasične metode merjenja uspešnosti. Te so izhajale iz finančnih kazalnikov, določale, kaj morajo zaposleni storiti, nato pa nadzirale njihovo uspešnost. V sodobnih okoliščinah ni mogoče natančno predpisati, kako naj zaposleni dosežajo cilje. Metoda BSC vključuje zaposlene v izbiro takšnih dejanj, ki bodo vodile do skupnega cilja. Zato je pomembno, da so s to metodo seznanjeni vsi zaposleni.

#### d) Uporabnost

Uporabniki informacij, ki jih daje metoda BSC, so tako notranji kot zunanji. Finančni kazalniki in kazalniki odnosa do kupcev so zunanji kazalniki, ker izražajo poglede zunanjih oseb (delničarjev, kupcev) na podjetje. Drugi dvoji pa prikazujejo notranje poslovanje podjetja.

## 5. OMEJITVE METODE BSC

Prav gotovo je BSC metoda merjenja uspešnosti poslovanja, ki odpravlja slabosti klasičnih računovodskih meril. Kljub temu pa menim, da bi se morali v podjetjih zavedati vsaj tehle treh omejitev uravnoteženega merjenja uspešnosti poslovanja:

- a) "novosti",
- b) nepopolnosti in
- c) obsežnosti.

#### a) "Novost"

BSC ni revolucionaren metoda merjenja uspešnosti poslovanja. V teoriji in tudi v praksi so že uvajali nefinančne kazalnike za merjenje uspešnosti poslovanja<sup>5</sup>. Podjetja morajo samo dopolniti obstoječe merjenje.

## b) Nepopolnost

Metoda BSC zajema številna pomembna področja poslovanja. Vendar predlagani kazalniki niso popolni. Prav gotovo vsaj kazalniki odnosa do dobaviteljev zaslužijo podrobnejše določanje ciljev nabavne funkcije in spremljanje njene uspešnosti. Kazalniki bi morali prikazovati tudi odnos podjetja do ekologije ter ugleda v lokalni skupnosti in podobno.

## c) Obsežnost

Metoda BSC je obsežen sistem kazalnikov in informacij, kar lahko povzroči težave pri ocenjevanju uspešnosti poslovanja podjetja kot celote oziroma pri primerjanju poslovanja podjetja z drugimi.

## 5. SKLEP

V prispevku sem obravnaval sodobno metodo BSC za merjenje uspešnosti poslovanja managerjev in podjetja. Nastanek novejših metod merjenja uspešnosti je posledica nezadovoljstva s klasičnimi računovodskimi metodami, ki ne zagotavljajo več ustreznih informacij v sodobnem konkurenčnem okolju. Metodo sem analiziral glede na njene prednosti in omejitve. Ugotovimo lahko, da metoda BSC zagotavlja boljše informacije ter je lahko v veliko pomoč managerjem pri izvajanju strategije in načrtov podjetij. Njena omejitev pa je v tem, da jo imajo mnogi za revolucionarno spremembo, čeprav je posledica razvoja stroke. Še ena omejitev je prav gotovo, da gre za obsežno metodo, ki pri uvajanju v prakso zahteva veliko časa in sredstev □

### Opombe:

<sup>1</sup> 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).

<sup>2</sup> Najbolj poznane nove metode so: ABC – activity-based costing (računovodstvo sestavin dejavnosti), EVA – economic value added (ekonomska dodana vrednost) in BSC – balanced scorecard (uravnoteženi kazalniki).

## literatura

1. **Bromwich M., Bhimani A.:** Management Accounting: Evolution not Revolution. CIMA, London 1989.
2. **Brouwer C.:** Measuring the Division Manager's Performance. Management Accounting, december 1984, str. 30 – 33.
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.:** 1. Bromwich M., Bhimani A.: Management Accounting: Evolution not Revolution. CIMA, London 1989.
5. **Ezzamel M.:** Business Unit & Divisional Performance Measurement. Academic Press, London 1992.
6. **Hansen D. R., Mowen M.N.:** Management Accounting. South-Western Publishing, Cincinnati 1992.
7. **Hiromoto T.:** Another Hidden Edge - Japanese Management Accounting, Getting Numbers You Can Trust. Harvard Business Review Paperback, Boston 1991, str. 67 – 70.
8. **Howell R. A., Soucy G. R.:** Cost Accounting in the New Manufacturing Environment. Management Accounting, avgust 1987, str. 42 – 49.
9. **Johnson H. T., Kaplan R. S.:** Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press, Boston 1987.
10. **Kaplan R., Norton D.:** Uravnoteženi sistem kazalnikov: Preoblikovanje strategije v dejanje. Založba Gospodarski vestnik, Ljubljana 2000.
11. **McNair C. J., Lynch R., Cross K.:** Do Financial and Nonfinancial Performance Measures Have to Agree? Management Accounting, november 1990, str. 28 – 36.
12. **Rejc A.:** Presojanje uspešnosti poslovanja podjetij z usklajenim spletom finančnih in nefinančnih kazalcev. Slovenska ekonomska revija, 5 (1998) 49, str. 485 – 502.
13. **Ross H. B. G.:** Revolution in Management Control. Management Accounting, november 1990,

<sup>3</sup> Turk (2000, str. 864) navaja še tale možna slovenska prevoda metode ABC: procesno usmerjeno računovodstvo in koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa.

<sup>4</sup> Glejte na primer: Ezzamel, 1992 in Eccles, 1991.

<sup>5</sup> Glejte več v: Brouwer, 1984, str. 32 – 33, Howell, Soucy, 1987, str. 25 – 30 in Ezzamel, 1992, str. 115 – 123.

## novi diplomanti

### BAŠ, Marko

#### Vpliv deleža in prostorninske mase zunanega sloja na nabrekanje trislojne iverne plošče

Diplomsko delo (visokošolski strokovni študij)

Mentor: Sergej Medved

Recenzent: Jože Resnik

Biotehniška fakulteta, Oddelek za lesarstvo, Ljubljana, 2002.

X, 31 f., 29 f. pril. tabele, ilustr. ; 30 cm.

UDK:630\* 862.2

Vpliv deleža ter prostorninske mase zunanega sloja na nabrekanje trislojne iverne plošče smo ugotavljali na komercialnih ivernih ploščah (5 različnih debelin). Nazivne debeline ivernih plošč so bile: 13 mm z 41 % deležem, 18 ter 22 mm z 40 %, 28 mm z 33 % ter 34,7 mm z 30 % deležem zunanjih slojev. Iz vsake plošče smo izžagali po 60 preizkušancev standardnih dimenzij. Na izdelanih preizkušancih smo ugotavljali prostorninsko maso, vertikalno porazdelitev prostorninskih mas, debelinski nabrek za skupno debelino ter debelinski nabrek po posameznih slojih. Ugotovili smo, da se prostorninska masa celotne plošče z naraščajočo debelino plošč znižuje. Prostorninska masa zunanjih slojev plošče z naraščajočo debelino počasi pada, prostorninska masa srednjega sloja pa veliko hitreje. Debelinski nabrek plošče ni odvisen od njene debeline, nabrek zunanjih slojev se z naraščajočo debelino plošče povečuje, nabrek srednjega sloja pa znižuje. Večji relativni debelinski nabrek imata zunanja sloja, vendar pa ima, zaradi manjšega deleža teh slojev, večji absolutni debelinski nabrek srednji sloj.

**Ključne besede:** iverna plošča, zunanji sloj, debelinski nabrek, vertikalna porazdelitev prostorninskih mas