

Društvo ekonomistov Maribor

KONTROLING: SOPOTNIK JUPITRA IN VOLA

Iztok Kolar
Franc Koletnik



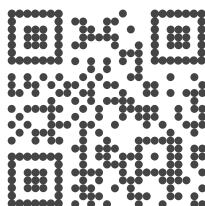


KONTROLING: SOPOTNIK JUPITRA IN VOLA

Iztok Kolar
Franc Koletnik

Maribor, december 2025

DRUŠTVO EKONOMISTOV MARIBOR
Razlagova ulica 14, 2000 Maribor, Slovenija



Kontroling: sopotnik Jupitra in vola

Maribor
Društvo ekonomistov Maribor
2025

<https://demb.si/>

Recenzenta: doc. dr. Daniel Zdolšek (Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta),
prof. dr. Marko Hočevár (Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta)
Lektorica: doc. dr. Melita Koletnik

Izdajatelj in založnik: Društvo ekonomistov Maribor



© 2025, Društvo ekonomistov Maribor
Besedilo © 2025, avtorja

To delo je licencirano z licenco Creative Commons Priznanje avtorstva-Nekomercialno-Deljenje pod enakimi pogoji 4.0 Mednarodna (CC BY-NC-SA 4.0)
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

Kataložni zapis o publikaciji (CIP) pripravili v Narodni in univerzitetni knjižnici v Ljubljani
COBISS.SI-ID 259974659
ISBN 978-961-6059-31-2 (PDF)

Predgovor

Od zametkov kontrolinga, ki so ga teoretično zasnovali vidni ameriški in evropski podjetniški ekonomisti, je minilo že pol stoletja. Zamisel o kontrolingu kot dejavnosti naj bi v Evropo prišla iz Združenih držav Amerike in so jo pozneje razvijali številni mlajši evropski teoretiki podjetniške ekonomije, še zlasti tisti, ki so začeli strokovno kariero v računovodstvu oziroma v izgradnji poslovno-informacijskih sistemov. V kontrolingu so videli zelo uporabno sredstvo za obvladovanje kriz in tveganj v razvojno naravnanih podjetjih. Zanimivo je tudi, da so pobudo za razvijanje kontrolinga največkrat dobili ob nudenju svetovalnih storitev poslovoznikom, ki so pri njih iskali nove ideje za obvladovanje poslovne ekonomije oziroma za postavljanje in doseganje takih poslovnih namer in ciljev, ki so omogočali dolgoročen obstoj in razvoj podjetij. Prav gotovo sta k temu veliko prispevala tudi poslovna kultura, ki je bila v evropskih podjetjih že tradicionalno bolj razvita, in dejstvo, da so se poslovozniki v Evropi bolj zavedali svoje kratkoročne in dolgoročne poslovne odgovornosti ter so pri uresničevanju svojih poslovnih zadolžitev hitro spoznali potrebo po novih orodjih.

V desetletjih razvijanja je kontroling dobival nove razsežnosti in vsebine, ki so jih narekovale spremenjene razmere in naloge poslovoznikov. Zato je bil njegov razvoj izredno hiter: vselej v »prvi bojni liniji« in sposoben odgovarjati na izzive časa je iz obdobja v obdobje prinašal nove poglede in rešitve za nove poslovne probleme.

V slovenskem prostoru se je kontroling pojavil v sredini 80. let 20. stoletja, in sicer zlasti v tistih podjetjih, kjer so lastniki oziroma poslovozniki v stiku z zunanjim poslovnim svetom hitro spoznali njegovo uporabno vrednost. Po teoretični plati je bil pogosto potisnjen na rob, ker sta v slovenski poslovno-ekonomski in računovodski teoriji in praksi v tem obdobju prevladovali angloameriški miselnost in praksa. Velikokrat se je o kontrolingu govorilo tudi kot o dejavnosti, ki nima jasne teoretične zasnove in je le produkt prakse brez teorije. Mnogi so ga istovetili z vsebino dela nekdanjih plansko-analitskih služb, ki so mu bile dejansko najbolj podobne.

Slab posluh za kontroling je treba iskati tudi v številnih tujih strokovnih knjigah, ki niso bile kos teoretičnim razlagam te dejavnosti, ampak so o njem govorile zgolj kot o dobri praksi. Pri tem pa niso odgovorile na temeljno vprašanje, za kakšno dejavnost gre: informacijsko, odločevalno ali drugo. Veliko avtorjev ga je zato umeščalo hkrati v odločevalno in informacijsko dejavnost. Šele sistemski pristop k razumevanju kontrolinga je ponudil odgovor, da je to informacijska dejavnost, ki zagotavlja oporo nosilec na odločevalnih ravneh v podjetju ali drugim poslovnim osebam.

Odsotnost ali slaba zastopanost te dejavnosti pri domačih avtorjih je privedla do tega, da je z zelo šibko teoretično podporo ali brez nje praksa šla svojo pot, zato posledično v domačem prostoru nimamo pomembnejših strokovnih del, ki bi s svojo pestrostjo pogledov in strokovno utemeljenih rešitev prispevala k dobri praksi kontrolinga. Če ne bi bilo tako, bi je danes imeli verjetno mnogo več, obenem pa tudi mnogo več dobrih domačih avtorjev in njihovih teoretičnih izsledkov, grajenih na celostni obravnavi smotrov in ciljev delovanja podjetij in drugih poslovnih oseb.

K zasnovi in pisanju tega dela so veliko prispevali teoretično raziskovanje kontrolinga v Evropi in praktične izkušnje, ki sta si jih avtorja monografije pridobivala v poslovni praksi, kjer sta sproti preizkušala praktično vrednost svojih zamisli. Ne glede na to se zavedata, da nobena zamisel ni absolutna in da je pri vsaki mogoče videti še sorodne ideje ali nanje pogledati z različnih strani. Zato bosta zelo hvaležna bralcem za njihove strokovne ocene, dobronamerno kritiko in ideje. Le na ta način

bomo tudi na tem področju prišli do novih zamisli, razprav in strokovnih del ter seveda do novih piscev, ki jih bodo pritegnili strokovna dejavnost in strokovna opravila s področja kontrolinga.

Maribor, marec 2025

Avtorja

Povzetek

Znanstvena monografija *Kontroling: sopotnik Jupitra in vola* vsebuje izsledke večletnih raziskav o vlogi, pomenu, mestu in razvoju kontrolinga v domači in svetovni teoriji ter praksi. V njej avtorja na izviran način raziskujeta in predstavljata sistemski vidik pojmovanja kontrolinga in njegov vpliv na strateško in operativno poslovanje podjetij in drugih poslovnih oseb (v nadaljevanju podjetij). Argumentirano razpravljata o kontrolingu kot o ključni podporni dejavnosti za doseganje dolgoročnih in kratkoročnih ciljev razvojno naravnane podjetja, hkrati pa omogočata vpogled v raznolike teoretične in praktične vidike vpeljave kontrolinga v tista poslovna področja, kjer so prisotni nedvoumna poslanstva, vizije in cilji delovanja.

Knjiga vsebuje izsledke več raziskav o teoriji in praksi kontrolinga doma in po svetu. Obravnava:

- *Teoretična (ne)soglasja o kontrolingu.* Kontroling kot dejavnost se je razvil kot odgovor na vse bolj kompleksno in tvegano poslovno okolje in poslovne zahteve. Zasnovan je bil zaradi naraščajočih in vse zahtevnejših informacijskih potreb poslovnega odločanja pri načrtovanju, uresničevanju in nadziranju poslovanja podjetij. Mednarodna skupina za kontroling IGC (angl. International Group of Controlling, IGC) ga opredeljuje kot proces določanja ciljev, načrtovanja, predračunavanja in spremljanja rezultatov na finančnem ter poslovno-ekonomskem področju.
 - *Zgodovinski razvoj in implementacijo v Sloveniji.* Kontroling kot dejavnost in strokovno opravilo se je razvil v ZDA že v začetku 20. stoletja kot odgovor na gospodarsko krizo, od tam pa se je razširil po Evropi, še posebej v Nemčiji in drugih nemško govorečih državah. V Sloveniji se je uveljavil v 80. letih 20. stoletja, vendar je ostal njegov teoretični razvoj omejen in v senci prevlade angloameriške miselnosti v poslovno-ekonomskem okolju. Mnogi slovenski avtorji in podjetja so ga pogosto napačno enačili s funkcijama načrtovanja in analiziranja iz časov dogovorne socialistične ekonomije ali z nadzorno funkcijo v domeni posloводства podjetij.
 - *Pojmovanje kontrolinga.* Kontroling avtorji praviloma opredeljujejo kot odločevalno naravnano informacijsko dejavnost. Vključuje pripravo zanesljivih in učinkovitih poslovnih informacij za strateško in operativno poslovanje na vseh odločevalnih ravneh v podjetju, kjer so nedvoumno postavljeni poslovni cilji, naloge in skrb za obvladovanje poslovnih tveganj.
 - *Sistemski pristop h kontrolingu.* Kontroling bomo najlažje in pravilno razumeli, če ga interpretiramo z vidika holističnega (tj. celostnega in skladnega) gledanja na obstoj in razvoj podjetja. Govorimo o sistemskem pristopu, ki vključuje ciljno naravnano poslovno (s)miselnost, decentraliziran način vodenja poslovanja in položaj kontrolinga kot osrednje informacijske dejavnosti, ki se povezuje z drugimi poslovnimi dejavnostmi, ki z usmerjevalnimi in usklajevalnimi oziroma nadzornimi informacijami prav tako podpirajo odločevalne ravni. V mislih imamo predvsem dejavnosti s področja notranjega revidiranja, poslovnega načrtovanja, pa tudi z računovodstvom, ki je namenjeno tudi ostalim, tj. neposlovnim potrebam.
- Avtorja poudarjata, da kontroling nima zgolj tradicionalne informacijske vloge, temveč aktivno prispeva k uresničevanju sodobne poslovne kulture, v kateri se udeležujejo poslanstvo, vizija, vsi dolgoročni in kratkoročni poslovni cilji ter posledično zadane naloge podjetja. Gre za način ustvarjanja ugodnih delovnih razmer in angažiranja vseh deležnikov v podjetju; kontroling spodbuja trajnostni razvoj, inovacije in učinkovito sodelovanje med vsemi nosilci poslovnih funkcij in poslovno-organizacijskimi enotami. V takem podjetju složno sodelujeta stvarni, tj. denarni, in umski potencial, tj. znanje in izkušnje.
- *Organiziranost, naloge in orodja kontrolinga.* Kontroling opravlja podporne naloge na strateški, tj. razvojni, in operativni, tj. izvedbeni, ravni. Na strateški ravni aktivno sodeluje pri oblikovanju in

vrednotenju vizije, dolgoročnih ciljev in strategij, medtem ko na operativni ravni budno spremlja in presoja (ne)ustreznost uresničenih nalog in zadanih ciljev. Pri tem uporablja informacijska orodja, zasnovana na sodobnih elektronskih in drugih napravah, ter vse bolj zahtevna kreativna orodja za poslovno načrtovanje in analiziranje.

- *Kontroling v praksi in izzive v prihodnosti.* Praktični vidiki kontrolinga vključujejo: vzpostavitev informacijskega sistema za zbiranje in proučevanje vrednostnih in drugih podatkov o poslovnih ciljih, dogajanjih in stanjih, vodenje in usklajevanje vseh procesov predračunavanja ter povezovanje in sodelovanje z upravitelji informacijske tehnologije, ki v podjetju podpirajo kontroling in druge dejavnosti. Izzivi v prihodnosti vključujejo digitalizacijo in naraščajočo uporabo umetne inteligence za avtomatizacijo načrtovanja, uresničevanja in nadziranja rutinskih pa tudi vse bolj nerutinskih nalog. V nič kaj oddaljeni prihodnosti je mogoče pričakovati tudi pomembno podporo umetne inteligence pri kreativnih nalogah, ki so trenutno še v domeni kontrolerja kot glavnega nosilca naravne inteligence v dejavnosti kontrolinga.

Prav tako je bila in bo tudi v prihodnosti nepogrešljiva vloga kontrolinga pri obvladovanju poslovnih tveganj, posebej v (rednih) obdobjih in nepredvidljivih kriznih razmerah. Gre za njegovo ključno nalogo, v okviru katere budno spremlja in proučuje pojavne oblike kriz, njihove vzroke, in še posebej njihov vpliv na obstoj in razvoj podjetja. Na ta način proaktivno podpira odgovorne nosilce poslovnega odločanja pri obvladovanju poslovnih tveganj. Govorimo o iskanju rešitev, tudi različic za pomembno zmanjšanje ali celo za odpravljanje neobvladljivih tveganj.

Kontroling je torej nepogrešljiva sestavina sodobnega poslovanja, saj omogoča boljše obvladovanje tveganj, optimizacijo poslovnih procesov in doseganje trajnostnih konkurenčnih prednosti. Moto kontrolinga je: smelo zreti v prihodnost, videti prednosti in priložnosti, a hkrati obvladovati preteče nevarnosti in slabosti, s katerimi se podjetje že sooča ali se bo soočalo v svojem nenehnem prizadevanju za obstoj in razvoj. Zato se morata teorija in praksa kontrolinga nenehno razvijati, iskati inovativne poslovno-ekonomske rešitve, se prilagajati novim poslovnim potrebam in tehnološkim spremembam ter krepiti svojo vlogo strateškega svetovalnega partnerja poslovodstvu na najvišji, srednji in operativni ravni poslovnega odločanja.

Znanstvena monografija *Kontroling: sopotnik Jupitra in vola* vsebuje izsledke raziskav o vlogi, pomenu in razvoju kontrolinga v domači in svetovni teoriji ter praksi. Raziskuje in predstavlja raznolik, sistemski vidik pojmovanja kontrolinga in njegov vpliv na strateško in operativno poslovanje podjetij ter drugih poslovnih oseb. Avtorja argumentirano razpravljata o kontrolingu kot o ključni podporni svetovalni dejavnosti za doseganje dolgoročnih in kratkoročnih ciljev razvojno naravnane podjetja ali druge poslovne osebe, hkrati pa podajata svoj vpogled v teoretične in praktične plati njegove implementacije v vsakdanjem poslovnem življenju.

Summary

The scientific monograph *Controllershship: Jupiter's and Taurus' companion* contains the results of several years of research on the role, importance, place and development of controllership (in German Controlling) in domestic and global theory and practice. The authors explore and present in an original way the systemic aspect of the concept of controllership and its impact on the strategic and operational management of companies and other business entities (hereinafter referred to as 'companies'). They discuss controllership as a key supporting activity for the achievement of the long-term and short-term objectives of a development-oriented company, while at the same time providing insight into the diverse theoretical and practical aspects of introducing controllership into those business areas where there are unambiguous missions, visions and objectives of operation.

The book contains the findings of several studies on the theory and practice of controllership at home and abroad. It addresses:

- *Theoretical (dis)consensus on controllership.* Controlling as an activity has evolved in response to an increasingly complex and risky business environment and business requirements. It was conceived in response to the growing and increasingly sophisticated information needs of business decision makers in planning, implementing and controlling the operations of companies. It is defined by the International Group of Controlling (IGC) as the process of setting objectives, planning, budgeting and monitoring financial and business results.
- *Historical development and implementation in Slovenia.* Controllership as an activity and a professional task developed in the USA at the beginning of the 20th century as a response to the economic crisis, and from there it spread throughout Europe, especially in Germany and other German-speaking countries. In Slovenia, it became established in the 1980s, but its theoretical development has remained limited and overshadowed by the dominance of the Anglo-American mindset in the business and economic environment. Many Slovenian authors and companies have often wrongly equated it with the planning and analysing functions of the socialist contract economy or with the control function in the domain of corporate management.
- *The notion of controllership.* Controllership is generally defined by authors as a decision-oriented information activity. It involves the production of reliable and effective business information for strategic and operational management at all decision-making levels in the company, where business objectives and tasks are clearly defined, and business risks are managed.
- *A systems approach to controllership.* Controllership will be best and most accurately understood if it is interpreted in terms of a holistic (i.e. integrated and coherent) view of the existence and development of the enterprise. We are talking about a systems approach, which includes a goal-oriented business (s)mindset, a decentralised way of managing the business and the position of controlling as a central information activity that interfaces with other business activities, which also support decision-making levels with guidance and coordination/control information. We are thinking of internal audit, business planning, but also of accounting, which also serves other, i.e. non-business, needs.
- The authors stress that controllership does not have a traditional information role but actively contributes to the realisation of a modern business culture in which the mission, vision, all the long-term and short-term business objectives and, consequently, the tasks set for the company are put into practice. It is a way of creating a favourable working environment and engaging all stakeholders

in the company; controllership promotes sustainable development, innovation and effective cooperation between all business functions and business units. In such a company, physical potential, i.e. money, and mental potential, i.e. knowledge and experience, work together in harmony.

- *The organisation, tasks and tools of controllership.* Controllership performs support functions at both strategic, i.e. development, and operational, i.e. implementation, levels. At the strategic level, it is actively involved in the formulation and evaluation of the vision, long-term objectives and strategies, while at the operational level it closely monitors and assesses the (in)adequacy of the tasks and objectives achieved. In doing so, it uses IT tools based on modern electronic and other devices, as well as increasingly sophisticated creative tools for business planning and analysis.
- *Controllership in practice and future challenges.* Practical aspects of controllership include setting up an information system to collect and analyse value and other data on business objectives, events and conditions; managing and coordinating all pre-budgeting processes; and integrating and cooperating with IT managers who support controllership and other activities in the company. Future challenges include digitisation and the increasing use of artificial intelligence to automate the planning, execution and control of routine as well as increasingly non-routine tasks. In the not too distant future, it is also possible to expect significant AI support for creative tasks that are currently still in the domain of the controller as the main vehicle for natural intelligence in controllership activities.

The role of controllership in managing business risks, especially in (periodic) and unpredictable crisis situations, has been and will continue to be indispensable. It is a key task for controllership, which is to monitor and study the manifestations of crises, their causes and their impact on the company's existence and development. In this way, it proactively supports the business decision-makers responsible for managing business risks. We are talking about finding solutions, including variations, to significantly reduce or even eliminate unmanageable risks.

Controllership is therefore an indispensable component of modern business, as it enables better risk management, optimisation of business processes and the achievement of sustainable competitive advantages. The motto of controllership is to look boldly into the future, to see strengths and opportunities, but at the same time to manage the lingering risks and weaknesses that the company is already facing or will face in its continuous quest for existence and development. Therefore, the theory and practice of controllership must constantly evolve, seeking innovative business and economic solutions, adapting to new business needs and technological changes, and strengthening its role as a strategic advisory partner to management at the top, middle and operational levels of business decision-making.

The scientific monograph *Controllership: Jupiter's and Taurus' companion* contains research findings on the role, importance and development of controllership in domestic and global theory and practice. It explores and presents a diverse, systemic view of the concept of controllership and its impact on the strategic and operational management of companies and other business entities. The authors discuss controllership as a key supporting consultancy activity for the achievement of long-term and short-term goals of a development-oriented company or other business entity, while providing their insights into the theoretical and practical aspects of its implementation in everyday business life.

Authors

1 UVOD V KONTROLING	15
1.1 <i>Konceptualno razumevanje kontrolinga</i>	15
1.2 <i>Teorije o kontrolingu</i>	17
2 RAZISKAVE KONTROLINGA V SVETU	23
2.1 <i>Raznolika konceptualna razumevanja kontrolinga po svetu</i>	23
2.1.1 <i>Raziskava o kontrolingu na WHU v Nemčiji</i>	23
2.1.2 <i>Delfi študija in raziskava o kontrolingu</i>	24
2.1.3 <i>Raziskovalni izsledki drugih</i>	28
2.1.4 <i>Razvojni trendi kontrolinga v luči obvladovanja obstoja in razvoja podjetja</i>	30
2.2 <i>Pomen kontrolinga v luči ugotovitev tujih avtorjev</i>	30
3 POJMOVANJE KONTROLINGA V SLOVENIJI	32
3.1 <i>Teoretična plat kontrolinga v Sloveniji</i>	33
3.2 <i>Pojmovanje kontrolinga v slovenskih podjetjih</i>	39
4 Sistemsko pojmovanje kontrolinga	46
4.1 <i>Kontroling, soustvarjalec posebne poslovne miselnosti</i>	48
4.2 <i>Kontroling, poseben slog poslovanja</i>	50
4.3 <i>Kontroling, odločevalno naravnana informacijska dejavnost</i>	53
4.3.1 <i>Kontroling, odločevalno naravnano računovodstvo</i>	55
4.3.2 <i>Kontroling, odločevalno naravnana širša poslovno-informacijska dejavnost</i>	58
4.4 <i>Kontroling v luči poslovno-ekonomske znanosti in doktrine</i>	60
4.5 <i>Umetna inteligenca in kontroling</i>	64
5 POSLOVODENJE IN KONTROLING	68
5.1 <i>Poslovni cilji, poslovne naloge in poslovanje</i>	68
5.2 <i>Strateško poslovanje in poslovne strategije</i>	74
5.2.1 <i>Pomen besede ‚strategija‘ in besedne zveze ‚strateško ravnanje‘</i>	74
5.2.2 <i>Pojmovanje strategij in njihovih nosilcev</i>	75
5.2.3 <i>Vsebine poslovnih strategij</i>	77
6 NOSILCI KONTROLINGA	85
6.1 <i>Strokovne in osebnostne lastnosti nosilcev kontrolinga</i>	85
6.2 <i>Podobnost, soodvisnosti in razlike med kontrolerji in notranjimi revizorji</i>	92
7 NALOGE KONTROLINGA	97
7.1 <i>Kontroling na strateški in operativni ravni poslovanja</i>	97
7.2 <i>Podpora kontrolinga pri strateškem poslovanju</i>	100
7.3 <i>Podpora kontrolinga pri izvedbenem (operativnem) poslovanju</i>	108
8 ORGANIZIRANOST KONTROLINGA	113
8.1 <i>Projekt uvajanja kontrolinga</i>	115

8.1.1 Sistem poslovnega razvidovanja o uresničenih poslovnih procesih, stanjih in ciljih	115
8.1.2 Sistem razvidovanja o načrtovanih poslovnih procesih, stanjih in ciljih	115
8.1.3 Sistem razvidovanja o nadziranju uresničevanja načrtovanih procesov, stanj in ciljev	116
8.2 Faze uvajanja in uresničevanja kontrolinga	116
8.2.1 Skrbni pregled, ocena in prenova obstoječe organiziranosti	117
8.2.2 Uvajanje kontrolinga	117
8.2.3 Izvajanje in nadziranje kontrolinga	118
8.3 Študija primera uvajanja kontrolinga	119
8.3.1 Izhodišče za študije primerov uvajanja kontrolinga	119
8.3.2 Uvedba kontrolinga v hotelskem podjetju LUNA	120
9 PODROČNI KONTROLINGI V PODJETJU	135
9.1 Kontroling za potrebe poslovnega načrtovanja in predračunavanja	135
9.1.1 Kontroling v funkciji predračunavanja in poslovnega načrtovanja	135
9.1.2 Študija primera priprave poslovnega načrta in predračunskih računovodskih izkazov	139
9.1.3 Celovito poslovno načrtovanje in predračunavanje	142
9.2 Kontroling obvladovanja poslovnih stroškov	157
9.2.1 Predpostavke in domnevne rešitve pri obvladovanju stroškov	157
9.2.2 Dolgoročna namera in cilj obvladovanja stroškov	157
9.2.3 Sposobnost dolgoročnega razvidovanja in presojanja stroškov	162
9.3 Kontroling upravljanja (obvladovanja) poslovnih tveganj	164
9.3.1 Pojem in vrste poslovnih tveganj	164
9.3.2 Vloga poslovodnikov in kontrolerjev pri obvladovanju poslovnih tveganj	171
9.3.3 Vloga notranjih revizorjev in kontrolerjev pri obvladovanju/upravljanju tveganj	175
9.3.4 Kontroler in obvladovanje/upravljanje tveganj v računovodstvu	181
9.4 Kontroling za posebne potrebe in razmere	185
9.4.1 Kontroling in obvladovanja vrednosti podjetja	185
9.4.2 Vloga kontrolerja pri obvladovanja vrednosti podjetja	185
9.4.2 Kontroling v kriznih razmerah	188
9.4.2.1 Podjetje v krizi	189
9.4.2.2 Naloge kontrolinga v kriznih razmerah	193
9.4.2.3 Kontroling v luči strateškega poslovođenja v kriznih razmerah	194
9.4.2.4 Kontroling v luči operativnega poslovođenja v kriznih razmerah	195
10 ORODJA IN PRIPOMOČKI KONTROLINGA PRI PODPORI STRATEŠKEGA POSLOVOĐENJA	201
10.1 Informacije za strateško poslovođenje	201
10.2 Dejavniki informacijskih potreb poslovođenja na strateški ravni	203
10.2.1 Šole oblikovanja in nadziranja strategij	204
10.2.2 Prisotnost šol oblikovanja in nadziranja strategij v Sloveniji	231
10.3 Lov na strategije s pomočjo kontrolinga s strateškim računovodstvom	237
10.3.1 Pojemovni vidik strateškega računovodstva za namene oblikovanja in nadziranja strategij	238
10.3.2 Zgodovinski vidik strateškega računovodenja za namene oblikovanja in nadziranja strategij	239
10.3.3 Vsebinski vidik strateškega računovodenja za potrebe oblikovanja, sprejemanja in nadziranja strategij	242
10.3.4 Organizacijski vidik strateškega računovodenja	246
10.3.5 Koristi strateškega računovodenja za namene oblikovanja in nadziranja strategij	260

10.4 Orodja in pripomočki za strateški kontroling in strateško poslovanje	261
10.4.1 Identificiranje moči sodelavcev pri poslovanju podjetja	265
10.4.2 Proučevanje okolja z oceno in prognozo tržnih priložnosti	266
10.4.3 Simmondsova zamisel strateškega računovodenja	283
10.4.4 Proučevanje procesov in stroškov	291
10.4.5 Metoda ciljnih stroškov – proaktivno obvladovanje stroškov	301
10.4.6 Obvladovanje stroškov po procesih (ABC metoda)	302
10.4.7 Vpliv strategije podjetja na uporabo informacij o stroških poslovanja – primer podjetja CIC	305
10.4.8 Strateško računovodenje kupcev	307
10.4.9 Strateško računovodenje vrednostne verige	317
10.4.10 Uravnotežen sistem kazalnikov – BSC	327
10.4.11 Računovodenje na podlagi dosežkov učinkov – PBC	337
10.4.12 Sklepne misli o možnih orodjih, načinih in metodah za delovanje strateškega računovodstva – strateškega kontrolinga	340
11 RAZVOJNI TRENDI V KONTROLINGU – QUO VADIS	344
12 LITERATURA IN VIRI, SEZNAM SLIK, PREGLEDNIC IN ZGLEDOV	347

1 UVOD V KONTROLING

V tem poglavju bomo spoznali konceptualno razumevanje kontrolinga in teorije o kontrolingu.

1.1 Konceptualno razumevanje kontrolinga

Lastniki, poslovodniki in zaposlenci v podjetjih in drugih poslovnih sistemih se soočajo z vse ostrejšo konkurenco, tako na ravni razvojnih zamisli in njihove implementacije kot tudi pri trženju vse bolj inovativnih in cenovno ugodnih proizvodov in storitev.

Vsi ti dejavniki jih silijo h kontinuiranem načrtovanju, usmerjanju in nadziranju tekočega in prihodnjega delovanja podjetja in njegovih zaposlenih. To še zlasti velja za dolgoročno, strateško usmerjanje in uravnavanje delovanja podjetij. Pri tem potrebujejo jasne in uresničljive vizije, cilje in strategije ter poti do njih. Ob takih vedenjih in znanjih so kakovostne poslovne informacije (tj. hitre, zanesljive in take, ki imajo veliko spoznavno moč) ključnega pomena za pravilno usmerjanje pri priskrbi in (u)porabi poslovnih prvin, potrebnih za učinkovito in uspešno poslovanje razvojno naravnane podjetja. Lastniki in poslovodniki imajo namreč velike potrebe po hitrih in pravočasnih, vrednostno in nevrednostno izraženih informacijah o preteklem in prihodnjem poslovanju podjetja s primerno izrazno močjo. Poslovodniki in drugi deležniki potrebujejo aktualne informacije o poslovnem okolju, ki lahko bodisi stalno ogroža bodisi nepričakovano ogrozi obstoj in razvoj podjetja. Vse to naj zagotavlja visoko kakovostna informacijska dejavnost, ki bdi nad delovanjem in obstojem podjetja v nenehno spreminjajočih se razmerah. Kontroling je torej spoznavno orodje, ki nam kaže načrtano pot, morebitne odmike od te poti in predlaga potrebne popravke, da bomo prišli do želenih ciljev.

Jasne usmeritve in preudarne strateške odločitve poslovodnikov so namenjene predvsem uvajanju in uravnavanju sprememb, ki vodijo do želenega konkurenčnega položaja in uspeha podjetja. Ne glede na poznejše vplive so za sprejetje strateških odločitev običajno odgovorni poslovodniki na najvišjih odločevalnih ravneh. Da bi lažje sprejemali strateške odločitve, (i)zbirajo in uporabljajo informacije iz različnih notranjih in zunanjih spoznavnih virov; med njimi je tudi kontroling, ki se prepleta z odločevalno naravnanim računovodstvom. V angloameriškem in evropskem prostoru so v teoriji in praksi kontrolinga še vedno prisotne konceptualne razlike v njegovem konceptualnem razumevanju. Te razlike odražajo njegove posebnosti, ki so nastajale in se utrjevale skozi večstoletno zgodovino podjetniške ekonomije. V Evropi je imela ta zametke v razviti trgovinski dejavnosti v srednjem veku, od 18. stoletja naprej pa sta jo podpirala trgovinsko in bilančno pravo, ki sta sama temeljila na rimskem pravu. Povsem drugače, tj. zelo liberalno, sta se podjetništvo in njegova pravna podstat razvijala v angloameriškem prostoru. Pomembno je, da to upoštevamo, ko primerjamo in presojava izsledke teorij, šol in praks, ki so igrale vlogo pri uveljavljanju kontrolinga in računovodstva, še zlasti poslovnega računovodstva, v Evropi in drugje po svetu.

V zadnjem stoletju, tj. v času velike industrijske ekspanzije v ZDA in Veliki Britaniji, ki je z zamikom sledila tudi v Evropi in drugje po svetu, so podjetja dosegala intenziven tehnični in ekonomski razvoj. Njihove raziskovalne, razvojne in informacijske dejavnosti so k njemu prispevale in mu sledile. Sopotnik tega razvoja je bilo tudi računovodstvo, ki je moralo vse bolj inovativno zadovoljevati široko paleto notranjih in zunanjih informacijskih potreb. Posledično se je ob tradicionalnem finančnem računovodstvu, imenovanem tudi poslovno oziroma bilančno računovodstvo, intenzivno razvijalo še stroškovno računovodstvo, ki mu je kmalu sledilo angloameriško poslovodno računovodstvo. Kaplan in Atkinson

(1998, 7) in Wilson (1997, xvii) v svojih raziskavah ugotavljajo, da se je poslovodno računovodenje (angl. management accounting) v razvitih tekstilnih tovarnah po Veliki Britaniji začelo pojavljati že okoli leta 1800. Njegov razvoj je temeljil na stalnem razvoju računovodskih sistemov, metod, pripomočkov in tehnik, ki so podpirali odločevalno naravnano računovodstvo za učinkovito in uspešno upravljanje in poslovanje podjetij (Wilson 1997, 7; in enako v Kaplan in Atkinson 1998, 7).

Kontroling ali ponekod poslovodno računovodstvo je torej eno izmed področij, kjer se razvija informacijska podpora za pro- in retroaktivno odločanje o delovanju podjetij in drugih poslovnih oseb. V kontrolingu ima v zadnjem času vidno mesto strateško poslovodno računovodstvo¹ (angl. strategic management accounting) oziroma strateški kontroling. Avtorji Kaplan (1984, 1986), Johnson in Kaplan (1987), Ashton in soavtorji (1991), Palmer (1992) ter Bhimani in Bromwich (1992) so v 80. in 90. letih 20. stoletja družno kritizirali tradicionalno računovodstvo, ki je bilo v tedanjih burnih poslovnih okoliščinah po njihovem mnenju nesposobno poslovnemu odločanju zagotavljati take poslovne informacije, ki bi imele veliko izrazno moč in dajale odgovore o tem, kdaj, kako in na kakšen način se odzivati na preteče nevarnosti in ponujene priložnosti v poslovnem okolju, in o prihodnosti poslovanja podjetja. Odgovor na te kritike so avtorji v Evropi videli v dejavnosti kontrolinga na strateški in operativni ravni, oziroma na angleško govornem področju v dejavnosti poslovnega računovodstva za potrebe strateškega in operativnega poslovnega odločanja.

V angloameriškem prostoru se je poslovodno računovodstvo intenzivno uveljavljalo že v drugi polovici 20. stoletja. Obljubljalo je velike spremembe v sistemih, metodah in tehnikah računovodenja za notranje informacijske potrebe in evolucijo pomoči pri uvajanju in nadziranju poslovnih strategij ter informacij za ostale informacijske potrebe pri poslovanju podjetij (Burns in Vaivio, 2001). Od takrat se vse, tako Burns in Vaivo (2001), večinoma vrti okrog istih ali podobnih rešitev; nove, izvirne rešitve v praksi poslovnega računovodstva v angloameriškem področju, oziroma kontrolinga na evropskem prostoru, so zelo slabo raziskane. Takšna ocena je prav gotovo preveč poenostavljena, saj sta poslovodno računovodstvo in kontroling v zadnjega pol stoletja prodrli v vse pore poslovnega življenja v podjetjih, zavodih in drugih organizacijah.

Mednarodna skupina za kontroling IGC (angl. International Group of Controlling, IGC) opredeljuje kontroling kot »ves proces določanja ciljev, načrtovanja, predračunavanja in kontrole na finančnem in poslovno-ekonomskem področju« (IGC, 2024). Kontroling in kontrolerji kot njegovi nosilci imajo poslanstvo in nalogo, da:

- oblikujejo in spremljajo vodstvene procese določanja ciljev, načrtovanja in upravljanja, tako da vsak odločevalec lahko deluje v skladu z dogovorjenimi smotri in cilji;
- zavestno skrbijo za prihodnost podjetja in tako omogočijo, da se pravočasno izkoristijo poslovne priložnosti in obvladujejo poslovna tveganja;
- usklajujejo in povezujejo poslovne cilje in načrte podjetja v usklajeno, harmonično celoto;
- razvijajo in vzdržujejo vse vodstvene informacije v poslovnem sistemu. Zagotavljajo tudi kakovost podatkov in pripravljajo pomembne, tj. zanesljive in učinkovite informacije, ki omogočajo odločanje;
- morajo delovati za dobrobit podjetja kot celote.

¹ Izraz »strateško poslovodno računovodstvo« nadomeščamo s krajšim izrazom »strateško računovodstvo«. Razlog za krajši zapis je pojmovna opredelitev »strateškega računovodstva«, katerega namen in učinki so namenjeni poslovdem in poslovdenu, ne pa drugi skupini uporabnikov in/ali procesom v podjetju, zato je pridevnik »poslovodno« odveč.

Pri sprejemanju poslovnih odločitev imajo poslovodniki (= nosilci odločanja) praviloma več možnosti. Te so odvisne od razmer, pogojev in informacijske podpore ter poslovne smelosti poslovodnikov. Končne odločitve temeljijo na razumevanju problema, informacijah (= informacijski podpora) in osebni presoji (Donnelly in soavtorji 1998). Kontroling, ki podpira poslovođenje, (lahko) ima pri strateškem, tj. praviloma dolgoročnem, razvoju in uspehu podjetja ključno in včasih celo usodno vlogo.

Kadar poslovodstvo pri odločanju o poslovni viziji, strateških ciljih in strategijah podjetja ne zna ali ne more pridobiti vsega, kar potrebuje za zadovoljitev svojih informacijskih potreb, je v procesu usmerjevalnih in/ali usklajevalnih odločitev prisoten informacijski primanjkljaj. Informacijsko šibke ali spoznavno nepodprte odločitve vodijo k slabši poslovni učinkovitosti in uspešnosti, razvojni in tržni nekonkurenčnosti, včasih pa tudi v zaton (= likvidacijo ali stečaj) podjetja.

Potreba po kontrolingu kot nepogrešljivi svetovalni in podporni dejavnosti, ki bo nosilcem odločanja posredovala aktualne in koristne informacije, da bodo vedeli, kam in kako naj peljejo podjetje, je torej očitna. Kontroling bo poslovodnikom pomagal pri zastavljanju smotrov in ciljev, jih usmerjal pa tudi hitro popravil, če se bodo preveč odmaknili od načrtane poslovne poti.

Za poslovodnike je torej bistveno vprašanje, kakšna naj bo »poslovno-ekonomska usmeritev« (v nadaljevanju poslovi cilji), kdo naj zanjo skrbi in kako naj se krmili podjetje, da bo prispelo na želeni cilj pravočasno, varno, poceni in seveda uspešno. Delo pred vami ponuja odgovore na številna vprašanja, kako lahko k temu prispeva kontroling.

1.2 Teorije o kontrolingu

Kontroling je že peto desetletje med najbolj razširjenimi poslovno-ekonomskimi kategorijami v Evropi. Ekonomski teoretiki in praktiki o njem veliko razmišljajo, sklepajo in pišejo, poslovni svet pa ga je sprejel kot pomembno, celo nepogrešljivo sestavino in sredstvo za usmerjanje in uravnavanje sodobne poslovne ekonomije v podjetjih in drugih poslovnih sistemih.

Avtorji imajo na kontroling različne poglede in ga različno pojmujejo. Pepels (2000) pravi: »Kontrola je ena izmed funkcij kontrolinga. H kontrolingu sodijo še načrtovanje, uravnavanje in oskrbovanje managementa z informacijami – vse z namenom, da bi zagotovili preudarno poslovođenje. Kontrola je torej bistveno ožja dejavnost od kontrolinga«. Hoos-Sachse (2001) zapiše: »Če odpremo knjigo o kontrolingu, bomo pogosto videli različna in večpomenska pojmovanja«. Preiszler (2000) pa dodaja: »Vsi si predstavljamo kontroling po svoje, kaj pomeni ali kaj bi naj pomenil, o njem imamo torej vsak svoje mnenje«. Dejstvo je, da teorija in praksa kontroling pojmujeta različno in ni naključje, da bomo kontrolerja kot strokovnega sodelavca našli tako v finančnem knjigovodstvu kot v poslovodstvu delniške družbe.

V sodobnih pojmovanjih kontrolinga lahko zasledimo elemente načrtovanja, poslovnega poročanja, računovodenja za notranje potrebe, računovodenja naložb, gospodarjenja in posebnih ekonomskih presojanj. Vsebinski in organizacijski vidik kontrolinga sta odvisna od miselnosti poslovodstva in od velikosti in »porekla« podjetja. Kontroling je zato pomembno umestiti v lokalni kontekst in strokovno tradicijo. V Severni Ameriki omenjene funkcije poslovodnikov pogosto enačijo z izrazom 'controllership' (Hoos-Sachse, 2001).

Angleški izraz ‚comptroller‘ se v ZDA pojavi okoli leta 1778, in sicer v povezavi z izrazoma ‚auditor‘ in ‚treasurer‘, naloge vseh pa je opravljala ena oseba, ki velja za prednika današnjih kontrolerjev. Nadzirala je javna sredstva in razporejanje sredstev iz državne blagajne (Peemöller, 1992). Naloge kontrolinga kot dejavnosti in kontrolerja kot njenega izvajalca najdemo torej najprej v javni upravi, kjer je sprva nadziral prejeme in izdatke državne (kraljevske) blagajne (Bramseman, 1987).

V ameriškem zasebnem sektorju so kontrolerje prvič zaposlili leta 1892 v podjetju General Electric Company (Bramseman, 1987). Izraza kontroling in kontroler v današnjem pomenu torej izvirata iz ZDA in iz druge polovice 19. stoletja. Veliko zanimanje za kontroling in za poklic kontrolerja je spodbudila svetovna gospodarska kriza med letoma 1929 in 1933, ko so podjetja iskala nove poti, da bi obvladovala naraščajoče makroekonomske pretese in poslovna tveganja. Prav tako so postajala vse večja, in njihova potreba po celovitem usmerjanju in uravnavanju oziroma koordinaciji poslovanja je rastla. S širjenjem kontrolinga se je širilo tudi področje dela kontrolerja. Sprva je bilo usmerjeno predvsem v knjigovodenje in knjigovodsko poročanje, po letu 1930 se je razširilo še na področja poslovnega načrtovanja in poslovnega svetovanja, na gospodarsko proučevanje odnikov med zelenimi in uresničeni poslovnimi dogajanji ter na oskrbovanje poslovođnikov z znanji, potrebnimi pri usmerjanju in uravnavanju poslovanja podjetij.

V osrednji Evropi je postal kontroling del poslovnega življenja veliko pozneje kakor v ZDA. Prvo delovno mesto »Controllerja« so v Nemčiji razpisali leta 1954 (Hoos-Sachse, 2001). Še ob koncu 60. let 20. stoletja zasledimo kontrolerje v Evropi le v hčerinskih podjetjih ameriških družb. Razlogi so v drugačnih gospodarskih razmerah, evropska podjetja pa so se v primerjavi z ZDA tudi pozneje soočila s hiperprodukcijo in s problemi pri trženju proizvodov in storitev. Nekateri avtorji (npr. Hoos-Sachse, 2001; Koletnik, 2006) menijo, da je bil v osrednji Evropi najprej prisoten proizvodni kontroling in šele nato poslovni kontroling.

Kljub temu da je kontroling, ki izvira iz angleške besede ‚to control‘, nadzorovati, v Nemčiji, Franciji in drugje po Evropi danes precej uveljavljen, pa zanj stroka v teh državah še vedno ni uspela najti primerne nemeškega, francoskega ali drugega izraza. Pri poznavalcih in prevajalcih strokovnega jezika bomo zasledili nešteto razlag o kontroli. Poglejmo nekaj pomembnih slovenskih razumevanj angleških besed ‚control‘ in ‚controller‘, ki jih navaja Pojmovnik uporabniške informatike (Turk, 2002):

- **control:** kontrola, sprotni pregled; kontrolirati; krmiliti, nadzorovati/nadzirati; obvladovati/obvladati;
- **control (process):** krmiljenje, nadziranje;
- **controller:** krmilnik, krmilniški računalnik; krmiljenje na splošno pomeni določanje gibanja ali delovanja kake naprave;
- **controllershipe:** računovodstvo, računovodski sestav, računovodski sistem.

Vsekakor je nesprejemljivo, da kontroling enačimo s kontrolno dejavnostjo kot sprotim pregledovanjem v podjetju. Besedo, control bomo v angleški literaturi zasledili predvsem na področju managementa, kjer jo razlagajo kot uravnavanje in usmerjanje, oziroma kot reguliranje (krmiljenje) procesov, tokov in stanj.

Pri kontrolingu torej ne gre zgolj za operativno preverjanje (= kontroliranje) marveč tudi za proučevanje (= analiziranje) in načrtovanje (= planiranje). Zato je kontroliranje kot sprotno pregledovanje le ozek del kontrolinga; ta vsebuje tudi poslovno proučevanje in načrtovanje ter urejeno in ciljno naravnano

poslovno (s)poročanje (informiranje) relevantnih vedenj in znanj vsem pristojnim odločevalnim ravnam v podjetju.

Velik razmah kontrolinga v Evropi, posebej še v Nemčiji, zasledimo sredi 70. let prejšnjega stoletja. Do leta 1978 je tako od 30 do 40 odstotkov nemških podjetij že uvedlo to dejavnost, v velikih podjetjih z več kot 5000 zaposlenci pa jih je že 90 odstotkov izvajalo kontroling in zaposlovalo kontrolerja. Danes je kontroling po svetu prisoten v gospodarskih in negospodarskih dejavnostih, še zlasti v srednjih in velikih podjetjih s heterogenimi dejavnostmi in z odvisnimi podjetji. Najdemo ga v industrijskih, finančnih, storitvenih in drugih podjetjih ter zavodih v državni in privatni lasti, v javnih institucijah (agencijah, univerzah, občinah) in drugje. Prav tako poznamo tudi različne vrste kontrolerjev, ki izvajajo to dejavnost.

Kdaj začnemo pri poslovnih odločitvah o poslovanju podjetja razmišljati o stroških? Kdaj se začnemo spraševati o tem, da bi s čim manj viri dosegli čim večje ekonomske koristi? Ne bomo se močno zmotili, če rečemo, da je to velikokrat v krizi, ko se začnemo boriti za preživetje. Pojav in razvoj kontrolinga torej dolgujemo krizam. Prva resna gospodarska kriza se je začela v 30. letih 20. stoletja, a so želje in potrebe po spremljanju ekonomskih učinkov delovanja starejše, oziroma so stare vsaj toliko kot podjetništvo. Eden prvih zapisov o spremljanju podjetniške aktivnosti izvira namreč že iz časa starega Egipta (Colins v Očko in Švigr, 2010).

Preglednica 1-1: Vrste in poimenovanja »kontrolerjev« po svetu

Zap. št.	Država	Poimenovanje
1	ZDA	business controller, management accountant
2	Skandinavija	management reporting controller
3	Velika Britanija	accountant
4	Francija	controller, tudi administer
5	Nemčija	controller
6	Japonska	cost accountant
7	Italija (Fiat)	controller, tudi total quality production, TQP

Vir: lastna izdelava

K razvoju kontrolinga v ZDA je prispevala tudi ustanovitev združenja *Controller's Institute of America* leta 1931, ki se je leta 1962 preimenovalo v *Financial Executives Institute*. Kmalu je začel izhajati časopis *The Controller*, ustanovljena pa je bila tudi raziskovalna ustanova *Controllership Foundation*, ki se je pozneje preimenovala v *The Financial Executive* oziroma ustanovo *Financial Executives Research Foundation*. Leta 1976 je imela 9300 članov in združevala večino največjih ameriških podjetij (Hočevár, 1995). Danes šteje skoraj 11.000 članov in je osrednja organizacija kontrolerjev v ZDA.²

Kontroling je torej v prvi vrsti informacijska dejavnost in posebno strokovno opravilo, ki se je v ZDA v 20. stoletju razvil kot odgovor na vse bolj kompleksno in dinamično poslovno okolje ter na zahteve poslovođnikov po hitrem in zanesljivem odzivanju na izzive časa, še posebej v gospodarskih krizah pred drugo svetovno vojno in po njej. Zasnovan je bil za zagotavljanje hitrih in učinkovitih spoznavnih podlag

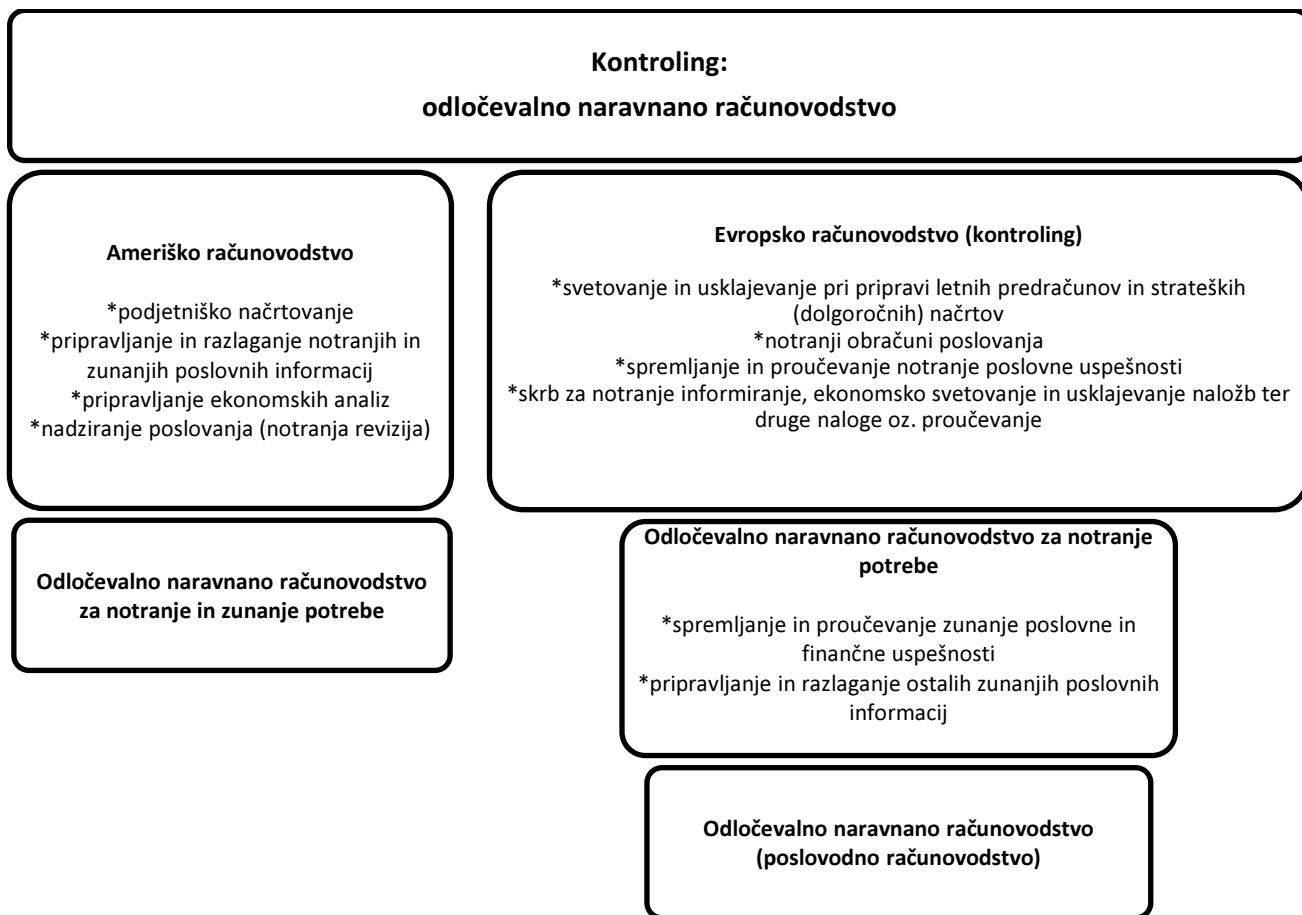
² Več o Financial Executives International na spletni strani www.financialexecutives.org, posebej zanimivi so raziskovalni viri na <http://www.financialexecutives.org/KenticoCMS/research/research.aspx#axzz3TFmJArPC>.

oziroma informacij za kratkoročno in dolgoročno odločanje pri načrtovanju, uresničevanju in nadziranju poslovnih ciljev in nalog v gospodarskih in drugih poslovnih osebah.

Z večjim časovnim zamikom se je kontroling začel širiti in dobivati privrženca tudi v ekonomsko razvitejšem delu zahodne Evrope, še posebej v Nemčiji in ostalih nemško govorečih državah. Ta zamik je pogojen z gospodarskimi razmerami in posebnimi potrebami po poslovnem odločanju in informacijski podpori. Priložnost za razmah kontrolinga se je tako odprla šele v 70. letih 20. stoletja, ko je v Evropi prišlo do velikih gospodarskih kriz in preobrata v poslovnem razmišljanju in ravnanju. Od 90. let prejšnjega stoletja naprej se je hitro širil in postal del visokošolskih in univerzitetnih študijskih programov na evropskih univerzah, visokih šolah in posledično tudi v gospodarski praksi.

V Sloveniji se je kontroling začel uveljavljati v drugi polovici 80. let 20. stoletja. Z njim so se zgodaj začeli ukvarjati nekateri domači poslovno-ekonomski teoretiki, med njimi še zlasti prof. dr. Franc Koletnik. Intenzivno so spremljali in raziskovali teoretično in praktično plat kontrolinga doma in po svetu. Hkrati je prišlo do razcveta in uveljavljanja kontrolinga v prodornih slovenskih podjetjih, zavodih in drugje. Deloma, ali včasih tudi popolnoma, pa so ga spregledali tisti domači teoretiki, ki so ostali zvesti anglo-ameriški poslovni miselnosti, teoriji in računovodski šoli; ti se niso želeli poglobljati v evropsko naravnano dejavnost in strokovno opravilo, ki ni bilo popolnoma istovetno z angloameriškim poslovnim računovodstvom. Zato je ostal teoretični razvoj kontrolinga omejen na ožji krog domačih raziskovalcev in v senci prevlade angloameriške miselnosti o delovanju prodornih podjetij, zlasti velikih gospodarskih korporacij in njihovega globalnega poslovnega okolja. Mnogi slovenski avtorji in praktiki v podjetjih so ga pogosto napačno enačili s funkcijami gospodarskega načrtovanja in analiziranja iz časov dogovorne socialistične ekonomije ali z nadzorno funkcijo v domeni posloводства podjetij.

Slika 1-1: Kontroling kot odločevalno naravnano računovodstvo



Vir: lastna izdelava

Dobri poznavalci kontrolinga v Evropi ocenjujejo, da bo računovodstvo nemških in ostalih evropskih gospodarskih družb v prihodnosti doživelo metodološke in organizacijsko-kadrovske spremembe. Sestavni del sodobnega kontrolinga bo tudi finančno računovodstvo, ki se ne bo ukvarjalo zgolj s finančnim knjigovodstvom in izdelovanjem obračunskih računovodskih izkazov, temveč tudi z računovodskim predračunavanjem. Nekateri nemški avtorji že uporabljajo izraz, **Bil(anz)-(con)trolling** in imajo pri tem v mislih usmerjanje in uravnavanje podjetij ob pomoči temeljnih računovodskih izkazov.

Evropske računovodske teorije in prakse pojmujejo računovodstvo kot informacijsko dejavnost, ki je namenjena zunanjim in notranjim uporabnikom računovodskih (s)poročil. Za zunanje poslovne in davčne uporabnike skrbi predvsem glavno knjigovodstvo, ki je urejeno z gospodarskimi in davčnimi pravnimi predpisi. Zanj skrbi praviloma glavni knjigovodja, ki zagotavlja urejeno knjigovodenje in letno poročanje o premoženjsko-finančnem položaju ter poslovni uspešnosti. Je glavni bilancist podjetja. Za notranje uporabnike računovodskih informacij skrbi kontroler.

Slika 1-2: Pojemovna in vsebinska razlika med računovodstvom in kontrolingom v Nemčiji



Vir: Koletnik in Kolar (2016)

Kavčič in Koželj (2003) s soavtorji so v raziskavi, v kateri so preučevali računovodstvo v Sloveniji, podjetja vprašali o obstoju in nalogah posebne organizacijske enote za kontroling. Anketiranci so izjavili, da taka enota skrbi za (Kavčič in Koželj, 2003):

- pripravo predračunov,
- pripravo mesečnih analitskih poročil za poslovodstvo,
- pripravo temeljnih računovodskih izkazov,
- pripravo statističnih in davčnih poročil,
- načrtovanje in vzpostavitev informacijskega sistema,
- ugotavljanje vzrokov za neuspešnost poslovanja,
- ocenjevanje uspešnosti posameznih poslovodij.
- drugo.

Nekateri drugi slovenski avtorji (npr. Očko in Švigr, 2010) predstavljajo kontroling kot skupek multidisciplinarnih znanj, ki so potrebna, da se na osnovi neskončnega števila podatkov, ki izvirajo iz podjetja in zunaj njega, pripravijo informacije, ki jih poslovodniki potrebujejo za kakovostno odločanje. Zaključimo lahko, da je kontroling umetnost, znanost in veščina nudenja informacijske podpore poslovođenju na osnovi ekonomske logike.

2 RAZISKAVE KONTROLINGA V SVETU

V tem poglavju bomo spoznali raznolika konceptualna razumevanja kontrolinga in njegov pomen v luči ugotovitev tujih avtorjev.

Raziskali bomo pestrost opredelitev kontrolinga po svetu in se nato osredotočili na kontroling v okviru systemskega pojmovanja njegovega pomena za podjetja.

2.1 Raznolika konceptualna razumevanja kontrolinga po svetu

Naše raziskovanje je usmerjeno v iskanje razlik in podobnosti v konceptualnem razumevanju kontrolinga pri tujih proučevalcih te dejavnosti in strokovnega opravila.

Poslovno-ekonomski veščaki, ki se teoretično in/ali praktično ukvarjajo z vsebino kontrolinga, budno spremljajo razvojne tokove poslovne ekonomije in nastajajoče poslovne probleme ter iščejo odgovore na vprašanja, kdaj, kje, kako in komu lahko kontrolerji nudijo nova vedenja in znanja, ki so potrebna pri usmerjanju, uravnavanju in nadziranju delovanja podjetij. Odgovornost kontrolerjev je še zlasti velika pri obvladovanju poslovnih tveganj, proaktivnem zaznavanju pretečnih nevarnosti in pravočasnem izogibanju neobvladljivim tveganjem. Izsledki veščakov na tem področju razkrivajo široko paleto (ne)razumevanj in ocen razvojne dinamike kontrolinga po svetu.

Rezultati številnih raziskav o kontrolingu in uporabnikih njihovih storitev kažejo, da sodi med zelo dinamične, multidisciplinarne poslovno-ekonomske dejavnosti. Zato se morajo njegovi nosilci nenehno izobraževati in iskati nove vsebine, načine in področja delovanja; stalno se morajo prilagajati novim informacijskim potrebam in zagotavljati vedno nov repertoar strokovno zahtevnih informacijskih storitev.

2.1.1 Raziskava o kontrolingu na WHU v Nemčiji

Izsledki zelo zanimive raziskave, ki so jo opravili raziskovalci Inštituta za management in kontroling na Visoki šoli za management (WHU) iz nemškega Düsseldorfa (Schäffer in Weber, 2012), kažejo naslednje:

(1) Kontrolerji so danes pod velikim pritiskom nosilcev odločitev v podjetjih; niso več samo zbiralci (starih) podatkov, ki imajo (zelo) skromno izrazno moč, temveč so partnerji poslovodstvu, ki od njih pričakuje vse več inovativnih rešitev. Razloge za večji pritisk prepoznavajo v krepitvi konkurence, vse ostrejših zahtevah po zakonitem delovanju oziroma v novih vsebinah v povezavi s trajnostnim razvojem. Istočasno opazujejo, da splošne težnje po varčevanju v kriznih razmerah zmanjšujejo njihovo moč, obenem pa morajo prevzemati nove, drugačne naloge.

(2) Po opravljeni predhodni razpravi z vodstvom Mednarodne zveze kontrolerjev (nem. Internationaler Controller Verein, ICV) avtorji raziskave (Schäffer in Weber, 2012) izpostavljajo pet vidikov in deset prednostnih nalog, povezanih z delovanjem kontrolerjev v prihodnosti:

a) ciljni vidik kontrolinga:

– gospodarnost (= učinkovitost, varčnost in uspešnost ter zanesljivost) podjetja in kontrolinga;

b) vsebinski vidik kontrolinga:

- trajnostni razvoj,
 - nestanovitnost delovanja,
 - zakonitost delovanja;
- c) vidik osnovnega pozicioniranja kontrolinga:
- do poslovnih partnerjev,
 - do drugih deležnikov;
- d) informacijski in kadroviski vidik kontrolinga:
- kontroling in informacijski sistemi,
 - pomladdek kontrolerjev;
- e) delovni vidik kontrolinga:
- aktivna vloga pri strateškem načrtovanju;
 - sodelovanje oziroma harmonizacija notranjega in zunanjega računovodskega (s)poročanja.

2.1.2 Delfi študija in raziskava o kontrolingu

V delfi študiji o kontrolingu avtorjev Schäfferja in Brücknerja (2019) je sodelovalo 16 strokovnjakov iz srednjih in velikih podjetij, svetovalnih podjetij ter z visokih šol in univerz v Nemčiji, ki so odgovorili na več kot sto vprašanj. Na podlagi ugotovitev v svoji delfi študiji raziskavi sta Schäffer in Brückner (2019) nato pripravila vprašalnik za celovito raziskavo o kontrolingu med podjetji, ki sta ga nato uporabila v treh nemško govorečih državah: Nemčiji, Avstriji in Švici (D-A-CH). Nanj sta prejela 522 odgovorov od proizvodnih (59 %), trgovinskih (10 %) in storitvenih (53 %) podjetij. Polovica teh je bila malih in polovica velikih podjetij. Večino odgovorov so napisali zaposlenci, odgovorni za kontroling (57 %), in poslovodniki (14 %). Za nadaljnjo analizo je bilo uporabnih 448 prejetih anket.

Na podlagi analize sta deset tem razvrstila po njihovi trenutni pomembnosti in po tem, kako naj bi se njihov pomen spreminjal v naslednjih petih letih. Največjo težo so anketiranci pripisali trem temam, in sicer: (a) informacijskim sistemom, (b) gospodarnosti delovanja podjetja in kontrolinga ter (c) strateškemu planiranju. Gre za standardne teme, ki sodijo v prvo skupino in so že tradicionalno deležne osrednje pozornosti.

V drugo skupino so uvrstili tri teme, in sicer: (d) zakonitost, pravno skladnost delovanja, (e) nestanovitnost delovanja in (f) trajnostni razvoj. Gre za teme, ki nakazujejo nove aktualne vsebine, katerih pomen za kontroling raste.

V tretjo skupino so se uvrstili štiri teme, ki obravnavajo: (g) razmerje kontrolinga do drugih dejavnosti, (h) podmladek kontrolerjev in (i) harmonizacijo notranjega in zunanjega računovodskega (s)poročanja. O temi, ki obravnava razmerja med kontrolingom in drugimi podpornimi dejavnostmi, se je v akademskih krogih doslej že večkrat razpravljalo, manj pa je bila prisotna v programih izobraževanja kontrolerjev na visokih šolah in univerzah, zato je praksa ne razume enotno. Ta je doslej zanemarjala tudi temo o pomladku kontrolerjev. Vendar tudi za kontroling velja, da si bo le tisti, ki bo pravočasno poskrbel za pomladek, dolgoročno ustvaril konkurenčno prednost pri opredelitvi vsebine dela.

V zadnjo skupino se je uvrstila tema (g) o skupni vlogi oziroma harmonizaciji internega in zunanjega računovodstva (= računovodstva za potrebe notranjega in zunanjega poročanja). Ta harmonizacija je bila že doslej precej prisotna v tistih podjetjih, ki kotirajo na borzah, v prihodnosti pa se bodo

predvidoma zanjo začela zanimati tudi velika podjetja, medtem ko naj bi za mnoga srednje velika podjetja ostala obrobne pomena

(a) Izsledki o pomenu informacijskih sistemov in kontrolerjeve prisotnosti

Informacijski sistemi, podprti s sodobnimi elektronskimi, ekspertnimi in drugimi napravami ter sistemi, so sami po sebi osrednja prvina vsakega kontrolinga. Storitve nosilcev informacijskih sistemov so se v preteklosti pomembno spreminjale in pričakovati je, da se bodo tudi v prihodnosti. K temu prispevajo nestanovitne poslovno-ekonomske razmere, načini, metode in tehnike zbiranja, urejanja in proučevanja podatkov. Tudi umetna inteligenca bo močno posegla v hitrost, pestrost in izrazno moč sporočil za usmerjevalne in usklajevalne odločitve. Z njeno pomočjo bodo lahko kontrolerji hitreje, ustrezneje in bolje posredovali nosilcem odločanja bolj številne, raznovrstne in izrazno bogatejše informacije. Istočasno bodo lahko tehnično-tehnološko izpopolnjeni informacijski sistemi, ki so hkrati tudi hitrejši, obsežnejši in zanesljivejši, kontrolerje razbremenili različnih tehnično-operativnih nalog, ki bodo povezane z oskrbovanjem pristojnih odločevalcev z verodostojnimi informacijami. Zato lahko že danes kontrolerji svoje proste intelektualne zmogljivosti usmerijo na druge, strokovno zahtevnejše naloge, kjer so še vedno potrebni ustvarjalna domišljija, moč naravne inteligence in pridobljeno znanje.

Informacijski sistemi za poslovne in ostale potrebe se bodo tudi v prihodnosti hitro razvijali in izpopolnjevali, celo veliko hitreje kot doslej. Zato lahko pričakujemo njihovo nadaljnje izboljšanje na področjih zbiranja, shranjevanja, obdelovanja, filtriranja, proučevanja in posredovanja podatkov in informacij za potrebe usmerjanja in uravnavanja poslovnih in ostalih dogajanj ter stanj.

Kontrolerje se soočajo z novimi izzivi, zlasti pri zagotavljanju kakovostnih, obsežnih in pestrih podatkov in informacij. Zato potrebujejo nova znanja in kompetence (= sposobnosti in odgovornosti). Kljub večji avtomatizaciji, bolj izpopolnjenim informacijskim sistemom in umetni inteligenci pa tudi na področju kontrolinga ne pričakujemo zmanjšanja režijskih in drugih stroškov, saj bodo uporabniki od njih zahtevali več, hitrejšo in izrazno močnejšo informacijo.

V zvezi s tem se moramo vprašati tudi, kdaj in kako se bo kontroling odzival na izzive umetne inteligence, ki je tudi v poslovnem življenju prisotna od drugega desetletja 21. stoletja naprej. Razprava o njej ostaja prepogosto na načelni ravni, premalo pa je uporabnega vedenja in znanja, kako in kje jo bo mogoče uporabiti ter izkoristiti njeno uporabno prednost, vrednost in moč. O tem bomo več napisali v prihodnjih poglavjih.

(b) Izsledki o pomenu umnega gospodarjenja podjetja in kontrolinga

Tema o umnem gospodarjenju ni nova, zato bo pomembna tudi v prihodnosti. Gre za skrb za preudarno gospodarjenje, ki ga merimo in presoja s pomočjo ekonomskih meril, kot so učinkovitost, varčnost, uspešnost in zanesljivost delovanja podjetja, in glede na potrebo po podpori kontrolinga pri odločanju. Številni anketiranci so menili, da izboljšave informacijskih sistemov ne bodo prinesle občutne racionalizacije, kljub temu da bodo kontrolerji pod velikim pritiskom zaradi zahtev po vitki organiziranosti dejavnosti (angl. lean controlling). V raziskavi so večjo učinkovitost, varčnost in uspešnost podjetja ocenili kot ključne dejavnike, le manjši delež anketirancev jim ni pripisal velikega pomena – ne za podjetje (7 %) ne za kontroling (10 %).

(c) Izsledki o pomenu kontrolinga pri strateškem vodenju in načrtovanju

Že dolgo obstajata želja in potreba, da kontrolerji sodelujejo pri operativnem in strateškem načrtovanju. V prihodnosti se na tem področju pričakujeta večja vključenost in sodelovanje z nosilci strateškega vodenja in načrtovanja, zlasti pri merjenju uspešnosti strategij in z zgodnejšim vključevanjem v strateško načrtovanje. V študiji je 45 % anketiranih pritrdilo, da bo moral kontroler kot strokovna pomoč v prihodnosti bolj intenzivno sodelovati pri strateškem vodenju podjetja, zlasti pri presojanju uspešnosti izbranih strategij in pri strateškem načrtovanju.

(d) Izsledki o pomenu kontrolerja kot poslovnega partnerja

Kontrolerji so danes v podjetjih v vlogi poslovnih partnerjev in svetovalcev. Niso več le zbiralci in presojevalci starih podatkov in poročevalci o preteklih dogajanjih in stanjih, kar je bila njihova tradicionalna vloga, temveč s pripravo zanesljivih in pravih spoznavnih podlag pomembno podpirajo poslovodnike pri usmerjanju in uravnavanju poslovanja podjetja. Postali so pomembni oskrbovalci nosilcev odločanja s ključnimi spoznavnimi podlagami (= informacijami), ki so potrebne za obvladovanje poslovnih tveganj in za obstoj in razvoj podjetja. Uporabniki jih običajno obravnavajo kot veščake, ki niso zgolj tradicionalni informatiki, temveč zaupanja vredni strokovnjaki za poslovno ekonomijo s potrebnimi strokovnimi in poklicno-etičnimi vrlinami. Tudi v prihodnosti bodo kontrolerji predvidoma notranji poslovni partnerji, ki bodo poslovodnike podpirali pri preprečevanju in odpravljanju kriznih razmer (= podpora kriznemu managementu) in pri obvladovanju poslovnih tveganj, kar je danes osrednja tema. V preteklosti so se na tem področju vključevali zgolj formalno, da bi v podjetju zadovoljili zahteve predpisov, in premalo proaktivno. Njihovo novo vlogo pričakujemo tudi na področjih, ki jih zahtevajo trajnostni razvoj in nestanovitnost (= volatilnost), ter pri implementaciji novih poslovno-ekonomskih vedenj in znanj, ki si jih lahko ometamo od umetne inteligence.

(e) Izsledki o pomenu kontrolerja pri zagotavljanju zakonitega delovanja

Zaposlenci in poslovodniki vprašljivega etičnega značaja so bili v preteklosti nezadovoljni, če se je kontroler vključil v skrb za zakonito delovanje podjetja (angl. compliance). S to temo so se kontrolerji začeli ukvarjati v zadnjih treh desetletjih po velikih in odmevnih gospodarskih škandalih, zaradi katerih so uvedli strožje predpise za zakonito delovanje podjetja. Gre za odmevne primere v ZDA in tudi v Evropi ter za posebne pravne predpise (na primer ameriški Sarbanes-Oxleyjev zakon iz leta 2002³ in podobne predpise v Evropi), ki so povečali odgovornost poslovodnikov in nadzornikov za zakonito delovanje podjetja.

Odzivi na opozorila, da je treba spoštovati predpise o zakonitem delovanju, so bili za kontrolerje pogosto neprijazni, dolgotrajni in so poudarjali precej nevhvaležno vlogo, ki so jo imeli na tem področju (tj. »psa-čuvaja«, »policaja« ali »žvižgača«). Za mnoge poslovodnike ta naloge ni bila združljiva z vlogo kontrolerja kot notranjega poslovnega partnerja. V obravnavani raziskavi je 14 % vprašanih predvidelo, da se bodo kontrolerji v prihodnosti v nadziranje zakonitosti delovanja vključevali še bolj pogosto. Ta delež naj bi se v prihodnosti še povečeval, čeprav se 28 % anketirancev s tako okrepljeno vlogo kontrolinga ne strinja, saj bi lahko privedla do navzkrižja interesov med poslovodniki in kontrolerji. Pri

³ Več o Sarbanes-Oxleyjevem zakonu (Sarbanes-Oxley Act, SOX) iz leta 2002 glej: <https://sarbanes-oxley-act.com/> ali krajše: <https://www.techtarget.com/searchcio/definition/Sarbanes-Oxley-Act>.

tem sicer velja, da bosta pomen in ugled zakonitega delovanja podjetja tem večja, čim bolj se bodo kontrolerji vključevali v urejanje in spoštovanje zakonitega delovanja.

(f) Izsledki o odnosu med kontrolingom in sorodnimi dejavnostmi

Med manj pomembnimi vsebinami za prihodnosti so anketiranci navedli razumevanje odnosov med kontrolingom in drugimi sorodnimi dejavnostmi, poenostavitev davčnega sistema, pomembne davčne informacije in vpliv učinkovite uporabe poslovno-ekonomskih instrumentov in sistemov.

(g) Izsledki o trajnostnem razvoju in kontroling

Kontrolerji so že sedaj močno vpeti v družbeno (= socialno) in ekonomsko plat trajnostnega razvoja in bodo to ostali tudi v prihodnosti. Zanje ta vidik delovanja podjetja vključuje še zlasti razkrivanje in interpretiranje kazalnikov, kazalcev in stimulativnih sistemov ter odnosa podjetja do trajnostnega razvoja. Raziskava sicer ugotavlja, da za delo kontrolerjev niso zelo pomembni, vendar menimo, da bi novejša raziskave prav gotovo pokazale drugačen pogled na vpetost kontrolerja na tem področju.

(h) Izsledki o nestanovitnosti in obvladovanju sprememb

Anketiranci na tem področju opažajo veliko potrebo po fleksibilnosti instrumentov načrtovanja in napovedovanja, kar je težko združljivo z njihovo oceno, da bi bilo treba obseg podrobnega načrtovanja še povečati. Nestanovitnost prinaša poslovoznikom, notranjim in zunanjim nadzornikom priložnosti in tveganja, za kar potrebujejo hitre, kompetentne in odgovorne nosilce podpornih dejavnosti, zlasti v kontrolingu. V prihodnosti lahko pričakujemo stalne spremembe oziroma nestanovitno okolje, zato se morajo na podlagi odgovornih odločitev nenehno spreminjati tudi vse dejavnostni podjetja (angl. change management). Tisti, ki ne spremlja sprememb in tveganj in ne želi sprejemati poslovnih odločitev ali se jih boji, (pre)hudo tvega, da bosta on in njegova dejavnost stagnirala, nazadovala ali celo propadla. Tisti, ki stopica na mestu, že nazaduje. Izrinila ga bo namreč globalna konkurenca, ki je že sedaj en ali več korakov pred njim. Zato je vse bolj aktualna potreba po vzpostavitvi nadzornega sistema oziroma sistema notranjih kontrol, s katerimi bo poslovodstvo obvladovalo tveganja. Obvladovanje poslovnih tveganj namreč pomeni, da podjetje prepoznava neobvladljiva tveganja in se jim izogiba, obenem pa omejuje in odpravlja obvladljiva tveganja. Prihodnost je v smelih in razumnih ljudeh, ki vedo, kdaj in kako naj tvegajo, in se posledično umno odločajo.

(i) Izsledki o podmladku kontrolerjev

Anketiranci v splošnem pričakujejo, da bodo morali biti kontrolerji v prihodnosti vse bolj usposobljeni. Hkrati predvidevajo težave pri kadrovanju, zlasti pri pridobivanju kompetentnih strokovnjakov, ki bodo kos izzivom sodobnega kontrolinga.

(j) Izsledki o sodelovanju oziroma harmonizaciji notranjega in zunanjega računovodskega (s)poročanja

Na tem področju vprašani ne pričakujejo večje usklajenosti notranjega in zunanjega računovodskega poročanja, temveč okrepljeno strokovno sodelovanje med nosilci kontrolinga in računovodstva.

(k) Izsledkih o kontrolingu v luči aktualnih sprememb

Gospodarske razmere so se v zadnjih desetletjih močno spremenile. Poslovni svet je postal nestanovitno ter se sooča z vedno novimi priložnostmi in izzivi. Posledično so poslovodniki in njihove podporne službe postavljeni pred naslednje zahteve:

- obvladovanje sprememb je temeljna skrb poslovodnikov in nadzornikov podjetij; kdor ne predvidi prisotnih in pričakovanih sprememb ter se nanje ne odziva, ne more prevzemati ključnih nalog za obstoj in razvoj podjetja;
- hitre in korenite spremembe zahtevajo ažurne in odgovorne odzive na nastale razmere;
- poklicna dolžnost vseh deležnikov podjetja je, da s proaktivnim delovanjem in s svojo umsko in/ali fizično sposobnostjo prispevajo k dodani vrednosti podjetja;
- poslovni izid ne more biti izključni motiv in cilj delovanja; to morajo biti obstoj in razvoj podjetja, skrb za trajnostni obstoj naravnega okolja in pozitivno družbeno delovanje podjetja;
- od kontrolerja pričakujemo, da bo aktivno dejavnik pri podpori upravljanju in obvladovanju vseh teh sprememb.

2.1.3 Raziskovalni izsledki drugih

Drucker (2001) ugotavlja, da se podjetja med drugim soočajo z naslednjimi vprašanji: kako v organizacijsko strukturo vpeljati kontinuirano učenje, kako najbolje ravnati z znanjem, kako odgovarjati na izzive preoblikovanja organizacij, kako ravnati z novimi tehnologijami in drugimi. Sodobno poslovodstvo se poleg tega spopada še z izzivi hitrega prehoda iz industrijske dobe v ero znanja, z izzivi informacijsko-komunikacijskih tehnologij (IKT) in s preoblikovanjem organizacij. V novi e-ekonomiji je zelo pomembno, da poslovodniki razumejo odnosa med uporabo in investicijami v IKT ter med organizacijskim učenjem in uspešnostjo in učinkovitostjo poslovanja podjetij. **Trend** odraža značilnost pojava na osnovi sprememb v preteklih obdobjih in je pokazatelj sprememb, ki nas zanimajo, kadar opazujemo ta pojav.

Trend 1

Ta trend je značilen za večino 20. stoletja. Njegove temeljne značilnosti so:

- podjetje deluje kot institucija, kar pomeni, da ima moč v družbi; ta moč je podobna, denimo, moči države, vojske ali cerkve;
- podjetje 20. stoletja je potomec okoli stoletnega razvoja podjetništva, ki se je začelo v obdobju industrijske revolucije; zadnja faza razvoja je tehnična standardizacija, ki je omogočila množično strojno proizvodnjo. Sledilo je ti. obdobje »tekočega traku«;
- tekoči trak je spodbudil širši razvoj družbe, drugih panog in storitvenih dejavnosti;
- odnos do zaposlenih v podjetju je podoben tistemu vojakov v vojski. Na delovnem mestu je človek predvsem številka (= delovna sila) in ne oseba;
- posameznik sprejema poslovne vrednote podjetja, v katerem je zaposlen. Tem se podreja oziroma jih sprejme ali pa podjetje zapusti.

Trend 2

- Sodobno podjetje, kot ga poznamo v 21. stoletju, je staro nekaj več kot dve desetletji. V ospredju je tekmovanje v razvoju in v znanju posameznika, saj sta težnja po razvoju in potreba po strokovnih kadrih najpomembnejša dejavnika sodobne konkurenčnosti;

- zaposleni niso več številke, temveč upoštevanja vredni sodelavci, ki tržijo svoje psihofizične sposobnosti. Ob individualnem delu se vse bolj uveljavlja delo v intelektualnih skupinah, v katerih se prepletajo najrazličnejša strokovna vedenja in znanja posameznikov in se ustvarjajo produkti (= izdelki, storitve) z veliko dodano vrednostjo;
- posameznikova znanja in vrednote soustvarjajo poslovne učinke in vrednote podjetja;
- v središču podjetniških interesov sta človek-ustvarjalec in njegov ustvarjalni potencial;
- v podjetju ni več nekdanje hierarhije odnosov in podrejenosti, marveč prevladuje kolektivni duh vseh, ki sodelujejo pri ustvarjanju skupnih poslovnih ciljev in vrednot;
- v ospredju je umski in fizični potencial vseh zaposlenih, ki ga je treba čimbolj izkoristiti. Pri tem se ve, da to ne bo mogoče v vseh pogledih; sodobni čas je nepredvidljiv, vseh situacij in pojavov s poslovnimi prizadevanji morda ne bo mogoče obvladovati.

Kontroling prihodnosti bo slonel na naprednih informacijskih in ostalih tehnologijah, kot so orodja umetne inteligence, strojno učenje in avtomatizacija delovnih procesov. Te tehnologije bodo omogočile bolj natančno in pravočasno spremljanje poslovanja ter hitrejše in spoznavno bogatejše podlage (= informacije) za odločanje (Deloitte, 2022).

Ena ključnih sprememb bo uporaba *podatkovne analitike* za napovedovanje trendov in tveganj. Podjetja bodo lahko s pomočjo naprednih analitičnih orodij prepoznala vzorce v podatkih, kar jim bo omogočilo proaktivno ukrepanje in prilagajanje strategij novim razmeram. Podjetja bodo lahko, denimo, napovedovala finančne težave in sprejemala preventivne ukrepe, še preden se te dejansko pojavijo (Deloitte, 2022). Koletnik (2006) je v zvezi s tem že ob koncu 20. stoletja predvidel, da je na pohodu napovedovalna oziroma predikativna ekonomija.

Ključno vlogo pri izboljšanju učinkovitosti kontrolinga bo igrala *avtomatizacija procesov*. Avtomatizirani sistemi bodo sposobni izvajati rutinske naloge, kot sta zbiranje in obdelava podatkov, kar bo kontrolorjem omogočilo, da se osredotočijo na bolj strateške naloge. To bo zmanjšalo pojavnost napak in povečalo natančnost (s)poročil (Deloitte, 2022).

Pomemben dejavnik pri povečevanju uporabne vrednosti kontrolinga v prihodnosti bo tudi *umetna inteligenca* (krajše UI). Pričakujemo lahko, da bo omogočila (boljše) razumevanje kompleksnih podatkovnih nizov in odkrivanje skritih vzorcev, ki jih nosilci naravne inteligence (= človeški analitiki) morda ne bi opazili. Umetna inteligenca lahko, na primer, analizira velike količine finančnih podatkov in ugotovi nepravilnosti ali potencialne prevare (Deloitte, 2022).

Digitalna transformacija bo zahtevala tudi prilagoditev kontrolnih okvirov in modelov delovanja. Podjetja bodo morala razviti nove pristope k obvladovanju oziroma upravljanju tveganj in skladnosti, ki bodo vključevali digitalne tehnologije in avtomatizacijo. Mednje bo sodil tudi razvoj novih veščin in znanj zaposlenih, ki bodo morali znati upravljati in uporabljati nove tehnologije (Deloitte, 2022).

In na koncu – prihodnost kontrolinga bo zahtevala večjo integracijo različnih poslovnih funkcij. Kontroling ne bo več ločena funkcija v dosedanjem smislu, temveč bo tesno povezan z drugimi dejavnostmi in oddelki, kot so informacijska tehnologija, finance in drugi. Ta integracija bo omogočila bolj celovit in usklajen pristop k vodenju in upravljanju podjetja (Deloitte, 2022).

Naj poglavje o razmišljanju drugih avtorjev o prihodnosti kontrolinga zaključimo z naslednjo mislijo: kontroling prihodnosti bodo zaznamovali digitalna transformacija, avtomatizacija in uporaba naprednih poslovno-analitičnih orodij. Podjetja, ki jih bodo uspešno integrirala v svoje poslovanje, bodo imela konkurenčno prednost in bodo boljše pripravljena na soočanje s prihodnjimi izzivi in ovirami.

V tem poglavju smo nanizali nekaj razmišljanj o tem, kako izbrani avtorji razumejo razvojno pot kontrolinga. V prihodnosti nam bo UI pomagala, da bomo hitreje prišli do boljših informacij, ki jih človeški um sam ne zmore zbrati in obdelati, ali za to potrebuje (veliko) preveč časa. Prav gotovo je pričakovana uporabna vrednost UI tudi v kontrolingu glavna tema današnjih in jutrišnjih razprav, dilem ter pričakovanj. O njeni vlogi v kontrolingu bomo podrobneje spregovorili v nadaljevanju.

2.1.4 Razvojni trendi kontrolinga v luči obvladovanja obstoja in razvoja podjetja

Strokovnjaki, ki se teoretično in/ali praktično ukvarjajo s kontrolingom, budno spremljajo razvojne tokove poslovne ekonomije po svetu in porajajoče se poslovne probleme ter iščejo odgovore na vprašanja, kdaj, kje in kako lahko kontrolerji nudijo nova vedenja in znanja, ki jih potrebujejo nosilci poslovnega odločanja, še posebej pri obvladovanju poslovnih tveganj.

Kontroling je zelo dinamična interdisciplinarna poslovno-ekonomska dejavnost. Kontrolerji se morajo zato nenehno izobraževati, iskati nove vsebine, načine in področja delovanja, se stalno prilagajati novim informacijskim potrebam in nuditi inovativne informacijske storitve, ki jih zahteva stroka. Takšna napotila spoznamo, ko prebiramo rezultate raziskav o predstavah nosilcev te dejavnosti in uporabnikov njenih storitev.

2.2 Pomen kontrolinga v luči ugotovitev tujih avtorjev

V tem poglavju bomo spoznali, kakšen pomen pripisujejo tuji avtorji kontrolerju pri umnem gospodarjenju podjetja.

Kot ugotavljata Schäffer in Brückner (2019), se od kontrolerjev in poslovodnikov v prihodnjih nekaj letih pričakujejo večje spremembe. Soočiti se bodo morali z velikimi poslovnimi in strokovni izzivi. Pričakovanja, naslovljena nanje, se razlikujejo od tistih, ki so naslovljena na poslovodnike. Če bodo morali biti slednji večji obvladovanja poslovnih tveganj in uporabe (s)poročil, ki jih bodo prejeli od kontrolerjev in drugih podpornih dejavnosti v podjetju, se bodo morali kontrolerji prilagoditi spremembam, ki jih prinašajo (globalna) poslovna tveganja, razvoj informacijskih sistemov, pričakovana prisotnost UI, nove delovne naloge in povečane zahteve nosilcev odločanja v podjetju.

Danes poslovodniki ne zaupajo več v to, da jim razpoložljive informacije omogočajo optimalne odločitve. Na ta izziv odgovarjajo različno: nekateri se spustijo v nepremišljena tveganja z usodnimi posledicami, drugi poskušajo s spremembami povečati kakovosti poslovnega informiranja v podjetju, tretji raje verjamejo nasvetom zunanjih strokovnjakov. Dejstvo je, da tradicionalne računovodske in neračunovodske informacije in podatki v podjetju niso obdelani tako, da bi zagotavljali vse potrebne informacije za odločanje v vseh trenutkih, okoliščinah in tveganih situacijah. Najpomembnejša cilj in naloga sodobnega kontrolerja sta zato, da uporabi (= izbere, uredi in prouči) računovodske in neračunovodske podatke tako, da bodo imeli za notranje in zunanje prejemnike čim večjo in čim hitrejšo uporabno vrednost oziroma izrazno moč.

Pri pripravi zadostnih informacij za odločanje je zelo pomembna ustvarjalna domišljija kontrolerja, saj mora znati orisati okoliščine in značilnosti poslovne prihodnosti, ki bodo obdajale poslovne odločitvene možnosti. Od sodobnega kontrolerja se pričakuje, da je sposoben uporabiti primarne računovodske in druge informacije, jih dopolniti in preoblikovati v informacije o negotovih razmerah v podjetju in v njegovem širšem okolju. Biti mora bistroumen oziroma inteligen, da prilagaja svoje razmišljanje novim, spreminjajočim se zahtevam ciljno naravnane delovanja podjetja. Poleg tega mora biti odprt za nove tehnično-tehnološke rešitve na področju informacijske tehnologije in drugje, ki lahko pomembno prispevajo k celovitejši in hitrejši pripravi spoznavnih podlag za nosilce poslovnega odločanja.

Opazovanje, analiziranje, seciranje, združevanje in izločanje s pomočjo kvalitativnih in kvantitativnih parametrov poslovnega delovanja morajo biti prežeti z mislijo na prihodnost. Kontrolerji morajo nosilcem poslovnega odločanja omogočiti, da imajo nenehno pred očmi cilje poslovanja podjetja in da so vedno na poti, ki pelje do želenega cilja. Znati morajo ugotoviti in predvideti dolgoročne in kratkoročne poslovne razmere in poslovodnikom zagotoviti potrebne informacije, da bodo lahko podjetje pravočasno in zanesljivo pripeljali na želeni cilj. Kontrolerji imajo torej pomembno nalogo in odgovornost, da s svojo prirojeno bistroumnostjo, ki so jo nadgradili z izobraževanjem, nosilce poslovnega odločanja usposobijo za varno, učinkovito in uspešno poslovanje podjetja v kratko- in dolgoročnem obdobju.

Sklepna misel. Pravočasne, zanesljive in učinkovite informacije so ključnega pomena za obstoj in razvoj podjetja, ki umno gospodari. Hitro pridobljene in posredovane ključne poslovne in druge informacije, ki imajo potrebno izrazno moč, poslovodnikom zagotavljajo, da bo ob pomoči tehničnih, ekonomskih, pravnih in drugih veščakov podjetje brez hujših posledic privedejo do želenega cilja.

3 POJMOVANJE KONTROLINGA V SLOVENIJI

V tem poglavju bomo spoznali:

- *teoretične vidike konceptualnega razumevanja kontrolinga v Sloveniji,*
- *razlike in/ali podobnosti pri uresničevanju kontrolinga v Sloveniji.*

Leta 2023 je minilo 35 let od prvega zapisa besede 'kontroling' na slovenskih tleh. Je to dovolj dolga doba, da smo si lahko v Sloveniji ustvarili enako ali podobno mnenje o pojmu, nalogah in izvajalcih te dejavnosti? V tem poglavju bomo iskali odgovor, kako razumejo, argumentirajo in izvajajo kontroling raziskovalci, avtorji in kadrovniki v slovenskih podjetjih. Pri tem se bomo sklicevali na izsledke raziskave, ki jo bomo predstavili v nadaljevanju tega poglavja.

V obdobju med letoma 2007 in 2023 smo v Sloveniji opravili raziskavo o konceptualnem razumevanju in vsebinskih, organizacijskih ter kadrovskih značilnosti kontrolinga. Uporabili smo kvalitativni pristop, ki je namenjen ugotavljanju pomenov, konceptov, značilnosti, opisov in bistva opazovanega pojava (Berg, 2006). Konceptualno razumevanje kontrolinga smo raziskovali po teoretski plati, pri čemer smo kot vir uporabili strokovne prispevke slovenskih piscev, zajetih v javno dostopni bazi bibliografskih podatkov Cobiss, in po praktični plati, kjer so bili naš vir oglasi za razpisana prosta delovna mesta s področja kontrolinga. V obeh primerih je šlo za uporabo obstoječih (= sekundarnih) gradiv oziroma vsebin, zato smo uporabili metodo proučevanja oziroma analize pridobljenih vsebin.

Metoda analize vsebine (angl. content analysis) je namenjena sistematskemu proučevanju gradiva, pri čemer ugotavljamo vzorce, vsebine in pomene (Berg, 2006). Uporabiti jo je mogoče za analizo obsežnega materiala, ugotavljanje pogostosti vnaprej določenih kategorij (vsebin) in kvantitativne (statistične) analize. Nekateri avtorji menijo, da je v bistvu kombinirana kvalitativno-kvantitativna metoda, primerna za izdelavo ponovljivih in utemeljenih sklepov na podlagi podatkov in njihovega konteksta (Krippendorff, 2004, 18 v Meijer, 2011, 38). Analizo vsebine smo izbrali, saj omogoča, da z njo učinkovito kategoriziramo velike obsege kvalitativnih podatkov, ki vsebujejo razlage pojma in nalog s področja kontrolinga (Lajili in Zagehal 2005, povzeto po Meijer, 2011, 38).

Da bi zagotovili zanesljivost ugotovitev na podlagi analiziranih vsebin, smo morali k procesu kodiranja pristopiti sistematično. Analiza vsebin temelji na predpostavki, da so kodirane vsebine veljavno in zanesljivo določene ter prepoznane, zato je treba vnaprej opredeliti jasna in natančna pravila odločanja oziroma kodiranja (Linsley in Shrives, 2006). V našem primeru smo uporabili metodo kodiranja ključnih besed (navedenih v legendi k preglednicam v nadaljevanju), ki smo jo dopolnili z analizo ključnih sestavin, kot je poročanje o uspešnosti.

Pri (uvodni) analizi teoretskih prispevkov smo se omejili na konceptualno razumevanje izraza kontroling in nalog, ki sodijo v njegov okvir. Pri tem smo se oprli na analizo zapisanih vsebin iz slovenske vzajemne bibliografsko-kataložne baze podatkov Cobib in njenega sistema Cobiss,⁴ ki so imele v naslovu besedo 'kontroling' ali njene izpeljanke. Pri tem smo izločili prispevke, ki kontroling obravnavajo v smislu nadzora, kontrole oziroma kontroliranja in skladnosti izdelkov s tehničnimi pravili in standardi.

⁴ http://www.cobiss.net/platforma_cobiss.htm

Vsebinske, tj. smiselne razlage, ki smo jih iskali v besedilu, smo določili po metodi ključnih besed in sestavin. Pri odločanju in analizi smo upoštevali naslednja pravila:

- kodne tabele, ki smo jih uporabili za razvrstitev obravnavanih zapisov in ki bodo predstavljene v nadaljevanju, so bile vnaprej pripravljene in predhodno preverjene;
- če so se pojavile ključne besede, po katerih bi lahko zapis uvrstili v več kot eno kategorijo, smo zapis razvrstili v vse mogoče predvidene kategorije;
- ponovljene zapise avtorja ali oglasa smo vsakič ponovno analizirali in uvrstili v ustrezno kategorijo;
- če zapis oziroma oglas nista bila dovolj jasna ali razumljiva, smo ju uvrstili v kategorijo »drugo...« in ju posebno pozorno obravnavali.

Podatke za raziskavo smo zbirali v treh ločenih obdobjih: ob koncu leta 2007, do konca leta 2012 in do konca leta 2023. S tem smo zagotovili preverljivost zbranih podatkov in zanesljivost ugotovitev.

Pri (drugi) analizi, ki se je osredotočila na praktično plat kontrolinga, smo se omejili na oglase podjetij in drugih organizacij (v nadaljevanju podjetij), ki so v slovenskem časniku *Delo* iskala sodelavce za izvajanje nalog v kontrolingu. Oglas smo vključili v raziskavo, če so se v besedilu pojavile beseda ‚kontroling‘ ali njene izpeljanke. Vzorec zbranih zapisov je zajel vse oglase slovenskih podjetij, ki so v izbranem obdobju izpolnjevala pogoje in omejitve raziskave. Oglase smo zbirali med 1. 1. 2002 in 31. 12. 2023 in jih skupno našli 334. Pri tem smo pregledali vse tiskane izdaje časopisa; vsak najdeni oglas smo slikali, vsebinsko analizirali in kodirali ter vsebino ustrezno evidentirali v predvidene kategorije.

Pri analizi nas je zanimalo, kako v podjetjih razumejo pojem in naloge nosilcev kontrolinga, kakšna znanja in osebnostne značilnosti naj ima slovenski kontroler in kako poimenujejo delovno mesto izvajalca nalog v obravnavani dejavnosti. Malhorta (2004, 103) pravi, da ima tako eksplorativno raziskovanje veliko prednosti: omogoča boljše razumevanje, lažje kodiranje in uporabo podatkov, možnosti napačne interpretacije podatkov so zelo omejene in podatki so verodostojnejši. V primerjavi z anketami sicer tako zbiranje podatkov zahteva več časa. Za interpretacijo rezultatov smo uporabili strukturne odstotke in pripadajoče neparametrične statistične teste za preverbo razlik med pojmovanjem kontrolinga med pisci in v praksi.

3.1 Teoretična plat kontrolinga v Sloveniji

V tem poglavju bomo spoznali razlike v interpretiranju kontrolinga v Sloveniji.

Kot smo že omenili, je od prvega zapisa o pojmu in nalogah kontrolinga v Sloveniji minilo več kot 35 let. V tem obdobju so pisci ustvarili 1427 zapisov, ki imajo v naslovu besedo ‚kontroling‘ ali njene izpeljanke. 1174 zapisov smo našli v zaključnih delih (diplomah, magistrskih in doktorskih nalogah) in le 65 v monografijah ter 111 v člankih, ki obravnavajo to temo. Izmed 276 zapisov v monografijah in člankih jih je 65 prispeval prof. dr. Franc Koletnik z Ekonomsko-poslovne fakultete Univerze v Mariboru. Vsaj v 59 diplomskih nalogah je dr. Koletnik citiran, kadar pisci opredeljujejo pojem in naloge kontrolinga. Do konca leta 2023 je na opazovani način o kontrolingu pisalo skupaj 42 slovenskih avtorjev.

Na podlagi tega sklepamo, da je Koletnik prvi, najpomembnejši in najvplivnejši slovenski pisec o pojmu in nalogah kontrolingu. Svoje razlage je v zadnjih 35 letih nadgradil, tako je danes kontroling po Koletniku

»poslovna filozofija, poseben slog vodenja in odločevalo naravnana informacijska dejavnost. Je motor in krmilo podjetja in posloводства«(Koletnik in Kolar 2007, 8 in 2011, 11).⁵

Podobno večpomensko je izraz ‚kontroling‘ opredelil tudi prof. dr. Ivan Turk (2005). Zanj je kontroling obvladovalna miselnost, obvladovalno poslovanje, obvladovalno informiranje, odločevalno usmerjeno računovodstvo in poslovodnoračunovodska služba (2005, 32-34). Taka večpomenska razlaga kontrolinga, če nanjo gledamo kot celoto (vseh pet vidikov), je zelo blizu Koletnikovemu sistemskemu pojmovanju kontrolinga (2007, 8-15). Turk sicer priznava, da je bil Koletnik prvi slovenski avtor, ki je sredi 90. let 20. stoletja nedvoumno in strokovno prepričljivo opredelil kontroling.

Drugi izrazito izstopajoči avtor po številu objav o kontrolingu je prof. dr. Marko Hočvar z Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani. Po Hočvarju je kontroling informacijska dejavnost v obliki upravljalno usmerjenega računovodstva(1995, 43), kar je smiselno zelo blizu zapisom v angloameriški literaturi oziroma teoretičnemu pojmovanju kontrolinga na zahodu (glej npr. Morse, Davis in Hartgraves, 2000, 14). Po mnenju Hočvarja (1995, 43) so naloge kontrolerjev:

- načrtovanje in nadziranje,
- poročanje in pojasnjevanje,
- ocenjevanje in svetovanje,
- davčno svetovanje,
- poročanje vladi,
- ekonomsko analiziranje.

Iz njegovih zapisov lahko sklepamo, da je kontroler lahko hkrati glavni poslovodni računovodja, ki pripravlja informacije za notranje uporabnike, in finančni računovodja, ki pripravlja predvsem informacije za zunanje uporabnike, zato bi zanj lahko uporabili tudi naziv »vodja računovodstva«. Enak zapis najdemo tudi v npr. Novak (1999, 558), Melavc in Novak (2007) ali Kaligaro (2005).

Na podlagi pregleda zapisov, ki smo jih pridobili iz sistema Cobiss, lahko torej sklepamo, da slovenska avtorja, ki sta o kontrolingu napisala največ, tega pojmujeata zelo različno. Ali je to značilno tudi za teoretično razumevanje kontrolinga v Sloveniji nasploh? Strnjen pregled mnenj slovenskih avtorjev o kontrolingu in nalogah kontrolinga predstavljamo v preglednici v nadaljevanju. V preglednicah 2-1 in 2-2 prikazujemo ključne značilnosti teoretičnih razlag kontrolinga po avtorjih. Preglednici 3-1 in 3-2 smo sestavili na podlagi kvalitativne analize vsebin. Zapise avtorjev smo kodirali in vsebinsko razporedili v kategorije, ki se nanašajo na opredelitev pojma, naloge kontrolinga in poimenovanje delovnega mesta za izvajalca nalog kontrolinga.

⁵ Več o pojmovanju kontrolinga po Koletniku je v poglavju 2.1 od strani 16 naprej.

Preglednica 3-1: Pregled razlag pojma in nalog kontrolinga slovenskih avtorjev med letoma 1988 in 2023

Avtor	A. Pojemovna opredelitev kontrolinga	B. Naloge kontrolinga	C. Ime delovnega mesta izvajalca nalog kontrolinga	D. Posebnosti oziroma opombe
Koletnik (1988, 2007); Kolar (2007, 2002); Koletnik in Kolar (2016)	1, 2, 3	2, 3, 4, 5, 6	1	Sistemska opredelitev kontrolinga
Hočevnar (1995, 2007); Režek in Hočevnar (2007);	4	2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10	7	
Kaligaro (2005)	4	2, 3, 5, 6, 7	7	
Melavc (1991); Melavc in Novak (2007); Novak (1999)	1, 4	2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10	1, 7	Dvodimenzionalna opredelitev kontrolinga
Kokošar (2004, 2005)	4	2, 3	1	
Marn (1995)	1	2, 3	1	
Petrovčič (1998)	4	11	7	
Mayr (2003)	4	2, 3, 5, 6	7	
Kolar (2003)	1	2, 3, 8	1	
Knez-Riedl (2000, 2001)	1, 4	3, 6, 8, 11	5	
Verbič (1992)	1	1, 2, 8	3	
Glogovšek (1995)	4	11	3	
Belič (2004)	1	3, 6, 8	8	
Pogačnik (1997); Križaj, (1997, 1999)	2, 4	3, 8, 11	1	
Delidžakova-Drenik (1998)	4	1, 7	3	
Karpe (2001)	1	1, 8, 11	5	
Železnikar (1999, 2007)	4	6, 11	1, 4	
Križaj, M. (2004)	1	2, 3, 4, 5, 6, 11	1	
Korošec (1993)	4	2,3,5,6	8	Kontroling za potrebe obvladovanja ogroženosti organizacije
Turk (2004, 2005)	2, 3, 4	2, 3, 5, 6	1	
Debeljak (1998)	5	8	1	Kontingenčni pristop k opredelitvi kontrolinga

Vir: lastna raziskava

Preglednica 3-2: Pregled razlag pojma in nalog kontrolinga slovenskih avtorjev med letoma 2008 in 2023

Avtor	Pojmovna opredelitev kontrolinga	Naloge kontrolinga	Ime delovnega mesta izvajalca nalog kontrolinga	Posebnosti oziroma opombe
Koletnik in Kolar (2011)	1,2,3	2,3,4,5,6	1	
Bergant (2011)	2,4,5	2,5,6,7,8,10	1,7	
Kaligaro (2012)	4,2	2,5,6,7	1,3,7	
Kolar (2008)	1,2,3	2,3,4,5,6	1	
Belak (2008)	2,4	2,7,11	5	
Dvoršak (2010)	2, 3, 4	3, 5, 6, 8	1	
Jagodnik in Bojnec (2010)	3, 4	2, 3, 4, 5, 6, 8, 11	1	
Hočevnar (2007)	1	2, 3, 4, 5,6, 8, 11	1, 5	Oddelki kontrolinga so plansko-analitski oddelki oziroma oddelki ekonomike
Valentinčič in Bojnec (2010)	1	6, 11	7, 8	Opredelitev kontrolinga skozi računovodske modele
Škafar (2013)	4	2,7	7	
Ivanušič-Bezjak (2012)	1	2,3,5,6	1	
Marčič (2012)	1	2,3,5,6	1	
Glogovšek (2014)	6	1	8	Kontroling denarnih tokov

Vir: lastna raziskava

Legenda k preglednicama 3-1 in 3-2:

A. Pojem kontrolinga: 1-informacijske dejavnosti, 2-poslovna filozofija, 3-decentraliziran slog vodenja, 4-informacijska dejavnost – odločevalno usmerjeno računovodstvo, 5-samostojna poslovna funkcija, 6-drugo

B. Naloge kontrolinga: 1-upravljanje denarnih sredstev, 2-analiziranje in nadziranje poslovanja, 3-strateško in operativno načrtovanje, 4-skrb za notranje kontrole, 5-poročanje o učinkovitosti, 6-poročanje o uspešnosti, 7-vodenje finančnega računovodstva, 8-strokovna podpora vodenju podjetja, 9-poročanje državi, 10-svetovanje o davčninah, 11-upravljanje in nadziranje stroškov

C. Ime delovnega mesta izvajalca nalog kontrolinga: 1-kontroler, 2-vodja financ, 3-finančni kontroler, 4-finančni analitik, 5-vodja načrtovanja, poročanja in kontrolinga, 6-koordinator finančnega upravljanja in kontrolinga, 7-vodja računovodstva, 8-druga imena

Z χ^2 -testom za en vzorec smo preverili, ali so razlike med strukturnimi odstotki prevladujočih razlag avtorjev o kontrolingu značilne, in ugotovili, da so ($p < 0,001$; ($\chi^2 = 61,361$; $df = 4$)). Na podlagi preizkusa razlik v strukturnih odstotkih in analize vsebine različnih pisnih opredelitev pojma 'kontroling' v vzorcu zajetih zapisov slovenskih avtorjev lahko tako tudi statistično potrdimo, da obravnavani pisci kontroling razumejo precej različno. To je skladno z našo domnevo, da eni avtorji dajejo več prednosti razlagam angloameriških piscev, drugi pa piscem z nemškega in francoskega jezikovnega področja.

Teoretični pregled zapisov in opredelitev pojma 'kontroling' nam postreže s pričakovano ugotovitvijo, da sta v Sloveniji dve osrednji teoretski skupini, ki kontroling pojmuje različno. Na eni strani so avtorji, ki ga razumejo kot skupek informacijskih dejavnosti v podjetju, kjer sta prisotni visoka poslovna kultura in miselnost ter ciljna in odgovorna naravnost vseh deležnikov v podjetju. Na drugi strani pa so tisti, ki razlagajo kontroling kot informacijsko dejavnost v obliki odločevalno usmerjenega računovodstva. To ustreza pričakovanjem, saj so nekateri domači avtorji bolj naklonjeni teoretičnim in praktičnim vidikom kontrolinga, ki se je razvil in v praksi močno uveljavil na nemškem in francoskem govornem področju (=

angl. controlling), drugi avtorji pa so bolj ali manj naklonjeni anglo-ameriški teoriji in praksi poslovnega računovodstva (= angl. management accounting).

Slovenski pisci različno opredeljujejo tudi naloge kontrolinga. Najpogosteje navajajo, da med njegove ključne naloge sodijo (a) nadziranje (= analiziranje in kontroliranje) poslovanja in (b) strateško ter operativno načrtovanje poslovanja na ravni vse organizacije in njenih organizacijskih enot.

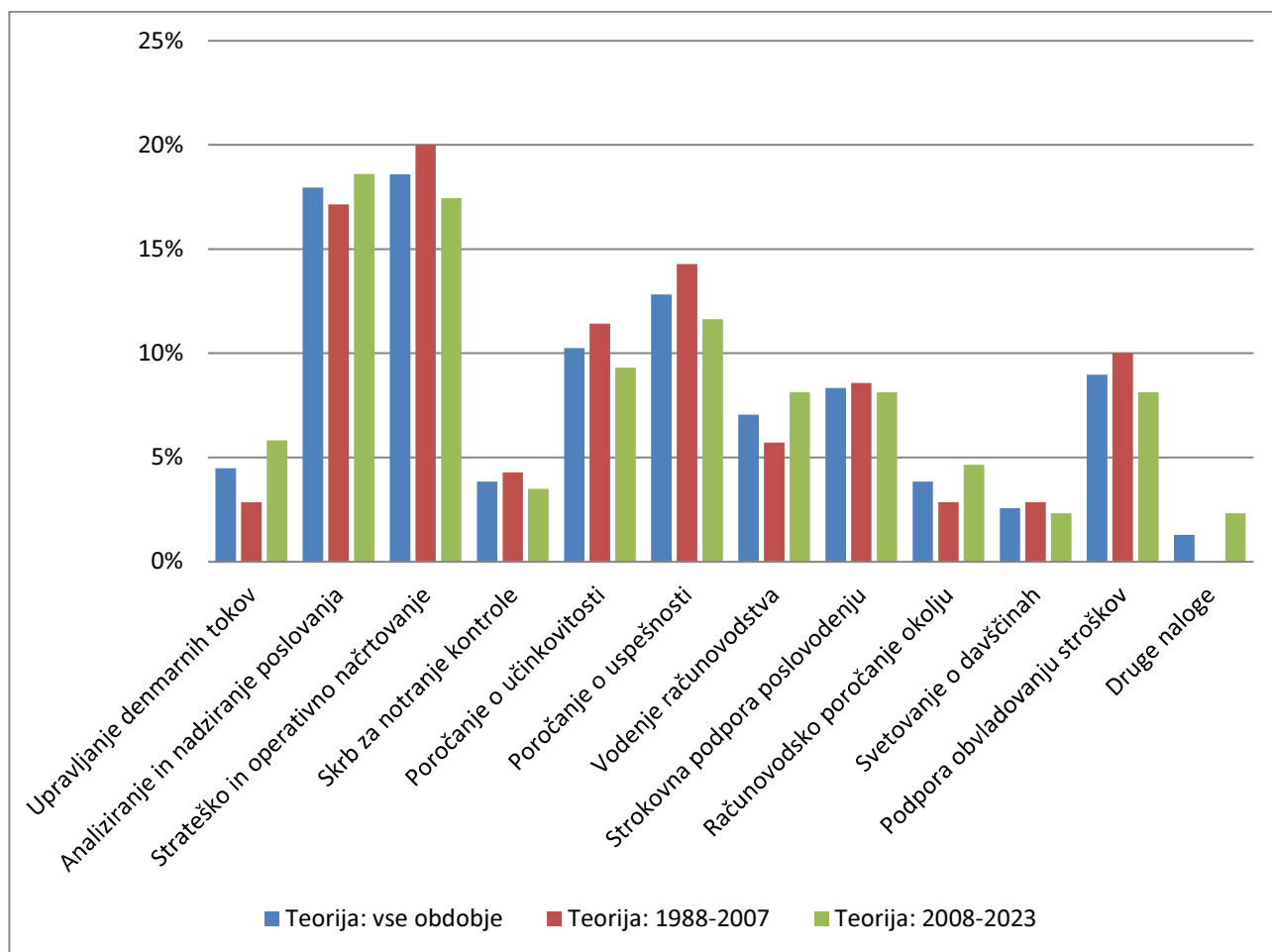
Med najpomembnejše naloge nosilcev kontrolinga avtorji po letu 2008 uvrščajo: (a) hitro in zanesljivo poročanje o poslovni in finančni uspešnosti na vseh ravneh poslovnega odločanja, (b) gospodarsko presojanje (= ekonomsko analiziranje in nadziranje) in (c) poročanje o poslovni učinkovitosti. Med druge naloge sodijo še: (d) skrb za obvladovanje tveganj in notranje kontrole in (e) druge vrste strokovnih podpor nosilcem pri poslovanju podjetja, še zlasti pri upravljanju s stroški. Vidimo, da se opredeljevanje nalog nosilcev kontrolinga vse bolj usmerja na poslovno-ekonomska področja, ki so usodnega pomena za zagotavljanje obstoja in zanesljivega razvoja podjetja in drugih poslovnih oseb.

Podobno kot velja za opredelitev nalog kontrolinga, domači pisci različno pojmujejo in razumejo tudi imena delovnih mest nosilcev kontrolinga. Ponovno je mogoče opaziti bipolarnost in razliko med tistimi, ki kontrolerja obravnavajo kot glavnega izvajalca kontrolinga, in drugimi, ki ga razumejo kot poslovnega računovodjo. So pa tudi primeri, ko kontrolerja dojemajo kot vodjo poslovnega načrtovanja, poročanja in kontrolinga. V tem primeru controlling pojmujejo kot funkcijo v širši dejavnosti kontrolinga, ki se ukvarja s spremljanjem, analiziranjem in uresničevanjem načrtovanih poslovnih ciljev in nalog.

Jagodnik in Bojnec (2010) razlagata controlling z vidika konkurenčne prednosti, kjer gre za podsistem vodenja oziroma upravljanja podjetja z namenom doseganja dobičkonosnosti kapitala, zagotavljanja učinkovitosti in izboljšanja uspešnosti poslovanja. Controlling obravnavata kot sestavino poslovanja, kar je za nas nesprejemljivo. Sprejemljivejša je Hočevarjeva razlaga (2007), ki izhaja iz tega, da so se »stari« plansko-analitski oddelki oziroma oddelki ekonomike preimenovali v oddelke kontrolinga. Ostro razmejuje poslovodstvo in controlling, saj controlling ne more biti poslovodna funkcija. Valentinčič in Bojnec (2010) controlling s pomočjo modela ABC (angl. activity based costing) pojasnujeta kot del stroškovnega računovodstva, kar pomeni, da controlling ni samostojna poslovna funkcija, zato tudi ne podajata takega poimenovanja.

Raziskovanje teoretične plati vsebine kontrolinga nam je postreglo s podobno razpršeno sliko kot raziskovanje pojma kontrolinga. Slika 3-1 prikazuje razmerja med nalogami kontrolinga, kot jih v svojih teoretičnih prispevkih – zelo različno – navajajo obravnavani slovenski avtorji. V okviru kontrolinga tako najpogosteje omenjajo naloge ekonomskega proučevanja (= analiziranja in kontroliranja) in poslovnega načrtovanja na strateški in operativni ravni. V zapisih obravnavanih avtorjev imata omenjeni ključni nalogi kontrolinga okoli 18-odstotni delež med vsemi navedenimi nalogami. Naloge poslovnega analiziranja, kontroliranja in načrtovanja poslovanja omenja 36 odstotkov avtorjev. Na podlagi tega sklepamo, da sta za obravnavane pisce ključni nalogi kontrolinga: (a) strateško in operativno poslovno-ekonomsko načrtovanje in (2) poslovno-ekonomsko presojanje, tj. gospodarsko analiziranje in nadziranje. Te naloge so zelo blizu nalogam kontrolinga, ki jih navajajo nemški avtorji (npr. Weissenberger in Angelkont, 2011).

Slika 3-1: Deleži nalog kontrolinga v teoriji med letoma 1988 in 2023



Vir: lastna raziskava

Obenem z navedenimi nalogami kontrolinga avtorji pogosto navajajo še naloge poročanja o uspešnosti in učinkovitosti, naloge upravljanja in nadziranja stroškov ter strokovne podpore pri vodenju podjetja. Z χ^2 -testom smo ugotovili, da je razporeditev navedenih nalog kontrolinga med pisci ($p < 0,001$; $\chi^2 = 43,41$; $df = 11$) značilno različna. Na podlagi analize vsebine in hi-kvadrat preizkusa strukturnih odstotkov navajanja nalog kontrolinga v vzorcu zajetih piscev tako sprejemamo hipotezo, da opredelitev nalog kontrolinga med slovenskimi pisci ni enotna.

V Sloveniji pisci različno dojemajo tudi naloge kontrolinga. Analiza vsebine navajanja nalog v obdobju med letoma 1988 in 2023 razkrije, da vse večji poudarek pripisujejo obvladovanja denarnih tokov, obenem s tem pa dodajajo nove naloge, ki so povezane predvsem z napredkom v poslovni informatiki. Predvsem v obdobju po letu 2012 dodajajo (s)poznovanje in uporabo poslovne inteligence in razvoj modelov za napovedovanje prihodnih poslovnih in denarnih izidov poslovanja organizacij (npr. Koletnik in Kolar 2016). Tudi nemški avtorji (npr. Spatz 2008 v Weber, 2011) ugotavljajo, da se naloge kontrolinga širijo, in sicer od priprave strokovno manj zahtevnih informacij k zahtevnejšim: raziskovanju novih potreb po informacijah, razmišljanju o sprejemljivejšem načinu predstavitve, unikatnih in enkratnih analizah in napovedih, torej do zagotavljanja novih, zahtevnejših in učinkovitejših informacij, ki lahko povečajo dodano vrednost tradicionalnih spoznavnih podlag.

Analiza vsebine slovenskih teoretičnih zapisov o kontrolingu tudi kaže, da pisci v Sloveniji še niso zaznali potrebe po prilagajanju nalog kontrolinga različnim življenjskim ciklom, skozi katera prehajajo podjetja, ki mu tuji raziskovalci (npr. Granlund in Taipaleenmaki, 2005) že namenjajo veliko pozornosti.

Proučili smo tudi, kako pisci poimenujejo izvajalce nalog kontrolinga. Okoli 50 odstotkov avtorjev iz našega vzorca jih imenuje kontroler, 22 odstotkov vodja računovodstva, 10 odstotkov finančni kontroler ali vodja načrtovanja, 8 odstotkov pa vodja poročanja in kontrolinga. Predvsem iz zadnjega poimenovanja lahko sklepamo, da nekateri slovenski avtorji še nimajo dokončne predstave o ključnih nalogah izvajalcev kontrolinga; lahko pa gre v tem primeru tudi za tautologijo.

To poglavje naj sklenemo z mislijo, da obravnavani slovenski pisci v svojih teoretičnih prispevkih različno razumejo in opredeljujejo kontroling z vidika vsebine, nalog in imena. V nadaljevanju preučujemo še praktično plat razumevanja kontrolinga v Sloveniji in podajamo zaključke.

3.2 Pojmovanje kontrolinga v slovenskih podjetjih

V tem poglavju bomo spoznali pestrost implementiranja kontrolinga v slovenskih podjetjih

V začetku 60. let prejšnjega stoletja smo v Sloveniji dobili prvi primer podjetja, ki je uvedlo strokovno službo z imenom 'kontroling'. Šlo je za tedaj zelo uspešno, prodorno industrijsko podjetje Meblo iz Nove Gorice, ki se je ukvarjalo s pohištveno dejavnostjo (Križaj 2004, 50). Od tedaj je minilo že več kot 70 let in zanimivo bo primerjati, kako sta se od takrat do danes spremenila razumevanje in uresničevanje te dejavnosti. Za iskanje odgovora smo zbrali verodostojne podatke iz slovenskih podjetij in drugih organizacij, in sicer smo jih našli v objavljenih oglasih slovenskih podjetij in drugih organizacij v časopisu *Delo*.

Kadrovsko-organizacijski vidik kontrolinga. Na podlagi analize vsebine oglasov smo sestavili zbirko podatkov o praktični plati kontrolinga v Sloveniji. Ti so pokazali, da je največkrat uporabljeno ime za izvajalca nalog v kontrolingu *sodelavec v kontrolingu*, ki se pojavlja v 21 odstotkih vseh zbranih oglasov. Sledi *vodja kontrolinga*, ki se pojavlja v 14 odstotkih oglasov; skupaj sta ti imeni imeli torej 35-odstotni delež. Analiza je pokazala tudi, da so imele nekatere organizacije, ki so bile zajete v vzorcu, precejšnje težave z razumevanjem nalog, ki sodijo v domeno kontrolinga. Z različnimi imeni so namreč želele izpostaviti posebne naloge te dejavnosti, večkrat pa so se v imenu kontroling pojavljali poimenovanja delovnega mesta za kontroling s pridevniki ali navedbe nalog drugih dejavnosti znotraj podjetja oziroma drugih delovnih mest v podjetju. Tako je 8,5 odstotka oglasov navajalo, da se išče finančnega kontrolerja, ki naj bil izvajalec na kontrolinga; 13,7 odstotka oglasov je navajalo potrebo po finančnem analitiku, 11,1 odstotka oglasov je navedlo, da se išče vodjo financ in računovodstva, 5,1 odstotka oglasov pa je navajalo, da se išče vodjo finančnega upravljanja in kontrolinga.

Zgoraj našteje kadrovske potrebe po veščakih za kontroling izpostavljajo pomen nalog finančne narave v poslovni organizaciji. Menimo sicer, da gre pri tem za nedosledno konceptualno razumevanje in ločevanje med vrednostnimi in finančnimi podatki ter med nosilci finančne (operativne) dejavnosti in nosilci računovodskih ter ostalih informacijskih dejavnosti. K temu je prav gotovo prispevalo nestrokovno prevajanje številnih angleških strokovnih izrazov, kot so 'control', 'controlling', 'financial accounting', 'accounting', 'auditing' in drugi, in njihovo nepravilno razumevanje.

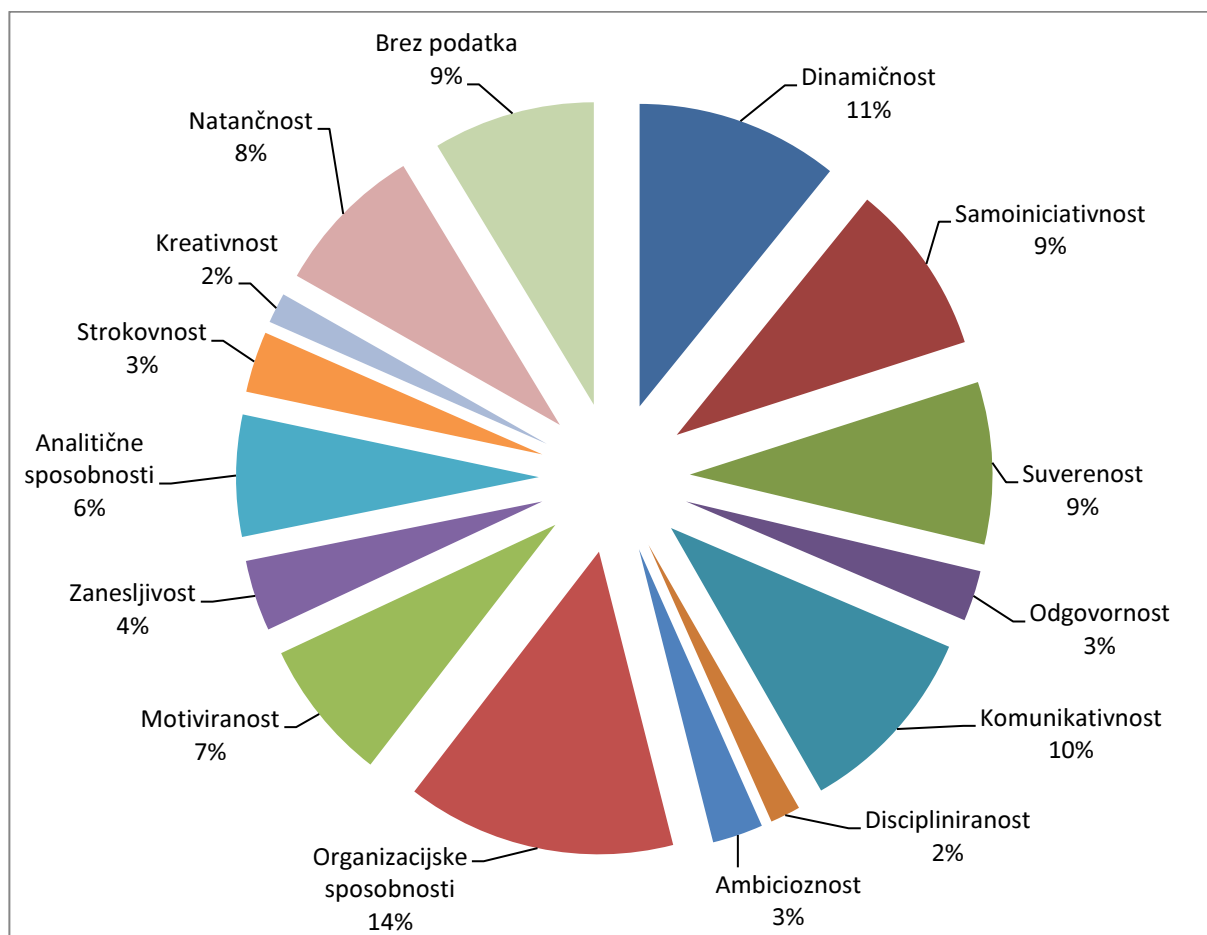
Za uporabo napačnega strokovnega naziva je šlo tudi v primerih, ko so nekatera domača podjetja iskala finančne kontrolerje, saj v zanesljivi angleški in neangleški literaturi pri kontrolerju ne zasledimo nalog s finančno-operativnega področja. O mešanju nalog kontrolinga in drugih dejavnosti, predvsem finančnih, priča tudi naša raziskava oglasov o potrebah po kontrolingu. Do podobne ugotovitve pridemo s pomočjo podatkov iz našega vzorca, kjer smo večkrat naleteli na uporabo strokovno vprašljivih poimenovanj, kot sta sodelavec za računovodstvo in kontroling (v 9,4 odstotka primerov) in vodja načrtovanja, poročanja in kontrolinga (v 12,8 odstotka primerov). Iskanje sodelavca za računovodstvo in kontroling lahko kaže, da je računovodja v podjetju degradiran na raven nalog knjigovodenja in da so vse ostale računovodske funkcije v domeni kontrolerja. V tem primeru gre najbrž za naloge kontrolerja, kot ga pojmujejo v angleško govorečem prostoru.

Poglejmo še pester nabor drugih imen, pod katerimi v naši raziskavi oglašujejo vsebine in nosilci kontrolinga. V 2,1 odstotka obravnavanih oglasov imenujejo kontrolerja kar za člana uprave, ki je pristojen za kontroling. Tako (ne)razumevanje nakazuje, da kontroling uvrščajo med naloge vrhovnega posloводства, oziroma kontrolinga ne pojmujejo kot informacijske podpore nosilcem odločanja. Druga imena so bližje našemu razumevanju kontrolinga: *poslovni analitik*, *kontrolor knjigovodstva*, *sodelavec za nadzor stroškov* in *kontrolor poslovanja*. Takšna poimenovanja so se pojavila le redko, zato ne predstavljajo večjega problema. Kljub temu nakazujejo na drugačno razumevanje nalog kontrolinga v primerjavi z našim pojmovanjem ter razumevanjem večine organizacij, vključenih v naš vzorec. Ustreznejše poimenovanje bi bilo, denimo, *sodelavec v kontrolingu*.

Na podlagi raziskave poimenovanj izvajalcev kontrolinga v obdobju od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2023 ugotavljamo, da v Sloveniji temeljne vsebine in naloge nosilca dejavnosti kontrolinga še niso v celoti razumljene. Le 35 % analiziranih organizacij ime *kontroler* uporablja v skladu z uveljavljeno teorijo ter ga dojema kot sodelavca v tej dejavnosti ali kot vodjo kontrolinga. Kot neustrezne ocenjujemo tiste interpretacije, ki v dejavnost kontrolinga vključujejo ali ji dodajajo druge funkcije, kot so financiranje ali celo poslovanje. V takšnih primerih ni mogoče jasno razmejiti kompetenc in odgovornosti, kar je še posebej očitno, kadar naj bi kontroler hkrati opravljal informacijsko, odločevalno ali celo finančno vlogo. Takšna praksa vodi v neučinkovitost kontrolinga kot dejavnosti.

Osebnostni in strokovni vidik kontrolerja. V naši raziskavi smo iskali odgovore tudi o tem, kakšne osebnostne, strokovne in druge lastnosti naj ima slovenski kontroler. Slika 3-2 prikazuje odgovore na postavljena vprašanja.

Slika 3-2: Deleži osebnostnih značilnosti nosilcev kontrolinga



Vir: lastna raziskava

Slovenska podjetja in drugi so iskali izvajalce nalog kontrolinga, ki bodo imeli te osebnostni lastnosti:

- 15,5 odstotka oglasov je poudarjalo samoiniciativnost kot želeno lastnost kontrolerja;
- 13,8 odstotka je poudarjalo komunikativnost,
- 13,4 odstotka pripravljenost za delo v skupini,
- 11,7 odstotka natančnost,
- 10 odstotkov samostojnost,
- 7,5 odstotka prilagodljivost in kreativnost,
- 5,6 odstotka sposobnost vodenja sodelavcev,
- 5,6 odstotka zanesljivost,
- 5 odstotkov organizacijska sposobnost,
- 5 odstotkov ažurnost in
- 3,8 odstotka pripravljenost za nenehno učenje.

Ob navedenih osebnostnih lastnostih so podjetja in drugi največkrat želeli, da ima izvajalec kontrolinga:

- dokončano univerzitetno izobrazbo ekonomske smeri in večletne izkušnje,
- da obvlada tuje jezike in programske rešitve (Office, MS365, Sap/R2, Access) ter
- da pozna domače in tuje računovodske standarde.

V 25 odstotkih primerov so podjetja in drugi navajali posebne in dodatne zahteve. Pri njih bi naj kontroler imel naslednje dodatne vrline in sposobnosti:

- že pridobljene izkušnje v mednarodnem podjetju (velja za 37,1 % organizacij od 25 % organizacij s posebnimi zahtevami),
- star bi naj bil manj kot 35 let,
- imel voziški izpit B kategorije in
- imel pogajalske sposobnosti (za natančne deleže glej Preglednico 2).

Pri raziskovanju osebnostnih in strokovnih lastnosti, ki naj bi jih imel zaposleni veščak za kontroling, nismo zasledili posebne težnje po specialnih znanjih, ki bi jih pridobil v okviru dodiplomskega in podiplomskega visokošolskega ali univerzitetnega študija. Le manjšina podjetij in drugih (18 organizacij oziroma 12,9 % vseh oglasov) so postavili zahteve po znanjih, pridobljenih v okviru študijskih usmeritev računovodstvo in revizijo. Po drugi plati je v našem vzorcu razmeroma veliko organizacij pričakovalo od kandidatov dobro poznavanje računovodskih standardov in usmeritev in razumevanje kontrolinga kot odločevalno naravnane računovodstva (52,6 %). To kaže, da je pri njih kontroler v bistvu poslovodni računovodja.

Za obdobje po letu 2012 velja, da so delodajalci zahtevali od kandidatov predvsem organizacijske sposobnosti (14,29 %). Te so bile v prvem obdobju znatno manj povpraševane in so predstavljale le 5 %. Dejstvo je namreč, da je kontroler močno vpet v poslovno-informacijsko dejavnost, ki zadovoljuje informacijske potrebe nosilcev poslovnega odločanja. Kot druga najpomembnejša značilnost se pojavlja dinamičnost (10,75 %), ki ji sledi komunikativnost (10,22 %). Zaradi vse hitrejšega razvoja, družbenih sprememb in vse ostrejših konkurenca je dinamičnost odraz potreb po kadrih, ki se na preudaren, zanesljiv in hiter način odzivajo na spremembe in tveganja. Od takšnih kadrov se pričakuje, da so večji sprejemljivega komuniciranja s sodelavci, nadrejenimi in poslovnimi partnerji. Od kontrolerja se pričakujejo še samoiniciativnost (9,14 %), strokovna suverenosti oziroma sposobnost (8,60 %) in natančnost (8,06 %). Te lastnosti so pomembne in potrebne pri zajemanju in urejanju podatkov in pri analiziranju, pripravi in predstavitvi zanesljivih in učinkovitih strokovnih rešitev za potrebe pristojnih ravni poslovnega odločanja. Vsaka strokovna napaka ali zmota lahko ogrozita obstoja in razvoja podjetja.

Poglejmo še ostale lastnosti, ki jih v slovenskem poslovnem prostoru pričakujejo od kontrolerja. Motiviranost (7,53 %) in analitične sposobnosti (6,45 %) sta pomembni zaradi sledenja zastavljenim ciljem in za ustrezno pripravo podatkovnih podlag in (s)poročil. V relativno omejenih primerih so v oglasih izpostavili zanesljivost (3,75 %), strokovnost (3,23 %) in odgovornost (2,69 %), čeprav so našete osebnostne značilnosti zelo pomembne za pripravo utemeljenih in zanesljivih spoznavnih podlag (= informacij) za potrebe strateškega in operativnega usmerjanja ter uravnavanja delovanja podjetja ali druge poslovne osebe.

Na podlagi želenih lastnosti izvajalcev kontrolinga lahko oblikujemo profil osebnih lastnosti kontrolerja, kot se kaže v praksi. Ta profil lahko podjetjem in drugim poslovnim osebam služi kot referenčna točka pri presoji, ali njihovo dožemanje kontrolerja ustreza raziskani podobi v slovenskem okolju.

Ime izvajalca kontrolinga. Analiza poimenovanj izvajalcev kontrolinga in njihovih nalog kaže, da v praksa ne razume enotno pojma in nalog kontrolinga.

Sklepna misel o konceptualnem razumevanju kontrolinga v slovenskih podjetjih

Konceptualno razumevanje kontrolinga v proučevanih slovenskih podjetjih ni vedno skladno s teoretičnimi interpretacijami te dejavnosti, tako z vsebinskega kot tudi s kadrovsko-organizacijskega vidika. Pri tem izpostavljamo konkretne zapise o potrebah po kadrih za to dejavnost, ki potrjujejo strokovno neustrezno razumevanje in razkrivajo pojav tautologije v praksi domačega kontrolinga:

- »vaše naloge bodo izdelava finančne analize, načrtovanje, poročanje **in** kontroling«,
- »zadolženi boste za načrtovanje, ugotavljanje odmikov **in** izvajanje kontrolinga«,
- »iščemo kontrolorja poslovanja, zadolžen bo za izvajanje kontrolinga«,
- »iščemo sodelavca za izvajanje nalog računovodenja **in** kontrolinga«,
- »iščemo sodelavca v službi plana, analiz in kontrolinga, vaša glavna naloga bo oblikovanje strokovnih mnenj, izvajanje projektov področja in izdelava metodologij poslovanja v službi plana, analiz **in** kontrolinga«,
- »iščemo sodelavca za izvajanje kontrolinga, financ in računovodstva«,
- »iščemo vodja računovodstva in financ« in
- »iščemo finančnega in poslovnega analitika«.

Iz navedkov je razvidno, da v nekaterih slovenskih podjetjih nimajo dovolj strokovno podprtega razumevanja, kaj sodi v kontroling in kaj v okvir drugih dejavnosti. O tem priča že prvi opis, kjer željo, da bi kontroler hkrati opravljal finančne analize in kontroling; podobno velja tudi za ostala izpostavljena besedila iz oglasov. Na podlagi raziskave nalog in pojmovanja kontrolinga pri slovenskih avtorjih ter vsebinske analize izpostavljenih oglasov tako ugotavljamo, da je konceptualno razumevanje kontrolinga v Sloveniji zelo raznoliko ter pogosto slabo ali sploh ne podprto s strokovno utemeljeno razlago.

Zakaj obstajajo razlike v pojmovanju kontrolinga med teorijo in prakso v Sloveniji? Razlogov za to je zagotovo veliko. Ključni je, da sta se v Sloveniji uveljavili dve šoli razumevanja kontrolinga: ena temelji na anglo-ameriški računovodski tradiciji, druga pa izvira iz nemško-francoske šole. Dodatno razlago bomo našli v poglavju 2.2.

Anglo-ameriška šola temelji na svojih predpostavkah, praksah in potrebah, ki so tesno povezane s posebnostmi anglo-ameriškega prava. Že zelo zgodaj je spoznala, da poslovanje podjetij potrebuje ne samo klasično finančno in stroškovno računovodstvo, marveč tudi poslovodno računovodstvo, ki je sposobno podpirati odločevalne ravni z usmerjevalnimi in usklajevalnimi informacijami za potrebe dolgoročnega in kratkoročnega delovanja.

Evropska podjetja so vse do 70. let prejšnjega stoletja sledila povsem drugačni razvojni poti ter imela drugačne potrebe po odločevalno usmerjenih računovodskih in neračunovodskih informacijah. Prevladovalo je knjigovodstvo za notranje in zunanje potrebe, pri čemer je bil glavni knjigovodja nosilec računovodstva. Šele v 70. letih so se gospodarske razmere bistveno spremenile, kar je privedlo do prevlade trga in kupcev nad dotlej dominantno vlogo proizvajalcev in prodajalcev. Razumevanje povojnih evropskih razmer, zlasti obdobja hitre gospodarske ekspanzije v Nemčiji in Franciji, je ključno za razlago teh sprememb. Ta rast je potekala ob močni podpori ZDA, zlasti prek Marshallovega načrta. V tem obdobju vprašanje ni bilo, kako prodati izdelek, temveč kako in kdaj ga proizvesti, saj so nerazviti (socialistični) deli Evrope in druge regije po svetu povpraševali po kakovostnih izdelkih zahodnega sveta, predvsem iz ZDA, Zahodne Evrope in Japonske.

Po letu 1970 se je globalni gospodarski svet močno spremenil. Nastopila je energetska kriza, močna podražitev osnovnih surovin in energentov ter prodor cenenih japonskih izdelkov pa so v evropskih podjetjih zahtevali hitro in v naprej usmerjeno odločanje. Že takrat so vidni ekonomski strokovnjaki napovedovali prihodnost, v kateri bo družba živela v izobilju. Posledično so evropski poslovno-ekonomski teoretiki in poslovna praksa, ki jim je sledila, iskali nove vsebine in organizacijske rešitve za podporo poslovoznikov pri njihovih usmerjevalnih in usklajevalnih odločitvah. Zgledi iz angloameriškega prostora so privedli do rešitev, ki jih ni bilo mogoče prevzeti neposredno, saj je bila poslovno-ekonomska podstat v angloameriškem prostoru zgodovinsko drugačna. Evropska poslovno-ekonomska teorija in praksa sta se morali prilagoditi temeljem, ki so jih stoletja oblikovale rešitve, grajene na rimskem pravu. Posledično so se v Evropi uveljavile rešitve, ki so ustrezale informacijskim in kadrovsko-organizacijskim potrebam evropskih podjetij. To smo lahko opazili tudi v naši raziskavi, kjer smo zasledili zelo hibridne vsebine nalog s področja kontrolinga.

Poznavanje zgodovinskega ozadja nam pomaga pojasniti, zakaj je kontroling v Evropi drugačen kot v anglo-ameriškem prostoru. K dvoumnemu razumevanju kontrolinga v Evropi pa so prispevali tudi prvi avtorji, ki so želeli ponuditi podjetjem novo informacijsko podporo, vendar so ob tem manjkale temeljne raziskave, ki bi evropskemu kontrolingu zagotovile dovolj utemeljeno teoretično razlago in podstat za znanstveno pristopanje k razumevanju te dejavnosti. Posledično so se v praksi, pa tudi pri številnih kasnejših avtorjih, pojavile vprašljive vsebine, ki niso bile dovolj podprte s sistematičnim pristopom k razumevanju kontrolinga. Zato težko trdimo, da je izvirni greh ponesrečeni prevod in prenosu izrazov 'controllershship' in 'controller' v evropski jezikovni prostor, tudi v Sloveniji. Tisti, ki so študirali zgolj angleško ali nemško literaturo, so namreč že iz tega razloga nagnjeni k različnemu konceptualnemu razumevanju kontrolinga.

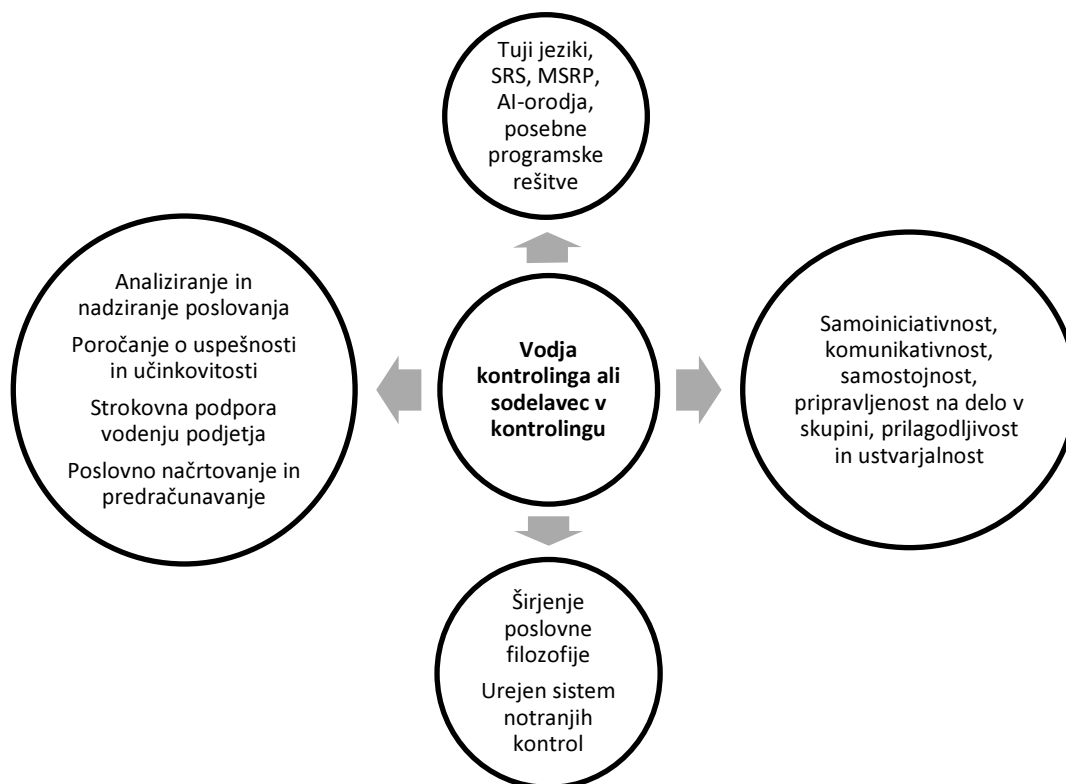
V slovenskem prostoru, podobno kot v drugih državah nekdanje Jugoslavije, se je o tem, kaj pomeni kontroling, razvila burna debata. Nastali sta dve skupini teoretikov in poslovnih organizacij z različnima konceptualnima razumevanjema kontrolinga. Ena skupina je ostala zvesta angloameriškega razumevanju poslovnega računovodstva, poslovnega računovodje in kontrolerja, medtem ko je druga zagovarjala evropski, predvsem nemški pristop k tej dejavnosti. Zanimivo je, da se je kontroling v Evropi nenehno širil na nova strokovna področja, kjer so od njega pričakovali specifične usmerjevalne informacije, kot so kontroling projektov, kontroling po temeljnih poslovnih funkcijah, kontroling za potrebe varovanja okolja in trajnostnega razvoja ter druge. Prav tako so pravni in davčni predpisi v nekaterih primerih privedli do tega, da so kontrolerjem pripisali tudi dodatne naloge.

Pri zanesljivih avtorjih, ki raziskujejo in pišejo o kontrolingu, tovrstne tautologije kot je, na primer, kontroler bo kontroliral, ali kontroling in načrtovanje ali kontroling in računovodstvo, nismo zaznali. Ukvarjanje kontrolerjev z dodatnimi nalogami zmanjšuje njihov razpoložljivi čas in odvrta pozornost od temeljnih nalog kontrolinga, kar prav tako povzroča razlike v opredelitvi nalog kontrolinga med podjetji. Problematične se zdijo tudi razlike v (nezadostni) pozornosti, ki jo obravnavana podjetja namenjajo nalogam strokovne podpore kontrolerjev pri vodenju podjetja.

Menimo, da sta uspeh kontrolinga in upravičenost izvajanja njegovih nalog odvisna tudi od razširjenosti stroge ekonomske poslovne discipline (v smislu: vsak vložek mora prinašati korist) ter filozofije pripadnosti zaposlencev. Pisci o kontrolingu žal tako ne razmišljajo pogosto. Prav tako ne smemo prezreti podjetij, ki ločujejo naloge računovodenja za poslovne potrebe od nalog kontrolinga. V kontekstu razvoja računovodenja se zdi tudi to problematično.

Slika 3-3, ki temelji na ugotovitvah raziskovanja teoretičnih in praktičnih vidikov kontrolinga, ponazarja njegovo konceptualno razumevanje, opredeljuje temeljne naloge kontrolerjev in predstavlja njihove ključne lastnosti.

Slika 3-3: Kontroler, njegove najpomembnejše naloge, osebnostne značilnosti in konceptualno razumevanje



Vir: lastna raziskava in izdelava

Izsledki naše raziskave omogočajo boljše razumevanje položaja kontrolinga v slovenskih podjetjih in drugih poslovnih organizacijah. Obenem je raziskava lahko v pomoč vsem, ki želijo vzpostaviti kontroling tako, da bo podprt s prepričljivimi teoretičnimi dognanji in najboljšo domačo in tujo strokovno prakso. Kontroling v tem okviru razumemo kot odločevano naravnano informacijsko dejavnost in nikakor ne kot sestavino poslovođenja ali celo upravljanja. Zato bomo v naslednjem poglavju predstavili kontroling v luči holističnega, systemskega in ciljno naravnanege podjetja ali druge poslovne osebe.

4 Sistemsko pojmovanje kontrolinga

V tem poglavju bomo spoznali:

- *kontroling kot posebno poslovno miselnost,*
- *kontroling kot poseben slog poslovanja in*
- *kontroling kot posebno informacijsko dejavnost.*

Izhodišče za sistemski pristop k raziskovalnemu delu. Vsaka raziskava, katere izsledki temeljijo na znanstveno preverljivih dokazih in jih je mogoče reproducirati ob enakih predpostavkah, omejitvah ter uporabi enakih raziskovalnih pristopov in metod, ima veliko in zanesljivo izpovedno moč. Kljub temu so tudi ti izsledki lahko predmet nadaljnjih raziskav, ki jih bodo mogoče potrdile, ovrgle ali nadgradile z novimi spoznanji. Tega se zavedata tudi raziskovalca in avtorja te monografije. Njune predpostavke, omejitve, načini in metode raziskovanja so:

- *kontroling je dejavnost in strokovno opravilo, ki ga številni raziskovalci v domačem in mednarodnem okolju različno interpretirajo;*
- *kontroling je prisoten v podjetjih in drugih poslovnih sistemih, ki delujejo v različnih pogojih in različnem času; svoj podstat ima v poslovno-informacijski dejavnosti, ki podpira odločevalne ravni s strateškimi ter operativnimi informacijami;*
- *podjetja in drugi poslovni sistemi, v katerih deluje kontroling, niso naravni, temveč umetno oblikovani sistemi, ki jih človek ustvarja z določenimi cilji, nameni ter izbranimi pristopi in sredstvi za njihovo uresničitev. Podstat delovanja poslovnega sistema so naravne zakonitosti, po katerih delujejo vsi naravni sistemi. Odločanje v urejenih sistemih ne temelji na kazuističnem pristopu, kjer se pravila določajo posamezno za vsak primer, temveč na enotnih in doslednih pravilih, ki ostajajo nespremenjena ne glede na specifične okoliščine;*
- *vse, kar se dogaja znotraj naravnih ali umetnih sistemov, deluje ali bi moralo delovati harmonično in soodvisno, odvisno od ustroja in ciljev sistema. Temu pravimo sistemski način delovanja. Zato je na razumevanje vsakega segmenta naravnega ali umetnega sistema treba gledati in ga presoјati v luči smotrov, ciljev in nalog, ki soodvisno (so)delujejo pri skupnem projektu, za katerega je bil sistem ustanovljen;*
- *čeprav gledamo na vsak sistem kot na celoto in kot na skupek posameznih delov obenem, pa ne smemo prezreti dodatnih dejstev, in sicer: vsak sistem ima svojo dinamiko, s katero se spreminja skozi čas, in spremljajoče pogoje delovanja. Deluje v različnih okoljih, pogojih in poslovnih kulturah ter odraža ideološke, verske in druge značilnosti, ki so se skozi daljša obdobja oblikovale in pridobile prevladujoč vpliv. To velja tudi za kontroling, ki se je razvijal skozi daljša obdobja pod vplivom miselnih (filozofskih) in političnih dejavnikov. Mnogi od teh dejavnikov imajo svoje korenine v političnih, gospodarskih in kulturnih razmerah, ki segajo stoletja ali celo epohe v preteklost.*

Naša temeljna hipoteza o kontrolingu, ki korenini v holistični in sistemski teoriji, se glasi: »Kontroling je posebna poslovna filozofija, tj. smisel delovanja, decentralizirani in demokratični slog poslovanja in odločevalno naravnana informacijska dejavnost. Je motor in krmilo podjetja in poslovanstva (managementa); zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo ter poslovno načrtovanje (= usmerjanje) in nadziranje (= uravnavanje)«.

V vsaki, zlasti v novi in razvijajoči se dejavnosti ali stroki, kjer še ni bilo izvedenih dovolj temeljnih in aplikativnih raziskav, se pri radovednih raziskovalcih upravičeno pojavljajo vprašanja in dileme glede razumevanja novih pojmov, vsebin ter organizacijskih rešitev, ki se uveljavljajo in si prizadevajo najti

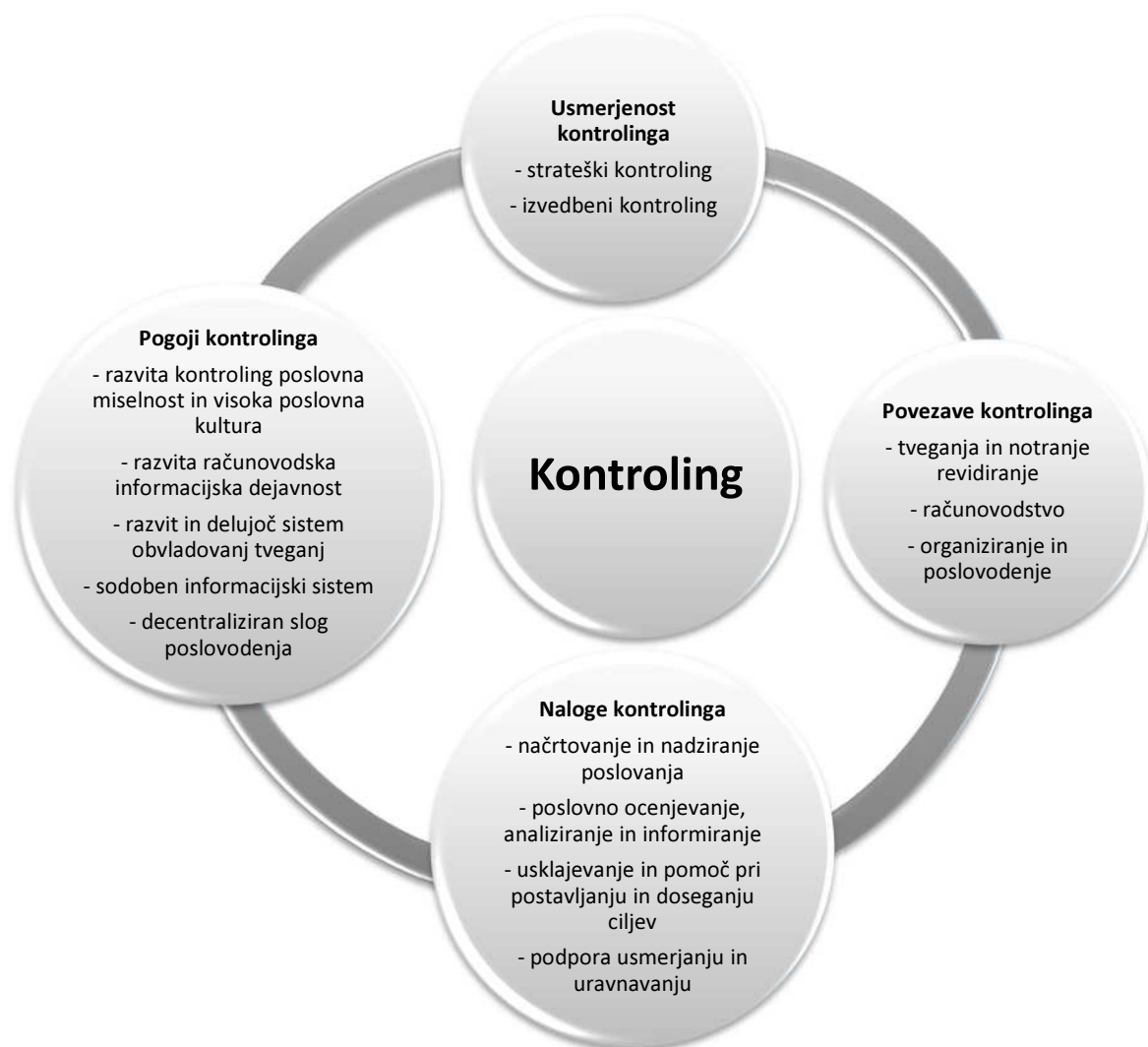
svoj strokovni prostor. Posledično se v teoretičnih razpravah pojavljajo bolj ali manj prepričljive in dokazljive rešitve: nekatere so strokovno povsem sprejemljive, druge manj ali sploh ne, vse pa so odvisne od širine avtorjevega teoretičnega predznanja, izkušenj in sposobnosti, da svoje ideje poveže v celovito oziroma sistemsko gledanje na obravnavano tematiko. Tak holističen oziroma celosten pristop (gr. holos = ves, cel) k proučevanju vseh dejavnikov, ki omogočajo obstoj in razvoj podjetja ali druge poslovne osebe, temelji na teoriji, ki obravnava sisteme kot nedeljive celote. Vsa področja skupaj tvorijo hierarhično urejeno celoto, ki deluje v skladu z notranjimi pravili in zakonitostmi.

Tak pristop je izbral tudi Koletnik, ki je že v 90. letih 20. stoletja na sistemski osnovi opredelil mesto in vlogo kontrolinga (Koletnik in Kolar, 2016). Opredeljuje ga kot široko odločevalno naravnano poslovno-informacijsko dejavnost, ki se ukvarja s pripravo kakovostnih poslovnih informacij oziroma hitrih in učinkovitih spoznavnih podlag za strateško ter operativno poslovanje, vse s ciljem, da omogočajo hitro, dovolj varno in uspešno odzivanje nosilcev odločanja na izzive, ki o(ne)mogočajo nadaljnji obstoj in razvoj podjetja. Zato pri njem ta dejavnost ni omejena zgolj na informacijsko podporo, temveč spodbuja razvojno naravnano miselnost in kooperativen slog vodenja, ki prežema vse deležnike v prodornem podjetju, zlasti v nestanovitnih gospodarskih in drugih turbulentnih razmerah.

Kontroling, ki ga dojemamo kot sestavino holističnega (= celostnega) poslovnega sistema, ki deluje po načelih systemskega oziroma celovitega in harmoničnega gledanja na obstoj in razvoj podjetja, je ciljno naravnana poslovna miselnost, decentralizirani način vodenja poslovanja in centralna poslovna informacijska dejavnost, ki se povezuje z drugimi poslovnimi informacijskimi dejavnostmi ali jih vključuje. S tem zagotavlja celovit in skladen proaktivni in retroaktivni vpogled v poslovanje podjetja. Poudarek je na usklajenosti med cilji, načrti in rezultati in na podpori poslovodnikom pri sprejemanju hitrih, zanesljivih in učinkovitih poslovnih odločitev.

Kontroling torej ni zgolj rutinska informacijska funkcija v podjetju, temveč vključuje tudi poslovno kulturo, ki oblikuje in usmerja njegovo delovanje. Gre za način ustvarjalnega razmišljanja, ki spodbuja trajnostni razvoj, inovacije in učinkovito sodelovanje med vsemi zaposleni, nosilci poslovnih funkcij ter poslovno-organizacijskimi enotami v podjetju.

Slika 4-1: Sistemsko pojmovanje kontrolinga



Vir: lastna izdelava

Strnjena misel o sistemskem gledanju na kontroling. Z vidika sistemske teorije je kontroling posebna poslovna miselnost in strokovno opravilo, prisotno na poslovodni, informacijski in izvedbeni plati poslovne dejavnosti. Kontroling je v prvi vrsti poslovna miselnost oziroma kultura, ki jo gojijo vrhovno poslovodstvo podjetja in vsi zaposleni, šele nato je poseben slog poslovanja in odločevalno naravnana poslovno-informacijska dejavnost. Torej bi težko sklepali, da je kontroling zgolj enodimenzionalno opravilo. Povedano s prispodobno: kontroler je motor, navigator in krmilo, ki usmerja in uravnava delovanja. Kontroling je nepogrešljivo spoznavno sredstvo za uresničevanje nalog poslovodstva. Zahteva ciljno in decentralizirano (poslo)vodenje, razvito podjetniško kulturo ter razvito in dosledno podjetniško planiranje (načrtovanje) in nadziranje (poslovno analiziranje in kontroliranje).

4.1 Kontroling, soustvarjalec posebne poslovne miselnosti

V tem poglavju bomo spoznali kontroling

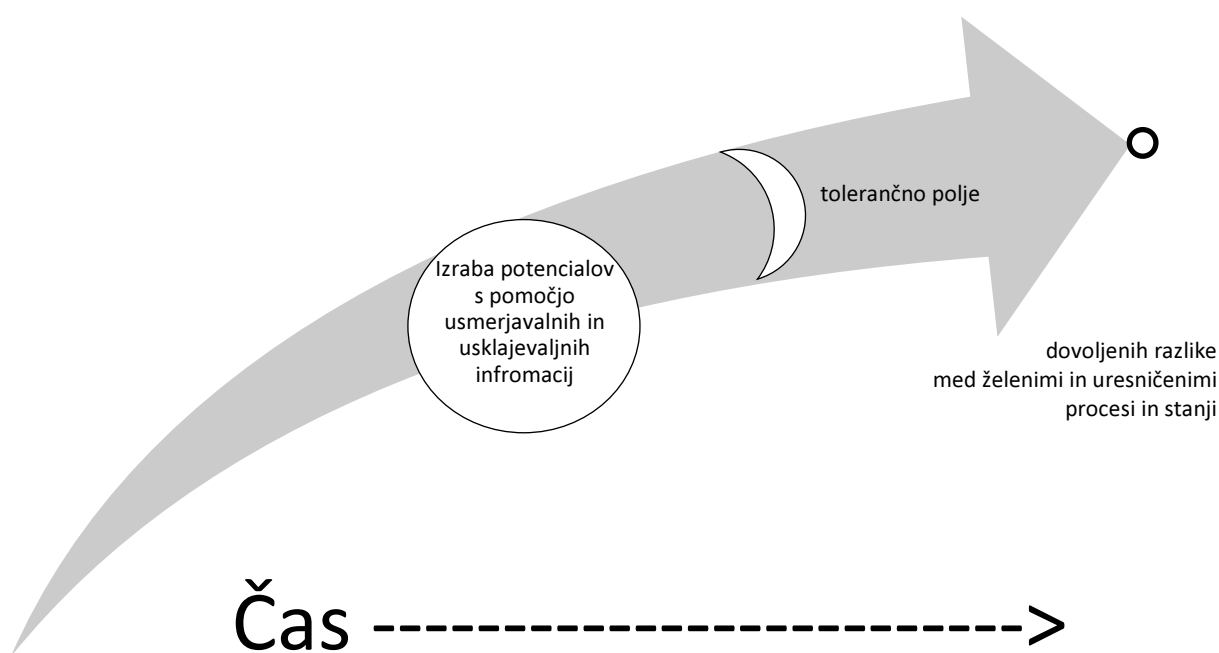
- *v vlogi posebne poslovne miselnosti in*
- *v vlogi podpore ciljno in razvojno naravnane podjetju.*

Kontroling in posebna poslovna miselnost

Kontrolinga ni mogoče uspešno izvajati ali pričakovati njegovih koristi ter dodane vrednosti, ki jo lahko prispeva k obstoju in razvoju podjetja, če ga ne zaznamuje specifična poslovna miselnost. Vsako podjetje je ustvarjeno in deluje v skladu s tem, kar nekdo zmore, misli in hoče doseči. Govorimo o smislu delovanja, ki mora biti jasen in nedvoumen. Tisti, ki se ukvarja s poslovno dejavnostjo, mora vedeti, zakaj je ustanovil poslovni sistem, kaj od njega pričakuje in kako bo udeležil svoje poslovne smotre in cilje oziroma ambicije. Vse, kar se dogaja v njem, mora imeti poslovni smisel. Zato nosilci poslovnih odločitev, pri tem mislimo zlasti na upravljalce in vrhovne poslovodnike, nenehno iščejo poslovni smisel delovanja podjetja. Če tega ni, tudi kontrolinga ne potrebujemo.

Z vidika sistemske teorije je kontroling strokovno opravilo in posebna poslovna miselnost, ki prežema upravljalške, poslovodne, informacijske in izvedbene vidike delovanja podjetja. Kontroling je v prvi vrsti poslovna miselnost ali kultura, ki jo razvija vrhovno poslovodstvo podjetja, šele nato je poseben slog poslovanja in odločevalno naravnana informacijska dejavnost. Pri tem izhajamo iz podmene, da je (vrhovno) poslovodstvo ključni dejavnik pri izbiri in določanju ciljev delovanja ter kot navigator in krmar podjetja. V tem procesu pa potrebuje veččaka – kontrolerja, ki je »pogonski motor« in »kompas« za določanje trenutnega položaja podjetja in za sprejemanje novih usmerjevalnih in usklajevalnih ukrepov, kadar je to potrebno. Govorimo o strogem ciljnem, odgovornem in decentraliziranem poslovanju, razviti podjetniški kulturi in o nenehnem podjetniškem planiranju in nadziranju. Poslovna kultura – praviloma zapisana tudi v kodeksu poslovne etike podjetja – in prijetno delovno vzdušje, tj. spoštljivi in zaupljivi poslovni odnosi med zaposleni, so sestavina širšega razumevanja kontrolinga.

Slika 4-2: Poslovno načrtovanje in nadziranje



Vir: lastna izdelava

Kontroling torej razumemo tudi kot soustvarjalca in nosilca posebne poslovne miselnosti oziroma filozofije, ki prežema hotenja in napore razvojno naravnane podjetja. Pomeni sodobni slog obvladovanja podjetja (»imeti pod nadzorom vse delovanje podjetja«) in sodi v odločevalno sfero (sistem) podjetja, ki je v domeni nosilcev poslovnega odločanja. Sodobne gospodarske razmere od poslovodstev podjetij zahtevajo tako poslovno miselnost in razumevanje, ki temeljita na visoki ravni

notranje poslovne discipline in na nedvoumni opredelitvi poslovnih nalog in ciljev. Zato je kontroling kot posebna oblika miselnosti strogo ciljno razmišljanje vseh zaposlencev o delovanju podjetja; vse je usmerjeno v to, da se počne le tisto, kar je potrebno za uresničevanje sprotnih in dolgoročnih poslovnih smotrov in ciljev. V podjetjih naj ne bi bilo ničesar naključnega, nenačrtovanega ali poslovno nepotrebne. Zato potrebujejo vsi deležniki obsežno strokovno znanje in veščine, skozi svoje delovanje pa se morajo poistovetiti s smotri in cilji podjetja.

Strnjena misel o bistvu oziroma smislu kontrolinga.

Kontroling je:

- skrb za uresničevanje jasno opredeljene poslovne miselnosti, ki temelji na holističnem in sistemskem pristopu k obstoju in razvoju podjetja; skladno s to miselnostjo je prisotna ustrezna delovna kultura, v kateri so vloge vseh deležnikov v podjetju jasno prepoznavne;
- podjetje prežema preudarna miselnost, kjer je vsako opravilo preiščeno, načrtovano in postavljeno v okvir poslovnih ciljev; poslovne koristi naj presegajo poslovne napore;
- skrb za učinkovito, uspešno in povezovalno delovanje vseh (delnih) poslovno-informacijskih sistemov, med katerimi ima osrednjo vlogo računovodski informacijski sistem;
- skrb za izgradnjo, delovanje in dopolnjevanje notranjega kontrolnega sistema;
- skrb za negovanje poslovne morale, zdravih medsebojnih odnosov ter vključevanje kompetentnih in neoporečnih strokovnih sodelavcev.

4.2 Kontroling, poseben slog poslovanja

V tem poglavju bomo spoznali kontroling

- *kot poseben slog poslovanja in*
- *v vlogi (so)ustvarjalca obstoja in razvoja podjetja.*

Kontroling je sodobno, strogo ciljno naravnano obvladovanje podjetja in sodi v okvir odločevalnega (pod)sistema podjetja

Kontroling je poseben slog (poslo)vodenja in pomeni, da je v podjetju vzpostavljeno decentralizirano, nadzirano in odgovorno ciljno vodenje, ki sodi v odločevalno sfero (v odločevalni sistem) podjetja. V obdobju vse bolj prisotnih elektronskih naprav, visoko razvite informacijske tehnologije in rastočih potreb in izbire potrošnikov se decentralizacija usmerja v projektno vodenje zadanih ciljev, nalog in odgovornosti nosilcev projektov.

V poglavju o teoriji kontrolinga smo predstavili nekaj značilnih razumevanj oziroma prevodov angleške besede oziroma besedne zveze ,control (process)'. Med njimi je mogoče razumeti, da se pod omenjeno angleško besedo skriva krmiljenje in nadziranje. Krmiljenje na splošno pomeni določanje gibanja ali delovanja kake naprave ali procesa. V poslovno-ekonomskem smislu je poslovodnik torej krmar, za katerega kontroler pripravlja spoznavne podlage.

Spremenjene gospodarske razmere, ki so stalnica v delovanju mnogih podjetij, zahtevajo od vrhovnih poslovnikov (angl. top management): (a) novo poslovno miselnost, temelječo na strožji notranji poslovni odgovornosti in disciplini, ter (b) natančnejšo opredelitev poslovnih nalog in ciljev. Zato je kontroling strogo ciljno delovanje podjetja. Vse je usmerjeno v to, da se v podjetju dela le tisto, kar je nujno potrebno za uresničevanje sprotnih in dolgoročnih poslovnih smotrov in ciljev. V podjetjih naj ne bi bilo naključnih, nenačrtovanih in poslovno nepotrebnih dogajanj, stanj in povzročenih potroškov in stroškov.

Kontroling prinese v podjetje nov poslovni duh in vse zaposlene postavi v prepoznavno vlogo. Ti se identificirajo s smotri in zadanimi cilji delovanja, ustvarjen je kolektivni duh in zavedanje, da je vsakdo potreben in zaželen v poslovnem kolektivu. Posledično se morajo vsi angažirati v skladu s svojimi sposobnostmi in dokazovati svojo fizično ali umsko prisotnost z delovnimi učinki (koristmi) ter tako upravičevati povzročene stroške (napore).

Podjetja delujejo v tveganim in negotovem okolju, kjer nestanovitnost prinaša izzive in priložnosti. Izzivov je vse več in nobeno podjetje se jim ne more popolnoma izogniti; lahko pa poskrbi za večjo poslovno higieno ter okrepitev notranjega nadzornega sistema, ki vključuje notranje kontrole in notranjo revizijo. Slabitev konkurenčne sposobnosti gospodarstev v ZDA in Evropi, spremenjene vrednote ter japonski gospodarski čudež so v zadnjih desetletjih pripeljali do novega pogleda na organiziranje in vodenje podjetij. Uveljavila se je ideja organizacijske kulture, ki jo oblikuje vrhovno poslovodstvo podjetja. Pri tem gre v bistvu za skupno filozofijo vseh zaposlencev, ki je temelj za poslovodno usmerjanje podjetja. To je kolektivna volja članov podjetja, ki sprejmejo skupen način razumevanja resničnosti, enotno doživljajo okolje in se nanj usklajeno odzivajo.

Kontroling je sodobno decentralizirano vodenje in se uvršča v okvir odločevalnega (pod)sistema v podjetju. Filozofija kontrolinga je povzročila spremembe v slogu vodenja in sestavi odločevalnih ravni; prav tako je sprememba v slogu (poslo)vodenja pomembno prispevala k spremenjenemu smislu delovanja kontrolinga.

Skupni cilji, ki jih postavi vrhovno poslovodstvo v soglasju z lastniki in ostalimi deležniki v podjetju, so vse zahtevnejši za vse, ki jih uresničujejo. Po sedemdesetih letih razvoja kontrolinga so razmere za uresničevalce poslovnih ciljev namreč vse manj prijazne, zato se je slog vodenja vidno spremenil.

Na podjetje vplivajo tri temeljne prvine (resursi): denar, delovna sila in poslovno okolje. Skrbniki teh prvin so (a) lastniki kapitala, (b) zaposleni in (c) poslovni partnerji, država in drugi. Vsak ima svoje cilje, v podjetju pa tvorijo koalicijo, ki je v stalnem, nestanovitnem ravnotežju:

- lastniki kapitala (angl. shareholders): želijo varovati in oplemeniti (obrestovati) svoj kapital;
- delojemalci: so vsi zaposlene, tudi za poslovodstvo, ki si želijo povečati vrednost svojega dela (ne delovnega mesta!);
- lastniki v okolju: okolje je vse, kar obdaja podjetje, tudi kupci, dobavitelji, vlada, državljani, domača in tuja konkurenca. Njihovi cilji so težje prepoznavni in največkrat niso odvisni od poslovnih učinkov in uspehov podjetja. To še posebej velja za državo.

Lastniki kapitala, delojemalci in lastniki v okolju imajo – kot koalicijski partnerji, deležniki (angl. stakeholders)⁶ – v podjetju svoje interese oziroma cilje. Poslovodstvo ima nalogo, da jih nenehno in enakomerno uresničuje, sicer se umaknejo iz podjetja in povzročijo njegov razkroj (entropijo). Zato se mora poslovodstvo, še zlasti vrhovno, stalno in hitro odzivati na spremembe, da ta ravnotežja ostanejo ohranjena, a morajo biti obenem tudi deležniki pripravljeni, da vstopajo v koalicijo in v njej vztrajajo.

⁶ Lastniki v okolju so kupci, dobavitelji, posojilodajalci, država (davki) in splošno okolje (ekologija).

Slika 4-3: Uravnoteženi cilji nosilcev temeljnih prvin v podjetju



Vir: lastna izdelava

Razlogi za decentralizirano (poslo)vodenje podjetja? V sodobnih podjetjih prevladujejo decentralizirani slogi vodenja, pri katerih se skupni cilji podjetja prenašajo na nižje ravni odločanja. Vsaka raven (organizacijska enota) prevzame svoj del nalog in pripadajoče poslovne cilje, ki se nato povezujejo v celoto. To zahteva obširnejše in doslednejše načrtovanje in nadziranje na vseh ravneh, zato pravimo, da je kontroling ciljno delovanje podjetja z neštetimi podcilji, v okviru katerih se sprejemajo usmerjevalne in usklajevalne strateške in operativne odločitve.

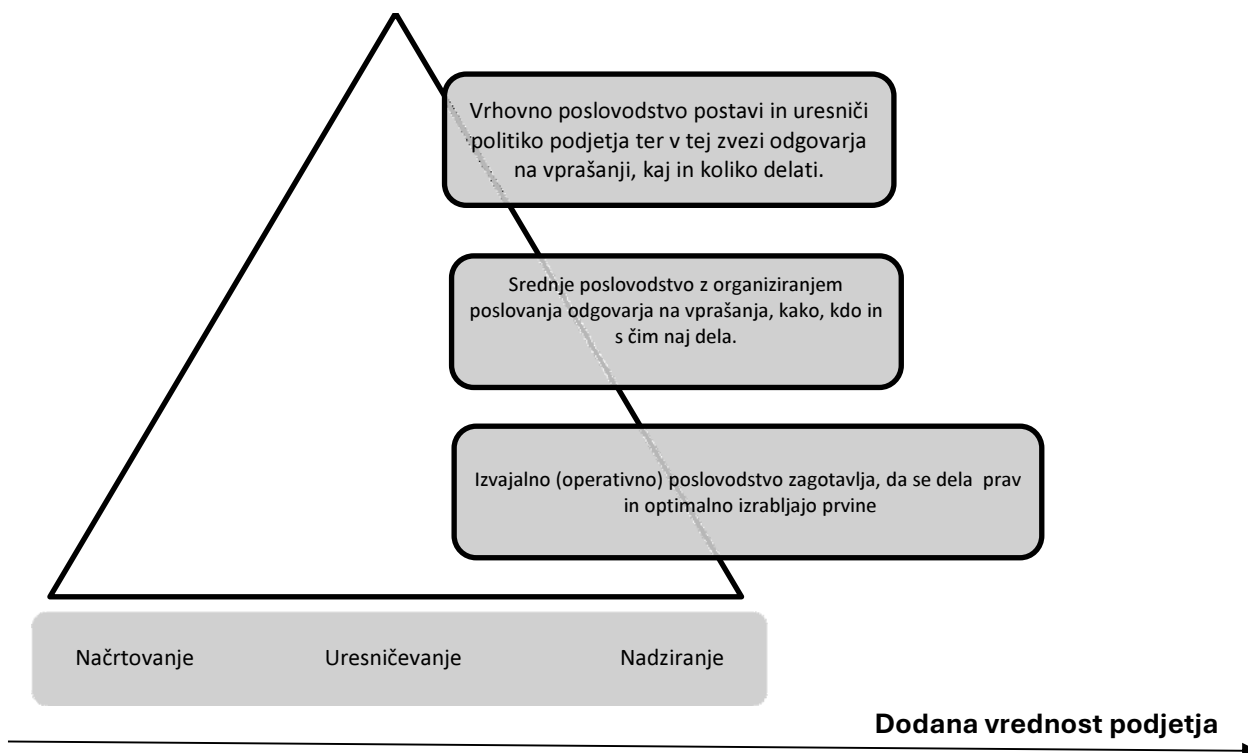
V decentraliziranem poslovanju se pojavljajo različne organizacijske enote, ki odražajo obseg in vsebino delegiranja pristojnosti ter druge posebnosti. Mnoga podjetja odgovornosti prenašajo na nižje odločevalne ravni, da bi povečala prožnost, učinkovitost in uspešnost. Vse pogostejše zasledimo povezane sisteme z vse več hčerinskimi podjetji in poslovno-organizacijskimi enotami, prek katerih prodirajo na evropska, ameriška in druga tržišča.

Naraščanje konkurence zahteva tudi hitrejše uvajanje sodobne tehnologije. Gre za potrebo po večji kakovosti in pestrosti proizvodov in z njimi povezanih poslovnih procesov. To vodi do večje notranje konkurence in ostrejših meril za prevzem in predajo poslovnih nalog. Podjetju ni treba proizvajati vsega, kar potrebuje za svoj tržni proizvod. Kooperacijska razmerja so vse pogostejša, pri čemer se iščejo prednosti za vsak segment poslovnega procesa. Tako se zaostrejo merila pri ekonomskih odnosih znotraj podjetja, saj se odločevalci vse bolj posvečajo vprašanju: napraviti ali kupiti (angl. make or buy).

Decentralizacijo spodbuja spremenjena vloga vrhovnega posloводства, ki se osredotoča na ključna strateška vprašanja obstoja in razvoja podjetja, medtem ko poslovnooperativne naloge prepušča srednjim odločevalnim ravnam. (angl. middle management). Velika podjetja imajo obrate in tovarne v

različnih krajih, državah in celinah ter delujejo na raznolikih trgih z različnimi poslovnimi kulturami. Če bi se vrhovna poslovodstva ukvarjala z vsemi poslovnimi procesi, trgi in specifičnostmi, ki jih mora obvladovati dober gospodarstvenik, bi to zmanjšalo njihovo učinkovitost in uspešnost.

Slika 4-4: Poslovođenje podjetja



Vir: lastna izdelava

Decentralizirano vodenje prispeva k večji uspešnosti vsega podjetja. Spodbuja motiviranost zaposlenecv, prispeva k napredku enote in vsega podjetja ter omogoča natančno opredeljene in izmerljive cilje podjetja in posameznih organizacijskih enot.

Sklep o kontrolingu kot poslovni miselnosti je, da gre za:

1. skrb za poslovno miselnost – skupno filozofijo in kulturo ter prepoznavno vlogo vseh, ki sestavljajo podjetje,
2. miselnost, v kateri je vsako opravilo skrbno premišljeno, načrtovano in usmerjeno k doseganju večjih koristi kot stroškov,
3. skrb za delovanje računovodskega informacijskega sistema,
4. skrb za delovanje in dopolnjevanje notranjega kontrolnega sistema,
5. skrb za etične razsežnosti zaposlenih, ki morajo biti strokovni, pošteni in sposobni.

4.3 Kontroling, odločevalno naravnana informacijska dejavnost

V tem poglavju bomo spoznali kontroling

- *v funkciji odločevalno naravnane poslovno-informacijske dejavnosti,*
- *kot srce in ožilje podjetja, brez katerih ni mogoče uresničevati vseh poslovnih hotenj, ciljev in nalog, od katerih je odvisna usoda podjetja.*

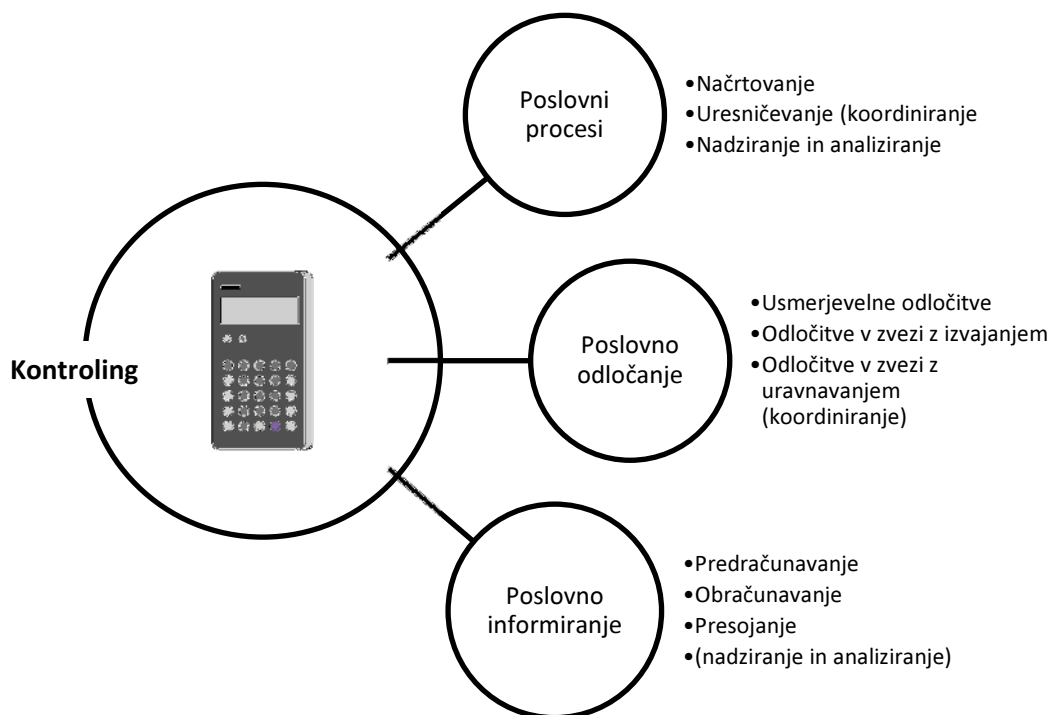
Kontroling je osrednja poslovno-informacijska dejavnost, ki je del integriranega informacijskega sistema podjetja. Gre za nov pogled na računovodstvo in druge informacijske dejavnosti, od katerih se ne pričakuje zgolj spremljanje preteklih procesov in stanj, temveč kakovostne (pomembne in zanesljive) informacije za učinkovito usmerjanje in usklajevanje vseh poslovnih procesov in stanj. S tega vidika je kontroling odločevalno naravnana računovodska oziroma širša informacijska dejavnost.

V ožjem smislu je kontroling lahko zgolj *odločevalno naravnano računovodstvo*, kar ustreza ameriškemu poslovnemu računovodstvu (lahko bi mu rekli tudi »evropski management accounting«). Velik poudarek je na dolgoročnem (strateškem) načrtovanju in pripravljanju spoznavnih podlag za odločitve o strateškem razvoju podjetja. Usklajuje vse delne načrte in skrbi, da ima podjetje celovit in usklajen strateški načrt. Ta se kaže v usklajenih in zavezujočih dolgoročnih računovodskih predračunih, še zlasti v dolgoročnih računovodskih izkazih. Za potrebe izvedbenega odločanja na posameznih funkcijskih področjih in ravneh sestavlja služba za kontroling (= poslovodno računovodstvo) letne in medletne računovodske predračune. Kontroler (= poslovodni računovodja) mora skupni izvedbeni cilj podjetja, predvsem skupni načrtovani poslovni izid (= dobiček), razporediti med nosilce delnih nalog. Uresničevanje skupnih in delnih načrtovanih poslovnih nalog je treba nadzirati in sprejemati usklajevalne odločitve. Za ta namen pripravlja nadzorna in analitska poročila za tiste, ki sprejemajo take odločitve. Kontroler v ameriškem prostoru opravlja enako vlogo, zato je med njim in evropskim kontrolerjem veliko stičnih točk.

V širšem smislu je kontroling odločevalno naravnana *širša informacijska dejavnost v podjetju*. Podobne razvojne in vsebinske premike, kot smo jih spoznali v računovodstvu, zasledimo v poslovno-izvedbenih informacijskih dejavnostih. Tudi pri njih je poudarek na oblikovanju informacij za poslovno usmerjanje in usklajevanje. Zato so se v teoriji in praksi pojavili področni (= funkcijski) kontrolingi, kot so finančni kontroling, trženjski kontroling, nabavni kontroling, kontrolingi na področjih logistike, razvoja in raziskav in drugi⁷. Vsi imajo temeljno nalogo, da podpirajo nosilce odločevalnih ravni z usmerjevalnimi in usklajevalnimi informacijami.

⁷V nemškem govornem področju se zanje uporabljajo naslednji izrazi: Finanz-Controller, Forschungs- und Entwicklungs-Controller, Logistik-Controller, Marketing- und Vertriebs-Controller, Produktions-Controller, Strategie-Controller, Projekt-Controlling (Koslowski, 2001).

Slika 4-5: Skladnost med poslovnim procesiranjem, odločanjem in informiranjem



Vir: lastna izdelava

4.3.1 Kontroling, odločevalno naravnano računovodstvo

Kontroling je osrednja poslovna informacijska dejavnost, ki ga je mogoče pojmovati kot odločevalno naravnano računovodstvo.

Odločevalno naravnano računovodstvo evropskih podjetij (= poslovodno računovodstvo) je prevzelo pri udejanjenju kontrolinške miselnosti nosilno vlogo v podjetju. Ta vloga se kaže predvsem v tem:

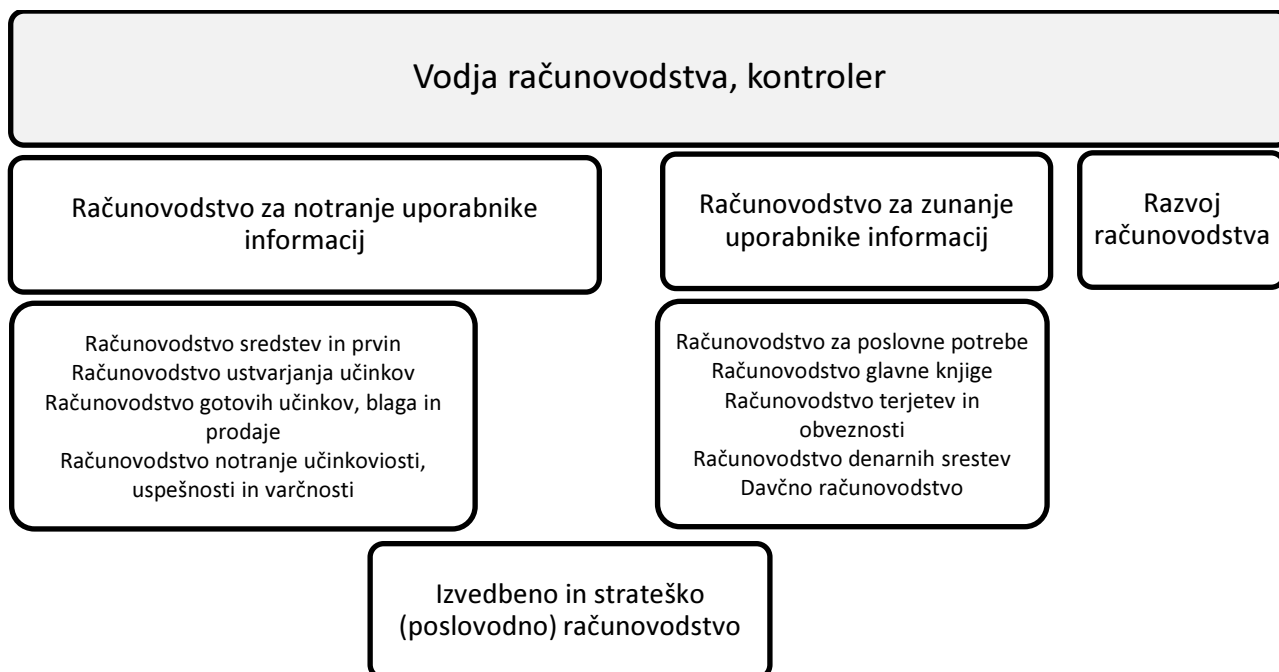
- da je težišče kontrolinga na notranji ekonomiji podjetij in drugih poslovnih oseb. Zato odločevalci uporabljajo predvsem informacije, ki prihajajo iz odločevalno naravnane računovodstva, še zlasti iz stroškovnega računovodstva;
- da so predračunske (= usmerjevalne) ter nadzorne ter analitske (= usklajevalne) informacije o notranji poslovni učinkovitosti in uspešnosti nepogrešljivo orodje za vodenje organizacijskih enot in vsega podjetja;
- da so skrb za informiranje notranjih uporabnikov informacij o ekonomskih razsežnosti vseh procesov, stanj in izidov in ekonomsko svetovanje ter spremljanje učinkovitosti in uspešnosti naložb v domeni računovodstva;
- da računovodstvo izdeluje strateške (dolgoročne, večletne) in operativne (letne in medletne) predračune; pri podjetniškem načrtovanju in uresničevanju delnih in skupnih nalog ter ciljev ima svetovalno in usklajevalno vlogo;
- da so naloge odločevalcev jasno opredeljene, zato od računovodstva želijo le kakovostne (pravočasne, bistvene in zanesljive) informacije za strateško in operativno odločanje.

Za izvedbeno poslovno odločanje izdeluje poslovodno računovodstvo letne in medletne računovodske predračune za posamezna poslovna področja in odločevalne ravni. Poslovodni računovodja (=

kontroler) ima nalogo, da skupni izvedbeni cilj podjetja, predvsem skupni načrtovani dobiček, razporedi med nosilce delnih nalog.

Uresničevanje skupnih in delnih načrtovanih nalog je treba nadzirati in sprejemati usklajevalne odločitve. Za ta namen poslovodno računovodstvo pripravlja nadzorne in analitske informacije, ki jih prejemajo nosilci usklajevalnih odločitev.

Slika 4-6: Organizacijska sestava sodobnega poslovodnega računovodstva



Vir: lastna izdelava

Sestavina sodobne poslovne miselnosti je posebna skrb za vzpostavitev in delovanje kakovostnega računovodskega in notranjega kontrolnega sistema v podjetju.

Kontroling je nosilec učinkovitega in integriranega poslovno-informacijskega sistema, zato v podjetju skrbi tudi za vzpostavitev in delovanje kakovostnega računovodskega in notranjega kontrolnega sistema. Računovodski sistem je niz nalog v podjetju, pri katerih se poslovni dogodki obravnavajo kot podlaga za vnašanje v računovodske evidence. Tak sistem, imenujemo ga računovodenje, prepoznava, preračunava, razvršča, razviduje (= evidentira) in povzema poslovne dogodke ter o njih poroča. Računovodski sistem dopolnjujejo uspešne notranje kontrole, ki poslovodstvu zagotavljajo, da je premoženje zavarovano pred nepooblaščenim uporabljanjem ali razpolaganjem in da so računovodske evidence dovolj zanesljive za pripravljanje računovodskih sporočil (= informacij).

Vrhovno poslovodstvo podjetja je zakonsko odgovorno za vzpostavitev in delovanje računovodskega sistema, računovodja pa mora zagotoviti **ustrezen računovodski sistem**, da so na resničen ter pošten način evidentirani vsi poslovni dogodki in vsa poslovna stanja. K takemu zagotovitlu prispeva ustroj notranjega kontroliranja.

Kaj je računovodski sistem? Računovodski sistem je niz nalog v podjetju, v katerih se poslovni dogodki obravnavajo kot podlaga za vnašanje v računovodske razvide. Tak sistem naj bi prepoznaval, preračunaval, razvrščal, knjižil in povzema poslovne dogodke ter o njih poročal. Računovodski sistem dopolnjujejo uspešne notranje kontrole, ki poslovodstvu zagotavljajo, da je premoženje zavarovano

pred nepooblaščenim uporabljanjem ali razpolaganjem in da so računovodski razvidi dovolj zanesljivi za pripravljanje računovodskih sporočil.

Kaj je sistem notranjega kontroliranja? Sistem notranjega kontroliranja je načrt organizacije ter vseh metod in postopkov, ki jih je poslovodstvo podjetja sprejelo, da bi zagotovilo čim bolj urejeno in učinkovito vodenje poslovanja. To vključuje tudi zagotavljanje skladnosti z navodili poslovodstva, varovanje premoženja, preprečevanje in odkrivanje prevar ter napak, točnost in popolnost računovodskih evidenc ter pravočasno pripravo zanesljivih računovodskih informacij.

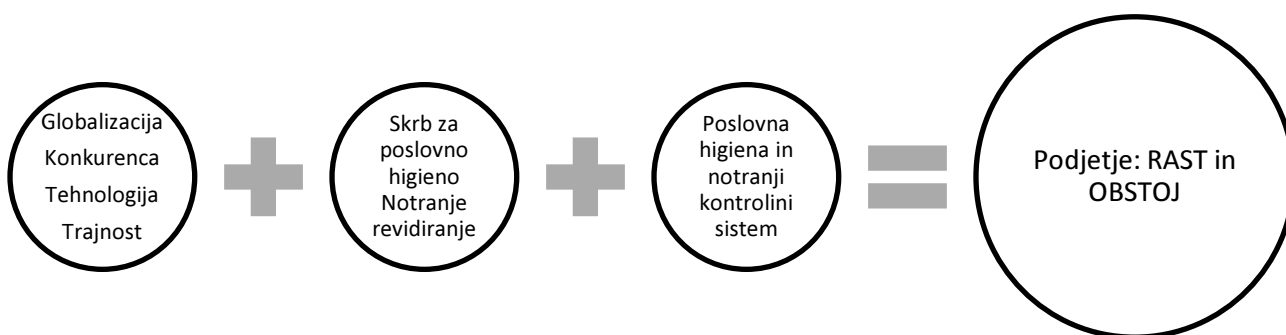
Na učinkovitost sistem notranjega kontroliranja vplivajo:

- organizacijski ustroj,
- poslovodno nadziranje in poslovna higiena,
- kakovost zaposlencev.

Kaj je organizacijski ustroj? Organizacijski ustroj mora biti zasnovan tako, da zagotavlja ločevanje nezdružljivih funkcij in preprečuje posameznikom, da bi si podredili kontrolni sistem. Funkcije niso združljive, kadar lahko njihovo povezovanje povzroči nastajanje in prikrivanje napak in prevar. Funkcije, ki jih običajno ločujemo, so: dostop do sredstev, odobravanje in izvajanje poslovnih dogodkov ter evidentiranje. **Poslovodno nadziranje** pomeni, da je poslovodstvo odgovorno za vzpostavljanje in delovanje sistema notranjega kontroliranja. Da bi zagotovilo učinkovito delovanje vseh najpomembnejših notranjih kontrol, mora pri opravljanju svoje nadzorne funkcije redno preverjati ustreznost notranjega kontroliranja.

Podjetja poslujejo v vse bolj tveganim in negotovem okolju, kjer nestanovitnost prinaša izzive in priložnosti. Izzivov je vse več in nobeno podjetje se jim ne more popolnoma izogniti; lahko pa poskrbi za večjo poslovno higieno ter okrepitev notranjega nadzornega sistema, ki vključuje notranje kontrole in notranjo revizijo.

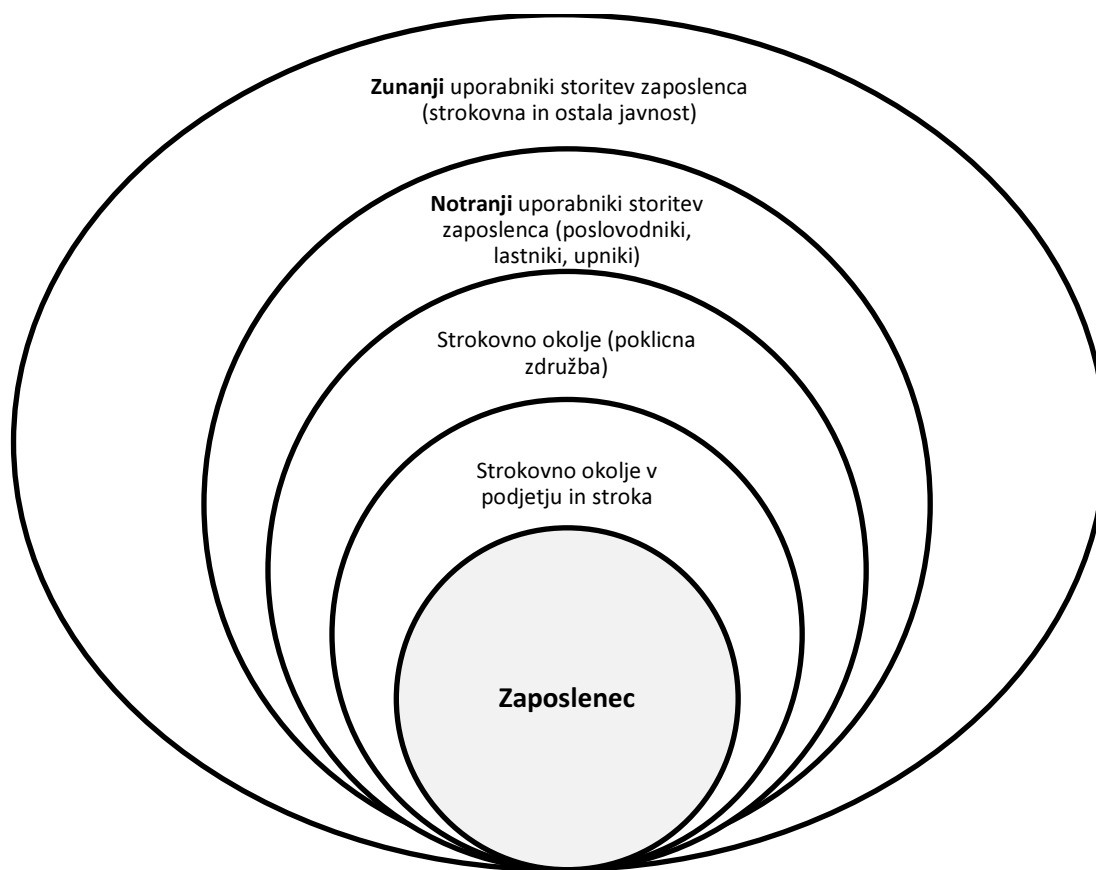
Slika 4-7: Poslovna higiena in nadzorni sistem v podjetju



Vir: lastna izdelava

Natančno delovanje vsakega sistema je odvisno od sposobnosti in poštenosti **zaposlencev**, ki v njem delujejo. Strokovna usposobljenost, izbor, usposabljanje in osebnostne značilnosti zaposlencev so pomemben dejavnik, ki ga je treba upoštevati pri vzpostavljanju in delovanju sistema notranjega kontroliranja.

Slika 4-8: Etične razsežnosti zaposlenca



Vir: lastna izdelava

4.3.2 Kontroling, odločevalno naravnana širša poslovno-informacijska dejavnost

V teoriji o kontrolingu in poslovnem življenju zasledimo teoretične razprave in praktične pristope, kjer se kontroling ne pojavlja samo kot poslovodno računovodstvo, temveč tudi kot odločevalno naravnana poslovno-informacijska dejavnost, ki zagotavlja decentralizirano ali centralizirano celovito informacijsko podporo nosilcem poslovnega odločanja.

V takem konceptualnem razumevanju in izvajanju kontrolinga je vloga kontrolerja zelo široka. Njegova naloga je, da usklajuje vse delne (računovodske in neračunovodske) načrte in skrbi, da ima podjetje celovite in konsistentne strateške ter operativne načrte.

Kontroling je širša, osrednja poslovno-informacijska dejavnost in sodi v okvir integriranega informacijskega sistema podjetja

Gre za nov pristop k računovodstvu in drugim informacijskim dejavnostim v podjetju. Njegova vloga ni le (rutinsko) spremljanje preteklih procesov in stanj, temveč zagotavljanje kakovostnih informacij za izbiro poslovnih ciljev, določanje nalog ter usmerjanje in usklajevanje vseh poslovnih procesov v skladu z izbranimi cilji.

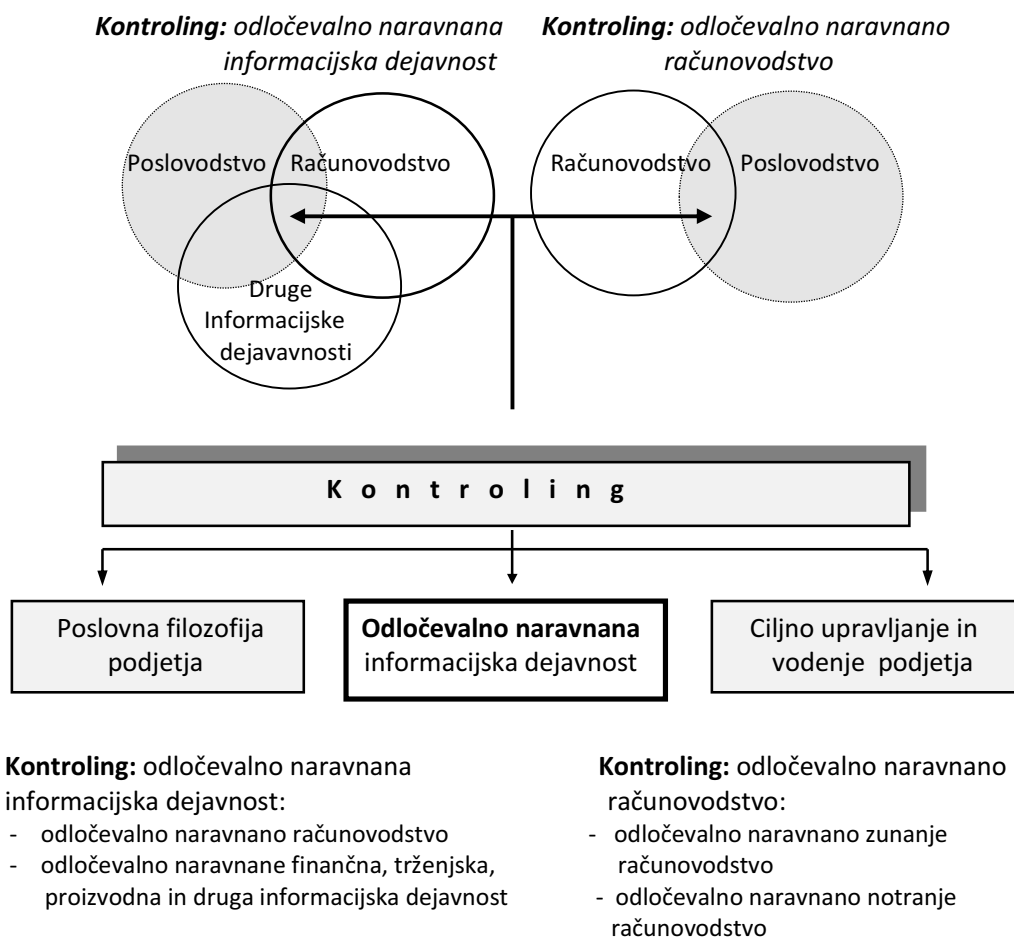
Zaradi sodobnih poslovno-ekonomskih zahtev in informacijske tehnologije postajajo (delni) informacijski sistemi vse bolj povezani (integrirani). Podatki za potrebe vseh informacijskih (pod)sistemov se skupno zapisujejo in zajemajo. Tako nastajajo vrste kontrolingov, pri katerih ne

govorimo o računovodskih in neračunovodskih informacijah, marveč o informacijah z vidika uporabnikov:

- finančni kontroling skrbi za oblikovanje vseh informacij, ki so potrebne za finančne odločitve; zanje ni pomembna ločnica med računovodskimi in neračunovodskimi informacijami, saj nanje gledamo z vidika odločevalca in ne oblikovalca. V tem primeru gre za povezan in odločevalno naravnana računovodski in finančni informacijski sistem, ki podpira odločevalce z informacijami, ki jih potrebuje za finančne odločitve;
- trženjski kontroling skrbi za celovite računovodske in neračunovodske informacije, ki so potrebne za usmerjanje in usklajevanje trženjske dejavnosti v podjetju;
- drugi kontrolingi se osredotočajo na družbeno odgovornost, vključno z varovanjem okolja, ter na razvojna, kadrovska in druga poslovna področja.

Osrednji kontroling ima v tem primeru vlogo odločevalno naravnane računovodstva, saj v njem prevladujejo računovodske funkcije. Je glavni oblikovalec in vzdrževalec povezanega in odločevalno naravnane informacijskega sistema.

Slika 4-9: Pojemovne in vsebinske razsežnosti kontrolinga



Vir: lastna izdelava

4.4 Kontroling v luči poslovno-ekonomske znanosti in doktrine

V tem poglavju bomo spoznali:

- *uveljavljanje kontrolinga in njihovih izvajalcev,*
- *dejavnike, ki vplivajo na izvajalce dejavnosti kontrolinga in uporabnike te intelektualne storitve.*

Kontrolerji si ne prizadevajo za povečanje svojega vpliva, temveč za večjo prepoznavnost in uveljavitev kontrolinga v poslovnem svetu. Vpliv kontrolerja na gospodarno delovanje podjetja je odvisen od njegove prepoznavnosti, strokovnih sposobnosti in zmožnosti ter od zahtevnosti in odgovornosti nosilcev poslovnega odločanja. Prepoznavnost kontrolerja je mogoče doseči, če temelji na razumljivi in uporabni doktrini, ki vključuje strokovna znanja ter poklicno-etična načela, ki jih morajo spoštovati vsi nosilci te dejavnosti. Vsaka resna dejavnost in njeni izvajalci so prepoznavni po veljavni doktrini, ki se opira na najnovejše teoretične izsledke in dobro prakso, ki je te izsledke sprejela kot strokovno uveljavljeni način delovanja. Nosilci kontrolinga torej oblikujejo splošno veljavno doktrino, po kateri je kontroling poznan.

Uveljavljanje kontrolinga je odvisno tudi od uporabnikov kontrolerjevih storitev. Zahteva posebno poslovno kulturo in slog poslovanja, ki ju mora vzpostaviti poslovodstvo podjetja. Jedro te kulture in sloga vodenja sta strogo ciljno delovanje, običajno z dolgoročnim fokusom, ter decentraliziran in demokratičen slog poslovanja, ki temelji na jasnih ciljih, nalogah in odgovornostih.

Uresničevanju teženj po večji prepoznavnosti in veljavi kontrolinga je treba dodati še strokovne in poklicno-etične zahteve, ki jih morajo dosegati kontrolerji in opredeljujejo potrebna vedenja in znanja. Poleg tega je nujna vzpostavitev mehanizmov za spodbujanje kontinuiranega izobraževanja kontrolerjev in njihovo seznanjenje z novimi strokovnimi rešitvami, orodji in razvojnimi izsledki. Ti so ključni za varno, učinkovito, varčno in uspešno dolgoročno usmerjanje ter usklajevanje razvoja podjetja.

Kontroling kot dejavnost in strokovno opravilo še ni prerasel statusa veščine niti se ni uveljavil kot samostojna poslovno-ekonomska znanstvena disciplina. Za ta prehod so potrebni dodatni strokovni napori.

Kontroling se je razvil kot odgovor na praktične potrebe po ciljno usmerjenem, ustreznem in uspešnem poslovanju podjetij. Ciljno poslovanje razumemo kot dolgo- in/ali kratkoročno naravnano poslovanje, pri katerem imajo vrhovni, srednji in izvedbeni poslovodniki jasno opredeljene vizijo, poslanstvo in strategije poslovnega ravnanja. Ustrezno poslovanje vključuje učinkovito in varčno sodelovanje vseh zaposlencev pri ustvarjanju poslovnih učinkov, uspešno poslovanje pa se odraža v uresničevanju kardinalnih, temeljnih in ostalih poslovnih ciljev. Zato je kontroling predvsem veščina, ki vključuje nabor številnih načinov, metod in tehnik za pridobivanje spoznavnih podlag, potrebnih za usmerjanje in uravnavanje poslovnih dogodkov, procesov in stanj v poslovni organizaciji.

Novejša proučevanja, sistematiziranja in iskanja vzročno-posledičnih odnosov med kontrolingom in drugimi udeleženci v poslovanju podjetij so pokazala, da kontroling ni zgolj veščina, temveč je lahko tudi samostojno znanstveno-raziskovalno področje (disciplina), kjer je mogoče z znanstvenimi orodji najti splošno veljavne rešitve. Samostojna znanstvena disciplina mora imeti izsledke

znanstvenoraziskovalnega dela, ki ustvarjajo pogoje za veljavno doktrino⁸ delovanja te dejavnosti. Drugače povedano, v dejavnosti so sprejemljive rešitve zgolj tiste, ki so podprte z znanstveno-raziskovalnimi izsledki in ki jih je praksa sprejela kot splošno veljavne oziroma kot najboljše.⁹ To pa ne pomeni, da zunaj takih rešitev ne obstajajo še druge, vendar vse dotlej, dokler jih nosilci stroke ne sprejmejo kot splošno veljavno, ni mogoče govoriti o veljavni doktrini, marveč zgolj o naboru rešitev, ki jih stroka ni sprejela za splošno veljavne.

Da bi kontroling prerasel raven veščine, vstopil v področje znanosti in postal znanstvena disciplina, bi bilo treba proučiti ustreznost in uspešnost posameznih rešitev ter spoznati, katere od njih so tiste, ki bi lahko bile steber kontrolinga kot znanstvene discipline in splošno veljavne prakse. Primerno izhodišče za iskanje argumentov je sistemska teorija, ki nas na holističen način pripelje do tega, da gre za odločevalno naravnano informacijsko dejavnost, ki v svojem okolju potrebuje posebno poslovno miselnost in decentralizirani slog poslovanja. Ob takem razumevanju se odpira nekaj temeljnih vprašanj, na katere morajo odgovoriti nosilci kontrolinga in stroka:

- Na katerih predpostavkah in strokovnih ter poklicnoetičnih načelih temelji tako razumljena odločevalno naravnana informacijska dejavnost?
- Katera strokovna opravila je mogoče standardizirati in vzpostaviti splošno veljavne rešitve, ki bodo zavezujoče za izvajalce kontrolinga?
- Katera poslovno-organizacijska pravila potrebujejo izvajalci kontrolinga?

Ko govorimo o predpostavkah in načelih, imamo v mislih globalna in splošna stališča do pojavov, procesov, stanj in podobnega. Načela so osnovne smernice, ki določajo okvir za njihovo splošno opredeljevanje. Njihovo strokovno tolmačenje zagotavlja stroka. Beseda ‚princip‘, načelo, izhaja iz latinskega izraza ‚principium‘, kar med drugim pomeni začetek, izvor, osnova, osnovna resnica in smernica. Podobne izraze poznajo tudi drugi jeziki, v angleščini je to denimo ‚principle‘, v francoščini pa ‚principe‘. Načelo torej pomeni izhodiščno pojmovanje stvari, ki je predmet opredeljevanja.

Predpostavke in načela so torej temeljna pravila o vsebini in obliki strokovnega dela. Z gospodarskim razvojem in razvojem stroke se načela dopolnjujejo in ključno vplivajo na izrazno moč strokovnih (s)poročil. Gre za temeljna pravila, ki so prisotna v različnih istovrstnih ali sorodnih poklicih po svetu. Načela so lahko zapisana v pravnih pravilih delovanja poslovnih oseb, v smernicah Evropske unije, v posebnih kodeksih in standardih strokovnega ravnanja.¹⁰

Strokovna združenja, strokovne zbornice in strokovni inštituti (= strokovne organizacije) so glavni nosilci organiziranega delovanja in razvoja strok. Njihova dolžnost je usmerjati, spremljati in nadzirati metodološke in organizacijske rešitve v stroki. Skrbijo za stalno izpopolnjevanje strokovnih pravil, ki so temeljno orodje za usmerjanje in nadziranje kakovosti dela v stroki ter pomembno vplivajo na vrednost strokovnih sporočil (informacij). Med strokovna pravila uvrščamo strokovna načela, standarde in druge napotke (priporočila, stališča in podobno) za strokovno neoporečno delo pripadnikov stroke. Pri tem

⁸ O veljavni doktrini govorimo, ko nosilci računovodske dejavnosti uresničujejo strokovna opravila znotraj sodobnih teoretičnih dognanj in uveljavljenih praktičnih rešitev. Teoretična dognanja so izid znanstveno-raziskovalnega dela, uveljavljene praktične rešitve pa so izid najboljše prakse. Dejavnost preraste raven veščin in vstopi v področje znanosti in postane znanstvena disciplina.

⁹ Za lažje razumevanje pogledimo računovodsko dejavnost, v kateri so nedvoumno opredeljeni predpostavke, načela in standardi strokovnih ravnanj; vse, kar se počne znotraj tako opredeljenih rešitev, se pojmuje kot veljavna računovodska doktrina.

¹⁰ V Sloveniji načela za računovodsko stroko vključujejo Zakon o gospodarskih družbah, Kodeks računovodskih načel in uvodni del Slovenskih računovodskih standardov – 2024.

imajo odločujoč pomen mednarodna in domača strokovna pravila, pa tudi pravila iz tistih držav, v katerih je stroka dosegla zavidljiv razvoj.

Kontrolerji naj opravljajo zadane naloge skladno z veljavno doktrino kontrolinga, ki jo praviloma postavlja strokovna organizacija. Ta spoštuje naslednjo hierarhijo pravil za neoporečno delo izvajalcev (= kontrolerjev):

- zakonske norme, ki urejajo položaj, vsebino, dolžnosti in odgovornosti kontrolerja,
- strokovna načela in poklicno-etična načela za strokovno neoporečno delo in primerno poklicno ravnanje notranjih revizorjev, ki jih sprejme strokovna organizacija kontrolerjev,
- standarde strokovnega ravnanja, ki jih sprejme strokovna organizacija kontrolerjev,
- stališča in priporočila strokovne organizacije kontrolerjev.

Strokovna načela so izhodiščna pravila za pravilno, odgovorno in učinkovito delo kontrolerjev. So podlaga za standarde strokovnega ravnanja v kontrolingu. Standardi vsebujejo metodološka in organizacijska pravila za neoporečno delo kontrolerjev v podjetju. Kontrolerji uresničujejo svoje naloge ob upoštevanju naslednjih *temeljnih strokovnih načel*:

- kontinuirano dolgoročno usmerjanje, uravnavanje in nadziranje je temeljna sestavina poslovanja vsake organizacije;
- dejavnost kontrolinga je neodvisno napovedovanje in prognoziranje ter spremljanje uresničevanja, presojanje in napovedovanje poslovnih dogodkov, procesov in stanj; v podjetju je zasnovano in uresničeno kot odločevalno naravnana informacijska dejavnost; namenjena je predvsem poslovodnikom na vseh odločevalnih ravneh;
- cilj kontrolinga je pomagati poslovodnikom, da dovolj varno, učinkovito, varčno in uspešno opravljajo poslovodne naloge; za to jih kontroling oskrbuje s strokovno primernimi (s)poročili, ki so izid presojanja stanj in sprememb ter vsebujejo priporočila za izboljšanje opazovanih dejstev na obravnavanem poslovnem področju; kontrolerji spremljajo in presojujejo učinkovitost, varčnost in uspešnost vseh poslovnih dogodkov, procesov in stanj v podjetju ob pogoju, da koristi te dejavnosti presegajo povzročene stroške;
- kontrolinga deluje v skladu s splošnimi zahtevami in pravili podjetja ter posebnimi pravili vrhovnega posloводства; zahteve so zapisane v splošnih aktih podjetja, pravila pa v posebnem aktu (poslovniku), ki ga odobri vrhovno posloводство.

Kontrolerji pri svojem delu spoštujejo naslednja *načela strokovnosti in neodvisnosti*:

- vse naloge v kontrolingu morajo biti opravljene dovolj spretno in strokovno; opravljati jih sme oseba, ki je strokovno usposobljena in obvlada poklicne veščine;
- kontrolerji morajo opravljati svoje delo s potrebno poklicno vestnostjo;
- kontrolerji morajo biti neodvisni od dejavnosti, ki jih obravnavajo, kar pomeni, da opravljajo svoje delo samostojno in nepristransko; kontroler mora biti neodvisen po organizacijski in individualni plati; organizacijska neodvisnost pomeni, da je odgovoren tistemu, praviloma najvišjemu, nosilcu odločevalne ravni, ki kontrolingu omogoča, da izpolnjuje svoje pristojnosti in naloge; individualna neodvisnost pomeni, da se v delo kontrolerja ne vmešavajo oziroma nanj ne vplivajo druge osebe;
- področje dela kontrolinga mora obsegati spremljanje, presojanje ter prognoziranje in napovedovanje poslovnih dogodkov, procesov in stanj v podjetju.

Pri *organiziranju* kontrolinga se spoštujejo naslednja načela:

- predstojnik kontrolinga je odgovoren za primerno organiziranost in vodenje te dejavnosti ter za učinkovito uresničevanje njenih nalog;
- vrhovno poslovodstvo sprejme listino o ustanovitvi kontrolinga in poslovnik o namenu, pooblastilih in odgovornosti njegovih izvajalcev;
- predstojnik kontrolinga mora načrtovati delo v tej dejavnosti;
- predstojnik kontrolinga mora zapisati smernice in pravila vodenja sodelavcev v kontrolingu;
- predstojnik kontrolinga izdelava merila in programe za kadrovanje, usposabljanje in vrednotenje dela sodelavcev v kontrolingu;
- predstojnik kontrolinga izdelava in uresničuje program zagotavljanja kakovosti dela izvajalcev kontrolinga;
- predstojnik kontrolinga usklajuje delo svojih sodelavcev z delom v drugih dejavnostih.

Kontrolerji uresničujejo svoje naloge ob upoštevanju temeljnih *pravil o metodiki dela*:

- dejavnost kontrolinga mora biti odobrena, na pravilen način uresničena in nadzorovana;
- dejavnost kontrolinga je praviloma sestavljena iz načrtovanih dolgoročnih, srednjeročnih in kratkoročnih nalog;
- dejavnosti kontrolinga se uresničujejo na logičen in zaporeden način, tj. po naslednjih delovnih korakih: načrtovanje uresničevanja posameznih nalog, uresničevanje teh nalog in (s)poročanje ter spremljanje priporočil in ukrepov za odpravo nepravilnosti oziroma pomanjkljivosti.

Za pravilno razumevanje in uporabo je vsako načelo tudi ustrezno pojasnjeno. Vsak predstojnik obravnavane dejavnosti izdelava in vzdržuje nadrobna strokovna pravila, s katerimi uresničuje splošna načela in standarde v svojem poslovnem okolju. Ti so praviloma sestavina priročnika o kontrolingu.

Strokovni standardi o kontrolingu so lahko zasnovani na kodeksu strokovnih načel. Obravnavajo temeljne značilnosti posameznih načel in so podlaga za usmeritve, ki jih sprejema vrhovno poslovodstvo v zvezi z vsebino in organiziranostjo kontrolinga. Podrobneje obravnavajo strokovna načela v zvezi z metodiko in organiziranostjo delovanja kontrolinga v podjetju.

Kako razumeti prodorno strokovno delo? To je praviloma nekaj, kar presega povprečno znanje, veščine in običajno vedenje in znanje kontrolerjev. Prodorno delo je praviloma trud (zelo) nadarjenih, strokovno smelih, nadpovprečno skrbnih in nadvse delovnih posameznikov, ki so odgovorni do sebe, stroke in podjetja. S svojo sposobnostjo in ustvarjalnostjo posegajo v tiste dele podjetja, kjer lahko pravočasno odkrijejo morebitne težave in neizkoriščene priložnosti. Kontroler je oseba, ki mora biti pogumen in dovolj previden, da ve, kje so meje, do katerih lahko gre s svojimi idejami.

Kontroling kot bodoča znanstvena disciplina podpira temeljne in aplikativne znanstveno-raziskovalne izsledke veščakov, ki se v praksi ukvarjajo z raziskovanjem in iskanjem novih rešitev.

Da kontroling lahko postane posebna znanstvena disciplina, morajo njegovi nosilci z raziskavami preizkušati in ocenjevati primernost strokovnih rešitev in prihajati do novih dognanj o kontrolingu. Tako doktrino označujejo splošno veljavni načini, metode in tehnike delovanja, ki jih je mogoče vključiti v strokovna načela, standarde in druga splošno veljavna pravila za delovanje kontrolinga ter v splošno veljavne poklicno etične norme kontrolerjev.

4.5 Umetna inteligenca in kontroling

V tem poglavju bomo spoznali

- razumevanje umetne inteligence,
- umetno inteligenco v luči kontrolinga.

Kako (raz)umno razmišljati o umetni inteligenci?

O umetni inteligenci (v nadaljevanju UI) lahko razmišljamo sistemski način, torej podobno, kot tudi kontroling razumemo v luči holističnega oziroma celostnega gledanja na podjetje. UI se neprestano razvija, veliko hitreje kot kontroling in ima s stalno težnjo po razvoju. Zato se ne moremo zadovoljiti s posplošenim ali enostranskim gledanjem na vse, kar danes vemo o UI. Naš cilj je, da pridemo do prepričljivejšega odgovora o tem, kaj UI sploh je in kako se lahko UI in kontroling povezujeta. Ali je UI zgolj posplošena pomenka za neka nova čudežna odkritja, izpod katerih se skriva veliko neznank, morda tudi mitov, da bomo z njo rešili tisto, česar človeški um nikoli ne bo zmogel?

Pri iskanju odgovora na to vprašanja bomo izhajali iz naslednjih izhodišč:

- ***Kaj je inteligenca?*** V čem sta si človeška in umetna inteligenca podobni ali različni in kdaj sta nezdružljivi?
- ***Naravna (človekova oziroma človeška) inteligenca*** je prirojena sposobnost posameznika, da v okviru omejitev zavestno usmerja svoja razmišljanja k uresničevanju zadanih nalog.
- Za vse, kar človek ustvari s svojim umom, načrtno uporablja svoje telesne oziroma miselne sposobnosti; z njimi pridobiva dobrine, namenjene zadovoljevanju fizičnih in duševnih potreb. S tem spodbuja razvoj družbe na številnih ravneh, obenem pa tudi svoj osebni napredek. Vse, kar je zunaj okvirov intelektualnega delovanja človeka in ni usmerjeno v ta cilj lahko ogrozi ali celo uniči obstoj in razvoj človeštva ter naravnih danosti.
- Človek s svojo inteligenco lahko razume, kaj je dobro in slabo, ter išče načine in poti, kako bi se na moralno-etično sprejemljiv način razvijal in dosegal zastavljene cilje. Njegov smoter ni zožen zgolj na preživetje in skrb za reprodukcijo, kot pri drugih živih bitjih, marveč si prizadeva za krepitev blagostanja, to je za nove materialne in duhovne dobrine te ugodnejše življenje. Temu rečemo naravni egoizem, ki ga obvladuje z moralno-etičnimi okviri oziroma pravili, sicer njegova ravnanja vodijo v osebni in družbeni razkroj, kar ne more biti smoter uporabe človekovih umskih sposobnosti.
- Kar človek počne in se pri tem sklicuje na inteligenco, mora biti uokvirjeno s temeljno podmeno, da ni dovoljeno vse, kar je človek zmožen na svetu (po)storiti. Pri stremljenjih ga vežejo osebne in družbene moralne, pravne in strokovne norme (kodeksi), sicer bi bilo njegovo početje v marsičem iracionalno, pogubno, torej neinteligentno.
- Inteligenca človeka torej ni samo prirojen in nato obogaten (raz)um, marveč zaveza, da je človeški um mogoče uporabljati le ob naštetih postulatih, sicer je njegovo delovanje razdiralno in samouničujoče.

Sedaj se vprašajmo, kako si lahko pomagamo s svojo inteligenco, ki je plod prirojene in nato dograjene intelektualne sposobnosti s pridobljenimi vedenji, znanji ter ravnanji:

- S človekovo inteligenco lahko razumemo delovanja sveta, živega in neživega; ta svet smo sposobni usmerjati v skladu z naravnimi zapovedmi oziroma zakonitostmi in odpravljati neželene odmike od teh, ki ovirajo nemoteno uresničevanje želenih ciljev in poti.

- Človekova inteligenca se skozi razvoj človeštva razvija in nadgrajuje z vedno novimi odkritji in potmi za uresničevanje obstoječih in novih ciljev. Človek je radovedno in ukaželjno bitje, ki išče odgovore na neznana dejstva in skrivnosti. Zato nenehno plemeniti svoje ustvarjalne dosežke in hkrati stremi k temu, da obstoječe naloge lažje (pomeni: manj umskega napora, manj časa, večja uporabna vrednost) rešuje z novimi tehničnimi in tehnološkimi rešitvami in napravami.

Kaj je **umetna inteligenca**? Če ste si ogledali film *Ex Machina* (2014) ste se morda vprašali, ali se nam res lahko zgodi, da nas bodo zamenjali roboti v podobi in z inteligentnostjo človeka. Ali bomo nekega dne prišli na delo in bo na našem delovnem mestu črna škatla ali humanoid, ki bo naš sodelavec ali celo nadrejeni? Ali pa je to le prizor iz filmov in za nas danes, jutri ni bojazni, da bi nas lahko doletelo kaj takega?

Umetna inteligenca je področje informatike z interdisciplinarnim značajem. Cilj UI je razvoj naprav, ki se vedejo kot, da bi razpolagale z inteligenco človeka (Copland, 2000). UI je prepletena z informatiko, računalništvom, psihologijo, nevrologijo, matematiko, logiko, filozofijo in drugimi vedami. Izvorni cilj znanosti UI je izdelati stroj, ki posnema človeško razmišljanje. Čeprav raziskave o UI potekajo že vsaj zadnjih sto let (AI100), do danes še niti nismo prišli do splošno sprejete definicije ali dogovora, kaj UI sploh je. Kljub temu pa je že gotovo, da bo vplivala na prihodnost človeka. Če to sprejmemo, lahko predpostavljamo tudi, da se bodo današnji poklici spremenili, med drugim tudi poklic kontrolerja.

Umetno inteligenco lahko razumemo kot programsko kodo, ki jo elektronska (super) naprava izvaja in jo je prevzela od človekove inteligence. Ta koda je »um« elektronske naprave, ki ji omogoča, da na inteligenten način zbira spoznavne podlage ter analizira in sklepa o tem, kar smo ji naročili. Pri tem sklepa razsodno, tj. na podlagi tega, kaj je prav in kaj ni prav, vendar vselej v okviru danih logaritmov in omejitev. Kadar ni omejitev, je vse dovoljeno, upravičeno, tudi za ceno, da se dogajanja odvijajo v pogubo naravnih ali umetnih sistemov. To nikakor ni logično in nosilcu UI ne bi smeli dovoliti nekaj, kar ni skladno z naravno inteligenco. Zapomnimo si: »Ni dovoljeno vse, kar je mogoče, če ni v skladu z obstojem in razvojem narave ter človeštva.«

Umetna inteligenca ne sme postati tudi umetni razum, ki bi presegal naravni človeški razum. Težko si je predstavljati in sprejeti možnost, da bi nosilec UI deloval na način, ki bi bil človeškemu umu nerazumljiv ali popolnoma izven njegovega nadzora. Čeprav UI morda doslej še ni uspela razrešiti določenih problemov zaradi pomanjkanja ustreznih spoznavnih podlag in orodij, to ne pomeni, da tega ne bo zmogla v prihodnosti.

Umetno inteligenco danes lahko razumemo kot sodobni delovni pripomoček za hitrejše in kompleksnejše zbiranje, urejanje in obdelovanje podatkov in informacij in kot nadgradnjo obstoječih pripomočkov in rešitev, ki zmorejo iz akumuliranih stanj in procesov človeškega delovanja prepoznavati in izbrati najustreznejše rešitve za zadano nalogo. Te rešitve morajo biti naravno logične in kompatibilne s predpostavko, da bi jih lahko opravil tudi človek s svojo prirojeno in pridobljeno naravno inteligenco. Dober primer tega je robotika, kjer lahko robot-delovni stroj usposobimo, da prevzame človeško opravilo in ga opravi, denimo, natančneje kot človek. Razlog, zakaj smo robotu zaupali to nalogo, ni pomanjkanja naravne inteligence človeškega izvajalca, temveč je to opravilo zanj nedosegljivo iz izvedbenih razlogov: človek ga ne (z)more uresničiti iz neintelektualnega razloga (je nedosegljivo, prenaporno, prepočasno ipd.) ali pa je zanj preveč tvegano.

Poskusimo preslikati nekaj vedenj iz sedanjosti o UI na področje kontrolinga. O umetni inteligenci v kontrolingu lahko trdimo:

- v kontrolingu si uporabo UI lahko želimo, ker zagotavlja veliko dodano vrednost pri tistih nalogah, ki so bile doslej izvedene le z naravnim razumom, tj. intelektom kontrolerja. To vključuje področja, kot so ekonomsko načrtovanje, nadziranje in analiziranje. Podobno lahko sklepamo, da bo umetna inteligenca povečala dodano vrednost tudi v sorodnih informacijskih dejavnostih, kot so poslovno-ekonomsko revidiranje, raziskovanje in preiskovanje;
- Eden najpomembnejših vplivov umetne inteligence na kontroling je avtomatizacija rutinskih opravil. UI lahko avtomatizira procese, kot so zbiranje, obdelava in analiza podatkov, kar omogoča kontrolerjem, da se osredotočijo na bolj strateške in ustvarjalne naloge. Na primer, algoritmi strojnega učenja lahko samodejno analizirajo velike količine finančnih podatkov in identificirajo trende ter anomalije, ki bi jih človeško oko lahko spregledalo (Davenport in Ronanki, 2018);
- UI lahko bistveno izboljša natančnost in hitrost analiz poslovanja. Napredni algoritmi lahko hitro obdelujejo in analizirajo podatke, kar omogoča hitrejše in natančnejše odločitve. To je še posebej pomembno v okoljih, kjer so finančni in drugi podatki kompleksni in se hitro spreminjajo (Chen idr., 2021);
- UI omogoča tudi napredno napovedovanje in izdelavo scenarijev, ki sta pomembni veščini za strateško podporo poslovodnikom. Z uporabo algoritmov strojnega učenja lahko kontrolerji ustvarjajo napovedne modele, ki temeljijo na zgodovinskih podatkih in trenutnih trendih. Ti modeli lahko pomagajo pri napovedovanju prihodnjih finančnih rezultatov in pri ocenjevanju vpliva različnih scenarijev na poslovanje (Gandomi in Haider, 2015);
- za uspešno vključevanje UI v kontroling je potrebna integracija UI orodij v druge rešitve. To vključuje implementacijo programskih rešitev, ki podpirajo strojno učenje in analizo podatkov. Pomembno je zagotoviti, da so ti sistemi kompatibilni z obstoječimi in da omogočajo enostaven izvoz in uvoz podatkov med različnimi informacijskimi sistemi v podjetju (Delen in Demirkan, 2013);
- za uspešno uporabo UI v kontrolingu je treba kontrolerje ustrezno usposobiti. To vključuje razumevanje osnovnih načel umetne inteligence, strojnega učenja in analize podatkov. Poleg tega morajo kontrolerji razviti veščine za interpretacijo rezultatov, ki jih generirajo UI orodja, in za njihovo uporabo pri odločanju (Brynjolfsson in McAfee, 2017).

Strnjena misel o umetni inteligenci v luči kontrolinga.

Danes se umetna inteligenca uveljavlja v zasebnem in poslovnem svetu, pa tudi na področjih naravoslovja, humanistike, umetnosti, raziskav in drugje. Veliko ljudi jo uporablja kot orodje pri vsakodnevnih ali občasnih aktivnostih. Veščaki s področja prevajalstva, denimo Zupan (Večer 2025), pravijo, da se na strojne prevajalnike ne gre zanašati, saj žive besede in vseh pomenskih odtenkov izhodiščnega jezika, značilnega za kompleksno mišljenje, še nekaj časa ne bodo nadomestili.

Kljub temu je UI vse bolj prisotna tudi pri ustvarjalnih (= umskih) delih, ki so bila včasih v izključni domeni človeka kot ustvarjalca in presojevalca, kaj je prav in kaj narobe. Strokovnjaki, ki raziskujejo njeno uporabniško plat, pravijo, da bo prihodnjih petih letih prevzela vedno več človekovih fizičnih in umskih del. Zlasti bo učinkovita pri zahtevnih in kompleksnih nalogah, saj jih bo opravljala hitreje, natančneje in bolj zanesljivo kot človek.

UI dojemamo kot sodobno orodje, ki omogoča izvajanje vse zahtevnejših ter obsežnejših nalog in pomaga človeku pri hitrejšem, lažjem in kakovostnejšem opravljanju fizičnih in umskih oziroma ustvarjalnih dejavnosti.

Razvoj podporne tehnologije za delovanje UI gre naprej z velikimi koraki. Danes vemo, da bodo v prihodnosti računalniške tehnologije za podporo UI močno drugačne, preoblikovane. Dve taki sta že v naprednih fazah razvoja in ju bomo uporabljali v bližnji prihodnosti.¹¹ Prva, kvantno računalništvo, uporablja kvantne učinke, kot sta superpozicioniranje in zapletanje, za ustvarjanje računalnikov, ki bi lahko bili milijon krat močnejši od današnjih. Druga so nevromorfni čipi, ki posnemajo zasnovo človeških možganov, ta tehnologija pa je milijardo krat učinkovitejša od trenutne računalniške tehnologije.

UI se ne smemo bati, saj ne bo v nadomestila človekovega (raz)uma. Kljub temu pa se lahko uporabi za manipulacijo javnega in osebnega mnenja s pomočjo neresničnih ali izkrivljenih informacij, kot so lažne besedilne, slikovne in govorne vsebine. Na drugi strani ima UI velik potencial prav pri odkrivanju manipulacij in prevar v medijskem, poslovno-ekonomskem, raziskovalnem in drugih področjih.

Pri razvoju, uporabi in nadzoru UI se je treba zavedati, da ima UI prednosti in slabosti. Zato je naloga medijev, držav, raziskovalcev, podjetij in drugih deležnikov, da vzpostavijo regulacijo, ki temelji na pravnih, etičnih in osebnih normah. Ključnega pomena je spodbujanje uporabe UI tam, kjer lahko dopolni človekovo naravno inteligenco, ne pa jo popolnoma nadomesti.

Za konec še pomembno sporočilo: z vpeljavo UI v naš vsakdan in v kontroling sodelavci ali kontrolerji ne bodo postali nepotrebni ali zgolj njeni nadzorniki. UI bo kontrolerjem zagotovila več svobode, saj bodo morali namenjati manj časa za zbiranje in obdelavo podatkov, na drugi strani pa jim bo omogočila veliko širšo in globljo analizo podatkov, povezanih s podjetjem in njegovim okoljem. To bo v prihodnosti vodilo k razvoju novih področij odgovornosti kontrolorjev z višjo vrednostjo in k vzpostavitvi novih struktur, ki bodo pomenile novo delitev dela med človekom in strojem.

¹¹ Več na: <https://www.futuretimeline.net/21stcentury/2031.htm>

5 POSLOVODENJE IN KONTROLING

V tem poglavju bomo spoznali:

- *poslovođenje, poslovne cilje in poslovne naloge,*
- *strateško poslovođenje in poslovne strategije.*

Poslovodniki podjetja ali druge poslovne osebe imajo temeljno nalogo, da vzpostavijo tak ustroj poslovnih procesov, da bodo čim lažje in zanesljivejše, predvsem pa na učinkovit, gospodaren in uspešen način uresničili poslovne cilje. Teh je veliko in jih je treba znotraj podjetja postaviti v hierarhično povezavo.

5.1 Poslovni cilji, poslovne naloge in poslovođenje

Spoznali bomo odločevalne ravni in njihove funkcije pri uresničevanju strateških in operativnih poslovnih ciljev in nalog.

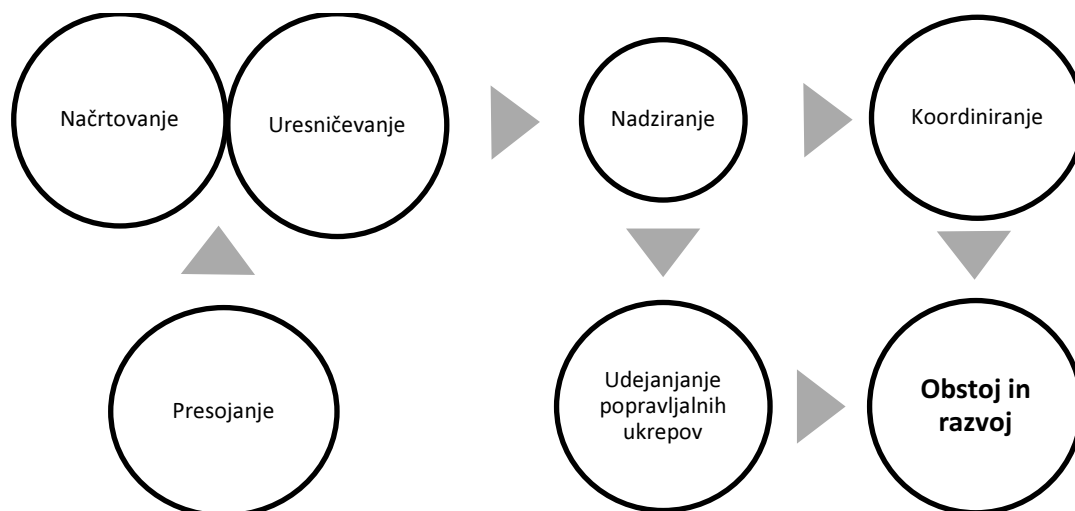
Poslovni cilji in poslovne naloge

Najvišji, torej kardinalni cilj podjetja ali druge poslovne osebe (v nadaljevanju podjetje) je njen **obstoj in razvoj**, za kar so potrebni številni notranji in zunanji pogoji. Kadar ima podjetje priložnost in pogoje, da lahko z umnim gospodarjenjem zagotovi svoj nadaljnji obstoj in razvoj, lahko skupine zainteresiranih v podjetju in zunaj njega (lastniki, posojilodajalci, kupci, dobavitelji, zaposlenci, država) uresničijo svoje cilje. Iz kardinalnega cilja so izpeljani glavni cilji, med katerimi je na prvem mestu poslovna korist (= poslovni uspeh oziroma izid, ki je temeljna spodbuda za vse aktivnosti v podjetju). Ta lahko razumemo tudi kot dodano vrednost podjetja (angl. shareholder value) oziroma kot ugodno tržno vrednost kapitala na denarni borzi (nem. Marktwert des Eigenkapitals einer börsennotierten Unternehmung) ali v okviru nakupno-prodajnih transakcij lastniških deležev, ki potekajo drugje.

Druga glavna cilja, ki izhajata iz kardinalnega cilja, sta zagotavljanje plačilne sposobnosti (= likvidnosti) in poslovne uspešnosti podjetja (oziroma dvigovanje vrednosti podjetja, nem. Steigerung des Shareholder Values). Podjetje je plačilno sposobno vse dotlej, dokler lahko izpolnjuje svoje denarne obveznosti, sicer je plačilno nesposobno. Zato je likvidnost kot glavni cilj podjetja tesno povezana z dobičkom oziroma pozitivnim poslovnim izidom. Brez trajne likvidnosti podjetje ne more obstajati in ustvarjati poslovnega uspeha. V podjetju so še številni drugi cilji, ki jih je mogoče uresničiti le na njuni podlagi.

Uresničevanje podjetniških ciljev zahteva skrbno usmerjanje in uravnavanje vseh poslovnih procesov, ki delujejo v zaključenem krogu: planiranje (in organiziranje) poslovanja, uresničevanje (in koordiniranje) poslovanja ter nadziranje poslovanja (preprečevanje in odpravljanje poslovnih slabosti).

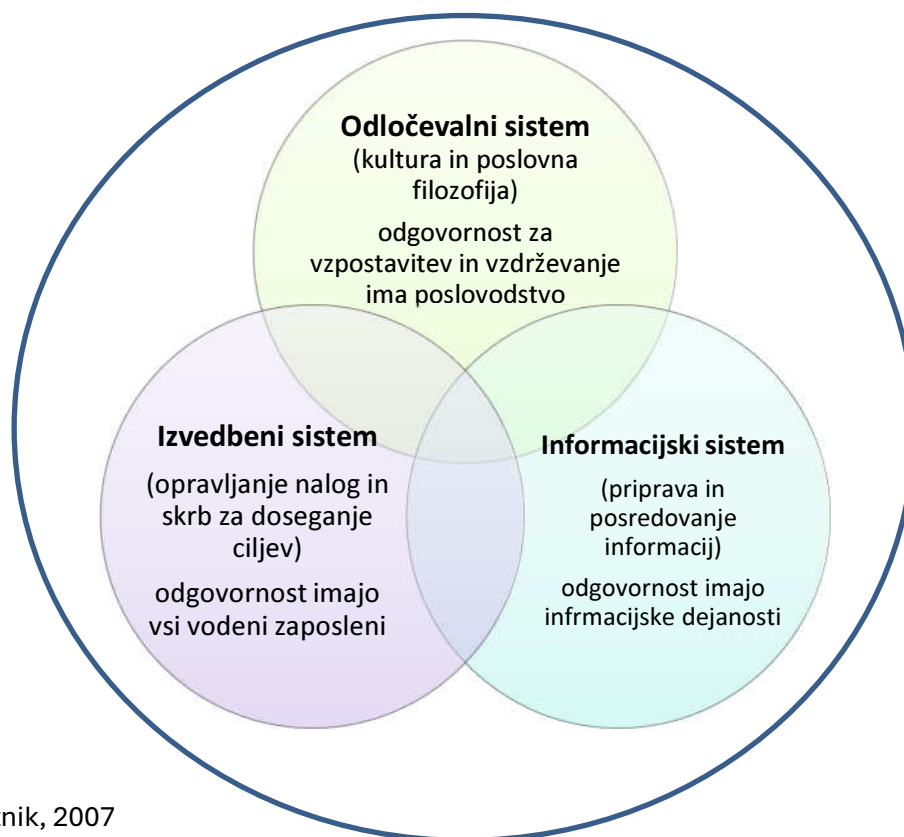
Slika 5-1: Funkcije poslovođenja



Vir: lastna izdelava

Poslovodno planiranje, koordiniranje in nadziranje zahtevajo v razmerah stalnega naraščanja kompleksnosti in poslovne negotovosti posebno strokovno podporo, ki jo omogočajo hitra, zanesljiva in izrazno močna (s)poročila. Poslovodniki zato potrebujejo sistem stalnega poslovnega planiranja (= postavljanja ciljev in izbiranja poslovnih procesov) in sistem poslovnega nadziranja (= presojanja in kontroliranja uresničevanja ciljev in procesov). Po strokovni plati skrbijo za to nosilci dejavnosti kontrolinga, ki imajo v podjetju vlogo podporne (= informacijsko-servisne) dejavnosti. Pri tem je treba poudariti, da kontroler sam ne izbira in postavlja ciljev ter ne usmerja in uravnava poslovnih ciljev in procesov, marveč daje pristojnim nosilcem odločevalnih ravni potrebne in zanesljive spoznavne podlage (= sporočila oziroma informacije) za naloge, ki so v domeni poslovodnikov. Kontroler je torej podpornik poslovodnikov, da lahko izberejo prave cilje in poti za njihovo uresničevanje, med uresničevanjem pa pravočasno uravnava (= popravlja) te cilje in poti. Pravimo tudi, da kontroling omogoča poslovodnikom, da je podjetje vedno na pravi poti, ki ga vodi do želenega smotra in cilja delovanja.

Slika 5-2: Kontroling v luči podsistemov v podjetju



Vir: Koletnik, 2007

Osrednji nalogi kontrolinga sta torej izgradnja in delovanje informacijskega sistema, ki je glavna podpora nosilec odločevalnih ravni pri sprejemanju usmerjevalnih in usklajevalnih izvedbenih in strateških poslovnih odločitev. Vsebina informacijske podpore se v različnih obdobjih in okoljih prilagaja specifičnim (posebnim) in novim nalogam poslovođnikov in upravljalcev. Tako so v določenih obdobjih in okoljih bolj zavzeti za obvladovanje stroškov, uspešnost naložb (investicij), varovanje okolja, trajnostni razvoj, finančno uspešnost ali za obvladovanje vrednosti podjetja. Slednje se je zlasti močno uveljavilo v zadnjih desetih letih, ki so jih zaznamovali internacionalizacije kapitalskih trgov, povečanje števila investicijskih skladov, večje potrebe, da finančni analitik presoja vrednosti podjetij, in drugi dejavniki. Zato so dobili kontrolerji nalogo, da spremljajo, presoja in poročajo vrhovnim poslovođnikom in upravljalcem o stanju in gibanju vrednosti podjetja ter njegovega lastnega kapitala. Ti so še posebej motivirani za dolgoročno rast vrednosti podjetja in potrebujejo spoznavne podlage o spreminjanju vrednosti podjetja.

Poslovođenje in poslovodstvo

Vsak sistem poslovođenja lahko obravnavamo z različnih zornih kotov:

- z vidika hierarhije oziroma ravni odločanja govorimo o vrhovnem, srednjem in nižjem oziroma operativnem poslovođenju,
- z vidika (usodne) pomembnosti poslovnih odločitev govorimo o strateškem in operativnem poslovođenju,
- z vidika vsebine odločitev poznamo poslovođenje in poslovodstvo na razvojno-raziskovalnih, proizvodnih, nabavnih in prodajnih, kadrovskih, finančnih in drugih poslovnih področjih.

Pri razumevanju poslovođenja na strateški in operativni ravni bomo zasledili različne poglede in razlage. Poglejmo nekaj primerov:

- »Poslovođenje je napovedovanje, planiranje, organiziranje, ukazovanje, usklajevanje in nadziranje (Fayol 1916 v Crainer in Dearlove, 2001).«
- »Poslovodniki mislijo, da so zamenjava razmišljanja za meso in mišice, zamenjava znanja za folkloro in vraže ter zamenjava sodelovanja za nasilje (Drucker 1974 v Crainer in Dearlove, 2001).«
- »Če boste povprašali poslovodnike, kaj delajo, boste najpogosteje dobili odgovor, da planirajo, organizirajo, usklajujejo in nadzirajo. Potem jih opazujte pri njihovem delu. Ne bodite presenečeni, če ne boste zmogli povezati tega, kar vidite, s temi štirimi pojmi (Mintzberg, 1999).«

Poslovođenje obstaja že od nekdaj, a se s časom spreminja. Kratek pogled na zgornje misli najvplivnejših tvorcev sodobne znanosti o poslovođenju, ki so vsak v svojem času s svojim razmišljanjem zaznamovali razumevanje te besede, nas z lahkoto zmede. Zato naj povzamemo, da je poslovođenje dejavnost, ki jo zaznamujejo glavne predpostavke o stvarnosti. Tudi te predpostavke se skozi čas spreminjajo. V spodnji preglednici smo strnili svoja razmišljanja o glavnih značilnostih razmišljanj o poslovođenju v različnih obdobjih.

Preglednica 5-1: Evolucijski pregled značilnosti razmišljanj o poslovođenju

Čas:	Pred letom 1960	Med 1960 in danes	Danes
Filozofija osredotočanja	- nazaj	- naprej	- v globino in naprej
Intelektualna usmeritev raziskovanja poslovođenja	- brez	- metodologija	- metodologija - epistemologija - ontologija
Način delovanja poslovodij	- reaktivni	- proaktivni	- interaktivni
Značilne rešitve pri poslovođenju	- analiza poslovanja	- skeniranje okolja - analiza medsebojnega vplivanja - analiza problemov časovnih ciklov	- analiza vrednot lastnikov - analiza konkurentov - sodelovanje s konkurenti - globalno povezovanje
Značilnosti reševanja problemov	- nestalno - počasi - poznano	- številno - hitro - nepoznano	- številno - hitro - nepoznano - kompleksno

Vir: lastna izdelava

Mislamo, da imajo študentje, pisci, učitelji in praktiki podzavestne predstave o poslovođenju, kot so zapisane v Preglednici 5-1.

Pregled teorije o poslovođenju kaže, da sta bila do danes razvita dva temeljna pristopa k njegovemu opredeljevanju: normativni (Ansoff in drugi, 1976; Drucker, 1974; Fayol, 1916; Taylor, 1911; Porter, 1968, 1980, 1984; Gluck in drugi, 1982; Huger in Wheelen, 1995; Kralj, 1969, 1972, 1998; Belak, 1987, 1991, 1998a; Kajzer 1993a; Duh 1999; Pučko, 1999 in 2003), ki ga uporablja večina teoretikov, in

pozitivistični (Mintzberg, 1973b; Mintzberg in drugi, 1995; Mintzberg in Lampel, 1999; Allen, 1973; Handy, 1984).

Avtorji, ki opredeljujejo poslovođenje na normativni način, se osredotočajo predvsem na vidika vsebine in oseb, ki predstavljajo poslovođenje. Belak (1998a, 45), Kralj (1998, 16), Kajzer (1993a, 132), Duhova (1999a, 60) in Pučko (1999, 105) pišejo, da je poslovođenje proces upravljanja in vodenja v podjetju. Kajzer (1993a, 136–137) meni, da je poslovođenje mogoče obravnavati z vidika faz, ravni in funkcij. Strateško poslovođenje je zanj poslovođenje, ki je razčlenjeno po ravneh. Tudi Belak (1998a, 36) meni, da je strateško poslovođenje proces upravljanja in vodenja, ki se razlikuje od drugih nalog poslovođenja in naloge uvrsti na različne ravni, predvsem na strateško in izvedbeno raven poslovođenja.

Megginson in drugi (1992) pravijo, da je strateško poslovođenje strateško načrtovanje, uvajanje strateških načrtov in nadzor. V literaturi lahko najdemo tudi enačenje pojmov strateško poslovođenje in načrtovanje, podobno kot nekateri enačijo strateško poslovođenje in strategijo (Crainer in Dearlove, 2001). Thomson (1992 v Stare, 1999) opredeljuje strateško poslovođenje kot sredstvo, s katerim poslovodnik dosega strateške cilje. Stare (1999) dodaja, da je strateško poslovođenje analiziranje, spremljanje, predvidevanje, usmerjanje in kontrola dolgoročnega poslovanja. Kovač (1995) meni, da je nadgradnja strateškega načrtovanja in celovito oblikovanje, uresničevanje in nadzor strategije podjetja.

Hauc (1993 v Stare 1999) pravi: »Strateško poslovođenje je sestavljeno iz strateških načrtov. Vsak strateški načrt je sestavljen iz projektov, ki jih je treba uskladiti s strateškimi cilji podjetja. Projekti naj bi bili medij, s katerimi podjetje doseže konkurenčno prednost.« Harrison in Caron (1998) pišeta, da je cilj strateškega poslovođenja zagotavljanje svetle (bogate) prihodnosti lastnikov, zaposlenih in okolja, v katerem deluje podjetje, v navedenem vrstnem redu. Pučko (2003) ga opredeljuje takole: »Strateško poslovođenje pomeni oblikovanje in uresničevanje načrtov ter izvajanje dejavnosti, ki se nanašajo na zadeve, ki so življenjskega, celovitega in stalnega pomena za celotno podjetje.« Hitt in soavtorji (2005) pa slednjič menijo, da je strateško poslovođenje proces, sestavljen iz zavzetosti poslovodnikov in njihovih odločitev, ki so potrebne, da podjetje doseže zastavljane strateške cilje in konkurenčno sposobnost, ki lastnikom prinaša nadpovprečen donos.

Iz opredelitev navedenih avtorjev lahko sklepamo, da sta cilja strateškega poslovođenja vzpostavitev in izkoriščanje ugodnega konkurenčnega položaja, za kar podjetje potrebuje strategijo. Razumevanje strateškega poslovođenja nam omogoča prepoznavanje ključnih dejavnikov ter raziskovanje možnosti za oblikovanje in učinkovito nadziranje teh strategij.

Naše razumevanje strateškega poslovođenja: Gre za proces sprejemanja odločitev in uresničevanja poslovnih namer ter ciljev na ravni podjetja in na drugih odločevalnih ravneh, ki so povezane z doseganjem skupnih namer in ciljev podjetja.

Izvajalci strateškega in operativnega poslovođenja

To so nosilci nalog poslovodnikov na vrhovni, srednji in operativni ravni poslovnega odločanja. Po Duh (1999a, 61) so poslovodniki vodstvo podjetja. Kajzer (1993a, 155 in 156; tudi Belak 1998a, 43) uvršča med poslovodnike vse, ki na posameznih mestih v hierarhiji podjetja opravljajo poslovođenje. Kajzer (1993a, 156) in Belak (1998a, 43) razvrščata poslovodnike v tri skupine:

- I. najvišje poslovodnike,

- II. srednje poslovodnike in
- III. nižje poslovodnike.

Fayol (1916 v Crainer in Darlove 2001, 111), Gulick (1937 v Crainer in Darlove 2001, 111), Taylor (1911 v Crainer in Darlove 2001, 111), Allen (1953 in 1973 v Crainer in Darlove 2001, 113), Mintzberg (1973a, 12), Boyatzis (1982, preglednica 12.1), Hitt in soavtorji (2005, 26) poslovodje opredeljujejo podobno. Zanje so poslovodniki osebe z nalogami poslovođenja, zadolžene so za uresničevanje poslovodnih nalog. Tudi oni jih razlikujejo po ravneh poslovođenja.

Tudi Pučko (2003) pravi, da so poslovodniki nosilci nalog poslovođenja: na najvišjih ravneh upravljalno-vodstvenega procesa v podjetju so nosilci nalog strateškega poslovođenja.

Naše razumevanje poslovođenja in poslovodij: Poslovodniki so kompetentne osebe z odgovornostjo in pristojnostjo, da izpolnjujejo naloge poslovođenja na različnih ravneh poslovnega odločanja s ciljem vzpostavljanja in uresničevanja skupnih in/ali delnih ciljev poslovanja podjetja.

Naloge nosilcev strateškega in operativnega poslovođenja

Naloge poslovođenja so povezane z razumevanjem njegove vsebine. Po Kajzerju (1993a, 150) in Belaku (1998a, 37) so odvisne tudi od ravni poslovođenja, pri čemer razlikujeta med politično, strateško in izvedbeno ravni. Za naloge poslovođenja uporabljata izraz 'funkcije'. Kajzer (1993a, 152; tudi Belak 1998a, 39–41) jih deli na:

- načrtovanje (planiranje),
- pripravo (organiziranje) in vodenje (izvajanja) ter
- kontrolo in intervencijo.

Naloge poslovođenja se po Belaku (1998a, 39) vedno začnejo z načrtovanjem, ki mu sledita organiziranje in nato izvajanje. Nadzor ni omejen zgolj na končno fazo tega procesa, temveč je nujen v več fazah izvajanja drugih nalog poslovođenja. Poteka vzporedno z načrtovanjem, organiziranjem in neposrednim vodenjem izvajanja ter se prepleta s samim izvajanjem.

V teoriji lahko najdemo številne modele poslovođenja, ki ponazarjajo njegovo vsebino oziroma naloge. Hax in Majluf (1984), Hinterhuber (1992), Lombriser in Abplanalp (1997), Pučko (1996), Belak (1998a), Duh (1999a in 1999b) in Pučko (2003) v svojih modelih med naloge poslovođenja uvrščajo iskanje priložnosti, postavljanje ciljev, pripravo, vodenje in nadziranje poslovanja podjetja.

Obstaja torej širok nabor modelov strateškega poslovođenja,¹² ki so si vsebinsko precej podobni, vendar med njimi in splošno sprejetega. Strateško poslovođenje z vidika nalog sestavlja nekaj ključnih elementov: cilji poslovanja podjetja, analize okolja in podjetja, razvijanje – oblikovanje strategije ter uresničevanje strategije in strateškega nadzora. Menimo, da dosedanja normativna obravnava poslovođenja, poslovodij in njihovih nalog na strateški ravni zadostuje za opredelitev ključnih vsebin

¹² Modele poslovođenja navaja Duh (1999a in 1999b), in sicer: santgallenski model integralnega managementa, züriški model integralnega managementa, model strateškega managementa po Hinterhuberju, model strateškega managementa po Haxu in Majlufu, model strateškega managementa po Hungerju in Wheelenu, model strateškega managementa po Pearceu in Robinsonu, Kraljev model interesnega vodenja politike podjetja, model strateškega upravljanja in vodenja po Pučku in mariborski model integralnega managementa.

strateškega kontrolinga. Pozitivistična opredelitev poslovođenja zajema sicer še nekatere druge vidike, ki jih predstavljamo v nadaljevanju.

V tem poglavju zapisane opredelitve poslovođenja, poslovodij in njihovih nalog na strateški ravni so nas povezale s pojmom strategije, ki jo pojmujeemo kot vez med strateškim poslovođenjem, poslovodji na strateški ravni in strateškimi nalogami. Poslovođenje je torej skupek odgovornih odločevalnih nalog, ki jih je treba opraviti ob pravem času in na pravi način, da lahko podjetje uresniči smotre, skupne in delne cilje poslovanja, ki mu omogočajo obstoj in razvoj. Strateške naloge poslovođenja so namenjene tistim poslovnim odločitvam, ki pomagajo postavljati in uresničevati smotre in kardinalne ciljev delovanja ter izbirati poti oziroma strategije za njihovo uresničevanje. Strateško poslovođenje je najbolj odgovorno za obstoj in razvoj podjetja.

5.2. Strateško poslovođenje in poslovne strategije

V tem poglavju bomo spoznali

- pomen besede 'strategija' in besedne zveze 'strateško ravnanje',
- konceptualno pojmovanja strategije in njenih nosilcev,
- vsebine poslovnih strategij.

Z opredelitvijo in razumevanjem vizije, poslanstva in strategij bomo postavili temelje za razumevanje poslovnih ciljev, ki jih želimo doseči s strateškim kontrolingom.

5.2.1 Pomen besede ,strategija' in besedne zveze ,strateško ravnanje'

Kralj (1998, 98) meni, da uporaba in razumevanje besed ,strateško' in ,strategija' nista enotna in da gre za najbolj zlorabljen pojm v ekonomski znanosti. Strateško je po Slovarju slovenskega knjižnega jezika nekaj, kar je nujno potrebno ali pomembno za preživetje ali vojaško zmago (SSKJ, 1997). Ker bi s kritično sistemsko opredelitvijo besede strategija presegli okvire tega dela, se v nadaljevanju vanjo podrobneje ne poglobljamo. Menimo, da je moč zastavljene pojme razumeti različno in odvisno od zornega kota opazovalca, pri čemer še posebej velja *Quot capita, tot sensus*, kolikor ljudi, toliko mnenj. Za nadaljnje raziskovanje je ključno naše razumevanje strategije, vendar pa je dobro, če najprej preučimo interpretacije, kot so jih predstavili drugi avtorji.

Chandler (1972) in Kralj (1972) ugotavljata, da je iskanje odgovora, kaj pomeni strateško in strategija, nadvse zahtevna naloga. Kralj zapiše, da je bil pojem strategija prenesen na poslovno področje z razvojem teorije iger avtorjev Von Neumanna in Morgensterna v letu 1948. Bistvo njune teorije je razumevanje konfliktih stanj, ne glede ali gre za vojno, politiko ali poslovanje podjetja. V tem smislu je besedo ,strategija' mogoče razumeti v smislu usodnega, odločilnega in pomembnega. Strateški je torej pojav, kot je odločilna bitka, usodna zmaga, obstoj ali propad, »biti ali ne biti«. Namesto da se vprašamo o strateških nalogah poslovođenja, bi se lahko torej vprašali, katere naloge poslovođenja so tako pomembne, da bi neuspeh pri njihovem uresničevanju pomenil propad ali bi ogrozil prihodnji obstoj podjetja (Kralj, *prav tam*).

Pridevnik 'strateško' uporabljamo, kadar opredeljujemo in postavljamo daljnosežnejše cilje, ki so povezani z rastjo in razvojem podjetja (Harrison in Caron, 1998). Namen zastavljanja strateških ciljev, strategij in poti do njih je dvojen: prvič, kot je veljalo že v stari Grčiji, *Quod licet iovi, non licet bovi*, kar je

za Jupitra, ni za vola oziroma ni vse za vsakogar. Osredotočenje virov je nujno za učinkovito in uspešno poslovanje podjetja. Drugič, samo z zapisanim merilom, tj. ciljem, je mogoče preveriti, ali smo zadovoljni ali pa morda odstopamo in moramo sprejeti popravljalne ukrepe (Harrison in Caron, *prav tam*, 6).

Sklepna misel. Glede na opredelitve navedenih avtorjev in Slovarja slovenskega knjižnega jezika beseda strateško označuje nekaj posebnega in pomembnega za preživetje ljudi in/ali podjetij. Strategijo opredeljujemo kot pot ali način izbranega ravnanja, ki nas lahko pripelje do strateških, tj. usodno pomembnih, ciljev. Strateška odločitev pa je ravnanje pristojnega nosilca odločitve, ki lahko pripelje do teh ciljev. Več o tem v nadaljevanju, kjer bomo raziskali še mnenja drugih avtorjev.

5.2.2 Pojmovanje strategij in njihovih nosilcev

V nadaljevanju si bomo pogledali splošno pojmovanje strategij in njihovih nosilcev v literaturi tujih in domačih avtorjev.

Chandler (1962 v Snow in Hambrick, 1980) opredeljuje strategijo kot »določitev osnovnih dolgoročnih ciljev podjetja in vzpostavitev takih aktivnosti in alokacije resursov, ki omogočajo doseganje teh ciljev. Andrews (1965 v *prav tam*, 528) pravi: »Strategija je vzorec ciljev, namenov, politik in načrtov za doseganje teh ciljev. V načrtih je določeno, v katerih panogah je ali naj bi bilo podjetje, in kakšno je ali naj bi bilo to podjetje.« Ansoff (1965 v Rumelt in drugi 1994) strategijo obravnava kot vezno nit oziroma niz pravil odločanja, ki povezujejo aktivnosti podjetja z njegovimi proizvodi in trgi. Porter (1985) zapiše, da je strategija pot do konkurenčnih prednosti. Pučko (2003), Belak (1999 v Kolar 2000), Kralj (1995 v Kolar, 2000) in Senčar (1981 v Kolar 2000) opredeljujejo strategijo na podlagi opredelitve Andrews in Ansoffa (1965 v Rumelt in drugi, 1994), po kateri strategija vključuje štiri elemente: okolje podjetja, cilje in poslanstvo, analizo okolja in lastnih resursov ter načrt izrabe resursov za doseganje postavljenih ciljev.

Belak (1977; 1991) meni, da strategija odgovarja na dve vprašanji: »Kje bo podjetje delovalo v prihodnje in kako se bo vedlo do konkurence?« Podobno meni tudi Pučko (1999). Po Mintzbergu (1973, 1978, 1987a, 1987c, 1990; Mintzberg in drugi, 1995; 1999; 2003) je strategija smiselna in razpoznaven vzorec ravnanja podjetja v času; lahko je, ali pa tudi ne, posledica formalnega načrtovanja poslovanja podjetja. Morse, Davis in Hartgraves (2000) strategijo opredeljujejo kot zapisano ali narisano pot za doseganje enega ali več strateških ciljev podjetja.

»Strategija je podlaga ali načrt, ki združuje glavne cilje, politiko in delovanje v povezano celoto. Dobro zastavljena in usmerjena strategija pomaga podjetju pri urejanju, pridobivanju in izkoriščanju sredstev in virov v edinstveno stanje, ki temelji na njegovih prednostih in pomanjkljivostih, upošteva spremembe v okolju ter možna dejanja izkušenih in večjih nasprotnikov-konkurentov.« (CIMA 2003)

Sklepna misel. Potem ko smo primerjali različne opredelitve besede ,strategija', to razumemo kot integrirani skupek ciljno vodenih akcij za doseganje in zagotavljanje trajne konkurenčne prednosti in strateških ciljev podjetja.

Pojmovanje poslovnih strategij

Kralj (1998), Belak (1998a), Hambrick (1983), Andrews (1987), Simons (1990), Wilson (199), Hunger in Wheelen (1995), Mintzberg in drugi (1995), Porter (1985), Langfield-Smith (1997), Thompson in Strickland (1998), Walker in drugi (1998), CIMA (2003), Pučko (2003) ter Hitt in drugi (2005) opredeljujejo poslovno strategijo kot strategijo dela podjetja, ki ima svoje proizvode/storitve in trg. CIMA (2003) in Pučko (2003) menijo, da gre za poslovno strategijo le v primeru, če podjetje posluje s strateškimi poslovnimi enotami (SPE).

»Poslovne strategije so strategije za usmerjanje poslovanja podjetja na ravni njegovih programsko-tržnih področij«, ugotavlja Belak (1999). Poslovna strategija je strategija poslovanja za določeno skupino proizvodov ali storitev. Njen ključni namen je zgraditi oziroma izboljšati dolgoročni konkurenčni položaj podjetja na trgu (Thompson in Strickland, 2003). Porter (1995, 64) pravi, da je namen poslovne strategije preprosto biti drugačen, zato je poslovna strategija povezana z vprašanjem, kako naj se podjetje razlikuje od drugih. Dodaja, da je to mogoče le s poslovno strategijo razlikovanja v ceni in/ali značilnostih proizvoda/storitve ter z iskanjem tržne niše. Podobno v svojih delih navajajo tudi Pučko (1996), Hunger in Wheelen (1993) in Belak (1998a).

Sklepna misel: Na podlagi zgoraj zapisanih opredelitev navedenih avtorjev poslovno strategijo opredeljujemo kot strategijo, ki je namenjena za poslovanje SPE podjetja.

Pojmovanje strateške poslovne enote

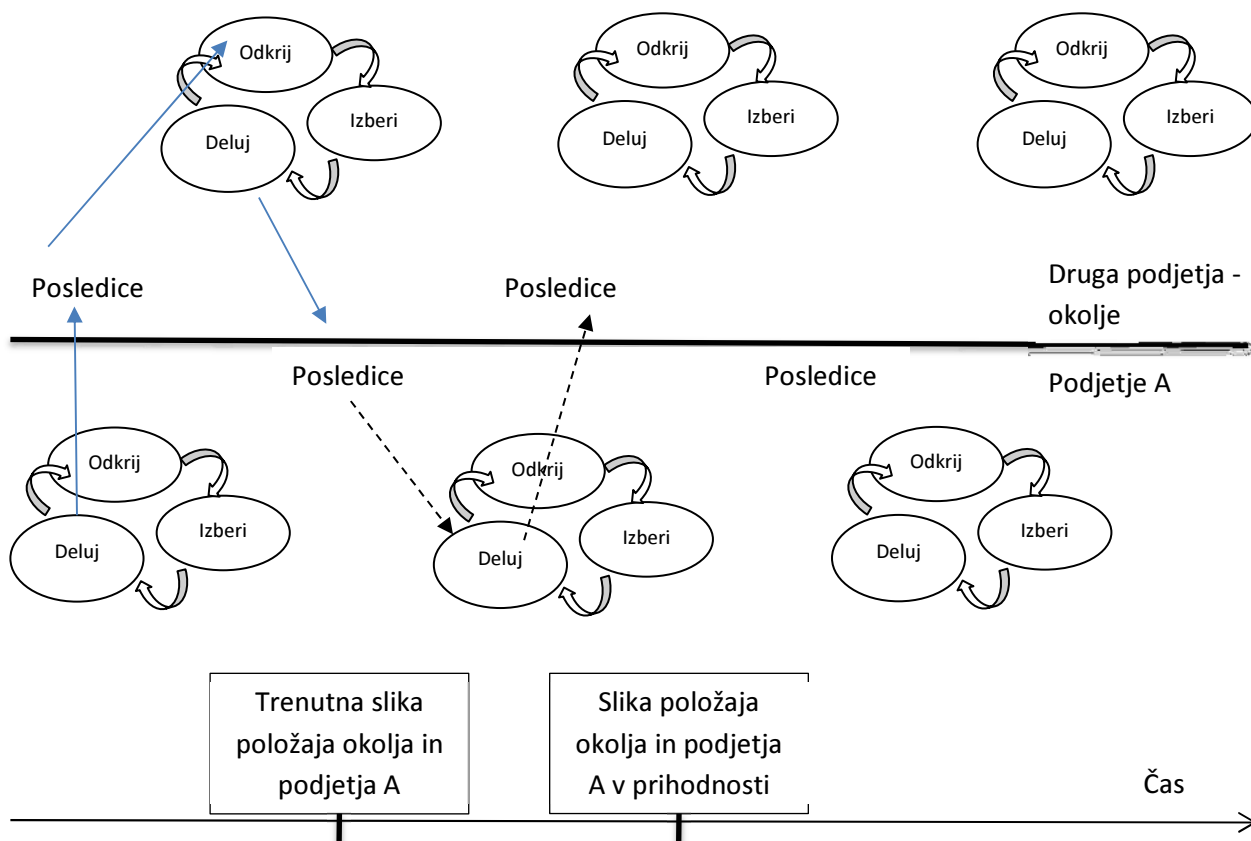
Kaj je SPE? To je lahko del podjetja, ki izpolnjuje naslednje pogoje: poslovodnik SPE samostojno odloča o proizvodih/storitvah in trgih, SPE ima jasno določljive konkurente in stik s končnim trgom, poslovodnik SPE je pri sprejemanju strateških odločitev razmeroma neodvisen od posloводства podjetja in od drugih organizacijskih delov podjetja, SPE mora imeti možnost merjenja dobička ali izgube, pri čemer so zanj odgovorna poslovodnik in zaposleni v tem delu podjetja. Če je podjetje manjše in njegovi posamezni deli ne izpolnjujejo naštetih pogojev, te izpolnjuje podjetje kot celota, zato je poslovna strategija v resnici celovita strategija podjetja; v tem primeru strateško računovodstvo informacijsko podpira poslovanje podjetja kot celote in ne samo SPE.

Nosilci poslovnih strategij

Belak (1991) meni, da strategijo predstavljajo nosilci odločitev na strateški ravni. Stacey (1993) razmišlja o strategiji kot o igri, v kateri sodelujejo ljudje, pri čemer uspeh ali neuspeh izhajata iz krožnega procesa. Prvi igralec, podjetje, sproži potezo, na katero drugi igralec odgovori, nato pa se zaporedje odzivov nadaljuje. Gre za skupinsko igro, ki poteka na trgu in ga zaznamujeta povratne zveze in nestanovitne dinamike.

Slika 5-3 prikazuje značilnosti strateške igre poslovdij podjetij Honda in General Motors. Sliko začnemo brati z leve: vidimo, da podjetje A proizvaja nekaj, kar so odkrili oziroma izumili zaposleni tega podjetja. Druga podjetja in okolje čutijo posledice delovanja podjetja A. Druga podjetja posledice odkrijejo, izberejo svoj odgovor nanj in delujejo. Nato se ponovno odzove podjetje A in strateška igra steče v nenehnem krogu.

Slika 5-3: Zasnova strateškega obnašanja (igre)



Vir: Prirejeno po Staceyju (1993)

Kralj (1998), Belak (1998a), Hambrick (1983), Hunger in Wheelen (1995) Mintzberg in drugi (1995) ter Pučko (2003) menijo, da strategijo predstavljajo ljudje in druge sestavine podjetja.

Sklepna misel. Na podlagi primerjave opredelitev zgoraj navedenih avtorjev lahko sklepamo, da strategijo oblikujejo ljudje in druge sestavine poslovanja podjetja v določenem časovnem okviru.

5.2.3 Vsebine poslovnih strategij

Tipične vsebine poslovne strategije so po Handscombe in Norman (1993, 119) :

- 1) Ime podjetja
- 2) Namen strategije (uvod)
- 3) Osredotočenje strategije za obdobje od ... do ...
 - a) Vizija poslovanja in prihodnosti podjetja na trgu
 - b) Osredotočenje virov
 - c) Osredotočenje zmožnosti in razvoj kulture zaposlenih v podjetju
- 4) Osredotočenje podjetja na trgu
 - a) Strateški kupci
 - b) Strateška geografska področja, panoge
- 5) Pomembni proizvodi/storitve
 - a) Iz obstoječe tehnologije
 - b) Izboljšave proizvoda/storitve

- c) Novi proizvodi/storitve
- d) Iz novo razvite tehnologije
 - i) Izboljšave proizvoda/storitve
 - ii) Novi proizvodi/storitve
- 6) Naložbeni načrti
- 7) Ključni viri, ki podpirajo točke 1–6.
- 8) Finančni cilji za obdobje od ... do ...
- 9) Uresničevanje strategije
 - a) Reševanje ključnih problemov
 - b) Uporaba pravočasno pripravljenih sprememb
 - c) Spremljanje procesa strateškega poslovanja
 - d) Sprejem in izgradnja kulture zaposlenih
- 10) Spremljanje, oblikovanje in dopolnjevanje strategije s potrebnimi odzivi na spremembe v okolju podjetja in podjetju samem.

Avtorja navajata, da vsebine strategije omogočajo uresničevanje ciljev strateškega poslovanja. Belak (1991) meni, da strategija obsega načrt uspešnosti in učinkovitosti podjetja ter načrte po posameznih področjih poslovanja, ki jih pripravi strateška raven poslovanja. Pučko (2003) dodaja, da je vsebina strategije predstavljena s strateškimi načrti podjetja.

Mintzberg (1973, 1978, 1987a, 1987c, 1990; Mintzberg in drugi, 1995, 1999, 2003) meni, da je vsebina strategije akcija, torej delovanje podjetja. Podjetje ima lahko strategijo, ne da bi jo načrtovalo ali zapisalo. Vsebina strategije je lahko zgolj razpoznaven vzorec ravnanja podjetja in njegovih zaposlenih v določenem obdobju; lahko je posledica formalnega načrtovanja strategij.

Na podlagi primerjave navedenih opredelitev vsebine strategij menimo, da *vsebine strategije predstavlja zapisan ali nezapisan vzorec obnašanja in delovanja zaposlenih v podjetju in podjetja samega v določenem obdobju.*

Ali je vsaka strategija primerna za vsako podjetje, kot tudi za njegove enote? Najbrž ne v vseh okoliščinah. Kakšna je potem razvrstitev strategij?

V literaturi je najti smo le eno splošno sprejeto razvrstitev. Kralj (1998), Belak (1998a), Hambrick (1983), Andrews (1987), Simons (1990), Wilson (1991), Hunger in Wheelen (1995), Mintzberg in drugi (1995), Porter (1985), Langfield-Smith (1997), Thompson in Strickland (1998), Walker in drugi (1998), CIMA (2003), Pučko (2003) ter Hitt in drugi (2005,) razvrščajo strategije na celovite in poslovne. Nekateri avtorji, na primer Porter (1985) ali CIMA (2003), tema dvema skupinama strategij dodajajo še tretjo, to so funkcijske strategije.

Sklepna misel. Na podlagi pregleda razvrstitev strategij pri zgoraj omenjenih avtorjih je mogoče strategije razdeliti na celovite, poslovne in funkcijske.

Celovite strategije se nanašajo na vso podjetje. Odgovarjajo predvsem na naslednja štiri vprašanja (Thompson in Strickland, 1998 ter v Belak, 1999): V katerih panogah in na katerih trgih bo nastopalo podjetje? Kako naj diverzificirano podjetje izboljša uspešnost posameznih SPE? Kako naj uspešno

alocira oziroma prerazporeja finančna in druga sredstva med SPE? Kako naj doseže sinergijo med SPE, ki se ukvarjajo s sorodnimi dejavnostmi?

Celovita strategija po mnenju Kajzerja (1993) in Belaka (1998a) odgovarja na vprašanje, kaj delati in koliko (iz)delati na ravni celotnega poslovanja podjetja?

Celovite strategije so po mnenju Pučka (2003) povezane s poslovanjem podjetja kot celote. Podobno menijo tudi Kralj (1998), Hambrick (1983), Andrews (1987), Simons (1990), Wilson (1991), Hunger in Wheelen (1995), Mintzberg in drugi (1995), Porter (1985), Langfield-Smith (1997), CIMA (2003) ter Hitt in drugi (2005), in sicer da je celovita strategija pomembna za vso podjetje.

Sklepna misel. Glede na opredelitve navedenih avtorjev celovito strategijo opredeljujemo kot strategijo, ki je ustrezna za poslovanje podjetja kot celote.

Kralj (1998), Belak (1998a), Simons (1990), Wilson (1991), Hunger in Wheelen (1995), Mintzberg in drugi (1995), Porter (1985), Langfield-Smith (1997), CIMA (2003), Pučko (2003) ter Hitt in drugi (2005) opredeljujejo, da je poslovna strategija pogosto namenjena poslovanju posameznega dela podjetja, pri čemer se podjetje razdeli na strateške poslovne enote (krajše SPE) ali kako drugače npr. na ključne skupine proizvodov.

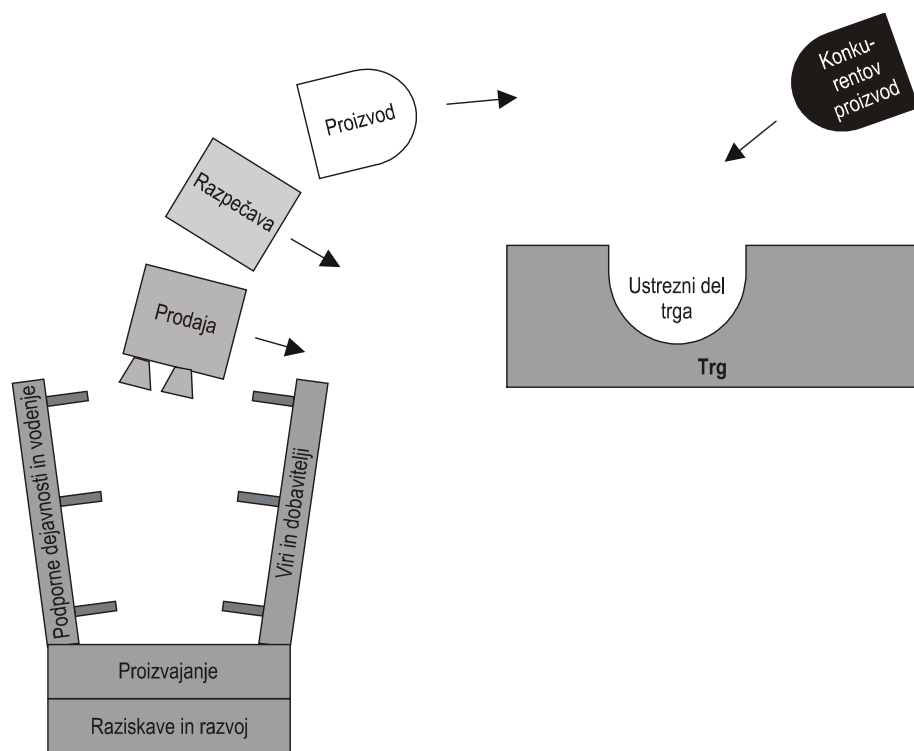
Iz zapisanega izhaja, da so poslovne strategije pomembne predvsem za diverzificirana podjetja, tj. podjetja, ki delujejo ali nameravajo delovati v različnih panogah in so običajno velika, ne glede na merilo velikosti, ki ga zanje uporabljamo. V strokovni literaturi je največji poudarek namenjen poslovnim strategijam. Toda v Sloveniji pogosto ni mogoče jasno ločiti med celovitimi in poslovnimi strategijami. Razloge za to lahko strnemo v tri točke: večina podjetij nastopa samo v eni panogi, zato so zanje pomembne le poslovne strategije; šele ko podjetje doseže določeno stopnjo rasti in se diverzificira, postane smiselno razlikovati med celovito in poslovno strategijo. Večina slovenskih podjetij namreč nima poslovanja organiziranega na način, ki bi omogočal oblikovanje SPE.

Po mnenju Handscomba in Normana (1993) je poslovna strategija namenjena doseganju ciljev na ravni SPE. Če v podjetju SPE ni, je vsebina poslovne strategije enaka vsebini strategije za vso podjetje.

Belak (1991) meni, da so v vsebino poslovne strategije vključeni načrti za izboljšanje uspešnosti in učinkovitosti podjetja ter načrti za posamezna poslovna področja na ravni programske-tržnih segmentov. Pučko (2003) vsebino strategije predstavlja s strateškimi načrti podjetja za SPE oziroma skupino proizvodov/storitev.

Po Mintzbergu (1973, 1978, 1987a, 1987c, 1990; Mintzberg in drugi, 1995, 1999, 2003) je vsebina poslovne strategije delovanje dela podjetja, ki ima svoj trg in proizvode/storitve. Možne različice poslovnih strategij ponazarjamo z vizualnim modelom, podobnim tistemu, ki ga je prvi predstavil Porter (1985).

Slika 5-4: Strategija in prodaja proizvodov



Vir: Porter, 1985

Porter (1985) predstavlja podjetje kot izstrelitveno ploščad, ki razvije, proizvede in izstrelji (prodaja, razpečuje oziroma distribuira) proizvod. Model mora ustrezati trgu, kamor mora podjetje vstopiti pred konkurenco, če želi doseči konkurenčno prednost. Pri vsaki sestavini predstavljenega modela, tako na ravni podjetja kot proizvoda, razlikujemo med različnimi poslovnimi strategijami glede na »izstrelke« in poslovne enote.

Izbor poslovne strategije je lahko odvisen tudi od **značilnosti proizvoda** (Mintzberg in drugi, 1999), in sicer:

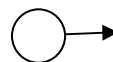
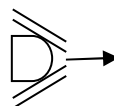
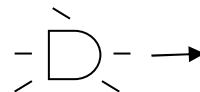
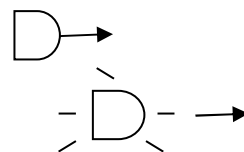
* strategija majhnih stroškov ali razlikovanja cene proizvoda – velike količine proizvodov

* strategija razlikovanja dobrega imena – pomemben je ugled, dober izgled proizvoda

* strategija razlikovanja podpornih storitev – za proizvod zagotavljamo kakovostne poprodajne storitve

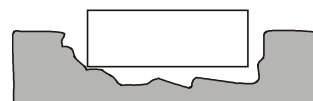
* strategija razlikovanja kakovosti – proizvod je bolj vzdržljiv, manj pokvarljiv in ima boljše lastnosti

* strategija razlikovanja oblike – proizvod se po obliki razlikuje od konkurenčnih proizvodov



Poslovne strategije lahko razlikujemo tudi glede na **ciljni trg in konkurenčni položaj** (Mintzberg in drugi, prav tam):

*strategija velikih količin blaga – ciljni trg je množični trg, na katerem nastopamo z velikimi količinami proizvodov



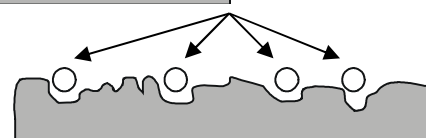
*strategija razčlenjevanja – za vsak del trga oblikujemo drugačen proizvod



* strategija tržne niše – na majhnem delu trga nastopamo s specifičnim proizvodom

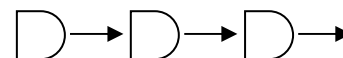


*strategija prilagajanja kupcem – na razčlenjenem trgu in v tržni niši nastopamo s posebnim proizvodom vsak proizvod oblikujemo posebej

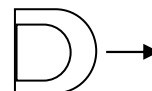


Posebne poslovne strategije so povezane tudi s **proizvodi** (*prav tam*):

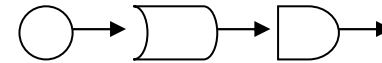
* strategija prodiranja – enake proizvode prodajamo zelo intenzivno s pomočjo intenzivnega oglaševanja



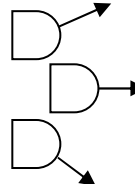
*strategija svežnjev – proizvode prodajamo po dva ali več skupaj



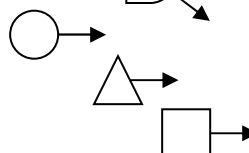
*strategija razvijanja proizvoda – na istem trgu nastopamo z različno izpopolnjenimi proizvodi



*strategija razvijanja trga – na več trgih nastopamo z enakimi proizvodi



*strategija razlikovanja – cilj so različni proizvodi na različnih trgih



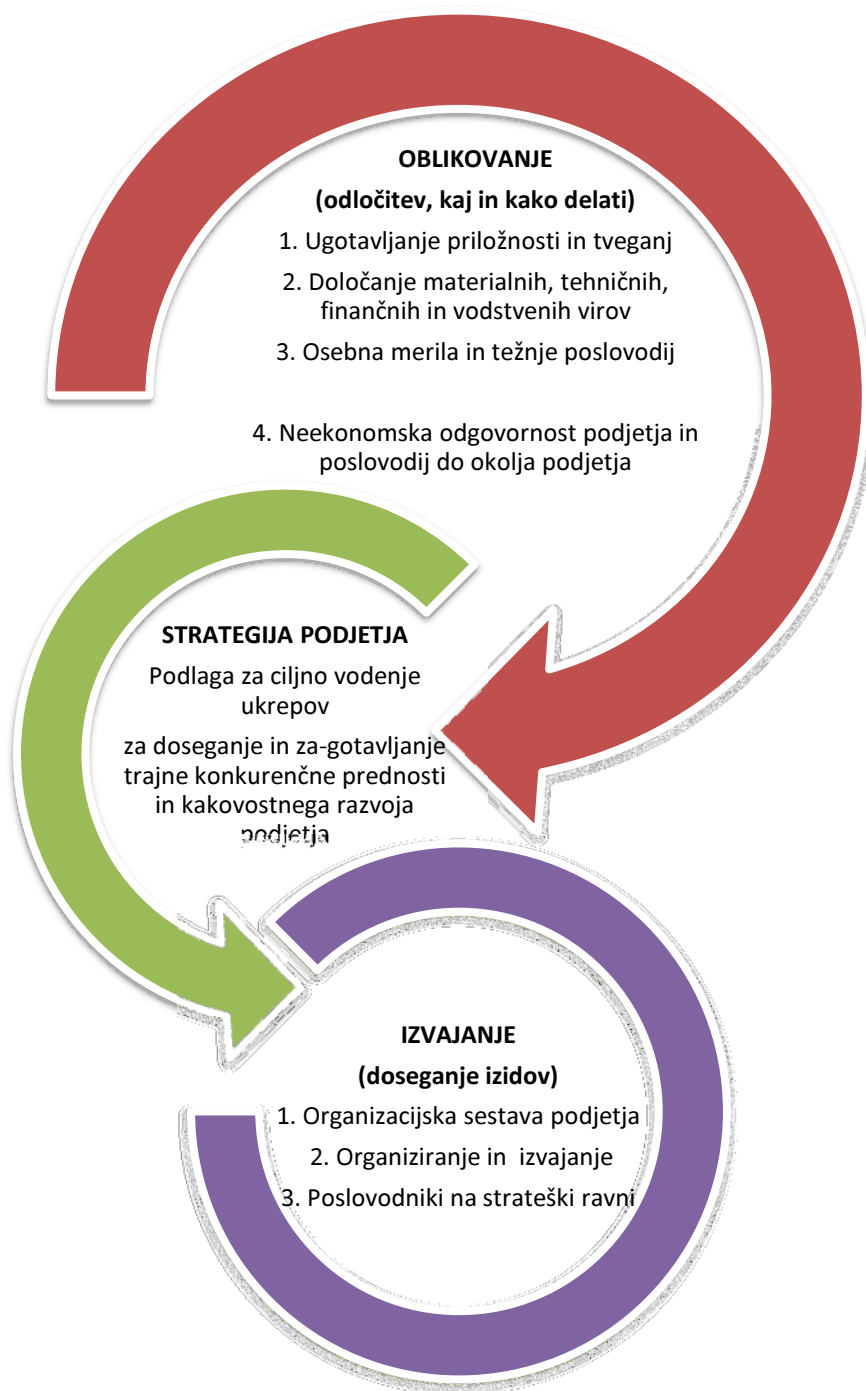
Cilj kontrolinga je zagotavljanje informacij poslovodstvu, da bodo poslovodniki izbrali poslovno strategijo, ki bo najbolj ustrezala okoliščinam. Za oblikovanje strategij, zlasti poslovnih, potrebuje informacije, ki so izhodišče za konceptualno strategij in njihove vsebine. Zato je poslovođenje nujno razumeti na strateški ravni. Proces se začne z iskanjem strateških možnosti in oblikovanjem strategij.

Sklepna misel. Na podlagi primerjave navedenih opredelitev opredeljujemo vsebino poslovne strategije kot zapisan ali nezapisan vzorec obnašanja in delovanja ljudi in strateške poslovne enote podjetja v določenem obdobju.

Strateško poslovođenje se začne z iskanjem strateških možnosti za oblikovanje strategij, čemur sledijo oblikovanje, izbira in nadziranje uresničevanja strategij.¹³ Bistveno vlogo pri oblikovanju strategije imata pravočasna priprava in razpoložljivost ustreznih informacij, ki jih zagotavlja kontroling s strateškim računovodstvom kot sestavnim delom. Slika 5-4 prikazuje, kako poteka oblikovanje in izvajanje strategij.

¹³ Naj še enkrat spomnimo, da zaradi značilnosti poslovanja slovenskih podjetij opuščamo razlikovanje med celostnimi in poslovnimi strategijami, zato v nadaljevanju govorimo samo o strategijah.

Slika 5-5: Oblikovanje in izvajanje strategij



Vir: prilagojeno po Kolar (2000)

Uresničevanje strategij neposredno povezuje strateško poslovođenje s poslovođenjem na izvedbeni ravni. Neposredno uresničevanje ne more potekati na strateški ravni, saj gre, kot ugotavlja Kajzer (1993b), za temeljni proces. Zato je uresničevanje skrb izvedbenega poslovođenja.¹⁴

¹⁴Več o programiranju uresničitve Belak (1999a).

Na izvedbeni¹⁵ ravni poslovođenja gre za uresničevanje izbranih strategij (Belak in Kajzer 1998). Program razvoja podjetja je zato izhodišče za načrtovanje njegovega uresničevanja na ravni izvedbenega poslovođenja.¹⁶

Prednosti in pomen zapisane strategije so:

- izogibanje kratkoročnemu obnašanju in razmišljanju (vrednosti za lastnike),
- pomoč pri prepoznavanju strateških problemov in področij,
- zagotavljanje skladnosti ciljev podjetja in njegovih delov:
 - o usklajevanje in sinergija med SPE/deli podjetja,
 - o naložbena politika upošteva dolgoročne potrebe poslovanja,
 - o taktični programi so skladni s cilji podjetja,
- povečanje dojemanje in razumevanje poslovanja pri lastnikih (prikazuje idejo, kako in kam gre podjetje, kar pomaga drugim pri načrtovanju prihodnosti):
 - o višja cena delnic, investitorji so bolj prepričani v prihodnje donose,
 - o lojalnost in večji interes sodelavcev, višja morala in motivacija (osebna kariera se lahko ujema s prihodnostjo podjetja),
 - o izboljšanje odnosov z dobavitelji (ki lahko upajo na naročila v prihodnosti),
- osnova za strateški nadzor:
 - o omogoča spremljanje poslovanja po določitvi strategije, sodila,
 - o vzpostavlja jasne politike in programe za implementacijo strategije,
 - o postavlja cilje in omogoča poročanje o uspešnosti izbrane strategije,
 - o omogoča sprejemanje usklajevalnih odločitev,
- razvoj potenciala poslovođenstva in zagotavljanje kontinuitete:
 - o poslovna filozofija se ne spreminja, tudi če se spreminjajo ljudje,
 - o zagotavlja, da je strateški proces lahko globlje usidran v razvoj in poslovanje podjetja,
 - o vzpostavlja bazo izkušenj in primerov za prihodnje generacije poslovođij.

Slabosti zapisanih in opredeljenih strategij bi lahko bile:

- nezadostna pogostnost sprememb strategij zavira dinamiko in prožnost podjetja (strategijo je priporočljivo pregledovati vsaj vsakih 5 let),
- preprečevanje radikalnih (inovativnih) sprememb v poslovanju, če niso v skladu s strategijo.
- težave z uresničevanjem, kadrom in sodelovanjem zaposlenih,
- izguba podjetniškega, ustvarjalnega duha,
- v malih podjetjih je strategija lahko predraga (pomanjkanje znanja in časa).

Sklepna misel o strateškem poslovođenju in poslovnih strategijah

V tem poglavju smo raziskovali področji poslovođenja in strategij, ki ju različni avtorji opredeljujejo vsebinsko neusklajeno in neurejeno. Opredelitev poslovođenja in strategij je skoraj toliko, kot je avtorjev. Na podlagi primerjav njihovih mnenj smo oblikovali lastne opredelitve poslovođenja in strategij, pri čemer smo upoštevali različne vidike.

¹⁵Izraz 'izvedbena raven' pomeni taktično in operativno raven delovanja podjetja. Prim. Belakom (1999a, 231) in Hauc (1991).

¹⁶Več o izvedbeni ravni poslovođenja v Belak (1999a).

Sinteza različnih opredelitev poslovođenja in strategij iz obravnavanih vidikov nam omogoča strnjen zapis naših lastnih opredelitev:

- Naša opredelitev strateškega poslovođenja: »Strateško poslovođenje je proces, ki se odvija v podjetju in na trgu za zagotovitev pomembnih prihodnjih ciljev poslovanja podjetja in ciljev vseh, ki so vpeti v njegovo poslovanje.«
- Naša opredelitev poslovodij: »Poslovodniki so osebe, odgovorne in pristojne za izpolnjevanje nalog poslovođenja s ciljem zagotoviti uresničitev ciljev poslovanja podjetja.«
- Naša opredelitev nalog poslovođenja: »Poslovođenje sestavlja niz nalog, ki jih je treba izvesti, da lahko podjetje uresniči postavljene cilje poslovanja. Strateške naloge poslovođenja so povezane z doseganjem konkurenčne prednosti podjetja na trgu.«
- Naša opredelitev pojma 'strateško': »Pojem strateško označuje, kar je posebno in pomembno za preživetje ljudi in/ali podjetij.«
- Naša opredelitev strategije: »Strategija je integrirani skupek ciljno vodenih aktivnosti za doseganje in zagotavljanje trajne konkurenčne prednosti in strateških ciljev podjetja.«
- Naša opredelitev subjekta, ki predstavlja strategijo: »Strategijo predstavljajo ljudje in druge sestavine v poslovanju podjetja v določenem obdobju.«
- Naša opredelitev vsebine strategij: »Vsebina strategije je zapisan ali nezapisan vzorec ravnanja in delovanja zaposlenih v podjetju in podjetja v določenem obdobju.«
- Naša razvrstitev strategij: »Strategije lahko razvrstimo na celovite in poslovne strategije.«
- Naša opredelitev celovite strategije: »Celovita strategija je tista, ki je primerna za poslovanje podjetja kot celote.«
- Naša opredelitev poslovne strategije: »Poslovna strategija je strategija, namenjena za poslovanje strateške poslovne enote podjetja (SPE).« Razumemo jo tudi kot zapisan ali nezapisan vzorec ravnanja in delovanja vseh zaposlenih, ki si prizadevajo za doseganje izbranih (strateških) ciljev in poti v podjetju.

Strateško poslovođenje se začne z iskanjem strateških možnosti za oblikovanje strategij, ki mu sledijo oblikovanje, izbira in nadziranje uresničevanja strategij. Bistveno vlogo pri oblikovanju ene ali več strategij imata pravočasna priprava in razpoložljivost ustreznih informacij.

Cilj delovanja kontrolinga je informirati poslovodstvo, da bodo poslovodniki izbrali okoliščinam, ki bo ustrezala okoliščinam. Zato oblikovanje strategij potrebuje informacije. To je izhodišče za razumevanje pojma in vsebine strategij, zato je ključnega pomena, da poznamo vsebino ter nosilce poslovođenja na strateški ravni. Proces se začne z iskanjem strateških možnosti in oblikovanjem strategij, ki mu sledijo izbira in nadziranje uresničevanja.¹⁷ Bistveno vlogo pri oblikovanju strategije imata pravočasna priprava in razpoložljivost ustreznih informacij, ki jo zagotovi strateški kontroling in znotraj njega strateško računovodstvo.

¹⁷ Naj še enkrat spomnimo, da zaradi značilnosti poslovanja slovenskih podjetij opuščamo razlikovanje med celostnimi in poslovnimi strategijami, zato v nadaljevanju govorimo samo o strategijah.

6 NOSILCI KONTROLINGA

V tem poglavju bomo spoznali

- strokovne in osebnostne lastnosti nosilcev kontrolinga,
- podobnosti in razlike med kontrolerjem in notranjim revizorjem.

6.1 Strokovne in osebnostne lastnosti nosilcev kontrolinga

Kontrolerji imajo poklicno dolžnost, da skrbijo za nenehno uveljavljanje svoje dejavnosti in stroke. Pri tem morajo poskrbeti, da bosta dejavnost in poklic kontrolerja dovolj prepoznavna ne samo pri izvajalcih, marveč tudi pri uporabnikih njihovih storitev in pri nosilcih drugih, zlasti sorodnih dejavnosti

V sodobnih poslovnih razmerah je namreč vse bolj prisotna težnja nosilcev podpornih poslovnih dejavnosti, da se uveljavijo kot poslovno odličen strokovni servis poslovoznikov organizacije. Zlasti v dejavnostih, kjer prevladujejo raznovrstne sorodne svetovalne storitve, je težko povsem jasno ločiti med posameznimi sorodnimi dejavnostmi. Zato vse pogosteje opažamo prizadevanja za širjenje repertoarja svetovalnih storitev. Tem težnjam se ne moremo izogniti, niti jih ne moremo prepovedati; lahko pa postanemo eden izmed odličnih izvajalcev, ki je pri poslovoznikih pridobil ugled in nepogrešljivo mesto.

S tem ko se zavedajo takih teženj v delovanju sodobnih organizacij, si morajo obravnavana dejavnost in njeni nosilci prizadevati za zadostno prepoznavnost svoje vloge. Najslabše je, kadar so stvari nedorečene, meglene, kar onemogoči ali vsaj zmanjša učinkovitost dialoga z drugimi. Zato so pomembni pregledno organizirani vsebina in organizacija kontrolinga ter jasna in nedvoumna pravila strokovnega delovanja.

Kontroler je odgovorni nosilec kontrolinga, to je odločevalno naravnane informacijske dejavnosti, v kateri ima računovodstvo osrednje mesto.

Kontroler je predvsem široko razgledan veščak za poslovno ekonomijo, ki ob pomoči kvantitativnih in nekvantitativnih podatkov, proučevanja poslovnih stanj in dogajanj ter izbire primernih poslovno-ekonomskih rešitev podpira poslovoznike z vedenji in znanji, ki jih potrebujejo pri usmerjevalnih in popravljalnih odločitvah. Vsebina njegovega poslanstva in dela je najbližje tisti poslovodnega računovodje. Imeti mora naslednje strokovne in osebnostne lastnosti:

- je strokovnjak za podjetniško ekonomijo in ne zgolj za obravnavanje računovodskih podatkov,
- je glavni načrtovalec in skrbnik poslovno-informacijskega sistema,
- je dober poznavalec vseh poslovnih funkcij,
- je strokovnjak s poglobljenim teoretičnim in praktičnim ekonomskim znanjem ter smislom za poslovno ustvarjalnost,
- je človek s poklicnimi in značajskimi vrlinami, potrebnimi za reševanje poslovnih problemov in protislovij.

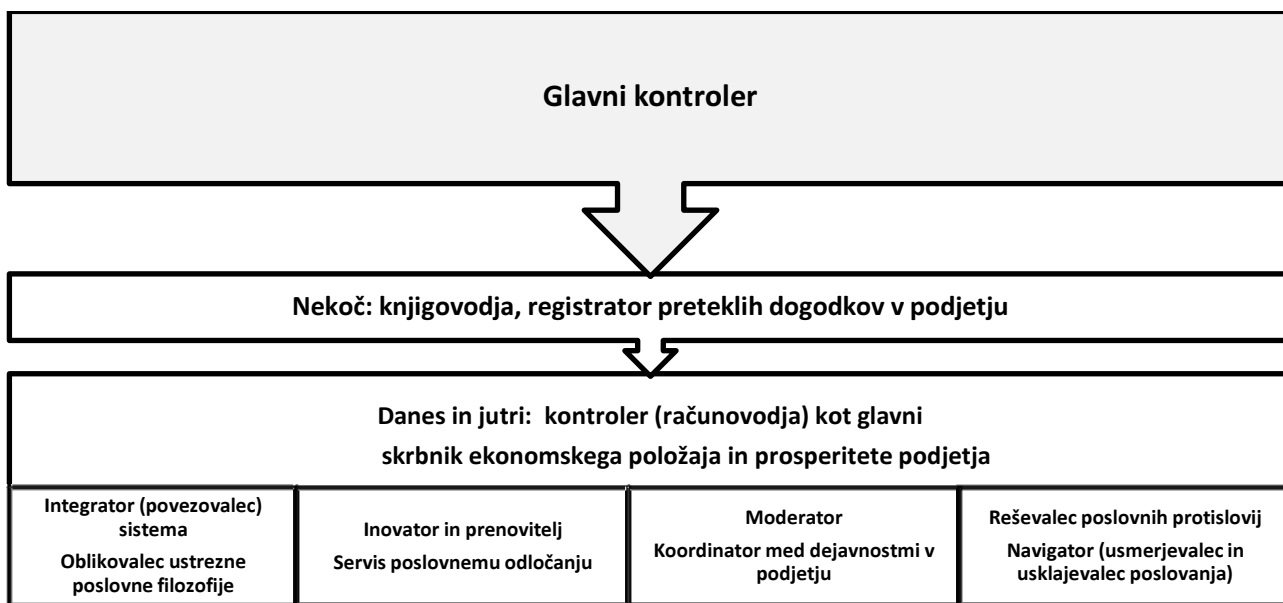
Težišče sodobnega kontrolinga oziroma poslovodnega računovodenja je obvladovanje ekonomije v podjetjih. V globalnem okolju se kontrolerje pogosto omenja kot sodobne in poslovodno usmerjene računovodje, ki so motor in krmilo podjetja ter poslovodstva. Njihovo nenadomestljivo orodje je

vzpostavljen in učinkovito delujoč informacijski sistem. Kontroler na odločevalnih ravneh pravočasno zagotavlja potrebne količine in vrste informacij, pri tem pa skrbi, da jih ni preveč in ne premalo. Poslovodstvo oblikuje in nadzira skupne smotre in cilje podjetja (obstoj in razvoj) skupaj z lastniki, medtem ko kontroler skrbi za postavljanje in nadziranje sinhroniziranih ciljev v vseh poslovnih dejavnostih.

Težišče dela kontrolerja (tudi v vlogi poslovnega računovodje) je skrb za trajni obstoj in razvoj podjetja, poslovno usmerjanje (načrtovanje) in presojanje uresničevanja poslovnih ciljev (nadziranje in analiziranje). Jedro poslovnega informacijskega sistema je odločevalno naravnano računovodstvo.

Kontroler je v vlogi svetovalnega servisa »lovec« na strateške in operative cilje, zato **skrbi** (a) za aktualno politiko podjetja, (b) prognoziranje, (c) napovedovanje in (d) načrtovanje. Kontinuirano izbira in postavlja poslovne cilje na ravni podjetja in v njegovih dejavnostih, procesih in organizacijskih enotah. Skrbi tudi za presojanje, in sicer za nadziranje delovanja notranjih kontrol ter oblikovanje in izražanje kontrolnih in analitskih informacij o poslovni in finančni uspešnosti, o premoženju ter financiranju in delovanju posameznih funkcij.

Slika 6-1: Kontroler kot odločevalno naravnani računovodja



Vir: Koletnik in Kolar, 2016

Za poslovno koristnost, ugled in prosperiteto kontrolinga kot samostojne dejavnosti in znanstvene discipline so potrebni poklicni izvajalci, ki morajo imeti ustrezne strokovne in moralne predispozicije.

Obstoj in razvoj vsake stroke, ki se želi dolgoročno ali trajno obdržati in razvijati ter širiti svoje poslanstvo, zahteva, da njeni nosilci zadostijo pogojem, med katerimi so tudi moralni atributi. Gre za sklop poklicno-etičnih norm, ki zagotavljajo, da ne prihaja do moralne erozije in do razveljavitve pridobljenih vrednot, znanj in potreb. Osebnostne lastnosti kontrolerja izhajajo iz spoštovanja splošnih (temeljnih) in izvedbenih poklicno-etičnih norm ter aktivnih in prodornih pristopov sodelavcev v procesu kontrolinga.

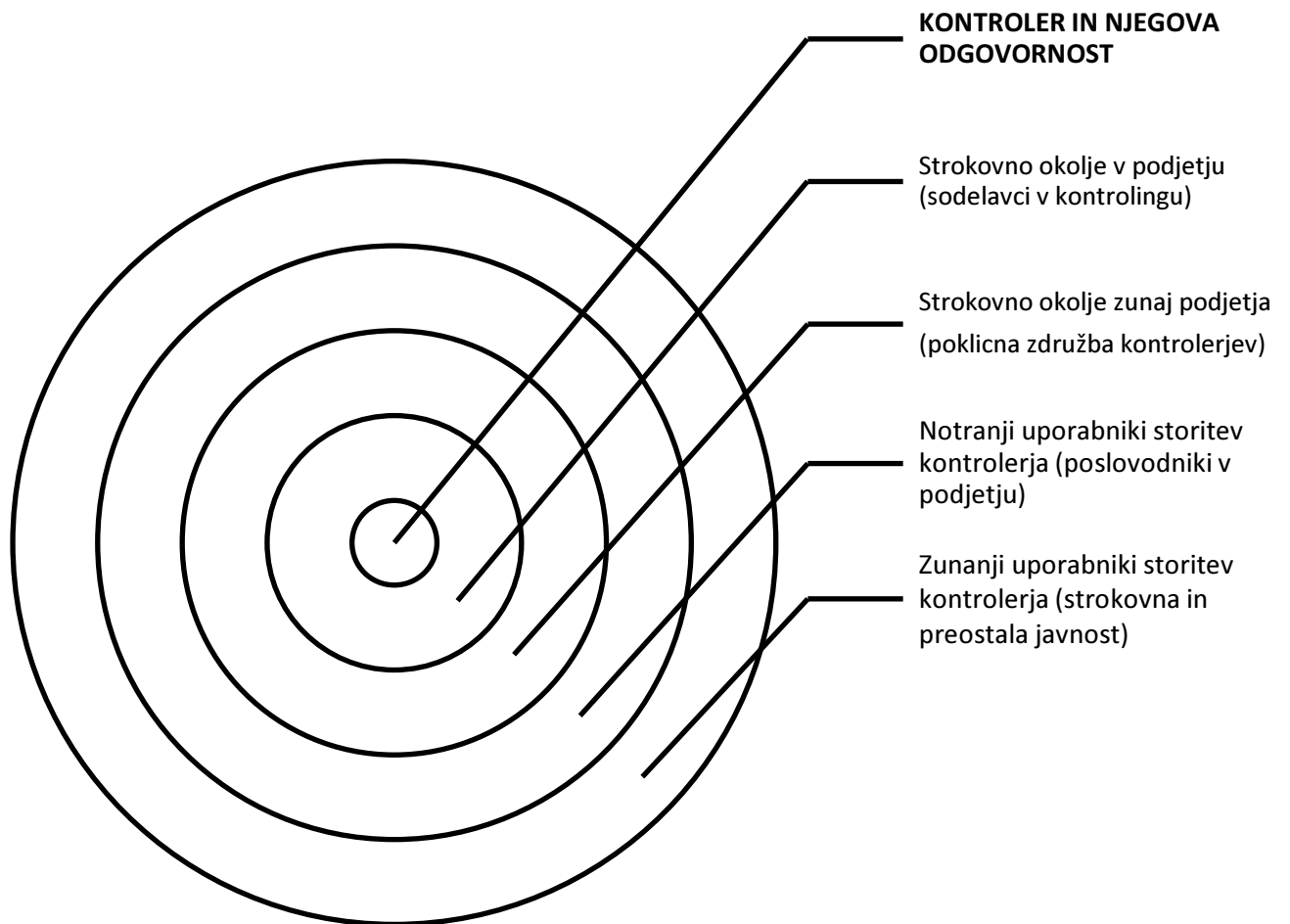
S pomočjo poklicno-etičnih pravil se vzpostavlja večje zaupanje v neodvisno in nepristransko delo kontrolerjev. Ta pravila so zapisana v kodeksu poklicne etike, ki vsebuje načela o poklicni drži izvajalcev in praksi kontrolerja ter pravila za uresničevanje teh načel. V povezavi s standardi strokovnega ravnanja kontrolerja kodeks pomaga pri doseganju želene ravni kakovosti dejavnosti kontrolinga.¹⁸ Večja za usposobljene izvajalce dejavnosti in postavlja moralna pravila o odgovornosti pripadnikov stroke do uporabnikov njenih storitev, poklicnih kolegov in javnosti. Poklicna etika veleva kontrolerju, da se popolnoma posveti svojemu delu in skrbi za nenehno izboljševanje strokovnosti. Strokovno zadovoljstvo in spoznanje, da je delo dobro opravljeno, sta prva, čeprav ne edina spodbuda pri njegovem delu. Kontroler sprejema osebno discipliniranost kot obvezo, ki presega zgolj zahteve načel, standardov in drugih pravilih stroke ter pravnih okvirov, s katerimi je urejena. Gre za gospodarskega veščaka, ki naj ima vse lastnosti odličnega človeka: izobraženost, olikanost, preudarnost, prizadevnost, izvirnost, zanesljivost, podjetnost, sposobnost vodenja, pravičnost, resnicoljubnost, poštenost, plemenitost in samozavest (Turk, 2002).

Kontroler bi moral imeti naslednje osebne lastnosti in sposobnosti: bogate ideje in ustvarjalnost, urejenost, resnost, odkritost, poštenost, tolerantnost, taktičnost, sposobnost presoje razmer, psihično in fizično sposobnost, potrpežljivost (dobre živce), občutek za odgovornost, kritičnost in samokritičnost, objektivnost pri presoji, brezpogojno molčečnost, zanesljivost, samozavest, ciljno naravnost, prožnost in druge podobne lastnosti.

¹⁸ Kodeks: lat. codex: deblo, štor; zbirka lesenih ploščic (Rimljani so pisali na lesene ploščice, prevlečene z voskom); zvezek; knjiga; star rokopis (npr. klasikov), rokopisna knjiga; zbornik spisov, zlasti zakonov; zakonik; zbirka predpisov; sistem ustaljenih pravil. Kodeks mora dati orientacijo za dobro delo, ne sme dobiti značaja povelja!

Etičen: gr. ethikos iz ethos: nprav, običajen; naraven, naravosloven. Etik: učitelj, oznanjevalec etike; kdor se ukvarja z etiko; kdor živi po etičnih načelih. Etika: naravoslovje, nauk o naravnosti; celotnost načel o naravnih dolžnostih ljudi (o dolžnostih do družbe, družine, sočloveka). Poklicna etika: celotnost načel o dolžnostih ljudi v nekem poklicu. Za utemeljitelja etike velja Sokrat.

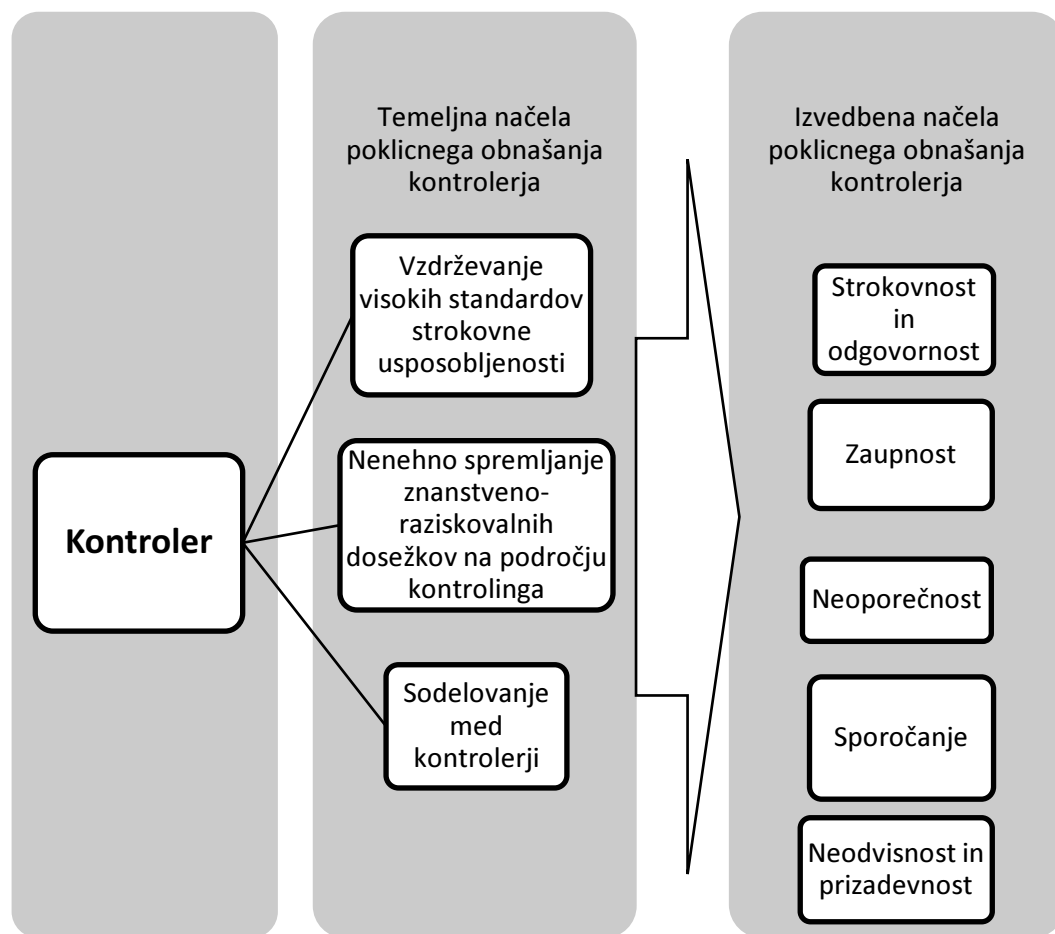
Slika 6-2: Poklicno-etične razsežnosti kontrolerja



Vir: izdelava Koletnik, F.

Kodeks poklicne etike kontrolerja vsebuje (a) temeljna načela poklicne etike in (b) izvedbena načela njegovega obnašanja. Slednja so sestavljena iz načel o strokovnosti in odgovornosti, zaupnosti, neoporečnosti, neodvisnosti in prizadevnosti ter o sporočanju.

Slika 6-3: Kodeks poklicne etike kontrolerja



Vir: izdelava Koletnik, F.

Temeljna načela poklicne etike kontrolerja so:

- vzdrževanje visokih standardov strokovne sposobnosti, morale in dostojanstva;
- nenehno spremljanje znanstveno-raziskovalnih dosežkov na področju dejavnosti kontrolinga;
- sodelovanje med kontrolerji temelji na prijateljstvu, odkritosti in prenašanju izkušenj.

Pri izpolnjevanju obveznosti in odgovornosti mora biti kontroler strokoven, odgovoren, zaupanja vreden, neoporečen, neodvisen in prizadeven. Nova znanja (informacije) je dolžan sporočati nosilcem odločevalnih ravni pošteno in resnično ter jih popolnoma razkriti.

Načela o strokovnosti in odgovornosti pomenijo:

- naloge, ki jih sme prevzeti kontroler;
- odlike kontrolerja;
- delo v skladu s predpisi, načeli in standardi strokovnega ravnanja v kontrolingu;
- zanesljivost pri opravljanju obveznosti in odgovornosti;
- ohranjanje visoke ravni strokovnosti;
- popolna in jasna (s)poročila ter priporočila kontrolerja.

Načela o zaupnosti so:

- odnos kontrolerja do zaupnih (s)poročil oziroma informacij;
- prepoved uporabe zaupnih informacij za osebne koristi in za druge namene;

- informiranje podrejenih sodelavcev o zaupni naravi informacij;
- izogibanje dejanski ali navidezni uporabi zaupnih informacij.

Načela o neoporečnosti so:

- izogibanje vsem dejavnostim, ki bi onemogočile neoporečno opravljanje dolžnosti;
- izogibanje vsem dejavnostim, ki bi lahko škodile ugledu kontrolinga;
- izogibanje dejanskim in navideznim navskrižjem interesov;
- ugotavljanje strokovnih pomanjkljivosti ali drugih ovir, ki onemogočajo odgovorno presojanje ali uspešno opravljanje posameznih dejavnosti.

Načela o neodvisnosti in prizadevnosti so:

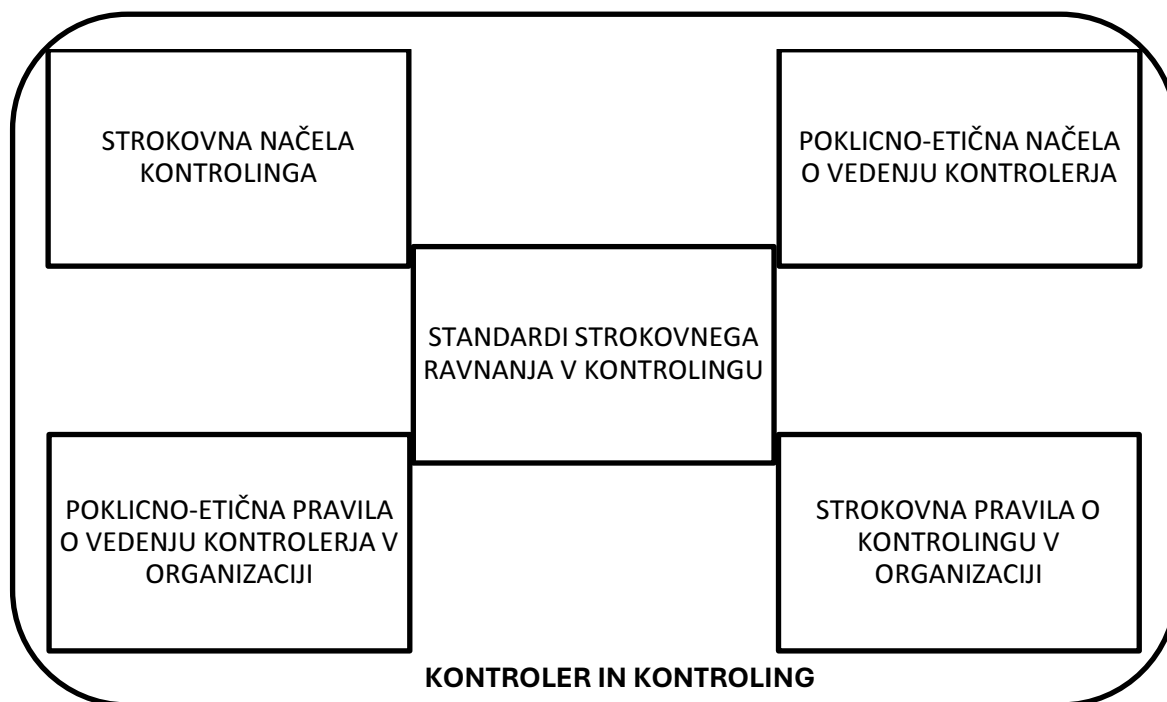
- zavzemanje za organizacijske rešitve, ki spoštujejo kontrolerjevo neodvisnost;
- osebna odgovornost kontrolerja za vzpostavitev in delovanje dejavnosti kontrolinga v podjetju;
- poenotenje kontrolerjevih (s)poročil ter vestno in pošteno sestavljanje za vse uporabnike;
- pomoč kontrolerja pri povečevanju zanesljivosti, učinkovitosti, varčnosti in uspešnosti gospodarjenja.

Načela o sporočanju pomenijo:

- pošteno in resnično (s)poročanje pristojnim odločitvenim ravnam v organizaciji;
- dolžnost popolnega razkritja vseh pomembnih informacij, ki otežujejo uporabnikovo razumevanje poročil, pripomb in predlogov.

Vodja kontrolinga oziroma glavni kontroler izdelava in vzdržuje nadrobna in dodatna poklicno-etična pravila, s katerimi zagotavlja spoštovanje splošnih poklicno-etičnih načel pri vseh kontrolerjih. V podjetju so sestavina priročnika o kontrolingu.

Slika 6-4: Strokovna in poklicno-etična pravila kontrolinga



Glavni kontroler je predstojnik-vodja kontrolinga je vrhovni gospodarstvenik v poslovni organizaciji, ki obvlada anatomijo poslovne osebe in ima ustrezno kulturo govornice in zapisane besede.

Kontroler mora poznati vsebinske in druge razlike med znanji in vedenji kontrolerjev in drugih veščakov, kot so med drugim poslovodnik, notranji revizor, glavni knjigovodja ali podjetniški ombudsman, varuh. Kontroler se ravna v skladu s poslovnimi interesi, torej podobno kot politik; notranji revizor pa dela na podlagi dokazljivih dejstev in resnic, torej podobno kot znanstvenik ali drugi veščaki. Nekateri avtorji (Scholz, 2001) primerjajo kontrolerja z navigatorjem na ladji ali s kontrolorjem letalskih poletov, ki nadzira smer letala, sporoča nastale odmike od smeri letenja, daje navodila za popravek smeri, da bi se izognilo zapletom ali trčenju z drugim letalom, in podobno. Podpira torej vodjo (kapitana, pilota) letala pri delu, ne da bi prevzel njegovo mesto oziroma funkcijo.

Kontroler je torej veščak z visoko ravni poslovno-ekonomskega znanja in poklicne morale. Je glavni skrbnik urejenega gospodarjenja in vse ravni poslovodenja oskrbuje s spoznavnimi podlagami (sporočili) o izboljšanju urejenosti in ciljne usmerjenosti organizacije. Ni poročevalec o ugotovljenih dejstvih, temveč gospodarski svetovalec poslovodstvu, ki mu z nasveti pomaga postaviti nova poslovno-organizacijska pravila delovanja in z njimi povezan sistem obvladovanja poslovnih tveganj. Njegovo delo je vsebinsko, organizacijsko in kadrovsko urejeno s strokovnimi in poslovno-organizacijskimi pravili, ki omogočajo tudi presojanje strokovne in poklicno-etične ustreznosti njegovega znanja, dela in vedenja.

Kontroler je dober gospodarstvenik,¹⁹ ki v poslovnem okolju pisno in ustno komunicira z drugimi, zato mora biti več ustreznega pisnega in ustnega podajanja strokovnih misli. Od njega pričakujemo, da ima dobre jezikovne sposobnosti, saj je jezik temelj sporočanja in sporazumevanja. Pri nastajanju pisnega besedila oziroma pri pisnem komuniciranju je potrebno opraviti nekaj zaporednih delovnih korakov, in sicer (Marc in Torkar Papež, 2006):

1. izbrati snov, o kateri bomo izrazili svoje mišljenje (razmišljanje, prepričanje, stališča), s katerim želimo prepričati tudi bralca;
2. urediti pisno gradivo, da bo imelo uvod, jedro in zaključek;
3. izbrati slog sporočanja, ki je odvisen od naših namer in od bralca.

Pri ustnem komuniciranju bomo dodatno pozornosti posvetili še:

1. pomnjenju, saj si mora govorec pripravljeno besedilo tudi zapomniti in
2. javnemu nastopanju, ko govorec poda pripravljene misli na način, da poslušalec ne opazi pisne priprave nastopa.

Ustno komuniciranje zahteva več znanja o tem, kako bomo pristopili, se pripravili in izvedli nameravani govor. Za govorjenje je značilno, da gre za neposredno sporočanje v sedanosti znanemu ali neznanemu poslušalcu. Govorjenje lahko dopolnjujejo nebesedni elementi. Pisna komunikacija ima daljšo uporabno dobo kot ustna, praviloma pa je tudi dolgotrajnejši proces, saj pisec prečiščuje (dodaja in

¹⁹ Dr. Anton Trstenjak razume besedo kot dar, ki dela človeka odprtega, večumnega, tvornega, nikoli docela opredeljenega in nikoli varno uravnovešenega (Marc in Torkar Papež, 2006).

odvzema) in strnjuje svoje misli. Zato je pisno sporazumevanje praviloma bolj domišljeno, nedvoumno in pregledno v primerjavi z govornim, seveda ob predpostavki, da se govorec pripravi na sam govor.

Kontroler mora biti prav tako vešč sestaviti besedilo, ki ima tri temeljne sestavine: uvod, jedro in zaključek. V uvodnem delu predstavi izbrano temo in pojasni namen ter predpostavke in omejitve pri tvorjenju besedila. V osrednjem delu spregovori o svojih stališčih z utemeljenimi razlogi. V zaključku poda sklepno misel.

6.2 Podobnost, soodvisnosti in razlike med kontrolerji in notranjimi revizorji

V tem poglavju bomo spoznali:

- *da sta kontroling in notranje revidiranje dve samostojni strokovni opravili oziroma dejavnosti v podjetju, ki podpirata nosilce odločevalnih ravni s spoznavnimi podlagami (= sporočili), da bi ti lahko sprejemali take strateške in izvedbene poslovne odločitve, ki omogočajo želen obstoj in razvoj podjetja,*
- *da delo obeh zahteva visoko raven specialnega znanja in je usmerjeno ter uravnavano z zunanjimi in notranjimi pravnimi in strokovnimi pravili.*

Kontroling je večdimenzionalna dejavnost, ki sega od poslovne miselnosti preko poslovođenja do odločevalno naravnane informacijske dejavnosti podjetja. V pretežni meri je kontroling informacijska dejavnost, za katero je odgovoren kontroler, in ga izvaja bodisi posebna organizacijska enota podjetja bodisi zunanji izvajalec. Kontroler skrbi za pregledno poslovanje, zagotavlja, da so strateške in izvedbene poslovne naloge skladno vzpostavljene na vseh ravneh odločanja ter da v podjetju stalno obstaja organizacijska oziroma poslovna kultura, ki odraža urejenost podjetja, kjer so poslovna tveganja pregledna in obvladana. Na kratko, celotno delovanje podjetja je pod nenehnim nadzorom oziroma pod stalno kontrolo.

Kontroler je veščak z obsežnim ekonomskim znanjem, še zlasti s področij poslovne ekonomije, računovodenja in drugega poslovnega informiranja. Je glavni skrbnik za zdrave, torej poslovno in finančno uspešnega ter premoženjsko-finančno čvrstega in rastočega poslovanja v podjetju, ki vse ravni poslovođenja oskrbuje s spoznavnimi podlagami (sporočili) za potrebe strateškega in izvedbenega usmerjevalnega ter usklajevalnega poslovnega odločanja. Tam, kjer ni razvite notranje revizijske dejavnosti, se delovno področje kontrolerja razširi še na skrbništvo za vzpostavitev in delovanje notranjega kontrolnega sistema.

Kontroler deluje v skladu z zunanjimi pravnimi in strokovnimi pravili ter vizijo, poslanstvom, strategijami in notranjimi pravili delovanja podjetja, ki so na njih utemeljena. Njegovo delo je pretežno (zlasti v delu računovodske narave) urejeno s strokovnimi in poklicno-etičnimi pravili, s katerimi je mogoče presojati tudi strokovno in poklicno-etično ustreznost njihovega znanja, dela in ravnanja. Delo kontrolerja odobri in nadzira vrhovno poslovodstvo, oziroma veščaki, zlasti notranji in zunanji revizorji, ki jih to pooblasti.

Kontroler ni odgovoren za uresničevanje ciljev, temveč je zadolžen, da podjetje s pomočjo delnih ciljev doseže skupne cilje. Zato je v nenehni vlogi usklajevalca med delnimi načrti v procesu načrtovanja in uresničevanja. Je torej »dežurna oseba« v podjetju, ki bdi nad sprejemom in uresničevanjem skupnih ter delnih poslovnih ciljev in nalog.

Za učinkovito (s)poročanje pristojnim ravнем je treba vzpostaviti sistem, ki določa kako, kdaj in katera relevantna (s)poročila se posredujejo. Zaželeno je tudi vnaprej opredeljeno tolerančno polje, znotraj katerega so dovoljeni odmiki, ki (še) ne ogrožajo uresničevanja strateških in/ali operativnih ciljev. Pozornost kontrolerja in poslovnika se tako osredotoči na proučevanje in odločanje kritičnih oziroma nesprejemljivih odmakov od načrtovanih ciljev in nalog.

Notranja revizija je informacijska dejavnost, ki s preiskovanjem in svetovanjem podpira odločevalne ravni, ki jim zagotavlja spoznavne podlage (= revizijskimi sporočili) za stalen in celovit nadzora nad pravilnostjo, tj. vsestransko preglednostjo in ciljno naravnostjo, poslovanja podjetja. Poslovodstva ne seznanja zgolj z (ne)ustreznostjo notranjega kontrolnega sistema, marveč tudi z večjimi in manjšimi poslovnimi tveganji ter potrebo po izpopolnitvi notranjega kontrolnega sistema za zmanjšanje poslovnih tveganj. Za revizijsko dejavnost je odgovoren njen predstojnik; lahko se uresničuje v posebni organizacijski enoti podjetja ali pa so te naloge zaupane zunanjim izvajalcem. Svoj obstoj opraviči s preprečevanjem in odpravljanjem nepravilnosti ter zagotavljanjem večje varnosti pri obstoju in razvoju podjetja.

Notranji revizor je veščak z obsežnim ekonomskim znanjem, še zlasti s področja poslovne ekonomije, računovodenja in revidiranja. Je glavni skrbnik poslovne higiene v podjetju in oskrbuje vse ravni poslovanja s spoznavnimi podlagami (sporočili) o pregledovanju, ocenjevanju in izboljšanju urejenosti, tj. preglednosti in ciljne usmerjenosti podjetja. Ni zgolj poročevalec o ugotovljenih nepravilnostih, temveč tudi svetovalec poslovodstva, ki mu svetuje, kjer in kdaj so potrebna nova organizacijska pravila delovanja in s tem povezana nova pravila o vzpostavitvi in delovanju notranjega kontrolnega sistema.

Notranji revizor deluje neodvisno in nepristransko, v skladu z načeli in standardi notranjega revidiranja ter listino o notranjerevizijski dejavnosti. Njegovo delo je organizacijsko, vsebinsko in kadrovsko urejeno s strokovni pravili urejeno s strokovnimi in poklicno-etičnimi pravili, s katerimi je mogoče presojati strokovno in poklicno-etično ustreznost njihovega znanja, dela in ravnanja. Delo notranjega revizorja odobri in nadzira vrhovno poslovodstvo, oziroma veščaki, še zlasti zunanji revizorji, ki jih pooblasti.

Slika 6-5: Vloga kontrolerja in notranjega revizorja pri podpori poslovodnikov



Vir: izdelava Koletnik, F.

Kontroling vključuje pripravo poslovnih poročil in računovodskih poročil, ki poslovodnikom zagotavljajo točne in pravočasne finančne in druge informacije. Njegov glavni namen je pomoč pri odločanju, načrtovanju in nadzoru v organizaciji (Garrison in drugi, 2018). Kontrolerji analizirajo podatke, povezane s stroški, prihodki in učinkovitostjo poslovanja, da bi olajšali sprejemanje strateških odločitev. Ustvarjajo informacije, ki se običajno ne delijo navzven, temveč se osredotočajo na notranje deležnike in njihove operativne potrebe.

Nasprotno je notranje revidiranje neodvisna, objektivna dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, namenjena dodajanju vrednosti in izboljšanju poslovanja organizacije. Notranje usmerjena je v ocenjevanje uspešnosti postopkov obvladovanja tveganj, kontrol in upravljanja (Inštitut notranjih revizorjev [IIA], 2021). Notranji revizorji ocenjujejo skladnost z zakoni in drugimi predpisi ter zanesljivost in celovitost finančnih in operativnih informacij. Njihov glavni cilj je dati višjemu vodstvu in upravnemu odboru zagotovilo glede notranjih kontrol in praks upravljanja tveganj v organizaciji.

Cilj tako kontrolinga kot notranjega revidiranja je izboljšati uspešnost podjetja. Zagotavljata spoznanja, ki spodbujajo učinkovitost in uspešnost poslovanja. Po podatkih CIMA (2014) kontrolerji pogosto sodelujejo z notranjimi revizorji, da bi ocenili uspešnost in predlagali področja za izboljšave, kar odraža njihovo skupno vlogo pri spodbujanju kulture odgovornosti in odličnosti delovanja.

Obe dejavnosti uporabljata finančne podatke in podatke o poslovanju za sprejemanje odločitev. Kontrolerji-poslovodni računovodje analizirajo te podatke, da pripravijo poročila, ki vodjem pomagajo pri sprejemanju premišljenih strateških odločitev, notranji revizorji pa ocenjujejo točnost in popolnost teh podatkov, da zagotovijo, da odražajo dejansko finančno stanje organizacije (Donnelly in drugi, 2019). Zanašanje na kvantitativne podatke poudarja njihovo dopolnjujoče se razmerje pri podpiranju poslovodstva z zanesljivimi informacijami.

Kontroling in notranje revidiranje pomagata upravljati s tveganji. Kontrolerji prepoznavajo morebitna tveganja, povezana s poslovnim delovanjem in strateškimi pobudami, medtem ko notranji revizorji sistematično preverjajo celoten sistem obvladovanja tveganj (Woods in Barley, 2015). Njuno sodelovanje zagotavlja celovit pogled na področje tveganj v podjetju, kar olajša sprejemanje bolj informiranih odločitev.

Ključna razlika je v njunih temeljnih ciljih in perspektivah. Kontroling se osredotoča predvsem na zagotavljanje uporabnih vpogledov za poslovodnike za optimizacijo poslovanja in doseganje strateških ciljev (Garrison in drugi, 2018). Nasprotno pa notranja revizija poudarja neodvisno vrednotenje poslovanja, obvladovanje tveganj ter upoštevanje politik in predpisov (IIA, 2021).

Tudi strukture poročanja kontrolinga in notranjega revidiranja se lahko razlikujejo. Kontrolerji običajno poročajo najvišjemu (vrhovnemu) poslovodstvu (Drury, 2018), podobno notranji revizorji poročajo poslovodstvu ali revizijski komisiji in nadzornemu svetu, kar zagotavlja, da so njihove ocene karseda nepristranske (Rittenberg in drugi., 2019).

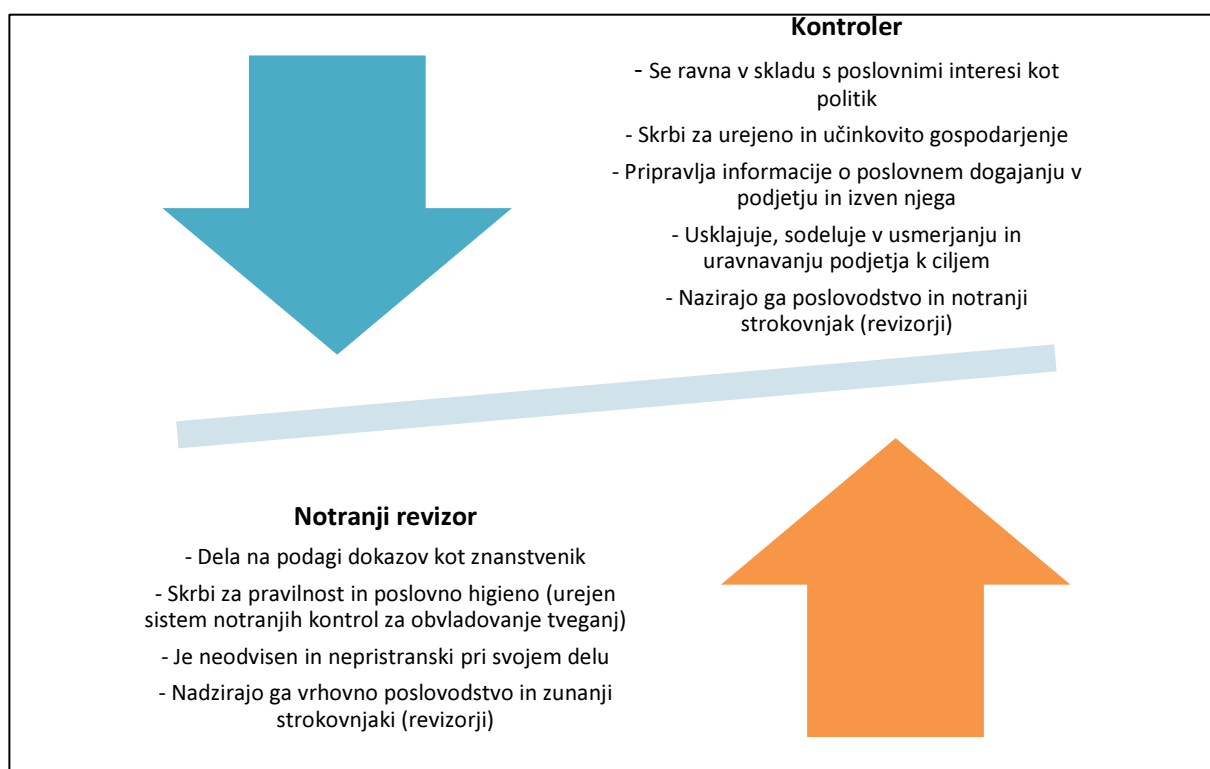
Metodologije, ki jih uporabljajo kontrolerji in notranji revizorji, se bistveno razlikujejo. Prvi se opirajo na različna analitična orodja, kot so analiza odstopanj, načrtovanje proračuna in napovedovanje, ki so prilagojena za izpolnjevanje informacijskih potreb poslovodij (Horngren in drugi, 2013). Nasprotno pa notranje revidiranje uporablja okvire ocenjevanja tveganj in metodologije preizkušanja kontrol za

ocenjevanje ustreznosti notranjih kontrol in skladnosti s predpisi (Cohen in Sayag, 2010). Ti različni pristopi poudarjajo njihove različne funkcije v organizaciji.

Kontroling in notranja revizija ima več podobnosti, vključno z osredotočenostjo na izboljšanje uspešnosti organizacije, zanašanjem na finančne podatke in vključenostjo v obvladovanje tveganj. Razumevanje teh podobnosti in razlik je bistvenega pomena za organizacije, ki želijo učinkovito izkoristiti obe funkciji za izboljšanje splošne uspešnosti in odgovornosti.

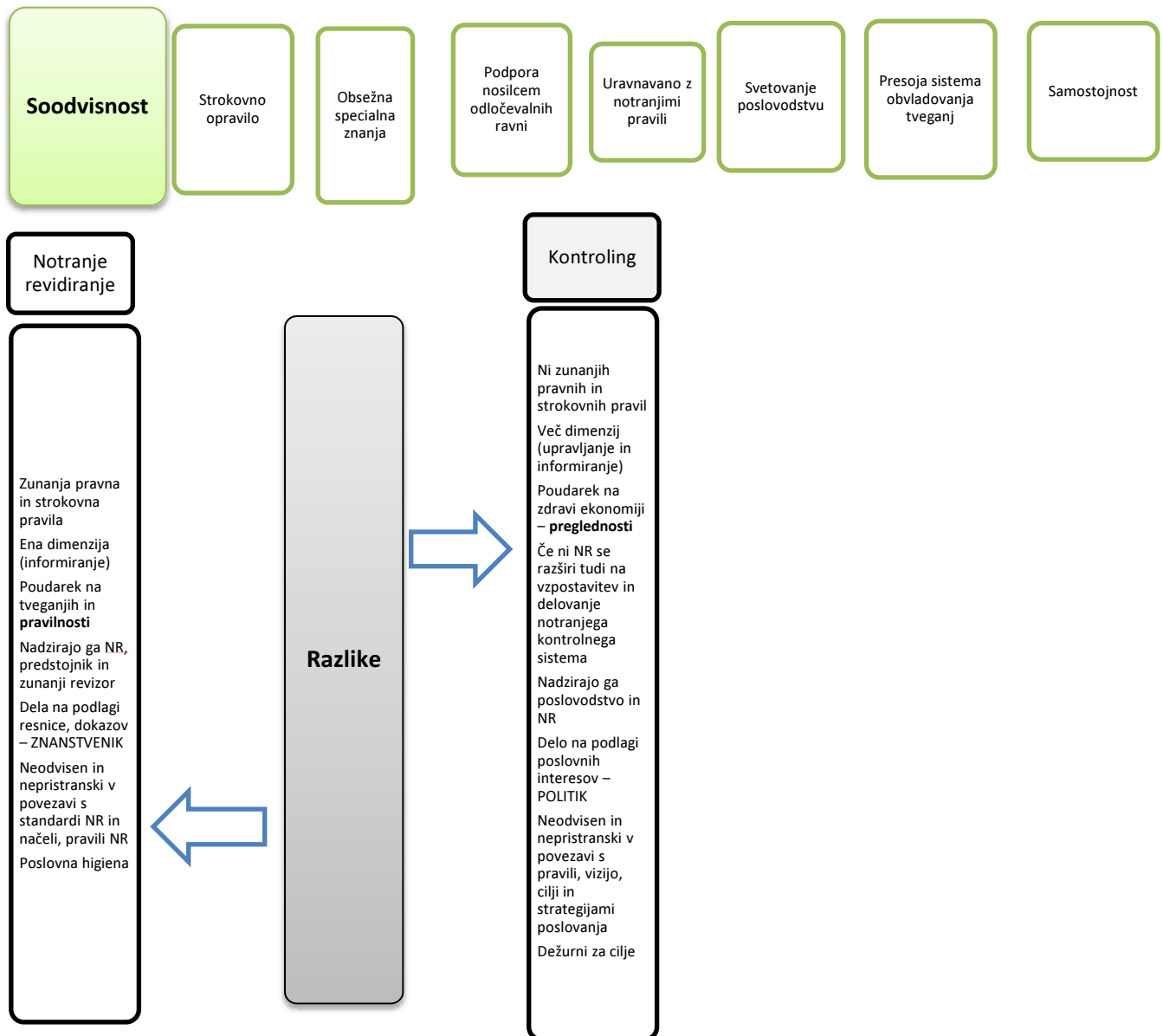
Kontroler se ravna v skladu s poslovnimi interesi, torej podobno kot politik; notranji revizor pa dela na podlagi dokazljivih dejstev in resnic, torej podobno kot znanstvenik ali drugi veščaki (Scholz, 2001).

Slika 6-6: Notranji revizor in kontroler



Vir: lastna izdelava

Slika 6-7: Soodvisnost in razlike med notranjim revizorjem in kontrolerjem



Vir: lastna izdelava

7 NALOGE KONTROLINGA

V tem poglavju bomo spoznali:

- *kontroling na strateški in operativni ravni posloводства,*
- *podporo kontrolinga pri strateškem poslovoduenu,*
- *podporo kontrolinga pri izvedbenem poslovoduenu.*

Za uvod v naše razmišljanje o pogojih, ki jih potrebujejo nosilci kontrolinga, tale prispevka: Sredi zime smo kupili nov grmiček rožmarina. Posadili smo ga na vrt, zagotovo bo vsaj nekaj časa lep in bo krasil naš vrt. Toda ker nismo poskrbeli za prave okoliščine (tj. temperaturo in svetlobo), bo hitro spremenil barvo, se posušil in ovenel. Podobno je z vsemi živimi organizmi: treba jih je skrbno negovati in jim zagotoviti prave pogoje. Tudi kontroling je živ organizem, zato z njim ni nič drugače. Za njegov razvoj in uspešen prispevek k blaginji podjetja potrebuje ustrezne pogoje; če ti niso izpolnjeni, kontroling ne bo imel pogojev za rast, razvoj in normalno življenje.

Za delovanje kontrolinga so potrebne štiri temeljne predpostavke oziroma okoliščine (povzeto po Očko in Švigr, 2009):

1. motiviranost posloводства za kontroling,
2. strokovnost in ustrezni značaj kontrolerja,
3. visoko razvita računovodska dejavnost v podjetju,
4. kakovosten informacijski sistem v podjetju.

Povedano drugače: na eni strani mora biti vrhovno posloводство podjetja motivirano in odgovorno za decentralizirano poslovodueno in mora podpirati kontroling; na drugi strani pa mora zaposlovati vsestransko usposobljenega kontrolerja z visoko ravniyo osebnosti in poslovne kulture. Za uresničevanje svojih nalog potrebuje kontroler vzpostavljen in delujoč sodoben informacijski sistem, podprt s sodobno informacijsko tehnologijo, elektronskimi orodji, ki segajo vse tja do uporabe umetne inteligence.

7.1 Kontroling na strateški in operativni ravni posloводства

V tem poglavju bomo spoznali, da

- *ima kontroling ključno vlogo na strateški in operativni/izvedbeni ravni delovanja podjetja,*
- *kontroling na strateški ravni zagotavlja poslovodunikom verodostojne spoznavne podlage za sprejemanje strokovno utemeljenih strateških odločitev.*

Zakaj strateški in operativni/izvedbeni kontroling?

Kontroling kot odločevalno naravnani celotni informacijski sistem podjetja je servisna dejavnost vrhovnega, srednjega in izvedbenega posloводства, ki se ukvarja s strateškimi in izvedbenimi poslovnimi odločitvami. Zato govorimo o strateškem in izvedbenem kontrolingu. **Strateško poslovodueno** se ukvarja z zagotavljanjem obstoja in razvoja podjetja. Njegova naloga je, da zagotavlja in vzdržuje strateške potenciale poslovnega uspeha. Gre za dolgoročno zagotavljanje zmogljivosti in pogojev za uspešno proizvodnjo, nastop na trgih in na drugih področjih, skratka, za to, da podjetje počne »prave stvari« (angl. to do the right things). Strateško poslovodueno bi lahko imenovali tudi »predhodno usmerjanje« za doseganje izvedbenih ciljev, to sta poslovni uspeh in plačilna sposobnosti. S tema

dvema ciljema se ukvarja **poslovođenje na izvedbeni ravni**; pri tem uresničuje načelo, da podjetje počne reči »na pravi način« (angl. to do the things right).

Strateško in operativno/izvedbeno poslovođenje potrebuje podporo nosilcev kontrolinga, ki ga prav tako delimo na strateški in izvedbeni del. Strateški kontroling se ukvarja z dolgoročnimi poslovnimi vprašanji in problemi, ki so pogosto slabo opredeljeni. Velikokrat imamo opravka z »mehkimi« (kvalitativnimi) in zelo kompleksnimi informacijami. Izvedbeni kontroling obravnava krajše obdobje do gospodarskega oziroma časovnega horizonta podjetja in se ukvarja neposredno z vrednostno (kvantitativno) izraženimi cilji.

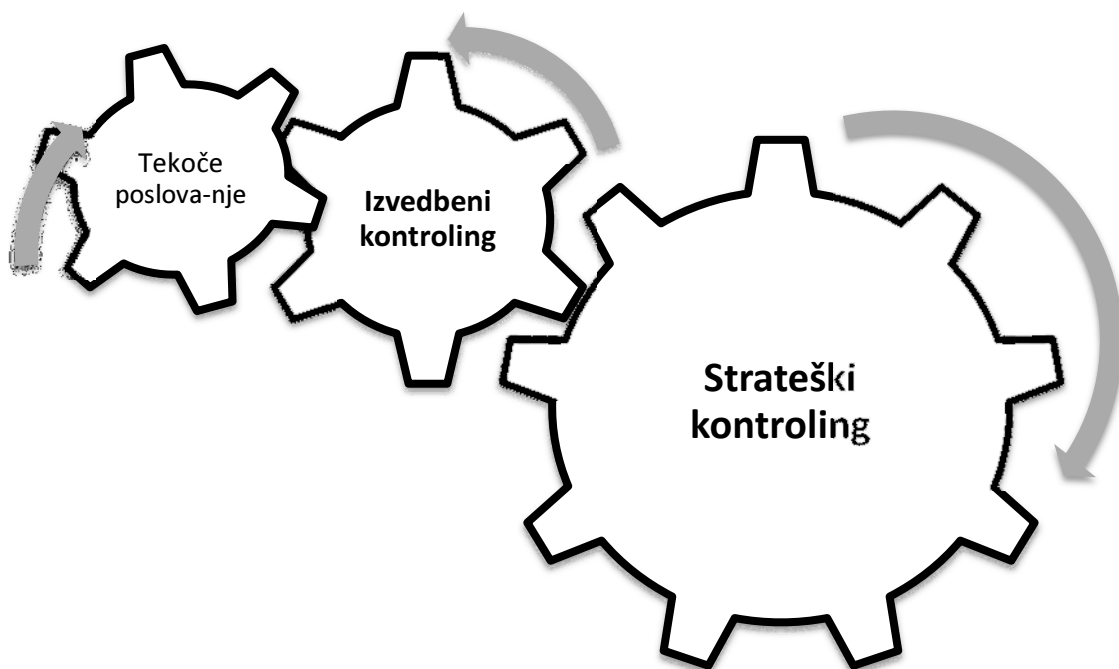
Strateški kontroling podpira vrhovno in ostalo poslovodstvo pri izbiranju in nadziranju poslovnih strategij, ki so potrebne za uresničitev vizije in poslanstva podjetja. Oskrbuje jih z usodno oziroma strateško pomembnimi vedenji in znanji (= informacijami) iz okolja in v podjetju, pripravlja nabor instrumentov za načrtovanje in nadziranje poslovnih procesov ter usklajuje proces načrtovanja in nadziranja, ki ju opravlja poslovodstvo znotraj usmerjevalnih in usklajevalnih odločitev. Izid izbiranja in koordiniranja takih (načrtovalnih (planskih) in nadzornih) procesov so izdelani okvirji za izvedbeni kontroling, znotraj katerega se v kratko- in srednjeročno planira in presoja (nadzira in analizira) uresničevanje temeljnih ciljev: poslovne uspešnosti (dobičkonosnosti) in finančne uspešnosti (čistega pritoka denarja in plačilne sposobnosti). Strateško poslovođenje zahteva ravnovesje med načrtovanjem in izvajanjem za doseganje ciljev organizacije. Medtem ko je fazi načrtovanja pogosto posvečena velika pozornost, je enako pomembna tudi faza nadzora. Kontroling na ravni strateškega poslovođenja vključuje določanje meril za merjenje dosežkov uspešnosti, spremljanje dejanske uspešnosti in izvajanje korektivnih ukrepov, da se zagotovi doseganje organizacijskih ciljev (David in drugi, 2020). David in drugi (prav tam) v svoji raziskavi o strateškem poslovođenju in njegovi podpori poudarjajo pomen kontrolinga pri usklajevanju strateških ciljev z operativno realnostjo.

Ena od glavnih nalog kontrolinga na strateški ravni je olajšati povezovanje in usklajevanje različnih poslovnih ravni, enot, funkcij in podružnic v podjetju (Nevries in drugi, 2006; Ojra in drugi, 2021). Strategija na ravni podjetja zahteva celovit vpogled v vlogo vseh deležnikov v podjetju in zunaj njega. Pri tem lahko dobra praksa poslovnega računovodstva pomaga zagotoviti, da so vse sestavine usklajene in delujejo v smeri skupnega cilja (Nevries in drugi, 2006).

Kontroling lahko podpira strateško poslovno odločanje z zagotavljanjem dragocenih informacij o obračunavanju stroškov, načrtovanju, kontroli, merjenju uspešnosti in drugih tržno usmerjenih dejavnikih. Ta širši, tržno usmerjeni pristop k kontrolingu lahko poslovodnikom zagotovi boljšo in obsežnejšo spoznavno podlago za sprejemanje strateških odločitev; upošteva namreč notranje in zunanje vplivne dejavnike (Ojra in drugi, 2021)

Strateški kontroling je mlajša, a vse pomembnejša veja kontrolinga. Na eni strani so izvedbeni ukrepi uspešnejši, če imamo dobro strateško podporo, na drugi strani pa z izvedbenimi ukrepi težko odpravimo napake pri strateškem poslovođenju. Strateški in operativni/izvedbeni kontroling sicer ne delujeta neodvisno, marveč sta tesno povezana. Lahko ju razumemo tudi kot dva zobčenika v pogonu: operativni/izvedbeni kontroling je manjši in se vrti hitreje, strateški kontroling pa je večji zobčenik in se vrti počasneje. Oba povezujejo zobci, vrtita pa se sočasno.

Slika 7-1: Zobčniki kontrolinga



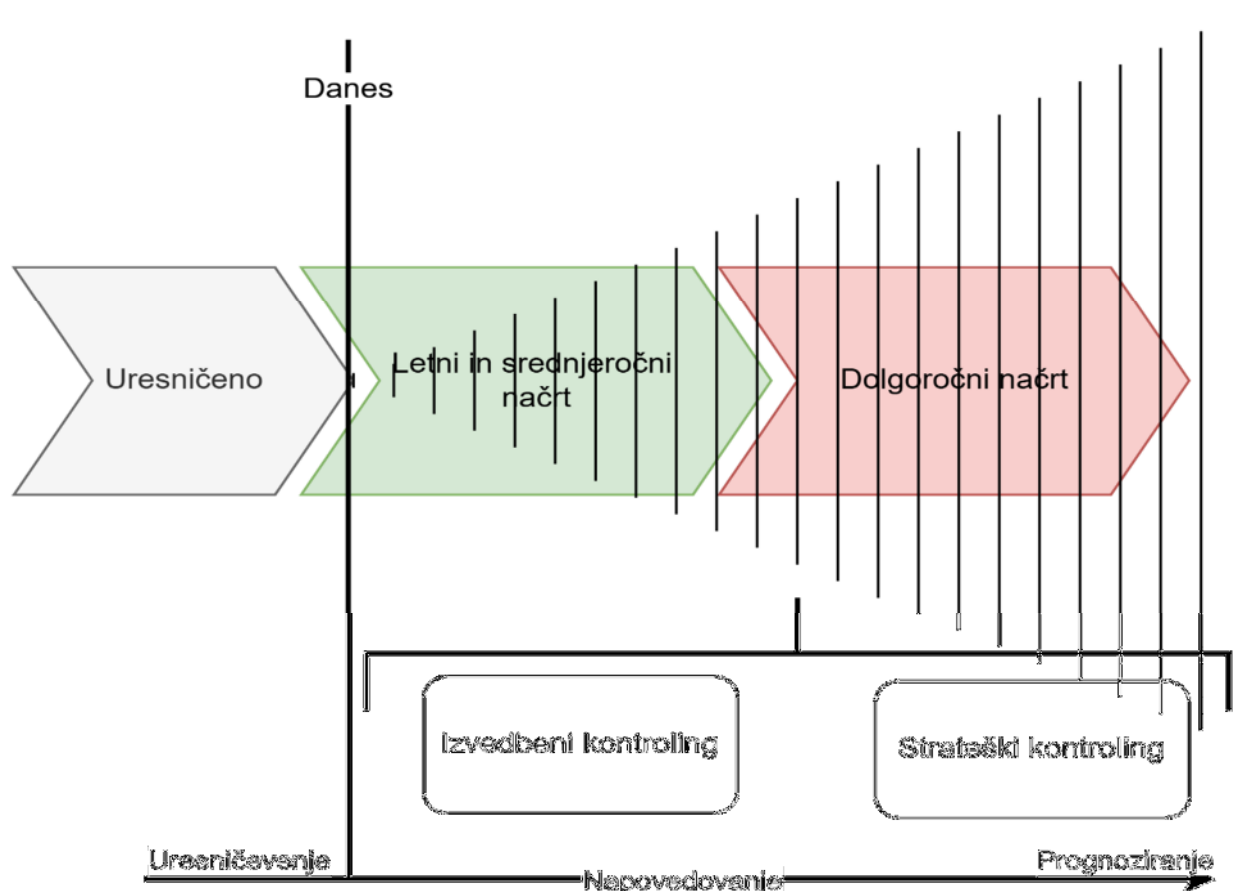
Vir: lastna izdelava

Preglednica 7-1: Značilnosti strateškega in izvedbenega kontrolinga

Merila	Strateški kontroling	Izvedbeni kontroling
Prevladujoči cilji	Zagotavljanje obstoja in razvoja podjetja	Uresničevanje dobička in zagotavljanje plačilne sposobnosti podjetja
Časovni vidik	Dolgoročni	Kratkoročni in srednjeročni
Pretežna usmerjenost	Zunanja (okolje)	Notranja (podjetje)
Uporabljeni podatki	Kvalitativni in kvantitativni	Kvantitativni
Stopnja samostojnosti	Visoka	Nizka
Povezava z vrhovnim poslovodstvom	Tekoča	Občasna

Vir: lastna izdelava

Slika 7-2: Spoznavne podpore kontrolinga za izvedbeno in strateško poslovanje podjetja



Vir: izdelava Koletnik, F.

7.2 Podpora kontrolinga pri strateškem poslovanju

V tem poglavju bomo spoznali:

- naloge kontrolinga pri strateškem usmerjanju in uravnavanju, ki so v domeni poslovodnikov na vrhovni, srednji in nižji oziroma operativni ravni odločanja,
- orodja, ki jih uporablja kontroler pri pripravi spoznavnih podlag (= informacij) za strateško poslovanje.

Za pravilno razumevanje vsebine v nadaljevanju naj ponovimo, da lahko strateški kontroling razumemo kot:

- sestavino odločevalno naravnane (= poslovodnega) računovodstva; v tem primeru govorimo o zgolj strateškem računovodstvu;
- sestavino širše pojmovanega kontrolinga, ki vključuje strateške vloge in vsebine iz neračunovodske in ostalih poslovno-informacijskih dejavnosti v podjetju.

Strateški kontroling je torej lahko odločevalno naravnana računovodska dejavnost, ki podpira odločevalne ravni z usmerjevalnimi in usklajevalnimi računovodskimi informacijami, ki so potrebne za strateško, praviloma dolgoročno, usmerjanje in uravnavanje poslovanja na vseh ravneh poslovnega odločanja. V razmerah tehnično in organizacijsko povezanega informacijskega sistema (lahko) prevzame tudi naloge iz poslovno-operativnih informacijskih sistemov. V tem primeru je strateški

kontroling odločevalno naravnani poslovno-informacijski sistem podjetja in ne predstavlja zgolj strateškega poslovnega računovodstva.

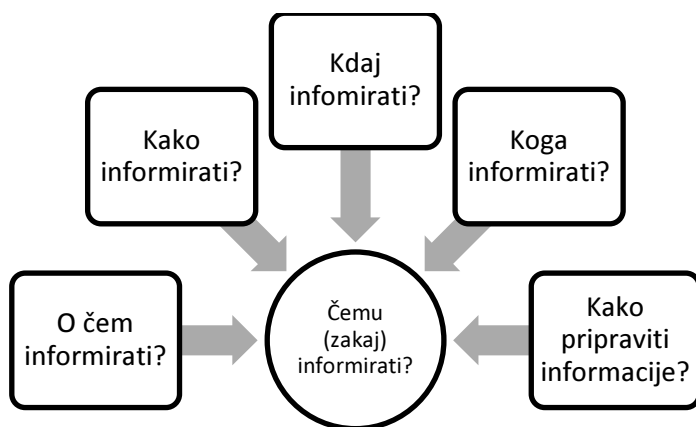
Kot že vemo, ima strateški kontroling nalogo, da podpira pristojne odločevalne ravni z vedenji in znanji (= poslovnimi informacijami) za potrebe strateškega poslovanja:

- pripravlja strateške informacije za sprejemanje *usmerjevalnih* strateških ciljev ter nalog; v tej zvezi proučuje potencialne (= prednosti) in priložnosti pa tudi tveganja in slabosti pri izbiri strateških ciljev in nalog ter strategij; pripravlja *usmerjevalne informacije*, to je predloge o možnih uresničitvah oziroma izrabah potencialov in priložnosti ob (še) sprejemljivih poslovnih tveganjih, kar je največkrat vključeno v poslovne strategije podjetja;
- pripravlja strateške informacije za sprejemanje *popravljalnih* (= usklajevalnih) strateških odločitev; v tej zvezi presoja (= analizira in nadzira) uresničevanje že sprejetih strateških ciljev in nalog ter predlaga odpravo morebitnih nesprejemljivih odmikov od postavljenih strateških ciljev in nalog; na tej podlagi pripravlja *usklajevalne informacije* za sprejem popravljalnih ukrepov.

Kontroler ima vlogo glavnega arhitekta in skrbnika poslovno-informacijskega sistema, ki poslovnikom na vrhovni, srednji in operativni ravni zagotavlja, da so na pravi način ob pravem času podprti s pravimi vedenji in znanji o tem:

- kakšna sta sprejeta poslanstvo in vizija ter kateri so strateški cilji in naloge na vseh odločevalnih ravneh;
- kako se uresničujejo naloge iz prejšnje alineje, kakšni so morebitni nesprejemljivi odmiki ter katere popravljalne ukrepe je treba sprejeti nemudoma ali v sprejemljivem roku, da bo podjetje (še) uresničilo navedene strateške naloge.

Slika 7-3: Kontroler odgovarja kaj, kdaj, kako, koga in čemu informirati



Vir: lastna izdelava

Kontinuirane naloge kontrolerja in poslovnikov za zagotavljanje obstoja in razvoja podjetja

Poslovno-organizacijska enota, ki izvaja kontroling, skrbi za kontinuirano postavljanje ekonomskih ciljev na ravni podjetja in njegovih dejavnosti, procesov in organizacijskih enot, za načrtovanje in presojanje uresničevanja ciljev ter za hitro in kakovostno posredovanje usmerjevalnih in usklajevalnih informacij.

Kontinuirano postavljanje in nadziranje poslovnih ciljev in nalog deležnikov na ravni podjetja, v njegovih dejavnostih, procesih in organizacijskih enotah je pogoj za uspešno delovanje odločevalno naravnane informacijske dejavnosti. Kot smo že spoznali, kontroler podpira odgovorne poslovodnike pri vzpostavljanju in regulaciji podjetja, vendar ne sprejema poslovnih odločitev. Kljub temu je njegova svetovalna vloga (zelo) vplivna in odgovorna. Je glavni skrbnik (a) aktualnih strateških ciljev in nalog podjetja, (b) prognoziranja in napovedovanja nalog ter poslovnih poti in (c) načrtovanja in nadziranja (celotnega) poslovnega ustroja, da lahko podjetje uresniči svoje cilje in naloge.

Podjetje se lahko navzven kaže kot zelo čvrsto in nepremagljivo, v svojem bistvu pa je lahko izjemno občutljivo in ranljivo, zato ga je mogoče razmeroma zlahka spraviti v neobvladljiv položaj. Zato moramo v vsakem delujočem podjetju opravljati naslednje stalne naloge:

- negovati vizijo, poslanstvo in temeljne cilje podjetja, torej okvire, področja delovanja in strateške cilje,
- izdelati in oskrbovati organizacijski ustroj in pravila o ciljnem delovanju podjetja,
- nenehno načrtovati poti za doseganje ciljev podjetja,
- nenehno spremljati in nadzirati uresničevanje vizije, poslanstva in ciljev podjetja.

Kaj je vizija podjetja?

Vizija podjetja odraža njegova prizadevanja v danih okoliščinah, zato je pomembno, da prepoznamo in razumemo trende v okolju ter jih povežemo z lastnimi zmožnostmi in potenciali. Pri tem je bistven dolgoročni pogled na razvoj podjetja, ki zagotavlja okvir njegovega delovanja. Vizija podjetja je pogosto usmerjena k temu, da postane najboljše na svojem področju.

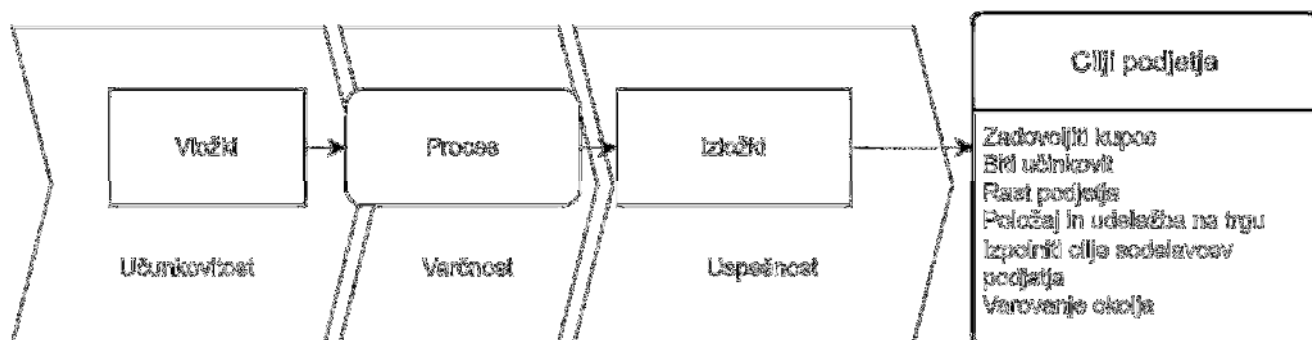
Vizijo morajo oblikovati predvsem ključni posamezniki (poslovodniki), ki jasno vedo in znajo sporočiti, kaj želi podjetje uresničiti v bližnji in daljni prihodnosti. Čeprav se vsako podjetje sooča s svojimi posebnostmi, ovirami in pogosto tudi z nejasnimi predstavami, je vizija nujna, saj predstavlja temeljno usmeritev za prihodnost ter hkrati osnovno motivacijo za ustvarjalno in zavzeto delo.

Kaj je poslanstvo podjetja?

Poslanstvo je operacionalizacija vizije podjetja – izraža se skozi poslovne programe, odnose med podjetjem in njegovim okoljem ter skozi notranje odnose znotraj organizacije. Pri opredeljevanju poslanstva si pomagamo s proučevanjem (analiziranjem) podjetja in njegovega okolja, kjer presojaмо, ali se naše poslanstvo še ujema z razvojnimi trendi v okolju. Sledijo popravljalni ukrepi v smislu oblikovanja novega poslanstva, torej spremenjenih nalog.

Najpomembnejše poslanstvo je ugled podjetja, ki se odraža kot spoštovanje podjetja, njegovega organizacijskega ustroja (hierarhije) in vseh zaposlencev.

Slika 7-4: Poslanstvo in cilji podjetja



Vir: izdelava Koletnik, F.

Slika 7-5: Spremembe poslovnih ciljev japonskih podjetij po Sakurai, 1997.

Poslovni cilj	Povojno obdobje	Od 1960 do 1991	Od 1991 dalje
Cilj	Povečevanje učinkovitosti	Dvigovanje zmogljivosti	Učinkovitost posloводства
$\frac{\text{Izlošek}}{\text{Vložek}}$	$\frac{\text{Izlošek} \uparrow \left(\begin{smallmatrix} 150 \\ 120 \rightarrow 100 \end{smallmatrix} \right)}{\text{Vložek} \downarrow}$	$\frac{\text{Izlošek} \uparrow \left(\begin{smallmatrix} 270 \\ 200 \end{smallmatrix} \right)}{\text{Vložek} \uparrow}$	$\frac{\text{Izlošek} \uparrow + \alpha \left(\begin{smallmatrix} 300 + \alpha \end{smallmatrix} \right)}{\text{Vložek} \rightarrow > 200}$

Opombe:

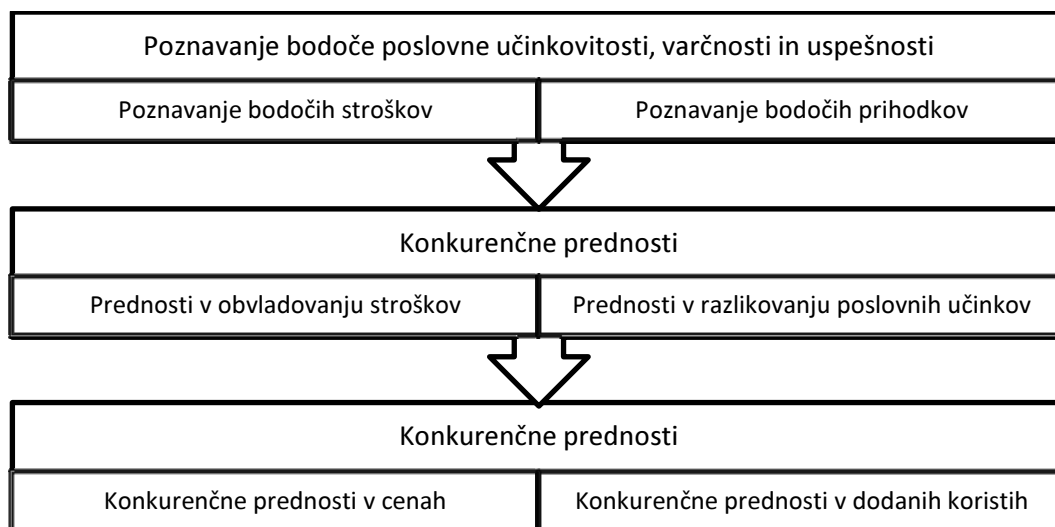
α = Neizmerljivi socialni učinki: skrajšanje delovnega časa, varovanje okolja, dobre poslovne vezi z dobavitelji, zadovoljstvo kupcev, varovanje naložb lastnikov kapitala
 150, 120 ... = Vrednosti obravnavanega cilja v primerjalnih obdobjih

Vir: Sakurai, 1997

Kaj so strateški cilji podjetja?

Strateški cilji podjetja so operacionalizacija vizije in poslanstva podjetja. Cilji so želeni izidi, ki jih nameravamo uresničiti v določenem času, kraju in prostoru. Biti morajo spremenljivi, merljivi in spodbudni za zaposlence.

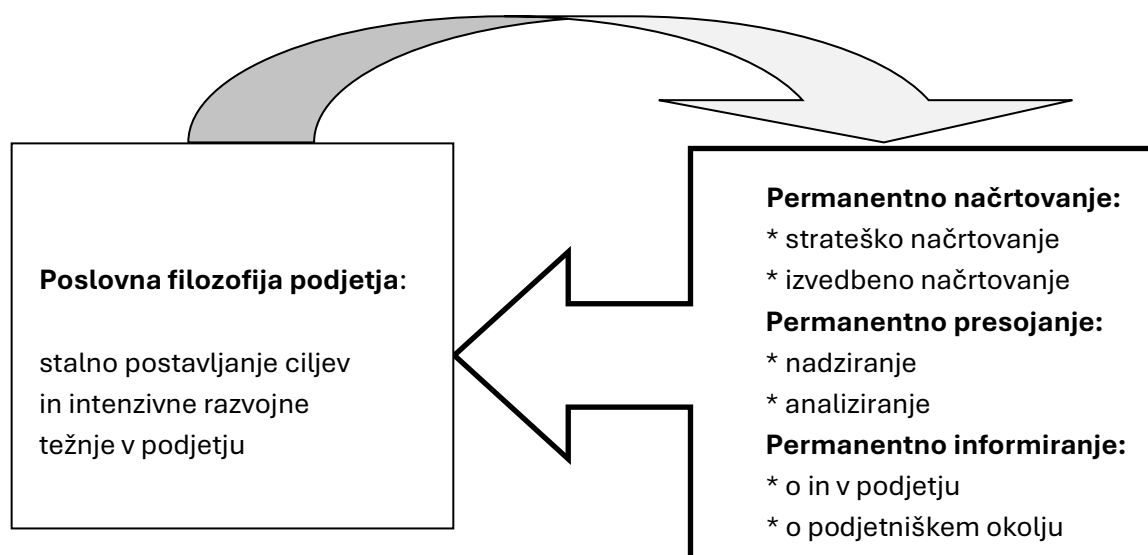
Slika 7-6: Prednosti podjetja s strateškimi cilji



Vir: izdelava Koletnik, F.

Poslovodstvo podjetja potrebuje kontrolerjeve spoznavne podlage za strateško (dolgoročno) in operativno (kratkoročno) usmerjanje in uravnavanje poslovanja. Izhodišče za to je poslovna filozofija podjetja, ki je podprta z dejavnostjo kontrolinga.

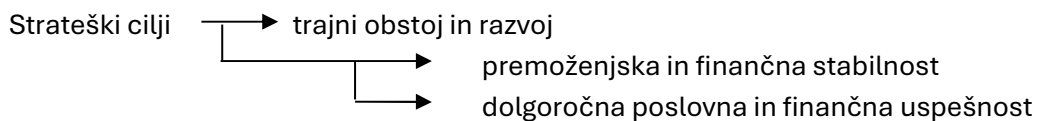
Slika 7-7: Poslovna filozofija podjetja



Vir: izdelava Koletnik, F.

Kontroler skrbi za **strateški kontroling**, kar pomeni, da nenehno predlaga in nadzira dolgoročne cilje na ravni podjetja, v njegovih dejavnostih in organizacijskih enotah. Od poslovodstva zahteva, da sprejema jasne, obvezne in dosegljive (realne) cilje, ki so jasno opredeljeni. Kontroler mora dobro poznati pravila poslovanja in pristojnosti ter odgovornosti vseh nosilcev odločitvenih ravni. Pravimo mu tudi »lovec« na

strateške in operativne cilje, saj pripravlja spoznavne podlage za izbiro in uresničitev z njimi povezanih strategij²⁰.



Kontroler skrbi za **aktualno politiko** podjetja, za prognoziranje, napovedovanje in načrtovanje. Politika podjetja vključuje oblikovanje potencialov, poslanstva, smotrov in ciljev; izhodišče za politiko in za podjetniško načrtovanje sta prognoziranje in napovedovanje bodočnosti. Prognoziranje je projektiranje (angl. projection) dolgoročnega razvoja podjetja (praviloma daljšega od petih let); izid prognoziranja so ocenjene možnosti za strateško (dolgoročno) načrtovanje. **Napovedovanje** (angl. forecast) je predvidevanje bodočnosti (praviloma od treh do pet let) na podlagi predpostavk o bodočih pogojih poslovanja. Kakovost napovedi je odvisna od izbranih predpostavk, izid napovedovanja pa so ocenjene možnosti za operativno (srednjeročno in letno) načrtovanje. **Načrtovanje** je opredelitev optimalnih ciljev in nalog podjetja.

Poslovno načrtovanje je proces sistematičnega predvidevanja ob pomoči napovedovanja ali prognoziranja bodočih procesov in stanj, ki ga opravljajo nosilci informacijske dejavnosti. Izid poslovnega načrtovanja so delni in skupni poslovni načrti o pričakovanih poslovnih dogajanjih in stanjih. **Predračunavanje** je sestavina poslovnega načrtovanja, ki ga prav tako opravljajo nosilci informacijske dejavnosti. Izid predračunavanja so predračuni poslovnih dogodkov in stanj na področjih izvajanja, informiranja in odločanja (upravljanja). **Načrtovanje (planiranje)** je sestavina odločevalne dejavnosti. Izid te dejavnosti so poslovni načrti, ki jih na podlagi predlogov sprejmejo nosilci odločevalnih ravni. Vsebujejo kratkoročne ali dolgoročne poslovne cilje in iz njih izhajajoče naloge.

Poslovno načrtovanje in predračunavanje lahko temeljita bodisi na standardizaciji bodisi na ocenitvi. Pri ti. ničelnem predračunavanju se ne oziramo na preteklost. Drugi pristop izhaja iz že pridobljenih (= uresničenih) pravic ter iz njih izpeljanih vrednosti prvin, procesov, potroškov, stroškov, učinkov, odhodkov in prihodkov in preteklost upošteva.

Strateško načrtovanje opredeljuje načine uresničevanja zamisli, poslanstev, smotrov in temeljnih ciljev podjetja. Obsega načrtovanje razvoja podjetja, izbiro pravih poti za obstoj in prodor na tržišče ter iskanje »pravih stvari«, ki jih naj počne podjetje (angl. doing the right things).

²⁰ Strategija je pretehtano in premišljeno ravnanje. Oblikovanje strategij temelji na ocenjevanju, vrednotenju in izbiranju poslovnih rešitev. Za izbiro in uresničitev strategij potrebuje podjetje potenciale v znanju, opredmetenih sredstvih in kapitalu (denarju).

Zgled 7-1: Strateški cilji podjetja

Področje	Vrste poslovnih ciljev
1. Proizvodi in storitve	Razvijanje novih proizvodov in storitev
2. Proizvodne zmogljivosti	Vzpostavljanje novih proizvodnih zmogljivosti
3. Tehnologije	Uporaba novih tehnologij
4. Znanje	Sistematično izobraževanje zaposlencev
5. Viri financiranja	Preskrba dodatnih virov (kapitala in/ali posojil)
6. Tržišča	Iskanje novih tržišč in prodajnih poti, povečanje tržnih deležev
7. Poslovni procesi	Izboljšanje poslovnih procesov

Študije primerov strateškega kontrolinga

Več podjetij in drugih poslovnih sistemov se je odločilo, da bo za doseganje svojih poslovnih smotrov in ciljev uvedlo sisteme strateškega kontrolinga. Spodnja primera ponazarjata učinkovit vpliv kontrolinga v poslovnem življenju.

Apple Inc: Apple uporablja celovit sistem upravljanja uspešnosti, ki vključuje finančne in nefinančne kazalnike za spremljanje strateškega napredka. Osredotočenost podjetja na inovacije in zadovoljstvo strank se odraža v uravnoteženem sistemu kazalnikov, ki razvoj izdelkov usklajuje z zahtevami trga (Johnson in drugi, 2012).

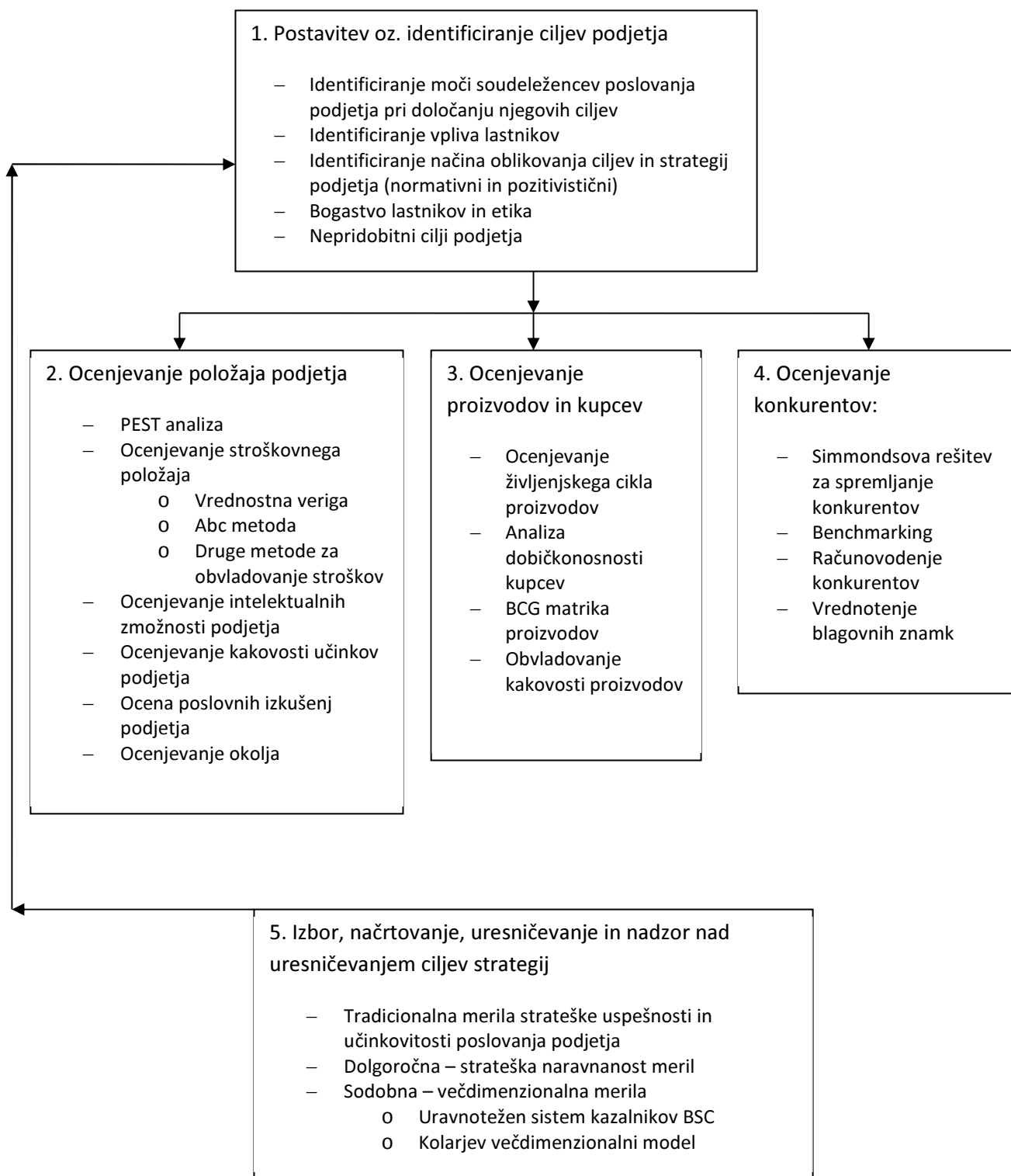
Toyota: Toyotin poudarek na nadzoru kakovosti in nenehnih izboljšavah (z metodo Kaizen) zagotavlja usklajenost med strateškimi cilji in operativnimi dejavnostmi. Prakse vitkega upravljanja podjetja služijo kot model za povezovanje strateškega in operativnega nadzora (Liker, 2004).

Orodja za strateški kontroling

Pri uresničevanju strateškega in izvedbenega kontrolinga uporabljajo njegovi nosilci vrsto metod oziroma orodij, ki so večinoma v domeni poslovnega računovodstva za strateške in izvedbene potrebe. Računovodstvo je praviloma najboljše organiziran in najmočnejše razvejan informacijski sistem v podjetju z dolgo zgodovino in tradicijo na področjih trgovine, industrije ter pravne in strokovne ureditve. Ima široko uporabno vrednost oziroma sposobnost, da lahko izrazi vsa poslovna dogajanja v razvejani (analitični) ali v strnjeni (sintetični) vrednosti. V računovodstvu lahko izrazimo različne ekonomske kategorije, ki prikazujejo gospodarski položaj in uspešnost podjetja: sredstva, viri sredstev, prihodki, odhodki, prejemki, izdatki, dobiček, čisti pritok denarja in druge. Zato lahko poslovodniki s podporo računovodstva planirajo, uresničujejo in nadzirajo temeljne in druge podjetniške cilje, ki se vrednostno kažejo v (ne)uresničeni poslovni in finančni uspešnosti ter premoženjsko-finančni (ne)stabilnosti.

Različna orodja za proučevanje in načrtovanje, ki jih lahko uporabimo pri strateškem nadziranju in načrtovanju, bomo podrobneje spoznali v poglavju 9.2, ki obravnava obvladovanje stroškov. V poglavju 10.4 pa bomo spoznali orodja oziroma pripomočke za pripravo informacij za potrebe strateškega poslovanja. Na Sliki 7-8 predstavljamo orodja, ki jih uporabljamo pri uresničevanju predvsem strateškega, pa tudi izvedbenega kontrolinga.

Slika 7-8: Orodja kontrolinga v različnih aktivnostih poslovanja



Vir: lastna izdelava

7.3 Podpora kontrolinga pri izvedbenem (operativnem) poslovanju

V tem poglavju bomo spoznali podporo kontrolinga na izvedbenih oziroma operativnih ravneh poslovnega odločanja.

Izvedbeni (operativni) kontroling zagotavlja podporo nosilcem odločanja na operativni ravni in:

- je instrument operativnega, praviloma kratkoročnega poslovanja, to je sprejemanja izvedbenih poslovnih odločitev na vrhovni, srednji in izvedbeni ravni;
- pripravlja spoznavne podlage (= informacije) za postavljanje in nadziranje kratkoročnih oziroma tekočih poslovnih ciljev in nalog na ravni podjetja, dejavnosti in organizacijskih enot.

Operativni kontroling se torej ukvarja s pripravo kratkoročnih poslovnih informacij, praviloma v obdobju do enega poslovnega leta. Nosilec poslovnega odločanja na vrhovni, srednji in izvajalni ravni daje predloge, na podlagi katerih lahko opredelijo tekoče poslovne cilje in naloge. Njihovi izidi se odražajo v načrtovani poslovni in finančni uspešnosti ter potrebni učinkovitosti in gospodarnosti. Prav tako operativni kontroling spremlja in presoja uresničevanje sprejetih tekočih ciljev in nalog in odločevalnim ravnom zagotavlja informacije za sprejem morebitnih popravljivih odločitev.

Podjetje posluje učinkovito, kadar v danih okoliščinah izkazuje najugodnejše razmerje med ustvarjenimi proizvodi in storitvami na eni strani ter porabljenimi prvinami poslovnega procesa na drugi. Učinkovitost pomeni, da reči počne »na pravi način«. Podjetje posluje gospodarno, kadar so stroški sorazmerni oziroma manjši od koristi, ki jih podjetje pridobi. Odločitve operativnega kontrolinga se nanašajo na kratek (do enega leta).

Nosilci kontrolinga se na operativnem področju ukvarjajo z dvema temeljnima vsebinama:

- skrbjo za operativno poslovno načrtovanje ciljev in nalog; govorimo o letnih in medletnih poslovnih načrtih, ki jih pripravijo nosilci kontrolinga in jih sprejmejo pristojni nosilci poslovnega odločanja na vrhovni, srednji in/ali izvedbeni ravni;
- skrbjo za operativno poslovno nadziranje uresničevanja zadanih ciljev in nalog; govorimo o spremljanju, analiziranju in kontroliranju uresničevanja kratkoročnih ciljev in nalog ter o pripravi informacij za sprejemanje popravljivih poslovnih odločitev.

Operativni kontroling je usmerjen v opredeljevanje izrabe razpoložljivih potencialov (prvin) za doseganje poslovnih ciljev, ki se sprejemajo na vrhovni, srednji in izvedbeni ravni. Ima dve temeljni poslanstvi:

- izdelavo kratkoročnih poslovnih načrtov, kjer je težišče na usmerjanju in uravnavanju tekoče, tj. kratkoročne poslovne in finančne uspešnosti ter stabilnosti podjetja.
- izdelavo usklajevalnih informacij za aktualizacijo oziroma korekcijo že sprejetih načrtov in nalog.

Zgled 7-2: Izvedbeni poslovni cilji

Poslovno področje	Vrste poslovnih ciljev
Na ravni podjetja:	Uspešnost sredstev in kapitala (angl. return on investment, ROI; return on equity, ROE); čisti dobiček, čisti denarni tok
Financiranje:	Plačilna sposobnost, finančna sestava in uravnoteženost sredstev in obveznosti
Prodajanje:	Prihodek in prispevek za kritje na domačih in tujih trgih Tržni deleži doma in v tujini Prihodek in poslovni izid od obstoječih in novih proizvodov
Proizvajanje:	Količina in/ali vrednost proizvodnje po programih, dejavnostih in organizacijskih enotah
Kadrovanje:	Obseg in sestava zaposlenцев, izobraževanje, delovna kultura
Nabavljanje:	Vrsta, količina in vrednost nabavljenih sredstev (prvin)
Raziskovanje in razvijanje	Vrsta, obseg in vrednost obstoječih in novih raziskav ter razvojnih nalog
Skupne (podporne) dejavnosti:	Vrsta in obseg poslovnih naloge in predračuni stroškov v režijskih dejavnostih

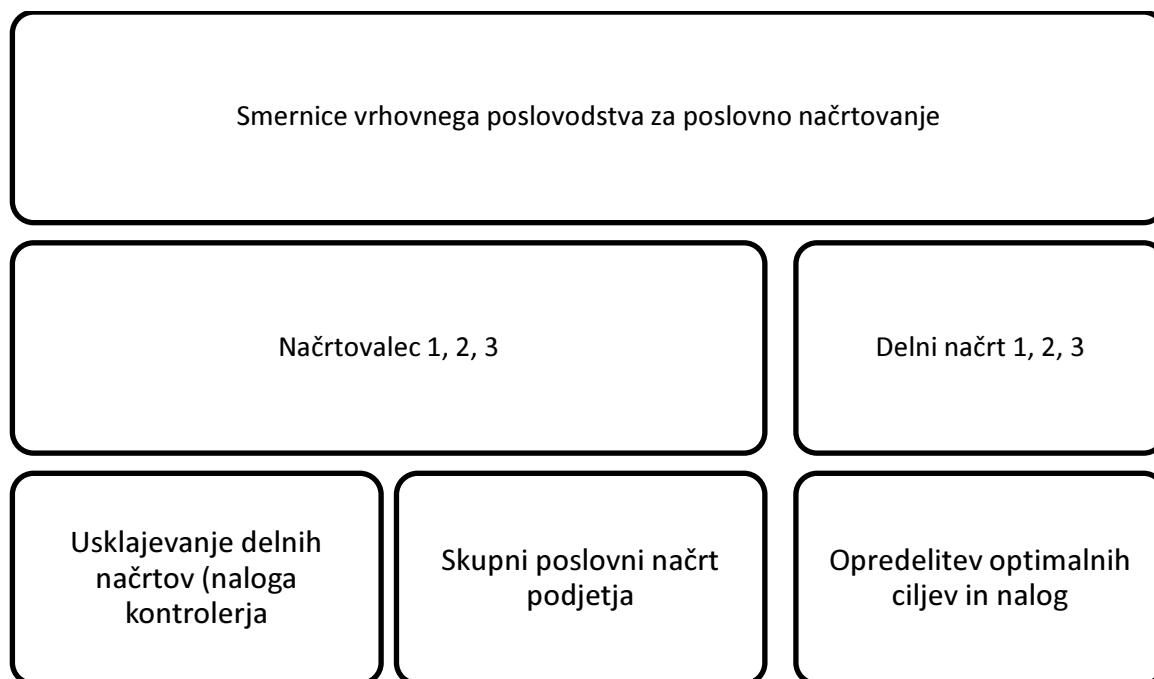
Vir: lastna izdelava

Operativni kontroling s pomočjo operativnega načrtovanja in nadziranja (= analiziranja in kontroliranja) zagotavlja strokovne rešitve, ki omogočajo, da nosilci nalog na vrhovnih, srednjih in/ali izvedbenih ravneh uspešno izpeljejo svoje naloge. Največ podatkov in informacij za načrtovanje na izvedbenih ravneh prihaja iz računovodskega informacijskega sistema. Gre za informacije o:

- poslovnih učinkih in prihodkih,
- stroškov in odhodkov,
- poslovni uspešnosti po organizacijskih enotah (po stroškovnih mestih, poslovnoizidnih enotah, strateških poslovnih enotah in drugih).

Operativno načrtovanje je prepleteno s kratkoročnimi računovodskimi in neračunovodskimi predračuni in kazalniki, operativno nadziranje pa z informacijami o odmikih med želenimi in uresničenimi cilji in nalogami.

Slika 7-9: Delni in skupni poslovni načrt podjetja



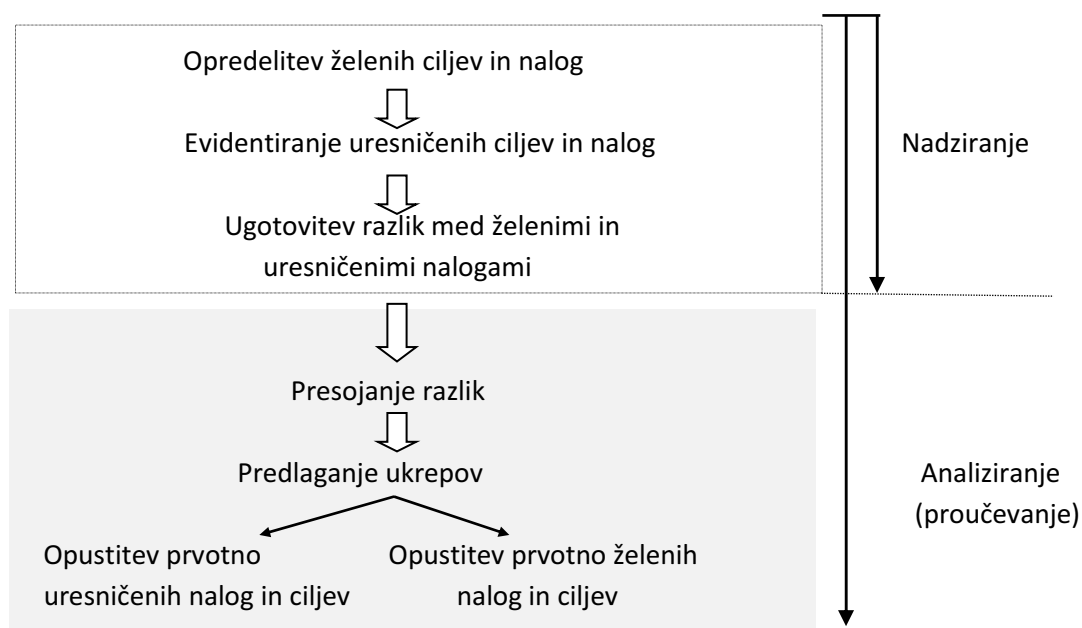
Vir: lastna izdelava

Skrb za uravnavanje poslovanja je v domeni nosilcev nadzorne dejavnosti, ki se uvršča v poslovodno-odločevalno in informacijsko dejavnost. Nosilci poslovodnih ravni sprejemajo popravljalne odločitve na podlagi nadzornih informacij, ki so izid sprotnega gospodarskega analiziranja in kontroliranja in ki jih zagotavlja kontroling. V tem okviru kontroler nadzira skladnost delovanja s cilji in zadanimi nalogami na vseh ravneh poslovedenja in oblikuje ter pristojnim ravnem odločanja posreduje nadzorna (kontrolna) in analitska (proučevalna) sporočila.

Na področju uravnavanja se operativni kontroling ukvarja s kratkoročnimi poslovnimi dogajanjem, stanji in (ne)uspehi pri uresničevanju zadanih nalog in ciljev. Največ pozornosti namenja razkrivanju in iskanju rešitev za odpravi ozkih grl v poslovanju. Išče odgovore na naslednja vprašanja:

- Je operativno poslovanje usklajeno s strateškimi usmeritvami, se v naših vsakodnevni opravih zrcalijo strateški cilji in strategije?
- Nam finančno-premoženjski položaj dovoljuje, da obvladujemo plačilno sposobnost in hkrati dosegamo načrtovano poslovno in denarno uspešnost?
- Kako organizirati proizvodjalni (temeljni) in prodajni sistem podjetja? Se vse poslovne funkcije odvijajo v skladu z operativnimi (kratkoročnimi) načrti?
- Znamo v povezavi s strategijo podjetja povečati prihodke oziroma vemo, kako in kje zmanjšati stroške v tekočem poslovanju?

Slika 7-10: Gospodarsko nadziranje in analiziranje



Vir: izdelava Koletnik, F.

Zgled 7-3: Vključevanje odločevalnih ravni v odpravljanje neželenih odmikov

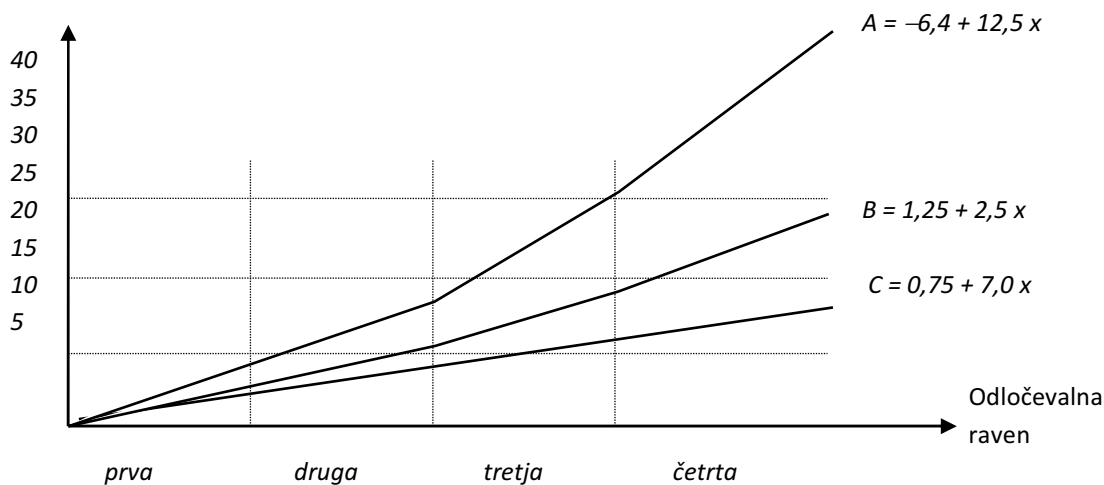
Odločevalna raven	Vključevanje odločevalnih ravni pri odmikih od želenih procesov ali stanj		
	Različica A	Različica B	Različica C
1. Dovoljeni odmik na prvi odločevalni ravni	od 1 % do 6 %	od 1 % do 3 %	do 1 %
2. Dovoljeni odmik na drugi odločevalni ravni	od 7 % do 16 %	od 4 % do 5 %	do 2 %
3. Dovoljeni odmik na tretji odločevalni ravni	od 17 % do 30 %	od 6 % do 8 %	do 3 %
4. Dovoljeni odmik na četrti odločevalni ravni	od 31 %	od 9 % do 14 %	do 4 %

Vir: izdelava Koletnik, F.

Pri izračunavanju parametrov dobimo za posamezne različice različne funkcijske vrednosti. Intenzivnost vključevanja odločevalnih ravni v odpravljanje odmikov:

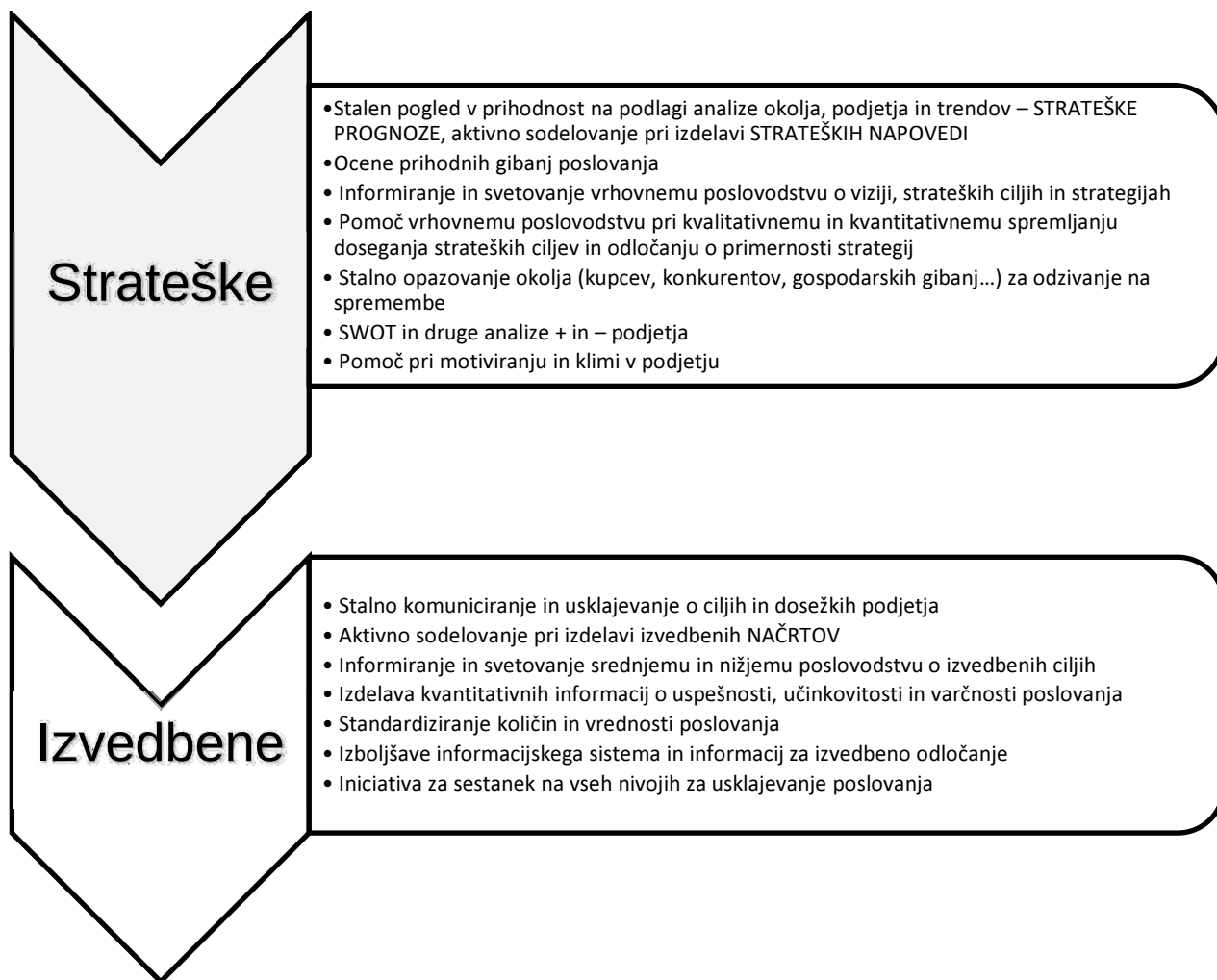
Slika 7-11: Vključevanje poslovodnikov na odločevalnih ravneh

Odstotki odmikov od
zastavljene naloge (= od ciljev)



Vir: izdelava Koletnik, F.

Slika 7-12: Naloge kontrolinga v podjetju: strateške in izvedbene



Vir: lastna izdelava

8 ORGANIZIRANOST KONTROLINGA

V tem poglavju bomo spoznali:

- projekta uvajanja kontrolinga,
- faze uvajanja in izvajanja kontrolinga v podjetju.

Uvedba kontrolinga kot odločevalno naravnane poslovno-informacijske dejavnosti v podjetju je notranji projekt vrhovnega posloводства. Njegovo uresničevanje poteka po naslednjih korakih:

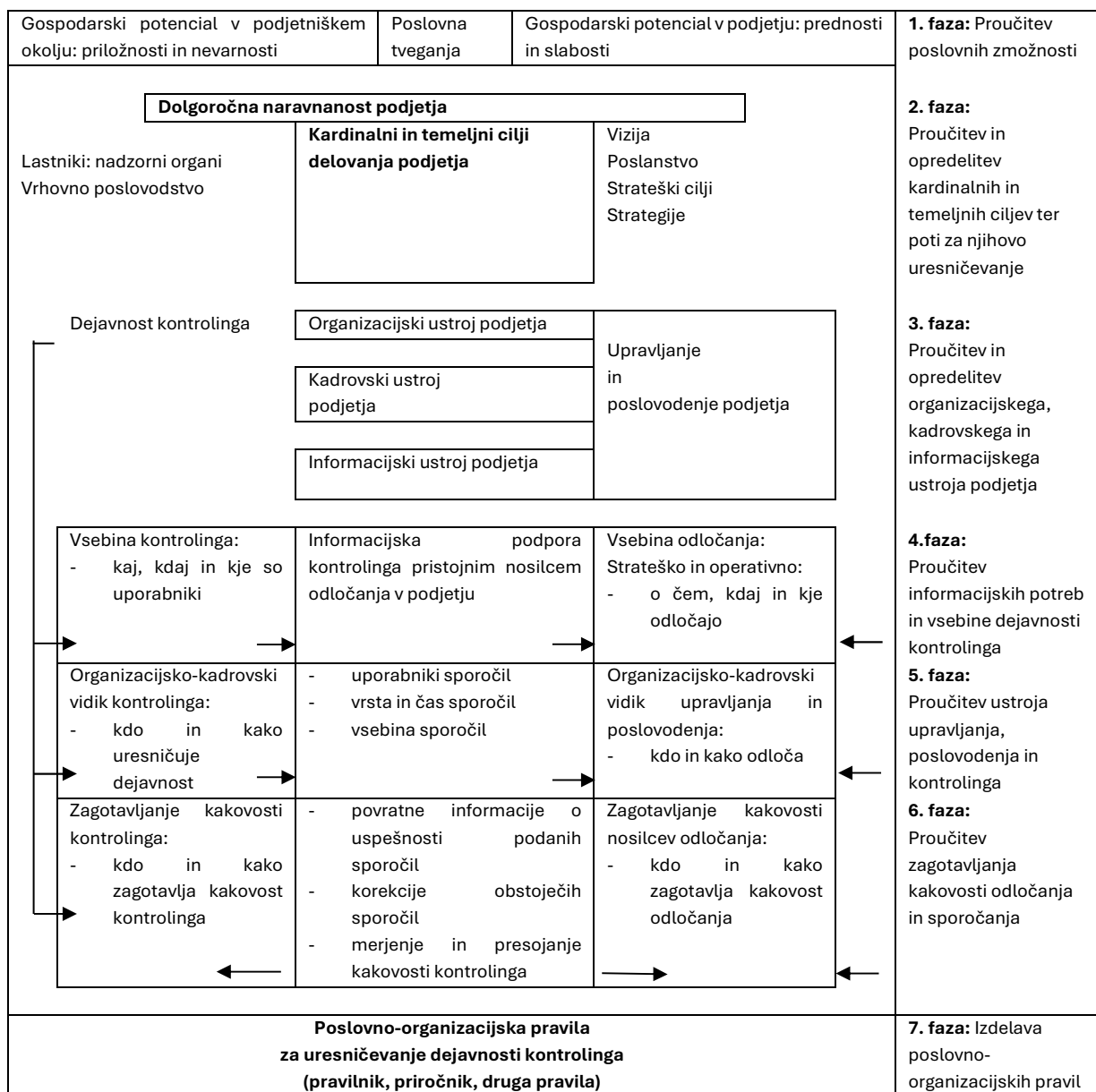
1. skrbni pregled (angl. due dilligence), ocena in prenova obstoječe poslovne organiziranosti podjetja,
2. uvajanje kontrolinga,
3. izvajanje kontrolinga,
4. nadziranje kontrolinga.

Projekt uvajanja kontrolinga mora biti sistematično voden in nadziran. Odgovorna oseba, ki ga vodi, je lahko bodoči kontroler oziroma poslovodni računovodja, v manjšem podjetju pa se ga lahko zaupa zunanjemu podjetniškemu svetovalcu, ki je usposobljen za organiziranje te dejavnosti. V tuji praksi priporočajo, da se uvajanje kontrolinga v določenih primerih in v manjših podjetjih zaupa zunanjim kontrolorjem. Razlogi so predvsem praktične narave, ker so poslovodniki in drugi zaposlenci v podjetju obremenjeni s tekočimi poslovnimi nalogami. Razen tega trenutni sodelavci podjetja nimajo izkušenj s kontrolingom in so zato zunanji izvajalci velikokrat hitrejši, uspešnejši in cenejši.

Pri odločitvi za **uvajanje** kontrolinga v lastni ali tuji izvedbi oziroma za **izvajanje** kontrolinga v podjetju ali zunaj njega je pomembna velikost podjetja. Kadar se odločamo za lastno odločevalno naravnano informacijsko dejavnost, potrebujemo ustrezne kadre, opremo in celovit informacijski sistem, katerega jedro je računovodski informacijski sistem. Razvito računovodstvo za notranje potrebe zavzema v takem sistemu nepogrešljivo mesto.

Kadar se mala podjetja odločajo za lastni kontroling, podjetniki velikokrat opravljajo izvedbene naloge in naloge kontrolerja obenem, zato zanemarjajo strateške naloge podjetja. Tak kontroling je velikokrat sporadičen in nesistematičen, zato ne doseže pravih koristi. Uspešen kontroling mora biti namreč sistematičen, stalen in vseprisoten, kar lastniku malega podjetja praviloma ne uspe. Zato se mala prodorna podjetja raje odločijo za popolno ali delno informacijsko podporo zunaj podjetja (angl. outsourcing).

Slika 8.1: Model vzpostavitve in delovanja kontrolinga v podjetju X



Vir: Koletnik in Kolar, 2016

8.1 Projekt uvajanja kontrolinga

Odločevalno naravnani poslovni informacijski sistem, podprt s potrebno računalniško, komunikacijsko in drugo opremo, sestavljajo:

- sistem poslovnega razvidovanja,
- sistem poslovnega načrtovanja in
- sistem poslovnega nadziranja.

8.1.1 Sistem poslovnega razvidovanja o uresničenih poslovnih procesih, stanjih in ciljih

Gre za sistem prikazovanja uresničenih poslovnih procesov, stanj in ciljev delovanja, ki ga sestavljajo urejena in ciljno naravnana evidentiranja na ravni računovodstva – gre knjigovodstvo - in ostala evidentiranja na ravneh poslovno-izvedbenih dejavnosti. Izidi takih razvidovanj so tekoča, srednjeročna in dolgoročna obračunska (s)poročila o uresničenih poslovnih dogajanjih, procesih, stanjih in izidih delovanja.

Vsako podjetje ali drug poslovni sistem, ki je vzpostavljen in deluje sistemsko in ciljno, potrebuje hitra, zanesljiva in razumljiva obračunska razvidovanja z naslednjih informacijskih področij:

- knjigovodenja za notranje in zunanje uporabnike obračunskih (s)poročil,
- evidentiranja v okviru posameznih poslovno-izvedbenih področij poslovanja (nabavljanja, proizvodjanja, prodajanja, financiranja, kadrovanja),
- posebna evidentiranja in pripadajoča razvidovanja za druge uporabnike, praviloma za zunanje statistične potrebe.

Za navedena razvidovanja morajo biti vzpostavljena poslovna kultura (= poslovne in etične vrednote) in pravila o nosilcu (kdo), načinu (kako), času (kdaj) in kraju (kje) delovnih aktivnosti, ki sodijo v domeno posameznih razvidovanj.

8.1.2 Sistem razvidovanja o načrtovanih poslovnih procesih, stanjih in ciljih

Ta sistem sestavljajo urejena in ciljno naravnana evidentiranja na ravni računovodstva. Gre za računovodsko predračunavanje in ostala evidentiranja na ravneh poslovno-izvedbenih dejavnosti. Izidi takih razvidovanj so tekoča, srednjeročna in dolgoročna predračunska (s)poročila o načrtovanih poslovnih dogajanjih, procesih, stanjih in načrtovanih izidih delovanja.

V poslovno urejenem podjetju so potrebna naslednja poslovna načrtovanja:

- računovodsko predračunavanje za notranje in zunanje uporabnike predračunskih (s)poročil,
- poslovno načrtovanje v okviru posameznih poslovno-izvedbenih področij poslovanja (nabavljanja, proizvodjanja, prodajanja, financiranja, kadrovanja),
- posebna načrtovanja in tovrstna razvidovanja za druge, praviloma zunanje uporabnike.

V okviru poslovnega predračunavanja in ostalega načrtovanja morajo biti vzpostavljena poslovna pravila o načinu, času in kraju načrtovalnih aktivnosti, ki sodijo v domeno posameznih poslovnih načrtovanj za strateške in operativne oziroma izvedbene potrebe. V okviru načrtovanja za strateške potrebe ocenjujemo dolgoročne cilje, ki so povezani z ocenjenim dolgoročnim (uspešnostnim) potencialom ter dolgoročno proizvodno in prodajno sposobnostjo podjetja. Pri načrtovanju za

izvedbene potrebe ocenjujemo velikost kratkoročnih ciljev, ki so povezani s poslovnim in denarnim izidom podjetja za srednjeročno obdobje.

8.1.3 Sistem razvidovanja o nadziranju uresničevanja načrtovanih procesov, stanj in ciljev

Ta sistem sestavljata notranje kontroliranje in notranje proučevanje (analiziranje), katerih izid so kontrolna in analitska (s)poročila o odmikih med želenimi (= ciljnim) in uresničenimi dolgoročnimi in kratkoročnimi poslovnimi dogodki, procesi in stanji ter izidih delovanja.

V okviru sistema notranjega kontroliranja presojamo odmike od dolgoročnih in kratkoročnih poslovnih ciljev ter dajemo pristojnim odločevalnim ravnam kontrolna sporočila o neugodnih odmikih. Pri sistemu notranjega analiziranja pa dajemo pristojnim ravnam analitska sporočila o neugodnih odmikih s predlogi za njihovo odpravo.

Uporabnikom (s)poročil (= pristojnim nosilcem poslovnega odločanja) dostavljamo pravočasne in zanesljive ter razumljive spoznavne podlage (= informacije) za usmerjevalne in popravljalne poslovne odločitve v obliki (o)pisnih ali ustnih ugotovitev, predlogov, preglednic, slik in kazalnikov. V nadzornih (s)poročilih so prikazani podatki in izdelane ocene ter dani predlogi:

- s pomočjo primerjave absolutnih in relativnih števil o želenih in uresničenih procesih in stanjih,
- s pomočjo posameznih ali povezanih kazalnikov o želenih in uresničenih procesih in stanjih,
- s pomočjo drugih informacijskih pripomočkov.

Sklepna misel. Sistem poslovnega informiranja mora biti stalen in zanesljiv, da omogoča nosilec odločevalnih stalni vpogled in presojo poslovnih razmer in uspehov delovanja v podjetju. Prejeta sporočila morajo biti vsebinsko primerna in potrebna, pravočasna, razumljiva, bistvena in zanesljiva. Na bistvenost informacij vpliva njihova hitrost, vrsta in pomembnost za posameznega uporabnika. Zanesljivost (s)poročil je zagotovljena, če ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter če se uporabniki lahko nanje zanesejo, ker verno predstavljajo dane pojave. Biti morajo popolna in v zadostni meri upoštevati tudi previdnost. Vse to ustvarja poslovno koristnost informacijskih dejavnosti in njihovih (s)poročil.

8.2 Faze uvajanja in uresničevanja kontrolinga

V tem poglavju bomo spoznali:

- *skrbni pregled, oceno in prenovo obstoječe organiziranosti,*
- *uvvedbo kontrolinga,*
- *uresničevanje in nadziranje kontrolinga.*

Uvajanje kontrolinga vodi odgovorni sodelavec (sedanji ali bodoči kontroler) v podjetju ali zunaj njega, ki načrtuje in usmerja ves projekt. V tej zvezi izdela seznam zaporednih in vzporednih nalog (tudi v obliki delnih projektov), čas njihovega uresničevanja in predračun stroškov. Uresničevanje projekta nadzira vrhovno poslovodstvo.

Tuje izkušnje kažejo, da je že na začetku uvajanja odločevalno naravnane informacijskega sistema koristno organizirati poseben izobraževalni seminar, na katerem se zaposlencem pojasnijo poslovne

prednosti uvedbe take dejavnosti. Predvsem je potrebno poslovodnike na vseh odločevalnih ravneh prepričati, da bodo videli v prenovljeni ali novi informacijski dejavnosti izboljšano kakovost poslovnega odločanja in uspešnejše delovanje podjetja.

Sestavini pripravljalne faze sta tudi časovni načrt in predračun stroškov, ki bodo nastali v zvezi s prenovno poslovne organiziranosti in vzpostavitvijo kontrolinga kot odločevalno naravnane informacijskega sistema.

8.2.1 Skrbni pregled, ocena in prenova obstoječe organiziranosti

V okviru pripravljalne faze opravimo obširno analizo organizacijskega ustroja in delovanja podjetja. Najprej se lotimo presoje opredelitve odločitvenih ravni in njihovih pristojnosti ter nato samega oskrbovanja s poslovnimi informacijami za usmerjevalne in popravljalne poslovne odločitve. Običajno se predlagajo izpopolnitve v obstoječi organiziranosti ali nova organizacijska sestava podjetja. Gre za opredelitev vseh odločevalnih ravni ter njihovih pristojnosti in odgovornosti.

Po presoji prednosti in slabosti obstoječega organizacijskega ustroja in sistema poslovanja ter upravljanja spoznamo njihovo primernost in slabosti, ki jih je treba odpraviti. Spoznamo tudi, katere odločevalne ravni niso prisotne ali so neustrezne ter katere ravni (ni)so podprte s potrebnimi in ustreznimi sporočili in (ne)primernimi zaposlenci. Tej ugotovitvi sledi izdelava kataloga poslovnih ukrepov, ki jih mora sprejeti vrhovno poslovodstvo pri pripravi boljše poslovno-organizacijske rešitve, ki jo bo nato podpirala odločevalno naravnana informacijska dejavnost (=kontroling).

Katalog ukrepov na razumljiv način daje navodila posameznim nosilcem odločevalnih ravni o tem, kaj morajo napraviti, da se bo sistem poslovnega odločanja izpopolnil. K tako izpopolnjenemu sistemu odločanja nosilec odločevalne ravni, ob sodelovanju s kontrolerjem, vzpostavi katalog informacijskih potreb pri uresničevanju strateških in izvedbenih nalog. Temu sledi vzpostavitev računalniško podprtega poslovno-informacijskega sistema, ki je povezan s predračunskimi, obračunskimi in nadzornimi sporočili, za katerega je pristojen kontroler.

8.2.2 Uvajanje kontrolinga

Uvajanje kontrolinga običajno poteka v sočasnem ali zaporednem vpeljevanju in uresničevanju enega ali več podprojektov. Hkrati se, denimo, ob podpori ustreznih sodobnih računalniških rešitev uresničujejo podprojekti prenove računovodenja (posebej še računovodenja za notranje odločevalne potrebe) ter poslovnoizvedbenih in drugih informacijskih (delnih) sistemov.

V tej fazi bomo izdelali priročnik o kontrolingu v obravnavanem podjetju z naslednjimi dokumenti in vsebinami:

- Aktom o ustanovitvi in delovanju kontrolinga,
- Organizacijsko-kadrovskim ustrojem kontrolinga: ta dokument vsebuje organizacijski načrt in katalog delovnih nalog in mest ter permanentno izobraževanje kontrolerjev,
- opredelitvijo nalog posameznih kontrolerjev,
- srednjeročnim in letnim poslovnim načrtom za kontrolerje,
- uresničevanje nalog kontrolerjev,

- strokovnimi pravili za urejeno delo kontrolerjev (= zapis metodike razvidovanja, predračunavanja in presojanja): od zadane naloge, načrtovanja in izvajanja zadolžitev do izdelave (s)poročil in načinu obveščanja nosilcev odločevalnih ravni,
- strokovnimi pravili za ureditev delovnega gradiva (označevanje, odlaganje in arhiviranje) po končanem informacijskem poslu,
- dokumentom o nadziranju kontrolinga: pravila o strokovnem in gospodarskem nadziranju te dejavnosti; zapisana so merila in kazalniki za ocenjevanje kakovosti izvajalcev kontrolinga,
- sodelovanju kontrolerjev z nosilci drugih dejavnosti v podjetju (službe za poslovno organiziranje, notranjerevizijske službe, finančne službe, službe za trženje, službe za razvoj in drugimi) in zunaj podjetja (strokovnih združb, Statističnega urada, AJPes-a, DURS-a, pristojnih ministrstev, zbornice in drugih).

Priročnik je strokovno vodilo in strokovna zaveza vseh kontrolerjev, prejme ga tudi vrhovno poslovodstvo podjetja, ustrezne dele priročnika pa nosilci ostalih odločevalnih ravni, ki jih podpira kontroling. Priročnik je tudi primerno gradivo za usposabljanje novih sodelavcev v kontrolingu. Za njegovo vsebino in aktualnost odgovarja kontroler v podjetju.

8.2.3 Izvajanje in nadziranje kontrolinga

V tej fazi se srečujemo s kontinuiranim uresničevanjem in nadziranjem vsega, kar sodi v dejavnost kontrolinga. Gre za urejene in stalne procese razvidovanja, načrtovanja, nadziranja, analiziranja in informiranja odločevalnih ravni v podjetju. Strokovni in gospodarski nadzor se uresničujeta skladno s pravili, ki so opredeljena v priročniku o kontrolingu. Glavni nadzorniki te dejavnosti so kontroler, notranji revizor, zunanji revizor in drugi morebitni pooblaščenici za nadziranje te dejavnosti v podjetju.

Namen kontrolinga se kaže predvsem v naslednjih nalogah odgovornega kontrolerja v podjetju:

- skrbi za stalno in kakovostno prisotnost načrtovanja in razvidovanja,
- rednih primerjavah med uresničenimi in načrtovanimi dogodki, procesi in stanji,
- pripravi ukrepov, ki jih morajo sprejeti nosilci odločevalnih ravni, da bi se preprečile ali čimprej odpravile pomanjkljivosti. Pristojnemu nosilcu odločevalne ravni mora kontroler predstaviti strokovno rešitev o tem, kdo, kaj, kako, do kdaj in s kakšnimi pripomočki bo lahko odpravil neugodne pojave, procese ali stanja,
- ocenah, predlogih in pričakovanjih za prihodnja kratkoročna in dolgoročna obdobja, ki jih kontroler pripravlja za nosilce odločevalnih ravni.

8.3 Študija primera uvajanja kontrolinga

V tem poglavju bomo spoznali:

- *izhodišča za študije primerov uvajanja kontrolinga,*
- *uvajanje kontrolinga v hotelskem podjetju LUNA.*

8.3.1 Izhodišče za študije primerov uvajanja kontrolinga

Sodobno poslovodno računovodstvo se je uveljavilo v drugi polovici 20. stoletja z obljubo temeljitih sprememb v računovodskih tehnikah ter z razvojem podpore pri implementaciji in nadzoru strateških usmeritev ter zagotavljanju informacij o poslovanju podjetja (Burns in Vaivio, 2001). Kljub temu se odtlej večinoma uporabljajo iste rešitve, pri čemer je praktično uporabljenih inovativnih pristopov razmeroma malo. Kontroling v pomenu sodobnega poslovnega računovodstva evropskega tipa se je začel uveljavljati šele od 70. let 20. stoletja naprej (Koletnik in Kolar, 2016). V okviru te dejavnosti so se razvijale različne šole in prakse, pogosto na nesistemski način, kar je že v 90. letih 20. stoletja izpostavil Koletnik. Posledično danes v literaturi in praksi zasledimo več različnih sistemov ter pristopov k spremljanju, načrtovanju in nadziranju poslovne učinkovitosti in uspešnosti. Ne gre torej le za kontroling kot tak, ki je po naši presoji še vedno najpogostejši, temveč za številne hibridne rešitve – tako z vidika vsebine, organiziranosti in izvedbe.

Kontroling kot konsistenten sistem za spremljanje, načrtovanje in nadziranje poslovanja je eden glavnih podpornih sistemov in metod za uresničevanje obstoja in razvoja podjetja ali druge poslovne osebe. Njegova moč se meri v njegovem prispevku k izboljšanju dodane vrednosti podjetja. S kontrolingom je podjetje dolgoročno veliko bolj prodorno, proaktivno naravnano in poslovno uspešno kot podjetja, ki se za to informacijsko dejavnost ne odločijo.

Kontroling ima dve temeljni nalogi, s katerima podpira vrhovno, srednjo in operativno odločevalno raven: ima ključno vlogo pri proaktivnem in nadzornem delovanju poslovnikov ter pri obvladovanju kompleksnosti delovanja podjetja.

Kontroling kot sistem spremljanja in nadzora poslovanja je ena ključnih podpornih funkcij vodstva, ki bdi nad strateškimi in drugimi cilji podjetja. Še zlasti velik pomen ima pri podpori sistemu vodstvenega nadzora, zlasti pri obvladovanju vse večje kompleksnosti poslovnega okolja. Če se osredotočimo na storitvena podjetja v gostinsko-turističnem sektorju, kot sta jih v svoji študiji obravnavala Jamil in Mohamed (2013), ugotovimo, da organizacija in razvoj sistemov vodstvenega nadzora na splošno pozitivno vplivata na uspešnost malih in srednje velikih hotelskih podjetij. Tudi druge raziskave (Adiputra in drugi, 2020) ugotavljajo podobno, in sicer, da zahteva uspešnost poslovanja hotela usklajenost poslovnih strategij z nadzornimi sistemi za spremljanje in usmerjanje poslovanja. Pogosto se za implementacijo sistema za spremljanje in nadzor poslovanja vzpostavi nova informacijska dejavnost, kot je poslovodno računovodstvo ali kontroling. Adiputra, Gani in Rossieta (2020), ki so preučili hotelska podjetja na Baliu, ugotavljajo, da odsotnost kontrolinga (oziroma sistema za spremljanje in nadzor poslovanja) negativno vpliva na njihovo finančno uspešnost. Tudi Bedford (2015) je v svoji študiji potrdil, da vplivata vzpostavitev in uporaba informacijskega sistema za nadzor poslovanja na uspešnost poslovanja podjetja in da to velja tudi v gostinsko-turističnem sektorju. Tak sistem spremljanja in nadziranja poslovanja namreč omogoča vzvode za boljše raziskovanje in

nadziranje poslovanja podjetja, ne glede na vrsto dejavnosti. Tudi avtorja Tiawon in Supartha (2021) ugotavljata, da lahko implementacija poslovne strategije in sistema za nadzor uresničevanja strategij izboljša poslovanje hotelskega podjetja. Njuna študija poudarja pomen prilagajanja strategij specifičnim pogojem hotelskega poslovanja in uvedbo informacijskega sistema za spremljanje poslovanja.

Informacijski sistemi, ki dajejo glavni poudarek poslovnemu načrtovanju in nadziranju poslovanja, so ključni za izvajanje strateškega kontrolinga (Chen in drugi, 2009). Omogočajo integracijo in centralizacijo podatkov, kar izboljšuje preglednost poslovanja in omogoča boljše strateško odločanje. Med najpomembnejšimi ugotovitvami o uvedbi kontrolinga v poslovanje podjetij in drugih poslovnih subjektov izstopa spoznanje, da informacijski sistemi omogočajo natančnejše spremljanje ključnih kazalnikov uspešnosti (angl. key performance indicators, KPI) ter drugih bistvenih podatkov. To je ključnega pomena za delovanje strateškega kontrolinga kot informacijskega sistema za spremljanje in nadzor poslovanja. Takšni sistemi podjetjem omogočajo boljše napovedovanje prihodnjih trendov, prilagajanje strategij ter zagotavljanje usklajenosti med operativnimi in strateškimi cilji (Hakim in Hakim, 2010).

Kljub vsem prednostim uvedbe kontrolinga oziroma informacijskega sistema za spremljanje in nadziranje poslovanja so podjetja pri njihovem uvajanju pogosto srečujejo z nepredvidljivimi izzivi, ki vključujejo odpornost in odpor zaposlenih na spremembe, visoke stroške ter potrebo po prilagoditvi obstoječih poslovnih procesov novim sistemom.

Uspešna uvedba kontrolinga zahteva natančno projektno vodenje, učinkovito komunikacijo in usposabljanje zaposlenih (Peljhan, 2007). Učinkovito projektno vodenje je ključno za uspešno uvedbo informacijskih sistemov, kar pomeni tudi kontrolinga kot informacijska dejavnost. Pomembni so vključenost vseh deležnikov, jasna opredelitev ciljev in nadzor nad izvajanjem projekta. Sistemi za načrtovanje in nadziranje poslovanja lahko povzročijo korenite spremembe v načinu delovanja podjetja, zato je strateški nadzor nad tem procesom ključnega pomena (Borštnar in Pucihar, 2014).

Tako kot drugi poslovno-informacijski sistemi mora biti tudi kontroling usklajen s poslovno kulturo, miselnostjo podjetja ter vzpostavljen na načelih decentraliziranega, a ciljno usmerjenega vodenja, z jasno opredeljenimi nalogami na vseh ravneh posloводства in med ostalimi deležniki v podjetju. To pomeni, da mora biti celotno delovanje podjetja podprto z aktualno vizijo, poslanstvom in izbranimi strategijami. Strateški kontroling ima pri tem ključno vlogo, saj zagotavlja, da so vsi notranji podsistemi usmerjeni v krepitev konkurenčne prednosti podjetja (Shi, 2011), pri čemer deluje predvsem proaktivno in ne le kot odziv na že nastale razmere.

8.3.2 Uvedba kontrolinga v hotelskem podjetju LUNA

Kako torej uvesti kontroling – sistem za spremljanje in nadzor poslovanja. Kolar in Koletnik (2016) pravita da je uvajanje dejavnosti kontrolinga je notranji projekt vrhovnega posloводства podjetja.

Uvajanje kontrolinga mora biti sistematično vodeno in nadzirano. Komu zaupati to nalogo? Odgovorni vodja tega projekta je lahko bodoči kontroler, v manjšem podjetju se ga lahko zaupa zunanjemu podjetniškemu svetovalcu, ki je usposobljen za organiziranje tovrstne dejavnosti. V tuji praksi priporočajo, da se uvajanje kontrolinga v določenih primerih, in predvsem v manjših podjetjih, zaupa

zunanjim kontrolorjem (Tiawon in Supartha, 2021). Razlogi so predvsem praktične narave, saj so poslovodniki in drugi zaposleni v podjetju obremenjeni s tekočimi poslovnimi nalogami. Razen tega domači sodelavci še nimajo izkušenj v tej dejavnosti in so zato zunanji izvajalci velikokrat hitrejši, uspešnejši in cenejši.

Predhodne študije in literatura redko obravnavajo primere uvajanja kontrolinga, kljub temu da raziskave kažejo, da nedvomno pozitivno vpliva na poslovanje podjetja in njegove finančne rezultate. Obenem velja, da podjetje brez novega informacijskega sistema ostane brez vzvoda za boljše raziskovanje in nadziranje poslovanja ne glede na vrsto dejavnosti. Tiawon in Supartha (2021) ugotavljata, da lahko uvedba poslovne strategije in sistema za nadzor njenega izvajanja prispeva k izboljšanju poslovanja hotelskega podjetja. Ker dostopne študije ne obravnavajo konkretnih primerov uvedbe kontrolinga v hotelska podjetja, to področje ostaja slabo raziskano in premalo obdelano.

To vrzel bo zapolnil naš primer enkratne uvedbe kontrolinga v hotelsko podjetje Luna, ki ga podrobneje obravnavamo v nadaljevanju.

Študija primera: Uvedba kontrolinga v hotelskem podjetju

Učni izzivi in izidi:

Po proučitvi primera uvedbe kontrolinga v hotelsko podjetje Luna bo študent sposoben pojasniti in odgovoriti na naslednja vprašanja:

1. Kakšni so razlogi za uvedbo kontrolinga v podjetje?
2. Kakšne koristi lahko pričakuje hotelsko podjetje od uvedbe kontrolinga?
3. Kakšne izzive lahko pričakujemo pri uvedbi kontrolinga v hotelsko podjetje in kako se z njimi spopadamo?
4. Kako začeti uvajati kontroling v hotelsko podjetje?

Primer

Obravnavamo primer hotelskega podjetja, ki smo mu dali ime Luna²¹. Luna ponuja izjemno kombinacijo bogate kulturne dediščine in sodobnih vsebin. Potencialnim gostom se predstavlja takole: »S tremi prestižnimi hoteli ob čudoviti morski obali smo postali sinonim za vrhunsko gostoljubnost, brezhibno kakovost storitev in nepozabna doživetja. Naši hoteli na izjemnih lokacijah, obdanih s soncem obsijanimi plažami, gostom ponujajo edinstveno potovalno in počitniško izkušnjo, kjer se razkošje sreča z avtentičnostjo.«

Zgodba podjetja Luna se začne sredi 20. stoletja v majhnem obmorskem mestu, kjer so se prebivalci kot v številnih podobnih mestih ob obali do takrat še večinoma ukvarjali s kmetijstvom, ribištvom in industrijo. Večino dni so preživali na morju ali na poljih, med oljčnimi nasadi in vinogradi ter so zaupali v pridnost svojih rok ter darove zemlje in morja. Turistični potencial kraja in možnosti za razvoj hotelske dejavnosti so bili takrat še neprepoznani.

Od ustanovitve leta 1953 se Luna razvija in zdravo raste: njena ponudba in finančna moč se krepi. Zadnja leta pa so se pojavili novi izzivi. Večinski lastnik podjetja Luna je fizična oseba AA z 90% deležem, 10 % podjetja pa imajo v lasti zaposleni, katerih število se je v zadnjih v povprečju gibalo okoli sto.

²¹ Podjetje Luna res obstaja, le da ima drugačno ime. Za potrebe te študije primera smo njene podatke anonimizirali, priredili in prilagodili.

Letos je podjetje LUNA dnevno sprejelo in poskrbelo za tisoč gostov. V zadnjih petih letih njegova strategija temelji na vlaganjih v turistične zmogljivosti; temeljna strategija podjetja je sicer gostom ponuditi visoko dodano vrednost storitev in destinacije, obenem z razvojem talentov in inovativnih storitev, ki so glavni nosilec razvoja in uspešnega poslovanja podjetja LUNA.

Izhodiščne ključne okoliščine za primer projekta uvajanja kontrolinga v hotelsko podjetje **LUNA** so:

- LUNA je podjetje, ki ga sestavljajo trije hoteli ob morju;
- podjetje je bilo pred uvedbo kontrolinga organizirano tako, da so njegove skupne službe skrbale za operativno delovanje hotela, nabavo, trženje, kadre, finance in računovodstvo;
- kontrolinga kot samostojne dejavnosti v podjetju ni bilo, za pripravo, implementacijo in nadzor nad načrti in analizami so skrbeli vodje oddelkov in vodja računovodstva;
- poslovni rezultati in investicije v zadnjih treh letih povprečno padajo vsako leto za 3 % glede na predhodno triletno povprečje.

Skrbna analiza poslovanja podjetja LUNA in izkušnje z uvajanjem projektov odpirajo več pomislov o uvedbi kontrolinga. Ker gre za investicijski projekt, ki zahteva veliko delovnega kapitala in finančnega vložka za izboljšanje kakovosti storitev ali izdelkov, lahko presega načrtovana pričakovanja. Izkušnje kažejo, da vlaganja v nepremičnine prinašajo različna tveganja – med drugim tudi možnost, da gradnja ne bo zaključena v predvidenem roku. V vmesnem času lahko pride do sprememb urbanističnih predpisov, zakonodaje ali fiskalne politike, kar lahko bistveno vpliva na projekt. Takšna tveganja lahko povzročijo povečanje stroškov tako za podjetje kot za skupino, hkrati pa oslabijo denarni tok in zmanjšajo prihodke.

V preteklih letih poslovne odločitve podjetja LUNA, kljub želji po večji konkurenčnosti na zahtevnem turističnem trgu, niso prinesle zelenih izboljšav rezultatov in učinkovitosti poslovanja. Doslej izvedeni projekti vzbujajo pomisleke, da podjetju primanjkuje premišljeno in dolgoročno usmerjeno strateško upravljanje ter učinkovito poslovanje. Cilj uvedbe kontrolinga je, da bi obrnili dosednji negativni trend in v prihodnosti dosegli pozitivne spremembe v poslovanju. Na uspešnost podjetja LUNA ne vplivajo samo notranji dejavniki, pač pa tudi številni makroekonomski dejavniki doma in v državah gostov, kot so stopnja brezposelnosti, rast ali upadanje domačega bruto proizvoda, rast ali upadanje industrijske proizvodnje in drugi, ki neposredno vplivajo na kupno moč gostov in na njihovo odločitev o počitnikovanju v enem izmed objektov podjetja LUNA. Kljub tveganjem, ki so značilna za turistično panogo, ostaja turizem eden redkih gospodarskih sektorjev, ki beleži stabilno rast tudi v času globalnih finančnih kriz.

Razvoj podjetja LUNA ni mogoč brez učinkovitega upravljanja človeških virov in razvojnih priložnosti. Ob odpiranju in širitvi trga dela so se pojavila nova tveganja, kot so pomanjkanje ustreznega kadra ter potreba po novih znanjih in specializiranih veščinah. Zato mora podjetje sistematično vlagati v izobraževanje, usposabljanje in razvoj svojih zaposlenih ter spremljati globalne trende v turizmu. Le tako bo lahko pravočasno prepoznalo potrebe po novih kompetencah in se uspešno odzivalo na izzive, ki jih prinaša dinamično poslovno okolje.

Glede na prepoznana tveganja in izkušnje z dosedanjimi projekti v podjetju LUNA je bodoči kontroler izdelal načrt delovnih korakov za uspešno uvajanje kontrolinga v podjetje, ki vsebujejo naslednje:

- ugotavljanje razlogov za pobudo za uvedbo kontrolinga in izbor načina njegove vpeljave v podjetje,
- izobraževalni seminar za vse zaposlene,

- C. odločitev o projektni nalogi in o vodji projekta,
- D. ugotavljanje in analiziranje obstoječega organizacijskega ustroja (oris in opis delovnih in poslovnih procesov na mikro- in makroravneh),
- E. priprava seznama obstoječih problemov in pomanjkljivosti pri poslovanju in njegovem spremljanju,
- F. idejna zasnova organizacijske umestitve kontrolinga,
- G. ocena tveganj in potencialnih težav pri uvajanju kontrolinga,
- H. priprava seznama projektnih nalog pri uvedbi kontrolinga,
- I. izdelava projektne listine: projektni tim, namen in cilji projekta oziroma projektov (vzporednih in zaporedni nalog), pooblastila, časovni okvir projekta, tveganja izvedbe projekta, predračun resursov, stroškov in virov financiranja projekta, ekonomski nadzor projekta,
- J. odobritev projektne listine,
- K. uresničevanje projektne naloge,
- L. implementacija ugotovitev projektne naloge – uvedbe kontrolinga,
- M. odločitev o dokončanju ali prenehanju projekta,
- N. spremljanje, nadziranje in dograjevanje kontrolinga, ko je vzpostavljen.

Prvi korak pri uvajanju kontrolinga v podjetju LUNA pomeni tudi sprejetje prve odločitve. Ta se nanaša na način uvedbe, pri čemer se lahko odločamo med dvema možnostma:

- 1) kontroling uvedemo postopno,**
- 2) kontroling uvedemo enkratno (sočasno).**

V prvem primeru bomo zaposlili novega sodelavca, ki bo zasedel delovno mesto kontrolerja (ali njegovo različico: delovno mesto planerja-analitika), vendar bo dejavnost šele pozneje prerasla v »pravi« kontroling. V drugem primeru pa bomo nemudoma pristopili k projektu vzpostavitve samostojne enote za kontroling, pri čemer bo ta projekt postopoma »zorel« in se razširil v vse vidike poslovnega delovanja podjetja.

Odločitev o uvedbi kontrolinga ni preprosta, saj zahteva temeljito razumevanje razlogov, ki so pripeljali do točke, kjer je takšno odločanje postalo nujno. Te razloge podrobneje predstavljamo v točki A v nadaljevanju.

A. ugotavljanje razlogov za pobudo za uvedbo kontrolinga v hotelskem podjetju LUNA in predlog odločitve za izbor načina za njegovo vpeljavo v podjetje

Razlogi:

- pomanjkanje usklajene implementacije strategij in strateških usmeritev na ravni vseh hotelov, oddelkov in zaposlenih,
- odsotnost jasnih alternativ za prihodnji razvoj,
- nevitarno poslovanje in neučinkovito vodenje podjetja, slabo prilagajanje na spremembe v okolju,
- pomanjkljivi ali neobstoječi poslovni načrt,
- kaotično izvajanje investicij in zastoj pri razvojnih projektih,
- negativni trend poslovnih rezultatov kljub investicijam v poslovanje.

Pobuda:

Kdo je podal predlog za uvedbo kontrolinga v turistično-hotelsko podjetje **LUNA**? Njegov avtor je večinski lastnik, ki je tudi predsednik nadzornega sveta; v zadnjih dveh letih je nadziral poslovanje in

ugotovil zgoraj naštetih slabosti ter zato predlagal uvedbo kontrolinga. Poslovodstvo in nadzorni svet podjetja LUNA sta sprejela odločitev za postopno uvedbo kontrolinga, vrstni red uvajanja posameznih nalog pa bo določen v izvedbenem projektu.

B. Izobraževalni seminar za vse zaposlene, na katerem predstavimo projekt uvajanja kontrolinga

Vsi zaposleni kontrolinga ne razumejo na enak način, zato je za njegovo uspešno uvedbo ključno zagotoviti enotno izhodišče in skupno razumevanje njegove vloge. Ker bo uvedba zahtevala sodelovanje, sprejemanje odločitev in angažiranost vseh zaposlenih, je nujno vzpostaviti jasen konsenz o tem, kaj kontroling je, kako ga razumeti in kakšne koristi bo prinesel zaposlenim in podjetju LUNA kot celoti. V nadaljevanju na kratko predstavljamo ključne točke, ki bodo obravnavane na uvodnem izobraževalnem srečanju z zaposlenimi o uvedbi kontrolinga v podjetje LUNA.

Vsebina izobraževalnega srečanja:

- predstavitev dejstva, da obstajajo različna razumevanja kontrolinga, zato je ključnega pomena, da oblikujemo enotno predstavo oziroma skupno idejo o tem, kaj kontroling pomeni, zakaj ga uvajamo in kako bo po uvedbi deloval v podjetju LUNA;
- organizacijska umestitev kontrolinga:
- štabna služba ožjega poslovodstva;
- profil novega sodelavca, kontrolerja:
 - o nadnaravne sposobnosti – ugajati vsem,
 - o dobro poznavanje vseh procesov in zaposlenih v podjetju,
 - o dobro razumevanje informacijskih sistemov v podjetju;
- predstavitev projekta uvedbe kontrolinga vsem v podjetju: pojem, organiziranost, informacijski sistem.

C. Odločitve o projektni nalogi in o vodji projekta

Vsebine tega koraka so:

- odgovornost za odločitev v tem koraku prevzame nadzorni svet;
- cilj projekta je uvedba kontrolinga v poslovanje družbe;
- datum začetka in dokončanja projekta:
 - 1. 1. 20xx–31. 12. 20xx (12 mesecev oziroma eno leto);
- vodja projekta:
 - predstavnik svetovalnega podjetja Kontroler, d. o. o.;
- projektna skupina izvajalcev (5–9):
 - vodja računovodstva, vodja financ, vodja informatike, direktorica kadrovsko-pravnega oddelka, vodja trženja in bodoči kontroler;
- odločitvena skupina (naročnik):
 - predsednik nadzornega sveta, predsednica uprave in vodja projekta.

D. Ugotavljanje in analiziranje obstoječega organizacijskega ustroja

Projektna skupina ima nalogo ugotoviti obstoječe stanje na naslednjih področjih:

- organizacija podjetja na mikro- in makroravneh,

- ugotavljanje obstoječih procesov načrtovanja poslovanja; kateri načrti so bili doslej uporabljeni v podjetju LUNA, kako so bili pripravljeni ter kako so vplivali na poslovne odločitve in rezultate;
- ugotavljanje dosedanjih standardnih analiz poslovanja,
- ugotavljanje dosedanjega načina priprave kalkulacij,
- pregled obstoječega računovodskega in informacijskega sistema,
- ugotavljanje prakse strateškega odločanja – zastavljanja in presojanja strateških ciljev in strategij,
- ugotavljanje poteka investicijskih potekov – kako so se oblikovale in zbirale investicijske pobude, kako so se spremljali in ocenjevali njihovi učinki.

E. Priprava seznama obstoječih problemov in pomanjkljivosti pri poslovanju in njegovem spremljanju

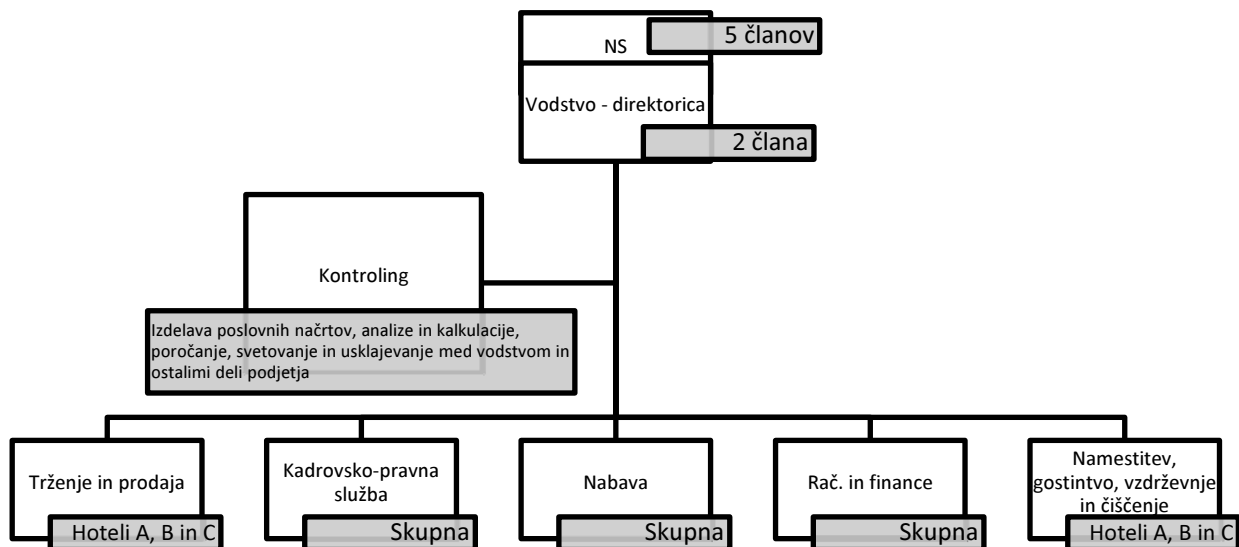
Z vsebinami dosedanjih korakov, predvsem koraka D (ugotavljanje in analiziranje obstoječega organizacijskega ustroja), so bile zagotovljene podlage za pripravo seznama ključnih ugotovitev o obstoječem organizacijskem stanju. Ključne ugotovitve projektne skupine, ki uvaja kontroling v podjetju LUNA, so bile:

- ni enotne rešitve in pristojne enote, ki bi pripravila načrt in analizo poslovanja;
- ni pravil in popisa procesov, kako potekajo načrtovanje, analiziranje, kalkuliranje in poročanje;
- ni ustrezne/zadostne informacijske podpore posameznim dejavnostim;
- ni pravil za prepoznavanja potreb in podajanje pobud za nove investicije, za njihovo spremljanje in nadziranje;
- ni zavedanja o nevzdržnosti takšnega stanja in o potrebi po sprememb.

F. Idejna zasnova organizacijske umestitve kontrolinga

Obstaja veliko možnih pristopov k organizacijski umestitvi kontrolinga v podjetje. Pri izbiri najustreznejšega modela imajo ključno vlogo dejavniki, kot so velikost podjetja, njegova dejavnost in raznolikost poslovnih učinkov. Na Sliki 8.3-1 je prikazana idejna zasnova organizacijske umestitve kontrolinga za podjetje LUNA. Glede na to, da gre za manjše podjetje s približno 100 zaposlenimi, ki je osredotočeno na eno dejavnost, hotelirstvo, se kot najprimernejša izkaže umestitev kontrolinga kot **štabne enote**. Dva nivoja odločanja in tri poslovnoizidne enote (hoteli A, B in C) pa zadoščajo za učinkovito upravljanje poslovanja.

Slika 8.3-1: Idejna zasnova organizacijske umestitve kontrolinga v podjetju LUNA



Vir: lastna izdelava

Takšna organizacijska zasnova kontrolinga je primerna za malo in srednje veliko storitveno podjetje z enovito dejavnostjo.

G. Ocena tveganj in potencialnih težav pri uvajanju kontrolinga

Za podjetje LUNA so bila prepoznana naslednja ključna tveganja in potencialne težave pri uvedbi kontrolinga:

- druge operativne naloge bi lahko dobile prednost pred projektom uvedbe kontrolinga;
- nelagodje oseb, ki bodo izgubile naloge, ki jih bo po novem prevzel kontroling;
- zamuda pri uvajanju kontrolinga v podjetje;
- vodstveni sodelavci se bojijo izgube vpliva in moči, zato bodo nasprotovali spremembam;
- strah pred transparentnostjo zaradi merjenja učinkovitosti in uspešnosti enot in posameznikov.

H. priprava seznama projektnih nalog pri uvedbi kontrolinga

Seznam projektnih nalog pri uvajanju kontrolinga v podjetju LUNA obsega naslednje:

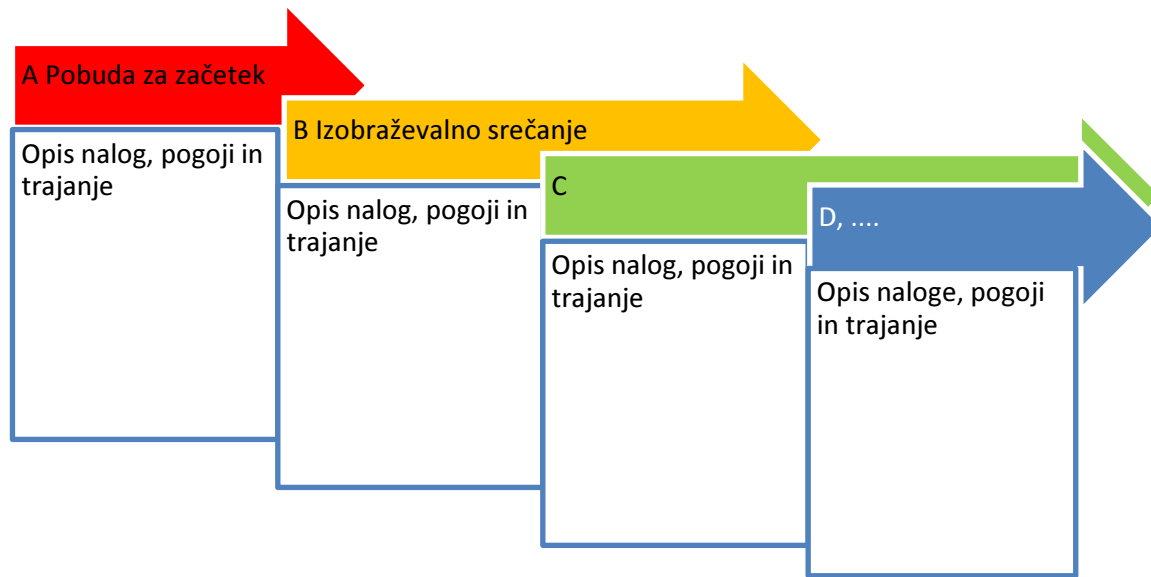
Preglednica 8.3-1: Seznam projektnih nalog pri uvajanju kontrolinga v podjetju LUNA in časovnica njihove izvedbe

Naloge	Oznaka naloge v projektu	Ure	Dnevi	Odvisnost
Ugotovitev razlogov in pobuda za začetek	A	2	1	
Predstavitev temeljev kontrolinga	B	8	2	A
Sprejem odločitve o projektu	C	4	2	B
Ugotavljanje in analiziranje obstoječega stanja	D	100	25	C
Priprava seznama obstoječih težav	E	20	5	D
Zasnova kontrolinga	F	200	50	D, E
Ocena tveganj in problemov pri uvajanju kontrolinga	G	10	2	F
Priprava seznama projektnih nalog	H	20	4	F, G
Določanje človeških in materialnih virov in projektne dokumentacije	I	10	2	F, H
Potrditev elementov projekta	J	20	5	F, I
Izvajanje projektne naloge	K	2	1	D-J
Organizacijska umestitev kontrolinga in implementacija ugotovitev projektne naloge – uvedba kontrolinga	L	48	20	K
Odločitev o dokončanju ali prenehanju projekta	M	650	160	L, K
Spremljanje, nadziranje in dograjevanje kontrolinga, ko je vzpostavljen.	N	Ves čas	365	M

Vir: lastna izdelava

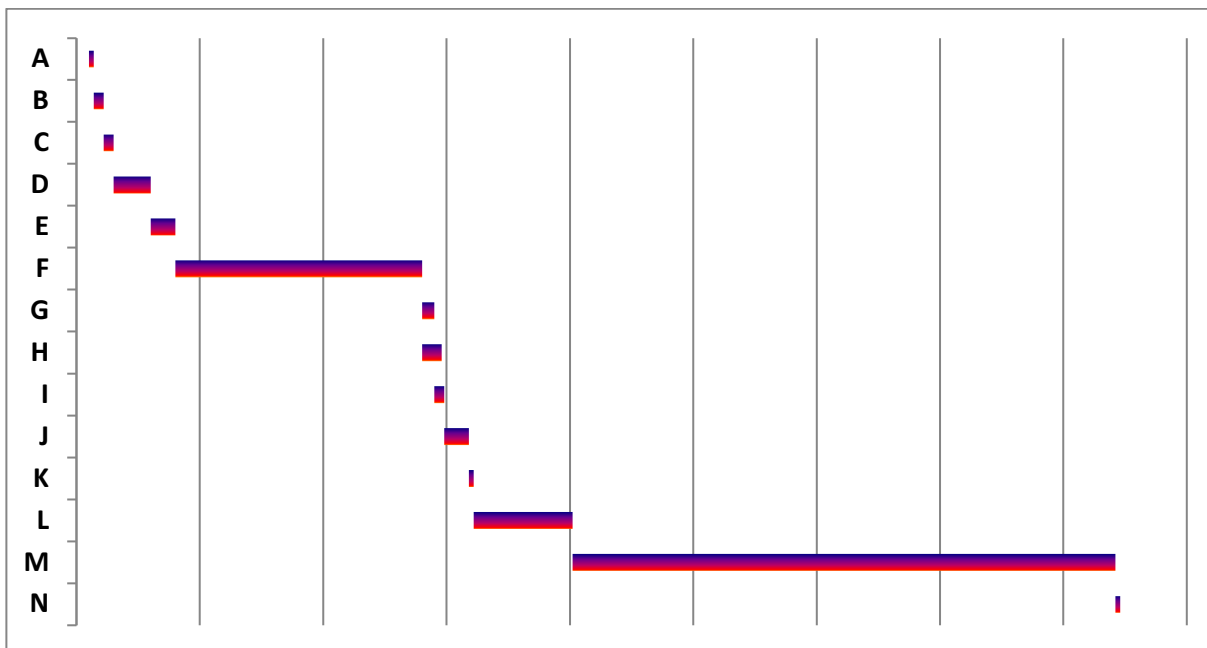
Izdelavi seznama projektnih nalog sledi risanje gantograma (grafikona poteka) oziroma transplana projekta.

Slika 8.3-2: Transplan projekta uvajanja dejavnosti kontrolinga primer LUNA



Vir: lastna izdelava

Slika 8.3-3: Gantogram uvajanja kontrolinga v podjetju LUNA



Vir: lastna izdelava, horizontalno merilo so dnevi v letu.

I. Priprava projektne listine, določanje človeških in materialnih resursov

Pri uvajanju kontrolinga v podjetju LUNA potrebujemo naslednje resurse:

- 3–9 sodelavcev, po potrebi;
- 3 člane odločitvenega odbora
- 6 članov projektne tima
- Neposredni stroški projekta:
- delo sodelavcev projekta
- potni stroški sodelavcev, dnevnice, hotelski stroški, pisarniški stroški.
- Posredni stroški:
- amortizacija opreme, prostorov in programske opreme.
- Predvideni skupni stroški projekta uvedbe kontrolinga v 12 mesecih: 100.000 EUR.

V tem koraku se pripravi tudi vsa preostala projektna dokumentacija. V primeru uvajanja kontrolinga v podjetju LUNA so minimalna projektna dokumentacija:

1. sklep o začetku projekta; sklep o skrajnem roku za dokončanje projekta;
2. sklep o imenovanju delovnih teles projekta; sklep o potrditvi planskih dokumentov projekta; sklep o organizacijski umestitvi kontrolinga;
3. sklep o dokončanju ali prenehanju projekta; sklep o nagradah udeležencem projekta;
4. zapisniki sestankov odločitvene in projektne skupine;
5. gradivo, uporabljeno pri predstavitvi projekta;
6. posnetek organizacijske sheme podjetja na mikro- in makroravneh;
7. posnetek procesov, s katerimi so doslej določali strateške cilje in strategije;
8. posnetek procesov, s katerimi so doslej pripravljali plane poslovanja;
9. posnetek standardnih analiz in njihove metodologije;
10. posnetek standardnih kalkulacij in metodologije njihove izdelave;
11. seznam materialnih podlag – izdelkov, potrebnih za poročanje;
12. posnetek računovodskega in drugih informacijskih sistemov;
13. seznam ugotovljenih težav in pomanjkljivosti v obstoječem poslovanju
14. idejna zasnova kontrolinga;
15. ocena tveganj, težav in odpora pri uvajanju kontrolinga;
16. seznam projektnih nalog, čas njihovega trajanja in medsebojne odvisnosti, gantogram ali transplan projekta;
17. seznam človeških in materialnih resursov projekta;
18. načrt modularnega uvajanja koncepta kontrolinga;
19. končni obračun stroškov projekta;
20. končno poročilo o dokončanju projekta.

J. Odobritev oziroma potrditev projektne listine projekta

Odločitvena skupina je bila pooblaščenca za potrditev načrta uvedbe kontrolinga, kar je tudi ključni korak oziroma »vstopnico« za ustanovitev oddelka kontrolinga v podjetju LUNA.

K. Uresničevanje projektne naloge – organizacijska umestitev kontrolinga

Za organizacijsko umestitev kontrolinga v podjetju LUNA je bilo treba zagotoviti ustrezne vire, in sicer delovno silo, potrebna delovna sredstva, informacije ter ustrezna pooblastila. Nato je projektna skupina predstavila predlog reorganizacije podjetja, pri čemer je zbrala in upoštevala pripombe:

- izvršnega odbora sindikata,
- sveta delavcev in
- nadzornega sveta podjetja.

L. Modularno uvajanje kontrolinga

Za sinergijske učinke, zmanjšanje tveganja konfliktov, pridobivanje izkušenj ter možnost korekcij smo pri umestitvi in uvajanju kontrolinga v podjetju LUNA uporabili postopni modularni pristop. Ta ima naslednje module (podprojekte):

1. modul celovite zasnove strateškega poslovanja (postopek priprave in izbire strateških ciljev in strategij) poslovnega načrtovanja,
2. modul uvedbe standardnih notranjih in zunanjih poročil,²²
3. modul večplastnega analiziranja (uporaba različnih orodij kontrolinga),
4. modul kontrolinga profitnih centrov (KPI), tj. posameznih hotelov,
5. modul kontrolinga prihodkov, odhodkov, stroškov in poslovnega izida,
6. modul kontrolinga denarnega toka,
7. modul uvedbe sistematičnega sistema kalkulacij,
8. modul enovitega centralnega informacijskega sistema.

M. Odločitev o dokončanju ali prenehanju projekta

Odločitvena skupina je sprejela sklep o zaključku projekta in nagradah sodelavcem v projektu. S tem je projekt uvajanja kontrolinga v podjetju LUNA zaključen in kontroler lahko začne svoje delo.

N. Spremljanje, nadziranje in dograjevanje kontrolinga

Nadzor in dograjevanje kontrolinga v podjetju LUNA izvajajo uporabniki, posloводства in nadzorni svet.

Rezultati uvedbe kontrolinga v podjetju LUNA

Uvedba kontrolinga v hotelsko-turističnem podjetju LUNA je prinesla novo organizacijsko strukturo in nov sodoben centralni informacijski sistem za spremljanje poslovanja. V naslednjih treh letih so poslovni rezultati podjetja LUNA pokazali pozitiven trend, pri čemer vsi ključni kazalniki uspešnosti (KPI) napovedujejo nadaljnjo rast in izboljšave. Ta primer dokazuje, da uvedba kontrolinga skupaj z ustreznim informacijskim sistemom – predvsem takim, ki integrira načrtovanje, spremljanje in nadzor poslovanja – prinaša pozitivne učinke tako na finančnem področju kot tudi na nefinančnih vidikih, kot sta zadovoljstvo in motiviranost zaposlenih. Dober informacijski sistem kontrolinga omogoča integracijo in centralizacijo podatkov, kar povečuje preglednost poslovanja in omogoča boljše strateško odločanje. Informacijski sistem v podjetju LUNA je bil razvit na podlagi specifičnih potreb podjetja, ne pa obratno;

²² Dober primer zunanjega letnega poročanja v hotelsko-turistični dejavnosti je predstavljen v poročilu skupine Valamar, ki je javno dostopno na naslovu: <https://valamar-riviera.com>.

kar pomeni, da poslovanje ni bilo prilagojeno informacijskemu sistemu, kot je pogosto v primeru uvedbe novih informacijskih sistemov. Ena ključnih ugotovitev uvedbe kontrolinga je še, da informacijski sistemi omogočajo natančnejše spremljanje ključnih kazalnikov uspešnosti (KPI) in drugih pomembnih podatkov, kar je bistveno za učinkovit nadzor in spremljanje poslovanja. Danes podjetje LUNA oziroma njen kontroling bolje predvideva in načrtuje prihodnje trende, prilagaja strategije in investicije ter skrbi, da so operativni cilji skladni s strateškimi cilji podjetja.

V hotelsko-turističnem podjetju LUNA so izbrali naslednje KPI, ki jih bodo v prihodnjem obdobju spremljali in nadzirali v posameznih hotelih:

- a) donosnost sredstev: $EBIT^{23} / \text{povprečno vložena sredstva}$
- b) donosnost prihodkov: $EBIT / \text{prihodki od prodaje}$
- c) DuPontovo analizo donosnosti sredstev: $[EBIT / \text{prihodki od prodaje}] \times [\text{prihodki od prodaje} / \text{povprečna sredstva}]$
- d) EVA: $NOPLAT - [WACC \times (\text{obseg naložb kapitala in dolgov v poslovanje})]$
- e) stopnjo zasedenosti zmogljivosti: $(\text{število zaračunanih nočitev} / \text{obstoječe nočitvene zmogljivosti}) \times 100$
- f) čas bivanja gosta: $\text{število zaračunanih nočitev} / \text{število prijavljenih gostov}$
- g) dodano vrednost gosta: $\text{prihodki od prodaje} / \text{število prijavljenih gostov}$
- h) dodano vrednost zaposlenih: $(\text{prihodki od prodaje} + \text{stroški dela, materiala in kupljenih storitev}) / \text{število zaposlenih}$

Kljub očitnim prednostim uvedbe kontrolinga oziroma informacijskega sistema za spremljanje in nadzor poslovanja se podjetja pogosto srečujejo z izzivi pri njihovi implementaciji. V podjetju LUNA so se srečali predvsem z dvema izzivoma: prvi je bil odpor zaposlenih na spremembe in negodovanje zaradi visokih stroškov uvajanja. Uspešno so ga rešili z učinkovito komunikacijo z zaposlenimi in drugimi deležniki. Ta je vključevala začetni seminar, javno objavo in omogočen dostop do vseh elementov in dokumentov projekta. Prav tako je bila vedno na voljo razlaga, zakaj je treba prilagoditi obstoječe poslovne procese in informacijski sistem. Kakovostno upravljanje projekta se je tako izkazalo kot ključno za uspešno uvajanje kontrolinga.

Drugi izziv je bila utemeljitev visokega finančnega vložka v nakup novega centralnega informacijskega sistema. Podjetje LUNA je sicer razpolagalo z delujočim sistemom, vendar so bili njegovi deli nepovezani in niso omogočali celovite integracije. Ta izziv so premagali z načrtovanjem stroškov sistema v obdobju prihodnjih desetih let, s poudarkom na dolgoročnih koristih namesto kratkoročnih učinkov. Prav tako je bilo pomembno, da je računovodstvo prepoznalo in ustrezno usredstвило/kapitaliziralo to investicijo, kar je omogočilo razporeditev stroškov in koristi uvedbe novega sistema skozi čas. Standardi MSRP oziroma SRS to omogočajo prav z namenom učinkovitega računovodskega in davčnega upravljanja, kar hkrati pomaga tudi pri davčni optimizaciji.

Vprašanja za razpravo o primeru uvajanja kontrolinga v podjetje:

²³ Pojasnila okrajšav:

- EBIT (angl. earnings before interest and taxes) = temeljni poslovni izid pred obdavčitvijo povečan za stroške obresti
- EVA (angl. economic value added) = gospodarska dodana vrednost
- NOPLAT (angl. net operating profit less adjusted taxes) = poslovni izid iz poslovanja zmanjšan za davek od dobička
- WACC (angl. weighted average cost of capital) = tehtano povprečje stroškov kapitala in dolgov

1. Zakaj bi uvedli kontroling v podjetje?
2. Kako hotelska podjetja tekmujejo med seboj?
3. Kakšne koristi lahko pričakuje hotelsko podjetje od uvedbe kontrolinga?
4. Kakšne izzive lahko pričakuje hotelsko podjetje pri uvedbi kontrolinga in kako naj se z njimi spopade?
5. Kako bi se lotili uvedbe kontroling v hotelsko podjetje?
6. Kako naj hotelsko podjetje Luna pristopi k pripravi poročil o poslovanju za poslovodstvo in druge deležnike? Kakšna naj bo vsebina letnega poročila za javnost?
7. Kakšno vlogo ima kontroling pri podpori nadziranja poslovanja hotelskega podjetja Luna?
8. Razpolagate z 1 mio. evrov sredstev, kako bi jih naložili v tri hotele A, B, C podjetja LUNA. Na voljo imate podatke iz preglednice 8.3-2. Svoj predlog naložbe utemeljite in predstavite poslovodstvu in nadzornemu svetu.

Preglednica 8.3-2: Izbrani podatki o poslovanju hotelov podjetja LUNA

	Besedilo	Hotel A	Hotel B	Hotel C	Skupaj
1.	Prihodki od prodaje v EUR	1.000.000	1.500.000	3.000.000	5.500.000
2.	EBIT	200.000	260.000	500.000	960.000
3.	Dolgoročni dolgovi $r = 10\%$	5.000.000	7.000.000	10.000.000	22.000.000
4.	Vsa sredstva	10.000.000	14.000.000	20.000.000	34.000.000
5.	Obratna sredstva	600.000	600.000	800.000	2.000.000
6.	Kapital, DDPO = 20 %				12.000.000

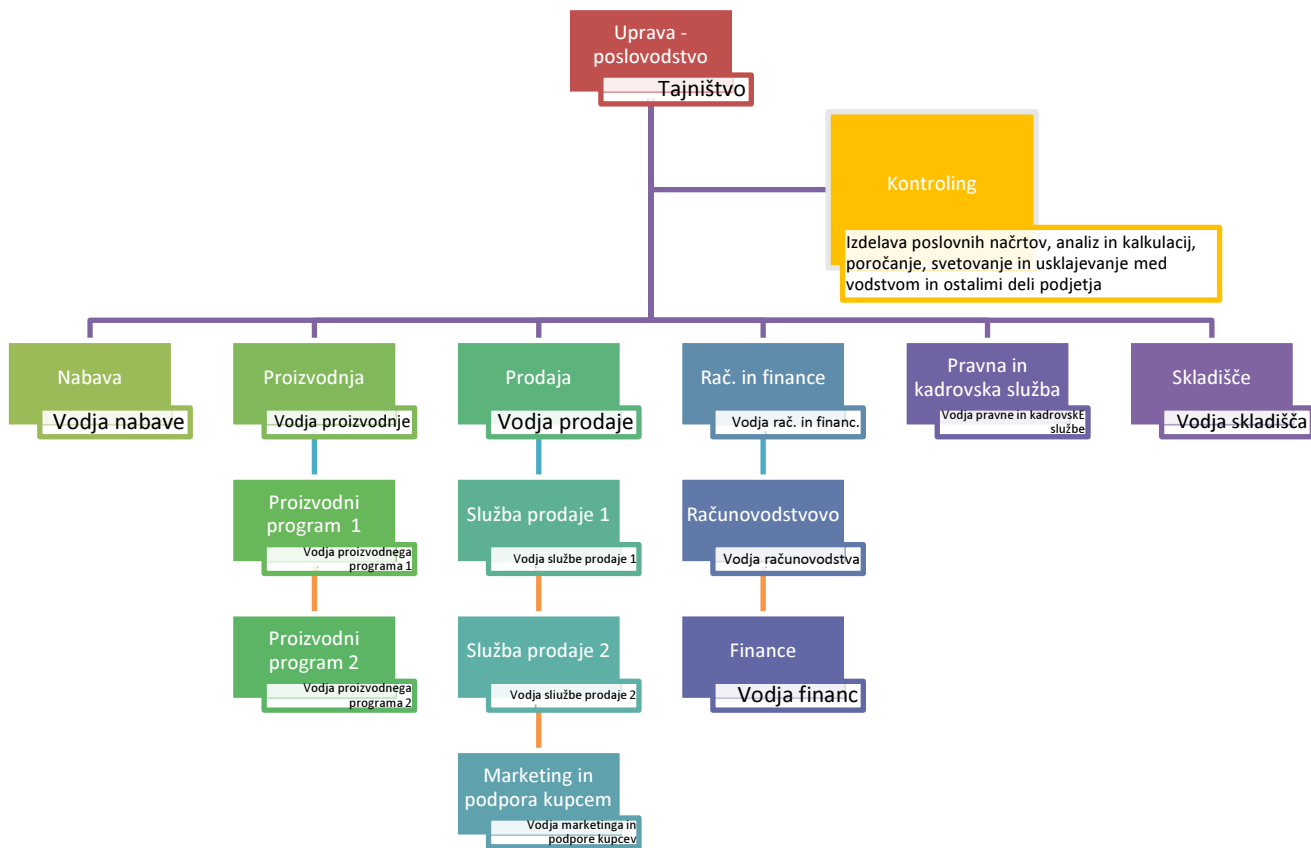
Vir: lastna izdelava

Nadaljnje branje:

- Bremser, W., in Mackey, J. (n. d.). *Cases from Management Accounting Practice Volume 15 The American Accounting Association (Management Accounting Section) Institute of Management Accountants (Committee on Academic Relations)*. <https://www.aiub.edu/Files/Uploads/fba-old/case-study/ACC110020.pdf>
- Watts, D., Yapa, P. W. S., in Dellaportas, S. (2014). The Case of a Newly Implemented Modern Management Accounting System in a Multinational Manufacturing Company. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 8(2), 121–137. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v8i2.9>
- Vzorec poročanja hotelskega podjetja: <https://valamar-riviera.com/pdfjs/viewer.html?file=/media/482328/integrirano-godisnje-izvjesce-i-odrzivo-poslovanje-za-2023-godinu-1-43-24.pdf>

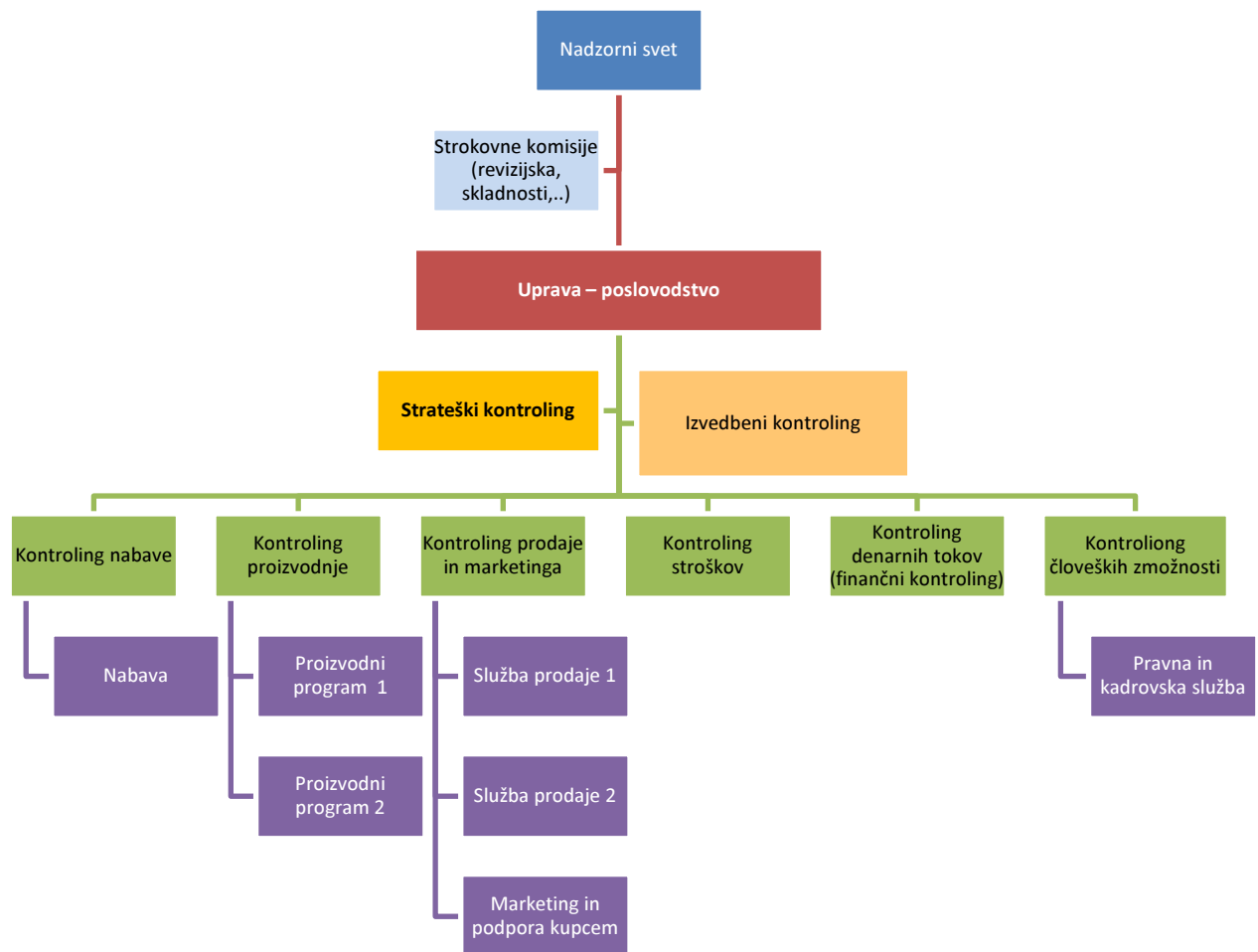
Glede na velikost podjetja je kontroling mogoče umestiti tudi drugače, kot prikazujejo slike v nadaljevanju.

Slika 8.3-4: Idejna zasnova organizacijske umestitve kontrolinga v malem in srednje velikem proizvodnem podjetju



Vir: lastna izdelava

Slika 8.3-5: Idejna zasnova organizacijske umestitve kontrolinga v velikem podjetju



Vir: lastna izdelava

9 PODROČNI KONTROLINGI V PODJETJU

V tem poglavju bomo spoznali:

- *kontroling za potrebe poslovnega načrtovanja in predračunavanja,*
- *kontroling za potrebe obvladovanja poslovnih stroškov,*
- *kontroling obvladovanja poslovnih tveganj,*
- *kontroling za posebne potrebe in razmere (vrednosti podjetja, v kriznih razmerah).*

9.1 Kontroling za potrebe poslovnega načrtovanja in predračunavanja

V tem poglavju bomo spoznali:

- *kontroling v funkciji predračunavanja in poslovnega načrtovanja,*
- *študijo primera priprave poslovnega načrta in predračunskih računovodskih izkazov,*
- *celovito poslovno načrtovanje in predračunavanje.*

9.1.1 Kontroling v funkciji predračunavanja in poslovnega načrtovanja

Poslovno načrtovanje razumemo kot pripravo napovedi, zadanih nalog in pričakovanih ciljev, ki jih sprejmejo pristojni nosilci odločevalnih ravni na vrhovni, srednji in operativni ravni. Gre za niz kvantitativnih in kvalitativnih podatkov o stanjih, procesih in izidih, ki odražajo poslovne namere na omenjenih ravneh. Sestavni del poslovnega načrtovanja je **predračunavanje**, ki ga razumemo kot ovrednotene oziroma vrednostno izražene napovedi, zadane naloge in pričakovane poslovne ter finančne cilje. Ti so prikazani v računovodskih in neračunovodskih predračunih za uresničevanje ene ali več sprejetih poslovnih strategij.

Poslovno načrtovanje in predračunavanje sta ključna dejavnika usmerjanja in uravnavanja podjetij in drugih poslovnih oseb. Zagotavljata dolgoročno poslovno in finančno uspešnost podjetja, njegov obstoj in razvoj v konkurenčnem okolju. V tem poglavju predstavljamo osnove, procese in medsebojne povezave pri načrtovanju in predračunavanju in njuno vlogo pri zagotavljanju dolgoročne in kratkoročne poslovne ter finančne uspešnosti.

Pregled trenutnih raziskav izpostavlja dobre prakse, izzive in nove trende. Ugotovitve avtorjev kažejo, da povezovanje poslovnega načrtovanja s pripravo predračunov prispeva k boljši finančni disciplini, optimizaciji virov financiranja in večji prilagodljivosti dinamičnemu okolju. Raziskave potrjujejo, da je za izboljšanje sinergije med temi procesi najbolj primeren participativni pristop.

Teoretične osnove poslovnega načrtovanja in predračunavanja

Poslovno načrtovanje na strateški ravni poslovanja vključuje opredelitev vizije, poslanstva in ciljev podjetja, medtem ko predračunavanje zagotavlja, da so finančni in ostali viri (u)porabljeni za doseganje teh smotrov in ciljev (Mintzberg in drugi, 2005). Skladno in medsebojno povezana poslovno načrtovanje in predračunavanje omogočata sprejemanje ustreznih poslovnih odločitev, pri katerih so finančni in ostali viri namenjeni strateškim ter izvedbenim prednostnim nalogam. V nadaljevanju obravnavamo temelje oziroma zasnove načrtovanja in predračunavanja, njuno medsebojno povezanost in pomen pri doseganju strateških in drugih ciljev podjetja.

Poslovno načrtovanje za strateške ravni poslovanja (v nadaljevanju: strateško poslovno načrtovanje) se je iz tradicionalnega dolgoročnega načrtovanja razvilo v dinamičen in ponavljajoč se proces. Njegova teoretična podlaga izhaja iz več miselnih šol, vključno s šolo načrtovanja, ki poudarja oblikovanje na podlagi notranje in zunanje analize, in šolo učenja, ki zagovarja stalno prilagajanje na podlagi povratnih informacij (Mintzberg in drugi, 1998). Učinkovito strateško poslovno načrtovanje je participativno in vključuje deležnike na vseh ravneh podjetja, s čimer zagotavlja sodelovanje in usklajenost (Bryson, 2018).

Ključne sestavine strateškega poslovnega načrtovanja:

1. analiza okolja: ugotavljanje zunanjih priložnosti in tveganj s pomočjo okvirov, kot je analiza PESTEL (politična, ekonomska, socialna, tehnološka, okoljska in pravna analiza);
2. notranja analiza: ocenjevanje prednosti in slabosti z orodji, kot je denimo analiza SWOT;
3. oblikovanje strategije: razvoj strategij za doseganje dolgoročnih ciljev;
4. izvajanje in spremljanje: prevedba strategij v izvedljive načrte in spremljanje njihovega uresničevanja.

Vloga predračunavanja in predračunov pri strateškem poslovanju in upravljanju

Predračunavanje je orodje za vrednotenje angažiranih in (u)porabljenih poslovnih prvin ter poslovnih dosežkov. Strateške poslovne zamisli, naloge in cilje pretvarja v zadane in merljive poslovne in finančne cilje. Predračuni vključujejo napovedovanje prihodkov, stroškov in odhodkov, poslovnih in finančnih izidov ter resursov doseganje poslovnih ciljev na ravni podjetja in njegovih organizacijskih enot.

Predračunavanje je namenjeno:

- razporejanju virov financiranja: zagotavljanju skladnosti finančnih virov in prvin s strateškimi prednostnimi nalogami;
- spremljanju in presojanju uspešnosti: primerjavi in presoji uresničenih rezultatov z načrtovanimi ter ugotavljanju ter presojanju morebitnih odstopanj;
- sprejemanju operativnih poslovnih odločitev: zagotavljanju potrebnih finančnih virov za uresničevanje strateških možnosti.

Tradicionalne metode predračunavanja, kot sta postopno predračunavanje in ničelno predračunavanje, so avtorji razvili že pred desetletji, da bi se lažje spoprijeli z zapletenostjo sodobnih poslovnih okolij ter učinkoviteje obvladovali poslovna tveganja. Na primer, na poslovni in finančni uspešnosti temelječe proračunsko načrtovanje povezuje dodeljevanje denarnih virov in sredstev z merljivimi rezultati, kar deležnike spodbuja k večji odgovornosti in poslovni učinkovitosti (Hilton in Platt, 2021).

Medsebojna povezanost med strateškim poslovnim načrtovanjem in pripravo predračunov

Povezovanje strateškega poslovnega načrtovanja in predračunavanja zagotavlja skladnost med dolgoročnim in kratkoročnim poslovnim načrtovanjem ter predračunavanjem. To skladnost omogočajo:

1. določanje ciljev: strateško načrtovanje določa prednostne naloge, ki se odražajo v dolgoročnih in kratkoročnih predračunih;

2. usklajevanje virov: v predračunih so viri in prvine razporejeni na podlagi strateških ciljev, kar zagotavlja njihovo optimalno uporabo;
3. spremljanje uspešnosti: predračuni se uporabljajo kot merilo za presojo uspešnosti strateških pobud.

Raziskave kažejo, da so v spreminjajočem se okolju podjetja in druge poslovne osebe, kjer je prisotna močna povezanost med strateškim poslovnim načrtovanjem in pripravo predračunov, bolj uspešni pri doseganju poslovnih ciljev in nalog (Kaplan in Norton, 1996).

Izzivi pri strateškem poslovnem načrtovanju in pripravi predračunov

Kljub skladnemu sodelovanju med strateškim poslovnim načrtovanjem in predračunavanjem se pri obeh soočamo s številnimi izzivi, med katere se uvrščajo:

1. dinamična okolja: hitre tehnološke, gospodarske in zakonodajne spremembe zahtevajo prožne in prilagodljive sisteme načrtovanja in predračunavanja;
2. ločeni procesi: pomanjkanje povezanosti med načrtovanjem in predračunavanjem (lahko) vodi do neusklajenih ciljev in učinkovitosti;
3. odpor do sprememb: poslovodniki in drugi zaposleni se lahko upirajo novim sistemom in metodam načrtovanja in oblikovanja predračunov, zlasti če vključujejo povečan nadzor nad uresničevanjem in/ali zmanjšano avtonomijo njihovega delovanja;
4. omejitve poslovnih virov: omejene finančne in človeške zmožnosti oziroma viri lahko ovirajo učinkovitost postopkov načrtovanja in predračunavanja.

Za reševanje teh izzivov je potreben premik k bolj agilnim, participativnim in tehnično bolj podprtim pristopom (Brynjolfsson in McAfee, 2014).

Novi trendi na področju poslovnega načrtovanja in izdelovanja predračunov

Z napredkom na področju uvajanja novih tehnologij in poslovnih praks je mogoče opaziti več trendov, ki pomembno povečujejo učinkovitost poslovnega načrtovanja in predračunavanja, med drugim:

1. poslovno odločanje na podlagi kvalitetnejših podatkov in informacij: uporaba množice podatkov in novih metod presojanja ter napovedovanja omogoča natančnejše napovedovanje in razporejanje poslovnih prvin in virov financiranja;
2. načrtovanje več različic – scenarijev: načrtovanje več scenarijev omogoča pristojnim odločevalcem, da se pravočasno pripravijo na negotovost in se hitro prilagodijo spremenjenim razmeram;
3. sprotno posodabljanje predračunov: stalno posodabljanje predračunov zagotavlja, da ostanejo ustrezni in veljavni v dinamičnih okoljih;
4. integrirani sistemi: sistemi ERP (angl. enterprise resource planning) in sistemi za obvladovanje uspešnosti zagotavljajo enotno platformo za poslovno načrtovanje in pripravo predračunov.

Ti trendi poudarjajo, da morajo podjetja in druge poslovne organizacije sprejeti inovativna načrtovalna orodja in načine, da bi ostala konkurenčna na trgu (Chen in drugi, 2021).

Najboljše prakse za učinkovito poslovno načrtovanje in predračunavanje

Za čim učinkovitejše poslovno načrtovanje in predračunavanje se podjetjem in drugim poslovnim subjektom priporočajo naslednje prakse:

1. spodbujanje sodelovanja med vsemi deležniki v podjetju: vključevanje zaposlenih iz različnih oddelkov zagotavlja usklajenost med strateškimi in izvedbenimi (operativnimi) cilji ter dodeljevanjem sredstev in drugih vhodnih dejavnikov v poslovanju podjetja;
2. uporaba sodobnih in učinkovitih tehnologij: uporaba napredne analitike, vključno z orodji umetne inteligence, ter integrirane programske opreme povečuje natančnost in učinkovitost pri načrtovanju in predračunavanju;
3. spodbujanje preglednosti v načrtovanju in predračunavanju: jasno in razumljivo komuniciranje poslovnih načrtov in predračunov krepi medsebojno zaupanje ter odgovornost pri delu;
4. osredotočenost na prilagodljivost: sprejemanje prilagodljivih sistemov in metod načrtovanja ter predračunavanja omogoča hitro odzivanje na spremembe;
5. usklajevanje ciljev: zagotavljanje, da so prednostne naloge v strateških in operativnih načrtih ter predračunih usklajene, povečuje skladnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja podjetja.

Izvajanje teh praks zahteva premik v izboljšanje poslovne kulture, posebej v smeri večje odprtosti, prilagodljivosti in nenehnega izboljševanja delovanja podjetja (Merchant in Van der Stede, 2017).

Študije primerov poslovnega načrtovanja in oblikovanja predračunov

Primeri iz resničnega sveta poudarjajo učinkovitost poslovnega načrtovanja in oblikovanja predračunov:

1. Amazon: Amazonovo osredotočenost na strateško poslovno načrtovanje dopolnjuje prožen pristop k oblikovanju predračunov, ki daje prednost inovacijam in zadovoljstvu strank. Strategija ponovnega vlaganja dobička v podjetje je spodbudila rast in Amazonu prinesla vodilni položaj na trgu (Stone, 2013).
2. Procter & Gamble: podjetje P&G združuje strateško poslovno načrtovanje z ničelnim načrtovanjem predračunov, da bi optimiziralo dodeljevanje virov in spodbujalo učinkovitost poslovanja. Ta pristop zagotavlja, da so denarni tokovi usklajeni s strateškimi prednostnimi nalogami, kar prispeva k trajni dobičkonosnosti (Lafley in Martin, 2013).

Ti primeri ponazarjajo, kako je mogoče strateško poslovno načrtovanje in predračunavanje prilagoditi poslovno-organizacijskim okoliščinam in ciljem podjetja. Za odpravo vrzeli pri razumevanju medsebojnega vpliva strateškega poslovnega načrtovanja in oblikovanja predračunov so potrebne nadaljnje raziskave, zlasti:

1. vpliva tehnologije: tj. proučevanje vpliva umetne inteligence in strojnega učenja na procese načrtovanja in oblikovanja predračunov;
2. vpogledov v vedenjske vzorce: tj. raziskovanje vloge človeškega vedenja in organizacijske kulture pri oblikovanju rezultatov načrtovanja in oblikovanja predračunov;
3. globalnih perspektiv: tj. raziskovanje, kako kulturne in gospodarske razlike vplivajo na prakse načrtovanja in oblikovanja predračunov v različnih regijah.

Takšne raziskave zagotavljajo globlji vpogled v optimizacijo teh procesov v različnih organizacijskih kontekstih. Poslovno načrtovanje in oblikovanje predračunov sta soodvisna procesa, ki zagotavljata usklajenost prvin in virov s cilji podjetja. Medtem ko strateško poslovno načrtovanje določa vizijo, cilje, strategije ter časovni načrt, predračunavanje te načrte prevaja v merljive vrednostne in finančne kategorije. Integracija teh procesov izboljšuje odločanje, optimizacijo virov ter prilagodljivost podjetja. Vendar pa izzivi, kot sta dinamično okolje in odpor do sprememb, zahtevajo inovativne in prilagodljive pristope. S sprejemanjem najboljših praks in izkoriščanjem novih, nastajajočih tehnologij lahko podjetja okrepijo sinergijo med strateškim načrtovanjem in pripravo predračunov ter tako zagotovijo trajnostno uspešno delovanje.

9.1.2 Študija primera priprave poslovnega načrta in predračunskih računovodskih izkazov

Poslovno načrtovanje in predračunavanje sta sestavni del strateškega razmišljanja in poslovnega odločanja vsakega ciljno naravnane podjetja, ki si prizadeva za trajni oziroma dolgoročni obstoj in razvoj. Študija primera, ki jo predstavljamo, obravnava sistematično pripravo poslovnega načrta in predračunskih računovodskih izkazov zagonsko podjetja EcoGreen Solutions, ali krajše EcoGreen, ki je dejavno na področju obnovljivih virov energije. S kombinacijo strateške analize, vključevanja deležnikov in finančnih napovedi je EcoGreen uspešno pripravilo načrt za rast in obenem zagotovilo finančno disciplino pri poslovanju.

Ta študija primera združuje izmišljene finančne in druge vrednostne podatke, najboljše prakse, ki jih dopolnjuje z ugotovitvami najnovejših raziskav. Vključuje tabele, grafe in strukturirane postopke, ki omogočajo celovito analizo primera.

Osnovni podatki o podjetju

- Ime: EcoGreen, d. o. o.
- Industrija: obnovljivi viri energije
- Leto ustanovitve: 2016
- Vizija: podjetje je ustanovljeno v letu 2016, ko je bila ustanovljena družba EcoGreen; zagotoviti cenovno dostopne, trajnostne energetske rešitve na svetovnem trgu.

Ključni izzivi

Podjetje se sooča s temu ključnimi izzivi:

- omejenim začetnim kapitalom,
- nepredvidljivim povpraševanjem na novih trgih (angl. emerging markets),
- naraščajočimi poslovnimi stroški.

Cilji priprave poslovnega načrta in predračunskih računovodskih izkazov

Podjetje želi:

- razviti strukturiran poslovni načrt, v katerem bo opredelilo strateške prednostne naloge za naslednjih pet let s poudarkom na povečanju obsega poslovanja in prodorom na trg;
- pripraviti predračunske računovodske izkaze, da bi si zagotovilo natančne napovedi prihodkov, odhodkov in denarnih tokov za pridobitev dodatnega financiranja in učinkovito upravljanje poslovanja.

Korak 1: Analiza trga in organizacije

Analiza PESTEL

Da bi razumelo zunanje dejavnike, ki vplivajo na poslovanje, je podjetje EcoGreen izvedlo analizo PESTEL. Njen povzetek prikazuje preglednica 9.1.2-1.

Preglednica 9.1.2-1: Analiza PESTEL

Dejavnik	Ključne ugotovitve	Vpliv na poslovanje
Politične razmere	Podporne politike obnovljivih virov energije	Spodbude za širitev v novih regijah
Gospodarske razmere	Rastoči stroški energije po vsem svetu	Veliko povpraševanje po cenovno dostopnih rešitvah
Socialni	Vse večja ozaveščenost o podnebnih spremembah	Večje zanimanje strank
Tehnološki	Napredek v tehnologiji solarnih panelov	Priložnost za ponudbo inovativnih izdelkov
Okoljski	Strožji predpisi o emisijah	Konkurenčna prednost
Pravni	Skladnost z zakoni o obnovljivih virih energije	Povečani stroški usklajevanja

Vir: Prirejeno po Bryson, 2018 in Hilton in Platt, 2021

Analiza SWOT

Družba EcoGreen je svoje notranje zmogljivosti ocenila z analizo SWOT:

Preglednica 9.1.2-2: Analiza SWOT

Prednosti	Slabosti
Inovativna ponudba izdelkov Visoko usposobljena delovna sila Priložnosti za partnerstva	Omejeno začetno financiranje Majhna prisotnost na trgu Visoki proizvodni stroški
Priložnosti	Grožnje
Državne subvencije Naraščajoče povpraševanje na trgu	Vstop velikih konkurentov Nestalni stroški surovin

Vir: lastna izdelava

Korak 2: Oblikovanje poslovnega načrta

Vizija in poslanstvo

Vizija in poslanstvo podjetja se glasita:

- vizija: zagotoviti, da bo obnovljiva energija dostopna vsakemu gospodinjstvu;
- poslanstvo: zagotoviti inovativne, stroškovno učinkovite in okolju prijazne energetske rešitve, prilagojene potrebam strank.

Cilji SMART

Glede na cilje SMART želi podjetje:

- v naslednjih petih letih povečati tržni delež za 20 % letno,
- do leta 202x uvesti tri nove linije izdelkov,
- z optimizacijo procesov zmanjšati proizvodne stroške za 15 %.

Ključne strategije

Njegove ključne strategije so:

- prodor na trg: s prilagojenimi rešitvami cilja na urbana območja;
- razvoj izdelkov: razviti želi nizkocenovne solarne panele z visokim izkoristkom;
- partnerstva: pri doseganju podeželskih strank želi sodelovati z lokalnimi vladnimi in nevladnimi organizacijami.

Korak 3: Priprava predproračunskih računovodskih izkazov

Podjetje EcoGreen je pripravilo tri osnovne predračunske računovodske izkaze, ki dopolnjujejo njegov poslovni načrt.

Predvideni izkaz prihodkov in odhodkov – poslovnega izida

Kategorija	Leto 202x v EUR	Leto 202y v EUR
1. Prihodki od prodaje učinkov	5.000.000	7.000.000
2. Proizvajalni stroški prodanih učinkov	2.500 000	3.400 000
3. Kosmati dobiček	2.500 000	3.600 000
4. Odhodki poslovanja	1.000.000	1.200.000
5. Dobiček	1.500.000	2.400.000

Izkaz denarnih tokov

Kategorija	Leto 202x v EUR	Leto 202y v EUR
1. Denarni prilivi	5.500 000	7.200 000
2. Denarni izdatki	4.800 000	6.500 000
3. Neto/čisti denarni tok	700.000	700.000

Predvidena bilanca stanja

Kategorija	Leto 202x v EUR	Leto 202y v EUR
Sredstva	10.000.000	12.000.000
Obveznosti do tujih financerjev	3.000.000	4.000.000
Lastniški kapital	7.000.000	8.000.000

Korak 4: Uresničevanje in spremljanje

Družba EcoGreen je za uresničitev predračunskih računovodskih izkazov sprejela naslednje ukrepe:

1. redni pregledi: mesečno pregleduje, primerja in presoja dejansko in načrtovano poslovno in finančno uspešnost;
2. vključevanje tehnologije: za spremljanje finančnih in ostalih vrednostnih kazalnikov v realnem času uporablja sisteme ERP (Chen in drugi, 2021);
3. povratne informacije zainteresiranih strani: za posodobitve in uskladitve organizira četrtletne sestanke z naložbeniki in zaposlenimi.

Rezultati in koristi projekta priprave poslovnega načrta in predračunskih računovodskih izkazov

Boljše finančno in drugo vrednostno načrtovanje je privedlo do:

- povečanja prihodkov: EcoGreen si je zagotovil sredstva za razširitev proizvodnih zmogljivosti;

- prihranka stroškov: z ugotovljenimi neučinkovitostmi so v prvem letu prihranili 10 % poslovnih stroškov.

Strateška jasnost

Jasen poslovni načrt je podjetju omogočil izbiro in določanje prednostnih projektov z velikimi poslovnimi učinki.

Zaupanje deležnikov

Pregledno poročanje je pritegnilo dodatne naložbenike, kar je omogočilo hitro širjenje poslovanja.

Pridobljene izkušnje

Pridobljene izkušnje mu omogočajo:

- hitro vključevanje tehnologije: tj. uporabo finančnih in drugih orodij, kot je ERP, za racionalnejšo pripravo predračunov in napovedi;
- osredotočanje na sodelovanje: medfunkcijske delovne skupine so prispevale k natančnosti in zanesljivosti poslovno-finančnih napovedi;
- da se pripravi na nepredvidene dogodke: z načrtovanjem je omejilo svojo izpostavljenost tveganju zaradi spremenljivih stroškov materiala.

Zaključki študije primera podjetja EcoGreen

Pristop podjetja EcoGreen Solutions pri pripravi poslovnega načrta in predračunskih računovodskih izkazov izpostavlja pomen usklajevanja poslovno-finančnih ter drugih strateških procesov. S kombinacijo strukturiranih metodologij in orodij, ki temeljijo na vrednostnih podatkih, je podjetje vzpostavilo trdne temelje za rast. Ta študija primera lahko služi kot vzorčni načrt za zagonska podjetja, ki želijo povečati obseg poslovanja ob hkratnem ohranjanju finančne discipline.

V nadaljevanju si pogledjmo še, kako se lotiti priprave predračunskih računovodskih izkazov.

9.1.3 Celovito poslovno načrtovanje in predračunavanje

Ena od ključnih nalog kontrolinga je nenehno razmišljanje o prihodnosti podjetja v luči novih izziv in pretečih tveganj. Informacija, ki predvideva, kako bo jutri, je koristnejša od tiste, ki sporoča, kako je bilo včeraj. Človek je ustvarjalno bitje, zato si želi že od nekdaj iskati smisel svojega početja in v tej zvezi načrtovati svojo prihodnost v smislu postavljanja ciljev in izbire poti za njihovo uresničevanje. Američani pravijo: *If you fail to plan, plan to fail*; torej, če načrtuješ narobe ali ne moreš načrtovati, se pripravi na neuspeh.

Načrtovanje je postopek določanja ciljev podjetja ter opredeljevanja nalog, aktivnosti, virov in drugih pogojev, potrebnih za njihovo uresničitve. S pomočjo načrtov podjetje proaktivno komunicira z zaposlenimi in z drugimi deležniki. Načrtovanje in načrte lahko razlikujemo na več načinov, in sicer:

- s časovnega: dolgoročno, srednjeročno in kratkoročno načrtovanje,
- s funkcionalnega: načrt prodaje, proizvodnje, načrt nabave, načrt zaposlovanja in drugi,
- z organizacijskega: skupen načrt podjetja, načrt organizacijskih enot, poslovnoizidnih enot, strateških poslovnih enot in drugih organizacijskih delov podjetja,
- po hierarhiji poslovanja: načrtovanje in načrti na strateški, taktični in izvedbeni (operativni) ravni,

- po pomembnosti za obstoj in razvoj podjetja: strateško in operativno načrtovanje in načrti.

Osnovni namen načrtovanja je pravočasno prepoznavanje alternativ, možnosti in tveganj za doseganje ciljev in izbira ustreznih ukrepov. Ta osnovni namen se kaže v naslednjih vidikih (Osmanagić 2007, 118):

- usmerjanje k cilju: z načrtovanjem se usklajujejo delni cilji in način dela sodelavcev za doseganje glavnega oziroma skupnega cilja podjetja;
- zgodnje opozarjanje: načrtovanje omogoča zaznavanje problemov, ki se lahko pojavijo v prihodnosti, in pravočasno sprejemanje preprečevalnih ukrepov;
- koordinacija delnih načrtov: z načrtovanjem se usklajujejo rešitve posameznih problemov, s čimer se preprečuje njihovo naknadno, nepredvidljivo medsebojno vplivanje;
- priprava za odločitve: v procesu načrtovanja se analizirajo že znani problemi in iščejo alternative, ki lahko privedejo do rešitve problemov;
- postavljanje temeljev kontrole: načrtovanje omogoča primerjavo želenih zastavljenih ali napovedanih vrednosti z doseženimi in omogoča nadzor predpostavk načrtovanja. Načrtovanje tako postavlja temelje za kakovostno kontrolo pri uresničevanju načrtov.

Poslovno načrtovanje ni naloga le nosilcev kontrolinga, temveč vseh nosilcev odločevalnih ravni v podjetju. Seveda pa je pri tem ključna vloga kontrolinga, da vodi in usklajuje vse procese poslovnega načrtovanja in predračunavanja.

Vsebinska vidik poslovnega načrtovanja in predračunavanja

Za uspešno in prodorno delovanje podjetja je pomembno, da je na ravni podjetja in vseh dejavnostih dobro razvit sistem planiranja, organiziranja, (poslo)vodenja in nadziranja. Tega nismo omenili zgolj zaradi pomena teh aktivnosti za delovanje podjetja, temveč tudi zato, ker so vse te funkcije na določen način povezane s poslovnim načrtovanjem (= planiranjem) in preračunavanjem. To še zlasti velja za planiranje, iz katerega izhaja predračunavanje, in na drugi strani za nadziranje. Natančneje povedano, predračunavanje je nepogrešljivi del poslovnega načrtovanja, ki ga Koletnik (2007) opredeljuje kot načrtno predvidevanje prihodnosti oziroma prihodnjih procesov in stanj. Tako kot poslovno načrtovanje tudi predračunavanje opravljajo nosilci informacijskih dejavnosti. Pri predračunavanju so to predvsem računovodski in drugi poslovno-ekonomski strokovnjaki. Igličar in Hočevar (2011) sicer dodajata, da moramo razlikovati predračunavanje in načrtovanje kot poslovodno in informacijsko funkcijo.

Predračunavanje je aktivnost izdelave predračunov (angl. budget), ki so izraženi v podrobnih kvantitativnih enotah in opredeljujejo, kako bomo pridobili in uporabljali resurse v določeni prihodnosti. Ločimo računovodsko in drugo predračunavanje (na področjih nabave, prodaje, financiranja, trženja, kadrovanja in druge).

Po Slovenskih računovodskih standardih (SRS/PSR 5) je računovodsko predračunavanje obdelovanje v denarni in naravni (nedenarni) merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo denarno in v naravnih merskih enotah izražene podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih, stroških ter prejemkih in izdatkih.

Skupna misel. Računovodsko predračunavanje je napovedovanje prihodnjega razvoja podjetja na podlagi različnih metod, ne le zgolj s predvidevanjem. Temelji na obdelavi računovodskih podatkov iz

preteklosti, iz katerih izhajajo načrtovani podatki o prihodnjih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Ti podatki so lahko izraženi v denarnih ali nedenarnih merskih enotah. Osrednji poudarek računovodskega predračunavanja je na pripravi računovodskih predračunov, zlasti računovodskih predračunskih izkazov, ki zajemajo vse načrtovane računovodske kategorije.

Računovodski predračuni, pripravljeni za celotno podjetje in njegove organizacijske enote, se oblikujejo za večletna, letna in medletna obdobja ter za posebne potrebe. Sinteza računovodskega predračunavanja na ravni podjetja in izbranih organizacijskih enot (npr. poslovnoizidnih, strateških in drugih poslovnih enot) so predračunski računovodski izkazi, kamor sodijo predračunska bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala.

Predračunavanje ima 6 namenov:

1. **načrtovanje:** očitni namen predračunavanja je kvantificirati načrt aktivnosti podjetja ali organizacije;
2. **spodbujanje komunikacije in usklajevanje:** predračun napoveduje, kako bomo delovali, s katerimi viri in sredstvi bomo to dosegli ter katere ciljne vrednosti uspešnosti si pri tem zastavljamo. Povezuje in usklajuje razmišljanja ter zamisli vodij posameznih področij v organizaciji;
3. **razporeja resurse in opozarja na njihovo omejenost:** ker so resursi organizacije omejeni, je nujno neprestano tehtati med žrtvami in koristmi, da lahko z njimi ravnamo gospodarno in odgovorno;
4. **pomaga upravljati uspešnost in učinkovitost:** predračun je načrt in podlaga za nadzor ciljnih vrednosti za učinkovito analiziranje odstopanj od načrtovanih vrednosti;
5. **meri dosežke in spodbuja nove ideje:** primerjava uresničenih izidov s preračunanimi pomaga poslovodnikom oceniti dosežke enot, zaposlenih in drugih ter obenem zaposlene spodbuja k izboljšavam, ki bodo vodile do zastavljenih ciljev;
6. **izpolnjuje zakonske zahteve:** proračunski uporabniki morajo v skladu z Zakonom o javnih financah (ZJF) pripraviti letne predračune oziroma proračune (finančne načrte). Te oddajo v temu namenjeni aplikaciji SAPPrA.²⁴

Metode predračunavanja

Obstaja več različnih metod predračunavanja, ki omogočajo vpogled v prihodnost iz različnih zornih kotov. Vsaka prispeva svoj pogled na prihodnji razvoj podjetja, kar omogoča celovitejše in bolj utemeljeno načrtovanje (Turk, Kavčič, in Kokotec Novak, 2003).

Osnovne metode predračunavanja so:

1. **Mirujoče predračunavanje:** mirujoče predračunavanje se v poslovnem svetu redko uporablja, saj je rezultat tega mirujoči oziroma statični predračun, ki temelji na določenem obsegu dejavnosti, ki ga je sicer težko natančno predvideti oziroma napovedati. Posledično so dejanske gospodarske kategorije lahko pomembno drugačne od predvidenih, saj se v večini primerov z obsegom dejavnosti spreminjajo. Rezultati oziroma odmiki med predračuni in uresničenim poslovanjem so lahko pri mirujočem predračunavanju zelo veliki in negativni. Mirujoči predračun ni primeren za ocenjevanje dosežkov in v zelo negotovih tržnih razmerah (Kavčič, Klobučar Mirovič in Vidic, 2007);

²⁴ SAPPrA je dosegljiva na <https://www.gov.si/zbirke/storitve/spletna-aplikacija-sappra/>

2. **Giblivo predračunavanje:** gibljivo predračunavanje, ki je nasprotno mirujočemu, omogoča izračunavanje stroškov ne glede na obseg dejavnosti. S tem so povezane tudi njegove temeljne prednosti, saj vodstvu podjetja omogoča sprotni nadzor in spremembe oziroma prilagoditve v primeru odstopanj. Te prednosti so naslednje (Turk, Kavčič in Kokotec Novak, 2003):

- uporabno je pri različnih obsegih dejavnosti,
- omogoča vpogled v odmike med dejanskimi in pričakovanimi stroški,
- omogoča ugotavljanje poslovnega izida pri različnih obsegih dejavnosti, saj lahko izračunamo stroške glede na spremembe obsega poslovanja; to je še posebej koristno za podjetja, ki delujejo v negotovih razmerah.

Pri gibljivem predračunavanju je ključno poznavanje stroškov, saj omogoča spremljanje njihovega obnašanja pri različnih obsegih dejavnosti, kar je temeljni razlog za uporabo te metode. Stroški se namreč glede na spremembo obsega dejavnosti obnašajo različno, zato je pomembno razlikovati med fiksnimi in spremenljivimi stroški. Ne glede na obseg dejavnosti je osnovna enačba za izračun celotnih stroškov (Kavčič, Klobučar Mirovič in Vidic, 2007) enaka:

Celotni stroški = stalni stroški + (spremenljivi stroški na enoto učinka × količina učinkov)

Ta enačba razkriva dva ključna vidika gibljivega predračunavanja:

- a) **Vidik stalnih stroškov:** ta je še posebej pomemben, saj se ob predpostavki, da podjetje ne preseže svojih zmogljivosti, stalni stroški z obsegom dejavnosti ne spreminjajo. To omogoča izračun fiksnih stroškov na enoto učinka, kar bistveno prispeva k natančnosti predračuna poslovnega izida. Večji obseg dejavnosti pomeni nižje fiksne stroške na enoto in s tem višji poslovni izid in obratno. Poleg tega je predračun stalnih stroškov ključen za sledenje načrtovanemu dobičku. Če se proizvodnja in prodaja zmanjšata, nam ta predračun pokaže, za koliko moramo znižati stalne stroške, da bi ohranili načrtovani dobiček. Pomaga tudi pri analizi vzrokov za odstopanja od načrtovanega dobička, kar je za podjetje izjemno pomembno.
- b) **Vidik spremenljivih stroškov:** spremenljivi stroški so ob predpostavki sorazmerno spremenljivih na enoto učinka vedno enaki, sorazmerno z obsegom dejavnosti pa se spreminja vsota celotnih spremenljivih stroškov. To omogoča natančen nadzor poslovoznikov nad odmiki, za katere so odgovorni (Turk, Kavčič in Kokotec Novak, 2003).

Giblivo predračunavanje torej ni omejeno z določenim obsegom dejavnosti, temveč omogoča prilagodljiv in natančen vpogled v stroškovno strukturo podjetja ter v načrtovani poslovni izid;

3. **Rastoče predračunavanje:** rastoče predračunavanje je metoda, ki temelji na postopnih spremembah predračunov iz preteklega leta ali na dejanskih dosežkih. Pogosto se uporablja v podjetjih, kjer poslovodstvo ne želi ali ne vidi potrebe po temeljiti ponovni oceni predračunskega procesa. Ta pristop je značilen predvsem za panoge z malo konkurence in stabilnimi dobički iz leta v leto.

Prednosti rastočega predračunavanja vključujejo preprosto in hitro pripravo predračunov, zagotavljanje stabilnosti financiranja in ohranjanje operativne stabilnosti podjetja. Vendar ima ta metoda tudi slabosti, zaradi katerih pogosto ni idealna izbira. Med nje sodi, na primer, nizka odzivnost na spremembe v okolju, saj upošteva le manjše prilagoditve, ne pa večjih nihanj, ki se lahko pojavijo. Spodbuja tudi prekomerno porabo sredstev, zlasti v organizacijah, ki delujejo po načelu »porabi ali izgubi« in kjer se neporabljena sredstva obravnavajo kot izguba. Obstaja tudi možnost manipulacije predračunov, saj jih lahko poslovodstvo prilagodi tako, da prikazuje ugodne razlike. Pomembni slabosti rastočega predračunavanja sta tudi, da so pomanjkljivosti iz prejšnjih predračunov, ki so osnova za izdelavo novih, samodejno prenesejo v nove, obenem pa tako

predračunavanje v podjetju ohranja *status quo*, kar zmanjšuje pripravljenost podjetja na spremembe in prevzemanje tveganj. Če podjetje uporablja rastoče predračunavanje uporablja dolgoročno, lahko to vodi celo v njegov propad (Rachlin, 1999);

4. **Ničelno predračunavanje:** lahko ga imenujemo tudi predračunavanje brez opiranja na preteklost. Razlika med rastočim in ničelnim predračunavanjem je, da pri ničelnem uporabimo predhodne predračune ali dejanske rezultate samo za analizo stroškov in za ugotavljanje njihove upravičenosti, in da ničelno predračunavanje temelji na analizi posameznih dejavnosti (Kavčič, 2011). Z besedno zvezo analiza dejavnosti razumemo pregled posamezne dejavnosti z namenom ugotoviti njeno smiselnost in upravičenost v prihodnosti. Podjetje lahko z dejavnostjo nadaljuje le, če ta prispeva k uresničevanju njegovih ciljev oziroma je za to ključna. V okviru ničelnega predračunavanja se zajemajo samo tisti stroški in odhodki, ki so upravičeni.

Izvedba in uresničitev ničelnega predračunavanja v podjetju potekata v štirih korakih (Turk, Kavčič, in Kokotec Novak, 2003):

- a) opredelimo poročevalske enote oziroma natančneje enote za odločanje: to so lahko posamezni oddelki, dejavnosti, programi in drugi. Opredelitev je odvisna od dejavnosti, ki jo želimo spremljati;
- b) določimo vrste in ravni odločanja: to zajema pripravo listin, v katerih se opredelijo vrste in ravni odločanja v posamezni odločevalni enoti. Posamezna vrsta odločitev mora zajemati vse odločevalne stopnje, in sicer od ciljev in načinov njihovega doseganja;
- c) določimo vrstni red posameznih odločitev, ki ga lahko določimo na dva načina: pri prvem načinu gre za izključujoče se odločitve, kjer lahko isto dejavnost izvedemo na več različnih načinov ali po različnih poteh. Drugi način se imenuje rastoči način priprave najboljše različice, katerega značilnost je, da vsaka različica vključuje različne ravni delovanja. Najprej opredelimo najslabšo izbrano različico, nato pa postopoma dodajamo boljše različice odločitev oziroma enote za odločanje;
- d) sledi priprava ničelnega predračuna, s čimer se proces ničelnega predračunavanja zaključi.

Proces ničelnega predračunavanja ima naslednje prednosti in slabosti (Atrill in McLaney, 1994):

Prednosti:

- pomaga zagotoviti učinkovito uporabo virov,
- poslovodniki se lahko osredotočijo na splošne cilje podjetja in na vlogo lastnih enot pri doseganju teh ciljev,
- lahko pozitivno vpliva na sprejemanje sprememb,
- lahko privede do razvoja novih idej in praks,
- lahko poveča udeležbo poslovodij pri vodenju poslovanja podjetja.

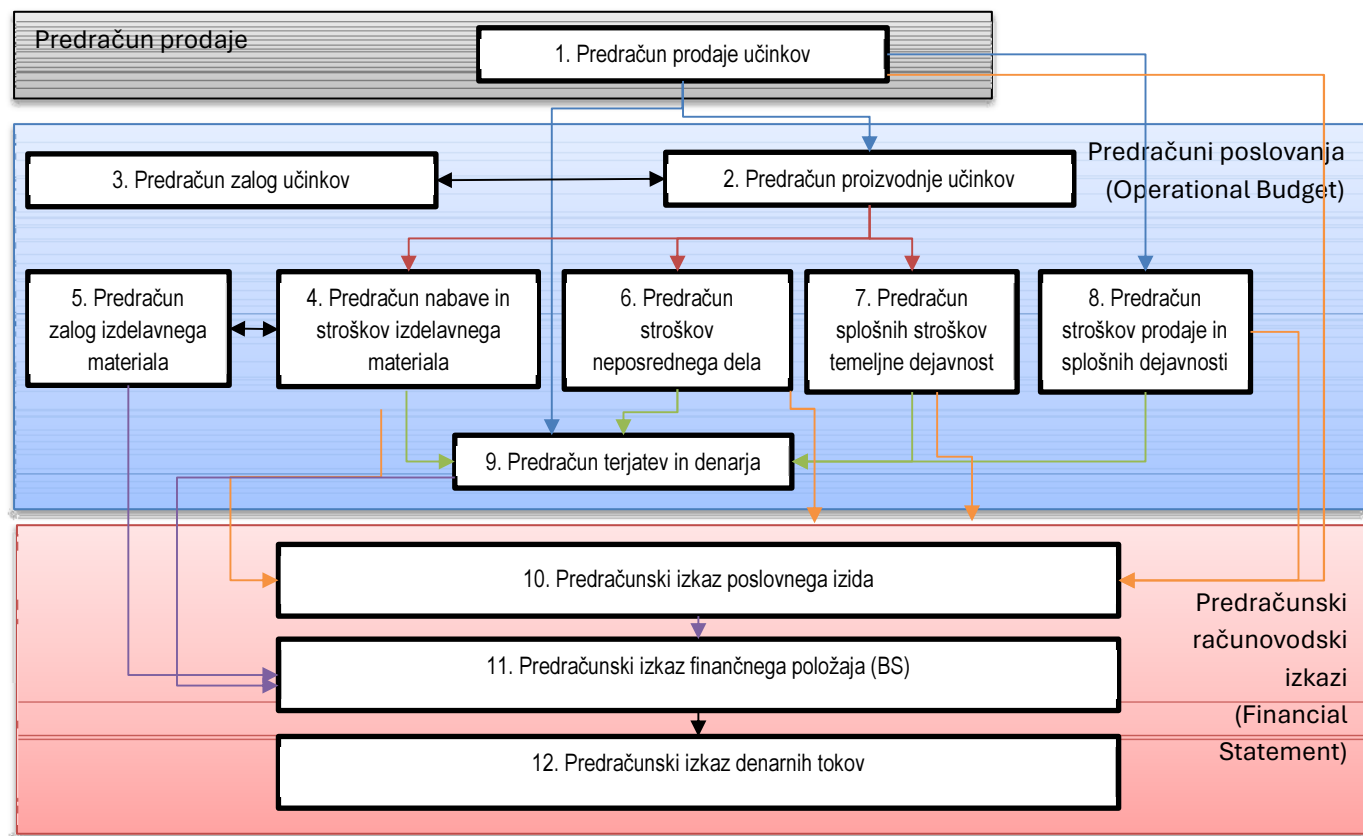
Slabosti:

- lahko je časovno in stroškovno potratno,
- lahko ima negativen vpliv na zaposlene, saj lahko ti mislijo, da so njihova mesta ogrožena, če njihova dejavnost za podjetje ni osrednjega pomena,
- včasih je težko oceniti koristi in stroške, ki se navezujejo na posamezno dejavnost, in posledično je lahko uvrstitev dejavnosti otežena.

Na osnovi navedenih slabosti lahko ugotovimo, da je priprava ničelnih predračunov za podjetje velik izziv, saj mora pred izvajanjem vsake dejavnosti njeno upravičenost najprej temeljito utemeljiti (Turk, Kavčič in Kokotec Novak, 2003).

5. **Participativno (udeležbeno) predračunavanje.** Pri udeležbenem pripravljanju predračuna sodelujejo tudi tisti, ki so odgovorni za uresničitev ciljev. To je velika spodbuda, saj lahko tisti, ki so cilj zastavili, že vnaprej razmišljajo tudi o načinu, kako ga bodo dosegli. Rachlin (1999) participativno predračunavanje imenuje tudi predračunavanje od spodaj navzgor (angl. bottom up) in ga primerja s predračunavanjem od zgoraj navzdol (angl. top down), kjer vodstvo določi cilje, ki jim mora nato slediti vse podjetje. Obe vrsti predračunavanja imata prednosti in slabosti, vendar je z vidika spodbude za doseganje ciljev boljše udeležbeno predračunavanje, saj ima, kot meni Kavčič (2011), več prednosti kot metoda od zgoraj navzdol.

Slika 9.1.3-1: Model celovitega predračuna



Vir: lastna izdelava

Načrtovanje poslovanja podjetja zahteva pripravo številnih načrtov oziroma planov za posamezne dejavnosti znotraj podjetja. V proizvodnem podjetju so to:

- 1) poslovni načrti oziroma predračuni:
 - a) načrt – predračun prodaje,
 - b) načrt – predračun proizvodnje oziroma ustvarjanja poslovnih učinkov,
 - c) načrt – predračun nabave materiala in surovin,
 - d) načrt – predračun stroškov porabe materiala in surovin,
 - e) načrt – predračun neposrednih stroškov dela,
 - f) načrt – predračun splošnih stroškov proizvodnje,
 - g) načrt – predračun zalog dokončanih in nedokončanih proizvodov,
 - h) načrt – predračun stroškov prodanih proizvodov in storitev,
 - i) načrt – predračun splošnih stroškov podpornih služb,
 - j) načrt – predračun stroškov prodaje, trženja in distribucije,

- 2) predračunski računovodski izkazi:
 - a. predračunski izkaz poslovnega izida,
 - b) predračunski izkaz denarnih tokov,
 - c) predračunska bilanca stanja,
 - d) načrt – predračun naložb.

Poslovno načrtovanje zahteva pripravo različnih načrtov oziroma predračunov in predračunskih računovodskih izkazov za prihodnja obdobja (medletni, letni in večletni načrti oziroma predračuni). Pred začetkom načrtovanja potrebujejo sodelavci, ki so vključeni v proces, pisna in/ali ustna navodila o poteku in metodah načrtovanja, o časovnici in odgovornosti posameznikov za izvedbo načrtovanih aktivnosti. Imeti morajo ključne informacije o strateških ciljih in strateških usmeritvah na ravni podjetja. Operativno načrtovanje mora biti v vseh pogledih usklajeno s smotri, cilji in izbranimi strategijami podjetja. Sodelujoči pri načrtovanju morajo poznati, denimo, pričakovan skupni poslovni izid podjetja, ciljne skupne prihodke in odhodke podjetja, ciljno donosnost in druge ključni kazalci in kazalnike uspešnosti in učinkovitosti poslovanja.

Zgled 9.1.3-1: Priprava predračunskega izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov

S pomočjo delnih načrtov izdelajmo predračunski izkaz poslovnega izida (različica izkaza poslovnega izida po funkcionalnih skupinah stroškov) in predračunski izkaz denarnih tokov (različica izkaza denarnih tokov po neposredni metodi) za leto 20xy. Ob koncu leta 20xy bo imelo podjetje za 10 milijonov evrov neplačanih prihodkov, med odhodki v tem letu pa ne bodo izdatek le stroški amortizacije.

Vrednost v 000 EUR

Prihodki:

– prodaja proizvodov in storitev	355.000
– prodaja blaga	47.000
– prihodki od financiranja (obresti)	40.000

Odhodki:

– proizvodjalni stroški:	
o - plače	103.000
o - material	55.000
o - spremenljivi splošni stroški	65.000
o - amortizacija	20.000
– upravno-prodajni stroški	55.000
– nabavna vrednost prodanega blaga	31.000
– obresti za posojila	33.000
– davek na dobiček	30 % načrtovanega dobička

Začetno stanje denarnih sredstev	23.000
Izdatki za nakupe materiala	52.000
Izdatki za nakup opredmetenih osnovnih sredstev	34.000
Izdatki za vračilo dolgoročnega posojila	14.000
Izplačilo dividend	10.000

Rešitev zgleda:

Predračunski izkaz poslovnega izida za leto 20xy, podatki so izraženi v tisoč evrih

Oznaka	Besedilo	Vrednost v 000 EUR
A.	Čisti prihodki iz prodaje in usredstvenih lastnih učinkov	402.000
- B.	Nabavna vrednost ali proizvajalni stroški prodanih količin	274.000
= C.	Kosmati dobiček iz prodaje	128.000
- Č.	Stroški uprave in prodaje	55.000
+ E.	Drugi prihodki od poslovanja	0
= F.	Dobiček iz poslovanja ali izguba in poslovanja	73.000
+ G.	Prihodki na podlagi deležev iz dobička podjetij v skupini	0
+ H.	Prihodki na podlagi deležev iz dobička drugih povezanih podjetij	0
+ I.	Prihodki na podlagi deleža iz dobička drugih	0
+ J.	Prihodki iz obresti in drugi prihodki od financiranja	40.000
- K.	Odpis dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb	0
- L.	Odhodki za obresti in drugi odhodki financiranja	33.000
= M.	Dobiček iz rednega delovanja ali izguba iz rednega delovanja	80.000
+ N.	Drugi (izredni) prihodki	0
- O.	Drugi (izredni) odhodki	0
= P.	Celotni dobiček ali izguba	80.000
- R.	Davki iz dobička	24.000
- S.	Drugi davki	0
= Š.	Čisti dobiček ali čista izguba poslovnega leta	56.000

Predračunski izkaz denarnih tokov za leto 20xy, podatki so izraženi v tisoč evrih

Oznaka	Besedilo	Vrednost v 000 EUR
	PREJEMKI SKUPAJ	432.000
A.	Prejemki pri poslovni dejavnosti	432.000
A1.	od prodaje proizvodov in storitev	345.000
A2.	drugi prejemki pri poslovanju	47.000
B.	Prejemki pri investicijski dejavnosti	40.000
B1.	od obresti in deležev iz dobička drugih	40.000
C.	Prejemki pri dejavnosti financiranja	
	IZDATKI SKUPAJ	421.000
D.	Izdatki pri poslovni dejavnosti	363.000
D1.	za nakupe materiala in storitev	52.000
D2.	za plače in deleže delavcev iz dobička	103.000
D3.	za dajatve	24.000
D4.	drugi izdatki pri poslovanju	151.000
E.	Izdatki pri investicijski dejavnosti	34.000
E1.	za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev	34.000
F.	Izdatki pri dejavnosti financiranja	24.000
F1.	za vračila oziroma odplačila dolgoročnih posojil in kreditov	14.000
F2.	za obresti posojil	33.000
F3.	za izplačila dividend in drugih deležev lastnikov iz dobička	10.000
	ZAČETNO STANJE DENARNIH SREDSTEV	23.000
	Prejemki - Izdatki = čisti denarni izid obdobja	11.000
	KONČNO STANJE DENARNIH SREDSTEV	34.000

Zgled 9.1.3-2: Priprava predračuna prodaje

Podjetje načrtuje, da bo prejemke pri prodaji učinkov vsak mesec prejelo na naslednji način:

- 40 % bo plačanih takoj,
- 50 % bo plačanih v naslednjem mesecu,
- 7,0 % bo plačanih 2 meseca po opravljeni prodaji,
- 3,0 % bodo plačani 3 mesece po opravljeni prodaji.

Prodajna cena izdelkov (brez 20 % DDV) znaša 100 EVR in 120 EVR z DDV-jem. Podjetje načrtuje, da bo januarja prodalo 5.000, februarja 5.400 in marca 6.000 kosov. Izračunajmo višino prihodkov od prodaje učinkov v prvem trimesečju.

Rešitev:

Mesec	januar	februar	marec
a. Prodajna količina	5.000	5.400	6.000
b. Prodajna cena + DDV v EUR	100 + 20	100 + 20	100 + 20
c. Prihodki od prodaje (a*b brez DDV) v EUR	500.000	540.000	600.000
d. Delež plačane prodaje	0,4 jan	0,5 jan 0,4 feb	0,07 jan 0,5 feb 0,4 mar.
e. Prejemki od prodaje ((a * b z DDV) * d) v EUR	$(5000 * 120) * 0,4 = 240.000$	$(5000 * 120) * 0,5 = 300.000$ $(5400 * 120) * 0,4 = 259.200$ Skupaj = 559.200	$(5000 * 120) * 0,07 = 42.000$ $(5400 * 120) * 0,5 = 324.000$ $(6.000 * 120) * 0,4 = 288.000$ Skupaj = 654.000

Vir: lastna izdelava

Zgled 9.1.3-3: Priprava predračunskih izkazov malo drugače

- Na voljo imamo računovodske izkaze podjetja Appolo, d. o. o. Iz pojasnil k računovodskim izkazom izvemo:
- vsa amortizacija na ravni podjetja bo leta 20xx enaka kot leto poprej. Obseg prodanih proizvodov se bo povečal za 18 %, cene bi naj padle za 5 % glede na predhodno leto. Pri stroških materiala želimo prihraniti 8 %, splošni spremenljivi stroški pa naj bi se znižali za 2 % na proizvod, splošni stalni stroški pa naj bi se povečali za 5 %;
- neposredni stroški prodaje se bodo povečali sorazmerno s količino prodanih proizvodov. Splošni stroški brez amortizacije se bodo povečali za 10 %. Zaloge bodo ves čas blizu nič, saj podjetje ne proizvaja proizvodov za zalogo.

Drugi razpoložljivi podatki so:

Oznaka	Besedilo	Vrednost v EUR za leto 20xx-1
A.	Prihodki od prodaje (10.000 kosov)	740.000
	Stroški materiala – neposredni za učinke	42.000
	Splošni spremenljivi stroški – neposredni za učinke	35.600
	Splošni stalni stroški – skupni za podjetje	81.900
	Amortizacija – raven podjetja	230.000
	Neposredni prodajni stroški (provizije)	105.600
	Prodajna dejavnost – amortizacija	41.000
	Stroški splošnih dejavnosti – raven podjetja	127.300
	Stroški splošnih dejavnosti – amortizacija	18.700
B.	Skupaj stroški poslovanja	682.100
C.	Poslovni izid pri poslovanju A – B	57.900

Vir: lastna izdelava

Izdelajmo predračunski izkaz poslovnega izida in denarnih tokov za poslovno dejavnost podjetja Appolo, d. o. o. za leto 20xx. Rešitev podajamo v nadaljevanju.

Predračunski izkaz poslovnega izida pri poslovanju za leto 20xx za Appolo, d. o. o.

Oznaka	Besedilo	Vrednost v EUR za leto 20xx-1	Izračun	Vrednost v EUR za leto 20xx
A.	Prihodki od prodaje (10.000 kosov)	740.000	$*(1,18 * 0,95) @$	829.540
	Stroški materiala – neposredni za učinke	42.000	$*(0,92 * 1,18)$	45.595
	Splošni spremenljivi stroški – neposredni za učinke	35.600	$*(0,98 * 1,18)$	41.168
	Splošni stalni stroški – skupni za podjetje	81.900	$*1,05$	85.995
	Amortizacija – raven podjetja	230.000	=	230.000
	Neposredni prodajni stroški (provizije) – neposredni učinki	105.600	$*1,18$	124.608
	Prodajna dejavnost – amortizacija	41.000	=	41.000

	Stroški splošnih dejavnosti – raven podjetja	127.300	*1,1	140.030
	Stroški splošnih dejavnosti – amortizacija	18.700	=	18.700
B.	Skupaj stroški poslovanja	682.100		727.096
C.	Poslovni izid pri poslovanju A – B	57.900		102.444

Vir: lastna izdelava.

Opombe:

- Vsa amortizacija na ravni podjetja bo leta 20xx enaka kot predhodno leto. Obseg prodanih proizvodov se bo povečal za 18 %, cene proizvodov se bodo znižale za 5 %. Pri stroških materiala načrtujemo prihranek za 8 %. Splošni spremenljivi stroški na proizvod se bodo znižali za 2 %, splošni stalni stroški se bodo povečali za 5 %.
- Neposredni stroški prodaje se bodo povečali sorazmerno s količino načrtovanih prodanih proizvodov; splošni stroški brez amortizacije se bodo povečali za 10 %. Zaloge bodo ves čas blizu nič, saj podjetje posluje brez zalog. V letu 20xx bo 5 % terjatev do kupcev ostalo neporavnanih.

@ 829.540 = 10.000 kosov * 1,18 * (74 EUR/kos * 0,95)

Predračunski izkaz denarnega izida pri poslovanju za leto 20xx za Appolo, d. o. o.

Oznaka	Besedilo	Vrednost v EUR za leto 2023	Popravek	Vrednost v EUR za leto 2023
A.	Prejemki od prodaje	829.540	*,95	788.063
	Stroški materiala – izdatki	45.595	=	45.595
	Splošni spremenljivi stroški – izdatki	41.168	=	41.168
	Splošni stalni stroški – izdatki	85.995	=	85.995
	Amortizacija – raven podjetja	230.000	X	
	Neposredni prodajni stroški (provizije) – izdatki	124.608	=	124.608
	Prodajna dejavnost – amortizacija	41.000	X	
	Stroški splošnih dejavnosti – izdatki	127.300	=	140.030
	Stroški splošnih dejavnosti – amortizacija	18.700	X	
B.	Skupaj izdatki pri poslovanju			437.396
C.	Denarni izid pri poslovanju A – B	102.444		350.667

Vir: lastna izdelava.

Načrtovanje denarnih tokov

Cilj načrtovanja denarnih tokov je planiranje pozitivnega denarnega toka, kar pomeni pričakovanje, da bo imelo podjetje med letom vedno dovolj denarja za poravnavo svojih obveznosti. V skrbi za preživetje se veliko podjetij, zlasti manjših, osredotoča predvsem na dnevno planiranje, pogosto pa pozabljajo na uravnoteženje prilivov in odlivov v daljšem časovnem obdobju. Potek načrtovanja denarnih tokov se glede na avtorje, ki pišejo o njem, razlikuje. Ne glede na izbrano metodo so pri skupni štirje osnovni koraki:

- a) analiza ustvarjenih denarnih tokov iz preteklega poslovanja podjetja;
- b) napoved prihodnjih gibanj denarnih tokov na osnovi rezultatov analize v prvem koraku;
- c) priprava okvirnega načrta (plana) denarnih tokov za načrtovano obdobje;
- d) priprava načrtovanih denarnih tokov na ravni podjetja in njegovih sestavin v načrtovanem obdobju.

a) Analiza ustvarjenih denarnih tokov in preteklega poslovanja podjetja

Izhodiščna podlaga za kakršnokoli planiranje je dobro poznavanje trenutne situacije in preteklih gibanj. Te podatke podjetju zagotovi skrbno izvedena analiza poslovanja in gibanj denarnih tokov. V njenem okviru podrobno proučimo relevantne podatke za zadnjih 36 mesecev. Analiziramo vso situacijo podjetja in njegovih sestavin, in sicer po letih, četrletjih, mesecih ali podrobneje, z namenom, da pridobimo čim boljši vpogled v pretekle denarne tokove. Običajno sestavimo seznam stalnih, tj. predvidljivih, ponavljajočih se in običajnih, prejemkov in izdatkov. K temu dodamo še prejemke in izdatke, za katere vemo, da jih načrtuje poslovodstvo podjetja (denimo nagrade, božičnica, regres, investicije). Tako lahko pri uresničevanju načrtovanih denarnih tokov predvidimo tiste denarne tokove, ki se bodo uresničili nenapovedano, nepričakovano in so običajno enkratni, nepredvidljivi in lahko povzročajo denarne težave v podjetju. Zlasti zadnjemu bo treba v naslednjih korakih načrtovanja denarnih tokov posvetiti precej pozornosti.

b) Napoved prihodnjih gibanj denarnih tokov na osnovi rezultatov analize v prvem koraku

Na osnovi pridobljenega znanja iz analize v prvem koraku, v drugem pripravimo projekcijo denarnega toka za prihodnost glede na pripravljene investicijske in druge poslovne plane podjetja, ter glede na pričakovana dogajanja na trgu. V zvezi s tržnim dogajanjem nas zanimajo predvsem vprašanja, kot so:

- Se lahko na prodajnem trgu razmere zaostrijo in če se da, kaj to pomeni za našo prodajo in denarni tok?
- Je dolžniško financiranje oteženo? Bo mogoče obstoječe obveznosti podaljšati ali ne? Kaj to pomeni za nas?
- Je morda ogroženo poslovanje naših glavnih dobaviteljev? Kaj se bo posledično dogajalo s ceno ključnih surovin v obravnavanem obdobju?
- Kako se bodo gibale cene konkurenčnih izdelkov oziroma storitev na trgu?
- Lahko morda pričakujemo zakonske omejitve? Bodo imele za nas dober (omejitev uvoza konkurenčnih izdelkov) ali slab (omejitev uvoza surovin) vpliv?

Pri predvidevanju tržnega oziroma zunanjega dogajanja je bistveno razumevanje, kdaj in kako se bodo povečali redni, stalni odlivi denarnih sredstev ter kdaj lahko podjetje pričakuje tudi večje, izredne oziroma neredne odlive, ki so posledica zunanjih dejavnikov, na katere podjetje nima vpliva. Ta faza načrtovanja zahteva skrbno in natančno evidentiranje vseh predvidenih denarnih prejemkov in izdatkov, hkrati pa tudi premišljeno oceno možnih nepredvidenih denarnih tokov. Namen takega pristopa je

predvsem v tem, da lahko podjetje pravočasno določi ustrezno višino rezervnih denarnih sredstev ter pripravi nabor ukrepov za primer težav z denarnimi tokovi. Na ta način lahko podjetje pravočasno prilagodi plačilno politiko in pripravi letni načrt kratkoročnega zadolževanja za primer izrednih dogodkov. Takšna pripravljenost povečuje zaupanje bank v podjetje kot kreditojemalca. Na tem mestu je pomembno opozoriti na razliko med predvidevanjem in načrtovanjem (tj. planiranjem), ki sledi kot naslednji korak v procesu. Po definiciji Ameriškega inštituta pooblaščenih revizorjev (AICPA) (AICPA, 2015) predvidevanje pomeni zgolj ocenjevanje možnih prihodnjih gibanj, podobno kot vremenska napoved. Načrtovanje pa temelji na predvidevanjih in na njihovi podlagi oblikuje konkretne načrte za ukrepe. Ti ukrepi so zasnovani za znane možne scenarije in omogočajo podjetju, da ob njihovi uresnitvi še vedno doseže zastavljene cilje.

Po AICPA (2015), sodi k pripravi denarnih tokov pri celovitem predračunavanju izkaza denarnih tokov tudi primerljive vrednosti iz predhodnih obdobj (zgodovinskih), glejte preglednico 9.1.3-3.

Preglednica 9.1.3-3: Predvideni izkaz denarnih tokov (AICPA)

Oznaka	Besedilo	Vrednost
a.	Prejemki od prodaje ali bruto prihodki	
b.	Stroški v prodanih učinkih ali kosmati donos	
c.	Nenavadni ali nestanovitni denarni tokovi	
d.	Rezervacije za dajatve od dohodkov	
e.	Odprodaja nedonosnih programov in delov poslovanja	
f.	Prihodki od drugih običajnih (nadaljevalnih, normalnih) aktivnosti	
g.	Čisti dobiček	
h.	Osnovni in prilagojeni čisti dobiček in čisti denarni tok na delnico	
i.	Pomembne spremembe v finančno-premoženjskem položaju podjetja	
j.	Opis, kako poslovodstvo podjetja vidi prihodnost	
k.	Povzetek ključnih predpostavk za načrtovanje prihodnosti	
l.	Povzetek ključnih računovodskih usmeritev pri izdelavi računovodskih izkazov in računovodskih predstavitev poslovanja podjetja, posebej tistih, ki temeljijo na presojah posloводства, ter so odvisne od dosežkov ciljev v prihodnih obdobjih, in kaj pomeni če ti cilji ne bodo doseženi.	

Vir: lastna izdelava; prirejeno po Budgeting and Forecasting Manual (AICPA, 2015)

c) Priprava okvirnega načrta denarnih tokov za (celotno) prihodnje izbrano obdobje

Pri pripravi okvirnega načrta denarnih tokov za prihodnje obdobje moramo najprej odgovoriti na vprašanje, za kako dolgo obdobje ga pripravljamo. Teoretično sicer razmejujemo med dolgim in kratkim obdobjem, kot je na primer eno poslovno leto ali več, vendar tega ne moremo preprosto domnevati. Kako dolgo bo določeno obdobje za načrtovanje denarnih tokov, je odvisno predvsem od narave poslovanja podjetja. Bolj stabilno in predvidljivo je poslovanje podjetja, daljša bodo lahko prihodnja obdobja; čim višji bodo koeficienti obračanja (zalog, obveznosti do dobaviteljev, terjatev do kupcev),

krajše bo moralo biti obdobje načrtovanja denarnih tokov. Kratko obdobje lahko traja od 7 do 14 dni, srednje dolgo obdobje mesec in pol, dolgo pa do 12 mesecev. Opozoriti moramo, da gre pri tem predvsem za načrtovanje denarnih tokov pri poslovanju. Zato mora imeti podjetje, da lahko predvidi tudi odlive iz področja financiranja in naložbenja, poleg letnega načrta pripravljen še polletni in mesečni načrt ter mogoče tudi tedenske načrte gibanja denarnih tokov.

Razumljivo je, da so kratkoročni načrti gibanja denarnih tokov običajno precej natančni, medtem ko načrti za daljša obdobja to morda niso. V naslednjem koraku, ki traja celotno poslovno leto, se sprejeti načrti – ne glede na njihovo časovno obdobje – redno spremljajo in po potrebi tudi prilagajajo. Tako se uresničuje bistvo načrtovanja gibanja denarnih tokov: vodstvo ima stalno pregled nad dogajanjem v podjetju in je pravočasno pripravljeno sprejemati odločitve, potrebne za nemoteno poslovanje. Poleg te ključne prednosti rednega načrtovanja in preverjanja uresničevanja načrtovanih denarnih tokov – kar predstavlja tudi temelj kontrolinga kot finančne funkcije – pa dobro načrtovanje prinaša še številne druge koristi, med drugim:

- glajenje izdatkov in prejemov ter izogibanje nepotrebnemu zadolževanju,
- pravočasnost izvedbe investicijskih načrtov in zaznave potrebe po iskanju novih virov financiranja (po potrebi),
- nenehno in pravočasno iskanje priložnosti in nevarnosti v financiranju in
- odgovornosti in možnost nadziranja uresničevanja finančne dejavnosti, ki je zagotovljena šele z izdelanimi načrti denarnih tokov.

Rezultat tega koraka je predračunski izkaz denarnih tokov v skladu s SRS (MSRP) in v skladu z izkazom denarnih tokov, ki smo ga predstavili v predhodnem koraku.

d) Priprava načrta (plana) denarnih tokov za izvedbeno poslovanje – za posamezne dele podjetja in enote prihodnjega izbranega obdobja

V zadnjem koraku načrtovanja denarnih tokov podjetje oceni potrebna denarna sredstva za opazovano obdobje. Pri tem natančno opredeli zapadle terjatve in obveznosti ter ugotovi morebitne časovne ali vrednostne zamike, na katere se nato ustrezno odzove z ustreznimi ukrepi. Kljub pomembnosti tega koraka pa v praksi pogosto ni posebej priljubljen. Menedžerji se mu nemalokrat izogibajo, pri čemer se sklicujejo na različne izgovore, kot so (Bradford in drugi, 2000):

- vzame preveč časa,
- poslovodniki iz nižjih hierarhičnih ravni bi potrebovali preveč dodatnega izobraževanja, da bi lahko sodelovali v tem procesu,
- nihče ne ve, kako je treba narediti vse in nihče noče odgovarjati za morebitne težave; prezaposlenost menedžerjev z osnovnimi nalogami.

Kot lahko opazimo, obstaja kar nekaj izgovorov, vendar je večina neutemeljenih. Dejansko mora glavnina izvedbenega načrta gibanja denarnih tokov nastati znotraj finančne funkcije oziroma v okviru kontrolinga finančne dejavnosti. Od poslovodij posameznih izvedbenih področij pa se pričakuje predvsem to, da pravočasno posredujejo informacije, s katerimi imajo sicer redno opravka, tj. pričakovane prihodke in stroške, povezane z oddelki, ki jih vodijo.

Ob ugotavljanju časovnega in vrednostnega zamika lahko k osnovnim nalogam na operativni ravni dodamo še spodbujanje k optimiziranju denarnega toka, kar razumemo kot povečevanje koeficienta obračanja terjatev do kupcev, zniževanje in odpravljanje stroškov, ki ne prispevajo dodane vrednosti,

ter optimiziranje števila bančnih transakcij in valutnih konverzij. Ta faza je precej obširna in zahtevna in jo je tudi v manjših podjetjih težko izvesti v enem samem koraku. Teoretično in praktično jo zato lahko razdelimo v več podnalog načrtovanja gibanja denarnih tokov za izvedbeno poslovanja. Te so:

1. izdelava plana prodaje: plan prodaje je izhodiščna točka načrtovanja gibanja denarnih tokov. V njem se vrednostno in časovno opredeli najvišja teoretična višina prejemkov in prihodkov za obravnavano obdobje, ki se nato prilagodi glede na dejansko pričakovano realizacijo. Na podlagi teh informacij se pripravi načrt porabe sredstev, ki se pozneje prilagaja glede na uresničevanje predvidenih aktivnosti;
2. projekcija prilivov: večina prejemkov od prodaje se v podjetju ne realizira hkrati s prodajo, pa tudi kupci ne plačujejo vedno v dogovorjenih rokih. Zato je treba natančno proučiti vzorce gibanja rednih mesečnih prilivov. Na podlagi te analize podjetje oceni, kdaj lahko pričakuje, da bo plačan posamezna skupina terjatev. Vendar lahko tako neposredno predvidevajo le manjša podjetja, večja pa si običajno pomagajo tako, da razdelijo realizacijo prihodkov po obdobjih. Na primer ugotovijo, da je 10 % povprečnih mesečnih prihodkov realiziranih v 30 dneh, nadaljnjih 25 % v 60 dneh, 60 % o roku 90 dni, 5 % predvidene realizacije pa odpišejo. S tem lahko sestavijo približen načrt gibanja prilivov na mesečni ravni, ki ga pozneje dopolnijo še s poznavanjem plačilne politike glavnih kupcev. Tak pristop k ugotavljanju realizacije lahko podjetje uporabi tudi pri oblikovanju popustov in drugih oblikah spodbujanja kupcev k hitrejšemu plačilu;
3. projekcija odlivov: projekcija odlivov je bolj predvidljiva kot projekcija prilivov, saj je mogoče odlive bistveno enostavneje oceniti. V izhodišču jih lahko razdelimo v tri osnovne skupine:
 - a. plačila dobaviteljem surovin in energije,
 - b. plačila obveznosti za vzdrževanje, reklamo, razvoj in izplačila plač,
 - c. poravnava obveznosti iz financiranja in do države.

Razdelitev v osnovne skupine podjetju omogoča, da določi odlive v obdobju. Obseg nabave surovin in s tem obveznost do dobaviteljev lahko oceni s pomočjo napovedi prodaje, saj je običajno znana potrebna količina vhodnih materialov za določen obseg prodaje. Druga skupina odlivov, tj. plačila za obveznosti za vzdrževanje, reklamo, razvoj in izplačila plač, je lahko bodisi neposredno povezana s prodajo, pri čemer se ponovno navezujemo na prodajni plan, bodisi se ti odhodki praviloma pojavljajo v rednih časovnih intervalih in jih je mogoče preprosto ekstrapolirati na podlagi preteklih podatkov. Pri tretji kategoriji so roki plačil večinoma znani, saj jih vnaprej običajno določijo ali posojilodajalci ali državni regulativni organi;

4. projiciranje izkaza denarnih tokov: v tej fazi združimo projicirane prilive in odlive ter tako ugotovimo neto učinek na denarna sredstva podjetja v opazovanem obdobju. Neto učinek se običajno primerja za več zaporednih obdobj, kar omogoča oceno, ali je mogoče morebitne primanjkljaje pokrivati iz presežkov preteklih obdobj. Poleg tega takšna analiza razkrije tudi trend gibanja razpoložljivih denarnih sredstev, torej ali prihaja do njihovega povečevanja ali zmanjševanja.;
5. upravljanje presežkov in primanjkljajev denarnih sredstev: podjetje običajno oblikuje denarne rezerve, iz katere pokriva kratkotrajne primanjkljaje. Če traja primanjkljaj dalj časa, mora odgovorni za finančno dejavnost priskrbeti dodatna sredstva iz zunanjih virov ali vnaprej ustrezno prilagoditi plačilno politiko. V primeru trajnejših primanjkljajev pa to običajno ne zadostuje in je treba vsaj kratkoročno narediti radikalnejše posege v poslovanje podjetja.
6. oblikovanje denarne rezerve: ob zaključku načrtovanja denarnih tokov je odgovorni za finančno dejavnost pred odločitvijo, kakšna naj bo denarna rezerva (angl. cash buffer) podjetja. To je minimalna in hkrati optimalna količina denarja na računu, ki je namenjen za financiranje v času kratkotrajnih primanjkljajev. Zastavljamo si torej vprašanje, koliko denarja zadostuje. Če je rezerva določena previsoko, je to z vidika podjetja neracionalno – povzroča prevelike stroške financiranja in

zmanjšuje poslovno uspešnost podjetja; če pa je določena prenizko, lahko to otežuje plačilno sposobnost podjetja.

9.2 Kontroling obvladovanja poslovnih stroškov

V tem poglavju bomo spoznali:

- predpostavke in domnevne rešitve pri obvladovanju stroškov,
- dolgoročni namen in cilje obvladovanja stroškov,
- sposobnost dolgoročnega razvidovanja in proučevanja stroškov.

9.2.1 Predpostavke in domnevne rešitve pri obvladovanju stroškov

Predpostavke pri obvladovanju stroškov

Pri obvladovanju stroškov moramo izhajati iz temeljne predpostavke, da so stroški vselej posledica potreb, ki niso *a priori* racionalne, temveč izhajajo iz številnih dejavnikov v človeku samem in v njegovem okolju. Govorimo lahko o različni zavesti glede, kako je potrebno gospodariti in tudi o različnih okoliščinah, v katerih človek zadovoljuje svoje potrebe.²⁵ Vselej je prisotna tudi temeljna predpostavka, da jih lahko zadovoljuje le znotraj dovoljenega oziroma znotraj omejitev, če je seveda dovolj tekmovalen in pošten. Gre torej za temeljno pravilo delovanja, ki pravi: »Človek si ne more dovoliti vsega, kar bi si sicer lahko.« Več ko je omejitvenih dejavnikov, bolj je prisiljen iskati preudarne odločitve in temu prilagajati svoje potroške in stroške.

Da bi lahko delovali znotraj druge temeljne predpostavke, moramo vnaprej poznati dovoljene procese ter njihove potroške in stroške. Vsakdo, ki o nečem odloča, ima primarno pravico in dolžnost, da z vso skrbnostjo napoveduje in prognozira bodoča poslovna dogajanja in stanja: v našem primeru so to bodoči stroški, ki so nujni za uresničitvi poslovnih namer in ciljev. Poslovni sistem je lahko navidezno zelo čvrst, nepremagljiv, a je v svojem bistvu zelo občutljiv, ranljiv in ga »z lahkoto pripeljemo v neobvladljiv položaj«. Zato moramo v vsakem delujočem poslovnem sistemu skrbeti za naslednje stalne naloge:

- nenehno negovati vizijo, poslanstvo in temeljne cilje sistema, torej okvire in področja delovanja ter strateške cilje,
- izdelati in stalno izpopolnjevati organizacijski ustroj in pravila ciljnega delovanja podjetja,
- nenehno načrtovati poti za doseganje ciljev sistema,
- nenehno spremljati in nadzirati uresničevanje vizije, poslanstva in strategij.

9.2.2 Dolgoročna namera in cilj obvladovanja stroškov

Ne glede na izbrano strategijo za doseganje konkurenčne prednosti podjetja (različica: nižji stroški ali višje prodajne cene), smo dolžni spoštovati splošno namero, da v vseh procesih in stanjih ravnamo premišljeno. Pri vseh odločitvah, ki sprožajo poslovne procese, spoštujemo temeljno načelo umnega

²⁵ Govorimo lahko o stroškovni kulturi, ki je sestavina organizacijske kulture ali klime, včasih tudi podjetniške kulture; vsebuje predpostavke in prepričanja oziroma nove vrednote v zavesti zaposlenih. Gre za novo delovno etiko, predvsem pa za poistovetenje posameznikov s podjetjem. Vse to se uresničuje pri skupinskem reševanju nalog in prilagajanju novim razmeram v okolju. Podjetje je za zaposlence vse bolj socialno odgovorno.

gospodarjenja in gospodarja, da so poslovne koristi večje od poslovnih naporov. Če ga ne spoštujemo, ne moremo govoriti o preudarnem poslovanju in o stalnem stremljenju k obstoju in razvoju podjetja.

Nosilec odločanja mora biti preudaren, sicer ne moremo govoriti o gospodarjenju. Zmotno je mišljenje tistih, ki v gospodarjenju vidijo vsak način delovanja. Če bomo, denimo, na nekem področju delovali brez ciljev, brez preudarnosti, skratka brez poznavanja in spoštovanja temeljnih predpostavk, tedaj to ni gospodarjenje, marveč zgolj poslovno vegetiranje, ki ne prinaša želenih koristi in zadovoljili se bomo z vsako vrsto in velikostjo takega delovanja. Pri tem ne smemo zanemariti dejstva, da v dejavnostih s homogenimi proizvodi, kjer prevladujejo enotne prodajne cene, lahko kupce zadovoljimo z nižjimi cenami in višje poslovne izide lahko dosežemo z večjim zniževanjem stroškov. V takih primerih smo vodilni v obvladovanju stroškov. Nasprotno je pri proizvodih, kjer lahko z boljšimi prodajnimi cenami in pri enakih stroških dosežemo tudi boljši poslovni izid. V tem primeru imajo naši proizvodi, ki so dražji od konkurentov, za kupce višjo korist v funkcionalnem, kvalitativnem ali emocionalnem pogledu. Smo namreč vodilni v kakovosti, diferenciranju oziroma specializaciji proizvodov.

Strošek je osrednja gospodarska kategorija, za katero ni potrebno veliko znanja in napora, saj je vsakdo večč povzročanja potroškov in stroškov. Pojavlja se v vsakem procesu, ki je poslovne ali neposlovne narave. Izvor te veččine je v prirojeni lastnosti človeka, da ima nepotešene potrebe, katerih zadovoljevanje povzroča potroške in stroške. Če govorimo o poslovnih procesih, tedaj so tovrstne potrebe odraz splošnih namer, ciljev in razmer v delovanju podjetja. V vsakih razmerah delovanja se stroški pojavljajo, vprašanje je le, ali jih imamo pod nadzorom. Če jih ne bomo imeli, tedaj bomo vselej iskali vzroke v napačni smeri, torej v pomanjkanju prihodkov, s katerimi bi jih lahko opravičevali. Zato je v razmerah preudarnega delovanja podjetja treba najprej videti temeljni okvir, v katerem se le ti pojavljajo in v koliki meri jih lahko obvladujemo. V razmerah, ko lahko poslovni izid pojmuje kot preostanek prihodka, ki se nameni lastnikom in morebiti še drugih soudeležencev v poslovnem procesu, tedaj odhodki in stroški niso strogo omejeni in izpostavljeni visoki preudarnosti, saj lahko prisotno iracionalnost opravičimo z večjim angažiranjem prihodka za pokritje odhodkov in z zmanjšanjem poslovnega izida.

Poglejmo izhodiščno tezo za **iracionalno** poslovanje: *»Prihodek manj odhodek (stroški) je poslovni izid.«* V tem primeru vidimo, da se velikost napora pri ustvarjanju prihodka in pri preudarnem poslovanju vselej kaže v poslovnem izidu. Če smo vložili manj napora v ustvarjanje prihodka in v preudarno poslovanje, tedaj bomo morali več prihodka nameniti pokrivanju odhodkov in poslovni izid bo skromnejši in naložbenik je zadovoljen z vsakim poslovnim izidom, ki je v domeni poslovoznikov. Izid delovanja torej ne izhaja iz splošnih poslovnih razmer na trgu, ki bi nam dale vedeti, kakšen naj bo zahtevan poslovni izid in posledično tudi zahtevani prihodki in odhodki. Govorimo o razmerah, ko je poslovni izid pretežna ali celo izključna spremenljiva ekonomska kategorija po meri poslovoznikov v podjetju.

Poglejmo sedaj izhodiščno tezo za **racionalno** poslovanje: *»Prihodek manj zahtevani poslovni izid je odhodek«.* V obravnavanem primeru nimamo razmer, v katerih bi poslovodnik podjetja določal velikost poslovnega izida, marveč je to finančni trg, ki glede na zahtevano ceno kapitala dirigira velikost poslovnega izida in soočimo se s potrebo po visokem povečevanju prihodkov in zmanjševanju odhodkov. V kolikor bomo imeli veliko priložnosti in prednosti pri ustvarjanju in prodajanju proizvodov in storitev, tedaj bomo ustvarili velik obseg prihodkov in tudi večje priložnosti za ustvarjanje odhodkov. Če navedenih priložnosti in prednosti pri prihodkih ni, tedaj bomo morali mnogo več napora vlagati v

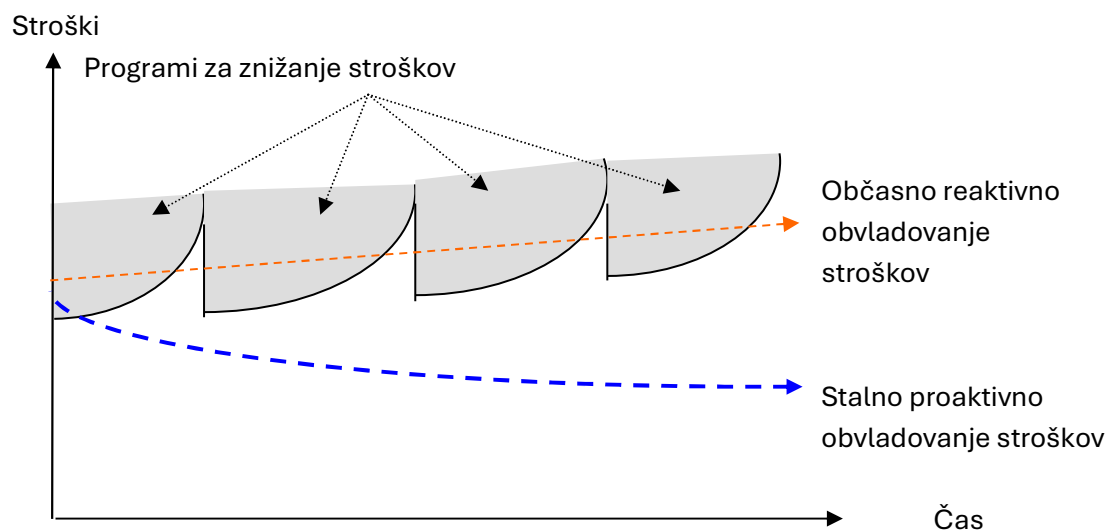
preudarno poslovanje in v zmanjšanje odhodkov, sicer ne bomo mogli uresničiti zahtevanega poslovnega izida. Poslovodnikom se ponuja priložnost, da na obeh straneh (na prihodkovni in odhodkovni strani) izrabijo priložnosti, kar zahteva veliko znanja, veščin in poslovne agresivnosti, samo težišče napora pa je odvisno od izbrane strategije rasti podjetja. V vsakem primeru mora poslovodnik biti pošten, tekmovalen in ustvarjalen tekmeč, ki bo vnaprej vedel, kakšen poslovni cilj mora doseči. Pri tem izbira različne poslovne strategije: ene so lahko bolj usmerjene v iskanje priložnosti za povečevanje prihodkov skozi višjo kakovost, ekskluzivnost in višje prodajne cene ustvarjenih proizvodov in storitev, druge pa v iskanje racionalnejših procesov in v znižanje stroškov poslovnih učinkov.

Slika 9.2.2-1: Dolgoročna naravnost podjetja

Vrsta predpostavke		Pomen predpostavke	
Dolgoročni poslovni uspeh		je pogoj in cilj za obstoj in razvoj podjetja	
Poslovni uspeh je ekonomska vrlina		biti tekmovalen v poslovanju	
Poslovni uspeh je moralna vrlina		biti pošten v poslovanju	
Poslovni uspeh je poslovna nagrada		izid poslovne ustvarjalnosti lastnikov, poslovodnikov in ostalih zaposlencev	
Preudarno ustvarjati		Preudarno prodajati	Dobro zaslužiti
Nizke cene vhodnih prvin in racionalna količina potroškov		Visoke cene prodanih učinkov velik obseg prodaje	Visok dobiček in velik donos kapitala
↓		↓	↓
Odhodki: Količina potroškov × nabavna cena		Prihodki: Količina prod. učinkov × prodajna cena	Poslovni izid: Dobiček ali izguba
Iracionalno gospodarjenje: Prihodki - odhodki = poslovni izid	Racionalno gospodarjenje: Prihodki - poslovni izid = odhodki		- Dajatve (davki)
			Čisti dobiček oziroma izguba
			Povečanje ali zmanjšanje kapitala

Vir: izdelava Koletnik, F.

Slika 9.2.2-2: Konkurenčna prednost podjetja s proaktivnim obvladovanjem stroškov



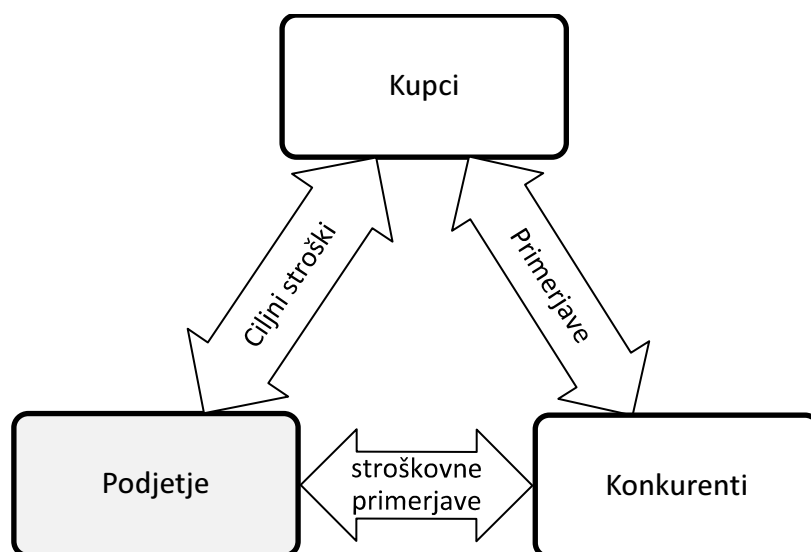
Vir: izdelava Koletnik, F.

Pri proaktivnem obvladovanju stroškov ne gre za hitre in kratkoročne prihranke, marveč za dolgoročne izboljšave stroškovnih pozicij, oziroma za dolgoročne prednosti v primerjavi s konkurenco. Za vnaprejšnje (proaktivno) obvladovanje stroškov je značilno tole:

- obvladovanje stroškov mora biti stalno in ne samo v kriznih razmerah; vpliv stroškov se razteza čez celo dobo uporabe proizvoda ali storitve in vključuje tudi zgodnjo fazo razvijanja novega proizvoda oziroma storitve (stalnost in pravočasnost);
- izhodišče vseh aktivnosti so želje in zadovoljstvo kupcev naših proizvodov in storitev. Upravičeni so le tisti stroški, katere so kupci pripravljeni priznati, torej plačati (usmerjenost h kupcem);
- ni dovolj, da spremljamo in proučujemo stroške za posamezno ali omejeno poslovno področje, marveč za poslovni proces v celotni vrednostni verigi, to je od dobaviteljev do odjemalcev proizvodov ali storitev. Na ta način obvladujemo stroške v celotnem poslovnem procesu (procesna usmerjenosti);
- prevladovati mora preventivno in ne kurativno zagotavljanje kakovosti, torej presojanje (nadziranje) kakovosti in preprečevanje nastajanja napak; stremeti moramo k dvigovanju dodane vrednosti proizvoda ali storitve in odpraviti čim več aktivnosti v zvezi z odpravo pomanjkljivosti in naknadnih del (kakovostna naravnost);
- človek ni dejavnik stroškov, marveč uspeha; vsak zaposlenec je soodgovoren za stalno izboljševanje procesov, proizvodov in storitev; pri proaktivnem obvladovanju stroškov stalno prihajajo predlogi zaposlencev za izboljšave po načelu »od spodaj navzgor, kakor je to izvirno prisotno pri japonski poslovni miselnosti, imenovani kaizen.²⁶

²⁶ V Nemčiji so pričeli s proaktivnim obvladovanjem stroškov že v začetku 90. let p. s. Tako so nekatera podjetja, ki so bila tradicionalno zelo tehnično in proizvodno usmerjena, spremenila dotedanjo miselnost »od zgoraj navzdol« in jo nadomestila z »od spodaj navzgor«. Uvedla so novo poslovno miselnost (Kaizen kultura), ki jo spremlja stalno zniževanje stroškov in dvigovanje kakovosti. Uvedla so skupinsko delo in vključila sodelavce na vseh ravneh v uresničevanje take miselnosti. Taka podjetja so prevzela vodilno mesto po številu predlogov za izboljšave. Uvedla so stroškovne centre v proizvodnjo in s tem pospešila podjetništvo in lastno odgovornost zaposlencev. Optimizirala so procese, čase razvijanja novih proizvodov in dobavne roke dobaviteljev, kar vse je vplivalo na krajše poslovne procese. Razen zmanjšanja stroškov so take odločitve privedle tudi do večje motiviranosti za nove inovativnosti in tržno vabljive proizvode.

Slika 9.2.2-3: Strateški trikotnik podjetja



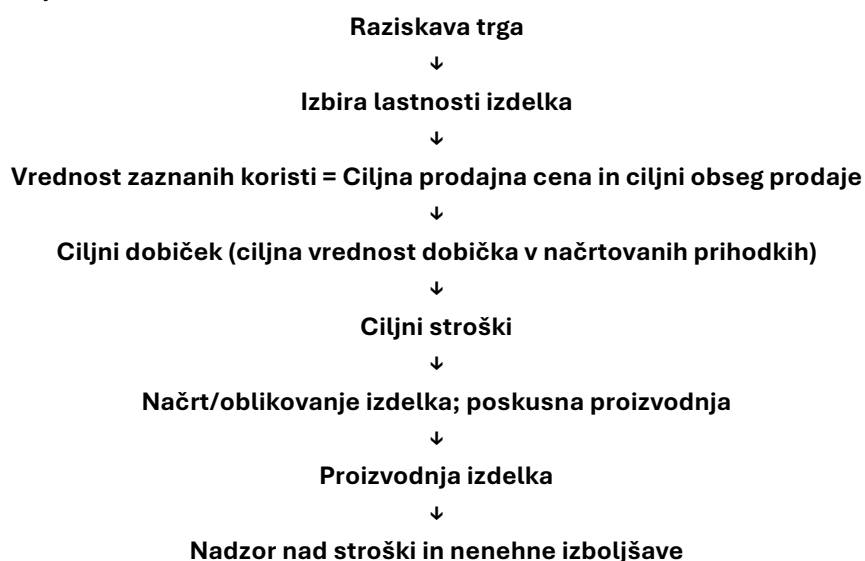
Vir: izdelava Koletnik, F.

Strateški trikotnik kaže, da spodbude za to prihajajo od kupcev in konkurence. Instrumenta za to sta obvladovanje ciljnih stroškov (angl. target costing) in stroškovne primerjave (angl. cost benchmarking), ki izhajata iz trga in konkurence. Prvo razmerje (kupci – podjetje) pokriva vidik dovoljenih stroškov in njihovo primerjavo z dotedanjimi standardnimi stroški. Pri drugem razmerju (konkurenca – podjetje) gre za sistematično primerjanje lastnih stroškovnih pozicij s konkurenco ali z drugimi primerljivimi podjetji, ki so poznana po vrhunskih dosežkih. Tak način je pri sodelavcih bolj prepričljiv glede dovoljenih stroškov, kakor pa klasično zmanjševanje predračunov stroškov.

Pri proaktivnem načinu obvladovanja stroškov so nam v pomoč načini in metode obvladovanja ciljnih stroškov. Gre za celovit sistem načrtovanja in nadziranja stroškov, kar vse se prične v zgodnji fazi razmišljanja o uvajanju novega proizvoda ali storitve. Ideje so japonskega izvora in segajo že v petdeseta leta, v osrednji Evropi so se pričele v večjem obsegu uresničevati šele v devetdesetih letih.²⁷ Ta sistem temelji na spoznanjih, da z običajnim načrtovanjem in nadziranjem ni mogoče obvladovati stroškov, kakor jih priznavata konkurenca in trg. Zato se je obenem z obvladovanjem kakovosti razvil nov način obvladovanja (usmerjanja in uravnavanja) stroškov. Gre za interdisciplinarno, tržno usmerjeno in timsko delo pri načrtovanju in nadziranju stroškov, ki se začne v zgodnji fazi razvijanja proizvodov. Pomembno izhodišče so ocenjene tržne priložnosti za nove proizvode ali izpopolnjeni obstoječi proizvodi, njihove ciljne prodajne cene in zahteve potencialnih kupcev. Obstoječi način obvladovanja stroškov je sicer sprejemljiv in je stroške mogoče obvladovati v okviru načrtovanih. Nastal pa je problem, da ti stroški niso usklajeni s konkurenčno danostjo trga. Zato je v novem načinu prišlo do drugačnega izhodišča pri oblikovanju predračunov stroškov. V podjetju je proizvodno koncepcijo zamenjala tržna koncepcija. Naveden način obvladovanja stroškov je v Evropi le počasi prodiral, saj ima drugačno poslovno filozofijo. Zato se počasneje uveljavlja, kakor na primer poslovanje vse ob pravem času (angl. just in time) ali obvladovanje popolne kakovosti (angl. total quality control).

²⁷ Obvladovanje (nekateri mu pravijo koncept) ciljnih stroškov je 1965 leta razvilo japonsko podjetje Toyota in od 70. let naprej so jo uporabljala tudi ostala japonska podjetja (npr. Canon, Nissan, Sharp in Sony). Ta način obvladovanja stroškov integrira številne druge načine, ki jih poznamo pod angleškimi imeni kot so »just in time«, »value engineering«, »material readjustment planning« in drugi. Obvladovanje ciljnih stroškov ima velike prednosti: deluje preventivno in stroški so enakovredno drugim poslovnim dejavnikom obravnavani že fazi razvoja in strateškega načrtovanja.

Koraki pri metodi ciljnih stroškov so:



Zgled 9.2.3-5: Napoved in presoja ciljnih stroškov

Z raziskavo tržišča smo z veliko gotovostjo spoznali, da bo podjetje lahko prodalo 1000 kosov novega proizvoda po prodajni ceni 4.000 evrov. Načrtovani stroški za ta proizvod so 3.500 evrov. Lastniki zahtevajo za 4.000.000 evrov kapitala 20-odstotendonos. Ocenimo velikost dovoljenih (ciljnih) stroškov.

Rešitev zgleda:

Želena prodaja	-	Želeni dobiček	=	Dovoljeni stroški	-	Načrtovani stroški	=	Zmanjšanje stroškov
Načrtovana prodajna vrednost	-	Ciljni dobiček	=	Ciljni stroški	-	Načrtovani stroški	=	Potreba po odpravi stroškov
4.000×1.000 = 4.000.000	-	$4.000.000 \times 0,2$ = 800.000	=	3.200.000	-	3.500.000	=	300.000

Vir: izdelava Koletnik, F.

9.2.3 Sposobnost dolgoročnega razvidovanja in presojanja stroškov

V času prevlade industrijske proizvodnje je bilo obvladovanje stroškov usmerjeno predvsem v osnovno (proizvodno) dejavnost. Šele v 70. letih 20. stoletja, po naftni krizi, je skupaj s programi racionalizacije v pomožnih, stranskih in upravnih dejavnostih prejelo večjo pozornosti. V tem okviru je danes osrednja pozornost sicer namenjena obvladovanju splošnih stroškov ob pomoči vrednostne analize. Ta se v različnih izvedbenih oblikah (angl. zero base budgetig, ZBB; overhead value analysis, OVA in druge) uporablja še danes. V primerjavi s tradicionalnimi načini obvladovanja stroškov, ki so stroške obravnavali po posameznih področjih, se danes proučujejo stroški v celotni poslovni verigi – od kupcev proizvodov in storitev do dobaviteljev prvin.

Razen tega so podjetja v preteklosti **stroške** velikokrat **obvladovala reaktivno**, in sicer pogosto šele tedaj, ko so že negativno vplivali na uspešnost in so bila ukrepe za njihovo zmanjšanje prisiljena sprejeti. Reaktivno obvladovanje stroškov je usmerjeno k načrtovanju, uresničevanju in nadziranju prvin (materiala, plač, osnovnih sredstev, storitev drugih), ki so potrebni za ustvarjanje izbranih proizvodov in storitev. Reaktivni načini so značilni za reaktivno poslovanje, ki ukrepa občasno in nesistematično, *ad hoc*. Značilni primeri takega ravnanja so pavšalno zmanjšanje stroškov, izločitev ali preložitev projektov na poznejši čas, zaustavitev novih zaposlitev in podobni.

V sodobnih podjetjih prevladuje **proaktivno obvladovanje stroškov**, ki se kaže v stalnem, sistematičnem in pravočasnem iskanju možnosti za zmanjšanje stroškov in njihovem doslednem uresničevanju. Odločevalce veliko bolj kot odmiki med preteklimi (želenimi in uresničeni) cenami ali stroški zanimajo odmiki med aktualnimi stroški in cenami, ki jih podjetje želi doseči. Tako je pozornost odločevalcev nenehno usmerjena v prihodnost. Ne pogovarjajo se o tem, koliko bo proizvod stal, marveč o tem, kakšne lastnosti naj ima in koliko sme stati podjetje. Obvladovanje stroškov temelji na naslednjih načelih:

- poslovanje je usmerjeno h kupcu, zato je izhodišče za določitev stroškov prodajna cena;
- poslovanje je podprto s strogim načrtovanjem proizvodov in potrebnih procesov;
- delo v poslovnem procesu je timsko (in vključuje stalno sodelovanje strokovnjakov za razvoj, raziskave, trženje, proizvodnjo, financiranje, računovodenje in drugih), pri čemer je treba upoštevati celotno verigo vrednosti;
- stroške je treba načrtovati, spremljati in zniževati skozi vso življenjsko dobo proizvoda.

Sklepne misli o vlogi kontrolerja pri dolgoročnem obvladovanju stroškov

Tržne priložnosti so izhodišče za vse poslovne namere, zato se podjetje sooča s številnimi stroškovnimi omejitvami, ki zahtevajo od vseh zaposlenec v proizvodni in neproizvodni dejavnosti podjetja strogo spoštovanje stroškovne kulture. Vsak se mora zavedati, da s svojimi aktivnostmi povzroča stroške, ki vplivajo na poslovni izid in s tem na obstoj ter razvoj podjetja. Prav tako lahko vsak s preudarnim ravnanjem prispeva k boljši ekonomski in socialni varnosti sebe in podjetja. Stroškovna kultura prispeva, da se v podjetju nenehno ustvarjajo priložnosti za nadaljnje zniževanje stroškov, nižji ciljni stroški pa vodijo k obetavnejšim tržnim priložnostim in uspešnejšemu podjetju.

Dolgoročno obvladovanje ciljnih stroškov je nujnost sodobnega podjetništva. Gre za nenehno aktivnost oziroma težnjo po stalnem zniževanju stroškov proizvoda v njegovem celotnem življenjskem ciklu. Pozornost najprej usmerjamo k tržnim možnostim in nato k opredelitvi ter uresničevanju dovoljenih stroškov, ki jih še lahko vračunamo v prodajno ceno proizvoda. Prednost dajemo tržnim možnostim in ne podjetniškim zmogljivostim.

Jasna vizija podjetja, predvsem želenega dobička, ki omogoča razvoj in trženjski pogled na vrsto in obseg dovoljenih stroškov, je izhodišče za uporabo ciljnih stroškov. Lastniki in vodstvo podjetja vedo, kaj želijo doseči s poslovanjem v kratkoročnem in dolgoročnem obdobju. Predvsem pa vedo, kakšni naj bodo ciljni učinkovitost, gospodarnost in uspešnost podjetja. Gre za transparentno sliko o sedanjem in bodočem delovanju, ki se kaže v jasni opredelitvi poslanstva, vizije, strategij in poslovnih ciljev v operativnih (letnih in srednjeročnih) ter dolgoročnih (nad pet let) načrtih podjetja. Podjetje ima torej izdelane poslovne napovedi za krajša in prognoze za daljša obdobja. Glede nanje oblikuje cilje v zvezi z

dovoljenimi stroški, ki si jih lahko privošči v nadaljnjem poslovanju. Med njimi so naslednji: sistematično zniževanje stroškov in doseganje večje konkurenčne prednosti ter doseganje višje donosnosti (uspešnosti), gospodarnosti in učinkovitosti.

Ciljne stroške je mogoče obvladovati le v povezavi z vsemi dejavnostmi v podjetju – od konstruiranja, oblikovanja, nabave in proizvodnje do prodaje. Kljub obsežnemu racionaliziranju proizvodne in neproizvodne dejavnosti z uporabo racionalizacijskih metod, kot so ničelno predračunavanje (angl. zero base budgeting, ZBB), vrednostna analiza, metoda kaizen in druge, je mogoče v zgodnji fazi uvajanja, denimo pri konstrukcijskih rešitvah in oblikovanju novega proizvoda, doseči veliko pomembnejši prihranek stroškov kot pozneje pri obvladovanju dobaviteljev.

Pri obvladovanju stroškov opredelimo najprej dovoljene stroške (stroškovne cilje) in nato skrbimo za njihovo uresničevanje. Med ustvarjanjem učinkov si postavljamo nove, nižje stroškovne cilje in tako nenehno izboljšujemo ekonomijo v podjetju.

Strateško razmišljanje o stroških je drugačno od kratkoročnega oziroma operativnega razmišljanja, kar je včasih preprosteje povedati kot upoštevati. Strateško razmišljanje in prepoznavanje relevantnih stroškov sta namreč veščini, ki se ju moramo šele naučiti. Za razvidovanje strateško pomembnih stroškov in njihovo presojanje je sicer na voljo veliko orodij, ki zahtevajo posebna znanja in dodatno delo v kontrolingu, velikokrat pa so odvisna od odločitev posloводства.

V poglavjih 7.2 in 9.2 smo predstavili uvod v razumevanje orodij za strateški kontroling, med katerimi so tudi taka, ki obravnavajo proučevanje in načrtovanje poslovnih stroškov. O njihovi uporabnosti bomo ponovno spregovorili v poglavju 10.4 (o orodjih in pripomočkih za pripravo informacij za strateško poslovanje), kjer bomo s primeri predstavili njihovo uporabnost.

9.3 Kontroling upravljanja (obvladovanja) poslovnih tveganj

V tem poglavju bomo spoznali:

- *opredelitev pojma in vrste poslovnih tveganj,*
- *vlogo poslovnih in kontrolerjev pri obvladovanju tveganj,*
- *vlogo notranjih revizorjev in kontrolerjev pri obvladovanju tveganj in*
- *kontrolerjevo vlogo pri obvladovanju tveganj v računovodstvu.*

9.3.1 Pojem in vrste poslovnih tveganj

Vsako poslovno življenje spremljajo številna tveganja, saj nikoli ne moremo z gotovostjo pričakovati uresničitve vseh zelenih ciljev. Pri tem nas spremljata temeljna misel in naloga kako vzpostaviti nadzor nad tveganji, da ne bodo povzročila škode, ki bi zavrla težnjo po obstoju in razvoju podjetniške dejavnosti. V nadaljevanju se bomo torej posvetili vsebinskim vidikom poslovnih tveganj.

Obvladovanje tveganj je pogoj za obstoj in razvoj podjetja. Vsak podjetnik zavestno ali podzavestno prevzema tveganje pri opredeljevanju in uresničevanju poslovnih ciljev. Nikoli ne more z gotovostjo predvideti in uresničiti vseh poslovnih želja. Srečuje se z večjimi ali manjšimi tveganji, ki vodijo k večjemu ali manjšemu poslovnemu uspehu. Obseg prevzetih tveganj je odvisen od odločevalcev in njihovega odnosa do tveganj ter znanja o njihovem obvladovanju.

Podjetje želi s trenutnimi vlaganji in aktivnostmi doseči poslovne koristi v prihodnosti, ki se praviloma izražajo kot čisti dobiček in čisti denarni tok. Uresničitev pričakovanih koristi je povezana s poslovnimi razmerami v podjetju in njegovem okolju, ki jih nikoli ne moremo z gotovostjo predvideti. Bolj kot so te neznane, večje nadomestilo želimo za svoje poslovne napore. Zavedamo se, da lahko v negotovih razmerah izgubimo ne le pričakovanja (= zelene koristi), marveč tudi svoja vlaganja. Zato je zelena korist praviloma premo sorazmerna z velikostjo prevzetega tveganja.

Na tem mestu nas zanimajo predvsem neprenosljiva poslovna tveganja, ki so prisotna pri uresničevanju poslovnih ciljev. Gre za tveganje, da ne bomo uresničili zelenih temeljnih poslovnih koristi, ki jih običajno zberemo in merimo v načrtovanih poslovnih in finančnih izidih podjetja. Tveganje se izrazi kot možnost nastopa predvidljivih in za podjetje neugodnih dogodkov, ki bodo ovirali ali celo preprečili uresničitev zelenih koristi. Ti dogodki bodo lahko privedli do spremenjenih okoliščin za nadaljnji obstoj in razvoj podjetja:

- pomembno se lahko spremenijo poslovne razmere v okolju, zaradi katerih postanejo predvideni razvojni scenariji podjetja neaktualni in neuresničljivi; podjetje za svoj razvoj potrebuje nov scenarij;
- pomembno se lahko spremenijo poslovne razmere v podjetju, zaradi katerih postanejo predvideni razvojni scenariji podjetja neaktualni in neuresničljivi; podjetje za svoj razvoj potrebuje nov scenarij;
- poslovne razmere v okolju so predvidljive in odločevalci sprejemajo usmerjevalne in usklajevalne odločitve za doseganje ciljev znotraj izbranega scenarija;
- poslovne razmere v podjetju so predvidljive in odločevalci sprejemajo usmerjevalne in usklajevalne odločitve za doseganje ciljev znotraj izbranega scenarija.

Kadar so poslovne razmere v okolju in podjetju take, da ni mogoče predvideti razvojnih scenarijev in ustreznih poti za njihovo uresničitev, postane poslovanje podjetja nepredvidljivo in nepreudarno. Take razmere pričajo, da v podjetju in/ali v njegovem okolju vlada kaos in da ni mogoče premišljeno izbirati usmerjevalnih in usklajevalnih poslovnih odločitev. Te so slučajne, podobno kot so slučajne z njimi povezane poslovne koristi (= slučajni dobiček) oziroma ne-koristi (= slučajna izguba). V takih primerih ne moremo govoriti o običajnih (predvidljivih) poslovnih tveganjih, marveč o poslovnem hazardu, ki lahko vodi do bodisi ogromnih izgub bodisi čudovitih dobičkov.

Naša nadaljnja razmišljanja so usmerjena v tveganja, ki se pojavljajo znotraj predvidljivih razmer v okolju in v podjetju. Pri tem gre za razmere, ki jih je mogoče obvladovati z zdravim razumom, torej so znotraj doktrin poslovnih ved.²⁸

Podjetnik je kreator in izvajalec poslovne igre, ki jo uresničuje znotraj registrirane in organizirane dejavnosti z raznovrstnimi podjemi. S podjemi se ukvarjajo lastniki in njihovi pooblašenci (poslovodniki) v skladu z njim delegiranimi pristojnostmi. Pri tem se srečujejo s tveganji, saj lahko sprejmejo poslovno ugodne ali neugodne odločitve. Za tako vedenje morajo biti seznanjeni z vizijo, poslanstvom, strategijami, cilji in potmi za njihovo uresničevanje

²⁸ O doktrini poslovnih ved govorimo tedaj, ko nosilci posamezne dejavnosti uresničujejo strokovna opravila znotraj sodobnih teoretičnih in praktičnih dognanj stroke. Nekateri avtorji govorijo o poslovnih tveganjih kot o posledici neponovljivih, nepredvidljivih in nezaželenih dogodkov, ki izvirajo iz preteklih in sedanjih poslovnih odločitev. Menimo, da v takih primerih ne gre za tveganje, marveč za posledice preteklih tveganj, ki jih ne moremo odpraviti. Lahko bi dejali, da so v obravnavanem primeru nove razmere, ki ustvarjajo prostor za nova poslovna tveganja.

Tveganje je prisotno v vsaki gospodarski dejavnosti in stroki. Lahko je, denimo, povezano z ugledom podjetja: če se zniža, podjetje izgubi kupce, podporo finančnih investorjev, ki prodajo svoje delnice ali lastniške deleže, in drugih deležnikov. Zato morajo nosilci odločevalnih ravni nenehno skrbeti, da podjetje posluje znotraj postavljenih razvojnih scenarijev. V zvezi s strategijami mora imeti tudi znanje o **življenjski dobi (ciklu) svojih proizvodov in z njim povezanimi posameznimi strategijami** (to podrobneje obravnavamo v nadaljevanju, ko govorimo o življenjskem ciklu proizvoda). Vsak proizvod ima namreč omejeno življenjsko dobo in znotraj nje štiri značilne faze:

- *faza razvoja*: njeni deli so strateška analiza, oblikovanje cilja in zasnova strategije;
- *faza opredelitve oziroma preciziranja*: obsega prilagoditev strategije posebnostim na posameznih področjih v podjetju;
- *faza zrelosti*: ta faza je najdaljša in strateško najpomembnejša, saj vključuje doseganje strateške ustreznosti (angl. strategic fit); strateški kontroling je v tej fazi zelo prisoten, saj bdi nad uspešnostjo strategije, pravočasno zaznava morebitna odstopanja pri njenem uresničevanju in nakazuje potrebo po njeni pravočasni prilagoditvi ali opustitvi;
- *faza degeneracije*: opazno je hitro in trajno poslabšanje uspešnosti strategije, zato je potreben intenziven kontroling, ki nas bo pravočasno odvrnil od strategije, ki jo uresničujemo, in nas usmeril v iskanje nove.

Vsako podjetje mora biti dovolj sposobno oziroma fleksibilno, da glede na spremenjene razmere v okolju in/ali v podjetju pravočasno menja strategijo.

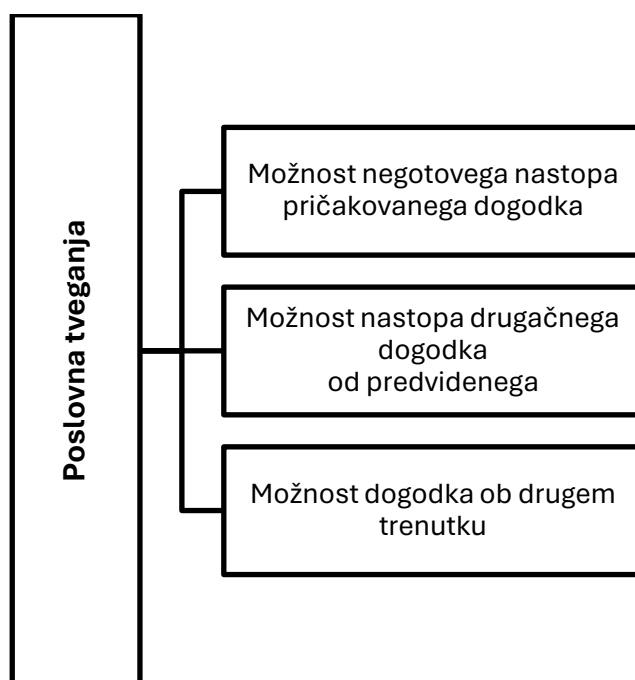
Za lažje razumevanje poslovnega tveganja je pomembno, da pojmovno in vsebinsko razlikujemo med napovedovanjem in prognoziranjem bodočih dogodkov ali stanj. Poslovni načrti, ki so izid predvidevanja, so lahko v obliki napovedi, prognoz ali kombinacije obeh (npr. enoletna napoved, večletna prognoza). Vsako načrtovanje je osebne narave, zato je pomembno, da je načrtovalec zelo preudarna oseba.

Napovedovanje je predvidevanje bodočnosti na podlagi predpostavk o bodočih pogojih poslovanja. Napoved pripravimo na podlagi dogodkov, ki jih pričakuje poslovodstvo, in ukrepov, ki jih bo predvidoma sprejelo ob pripravi informacij (**gotove predpostavke**). Kakovost napovedi je odvisna od izbranih predpostavk, izid napovedovanja pa so ocenjene možnosti za izvedbeno (letno in večletno) načrtovanje.

Prognoziranje je projektiranje dolgoročnega razvoja podjetja v obdobju, ki je praviloma daljše od petih let. Izid prognoziranja so ocenjene možnosti za strateško načrtovanje. Prognozo oziroma projekcijo pripravimo na podlagi **negotovih predpostavk** o bodočih dogodkih in ukrepih poslovodstva. Ti se morda ne bodo zgodili, ker podjetje še ni stopnji poslovne pripravljenosti, ki bi jih omogočala, ali pa poslovodstvo razmišlja o večjih spremembah, ki še niso dovolj oprijemljive. Prognoza je lahko tudi skupek gotovih in negotovih predpostavk. V takih primerih načrti kažejo, kaj se utegne zgoditi, če bo do dogodkov in ukrepov resnično prišlo.

Torej moramo razlikovati med tveganjem in negotovostjo. Primerjava kaže, da gre zgolj pri napovedovanju za gotove predpostavke, ki nam omogočajo, da govorimo o verjetnosti nastopa pričakovanih dogodkov in stanj, torej o tveganju. Pri prognoziranju, nasprotno, o tveganju ne moremo govoriti, saj so predpostavke o nastanku bodočih dogodkov in stanj preveč negotove. Pri tveganju, ki ga lahko izrazimo tudi kot stopnjo (ne)verjetnosti pričakovanega dogodka, je ta verjetnost praviloma znana ali določljiva.

Slika 9.3.1-1: Tveganje v poslovanju podjetij



Vir: izdelava Koletnik, F.

V podjetju so predmet upravljanja zunanja in notranja poslovna tveganja; oboja so lahko strateška tveganja.

Zunanja poslovna tveganja so povezana s konkurenco, trženjem (prodajnimi cenam in prodajnimi količinami), razvojem dejavnosti in proizvodov, obdavčitvijo, davčnim revidiranjem, političnimi in pravnimi spremembami predpisov, vključitvijo v EU, deželnim tveganjem (angl. country risk), naravnimi nesrečami in drugim.

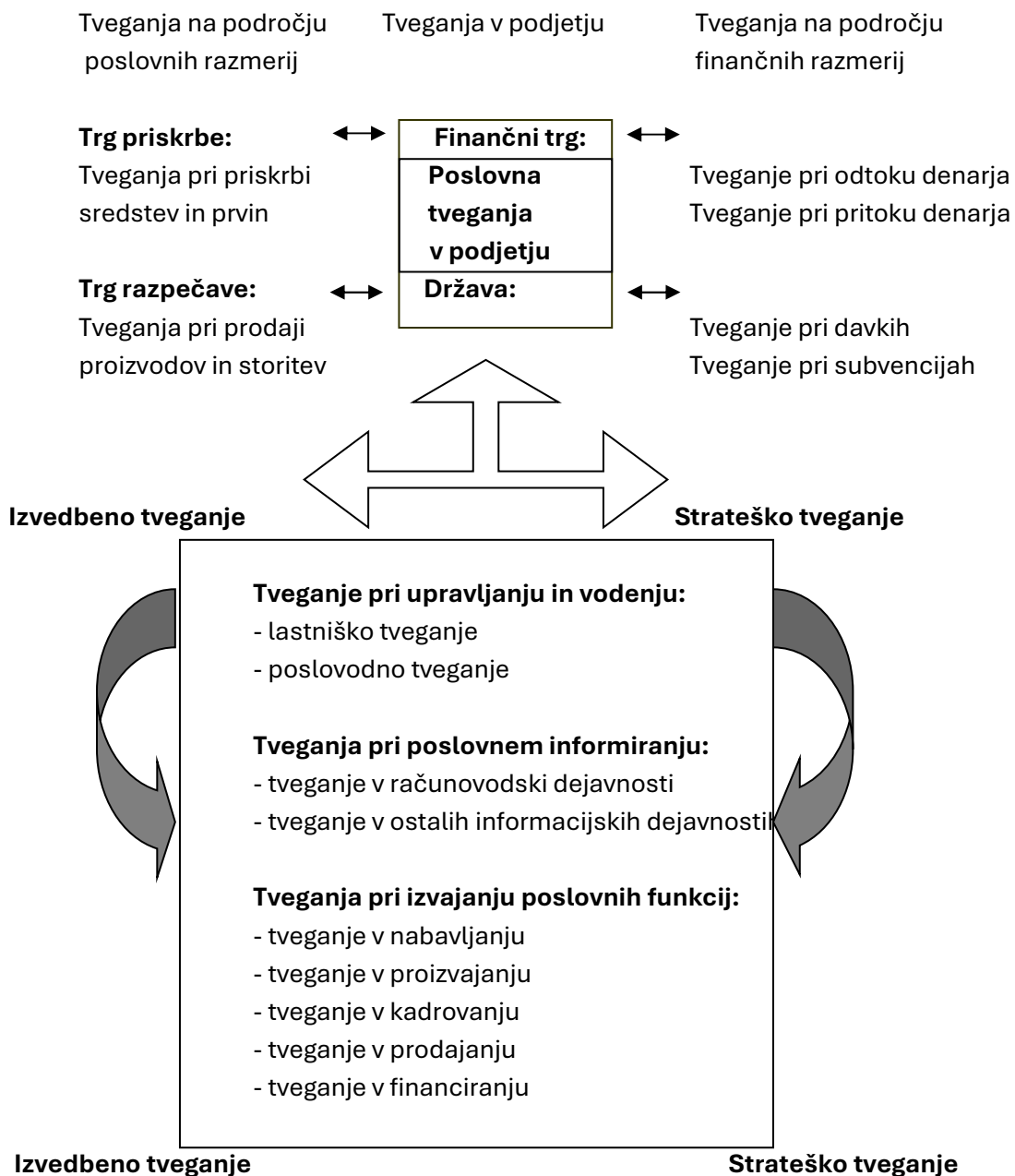
Notranja poslovna tveganja so izvedbenega in strateškega pomena. **Izvedbena tveganja** se pojavljajo v zvezi s proizvodi, proizvodnjo in izkoriščenostjo zmogljivosti, kupci in dobavitelji, skladiščenjem in logistiko, okoljem, blagovnimi znamkami in patenti, javno-pravnimi dovoljenji, jamstvi, varstvom pri delu in zaščito zaposlencev, sistemom vodenja in kontroliranjem, naložbami in drugim. **Strateška tveganja** so tista, ki so usodna in povezana s konkurenčnim položajem podjetja. Največkrat so povezana z dolgoročnimi finančnimi naložbami, proizvodno-prodajnimi programi, nakupom ali izgradnjo objektov in naprav, informacijskega sistema in podobnega. Posebej velja izpostaviti tveganja v zvezi s kadri (dolgoročno zagotavljanje strokovno in poklicno-etično primernih kadrov, njihova pripadnost podjetju), obravnavanjem podatkov (dostop, licence, zaščita podatkov) in finančnimi tveganji (nelikvidnost, spremembe valutnih tečajev in obrestnih mer, spremembe pri vrednostnih papirjih in kreditiranju).

Preglednica 9.3.1-1: Notranja poslovna tveganja v podjetju

a	Tveganja z vidika sestavin podjetja kot poslovnega sistema:
a1	tveganja na ravni usmerjanja in uravnavanja podjetja
	tveganja na ravni upravljanja tveganja na ravni vrhovnega, srednjega in izvedbenega poslovanja
a2	tveganja na ravni informiranja v podjetju
a3	tveganja na izvedbeni ravni podjetja
	tveganja na ravni računovodske dejavnosti tveganja na ravni finančnih, trženjskih in drugih poslovno-izvedbenih informacijskih dejavnosti tveganja na ravni nabavnega in prodajnega marketinga tveganja na ravni proizvodnje tveganja na ravni kadrovanja tveganja na ravni financiranja.
b	Tveganje z vidika organizacijskega ustroja podjetja:
b1	tveganja na ravni podjetja:
	tveganja pri zagotavljanju obstoja in razvoja enovitega in povezanega podjetja tveganja pri zagotavljanju obstoja in razvoja proizvodnih (osnovnih, stranskih in pomožnih dejavnosti) in neproizvodnih dejavnosti (nabavne, upravne in prodajne dejavnosti)
b2	tveganja na ravni organizacijskih enot podjetja:
	tveganja pri zagotavljanju obstoja in razvoja stroškovnih enot, poslovnoizidnih enot, naložbenoizidnih enot, projektov, strateških poslovnih in drugih enot
c	Tveganja z vidika trajanja delovanja podjetja:
c1	tveganja pri dolgoročnem delovanju podjetja
c2	tveganja pri kratkoročnem delovanju podjetja
č	Tveganja z vidika pomembnosti poslovnih odločitev:
č1	tveganja pri strateških poslovnih odločitvah
č2	tveganja pri izvedbenih (sprotih) poslovnih odločitvah
d	Tveganja s poslovno-ekonomskega vidika:
d1	tveganja pri ustvarjanju poslovnega in finančnega izida
d2	tveganja pri ohranjanju in krepitvi premoženjskega položaja podjetja
d3	tveganja pri ohranjanju in krepitvi finančnega položaja podjetja
e	Tveganje z vidika ravni koristi ali škode in cene:
e1	visoka raven tveganja in visoka cena tvegane odločitve
e2	srednja raven tveganja in srednja cena tvegane odločitve
e3	nizka raven tveganja in nizka cena tvegane odločitve

Vir: izdelava Koletnik, F.

Slika 9.3.1-2: Tipologija tveganj v podjetju



Vir: izdelava Koletnik, F.

Preglednica 9.3.1-2: Strateška in izvedbena poslovna tveganja

Izvedbeno tveganje

Področje	Tveganja pri izvedbenih poslovnih ciljih
Podjetje	Uspešnost sredstev in kapitala (angl. return on investment, ROI; return on equity, ROE); čisti dobiček, čisti pritok denarja
Financiranje	Plačilna sposobnost, finančna sestava ter skladnost sredstev in virov financiranja
Prodajanje	Prihodek in prispevek za kritje na domačih in tujih trgih
	Tržni deleži doma in v tujini
	Prihodek in poslovni izid od obstoječih in novih proizvodov
Proizvajanje	Količina in/ali vrednost proizvodnje po programih, dejavnostih in organizacijskih enotah
Kadrovanje	Obseg in sestava zaposlencev, izobraževanje, delovna kultura
Nabavljanje	Vrste, obsegi in vrednosti nabavljenih sredstev (prvin)
Raziskovanje in razvijanje	Vrste, obsegi in vrednosti obstoječih in novih raziskav ter razvojnih nalog
Skupne dejavnosti	Vrste in obsegi in vrednosti poslovnih nalog ter predračuni stroškov v režijskih dejavnostih

Strateško tveganje

Področje	Tveganja pri strateških poslovnih ciljih
Temeljni cilj podjetja	Trajen obstoj in razvoj podjetja
Proizvodi in storitve	Razvijanje novih proizvodov in storitev
Proizvajalne zmogljivosti	Gradnja novih proizvodnih zmogljivosti
Tehnologije	Uporaba novih tehnologij
Znanje	Sistematično izobraževanje zaposlencev
Viri financiranja	Solventnost in priskrba dodatnih virov (kapitala in/ali posojil)
Tržišča	Priskrba novih tržišč in novih prodajnih poti, povečanje tržnih deležev
Delovni procesi	Izboljšanje poslovnih procesov

Vir: izdelava Koletnik, F.

V poslovanju podjetij se torej srečujemo z različnimi vidiki tveganj, ki se med seboj prepletajo in jih je mogoče obvladovati le tako, da jih (a) razkrijemo oziroma spoznamo (KAJ in ČEMU?), (b) določimo njihovo vplivno mesto (KJE in KDO?), (c) določimo njihovo velikost oziroma delež v celotnem tveganju podjetja (KAKO in KOLIKO?) in nato stalno bdimo nad njimi. Vzpostavitev stalnega nadzora nad vsemi tveganji pomeni, da se nosilci odločitev zavedajo, kakšen je njihov vpliv na obstoj in razvoj podjetja. Tveganja sodijo torej v krog odgovornosti vseh odločevalcev v podjetju: o bolj tveganih odločitvah, ki imajo resnejše posledice, odločajo na višjih ravneh odločanja, o manj tveganih z manj resnimi posledicami pa na nižjih. Kontroling v vseh svojih pojavnih oblikah, ki smo jih predstavili uvodu, ima pri tem pomembno vlogo.

Slika 9.3.1-3: Razsežnosti poslovnega tveganja



Vir: izdelava Koletnik, F.

9.3.2 Vloga poslovoznikov in kontrolerjev pri obvladovanju poslovnih tveganj

Obvladovanje poslovnega tveganja v nemirnih, negotovih in konkurenčnih razmerah je temeljni problem poslovođenja in upravljanja sodobnega podjetja.

V poslovne sisteme, torej tudi v podjetja, ni mogoče vgraditi naravnih, samodelujočih regulacijskih mehanizmov. To nalogo lahko opravljajo le poslovozniki, ki so usposobljeni za usmerjanje in uravnavanje takih sistemov. Pri tem se izpostavlja potreba po decentraliziranem vodenju, ki izhaja iz nove vloge vrhovnega poslovođenstva (angl. top management). Ta se mora ukvarjati z usodnimi (= strateškimi) vprašanji obstoja in razvoja podjetja in ne s številnimi poslovno-izvedbenimi nalogami, ki sodijo v domeno srednjih (angl. middle management) in izvedbenih odločevalnih ravni (angl. operational management).

Skupni cilji, ki jih postavi vrhovno poslovođenje v soglasju z lastniki in ostalimi deležniki podjetja, postajajo vedno zahtevnejši za vse, ki skrbijo za njihovo uresničevanje. Pogoji gospodarjenja so za uresničevalce poslovnih ciljev neprijazni, zato se je v zadnjem času slog vodenja vidno spremenil, kot smo izpostavili v uvodu.²⁹

Podjetje postaja vse bolj kompleksen, dinamičen in zapleten poslovni sistem, na katerega vplivajo številni notranji in zunanji pogoji in vplivi. Vse večje tveganje in njegovo obvladovanje sta v tem okviru vse pomembnejša dejavnika, saj nikoli ne moremo ustvariti pogojev, da bi bilo poslovanje podjetja popolnoma netvegano. Nasprotno, učinkovito in uspešno obvladovanje tveganj je v želji po trajnem obstoju in razvoju podjetja vse težje.

²⁹ V sedanjih gospodarskih razmerah je tudi nov slogan obstoja in razvoja podjetja: „Veliki ne požrejo malih, marveč hitrejši požrejo počasnejše“ (nem. „Nicht die Großen fressen die Kleinen, sondern die Schnellen fressen die Langsamen“).

Sodobni pogoji poslovanja podjetij širijo strokovno in poklicnoetično odgovornost posloводства, ki mora biti sposobno usmerjati in uravnati podjetje, da bo uživalo zaupanje pri lastnikih, upnikih, zaposlencih in strokovni ter ostali javnosti.

Gre za potrebo po novi kakovosti poslovoidenja in upravljanja podjetij, ki jo danes pogosto omenjamo z izrazom ‚upravljanje podjetij‘ (angl. corporate governance). Vsi deležniki od poslovoidstva in organov upravljanja pričakujejo, da imajo znanja in izkušnje pri poslovoidenju in upravljanju podjetij ter se zavedajo odgovornosti do lastnikov, upnikov, zaposlencev, okolja in države.

Poslovoidenje in upravljanje podjetja bosta kakovostna le, če bodo nosilci poslovoidstvenih in upravljaljskih funkcij znali (pre)poznati vrste in velikost posameznih tveganj v poslovanju podjetja. S tem znanjem bodo lahko vzpostavili celovit notranji kontrolni sistem, ki ga sestavljajo kontrolno okolje ter splošne in računovodske notranje kontrole, ki so pogoj za organizacijski red in organizacijsko oziroma poslovno kulturo v podjetju. Poslovoidstvo mora poskrbeti za primeren organizacijski ustroj podjetja, za opredelitev tehnoloških in delovnih procesov z vsemi potrebnimi notranjimi kontrolami, za splošno in poklicno vedenje zaposlencev (= za moralo) ter za splošno skrb vseh zaposlencev, da na svojih delovnih področjih obvladujejo tveganja. Vse te pogoje lahko zapiše in formalizira v organizacijskem priročniku podjetja.

V zadnjih letih se vse več strokovnih razprav posveča temeljnemu pravilu urejenega poslovoidenja podjetij. Prve pobude za tovrstne razprave so se pojavile v anglosaških državah, kjer se slog upravljanja in nadzora podjetij bistveno razlikuje od evropskega modela.³⁰ V teh državah sta funkciji poslovoidenja in nadziranja podjetij mnogo tesneje prepleteni, pri čemer ni jasno izražene pravno-organizacijske ločnice med upravo in nadzornim organom, kot je to značilno za evropske države. Zato je tveganje pri poslovoidenju podjetij večje in se v novih gospodarskih razmerah še dodatno povečuje. Zato je leta 1982 Ameriški pravni inštitut (angl. American Law Institute, ALI) sprožil pobudo za razpravo o novih načelih poslovoidenja in upravljanja družb (angl. Principles of Corporate Governance and Structure), ki je posegla tudi na področje potrebnega ločevanja poslovoidstvenih in nadzornih nalog znotraj »odborov« družb (angl. board). Rezultat je bila formalizirana delitev pristojnosti – t. i. monitoring model – ki je danes razvidna v praktičnem delovanju odborov ameriških podjetij in predstavlja odziv na upravičene kritike o njihovi sestavi in učinkovitosti. Na tej podlagi se je v 90. letih 20. stoletja začela uveljavljati nova ameriška kultura vodenja podjetij, iz katere so izšla sodobna načela najboljših praks v poslovoidenju (angl. codes of best practice; corporate governance codices).³¹

³⁰ Thiesen (2001) modela poimenuje združljivostni (nem. Vereinigungsmodell) in razločevalni (nem. Treunungsmodell).

³¹ V Nemčiji je poslovna kultura zelo regulirana, zato so se znanstveno-raziskovalne in vladne institucije lotile priprave podobnih kodeksov. To so bile:

- **Komisija za izdelavo načel o najboljši praksi vodenja** nemških podjetij, ki kotirajo na borzi (nem. Grundsatzkommission Corporate Governance); ustanovljena na pobudo zastopnikov nemške industrije in združenj delničarjev ob sodelovanju z dvema uglednima nemškima strokovnjakoma za poslovno ekonomijo (dr. Schneider in dr. Strenger);
- **Berlinsko iniciativno delovno telo** za izdelavo nemških načel o modelu učinkovitega vodenja prodornih (konkurenčnih) podjetij (angl. German Code of Corporate Governance, GCCG); idejni vodja delovnega telesa je dr. von Werden s Tehnične univerze v Berlinu, v njem pa sodelujejo še nemški strokovnjaki iz podjetniške in svetovalne prakse;
- **Delovno telo za izdelavo načel o Corporate Governance** (angl. Scorecard for German Corporate Governance, CG-Scorecard) pri Nemškem združenju za finančne analize in upravljanje s sredstvi (nem. Der Arbeitskreis Corporate Governance der Deutschen Vereinigung für Finanzanalyse und Asset Management, DVFA) pod okriljem dveh visokošolskih učiteljev za poslovno ekonomijo;
- **Komisija nemške zvezne vlade** za proučitev upravljanja družb (nem. Grundsatzkommission Corporate Governance), ki ima 21 članov; pripravila je vprašalnik ter izbrala 35 združb izvedencev in posameznikov, ki so ob pomoči vprašalnika pripravili delovno gradivo. Komisijo so predvsem zanimali pogledi o vodenju družb, ki kotirajo na borzi, o pravnih pravilih za delovanje delniških

Obenem z inštitutom ALI v ZDA in Kanadi to kulturo širijo velika podjetja, borze in institucionalni investitorji. Veliki Britaniji in v drugih evropskih državah so na tem področju aktivna različna strokovna združenja in komisije, na mednarodni ravni pa Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD).

Splošno uveljavljeno spoznanje je, da je poslovanje podjetij vse bolj negotovo in tvegano, pri čemer je ena ključnih nalog posloводства – zlasti na najvišji ravni – učinkovito obvladovanje teh tveganj. Posloводство na vseh ravneh odločanja mora zato vzpostaviti in uresničevati sistem celovitega obvladovanja tveganj (angl. Risk Management System, RMS),³² v katerem notranji in zunanji revizorji ter kontrolerji prevzemajo nove naloge za spremljanja in proučevanja poslovodnega tveganja.³³ Revizorji, še zlasti notranji, preverjajo nenehno delovanje RMS in o tem poročati višjim ravnem odločanja. Proučujejo in razlagajo (= vrednotijo) obstoječe in potencialne nevarnosti, ki ogrožajo obstoj in razvoj podjetja. RMS sicer uvede posloводство in ne revizorji, saj je sistem odvisen tudi od **kulture in strategije tveganj**, ki sta v domeni vrhovnega posloводства.

Vsako podjetje potrebuje jasno opredeljeno poslovno kulturo ter strategijo upravljanja tveganj, ki skupaj določata okvir in domet poslovnih odločitev. Obe sta sestavna dela RMS in opredeljujeta meje, znotraj katerih lahko podjetje sprejema odločitve, da ne bi pri tem ogrozilo svoj obstoj in razvoj. Zaposlenci, še zlasti poslovodniki na izvedbeni, srednji in vrhovni ravni, morajo nenehno razmišljati o tveganjih, prepoznavati njihov obseg ter se nanje ustrezno odzivati, t. j. jih sporočati višjim ravnem odločanja.

Poslovodno obvladovanje tveganja je del novih poslovnih razmer, poslovodstvene kulture in novih načel poslovoidenja (angl. Corporate Governance Codices). Je načrtno in celovito obvladovanje vseh aktivnosti v podjetju

Predmet obvladovanja so zunanja in notranja tveganja ter izvedbena in strateška tveganja. Za celovito upravljanje s tveganji je odgovorno vrhovno posloводство, medtem ko so poslovodniki na nižjih ravneh odgovorni za tveganja na svojih poslovnih področjih. Te odgovornosti ne more prevzeti notranji ali zunanji revizor, saj prav poslovodniki najbolje poznajo tveganja, s katerimi se podjetje sooča. Tudi kontroler ne more ne more prevzeti odgovornosti za poslovno tveganje, lahko pa je odgovoren vrhovnemu poslovodu za preglednost in celovitost sistema za upravljanje s tveganji. Njegova naloga je, da skrbi za to, da je v podjetju vzpostavljen nadzor poslovnega tveganja.

družb, o razkrivanju in revidiranju letnih poročil združb z gospodarsko dejavnostjo. Za vladne potrebe je v letu 2001 pripravila skupno poročilo o vrzelih v sistemu vodenja nemških podjetij.

Več o tem v Theisen (2001, str. 157 in dalje) in Hakelmacher (2001, str. 177 in dalje).

³² V Nemčiji so maja 1998 z uvedbo posebnega Zakona o kontroliranju in preglednosti poslovanja podjetij (KonTraG) vrhovnemu poslovodu naložili dolžnost vzpostavitve celovitega notranjega nadzornega sistema, ne le notranjega kontrolnega sistema. V tem okviru mora posloводство imenovati odgovorne osebe za vzpostavitev in učinkovito delovanje sistema. Za to nalogo lahko odgovarjajo člani posloводства ali kontroler, ne more pa je prevzeti notranji ali zunanji revizor. Podpora sistemu upravljanja s tveganji (RMS) zagotavljata kontroling in notranja revizija. Notranji kontrolni sistem (in sistem zgodnjega odkrivanja tveganj), kontroling in notranja revizija skupaj tvorijo celovit okvir za obvladovanje tveganj v podjetju. Nemški viri poudarjajo, da je prav kontroler najpogosteje najbolje informirana oseba v podjetju.

³³ Glej tudi domače in tuje zakonske predpise in strokovne usmeritve o preprečevanju gospodarskega kriminala, ki nalagajo revizorjem, notranjim revizorjem, računovodjem in sorodnim poklicem v zvezi s tem posebne naloge.

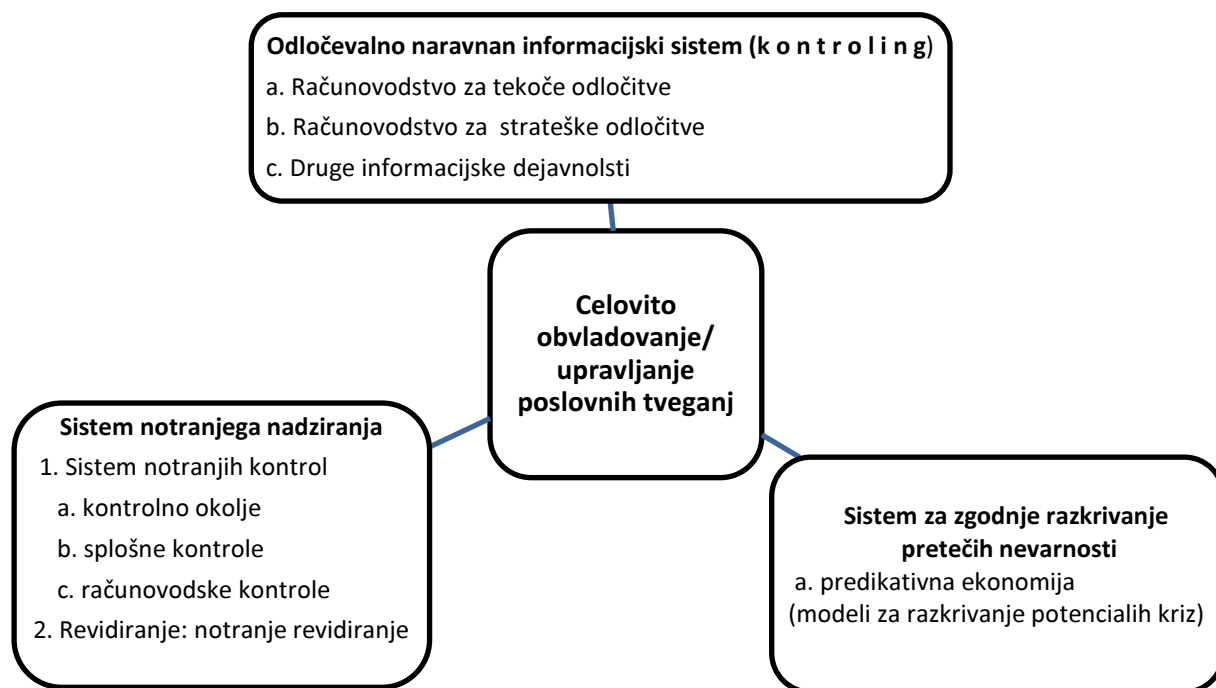
Kontroler mora imeti sposobnost, da v skladu z vodstveno kulturo in strategijo upravljanja tveganj presodi njihovo velikost ter vpliv na uresničevanje ciljev podjetja. V tem kontekstu ima naslednje ključne naloge:

- opredeli strategije za obvladovanje tveganj in spremlja ter proučuje njihovo uresničevanje;
- identificira tveganja in zagotavlja njihovo preglednost na vseh področjih poslovanja, torej na področju razvoja in raziskav, nakupovanj, proizvodnje, prodaje, financiranja, kadrovanja, informacijske tehnologije in informacijskih sistemov v podjetju;
- opredeli odgovorne za obvladovanje tveganj na vrhovni, srednji in izvedbeni ravni poslovanja;
- izdela organizacijske smernice oziroma priročnik ali druga delovna navodila za obvladovanje tveganj in za ukrepanje pri odpravljanju ali zmanjševanju tveganj. Potencialna tveganja morajo biti natančno predstavljena (opisana) in za njih so opredeljeni odgovorni nosilci odločevalnih ravni.

Vse te naloge je treba razumeti kot trajno podporo poslovanju pri vzpostavitvi in upravljanju sistema za obvladovanje tveganj. Cilj tega sistema je preprečiti oziroma pravočasno zaznati neugodne razvojne trende in kritična stanja v podjetju. Gre za sistem zgodnjega prepoznavanja in zmanjševanja tveganj, ki vključuje naslednje ključne sestavine:

- notranji nadzorni sistem z varovalnimi ukrepi, notranjimi kontrolami in notranjo revizijo;
- kontroling z verodostojnimi sporočili (= spoznavnimi podlagami) za usmerjevalne in usklajevalne odločitve poslovanja;
- sistem obvladovanja tveganj v ožjem smislu, ki vsebuje strategije in procese za obvladovanje tveganj, kakor tudi podporo kontrolinga pri obvladovanju tveganj.

Slika 7-5: Celovito upravljanje tveganj v podjetju



Vir: izdelava Koletnik, F.

Ob podpori nosilcev kontrolinga vrhovno poslovanje vzpostavi celovit sistem upravljanja poslovnih tveganj v podjetju. Te odgovornosti ni mogoče prenesti na notranje ali zunanje revizorje, saj ti v

nadaljnjih korakih ne morejo izvajati revizije poslovnih tveganj. Poleg tega je učinkovitost sistema močno odvisna od poslovne kulture in strategije upravljanja tveganj, ki sodita v pristojnost vrhovnega posloводства. Naloga revizorja je torej, da preizkuša, ocenjuje in poroča poslovodu ter nadzornemu organu, kako deluje vzpostavljeni sistem obvladovanja tveganj. Revizorjevo poročilo o obvladovanju tveganj je lahko samostojno ali pa vključeno v širša poročila, s katerimi se prejemniki seznanja z ugotovitvami na revidiranih področjih. V organizacijah brez notranje revizije te naloge običajno prevzame kontroler podjetja.

9.3.3 Vloga notranjih revizorjev in kontrolerjev pri obvladovanju/upravljanju tveganj

Celovito upravljanje podjetij v negotovih okoliščinah zahteva, da vsi udeleženci v poslovnih procesih svojo vlogo vse bolj utemeljujejo s prispevkom k ustvarjanju dodane vrednosti. Če tega prispevka ni mogoče jasno in prepričljivo dokazati, gre za dejavnosti, ki jih lahko štejemo za nepotrebne. To velja tudi za področji notranje revizije in kontrolinga. Pri notranjih revizorjih in kontrolerjih ne gre le za strokovno usposobljenost ter poklicno-etično neoporečnost pri ocenjevanju notranjega kontrolnega sistema in organizacijske ureditve podjetja, temveč predvsem za to, da se njihovo delo čim bolj konkretno odraža v povečani poslovni varnosti in v prispevku k dodani vrednosti podjetja.

Obvladovanje poslovnih tveganj je celota vseh organizacijskih pravil in ukrepov za prepoznavanje, merjenje in presojanje tveganj v procesih poslovnega odločanja. Vse to počnemo zato, da bi se izognili vplivom na poslovanje podjetja, ki bi zaradi notranjih poslovnih odločitev ali zunanjih razmer onemogočili uresničevanje poslovnih ciljev podjetja. V ta namen moramo vsa pomembna poslovna tveganja identificirati, presoditi in ovrednotiti ter vzpostaviti ustrezen informacijski in nadzorni sistem, ki bosta to omogočala. Skrb za informacijski del prevzame nosilec dejavnosti kontrolinga, za nadzorni sistem pa nosilec notranjerevizijske dejavnosti.

Delovni načrti notranjerevizijske dejavnosti vključujejo tudi naloge, povezane z revidiranjem sistema za obvladovanje tveganj. Revizorji ugotavljajo ustreznost (učinkovitost in uspešnost) takega sistema in poslovodu priporočajo ukrepe za njegovo izboljšanje. Zgolj z nasveti so lahko prisotni tudi pri zasnovi in uvajanju sistema za obvladovanje tveganj. Izhodišče za tovrstno revidiranje so podjetniška kultura in strategije za obvladovanje tveganj.

Negotovost je ena izmed temeljnih predpostavk delovanja vseh podjetij, ki si prizadevajo uveljaviti v novi ekonomski paradigmi 21. stoletja. Kontroling in notranja revizija lahko pomembno prispevata k znižanju tveganja oziroma negotovosti. Notranja revizija s svojim delom najbolj učinkovito odkriva področja in stopnje negotovosti, ki so prisotne v poslovnem življenju podjetja. Posloводства ne seznanja zgolj s kakovostjo notranjega kontrolnega sistema, temveč tudi s tem, kje in kdaj se pojavljajo večja ali manjša tveganja v poslovanju ter kje je treba notranji kontrolni sistem izpopolniti za učinkovitejše omejevanje tveganj.

Od notranjega revizorja želimo izvedeti, kje in kako je treba izpopolniti notranji kontrolni sistem, da do nepravilnosti ne bo prihajalo, manj pa nas zanimajo same ugotovljene nepravilnosti. Zato se od notranjega revizorja vse bolj pričakuje preventivno in ne kurativno delovanje. Takšne naloge ustvarjajo novo kakovost sodelovanja med revizorji, poslovodu in kontrolerjem. Revizor tako ni več zgolj poročevalec o nepravilnostih, temveč postaja eden ključnih svetovalcev posloводства. Svetuje mu, kje in kdaj je treba oblikovati nova organizacijska pravila delovanja ter določiti nova pravila za vzpostavitev

in delovanje notranjega kontrolnega sistema. V okoljih, kjer notranje revizije ni, takšno svetovalno vlogo praviloma prevzema kontroler.

Poslovodstvo mora ob pomoči kontrolerja določiti sprejemljivo raven tveganja na posameznem področju poslovanja. Zmanjšati mora možnost pojava dogodkov, ki bi lahko povzročili izgubo, omejiti izgubo, ki bi lahko nastala zaradi tveganja, ali, če je to mogoče, prenesti tveganje na tretjo osebo. Notranji revizor in kontroler presojata prisotnost in zanesljivost mehanizmov za obvladovanje poslovnih tveganj.

Da bi zmanjšali tveganje oziroma možnosti nastopa neželenih dogodkov, moramo proučiti in ovrednotiti tveganje, to je analizirati možnost pojava določenega dogodka in njegovega vpliva na poslovno uspešnost. Na tej podlagi bo vrhovno poslovodstvo, praviloma ob podpori nosilcev dejavnosti kontrolinga, sprejelo nadzorna pravila (= standarde) in vgradilo nadzorne mehanizme v obliki notranjih kontrol (= kontrolnih postopkov) in notranje revizije. Notranji revizor redno preverja primernost (= učinkovitost) notranjih kontrol, ocenjuje njihovo šibkost oziroma pomembno naraščanje tveganja.

Nadzorna pravila so pisna navodila oziroma usmeritve o notranji kontroli in vsebujejo:

- organizacijsko sestavo in navedbo odgovornosti,
- zavezo zaposlencev k spoštovanju etičnih vrednot v podjetju in zunaj njega,
- opis kontrolnega okolja, ki vključuje razumevanje in oceno notranjega kontroliranja in revidiranja,
- ključne računovodske in splošne kontrole v podjetju,
- postopke ocenjevanja tveganj,
- vzpostavitev informacijskega sistema, ki bo ustrezal zahtevam poročanja.

Obseg in vrsta postopkov pri ocenjevanju poslovnega tveganja je odvisna tudi od vzpostavljenega in delujočega poslovnega sistema in sistema notranjih kontrol. Notranji revizor bo preveril in ocenil tiste notranje kontrole, na katere se bo pri revidiranju opiral. Metodološka pravila za preizkušanje in ocenjevanje poslovnih tveganj so med drugim zapisana v mednarodnih standardnih notranjega revidiranja in v drugih notranjerevizijskih pravilih za revidiranje poslovnih tveganj.

Ena od možnih tipologij poslovnih tveganj (IIR, 2, 2001):

- zunanja tveganja,
- strateška tveganja,
- operativna tveganja,
- tveganja v zvezi s kadri,
- tveganja pri obravnavanju podatkov,
- finančno-ekonomska tveganja in
- druga tveganja (angl. corporate governance) in druga.

Drugačna razvrstitev tveganja bi bila lahko ocena tveganj:

- na ravni dejavnosti in podjetja,
- v poslovanju podjetja s povezanimi osebami,
- v tekočem poslovanju podjetja,
- v premoženjsko-finančnem položaju podjetja,
- v računovodenju podjetja.

Delovni krožek za obvladovanje tveganj pri Institutu za controlling na Univerzi v Dortmundu (nem. Arbeitskreis Risikomanagement des Instituts für Controlling) predlaga naslednja **izhodiščna navodila** za obvladovanje tveganj v podjetjih:

- opredelimo značilnosti obravnavanih tveganj: vpliv (= pomembnost) tveganja na gospodarski položaj podjetja, časovno opredelitev tveganja, vzroke in učinke tveganja;
- izdelamo katalog tveganj: opredelimo polja in skupine tveganj ter posamezne vrste tveganj;
- opredelimo kulturo tveganj in načela za vodenje politike tveganj: gre za podjetniške smernice, ki urejajo skrbno obravnavo tveganj z vidika nosilcev odločanja in njihove odgovornosti.

Sledi proces upravljanja oziroma obvladovanja tveganj po naslednjih korakih:

- a. *ugotavljanje poslovnih tveganj*: gre za podrobno in sistematično zajemanje pomembnih poslovnih tveganj do gospodarskega (oziroma planskega) horizonta, katerih izvori so lahko v podjetju ali zunaj njega; to delo opravi interdisciplinarna delovna skupina ob pomoči delavnic ali intervjujev; izid tega dela je katalog tveganj z opredeljenimi polji, skupinami in vrstami tveganj; v pomoč so lahko orodja, kot so SWOT analiza, življenjski cikel proizvoda, kazalniki za ugotavljanje tveganj in za zgodnje spoznavanje pretečnih nevarnosti, veriga vrednosti in druga;
- b. *presojanje tveganj*: v tem koraku opravimo analizo in ovrednotimo ter klasificiramo notranje in zunanje podjetniške potencialne poslovnih tveganj znotraj gospodarskega horizonta. Tudi to delo opravi interdisciplinarna delovna skupina ob pomoči delavnic ali intervjujev; v pomoč so lahko orodja za proučevanje, denimo ocenitev in merjenje vrednosti morebitne škode ob pomoči preteklih izkušenj, verjetnost nastopa neugodnega dogodka, sistemi kazalnikov in druga; tveganja bomo torej ocenili (= kvantificirali) glede na negotovost. Pri tem lahko oblikujemo razrede za različne vrste tveganj in njihovih potencialnih škod: v prvi razred bomo, denimo, uvrstili tveganja, kjer morebitna škoda ne presega 20 % povprečnega poslovnega izida podjetja, v drugi razred tveganja in škode, ki lahko dosega od 20 do 50 % poslovnega izida, in v tretji razred tveganja in škode, ki lahko presegajo 50 % poslovnega izida, a obenem ne presegajo 50 % osnovnega kapitala podjetja. Velja splošno pravilo, da si podjetje ne bi smelo privoščiti takih poslovnih odločitev, ki bi povzročile škodo (= izgubo) v višini več kot polovice osnovnega kapitala;
- c. *obvladovanje tveganj*: cilj obvladovanja poslovnih tveganj je vzpostaviti nadzor nad vsemi vplivnimi dejavniki, ki generirajo poslovna tveganja in poslovne škode. Predvideva uvedbo ukrepov za usmerjanje in nadzorovanje vseh pomembnih tveganj, kot so izogibanje tveganju, zmanjševanje tveganja in potrjevanje odločitev, pri čemer sta ključna obseg in intenzivnost teh ukrepov.

Poleg vsebinske plati je treba vzpostaviti tudi organizacijski ustroj za obvladovanje tveganj, kjer ima nosilec kontrolinga vlogo moderatorja. Gre za vzpostavitev kulture tveganja, koordinacijo ter nadziranje uresničevanja instrumentarija za obvladovanje tveganj, sprotno oskrbo odločilnih ravni s potrebnimi informacijami, svetovanje (= dajanje pobud) ter postavljanje in razvijanje vseh sestavin sistema za obvladovanje tveganj.

Pri vseh tveganjih postavljamo trditve, ki jih z *vprašalniki ali drugimi revizijskimi pripomočki* preizkušamo in ocenjujemo njihovo prisotnost ter morebitne pomanjkljivosti. Kot splošno orodje za ocenjevanje

tveganj lahko uporabimo tudi samoocenjevanje in različne kontrolne modele kot so COSO,³⁴ CoCo,³⁵ ISO 31000 in drugi.

Izhodišče za notranje revidiranje tveganj je strategija na tem področju (angl. risk management strategy), ki je sestavni del urejenega poslovanja. Revizor preverja in ocenjuje, ali je poslovodstvo vzpostavilo pregleden in dokumentaren sistem za obvladovanje tveganj ali sistem uresničujejo in ali se v zvezi z njim sprejemajo ter uresničujejo ukrepi. Obseg in dinamika tovrstne notranje revizije sta odvisna od ustvarjanja vrednosti, velikosti in dinamičnega razvoja podjetja. Na tej podlagi revizor ugotovi in presoja tveganja po naslednjem zaporedju:

a) Spoznavanje zasnove in organizacije sistema za obvladovanje tveganj

V tem koraku gre za preiskovanje, ali ima podjetje nedvoumni opis vseh tveganj in ali je na vseh ravneh odločanja sprejelo nedvoumna pravila o pristojnosti in dokumentarnosti. Notranji revizor torej presoja organizacijski, odgovornostni in dokumentarni vidik poslovnih tveganj. V namen lahko uporabi vprašalnik z vprašanji, na katere lahko pridobi pritrdilno ali odklonilno mnenje in morebitno utemeljitev. Vprašanja, ki jih notranji revizor običajno zastavlja, vključujejo:

- ima podjetje odgovornega poslovodjo za organiziranje in koordiniranje sistema za obvladovanje tveganj,
- ima podjetje priročnik, organizacijske smernice, organizacijske predpise ali druge delovne pripomočke, v katerih so zapisana pravila, ukrepi in načini obvladovanja tveganj,
- ima podjetje pravila, da so poslovodniki na posameznih ravneh odločanja odgovorni za obvladovanje tveganj,
- so v podjetju opredeljena ustrezna merila za opredelitev tveganj na posameznih področjih odgovornosti,
- so v podjetju tveganja dovolj podrobno opredeljena in opisana,
- so v podjetju zagotovila, da bo pri hitrih in pričakovanih spremembah posameznih tveganj prišlo do takojšne prilagoditve organizacijskih, odgovornostnih in dokumentarnih rešitev,
- so v podjetju zbrana tveganja z enakimi vzroki.

b) Presojanje popolnega ugotavljanja vseh tveganj

Obstajati mora zagotovilo, da sistem za obvladovanje tveganj vključuje vsa pomembna tveganja, vključno s tistimi, ki bodo nastala zaradi prihodnjih strateških odločitev.

Ugotoviti je treba vsa pomembna tveganja na vseh poslovnih področjih in ravneh odločanja v vseh poslovno-organizacijskih enotah enovitega ali povezanega podjetja. Tveganja je treba opredeliti v vseh temeljnih poslovnih funkcijah, razvojno-raziskovalni dejavnosti, nabavno-prodajni in upravni dejavnosti

³⁴**COSO** je enoten okvir za opredeljevanje in ovrednotenje notranjega kontroliranja, ki ga izdelal Odbor podpornih organizacij v ZDA (angl. Committee of Sponsoring Organisations). Sestavljajo ga naslednji kontrolni dejavniki: (a) kontrolno okolje, (b) ocenjevanje tveganj pri delovanju, ki ogrožajo uresničevanje ciljev organizacije), (c) kontrolne usmeritve in postopki (nadzorna poročila in ukrepanje, avtomatske kontrole, fizične kontrole, ločevanje nezdržljivih nalog, ustrezna avtorizacija, urejene in oštevilčene listine, popisi in drugo), (d) informiranje in komuniciranje (vpliv informacijskih tokov na delovanje sistema notranjih kontrol, posebej pomemben je računovodski sistem) in (e) nadziranje vzpostavljenih mehanizmov notranjega kontroliranja.

³⁵ **CoCo** – Criteria of Control (okvir CoCo), gre za okvir notranje kontrole, ki ga je razvil Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), zdaj CPA Canada, <https://www.cpacanada.ca/>.

podjetja. Pomembno je tudi proučiti povezave med vsemi funkcijami, dejavnostmi in njihovimi ravni odločanja.

Za revidiranje popolnega zajetja poslovnih tveganj je primeren vprašalnik z vprašanji, ki vključuje zunanja in notranja strateška ter izvedbena tveganja. Pri presojanju so v pomoč tudi dodatne informacije, kot so dokumentacija (npr. protokoli ali vprašalniki, s katerimi so bila tveganja opredeljena v posameznih poslovnih dejavnostih in procesih) ter načrti organizacijskega ustroja podjetja. Lahko se odločimo tudi za intervju z odgovornimi zaposlenimi, vendar ta ne zagotavlja popolnega pregleda nad vsemi pomembnimi tveganji.

c) Presojanje in vrednotenje tveganj

V tem koraku bomo proučili (= analizirali) vsa ugotovljena tveganja in jih kvalitativno in/ali kvantitativno ovrednotili. Tveganja pogosto vrednotimo glede na višino potencialne škode in verjetnost njihovega nastopa. Spoznali bomo tudi zbrana (= kumulativna) tveganja in njihovo aktualnost.

d) Presojanje ukrepov za usmerjanje in uravnavanje tveganj in njihovo vključitev v povezan sistem notranjih kontrol

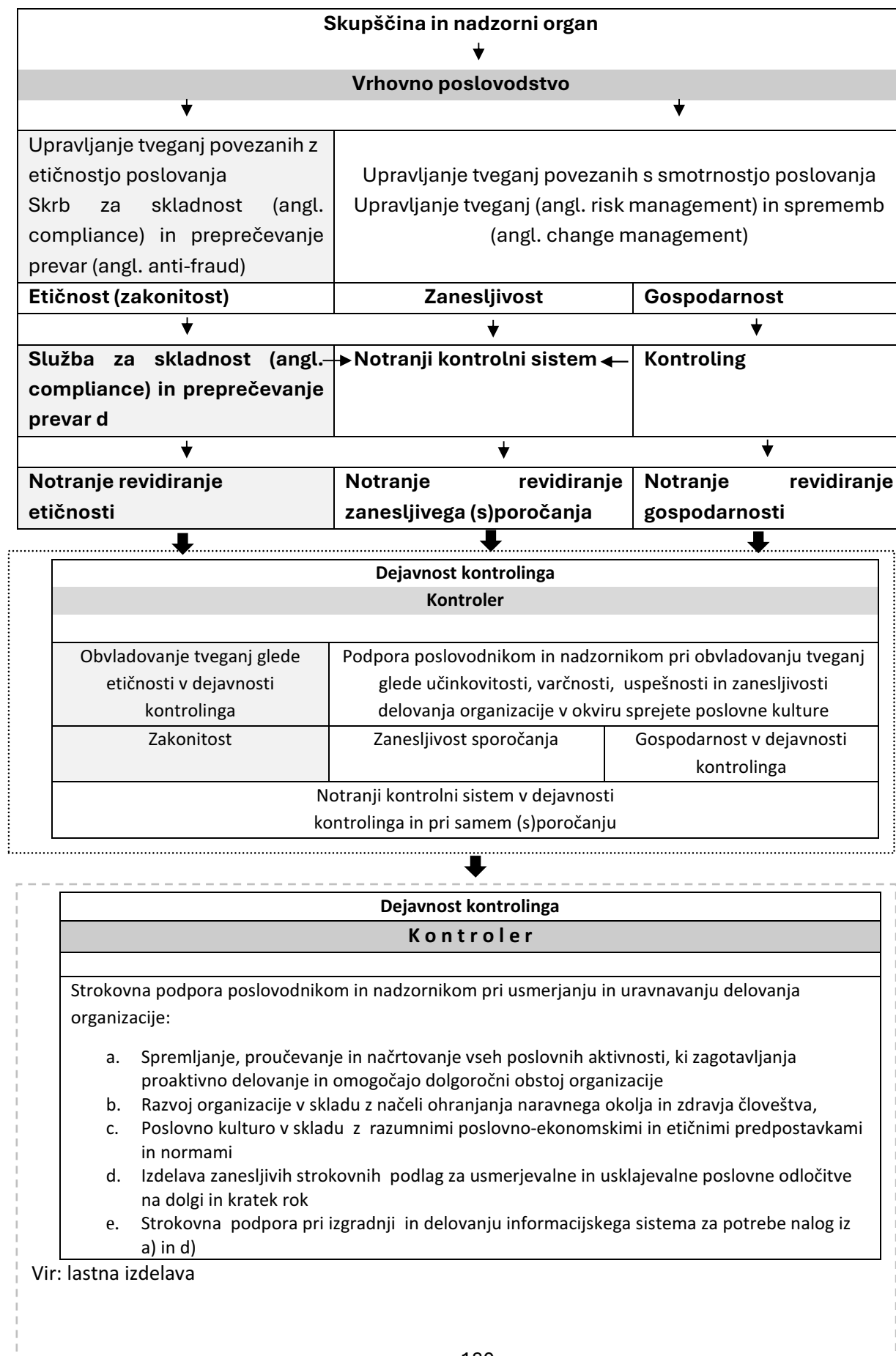
V tem koraku presodimo, ali so sprejeti ukrepi za obvladovanje (= zmanjšanje) tveganj, ki smo jih spoznali v prejšnjih korakih, stalno prisotni in učinkoviti. Preučimo njihove koristi in stroške sprejemanja in spoznamo sistem notranjih kontrol, zlasti nezdružljivost nekaterih delovnih funkcij, pravila o dovoljenih dopustnih vrednosti in pristojnostih ter uresničevanje načela »štirih oči«. V tej fazi revidiranja iščemo odgovore na naslednja vprašanja: ali obstajajo pravočasni indikatorji tveganj, ali so ustrezne poti za sporočanje tveganj, ali so jasno opredeljena merila za merjenje tveganj, kdo je odgovoren za potrebne ukrepe in ali je na voljo primerna dokumentacija za preverjanje teh ukrepov.

e) Presojanje povezav v zvezi s tveganji

Temeljni pogoj za učinkovito delovanje sistema za obvladovanje tveganj je pravočasno odzivanje na pomembna tveganja. Spoznati moramo čista (= neto) tveganja in jih ovrednotiti glede na njihov pomen za revidirano področje. Presoditi je treba, katera tveganja in v katerih časovnih presledkih je treba sporočati nosilcem višjih odločevalnih ravni. Upravi podjetja je treba neposredno poročati o tveganjih, ki neposredno ali posredno vplivajo na premoženjsko-finančni položaj ter poslovni in finančni uspeh podjetja. Notranji revizor preizkuša in ocenjuje, ali podjetje ima pravila o informacijskih tokovih in poročanju, ki zagotavljajo popolno, pravočasno, odgovorno in razumljivo poročanje.

Spoznali smo način, kako revizor preizkuša in ocenjuje obvladovanje poslovnih tveganj v podjetju. Vse, kar revizor presoja, mora biti predhodno vzpostavljeno, urejeno ali po njegovih ugotovitvah dopolnjeno. Te naloge mora prevzeti in izvajati kontroler ali drug odgovorni skrbnik za celovito, učinkovito in uspešno obvladovanje poslovnih tveganj v podjetju.

Slika 9.3.3-1: Kontroling pri upravljanju in vodenju podjetja v okvirih razumnega egoizma



9.3.4 Kontroler in obvladovanje/upravljanje tveganj v računovodstvu

Pri obvladovanju oziroma upravljanju tveganj v računovodski dejavnosti gre predvsem za varnost računovodskega (informacijskega) sistema in zanesljivost (verodostojnost) računovodskih (s)poročil.

Varnost računovodskega sistema lahko obravnavamo z vidika (a) varnega dela zaposlencev, (b) varnosti delovnih sredstev in (c) varne tehnologije računovodenja kot informacijskega sistema. Varno računovodenje je zagotovljena tako, da so uporabnikom tega sistema dodeljena različna **pooblastila** in gesla za vstop v sistem. Največja pooblastil ima skrbnik sistema. Delovanje sistema mora biti sicer zasnovano tako, da je mogoče razkriti, kdo in kdaj je posegel v podatke, vidna mora biti torej sled delovanja računovodskega informacijskega sistema.

V računovodstvu je prisotno veliko tveganje tudi pri zagotavljanju zanesljivih računovodskih (s)poročil. Gre za kakovostni vidik tveganja, saj lahko oporečna računovodska poročila in na njihovi podlagi sprejete odločitve pri poslovanju povzročijo veliko škodo in težave.

Preglednica 9.3.4-1: Tipologija tveganj v računovodstvu

Vrste tveganj	Tveganje z vidika sestavin podjetja: tveganje na odločevalni, informacijski in izvedbeni ravni	Tveganje z vidika organizacijskega ustroja podjetja: tveganje na ravni podjetja in organizacijskih enot	Tveganje z vidika trajanja delovanja podjetja: tveganje pri dolgoročnem in kratkoročnem delovanju
Tveganje z vidika pomembnosti poslovnih odločitev: tveganja pri strateških in izvedbenih poslovnih odločitvah			
Tveganje s poslovno-ekonomskega vidika: tveganje pri ustvarjanju uspešnosti ter premoženjsko-finančne trdnosti podjetja			

a		Tveganja z vidika sestavin podjetja kot poslovnega sistema
	a1	Tveganja na ravni usmerjanja in uravnavanja podjetja
	a11	Tveganja na ravni upravljanja podjetja
		<i>Računovodsko spremljanje in prikazovanje ekonomske slike podjetja:</i>
		(ne)pravočasna poročila za usmerjanje in uravnavanje poslovanja podjetja (ne)verodostojna poročila za usmerjanje in uravnavanje poslovanja podjetja (ne)izrazna moč poročil za usmerjanje in uravnavanje poslovanja podjetja
	a12	Tveganja na ravni vrhovnega, srednjega in izvedbenega poslovanja
		<i>Spoznave podlage (poročila) za usmerjanje in uravnavanje podjetja</i>
		(ne)pravočasna poročila za usmerjanje in uravnavanje poslovanja podjetja (ne)verodostojna poročila za usmerjanje in uravnavanje poslovanja podjetja (ne)izrazna moč poročil za usmerjanje in uravnavanje poslovanja podjetja

a2		Tveganja na informacijski ravni podjetja
	a21	Tveganja na ravni računovodske dejavnosti
		<i>(Ne)kakovostno računovodenje:</i>
		▪ strokovno (ne)oporečno knjigovodenje, predračunavanje, računovodsko analiziranje in nadziranje ▪ poklicno-etično (ne)oporečno knjigovodenje, predračunavanje, računovodsko analiziranje in nadziranje
	a22	Tveganja na ravni finančnih, trženjskih in drugih poslovno-izvedbenih informacijskih dejavnosti
		<i>(Ne)kakovostno notranje informiranje v računovodski dejavnosti:</i>
		▪ (ne)pravočasna poročila za usmerjanje in uravnavanje finančnih, trženjskih, kadrovskih in drugih poslovno-izvedbenih dejavnosti za potrebe računovodstva v podjetju ▪ (ne)verodostojna poročila za usmerjanje in uravnavanje finančnih, trženjskih, kadrovskih in drugih poslovno-izvedbenih dejavnosti za potrebe računovodstva v podjetju ▪ (ne)izrazna moč poročil za usmerjanje in uravnavanje finančnih, trženjskih, kadrovskih in drugih poslovno-izvedbenih dejavnosti za potrebe računovodstva v podjetju.
	a3	Tveganja na izvedbeni ravni podjetja
	a31	Tveganja na ravni nabavnega in prodajnega trženja za potrebe računovodstva
		<i>(Ne)kakovostni nabavni in prodajni marketing v računovodski dejavnosti:</i>
		▪ (ne)učinkovito in (ne)uspešno nabavljanje vhodnih prvin za potrebe računovodske dejavnosti ▪ (ne)učinkovito in (ne)uspešno prodajanje (notranje in zunanje) računovodskih storitev
	a32	Tveganja na ravni procesa ustvarjanja računovodskih učinkov
		<i>(Ne)kakovostno ustvarjanje računovodskih storitev za notranje in zunanje uporabnike:</i>
		▪ (ne)učinkovito in (ne)uspešno knjigovodenje in predračunavanje ▪ (ne)učinkovito in (ne)uspešno računovodsko analiziranje in nadziranje
	a33	Tveganja na ravni kadrovanja za potrebe računovodstva
		<i>(Ne)kakovostno kadrovanje v računovodski dejavnosti:</i>
		▪ (ne)učinkovita in (ne)uspešno rekrutiranje, prerazporejanje in odslovice zaposlencev ▪ (ne)učinkovito in (ne)uspešno izobraževanje zaposlencev ▪ (ne)učinkovita in (ne)uspešna socialna skrb za zaposlence
	a34	Tveganja na ravni financiranja za potrebe računovodstva
		<i>(Ne)kakovostno financiranje računovodske dejavnosti:</i>
		▪ (ne)učinkovita in (ne)uspešna priskrba, preoblikovanje in vračanje finančnih sredstev za potrebe računovodske dejavnosti
b		Tveganje z vidika organizacijskega ustroja podjetja
	b1	Tveganja na ravni podjetja
	b11	Tveganja pri zagotavljanju obstoja in razvoju enovitega in povezanega podjetja
		<i>Računovodsko spremljanje in prikazovanje ekonomske slike podjetja:</i>
		▪ (ne)pravočasna poročila za usmerjanje in uravnavanje poslovanja podjetja ▪ (ne)verodostojna poročila za usmerjanje in uravnavanje poslovanja podjetja ▪ (ne)izrazna moč poročil za usmerjanje in uravnavanje poslovanj podjetja
	b12	Tveganja pri zagotavljanju obstoja in razvoja proizvodnih (osnovnih, stranskih in pomožnih dejavnosti) in neproizvajalnih dejavnosti (nabavne, upravne in prodajne dejavnosti)
		<i>Računovodsko spremljanje in prikazovanje ekonomske slike posameznih dejavnosti podjetja:</i>
		▪ (ne)pravočasna poročila za usmerjanje in uravnavanje posameznih dejavnosti v podjetju ▪ (ne)verodostojna poročila za usmerjanje in uravnavanje posameznih dejavnosti v podjetju ▪ (ne)izrazna moč poročil za usmerjanje in uravnavanje posameznih dejavnosti v podjetju
	b2	Tveganja na ravni organizacijskih enot podjetja: tveganja pri zagotavljanju obstoja in razvoja stroškovnih enot, poslovnoizidnih enot, naložbenoizidnih enot, projektov, strateških poslovnih enot in drugo.
		<i>Računovodsko spremljanje in prikazovanje ekonomske slike organizacijskih enot v podjetju (stroškovnih mest in drugih vrst organizacijskih enot v podjetju):</i>
		▪ (ne)pravočasna poročila za usmerjanje in uravnavanje organizacijskih enot ▪ (ne)verodostojna poročila za usmerjanje in uravnavanje organizacijskih enot ▪ (ne)izrazna moč poročil za usmerjanje in uravnavanje organizacijskih enot
c		Tveganja z vidika trajanja delovanja podjetja

c1		Tveganja pri dolgoročnem delovanju podjetja
		<i>Računovodsko spremljanje in proučevanje dolgoročnega obstoja in delovanja podjetja:</i>
		(ne)pravočasna, (ne)verodostojna in izrazno (ne)primerna usmerjevalna poročila o dolgoročnem obstoju in delovanju podjetja (ne)pravočasna, (ne)verodostojna in izrazno (ne)primerna usklajevalna poročila o dolgoročnem obstoju in delovanju podjetja
c2		Tveganja pri kratkoročnem delovanju podjetja
		<i>Računovodsko spremljanje in proučevanje kratkoročnega obstoja in delovanja podjetja:</i>
		(ne)pravočasna, (ne)verodostojna in izrazno (ne)primerna usmerjevalna poročila o kratkoročnem obstoju in delovanju podjetja (ne)pravočasna, (ne)verodostojna in izrazno (ne)primerna usklajevalna poročila o kratkoročnem obstoju in delovanju podjetja
č		Tveganja z vidika pomembnosti poslovnih odločitev
č1		Tveganja pri strateških poslovnih odločitvah
		<i>Računovodsko spremljanje in proučevanje za potrebe strateških odločitev v podjetju:</i>
		(ne)pravočasna, (ne)verodostojna in izrazno (ne)primerna usmerjevalna poročila za strateške odločitve v podjetju (ne)pravočasna, (ne)verodostojna in izrazno (ne)primerna usklajevalna poročila za strateške odločitve v podjetju
č2		Tveganja pri izvedbenih (sprotnih) poslovnih odločitvah
		<i>Računovodsko spremljanje in proučevanje za potrebe izvedbenih poslovnih odločitev v podjetju:</i>
		(ne)pravočasna, (ne)verodostojna in izrazno (ne)primerna usmerjevalna poročila o kratkoročnem obstoju in delovanju podjetja (ne)pravočasna, (ne)verodostojna in izrazno (ne)primerna usklajevalna poročila o kratkoročnem obstoju in delovanju podjetja
d		Tveganja s poslovno-ekonomskega vidika
d1		Tveganje pri ustvarjanju poslovnega in finančnega izida
		<i>Računovodsko spremljanje in proučevanje poslovne in finančne uspešnosti podjetja in njegovih organizacijskih enot:</i>
		(ne)pravočasna, (ne)verodostojna in izrazno (ne)primerna usmerjevalna poročila o poslovni in finančni uspešnosti podjetja in njegovih organizacijskih enot podjetja (ne)pravočasna, (ne)verodostojna in izrazno (ne)primerna usklajevalna poročila o poslovni in finančni uspešnosti podjetja in njegovih organizacijskih enot podjetja
d2		Tveganje pri čuvanju in krepitvi premoženjskega položaja podjetja
		<i>Računovodsko spremljanje in proučevanje premoženjskega položaja podjetja in njegovih organizacijskih enot:</i>
		(ne)pravočasna, (ne)verodostojna in izrazno (ne)primerna usmerjevalna poročila o premoženjskem položaju podjetja in njegovih organizacijskih enot (ne)pravočasna, (ne)verodostojna in izrazno (ne)primerna usklajevalna poročila o premoženjskem položaju podjetja in njegovih organizacijskih enot
d3		Tveganje pri ohranjanju in krepitvi finančnega položaja podjetja
		<i>Računovodsko spremljanje in proučevanje finančnega položaja podjetja in njegovih organizacijskih enot:</i>
		(ne)pravočasna, (ne)verodostojna in izrazno (ne)primerna usmerjevalna poročila o finančnem položaju podjetja in njegovih organizacijskih enot (ne)pravočasna, (ne)verodostojna in izrazno (ne)primerna usklajevalna poročila o finančnem položaju podjetja in njegovih organizacijskih enot
e		Tveganje z vidika ravni koristi ali škode ter cene
e1		Visoka raven tveganja in visoka cena tvegane odločitve (izraženo v točkovni vrednosti):
		- naloge neposredno vplivajo na obstoj in razvoj podjetja 3 - naloge močno vplivajo na ostale dejavnosti podjetja, torej posredno na obstoj in razvoj podjetja 3 - naloge zahtevajo visoko strokovno znanje (delovne sposobnosti) 3 - naloge zahtevajo visoko poklicno-etično presojo 3 - naloge zahtevajo visoko mero previdnosti 3
e2		Srednja raven tveganja in srednja cena tvegane odločitve

		▪ naloge posredno vplivajo na obstoj in razvoj podjetja 2 ▪ naloge pomembno vplivajo na ostale dejavnosti podjetja torej posredno in manj intenzivno na obstoj in razvoj podjetja 2 ▪ naloge zahtevajo povprečno strokovno znanje (delovne sposobnosti) 2 ▪ naloge zahtevajo povprečno poklicno-etično presojo 2 ▪ naloge zahtevajo povprečno mero previdnosti 2
e3		Nizka raven tveganja in nizka cena tvegane odločitve
		▪ naloge imajo majhen vpliv na obstoj in razvoj podjetja 1 ▪ naloge nepomembno vplivajo na ostale dejavnosti podjetja, torej posredno, vendar zanemarljivo za obstoj in razvoj podjetja 1 ▪ naloge zahtevajo slabše strokovno znanje (delovne sposobnosti) 1 ▪ naloge ne zahtevajo posebne poklicno-etične presoje 0 ▪ naloge ne zahtevajo izrecne previdnosti 0
		Ukrepi za obvladovanje tveganj v zvezi z računovodsko dejavnostjo
a	a1	Tveganja na ravni usmerjanja in uravnavanja podjetja: a11 in a12
		▪ strateško vodenje (= usmerjanje in uravnavanje) podjetja ▪ ustrezno strokovno usposobljen vodstveni in drug kader v računovodstvu ▪ sodoben računalniško podprti in odločevalno naravnani računovodski sistem
	a2	Tveganja na ravni informiranja v podjetju: a21 in a22
		▪ strateško vodenje (= usmerjanje in uravnavanje) podjetja ▪ ustrezno strokovno usposobljen vodstveni in drug kader v računovodstvu ▪ sodoben računalniško podprti odločevalno naravnani računovodski sistem
	a3	Tveganja na izvedbeni ravni podjetja: a31, a32, a33, a34
		▪ strateško vodenje (= usmerjanje in uravnavanje) podjetja ▪ ustrezno strokovno usposobljen vodstveni in drug kader v računovodstvu ▪ sodoben računalniško podprti in odločevalno naravnani računovodski sistem
b	b1	Tveganja na ravni podjetja: b11, b12
		▪ strateško vodenje (= usmerjanje in uravnavanje) podjetja ▪ ustrezno strokovno usposobljen vodstveni in drugi sodelavci v računovodstvu ▪ sodoben računalniško podprti in odločevalno naravnani računovodski sistem
	b2	Tveganja na ravni organizacijskih enot:
		▪ strateško vodenje (= usmerjanje in uravnavanje) podjetja ▪ ustrezno strokovno usposobljen vodstveni in drugi sodelavci v računovodstvu ▪ sodoben računalniško podprti in odločevalno naravnani računovodski sistem
c	c1	Tveganja pri dolgoročnem delovanju podjetja:
		▪ strateško vodenje (= usmerjanje in uravnavanje) podjetja ▪ ustrezno strokovno usposobljen vodstveni in drugi sodelavci v računovodstvu ▪ sodoben računalniško podprti in odločevalno naravnani računovodski sistem
	c2	Tveganja pri kratkoročnem delovanju podjetja:
		▪ izvedbeno vodenje (= usmerjanje in uravnavanje) podjetja ▪ ustrezno strokovno usposobljen vodstveni in drugi sodelavci v računovodstvu ▪ sodoben računalniško podprti in odločevalno naravnani računovodski sistem
č	č1	Tveganja pri strateških poslovnih odločitvah:
		▪ strateško vodenje (= usmerjanje in uravnavanje) podjetja ▪ ustrezno strokovno usposobljen vodstveni in drugi sodelavci v računovodstvu ▪ sodoben računalniško podprti in odločevalno naravnani računovodski sistem
	č2	Tveganja pri izvedbenih poslovnih odločitvah:
		▪ izvedbeno vodenje (= usmerjanje in uravnavanje) podjetja ▪ ustrezno strokovno usposobljen vodstveni in drugi sodelavci v računovodstvu ▪ sodoben računalniško podprti in odločevalno naravnani računovodski sistem
d	d1	Tveganje pri ustvarjanju poslovnega in finančnega izida
		▪ strateško in izvedbeno vodenje (= usmerjanje in uravnavanje) podjetja ▪ ustrezno strokovno usposobljen vodstveni in drugi sodelavci v računovodstvu ▪ sodoben računalniško podprti in odločevalno naravnani računovodski sistem
	d2	Tveganje pri čuvanju in krepitevi premoženjskega položaja podjetja
		▪ strateško in izvedbeno vodenje (= usmerjanje in uravnavanje) podjetja

		▪ ustrezno strokovno usposobljeni vodstveni in drugi sodelavci v računovodstvu ▪ sodoben računalniško podprti in odločevalno naravnani računovodski sistem
	d3	Tveganje pri čuvanju in krepitvi finančnega položaja podjetja
		▪ strateško in izvedbeno vodenje (= usmerjanje in uravnavanje) podjetja ▪ ustrezno strokovno usposobljeni vodstveni in drugi sodelavci v računovodstvu ▪ sodoben računalniško podprti in odločevalno naravnani računovodski sistem

Vir: izdelava Koletnik, F.

9.4 Kontroling za posebne potrebe in razmere

V tem poglavju bomo spoznali:

- kontroling in obvladovanje vrednosti podjetja in
- kontroling v kriznih razmerah.

9.4.1 Kontroling in obvladovanja vrednosti podjetja

V podjetju so v okviru kontrolinga vzpostavljena različna informacijska področja, ki odločevalcem zagotavljajo ustrezna (s)poročila za sprejemanje usmerjevalnih in usklajevalnih odločitev. Eno teh področij je kontroling vrednosti podjetja, ki spremlja in proučuje njeno stanje in gibanje. Vrednost podjetja je odvisna od dolgoročne usmeritve podjetja in pričakovanih poslovnih in denarnih izidov, ki jih lahko podjetje v okviru izbrane strategije delovanja doseže ob upoštevanju priložnosti in tveganj iz okolja ter lastnih prednosti in slabosti.

V poslovnem svetu imajo strokovnjaki (veščaki, izvedenci) teoretično in praktično znanje, potrebno za verodostojno ocenitev podjetja, njegovih sredstev in dolgov. Z izbiro in uporabo ustreznih načinov, metod in tehnik vrednotenja lahko naročnika seznanijo s sprejemljivo vrednostjo podjetja, sredstva ali dolga. Ocenjena vrednost se velikokrat uporabi kot spoznavna podlaga pri dogovarjanju o prodajni ceni med kupcem in prodajalcem. Ta se sicer oblikuje na trgu ob soočenju prodajalčeve in kupčeve pripravljenosti za prodajo in nakup podjetja, njegovega sredstva ali dolga; vendar so za preudarno trženje potrebne spoznavne podlage oziroma predhodna ocenitev vrednosti, da bi vedeli, kakšno prodajno oziroma nakupno ceno določiti za objekt trženja.

Veščak (izvedenec, strokovnjak, ekspert) je praviloma razgledan, izkušen in zaupanja vreden človek, ki ima nalogo, da poda nepristransko mnenje o neki stvari. V kontekstu podjetja ima veščak nalogo, da poda mnenje (ekspertizo) o njegovi resnični in pošteni vrednosti, sredstvih in/ali dolgu. Velikokrat na sodišču nastopajo kot strokovni izvedenci, kjer so pomembna opora pri presojanju spornih primerov, njihova nepristranska ocena pa odločilno vpliva na razsodbo sodnika.

9.4.2 Vloga kontrolerja pri obvladovanja vrednosti podjetja

Vidiki in interesi pri obvladovanju vrednosti podjetja

Poslovno in finančno uspešna podjetja so usmerjena v razvoj. Njihova vrednost je predmet sistematičnega usmerjanja in nadzora. Vendar vrednosti podjetja ni mogoče določiti le na podlagi njegove bilance stanja, saj so se skozi leta pojavljala različna, pogosto tudi kontroverzna, stališča do vrednosti in vrednotenja lastniških deležev. Pogosto se je poslovanje, ki je usmerjeno v nenehno povečanje vrednosti podjetja, dojemalo kot takšno, ki upošteva zgolj interese, zahteve in cilje

delničarjev in vrhovnih poslovnih struktur, medtem ko so interesi drugih deležnikov, kot so zaposleni, upniki, država in drugi deležniki (angl. stakeholders), ostajali v ozadju. Njihovi interesi naj bi bili predvsem kratkoročni, medtem ko naj bi bilo povečanje vrednosti v izključnem interesu lastnikov podjetij, predvsem delničarjev. To so pogosto odražali hitra in strma borzna rast, visoke odpravnine in pokojninska vplačila za vrhovne poslovodje. Vrednost podjetja za lastnike kapitala je zato pogosto veljala za izključno domeno lastnikov in poslovodnikov.

Vendar to ni prava podoba obvladovanja vrednosti podjetja, še zlasti, če ga podpremo s kontrolingom. V nadaljevanju bomo videli, da je poslovanje vrednosti podjetja več kot zgolj kratkoročno zadovoljevanje poslovodnikov in delničarjev. Pri tem dolgoročno presojamo poslovno in denarno uspešnost in se ne ukvarjamo s tem, komu in kako ta uspeh pripada. Nosilci kontrolinga morajo razviti merila, načine in tehnike merjenja vrednosti podjetja, ki temeljijo na bodočih donosih. Ti večinoma temeljijo na čistih denarnih tokovih in ne na kratkoročnem maksimiranju dobička. Podprti so s strateškim načrtovanjem v podjetju, kjer so poslovodnikom in lastnikom poznane vizije, poslanstvo in strategije, tj. dolgoročni cilji delovanja. Krepitev vrednosti podjetja je torej sestavina strateške naravnosti podjetja oziroma njegovega posloводства in lastnikov. Iz take strateške naravnosti so nato izpeljani izvedbeni cilji ter izvedbena poslovni in denarni izidi.

Za strateško naravnost podjetja so motivirani vsi deležniki, saj si od nje vsi obetajo koristi. Hitrejša rast podjetja in njegove vrednosti prinaša več priložnosti za zaposlene, poslovne partnerje, socialne zaupnike in tudi za državo. Zaposleni bodo imeli delo in možnost udeležbe pri solastništvu podjetja (delavsko solastništvo), poslovni partnerji priložnost za dolgoročno sodelovanje, sindikat večjo socialno in ekonomsko varnost zaposlenih, država pa višje davke in prispevke.

Slika 9.4.2-1: Vidiki in interesi obvladovanja vrednosti podjetja

Dolgoročni razvoj čistega denarnega toka	Interesi in potrebe vseh deležnikov podjetja	Zunanji poslovni vidik obvladovanja vrednosti podjetja
Dolgoročni razvoj poslovnega izida (dobička)	K vrednosti podjetja naravnano poslovanje	Notranji poslovni vidik obvladovanja vrednosti podjetja
Maksimiranje dobička v kratkoročnem obdobju	Interesi in potrebe lastnikov podjetja	Zunanji davčni in drugi vidiki obvladovanja vrednosti podjetja

Vir: izdelava Koletnik, F.

Lastniki podjetja imajo pri upravljanju svojih kapitalskih deležev več možnosti, na katere pa ne vplivajo le sami, temveč tudi poslovodniki, ki skrbijo za ohranjanje in rast vrednosti podjetja. Načeloma imajo lastniki pri nakupu in prodaji kapitalskih deležev na voljo več možnosti:

Odločevalne možnosti lastnikov s prodajnega vidika:

- lastniški delež lahko zadržijo v podjetju, ker želijo biti udeleženi pri bodoči poslovni uspešnosti podjetja,
- skupaj z drugimi lastniki se lahko odločijo, da bodo podjetje likvidirali in bodo udeleženi pri njegovi likvidacijski vrednosti,

- kapitalski delež lahko prodajo na finančnem trgu (na borzi) in iztržijo aktualno prodajno ceno v času prodaje.

Odločevalne možnosti lastnikov z nabavnega vidika:

- premoženje lahko naložijo v alternativne naložbe z različno mero tveganja in so udeleženi pri različnih donosih,
- skupaj z drugimi zainteresiranimi lahko svoj denar naložijo v ustanovitev podjetja in so solastniki njegove likvidacijske oziroma substančne vrednosti,
- na finančnem trgu lahko kupijo kapitalski delež, ki ustreza aktualni nabavni vrednosti.

Racionalni investitor, tj. naložbenik, med navedenimi možnostmi izbere tiste, ki zagotavljajo, da bo njegovo premoženje doseglo najvišjo vrednost. Pri tem razlikujemo med tremi vrstami vrednosti:

- vrednostjo bodočih donosov,
- likvidacijsko oziroma substančno vrednostjo,
- tržno vrednostjo.

Vrednost sprejete odločitve je torej bodisi najvišja tržna vrednost bodisi najvišja diskontirana vrednost bodočih donosov bodisi likvidacijska vrednost podjetja.

Podpora kontrolinga pri obvladovanju vrednosti podjetja

V kontrolingu, ki je usmerjen v obvladovanje vrednosti podjetja, so zelo pomembna pričakovanja lastnikov (nem. Eigenkapitalgeber; angl. shareholder), ki so pogosto tudi glavni cilj delovanja podjetja. Bistvo delovanja podjetja sta njegovo ohranjanje in rast, ki se zrcalita v nenehnih prizadevanjih po povečanju vrednosti podjetja. Rast te vrednosti se nenehno spremlja in presoja, kar prispeva k vrednosti delnic ali drugih oblik lastniških deležev. Lastniki (= principal) želijo biti seznanjeni z vrednostjo kapitala, zato zahtevajo od vrhovnega posloводства (= agenta), da v njihovem imenu ocenjuje spremembe, praviloma rast, njegove vrednosti. Posloводство je torej skrbnik rasti podjetja in njegove vrednosti. Pri tem se pojavlja veliko težav, ki vplivajo na izbiro možnih različic delovanja podjetja in na odločitve lastnikov, povezane s kapitalskim deležem, ki ga imajo.

Pri gospodarjenju z vrednostjo podjetja in njegovega kapitalom potrebujemo spoznavne podlage o uresničenih in pričakovanih stanjih in gibanjih vrednosti kapitala. Najprej potrebujemo preučevalne podatke o uspehu podjetja v zadnjih desetih letih, ki so prikazani kot

- a) tržne priložnosti (tržni delež, distribucija proizvodov in druge),
- b) stopnje pokritja po skupinah proizvodov,
- c) poslovni izid iz rednega delovanja in celotni poslovni izid,
- d) denarni izid iz rednega delovanja in celotni denarni izid,
- e) razpoložljivi čisti denarni tok po proizvodnih skupinah in na ravni podjetja,
- f) kazalniki in kazalci, kot so:
 - donosnost prodaje,
 - donosnost prodaje z odhodki od obresti,
 - hitrost obračanja sredstev in kapitala,
 - poslovna donosnost naložb oziroma sredstev (angl. return on investment, ROI),
 - denarna donosnost naložb oziroma sredstev (angl. cash flow return on investment, CFROI).

Ocenjevanje in obvladovanje vrednosti podjetja ni zgolj občasna potreba. Vzrok zanj prav tako ni vedno poslovna ali druga transakcija povezana z lastništvom podjetja, temveč sta ocenjevanje in obvladovanje vrednosti podjetja stalna naloga vrhovnih poslovodnikov in izvajalcev kontrolinga. Poslovne koristi od rasti vrednosti podjetja pričakujejo ne samo lastniki, temveč tudi poslovodniki in ostali deležniki podjetja.

Dolgoročna naravnost podjetja zahteva kontinuirano rast vrednosti podjetja. Ta je izid njegovega strateškega delovanja, stalnega (pre)poznavanja priložnosti za uspešno delovanje ter doslednega presojanja in prilagajanja strateških usmeritev poslovnim priložnostim, ki se na izvedbeni ravni merijo s poslovnim in denarnim izidom ter zahtevanimi donosi sredstev, kapitala, dolgov s sprejemljivimi tveganji. Kontroling zagotavlja razpoložljive spoznavne podlage oziroma pripomočke za usmerjanje in uravnavanje vrednosti podjetja. Pri njihovi izbiri so koristni naslednji kazalci in kazalniki:

- povečanje odstotne stopnje donosnosti sredstev ($ROI_{\%}$) v primerjavi s preteklim obdobjem,
- dodana vrednost podjetja, ki je v primerjavi s preteklim obdobjem večja od 0,
- povečanje odstotne stopnje čistega denarnega toka v čistih prihodkih v primerjavi s preteklim obdobjem,
- vrednost podjetja v proučevanem obdobju (= vrednost podjetja v preteklem obdobju $\times$ koeficient povečanja vrednosti v proučevanem obdobju),
- povečanje odstotne stopnje donosnosti kapitala ($ROE_{\%}$) v primerjavi s preteklim obdobjem,
- povečanje odstotne stopnje kapitala v vseh virih sredstev v primerjavi s preteklim obdobjem,
- zmanjšanje dobe vračila dolgov v primerjavi s preteklim obdobjem.

S pomočjo naštetih spoznavnih podlag, tj. kazalnikov, bomo na razumljiv in preprost način ugotovili, ali je podjetje usmerjeno k rasti vrednosti, nosilci odločevalnih ravni pa bodo lahko na tej osnovi sprejemali ustrezne usmerjevalne in usklajevalne odločitve.³⁶

9.4.2 Kontroling v kriznih razmerah

Spoznali bomo:

- *podjetje v krizi,*
- *naloge kontrolinga v kriznih razmerah,*
- *kontroling v luči strateškega in operativnega poslovanja v kriznih razmerah,*
- *(in)solventnost podjetja.*

Teoretične in praktične strokovne rešitve kontrolinga se praviloma uporabljajo, ko podjetje deluje v stanovitnih gospodarskih razmerah. Omogočajo mu obstoj in razvojno naravnost, zanašanje na pretekle trende ter veliko zanesljivejše napovedovanje in prognoziranje prihodnjih razmer in poslovnih ciljev. Če poznamo razmere in dinamiko v okolju, ki ga zaznamujejo pozitivni svetovni gospodarski trendi, je odločanje veliko lažje, kot če jih ne. Aktualne geopolitične in gospodarske razmere pa so povsem drugačne: negotovosti je velika, gospodarski trendi neugodni, tektonski premiki pa onemogočajo prepoznavanje dejavnikov in akterjev, ki bodo zaznamovali prihodnje dogajanje na svetovnih trgih.

³⁶ Za več o načinih, metodah in tehnikah ocenjevanja vrednosti podjetij glej Koletnik (2010).

9.4.2.1 Podjetje v krizi

Poslovanje podjetja je prežeto s tveganji. Največ tvegajo lastniki, ki zaupajo svoj denar oziroma premoženje podjetju in njegovemu poslovodstvu ter upajo, da bo to premoženje oplemenitenjeno, lahko pa ga tudi delno ali v celoti izgubijo. Tvegajo tudi upniki, ki imajo s podjetjem denarne in blagovne povezave. Obojim je skupna želja po doseganju koristi ob sprejemljivi ravni poslovnih tveganj. Kaj pa tveganje, ki povzroči hudo poslovno razočaranje, ko se podjetje znajde v krizi, ki ogrozi njegov obstoj? So vrhovno poslovodstvo in lastniki pravočasno spoznali pretečo nevarnost in sprejeli prave poslovne odločitve, da bi krizo odpravili?³⁷

V kriznih razmerah se v strokovnih in nestrokovnih krogih pojavljajo nepriljubljeni ekonomski pojmi, kot so:

- kriza: gospodarska kriza, kriza v finančnem in realnem sektorju, krizno podjetje;
- stadij: stadiji krize;
- vzrok: vzroki krize;
- posledica (refleksija): posledica krize;
- sanacija: sanacija krize;
- recesija: globoka recesije, ukrepi proti recesiji;
- depresija: gospodarska depresija;
- zlom (kolaps): gospodarski zlom ali kolaps, (bankrot) podjetja.

Beseda ‚kriza‘ izvira iz grščine (gr. krisis iz krinein, odločiti) in pomeni odločitev, odločilni trenutek ali stanje, odločilen preobrat, hudo, nevarno stanje ali težaven položaj nasploh. *Gospodarska kriza* je težak položaj v gospodarstvu, ki ga spremljata brezposelnost in revščina. *Kriza v finančnem sektorju* je vrsta krize, s katero se soočajo banke, zavarovalnice in druge finančne organizacije. *Krizno podjetje* je tista gospodarska družba, ki se sooča z neobičajnimi ovirami pri poslovanju, ker ji primanjkuje denarja in/ali vhodnih prvin oziroma tržnih priložnosti in se posledično sooča s poslovno in denarno neuspešnostjo, morebiti celo z insolventnostjo.

Beseda ‚recesija‘ je latinskega izvora (lat. recessio) in pomeni umikanje, upadanje (npr. gospodarske dejavnosti, kar je evfemizem za pojav krize), odstop od terjatev. Globalna kriza je tista kriza, ki je zajela širši prostor, tj. države, regije ali ves svet. *Ukrepi proti recesiji* so številni monetarni, fiskalni, davčni, socialni in drugi ukrepi držav, ki jih predlaga in/ali sprejme vlada oziroma parlament, da bi ublažil, preprečil in odpravil krizo, depresijo ali finančni oziroma gospodarski kolaps v državi.

Tudi izraz ‚depresija‘ je latinskega izvora (lat. depressio, znižanje, iz *deprimere* tlačiti, znižati) in med drugim pomeni področje nizkega zračnega tlaka, ozemlje, ki leži nižje od morske gladine, reliefno obliko, katere dno je nižje od ravni okoliškega sveta. Lahko pa pomeni tudi žalostno razpoloženje, otožnost, pobitost, pesimizem, duševno potrtost in melanholija. *Gospodarska depresija* označuje gospodarski zastoj, fazo kapitalističnega cikla, ki sledi krizi.

Tudi ‚kolaps‘ izvira iz latinščine (lat. collapsus iz collabi, zgruditi se) in med drugim pomeni kratkotrajen, nagel padec krvnega tlaka, zaradi katerega se človek nenadoma zgrudi, in sušilno napako v lesu, ki

³⁷ V medicini pomeni kriza vrhunec ali odločilen preobrat v razvoju bolezni, ko se odloča o življenju ali smrti človeka. Tako pojmovanje krize bomo uporabili tudi za delujoče podjetje, ki je prav tako dojemljivo za poslovne slabosti (bolezni), ki jih lahko bodisi ozdravimo bodisi nam to ne uspe in podjetje umre, kar v poslovnem svetu imenujemo likvidacija ali stečaj podjetja.

povzroči lokalno ugreznitev lesnega tkiva. *Gospodarski kolaps* je stanje ob gospodarskem zlomu ali propadu države. *Zlom podjetja* je njegov konec, propad, stečaj oziroma konkurz, bankrot.

Vendar gospodarska kriza podjetjem ne prinaša zgolj slabosti temveč tudi prednosti. Prednosti se kažejo v naslednjih značilnostih delovanja podjetja:

- odpravi iracionalnosti in povečanju poslovne učinkovitosti ter varčnosti,
- pospešenem tehnološkem razvoju in večji ustvarjalnosti zaposlencev,
- večji pripadnosti podjetju in večji delovni odgovornosti,
- večji dovzetnosti za obvladovanje tveganj, za ustvarjanje tihih rezerv in za samofinanciranje.

Med slabostmi prepoznavamo naslednje značilnosti delovanja podjetja:

- povečano tveganje poslovanja, zlasti še na tržnem in finančnem področju,
- poslabšanje poslovne in denarne uspešnosti ter premoženjsko-finančnega položaja,
- porabo tihih rezerv in ustvarjanje skritih izgub,
- slabšo likvidnost, insolventnost in stečaj podjetja, še zlasti, če podjetje ni zdravo in nima dovolj tihih rezerv,
- fluktuacijo kakovostnih kadrov in kopičenje neustreznih kadrov, ki niso atraktivni na trgu delovne sile.

Gospodarska kriza je priložnost in sito za vsako podjetje, ki želi v tveganih in neugodnih razmerah objadrti čeri in prebroditi krizne razmere na čim bolj neboleč način. To lahko stori, če sprejme naslednje pomembne ukrepe:

a) Krizne razmere v ožjem ali širšem poslovnem okolju otežujejo ali celo onemogočajo dosedanje nemoteno poslovanje, zlasti dosednji obseg proizvodnje in prodaje. Posledično se zmanjšata prihodek in pritok denarja iz rednega poslovanja. Če sočasno ne nadomestimo izpada z novimi tržišči in/ali proizvodi, nameščene strojne in delovne zmogljivosti ustvarjajo stalne stroške in stalne odtok denarja, ki nimajo kritja v prihodkih in prilivih denarja iz rednega poslovanja. Posledično se precej zmanjša njegova poslovna in finančna uspešnost, podjetje pa išče rešitve v remonetizaciji poslovnih sredstev in/ali v povečanih tujih virih sredstev, kar še dodatno zviša stroške financiranja in zadolženost podjetja. Strateške probleme je treba reševati postopno, in sicer v naslednjem zaporedju:

- ohranitev polne izkoriščenosti obstoječih zmogljivosti in prodaje,
- krčenje izkoriščenosti zmogljivosti in prodaje ter prilagoditev stalnih stroškov,
- krčenje (prodaja) sredstev in vračilo dolgov ter kreditov in/ali preoblikovanje (kapitalizacija) dolgov v trajni vir,
- insolventnost in načrt prisilne poravnave ali stečaj podjetja.

b) Krizne razmere v okolju hitro prizadenejo podjetje, če se sooča z latentno krizo ali pa so se razmere tako drastično poslabšale, da je navzlic zdravemu položaju zašlo v krizo. V takih primerih so potrebne hitre odločitve, za katere je sicer nemogoče z veliko verjetnostjo pričakovati ugodne izide in je torej poslovodstvo soočeno z bolj neobvladljivim tveganjem kot običajno. Obseg obvladljivih tveganj se torej zmanjša, obseg neobvladljivih tveganj pa poveča. Poslovne odločitve so v manjši meri podprte z verodostojnimi informacijami, vendar so potrebne, sicer bi v podjetju prišlo še do večje poslovne škode. Podjetje potrebuje krizno vodenje na vseh področjih, da bi doseglo minimalne cilje, potrebne za nadaljnji obstoj in (morda) razvoj, ki praviloma kratkoročno ni skladen z dosedanjimi pričakovanji.

c) Ekonomsko-socialne razmere v podjetju se slabšajo in potreben je socialno-ekonomski sporazum (pakt) z vsemi deležniki v podjetju, še zlasti z zaposlenci, poslovodstvom, upniki in lastniki podjetja. Njihova dosedanja pričakovanja je treba uskladiti s kriznimi razmerami in možnostmi.

Preglednica 9.4.2-1: Stadiji, vzroki in posledice krize

Stadiji krize		Posledice krize	Vzroki krize
1	Kriza deležnikov	- pomanjkljivo komuniciranje - heterogena struktura deležnikov - kompleksna in neustrezna struktura financiranja	Neobvladovanje upravljalških nalog v podjetju
2	Strateška kriza	- nejasno pozicioniranje na trgu - napačne ocenitve tehnološkega razvoja	Neobvladovanje ustreznega poslovanja podjetja
3	Proizvodno-prodajna kriza	- nazadovanje povpraševanja - upadanje prodajnih cen in marž	Neobvladovanje trženja in ustvarjanja proizvodov in storitev
4	Kriza poslovne uspešnosti	- neuspešno poslovanje (izguba) - plačilna sposobnost je še obvladljiva	Neobvladovanje uspešnosti poslovanja
5	Kriza likvidnosti	- neustrezen pritok denarja iz rednega poslovanja - prevelike obveznosti do dobaviteljev	Neobvladovanje denarne uspešnosti in kratkoročne likvidnosti
6	Insolventna zrelost podjetja	- negativna ocena obstoja podjetja (preteča plačilna nesposobnost) - ocenitev vrednosti sredstev po likvidacijskih vrednostih - prezadolžitev ali (dolgoročna) plačilna nesposobnost	Neobvladovanje razmer in ekonomije podjetja, dolgoročna plačilna nesposobnost

Vir: prirejeno po Mochty in Wiese, 2009

Zgled 9.4.2.1-1 Gospodarska kriza in kontroling

Poglejmo primer zdravega proizvodnega podjetja, ki deluje v mednarodnem okolju, ki ga je zajela kriza. Direktor marketinga, ki je odgovoren za uresničitev dolgoročnih in kratkoročnih ciljev na področju prodaje vseh proizvodov, je napovedal, da se bosta prodaja oziroma obseg pogodbenih naročil, v letu 2025 zmanjšala za 20 %. Obenem je napovedal, da bi lahko glede na poglobljanje svetovne krize prodaja obstoječih proizvodov upadla še za dodatnih 10–20 %, torej skupaj v letu 2024 za do 40 %. Domneva, da se razmere v letu 2025 še ne bodo izboljšale. Podjetje torej pričakuje krizo v okolju in v podjetju. Vodstvo jo želi obvladati, v gospodarski krizi pa prepozna tudi priložnost in ne le nevarnosti.

Vprašanja:

Katere so lahko nevarnosti gospodarske krize v podjetju?

Katere priložnosti lahko gospodarska kriza prinese podjetju?

Glede na obstoječe in pričakovane razmere lahko podjetje sprejme naslednje postopne ukrepe:

Prvi val takojšnjih in lažjih ukrepov

Cilj:

Poslovodstvo podjetja takoj, tj. v 30 dneh, sprejme ukrepe, s katerimi bo lahko uresničilo kratkoročne (= operativne) naloge. Pričakuje, da bo lahko s popolnim ali nepolnim izkoriščanjem zmogljivosti podjetja zagotovilo njegov obstoj; znakov, da bi bil načrtovani razvoj podjetja ogrožen, ni veliko. Podjetje se znotraj dolgoročnih ciljev sooča s poslovnimi težavami, ki pa jih bo lahko odpravilo brez večjih posledic za pričakovano rast podjetja.

Ukrepi:

- lažji in hitri ukrepi, ki bodo odpravili pomanjkljivosti v podjetju, tj. »poslovne vrzeli«, ki predstavljajo neizrabljene priložnosti;
- lažji in hitri ukrepi, ki bodo v kratkoročnem obdobju odpravili izpad prihodkov in izpad denarnega pritoka, ki ju napoveduje tržnik za leto 2024; donosnost in likvidnost podjetja se bosta pomembno zmanjšala;
- odločitev za spremembo kardinalnega cilja podjetja: iz razvojne ambicije preide podjetje v začasno stagnacijo (obstoj).

Drugi val zahtevnejših in kratkoročnih ukrepov

Cilj:

Če prvi val ukrepov ne zadostuje, sledi drugi val ukrepov. Ti bodo podjetju omogočili, da še vedno omejeno raste ali zgolj deluje s popolno ali nepolno izkoriščenimi zmogljivostmi.

Ukrepi:

- zahtevnejši in kratkoročni ukrepi, ki bodo nadomestili izpad donosnosti in likvidnosti iz prvega vala ukrepov ali zagotovili stagnacijo poslovne in denarne uspešnosti;
- zahtevnejši in kratkoročni ukrepi v nabavni, proizvodni, prodajni in finančni dejavnosti ter v podpornih dejavnostih podjetja, ki bodo ponovno zagotovili bodisi razvoj bodisi nadaljnjo stagnacijo poslovne in denarne uspešnosti podjetja.

Tretji val zelo zahtevnih in dolgoročnih ukrepov

Cilj:

Če drugi val ukrepov ne zadostuje, sledi tretji val zelo zahtevnih in dolgoročnih ukrepov, ki bodo podjetju omogočili omejeno rast ali zgolj obstoj z dolgoročno popolno ali nepolno izkoriščenostjo zmogljivosti.

Ukrepi:

- zelo zahtevni dolgoročnejši ukrepi, ki bodo nadomestili izpad donosnosti in likvidnosti iz drugega vala ukrepov ali zagotovili omejeno rast ali zgolj stagnacijo poslovne in denarne uspešnosti;
- zelo zahtevni dolgoročnejši ukrepi v nabavni, proizvodni, prodajni in finančni dejavnosti ter v podpornih dejavnostih podjetja, ki bodo ponovno zagotovili bodisi razvoj bodisi nadaljnjo stagnacijo poslovne in denarne uspešnosti podjetja.

Četrty val korenitih in dolgoročnih ukrepov

Cilj

Če tretji val ukrepov ne zadostuje, podjetje sprejme četrti val korenitih ukrepov, ki vodijo k finančni reorganizaciji ali v stečaj podjetja.

Ukrepi:

- ukrepi, ki bodo zagotovili solventnost podjetja: načrt finančne reorganizacije ali stečaj podjetja;

- koreniti ukrepi v nabavni, proizvodni, prodajni in finančni dejavnosti ter v podpornih dejavnostih podjetja, ki bodo ponovno zagotovili solventnost, obstoj in razvoj podjetja.

9.4.2.2 Naloge kontrolinga v kriznih razmerah

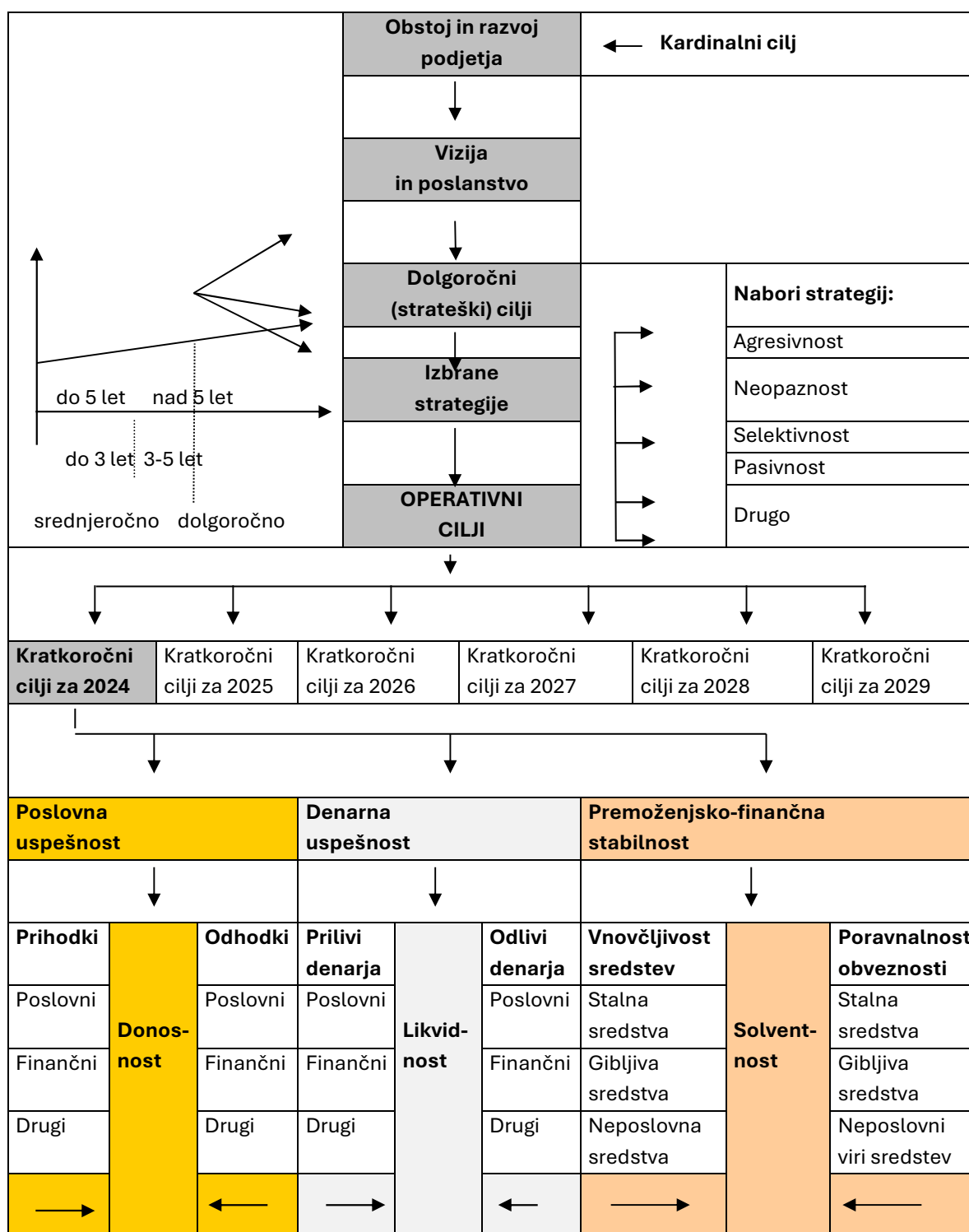
V tem poglavju bomo spoznali

- *kontrolerjev pogled na krizo,*
- *krizo v luči strateškega in operativnega poslovanja in*
- *kontroling in obvladovanje (povečanih) finančnih in drugih tveganj.*

V kriznih razmerah ima kontroler veliko pomembnejše, časovno omejen naloge, ki bolj kot prej vplivajo na odločitve poslovoznikov. V kriznih razmerah sicer velja pravilo, da so »slabi časi za podjetje dobri časi za kontrolerja«. A se je v preteklosti že zgodilo, da se je v podjetjih, ki jih je kriza močno prizadela, denimo v avtomobilski industriji, gradbeništvu in finančni dejavnosti, obseg teh nalog povečal tako zelo, da je presegel zmožnosti kontrolerjev.

Krize so praviloma kratkoročne, še zlasti če je podjetje zdravo in je mogoče pričakovati, da bo krizno obdobje relativno dobro prestalo. V takih podjetjih krize praviloma ne zahtevajo temeljite prenove upravljanja in poslovanja podjetja. Drugače je v podjetjih, ki jih kriza iz tega ali onega vzroka ni le oplazila, temveč je zelo prizadela njihovo poslovanje: obseg in vrednost prodaje sta se zmanjšala za 30 ali več odstotkov, posledice so vplivale na vzpostavljene zmogljivosti, delovni čas in število zaposlencev in, seveda, likvidnost. Podjetje potrebuje spremenjeno poslovanje, nove strategije in nove kratkoročne in strateške cilje.

Slika 9.4.2.2-1: Kontroling v nekriznih in kriznih razmerah



Vir: izdelava Koletnik, F.

9.4.2.3 Kontroling v luči strateškega poslovanja v kriznih razmerah

Strateško poslovanje v kriznih razmerah pomeni predvsem potrebo po ponovnem premisleku dolgoročne usmeritve podjetja. Gre za:

- presojo kardinalnih ciljev podjetja, ko preverjamo razvojne ambicije,

- morebitno potrebo po odmiku od teh ambicij in (praviloma kratkoročno) osredotočenost na golo ohranjanje obstoja podjetja
- morebitno nekajletno nazadovanje ekonomije obsega in poslovne uspešnosti,
- sprejem stare modrosti, da je včasih treba narediti dva koraka nazaj, da bi lahko naredili enega naprej.

V kriznih situacijah mora biti kontroler posebej pozoren na naslednje:

- v kriznih razmerah se praviloma poveča potreba po spremembi oziroma popravku vizije in poslanstva podjetja. Osredotočimo se na presojo dosedanjih strategij in dolgoročnih ciljev ter na oceno, ali so izbrane strategije še primerne. V krizi se namreč poveča **potreba po izbiri drugačnih strategij** in po spremembi strateških ciljev, ki so praviloma manj optimistični in ambiciozni oziroma je manjša verjetnost, da se bodo izpolnili;
- planiranju se posveča večja pozornost; poslovanje temelji na neprekinjenem načrtovanju, pri čemer so jasno opredeljene poslovne naloge, cilji ter poti za njihovo doseg. Poleg tega je planiranje praviloma razdeljeno na več časovnih obdobj: kratkoročno (od 1 do 3 let), srednjeročno (od 3 do 5 let) ter dolgoročno (nad 5 let). Gre za prehod iz dvodelnega k tridelnemu načinu planiranja;
- pozornost je usmerjena na proučevanje strateških vrzeli v podjetju. Strateška vrzel je razlika med domnevnim razvojem pri obstoječem uspešnostnem potencialu in možnim razvojem ob pomoči novih uspešnostnih potencialov. Gre za priložnosti, ki jih doslej nismo izkoristili, ali pomanjkljivosti, ki jih nismo odpravili. Če jih ustrezno analiziramo in naslovimo, ublažimo ali odpravimo negativne vplive krize na poslovanje podjetja;
- podjetje namenja večji poudarek priložnostim in nevarnostim v okolju ter stalnem bdenju nad izbranimi strateškimi cilji. Zato spremembe v okolju povečujejo vlogo strateškega kontrolinga v podjetju. Krizne razmere niso enkraten pojav, temveč imajo svojo »razvojno dobo«, ki lahko traja eno ali tudi več let. Večletne krize se pojavljajo najprej v blagih oblikah, nato pa se razmere stopnjujejo in širijo na različna gospodarska področja. Zato je nujno nenehno spremljanje razmer in napovedi v okolju, še posebej v razvoju in kompleksnosti tehnologij, družbeni odgovornosti, mreženju podjetij ter porastu tveganj. Le tako se lahko podjetje pravočasno pripravi na bližajoče razmere. Hkrati pa moramo sproti odpravljati negativne vplive ter iskati priložnosti za njihovo ublažitev in odpravljanje.

9.4.2.4 Kontroling v luči operativnega poslovanja v kriznih razmerah

Operativni kontroling se ukvarja z nalogami, ki so pomembno drugačne od strateških. Preglednica 9.4.2.4-1 prikazuje vsebinske razlike med njima.

Preglednica 9.4.2.4-1: Razlike med strateškim in operativnim kontrolingom

Vidik	Operativni kontroling	Strateški kontroling
Poslovni cilji	dobiček in likvidnost	zagotavljanje obstoja in potenciala za uspešno delovanja podjetja
Delni sistemi	letno poročilo; stroškovno računovodstvo; financiranje in vrednostno predračunavanje	podjetniško okolje in podjetje
Obdobje	sedanjost in bližnja prihodnost	bližnja in daljna prihodnost
Namen	»početi stvari na pravi način«	»početi prave stvari«
Prevladujoča usmerjenost	predvsem v podjetje	predvsem v podjetniško okolje
Okvirni pogoji	stabilno okolje	kompleksnost, dinamičnost in diskontinuiteta v okolju
Zanesljivost (s)poročanja	zanesljive informacije	nezanesljivost
Vrste informacij	kvantitativne/denarne	pretežno kvalitativne
Način uresničevanja nalog	rutinske naloge	inovativne naloge

Vir: Baum, Coenenberg in Guether, 2004

Pri **operativnem poslovanju** v kriznih razmerah bomo morali praviloma spremeniti kratkoročne poslovne cilje in poti ter se zadovoljiti s slabšimi poslovnimi in denarnimi izidi. Treba se bo sprijazniti z

- manjšo izkoriščenostjo zmogljivosti,
- manjšim obsegom in vrednostjo prodaje in
- z nižjim poslovnim in denarnim izidom.

Če se bo kriza že močno zajedla v poslovanje podjetja, z izkoriščenimi zmogljivostmi ne bo mogoče ustvariti prihodkov, ki bi zadoščali za pokritje vseh odhodkov. Podjetje v tem primeru posluje z izgubo, ki jo želi pokriti, saj je kratkoročno nelikvidno in ima potrebo po redefiniranju denarnih virov.

V kriznih razmerah so temeljni in izvedbeni (= operativni) cilji zastavljeni kratkoročno, prisotna je potreba po večji racionalizaciji in diverzifikaciji proizvodnje, večji fleksibilnosti prodaje in po omejitvi potreb po obratnih sredstvih in drugih prvinah. Na drugi strani se poveča potreba po varčevanju in priskrbi prihodkov iz drugih virov. Denarni tokovi in denarna ter poslovna uspešnost se načrtujejo in spremljajo v kratkih časovnih presledkih (dnevno, tedensko, mesečno in četrtno).

Kontroling v kriznih razmerah pripravlja predloge ukrepov, ki pomagajo podjetju preživeti krizo. To so lahko:

- proučitev možnosti in izvedba odprodaje odvečnih zmogljivosti podjetja;
- proučitev in izvedba konverzije dolgov podjetja v kapital podjetja;
- preoblikovanje kratkoročnih virov financiranja v dolgoročne;
- proučitev in odprodaja nedonosnih poslovnih področij in programov;
- priprava strateškega načrta preusmeritve poslovanja na druga poslovna področja in programe;
- optimizacija in posodobitev poslovnih procesov;
- vzpostavitev x-faktorja v poslovanju (novega designa, blagovne znamke, dvig kakovosti ...).

Preglednica 9.4.2.4-2: Operativni kontroling denarne uspešnosti in sanacijski ukrepi

1. Denarni pritoki iz redne dejavnosti	Izkaz denarnega izida iz redne dejavnosti		1. Denarni odtoki iz redne dejavnosti	Sanacijski ukrepi
	Pritoki	Odtoki		
Prodaja			Nabava	
- Prilivi od obstoječih kupcev	x		Odlivi pri obstoj. dobav	Povečanje čistih prilivov denarja iz redne dejavnosti
- Prilivi od novih kupcev	x		Odlivi pri novih dobav	
Raziskave in razvoj			Raziskave in razvoj	
- Prilivi od obstoječih proizvodov	(x)	x	Odlivi pri obstoječih in novih tehnično-tehnoloških rešitvah	Povečanje čistih prilivov denarja od raziskav in razvoja
- Prilivi od novih proizvodov	(x)	x		
Proizvodnja			Proizvodnja	
		x	Odlivi pri obstoječih in novih rešitvah, oziroma tehnologijah ali programih	Zmanjšanje odlivov denarja v proizvodni dejavnosti
Temeljne in podporne dejavnosti			Temeljne in podporne dejavnosti	
Prilivi od temeljnih in podpornih dejavnosti	(x)	x	Odlivi pri nezasedenih zmogljivostih (skrajšanje delovnega časa, odprava izmenskega dela in drugo)	Zmanjšanje odlivov zaradi nižje izrabe delovnih in strojnih zmogljivosti (= zmanjšanje stroškov dela)
2. Denarni pritoki iz finančne dejavnosti	Izkaz denarnega izida iz finančne dejavnosti		2. Denarni odtoki iz finančne dejavnosti	
	Prilivi	Odlivi		
Finančne naložbe:	x	x	a) Finančne naložbe:	Povečanje čistih prilivov od finančnih naložb
- prilivi denarja od prejetih dividend, prodaje vrednostnih papirjev in kapitalskih deležev			odlivi denarja ob nakupih kapitalskih deležev, izplačanih dividendah	
- dolgoročne naložbe			- dolgoročne naložbe	
- kratkoročne naložbe			- kratkoročne naložbe	
Dana posojila in krediti: prilivi denarja od prejetih obresti	x	x	b) Prejeta posojila in krediti: odlivi denarja od plačanih obresti in vrnjenih posojil	Povečanje čistih prilivov od in kreditov
- dolgoročni			- dolgoročni	
- kratkoročni			- kratkoročni	
3. Denarni pritoki iz drugih virov	Izkaz denarnega izida iz drugih virov		3. Denarni odtoki iz drugih virov	
	Prilivi	Odlivi		
Prilivi denarja iz drugih virov	x	x	Odlivi denarja iz drugih virov	Povečanje čistih prilivov iz drugih virov

Vir: izdelava Koletnik, F.

V kriznih razmerah se občutno povečajo finančna, trženjska in druga ključna tveganja. Podjetje mora zato ponovno opredeliti vrste in pojavne oblike notranjih in zunanjih tveganj, s katerimi se sooča, in premisliti o možnostih, kako naj jih obvladuje. Obseg neobvladljivih tveganj se povečuje, pri obvladljivih tveganjih pa naraščata tako verjetnost njihovega pojava kot tudi potencialna velikost škode, ki jo lahko povzročijo podjetju. Najbolj pereča tveganja so trženjska in finančna, saj je prodaja otežena: kupci ne bodo le manj kupovali, temveč je tudi vse bolj verjetno, da svojih obveznosti ne bodo poravnali pravočasno. Finančna tveganja se odražajo v večji verjetnosti, da denarni prilivi iz rednega poslovanja ne bodo skladni z denarnimi odlivi. Podjetju preti kratkoročna nelikvidnost, v slabših primerih pa lahko pride celo do dolgoročne nelikvidnosti in insolventnosti podjetja. V kriznih razmerah podjetje potrebuje več samofinanciranja in preudarnejše investiranje v denarna in nedenarna sredstva.

Zgled 9.4.2.4-1: Preventivni ukrepi, če podjetju grozi nelikvidnost

Glavni finančnik podjetja napoveduje, da se bo v naslednjih dveh mesecih stopnja zadolženosti podjetja znižala za 20 %, ker bo treba vrniti kratkoročna posojila bankam, obenem pa ni mogoče pričakovati, da bo podjetje sposobno pridobiti nova posojila, ki jih potrebuje. Posledično mu grozi nelikvidnost, saj za napovedano definanciranje ne bo uspelo omejiti svojih drugih denarnih odlivov. Rešitev vidi v povečanju denarnih prilivov in zmanjšanju denarnih odlivov v redni poslovni dejavnosti, dolgoročno pa tudi v dokapitalizaciji podjetja.

Predlagajte ukrepe, ki bodo zagotovili tekočo plačilno sposobnost podjetja ob pričakovanem definanciranju. Kako se bodo ti ukrepi odrazili v uresničevanju kratkoročnih in dolgoročnih ciljev podjetja (glejte obe sliki v nadaljevanju)?

Slika 9.4.2.4-1: Bilanca stanja podjetja X

Sredstva		Ustvarjanje poslovnih učinkov (proizvodi in storitve)					Viri sredstev
		Potroški in stroški	(Ne)dokončani učinki	Odhodki	Prihodki	Poslovni izid	
1. Stalna sredstva							1. Kapital
Neopredmetena sredstva, DAČR	↔	Materialni stroški					Osnovni
Opredmetena sredstva	↔	Stroški storitev					Rezerve
Dolg. finančne naložbe	←	Amortizacija					Dobiček
		Stroški dela					Izguba
2. Gibljiva sredstva							Prevrednotovalni popravki kapital
Zaloge	↔	Davki in prispevki					2. Rezervacije in DPČR
		Rezervacije in časovne razmejitve					3. Dolgor. obveznosti
Dolgoročne terjatve	↔	Drugi stroški					4. Kratkoročne obveznosti
Kratkoročne terjatve	↔	Finančni odhodki					5. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve
Kratkoročne finančne naložbe	←	Drugi odhodki					
Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	→						
Denarna sredstva							

Kapitalska ustreznost (= konstitucija) podjetja: sredstva : viri sredstev

Likvidnost in solventnost podjetja

- + priliv < odliv = **nelikvidnost** (kratkoročna plačilna nezmožnost)
(do 60 dni) 1. paket ukrepov
 - + priliv < odliv = **insolventnost** (dolgoročna plačilna nezmožnost)
(nad 60 dni) 2. paket ukrepov
 - + tržna vrednost sredstev < dolgoročne obveznosti = **insolventnost**
(dolgoročna nelikvidnost) 3. paket ukrepov
- DAČR - dolgoročne aktivne časovne razmejitve
DPČR - dolgoročne pasivne časovne razmejitve

Vir: izdelava Koletnik, F.

Sklepne misli o kontrolingu v kriznih razmerah

Finančne in gospodarske krize so v zadnjih letih usodno vplivale na gospodarski razcvet in na nazadovanje gospodarske rasti po vsem svetu. Sledile so številne strokovne in politične razprave o njihovih vzrokih, predvsem pa o tem, kako čim hitreje iziti iz njih ter vzpostaviti kolikor toliko normalne razmere, ki bodo omogočile ponovno rast družbenega bruto proizvoda in ekonomskega ter socialnega položaja ljudi nasploh. Čeprav se kot razloga kriz velikokrat omenjata pohlep menedžerjev in njihova izgubah »kompasa« o tem, kaj je v ekonomiji kot egoistični vedi še sprejemljiv razumni egoizem, znakov korenitih preobratov na tem področju še ni. Vlade zgolj gasijo požare, da bi se ustavile nazadovanje gospodarske aktivnosti in brezposelnost. Kljub temu se pojavljajo smeje ekonomske razprave, da dosedanji liberalni in globalni kapitalizem, ki je deloval po načelu nevidne roke trga, v bodoče ne bo mogel zagotavljati gospodarske ureditve, ki ne bi ponovno pripeljala do enakih ali morda še hujših gospodarskih pretresov, razočaranj, obupov in seveda izgub.

Trenutno je (še) preveč ambiciozno napovedati, kako se bo kontroling razvijal v prihodnosti. Vsekakor pa lahko z veliko verjetnostjo pričakujemo, da se bo njegova vloga okrepila, saj ga podjetja vse pogosteje obravnavajo kot oporo pri preprečevanju in pravočasnem signaliziranju pretečih nevarnosti. Pričakovati je tudi, da se bodo morali nosilci kontrolinga vse pogosteje ukvarjati s strateškim kontrolingom in v tej zvezi s priložnostmi ter nevarnostmi v okolju, v manjši meri pa z notranjimi operativnimi cilji in nalogami. Zato bo treba ponovno opredeliti strokovne pogoje, naloge, znanja in vedenja bodočih kontrolerjev, da bodo lahko kos takim izzivom. Vsekakor se bodo moral intenzivneje ukvarjati z makroekonomski temami, kaotičnimi in nelinearnimi zakonitostmi, pojavi in njihovimi vzroki ter posledicami za obstoj in razvoj podjetja.

10 ORODJA IN PRIPOMOČKI KONTROLINGA PRI PODPORI STRATEŠKEGA POSLOVODENJA

V tem poglavju bomo spoznali:

- *informacije za strateško poslovanje,*
- *dejavnike informacijski potreb na strateški ravni,*
- *lov na strategije s pomočjo strateškega kontrolinga,*
- *orodja in pripomočke za ustvarjanje strateških informacij.*

10.1 Informacije za strateško poslovanje

Strateško poslovanje je proces, ki se odvija v podjetju za zagotovitev pomembnih prihodnjih ciljev poslovanja podjetja in ciljev vseh, ki so vpeti v njegovo poslovanje. Ta proces izvajajo poslovodniki na strateški ravni poslovanja, pri tem potrebujejo ustrezno informacijsko podporo.

Informacija je spoznavna podlaga za odločanje. Prejemniki informacij na eni izmed odločevalnih ravni v podjetju so poslovodniki podjetja. Poslovodniki se pri svojem delovanju – odločanju soočajo z negotovostjo, to pa lahko zmanjšujejo z uporabo kvalitetnih informacij (Davila 2000; Christansen in Feltham 2003). Poslovanje podjetja zato zahteva ustrezno informacijsko podporo, ki jo daje načrtno vpeljan poslovodni informacijski sistem. Študija Vandeboscha (1999) kaže, da ima uporaba informacij poslovodnega računovodenja pozitiven vpliv na konkurenčni položaj podjetja. Potrebe poslovodij po informacijah so običajno različne, zato so naloge in problemi pri pripravljanju in predstavljanju informacij tudi različni. Priprava informacij je povezana s potrebami poslovodij glede na raven, naloge, področje in funkcijo. Tako sta priprava in predstavitev informacij za najvišjo raven poslovanja podjetja drugačni kot za najnižjo. Za raziskovanje v disertaciji so zanimive predvsem informacije za potrebe odločanja na strateški ravni poslovanja.

Mintzberg (1975) meni, da so pri strateškem poslovanju potrebne informacije o okolju in poslovanju podjetja. Kolar (2000) meni, da so informacije za strateško poslovanje tiste, ki so namenjene poslovodnikom na najvišji ravni poslovanja. To so informacije o okolju in podjetju, na podlagi katerih lahko poslovodniki sprejemajo take odločitve, ki vodijo podjetje do konkurenčne prednosti.

Čadež (2005) pojasnjuje, da so informacije za strateško poslovanje tiste, ki pomagajo sprejemati poslovodnikom strateške odločitve.

Na podlagi opredelitev zgoraj navedenih avtorjev je naša opredelitev informacij za strateško poslovanje sledeča: *Informacije za strateško poslovanje so tiste, ki so namenjene poslovodnikom na strateški ravni poslovanja.* Iz zapisane opredelitve je razvidno, da je pomemben *namen informacij* za poslovanje glede na ravni poslovanja. Za katere ravni poslovanja v podjetju je sploh možno razlikovati informacije?

Prav vsi avtorji, Kralj (1998, 550), Belak (1998a, 36), Hambrick (1983, 15), Andrews (1987, 15), Simons (1990, 121), Hunger in Wheelen (1995, 17), Porter (1985, 166), Thompson in Strickland (1998, 45), CIMA (2003, 5), Gelinas in drugi (1998, 3) ter Hitt in drugi (2005, 106) razlikujejo informacije glede na strateško, taktično in izvedbeno raven poslovanja. Nekateri med njimi (Kralj 1998, 550 in Belak 1998a, 36)

dodajajo k tem ravnem še raven politike podjetja. Torej je možno razvrstiti in razlikovati informacije za poslovanje na strateški, taktični in izvedbeni ravni poslovanja. Kakšne naj bodo informacije za poslovanje na strateški ravni, to izvemo v nadaljevanju.

Značilnost informacij za poslovanje na strateški ravni

Informacije za poslovanje na strateški ravni v svojem prispevku obravnava Kolar (2000, 36). Po njegovem mnenju (*prav tam*) so to informacije o okolju in podjetju za doseganje in vzdrževanje konkurenčne prednosti podjetja kot celote.

Melavc (1975, 21) meni, da so informacije za poslovanje na strateški ravni tiste, ki povezujejo poslovanje podjetja z odločanjem poslovođij o strateškem poslovanju in strategijah podjetja. Njihova značilnost je določena s kakovostjo informacij, zato te določajo kakovost poslovnih odločitev (*prav tam*, 22).

Carr in Tomkins (1996, 205) menita, da je za informacije za poslovanje na strateški ravni značilna vsebina. Menita, da so to informacije o prednostih, slabostih, priložnostih in nevarnostih podjetja in konkurentov. Po mnenju omenjenih avtorjev (*prav tam*, 206) so to informacije o vplivnih dejavnikih za učinkovito in uspešno doseganje ciljev strategij podjetja.

Belak (1995, 251) meni, da je najpomembnejša značilnost informacij za poslovanje na strateški ravni njihova relevantnost. Relevantne (*prav tam*, 205) so tiste informacije, ki omogočajo poslovodji sprejeti odločitev med dvema različnima možnostima.

Menimo, da pri uresničevanju strateških odločitev vedno prihaja do sprememb, tako v podjetju kot v okolju. S tem nastajajo nova stanja, kar je povezano s pripravo novih informacij in z novimi odločitvami. Temu sledijo spremembe. V takem zaporedju se pripravljane informacij, informiranje, odločanje, izvajanje sprememb, nadziranje in preučevanje izidov neprenehoma ponavlja.

Značilnosti informacije za poslovanje na strateški ravni so po našem mnenju naslednje:

- so na razpolago ob pravem času in pravim poslovodnikom na strateški ravni poslovanja;
- poslovodnikom dajejo več možnosti pri odločanju o strategijah;
- omogočajo nenehno primerjanje želenih in uresničenih rezultatov strategij;
- poslovodnikom lahko pomagajo pri odločanju, kako doseči konkurenčne prednosti podjetja;
- z njimi imamo več koristi, kot pa povzroča njihovo pripravljanje in posredovanje stroškov.

Strokovno podprt in odločevalno usmerjen sistem zagotavljanja informacije za poslovanje na strateški ravni lahko nudi informacijsko podporo za strateško odločanje.

V prejšnjih poglavjih smo se soočili z različnimi pogledi in razumevanji strateškega poslovanja. Posledica tako razpršenega in neenovitega pogleda na strateško poslovanje so tudi različne rešitve pri njihovi podpori. Poslovodniki na strateški ravni pripisujejo različno pomembnost posameznim informacijam. Kaj je zanje pomembno in kaj vpliva na njihovo obtežitev pomembnosti informacij, bomo skušali pojasniti v nadaljevanju. Če želimo izpolniti pričakovanja poslovodij, moramo identificirati možne načine razmišljanja poslovodij na strateški ravni poslovanja in poiskati dejavnike, ki predstavljajo določen tip strateškega poslovanja. Poimenovali smo jih dejavniki informacijskih

potreb poslovodij. Šele na njihovi podlagi, lahko sledi opredelitev nabora potencialno pomembnih informacij za strateško raven poslovođenja.

10.2 Dejavniki informacijskih potreb poslovođenja na strateški ravni

Večina sodobnih raziskav meni, da je poslovodno računovodstvo tisto, ki nudi informacije za poslovođenje. Avtorji, ki raziskujejo poslovodno računovodenje (na primer Chenhall in Langfield-Smith 1998; Chenhall 2005; Drazin in Van de Ven 1985; Moores in Chenhall 1993; Čadež 2005; Jermias in Gani 2004; Caillouet in Lapeyre 1992; Perera, Harrison in Poole 1998; Evans 2004) se ukvarjajo s preučevanjem usklajenosti med dejavniki, ki vplivajo na poslovanje podjetja, in različnimi deli sodobnega poslovodnega računovodenja. V omenjenih raziskavah je mogoče razbrati tri pristope k preverjanju usklajenosti med deli poslovodnega računovodenja in dejavniki poslovanja podjetja, ki jih povzemata Drazin in Van de Ven (1985, 514): način selekcije, način interakcije in sistemski način. Cilj vseh je na različne načine najti dejavnike, ki vplivajo na poslovodno računovodje, torej pripravo informacij za podporo poslovođenju na strateški ravni.

Kot pišeta Reid in Smith (2000, 428), večina avtorjev, ki raziskujejo in preverjajo usklajenost poslovodnega računovodenja z vplivnimi dejavniki, navaja, da se pri tem opirajo na t. i. kontingenčno teorijo. Ta zahteva, da raziskovalec dejavnike razdeli v skupine, ki mu omogočajo preučevanje njihovih medsebojnih razmerij (Čadež 2005, 97; Hambrick in Lei 1985, 765).

Avtorji najpogosteje izpostavljajo naslednje vplivne dejavnike:

- negotovost v okolju, tehnologijo, velikost podjetja, strategijo in kulturo (Moores in Chenhall 1993);
- zunanje okolje, strategijo, tehnologijo, spremembe panoge, znanje in vedenjske spremembe (Fisher 1995);
- intenzivnost konkurence, negotovost v okolju, strategijo, tehnologijo in organizacijsko kulturo (Anderson in Lanen 1999);
- strategijo, negotovost v okolju, tržno orientiranost, velikost in panogo (Čadež 2005);
- strateške prioritete, strateško prilagajanje proizvodnje in organizacijsko učenje (Chenhall 2005).

Iz zgornjih alinej je razvidno, da med dejavnike, ki vplivajo na poslovodno računovodenje uvrščajo *strategijo*, kar pomeni, da gre za ključen vpliven dejavnik poslovođenja na strateški ravni. Tudi številne druge raziskave (na primer Govindarajan in Gupta 1985, Simons 1987, Govindarajan 1988, Abernethy in Guthrie 1994, Ittner in Larcker 1997, Abernethy in Brovnell 1999, Anderson in Lanen 1999, Davil 2000, Cravens in Guilding 2001, Jermias in Gani 2004, Gordon in Narayanan 1984, Chenhall in Morris 1986, Bruggeman in Van der Stede 1993, Carr in Tomkins 1996, Fisher 1996, Libby in Waterhouse 1996, Van Cauwenbergh in drugi 1996, Chenhall in Langfield-Smith 1998, Chow in drugi 1999, Guilding 1999, Reid in Smith 2000, Moores in Yuen 2001, Guilding in McManus 2002, Haldman in Laats 2002, Sharman 2002, Caillouets in Lapeyrenoverj 1992, Čadež 2005 in Chenhall 2005) strategijo prepoznavajo kot vplivni dejavnik poslovodnega računovodenja. V vseh omenjenih študijah so avtorji pri opredelitvi strategije uporabili t. i. normativni pristop k opredeljevanju strategije.³⁸ Tak način opredelitve strategije sicer ne more zajeti vseh dejavnikov, ki jih moramo poznati, če želimo pridobiti celovit pregled nad dejavniki, ki označujejo različna razmišljanja poslovodij o strategijah na strateški ravni poslovođenja. Brez

³⁸ Za več o opredelitvi strategije glej poglavje o strategijah.

spoznavanja razmišljanj in delovanja poslovodnikov ne poznamo, kaj lahko vpliva na oceno pomembnosti informacij.

V nasprotju z normativnim pozitivistični način raziskovanja strategij ne predpisuje receptov in modelov strategij, ampak preučuje, kako se strategija v podjetjih dejansko oblikuje (Mintzberg in Lampel 1999, 22). V primeru pozitivističnega pristopa k opredelitvi strategije, kjer preučujemo, kako strategija nastane, namreč »že« upoštevamo vse pomembne dejavnike in zato pri raziskovanju ni potrebe po iskanju kontingenčnih dejavnikov. Drugače povedano: z uporabo pozitivističnega pristopa k opredelitvi strategij bomo dosegli cilj in opredelili dejavnike, ki vplivajo na oblikovanje strategije in sodbe o pomembnosti (potrebnosti) posameznih vrst informacij.

Avtorja Mintzberg in Lampel (1999) sta opredelila sedem različnih šol oblikovanja in nadziranja strategij, s preučevanjem drugih virov in literature smo dodali še tri. Morda smo kakšno izpustili, a menimo, da bomo kljub temu predstavili najpomembnejše dejavnike, ki vplivajo na oblikovanje informacij.

10.2.1 Šole oblikovanja in nadziranja strategij

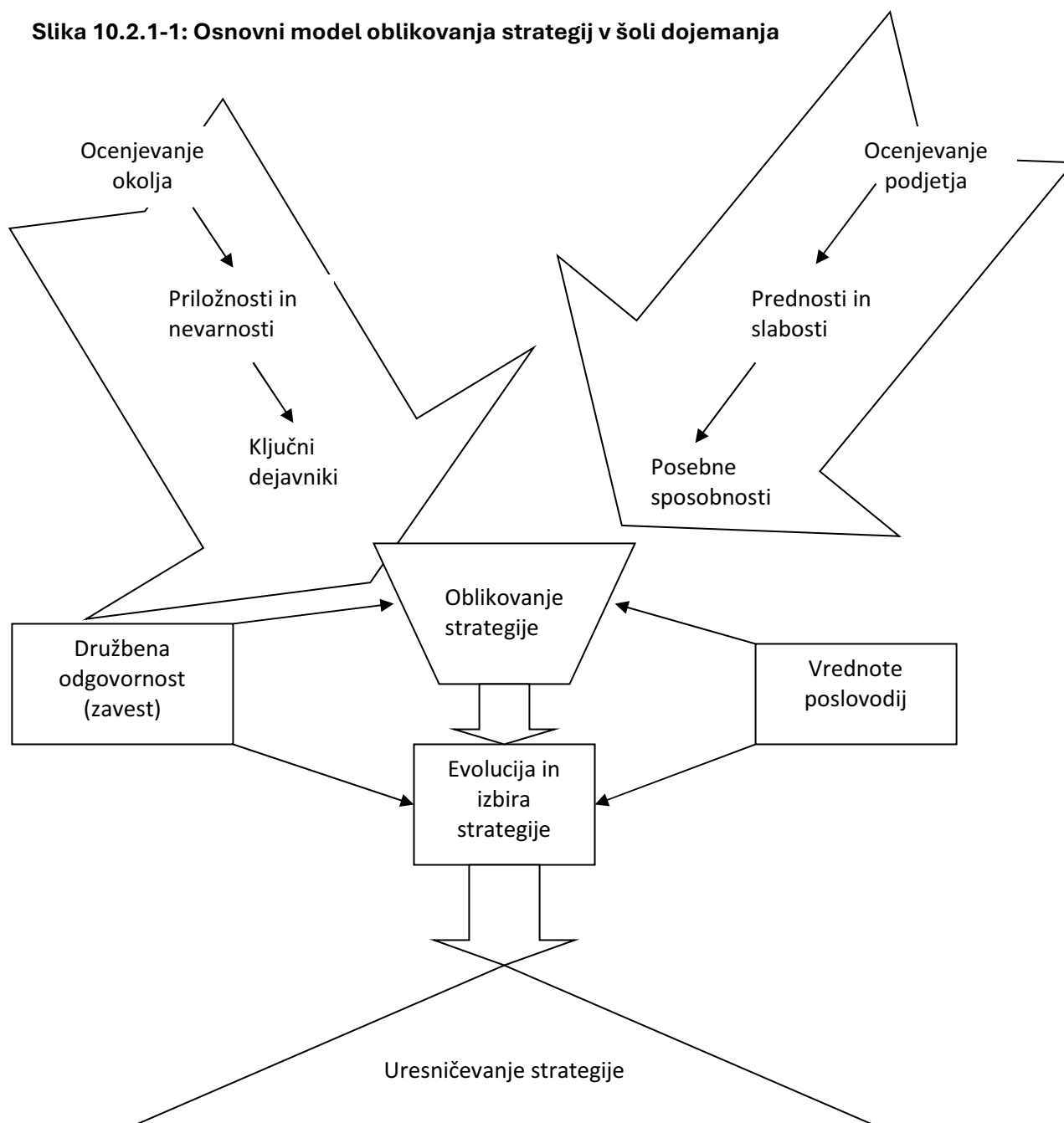
Šola dojetanja

»Prekleti fant samo sedi in čaka na študijski primer.« (anonimni avtor)

Šola dojetanja lahko primerjamo s pajkom. Pajek previdno in natančno plete mrežo in pri tem upošteva vse pomembne dejavnike za strateški uspeh.

Proces strateškega poslovanja, v katerem je dojetanje informacij t. i. SWOT analize, tj. prednosti (angl. strengths in slabosti (angl. weaknesses) podjetja ter priložnosti (angl. opportunities) in nevarnosti (angl. threats) iz okolja, je najbrž najpogostejše obravnavani način za oblikovanje in izbira ustreznih strategije. Utemeljitelja SWOT analize sta Philip Selznick (1957) in Alfred D. Chandler (1962), za njenega najbolj zavzetega zagovornika pa velja Kenneth Andrews (glej Andrews 1971, 1980 in 1987). Njene značilnosti prikazuje slika v nadaljevanju.

Slika 10.2.1-1: Osnovni model oblikovanja strategij v šoli dojemanja



Vir: prilagojeno po Andrews, 1987

Zgornja slika priča o tem, da igrajo pri oblikovanju strategije obenem s SWOT analizo pomembno vlogo tudi zavest (prepričanje) poslovdij, razmišljanje poslovdij o družbeni odgovornosti podjetja in dojemanje poslovdnikov, kakšno mnenje ima okolje o njihovem podjetju. Ko imamo na podlagi dojemanja omenjenih dejavnikov na razpolago nekaj strategij, se moramo odločiti za najustreznejšo. Evolucija in izbira strategije potekata kot serija testiranj, ki imajo naslednje značilnosti (Rumelt 1997, 105):

- doslednost – strategija ne sme predstavljati nekonsistentno združenih ciljev podjetja;
- skladnost – strategija mora izražati prilagojen odgovor na okolje in kritične spremembe v njem;
- prednost – strategija mora zagotavljati vzpostavitev oziroma vzdrževanje konkurenčne prednosti na izbranem področju aktivnosti;
- izvedljivost – strategija ne sme preobremeniti ali preseči razpoložljivih virov podjetja niti ne sme povzročati težko rešljivih problemov.

Strategija, ki prenese vse vidike testiranja, je pripravljena na uresničevanje. To poteka v trikotniku, saj se uresničevanje strategije horizontalno in vertikalno hierarhično širi po podjetju.

Spremenljivke, ki jih predstavniki šole dojemanja upoštevajo pri oblikovanju in nadziranju strategije (prilagojeno in dopolnjeno po Power in drugi 1986, 38), so:

1) značilne spremenljivke za spremljanje in preučevanje okolja:

- družbene spremembe:
 - o spreminjanje preferenc kupcev – vpliv na povpraševanje po proizvodih ali oblikovanju proizvodov,
 - o trendi prebivalstva – vpliv na razpečevanje, povpraševanje in obliko proizvodov,
- zakonodajne spremembe:
 - o nova zakonodaja – vpliv na stroške ustvarjanja proizvodov,
 - o nove usmeritve v državni podpori – vpliv na naložbe, proizvode,
- ekonomske spremembe:
 - o obrestne mere – vpliv na rast in stroškov zadolževanja,
 - o menjalni tečaj – vpliv na povpraševanje doma ali na drugih geografskih področjih,
 - o spremembe osebnih prejemkov prebivalstva – vpliv na povpraševanje,
- spremembe v tekmovanju tekmecev:
 - o uvajanje novih tehnologij v poslovanje – vpliv na stroškovni položaj in kakovost proizvodov,
 - o novi konkurenti – vpliv na cene, tržni delež in dodano vrednost proizvodov,
 - o spremembe cen – vpliv na tržni delež in dodano vrednost proizvodov,
 - o novi proizvodi – vpliv na povpraševanje in izdatke za trženje proizvodov,
- spremembe pri dobaviteljih:
 - o spremembe cen prvin – vpliv na cene, povpraševanje in dodatno vrednost proizvodov,
 - o spremembe v dobavah – vpliv na aktivnosti ustvarjanja proizvodov, zahteve po novih naložbah,
 - o spremembe v številu dobaviteljev – vpliv na stroške in razpoložljivost prvin,
- spremembe na trgu:
 - o novi načini uporabe proizvodov – vpliv na povpraševanje po proizvodih,
 - o novi trgi – vpliv na razpečevalne poti, povpraševanje in povečanje zmogljivosti,
 - o pomanjkanje proizvodov – vpliv na cene, povpraševanje in proizvodjalne zmogljivosti;

2) značilne spremenljivke za spremljanje poslovanja podjetja:

- trženje:
 - o kakovost proizvodov,
 - o razlikovanje proizvodov,
 - o tržni delež,
 - o politika cen,
 - o razpečevalne poti,
 - o raziskovanje trga,
- raziskovanje in razvoj:
 - o proces raziskovanja in razvijanja - RinR,
 - o učinki procesa RinR,
- informacijski sistem za poslovnike:
 - o hitrost in odzivnost,
 - o kakovost informacij,
 - o uporabnikom prilagojeni sistem,

- poslovodstvo:
 - o znanje,
 - o vrednote,
 - o izkušnje,
 - o koordiniranje,
- poslovanje – proizvodnja:
 - o kontrola kakovosti vhodnih materialov,
 - o proizvodjalne zmogljivosti,
 - o sestava stroškov ustvarjanja učinkov,
 - o nadzor nad zalogami,
 - o kontrola kakovosti proizvodov,
 - o energetska učinkovitost,
- finance:
 - o finančno vzvodje,
 - o poslovno vzvodje,
 - o kazalniki na podlagi računovodskih izkazov,
 - o davčni položaj,
- človeški potencial:
 - o sposobnosti zaposlenih,
 - o morala zaposlenih,
 - o izostanki zaposlenih,
 - o razvoj in izobraževanje zaposlenih.

Zapis premis,³⁹ po katerih se ravna posamezna šola, nam bo pomagal opredeliti dejavnike, ki vplivajo na oblikovanje strategije in pomembnost informacij, ki jih poslovodniki te šole potrebujejo na strateški ravni. Za šolo dojemanja so značilne naslednje premise (Christensen in drugi 1982, 29):

- oblikovanje strategije je premišljen proces doslednega razmišljanja;
- odgovornost za strategijo in nadzor uresničevanja deli glavni poslovodnik z drugimi člani posloводства podjetja;
- način oblikovanja strategije mora ostati preprost in neformalen;
- strategija mora upoštevati informacije SWOT analize;
- strategija mora biti edinstvena (unikatna) in rezultat individualnega oblikovanja;
- proces oblikovanja strategije je končan, ko začnemo strategijo uresničevati;
- strategije, ki jih uresničujemo, morajo biti (in ostati) jasne in preproste.

Tak (pozitivističen in deskriptiven) pristopu k raziskovanju možnosti oblikovanja in nadziranja strategij podpira tudi uporaba metafor, s katerimi opisujemo posamezno šolo. Metaforični način opredeljevanja pripadnikov posameznih šol je pomembna metodološka rešitev, ki omogoča, da z eno besedo zaobjamemo njene glavne značilnosti.

Šola načrtovanja

»Bil sem v topli postelji in naenkrat sem postal del načrta.« (Woody Allen)

³⁹ Premisa – osnovno načelo, vodilo (Adlešič in drugi, 2002).

Šolo načrtovanja lahko primerjamo z veverico. Veverica ve, da prihaja zima, zato pridno nabira ozimnico in se dobro pripravi na prihodnost.

Veliko člankov in knjig obravnava strateško načrtovanje kot obliko strateškega poslovanja. V tem primeru strateško načrtovanje prevzema odgovornost za oblikovanje in nadziranje strategij v podjetju. Temelj takega načina oblikovanja strategije so formalni postopki, formalno izobraževanje in formalno analiziranje. Vse to zajema SWOT analiza in veliko število numeričnih spremenljivk o poslovanju podjetja. Strategijo načrtujejo visoko izobraženi zaposleni v posebej organiziranem oddelku za načrtovanje in predračunavanje, ki imajo neposreden dostop do vrhovnih nosilcev odločitvenih ravni.

Najvplivnejši predstavnik te šole je H. Igor Ansoff (1965). A je nadaljnji razvoj te smeri oblikovanja strategije šel drugačno pot, kot jo je začrtal Ansoff (1965). Avtorji (na primer Ansoff 1965, Lorange 1980, Pučko 1999 in 2003 ter številni drugi) te šole oblikovanja in nadziranja strategije so razvili na stotine modelov načrtovanja strategij, toda vsi so večinoma omejeni na SWOT analizo, ki pa je razdeljena na različno število vidikov in korakov, in vsi imajo tudi diagram poteka celotnega poteka načrtovanja po korakih.

Prvi korak vseh modelov te šole je postavljanje ciljev in strategij. V naslednjem koraku, ki bi ga lahko imenovali preverjanje zadanih ciljev in strategij, ocenimo zunanje in notranje pogoje za doseganje zastavljenih ciljev in strategij. Tretji korak je razvijanje ciljev in strategij s kvantitativnim načrtovanjem poslovanja. Na začetku so v tem koraku bili predvsem kazalniki iz skupine ROI, pozneje pa so tehnike dobile svoja imena, kot so vrednotenje konkurenčnih prednosti, analiza tveganj in analiza vrednosti za delničarje. Glavna naloga v tem koraku je načrtovanje novo ustvarjene vrednosti. Četrty korak v tem modelu je analitično načrtovanje implementacije strategije v poslovanje v vse dele podjetja. Podjetje in vsi zaposleni prejmejo »sistem« načrtov za vsa področja in za vse dele podjetja. Skupek vseh načrtov največkrat imenujemo letni načrt poslovanja. Značilno za ves opisani proces je hierarhično načrtovanje. V literaturi (Mintzberg, 1994) zasledimo od tri do štiri ravni načrtovanja in odgovornosti za uresničitev načrtov.

Značilne premise te šole lahko strnemo v naslednje alineje:

- polovico premis šole načrtovanja je enakih šoli dojemanja; razlikujeta se po tem, da je načrtovanje predpisano in zelo formalizirano;
- načrtovanje je obvezno in del vsakdanjega dela vseh zaposlencev podjetja;
- oblikovanje strategije je podobno vzpostavljanju delovanja stroja; vsak del stroja ima svojo vlogo in pričakovani učinek, tudi v načrtovanju; rezultat je natančno in podrobno načrtovana strategija;
- vsak korak je podprt z znanimi tehnikami in kontrolnimi seznamami;
- odgovornost za ves proces načrtovanja strategij je razdeljena med vse zaposlene;
- strategija, ki izide iz tega procesa, je popolnoma »izčrpana« in ni več edinstvena, zato da jo lahko natančno vprogramiramo in vgradimo v kvantificirano okolje, v načrte podjetja in njegovih delov.

Šola pozicioniranja

Šolo pozicioniranja lahko primerjamo z nilskim konjem. Nilski konj si skrbno izbere svoj prostor za bivanje, kjer se mu ne more zgoditi nič pretresljivega in strateško usodnega.

Tudi šola pozicioniranja je precej podobna šolama načrtovanja in dojemanja, zato se njihove premise v številnih vidikih ujemajo. Od njiju se razlikuje predvsem s poudarjanjem pomena strategije same, kjer daje poudarek njeni vsebini. S to šolo se je odprla industrija svetovalcev za oblikovanje in spreminjanje strategij. Njen najvplivnejši predstavnik je Michael Porter (1980). Bistvena razlika, v kateri se ta šola razlikuje od drugih je, da ima na razpolago le omejeno število oblik strategij. Porter (1980) jih poimenuje »generične strategije«, najbolj poznani pa sta strategija razlikovanja (v lastnostih ali ceni učinka) in strategija obsega.

Pripadniki šole pozicioniranja niso oblikovali edinstvenih strategij. Nastale so podatkovne baze (na primer PIMS⁴⁰) o značilnih strategijah v posameznih panogah. Te baze tržijo svetovalna podjetja in z njimi prodajajo predloge najprimernejših strategij. Na podlagi prispevkov značilnih predstavnikov te šole (na primer Porter 1980, von Clausewitz 1989, Katz 1970, Schoeffler in drugi 1980, Buzzell in drugi 1975) so temeljne premise te šole:

- strategije so generične, skupne več podjetjem in jih je mogoče identificirati na skupnem trgu;
- skupni trg je vsebinsko ekonomski in konkurenčen;
- proces oblikovanja strategij je izbira ene izmed generičnih strategij, s katero se podjetje pozicionira na trgu.

Najpomembnejšo vlogo pri oblikovanju strategije ima pripravljalec informacij, saj s svojimi ugotovitvami določa strategijo; poslovodnik ima le vlogo nadzornika izbrane rešitve, čeprav pogosto formalno odgovarja za izbor strategije.

Iz procesa oblikovanja strategij v tem primeru dobimo osnovno strategijo, o kateri razpravljamo, jo dopolnjujemo in vgrajujemo v naše poslovanje, njen učinek pa merimo s tržnimi strukturami, ki pozicionirajo naše podjetje, ta položaj pa pozicionira strategijo.

Šola pozicioniranja se je pojavljala v štirih »valovih«: z zgodnjo vojaško literaturo o strategijah, s pojavom industrije svetovalcev o strategijah v 70. letih 20. stoletja in z empiričnimi študijami o pozicioniranju podjetij, posebej v obdobju okoli leta 1980, in četrti val po letu 2000. Podobno kot prejšnje šole, ima tudi ta šola veliko podporo v obstoječi teoriji in praksi.

Podjetniška šola – vrhovni poslovodnik kot vizionar in arhitekt strategije

Podjetniško šolo kreiranja strategije označuje volk. Volk je samotni bojevnik ki lahko vse stori sam in samostojno.

Glavna misel podjetniške šole je, da sta oblikovanje in izbira strategije vizionarska procesa v domeni vrhovnega poslovodnika podjetja.

Za to šolo je značilno, da izhaja iz neoklasične ekonomske teorije Karla Marxa in Josepha Schumpetra (1934 in 1950), ki govorita, da so poslovodnik (podjetnik) in njegove ideje sila, ki žene gospodarstvo naprej. Podobno kot šola dojemanja tudi podjetniška šola zelo resno in odgovorno obravnava formalno poslovanje podjetja in vgrajevanje strategije v miselni proces poslovodnikov.

⁴⁰ PIMS – vpliv strategij na uspešnost poslovanja podjetja (angl. Profit Impact of Market Strategy).

Ta šola je popolno nasprotje šoli dojemanja, saj je proces oblikovanja strategije osredotočen na eno samo osebo, to je najvišjega poslovodnika podjetja, ki je arhitekt strategije. Oblikovanje in nadziranje strategije se odvija v njegovih miselnih procesih – intuiciji, presoji, modrosti, izkušnjah in znanju. Najpomembnejšo vlogo ima vizija kot miselna predstava strategije, ki obstaja vsaj v glavi poslovodnika podjetja.

Schumpeter (1950) je to idejo predstavil kot novo kombinacijo delanja »novih reči« in delanja »starih reči na nov način«. Predstavnik te šole Knight (1967) in Drucker (1970) podjetnika sicer obravnavata nekoliko drugače, vendar še vedno velja, da je nosilec ideje o strategiji. S tega vidika je podjetniška šola podobna normativnim opredelitvam strateškega poslovanja in strategije, vendar proces strategije tukaj temelji predvsem na grobi viziji in intuiciji, ne pa na natančnih načrtih in analizah. Podjetnikova vizija, četudi nejasno izražena in pogosto nepremišljena, postane vodilo njegovih aktivnosti in posredno tudi aktivnosti drugih zaposlencev.

Za pripadnike te šole je značilno osebno in osrednje poslovanje, ki temelji na viziji in ima osrednjo vlogo pri oblikovanju strategije ter uresničevanju ciljev podjetja. Premise tega pristopa o oblikovanju strategije lahko na podlagi povzetka idej navedenih piscev strnemo kot naslednje:

- strategija podjetja je v glavi poslovodnika kot perspektiva v smislu dolgoročne usmeritve poslovanja in predvsem kot vizija prihodnosti podjetja;
- proces oblikovanja strategije poteka polzavestno in izvira iz izkušenj in intuicije poslovodnika;
- poslovodnik predstavi svojo jasno opredeljeno vizijo s pomočjo strategije in jo nenehno osebno nadzoruje;
- strategijo zaposleni predstavi kot premišljeno in nujno za dolgoročen uspeh podjetja;
- cilj podjetniško oblikovane strategije je zapolniti eno ali več tržnih niš, ki jih želimo braniti tudi s silo ali izriniti konkurenta.

Podjetniška šola oblikovanja strategije je izmed vseh šol deležna največ kritik (primerjaj Stacey 1992 ali Collins in Porras 1991).

Šola spoznavanja

»Videl bom, ko bom v to verjel.« (anonimni avtor)

Šolo spoznavanja označimo s sovo. Sova opazuje življenje živali v gozdu in si zapomni, kaj se dogaja, toda morda je njena razlaga dogodkov zgolj plod njene domišljije.

Če želimo razumeti oblikovanje strategije, ta šola pravi, da moramo bolje razumemo človeško razmišljanje in delovanje možganov. Prisotna je predvsem v Skandinaviji. Njeni predstavniki menijo, da je oblikovanje strategije miselni (kognitivni, spoznavni) proces in želijo razumeti, kaj in kako se pri oblikovanju strategije dogaja v človekovi glavi. Njeni predstavniki so Reger in Huff (1993), Bogner in Thomas (1993), Duhaime in Schwenk (1985); v prvi vrsti raziskujejo spodbude za razmišljanje in šele nato razmišljanje in vedenje, na primer poslovodnika, samo.

Šola ima dve struji. Prva je objektivistično naravnana in obravnava proces pridobivanja znanja kot napor za doseganje objektivne predstave o svetu. Bogner in Thomas (1993) možgane primerjata z očesom kamere, ki snema svet okoli sebe in približuje ter oddaljuje prizore na ukaz njihovega lastnika, ki si želi

oblikovati premišljeno predstavo – strategijo o svetu. Druga je subjektivneje naravnana in dojema strategijo kot interpretacija sveta. Tukaj je oko možganov obrnjeno navznoter, k temu, kako možgani dojemajo, kar vidijo navzven, na primer vedenje kupcev, partnerjev. Predstavniki te šole, denimo Simon (1947, 1957) in Reger in Huff (1993) menijo, da proces oblikovanja strategije ne poteka tako razumsko (racionalno), da bi lahko strategijo razumsko (znanstveno) potrdili. Za to ugotovitev je Simon (1947, 1957) leta 1978 prejel Nobelovo nagrado za ekonomijo. Pomembna teoretičarka te šole je Huff (1990), ki spoznavni proces za oblikovanje strategije označuje kot kartiranje, kjer ima vsaka odločitev svoj predal in svoj namen. Raziskovanje študij omenjenih avtorjev nam pomaga oblikovati naslednje strnjene premise te šole:

- oblikovanje strategije je spoznavni (kognitivni) proces v mislih oblikovalca strategije;
- strategija se razkrije kot perspektiva – v obliki koncepta, zemljevida, sheme ali okvirja, ki razlaga, kako ljudje dojemajo prvine iz okolja;
- informacije o okolju (objektivna smer) prehajajo skozi različne filtre, ki popačijo sliko in jih možgani pozneje dekodirajo v spoznavne zemljevide; zunanji svet razumemo samo tako, kot ga dojemamo (subjektivna smer). Vidni zunanji svet lahko rekonstruiramo z lastnimi mislimi;
- strategija kot koncept je sprva težko razumljiva, vendar še vedno veliko lažje, kot jo je pozneje mogoče razumsko zagovarjati.

Šola učenja

»Če predavatelj ugotavlja, da je publika zmedena, so to predavanja iz višje fizike. Če ni, potem je predavanja treba preimenovati v osnovno fiziko.« (anonimni avtor)

Šolo učenja lahko označimo z opico. Opica gleda druge in se uči iz njihovih napak in uspehov. Potem poskuša tudi sama uspeti in se ob tem tudi uči iz svojih napak.

Učenje je vedno aktualno in v modi. Zagovorniki šole učenja pa ugotavljajo, da je velika nevarnost, če učenje vodi v razpad strategije.

Šola učenja obravnava proces oblikovanja strategije kot porajajoč se proces. Strategije gredo skozi proces evolucije in se razvijajo v času. Lahko bi rekli, da se pojavljajo kot posledica učenja. Vsakič, ko se poslovodniki soočijo z novimi okoliščinami, morajo poskrbeti, da se podjetje tem prilagodi. Po številnih poskusih z različnimi rešitvami organizacija vzpostavi vzorec ravnanja, ki deluje. Šola učenja pravi, da se strategije ves čas porajajo, zato ne morejo biti načrtovane, stratege pa lahko najdemo kjerkoli v podjetju. Razvoj in uresničevanje strategije pa sta medsebojno prepletena procesa. Mintzberg in Lampel (1999, 25) trdita, da je ta šola oblikovanja in nadziranja strategije najresneje ogrozila prevlado normativnega načina opredeljevanja strateškega poslovođenja.

Šola učenja pravi, da se strategije porajajo kot ljudje: včasih individualno, včasih skupinsko, pomembno pri tem pa je, da se vsi učijo o okoliščinah in sposobnostih podjetja za medsebojno uspešno in učinkovito sodelovanje. Pobudnik te šole, ki je najbrž najbolj široko in odločno zakorakala v misli oblikovalcev strategij, je Lindblom (1959). Quinn in drugi (1988, 62) pa menijo, da so se z njo najbolj spremenili temeljno razmišljanje poslovodnikov in njihove predpostavke o strateškem poslovođenju.

Šola učenja razume osnovo strategije kot opis okoliščin in sposobnosti podjetja, da se uči. Branje Lindblomovih del in drugih predstavnikov te šole (na primer Bowra in Doza, 1979; Quinna, 1980a, 1980b, 1982; Mintzberga in McHuga, 1985) nam pomaga določiti naslednje premise, ki jo označujejo:

- kompleksnost in nepredvidljiva narava okolja, v katerem deluje podjetje, pogosto v povezavi z difuzijo znanja podjetja o tem, kaj strategije sploh so, onemogoča preudarno oblikovanje strategij. Proces njihovega oblikovanja je zato dolgoročen in šele z razumevanjem omejitev pri oblikovanju strategija postane prepoznavna;
- vsi v podjetju se morajo učiti, zato je veliko potencialnih oblikovalcev strategij;
- učni proces je stalen in pojavljajoč se proces, ki nas spodbuja, da razmišljamo retrospektivno, da lahko nato razmišljamo prospektivno in napravimo strateško potezo;
- strateški proces pomeni vodenje procesa strateškega učenja podjetja, v katerem se strategija lahko pojavi sama in nenapovedana kot posledica učenja zaposlenec;
- strategija se najprej pojavi kot podlaga, ozadje preteklih izkušenj; samo včasih se lahko pojavi kot načrt za prihodnost in izjemoma kot perspektiva za vodenje skupnega vedenja podjetja.

Šola moči

»Napravite mi to deželo spet nemško.« (Adolf Hitler, Maribor 1941)

Šolo moči označimo z levom. Lev opazuje druge živali toliko časa, da si izbere svojo žrtev, njegov uspeh pa je odvisen predvsem od njegove moči. To velja tudi za boj med levi samimi.

Oblikovanje strategije je udejanjanje moči, a tudi proces pogajanja in politike. Področje strateškega poslovanja je šola moči obogatila s koristnimi pojmi, kot so koalicija, politične igre in kolektivna strategija.

Oblikovanje strategije je proces pogajanja in politike, ki ga lahko obravnavamo na mikro- ali makroravni. Na mikroravni (znotraj podjetja) je razvoj strategije političen proces pogajanja, prepričevanja in konfrontacije med subjekti, ki posedujejo moč. Na makroravni pa je podjetje enovita celota, ki svojo moč uporablja za vplivanje na partnerska in konkurenčna podjetja z namenom izbojevati kolektivno strategijo, ki je v interesu posloводства podjetja.

Oblikovanje strategije je proces udejanjanja moči vseh, ki sodelujejo pri poslovanju podjetja. Beseda moč pomeni v tem kontekstu vplive na ekonomske razloge pri oblikovanju strategije. To nas pripelje v bližino politike. Podjetje je vpeto v različna razmerja moči, ki jih v grobem uvrščamo v dve skupini. Prva, mikromoč pri oblikovanju strategije se kaže kot politika znotraj podjetja – neuradna in pogosto neizražena uradna moč posameznikov v podjetju, še posebej v procesih strateškega poslovanja. Makromoč pa pomeni udejanjanje moči podjetja v njegovem okolju.

Ta način oblikovanja strategij je začel avtorje zanimati v 70. letnih preteklega stoletja. Na podlagi prispevkov, ki so jih napisali predstavniki te šole (na primer Allison 1971, Majonet in Wildavsky 1978, Pfeffer in Salancik 1978, Moulton in Thomas 1987, Aistly 1984), smo povzeli njene značilne premise:

- strategija se oblikuje na podlagi vpliva moči in politike ljudi, ki so vpleteni v poslovanje podjetja znotraj njega in v njegovem okolju;

- pri oblikovanju strategij se mikromoč udejanja skozi razprave, nagovarjanja in neposredna soočenja, včasih v obliki političnih spletk, ozkih interesov in drobnih koalicij, ki niso dominantne v nobenem pomembnem časovnem obdobju;
- makromoč je mogoče spoznati z opazovanjem pozicioniranja podjetja in njegovega sodelovanja z drugimi podjetji ali vplivnimi udeleženci strateške igre na trgu.

Šola kulture

»Vrednote se posredujejo predvsem z osebnim zgledom.« (Preblisk, Večer)

Šola kulture simbolizira pav. Pav se zdi sam sebi lep in samozadosten. Druge živali ga zanimajo le toliko, da ugotovi, ali je njim videti lep in poseben.

Za šolo kulture je značilno, da se oblikovanje strategije odvija kot proces določanja kolektivnega vedenja vseh zaposlenih podjetja. Ta način razmišljanja o oblikovanju strategije izhaja iz zakoreninjenih vrednot in prepričanj članov podjetja. Za razliko od podjetniške šole ima šola kulture svojo osnovo v skupni (kolektivni) viziji. Njeni pripadniki ne oblikujejo, načrtujejo in nadzirajo strategije. Vzorci obnašanja (strategija) se oblikujejo s časom ter temeljijo na normah in vrednotah vseh zaposlenih v podjetju. Primer takega podjetja je Sony: njegova strategija temelji na visokih načelih inovativnosti in služenja človeštvu s kombinacijo mehanike in elektronike.

Kultura povezuje posameznike in jih združuje v podjetje. S kulturo nekateri kažejo in izpostavljajo lastni interes in drugi skupnega. Šola kulture pravi, da proces oblikovanja strategije določajo sile družbene kulture posameznikov in okolja. Zanj velja, da gre za obrnjeno sliko šole moči. Z antropološkega vidika je kultura povsod okoli nas, kaže se v našem načinu prehranjevanja, oblačenja, glasbi in komuniciranja. Pri strateškem poslovanju je pomen kulture stopil v ospredje z uspehom japonskih podjetij v 80. letih prejšnjega stoletja. Pionirja na tem področju sta švedska avtorja Rhenman (1973) in Normann (1977), ki raziskujeta kulturo podjetja kot skupno dojemanje in poznavanje poslovanja, ki jo imenujeta »pamet podjetja«. Ideja te šole je, da oblikovanje strategije temelji na uporabi redkih, neponovljivih in nezamenljivih virov, ki se odražajo v kulturi podjetja in mu pomagajo doseči konkurenčno prednost. Na podlagi prispevkov Rhenmana (1973), Normanna (1977), Pettigrewa (1985) in Johnsona (1992) lahko zaključimo, da je oblikovanje strategije skupinski proces kulture vseh sodelujočih v podjetju. Na teoretskih osnovah lahko oblikujemo naslednje premise šole kulture:

- oblikovanje strategije je proces medsebojnih vplivov družbe; ta proces temelji na prepričanju in razumevanju članov podjetja;
- posameznik pridobi ta prepričanja skozi procesa socializacije in enkulturacije, ki sta tiha in neformalna in samo včasih prisilno pridobljena s formalnim izobraževanjem;
- člani podjetja iščejo prepričanja in nazore njihovega podjetja, ki označujejo kulturo podjetja v podjetju samem;
- strategija je rezultat celovitega pregleda položaja podjetja, ki nastane skozi skupni proces izražanja prepričanj, dojemanj, zmožnosti in prednosti podjetja za ustvarjanje superiornega konkurenčnega položaja. Strategijo lahko zato označimo kot premišljeno, čeprav ni vedno koncizna.
- kultura in ideologija bolj podpirata neprekinjeno izvajanje obstoječe strategije kot pa spodbujanje sprememb v strateškem poslovanju. V najboljšem primeru strategija omogoča premike znotraj obstoječe strateške perspektive podjetja.

Šola okolja

»Ali verjamete v svobodno voljo? Moramo verjeti v svobodno voljo, saj nimamo izbire.« (anonimni avtor)

Šola okolja označuje noj. Noj je samozadosten in se prilagaja vsakemu okolju; če to ne gre, skrije glavo v pesek.

O okolju razpravljajo vse šole. Vendar pa se šola okolja od drugih šol, ki smo jih že obravnavali, razlikuje po tem, da temelji na kontingenčni teoriji, kar pomeni, da pri oblikovanju strategije ne razpolagamo z jasno opredeljenimi in »znanimi« dimenzijami okolja. Posledično postane okolje precej abstraktno in težko zajemljivo v celoti. Podjetju tako ne preostane drugega, kot da svoje poslovanje sproti prilagaja okoliščinam.

Šola okolja okolje dojema kot skupino sil izven meja podjetja, ki odločilno vplivajo na oblikovanje njegove strategije. Ostale šole vidijo okolje kot zgolj enega izmed dejavnikov, ki vplivajo na oblikovanje strategije, pri šoli okolja pa je okolje aktiven dejavnik oblikovanja strategije. Temelji na ideji, da strategijo podjetja narekujejo silnice iz okolja. Oblikovanje strategije tako postane proces prilagajanja okolju, naloga strateškega poslovodnika pa je omejena na iskanje niš, ki se jim podjetje lahko le prilagodi.

Nekateri predstavniki (na primer Pugh in drugi 1963 in 1968) gredo celo tako daleč, da podvomijo v to, ali imata podjetje in poslovodnik sploh na voljo strateške možnosti za oblikovanje strategije. Tudi druge šole priznavajo vpliv okolja na podjetje, vendar je le v tej šoli okolje tisto, ki prevzame vodilno vlogo pri oblikovanju strategije. Temelji na kontingenčni teoriji, ki je nastala kot odgovor na klasično teorijo managementa in poudarja, da ne obstaja en sam najboljši način vodenja podjetja. Učinkovitost poslovanja je namreč odvisna od številnih dejavnikov: velikosti podjetja, uporabljene tehnologije, stabilnosti okolja, podpornega institucionalnega okvirja države in mnogih drugih.

Šola okolja so okoli leta 1960 utemeljili Pugh in soavtorji (1963, 1968), pozneje pa so o njej med drugim pisali Hannan in Freeman (1977, 1984) ter Mintzberg (1983). Avtorji, kot sta Hannan in Freeman (1977, 929), jo pogosto populistično enačijo s šolo populacijske ekologije, čeprav se ukvarjajo predvsem z vprašanjem, kako naj se podjetja prilagajajo okolju. Glavne premise te šole se glasijo:

- podjetje si samo ustvari predstavo o sile, ki vladajo v njegovem okolju; te sile so aktiven dejavnik v procesu oblikovanja strategije;
- podjetje se mora odzvati na dejavnike in sile iz okolja ali pa bo iz njega izločeno;
- poslovanje podjetja tako postane pasivni dejavnik, ki le odzivno prilagaja podjetje okolju in nima odločilne vloge pri oblikovanju strategije.

Šola konfiguracije in transformacije

“Politik ima dva obraza; svojega in javnega!” (anonimni avtor)

Šola konfiguracije in transformacije lahko primerjamo s kameleonom. Kameleon se zdi vsakič, ko ga pogledamo, drugačen in kot da se pogosto spreminja, a v resnici ostaja isti.

Šola konfiguracije in transformacije obravnava podjetje kot medsebojno povezan skupek značilnosti in vzorcev vedenja. Na nek način združuje temeljne zamisli drugih šol, saj določenemu načinu delovanja

ustreza določen nabor organizacijskih lastnosti. Načrtovanje, na primer, najdemo predvsem v birokratskih podjetjih, ki delujejo v stabilnem okolju, medtem ko je podjetniški pristop značilen za bolj dinamične konfiguracije, kot so novoustanovljena podjetja. Ko se spremenijo zunanje okoliščine, mora temu slediti tudi sprememba v vedenju, strukturi in delovanju podjetja. Raziskave kažejo (Mintzberg idr. 1995, 104), da se tip podjetja, tip okolja in tip strategije v dolgoročnem obdobju med seboj ujemajo. Do sprememb oziroma prehoda v novo konfiguracijo pa običajno pride zelo hitro.

Vsaka obravnavana šola ima svoj čas in prostor. Šola konfiguracije in transformacije se od ostalih razlikuje v pomembnem vidiku: ponuja možnost rekonstruiranja sporočil vseh ostalih šol. Ima dve plati, kar se odraža tudi v njenem imenu. Prva plat, konfiguracija, ponazarja trenutno stanje podjetja in njegovega okolja, torej njihov oris ali strukturo. Druga plat, transformacija, opisuje proces oblikovanja strategije kot spreminjanje dejavnosti podjetja, tj. organiziranja, poslovanja in vedenja. Gre za dve strani istega kovanca: transformacija je neizogibna posledica konfiguracije. Ta proces zahteva čas in temelji na soodvisnosti posameznih elementov. Z drugimi besedami, če oblikovanje strategije pomeni spremembo poslovne smeri, potem je njen rezultat stabilizacija te smeri. Šola tako poudarja relativno stabilnost strateške usmeritve v določenem obdobju, ki jo občasno prekine preskok v novo konfiguracijo oziroma usmeritev.

Pobudnik te šole, Alfred D. Chandler (1962), je preučeval razvoj strategij in sestave poslovanja uspešnih podjetij, zlasti ameriških. Njegova ključna ugotovitev je, da se struktura poslovanja razvije kot posledica izbrane strategije: strategija torej narekuje sestavo poslovanja, ne obratno. Miller in Friesen (1980a, 612) dodajata, da si sledijo strategija, sestava in na koncu sistem strateškega poslovanja in poslovanja. Raziskovanja ključnih avtorjev te šole, tj. Chandlerja (1962), Mintzberga (1979, 1983, 1989), Millerja in Friesena (1980a, 1980b, 1984) ter Millerja (1996), omogočajo oblikovanje naslednjih temeljnih premis šole konfiguracije in transformacije:

- podjetje lahko v določenem časovnem obdobju večinoma opišemo kot stabilno konfiguracijo značilnosti njegovega poslovanja. V tem obdobju ima podjetje specifično organizacijsko sestavo in način delovanja, ki sta usklajena z uveljavljeno strategijo;
- značilna stabilna obdobja občasno prekine proces transformacije, ki predstavlja kakovostni preskok v drugačno konfiguracijo;
- uspešna stanja konfiguracije in obdobja transformacije lahko glede na pričakovane sekvence sama narekujejo vedenje podjetja in zaposlenih, na primer z opisom življenjskega cikla proizvoda ali podjetja;
- ključ do učinkovitega in uspešnega strateškega poslovanja je v tem, da podjetje večino časa spodbuja ali vsaj ohranja pravočasne in prilagodljive strateške spremembe. Občasno pa se pojavi potreba po temeljiti transformaciji: v takih trenutkih morata biti podjetje in poslovodstvo sposobna voditi razgradnjo obstoječe konfiguracije, ne da bi pri tem ogrozila obstoj podjetja.

Proces oblikovanja strategije se lahko odvija po vzoru katere koli izmed predhodno obravnavanih šol (npr. šole dojemanja), vendar mora biti vsak pristop uporabljen v pravem času in ustreznem kontekstu. Z drugimi besedami: posamezne šole oblikovanja strategije same po sebi predstavljajo konfiguracije. Strategija lahko prevzame obliko načrta, ozadja, pozicije, perspektive, zemljevida ali slike, vendar je vsaka od teh oblik ustrezna le v določenem trenutku in v določenih okoliščinah.

Šola konfiguracije in transformacije na nek način združuje ideje drugih šol. Podjetje bo uspešno in učinkovito, če bo znalo različne značilnosti svojega delovanja povezati v med seboj skladno in

komplementarno konfiguracijo. Na primer, določen način načrtovanja, specifična organizacijska struktura in ustrezen slog vodenja skupaj ustrezajo določenemu obdobju razvoja podjetja.

S pregledom navedenih šol smo nakazali, da so vse obenem napačne in prave: vse so samo besede ali podobe na papirju. Resničnost je veliko kompleksnejša. (Svet mogoče res ni ploščat, na primer, toda tudi okrogel ni popolnoma, ima namreč veliko brezen in gora.) S preučevanjem predstavljenih šol oblikovanja strategij smo izpostavili pomembne priložnosti, ki jih imajo poslovodniki pri strateškem vodenju podjetij. Kontroler mora te možnosti upoštevati, če želi prispevati k večji učinkovitosti in uspešnosti poslovanja. Tako kot je Raphael (1976) opozoril, da najbogatejši ekosistemi obstajajo na mejah gozdov, voda in kopnega, velja podobno tudi za podjetja: prava izbira meje konfiguracije – ne predaleč od, a tudi ne preblizu kaosa – prinaša uravnoteženo harmonijo med strategijo, organizacijsko sestavo in poslovnimi rezultati. Poišči enostavnost, a jo hkrati tudi izzivaj in preizprašuj.

Vpogled v šole oblikovanja in nadziranja strategij nam je ponudil veliko bolj realističen in praktičen pogled na načine oblikovanja strategij v podjetjih kot pa pristopi, ki raziskujejo strateško poslovodenje zgolj na normativni ravni. V Preglednici 10.2.1-1 je sinteza obravnavanih šol. Sledi pregled njihovih značilnosti, ki nam bo omogočil oblikovanje nabora ključnih informacij za različna okolja (šole) strateškega poslovodenja.

Preglednica 10.2.1-1: Pregled značilnosti posameznih šol oblikovanja in nadziranja strategij

Šole oblikovanja in nadziranja strategij	Živalska metafora za šolo	Predstavniki	Izvirna disciplina
Šola dojemanja	Pajek: previdno in natančno splete mrežo in tako izpostavi vse pomembne dejavnike	Selznick 1957, Andrews 1965	Je ni (arhitektura kot metafora)
Šola načrtovanja	Veverica: pridno nabira ozimnico in se dobro pripravi na prihajajočo zimo	Ansoff 1965	Povezava s tehničnim inženirstvom, urbanim načrtovanjem, sistemsko teorijo in kibernetiko
Šola pozicioniranja	Nilski konj: skrbno si izbere prostor za bivanje in se ne zmeni za okolico; zakoplje v izbrano blatno lužo in misli, da se mu ne more nič pripetiti.	Purdue 1970, Porter 1980 in 1985	Ekonomika, vojaška zgodovina
Podjetniška šola	Volk: samotarski bojevnik, ki misli, da zmore vse sam.	Schumpeter 1950, Cole 1959	Je ni (začetni predstavniki prihajajo iz vrst ekonomistov)
Šola spoznavanja	Sova: opazovalka ostalih živali, ki si zapomni, kaj se dogaja drugim, toda mogoče je razlaga dogajanja zgolj njena domišljija.	Simon 1947, 1957 ter March in Simon 1958	Psihologija (kognitivna)

Šola učenja	Opica: opazuje druge, kako uspejo, nato poskuša tudi sama in se ob tem uči, kako se prilagoditi.	Lindblom 1959, 1968, Cyert in March 1963, Weick 1969, Quin 1980 ter Prahalad in Hamel 1990	Je ni (nekaj povezave s teorijo učenja v psihologiji in izobraževanju, teorija kaosa)
Šola moči	Lev: opazuje in si izbere žrtev, ki jo bo napadel. Uspeh je odvisen od njegove moči.	Allison 1971, Pfeffer in Salancik 1978 ter Astley 1984 Rozman (1993)	Politična znanost
Šola kulture	Pav: druge živali ga zanimajo samo toliko, da ugotovi, ali se jim zdi lep in nad njimi; noče se spremeniti (postarati).	Rhenman (1973) in Normann (1978)	Antropologija
Šola okolja	Noj: ne zanima se za druge, samo zase, prilagodi se svojemu okolju.	Hannan in Freeman 1977, avtorji kontingenčne teorije (Pugh in soavtorji)	Biologija in politična sociologija
Šola konfiguracije in transformacije	Kameleon: zdi se, da se veliko spreminja, a v resnici ostaja isti.	Chandler 1962, Mintzberg, Miller in drugi, pozna 70-ta	Zgodovina
Šole oblikovanja in nadziranja strategij	Prvaki – veščaki	Željeno sporočilo	Uresničeno sporočilo
Šola dožemanja	Učitelji na primerih, posebej v ZDA (Harvard)	Prileganje	Razmišljanje (strategija je študijski primer)
Šola načrtovanja	Profesionalni poslovodniki, MBA študentje, specialisti v podjetjih (še posebej v financah, poslovnem računovodstvu), posebej v Franciji, Nemčiji in ZDA	Formaliziranje	Programiranje (raje kot formaliziranje)
Šola pozicioniranja	Kot v šoli planiranja: veščaki analitiki, svetovalci in pisci vojaške zgodovine; večinoma izven ZDA	Analiziranje	Izračunati (raje kot ustvariti ali zaupati)
Podjetniška šola	Popularni pisci poslovne literature, romantični posamezniki in poslovodniki malih podjetji; najbolj razvita v latinski Ameriki, Aziji in Italiji	Predstavljanje	Centralizirati (potem upati)
Šola spoznavanja	Utemeljitelji informacijskih sistemov, profesorji s smislom za psihologijo, pesimisti na eni in	Uokvirjanje	Skrbeti ali si predstavljati (nismo sposobni pripraviti za drugačne okoliščine)

	optimisti na drugi strani, po vsem svetu		
Šola učenja	Ljudje, nagnjeni k eksperimentiranju, negotovosti, prilagodljivosti, posebej na Japonskem in v Skandinaviji	Učenje	Igranje (raje kot posnemanje)
Šola moči	Ljudje, ki imajo radi moč, oblast in dogovore, posebej v Franciji	Prisvajanje	Kopičenje (raje kot deljenje)
Šola kulture	Ljudje, ki so nagnjeni k duhovnosti, družboslovju in skupnosti, posebej na Japonskem in v muslimanskih deželah	Zlivanje z okolico	Razvijanje (raje kot spreminjanje)
Šola okolja	Ljubiteljski ekologi, teoretiki organizacije, pozitivisti, posebej v anglosaških deželah	Urejanje	Podrejanje (raje kot nasprotovanje)
Šola konfiguracije in transformacije	Delavci in skupni vodje, ki se zavzemajo za spremembe; konfiguracija je morda najbolj priljubljena na Nizozemskem in v Nemčiji, transformacija pa v ZDA	Združevanje in preoblikovanje	Preskok, preobračanje (raje kot odtenek ali prilagoditev)
Šole oblikovanja in nadziranja strategij	Temeljno načelo	Ključne besede	Strategije
Šola dojemanja	»Poglej, preden skočiš.«	Skladnost in prilagajanje, stanje, posebne sposobnosti, konkurenčna prednost, SWOT analiza, formulacija in uvajanje	Edinstvena, načrtovana perspektiva
Šola načrtovanja	»Kar lahko narediš danes, ne odlagaj na jutri.«	Programiranje, predračunavanje, načrtovanje in scenariji	Strategije so načrti, ki so vgrajeni v podstrategije in programe
Šola pozicioniranja	»Samo dejstva štejejo.«	Generične strategije, strateška področja, analiza konkurence, portfelj, krivulja izkušenj	Tudi grafično načrtujemo generično pozicijo (ekonomsko in konkurenčno)
Podjetniška šola	»Pelji nas k vodji!«	Jasne poteze, vizija, vpogled	Osebn, edinstvena perspektiva (vizija) za iskanje niš
Šola spoznavanja	»Videl bom, ko bom verjel.«	Oris, okvir, koncept, shema, nagnjenost,	Miselna perspektiva

		razumevanje, omejena racionalnost, kontingenčna teorija	
Šola učenja	»Če ti prvič ne uspe, poskusi vedno znova.«	Prirastek, kompromisi, nujne strategije, združevanje, ključne sposobnosti	Ozadja, edinstvene strategije
Šola moči	»Poglej, kdo je šef.«	Pogajanja, konflikt, koalicija, lastniki, politična igra, mreža, zavezništvo, skupne strategije	Politične povezave, prikrito sodelovanje in položaji, tudi kot podvigi, očitni in skriti
Šola kulture	»Jabolko ne pade daleč od drevesa.«	Vrednote, prepričanja, miti, kultura, ideologija	Skupna perspektiva, edinstvene strategije
Šola okolja	»Vse je odvisno.«	Prilagajanje, evolucija, kontingenca, selekcija, kompleksnost, niša	Določen položaj (»niša« v populistični ekonomiji), generične
Šola konfiguracije in transformacije	»Vse je minljivo«	Konfiguracija, praobdobja, ravni, življenjski cikel, preoblikovanje, revitalizacija	Vse strategije iz ostalih šol
Šole oblikovanja in nadziranja strategij	Osnovni procesi	Spremembe	Najpomembnejša oseba v procesu oblikovanja strategije
Šola dojetanja	Znanstveno razmišljanje, preprostost, neuradna mnenja, preiščlenost in predpisovanje	Občasne, količinske	Najvišji poslovodnik (kot arhitekt)
Šola načrtovanja	Uradnost, preiščlenost in razčlenjevanje ter predpisovanje	Obdobne, napredujoče	Načrtovalci
Šola pozicioniranja	Analitični, sistematični, razčlenjenost (perspektive), predpisovanje	Postopne, redne	Analitiki
Podjetniška šola	Vizionarski, intuitivni, celostno razmišljanje, opozarjanje	Občasne, priložnostne, revolucionarne	Vodja
Šola spoznavanja	Umnost, pojavi (neustavljivi ali omejeni), opozarjanje	Neredne, (nedosledno zasnovane)	Možgani (pamet)
Šola učenja	Neuradni, množični, opozarjanje	Neprestane, mirne, občasno količinske	Učenci (vsi, ki so lahko)
Šola moči	Konfliktni, agresivni, množični, nepredvideni (mikro) in namerni (makro), opozarjanje	Redne in mirne, tudi nasilne	Vsak z močjo (mikro), vso podjetje (makro)

Šola kulture	Ideološki, skupni, namerni, opozarjanje	Občasne (odvisne od ideologije)	Družba oziroma kolektiv
Šola okolja	Pasivni, zavajajoči, večinoma nepričakovani, opozarjanje	Redke in količinske	Okolje
Šola konfiguracije in transformacije	Integrativni, projektni, tudi vsi, povezani z drugimi šolami	Občasne in revolucionarne (drugače počasi napredujoče)	Vsak omenjeni pri drugih šolah (pri transformaciji poslovnika na strateški ravni)
Šole oblikovanja in nadziranja strategij	Organiziranje	Vodenje	Okolje
Šola doživetja	Ukazovanje, odtis trenutnih prednosti in slabosti	Dominantno, kritično	Izkoriščevalsko, glede na priložnosti in nevarnosti
Šola načrtovanja	Strukturirano, razčlenjeno in sprejeto (za programiranje)	Odgovorno glede na izbrane postopke	Razčlenjeno glede na poslovna področja; da ga lahko napovemo in nadziramo
Šola pozicioniranja	Viri konkurenčnih prednosti, drugače slučajnostno	Odgovorno glede na narejeno analizo	Konkurenčno povpraševanje, ki ga je mogoče ekonomsko analizirati, zelo podrobno razčlenjeno, ko ga razumemo
Podjetniška šola	Preprosto, prilagodljivo	Dominantno, intuitivno	Spretno prilagajanje, veliko niš
Šola spoznavanja	Priložnostno	Pasivno ali kreativno, odvisno od spoznavnega procesa	Nepregledno ali sestavljeno
Šola učenja	Prilagodljivo, izbrano	Odzivno na učenje (od sebe in drugih)	Raziskano s projekti, nepredvidljivo
Šola moči	Konfliktno, ga ni mogoče nadzirati (mikro); agresivno, nadzorljivo ali sodelovalno (makro)	Slabo (mikro) in nedoločeno (makro)	Tekmovalno (mikro) in popustljivo ali nepopustljivo (makro)
Šola kulture	Normativno in povezovalno	Simbolično	Priložnostno
Šola okolja	Preprosto in popustljivo	Nemočno	Zunanje zahteve
Šola konfiguracije in transformacije	Kot v drugih šolah, občasno se spremeni	Obdobni uvajalec sprememb in vsak vodja druge šole, dokler odgovarja določeni šoli	Kot v drugih šolah, dokler gre za določeno šolo
Šole oblikovanja in nadziranja strategij	Situacija (kako se najboljšo prilagoditi okolju)	Oblika podjetja	Ravni (najbolj priljubljene)
Šola doživetja	Natančno razložena (z ekonomskega, tehničnega, družbenega, itd. vidika), stanovitna	Centralizirana, natančno določena	Preurejanje

Šola načrtovanja	Preprosta in stanovitna (zato predvidljiva), najlažje nadzirljiva	Natančno določena, centralizirana in diverzificirana	Strateško programiranje
Šola pozicioniranja	Preprosta, stanovitna in zrela (strukturirana in možno jo je kvantificirati)	Natančno določena, prilagojena načinu proizvodnje ali poslovanja	Ocenjevanje
Podjetniška šola	Dinamična toda preprosta (tako jo predstavlja vodja)	Podjetniška, preprosta in centralizirana	Začetek ali popolni preobrat
Šola spoznavanja	Nedoumljiva	Nedoločena	Izhodiščna raven ali preureditev
Šola učenja	Zapletena, dinamična, nova in nepredvidljiva	Decentralizirana, začasno in strokovno	Vključevanje, še posebej nepredvidene spremembe
Šola moči	Razdvojena, zlonamerna (mikro) in nadzorljiva ali sodelovalna (makro)	Vsaka, toda še posebej začasne in strokovne (mikro) ter sodobne mrežne (makro)	Politične spremembe, struja (mikro) in prevlada ali sodelovanje (makro)
Šola kulture	Idealno pasivna, lahko postane zahtevna	Projektna in nazadnjaška	Okrepitev, vztrajanje
Šola okolja	Patološko tekmovalna	Poslušna (podrejeno)	Zrelost in smrt
Šola konfiguracije in transformacije	Kot v katerikoli drugi šoli	Vsaka, ki sodi k odgovorni šoli, najraje sodobna in projektna za preoblikovanje	Zlasti osredotočenost na preoblikovanje (zamenjava, revitalizacija), drugače kot v vsaki od drugih šol, dokler ustrezajo pravi sekvenci

Vir: lastna izdelava

Zgornja preglednica predstavlja strnjen pregled različnih šol oblikovanja in nadziranja strategij. Oblikovanje strategije je hkrati proces presoje, intuitivnega vizionarstva in premišljenega učenja; skratka, vse tisto, kar poudarjajo posamezne šole. Namen tega pregleda ni v tem, da bi morali obvladati vse podrobnosti vsake šole, temveč v tem, da se zavemo omejenosti strategije, ki temelji zgolj na izbranih informacijah ene same šole. Le s celostnim pristopom k oblikovanju strategij lahko odkrijemo kakovostnejše, uravnotežene in trajnejše rešitve.

Strnjen pregled značilnosti in usmeritev različnih šol oblikovanja in nadziranja strategij je temelj za oblikovanje nabora dejavnikov, ki vplivajo na to, katere informacije so za poslovodnike ključnega pomena. Vsaki obravnavani šoli je namreč lastna določena skupina informacij oziroma posamezna informacija, ki se v kontekstu strateškega poslovanja izkaže kot posebej pomembna. Meje med informacijskimi sklopi posameznih šol niso ostro začrtane, zato se nekatere informacije pojavljajo v več šolah hkrati.

V preglednici 10.2.1-2 (v nadaljevanju) navajamo temeljne značilnosti predstavnikov in dejavnikov posameznih šol. Na podlagi teh dejavnikov smo oblikovali tudi lastni nabor predvidenih (verjetnih) pomembnih informacij za poslovanje, ločeno za vsako šolo. Preglednica 10.2.1-2 temelji na avtorski interpretaciji in je rezultat ustvarjalnega ter, poudarjamo, subjektivnega razmišljanja. Zavedamo se, da so nekatere informacije lahko pomembne za več šol hkrati, zato razvrščanje informacij v točno določene šole ni absolutno niti nujno potrebno.

Preglednica 10.2.1-2: Dejavniki in predvidene (verjetne) pomembne informacije šol oblikovanja strategij

Šole oblikovanja in nadziranja strategij	Živalska metafora za šolo	Dejavniki šole	Pomembne informacije za predstavnike šole
Šola dožemanja	Pajek - previdno in natančno splete mrežo, tako izpostavi vse pomembne dejavnike.	- SWOT analiza - zavest poslovođij o tem, kako dožema okolje, učinke in poslovanje podjetja - cilj je doseči edinstveno strategijo - strategijo postopoma razvijamo - širjenje strategije po podjetju je podobno piramidi - najprimernejši način organiziranosti je linijska in centralizirana sestava - odgovornost za oblikovanje in uresničevanje strategije nosi poslovodstvo podjetja - strategija je preprosta - strategija je edinstvena - s strategijo se prilagajamo spremembam - stil poslovodnika je aktivno vodenje	- ČDT izbrane strategije - tržni delež podjetja in/ali SPE - indeks zadovoljstva kupcev - predračunski poslovni in finančni izid poslovanja podjetja in/ali SPE
Šola načrtovanja	Veverica - pridno nabira ozimnico in se dobro pripravi na prihajajočo zimo.	- podjetje ima poseben oddelek za načrtovanje in analiziranje - podjetje ima sistem načrtovanja in sistem načrtov - vse v načrtih ima svoje količinsko izkazane vrednosti - imamo več scenarijev - scenariji so vrednostno ovrednoteni (predračuni) - zanimata nas tržna in knjigovodska vrednost (kapitala) podjetja - postopki oblikovanja strategije so uradni in vnaprej predpisani - vodenje je centralizirano - poslovanje podjetja je diverzificirano - odgovornost za strategijo je razpršena med zaposlenimi v podjetju - strategija ni edinstvena - strategija je niz načrtov in predračunov	- kazalniki sistema ROI - predračuni za vse dele podjetja in poslovanja - predračunane vrednosti kazalnikov produktivnosti poslovanja podjetja in/ali SPE
Šola pozicioniranja	Nilski konj – skrbno si izbere prostor za bivanje in se ne zmeni za okolico, saj se zakoplje v skrbno izbrano blatno lužo. Misli, da se mu ne more nič pripetiti.	- strategije so generične - strategija temelji na razlikovanju v ceni ali lastnostih proizvoda - strategija temelji na velikih količinah - uporabljamo BCG matriko	- prihodnja dodana vrednost poslovanja podjetja in/ali SPE - tržni deleži podjetja in/ali SPE - informacije o vrednostni verigi poslovanja podjetja in/ali SPE - informacije o vrednostni verigi panoge

		- imamo informacije o tem, kakšne strategije so značilne za določeno panogo ali konkurenta - krivulja izkušenj - uporabljamo analizo vrednostne verige - za oblikovanje strategije je odgovoren analitik - pri oblikovanju strategije se radi posvetujemo s svetovalci	- informacije o stroških poslovanja podjetja in/ali SPE - informacije uravnoveženega sistema kazalnikov BSC
Podjetniška šola	Volk - samotarski bojevnik, ki misli, da zmore vse sam.	- pomembna je vizija - glavni poslovodnik oblikuje strategijo in je odgovoren zanjo - strategija mora biti edinstvena - najpomembnejše so inovacije - za oblikovanje strategije je pomembna intuicija - s strategijo želimo ustvariti tržno nišo - s strategijo želimo najti in zapolniti tržno nišo - organizirani smo centralizirano - vodenje je pogosto avtorsko - poslovanje večkrat močno spreminjamo	- informacije o vplivu strategije na davke - predračunski izkazi
Šola spoznavanja	Sova - opazovalka ostalih živali, ki si zapomni, kaj se dogaja drugim, toda mogoče je razlaga dogajanj samo njena domišljija.	- strategija ni natančna - strategija je približno uokvirjanje poslovanja v prihodnosti - pomembno je pravilno razumevanje potreb okolja - način poslovanja ni pomemben - način organiziranosti ni pomemben za strateški uspeh - raziskovalni dosežki znanosti vplivajo na izbiro strategije - strategija je težko razumljiva	- informacije poslovodnega računovodenja niso pomembne za oblikovanje strategij - vrednostno izražene informacije o poslovanju s kupci
Šola učenja	Opica – gleda druge, kako uspejo, nato poskuša tudi sama uspeti in se ob tem uči, kako se prilagoditi.	- strategija ni jasna - strategija vključuje okvirni opis prihodnjega položaja podjetja - za oblikovanje strategije nimamo določene odgovorne osebe - strategija je posledica učenja o poslovanju in okolju - v poslovanju smo pripravljeni tvegati več kot naši konkurenti - organiziranost poslovanja poteka decentralizirano - projekti so sestavni del poslovanja	- spremljanje učinkovitosti in uspešnosti strateško poslovnih enot podjetja - spremljanje učinkovitosti in uspešnosti projektov - ČDT projektov - kazalniki dobičkonosnosti (ROE)
Šola moči	Lev - opazuje in si izbere žrtev, ki jo bo napadel. Uspeh je odvisen od njegove moči.	- strategija je skupen dogovor o poslovanju podjetja - uporabljamo mrežno organiziranost - oblikovane strategije se držimo - povezave s kupci in dobavitelji so ključne	- informacije o vrednostni verigi proizvoda - informacije o dobičkonosnosti kupcev - tržna in knjigovodska vrednost kapitala konkurentov

		- prevzemi in združitve so sestavni del strategije	- informacije o stroških medorganizacijske povezanosti - stroški po aktivnostih stroškovnih povzročiteljev - analiza optimalne strukture financiranja (EVA za presojo financiranja)
Šola kulture	Pav - druge živali ga zanimajo ga samo toliko, da ugotovi, ali se jim zdi lep in nad njimi; noče se spremeniti (postarati).	- strategija je odvisna od okolja poslovanja - kultura zaposlenih ima najpomembnejši vpliv na poslovanje - tržni položaj podjetja - strategije neradi spreminjamo - imamo sistem zgodnjega opozarjanja - organizirani smo mrežno - strategija nastane skupaj z vsemi zaposlenimi	- informacije o trgu - računovodski izkazi - analiza odmikov
Šola okolja	Noj - ne zanima se za druge, samo zase, prilagodi se svojemu okolju.	- informacije o panogi - informacije o življenjskem ciklu proizvoda - odzivamo se na spremembe v okolju - iščemo tržne niše - ključni dejavniki konkurenčnega uspeha - strategija je ena izmed generičnih strategij - organizacijska oblika ni pomembna	- ŽCP - primerjalno presojanje poslovanja - informacije o okolju (davki, pravo, družbene razmere)
Šola konfiguracije in transformacije	Kameleon - zdi se, da se spreminja, a v resnici ostaja isti.	- strategija je oris prihodnosti - strategijo pogosto spreminjamo - poslovanje prilagajamo strategiji - življenjski cikel poslovanja podjetja - tudi vsi dejavniki ostalih šol - reinžinering - imamo projektno organizirano poslovanje	- vrednostne informacije o aktivnostih podjetja + vse informacije, ki so povezane z ostalimi šolami

Vir: Kolar, 2005

Na podlagi opredeljenih dejavnikov strateškega poslovanja bomo v nadaljevanju poskušali te informacije natančneje opredeliti.

Pri oblikovanju nabora možnih informacij za podporo poslovanju smo se poleg navedenih avtorjev oprli tudi na ugotovitve raziskav Cottona in sodelavcev (2003), Chenhalla in Langfield-Smitha (1998), Čadeža (2001, 2005), Guildinga, Cravens in Taylesa (2000) ter Kolarja (2004). Tudi Moores in Booth (1994) raziskujeta, kateri dejavniki vplivajo na informacije za podporo poslovanja in med njimi prepoznavata naslednje:

1. **Značilnosti poslovnega računovodstva podjetja.** Raziskav o značilnostih poslovnega računovodstva, ki se nanašajo na strateško poslovanje, ni veliko. Primere, kako oblikovati računovodski informacijski sistem za različne oblike in stopnje predračunavanja finančnih tokov,

raziskujeta Gordon in Pinches (1984). Tehnike diskontiranja denarnih tokov za predračunavanje vrednosti (kapitala) podjetja obravnavajo Haka, Gordon in Pinches (1984) in Haka (1987), z značilnostmi poslovnega računovodskega sistema za različne strateške usmeritve, kot so izkušnje, pa se ukvarjajo Govindarajan in Gupta (1985) ter Simons (1987, 1990). Med novejšimi prispevki velja izpostaviti raziskave, ki iščejo povezave med poslovnim računovodskim sistemom in strategijami z vidika prilagodljivosti, kakovosti in razpečave, kot so na primer ugotovitve Kaplana (1990, 1996) ter Kaplana in Johnsona (2000).

2. **Organizacijska učinkovitost.** Jermias in Gani (2004) raziskujeta, kako organizacijska učinkovitost in oblike organiziranosti vplivajo na poslovodno računovodenje.
3. **Zunanje okolje.** Številni avtorji, med njimi Gordon in Narayanan (1984) ter Chenhall in Morris (1986), so s svojimi raziskavami opozorili na močno povezanost med zunanjim okoljem in vrsto informacij, ki jih poslovodniki potrebujejo za učinkovito poslovanje.
4. **Organizacijska sestava podjetja.** Tudi organizacijska sestava podjetja pomembno vpliva na strateško računovodenje. Številne raziskave opozarjajo na vpliv funkcijske diferenciacije na vsebino informacij (Burns in Waterhouse, 1975) ter na razlike v ureditvi poslovnega računovodskega sistema v decentraliziranih in centraliziranih strukturah (Moore in Booth, 1994, str. 15). Vpliv organizacijske sestave je primerljiv z vplivom zunanjega okolja na informacije strateškega računovodenja, kar poudarjata tudi Mullins (1993) in Lynch (1997).
5. **Velikost podjetja.** Tudi velikost podjetja vpliva na vsebino in proces priprave informacij strateškega računovodenja (Merchant 1998 in Čadež 2005).
6. **Strategija.** Strategija je najpomembnejši dejavnik, ki vpliva na poslovanje, kar dokazujejo tudi raziskave Govindarajana in Gupte (1985), Simonsa (1987), Govindarajana (1988), Abernethya in Guthrieja (1994), Ittnerja in Larckerja (1997), Abernethya in Brownella (1999), Andersona in Lanena (1999), Davila (2000), Cravens in Guildinga (2001), Jermiasa in Ganija (2004), Gordona in Narayanan (1984), Chenhalla in Morrisa (1986), Bruggemana in Van der Stedeja (1993), Carra in Tomkinsa (1996), Fisherja (1996), Libbyja in Waterhousa (1996), Van Cauwenbergha in drugih (1996), Chenhalla in Langfield-Smitha (1998), Chowa in drugih (1999), Guildinga (1999), Reida in Smitha (2000), Mooresa in Yuena (2001), Guildinga in McManusa (2002), Haldmana in Laatsa (2002), Sharmana (2002), Caillouetsa in Lapeyrenoverja (1992), Čadeža (2005) in Chenhalla (2005). Vse upoštevajo strategijo kot vplivni dejavnik poslovnega računovodenja. Cooper in Kaplan (1991) ter Foster in Horngren (1988) raziskujejo vpliv kulture posameznikov in podjetja na oblikovanje strategij ter ugotavljajo, kako ta dejavnik pomembno sooblikuje strateške usmeritve podjetja.

Iz navedenega izhaja, da je strategija najvplivnejši dejavnik pri oblikovanju informacij za poslovanje. Razlog, zakaj večina avtorjev strategijo obravnava kot ključen vplivni dejavnik, je preprost: strategija je večdimenzionalen koncept, ki običajno vključuje tudi druge pomembne dejavnike. Po našem mnenju šole strateškega razmišljanja zajemajo vse bistvene možnosti za oblikovanje in nadziranje strategij – in s tem najverjetneje tudi vse ključne vplivne dejavnike. V preglednici 10.2.1-3 smo zato povzeli skupine informacij, ki jih bomo podrobneje opredelili v naslednjem poglavju.

Preglednica 10.2.1-3: Skupine pomembnih informacij za podporo poslovanja

Šole	Skupine informacij							
	Informacije o stroških	Informacije o vrednostnih za lastnike	Informacije o procesih in organiziranosti	Informacije o finančnih (denarnih) tokovih	Informacije o ključnih dejavnikih uspešnosti	Informacije o vrednostni verigi poslovanja	Informacije o inovacijah	Informacije o intelektualnih neotipljivkah ⁴¹
Šola dojetanja	X		X			X		
Šola načrtovanja	X			X		X		
Šola pozicioniranja	X		X				X	X
Podjetniška šola		X					X	X
Šola spoznavanja							X	X
Šola učenja	X		X	X	X		X	
Šola moči				X				
Šola kulture								X
Šola okolja		X			X			
Šola konfiguracije in transformacije			X		X	X		X

Vir: Kolar, 2005

Vsebina informacij za primere posameznih šol oblikovanja in nadziranja strategij

Pregled značilnih informacij po posameznih šolah začnemo s podatki o stroških, saj so te informacije ključne za strategije, usmerjene v zniževanje stroškov. Moores in Booth (1996) poudarjata, da je za poslovodstvo na strateški ravni odločanja, v primeru strategije zniževanja stroškov, bistvenega pomena razpolaganje z naslednjimi informacijami:

- stroški na enoto učinka ključnih dejavnosti (aktivnosti) v poslovanju; na primer stroški dela/prevoženi tonski kilometri (Moores in Booth 1996, 54),
- neposredni in posredni stroški poslovanja podjetja in/ali SPE (*prav tam*),
- stroški aktivnosti v vrednostni verigi (*prav tam*, 69),
- stroški stroškovnih enot, kot so stroškovni nosilci, stroškovna mesta in podobno (načrtovani in uresničeni) (*prav tam*, 71),
- odmiki stroškov med predračunanimi, standardiziranimi in uresničenimi stroški kategorij, ki jih ponujajo standardne računovodske usmeritve in rešitve (na primer Morse in drugi 2000, 36).

⁴¹ Izraz je povzet po Korošec in Horvat (2005, 51) in z njim nadomeščamo izraze, kot so intelektualni »kapital«, intelektualne »prvine«, intelektualno »premoženje«, intelektualne »zmožnosti«, ki se v literaturi uporabljajo za označevanje neotipljivih in računovodsko neizkazanih sestavin poslovanja podjetja. Več o tem glej v Korošec in Horvat (2005, 51–61).

Druge informacije, ki so lahko uporabne pri odločanju o stroških, so: število pritožb, število predlogov za zmanjšanje stroškov, število predlogov, pretvorjenih v inovacije, delež razpoložljivega (prostega) časa zaposlenih in druge. Vse lahko imajo najprej ciljne vrednosti in pozneje tudi uresničene.

Podjetja, ki oblikujejo strategijo z glavnim ciljem maksimiranja vrednosti poslovanja za lastnike, naj bi po Mooresu in Boothu (1996) za spremljanje uresničevanja strategije uporabljala naslednja merila:

- informacije o čistih obratnih sredstvih, mera je povečevanje čistih obratnih sredstev – indeks,
- informacije o učinku finančnega vzvodja, mera je pozitivni ali nični odmik od ciljnih vrednosti delovanja vzvodja,
- informacije o predračunanih denarnih tokovih, mera je doseganje uresničenih vrednosti blizu načrtovanih,
- revizijska poročila, mera je pozitivno revizijsko mnenje,
- doseganje zelenih vrednosti kazalnikov sistema ROI; pri decentralizirani organizacijski strukturi raziskave (Moores in Booth 1996, 168) potrjujejo, da je najprimernejše merilo ROA,
- poslovni izid poslovanja podjetja in/ali SPE.

Za podjetja in poslovoznike na strateški ravni, ki pripisujejo predračunavanju kot delu strateškega poslovanja velik pomen, so lahko pomembne naslednje informacije (Pučko 2003, 312–317):

- o sinergijskih učinkih strategije, merjene s povečanjem poslovnega izida podjetja in/ali SPE,
- o vrednost potrebnih naložb in čisti sedanji vrednosti potrebnih naložb za uresničevanje strategije podjetja in/ali SPE,
- o načinu organiziranosti podjetja in/ali SPE,
- o ekonomskih donosih strategije, denimo o:
 - o prispevku za kritje,
 - o stalnih stroških,
 - o dobičku pred obdavčitvijo,
 - o čistem dobičku,
- o potrebnih prvinah poslovnega procesa, denimo o:
 - o stroških dela,
 - o stroških financiranja,
 - o stroških drugih prvin poslovnega procesa,
- o doseganju načrtovanih vrednosti,
- o odmikih od načrtovanih vrednosti,
- o gibanju kapitala in dolgov za posamezne organizacijske enote in vse podjetje.

Načrtovanje se razlikuje glede na uporabljene tehnike načrtovanja poslovanja.⁴²

Nadaljujemo s predstavitvijo informacij, pomembnih za strategije in poslovoznike na strateški ravni, ki se osredotočajo na obvladovanje finančnih (denarnih) tokov. Na podlagi ugotovitev Moscove, Simkina in Bagranoffa (2001) smo oblikovali naslednji sklop ključnih informacij:

- informacije o finančnem zdravju poslovanja podjetja in/ali SPE, in sicer:
 - o gibanje prejemkov denarja,
 - o gibanje izdatkov denarja,
 - o gibanje prejetih in izdanih čekov in drugih vrednostnih papirjev,

⁴² Glej dodatne vire o tem, na primer: Turk in drugi (2003), Belak (1995) ter Brandon in Drtina (1997).

- o višina in gibanje stroškov lastnega in tujega financiranja poslovanja,
- o predračunski in obračunski izkaz finančnega (denarnega) izida podjetja in/ali SPE,
- o projekcija in poročila o finančnih (denarnih) tokovih (periodični, analiza občutljivosti) podjetja in/ali SPE,
- o kazalniki plačilne sposobnosti podjetja in/ali SPE,
- o informacije finančnih institucij (o finančnem zdravju podjetja in/ali SPE),
- informacije o poslovnem zdravju podjetja in/ali SPE,
 - o predračunski in obračunski izkaz stanja, poslovnega izida in gibanja kapitala podjetja in/ali SPE,
 - o čista sedanja vrednost naložb,
 - o kazalniki o informacijah, povezanih s kapitalom podjetja (ROE, D/E – vsi dolgovi/povprečni kapital podjetja).

Naslednja skupina informacij so informacije o ključnih dejavnikih uspešnosti⁴³ poslovanja podjetja in/ali SPE. Po navajanju Blocherja in drugih (1999, 35) ter Hitta in drugih (2005, 106) želijo poslovodniki na strateški ravni za svoje odločanje imeti informacije o ključnih dejavnikih uspešnosti poslovanja podjetja in/ali SPE. Informacije o ključnih dejavnikih uspešnosti poslovanja podjetja in/ali SPE so (Blocher in drugi (1999, 35):

- nevrednostno izražene informacije:
 - o stopnja absentizma,
 - o število neustreznih (defektnih) učinkov proizvodov,
 - o število zavrženih računov,
 - o opis najboljših proizvodov konkurentov,
 - o opisi strateških načrtov konkurentov,
 - o indeks zadovoljstva kupcev,
 - o število napak pri dobavi dobaviteljev,
 - o opis morale zaposlenih,
 - o tržni deleži podjetja in/ali SPE,
 - o število idej za nove učinke,
 - o število pritožb kupcev in dobaviteljev,
 - o število neuspešno zaključenih pogodb,
 - o potreben čas odpravljanja napak pri prodanih učinkih,
 - o delež izkoriščenih zmogljivosti,
 - o delež razpoložljivih ur dela zaposlenih in stopnja izkoriščenosti teh ur,
 - o število proizvodov na zaposlenega,
 - o število inovacij na zaposlenega,
 - o število uspešno uresničenih projektov podjetja in/ali SPE,
 - o nova tehnološka odkritja,
 - o čas življenjskega cikla proizvoda/storitve podjetja in/ali SPE,
 - o prilagodljivost (potreben čas za pripravo na proizvodnjo novega proizvoda/opravljanje nove storitve),
 - o opis predvidenih zakonskih sprememb in njihov vpliv na poslovanje.

⁴³ Blocher in drugi (1999, 34) pravijo, da so »ključni dejavniki uspešnosti« poslovanja podjetja tisti, s katerimi podjetje dosega konkurenčno prednost na trgu.

- vrednostno izražene informacije:
 - o vlaganja v raziskovanje in razvoj,
 - o poslovni in finančni (denarni) izid iz poslovanja,
 - o gibanje terjatev in obveznosti,
 - o stroški financiranja,
 - o kazalniki donosnosti.

Wilkinson in Cerullo (1997) navajata, da je za informacije o ključnih dejavnikih uspešnosti značilno naslednje: dolgoročna časovna usmerjenost (1–10 let), informacije so pravočasne in niso podrobne (zgolj pomembna dejstva).

S šolo pozicioniranja se je uvedel tudi pojem vrednostne verige. Ker vrednostno verigo omenjajo tudi druge šole, želimo opredeliti, katere informacije strateškega računovodenja so lahko ključne za poslovodnike na strateški ravni, kadar so pomembne informacije o vrednostni verigi podjetja in/ali strateških poslovnih enotah (SPE).

Vneta zagovornika vrednostne verige sta Shank in Govindarajan (na primer Shank (1989b) ter Shank in Govindarajan (1993), ki poudarjata, da so za spremljanje in analizo stroškov potrebne informacije o celotni vrednostni verigi, čeprav sta poslovanje podjetja ali SPE le njen del. Informacije o stroških se lahko glede na različne možne strategije pomembno razlikujejo, in sicer na strategije stroškovne prednosti ali strategije razlikovanja proizvodov (*prav tam*, 49). Vsem, ki želijo uporabljati informacije o uporabi vrednotne verige za obvladovanje stroškov, Shank predlaga tudi uporabo rešitev za obvladovanje stroškov. Te rešitve so lahko (Cooper 1996, 219-246; Kaplan in Atkinson 1998):

- ciljno spremljanje stroškov (angl. target costing)
- procesno računovodenje (t. i. ABC metoda)
- vrednostni inženiring (angl. value engineering)
- računovodenje stroškov za notranje uporabnike (angl. interorganizational cost management system)
- analiza uporabnosti (angl. function analysis systems technique, FAST)
- kaizen spremljanje stroškov (angl. kaizen costing)
- taguči spremljanje stroškov (angl. taguchi costing).

Navedene rešitve vključujejo več različnih informacije za poslovođenje, zato v nabor predvidenih pomembnih informacij za vse, ki bi lahko želeli informacije o vrednostni verigi, ponujamo te v obliki zgoraj navedenih rešitev.

Več šol, med njimi podjetniška šola, šola pozicioniranja, šola učenja ter šola konfiguracije in transformacije, izpostavlja inovacije kot ključno sestavino strategije. Zato smo pripravili seznam predvidenih pomembnih informacij tudi za to področje. Po mnenju Druckerja (2002) ter Turneya in Andersona (1989) so inovacije najpomembnejši dejavnik strateškega uspeha podjetja. Turney in Anderson (1989) navajata, da so za informiranje o inovacijah lahko ključne naslednje informacije:

- količina učinkov na zaposlenega; gre za merilo celotne učinkovitosti izvajanja poslovnih procesov v izbranem obdobju spremljanja;
- količina učinkov glede na vložena sredstva; merilo nam kaže vpliv inovacij v proizvodnem procesu;
- stopnja kosmatega dobička; prikazuje nam relativno tržno dodano vrednost učinkov podjetja. S temi informacijami dejansko lahko merimo, kako uspešni smo pri neprestanem izboljševanju

poslovanja in proizvodov. S njimi povzamemo vse napore za izboljšanje poslovanja in proizvodov, nanj pa ne vplivajo različne metode vrednotenja ali druga računovodska orodja spremljanja vrednosti poslovanja;

- »prazen prostor«; to sodilo ni številčno, temveč ga ocenjujemo vizualno. Če opazimo, da v podjetju, predvsem v skladišču in proizvodnji, nastaja vedno več prostega prostora, to pomeni napredek pri izboljšavah pretoka materiala in proizvodov, pod pogojem, da druga merila ne kažejo drugačne slike;
- čas, potreben od ideje do ustvarjanja učinka; sodilo produktivnosti, skrajšanje časa pomeni prihranek vseh prvin poslovanja podjetja.

Nekatere raziskave (na primer Rao in drugi, 2001; Kleinknecht in Mohnene, 2002; Crepon in drugi 1998; Roper in Anderson, 2000; Rao, Tang in Wang, 2002; Krošlin, 2004) so potrdile, da so bolj inovativna podjetja uspešnejša od drugih, kar poudarja pomen informacij o inovacijah. V skupino informacij o inovacijah lahko pogojno uvrstimo tudi informacije o vrednosti intelektualnih neotipljivk podjetja in/ali SPE za zaposlene, podjetje in/ali kupce podjetja (Mouritsen, 1998). Vse oblike intelektualnih neotipljivk so verjetno ključne za ustvarjanje vrednosti, ki presega prikazano vrednost poslovanja podjetja in/ali strateške poslovne enote (SPE). Tradicionalni pristopi k spremljanju neotipljivk vključujejo vrednotenje z uporabo nadomestitvenih stroškov, predračunavanje prihodnjih pritokov ter tržno vrednotenje (Ratnatunga in sodelavci, 2004). Novejši pristopi pa združujejo več omenjenih metod vrednotenja intelektualnih neotipljivk podjetja in/ali SPE (Ratnatunga in sodelavci, 2004).

Preglednica 10.2.1-4 prikazuje informacije, ki lahko opisujejo intelektualne neotipljivke podjetja in/ali SPE.

Preglednica 10.2.1-4: Primeri informacij o intelektualnih neotipljivkah podjetja in/ali SPE

Vidik	Dejavniki intelektualnih neotipljivk podjetja in/ali SPE	Kazalci o poslovanju podjetja	Kazalci možnosti obstoja intelektualnih neotipljivk podjetja in/ali SPE
Zaposleni	- čas zaposlitve - čas formalnega izobraževanja in izpopolnjevanja - izdatki za izobraževanje	- delež zaposlenih z osebnim načrtom razvoja znanj in spretnosti - dnevi izobraževanja na zaposlenega - izdatki za izobraževanje in izpopolnjevanje na zaposlenega	- zadovoljstvo zaposlenih - kazalnik izostajanja zaposlenih - dodana vrednost na zaposlenega
Kupci	- prispevek dodane vrednosti posameznega kupca (skupine kupcev) - izdatki za trženje kupcev	- število kupcev na zaposlenega - izdatki za trženje na zaposlenega - stroški poslovanja v primerjavi s stroški trženja	- zadovoljstvo kupcev - delež kupcev z dolgoročnim sodelovanjem
Tehnologija	- naložbe v IT*	- število osebnih računalnikov na zaposlenega - izdatki za IT na zaposlenega	- licence v IT* - lastni dosežki v IT* - certifikati v IT*
Procesi	- investicije v procese - investicije v raziskave in razvoj	- pretočni čas od naročila do predaje proizvoda/storitve	- število napak - vrednost napak

		- potreben čas za razvoj novega proizvoda/storitve - potreben čas za reorganiziranje poslovanja podjetja	- čas brez dela zaposlenih v proizvodnji - merila kakovosti učinkov - ugled podjetja
--	--	---	--

Opomba: * IT – informacijska tehnologija

Vir: Prirejeno po Mouritsen, 1998

Med intelektualne neotipljivke podjetja in/ali SPE lahko štejemo tudi vrednost blagovnih znamk (Rappaport, 1999). Kljub temu redko srečamo podjetje z razvitim sistemom povezanih kazalnikov, s katerimi bi spremljalo povezanost med vrednostjo blagovnih znamk in rezultati poslovanja podjetja (Payne in Frow, 1999). Delež podjetij, ki merijo vrednost blagovnih znamk, je leta 1997 v Veliki Britaniji znašal 21 %, še manjši pa je bil delež podjetij, ki so vrednost blagovnih znamk spremlja redno (Ambler, 2000 v Korošec in Horvat, 2005). Po Sullivan in Sullivan (2000 v Korošec in Horvat 2005) so v ZDA konec devetdesetih kar 80 % vrednosti nefinančnih podjetij predstavljale intelektualne sestavine poslovanja podjetja (podobno v Wallison, 2003 ali Bukh, 2003).

Ali je smiselno ponuditi tako širok nabor pomembnih informacij za podporo poslovodstvu? Merchant (1998) v svojem prispevku dokazuje, da zaposleni v podjetju vedo, kaj se od njih pričakuje; da si prizadevajo to doseči, da so sposobni to storiti in bodo dejansko izpolnili pričakovanja. To pomeni, da je uporaba različnih in obsežnih informacij o poslovanju podjetja dejanska praksa v podjetjih (Merchant, 1998, str. 99). Že leta 1972 je Khandwalla dokazal, da poslovodniki izbirajo merila in kazalnike za nadzor ter merjenje uspešnosti podjetja in si oblikujejo njihov portfelj. Toda raziskovanje uporabe teh sodil in meril je večinoma omejeno na široke skupine meril, kot so finančna ali nefinančna, tehnična ali organska (Malina in Selto, 2004). Raziskovalci, kot so Anderson in Young (1999), Chenhall (2003) ter Luft in Shields (2003), v svojih študijah preučujejo skupine informacij in meril, ki jih poslovodniki uporabljajo pri strateškem upravljanju podjetja. Napačna izbira pomembnih informacij za strateško odločanje lahko vodi do napačnih ali idiosinkratičnih odločitev o strategijah in strateškem vodenju podjetja oziroma strateških poslovnih enot (SPE). To pa lahko povzroči neoptimalno poslovanje podjetij (Malina in Selto, 2004).

Te ugotovitve puščajo precej prostora za nadaljnje raziskave o tem, katere informacije so res pomembne in primerne za podporo strateškemu poslovođenju. To področje ostaja še posebej odprto za raziskovalce, ki pristopajo k problemom na kontingenčni način. Najnovejše študije (Libby in sodelavci, 2002; Lipe in Salterio, 2000; Luft in Shields, 2001, 2002, 2003; Ittner in drugi, 2002; Cavaluzzo in Ittner, 2002) vključujejo različne skupine informacij poslovodnega računovodenja, ki naj bi pomagale poslovodnikom pri doseganju strateških ciljev. Vsem tem avtorjem je skupna domneva, ki jo potrjujejo tudi njihove ugotovitve: poslovodniki na strateški ravni želijo imeti na voljo merila oziroma informacije, ki jim omogočajo izbiro med različnimi strateškimi možnostmi. Zato je odgovor na vprašanje, ali je smiselno ponuditi širok nabor pomembnih informacij strateškim poslovodnikom, nedvomno pritrilen.

10.2.2 Prisotnost šol oblikovanja in nadziranja strategij v Sloveniji

Za Slovenijo je v letu 2005 (Kolar, 2005) bila opravljena raziskava o prisotnosti šol oblikovanja in nadziranja strategij v Slovenij. Poglejmo si nekaj podatkov iz te raziskave (Kolar, 2005), naprej prikazujemo frekvenčno porazdelitev za metaforo šole oblikovanja in nadziranja strategij. Največ respondentov se je opredelilo za pajka – šolo dojemanja, in sicer kar 72,3 %. Na tretjem mestu je šola

načrtovanja, ki so jo anketiranci povezali z veverico in ji namenili 6,3 % delež. Tudi ta šola sodi v skupino šol dojemanja. Pajek in veverica sta skupaj dosegla skoraj 80-odstotni delež, kar pomeni, da v večini slovenskih podjetij k oblikovanju in nadziranju strategij še vedno pristopajo zelo tradicionalno. To se sklada z ugotovitvijo o pomembnosti informacij, kjer smo ugotovili, da so povprečno pomembnejše kratkoročno usmerjene (tradicionalne) informacije. Na drugem mestu, čeprav z razmeroma majhnim deležem, je opica – šola učenja, s 7,8 %. Šola učenja predstavlja edino pravo protiutež tradicionalnim šolam, saj so ostale metafore prejele razmeroma majhne deleže. Iz odgovorov je razvidno, da sta volk in nilski konj, kot predstavnika podjetniške šole in šole pozicioniranja, prejela presenetljivo malo odgovorov.

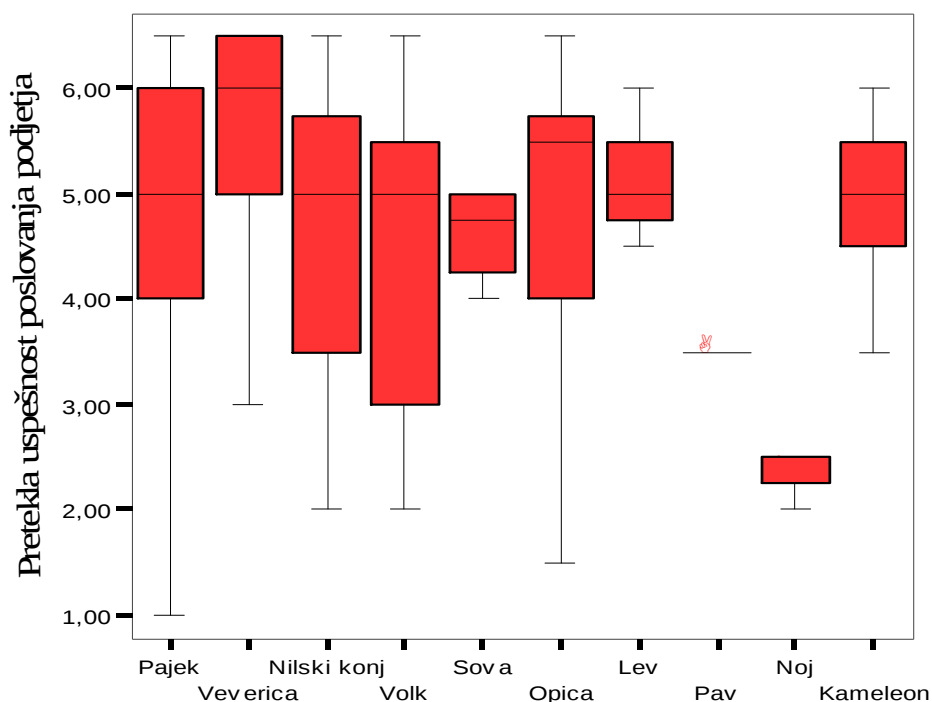
Preglednica 10.2.2-1: Opis življenja živali kot metafora oblikovanje strategije podjetja

Šola oblikovanja in nadziranja strategij		Frekvenca	Deleži v %	Veljavni deleži v %	Kumulativni deleži v %
Veljavni	Pajek	149	71,6	72,3	72,3
	Veverica	13	6,3	6,3	78,6
	Nilski konj	3	1,4	1,5	80,1
	Volk	7	3,4	3,4	83,5
	Sova	4	1,9	1,9	85,4
	Opice	16	7,7	7,8	93,2
	Lev	3	1,4	1,5	94,7
	Pav	1	,5	,5	95,1
	Noj	3	1,4	1,5	96,6
	Kameleon	7	3,4	3,4	100,0
	Total	206	99,0	100,0	
Manjkajoči	Sistem	2	1,0		
Skupaj		208	100,0		

Vir: Kolar, 2005

Na sliki 10.2.2-1 je prikaz povezav med šolami oblikovanja strategij in preteklo uspešnostjo poslovanja podjetja. Podatki kažejo, da podjetja, ki sledijo šoli načrtovanja (veverica), v povprečju poslujejo najuspešneje. Tudi podjetja s sodobnim načinom oblikovanja in nadziranja strategij, kot je šola učenja (opica), poslujejo nadpovprečno uspešno. Povezave nismo opazili zgolj med šolo kulture (pav) in uspešnostjo, zato smo jo iz nadaljnje analize izločili.

Slika 10.2.2-1: Povezava med pripadnostjo šoli oblikovanja strategij in preteklo uspešnostjo poslovanja



Vir: Kolar, 2005

Razmislimo nekoliko bolj poglobljeno, zakaj v Sloveniji ni mogoče identificirati vseh teoretično prepoznanih šol oblikovanja in nadziranja strategij. Eden od razlogov je lahko, da se v mali državi, kot je Slovenija, preprosto ni uveljavilo toliko različnih načinov razmišljanja o strateškem poslovanju. Očitno so slovenske univerze poslovodnike naučile razmišljati samo v eni ali (dveh) smeri(eh). Majhnost območja in prevej velika homogenost znanja respondentov nam sicer ne omogoča najti dovolj statistično pomembnih razlik med skupinami za pripadnost več kot eni ali dvema šolama. Predvidevamo lahko, da bo nova generacija poslovodij prinesla sveže znanje in ideje bodisi iz okolja bodisi z izobraževalnih ustanov. Ker želimo to razmišljanje tudi statistično utemeljiti, bomo uporabili metode razvrščanja v skupine, ki jih priporoča literatura (Ferligoj, 1998 in Hair in drugi, 1998).

Preveriti želimo, ali je odločitev o združitvi desetih šol v eno upravičena in empirično dovolj dobro podprta. Za to bomo uporabili še⁴⁴ metodo iskanja naravnih struktur oziroma skupin, v katere so se slovenski poslovodniki uvrstili glede šol. S temi vprašanji se ukvarja posebna metoda v okviru multivariantne analize, in sicer metoda razvrščanja v skupine (angl. cluster analysis).⁴⁵ Wardova metoda je ena od metod za razvrščanje v skupine, ta je najprimernejša za eliptično strukturirane podatke (Ferligoj, 1998 in Hair in drugi, 1998)⁴⁶. Eden od najpogostejših in najprijaznejših načinov za prikaz poteka združevanja objektov v skupine je lahko drevo združevanja – dendrogram (Ferligoj, 1998). Za prikaz naših podatkov smo uporabili Wardovo metodo (Ward, 1963) za razvrščanje v skupine in dendrogram za prikaz rezultatov združevanja. Hierarhično združevanje s pomočjo Wardove metode je pokazalo, da lahko informacije strateškega računovodenja razdelimo v dve skupini. V prvi so

⁴⁴ Prvič smo združili šole na podlagi SEM analize.

⁴⁵ Več o metodah razvrščanja v skupine v Ferligoj (1998, 11-51).

⁴⁶ Pregled opisnih statistik (mer korelacij in slik porazdelitve) je pokazal na eliptično razpršenost vrednosti preučevanih spremenljivk.

informacije, ki najbolj predstavljajo šoli dojemljanja in načrtovanja, v drugi pa informacije ostalih šol, pri čemer jih največ sodi v šolo učenja. Za Slovenijo je tako mogoče oblikovati le dve različni skupini, šoli. Prvo sestavljata šola dojemljanja in šola načrtovanja, drugo pa šola učenja.

V izogib dvomom, ali je hierarhično združevanje najprimernejša metoda za združevanje objektov (respondentov) v naravne pripadajoče skupine, želimo prejšnje ugotovitve preveriti še z drugo metodo združevanja v skupine.

Odločili smo se za dvostopenjsko metodo razvrščanja objektov v skupine (angl. two step cluster analysis), saj je to po predlogu avtorjev SPSS programa najkakovostnejši postopek združevanja v skupine. Metoda uporablja merjenje verjetnosti razdalj (evklidske razdalje) med vrednostmi spremenljivk. Empirična testiranja so pokazala, da je metoda precej odporna na kršitve predpostavk o neodvisnosti in normalnosti porazdelitve. Uporaba te metode v programu SPSS omogoča izbiro najprimernejše rešitve.

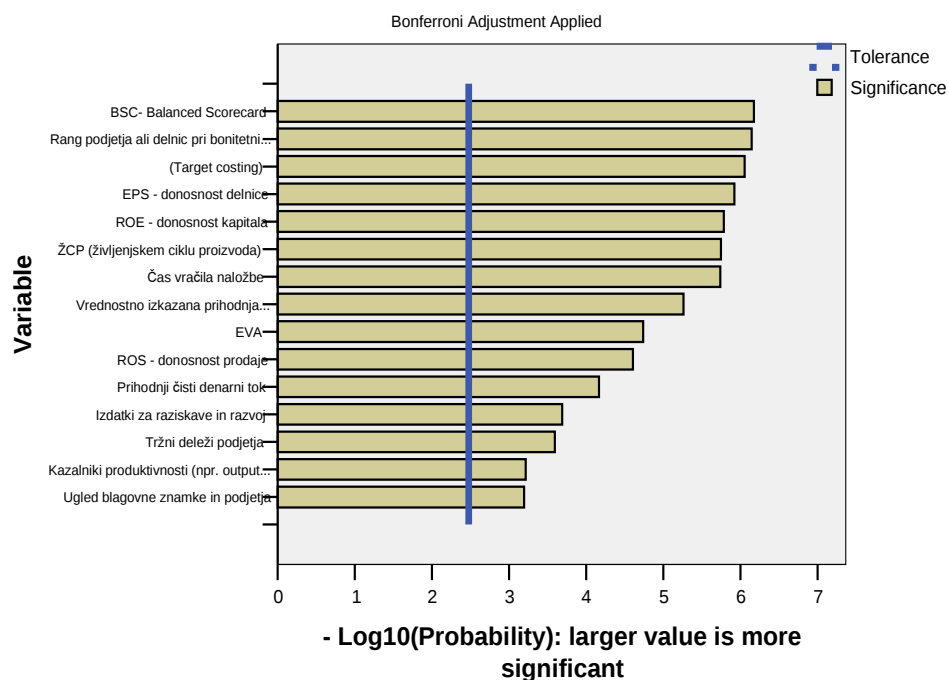
Rezultati združevanja v skupine s pomočjo opisane metode, najboljša je tista rešitev, ki ima najvišja kazalca sprememb AIC ali BIC.⁴⁷ Najvišji kazalec sprememb AIC ima rešitev dveh skupin, ki je najboljša rešitev združitve spremenljivk (informacij) v dve skupini.

Rešitev združevanja v skupine s pomočjo dvostopenjske metode prikazujemo tudi grafično. Graf beremo tako, da za vsako spremenljivko odčitamo t-statistiko. Spremenljivke, pri katerih t-statistika presega črtkano črto v pozitivni ali negativni smeri, so pomembne za določeno skupino (prvo oziroma drugo) respondentov. Glede na to, da na grafih vse pomembne vrednosti spremenljivk presegajo kritične vrednosti, sklepamo, da so za prvo skupino pomembne vse navedene informacije. Višje vrednosti t-statistike kažejo na večjo pomembnost informacij. Spremenljivke so razvrščene po pomembnosti. Pri obeh skupinah so zelo visoko informacije uravnoveženega sistema kazalnikov (BSC), donosnosti kapitala (ROE) in informacije proaktivnega obvladovanja stroškov (TC). Obema skupinama so pomembne prav vse informacije, vendar je rangiranje pomembnosti pri vsaki skupini drugačno.

Glede na strukturo pomembnosti posameznih informacij ocenjujemo, da prvo skupino predstavljajo respondenti šol dojemljanja in načrtovanja. To skupino označimo za mačke. Mačke so previdne in navezane na določeno okolje toliko časa, dokler imajo od tega koristi. Najraje poležavajo nekje na toplem. Drugo skupino predstavljajo pripadniki ostalih šol, največ jih prihaja iz šole učenja. To skupino označimo za rakune. Rakun ne more biti pri miru, je radoveden, igriv in rad preizkuša nove stvari.

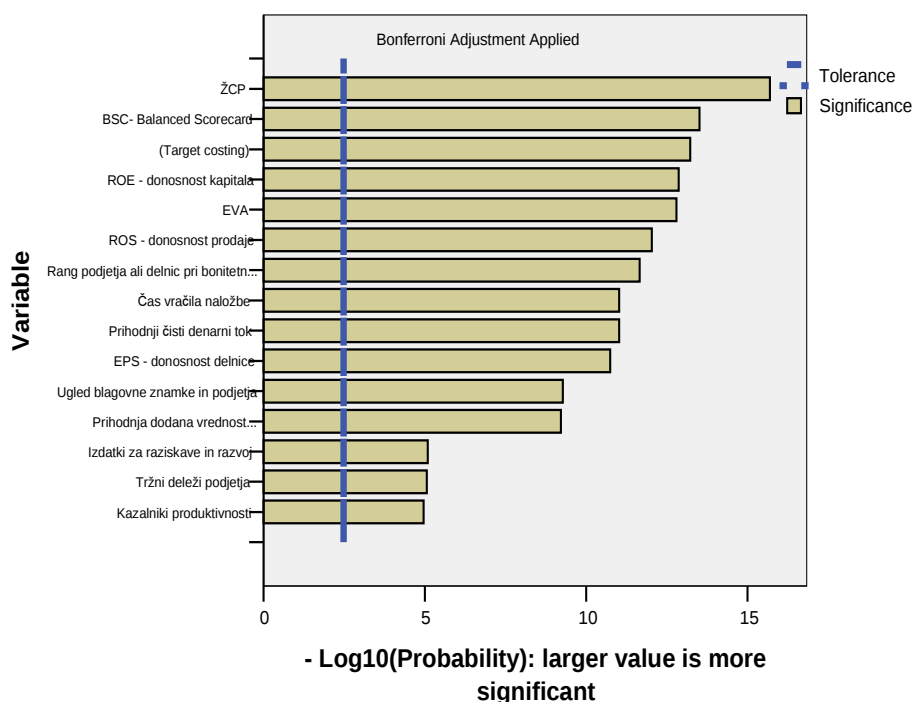
⁴⁷ SPSS 13.0 Help na povezavi <http://www.spss.com/downloads/papers.cfm>.

Slika 10.2.2-2: Pomembnost informacij za skupino 1 – mačke



Vir: Kolar, 2005

Slika 10.2.2-3: Pomembnost informacij za skupino 2 – rakuni



Vir: Kolar, 2005

Iz rezultatov raziskave (Kolar, 2005) in testov, ki smo jih uporabili, je razvidno, da slovenski poslovodniki pripadajo dvema različnima skupinama šol oblikovanja in nadziranja strategij. Prva je bolj tradicionalna in smo jo označili za mačke: mednje uvrščamo pripadnike šol dojemanja in načrtovanja. Zanje je najpomembnejše, da pri oblikovanju in nadziranju strategij upoštevajo izsledke SWOT analize. Druga

skupina so rakuni: največ jih prihaja iz šole učenja. Za rakune je značilno, da si želijo dobro informacijsko podporo s sodobnimi strateško usmerjenimi rešitvami.

Za pomoč kontrolerjem pri razvrščanju poslovdij v eno ali drugo skupino smo oblikovali kratek testni vprašalnik, ki ga izpolnijo poslovdniki tako, da označijo svoje strinjanje s trditvijo na petstopenjski lestvici.

Vprašalnik:

1. Poslovodstvo prilagaja podjetje glede na identificirane priložnosti, nevarnosti, prednosti in slabosti (SWOT). -> (1-5; 1 = *sploh ne drži* – 5 = *v celoti drži*)
2. Poslovodstvo previdno in natančno izdela **poslovni načrt**, v katerem upošteva vse pomembne dejavnike uspeha. -> (1-5; 1 = *sploh ne drži* – 5 = *v celoti drži*)
3. **Vsi v podjetju vemo**, da prihaja zima, zato pridno »nabiramo ozimnico« in se dobro pripravljamo na prihodnost. -> (1-5; 1 = *sploh ne drži* – 5 = *v celoti drži*)
4. **Gledamo**, kako uspevajo drugi in se ob tem se učimo prilagajati svoje poslovanje. -> (1-5; 1 = *sploh ne drži* – 5 = *v celoti drži*)
5. Poslovanje podjetja v največji meri **prilagajamo strategijam podjetja**. -> (1-5; 1 = *sploh ne drži* – 5 = *v celoti drži*)
6. Informacije **poslovodnega računovodstva podjetja imajo odločilno vlogo** pri odločanju o strategijah. -> (1-5; 1 = *sploh ne drži* – 5 = *v celoti drži*)

Točke:

- 15 ali več = poslovodnik sodi v skupino **MAČK!**
- Manj kot 15 točk = poslovodnika sodi v skupino **RAKUNOV!**

10.3 Lov na strategije s pomočjo kontrolinga s strateškim računovodstvom

V tem poglavju bomo spoznali:

- pojmovni vidik strateškega računovodstva,
- zgodovinski vidik strateškega računovodstva,
- vsebinski vidik strateškega računovodstva,
- organizacijski vidik strateškega računovodstva,
- uporabno vrednost strateškega računovodstva pri oblikovanju in nadziranju strategij.

Izhodišče tega poglavja je misel, upesnjena v stari indijski legendi, ki jo je zapisal John Godfrey Saxe (1816–1887):

Slepci in slon

V Indiji živelo je
šest ukaželjnih glav,
odpravili so gledat se
(slepoti vkljub) žival,
da vsak bi sam prepričal se,
kaj slon je, bi spoznal.
Približa prvi slonu se,
neroden se sesede,
ko v čvrsti bok zadene se.
To 'zvabi mu besede:
»Zahvaljen bog, vem, stena je
ta slon,« konča ogleda.
Zatipa drugi okel. »Ho!
Kaj tu je?« zakriči.
»Tak' óblo, gládko in ostró?
Za mé tu dvoma ni,
da slon, veliko čudo to,
kot kopje res se zdi.«
Pa stopi tretji pred žival
in se zgodi, da točno
za rilec, ki je zabingljaj,
zagrabi, dé odločno:
»Kot kača slon je, sem spoznal,
to vidim prav razločno.«

Četrtri stegne brž rokó,
koleno tam zatiplje.
»Čemú najbolj podobno bo
to čudovito bitje?
Brez dvoma je kakor drevo,
to moje je odkritje.«
Naključje je hotelo, da
je peti uhelj spazil.
»Nikogar ni tak' slepega,
da ne bi brž opazil
pahljači z'lo podobnega
čudesa,« se je izrazil.
Ko šesti je zatipal rep,
zanj zgrabil je žival
in brž razglasil tale sklep:
»Uganko razvozlal
sem: kos vrvi je to kar lep,
bom vedel odsihmal.«
Tako ti indijski možje
vsak svoje so trdili,
na dólgo in glasno so se
vsak za svoj prav borili.
Resnice del vsak vedel je,
a vsi so se motili.

Nauk

So mnoge verske vojne že
se, sodim, razplamtele,
ker prepirljivce trmaste
le čenče so razvnele,
saj slona videl ni nihče,
podlage niso imele.

Mi smo slepci, strategija je naš slon in strateško poslovanje njegovo življenje. Odkar ne more nihče več sam videti vse živali, si vsi prisvajamo sliko enega ali drugega dela in živimo naprej ne vedoč, kaj vidijo in mislijo drugi. Celotne slike slona ne dobimo, če preprosto sestavimo posamezne dele. Slon je več kot to. Če želimo doumeti celoto, moramo razumeti dele. Kdo in kako lahko to doseže? **Rešitev ki jo lahko uporabi kontroling za ta namen bomo poimenovali strateško računovodstvo.** Kontrolerji so tako lovci na slone.

V nadaljevanju bomo spoznali strateško računovodstvo, ki poskuša na različne načine videti in opisati dele slona, vsega slona in njegovo življenje. Slonov je več vrst, so iz različnih delov in živijo različno, zato ni vseeno, kako in s čim jih opazujemo, da bomo kar najboljše videli in doumeli vse o njih. Načini, metode, orodja ali kakorkoli že rečemo možnostim delovanja strateškega računovodstva, so le načini opazovanja slona; nekateri raje gledajo leže, drugi sede, nekateri od daleč, drugi od blizu, nekateri iz zraka, drugi s tal. Tako je tudi z načini delovanja: vsakemu izmed nas ustreza drugačen, ker imamo različne potrebe po informacijah. Spoznali bomo tudi prednosti in pomanjkljivosti posameznih načinov; tako bosta izbira in ulov pravega slona-strategije lažja. Kdor bo prej imel boljšo sliko (informacije), bo lažje izbral način življenja, ki mu bo prinašal največ koristi ob najmanjšem tveganju. Pa pojdimo na safari in ujemimo slona, ki nam bo prinesel konkurenčno prednost ter nam omogočil učinkovito in uspešno poslovanje.

Za izhodišče še z različnih plati (vidikov) opredelimo strateško računovodstvo.

10.3.1 Pojemni vidik strateškega računovodstva za namene oblikovanja in nadziranja strategij

Najprej razčistimo zmedo, ki je nastala zaradi uporabe različnih izrazov na tem področju. Angleški izrazi računovodstvo za strateško poslovanje (angl. accounting for strategic management), strateško stroškovno računovodstvo (angl. strategic cost management), strateško računovodstvo za poslovanje (angl. strategic accounting for management) in strateška stroškovna analiza (angl. strategic cost analysis) običajno predstavljajo bodisi strateško računovodstvo (angl. strategic management accounting) bodisi del njegovih nalog. Vse navedene pojme je mogoče zaobjeti z uporabo širšega pojma strateško poslovodno računovodstvo oziroma strateško računovodstvo⁴⁸ (angl. strategic management accounting, SMA).

V slovenskem prostoru se za označevanje organizacijskega (statičnega) dela podjetja z nalogami informiranja nosilcev odločitev na strateški ravni poslovanja podjetja zavzemamo za uporabo samo enega izraza, to je *strateško računovodstvo*. Hkrati uporabljamo izraz *strateško računovodenje* za označevanje procesov, ki se izvajajo za izvrševanje informiranja nosilcev odločitev na strateški ravni poslovanja podjetja.

Pisci Ryan (1995), Smith (1997), Dixon (1998), Rickvood in drugi (1990), Wilson (1991), Palmer (1992), Ward (1992a in 1992b), Clarke (1995), Roslender (1995), Coad (1996), Tomkins in Carr (1996a in 1996b), Brouters in Roozen (1999), Kolar (2000, 2003), Guilding in drugi (2000), Cravens in Guilding (2001), Hoque (2001), Roslender in Hart (2003) strateško računovodstvo opredeljujejo zelo podobno. Njihove misli bi lahko povzeli kot: »Strateško računovodstvo je proces identificiranja, pridobivanja in analiziranja računovodskih in drugih podatkov z namenom informacijske podpore poslovodij pri sprejemanju odločitev na strateški ravni poslovanja.«

O strateškem računovodstvu oziroma strateškem obvladovanju stroškov (angl. strategic cost management). v ZDA pišeta Shank in Govindarajan (1988, 1992a, 1992b, 1993). Avtorja ga opredelita takole: »Strateško obvladovanje stroškov vključuje pripravo in uporabo informacij o stroških, ki

⁴⁸ Naj ponovimo, da izraz »strateško poslovodno računovodstvo« nadomeščamo s krajšim izrazom »strateško računovodstvo«. Razlog za krajši zapis je v vsebini strateškega računovodstva, katerega namen in učinki so namenjeni poslovodjem in poslovanju, ne pa kakšni drugi skupini uporabnikov in/ali procesom v podjetju, zato je pridevnik poslovodno po našem mnenju odveč.

pomagajo pri razvoju in komunikaciji strategije, vzpostavitvi aktivnosti za njeno uresničitev ter razvoju in vzpostavitvi kontrolnih mehanizmov za spremljanje uspešnosti pri doseganju strateških ciljev podjetja.«

V skladu z zgornjimi avtorji je strateško računovodstvo torej aktivnost podjetja, ki je usmerjena tako v okolje podjetja kot v podjetje samo, njegove učinke pa uporabljajo poslovodniki kot pomoč pri odločanju o strateških odločitvah. Največji del teh odločitev je povezan z vprašanjem doseganja konkurenčne prednosti podjetja oziroma s strategijami podjetja in/ali SPE.

Kolar (1998) opredeljuje strateško računovodstvo kot »priskrbo, zbiranje, spremljanje, preučevanje in sporočanje podatkov in informacij o preteklem in prihodnjem poslovanju podjetja, o konkurenci in o družbi v preteklosti in prihodnosti za koristno uporabo načrtovanja, razvijanja, spremljanja in nadziranja in usmerjanja strategij.«

Na podlagi preučitve zgoraj navedenih avtorjev ter razlikovanja med izrazoma strateško računovodstvo in strateško računovodenje velja: Strateško računovodenje je priskrba, zbiranje, spremljanje, preučevanje in sporočanje podatkov in informacij o poslovanju podjetja in/ali strateške poslovne enote (SPE) ter podatkov o konkurenci in družbenem okolju podjetja v preteklosti in prihodnosti za koristno uporabo pri oblikovanju in nadziranju strategij. Strateško računovodstvo je del podjetja z nalogami strateškega računovodenja.

10.3.2 Zgodovinski vidik strateškega računovodenja za namene oblikovanja in nadziranja strategij

Za razumevanje sedanjosti je treba razumeti preteklost. Bromwich in Bhimani (1989) zato menita, da je za razumevanje sedanjosti strateškega računovodenja pomembno razumevanje, kako je do njega sploh prišlo.

Zaradi prevelike osredotočenosti poslovnega računovodstva na informacije o stroških in finančne podatke so se po letu 1980 razvili novi pristopi, ki so poudarjali obvladovanje stroškov že na ravni načrtovanja ter spremljanje in preučevanje dejavnikov, kot so kakovost, prilagodljivost, zanesljivost in zadovoljstvo deležnikov (Clark, 1995; Drury, 1998; Johnson in Kaplan, 1987). Merjenje kakovosti ter nefinančne informacije o uspešnosti poslovanja podjetja so predstavljale odgovor na kritike zaradi prevelike naravnosti poslovnega računovodstva na pripravo informacij o stroških in drugih preveč splošnih vrednostnih podatkih o preteklem poslovanju podjetja.

Po letu 1980 poslovodno računovodenje ni več zagotavljalo zadostne informacijske podpore za uresničevanje strateškega poslovanja (Bromwich in Bhimani, 1989). Na zahodu (Velika Britanija in ZDA) je tehnološki in informacijski napredek v podjetjih prehitel razvoj poslovodnega računovodenja (Kaplan, 1983; 1984; 1985; 1988), ki mu ni uspelo razviti primernih rešitev za merjenje in poročanje o kakovosti, skrajšanju časa zalog, stopnjah življenjske dobe proizvoda, prilagodljivosti proizvodov kupcem ter drugih dejavnikih, ki vplivajo na konkurenčni položaj podjetja. Kot opisuje Hiromoto (1988), je rešitve za te probleme sicer uspelo najti poslovodno računovodenje na Japonskem.

Johnson in Kaplan (1987) sta zato leta 1987 v prvem stavku svojega prispevka zapisala: »Poslovodno-računovodski sistemi v podjetjih so neprimerni za današnje okolje. Poslovodno računovodstvo ni več

sposobno pripraviti in posredovati ustreznih in pravočasnih informacij o stroških in uspešnosti poslovanja.« Njuna trditev je med ameriškimi strokovnjaki na področju računovodenja povzročila pravi preplah (Bromwich in Bhimani, 1989; Roslender in Hart, 2003).

Zelo odmevna kritika poslovnega računovodenja Bromwicha in Bhiminija (1989) je sredi devetdesetih let prejšnjega stoletja v Angliji povzročila podoben odziv kot kritika Johnsona in Kaplana (1987) v ZDA (Roslender in Fincham, 1995). Ustrezne rešitve za informacijsko podporo poslovanju na strateški ravni so takrat sicer že obstajale, le da jih do takrat zaradi njihove zahtevnosti nihče ni razvil do te mere, da bi zaživele v praksi. Roslender in Fincham (1995) omenjata pionirski prispevek Simmondsa (1981; 1982; 1986), ki je predstavil idejo o strateškem računovodenju in zagotovil teoretično podlago za nadaljnji razvoj poslovnega računovodenja. Bromwich in Bhimini (*prav tam*) sta zato predlagala, naj profesorji in poslovodniki, ki delujejo v praksi, na podlagi japonskih izkušenj in Simmondsovih prispevkov razvijejo rešitve poslovnega računovodenja, da bo lahko ideja strateškega računovodenja zaživela tudi v podjetjih.

Kdaj se je razvoj tradicionalnega poslovnega računovodenja začel odvijati v smeri strateškega računovodenja? Za odgovor na to vprašanje je smiselno poznati kritike tradicionalnega poslovnega računovodenja, ki jih povzemamo po Kaplanu (1984, 1986), Johnsonu in Kaplanu (1987), Ashtonu in drugih (1991), Druryju (1992), Palmerju (1992), Bhimani in Bromwichu (1992), Clarku (1995), Roslender (1995), Innes in Mitchell (1995), Bellis-Jonesu (1992) in Roslender in Hart (2003).

- Tradicionalno poslovno računovodenje⁴⁹ ni sposobno zadovoljevati potreb po informacijah, ki se pojavljajo v sodobnem poslovno-konkurenčnem okolju. Pri nadzoru uspešnosti se pretirano osredotoča na vrednostne informacije, kot so stroški, dobiček ali odmiki med načrtovanimi in uresničenimi kategorijami (stroški, prihodki, dobičkom). To je neprimerno, saj vrednostni kazalci običajno služijo kot indikator kratkoročne uspešnosti in so usmerjeni predvsem v preteklost. Poslovodniki na strateški ravni poslovanja zato zanemarjajo dolgoročno uspešnost v prid kratkoročni uspešnosti poslovanja podjetja in/ali SPE. Tradicionalno poslovno računovodenje ne zaobjame merjenja kategorij, kot so kakovost, zanesljivost, inovativnost, fleksibilnost in zadovoljstvo kupcev, čeprav te kategorije skoraj vsa podjetja navajajo med svojimi strateškimi cilji in so osnova konkurenčne prednosti (Roslender 1995). Dobiček kot merilo uspešnosti je deležen kritike, saj njegovo povečanje ne pomeni nujno uspešnega poslovanja. Drury (1998) navaja nazoren primer iz Velike Britanije, kjer je leta 1993 je naredil raziskavo med podjetji o vrednotenju zalog. Med vsemi podjetji je bilo 84 % takšnih, kjer so splošne stroške prenašali na zaloge. To je spodbudilo veliko proizvodnjo, da se pokrijejo splošni stalni stroški, kar je resda povečalo dobiček, vendar izključno na račun povečanja zalog (kar je dejansko povečalo stroške in je bilo v nasprotju s filozofijo poslovanja brez zalog).
- Metode tradicionalnega poslovnega računovodenja za kalkuliranje stroškov lahko dajejo napačne informacije o stroških proizvodov, ker so splošni stroški nepravilno razporejeni na proizvode. Tradicionalno poslovno računovodenje (Bellis-Jones, 1992) lahko pripravi popolnoma napačne izračune stroškovnih cen, to pa vodi do velikega medsebojnega subvencioniranja proizvodov. Johnson in Kaplan (1987) ugotavljata, da je veliko odločitev napačnih, ker so stroški napačno razporejeni.

⁴⁹ Izraz »tradicionalno poslovno računovodstvo« oziroma »tradicionalno poslovno računovodenje« uporabljamo za označevanje poslovnega računovodstva ali poslovnega računovodenja, ko le-to ne deluje v skladu z opredelitvami strateškega računovodstva ali strateškega računovodenja.

- Tehnike tradicionalnega poslovnega računovodenja so postale podrejene zahtevam finančnega računovodstva podjetja. Roslender (1995) meni, da tradicionalno poslovno računovodstvo ne skrbi več za pomoč pri obvladovanju stroškov, pač pa za poročanje o stroških zunanjim uporabnikom. Problem se pojavi, ko poslovodniki tudi za sprejemanje odločitev na strateški ravni poslovanja uporabljajo iste stroškovne cene, kot so bile izračunane za potrebe zunanjega poročanja.
- Tradicionalno poslovno računovodenje je usmerjeno skoraj izključno navznoter, tj. v podjetje, ne daje pa informacij o njegovem zunanjem okolju. Dokler je povpraševanje presegalo ponudbo, je bila najpomembnejša skrb tradicionalnega poslovnega računovodenja priprava takšnih informacij, ki so bile podlaga za odločanje, kako povečevati izvedbeno učinkovitost in produktivnost poslovanja podjetja. Samo učinkovitost za konkurenčni uspeh ni več zadostovala. Simmonds (1981), Drury (1992), Bromwich (1992), Clarke (1995) in Gordon (1998) so zato menili, da mora tradicionalno poslovno računovodstvo pripravljati informacije o zunanjem okolju podjetja, predvsem o konkurentih in trgih, česar mu do takrat ni bilo treba. Za razvoj ustrezne strategije mora podjetje poznati svoje tekmece ter razumeti, kdo je boljši ali slabši, za koliko in zakaj. Ker tradicionalno poslovno računovodstvo ni pripravljalo informacij iz okolja, so to vrzel običajno zapolnili drugi oddelki v podjetju, najpogosteje oddelek za trženje. Žal so se tržniki pogosto usmerili zgolj na določene vidike, predvsem na nevrednostne podatke in informacije. To je sicer zadostovalo za grobo ocenitev konkurenčnega položaja, za resno sliko pa je bilo premalo (Simmonds, 1981).
- Akademske raziskave so preveč oddaljene od dejanske prakse tradicionalnega poslovnega računovodenja. Kaplan (1984) in Roslender (1995) sta menila, da je bilo tradicionalno poslovno računovodenje kot znanost preveč odmaknjeno od dejanske prakse v podjetjih. Zato akademiki niso odkrili mnogih dobrih praks iz podjetij, v literaturi pa je nastala vrzel. Kaplan (1984) je ob vsesplošnem pomanjkanju empiričnih raziskav na temo neustreznosti tradicionalnega poslovnega računovodenja še posebej opozoril na pomanjkanje študij poslovnih primerov, s katerimi bi raziskovalci lahko razvili ustrezne rešitve.

Od teh pomembnih ugotovitev je preteklo že veliko časa in različni avtorji so v nadaljevanju razvili rešitve (predvsem tehnike) za poslovno računovodenje, s katerimi so želeli izboljšati ponudbo informacij za strateške potrebe. Pravi odgovor za številne kritike tradicionalnega poslovnega računovodenja je bilo rojstvo strateškega računovodenja (Roslender in Hart, 2003).

Leta 1980 prvič zasledimo primer strateškega računovodenja v kakem izmed podjetij (Simmonds, 1981). Simmonds (1981) je najbrž tudi prvi avtor, ki je javno objavil opredelitev strateškega računovodenja, zato lahko štejemo leto objave njegovega prispevka za leto rojstva teoretične ideje o strateškem računovodenju. Simmonds ga opredeli kot eno izmed vej v razvoju tradicionalnega poslovnega računovodenja.

Naslednji avtor, ki je strateškemu računovodenju pripisal velik pomen, je bil Bromwich (1989; 1988; 1990; 1992). Poleg zbiranja pomembnih podatkov o konkurentih je v strateškem računovodenju videl še možnost za ocenjevanje prednosti in koristi v celotnem življenjskem ciklu proizvoda in pripravo informacij o dobičkonosnosti poslovanja podjetja s kupci, vse to z pridihom dolgoročnosti. Po njegovem mnenju (1990) je poslovno računovodstvo dolžno zagotavljati osrednji vir informacij za poslovanje na strateški ravni.

Na podlagi prispevkov Kaplana (1984, 1986), Johnsona in Kaplana (1987), Ashtona in drugih (1991), Drurya (1992), Palmerja (1992), Bhimanija in Bromwicha (1992), Clarka (1995), Roslender (1995), Innes in Mitchella (1995), Bellis-Jonesa (1992) ter Roslender in Harter (2003) lahko ugotovimo, da se je zgodovinski razvoj strateškega računovodenja v praksi začel okoli leta 1980 in v teoriji leto pozneje, traja pa še danes.

Na podlagi preučevanja prispevkov zgoraj navedenih avtorjev o kritikah tradicionalnega poslovnega računovodenja ter o nastanku in razvoju strateškega računovodenja smo oblikovali svojo opredelitev strateškega računovodenja z zgodovinskega vidika: *Strateško računovodenje predstavlja evolucijsko stopnjo v razvoju poslovnega računovodenja. Rojstvo in razvoj strateškega računovodenja spada verjetno v devetdeseta leta dvajsetega stoletja.*

Bhimani in Bromwich (1992) sta menila, da se je z razvojem strateškega računovodenja razširila tudi informacijska podpora poslovanju na strateški ravni. Z rojstvom in razvojem strateškega računovodenja so verjetno nastale pomembne razlike v primerjavi s tradicionalnim poslovnim računovodenjem, ki pri obravnavanju poslovnih sprememb premalo upošteva zadovoljevanje informacijskih potreb poslovanja na strateški ravni. Razlike med tradicionalnim poslovnim računovodenjem in strateškim računovodenjem so predvsem odvisne od vsebine računovodenja samega. Vsebinski vidik strateškega računovodenja bomo raziskali v naslednjem poglavju.

10.3.3 Vsebinski vidik strateškega računovodenja za potrebe oblikovanja, sprejemanja in nadziranja strategij

Vsebina vsake informacijske dejavnosti podjetja je pripravljanje informacij, na podlagi katerih poslovodniki in drugi sprejemajo določitve. Turk in Melavc (2003), Wilkinson in Cerullo (1997) ter Turk in drugi (2003) menijo, da je računovodski informacijski sistem del informacijske dejavnosti v podjetju. Opredeljujejo ga z dveh vidikov: širšega, tj. kot znanstveno disciplino, ki se ukvarja s pripravo, oblikovanjem in poročanjem informacij za odločanje v podjetju in izven njega (enako v Turk in Melavc, 2003 ter Kaplan in Atkinson, 1989); in ožjega, tj. kot umetno narejeni ter običajno računalniško podprt sistema priprave in posredovanja informacij.

Različni uporabniki za svoje delo potrebujejo različne informacije. Uporabnike lahko razdelimo v dve skupini: zunanji uporabniki, ki niso člani podjetja, in notranji uporabniki, ki so člani podjetja. Ker so informacijske zahteve teh dveh skupin različne, lahko tudi računovodstvo razdelimo na dve veji: računovodstvo za zunanje uporabnike in računovodstvo za notranje uporabnike. Turk in sodelavci (2003, 21) menijo, da sodi poslovodno računovodstvo v okvir računovodstva za notranje uporabnike, saj pripravlja informacije za poslovodstvo in ga podpira pri vseh nalogah poslovanja (Turk in drugi, 1998; Turk in drugi, 2003; Kohler, 1957; AAA 1958 v Dickey, 1960; Kaplan in Atkinson, 1989).

Naloge tradicionalnega poslovnega računovodstva so (Hansen in Moven, 1997; Brandon in Drtina, 1997; Gordon, 1998, 2; Turk in drugi, 1998; Turk in drugi, 2003; Anderson in Lanen, 1999):

1. priprava informacij za ugotavljanje stroškov storitev, proizvodov in drugih stroškovnih nosilcev,
2. priprava informacij za načrtovanje in nadzor ter ocenjevanje uspešnosti,
3. priprava informacij za sprejemanje odločitev.

Med tradicionalnim poslovnim računovodenjem in »sodobnim« poslovnim računovodenjem, ki izvaja tudi naloge strateškega računovodenja, lahko na podlagi zgornjih opredelitev nalog tradicionalnega poslovnega računovodstva, naše pojmovne opredelitve strateškega računovodenja in navedb nalog strateškega računovodstva avtorjev Simmondsa (1981), Bromwicha (1990), Shanka (1989a), Cooperja (1996), Kolarja (2003), Roslander in Hart (2003, 259) in Hoque (2003) ugotovimo naslednje razlike, ki jih zaradi boljše preglednosti in primerjave podajamo v preglednici.

Preglednica 10.3.3-1: Primerjava vsebinskih značilnosti tradicionalnega poslovnega računovodenja in strateškega računovodenja

Vsebinska značilnost	Tradicionalno poslovno računovodenje	Poslovno računovodenje z vključenimi nalogami strateškega računovodenja
1. Postopki in razmišljanje pri delu	Postopki in pravila za delo so običajno znani vnaprej. Delo je dokaj stanovito. Veliko je rutinskih opravil, ki zahtevajo srednje raven ustvarjalnega razmišljanja.	Veliko je neznanih in nestanovitnih postopkov, ki zahtevajo ustvarjalno razmišljanje. Rutinskih opravil skoraj ni. Visoka raven ustvarjalnega razmišljanja.
2. Informacijska osredotočenost	Informacije o stroških po prikazane vrstah, stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. Predračunavanje, obračunavanje, nadziranje in analiziranje stroškov, odhodkov in prihodkov podjetja in SPE.	Informacije o stroških, tržnih deležih in drugih vidikih poslovanja, pomembnih za doseganje konkurenčne prednosti podjetja in SPE za informacijsko podporo pri odločanju o strategijah.
3. Časovna razsežnost	Omejena, večinoma kratkoročna v obsegu enega poslovnega leta. V preteklost in prihodnost, praviloma mesečno in letno.	Ni omejena. Praviloma na daljša (večletna) časovna obdobja.
4. Merila in kriteriji	Običajno uporabljamo predračunske in obračunske informacije o različnih kategorijah stroškov, odmikih in kazalnikov. ⁵⁰	Uporabljamo ključne kazalnike in druge informacije o konkurenčnem položaju podjetja in/ali SPE ter konkurentih.
5. Nadzor	Običajno notranji, s pomočjo predračunov.	Po načelih poslovanja na strateški ravni podjetja. Notranji in s strani lastnikov.
6. Način dela	Delovni procesi in tehnike so v veliki večini opredeljeni vnaprej, del nalog lahko delegiramo sodelavcem.	Potrebna je visoka raven ustvarjalnega razmišljanja in iskanja vedno novih načinov dela. Nalog običajno ni mogoče delegirati sodelavcem.
7. Stopnja samostojnosti	Velika samostojnost, občasno sodelovanje z odgovornimi poslovodji.	Aktivno in pogosto sodelovanje s poslovniki na strateški ravni poslovanja podjetja. Samostojnost ni velika.

⁵⁰ Kazalci so informacije, ki odražajo ali napovedujejo stanje ali gibanje določenega pojava, in so izraženi bodisi številsko kot absolutna ali relativna števila bodisi opisno (Rejc 2002, 17). Kazalniki so lahko izraženi kot relativno število, indeks, koeficient ali stopnja udeležbe (Turk 2000, 191) in so del kazalcev.

8. Bistvene informacije	Predračunska in analitična poročila o odmikih.	O dejavnikih konkurenčnega uspeha.
9. Uporaba rešitev za delovanje	Uporaba rešitev je usmerjena v podjetje in za pripravo pravočasnih in natančnih informacij o stroških.	Uporaba rešitev je usmerjena v podjetje in okolje podjetja.
10. Način vodenja	Najpogosteje je centralizirano in hierarhično. Vodenje je običajno usmerjeno v kratka časovna obdobja (do enega leta) in v izvedbeno raven poslovanja.	Običajno je timsko vodenje. Vodenje je usmerjeno v daljša časovna obdobja (več kot eno leto) in na strateško raven poslovanja.

Vir: lastna izdelava Kolar, I.

Najpomembnejša razlika med tradicionalnim in »sodobnim« poslovnim računovodenjem je v osredotočenosti na dolgoročno (strateško) prihodnost ter v primerjavi poslovanja podjetja in/ali strateške poslovne enote (SPE) s konkurenti. Iz preglednice 10.3.3-1 je razvidna tudi razlika v razširitvi vidikov pri pripravi in posredovanju informacij za odločanje. Štirje (novi) vidiki so: vidik konkurentov (pobudnik Bromwich), vidik trga (pobudnik Simmonds), vidik prihodnosti (pobudnik Wilson) in dolgoročni (strateški) vidik (pobudnik Kaplan).

Čeprav v literaturi nismo zasledili rešitve, ki bi zajemala vse značilnosti strateškega računovodenja in specifične vidike informiranja poslovnih podjetij in/ali strateških poslovnih enot na strateški ravni poslovanja, pa je mogoče najti številne rešitve, ki si to prizadevajo. Rešitve za poslovno računovodenje, ki so jih njihovi avtorji razvili pod okriljem ideje o strateškem računovodenju, izkazujejo vsebinske posebnosti strateškega računovodenja. Strnjen prikaz teh rešitev je v Preglednici 10.3.3-2.

Preglednica 10.3.3-2: Teoretične rešitve za strateško računovodenje⁵¹

Poimenovanje skupine sorodnih rešitev strateškega računovodenja	Poimenovanje rešitve	Pomembni zagovorniki rešitve strateškega računovodenja
Računovodstvo konkurentov	1. Ocenjevanje konkurenčnega položaja 2. Ocenjevanje konkurentovih stroškov 3. Ocenjevanje konkurentov na podlagi objavljenih računovodskih izkazov	1. Simmonds 1981, 1986; Rangone 1997; Kawada in Johnson 1993; Lord 1996; 2. Jones 1988; Bromwich 1990; Rickwood in drugi 1990; Ward 1992; Ward 1992; Roslander 1995; Pearson, 1996; 3. Moon in Bates 1993;
Računovodstvo kupcev	1. Statična analiza dobičkonosnosti kupcev 2. Analiza življenjske dobičkonosnosti kupcev	1. Anandarajan in Viger 2001; Shapiro in drugi 1987; Bellis-Jones 1989; Ward 1992; Connolly in Ashworth 1994; Zeithaml 2000;

⁵¹ Preglednica je povzetek vseh del in avtorjev, navedenih v preglednici.

	3. Ovrednotenje kupcev kot neopredmetenih sredstev	2. Foster in Gupta 1994; Jacob 1994; Connolly in Ashworth 1994; Hope 1998; Perera, Harrison in Poole 1998; Kolar 2003; 3. Foster in Gupta 1994; Slater in Narver 1994a; Zeithaml 2000;
Ovrednotenje strateških odločitev	1. Ovrednotenje strategij 2. Ovrednotenje strateških investicijskih odločitev 3. Ovrednotenje strateških cenovnih odločitev 4. Ovrednotenje naložb v blagovne znamke 5. Ovrednotenje dobičkonosnosti proizvodov/storitev	1. Hanna 1991; 2. Butler in drugi 1991; Bromwich in Bhimani 1991; Shank in Govindarajan 1992; Shank 1996; Pearson 1996; 3. Simmonds 1982; Rickwood in drugi 1990; 4. Guilding 1992; Guilding in Moorehouse 1992; Guilding in Pike 1994; Cravens in Guilding 1999; 5. Pinnock 1989; Dew in Salmon 1990; Coulthurst 1992;
Ugotavljanje in obvladovanje stroškov	1. Metoda ciljnih stroškov 2. Kaizen spremljanje stroškov 3. Taguchi spremljanje stroškov 4. Ugotavljanje stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda 5. Ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti 6. Ugotavljanje stroškov posameznih značilnosti proizvoda 7. Ugotavljanje stroškov kakovosti (računovodstvo kakovosti) 8. ABC metoda	1. Monden in Hamada, 1991; Tanaka 1993; Kato, Boer in Chow 1995; Fisher 1995; Ewert 1998; Cooper in Slagmulder, 1999; Shank in Fisher 1999; 2. Monden 1995; Lee in Monden 1996; Kaplan in Atkinson 1998; 3. Gen'ichi Taguchi 1992; 4. Porter 1980, 1985; Berliner in Brimson 1988; Bromwich 1988; Hergert in Morris 1989; Shields in Young 1991; Susman 1991; Czyzewski in Huli 1991; Shields in Young 1991; Wilson 1991; Shank in Govindarajan 1992, 1993; Yoshihiro Ito 1995; Wilson 1995; Gutschelhofer in Roberts 1997; 5. Hergert in Morris 1989; 6. Bromwich 1990; 7. Roth in Morse 1983; Turney in Anderson 1989; Heagy 1991; Belohlav 1993; Morese in drugi 2000; 8. Cooper in Kaplan 1988, 1992; Roslender 1995; Drury 1998; Hartgraves 2000; Turk in drugi 2003; Koletnik 2004;

Predračunavanje, obračunavanje in nadzor ter ocenjevanje uspešnosti	1. Primerjalno presojanje 2. Uravnotežen sistem kazalnikov 3. Spremljanje strateških negotovosti v okolju 4. Strateški nadzor konkurenčnih prednosti 5. Nefinančno spremljanje sposobnosti poslovanja	1. Mittelsteadt 1992; Camp 1993; Kolar in Kolar 1998; Knez-Riedel 2000; Elnathan in drugi 1996; Kolar 2003; 2. Kaplan in Norton 1992, 1996a, 1996b, 1997, 2000, 2001, 2002; Epstein in drugi 2000; Turk in drugi 2003; 3. Simons, 1990, 1999; Brouthers in Roozen, 1999; 4. Bruggeman in Wim Van der Stede 1993; 5. Surysekar 2003;
Ocenjevanje strateških sposobnosti	1. Vrednotenje in poročanje o intelektualnih sestavinah poslovanja podjetja	1. Ratnatunga, Gray in Balachandran 2004; Rejc 2002; Malina in Selto 2004; Korošec in Horvat 2005;

Vir: lastna izdelava Kolar, I.

Ugotovimo lahko, da vsebina strateškega računovodenja še zdaleč ni homogena. Lahko bi rekli, da jo zaznamujejo heterogene in interdisciplinarne rešitve. Rešitve, ki se večinoma pojavljajo kot tehnike delovanja strateškega računovodstva, lahko razvrstimo v šest skupin, znotraj teh pa najdemo najmanj 27 različnih možnosti za uresničevanje idej strateškega računovodenja. Večina rešitev je delnih, nekaj pa jih kombinira več različnih rešitev za strateško računovodenje.

10.3.4 Organizacijski vidik strateškega računovodenja

Ali je organiziranje strateškega računovodenja drugačno kot organiziranje tradicionalnega poslovnega računovodenja? Glede na opredelitve v prejšnjih dveh poglavjih, da je strateško računovodenje del poslovnega računovodenja, menimo, da je strateško računovodenje lahko organizirano na enak način kot poslovno računovodenje.

Organiziranost odraža razmerja med sodelujočimi v podjetju (Ivanjko 1999; tudi Koletnik 1999, Možina 1972), organizacijska sestava pa ponazarja razmerja med deli in celotnim podjetjem, ki je lahko organizirano bodisi centralizirano bodisi decentralizirano (Ivanjko 1999). Pri uvajanju ali spreminjanju organizacijske sestave delov ali celotnega podjetja je treba upoštevati tipe sestav ter njihove prednosti in pomanjkljivosti, da lahko ocenimo njihovo ustreznost. Isto pravilo lahko uporabimo tudi pri organiziranosti strateškega računovodenja.

Ivanjko (1999), Tavčar (1999) in Buble (1997) razlikujejo naslednje tipe organizacijskih sestav delov ali celotnega podjetja: funkcijsko, izdelčno (proizvodno) oziroma panožno, matrično, procesno, timsko, mrežno, virtualno in druge, med katerimi so projektna, trapezoidna. Vse pogostejše so kombinirane sestave, še zlasti kombinacije med funkcijsko, izdelčno, procesno in timsko.

V katere organizacijske sestave naj bo vključeno strateško računovodstvo? Literatura o tem ne pove veliko. Caillouet (1992) pravi, da je poslovno računovodenje najbolje organizirati v skladu s strategijo

podjetja. Ker je po njegovem mnenju strategija projekt, naj bo tudi organiziranost poslovnega računovodenja projektna. Za odgovor na to vprašanje moramo poznati predvsem prednosti in pomanjkljivosti različnih sestav (CIMA, 2003). V preglednici v nadaljevanju so prikazani različni možni načini vključevanja strateškega računovodenja v organizacijske sestave podjetja.

Preglednica 10.3.4-1: Organizacijske sestave in možni načini vključevanja strateškega računovodenja v organiziranost podjetja

Organizacijska sestava	Možne prednosti organizacijske sestave za strateško računovodenje	Možne slabosti organizacijske sestave za strateško računovodenje	Možni načini vključevanja strateškega računovodenja v organizacijsko sestavo podjetja
Funkcijska organiziranost	Preproste in jasne odgovornosti zaposlenih. Delo in rezultate je mogoče preprosto spremljati po posameznih poslovnih (funkcijah) delih podjetja.	Usklajevanje nalog zaposlencev med različnimi funkcijami je težko, saj so običajno fizično in miselno ločeni. Običajno je uvajanje sprememb zelo dolgotrajno. Zaposlenci na različnih funkcijah lahko opravljajo podobne ali celo enake naloge.	Strateško računovodenje je smotrno vključiti v organizacijsko sestavo kot del poslovnega računovodenja. Vključevanje strateškega računovodenja v tej sestavi je primernejše za manjša podjetja v stabilnem okolju in kot dopolnitev sedanje organiziranosti podjetja in/ali SPE.
Izdelčna organiziranost	Prilagajanje in uvajanje sprememb v organiziranosti je običajno hitro. Možno je spremljanje poslovanja po SPE.	Zaposlenci v različnih organizacijskih delih opravljajo podobne ali celo enake naloge.	Izdelčna organiziranost je praviloma decentralizirana in bolj prilagodljiva kot funkcijska. Strateško računovodenje praviloma smotrno vključiti v organizacijsko sestavo kot del poslovnega računovodenja. Tako organizirano strateško računovodenje praviloma ni primerno za velika podjetja, predvsem zaradi številnih podatkov in možnega podvajanja nalog.
Matrična organiziranost	Združuje prednosti funkcijske in izdelčne organiziranosti. Povečuje stopnjo sodelovanja med	Potreba po sodelovanju in strinjanju zaposlencev lahko upočasnuje delovanje podjetja in/ali SPE.	Ta organiziranost je kombinacija prejšnjih dveh, zato je tudi način vključevanja strateškega računovodenja v organiziranost podjetja kombiniran. Strateško računovodenje je smotrnejše vključiti v organizacijsko kot del

	zaposlenimi in deli podjetja.	Odgovornosti zaposlencev in/ali delov v organizacijski sestavi niso popolnoma jasne.	posebne projektne skupine v okviru poslovnega računovodenja.
Sodobne organizacijske sestave (ploske mreže, virtualna podjetja, kombinirane organizacijske sestave)	Uvaja veliko stopnjo sodelovanja med zaposleni in deli podjetja. Običajno se naloge zaposlencev in/ali delov v organizacijski sestavi ne podvajajo. Omogoča dokaj hitro prilagajanje nastalim spremembam v okolju podjetja in/ali SPE. Število odločitvenih ravni pri poslovanju je manjše kot pri drugih načinih organiziranosti	Veliko sodelovanja med zaposleni in deli podjetja v organizacijski sestavi lahko povzroča tekmovanje. Potrebno je veliko izkušenj, znanja in spretnosti pri vodenju in delu, da tim uspešno deluje.	Strateško računovodenje je smotrnejše vključiti v organizacijsko sestavo kot del posebne projektne skupine v okviru poslovnega računovodenja.

Vir: prirejeno po Kolar, 2003 in CIMA, 2003

Katera organizacijska sestava je najprimernejša za strateško računovodenje, je odvisno tudi od razvoja organizacijskih sestav. Ne bomo ugotavljali, kakšne organizacijske sestave so najpogostejše, lahko pa navedemo značilnosti sodobnih organizacijskih sestav (CIMA 2003): **transparentnost**: zaposleni morajo poznati in razmeti, kako naj delajo; **ena avtoriteta**: modrost, znana že iz rimskih časov: »Suženj, ki ima tri gospodarje, je svoboden človek!«; **sploščenost**: vsaka dodatna stopnja povzroča motnje v hitrosti in kakovosti informacij.

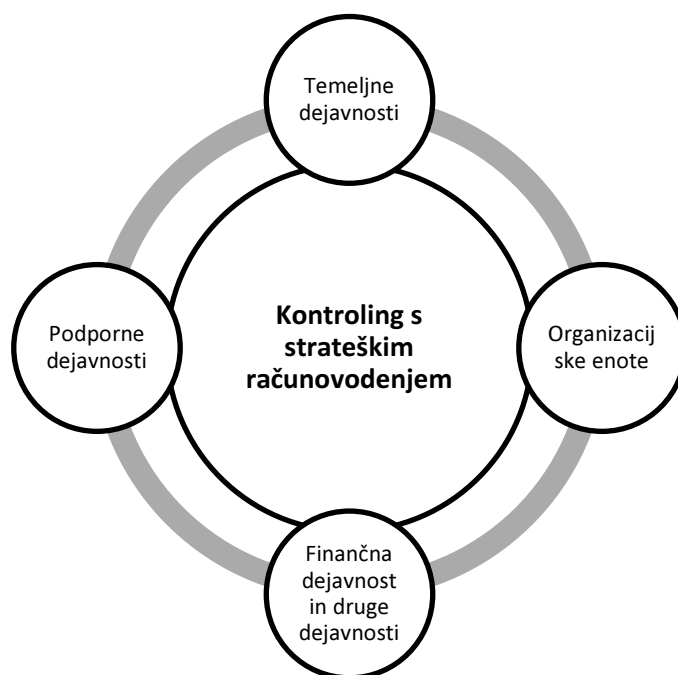
Organizacijske oblike sestav so se razvijale kot odgovor na spreminjajoče se priložnosti in tveganja v podjetjih ter njihovi okolici. Vse do 70. let 20. stoletja so prevladoval organizacijske sestave z veliko ravni med vrhnjim poslovođstvom in zaposlenimi na najnižji ravni. Ljudje so bili ključni prenosniki informacij, intenzivna hierarhija pa je zagotavljala učinkovito in uspešno komunikacijo v podjetju. Pomembne spremembe v organizacijski sestavi podjetij so se začele v začetku 80. let, ko je z nastopom informacijske dobe nova tehnologija omogočila vrhu piramide bolj neposredno komuniciranje, kar je zmanjšalo potrebo po poslovođjih na srednjih ravneh. Oblika organizacijskih sestav v 80. letih je spominjala na peščeno uro. Te spremembe so se nadaljevale v 90. letih, danes in v prihodnosti pa se bodo podjetja verjetno organizirala kot ploske mreže, podobne vetrnici: vsi zaposleni in procesi so kraki vetrnice, ki ženejo podjetje naprej in neposredno komunicirajo z vrhnjim poslovođstvom. Takšne ploske sestave znižujejo stroške, saj je potrebnih manj ravni poslovođenja.

Pri organiziranju strateškega računovodenja moramo upoštevati vse dejavnike, ki vplivajo na organiziranje. Ivanjko (1999) meni, da na organiziranje novih delov v sestavi podjetja vplivajo različni dejavniki, najpomembnejši med njimi pa je obstoječa organizacijska sestava. Na podlagi tega sklepamo, da je strateško računovodenje lahko organizirano kot:

- a) del poslovnega računovodenja v podjetju, ki je vključeno v organizacijsko sestavo podjetja v eni izmed že naštetih organizacijskih sestav (funkcijski, izdelčni, matrični, timski ali drugi) ali
- b) del poslovnega računovodenja v organizacijski sestavi podjetja, ki je organizirano na novo, praviloma v obliki sodobne organizacijske sestave (ploska mreža virtualnega podjetja ali kombinirane organizacijske sestave) in se naloge strateškega računovodenja izvajajo v obliki projektov.

Zaradi tehnološkega razvoja je smotrno pričakovati, da se bodo organizacijske sestave prihodnosti razvijale v smeri ploskih mrež. Zato je pri organizaciji novih podjetij smiselno vanje vključiti tudi strateško računovodstvo. V tem primeru ga lahko ponazorimo kot hobotnico nad deli podjetja in/ali strateške poslovne enote (SPE), ki svoje lovke izteguje v vse organizacijske enote in ravni poslovanja podjetja. Z njimi omogoča pretok informacij in sodelovanje zaposlenecv podjetja in/ali SPE. Opisano organizacijsko sestavo podjetja ponazarja slika 10.3.4-1:

Slika 10.3.4-1: Primer organizacijske sestave podjetja s kontrolingom in strateškim računovodenjem v obliki ploske mreže



Vir: lastna izdelava

Ko opredeljujemo organiziranost strateškega računovodenja na ravni podjetja, moramo določiti tudi njegovo organiziranost na ravni organizacijskih enot oziroma delov organizacijske sestave podjetja.

Kakšna naj bo organizacijska sestava strateškega računovodenja? Položaja in notranje organiziranosti računovodenja ne moremo obravnavati enako za vsa podjetja. V srednjih in velikih podjetjih je praviloma organizirano kot posebna strokovna služba (Koletnik, 1999). Kadar je to objektivno izvedljivo, mora biti računovodska služba vedno organizirana kot enotna služba, ki je sposobna opravljati vsa opravila računovodske funkcije – računovodsko predračunavanje, knjigovodstvo, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje. Na podlagi te opredelitve menimo, da je tudi strateško računovodenje del poslovnega računovodenja, ki pa je sestavni del računovodenja podjetja.

V primeru matrične ali katere druge izmed sodobnih organizacijskih sestav podjetja lahko organiziramo strateško računovodenje v obliki medfunkcijskega izvajanja nalog strateškega računovodenja. Za izvajanje nalog potrebujemo zaposlene z znanji:

1. strateškega računovodenja,
2. poslovanja na strateški ravni podjetja in/ali SPE,
3. strateškega trženja.

Skupina, ki ima naloge, pristojnosti in odgovornosti v zvezi z izvajanjem nalog strateškega računovodenja, je strokovno-organizacijsko vključena v računovodstvo podjetja, delovno pa v takem primeru strateško računovodstvo nima svojega stalnega položaja v računovodski organizacijski sestavi podjetja, saj se ta spreminja odvisno od informacijskih zahtev poslovdij na strateški ravni podjetja. Oliver (1991) meni, da morajo biti izvajalci strateškega računovodenja tesno povezani z zaposlenci drugih oddelkov, še posebej z tistimi, ki sodelujejo pri odločanju na strateški ravni podjetja. Kulesza (1999) celo predlaga, da bi računovodje morali biti sestavni del poslovdne ekipe – uprave podjetja.

Strateško računovodenje je mogoče organizirati tudi na ravni delovnih mest in nalog zaposlenih. Ivanjko (1999) to raven imenuje mikroorganiziranje. Anthony (1999) poudarja, da je pri organizaciji poslovnega računovodenja treba izbrati pravo mero podrobnosti, saj preveč podrobno organizirano poslovno računovodenje zavira ustvarjalnost zaposlenih. Jermias in Gani (2004) zagovarjata, da je organiziranost sistema računovodenja usklajena s strategijo podjetja, saj v nasprotnem primeru podjetje ne dosega optimalne uspešnosti poslovanja. Na podlagi teh ugotovitev menimo, da je najprimernejši način organiziranja strateškega računovodenja projektna oblika, ne glede na obstoječo obliko organizacijskega sestava podjetja. Tako lahko strateško računovodenje prilagajamo glede na spreminjajoče se strategije.

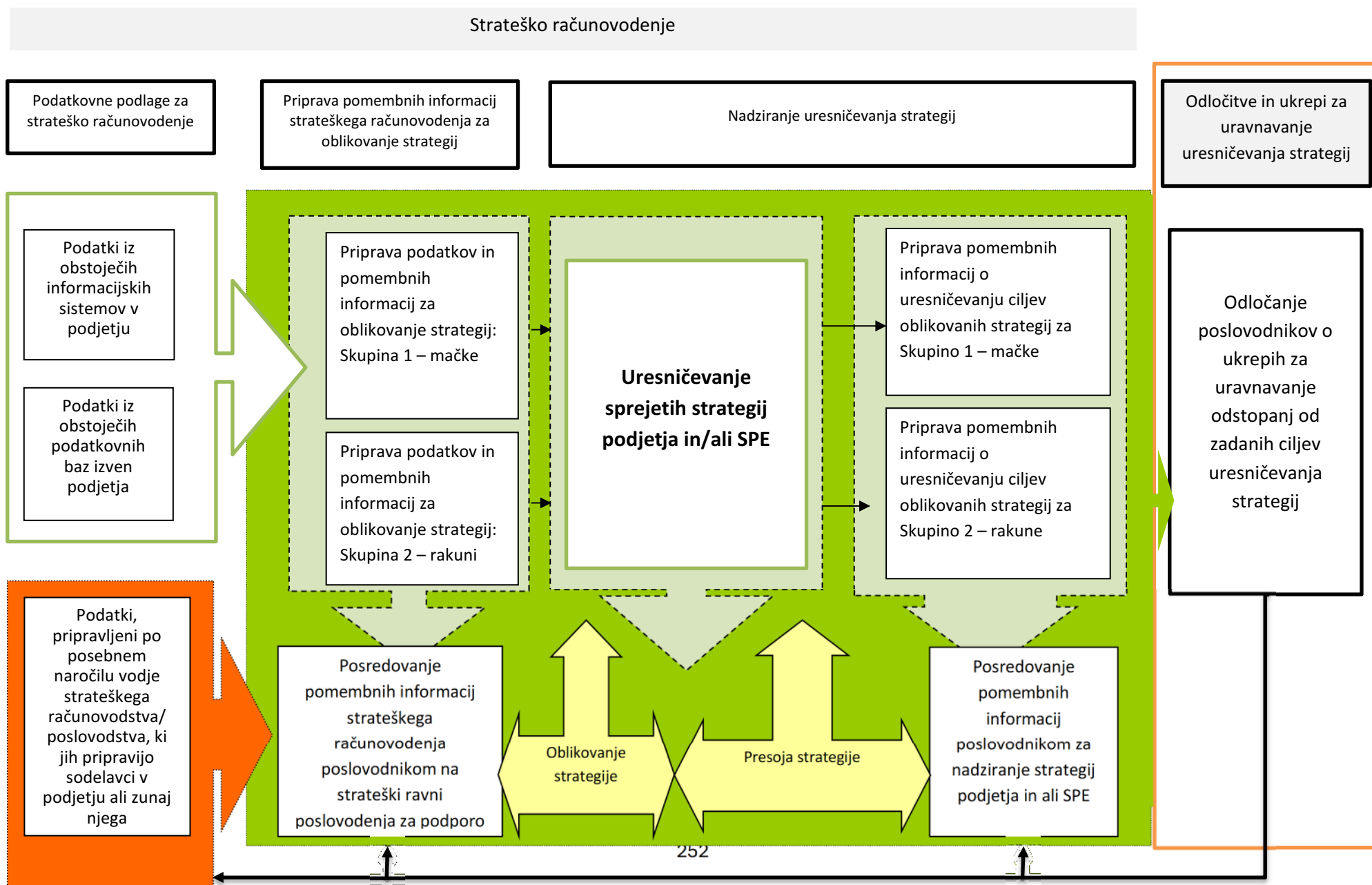
Ko opredeljujemo organiziranost strateškega računovodenja na ravni podjetja, moramo določiti tudi njegovo organiziranost na ravni organizacijskih enot oziroma delov organizacijske sestave podjetja.

Organiziranost strateškega računovodenja poteka v obliki medfunkcijskega izvajanja nalog strateškega računovodenja. Pri organiziranju je v ta namen treba zagotoviti izvedbo nalog z naslednjih področij:

1. izvajanje nalog vodenja in organiziranja strateškega računovodenja,
2. izvajanje nalog s področja trženja,
3. izvajanje nalog strateškega poslovanja, še posebej za oblikovanje in nadziranje strategij, v primeru diverzificiranega podjetja tudi nalog poslovanja na poslovnem področju, katerega proizvodi/storitve so predmet strateškega računovodenja,
4. izvajanje ostalih nalog, ki se pojavljajo glede na posebne okoliščine strateškega računovodenja, na primer pridobivanja posebnih podatkov.

Predstavitev rešitve vsebinske organiziranosti strateškega računovodenja prikazuje naslednja slika.

Slika 10.3.4-2: Organizacijska sestava z vidika vsebine strateškega računovodenja

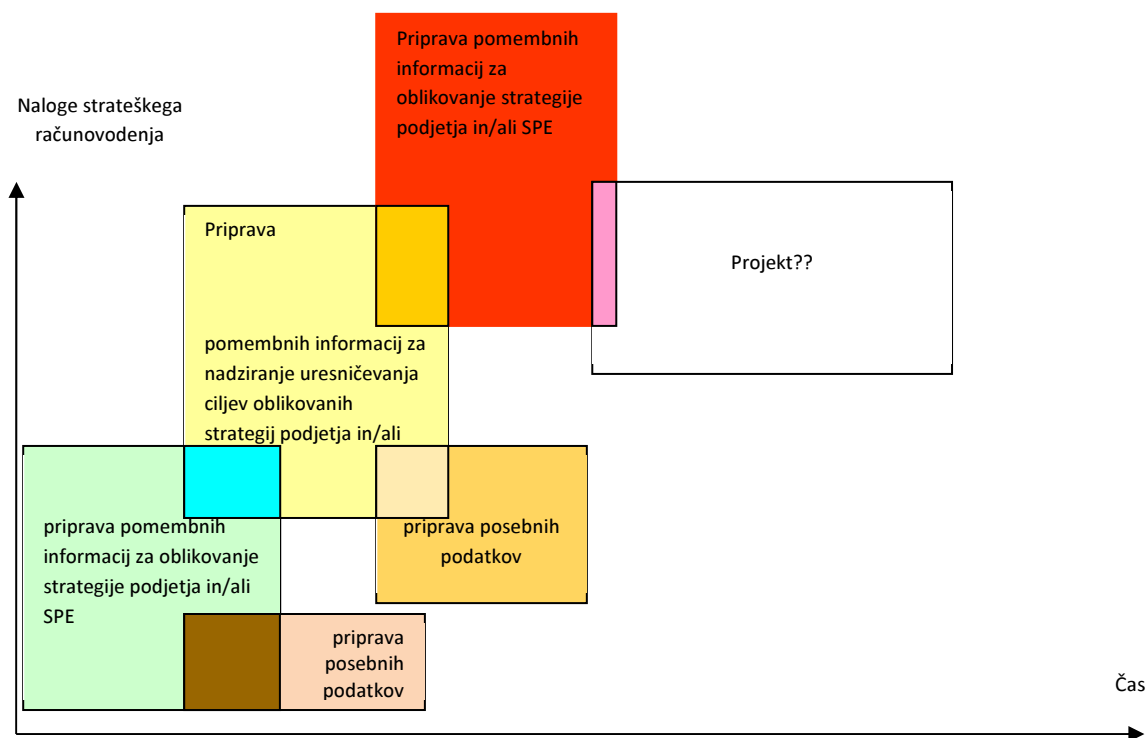


Vir: lastna izdelava

Zadnjo sliko beremo od leve proti desni. Z zeleno podlago smo označili naloge strateškega računovodenja, rumena označuje naloge strateškega poslovanja in rdeča posebne naloge po naročilu, ki jih izvajajo zunanji ali notranji sodelavci podjetja. Rumene puščice predstavljajo pretok informacij med poslovodniki na strateški ravni poslovanja in strateškim računovodenjem. Slika je že prilagojena ugotovitvam, da obstajata dve skupini pripadnikov različnih šol. Za obe so pomembne različne informacije strateškega računovodenja, ki vplivajo njegove na naloge.

Strateško računovodenje lahko poteka v nepretrganih povezanih projektih, kjer en projekt rodi nov(e) projekt(e) strateškega računovodenja. Slika 10.3.4-3 prikazuje, kako se strateško računovodenje izvaja s projekti (nalogami) strateškega računovodenja, ki porajajo nove projekte (naloge). Gre za verižni proces, ki se sproži z začetkom izvajanja nalog strateškega računovodenja in se zaključi šele, ko podjetje preneha delovati.

Slika 10.3.4-3: Naloge strateškega računovodenja v obliki povezanih projektov



Vir: lastna izdelava

Zgornja slika predstavlja način organiziranja izvajanja strateškega računovodenja s projekti, kjer prvi projekt rodi naslednjega in tako naprej. Če želimo opisati naloge strateškega računovodenja z živalsko metaforo, bi lahko rekli, da gre za življenje ribice čistilke, ki živi v simbiozi s svojim okoljem, predvsem drugimi ribami. Prilagaja se življenju v morju in se hrani z zajedavci na ribah in v okolju. Ribice čistilke se morajo včasih za svoje preživetje dobro razumeti tudi z največjimi plenilci. Vsako čiščenje je za njih nov projekt, lahko tudi zadnji, če jih gostitelj iz nezadovoljstva poje.

Strateško računovodenje je podobno življenju ribice čistilke, ki s pripravo pomembnih informacij dokazuje, da ga poslovodnik (riba) potrebuje. Ribica čistilka odstranjuje neprijetne zajedavce z ribe, kar ji omogoča boljše življenje. Podobno strateško računovodenje s svojimi informacijami pomaga poslovodnikom podjetja na strateški ravni pri odločanju, kako izboljšati poslovanje podjetja in/ali strateške poslovne enote (SPE). En sam postopek čiščenja ribice čistilke običajno ni dovolj za trajen uspeh, prav tako en uresničen projekt strateškega računovodenja najverjetneje ne zagotavlja dolgoročne (strateške) uspešnosti podjetja in/ali SPE. Vendar pa uspešno izveden prvi projekt (naloge) strateškemu računovodenju (ribici čistilki) odpira možnost za nove projekte.

Preglednica 10.3.4-2: Dejavniki in informacije o strateškem položaju podjetja (SPE) za pripadnike skupine mačk

Oznaka	Dejavniki strateškega položaja podjetja	Ocena danes (predvideno*): 1-zelo slabo, 2-slabo, 3-srednje dobro, 4-dobro, 5-zelo dobro		Trend	Predlogi (opombe)	Cilj (3 leta) (uresničeno*): 1-zelo slabo, 2-slabo, 3-srednje dobro, 4-dobro, 5-zelo dobro	
		Podjetje/SPE	Konkurent**	↑↓↗↘→		Podjetje/SPE	Konkurent**
A1	Kako dobro poznamo in izkoriščamo prednosti v poslovanju podjetja/SPE?						
A2	Kako dobro poznamo in zmanjšujemo slabosti v poslovanju podjetja/SPE?						
A3	Kako dobro poznamo in izkoriščamo priložnosti podjetja/SPE na trgu?						
A4	Kako dobro poznamo in se izogibamo nevarnostim podjetja/SPE na trgu?						
A5	Odnos kupcev do naših proizvodov/storitev						
A6	Vpliv zakonodaje na stroške poslovanja						
A7	Vpliv zakonodaje na naložbe podjetja						
A8	Izkoriščanje vpliva novih tehnologij na proizvodnjo (opravljanje) proizvodov (storitev)						
A9	Izkoriščanje vpliva novih tehnologij na prodajo proizvodov/storitev						
A10	Izkoriščanje vpliva novih tehnologij pri pripravi informacij						
A11	Kakšni so naši kupci z vidika dolgoročnega sodelovanja?						
A12	Kakšni so naši kupci z vidika finančnega zdravja?						
A13	Kakšna je vključenost zaposlenih v poslovanje podjetja?						
A14	Kakšna je vključenost zaposlenih podjetja v predračunavanje poslovanja?						
A15	Kako dobro poznamo zakonitosti delovanja prodajnega trga?						
A16	Kako dobro poznamo zakonitosti delovanja nabavnega trga?						
A17	Kakšna je morala zaposlenih?						
A18	Kako vplivajo znanje in izkušnje posloводства na poslovanje podjetja?						
A19	Kako dobro zaposleni poznajo in razumejo strategijo in strateške cilje podjetja (SPE)?						
B1	BSC – finančni vidik						
B2	BSC – vidik strank						
B3	BSC – vidik poslovnih procesov						
B4	BSC – vidik učenja						
B5	Rang podjetja						
B6	Ciljni stroški (TC)						
B7	ROE – donosnost kapitala						
B8	ŽCP – informacije o življenjskem ciklu proizvoda						

B9	Čas vračila naložbe						
B10	Vrednostno izkazana prihodnja vrednost poslovanja						
B11	EVA – ekonomska dodana vrednost						
B12	ROS – donosnost prodaje						
B13	Prihodnji čisti denarni tok						
B14	Tržni delež						
B15	Kazalniki produktivnosti						
B16	Ugled blagovne znamke						

*Preglednico uporabljamo za pomoč pri nalogah oblikovanja strategije podjetja in/ali SPE (takrat sta stolpca danes in čez tri leta), kot pomoč pri nadziranju uresničevanja ciljev oblikovanih strategij podjetja in/ali SPE (takrat sta stolpca predvideno in uresničeno).

** Ocena dejavnikov in informacij za konkurente je zaključena, ko jo izpolnimo z vsemi podatki in informacijami.

Vir: lastna izdelava Kolar, I.

Preglednica 10.3.4-3: Dejavniki in informacije o strateškem položaju podjetja (SPE) za pripadnike skupine rakunov

Oznaka	Dejavniki strateškega položaja podjetja	Ocena danes (predvideno*): 1-zelo slabo, 2-slabo, 3-srednje dobro, 4-dobro, 5-zelo dobro		Trend ↑↓↗↘→	Predlogi (opombe)	Cilj (3 leta) (uresničeno*): 1-zelo slabo, 2-slabo, 3-srednje dobro, 4-dobro, 5-zelo dobro	
		Podjetje/SPE	Konkurent**			Podjetje/SPE	Konkurent**
A1	Odzivanje podjetja na spremembe v okolju						
A2	Hitrost razvijanja novih proizvodov/storitev						
A3	Vpliv kulture zaposlenih na strateški položaj podjetja						
A4	Kako dobro poznamo razvoj novih tehnologij?						
A5	Izkoriščanje vpliva novih tehnologij na prodajo proizvodov/storitev						
A6	Izkoriščanje vpliva novih tehnologij pri pripravi informacij						
A7	Kakšni so naši kupci z vidika dolgoročnega sodelovanja?						
A8	Kakšni so naši kupci z vidika finančnega zdravja?						
A9	Kako dobro razumemo vrednote kupcev?						
A10	Kako dobro razumemo vrednote dobaviteljev?						
A11	Kakšno je medsebojno sodelovanje zaposlenih?						
A12	Kakšno je medsebojno sodelovanje s konkurenti?						
A13	Kako dobro zaposleni poznajo in razumejo strategijo in strateške cilje podjetja (SPE)?						
B1	BSC – finančni vidik						
B2	BSC - vidik strank						
B3	BSC – vidik poslovnih procesov						
B4	BSC – vidik učenja						
B5	Rang podjetja						
B6	Ciljni stroški (TC)						
B7	ROE – donosnost kapitala						
B8	ŽCP – informacije o življenjskem ciklu proizvoda						
B9	Čas vračila naložbe						
B10	Vrednostno izkazana prihodnja vrednost poslovanja						
B11	EVA – ekonomska dodana vrednost						
B12	ROS – donosnost prodaje						
B13	Prihodnji čisti denarni tok						
B14	Tržni delež						

B15	Kazalniki produktivnosti						
B16	Ugled blagovne znamke						

*Preglednico uporabljamo za pomoč pri nalogah oblikovanja strategije podjetja in/ali SPE (takrat sta stolpca danes in čez tri leta), kot pomoč pri nadziranju uresničevanja ciljev oblikovanih strategij podjetja in/ali SPE (takrat sta stolpca predvideno in uresničeno).

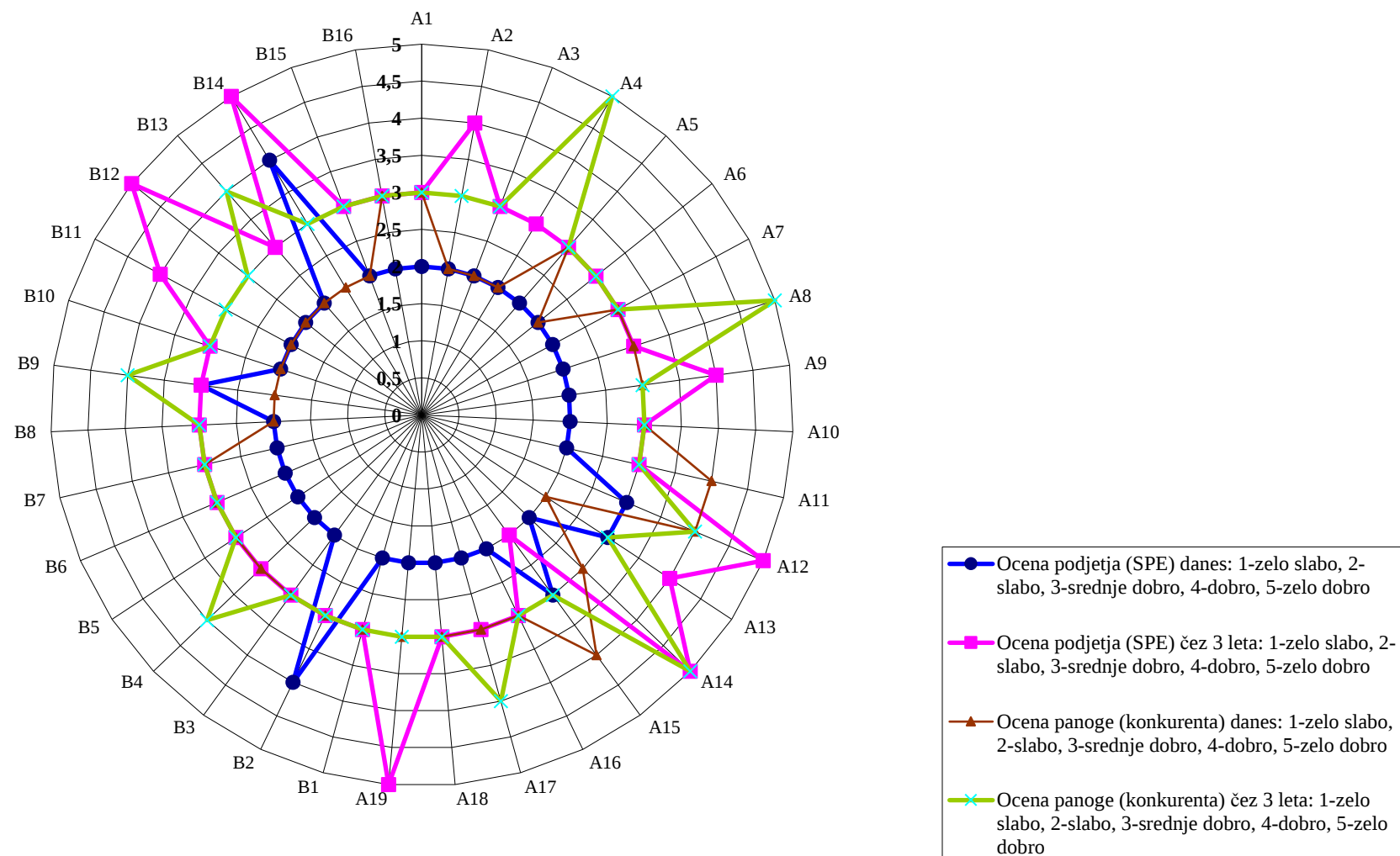
** Ocena dejavnikov in informacij za konkurente je zaključena, ko jo izpolnimo z vsemi podatki in informacijami.

Vir: lastna izdelava Kolar, I.

Slika 10.3.4-4: Prikaz poročanja o ciljih in uresničevanju ciljev oblikovanih strategij podjetja in/ali SPE*

*Opomba: vrednosti na sliki so izmišljene za lažjo ponazoritev grafičnega prikaza; uporabljene so informacije in dejavniki za skupino mačk

Slikovni prikaz strateškega položaja podjetja



V tem poglavju smo raziskali, kako naj strateško računovodenje organiziramo, toda ali naj ga sploh organiziramo? Pritrdilni odgovor se skriva v uporabnosti (koristih) strateškega računovodenja. Ta vidik raziskujemo v naslednjem poglavju.

10.3.5 Koristi strateškega računovodenja za namene oblikovanja in nadziranja strategij

Zakaj uvesti in izvajati strateško računovodenje? Zagotovo zaradi njegove uporabne vrednosti. Uporabna vrednost so pozitivne posledice (koristi), ki morajo biti večje od negativnih posledic. Koristi strateškega računovodenja prepoznavamo predvsem v njegovih informacijah za (Kolar 1998 in Kolar 2000):

- 1) odločanje na strateški ravni poslovanja, in sicer
 - a) informacije o možnostih različnih strategij v prihodnosti za izbiro najboljše strategije in
 - b) informacije o učinkovitosti in uspešnosti podjetja na strateški ravni poslovanja v preteklosti in za prihodnost;
- 2) načrtovanje na strateški ravni poslovanja, in sicer
 - a) informacije strateške analize okolja, ki olajšajo načrtovanje učinkov uresničevanja strategij;
- 3) spremljanje učinkovitosti in uspešnosti na strateški ravni poslovanja, in sicer
 - a) pomoč vodstvu pri izbiri primernih količinskih in kakovostnih meril za merjenje dolgoročne učinkovitosti in uspešnosti poslovanja podjetja in/ali SPE za strateško raven poslovanja podjetja;
- 4) usmerjanje in nadziranje na strateški ravni poslovanja, in sicer
 - a) informacije o razvoju, rasti in sestavi panoge podjetja, o tržnih deležih in stopnjah življenjskega cikla in prodajnih programov podjetja, vse to z različnih vidikov in za strateško raven poslovanja za odločanje o učinkih podjetja in/ali SPE.

Poleg naštetih uporabnih vrednosti informacij nam strateško računovodenje ponuja tudi sinergijske možnosti. Če jih izkoriščamo, ustvarjamo dodatne koristi, in sicer:

- organiziranje strateškega računovodstva nas usmerja in osredotoča na izbiro takih oblik sodelovanja zaposlencev, ki odpravljajo podvajanje dela; s ponovnim opredeljevanjem nalog bomo dosegli, da bodo oddelki in aktivnosti v poslovanju podjetja in/ali SPE dodajali več vrednosti kot pred izvajanjem strateškega računovodenja;
- pravilno kombiniranje virov, aktivnosti, poslovanja in proizvodov samo po sebi ne deluje sinergijsko, v strateškem računovodenju pa sodelujejo različna področja v podjetju, s čimer pridobimo novo kakovost informacij, ki jih prej poslovodno računovodstvo, trženje, proizvodnja ali druga področja v podjetju vsako zase niso mogli zagotoviti;
- strateško računovodenje običajno povzroča organizacijske, vedenjske in motivacijske spremembe v podjetju.

Negativne posledice informacij strateškega računovodstva so povezane s slabostmi posamezne rešitve za strateško računovodenje, in sicer (Kolar 2000):

- informacije o neperspektivni prihodnosti poslovanja podjetja in/ali SPE lahko že v sedanosti zavirajo uspešnost in učinkovitost poslovanja podjetja in/ali SPE;
- izvajanje strateškega računovodenja običajno zahteva dodatne naložbe v informacijsko tehnologijo;
- informacije strateškega računovodenja vključujejo težko določljivo stopnjo tveganja;

- opazovanje kupcev ni priljubljeno, zato lahko izgubimo njihovo naklonjenost;
- za strateško računovodenje običajno nimamo na razpolago preprosto in brezplačno dostopnih vseh potrebnih podatkov.

Bromwich in Bhimani (1989) poudarjata, da so informacije strateškega računovodenja ključne za dolgoročno uspešno obvladovanje poslovanja podjetja in/ali SPE. Strateško računovodstvo tako ne zagotavlja le potrebnih informacij, temveč spodbuja tudi sinergijo pri sodelovanju zaposlenih. Jermias in Gani (2004) izpostavljata, da uspešnost podjetja temelji na povezavi med informacijami, strategijo in vsebinskimi značilnostmi strategije. Na tej osnovi menimo, *da je največja uporabnost strateškega računovodenja prav v zagotavljanju informacij za oblikovanje in nadziranje strategije podjetja in/ali SPE.*

10.4 Orodja in pripomočki za strateški kontroling in strateško poslovanje

V tem poglavju bomo spoznali:

- *kako prepoznati moč in vpliv deležnikov na poslovanje podjetja,*
- *metode za proučevanje okolja z oceno in prognoziranjem tržnih razmer,*
- *Simmondsovo zasnovo strateškega računovodenja,*
- *proučevanje procesov in stroškov,*
- *metodo ciljnih stroškov kot obliko proaktivnega obvladovanja stroškov,*
- *obvladovanje stroškov po procesih s pomočjo metode ABC,*
- *vpliv strategije podjetja na uporabo informacij o poslovnih stroških, prikazano na primeru računalniškega podjetja CIC,*
- *strateško računovodenje kupcev,*
- *strateško računovodenje vrednostne verige,*
- *uravnotežen sistem kazalnikov (BSC),*
- *računovodenje na podlagi dosežkov in učinkov (PBC),*
- *sklepne misli o orodjih in pripomočkih za pripravo informacij, potrebnih za strateško poslovanje.*

V strateškem poslovanju imajo pričakovani in dejansko uresničeni stroški ključno vlogo pri usmerjanju in usklajevanju poslovnih odločitev. Prav zato ima strateški kontroling posebno nalogo, da pozorno spremlja, analizira in pripravlja informacije, ki podpirajo usklajevanje ter usmerjanje stroškovnega obvladovanja. Pri tem ima na voljo širok nabor orodij. V nadaljevanju bomo predstavili nekatera značilna orodja, ki so prikazana v preglednici 10.4-1. Bralca pa smo že v poglavjih 7.2 in 9.2 seznanili s temeljnimi znanji o obvladovanju stroškov.

Preglednica 10.4-1: Pregled orodij za razvidovanje in proučevanje stroškov

Orodja	
Orodja za pomoč pri razvidovanju stroškov	– Predračunavanje poslovanja – Strateško določanje cen – Strateško računovodenje stroškov – Računovodenje kakovosti – Obvladovanje ciljnih stroškov (angl. target costing) – Obvladovanje stroškov po procesih (ABC metoda) – Računovodenje prihodnje vrednosti proizvodov – Računovodenje na podlagi dosežkov učinkov (angl. performance based costing, PBC)

Orodja za pomoč pri presojanju stroškov	– Metodologija finančne analize – Celovito obvladovanje kakovosti (angl. total quality management, TQM) – Primerjalno presojanje (angl. benchmarking) – Uravnotežen sistem kazalnikov (angl. balanced scorecard, BSC) – Piramidna presoja dosežkov poslovanja (angl. performance pyramid) – Metoda ekonomske dodane vrednosti (angl. economic value added, EVA) – Metoda 20 ali 21 ključev – Metoda 6 sigma – Presoja stroškov z metodo spremljanje stroškov kaizen – Presoja stroškov z metodo taguči – Analiza občutljivosti – Diskriminatorska analiza – Analiza vrednosti (angl. value analysis) analiza vrednosti splošnih dejavnosti (angl. overhead value analysis), itd. – Analiza odmikov – Odgovornostno računovodstvo – Analiza s koeficienti – Prenova poslovnih procesov (angl. business reengineering) – Trajnostna analiza (angl. sustainability analysis)
Samostojna orodja za razvidovanje in preučevanja stroškov	– Računovodenje vrednostne verige – Računovodenje življenjskega cikla proizvodov – Računovodenje blagovnih znamk – Računovodenje konkurenčnega položaja – Presojanje stroškov konkurentov – Računovodenje kupcev (angl. customer accounting)

Vir: lastna izdelava Kolar, I.

Večina omenjenih orodij zahteva selektiven pristop, dobro poznavanje njihove uporabne vrednosti, dodatno razkrivanje in nove razvide. O uporabni vrednosti teh orodij smo že govorili v poglavju o orodjih strateškega kontrolinga v poglavjih 7.2 in 9.2. Tukaj bomo spregovorili o njihovi praktični uporabi j v poslovnem življenju.

Za upravljanje oziroma obvladovanje stroškov, še posebej na strateški ravni, je izrednega pomena razlikovanje relevantnih in irelevantnih stroškov skozi prizmo časa. Poglejmo primer.

Zgled 10.4-1: Razlikovanje med relevantnimi in irelevantnimi stroški in prihodki za potrebe strateškega razvidovanja stroškov

Podjetje ACE izdeluje okvirje za gorska in turna kolesa. Okvirje za gorska kolesa prodajajo po 20 EUR in okvirje za turna po 15 EUR. Letna proizvodnja in prodaja znašata 10.000 okvirjev za gorska in 11.000 okvirjev za turna kolesa. Vsak okvir je napravljen z različno opremo in v skupni zgradbi. Stroški aktivnosti pri tem so:

Preglednica 10.4-2: Stroški izdelave okvirjev za kolesa

Opis stroškov	Okvir za gorsko kolo	Okvir za turno kolo	Skupni stroški
1) Raven okvirja: - izdelani material - stroški preoblikovanja materiala v okvir - stroški razpečave in neposredni prodajni stroški	3 EUR na kolo 5 EUR na kolo 1 EUR na kolo	3 EUR na kolo 3,5 EUR na kolo 0,75 EUR na kolo	
2) Raven serije (1000 okvirjev): - kontrola in odprava napak	500 EUR na serijo	400 EUR na serijo	
3) Raven proizvodnje: - amortizacija varilnih strojev - vzdrževanje strojev - oglaševanje	15.000 EUR letno 200 EUR mesečno 5.000 EUR letno	12.000 EUR letno 500 EUR polletno 5.000 EUR letno	
4) Raven podjetja: - plače za režijske zaposlence - stroški uporabe poslovnih prostorov - stroški najema poslovnih prostorov			65.000 EUR letno 23.000 EUR letno 24.000 EUR letno

Vir: lastna izdelava

Stroški preoblikovanja materiala v okvir vključujejo vse stroške aktivnosti (izdelavo in spremenljive splošne stroške proizvodnje), ki so potrebni za preoblikovanje materiala v okvir kolesa. Imajo še naslednje značilnosti:

- skupni stroški aktivnosti okvirja (raven okvirja), ki se odzivajo na spreminjanje količine, so spremenljivi,
- skupni stroški aktivnosti serije okvirja (raven serije), ki se odzivajo stopenjsko na spreminjanje količine (so stalni znotraj serije in se spremenijo glede na obseg serij),
- skupni stroški aktivnosti okvirja in skupni stroški podjetja, ki se odzivajo na spreminjanje količine okvirjev, so stalni.

Varilni stroj Model I, s katerim izdelujejo okvirje, je star dve leti in ocenjujemo, da ga bomo lahko uporabljali še 4 leta. Njegova nabavna vrednost je bila 90.000 EUR in ga po izteku uporabe ne bo mogoče prodati. Njegova knjigovodska vrednost je trenutno 60.000 EUR, zanj pa bi trenutno lahko iztržili največ 35.000 EUR. Poslovodstvo razmišlja o zamenjavi varilnega stroja Model I z Modelom II. Nov stroj bi stal 80.000 EUR, uporabljali bi ga lahko 4 leta in ga ob koncu uporabe ga ne bi mogli prodati. Nov stroj ima enake proizvodne zmogljivosti kot stari, stroški njegove uporabe pa so nižji, ker porabi manj elektrike. Nižji so tudi zaradi računalniškega upravljanja in kontroliranja izdelave okvirjev, kar pomeni, da lahko skozi aktivnosti kontrole in odprave napak v istem času preide dvakrat več okvirjev. To pomeni nižje stroške kontrole in odpravljanja napak. In nenazadnje, nov stroj potrebuje samo letni pregled vzdrževanja, zato so tudi stroški vzdrževanja nižji.

Stroški uporabe stroja Model II so naslednji:

- stroški preoblikovanja materiala v okvir (zaradi nižje elektrike) 4 EUR na okvir,
- kontrola in odprava napak 300 EUR na serijo (serija 2000 okvirjev),
- vzdrževanje strojev 200 EUR letno,
- ostali stroški se ne spremenijo.

Podjetje ima dve možnosti: lahko zadrži stari stroj ali ga zamenja z novim. Strateško odločitev bo pomagalo sprejeti razvidovanje stroškov in prihodkov za obe možnosti. Stroški, ki se med možnostma ne spreminjajo, za odločanje niso relevantni. Irelevantni so tudi prihodki, saj v tem primeru niso pomembni za odločanje. Za odločanje so relevantni le stroški, ki jih v prihodnosti lahko spremenimo, to so:

- stroški preoblikovanja materiala v okvir,
- stroški kontrole in odprave napak,
- stroški vzdrževanje strojev,
- vrednost odprodaje starega in nakupa novega stroja.

Rešitev zgleда 10.4-1

Preglednica 10.4-3: Razvid prihodkov in stroškov uporabe starega in novega stroja za izdelavo okvirjev za gorska kolesa

Analiza za 4 leta		[3] Novi stroj za izdelavo okvirjev za gorska kolesa	[4] Stari stroj za izdelavo okvirjev za gorska kolesa	Razlika (4 manj 3)
1	Prihodki od prodaje: - -okvirji za gorska kolesa (10.000 okvirjev 20 EUR * 4 leta)	800.000 EUR	800.000 EUR	0 EUR
2	Stroški na ravni okvirja: - stroški preoblikovanja materiala v okvir	160.000 EUR	200.000 EUR	40.000 EUR
3	Stroški na ravni serije (1000 okvirjev): - kontrola in odprava napak Novi stroj (5 serij * 300 EUR * 4 leta) Stari stroj (10 serij * 500 EUR * 4 leta)	6.000 EUR	20.000 EUR	14.000 EUR
4	Stroški na ravni proizvodnje - vzdrževanje strojev Novi stroj (200 EUR * 4 leta) Stari stroj (12 mesecev * 200 EUR * 4 leta) - odprodaja starega stroja - stroški nakupa novega stroja	800 EUR -35.000 EUR 80.000 EUR	9.600 EUR	8.800 EUR 35.000 EUR -80.000 EUR
5	Skupaj stroški	211.800 EUR	229.600 EUR	17.800 EUR

Vir: lastna izdelava

Prednost zamenjave starega stroja z novim je v prihranku 17.800 EUR. Kaj pa z denarjem za nakup novega stroja? Stroški preteklih odločitev so potopljene stroški in niso relevantni za odločanje. Past za strateško odločitev se skriva v potopljenih stroških in psihologiji poslovnika. Čeprav odločitev dolgoročno prinaša več koristi, na kratek rok (knjigovodska vrednost starega stroja -60.000 EUR + prodajna vrednost starega stroja 35.000 EUR = -25.000 EUR) odprodaja starega stroja povzroča izgubo (to predstavlja potopljen strošek). Poslovnik lahko strah pred izgubo, ki pomeni strožji nadzor in/ali neprijetna vprašanja ter presojanje njegovih sposobnosti, prisili v odločitev, da raje še naprej uporablja star stroj, kot da se sooči s kratkoročnim neugodnim učinkom. Čeprav kratkoročno taka odločitev pomeni, da se bo izognil neprijetnostim, je za gospodarski položaj podjetja strateško škodljiva.

10.4.1 Identificiranje moči soudeležencev pri poslovanju podjetja

Naloga strateškega računovodstva v tej fazi je, da:

1. ugotovi lastnike in druge deležnike (= zaposleni, financerji, dobavitelji, država ...),
2. izmeri moč in interes identificiranih deležnikov,
3. ugotovi pomembne (= dolgoročne) strateške cilje deležnikov.

Pri tem si lahko pomaga z matriko s slike 10.4.1-1.

Slika 10.4.1-1: Matrika moči in interesa deležnikov poslovanja podjetja

		Stopnja interesa	
		Nizka	Visoka
Moč	Nizka	A -neizobraženi -običajni prebivalci +mali delničarji	B -mali lokalni dobavitelji -/+lokalna skupnost -nepovezani delavci -/+lokalni mediji
	Visoka	C -vlada, ministrstva -/+nacionalni mediji +/-kupci -/+manjšinski ustanovitelji -poslovodniki	D -izobraženi in združeni (sindikat) zaposleni -ključni poslovodniki -ključni dobavitelji +/-večinski lastniki +/-sodelavci v raziskavah in razvoju

Vir: lastna izdelava

V tej fazi je treba s soudeleženci podjetja sprejeti usmeritve in cilje v povezavi z družbeno odgovornostjo. Največ pozornosti posvečamo deležnikom v kvadrantu D.

Naloge v zvezi s sprejetjem usmeritev in ciljev na področju družbene odgovornosti podjetja:

- družbena odgovornost pomeni, da **razmišljamo širše, kot je interes deležnikov podjetja**;
- taka odgovornost lahko vključuje odločitve o:
 - o onesnaževanju okolja pri proizvodnji in uporabi proizvodov podjetja,
 - o standardih varnosti v podjetju in pri uporabi proizvodov,
 - o nediskriminiranju pri zaposlenih in pri prodaji,
 - o neproizvajanju in/ali umiku družbeno neželenih proizvodov,
 - o neproizvajanju in/ali umiku nerazgradljivih proizvodov ali embalaže,
 - o sistemu preprečevanja mobinga,
 - o skrbi za socialno in zdravstveno varstvo zaposlencev in okolja,
 - o podpori humanitarnim, kulturnim in športnim organizacijam ...

Konflikt med družbenimi cilji in cilji lastnikov podjetja?

Odločitev, da podjetje deluje družbeno koristno, lahko nasprotuje oziroma **škodi** interesom lastnikov:

- podjetju lahko povzroča **dodatne stroške** zaradi:
 - o plač nad minimalno določenimi, da ne veljamo za izkoriščevalsko podjetje,
 - o zmanjšanja škodljivih izpustov in odpadkov na ravni pod zakonsko določenimi,
 - o večje varnosti v proizvodnji in proizvodov,
 - o stroška opazovanja skladnosti delovanja podjetja z družbenimi pričakovanji;
- podjetju lahko povzroči **nižje prihodke** zaradi:
 - o nižjih cen, ker želi veljati kot podjetje, ki ne izkorišča kupcev (če npr. proizvajamo zdravila),
 - o nereklamiranja in neprodajana družbeno manj zaželenih proizvodov (npr. alkohola, tobaka, orožje ...),
 - o zavračanje sodelovanja z neprimernimi državami (npr. Severno Korejo);
- donacij, ki neposredno zmanjšujejo dividende,
- »tratenja časa« posloводства in zaposlencev z družbenimi projekti.

Koristi od družbeno odgovorne usmeritve podjetja?

Odločitev, da podjetje deluje družbeno odgovorno, lahko **koristi** interesom lastnikov, ker:

- družbeno vzdržno podjetje dolgoročno nima nasprotnikov v okolju, obratno pa na trgu dolgoročno težko ostane prisotno;
- priteguje interes družbeno ozaveščenih investorjev in ustanov, ki podpirajo družbeno vzdržna podjetja;
- priteguje kupce, ki so pripravljeni plačati premijo za družbeno sprejemljive proizvode in proizvodnjo;
- ima boljša pogajalska izhodišča in podporo državnih institucij in politike;
- poslovodniki in zaposleni delajo v manj stresnem okolju in so bolj motivirani.

10.4.2 Proučevanje okolja z oceno in prognozo tržnih priložnosti

Pri proučevanju okolja z ocenjevanjem in prognozo tržnih priložnosti lahko uporabljamo naslednja orodja:

- a) globalno proučevanje okolja z oceno in prognozo tržnih potencialov – SWOT analiza,
- b) proučevanje strateških vrzeli in ekonomske dodane vrednosti – EVA,
- c) portfeljsko analizo – BCG matrika,
- d) analizo življenjskega cikla proizvoda – ŽCP,

e) metodo kritičnih dejavnikov uspeha – KDU.

a) Globalno proučevanje okolja z oceno in prognozo tržnih potencialov – SWOT analiza

Celovita ocena podjetja, ki temelji na preučitvi preteklih in sedanjih razmer znotraj podjetja in v njegovem okolju, je dobro izhodišče za napovedovanje prihodnjih zmogljivosti in uspešnosti podjetja. Poslovno sposobnost in uspešnost podjetja je mogoče oceniti na različne načine. Med preizkušenimi in uporabnimi pristopi je SWOT analiza, ki jo lahko izvedemo na več načinov: kot klasično analizo, z uporabo koncepta verige vrednosti ali s analizo portfelja. Z analizo portfelja ocenjujemo izpostavljenost podjetja poslovnim tveganjem in njegovo poslovno uspešnost. Ključno je, da podjetje doseže optimalno kombinacijo posameznih poslovnih področij. Ocenjuje se kombinacija strateških poslovnih enot (kot organizacijskega pojma) ter strateških poslovnih področij, ki predstavljajo skupine proizvodov znotraj poslovnega programa podjetja.

V SWOT analizi predstavimo zgoščen pregled izidov proučevanja prednosti (angl. strenghts) in slabosti (angl. weaknesses) podjetja ter njegove poslovne priložnosti (angl. opportunities) in nevarnosti (angl. threats) v njegovem okolju. **Prednosti in pomanjkljivosti** ugotavljamo na podlagi specifičnih notranjih razmer v podjetju. Prednosti so tiste značilnosti, ki podjetju omogočajo večjo konkurenčnost v primerjavi z istovrstnimi ali sorodnimi proizvajalci. Tudi slabosti so notranje značilnosti podjetja in zmanjšujejo njegovo konkurenčnost. **Priložnosti in nevarnosti** so razmere v okolju, ki ugodno ali neugodno vplivajo na obstoj in razvoj podjetja. Priložnosti so razvojne možnosti, ki mu lahko močno koristijo, če jih le zna izkoristiti. Nevarnosti so razvojne omejitve, ki mu lahko povzročijo veliko škode, če se uresničijo. Pri snovanju strategije razvoja mora podjetje v kar največji meri izkoristiti prednosti in zmanjšati vpliv slabosti, izkoristiti priložnosti in se izogniti nevarnostim v okolju.

Pri SWOT analizi izhajamo iz ugotovitev celovite presoje podjetja in njegovega okolja, ki jih strnemo v oceno priložnosti in nevarnosti iz okolja ter prednosti in slabosti znotraj podjetja. Ključno je prepoznati dejavnike, ki so bistveni za nadaljnji obstoj in razvoj podjetja. S pomočjo analize panoge, širšega okolja in samega podjetja ugotovimo, kje so njegove dobre in šibke točke. Šibke točke ali slabosti se najpogosteje kažejo v pomanjkljivi tržni strategiji, na primer v nezadostnem pridobivanju naročil ali slabem prilagajanju obstoječim in novim trgom. Pogosta težava je tudi prevelika razpršenost proizvodno-prodajnih programov, zaradi katere podjetje težko sledi razvoju, posodabljanju delovnih sredstev in uvajanju racionalizacije. Med slabosti sodijo še nizka zavzetost zaposlenih, slaba organizacijska kultura in nezadostna stopnja racionalnega poslovanja. Za take in podobne izzive je treba pripraviti ustrezne scenarije ukrepov ter se sistematično lotiti prenove podjetja.

SWOT analizo bomo opravili na ključnih poslovnih področjih. Analizirali bomo (1) trženje proizvodov in storitev, (2) ustvarjanja (proizvajanja) proizvodov in storitev in (3) obvladovanja ekonomskega položaja podjetja. Analiziramo lahko še druga področja poslovanja, kot so: (4) splošno ocena gibanj (trendov), (5) oceno razvojno-raziskovalne dejavnosti, (6) oceno financiranja, (7) oceno kadrovske in organizacijske sestave in (8) druga.

SWOT analiza trženja:

- potencialne prednosti: zanesljiv prodajalec (spoštovanje rokov, prodajnih cen in pogojev plačila, blagovna znamka), višja kakovosti proizvodov v primerjavi s konkurenti in druge;

- potencialne slabosti: prevelika usmerjenost na ozko število kupcev, premalo poznan prodajalec pri tujih kupcih, prevelika usmerjenost na ožje geografsko področje (na primer na kupce v eni državi), pomanjkanje prodornih kadrov za trženje proizvodov, visok delež dodelav za tujega kupca, višji stroški dela v primerjavi z drugimi proizvajalci in druge;
- potencialne priložnosti: naraščanje povpraševanja po istovrstnih proizvodih, ugodnejši položaj Slovenije po pridružitvi (ali priključitvi) v Evropsko unijo, izboljšanje razmer na nekdanjih trgih (na primer v državah nekdanje Jugoslavije) in druge;
- potencialne nevarnosti: prihod tuje konkurence na domače tržišče, povečanje domačih proizvajalcev istovrstnih proizvodov, srednjeročna in dolgoročna nevarnost ukinitve dodelav za tujega naročnika in druge.

SWOT analiza ustvarjanja proizvodov:

- potencialne prednosti: višja raven tehnično-tehnološkega znanja v primerjavi s konkurenco, višja raven organizacijske kulture, primerno usposobljeni zaposleni v proizvodnji, želja po nenehnem izobraževanju in druge;
- potencialne slabosti: zastarela delovna sredstva v proizvodnji, predolg proizvodni cikel, nezadostna prožnost v proizvodnem procesu, proste zmogljivosti v proizvodnji (premalo izkoriščena delovna sredstva in zaposleni), prenizka produktivnost in druge;
- potencialne priložnosti: vzpostavljeno sodelovanje s strokovnjaki v inštitutu, na univerzi in drugimi, pripravljenost tujih strokovnjakov za vzpostavitev vitke organizacije, interes za uvedbo procesne organizacije in procesnega obvladovanja stroškov, ugodnejši viri financiranja s prihodom tujih bank in druge;
- potencialne nevarnosti: prepočasna priskrba sodobnih delovnih sredstev zaradi pomanjkanja lastnih virov in predragih tujih virov in druge.

SWOT analiza ekonomskega položaja podjetja:

- potencialne prednosti: visoka raven lastnih virov, ugodna boniteta podjetja, vzpostavljen in delujoč informacijski sistem s sodobno računalniško podporo, primerno kratkoročno in dolgoročno usmerjanje in uravnavanje ekonomskega položaja in uspešnosti podjetja in druge;
- potencialne slabosti: previsoki stroški dela, prevelike družbene dajatve, premajhna preglednost stroškov v neproizvajalni dejavnosti, prepočasno posodabljanje proizvodnih in ostalih procesov s sodobnimi delovnimi sredstvi, izguba prednosti, priložnosti in druge;
- potencialne priložnosti: donosna in perspektivna dejavnost na domačem in tujem trgu, visoka uspešnost kapitala z manjšo stopnjo tveganja kot v drugih dejavnostih in druge;
- potencialne nevarnosti: uvedba evra in izpad finančnih prihodkov, višji davki in prispevki zaradi delovno intenzivne dejavnosti in uvedbe davka na dodano vrednost in druge.

Zgled 10.4.2-1 SWOT analiza za podjetje Lahki spanec, d. o. o. Slovenija

Podjetje Lahki spanec, d. o. o., ki posluje na naslovu Pod hribom Boč, Slovenija, ponuja v letu 20xx storitev preživljanja mirnega vikenda v naravi, prijetno spanje in miren počitek.

S-prednosti:

- dobro razumemo kakovost storitev, zato jo obvladujemo,
- imamo delujoč kontroling,
- zaposleni so udeleženi pri poslovnem uspehu,

- ponujamo sodoben in klasičen stil – sredstva so ustrezna.

W-slabosti:

- nimamo prepoznavnega sloga,
- financiranje poslovanja je drago, visok je delež stalnih stroškov,
- ne zaupamo dobaviteljem oziroma nimamo veliko izkušenj z njimi.

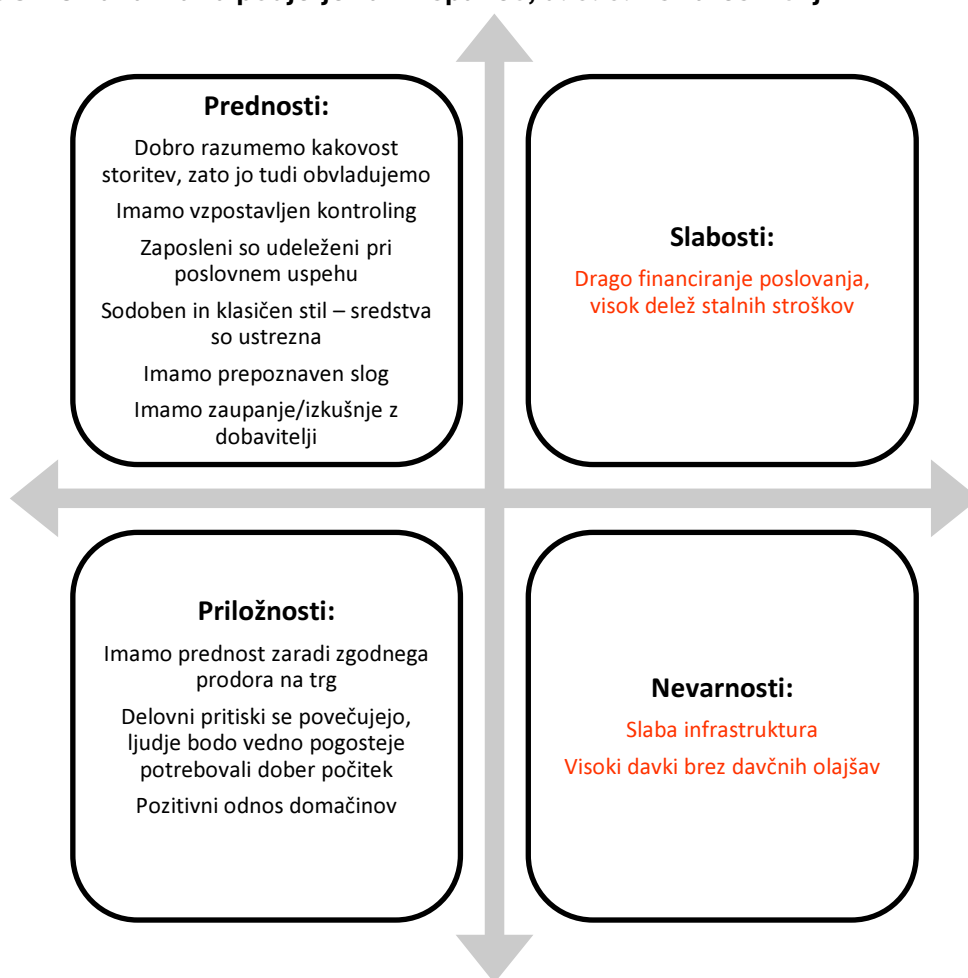
O-priložnosti:

- imamo časovno prednost, saj smo na trg vstopili zelo hitro,
- delovni pritisk se povečuje, ljudje bodo vedno več potrebovali dober počitek.

T-nevarnosti:

- slaba infrastruktura in nepredvidljivo odzivanje domačinov,
- davki so visoki, davčnih olajšav ni.

Slika 10.4.2-1: SWOT analiza za podjetje Lahki spanec, d. o. o. – strateški cilji



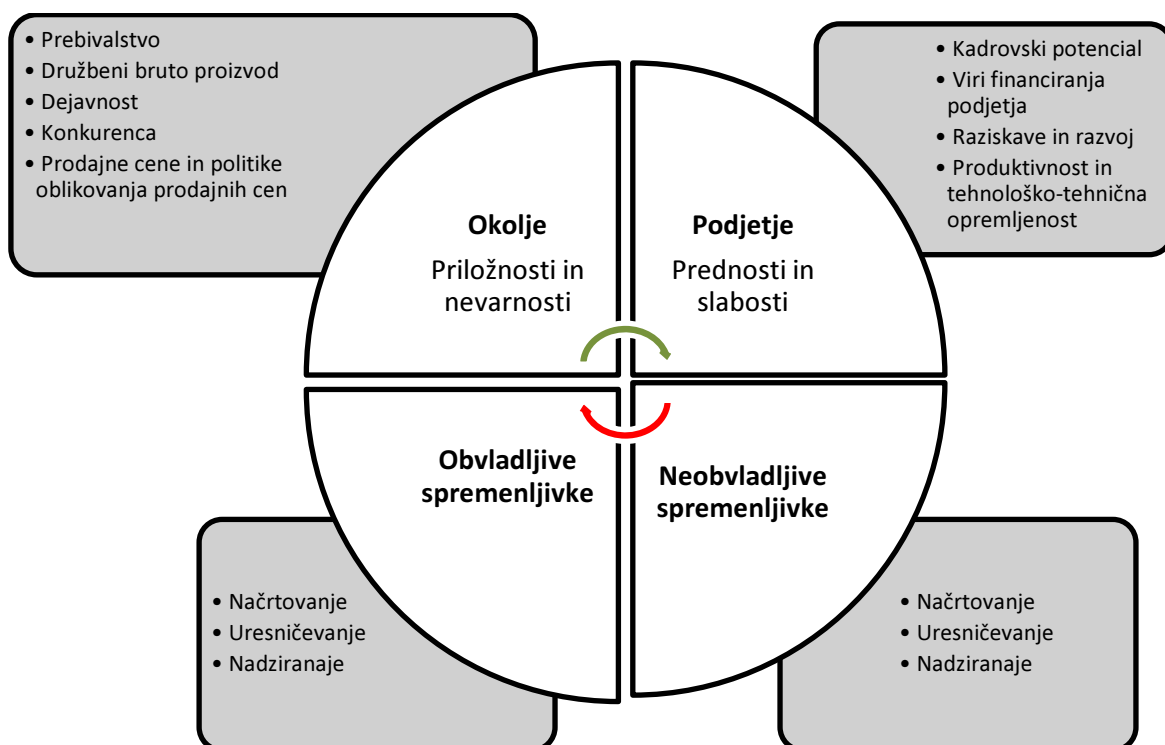
Vir: lastna izdelava

b) Proučevanje strateških vzeli in analiziranje ekonomske dodane vrednosti – EVA

Bodoče poslovanje je negotovo, tvegano in podvrženo nenehnim spremembam, zato se mora podjetje ustrezno pripraviti na priložnosti in tveganja, krepiti svoje prednosti ter odpravljati slabosti. Predvsem

pa je nujno, da prepozna in odpravi strateške vrzeli ter si prizadeva za doseganje stalne rasti dodane vrednosti v svojem poslovanju.

Slika 10.4.2-2: Dejavnost strateškega kontrolinga



Vir: izdelava Koletnik, F.

Z analiziranjem strateških vrzeli spoznamo možnosti za njihovo odpravo. Strateška vrzel (nem. strategische Lücke) je razlika med domnevnim razvojem pri obstoječem uspešnostnem potencialu in možnim razvojem ob pomoči novih uspešnostnih potencialov.

Slika 10.4.2-3: Strateška vrzel v podjetju



Vir: izdelava Koletnik, F.

Analizo ekonomske dodane vrednosti (angl. economic value added, EVA) je leta 1991 uvedlo ameriško svetovalno podjetje Stern Stewart & Co. Ta pristop je kmalu vzbudil veliko zanimanja strokovne javnosti v ZDA in v Evropi. Sčasoma je EVA postala ključen element pri proučevanju sodobnega upravljanja družb (angl. corporate governance), zlasti pri ocenjevanju vrednosti delnic. Hitro širjenje uporabe in številne strokovne razprave so pripeljale do razvoja različnih uporabnih možnosti analize EVA, ki se praviloma uporablja na treh področjih:

- kot instrument vrednotenja podjetja,
- kot merilo za merjenje finančne uspešnosti,
- kot oblika notranjega upravljanja družbe.

To zagotavlja visoko in varno uspešnost podjetja, ki presega njegov ekonomski horizont. Ta je odvisen od časa, potrebnega za

- razvijanje prodajnega trga,
- razvijanje in uporabo poslovnega učinka (proizvoda ali storitve),
- pripravo sredstev in drugih prvin, potrebnih v poslovnem procesu.

c) Portfeljska analiza – BCG matrika

Strateško računovodstvo pogosto spremlja in analizira prednosti ter pomanjkljivosti podjetja na podlagi portfeljske matrike proizvoda. Sodobni pristop k ocenjevanju podjetja in njegovih proizvodov v razvitih tržnih gospodarstvih, imenovan portfeljska analiza ali portfeljska matrika proizvoda, se je razvil kot odgovor na potrebe po obvladovanju vse večje gospodarske nestabilnosti. Poudarek je na oceni celovite strateške uravnoteženosti portfelja poslovnih področij in proizvodov oziroma dejavnosti podjetja v povezavi z razporejanjem in zagotavljanjem virov za poslovanje.

Ker je osnovni okvir portfeljske analize razvilo svetovalno podjetje Boston Consulting Group (BCG), je danes poznana tudi kot BCG matrika. Gre za primerjavo med relativnim tržnim deležem proizvoda in stopnjo rasti trga, na katerem podjetje deluje. Z raziskavami so ugotovili, da strateški položaj podjetja določata predvsem stopnja rasti trga in relativni tržni delež podjetja. Stopnja rasti trga odraža potrebo kupca po proizvodu, relativni tržni delež podjetja pa kaže na ustreznost in konkurenčnost proizvoda na trgu.

Matrika rastočega tržnega deleža in rasti trga poslovodstvu pomaga pri odločanju, v katere proizvode je smiselno vlagati, dokler relativni tržni delež zagotavlja dobičkonosnost in sposobnost ustvarjanja denarnih sredstev. Relativni tržni delež pomeni razmerje med tržnim deležem podjetja in tržnim deležem vodilnega konkurenta na trgu. Velik relativni tržni delež podjetju omogoča večjo dobičkonosnost, saj temelji na učinkih krivulje izkušenj. Vodilni udeleženec na trgu naj bi imel pri trenutni tržni ceni najnižje stroške. Visoka stopnja rasti trga povečuje potrebe po vlaganjih v osnovna in obratna sredstva, zato denarni tok iz tekočega poslovanja običajno ne zadošča za sprotne investicije. Čeprav so potrebe po vlaganjih večje od pritokov denarja iz poslovanja, zagotovljen tržni delež obeta visoke dobičke v prihodnosti.

Slika 10.4.2-4: Portfeljska analiza proizvoda – BCG matrika



Vir: Ward, 1992.

Priložnosti za uporabo BCG matrike, izvedljivost poslovnih strategij in dejanj, povezanih z njimi, ter zaželenost proizvodov omogočajo učinkovito vodenje uravnoteženega portfelja proizvodov. Tega je treba voditi tako, da proizvodi, ki kratkoročno prinašajo denar in sprejemljive dobičke, zagotavljajo denarno podporo tistim proizvodom, ki jo potrebujejo za dolgoročno rast.

Strateški poslovni uspeh temelji na premišljeni uresničenju matrike: denar, ki ga ustvarijo molzne krave, je treba vlagati v povečanje tržnega deleža vprašajev. Če je to uspešno, vprašaji postanejo zvezde in sčasoma molzne krave. Tako podjetje pridobi sredstva za financiranje prihodnjih strategij. Izogibati se je treba položaju, ko vprašaji ostanejo brez podpore, postanejo psi, trg pa je zasičen – majhen relativni tržni delež na slabo rastočem trgu ni cilj podjetja.

Portfeljska matrika proizvoda ima to prednost, da v okviru celotne poslovne usmeritve podjetja in ne posameznega poslovnega področja usmerja pozornost na optimalno kombinacijo posameznih strateških poslovnih področij (oziroma strateških poslovnih skupin proizvodov). Če to grafično ponazorimo, na abscisi z logaritemsko skalo merimo relativni tržni delež svojih proizvodov v razmerju do vodilnega konkurenta na trgu in na ordinati stopnjo rasti trga, na katerem nastopajo naši proizvodi. Če razdelimo matriko na štiri dele, dobimo štiri vrste ali skupine proizvodov.

- 1) **Zvezde** so proizvodi, ki nastopajo na hitro rastočih trgih, kjer ima opazovano podjetje velik tržni delež. Pogosto za ohranitev tega položaja potrebujejo velike investicije. Zaradi konkurence so vselej v nevarnosti, da jih bodo s tega položaja izrinili. Ta celica vsebuje tiste molzne krave, ki so trenutno še zvezde. Njihov konkurenčni položaj se lahko izboljša s povečanjem potrošnje, ko bodo proizvodi postali molzne krave. Pomembna zahteva za to je velik tržni delež.
- 2) **Molzne krave** so proizvodi na počasi rastočih trgih z velikim tržnim deležem, ki prinašajo v podjetje veliko denarja. Za ohranitev tega položaja običajno ne potrebuje posebno velikih investicij, zato

podjetja pogosto prelivajo denar od molznih krav v druge namene, predvsem za ohranitev ali razširitev trgov drugih (manj donosnih) proizvodov. Krave pospešujejo ekonomijo obsega in omogočajo prevlado na trgu. Z razumnimi cilji lahko ohranjamo položaj, kar je bolje, kot da si prizadevamo povečati prodajo na trgu.

- 3) **Vprašaji** so proizvodi z visoko stopnjo rasti in z majhnim tržnim deležem. Zahtevajo veliko investicij v trženje za doseganje ugodnejšega položaja – bodisi med zvezdami bodisi med molznimi kravami. Če to ni mogoče, se moramo odločiti, ali jih bomo ukinili. Vsak proizvod v tej celici je velik porabnik denarja, saj so za njegov obstoj na trgu, ki ga obvladujejo drugi, potrebne investicije. Če z agresivnimi ukrepi dosežemo velik tržni delež, lahko vprašaji postanejo molzne krave. Če viri te strategije ne omogočajo, je proizvod priporočljivo ukiniti.
- 4) **Psi** so proizvodi na počasi rastočih ali upadajočih trgih in imajo majhen tržni delež. Ne prinašajo dobička, pogosto pa jih ohranjamo le iz strateških razlogov. Ti proizvodi ustvarjajo zelo malo ali skoraj nič denarnega toka. Da bi izboljšali njihov položaj na trgu, bi bila potrebna velika vlaganja. Prisotnost psov kaže na napake, storjene pri upravljanju vodilnega položaja glede na stopnjo rasti trga, zato se mora podjetje v prihodnje takim napakam izogibati.

Analiza na podlagi portfeljske matrike proizvoda temelji na nekaterih predpostavkah, ki niso vedno povsem realne. Ena od teh predpostavk je, da med strateškimi poslovnimi skupinami ni medsebojnih povezav in odvisnosti. V praksi pa so te povezave pogosto ključni strateški dejavnik poslovne uspešnosti, saj gre za sinergijske učinke. V primerih, ko takšni učinki obstajajo, uporaba portfeljske matrike ni najbolj primerna. Sinergija med obstoječimi strateškimi poslovnimi enotami (SPE) in novimi investicijskimi projekti je lahko zlasti pri vstopu na novo poslovno področje za podjetje ključnega pomena. Še ena predpostavka, ki ni vedno povsem realna, je obstoj krivulje izkušenj. Učinki krivulje izkušenj se seveda ne pojavljajo v vseh panogah, zato tudi velikost tržnega deleža ni vedno odločilna za ekonomsko uspešnost SPE.

Slabost analize na podlagi portfeljske matrike proizvoda je tudi, da se vsaj pri prvi klasični različici osredotoča na denarni tok, kar pri SPE lahko precej problematično. SPE so namreč pogosto usmerjene na ekonomsko uspešnost, rast prodaje in poslovno tveganje. Donosnost in tveganost nekaterih SPE se pri tem pristopu ocenjujeta celostno, ne pa analitično, kar lahko vodi do nadomeščanja enega dejavnika z drugim. Takšen pristop pa ni primeren za natančno in zanesljivo analizo.

Analizo na podlagi portfeljske matrike proizvoda običajno pripravljamo za trenutno stanje ali preteklost, saj je vprašljivo, ali bo prihodnost sledila preteklim trendom. Oblikovanje portfelja poslovnih področij na podlagi napovedi je zato tvegano početje.

Kljub različnim kritikam je doslej veljalo, da ta analitični pristop na področju strateškega poslovanja ni zgolj modna muha. V zadnjem času pa se pojavlja dvom, ki ga povzema teza, da prava konkurenčna prednost podjetja ni v portfelju strateških poslovnih področij, temveč v portfelju njegovih sposobnosti. Resnični vir prednosti naj bi bila zmožnost posloводства, da znotraj podjetja povezuje tehnologije in sposobnosti posameznih strateških tržnih področij ter se hitro prilagaja spreminjajočim se poslovnim priložnostim v okolju. Po tej tezi je uspešnost proizvodov na določenem poslovnem področju odvisna od osrednjega proizvoda oziroma proizvodov podjetja ter njegovih ključnih sposobnosti. Te sposobnosti

so vezivo, ki povezuje obstoječa poslovna področja in hkrati spodbujajo razvoj novih poslovnih področij v podjetju.

a) Življenjski cikel proizvoda – ŽCP

Življenjski cikel proizvoda je že dolgo znan koncept, ki vključuje štiri osnovne stopnje: počasno (uvajanje), ekspanzivno (rast), nespremenljivo (zrelost in zasičenje) ter upadanje. Te stopnje predstavljajo prepoznavne faze v zgodovini prodaje proizvoda. Vsaka od njih prinaša specifične začasne izzive in priložnosti, ki vplivajo na strategijo trženja in poslovni izid. Če podjetje prepozna, na kateri stopnji se proizvod nahaja, oziroma kateri se približuje, lahko bolje izkoristi priložnosti, ki so značilne za posamezno fazo življenjskega cikla proizvoda. O življenju proizvodov moramo poznati naslednje ključne dejstva:

- njihova življenjska doba je omejena,
- njihovo prodajo sestavljajo jasne stopnje in vsaka prinaša drugačen izziv,
- na posamezni stopnji življenjskega cikla proizvoda donosi različno rastejo in padajo,
- proizvodi zahtevajo na vsaki stopnji svojega življenja drugačne strategije trženja, financiranja, proizvodnje, nakupovanja in kadrovanja.

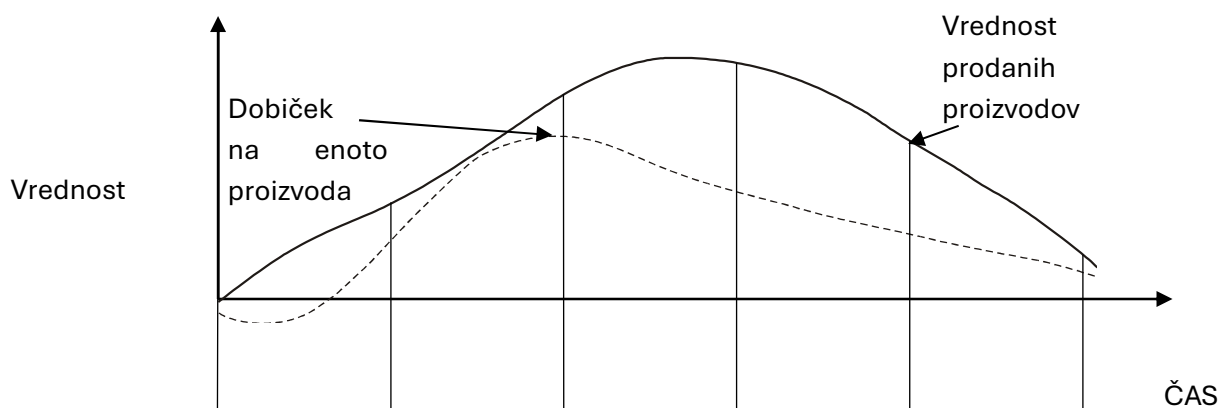
Večina razprav o življenjskem ciklu proizvoda prikazuje njegovo prodajo in uspeh (poslovni izid) s krivuljo oblike črke **S**. Ta krivulja je razdeljena na štiri stopnje, ki so znane kot *uvajanje*, *rast*, *zrelost in upadanje*.⁵²

Določanje začetka in konca posamezne stopnje rasti ali upada prodaje je precej poljubno (Zbašnik 1990), običajno pa se stopnja označi tam, kjer postane sprememba opazna. Polli in Cook (1969, 385) sta predlagala merjenje, ki temelji na normalni razporeditvi odstotnih letnih sprememb vrednosti prodaje po stalnih cenah. Uporabniki koncepta življenjskega cikla proizvoda morajo najprej preučiti, kako dobro ta model opisuje zgodovino proizvodov v določeni panogi. Zaradi naraščajoče konkurence se življenjski cikli proizvodov krajšajo, kar pomeni, da morajo ti proizvodi ustvariti dobiček v vedno krajšem času. Pomembno je tudi, da vsi proizvodi ne sledijo klasični S-krivulji; raziskovalci so odkrili od šest do sedemnajst različnih vzorcev življenjskega cikla proizvoda (Kotler, 1996; Cox, 1976; Swan in Rink, 1982; Zbašnik, 1990; Pučko, 1999).

Dejanski strateški pomen življenjskega cikla proizvoda je v tem, da nas pri načrtovanju strategij opozarja na spreminjanje tržnih razmer in možnosti prodaje, torej na dinamične dejavnike, ki jih je treba upoštevati pri oblikovanju strategij. Olajša nam izbiro v strateško pomembnih okoliščinah. Življenjski cikel obravnavamo na treh ravneh: življenjski cikel trga (panoge), življenjski cikel skupine proizvodov in življenjski cikel proizvoda.

⁵² Nekateri avtorji razlikujejo še dodatne stopnje; glejte Zbašnika (1990) ali Wassona (1984).

Slika 10.4.2-5: Življenjski cikel proizvoda – ŽCP in možne strategije



STOPNJA	UVAJANJE	RAST	ZAČETEK ZRELOSTI	ZRELOST	UPADANJE
PRODAJA	majhna	strmo naraščanja	se manjša	vrh	upada
CENE	visoke	padajo	nizke	nizke	padajo
POSLOVNI IZID NA ENOTO	negativen	strmo naraščanja	pojema	povprečen	upada
POTROŠNIKI	inovatorji	zgodaj prilagojeni	zgodaj zreli	pozno zreli	zamudniki
KONKURENCA	malo	čedalje več	začenja popuščati	upada	še naprej upada
SPLOŠNA STRATEGIJA	ustvarjanje zavesti, razvoj in oblikovanje so usodni	osvajanje tržnega deleža	zaščita in okrepitev tržne niše	zaščita deleža – skrb za zaslužek, poudarek na konkurenčnih stroških	zmanjševanje izdatkov in zaslužka

Vir: lastna izdelava

Stopnje ŽCP in njihove značilnosti

Uvajanje

Stopnja uvajanja se začne v trenutku, ko proizvod damo na trg. Za njegovo predstavitev potrebujemo veliko časa, zato je rast prodaje na tej stopnji počasna. Zaradi slabe prodaje in velikih izdatkov za razpečevanje in tržno komuniciranje imamo izgubo ali majhen dobiček. Konkurentov je malo. Izdelujemo le osnovne različice proizvoda, ker trg še ni pripravljen za izpopolnjene proizvode. Prodaja je usmerjena h kupcem, ki kažejo največjo pripravljenost za nakup. Cene proizvodov so visoke, ker so stroški zaradi razmeroma majhne proizvodnje veliki. Tehnološki problemi v proizvodnji morda še niso popolnoma odpravljeni, potrebne so velike marže zaradi izdatkov za tržno komuniciranje, ki so v prizadevanju za večjo rast nujni (Buzzell 1987).

Nekateri novi proizvodi zelo počasi osvajajo trg, drugi pa to stopnjo kar preskočijo. Uvajanje proizvoda je počasno zaradi veliko dejavnikov. Najpogostejši so:

- pomanjkanje konkurenčnih prednosti v ceni ali kakovosti v primerjavi z že obstoječimi proizvodi,
- negotova življenjska doba proizvoda, ki jo kupci zaznavajo kot tveganje, nepreizkušnost, napake ali tehnično zastarelost proizvoda, in
- pomanjkanje informacij o proizvodu ali pomanjkanje proizvoda.

Na tej stopnji moramo investirati v promocijo (da izboljšamo kupčevo ozaveščenost) in razpečevanje (da zagotovimo proizvod na policah in za preizkušnje). Garancije in nazorne prodajne storitve zmanjšajo občutek tveganosti nakupa.

Rast

Za stopnjo rasti je značilno hitro povečevanje prodaje. Zgodnjim kupcem je proizvod všeč, večina ga začne kupovati. Na trgu se pojavijo novi konkurenti, ki jih privlačita priložnost za proizvodnjo v velikem obsegu in dobiček. Vpeljejo nove značilnosti proizvoda in razširijo drobnoprodajno mrežo. Cene ostanejo na isti ravni ali nekoliko padajo, če povpraševanje dovolj hitro narašča.

Na tej stopnji dobiček raste, ker se stroški za tržno komuniciranje porazdelijo na več proizvodov. Proizvodni stroški na enoto padajo hitreje kot cena zaradi učinka krivulje izkušenj. Ob koncu te stopnje ŽCP začne stopnja rasti upadati. Poslovodniki morajo biti pozorni na ta trenutek, ker morajo do takrat pripraviti nove strategije.

Za prehod v rast je značilen vsaj eden od naslednjih dejavnikov:

- razmerja z nadomestki proizvoda so takšna, da kupci zaznavajo razliko v ceni in/ali kakovosti,
- uspeha proizvoda je bolj gotov, zato ga široko sprejmejo, na trg pa poskušajo vstopiti posnemovalci,
- obstaja skupina kupcev, ki izražajo vsaj nekaj zvestobe do proizvoda.

Če želimo zadovoljiti večje povpraševanje, moramo investirati v povečanje proizvodnih zmogljivosti.

Zrelost

Ko se stopnja rasti prodaje proizvoda upočasni, se začne stopnja relativne zrelosti, ki običajno traja dlje kot prejšnji stopnji. Upočasnitev rasti prodaje ustvarja presežek zmogljivosti v panogi, kar krepi konkurenčni boj za prazen prostor na trgu. Podjetja znižujejo cene, uvajajo popuste in povečujejo izdatke za oglaševanje in za razvoj. Ti ukrepi zmanjšujejo dobiček, pojavi se krizno obdobje in slabši konkurenti se umaknejo. V panogi ostanejo le konkurenti z utrjenim položajem, ki si prizadevajo za konkurenčno prednost.

Na stopnji zrelosti nekatera podjetja slabše proizvode opustijo, ker svoja sredstva raje uporabijo za donosnejše in novejše. Pri tem pa ne upoštevajo velikih možnosti, ki jih mnogi stari proizvodi še vedno imajo. Za mnoge panoge je že veljalo mnenje, da so na stopnji zrelosti, npr. avtomobilska industrija, motorna kolesa, televizijski sprejemniki, ure, fotoaparati, a so Japonci uporabnikom predstavili nove vrednosti (Smith 1997).

Rast je počasna, dokler trg ne doseže točke nasičenosti. Podjetja aktivno iščejo nove načine za pridobivanje kupcev. Ko proizvod začne kupovati več družin, postaja cenovno občutljiv, oglaševanje pa izgublja učinkovitost. Zato morajo proizvajalci posebej poudarjati izboljševanje kakovosti in zagotavljanje konkurenčne cene.

Upadanje

Prodaja večine proizvodov na koncu življenjske dobe upada: lahko se stabilizira na razmeroma nizki ravni ali pa se popolnoma ustavi. Za upadanje je veliko razlogov – od tehnoloških izboljšav in sprememb okusa kupcev do povečanja domače in tuje konkurence. Pojavijo se odvečne zmogljivosti, pocenitve in zmanjševanje dobička. Ko prodaja in dobiček padeta, se nekatera podjetja umaknejo s trga, tista, ki ostanejo, pa krčijo ponudbo.

Upadanje se lahko pojavi nenadoma (na primer s spremembo mode) ali postopoma, če je posledica tehnoloških sprememb. Poslovodniki skušajo upočasniti upadanje prodaje z osredotočanjem na posamezne skupine kupcev. Prodajo želijo ohraniti tik pod prvotno stopnjo, a na še vedno sprejemljivi ravni. Stopnja upadanja je odvisna od primerljivosti konkurenčne cene in kakovosti proizvodov.

Pomladitev oziroma ponovna oživetev

Podjetja poskušajo proizvodom podaljšati življenje z inovacijami, pri čemer imajo na voljo naslednje možnosti in sicer da:

- bistveno izboljšajo proizvod,
- na novo zastavijo ciljni trg z upoštevanjem nagibov kupcev,
- poiščejo nove prodajne poti, najboljše z izvozom, in
- vpeljejo nove načine uporabe proizvoda.

Proizvod umaknemo s trga le, če strategija oživitve ne uspe upočasniti upadanja prodaje in postane nedobičkonosen.

Problemi pri informacijah o ŽCP

Težko je natančno določiti, na kateri stopnji življenjskega cikla se posamezen proizvod nahaja. Njegov sedANJI ali prihodnji položaj je odvisen od številnih dejavnikov, zato ga ni mogoče preprosto napovedati zgolj na podlagi preteklih dogodkov. Proizvod smo morda uvrstili med zrele, a v resnici je lahko šele dosegel začasno fazo rasti na poti do zrelosti.

Klasični model življenjskega cikla proizvoda je bil delež veliko kritik, saj obstaja veliko njegovih različic, ki so prilagojene različnim vrstam proizvodov (Zbašnik 1990). Določanje stopnje, na kateri se proizvod nahaja, je pogosto zelo zahtevno ali celo nemogoče, prav tako pa je težko napovedati prehod proizvoda z ene stopnje na drugo. ŽCP prav tako ni mogoče uporabiti za blagovne znamke, katerih krivuljo življenjskega cikla oblikujemo z ustreznimi trženjskimi strategijami. Zagovorniki tega modela odgovarjajo na kritike z uvedbo različnih različic (podaljšana, prilagojena), s katerimi skušajo preseči njegove omejitve. Poleg življenjskega cikla proizvodov je pomembno poznati tudi življenjski cikel tehnologije in industrije oziroma panoge, saj posredno ali neposredno vplivajo na življenjski cikel proizvoda.

Zgled 10.4.2-2 Uporaba orodja o življenjskem ciklu proizvodov

Kako teče življenjski cikel proizvoda? Kako ga naj spremljamo? Gre za razmeroma preprost postopek, saj po različnih obdobjih, npr. mesecih, četrletjih, polletjih in letih, spremljamo podatke o prodaji od trenutka, ko proizvod vstopi na trg. Nato spremljamo ustvarjen kosmati donos (razlika med prihodki od

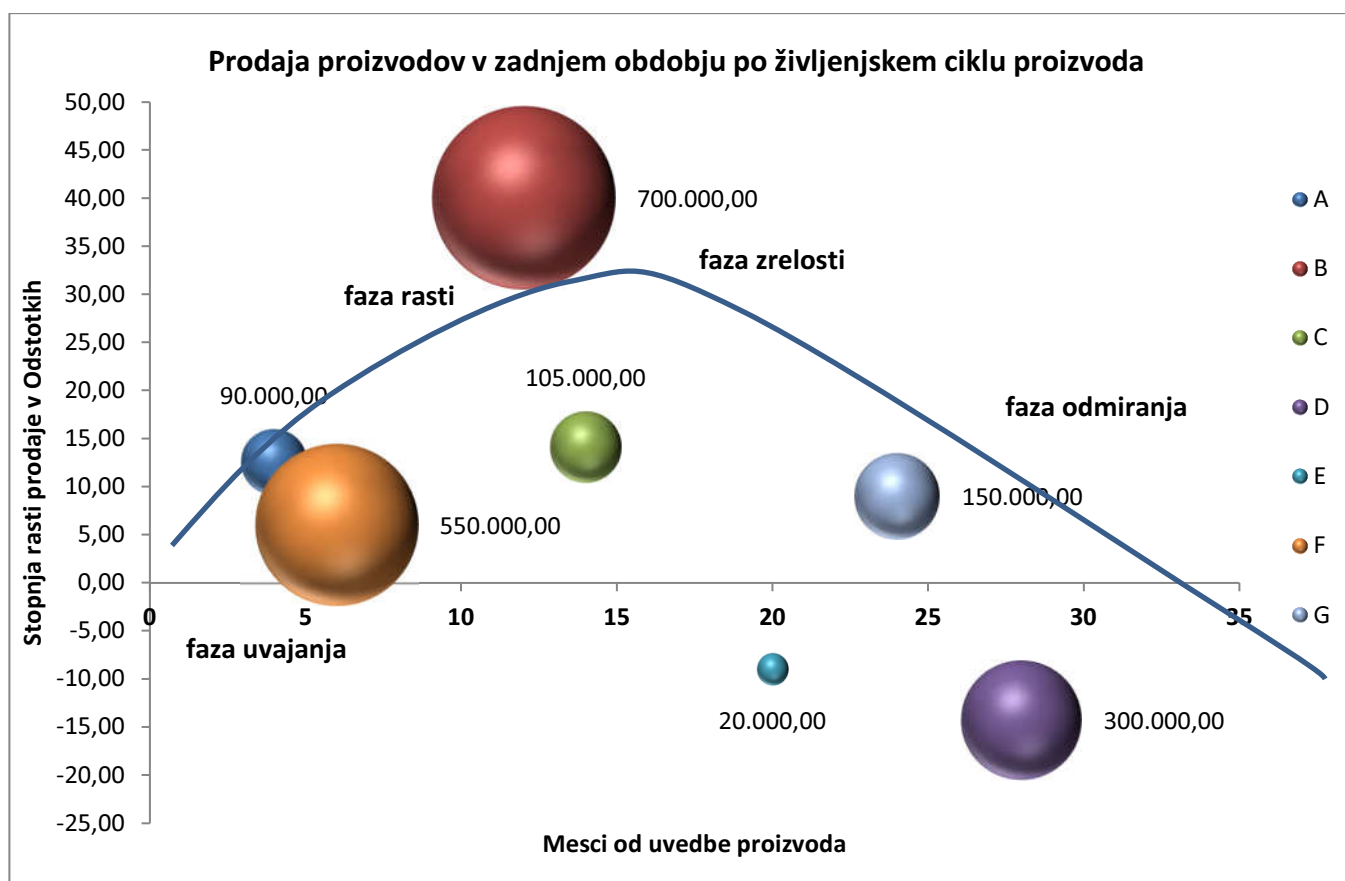
prodaje proizvodov in stroškov v prodanih proizvodih) proizvoda in čas, ko je proizvod na trgu v mesecih. Podatke prikazujeta preglednica 10.4.2-1 in slika 10.4.2-6 v nadaljevanju.

Preglednica 10.4.2-1: Prodaja proizvodov v zadnjem mesecu leta 20xx

Proizvod	Prihodki od prodaje v zadnjem mesecu	Prodajni faktor	Stroški v prodanih proizvodih	Kosmati dobiček od prodaje proizvoda	Prihodki od prodaje proizvoda v predhodnem mesecu	Rast prodaje v zadnjem mesecu	Meseci od uvedbe proizvoda
A	90.000,00	2,30	40.000,00	50.000,00	80.000,00	12,50	4
B	700.000,00	1,30	550.000,00	150.000,00	500.000,00	40,00	11
C	105.000,00	1,80	60.000,00	45.000,00	92.000,00	14,13	14
D	300.000,00	1,80	200.000,00	100.000,00	350.000,00	-14,29	28
E	20.000,00	2,00	10.000,00	10.000,00	22.000,00	-9,09	20
F	550.000,00	1,75	300.000,00	250.000,00	450.000,00	22,22	6
G	300.000,00	2,50	150.000,00	150.000,00	275.000,00	9,09	24

Vir: lastna izdelava.

Slika 10.4.2-6: Prodaja proizvodov zadnji mesec leta 20xx



Vir: lastna izdelava

Informacije in predlogi poslovodstvu o ŽCP

Poslovodstvu o ŽCP podajamo strnjene informacije in predloge. Sestavimo jih v obliki povzetkov, preglednic in/ali slik ter jih opremimo z razlago. Na koncu poročila dodamo še predloge za izboljšanje konkurenčnega položaja proizvoda, kar je predmet analize ŽCP. Poročilo naj obsega najmanj:

1. rezultate posameznih stopenj ŽCP (preglednice in slike),
2. grafično predstavitev informacij o življenjskem ciklu proizvodov,
3. grafično predstavitev zbranih in ocenjenih informacij o konkurentih,
4. slikovni prikaz (grafe) in preglednice medsebojnih vplivov življenjskih ciklov proizvodov,
5. opisno razlago informacij in podatkov, ki vključuje tudi zastavljene cilje, omejitve in predpostavke ŽCP, ter
6. predloge za izboljšanje konkurenčnega položaja proizvoda.

Učinkovito spremljanje in analiza življenjskega cikla proizvoda ter medsebojnih vplivov posameznih proizvodov pomembno vplivata na konkurenčni položaj in uspeh podjetja. Življenjski cikel proizvoda zagotavlja poslovodstvu ključne informacije o dejavnikih, ki pomembno vplivajo na uspešnost proizvodov v posameznih fazah, ter o trajanju teh stopenj. Te informacije so nujne za sprejemanje strateških odločitev. V spodnji preglednici je predstavljen primer informacij o dejavnikih uspešnosti za posamezno stopnjo življenjskega cikla proizvoda. Preglednica povzame povezave med življenjskimi cikli proizvodov, dejavniki uspešnosti in želeno strateško ceno za proizvajalca računalniških procesorjev.

Preglednica 10.4.2-2: Povezava med stopnjo življenjskega cikla proizvoda, dejavniki uspešnosti in ceno računalniških procesorjev

Računalniški procesor	Življenjski cikel proizvoda	Dejavniki uspešnosti	Strateška cena
Z300 (zelo hiter)	Uvajanje	Razlikovanje od drugih procesorjev in kakovost	Cena je razmeroma visoka zaradi razlikovanja, z njo pokrivamo velike stroške razvoja
Y300 (hiter)	Rast	Ustrezne proizvodne zmogljivosti, financiranje in učinkovita razpečava	Cena je še vedno razmeroma visoka zaradi velikega po vpraševanja
X300 (počasen)	Zrelost	Učinkovit in uspešen nadzor nad stroški in kakovostjo ter dober servis	Cena je določena glede na stopnjo zrelosti proizvoda in konkurente

Vir: prirejeno po Blocherju in drugih, 1999

Informacije o življenjskem ciklu računalniških procesorjev nam povedo, da je smiselno razpravljati o ceni predvsem pri proizvodnji hitrih in zelo hitrih procesorjev, medtem ko moramo za ostale prevzeti tržno ceno. Glavni cilj je v tem primeru zmanjševanje stroškov. Življenjski cikel proizvoda nam zagotavlja podatke o stroških v posameznih fazah, zato je lažje izvajati strategijo znižanja stroškov.⁵³

Prednosti in pomanjkljivosti, ki izvirajo iz spremljanja življenjskega cikla proizvoda:

Prednosti uporabe ŽCP

⁵³ Dodatne zgleds najdete v delih Blocherja in drugih (1999) ter Ratnatunge in drugih (1993).

- Poslovodnik podjetja lažje, uspešneje in učinkoviteje obvladujejo dolgoročni konkurenčni položaj podjetja, še zlasti ker pogosto pravočasno ne vedo, kdaj nek proizvod že odmira in s tem ogroža obstoj podjetja. ŽCP nas pravočasno predrami in informira, kdaj moramo proizvod spremeniti ali zamenjati, da bo podjetje dobilo nov za gon.
- ŽCP sistematično obravnava večinoma količinske informacije, ki so povezane s konkurenčnim položajem podjetja in mu omogočajo sprejemanje odločitev na strateški ravni poslovanja.
- ŽCP je multidisciplinarna veščina in povezuje strokovnjake z različnih področij. To spodbuja pripadnost, skupinski duh in neformalne povezave v podjetju.
- ŽCP spremlja in preučuje proizvodnjo proizvoda skozi vse življenje in po posameznih obdobjih. Upošteva stroške raziskav in razvoja, investicij v opremo in znanje, kakovosti in aktivnosti, ki sledijo stopnji proizvodnje, kot so trženje, razpečevanje in morebitno recikliranje proizvoda.
- ŽCP podaja informacije o resnični dobičkonosnosti, ki jo proizvod ves čas svojega življenja prispeva k poslovni uspešnosti podjetja. Te razkrivajo resnično vrednost proizvodov, ki je na drugačne načine ne moremo ugotoviti.
- ŽCP vključuje merjenje t. i. učinka učenja, ki ga ponazarja krivulja izkušenj. Ta učinek je najjasneje razviden prav iz informacij, ki jih zagotavlja ŽCP.
- Z informacijo o življenjski stopnji proizvoda so povezani tudi stroški posameznih aktivnosti, na katere moramo biti na posamezni stopnji še po se bej pozorni. Pri tem imamo na voljo različne strategije. ŽCP nas opozarja na primeren čas za izbiro ustrezne.
- Zgornje ugotovitve nam veliko jasneje pokažejo, katere nove proizvode je smiselno uvajati, katere obstoječe ohraniti in katere opustiti; takšne informacije še posebej pomagajo tržnikom pri odločanju o tržnem komuniciranju s kupci.
- Informacije ŽCP spodbujajo zaposlene in poslovodnike k nenehnemu spremljanju konkurentov in izboljšavam v poslovanju.

Pomanjkljivosti uporabe ŽCP

- ŽCP zahteva različna znanja, zato ob uvajanju nastajajo veliki stroški dodatnega usposabljanja in porabe časa za sodelovanje zaposlencev v projektni skupini.
- ŽCP terja veliko časa za pripravo in izvajanje, še zlasti če ga želimo izvajati na vseh treh ravneh – kar je sicer zelo smiselno, če želimo pokriti s produkti povezane stroške.
- Največja izziva pri izvajanju ŽCP sta razpoložljivost in kakovost podatkov. Potrebni podatki so namreč razpršeni po številnih mestih v podjetju in se pojavljajo v številnih oblikah. Njihovo pretvarjanje zahteva veliko dela in znanja.
- Informacije o konkurentih je pogosto težko preizkusiti, zato je lahko njihova verodostojnost vprašljiva.
- Čeprav je življenjski cikel znan že več desetletij, ga razvoj računovodstva v preteklosti ni podpiral. Tako poslovodniki niso bili dovolj informirani o vsebini ŽCP in njegovih koristih.
- ŽCP je kot metoda še vedno pomanjkljiv in ga je treba dograjevati, kar zahteva dodaten čas in povzroča stroške.
- ŽCP zahteva napredno programsko opremo, kar je običajno povezano s stroški, saj obstoječa ne zadostuje vsem zahtevam v zvezi s podatki, ki jih ŽCP potrebuje.
- ŽCP je zgolj eden od načinov strateškega računovodenja za optimalno poslovanje na strateški ravni podjetja. Strateško računovodstvo mora uporabljati tudi druge načine.
- Na krivulji življenjskega cikla proizvoda je zelo težko je opredeliti razlike med blagovno znamko in proizvodom ter njune medsebojne vplive.

- Dejavniki, ki določajo rast življenjske krivulje proizvoda, niso vnaprej opredeljeni, ampak so odvisni od okoliščin v prihodnosti. To pomeni, da ocena življenjske stopnje proizvoda in z njo povezanih strategij ni zanesljiva in vedno vsebuje nekaj tveganja.

Pogoji za spremljanje življenjskega cikla proizvoda

- ŽCP mora organizirati, voditi in nadzirati računovodja.
- V ŽCP imamo opraviti z več milijoni podatkov, zato je klasično (ročno) obdelovanje nemogoče. Danes obstaja programska podpora, razvita posebej za spremljanje ŽCP.⁵⁴ Razviti ali kupiti moramo ustrezno programsko opremo, ki bo podpirala ŽCP.
- Sodelujoči v ŽCP morajo poznati cilje in način dela.
- Sodelujoči v ŽCP morajo biti visoko strokovno usposobljeni, pravljeno sodelovati z drugimi in medsebojno izmenjavati ustvarjalne kritike. Na obravnavanem področju morajo imeti vsaj nekajletne izkušnje.
- Najpomembnejše za učinkovito izvajanje ŽCP je, da ima moralno in materialno podporo najvišjega posloводства in lastnikov podjetja.

Za uspešen ŽCP moramo poznati njegove prednosti in pomanjkljivosti. Početi prave stvari pa pomeni izbrati pravi predmet spremljanja in preučevanja. Pogoji za uspešen ŽCP so tako:

- obstoj potreb poslovdij po informacijah o življenjskem ciklu proizvoda;
- obstoj konkurentov na trgu proizvoda, ki ga obravnava ŽCP;
- obstoj kakovostnih informacij s področja trženja o prihodnjih vedenjskih vzorcih kupcev in potrošnikov;
- obstoj drugih vrednostnih in nevrednostnih podatkov: značilna proizvodnja obsega več sto aktivnosti. Že zbiranje podatkov o njih v več obdobjih nam postreže z več milijoni podatkov, podjetje pa ima več proizvodov in konkurente. Zbiranje vseh teh podatkov ustvari veliko bazo podatkov, zato je nujno, da so v elektronski obliki, kar zahteva ustrezno strojno in programsko računalniško opremo.

b) Metoda kritičnih dejavnikov uspeha – KDU

Metoda kritičnih dejavnikov uspeha (KDU) je pristop, ki omogoča organizacijam prepoznavanje ključnih elementov, potrebnih za doseganje strateških ciljev. Pojem je predstavil Rockart (1979), od takrat pa se uporablja v različnih kontekstih, vključno s projektnim vodenjem, uvajanjem celovitih informacijskih rešitev ter strateškim načrtovanjem in podporo strateškemu poslovdenu. KDU izpostavlja omejeno število področij, ki jih mora organizacija uspešno obvladovati, da doseže zastavljene cilje. Ti dejavniki se razlikujejo glede na industrijo, organizacijo in posamezne projekte. Pri KDU se osredotočamo na posebnosti specifične dejavnosti in podjetja, ki neposredno vplivajo na doseganje strateških ciljev podjetja; to bi naj zagotavljalo, da ključne dejavnike identificiramo, spremljamo in o njih razmišljamo. KDU omogoča poslovdstvu, da daje prednost določenim virom, izboljša odločanje in spremlja strateške cilje. Dejavniki postane »kritični«, če je nujno potreben za doseganje določenega cilja, npr. izboljšanje kakovosti, zadovoljstvo strank ali učinkovitost procesov. Ključni korak metode je natančna opredelitev teh dejavnikov, ki je pogosto prilagojena specifičnemu okolju organizacije.

⁵⁴ Programi za spremljanje ŽCP oz. PLM (Product Lifecycle Management) so na primer Infor PLM <https://www.infor.com/solutions/scm/plm/discrete> ali SAP Product Lifecycle Management <https://www.sap.com/slovenia/products/scm/plm-r-d-engineering.html> in podobni.

Ključni dejavniki vključujejo podporo vodstva, kakovost projektne skupine, dobro opredeljene cilje, učinkovito komunikacijo in obvladovanje sprememb. Domače raziskave so pokazale, da se pomen teh dejavnikov med slovenskimi podjetji in globalnimi praksami bistveno ne razlikuje (Blatnik, 2024).

Značilnosti metode KDU

- Je najpreprostejši način za povezavo strategije s cilji podjetja, ki bo razumljiva najširši množici deležnikov.
- Gre za preprosto strukturiranje ciljev različnih področij.
- Ne zahteva posebnih predznanj.
- KDU omogoča kontrolingu (računovodstvu) in vrhovnemu poslovodstvu, da lažje komunicira in se osredotoča na opazovanje/napovedovanje sprememb ter pravočasno odzivanje nanje.
- Je primerno orodje ne glede na velikost podjetja.

Prednosti metode KDU

- KDU pomaga organizacijam osredotočiti vire na bistvene elemente in na področja, ki so ključna za uspeh.
- KDU se lahko prilagodi različnim industrijam in projektom.
- Z jasnim poudarkom na prednostnih vidikih olajša strateško odločanje podjetja.

Slabosti metode KDU

- Prepoznavanje pravih dejavnikov je lahko zahtevno in subjektivno.
- Zaradi dinamičnosti poslovnega okolja se dejavniki lahko sčasoma spremenijo (Kos, 2022).
- Izvajanje metode je kompleksno, zato je usklajevanje različnih deležnikov pri obravnavi dejavnikov lahko pravi izzivi.

Metoda KDU ostaja ključno orodje za organizacije, ki se soočajo s kompleksnimi strateškimi odločitvami. Njena uspešnost je odvisna od kakovostne analize in usklajenosti z organizacijskimi cilji.

KDU praviloma poteka v šestih korakih:

1. prepoznavanje ključnih dejavnikov za izbiro strategije,
2. prepoznavanje odločilnih kompetenc za zagotovitev konkurenčne prednosti pri vsakem KDU,
3. zagotavljanje in preverjanje, da bo seznam kompetenc zadosten za dosego konkurenčne prednosti,
4. prepoznavanje sodil/meril za spremljanje konkurenčne prednosti,
5. zagotavljanje, da tekmeci ne bodo sposobni imitirati ali premagati KDU podjetja,
6. spremljanje poslovanja in konkurence ter predvidevanje in napovedovanje sprememb.

Zgled 10.4.2-3 Primer uporabe metode KDU za odpiranja bistroja v šestih korakih:

1. Ključni dejavniki za izbiro strategije – KDU: lokacija, nizke cene, zanimive in privlačne jedi
2. Prepoznavanje odločilnih kompetenc za zagotovitev konkurenčne prednosti pri vsakem KDU: npr. zanimive in privlačne jedi:
 - a. spremljanje in vzdrževanje trendovskih jedilnikov,
 - b. zagotavljanje najboljših izdelkov pri dobaviteljih, možnosti prve izbire blaga,
 - c. testiranje jedi na referenčnih predstavnikih odjemalcev,
 - d.

3. Zagotavljanje in preverjanje, da bo seznam kompetenc zadosten za dosego konkurenčne prednosti in preverjanje, da kompetence in KDU zagotavljajo konkurenčno prednost: npr. presoja dobičkonosnosti tekmecev, merjenje zvestobe ...
4. Prepoznavanje sodil/meril za spremljanje oziroma doseganja konkurenčne prednosti (Kaj so indikatorji KDU?):
 - a. število novih gostov,
 - b. število pritožb/pohval gostov,
 - c. koeficient poslovne gospodarnosti,
 - d. ...
5. Zagotavljanje, da tekmeci ne bodo sposobni imitirati ali premagati KDU (Kdo so tekmeci, kakšne prednosti imajo in kakšne strategije uporabljajo?)
6. Spremljanje poslovanja in konkurence ter predvidevanje in napovedovanje sprememb: sestanki na tedenski ravni med vodji poslovnih področij.

10.4.3 Simmondsova zamisel strateškega računovodenja

Ena od rešitev za sodelovanje kontrolinga s strateškim računovodenjem nosi ime po Kennethu Simmondsu, ki je v svojih pionirskih prispevkih (Simmonds 1981, 1982, 1986) uvedel nov pristop k zagotavljanju informacij za poslovanje na strateški ravni podjetja. Leta 1981 je kot prvi pojasnil pojem strateškega računovodstva (angl. strategic management accounting). Ker je cilj strateškega poslovanja doseči trajno konkurenčno prednost, pri čemer je nekonkurenčnost v tržnem gospodarstvu slejkoprej kaznovana z izgubo tržnega deleža, prevzemom ali bankrotom podjetja, se del literature posveča tudi računovodstvu konkurence. Menimo, da je za prikaz pomembnosti informacij strateškega računovodstva o konkurentih ključnega pomena Simmondsov prispevek, zato smo to zamisel poimenovali po njem.

Simmondsova zamisel poudarja pomen relativnih stanj in gibanj realnih stroškov, cen, obsega proizvodnje proizvodov (količine proizvodov), tržnega deleža, denarnih tokov in zaznavanja povpraševanja podjetja po virih. Njegovo bistvo je spremljanje in preučevanje *relativnega* položaja podjetja, to je položaja glede na stanje konkurentov (Simmonds 1981).

Namen in cilji Simmondsove zamisli

Poslovodniki želijo zavarovati strateški položaj podjetja, zato morajo vedeti, kdo ga bo napadel, kako močno in zakaj. Z drugimi besedami, potrebujejo kazalnike strateških lastnosti in sposobnosti podjetja. Klasična merila, kot so dobiček, stroški in podobno, njihovim potrebam ne zadostujejo. Večina avtorjev (na primer Bromwich, 1990; Ward, 1992; Pearson, 1997) zato kot najpomembnejši kazalnik strateške uspešnosti obravnava sestavo konkurentovih stroškov. Njeno poznavanje prispeva k boljšemu predvidevanju konkurentove strategije in olajšalo izbiro lastne.

Po Simmondsovi zamisli to ne zadostuje za optimalno izbiro strategije. Šele izvedba in rezultati analize stroškov, prihodkov ter finančnega izida vsaj enega konkurenta nam omogočijo jasnejšo sliko o konkurenčnem položaju na trgu. Po analizi stroškov in prodajnih cen se nato osredotočimo na prihodke glede na tržni delež. Z opazovanjem sprememb tržnih deležev podjetje ugotavlja, ali krepi ali izgublja svoj tržni položaj oziroma konkurenčno prednost. Preučevanje relativnih tržnih deležev in vzrokov za njihove spremembe razkriva prednosti in pomanjkljivosti posameznih konkurentov. V strokovni

literaturi se ta pristop imenuje računovodstvo konkurentov (angl. competitor-focused accounting).⁵⁵ Za Simmondsa (1986) konkurenčni položaj odloča o prihodnjih dobičkih poslovanja. Vzpostavitev konkurenčnega položaja povzroča visoke stroške, ki zmanjšujejo tekoče in prihodnje dobičke. Zato se postavlja vprašanje, ali naj konkurenčni položaj merimo z računovodskimi kategorijami. Tržniki menijo, da ne, medtem ko Simmonds (1986) to stališče zavrača z uvedbo strateškega računovodstva.

Simmondsova zamisel kaže poti iz nekonkurenčnega položaja do konkurenčne prednost. Za analizo zadostuje, če zberemo podatke o vodilnem, najbližjem in najslabšem konkurentu in ne o vseh konkurentih. Pri tem podjetje

- spremljanja in preučuje svoj konkurenčni položaj na trgu in
- zbira informacije o poslovnih strategijah za zadovoljevanje informacijskih potreb posloводства.

Simmondsova zamisel strateškega računovodenja predvideva štiri korake:

1. opredelitev konkurentov,
2. zbiranje informacij o konkurentih,
3. spremljanje in preučevanje podatkov o konkurenčnem položaju in
4. sporočanje informacij o relativnem konkurenčnem položaju uporabnikom teh informacij.

Prva koraka smo na kratko predstavili že pri življenjskem ciklu, zato se jima tukaj ne posvečamo podrobneje. Strateško računovodenje po Simmondsovi zamisli zahteva spremljanje in analizo podatkov o konkurenčnem položaju podjetja na trgu, in sicer podatkov o prodaji, tržnih deležih, relativnih tržnih deležih, dobičku, prodajni ceni izdelka, povprečnih stroških izdelka ter donosnosti prodaje.

Spremljanje in preučevanje podatkov o prodaji in tržnem deležu podjetja

Informacija o prodaji podjetja in njegovih konkurentov je verjetno najpomembnejši podatek o stanju na trgu. Tržni delež moramo spremljati, da lahko pravočasno analiziramo spremembe konkurenčnega položaja, ki vplivajo na prihodnje dobičke. Vključitev informacij o tržnem deležu v poslovna poročila poslovodnikom omogoča boljše razumevanje dejanskega stanja podjetja.

Preglednica 10.4.3-1 prikazuje spremljanje prodaje in tržnega deleža proizvoda X. Ker se je v skladu z načrti prihodek od prodaje na letni ravni povečal za 20 %, tržni delež pa je padel z 19 % na 16 %, znaša nominalno zmanjšanje 3 %, relativno pa smo dosegli 16-odstotni odmik od načrtovanega tržnega deleža. Prodaja na celotnem trgu se je povečala za 44 %, načrtovali pa smo manj. V predračunavanju rasti trga smo se torej zmotili in konkurenčni položaj podjetja se je poslabšal. Konkurenti niso le prevzeli tržnega deleža našega podjetja, temveč so povečali tudi svojo stroškovno prednost, kar se odraža tudi v višjih dobičkih.

Preglednica 10.4.3-1: Prodaja in tržni delež

	Podjetje A	Trg skupaj
Prodaja v tisoč EUR		
Predhodno leto	1.000	5.200

⁵⁵ Guilding (1999) v svoji raziskavi o računovodstvu konkurentov prepoznava pet aktivnosti: ocenjevanje konkurentovih stroškov (angl. competitor cost assessment), spremljanje konkurenčnega položaja (angl. competitive position monitoring), preučevanje konkurentov na podlagi objavljenih računovodskih izkazov (angl. competitor appraisal based on published financial statements), strateško obvladovanje stroškov (angl. strategic costing) in strateško obvladovanje cen (angl. strategic pricing).

Tekoče leto – načrtovano	1.200	6.240
– uresničeno	1.200	7.500
Nominalni odmik	0	+1.260
Relativni odmik (v odstotkih)	+20	+44
Tržni delež v %		
Predhodno leto	19	100
Tekoče leto – načrtovano	19	100
– uresničeno	16	100
Nominalni odmik	3	
Relativni odmik (v odstotkih)	17	

Vir: lastna izdelava

Kako je potekal tržni boj? Preglednica prodaje in tržnega deleža nam omogoča jasnejše razumevanje tržnega položaja našega podjetja. Če prodajo posameznih konkurentov izrazimo relativno glede na naš tržni delež, dobimo podatek o njihovem relativnem tržnem deležu. Za potrebe poslovnih strategij so ključne informacije o tržnem vodji, bližnjem konkurentu in zaostalem tekmecu, podatki o vseh konkurentih pa niso nujni. Oglejmo si primer: podjetje A je zamudilo priložnost in napačno ocenilo rast trga, zato je zaostalo za konkurenco. V primerjavi z njim sta tržni vodja in bližnji konkurent povečala svoja tržna deleža, kar jima omogoča nižje stroške na enoto in višjo donosnost.

Preglednica 10.4.3-2: Relativni tržni delež

	Vrednost prodaje v tisoč EUR	Tržni delež v %	Relativni tržni delež v %
Trg skupaj			
Predhodno leto	5.200		
Tekoče leto – načrtovano	6.240		
– uresničeno	7.500		
Nominalni odmik	+1.260		
Podjetje A			
Predhodno leto	1.000	19	
Tekoče leto – načrtovano	1.200	19	
– uresničeno	1.200	16	
Nominalni odmik	0	–3	
Relativni odmik (v odstotkih)	0	–17	
Vodilni konkurent			
Predhodno leto	2.200	42	2,20
Tekoče leto – načrtovano	2.620	42	2,20
– uresničeno	3.600	48	3,00
Nominalni odmik	+980	+6	+0,80
Relativni odmik (v odstotkih)	+36	+14	+36
Bližnji konkurent			
Predhodno leto	1.200	23	1,20
Tekoče leto – načrtovano	1.435	23	1,20
– uresničeno	2.000	27	1,67
Nominalni odmik	+565	+4	+0,47
Relativni odmik (v odstotkih)	+39	+17	+39

Vir: lastna izdelava

Podjetje A izgublja konkurenčni boj z vodilnim na trgu, ki zaradi ekonomije obsega proda trikrat več kot A. Tudi bližnji A-jev konkurent osvaja trg. Pri tem oba A-ju odvzemata tržni delež: eden je svoj relativni tržni delež povečal za 36 %, drugi pa za 39 %.

Spremljanje in preučevanje podatkov o dobičku in donosnosti prodaje

Če ima konkurent večjo donosnost prodaje kot podjetje A, lahko zniža cene ali izboljša kakovost ali poveča tržna prizadevanja za izboljšanje svojega konkurenčnega položaja v prihodnosti. Dobiček in donosnost prodaje vselej kažeta konkurenčno moč podjetja.

Preglednica 10.4.3-3 prikazuje obračunavanje podatkov o relativni prodaji, tržnem deležu in dobičku (pred obdavčitvijo) za tri leta; vsa podjetja proizvajajo proizvod X. Preučevanje podatkov v tem času pokaže, da je (absolutni) dobiček vodečega konkurenta narasel za 400 %, podjetja A pa za 90 %. Vodilnemu na trgu to med drugim zagotavlja izdaten vir za širitev in razvoj novih proizvodov. Donosnost prodaje vodilnega v tretjem letu znaša 22,2 %, s čimer močno prekaša konkurente. Naloga podjetja A je okrepiti svoj konkurenčni položaj v primerjavi z zaostajajočimi podjetji ter zgraditi obrambo pred močnejšimi konkurenti. Najbolj ga ogroža vodilni konkurent, saj ima najvišjo donosnost prodaje in bi se lahko hitro odločil za znižanje cen, kar bi resno ogrozilo A. Poleg obsega prodaje je ključna tudi informacija o sestavi stroškov konkurentov.

Preglednica 10.4.3-3: Prodaja, tržni delež in dobiček za proizvajalce proizvoda X

	Vrednost prodaje v tisoč EUR	Tržni delež v %	Relativni tržni delež v %	Dobiček v tisoč EUR	Dobiček od prodaje v %
Podjetje A					
Leto 1	700	17,5		90	12,8
Leto 2	1.000	19,2		130	13,0
Leto 3	1.200	16,0		170	14,2
Vodilni konkurent					
Leto 1	1.400	35,0	2,0	200	14,3
Leto 2	2.200	42,3	2,2	400	18,2
Leto 3	3.600	48,0	3,0	800	22,2
Najbližji konkurent					
Leto 1	1.000	25,0	1,4	120	12,0
Leto 2	1.200	23,1	1,2	170	14,2
Leto 3	1.995	26,6	1,7	260	13,0
Zaostali konkurent					
Leto 1	500	12,5	0,71	55	11,0
Leto 2	500	9,6	0,50	60	12,0
Leto 3	500	6,7	0,42	50	10,0
Najslabši konkurent					
Leto 1	400	10,0	0,57	40	10,0
Leto 2	300	5,8	0,30	20	6,7
Leto 3	200	2,7	0,17	5	2,5
Trg skupaj					

Leto 1	4.000	100,0		505	12,6
Leto 2	5.200	100,0		780	15,0
Leto 3	7.500	100,0		1.285	17,1

Vir: lastna izdelava

Na enak način moramo pripraviti tudi preglednico za predračunavanje, v kateri načrtujemo prodajo, tržne deleže in dobiček za prihodnja tri leta. Z ugotavljanjem odmikov in njihovo analizo pridobimo koristne informacije za poslovodstvo. Razumevanje vzrokov za odmike nas usmerja k ustrezni izbiri strategij za doseganje konkurenčne prednosti. V skladu s sprejetimi strategijami nato načrtujemo obravnavane kategorije za prihodnje obdobje.

Spremljanje in preučevanje podatkov o stroških in cenah proizvoda

Informacije o stroških proizvoda razkrivajo relativno učinkovitost podjetja. Nižji kot so stroški vodilnega konkurenta, večja je nevarnost za ostala podjetja, in obratno. Bolj ko relativni stroški konkurenta padejo pod vrednost 1, bolj postaja nevaren, in obratno. Ključno je stalno spremljanje in analiza obsega ter sprememb stroškov. Celotne stroške izračunamo tako, da od prihodkov odštejemo dobiček, nato pa jih delimo z obsegom dejavnosti, da dobimo stroške na enoto. Ostale potrebne informacije so že na voljo iz prejšnjih analiz.

Preglednica 10.4.3-4 prikazuje predračunske in obračunske cene proizvoda X skupaj s stroški, dobičkom in tržnim deležem (cena proizvoda je količnik prihodka od prodaje in števila prodanih proizvodov). Vzorec sprememb cen kaže cene kot konkurenčno spremenljivko. To lahko povežemo s stroški in tržnim deležem; tako vidimo, kako smo načrtovali in spremljali spremembe konkurenčnega položaja.

Če je vodilni konkurent v nasprotju s pričakovanji znižal ceno bolj kot ostali, pri čemer pocenitev ni bila v skladu z zmanjšanjem stroškov proizvoda, se je dobičkonosnost proizvoda povečala bolj, kot smo predvidevali, zato je konkurenčni položaj podjetja zelo izpostavljen. Stroški našega podjetja so približno na isti ravni kot stroški vodilnega konkurenta, medtem ko je najbližji konkurent stroškovno manj učinkovit (relativni stroški nad 1). Domnevamo, da najbližji konkurent veliko vlaga v sredstva, raziskave ali oglaševanje, da uspešno zadovoljuje naraščajoče povpraševanje in osvaja trg. Sestava cen, stroškov in dobičkov ostalih konkurentov je manj jasna, vendar je očitno, da zaostalega in najslabšega konkurenta vleče navzdol. To predstavlja priložnost za podjetje A in druge konkurente, da pridobijo njegov tržni delež in dobičke. Posebej pozorni moramo biti na ohranjanje stroškovne konkurenčne prednosti pred najbližjim konkurentom, saj bi ta lahko hitro zmanjšal zaostanek in si pridobil še večji tržni delež.

Ni odveč poudariti, da sta spremljanje in analiza ključnih informacij o konkurenčnem položaju usmerjena predvsem v nepredvidljivo prihodnost. Ključen del teh informacij predstavljajo podatki o stroških, na katere pomembno vplivajo investicije v tehnologijo, saj dolgoročno vežejo sredstva in določajo usmeritev konkurentov. To še dodatno otežuje natančnost predračunavanja, vendar to ni glavni namen spremljanja in preučevanja konkurentov ter konkurenčnega položaja na trgu. Glavni cilj je prepoznati relativne razlike med obstoječimi in morebitnimi konkurenti. Odkritje teh razlik, njihova količinska opredelitev in razumevanje vzrokov zanje predstavljajo najpomembnejši prispevek k oblikovanju in uresničevanju poslovnih strategij. Pomembne informacije o stroških konkurentov so:

- delež stalnih stroškov v vseh stroških,
- vrednost investicij v osnovna sredstva,
- vrednost investicij v raziskave in razvoj,
- metode poslovnih procesov, ki vplivajo na stroške dela,
- delež stalnih stroškov dela v vseh stroških dela,
- delež sestavnih delov, ki jih dobavljajo kooperanti, ter
- delež uvoženih sestavnih delov.

Majhen delež stalnih stroškov, omejene investicije v osnovna sredstva in sodobne delovne metode so znak konkurentove prilagodljivosti. Tak konkurent se lažje odziva na spremembe povpraševanja; če ima še relativno stroškovno prednost, je to za nas znak za preplah.

Preglednica 10.4.3-4 Cene proizvodov, dobiček in tržni delež

	Povprečna cena proizvoda		Odmik od uresničene cene proizvoda	Povprečni stroški proizvoda		Relativni stroški proizvoda		Odmik od načrtovanih stroškov proizvoda	Odmik od relativnih stroškov proizvoda (%)	Dobiček na proizvod		Odmik uresničenega dobička na proizvod od načrtovanega	Tržni delež		Odmik od načrtovane ga tržnega deleža (%)	
	Načrto vana	Uresni čena		Načrto vani	Uresni čeni	Načrto vani	Uresni čeni			Načrto van	Uresni čen		Načrto van	Uresni čen	Absolutno	Relativno
Podjetje A																
Leto 1	7	7	0	6,10	6,10			0		0,9	0,9	0	18	17,5	-0,5	-2,7
Leto 2	6,50	6,41	-0,09	5,50	5,58			+0,08		1	0,83	-0,17	19	19,2	+0,2	+1,05
Leto 3	6,40	6,25	-0,15	5,30	5,36			+0,06		1,1	0,89	-0,21	20	16,0	-4,0	-20
Vodilni konkurent																
Leto 1	7	7	0	6,10	6	1	0,98	-0,10	-2	0,9	1	+0,1	35	35,0	0	0
Leto 2	6,50	6,29	-0,31	5,40	5,14	0,98	0,92	-0,26	-6,1	1,1	1,15	+0,05	42	42,3	+0,3	+0,71
Leto 3	6,40	6	-0,40	5	4,67	0,94	0,87	-0,33	-7,4	1,4	1,33	-0,07	42	48,0	+6,0	+14,3
Najbližji konkurent																
Leto 1	7	7,14	+0,14	6,20	6,29	1,02	1,03	+0,09	+1	0,8	0,85	+0,05	23	25,0	+2,0	+8,7
Leto 2	6,50	6,31	+0,29	5,55	5,70	1,01	1,02	-0,07	+1	0,95	0,61	-0,34	23	23,1	+0,1	+0,4
Leto 3	6,30	6,06	-0,24	5,35	5,27	1,01	0,98	-0,08	-2,9	0,95	0,79	-0,16	23	26,6	+3,6	+15,6
Zaostali konkurent																
Leto 1	7	7,14	+0,14	6,30	6,36	1,03	1,04	+0,6	+1	0,7	0,78	+0,08	12	12,5	+0,5	+4,17
Leto 2	6,50	6,66	+0,16	6	5,86	1,09	1,05	-0,14	-4	0,5	0,8	+0,3	10	9,6	-0,4	-4
Leto 3	6,40	6,25	-0,15	5,80	5,62	1,09	1,05	-0,18	-4	0,6	0,63	+0,03	9	6,7	-2,3	+25,5
Najslabši konkurent																
Leto 1	7	7,14	+0,14	6,40	6,42	1,05	1,05	+0,02	0	0,6	0,72	+0,12	10	10,0	0	0
Leto 2	6,50	6,66	+0,16	6,10	6,22	1,11	1,11	+0,12	0	0,4	0,44	+0,04	8	5,8	-2,2	-27,5
Leto 3	6,40	6,25	+0,15	6	6,09	1,13	1,14	+0,09	+1	0,4	0,16	-0,24	5	2,7	-3,3	-66

Vir: lastna izdelava

Informacije, ki so nam v obravnavanem primeru na voljo, so omejene na tri leta, kar je za konkurenčne razmere kratko obdobje. Pri resnem napadu vsakega konkurenta, še posebej velikega, je treba upoštevati, da bodo napadeni uporabili vse skrite rezerve in se reorganizirali, da bi ohranili svoj konkurenčni položaj. Sklepanje na podlagi teh informacij torej ni zadostno; odločitev o strategiji mora temeljiti na dolgoročni oceni konkurenčnosti med podjetji, kar pomeni poznavanje vseh razpoložljivih virov, ki jih lahko konkurenti namenijo za obrambo ali osvojitve ugodnega položaja. Kazalcev za prikaz sposobnosti lahko izračunamo celo vrsto, smiselno pa je uporabiti le najpomembnejše: denarni tok, delež obratnega kapitala glede na prodajo in delež kapitala glede na prodajo. Denarni tok razkriva, koliko denarja podjetje trenutno ustvarja, torej kolikšna je njegova finančna moč. Drugi kazalec naj bi kazal plačilno sposobnost podjetja: več ko je obratnega kapitala, več je na voljo gibljivih sredstev za ponovno investiranje. Zadnji kazalec pa približno nakazuje dolgoročno finančno moč podjetja: več ko ima podjetje kapitala, dlje lahko preživi napade konkurentov ali ga lahko investira v donosnejše projekte.

Za celotni konkurenčni položaj v predstavljenem primeru lahko rečemo, da ima vodilni konkurent vse pod nadzorom. Največji tržni delež, najbolj donosno prodajo in največ kapitala. Izmed vseh bo stopnjo zrelosti v življenjskem ciklu proizvoda pričakal naj bolje pripravljen oziroma lahko sam napa de. Nam zanimiv je najbližji konkurent; njegov tržni delež narašča, in sicer, kot kaže, na račun strategije razlikovanja, s katero dosega konkurenčno prednost pred našim podjetjem. Svojo konkurenčno prednost moramo iskati v majhnih stroških in dobri plačilni sposobnosti, kar nam v zaostrenih razmerah na trgu pri naša prednost pred najnevarnejšim konkurentom.

Znanja, pridobljena po Simmondsovi zamisli

Poslovodstvo v podjetju A je iz informacij, dobljenih z uporabo Simmondsove zamisli, spoznalo, da vodilni konkurent nadzira konkurenčne razmere. V prihodnosti mora z ustreznimi poslovnimi strategijami obraniti konkurenčni položaj do glavnih konkurentov. Z uporabo preglednic, ki so podlage za različne možne strategije, lažje predvidimo tržno povpraševanje, možne odzive konkurentov in njihovo plačilno sposobnost. Simmondsova zamisel prinaša nekatere prednosti in pomanjkljivosti.

Poglavitne prednosti Simmondsove zamisli

- Z vpeljavo in izvajanjem Simmondsove zamisli podjetje pridobi nove informacije o svoji povezanosti z okoljem in o medsebojnih vplivih z drugimi podjetji.
- Z njo lahko podjetje prepozna najnevarnejše konkurente in njihove najverjetnejše poslovne strategije ter predvidi njihovo prihodnje ravnanje; čeprav prihodnost prinaša tveganja in naša predvidevanja niso povsem zanesljiva, nam obravnavana zamisel vseeno omogoča oblikovanje strategije za doseganje ciljev ob čim manjšem tveganju.
- Tak način razmišljanja pomeni novo kakovost v miselnosti vseh zaposlencev v podjetju, zlasti strateških poslovodij, saj jih spodbuja k razmišljanju o poslovnih strategijah, ker imajo na voljo informacije o konkurenčnem položaju na strateški ravni.
- Strateško računovodenje po Simmondsovi zamisli zahteva nizko stopnjo investiranja, izvajanje pa povzroča malo stroškov, torej je njegova uporabna vrednost veliko večja od stroškov, ki jih povzroča.
- Simmondsova zamisel je najprimernejši način vpeljave strateškega računovodenja v podjetje, saj je razumljiva in preprosto izvedljiva za zaposlene in poslovodnike.

Pomanjkljivosti Simmondsovi zamisli

- Nima dovolj dobro izdelane metodologije za zagotavljanje podatkov o konkurentih.

- Ob ustreznem spremljanju in preučevanju poslovnih strategij zaznavamo nekatere pomanjkljivosti oziroma pomanjkanje obravnave lastnosti poslovnih strategij tudi po drugih merilih, kot so stopnja življenjskega cikla proizvoda, obseg inovacij, dobičkonosnost kupcev in kakovostni opisi; prav tako primanjkuje natančnejših informacij o pomembnih stroških ter podatkovno podprtih informacij o poslovnih strategijah.
- Ne zagotavlja ustreznih sodil, po katerih bi zbirali in primerjali informacije podjetja z informacijami o konkurentih.
- V večji meri je namenjena osvetlitvi področij kot ponujanju novih poslovnih strategij; še vedno potrebujemo druge načine, s katerimi dopolnujemo pomanjkljivosti Simmondsove zamisli.

Za uporabo Simmondsove zamisli morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- strateško računovodstvo mora organizirati, voditi in nadzirati računovodja podjetja;
- sodelujoči morajo biti pripravljeni sodelovati in si izmenjavati ustvarjalne kritike;
- za učinkovito izvajanje Simmondsove zamisli je najpomembnejša moralna in materialna podpora najvišjega posloводства in lastnikov podjetja;
- potrebe poslovodij po informacijah, ki izkazujejo konkurenčni položaj na trgu;
- obstoj konkurentov na trgu, kjer prodaja podjetje;
- obstoj nepristranskih ustanov, ki skrbijo za zbiranje tržnih podatkov in so jih pripravljene tudi posredovati; v Sloveniji sta dve takšni ustanovi, Gospodarska zbornica Slovenije in Statistični urad Republike Slovenije;
- obstoj in redno vzdrževanje baze podatkov o vsakem pomembnem konkurentu; računovodstvo je pri tem bolj kot za pridobivanje odgovorno za pretvarjanje fizičnih podatkov v finančne ter za zbiranje podatkov na enem mestu.

10.4.4 Proučevanje procesov in stroškov

Vsako računovodstvo, tudi kontroling s strateškim računovodstvom, se osredotoča na informacije o stroških, ki so ključne za strateške odločitve. V nadaljevanju predstavljamo nekatere podatke o stroških, ki jih lahko pripravi strateško računovodstvo. Informacije o stroških so namreč temelj konkurenčnega uspeha podjetja in poslovoidenja. Pri gospodarjenju s stroški se uporablja različna terminologija, zato bomo spoznali osnovne pojme, povezane z zagotavljanjem stroškovnih informacij na strateški ravni.

Stroškovni objekt (angl. cost object) je vsak predmet ali aktivnost, za katerega računovodstvo zbira stroške, potrebne za spremljanje poslovoidenja podjetja. Stroškovni objekt je hkrati stroškovni nosilec oziroma organizacijska enota podjetja, pri čemer je lahko stroškovni nosilec sestavljen iz več stroškovnih objektov.

Poznamo pet osnovnih tipov stroškovnih objektov (Shank in Govindarajan 1989):

1. proizvod ali povezana skupina proizvodov,
2. storitev,
3. kupec,
4. oddelek (na primer razvojni, kadrovski) in
5. projekt (na primer raziskovalni projekt, tržno oglaševanje ali sodelovanje s socialnim okoljem).

Za podjetje je stroškovni objekt proizvod ali storitev, ki ga nudi kupcem. Včasih izberemo za stroškovni objekt posameznega kupca ali skupino kupcev oziroma del podjetja.

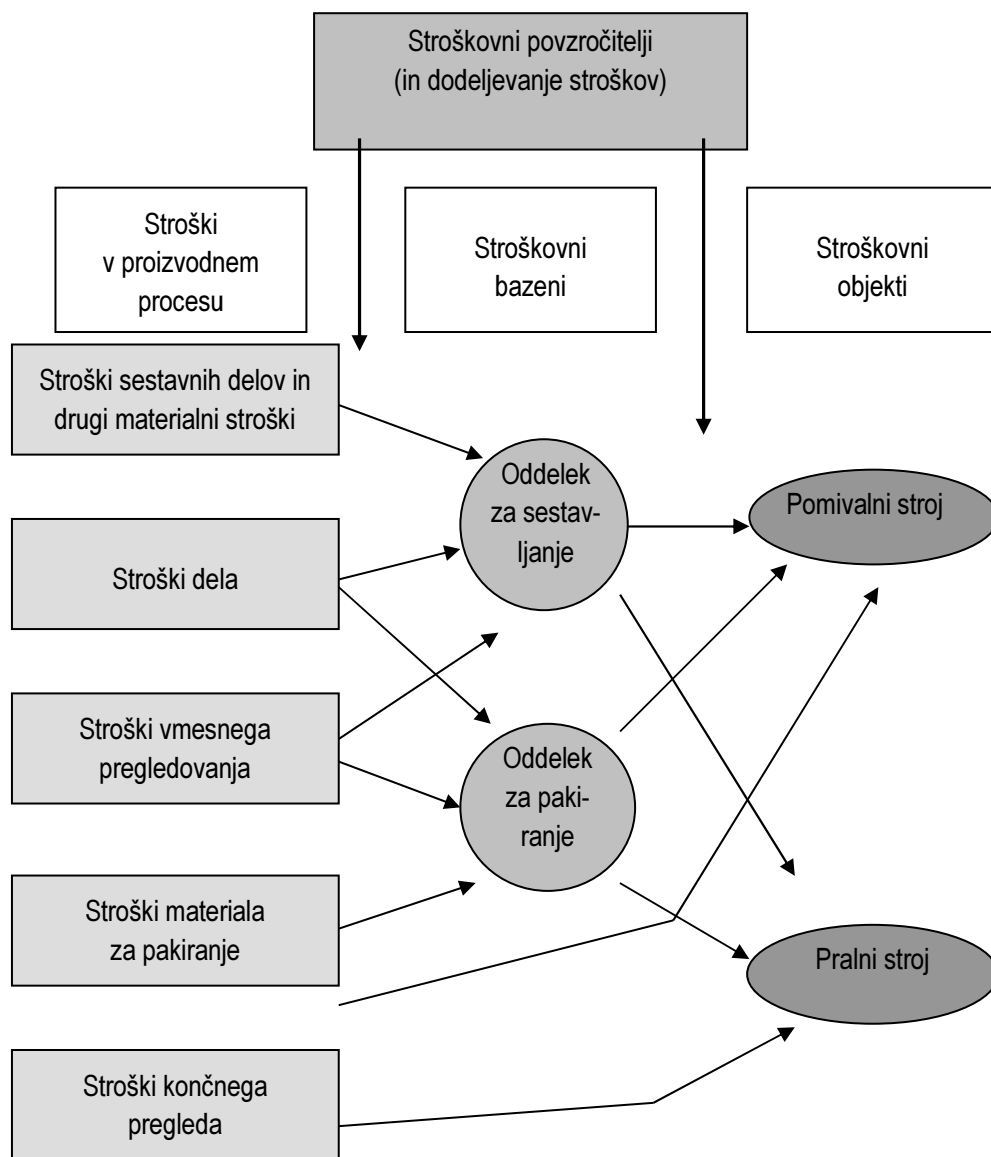
Stroškovni povzročitelj (angl. cost driver) je vsak dejavnik, ki učinkuje na stroške stroškovnega objekta. Stroške elektrike v tovarni, na primer, povzroča število ur delovanja strojev. Pogosti stroškovni povzročitelji so še število proizvedenih proizvodov, število tržnih promocij in drugi. Prepoznavanje, spremljanje in preučevanje stroškovnih povzročiteljev so najpomembnejši deli zagotavljanja informacij za spremljanje in preučevanje stroškov podjetja. Zagotavljajo osnovo za predračunavanje in obračunavanje stroškov stroškovnih objektov. Strošek nastane z uporabljanjem virov. Stroške zbiramo v stroškovnih bazenih ali na stroškovnih mestih. Stroškovni bazeni združujejo stroške iste vrste (na primer stroški dela so v enem bazenu, stroški materiala v drugem) ali pa te delimo po odgovornosti (na primer poslovodnik 1, poslovodnik 2) ali po mestu nastanka (oddelek 1, oddelek 2). V stroškovnem bazenu in na stroškovnem mestu praviloma ni enaka skupina stroškov. Da bi se izognili nesporazumom, bomo v nadaljevanju uporabljali izraz stroškovni bazeni.

Stroške prenašamo v stroškovne bazene ali iz njih na stroškovne objekte. **Neposredne stroške** običajno zlahka zaznavamo, jim sledimo in jih dodeljujemo stroškovnim bazenom ali stroškovnim objektom. Strošek materiala, potrebnega za izdelavo proizvoda, je, denimo, neposredni strošek, ker mu lahko neposredno sledimo in ga zaznamo v proizvodu.

Nasprotno za **posredne stroške** ni enostavne sledi in zapisa za stroškovni bazen ali stroškovni objekt. To se zgodi, kadar so stroški hkrati v dveh ali več stroškovnih bazenih ali se navezujejo na več stroškovnih objektov, zato jim ne moremo neposredno slediti in jih dodeljevati stroškovnim bazenom ali stroškovnim objektom. Prenašanje posrednih stroškov v stroškovne bazene in na stroškovne objekte imenujemo razporejanje stroškov. Stroškovnim povzročiteljem, ki jih uporabljamo za razporejanje stroškov, rečemo osnova za razdeljevanje stroškov.

Povezave med stroški, stroškovnimi bazeni, stroškovnimi objekti in stroškovnimi povzročitelji prikazujeta slika 10.4.4-1 in preglednica 10.4.4-1. Poglejmo kot primer podjetje, ki proizvaja gospodinjske aparate. Zaradi poenostavitve ima samo dva stroškovna objekta, tj. pomivalni in pralni stroj, dva stroškovna bazena oziroma stroškovni mesti, tj. oddelek sestavljanja in oddelek pakiranja, in pet stroškovnih prvin.

Slika 10.4.4-1: Povezave med stroški prvin proizvodnega procesa, stroškovnimi bazeni, stroškovnimi objekti in stroškovnimi povzročitelji pri proizvodnji gospodinjskih aparatov



Vir: lastna izdelava

Preglednica 10.4.4-1: Stroški v proizvodnji gospodinjskih aparatov

Stroški porabe prvin proizvodnega procesa	Stroškovni povzročitelj	Stroškovni bazen	Stroškovni povzročitelj	Stroškovni objekt
Neposredni stroški				
Stroški sestavnih delov in drugi materialni stroški	Neposredna sled	Oddelek za sestavljanje	Neposredna sled	Pomivalni in pralni stroj
Stroški materiala za pakiranje	Neposredna sled	Oddelek za pakiranje	Neposredna sled	Pomivalni in pralni stroj
Stroški končnega pregleda	Neposredna sled	Ni ustreznega stroškovnega bazena	Ni ustreznega stroškovnega povzročitelja	Pomivalni in pralni stroj
Posredni stroški				
Stroški vmesnega pregledovanja	Osnova za dodeljevanje: število zaposlenih v oddelku	Oddelka za sestavljanje in pakiranje	Osnova za dodeljevanje: neposredni stroški dela za vsak proizvod	Pomivalni in pralni stroj
Stroški dela	Osnova za dodeljevanje: število delov v proizvodni	Oddelka za sestavljanje in pakiranje	Osnova za dodeljevanje: število delov v proizvodni	Pomivalni in pralni stroj

Vir: lastna izdelava

Elektromotorju lahko sledimo v oddelek za sestavljanje in od tam neposredno v dvoje različnih proizvodov. Podobno sledimo materialu za pakiranje, ki ga najdemo v oddelku za pakiranje, od tam pa mu sledimo neposredno k dvema proizvodoma. Nasprotno pa za stroške končnega pregleda nimamo stroškovnega bazena, ampak mu sledimo neposredno k enemu izmed končnih proizvodov. Dvoji posredni stroški (stroški pregledovanja in dela) so razdeljeni v dva stroškovna bazena (oddelek za sestavljanje in oddelek za pakiranje), od koder ju posredno dodeljujemo končnim proizvodom oziroma stroškovnim objektom.

Vrste stroškovnih povzročiteljev

Večina podjetij dosega s pravimi informacijami o stroških uspešno strateško omejuje stroške za vzdrževanje ali doseganje konkurenčne prednosti. Poslovanje s stroški zahteva dobro razumevanje obnašanja stroškov; še posebej morajo poslovodniki vedeti, kako se stroški spreminjajo ob spreminjanju stroškovnih povzročiteljev. Shank in Govindarajan (1993a) navajata štiri načine opisovanja sprememb stroškov in posledično štiri vrste stroškovnih povzročiteljev:

- aktivnostne (angl. activity-based),
- količinske (angl. volume-based),
- sestavljene (angl. structural) in
- izvrševalne (angl. executional).

a. Aktivnostni stroškovni povzročitelji

Aktivnostne stroškovne povzročitelje ugotovimo z analiziranjem aktivnosti podjetja. Opise posameznih aktivnosti v podjetju najdemo v opisih postopkov dela. Vsebujejo vse aktivnosti, ki so potrebne pri proizvodnji proizvodov. Vsaka ima svojega stroškovnega povzročitelja, ki pojasnjuje, kako se

spreminjajo stroški, če se spreminja aktivnost. V preglednici 10.4.4-2 navajamo kot zgled aktivnosti in stroškovne povzročitelje v bolnišnici.

Preglednica 10.4.4-2: Aktivnosti in stroškovni povzročitelji v bolnišnici

Zap. Št.	Aktivnost	Stroškovni povzročitelj
1	Razporeditev bolnika	Število razporejenih bolnikov
2	Preverjanje zdravstvenega zavarovanja	Število preverjanj
3	Sprejem bolnika	Število sprejemov
4	Priprava bolnikove sobe	Število priprav
5	Ponovni pregled zdravnikovega poročila	Število ponovnih pregledov
6	Hranjenje bolnika	Število obrokov
7	Naročanje testov	Število naročil (ne število testov)
8	Prestavljanje bolnika v laboratorij in iz njega	Število prestavitev
9	Laboratorijski test	Število laboratorijskih testov
10	Naročanje zdravil	Število naročil (ne količina zdravil)
11	Dopolnitev zdravstvenega poročila	Število dopolnitev
12	Kontrola bolnikovih vitalnih znakov	Število kontrol
13	Priprava bolnika na operacijo	Število priprav
14	Premik bolnika v operacijsko sobo in iz nje	Število premikov
15	Operacija	Število ur zasedenosti operacijske sobe (vrednost ure je odvisna od zahtevnosti operacije)
16	Zbiranje obremenilnih stroškov za bolnika	Število zbiranj
17	Odpustitev bolnika	Število odpustitev
18	Izterjava plačila bolnikovega računa	Število plačanih računov

Vir: Prirejeno po Brimsonu in Altosu, 1994

Preglednica zgoraj ponazarja, da vsaka aktivnost od začetka do konca zdravljenja povzroča stroške. Stroškovni povzročitelji vsake aktivnosti povzročajo stroške, katerih seštevek so vsi stroški delovanja bolnišnice. Natančnejši opis vsake aktivnosti pomaga podjetju do natančnejših informacij o stroških proizvodov. Informacije o aktivnostih stroškovnih povzročiteljev nam pomagajo razumeti in nadzirati stroške podjetja, na primer z ugotovitvijo, katere aktivnosti prispevajo h koristim kupca in katere ne, ter z osredotočenjem pozornosti na aktivnosti, ki so najdražje ali katerih stroški se najbolj razlikujejo od pričakovanih.

b. Količinski stroškovni povzročitelji

Veliko stroškov je odvisnih od količinskih stroškovnih povzročiteljev, denimo neposredni stroški materiala ali dela. Celotni stroški, ki temeljijo na količinskih stroškovnih povzročiteljih, so nelinearno povezani s količino proizvodov. Nizka stopnja uporabe stroškovnega povzročitelja lahko na primer povzroča rast stroškov; večja tudi obratno, in sicer se stroški manjšajo z učinkovitejšo rabo virov predvsem zaradi učinka učenja. Z večjo učinkovitostjo uporabe virov zmanjšujemo stopnjo rasti stroškov; na neki stopnji se gibanje obrne, zato moramo zaposliti nove vire za nadaljnje povečevanje

količine proizvodov. Krivuljo, ki opisuje gibanje stroškov odvisno od količine stroškovnih povzročiteljev, imenujemo krivulja celotnih stroškov, ki temelji na zakonu mejnih in padajočih donosov.

Stroške, ki jih povzročajo količinski stroškovni povzročitelji, sestavljajo spremenljivi in stalni stroški. Spremenljivi stroški povzročajo spremembe celotnih stroškov; spremenijo se z vsako spremembo količine stroškovnega povzročitelja. Nasprotje spremenljivih stroškov so stalni stroški, ki se ob spremembah količin stroškovnih povzročiteljev znotraj razpona, omejenega s proizvodnimi zmogljivostmi, ne spreminjajo. Pogosti spremenljivi stroški so neposredni stroški materiala in dela. Med stalnimi stroški je veliko posrednih stroškov, še posebej stroški zmogljivosti (najemnine, zavarovalnine, prispevki za zemljišča in drugi), strošek dela kontrolorjev in drugi stroški proizvodnje, ki se ne spreminjajo s številom proizvedenih proizvodov. Tudi nekateri posredni stroški so spremenljivi, na primer stroški mazil za stroje.

c. in d. Sestavljeni in izvrševalni stroškovni povzročitelji

Sestavljeni in izvrševalni stroškovni povzročitelji olajšajo spremljanje in preučevanje strateških poslovnih odločitev.⁵⁶ Informacije o sestavljenih stroškovnih povzročiteljih imajo značilnosti strateških informacij: vsebujejo načrte in odločitve, ki bodo imeli dolgoročne posledice.

Učinki in posledice sestavljenih stroškovnih povzročiteljev se nanašajo na tele lastnosti podjetja (Shank in Govindarajan, 1993):

1. **Obseg.** Kolikšno naj postane podjetje? Koliko naj investiramo? Zaradi ekonomije obsega so stroški stroškovnih objektov pri velikih podjetjih manjši. Trgovsko podjetje, ki prodaja na drobno in na debelo, mora določiti, koliko trgovin bo imelo, da se bo lahko kosalo z najučinkovitejšimi in najuspešnejšimi konkurenti.
2. **Izkušnje.** Koliko izkušenj ima podjetje v zvezi s trenutnimi in načrtovanimi proizvodi? Bolj kot je izkušeno, manjši so stroški razvoja, proizvodnje in razpečevanja.
3. **Tehnologija.** Katero tehnologijo uporablja podjetje za proizvodnjo in razpečevanje proizvodov? Nove tehnologije lahko zmanjšujejo stroške. Če, denimo, podjetje za nadzor količin proizvodov, ki jih dobavlja svojim kupcem, in informacije o njihovih zalogah uporablja računalniško tehnologijo, lahko nemudoma dobavi proizvode, ko je treba.
4. **Kompleksnost.** Koliko različnih proizvodov ima podjetje? Podjetje z veliko proizvodi ima velike stroške urejanja, načrtovanja in vodenja proizvodnega procesa. Prav tako ima velike stroške razvoja, uvajanja, izločanja in opuščanja proizvodov. Podjetja uporabljajo aktivnostne stroškovne povzročitelje za boljše prepoznavanje dejanskih stroškov, zato imajo boljše informacije o dobičkonosnosti proizvodov, dobaviteljev in kupcev.

Strateško računovodstvo in poslovodstvo si z informacijami o sestavljenih stroškovnih povzročiteljih pomagata pri doseganju konkurenčnosti podjetja, ki izhaja iz stroškov. Strateško računovodstvo se pri računovodenju vrednostne verige in spremljanju življenjskega cikla proizvodov večkrat opira na sestavljene stroškovne povzročitelje.

Izvrševalni stroškovni povzročitelji v skladu s cilji strateškega računovodstva omogočajo spremljanje strateškega poslovanja. Za uspešno in učinkovito strateško poslovanje so zelo pomembni.

⁵⁶ Več o tem v Ridley (1987) ter Shank in Govindarajan, 1993.

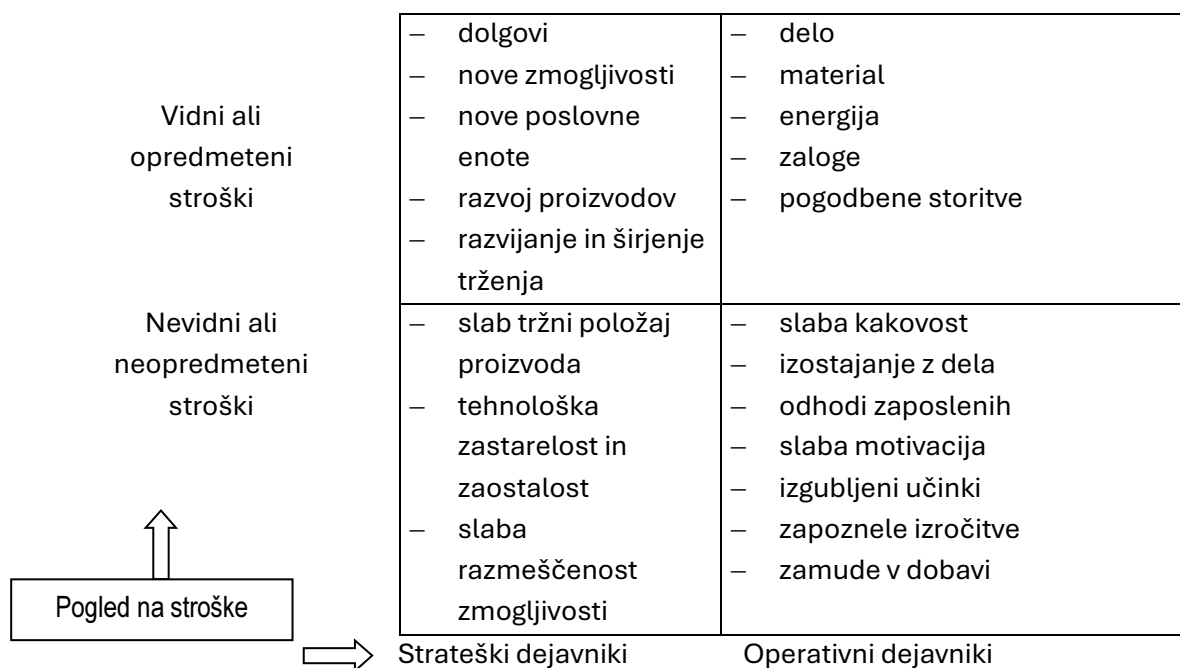
Izvrševalni stroškovni povzročitelji določajo stroškovni položaj podjetja, ki je odvisen od njegove zmožnosti za uspešno doseganje zastavljenih ciljev. Z njimi zaposleni vplivajo na gospodarjenje s stroški podjetja in tako določajo njegov stroškovni položaj na trgu.

Izvrševalni stroškovni povzročitelji vključujejo tele dejavnike (Shank in Govindarajan, 1993a):

1. **Vključenost zaposlenih.** Ali so zaposleni zavezani k nenehnemu uvajanju novosti, kakovosti in učenju? Ali se zaposleni posvečajo zmanjševanju stroškov? Podjetja, katerih zaposleni imajo tesne medsebojne odnose, so sposobna zmanjševati stroške tekočega poslovanja.
2. **Oblikovanje proizvodnega procesa.** Ali lahko izboljšamo ureditev proizvodnega procesa in časovno usklajenost proizvodnje? Ureditev gibanja proizvoda skozi podjetje ali prenova proizvodne tehnologije lahko pomembno prispevata k zmanjšanju stroškov podjetja.
3. **Povezave z dobavitelji.** Ali lahko zmanjšamo stroške, izboljšamo kakovost ali dobavo materiala in storitev? Izboljšave na tem področju zmanjšujejo celotne stroške. Podjetje Toyota, na primer, je sposobno vzdrževati stroškovno prednost pri sestavnih delih, tako da sklepa z dobavitelji dogovore o posebnih zahtevah glede kakovosti in pravočasnosti dobav. Pred leti je, denimo, do tal pogorela tovarna za izdelovanje zavornih ploščic, edini Toyotin dobavitelj v ZDA. Vsi so pričakovali, da bo poslovodstvo zgradilo lastno tovarno za proizvodnjo zavornih ploščic, da ne bo prišlo do zastoja v proizvodnji avtomobilov v prihodnosti. To se ni zgodilo. Izpad proizvodnje so dobavitelji hitro nadomestili s prilagoditvijo svojih proizvodnih zmogljivosti, s čimer so zagotovili nemoten potek Toyotine in lastne proizvodnje. Dobro so se namreč zavedali pomena neprekinjenega poslovanja svojega kupca ter znali vzpostaviti medsebojno sodelovanje in si pomagati. Brez tako trdnih povezav med Toyota in njenimi dobavitelji bi bilo treba težavo reševati na drugačen način.

Več ko ima podjetje izvrševalnih stroškovnih povzročiteljev, boljši je njegov konkurenčni položaj (Shank, 1989). Poslovodniki prizadevno preučujejo izvrševalne stroškovne povzročitelje, da bi izboljšali stroškovni položaj podjetja. V strateškem računovodstvu jim pri tem pomagamo s pripravo informacije o stroških. Nasprotje med tradicionalnim operativnim in strateškim pogledom na stroške ponazarja slika 10.4.4-2.

Slika 10.4.4-2: Kategorije stroškov skozi operativni in strateški pogled



Vir: Prirejeno po Richardsonu, 1988

Tradicionalni pogled na operativne stroške poudarja opredmetene kategorije (v zgornjem desnem pravokotniku) slike 10.4.4-2. Za potrebe strateškega poslovanja v zvezi s stroški je zgornji desni pravokotnik kategorij stroškov nezadosten. Obdržati moramo tako strateški kot tudi operativni pogled, tako na neopredmetene kot tudi na opredmetene kategorije stroškov. Za strateško poslovanje so pomembne le nekatere (relevantne) kategorije stroškov. Primerjava relevantnih in irelevantnih stroškov je v preglednici 10.4.4-3.

Preglednica 10.4.4-3: Primerjava relevantnih in irelevantnih stroškov ter odtokov denarja za strateško poslovanje

Relevantni stroški in odtoki denarja		Irelevantni stroški in odtoki denarja	
Stroški bodo nastali v prihodnosti in se pri posameznih možnostih razlikujejo		Stroški bodo nastali v prihodnosti in se pri posameznih možnostih ne razlikujejo	
Oportunitetni stroški	Odtok denarja		Potopljeni stroški
Pritok denarja ali prihodek od ovrednotene druge najboljše možnosti	Prihodnji odtoki denarja, ki se pri posameznih možnostih razlikujejo	Prihodnji odtoki denarja, ki se pri posameznih možnostih ne razlikujejo	Stroški, ki so posledica preteklih odločitev

Vir: lastna izdelava

Poslovodniki lahko pripisujejo velik pomen informacijam o denarnih tokovih. Zanje je informacija o odtokih denarja v prihodnosti relevantna le takrat, kadar so za posamezne možnosti potrebni različni odtoki denarja. Strateško računovodstvo daje informacije o stroških, ki temeljijo tako na denarnih kot

tudi na poslovnoizidnih tokovih. V preglednici 10.4.4-4 prikazujemo temeljne razlike med informacijami o stroških, obravnavanih na tradicionalni način, in strateško relevantnih stroških.

Preglednica 10.4.4-4: Informacije o tradicionalno izraženih stroških v primerjavi s strateško relevantnimi stroški

Tradicionalno izraženi stroški	Strateško relevantni stroški
Kratkoročna usmerjenost informacij o stroških	Dolgoročna usmerjenost informacij o stroških
Informacije o stroških niso povezane s strategijami	Informacije o stroških so povezane s strategijami
Informacije so osredotočene na stroške proizvodov	Informacije so osredotočene na kupce in konkurente
Stroški so osredotočeni na posamezne proizvode ali odločitvene probleme	Informacije o stroških se dopolnjujejo ter vključujejo vse dejavnike, povezane s kupci in konkurenti

Vir: lastna izdelava

Umno gospodarjenje s potroški in stroški

Ne glede na izbrano strategijo (nižji stroški ali višje prodajne cene) za doseganje konkurenčne prednosti podjetja smo dolžni spoštovati splošno namero, da v vseh procesih in stanjih ravnamo premišljeno. Pri vseh odločitvah, ki sprožajo poslovne procese, spoštujemo temeljno načelo umnega gospodarjenja in gospodarja, da so poslovne koristi večje od poslovnih naporov. Če ga ne spoštujemo, ne moremo govoriti o preudarnem poslovanju in o nenehnem prizadevanju za obstoj in razvoj podjetja.

Nosilec odločanja mora biti preudaren, sicer ne moremo govoriti o gospodarjenju. Zmotno je mišljenje tistih, ki v gospodarjenju vidijo vsak način delovanja. Če bomo, denimo, na nekem področju delovali brez ciljev, brez preudarnosti, skratka brez poznavanja in spoštovanja temeljnih predpostavk, tedaj to ni gospodarjenje, marveč zgolj poslovno vegetiranje, ki ne prinaša želenih koristi in zadovoljili se bomo z vsako vrsto in velikostjo takega delovanja. Pri tem ne smemo zanemariti dejstva, da lahko v dejavnostih s homogenimi proizvodi, kjer prevladujejo enotne prodajne cene, kupce zadovoljimo z nižjimi cenami, višje poslovne izide pa lahko dosežemo z večjim zniževanjem stroškov. V takih primerih smo vodilni v obvladovanju stroškov.

Poglejmo izhodiščno tezo iracionalnega poslovanja: *»Prihodek manj odhodek (strošek) je poslovni izid.«* V tem primeru se velikost napora pri ustvarjanju prihodka in pri preudarnem poslovanju vselej kaže v poslovnem izidu. Če smo vložili manj napora v ustvarjanje prihodka in v preudarno poslovanje, bomo morali več prihodka nameniti pokrivanju odhodkov in poslovni izid bo skromnejši, naložbeniki pa bodo zadovoljni z vsakim poslovnim izidom, ki je v domeni poslovođnikov. Izid delovanja torej ne izhaja iz splošnih poslovnih razmer na trgu, ki bi nam dale vedeti, kakšen naj bo zahtevan poslovni izid in posledično zahtevani prihodki in odhodki. Govorimo o razmerah, ko je poslovni izid pretežna ali celo izključna spremenljiva ekonomska kategorija po meri poslovođnikov v podjetju.

Poglejmo sedaj izhodiščno tezo racionalnega poslovanja: *»Prihodek manj zahtevani poslovni izid je odhodek.«* V obravnavanem primeru nimamo razmer, v katerih bi poslovođnik podjetja določal velikost

poslovnega izida, marveč je to finančni trg, ki glede na zahtevano ceno kapitala določa velikost poslovnega izida. Soočeni smo s potrebo po precejšnjem povečevanju prihodkov in zmanjševanju odhodkov. Če imamo veliko priložnosti in prednosti pri ustvarjanju ter prodaji proizvodov in storitev, bomo dosegli večje prihodke, s tem pa se bodo povečale tudi možnosti za nastanek odhodkov.

Če navedenih priložnosti in prednosti pri prihodkih ni, bomo morali veliko več napora vložiti v preudarno poslovanje in zmanjšanje odhodkov, sicer zahtevanega poslovnega izida ne bomo mogli uresničiti. Poslovodnikom se odpirajo priložnosti, da izkoristijo možnosti tako na prihodkovni kot na odhodkovni strani, kar zahteva veliko znanja, veščin in poslovne odločnosti. Težišče njihovega napora je odvisno od izbrane strategije rasti podjetja. V vsakem primeru mora poslovodnik delovati pošteno, tekmovalno in ustvarjalno ter imeti jasno predstavo o ciljih, ki jih želi doseči. Pri tem se odloča za različne poslovne strategije: nekatere so usmerjene predvsem v iskanje priložnosti za povečanje prihodkov z višjo kakovostjo, ekskluzivnostjo in višjimi prodajnimi cenami, druge pa v iskanje racionalnejših procesov ter zniževanje stroškov poslovanja.

V okviru danih predpostavk moramo poznati domnevne rešitve za obvladovanje stroškov. Te se nanašajo na njihovo usmerjanje in uravnavanje. Pri usmerjanju gre za sposobnost dolgoročnega in kratkoročnega napovedovanja dovoljenih stroškov, pri uravnavanju pa za sposobnost dolgoročnega in kratkoročnega razvidovanja in proučevanja odmikov med dovoljenimi in uresničenimi.

Pri **kratkoročnem načrtovanju** se osredotočamo na napovedovanje bodočih stroškov po posameznih vrstah in stroškovnih objektih (na primer mestih, nosilcih, kupcih) v okviru kratkega časovnega obdobja, običajno enega poslovnega leta. Pri tem upoštevamo že znane poslovne prvine in procese, pri katerih v napovedovanem obdobju pričakujemo le manjše spremembe. Izhodišče za takšne napovedi so analize doseženih stroškov iz preteklih obdobj ter delni načrti za izrabo razpoložljivih strojnih in kadrovskih zmogljivosti.

Pri **dolgoročnem načrtovanju** se ukvarjamo z napovedovanjem (do gospodarskega horizonta) in s prognoziranjem (s scenariji preko gospodarskega horizonta) bodoče sestave in ravni stroškov, kakor to zahtevajo izbrane strategije v podjetju. Dolgoročno razmišljanje o stroških pomeni, da

- so vse poslovne prvine (delovna sredstva in delovni predmeti, delovna sila in storitve drugih) dolgoročno sprejemljive oziroma zamenljive, ker prihaja do različnih potreb po razvijanju, proizvodjanju, logistiki, trženju, financiranju in servisiranju;
- da so stroški različno obravnavani pri izbranih vrstah strategij.

Pri strateškem usmerjanju in uravnavanju poslovanja podjetja gre za iskanje ugodne sestave in ravni poslovnih prvin, procesov, potroškov in stroškov, zato nekatere prvine izločimo, druge okrepimo ali priskrbimo nove in podobno. Pri tem nam je izhodišče pozicioniranje samih strategij, ki so lahko usmerjene v konkurenčno prednost v obvladovanju stroškov, v diferenciranje oziroma v specializacijo proizvodov ali storitev.

Pri izbiri strategije konkurenčne prednosti, ki temelji na obvladovanju stroškov, je poudarek predvsem na racionalizaciji poslovanja in zniževanju prodajnih cen, kar pa ni značilno v enaki meri za preostali dve strategiji. Na primer pri strategiji specializacije poslovnih učinkov težimo k zagotavljanju visokih koristi, ki jih pričakuje izbrani segment kupcev na trgu, zato lahko pričakujemo visoko raven stroškov razvoja in raziskav, inovacij, servisiranja kupcev in podobno. Kupci so pripravljeni kupovati take proizvode po višjih cenah in podjetje je lahko kljub višjim stroškom poslovno uspešno. Pri prevladujoči strategiji

optimizacije stroškov gre za to, da se že v zgodnjih fazah dobe uporabnosti proizvoda v pretežni meri ukvarjamo s povzročitelji stroškov. Raziskave v Evropi so že ob koncu prejšnjega stoletja pokazale, da so največji povzročitelji skupnih oziroma splošnih stroškov pri posameznih poslovnih učinkih (v nekaterih dejavnostih so celo preko 80 %) nosilci razvojne in raziskovalne ter konstrukcijske dejavnosti, čeprav se ti pozneje pokažejo kot veliki stroški proizvodnje, nabave in drugih dejavnosti v podjetju. Zato tradicionalni načini, metode in tehnike razvidovanja in proučevanja stroškov niso vselej primerni in moramo uporabiti sodobne rešitve, na primer analizo stroškov po dejavnosti (angl. activity based costing, ABC), obvladovanje ciljnih stroškov (angl. target costing, TC) in druge.⁵⁷

10.4.5 Metoda ciljnih stroškov – proaktivno obvladovanje stroškov

To poglavje je treba **brati v povezavi s poglavjem 9.2** o kontrolingu obvladovanja stroškov. V času prevlade industrijske proizvodnje je obvladovanje stroškov bilo usmerjeno predvsem v osnovno (proizvodno) dejavnost. Šele v sedemdesetih letih prejšnjega stoletja (po naftni krizi!) je prišlo do večje pozornosti in do racionalizacijskih programov v pomožnih, stranskih in upravnih dejavnostih. Osrednja pozornost je namenjena obvladovanju splošnih stroškov ob pomoči vrednostne analize. Ta je v različnih izvedbenih oblikah (angl. zero-based budgeting, ZBB; overhead value analysis, OVA in druge) še danes uporabna. V primerjavi s tradicionalnimi načini, ki so se lotevali stroškov na posameznih področjih v podjetju, se danes proučujejo stroški v celotni poslovni verigi od kupcev proizvodov in storitev do dobaviteljev prvin.

V preteklosti je prevladovalo **reaktivno obvladovanje stroškov**, mnogokrat šele tedaj, ko nam zmanjšujejo uspešnost in smo prisiljeni sprejeti ukrepe za zmanjšanje stroškov. Reaktivno obvladovanje stroškov je usmerjeno k načrtovanju, uresničevanju in nadziranju prvin (materiala, plač, osnovnih sredstev, storitev drugih), ki so potrebne za ustvaritev izbranih proizvodov in storitev. Reaktivni načini so značilni za reaktivno poslovodstvo, ki ukrepa občasno in nesistematično (*ad hoc*). Značilen primer takega ravnanja so pavšalna zmanjševanja stroškov, izločitev ali odložitve projektov na kasnejši čas, zaustavitev novih zaposlitev in podobno.

Danes prevladuje **proaktivno obvladovanje stroškov**, ki se kaže v stalnem, sistematičnem in pravočasnem iskanju možnosti za zmanjšanje stroškov in v njenem doslednem uresničevanju⁵⁸. Odločevalca vedno manj zanimajo odmiki med preteklimi (želenimi in uresničenimi) cenami ali stroški, toda vedno bolj odmiki med aktualnimi stroški in naslednjimi cenami, ki jih moramo uresničiti. Na ta način je pozornost odločevalcev nenehno usmerjena v prihodnost. Tu se ne pogovarjamo o tem, koliko bo proizvod stal, marveč o tem, kakšne lastnosti naj ima proizvod in koliko nas sme stati. Obvladovanje stroškov temelji na naslednjih načelih: (a) poslovanje je usmerjeno h kupcu, zato je prodajna cena izhodišče za določitev stroškov, (b) poslovanje je podprto s strogim načrtovanjem proizvodov in potrebnih procesov, (c) delo v poslovnem procesu je timsko (stalno sodelovanje strokovnjakov za razvoj, raziskave, trženje, proizvodnjo, financiranje, računovodenje in drugih) in upoštevati je treba celotno verigo vrednosti (d) skozi celotno življenjsko dobo proizvoda je treba načrtovati, spremljati in zniževati stroške.

⁵⁷ O problemih in način tradicionalnega in sodobnega obvladovanja stroškov glej Koletnik (2006).

⁵⁸ O proaktivnem obvladovanju stroškov, še zlasti ob pomoči uporabe metode ciljnih stroškov (angl. target costing) glej Koletnik. (2008).

10.4.6 Obvladovanje stroškov po procesih (ABC metoda)

Ker stroškovne vrednosti včasih niso ustrezno ugotovljene, so lahko informacije o stroških po posameznih stroškovnih nosilcih nezanesljive. Kritiki tradicionalnih metod razporejanja stroškov opozarjajo, da takšno kalkuliranje pogosto vodi v izkrivljene podatke o stroških proizvodov, saj so splošni stroški nepravilno porazdeljeni med proizvode. Tradicionalno poslovodno računovodenje (Bellis-Jones, 1992) zato pogosto pripravlja napačne izračune stroškovnih cen, kar povzroča medsebojno subvencioniranje proizvodov. Johnson in Kaplan (1987) poudarjata, da je zaradi napačnega razporejanja stroškov veliko poslovnih odločitev napačnih. Glede na trend naraščanja deleža splošnih stroškov v vseh stroških in okoliščinah, da zato najpogostejše osnove za razporejanje splošnih stroškov s pomočjo dodatkov niso več primerne, je za bolj verodostojno ugotavljanje stroškov primernejša t. i. ABC metoda (angl. activity based costing) ali kalkulacija na podlagi sestavin dejavnosti oziroma spremljanje stroškov po procesih. Metoda ABC naj bi podjetjem pokazala (Turk in drugi, 2003):

- katere proizvode ali storitve promovirati,
- kakšne morajo biti prodajne cene,
- kateri kupci obetajo dobiček in zakaj,
- kako je treba meriti dosežke podjetja in
- katere distribucijske kanale uporabiti.

Metoda ABC je v osnovi še vedno oblika kalkulacije z dodatki, le da temelji na različnih dodatkih splošnih stroškov. Njeno bistvo je v tem, da se splošni (posredni) stroški na proizvode in storitve razporejajo glede na dejansko porabo aktivnosti, ki te stroške povzročajo, torej glede na to, v kolikšni meri posamezni proizvodi ali storitve izkoriščajo določene aktivnosti. Kot pri klasični kalkulaciji predstavlja posamezna aktivnost stroškovno mesto. Aktivnost, npr. nabavljanje ali vzdrževanje sredstev, se lahko izvaja v prodajnem, finančnem, splošnem in drugih oddelkih, ali v več oddelkih hkrati.

Osnovno načelo metode kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti je, da so aktivnosti (in ne proizvodi in storitve) tiste, ki trošijo prvine poslovnega procesa in povzročajo stroške. Proizvodi in storitve so le potrošniki teh aktivnosti. Klasična delitev stroškov na neposredne in posredne stroške stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev ni več najprimernejša, saj je osrednji poudarek na aktivnostih, ki so osnovni povzročitelji stroškov. Stroški, ki se nanašajo na posamezno aktivnost, tvorijo stroškovni bazeni, pri čemer stroškovni bazeni predstavljajo centre za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne objekte. Razporejanje poteka na osnovi meril aktivnosti (angl. activity measures), na primer števila sestavnih delov proizvoda, premikov materiala, sprememb v dizajnu, sprememb v proizvodnem procesu, kupcev, dobaviteljev in podobnega (Tekavčič, 1995).

Zgled 10.4.6-1: Skupine stroškov dejavnosti in povzročiteljev stroškov

Skupine stroškov dejavnosti		Povzročitelji stroškov	
1.	Preusmeritev proizvodnje	1.	Število preusmeritev ali čas preusmerjanja
2.	Nadziranje kakovosti	2.	Število nadzorov ali čas nadziranja
3.	Nabavljanje prvin	3.	Število dobaviteljev ali število nabavnih nalogov
4.	Prodaja kupcem	4.	Število kupcev ali število naročil kupcev
5.	Ravnanje z materialom	5.	Število premikov materiala ali razdalja premikov
6.	Skladiščenje	6.	Število premikov proizvodov, razdalja premikov

Vir: lastna izdelava

Kot smo že ugotovili, je v podjetjih velik delež stroškov lahko nepravilno »pripisan« posameznim učinkom. Iskanje povezav med stroški in učinki ter razporejanje stroškov, predvsem splošnih oziroma »skupnih« stroškov, pogosto pomeni iskanje zgolj približka dejanskih stroškov, saj natančna porazdelitev teh stroškov praviloma ni preprosta. Pri tem velja: »Globlja kot je analiza procesov, natančnejši je približek resničnih stroškov učinka.«

Zgled 10.4.6-2: Razporejanje stroškov na poslovne učinke po metodi ABC

Na voljo imamo naslednje podatke:

Opis	Proizvod A	Proizvod B	Proizvod C	Skupaj
Prodaja po kosih	2.000	1.500	500	
Stroški izdelavnega materiala v EUR na kos	2.500	2.300	2.000	
Neposredno delo v EUR na kos	1.400	2.100	700	
Neposredne ure dela za kos	2	3	1	90.000
Strojno delo v urah za kos	10	20	50	75.000
Vzpostavitev serij	2	4	6	12
Prodajna naročila, število	10	18	20	48
Nabavna naročila (prevzemi), število	20	15	25	60

Delovanja podjetja povzroča še 13.500.000 EUR posrednih stroškov, od tega so:

- posredni stroški dela 3.300.000 EUR,
- stroški časovne amortizacije 8.500.000 EUR,
- stroški pomožnega materiala in orodja 1.700.000 EUR.

Najprej si pogledjmo **Rešitev I**, ki predvideva tradicionalno razporejanje stroškov s pomočjo dodatkov, kjer je osnova neposredno izdelavno delo.

Koeficient dodatka splošnih stroškov v evrih = $13.500.000 \text{ EUR} / (1.400 \times 2000 + 2.100 \times 1.500 + 700 \times 500) \text{ EUR} = 2,143$. Posredne stroške dodamo tako, da pomnožimo stroške neposrednega dela s koeficientom dodatka; za proizvod A to na primer pomeni $1.400 \text{ EUR} \times 2,143 = 3.000 \text{ EUR}$ dodatnih posrednih stroškov na kos.

Rešitev I:

V EUR	Proizvod A	Proizvod B	Proizvod C
Neposredni stroški materiala	2.500	2.300	2.000
Neposredni stroški dela	1.400	2.100	700
Posredni stroški	3.000	4.500	1.071
Skupaj v evrih za kos	6.900	8.900	3.771

Poglejmo si še **Rešitev II** razporejanja stroškov z ABC metodo, dodatni podatki so:

Aktivnost	Stroškovni povzročitelj	Posredni stroški dela v EUR	Amortizacija v EUR	Pomožni material in orodja v EUR	Skupaj v EUR
Sestavljanje: roboti	Ure obratovanja robota	1.200.000	5.800.000	500.000	7.500.000 oziroma $7.500.000 : 75.000 = 100$ eur/uro
Prezem	Nabavna naročila	900.000	200.000	100.000	1.200.000 Oziroma $1.200.000 : 60 =$ 20.000 eur na naročilo
Vzpostavitev strojev (serija)	Število serij	600.000	1.500.000	300.000	2.400.000 Oziroma $2.400.000 : 12 =$ 200.000 eur na serijo
Pakiranje, predaje	Prodajna naročila	600.000	1.000.000	800.000	2.400.000 Oziroma $2.400.000 : 48 =$ 50.000 eur na naročilo
Skupaj v EUR		3.300.000	8.500.000	1.700.000	13.500.000

Rešitev II na podlagi razporeditve stroškov z ABC metodo (posredni stroški so razporejeni na podlagi aktivnosti, ki jih trošijo proizvodi)

V EUR	Proizvod A	Proizvod B	Proizvod C
Neposredni stroški materiala	2.500	2.300	2.000
Neposredni stroški dela	1.400	2.100	700
Sestavljanje: roboti	1.000 10 ur x 100 EUR/uro za proizvod	2.000 20 ur x 100 EUR/uro za proizvod	5.000 50 ur x 100 EUR/uro za proizvod
Prezem – nabavna naročila	$200.000 \text{ EUR} : 2.000 = 100$ EUR na proizvod 10 naročil x 20.000 EUR/naročilo	$300.000 \text{ EUR} : 1.500 = 200$ EUR na proizvod 15 naročil x 20.000 EUR/naročilo	$500.000 \text{ EUR} : 500 = 1.000$ EUR na proizvod 25 naročil x 20.000 EUR/naročilo
Vzpostavitev strojev (serija)	$400.000 : 2.000 = 200$ EUR na proizvod 2 seriji x 200.000 EUR/serijo	$800.000 : 1.500 = 533,33$ EUR na proizvod 4 serije x 200.000 EUR/serijo	$1.200.000 : 500 = 2.400$ EUR na proizvod 6 serij x 200.000 EUR/serijo
Pakiranje, prodajno naročilo	$500.000 : 2000 = 250$ EUR na proizvod 10 naročil x 50.000 EUR na prod. n.	$900.000 : 1.500 = 600$ EUR na proizvod 18 naročil x 50.000 EUR na prod. n.	$1.000.000 : 500 = 2.000$ EUR na proizvod 20 naročil x 50.000 EUR na prod. n.
Skupaj stroški v EUR	5.450	7.733,33	13.100

Poglejmo si razliko med rešitvama I. in II. torej med razporejanjem po tradicionalni metodi z dodatki in razporejanju z ABC metodo.

	Proizvod A	Proizvod B	Proizvod C
A: tradicionalna metoda v EUR	6.900	8.900	3.771
B: ABC metoda v EUR	5.450	7.733	13.100
Razlika med A in B v %	-21	-13	+247

Tradicionalna metoda razporejanja stroškov je izdelkoma A in B pripisala bistveno višjo stroškovno ceno, kot jo je razkrila metoda ABC. Posledično je bil izdelek C dejansko subvencioniran na račun izdelkov A in B ter podjetju v resnici povzroča velike izgube. Brez uporabe metode ABC pri razporejanju posrednih stroškov podjetje težko prepozna izvor izgub in razume, zakaj do njih prihaja. Zdaj je pred poslovodstvom pomembna naloga: ugotoviti, ali lahko izdelek C prodaja po ceni, ki bo pokrila njegove stroške in zagotovila dobiček, ali pa bo treba razmisliti o racionalizaciji proizvodnje izdelka C oziroma o njegovi opustitvi. Pri tem je nujno strateško razmišljanje, ki upošteva dolgoročne trende in cilje podjetja.

10.4.7 Vpliv strategije podjetja na uporabo informacij o stroških poslovanja – primer podjetja CIC

Predstavili bomo primer informacije o stroških v vrednostni verigi proizvajalca računalnikov za mala in srednja podjetja v ZDA – podjetje CIC.⁵⁹ Podjetje CIC se ukvarja z izdelavo računalniških sistemov za mala in srednja podjetja v ZDA. CIC ima dober sloves zaradi zanesljivih storitev in naraščajočega števila kupcev. Njegov proizvodni proces je predvsem sestavljanje sestavin, ki jih kupi od drugih podjetij v elektronski industriji, ukvarja pa se tudi z oblikovanjem računalniških ohišij.

Uporabna vrednost informacij o stroških je odvisna od:

- vizije, poslanstva in strategije podjetja,
- identificiranih možnosti, ki jih imamo pri odločanju,
- izbire in uporabe orodja za razvidovanje in presojanje stroškov,
- stroškovne vrednosti identificiranih možnosti.

V zgledu bomo spoznali, kako strategija vpliva na razmišljanje in obvladovanje stroškov v podjetju.

Zgled 10.4.7-1: Vpliv strategije podjetja na uporabo informacij o stroških poslovanja – podjetje CIC

V dosedanjem besedilu smo se dotaknili vseh spremenljivk, ki vplivajo na strateško obvladovanje stroškov, razen vprašanja, kako strategija podjetja vpliva na uporabo informacij o stroških poslovanja. Poglejmo si naslednji primer za prikaz tega vprašanja.

Za zgled vzemimo informacije o stroških v vrednostni verigi proizvajalca računalnikov.⁶⁰

Podjetje CIC proizvodnja stane 250EUR na proizvod (osebni računalnik). Kupljeni deli stanejo CIC 500 EUR, od tega 300 EUR deli, ki bi jih lahko izdelal sam z obstoječimi zmogljivostmi in bi imel stroške 190 EUR za material na vsak končni proizvod; k temu je treba dodati stroške delovne sile in opreme, kar bi

⁵⁹ Zgled je povzet po Blocherju, 1999 v Kolar, 2003.

⁶⁰ Zgled je povzet po Blocherju, 1999 v Kolar, 2003.

stalo CIC 55.000 EUR mesečno. Na podlagi izsledkov preučevanja vrednostne verige in stroškovnih povzročiteljev odgovorimo, ali naj CIC nadaljuje z nakupovanjem teh sestavnih delov ali naj jih proizvaja sam.

Rešitev zgleда podjetja CIC

CIC bi lahko s pogodbo prenesel trženje, razpečevanje in servisiranje na drugo podjetje v istem kraju. To bi pomenilo 175.000 EUR prihranka. Stroški pogodbe bi znašali 130 EUR za vsak prodani proizvod pri povprečno prodanih 600 proizvodih mesečno. Vrednostna veriga podjetja CIC je prikazana v preglednici.

Slika 10.4.7-1: Preučevanje vrednostne verige računalniškega podjetja CIC

Aktivnost	Možnosti	
	1. Obstoječe stanje	2. Izdelovanje sestavin ter pogodba za prenos trženja, razpečevanja in servisiranja na drugo podjetje
Pridobivanje neobdelanega materiala	CIC ni vključen v ta del vrednostne verige.	CIC ni vključen v ta del vrednostne verige
Proizvajanje računalniških čipov in ostalih komponent	CIC ni vključen v ta del vrednostne verige. Stroški teh komponent so 200 EUR na proizvod.	CIC ni vključen v ta del vrednostne verige. Stroški teh komponent so 200 EUR na proizvod.
Proizvajanje komponent, od katerih lahko nekatere CIC proizvede sam	CIC kupuje te komponent po 300 EUR na proizvod.	CIC izdeluje te komponente za 190 EUR stroškov na proizvod in 55.000 EUR stroškov za investicije.
Sestavljanje komponent v končni proizvod – računalnik	Ta aktivnost stane CIC 250 EUR na proizvod.	Ta aktivnost stane CIC 250 EUR na proizvod.
Trženje, razpečevanje in servisiranje	Stroški CIC so 175.000 EUR na mesec.	Pogodba za prenos teh aktivnosti iz podjetja stane CIC 130 EUR na proizvod.
Seštevek stroškov, ki se razlikujejo med možnostma		
	1. Stroški kupljenih komponent: 300 EUR/proizvod 2. Mesečni stroški trženja, razpečevanja in servisiranja: 175.000 EUR	1. Stroški izdelave komponent: 190 EUR/proizvod + pogodba 130 EUR/proizvod = 320 EUR/proizvod 2. Mesečni stroški delovne sile in nove opreme 55.000 EUR
	Skupaj relevantni stroški za to možnost (predvidoma mesečna prodaja 600 proizvodov): $300 \text{ EUR} \times 600 + 175.000 \text{ EUR} = 355.000 \text{ EUR}$ na mesec	Skupaj relevantni stroški za to možnost (predvidena mesečna prodaja 600 proizvodov): $320 \text{ EUR} \times 600 + 55.000 \text{ e} = 247.000 \text{ e}$ na mesec

Opomba: Z ležečim in krepkim tiskom so označene aktivnosti v vrednostni verigi, ki jih izvaja CIC.

Vir: Blocherju, 1999 v Kolar, 2003

Vidimo, da CIC lahko z izbiro druge možnosti privarčuje 108.000 EUR na mesec (355.000 – 247.000). Za zagotavljanje stroškovne prednosti podjetja je druga možnost ugodnejša. Oglejmo si njegov konkurenčni položaj s strateškega vidika. CIC mora upoštevati okoliščine, ki vplivajo na strateški konkurenčni položaj. Če se kupci zanašajo na dober servis in zanesljivost proizvodov, je po godbeni prenos trženja, razpečevanja in servisiranja iz podjetja nespametna poteza. CIC mora obdržati nadzor nad temi konkurenčnimi dejavniki, če želi upoštevati strategijo podjetja.

CIC bi se s preходом na lastno proizvodnjo premaknil na področje delovanja drugih konkurentov v računalniški industriji, ki gradijo svojo konkurenčnost na nizkih stroških. Nenavadno bi bilo, če bi CIC imel ali dosegel stroškovno prednost s svojim poslovanjem nasproti drugim konkurentom. Tako menimo zaradi njegove majhnosti in velike konkurence na tem trgu, saj je veliko učinkovitih konkurentov, ki sodelujejo v tem delu vrednostne verige (IBM, Compaq, Dell in drugi). Tako bi druga možnost odrinila CIC od trenutnih konkurenčnih prednosti, ki temeljijo na kakovostnih storitvah kupcem. Podjetje CIC namreč gradi svoj uspeh na strategiji razlikovanja v kakovosti in ne ceni.

S strateškega zornega kota izgleda prva možnost bolj zaželena, čeprav so stroški višji. Z odločitvijo za drugo možnost mora podjetje spremeniti strategijo, to pa bi hkrati tudi pomenilo, da v izračunu nismo upoštevali vseh relevantnih stroškov. Spremenili bi se namreč stroški, povezani s spremembo strategije (teh pa zaenkrat ne poznamo). Vidimo, da preučevanje vrednostne verige aktivnosti ponuja informacije o preučevanju različnih možnosti. Osvetlino lahko aktivnosti, pri katerih lahko zmanjšamo stroške, in tiste, pri katerih lahko po večamo vrednost proizvodov za svoje kupce ali tiste ki nas potisnejo v uporabo drugačnih strategij.

Odločitev, kaj je za nas pomembnejše, se skriva v jasni strategiji podjetja. Strategija podjetja je torej ključnega pomena za uporaba informacij o stroških pri obvladovanju stroškov.

10.4.8 Strateško računovodenje kupcev

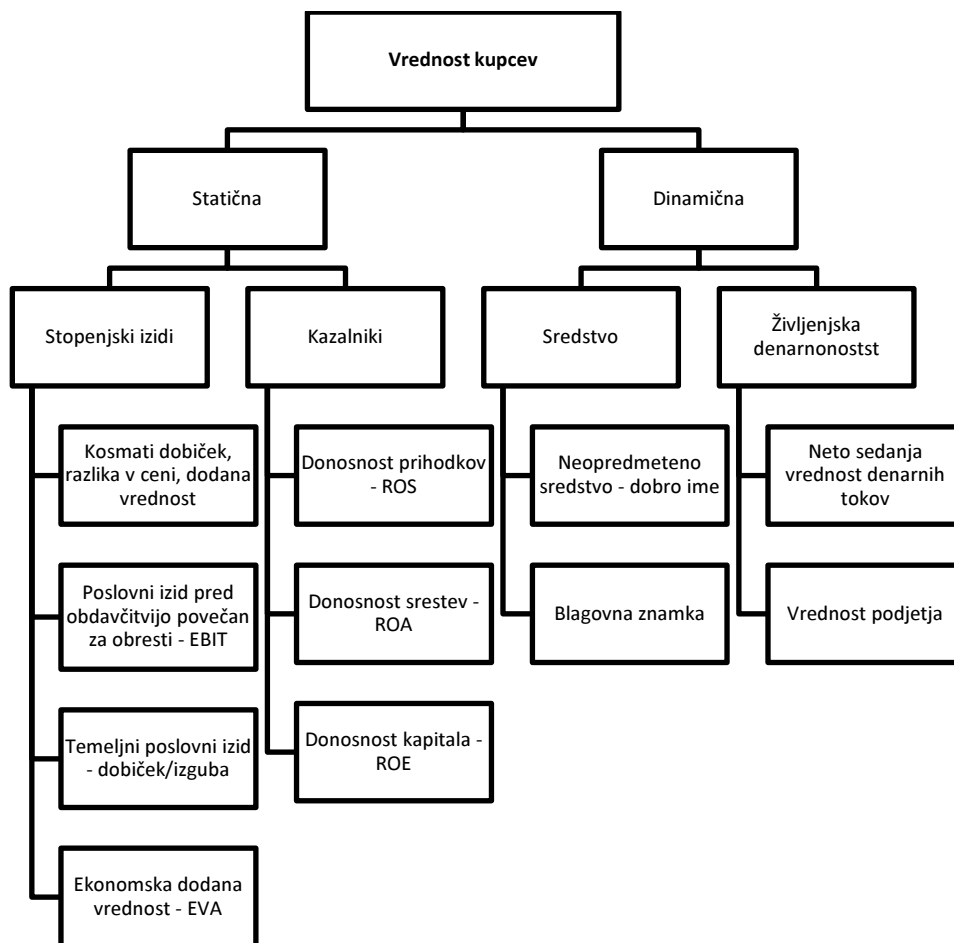
Poskušajmo najprej odgovoriti na vprašanje, kaj je strateško računovodenje kupcev?

Pojmovanje strateškega računovodenja kupcev

Vsa prizadevanja za uspešno poslovanje na strateški ravni in s tem tudi informacijska podpora poslovanju, ki jo daje strateško računovodstvo, so brez kupcev zaman. Kupci so največje premoženje podjetja, čeprav jih dejansko ne izkazuje v svojih izkazih (Turk, 1999). Razlog je seveda prodaja, saj kupec podjetju prinaša zaslužek kot osnovni vir rasti in razvoja.

Ključni cilj tržno usmerjenega podjetja je želja, da zadovolji kupce bolje kot konkurenčno podjetje. Stranski proizvod dosege tega cilja je tudi dobiček (Kotler, 1996). Pri postavljanju kupca v središče svojega poslovanja pa v podjetju ne smejo pozabiti, da je njihov cilj predvsem pridobiti in obdržati kupce, ki bodo prinašali dobiček. Zato se morajo izogibati tistih kupcev, ki ga ne prinašajo. Zaradi tega mora vsako podjetje poleg dobičkonosnosti proizvodov poznati tudi dobičkonosnost kupcev. Strateško računovodenje kupcev je spremljanje in preučevanje dobičkonosnosti kupcev. Vrednost kupcev je možno spremljati skozi več vidikov, ti so na spodnji sliki.

Slika 10.4.8-1: Vrednost kupcev z več vidikov



Vir: lastna izdelava

Namen in cilj strateškega računovodenja kupcev

Namen strateškega računovodenja kupcev je pridobivanje takšnih informacij o kupcih, da bomo vedeli, katerim kupcem ali skupinam kupcev moramo posvečati dolgoročno pozornost. Sodobne metode za merjenje kakovosti poslovanja, denimo Evropska nagrada za poslovno odličnost (angl. European Quality Award, EQA, ki jo podeljuje Evropska fundacija za upravljanje kakovosti (angl. European Foundation for Quality Management, EFQM)⁶¹ zelo poudarjajo zadovoljstvo kupcev. A kljub temu je težko najti podjetja, ki imajo popolne informacije o kupcih. To še toliko bolj velja za predračunske in obračunske informacije o stroških dobičku in uspešnosti poslovanja s posameznimi kupci. Take informacije nam lahko da strateško računovodenje kupcev.

Metodika strateškega računovodenja kupcev

Proces spremljanja in nadziranja kupcev (računovodenja) zajema naslednja opravila:

1. kupci (pridobitev, ustvarjanje),
2. združevanje v skupine (po podobnosti>geografska področja, distribucijski kanali, velikost, konkurenčna prednost cene ...),

⁶¹ Več glej: <https://efqm.org/>

3. pripisovanje prihodkov (zmanjšanih za popuste) in prejemkov,
4. pripisovanje neposrednih stroškov (stroški učinkov, dodatne storitve, neposredni stroški prodaje (inkrementalni stroški, stroški povezani z odločitvijo), izdatkov,
5. razporejanje posrednih stroškov (identificiranje angažiranja resursov za podporo kupca>povezava stroškov resursov s kupcem), izdatkov,
6. izračun in analiza dobičkonosnosti (denarnega toka) kupcev.

Uskupinjevanje (združevanje) kupcev

Za učinkovito in uspešno spremljanje in preučevanje je pomembno kupce primerno uskupiniti. Sodila združevanja kupcev v skupine so različna ter odvisna od tega, kako in o čem želimo biti informirani.

Podjetja lahko kupce razdelijo glede na zemljepisna območja. Razlog za takšno delitev je velikokrat organiziranost prodaje. Za strateško spremljanje in preučevanje kupcev je primernejše uskupinjevanje po drugih sodilih. Med taka sodijo denimo uskupinjevanje glede na prodajne poti (na debelo, na drobno, proizvajalci), glede na velikost (po prihodkih od prodaje) ali prodajno metodo (neposredna prodaja, telefonska prodaja, prodaja po pošti), številu prodajnih mest in drugače.

Kupcev v posamezni skupini običajno ne družijo le ena skupna lastnost. Združujejo jih lahko tudi druge značilnosti, kot so pogostost dobav, velikost naročil, nakupi istih proizvodov, centralizirano dobavljanje ali dobave posameznim trgovinam in druge (Smith, 1993). Uskupinjevanje je podobno delitvi kupcev, vendar se osredotočimo na drugačna sodila. Za strateško računovodenje kupcev je ključnega pomena opredelitev začetne baze podatkov o kupcih, kar kasneje omogoča različno združevanje kupcev v skupine. Pri tem igra pomembno vlogo računovodstvo, ki mora biti zastavljen tako, da omogoča pri dobiti potrebne informacije o dobičkonosnosti kupcev ne glede na način njihovega uskupinjevanja.

Vrste informacij za strateško računovodenje kupcev

Za strateško računovodenje kupcev potrebujemo informacije o:

- stroških, povezanih s kupcem ali skupino kupcev,
- cenah in količinah prodanih proizvodov,
- čistih prihodkih, ustvarjenih s kupcem ali skupino,
- zadovoljstvu kupcev ter
- pripadnosti kupcev.

Spremljanje prihodkov po kupcih ali skupinah v urejenem računovodstvu ne more povzročati večjih težav. Vsako podjetje ima podatke o prihodkih po posameznih kupcih. Bolj zapleteno je ugotavljati stroške, povezane s posameznimi kupci, saj je le nekaj stroškov, ki se nanašajo na enega kupca, drugi pa se nanašajo na več kupcev ali celotno prodajo.

Stroške, povezane s kupci, je mogoče razdeliti na (Shapiro in drugi 1991; Ward 1992):

- stroške predprodajnih storitev,
- proizvodne stroške,
- stroške razpečevanja in
- stroške poprodajnih storitev.

Za strateško spremljanje in preučevanje kupcev so pomembni stroški, ki bi se jim lahko izognili ali bi se lahko spremenili zaradi sprememb v poslovanju s kupcem. Informacije o stroških in prihodkih po posameznih kupcih ali skupinah (odvisno od možne stopnje združevanja) uporabimo za strateško spremljanje dobičkonosnosti kupca ali skupine. Skupaj s temi informacijami in informacijami o pripadnosti kupcev lažje predvidimo dobičkonosnost kupcev in možne vzroke, da ne dosegamo želenih izidov. Najboljše sredstvo za doseganje in ohranjanje konkurenčne prednosti in s tem strateških ciljev je zadovoljen kupec. Tako nekatera podjetja postavljajo na prvo mesto med strateškimi cilji zadovoljstvo kupcev, zato je pri računovodenju kupcev neizogibno spremljanje zadovoljstva in pripadnosti kupcev podjetja.

Spremljanje kupcev

S strateškim računovodenjem kupcev želimo spremljati stroške, ki odpadejo na posameznega kupca. V nasprotju s tem po tradicionalni metodi merjenja dobičkonosnosti kupcev vse stroške, povezane s prodajo proizvoda, razporejamo po kupcih na podlagi prometa (Kavčič, 1999). V strateškem predračunavanju in obračunavanju dobičkonosnosti kupcev je bistveno ne le, koliko prodamo velikim kupcem nasproti manjšim, ampak predvsem katere dodatne storitve so bile opravljene, da je bilo kupcu blago prodano. Za odgovor potrebujemo dosledne, točne in ažurne podatke za predračunavanje in obračunavanje stroškov.

Pri dobičkonosnosti kupcev mislimo na dobičkonosnost v najširšem pomenu besede. Veliko uporabnejša računovodska kategorija za spremljanje dobičkonosnosti kupcev je prispevek za kritje kot pa dobiček (Kaplan in Atkinson, 1998). S prispevkom za kritje, ki ga podjetje ustvari pri kupcu ali skupina kupcev, lahko pokriva stalne stroške in ustvari dobiček. Pri tem je pomembno upoštevanje načela, da spremljamo in preučujemo stroške, prihodke in poslovni izid v celotnem obdobju kupčeve zvestobe, ne samo poslovni izid, ki izvira iz posamezne pogodbe.

Strateško spremljanje kupcev je predračunavanje in obračunavanje prodajne vrednosti po kupcih ali skupinah kupcev, zmanjšane za vse stroške, ki nastanejo pri prodaji proizvodov. Osnovna zamisel strateškega računovodenja kupcev je, da stroške poslovanja porazdelimo na tiste kupce, zaradi katerih so nastali. Če porazdelimo samo neposredne stroške, računovodenje kupcev ne bo uspešno, saj je še veliko stroškov, ki so spremenljivi glede na posameznega kupca, vendar zadevajo več kupcev hkrati. To pomeni, da je treba pri posameznih kupcih upoštevati vse posredne in neposredne stroške, ki jih zadevajo. Govorimo o določljivih (prisodljivih) stroških. Prisodljivi stroški so stroški za enoto, ki bi se jim izognili ali bi se spremenili zaradi sprememb v poslovanju s kupcem, niso pa posledica sprememb organizacijske sestave podjetja (Ward, 1992). Če stroški na kaki ravni niso določljivi, morajo biti vključeni na višji ravni združevanja podatkov. Nekaterih stroškov, na primer stroškov pridobitve novih kupcev, ni mogoče prisoditi vsem kupcem. Optimalno bi bilo, če bi vsak strošek lahko pripisali posameznemu kupcu. Kadar to ni mogoče, jih v obravnavo vključimo šele na višji ravni spremljanja in preučevanja. Tako spremljanje in preučevanje kupcev postaneta pripomoček za odločanje in ne le poskus za razporejanje vseh stroškov na kupce. Rešitev za strateško spremljanje in preučevanje dobičkonosnosti kupcev je lahko naslednja:

Preglednica 10.4.8-1: Podlaga za strateško spremljanje in preučevanje dobičkonosnosti kupca ali skupine kupcev

Kategorije računovodenja kupcev	Načrtovano*	Uresničeno*	Odmik	Vzrok za odmik
A. Prihodki iz prodaje				
1. (–) neposredni proizvodni stroški				
= B. Kosmati dobiček kupca / skupine kupcev				
2. (–) posebni spremenljivi stroški:				
a. razpečevanje				
b. popusti kupcem				
c. oglaševanje in promocije, usmerjeni na obravnavanega kupca				
č. dodatne storitve, povezane s proizvodi				
= C. Prispevek I. kupca				
Č. Ostali stroški, povezani s prodajo kupcu (3 + 4 + 5)				
3. (–) storitve trgovskih potnikov za kupca				
4. (–) stroški dela posloводства pri prodaji proizvodov kupcu				
5. (–) stroški posebnih (kupljenih) storitev za kupca				
= D (C – Č) Prispevek II. kupca				
E. Stroški financiranja kupca (6 + 7)				
6. stroški neplačanih terjatev				
7. stroški opominov, tožb in izvršb terjatev kupca				
= F (D – E) Prispevek III. kupca za pokrivanje splošnih stroškov in za poslovni izid podjetja				

* Spremljamo v dejanskih zneskih, s stalnimi cenami in indeksi.

Vir: Prirejeno po Shapiru in Sviokli, 1993 ter Hartgravesu in Davisu, 2000

Na podlagi načrtovane in obračunane dobičkonosnosti posameznega kupca ali skupine kupcev dobimo informacije o področjih, na katerih se pojavljajo razlike v stroških pri posameznih kupcih. Te razlike strateško računovodstvo preučuje in išče vzroke za njihov nastanek. Prodajne cene in stroški se pogosto spreminjajo, zato moramo dobičkonosnost kupcev ugotavljati pogosto. Te informacije so preveč kratkoročno usmerjene, zato potrebujemo za ustrezne strateške odločitve o kupcih dodatne informacije. Možne informacije, ki jih daje strateško računovodstvo kupcev poslovodstvu in bi zadovoljevale potrebe strateškega odločanja o kupcih, so v preglednici 10.4.8-2.

Preglednica 10.4.8-2: Informacije o kupcih za posamezne skupine kupcev

Skupine kupcev Postavke	A			B			C			Skupaj		
	Načrto- vano	Uresni- čeno	Odmik	Načrto- vano	Uresni- čeno	Odmik	Načrto- vano	Uresni- čeno	Odmik	Načrto- vano	Uresni- čeno	Odmik
1.Število kupcev												
2.Prihodki iz prodaje za tekoči mesec												
3.Razmerje vrednosti pro daje med skupinami kupcev												
4.Delež skupine kupcev v skupnem številu kupcev												
5.Delež v številu naročil												
6.Delež v številu dobav												
7.Delež v številu opominov												
8.Neposredni stroški skupaj, od tega												
8.1.stroški materiala in energije												
8.2.stroški dela												
8.3.stroški provizij in popustov												
8.4.ostali neposredni stroški (oglaševanje, prospekti)												
9.Povprečna prodajna cena proizvoda												
10.Prenos posrednih stroškov, od tega												
10.1.posredni stroški (proizvajanja, uprave, naročanja in drugi)												
11.Število dokumentov												
12.Stroški dokumentov skupaj												
13.Drugi stroški												
14.Vsebnost DDV												
15.Stroški po skupinah kupcev skupaj												
16.Prispevki posameznih skupin kupcev glede na obseg stroškov po skupinah:												
16.1. prispevek I*												
16.2. prispevek II*												
16.3. prispevek III*												

17.Kosmati dobiček												
18.Deleži v kosmatem dobičku (%)												
19.Zadovoljstvo kupcev												
20.Pripadnost kupcev												
SKUPAJ ^a												
➤ Delež v prodaji												
➤ Delež v dobičku												

* Za izračun glejte predhodno preglednico.

^a Kumulativnih seštevkov ne predračunavamo, ampak jih samo obračunavamo.

^b Zadovoljstvo merimo z indeksom na lestvici od 0 do 100.

^c Pripadnost merimo na različne načine; običajno jo označujemo s časom sodelovanja (leti ali meseci).

Vir: lastna izdelava

Kot je razvidno iz zgornje preglednice, je treba dopolniti in ustrezno prilagoditi računovodski informacijski sistem. Podjetja, ki imajo ali želijo imeti partnerske odnose s kupci, morajo organizirati, nadzirati in dograjevati sisteme kakovosti in informacijske sisteme. S strateškim preučevanjem dobičkonosnosti kupcev odgovorimo na vprašanje, ali se dolgoročno partnerstvo s kupci izplača. Predhodni preglednici kažeta prispevke kupcev k dobičku podjetja. Kupce s podpovprečnimi prispevki mora tehtno preučiti strateško računovodstvo kupcev.

Preučevanje kupcev

Preučevanje dobičkonosnosti kupcev mora prispevati k dobičkonosnosti poslovanja s kupci in k oblikovanju ustrezne strategije za doseg konkurenčne prednosti podjetja. Dobičkonosnost kupcev preučujemo vse do ravni, ko lahko sprejmemo ustrezne strateške odločitve. To vključuje preučevanje stroškov in prihodkov, ki se razlikujejo po skupinah kupcev.

Predlagamo naslednje ravni preučevanja kupcev:

- preučevanje odmikov glede na načrtovano in doseženo prodajo po posameznih kupcih;
- preučevanje odmikov glede na načrtovano in doseženo kosmato razliko v ceni;
- preučevanje odmikov kosmatih razlik v ceni glede na načrtovane in dosežene prispevke I, II in III ter kosmati dobiček; preučevanje na tej ravni nam pove, koliko prispevajo posamezni kupci k dobičku v absolutnem znesku in relativno, glede na prodajno vrednost;
- preučevanje tudi stroškov financiranja terjatev do kupcev; tako je razlika v ceni na IV. ravni enaka razliki v ceni na III. ravni, zmanjšani za stroške financiranja terjatev do kupcev; informacija o odmikih na tej ravni bo podlaga za poslovodniki, ko se bo do odločali, koliko časa dati na voljo kupcem za plačilo računov;
- preučevanje tudi stroškov financiranja zaradi zamude plačil; ti stroški so izračunani na enak način kot na IV. ravni stroški financiranja terjatev do kupcev, le da je sedaj namesto odobrenega plačilnega roka predmet preučevanja povprečno število dni zamude; informacije na tej ravni povedo, kateri kupci zamujajo s plačili, koliko v povprečju zamujajo, koliko nas to stane; ugotoviti je treba tudi vzroke zamud in jih pojasniti.

Preučevanje kupcev pokaže, da je dobičkonosnost kupca odvisna ne le od celotne prodajne vrednosti, ampak še od drugih dejavnikov, med katere sodijo tudi prevladujoči prodajni program po posameznih

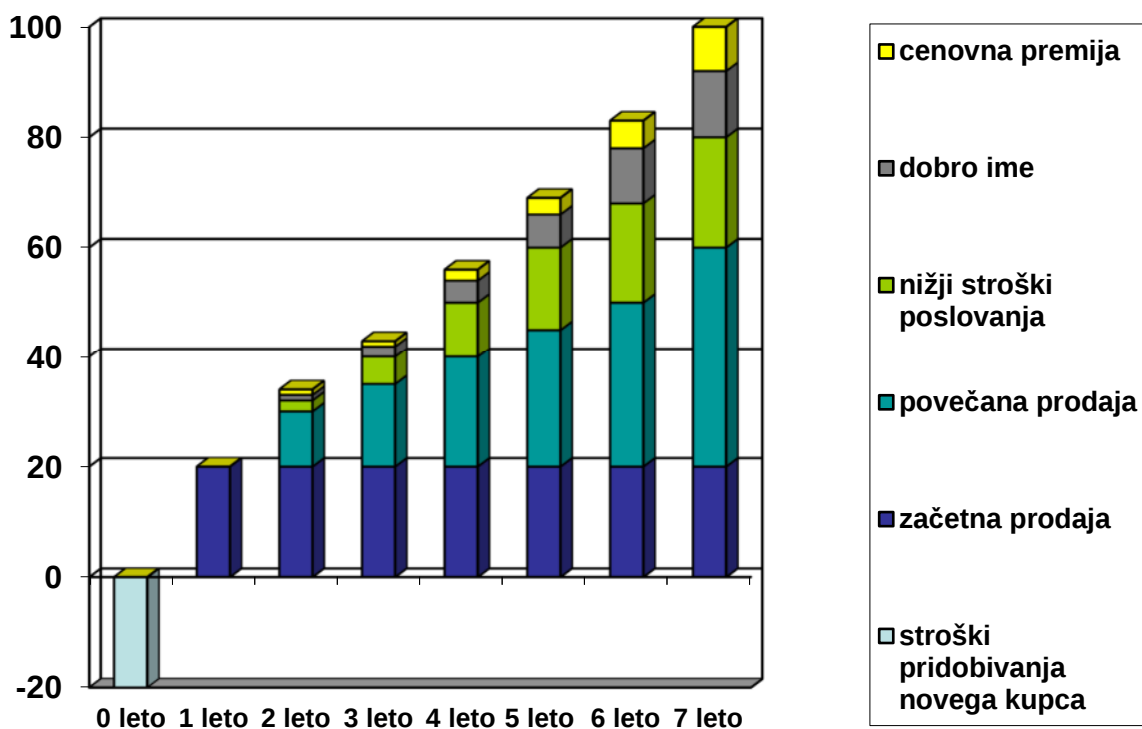
kupcih, pogajalska moč kupcev, plačilne navade, dodatne storitve, čas sodelovanja, zadovoljstvo kupcev in drugo. Informacije o odmikih pomagajo poslovođnikom do odločitve, katerim kupcem namenjati pozornost. Z informacijami o pripadnosti in zadovoljstvu kupcev pridemo do odgovora, zakaj s kako skupino kupcev ne dosegamo načrtovane dobičkonosnosti in kakšne so možne prihodnje strategije za rešitev tega problema. Šele ko spoznamo, katera skupina kupcev je za podjetje dolgoročno najustreznejša, lahko oblikujemo in sprejememo ustrezno strategijo. Ta mora voditi k osvojitvi in zadržanju želenih kupcev; le tako je možno doseči konkurenčno prednost. Raziskave kažejo (Hope 1998; Zeithaml 2000), da dobičkonosnost kupcev raste z daljšanjem poslovnega sodelovanja. Pripadnost pa raste z zadovoljstvom kupca. Iste raziskave kažejo, da zvesti kupci sčasoma skoncentrirajo svoje nakupe (kupujejo redkeje, a tedaj več), kar vodi do večje prodaje in manjših stroškov prodaje. Zato je važen dejavnik v preučevanju kupcev upoštevane življenjske dobičkonosnosti kupcev. Predvideti moramo, kateri kupci nam bodo ostali zvesti, saj kupci postanejo dobičkonosni šele čez čas. Za zadovoljnega in zvestega kupca je ključna ocena, kako ceni našo konkurenčno prednost. Za zmanjšanje tveganja, da se o skupini kupcev, ki ceni naše konkurenčne prednosti, motimo, je tako neizogibno računovodenje kupcev.

Pri računovodenju kupcev velja upoštevati:

- Strateška odločitev, kateri kupec je pomemben, ne more biti trenutna dobičkonosnost, pač pa **življenjska dobičkonosnost oziroma življenjska donosnost kupca**.
- Raziskave kažejo, da dobičkonosnost kupcev raste z daljšanjem poslovnega sodelovanja. Pripadnost pa raste z zadovoljstvom kupca. Iste raziskave kažejo, da zvesti kupci sčasoma skoncentrirajo svoje nakupe (kupujejo manjkrat, a tedaj več), kar vodi do večje prodaje in manjših stroškov prodaje. Zato je važen dejavnik v preučevanju kupcev upoštevane življenjske dobičkonosnosti kupcev.
- Predvideti moramo, kateri kupci nam bodo ostali zvesti, saj kupci postanejo dobičkonosni šele čez čas. Za zadovoljnega in zvestega kupca je ključna ocena, kako ceni našo konkurenčno prednost. Za zmanjšanje tveganja, da se o skupini kupcev, ki ceni naše konkurenčne prednosti, motimo, je tako neizogibno **dolgoročno računovodenje kupcev – dinamična vrednost**.

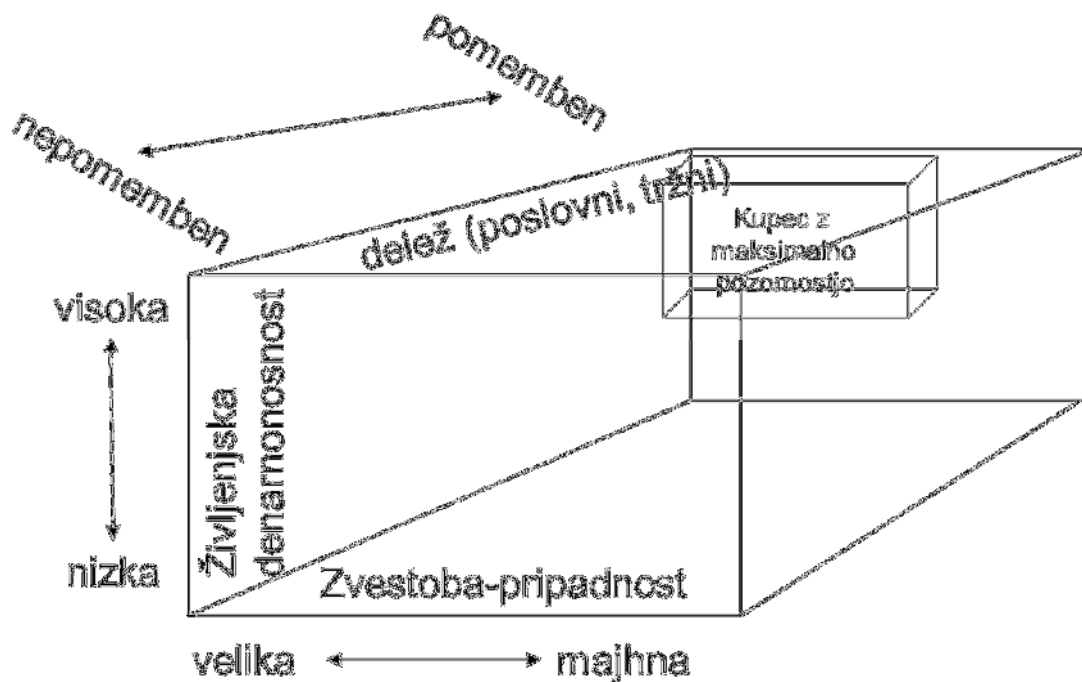
Na sliki Slika 10.4.8-2 prikazujemo tipično dobičkonosnost kupcev v celotnem obdobju sodelovanja z njim, v naslednji sliki 10.4.8-3, pa še kateri kupec nam v primeru treh kriterijev, to je zvestobe, tržnega deleža in dobičkonosnosti (donosnosti) predstavlja kupca, ki se mu moramo maksimalno posvetiti.

Slika 10.4.8-2: Življenjska dobičkonosnost (denarna donosnost) kupca v odstotkih glede na vlaganja



Vir: lastna izdelava

Slika 10.4.8-3: Pozornost kupcem s treh vidikov



Vir: lastna izdelava

Znanja, pridobljena s strateškim računovodenjem kupcev

Strateško računovodenje kupcev nas oskrbuje z informacijami za strateško poslovanje kupcev. Poleg uspešnih kupcev podjetje spozna tudi tiste, ki mu prinašajo izgubo. Raziskave kažejo, da 20–40 % velikih kupcev ni dobičkonosnih (Kotler, 1996), čeprav pogosto velja prepričanje, da so naj večji kupci najbolj dobičkonosni. Vendar največji kupci zahtevajo posebno pozornost, dobijo največje popuste in ugodnosti, kar pa zmanjšuje uspešnost. Raziskave tudi kažejo, da so običajno najbolj dobičkonosni srednje veliki kupci, ki običajno plačajo skoraj polno ceno. Tudi kupci, ki malo kupijo, običajno niso dobičkonosni (Kotler 1996).

Preglednica 10.4.8-3: Informacije o kupcih, pridobljene s strateškim računovodenjem kupcev

Informacije so razdeljene po ravneh poročanja	Informacije so izražene kot ključni podatki o:	Posebnosti spremljanja, preučevanja in poročanja
– strateška poslovna enota (SPE) – država – ključni kupci (skupine) – programi – glavne proizvode ne skupine – glavni proizvodi – drugi proizvodi – odgovorni poslovodnik	– vrednosti prodaje – količini prodaje – prispevku za kritje I, II, III in IV – zalogah – koeficientih obračanja zalog – deležih v kosmatem dobičku	– predračun in obračun posameznih blagovnih skupin, blagovnih znamk, serij za skupine kupcev – prispevek za kritje ključnih kupcev SPE – analiza ABC (TOP 20)⁶² na ravni proizvodov, prispevkov za kritje in ključnih (skupin) kupcev – časovno spremljanje in preučevanje skupin dnevno, tedensko, mesečno, četrtno in letno – strateško poročilo spremlja in preučuje 2-letno obdobje – življenjska stopnja dobičkonosnosti kupca – leta sodelovanja s ključnimi kupci (skupinami kupcev) – zadovoljstvo ključnih (skupin) kupcev

Vir: lastna izdelava

V zvezi s posameznim kupcem ali skupino kupcev se poslovodnik na podlagi informacij strateškega računovodstva kupcev odloča o:

- velikosti popustov,
- obsegu storitev,
- uvedbi ali opustitvi prodajalne,
- cenejšem razpečevanju,
- začetku ali prenehanju poslovnega sodelovanja,
- posebnih pozornostih in prizadevanju ustreči kupcem,
- dilemi iskati nove kupce ali se posvetiti obstoječim,
- obsegu reklamiranja proizvodov,
- povečanju dobičkonosnosti (skupin) kupcev,
- vplivih obnašanja (skupin) kupcev na dobiček ter
- strategiji sodelovanja.

⁶² Analiza ABC je preprosta tehnika razdelitve kupcev v skupine A, B in C. Z oznako top 20 si določimo merilo za razvrščanje kupcev v skupine; tako uvrstimo v skupino A 20 največjih kupcev, v skupino B drugih 20 po velikosti in v skupino C vse ostale.

Prednosti strateškega računovodenja kupcev so, da:

- dobimo informacije o stroških po kupcih (skupinah kupcev);
- nas vzpodbuja k tehtanju koristi in stroškov pri poslovanju s posameznimi kupci (skupinami kupcev);
- izvemo, kako dobičkonosni so posamezni kupci (skupine kupcev);
- izvemo, kateri kupci bodo za nas v prihodnosti najbolj zanimivi oziroma dobičkonosni;
- spoznamo vpliv pospeševanja prodaje (popustov, provizij in drugega) na dobičkonosnost različnih kupcev;
- nas informacije o zadovoljstvu in pripadnosti silijo k ustreznemu usklajevanju konkurenčnih prednosti in pričakovanj izbranih skupin kupcev;
- dobimo informacije, ali se nam dolgoročno partnerstvo in sodelovanje s kakim kupcem sploh izplača.

Pomanjkljivosti:

- obstoječi računovodski sistemi običajno omogočajo spremljanje podatkov o stroških in prihodkih po funkcijah in oddelkih, ne po kupcih; to zahteva reorganiziranje informacijskega sistema, čas in denar, kar že na začetku odvrča od strateškega računovodenja kupcev;
- naši kupci neradi vidijo, da kdo spremlja in preučuje njihova dejanja;
- takšno obravnavanje kupcev zbuja dvom o verodostojnosti informacij o prihodnjem odnosu kupcev do naših proizvodov;
- merjenje zadovoljstva in pripadnosti kupcev je vselej subjektivno, zato ga je najbolje zaupati specializiranim podjetjem, to pa občutno podraži tako pridobivanje informacij;
- dobičkonosnost kupcev in konkurentov se ne primerja, kar je sicer osnovna zamisel strateškega računovodstva, zato si moramo pomagati še na druge načine.

Pogoji za strateško računovodenje so:

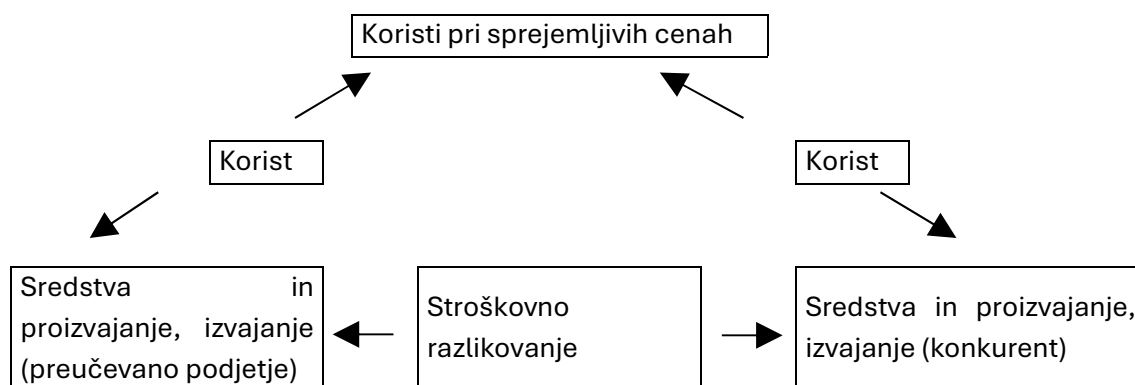
- strateško računovodenje kupcev mora organizirati, voditi in nadzirati odgovorni vodja (vodja računovodstva ali vodja službe za trženje proizvodov);
- strateško računovodenje kupcev je učinkovito, če poslovodniki dajejo povratne informacije o ustreznosti informacij;
- svoje informacije moramo preverjati s pomočjo kupcev ali neodvisnih virov (zunanjih sodelavcev), da ne bi prehitro sprejeli napačnih strateških odločitev.
- potrebe poslovodij in drugih po informacijah o dobičkonosnosti kupcev;
- ustrezno uskupinjevanje kupcev glede na izbrana merila;
- ustrezna metodologija za spremljanje pripadnosti in zadovoljstva kupcev;
- zaposleni v strateškem računovodstvu morajo sodelovati z zaposlenimi v prodajni službi, da lahko pravilno razvrščajo kupce v skupine;
- računovodski informacijski sistem podjetja mora omogočati organizacijsko, tehnološko-tehnično in kadrovsko podporo strateškemu računovodstvu kupcev.

10.4.9 Strateško računovodenje vrednostne verige

Pobudnik zamisli o vrednostni verigi poslovanja je bil Porter (1980; 1985). V začetku 80. let prejšnjega stoletja je razvil alternativni prijem za celovito analizo prednosti in pomanjkljivosti ter poslovnih priložnosti in nevarnosti podjetja, ki jo lahko imenujemo analiza na podlagi verige vrednosti. Porter

(1985) vidi v stroškovnih prednostih ali v boljšem razlikovanju (diferenciaciji) proizvoda osnovni vir konkurenčnih prednosti podjetja.⁶³ Vrednostna veriga poslovanja prikazuje strateška razmerja na trgu.

Slika 10.4.9-1: Strateški trikotnik



Vir: lastna izdelava

Strateško računovodenje vrednostne verige ima torej svoje temelje v Porterjevih prispevkih (1980; 1985) o vrednostni verigi. Zagotavlja informacije o aktivnostih podjetja, ki prispevajo k vrednosti proizvodov. Pomaga razumeti povezave z dobavitelji, kupci in drugimi podjetji.⁶⁴ Da pridobimo konkurenčno prednost in povečamo poslovno moč podjetja, moramo svoje aktivnosti prilagajati zadovoljstvu kupcev. V svetu je vrednostna veriga, včasih označena tudi z izrazom reinženiring poslovanja (angl. business reengineering). Osredotoča se na iskanje optimalnega delovanja podjetja.

Strateško računovodenje vrednostne verige je spremljanje in preučevanje aktivnosti podjetja, ki omogočajo konkurenčno prednost podjetja in prinašajo uporabno vrednost njegovim kupcem.

Namen in cilja strateškega računovodenja vrednostne verige

Namen strateškega računovodenja vrednostne verige so informacije o aktivnostih v vrednostni verigi, ki prinašajo podjetju konkurenčno prednost. Te informacije dajejo zadostno znanje o relevantnih stroških za poslovanje na strateški ravni podjetja (Partridge in Perren 1994) za odločitve, katere aktivnosti obdržati in razvijati ter katere prenesti na zunanje izvajalce (angl. outsourcing). Razlike med tradicionalnimi informacijami o stroških in informacijami o stroških, dobljenih s strateškim računovodenjem vrednostne verige, so raziskovali številni avtorji; posebej omenjamo Hergerta in Morrisa (1989), Shanka in Govindarajana (1993a), Wilsona (1990; 1997) ter Hartgravesa in soavtorje (2000).

⁶³ Več o vrednostni verigi poslovanja Porter (1985) in Kolar (2000).

⁶⁴ Osrčje tega poglavja je povzeto po delih Shanka (1996) oziroma Shanka in Govindarajana (1989; 1993). Razlage njunih del najdete tudi v novejši literaturi, na primer pri Hartgravesu in soavtorjih (2000), Blocherju in soavtorjih (1999) ali Kaplanu in Atkinsonu (1998).

Preglednica 10.4.9-1: Razlike med informacijami o stroških v tradicionalnem računovodenju in računovodenju vrednostne verige

Značilnost	Informacije o stroških v:	
	tradicionalnem računovodenju	strateškem računovodenju vrednostne verige
Osredotočenost informacij	– proizvodjalne aktivnosti	– vrednosti, ki jih zaznavajo kupci
Stroškovni objekti	– proizvodi – funkcije	– vrednost aktivnosti – lastnosti proizvodov
Osredotočenost računovodstva v organizacijski sestavi podjetja	– organizacijski deli podjetja	– SPE – aktivnosti, ki dodajajo vrednost
Povezave med stroški in aktivnostmi	– večinoma so prezrte – uporaba stroškovnih mest in prenosnih cen za izražanje medsebojne odvisnosti	– prepoznane so dejanske povezave
Stroškovni povzročitelji	– količinski stroškovni povzročitelji – ne podpirajo strateških odločitev	– sestavljeni in izvrševalni stroškovni povzročitelji – podpirajo strateške odločitve ⁶⁵
Natančnost informacij	– velika	– majhna

Vir: Hergerta in Morrisa, 1989, Shanka in Govindarajana, 1993a, Wilsona, 1991, Wilsona in soavtorjev, 1998 ter Hartgravesa in soavtorjev, 2000

Cilj strateškega računovodenja vrednostne verige je spremljanje in preučevanje aktivnosti vrednostne verige. Podjetje lahko v svoji vrednostni verigi poveča vrednost proizvoda za kupce ali zmanjša njegove stroške in tako postane bolj konkurenčno. Cilj strateškega računovodenja vrednostne verige je tudi ugotavljanje področij, na katerih podjetje je ali ni konkurenčno. Zavedati se moramo, da računovodenje vrednostne verige ne bo uspešno, če ne začnemo vrednostne verige s kupci.

Spremljanje in preučevanje vrednostne verige podjetja

Spremljanje in preučevanje vrednostne verige podjetja sestavljajo štiri koraki:

1. opredelitev aktivnosti vrednostne verige industrije oziroma panoge, v kateri deluje podjetje;
2. spremljanje in preučevanje sredstev in stroškov, ki se nanašajo na posamezne aktivnosti v vrednostni verigi podjetja;
3. preučevanje stroškovnih povzročiteljev in aktivnosti v vrednostni verigi podjetja;
4. dajanje informacij poslovodstvu, da lažje sprejema strateške odločitve, ki bodo izboljšale konkurenčni položaj podjetja.

Prvi korak: Opredelitev aktivnosti vrednostne verige

Najprej opredelimo značilne aktivnosti v vrednostni verigi, ki jih podjetja v enaki panogi opravljajo v raziskovanju, razvijanju, proizvodanju in prodajanju proizvodov. Nekatera podjetja opravljajo eno dejavnost, druga pa imajo lahko cel splet dejavnosti in poddejavnosti (aktivnosti). Na primer nekatera

⁶⁵ Glejte besedilo o stroškovnih povzročiteljih.

podjetja samo proizvajajo, druga tudi razvažajo ali prodajajo proizvode. Preglednica 10.4.9-2 prikazuje vrednostno verigo podjetij, ki proizvajajo računalnike.

Preglednica 10.4.9-2: Vrednostna veriga podjetij v računalniški industriji⁶⁶

Korak v vrednostni verigi	Aktivnost	Pričakovani izid aktivnosti
1.Oblikovanje	Raziskave in razvoj	Dokončna oblika in komponente proizvoda
2.Pridobivanje neobdelanega materiala	Kopanje, raziskovanje in prečiščevanje materiala	Silicij, plastične mase in drugi materiali
3.Sestavljanje materiala v komponente	Preoblikovanje neobdelanega materiala v komponente in dele, ki se uporabljajo pri proizvodnji računalnikov	Želeni deli in sestavine
1. raven	Preoblikovanje, sestavljanje	Čipi, procesorji in ostale osnovne komponente
2. raven	Preizkušanje in razvrščanje	Matične plošče, zelo zmogljive komponente
4.Proizvajanje računalnikov	Sestavljanje in pakiranje končnega proizvoda	Celotni računalnik
5.Prodajanje, skladiščenje in razpečevanje	Prestavljanje proizvodov do trgovin na drobno in skladišč, če je potrebno	Železniški, tovorni in zračni prevoz
6.Prodajanje na drobno	Prodajanje na drobno	Prejemki denarja
7.Opravljanje storitev kupcem	Obdelovanje reklamacij, povpraševanja in popravil	Popravljeni in zamenjani proizvodi

Vir: lastna izdelava

Sestava vrednostne verige je odvisna od panoge, v kateri podjetje sodeluje. V storitvenem podjetju je glavna pozornost namenjena izvajanju storitev in oglaševanju, ne pa pridobivanju materiala. Vsako aktivnost moramo raziskati primerno podrobno, to je na ravni poslovne enote ali procesa, kar nam zadošča za njeno spremljanje in preučevanje (izid aktivnosti ima tržno vrednost). Na primer vstavljanje čipov v matično ploščo računalnika je ustrezna aktivnost vrednostne verige (računalniški čipi imajo trg), preizkušanje ali pakiranje matičnih plošč pa ne (pakiranje matičnih plošč nima trga).

Drugi korak: Spremljanje in preučevanje sredstev in stroškov, ki se nanašajo na posamezno aktivnost v vrednostni verigi podjetja

V drugem koraku spremljamo in preučujemo potrebna sredstva in stroške, ki se nanašajo na posamezne aktivnosti v vrednostni verigi podjetja. Podlaga za spremljanje in preučevanje je lahko preglednica, kot jo prikazujemo v nadaljevanju. Čas spremljanja in preučevanja aktivnosti in sredstev je obdobje, ki je relevantno za poslovanje na strateški ravni. Običajno predračunavamo in obračunavamo stroške in potrebna sredstva za tri leta po posameznih mesecih.

⁶⁶Prikazani sta dve ravni proizvodnje sestavin (v tretjem koraku); raven je lahko ena sama, lahko pa sta tudi dve ali več, odvisno od značilnosti vsake dejavnosti.

Preglednica 10.4.9-3: Spremljanje in preučevanje aktivnosti v vrednostni verigi podjetja

Aktivnost v vrednostni verigi	Stroški			Sredstva		
	Načrtovano	Uresničeno	Odmik	Načrtovano	Uresničeno	Odmik

Vir: lastna izdelava

Stroške posamezne aktivnosti predračunamo glede na njeno tržno uresničljivost. Na primer, če ocenjujemo stroške raziskav in razvoja proizvoda, ustreza predračunana vrednost stroškom, ki bi nastali z naročilom teh storitev pri podjetju, specializiranim za raziskave in razvoj proizvodov. Uresničeni stroški aktivnosti so tisti, ki so dejansko nastali ob njenem izvajanju, in jih obračunavamo mesečno. Podatki o teh stroških so zbrani v računovodskem in informacijskem sistemu podjetja. Preučevanje stroškov aktivnosti v vrednostni verigi podjetja omogoča ugotavljanje odmikov in iskanje njihovih vzrokov.

Spremljanje sredstev, potrebnih za izvajanje aktivnosti v vrednostni verigi, pomeni dodeljevanje materialnih in nematerialnih virov posameznim aktivnostim. Na primer, za izvajanje raziskav in razvoja predračunamo investicije v opremo, stroške dela zaposlenih na tem področju ter druge stroške, povezane z raziskavami in razvojem proizvoda. Dejanski znesek, vložen v nakup opreme za raziskave in razvoj, ustreza potrebnim sredstvom za izvedbo aktivnosti. Preučevanje sredstev posamezne aktivnosti v vrednostni verigi podjetja vključuje ugotavljanje razlik med načrtovanimi in dejanskimi sredstvi ter iskanje vzrokov za te razlike.

Tretji korak: Preučevanje stroškovnih povzročiteljev in aktivnosti v vrednostni verigi

Pri preučevanju stroškovnih povzročiteljev in aktivnosti iščemo tiste, kjer imamo sedaj ali bi lahko imeli v prihodnosti stroškovno prednost pred konkurenti. Na primer, zavarovalna agencija je ugotovila, da se njeni zavarovanci hitro odzovejo na spremembo cene zavarovanja in da je pomemben stroškovni povzročitelj strošek vzdrževanja zapisov o strankah. Informacija o tem strateškem stroškovnem povzročitelju napelje strateškega poslovodjo zavarovalnice k iskanju načina za zmanjšanje teh stroškov; s tem želi zmanjšati celotne stroške poslovanja in ohraniti ali izboljšati konkurenčni položaj podjetja.

V tretjem koraku obravnavamo obstoječe konkurenčne prednosti podjetja s pomočjo preučevanja stroškovnih povzročiteljev in aktivnosti v vrednostni verigi. Za zgled vzemimo vrednostno verigo dveh nogometnih klubov.

Zgled 10.4.9-1: Vrednostna veriga Nogometnega kluba Strele

Jan je svetovalec Nogometnega kluba Strele, ki je pri njem naročil analizo vrednostne verige, pri kateri naj bo pozoren na morebitne razlike med Strelami in mestnim tekmečem Nogometnim klubom Gromi.

Jan je zbral podatke o stroških za vsako izmed šestih aktivnosti vrednostne verige kluba. Prodajna cena enkratne vstopnice za tekmo znaša 4,5 EUR za stojšče in 8 EUR za sedišče. Povprečen obisk publike z ugodnejšo vstopnico je 2.200 obiskovalcev za Strele in 5.000 obiskovalcev za Grome, medtem ko je povprečno število obiskovalcev z dražjo vstopnico 1.000 za Strele in 1.200 za Grome.

Pripravimo analizo vrednostne verige, ki bo pomagala Janu razumeti značilnost medsebojnega konkuriranja Strel in Gromov in identificirati aktivnosti za povečanje dodane vrednosti in/ali zmanjšanja stroškov.

Preglednica 10.4.9-4: Povprečni stroški na obiskovalca tekme NK Strele in NK Gromi

NK Strele, v EUR	Aktivnost v vrednostni verigi	NK Gromi, v EUR
0,45	Oglaševanje in stroški promocij	0,50
0,28	Prodaja kart – lokalne športne trgovine in lastna blagajna	0,25
0,65	Vzdrževanje športnih terenov in tribun	0,80
0,23	Nagrade vodstvu kluba	0,18
0,95	Nagrade igralcem	1,05
0,20	Stroški izvedbe tekme (varnost, posebni zabavni program, celodnevna promocija tekme)	0,65
2,76	Skupaj stroški	3,43

Vir: lastna izdelava

Kot velja za nogometne klube nasploh, so stroškovna razmerja med obema kluboma podobna. Zakaj torej NK Gromi zasluži več?

- Pomembna razlika so stroških na dan tekme: ti so pri Gromih več kot trikrat večji kot pri Strelah. Ta razlika je namenjena pridobitni lojalnega občinstva in organizaciji skupin navijačev, saj pri Gromih prodajo skoraj dvakrat več vstopnic, tj. ustvarijo prihodkov, kot pri Strelah (32.100 EUR Gromi in 17.900 EUR Strele).
- Strele so sicer našle učinkovit način za konkuriranje Gromom, in sicer s povečanjem pozornosti na dan tekme v obliki promocij in posebnih dogodkov.
- Čeprav so stroški na osebo pri Strelah nižji, prihranek ni dovolj velik, da bi nadomestil izgubo zaradi manjših prihodkov.
- Na stroškovni strani je malo virov za znižanje stroškov: stroški Gromov so večji stroške pri vseh aktivnostih razen pri nagradah vodstvu kluba. Mogoče lahko tukaj še nekoliko privarčujejo. Kako torej dalje?
- Nadaljnji korak bi lahko bil raziskava med navijači Gromov, v kateri bi prepoznali zadovoljstvo in zelene usluge, ki jih Strele ne zagotavljajo tako, kot bi lahko.

Četrty korak: Informiranje posloводства za lažje sprejemanje strateških odločitev, ki usmerjajo podjetje k izboljšanju njegovega konkurenčnega položaja.

Zadnji korak strateškega računovodenja vrednostne verige je informiranje posloводства. Ključne informacije so predstavljene v obliki preglednic in ustreznih pojasnil k preglednicam, katerih namen je olajšati sprejemanje strateških odločitev. S podatki mora posloводство odgovoriti na bistveno vprašanje: ali bo podjetje konkurenčno prednost dosegalo z boljšim nadzorom nad stroškovnimi

povzročitelji v primerjavi s konkurenti ali pa s preoblikovanjem vrednostne verige na način, da bodo njegovi proizvodi ponujali večjo dodano vrednost.

Zgled 10.4.9-1: Uporaba vrednostne verige v podjetju Cutler Electronics

Podjetje Cutler Electronics proizvaja CD predvajalnike z oznako CD100, ki so sestavljeni iz 80 komponent. Vsak mesec prodajo 7.000 kosov po prodajni ceni 70 EUR na kos. Stroški proizvodnje enega kosa so 45 EUR oziroma 315.000 EUR na mesec. Natančni razrez stroškov proizvodnje je podan v nadaljevanju.

Preglednica 10.4.9-5: Stroški proizvodnje Cutler Electronics

	Vrsta stroška	Vrednost
1	Neposredni stroški materiala	182.000 EUR
2	Neposredni stroški dela	28.000 EUR
3	Stroški strojev (stalni)	31.500 EUR
4	Stroški preverjanja proizvodov	35.000 EUR
5	Stroški predelav proizvodov	14.000 EUR
6	Stroški naročil	3.360 EUR
7	Stroški oblikovanja (stalni)	21.140 EUR
	SKUPAJ	315.000 EUR

Vir: lastna izdelava

Kontroler podjetja je identificiral stroškovne bazene, stroškovne povzročitelje posameznih aktivnosti in stroške na aktivnost za posredne stroške:

Preglednica 10.4.9-6: Stroški proizvodnje Cutler Electronics in povzročitelji stroškov

Proizvodna aktivnost	Opis aktivnost	Stroškovni povzročitelj	Str. na enoto povzročitelja
Stroški strojev	Proizvajanje	Strojne ure	4,5 EUR na strojno uro
Stroški preverjanja	Preverjanje komponent in proizvodov	Ure preverjanja	2 EUR na uro preverjanja
Stroški predelav	Popravljanje napak	Število predelanih proizvodov	20 EUR na kos
Stroški naročil	Naročanje komponent	Število naročil	21 EUR na naročilo
Stroški oblikovanja	Oblikovanje proizvodov in procesov	Število ur oblikovanja	35 EUR na uro oblikovanja

Vir: lastna izdelava

Neposredni stroški materiala in dela so spremenljivi glede na število proizvedenih enot. Posredni stroški so odvisni od stroškovnih povzročiteljev.

Za proizvodnjo izdelkov CD 100 so na voljo še naslednje informacije:

- vsak proizvod se preverja 2,5 ure,

- 10 % proizvodov se mora predelati,
- podjetje vsak mesec komponente nabavi dvakrat, vsakič pri drugem dobavitelju,
- za proizvodnjo enega proizvoda CD100 se porabi 1 ura dela.

Zaradi pritiskov konkurence mora podjetje znižati prodajno ceno svojih izdelkov na 62 EUR/kos ter znižati stroške za 8 EUR/kos. Pri nižji ceni ne pričakuje dodatne prodaje.

Proizvodnja mora znižati stroške za 6 EUR/kos. Možnosti:

- izboljšave v učinkovitosti proizvodnje bi prinesle 1,5 EUR/kos prihranka, kar pa ni dovolj,
- nov proces proizvodnje izdelka, pri katerem bi potrebovali le 50 komponent, pri katerem bi poenostavili tudi preverjanje izdelkov. Obstoječi cd predvajalnik bi zamenjal nov model z imenom »NOV CD100«.

Pričakovani učinki spremenjenega procesa so:

- neposredni stroški materiala bi se znižali **za 2,2 EUR/kos**,
- neposredni stroški dela bi se znižali **za 0,5 EUR/kos**,
- čas proizvodnje novega proizvoda bi bil za 20 % krajši kot prej, zmogljivosti proizvodnje pa bi **ostale nespremenjene**,
- čas preverjanja izdelka bi se zmanjšal **za 20 %**,
- predelava bi se zmanjšala **na 4 %** glede na stari proizvod,
- zmogljivost ur oblikovanja bi **ostala nespremenjena**.

Predpostavimo, da stroški na stroškovni povzročitelj ostanejo enaki.

Naloge kontrolerja:

- Izračunajte stroškov proizvodnje na enoto za NOV CD100!
- Ali bo nov proizvodni proces dosegel ciljno znižanje stroškov proizvodnje na enoto?
- Naloga prikazuje dve strategiji za zmanjšanje stroškov: a) izboljšanje proizvodne učinkovitosti in b) spremembo proizvodnega procesa. Katera strategija ima večji vpliv na stroške podjetja? Zakaj?

Rešitev za prvo nalogo je v spodnji preglednici.

Preglednica 10.4.9-7: Stroški Cutler Electronics »NOV CD100«

Besedilo	Vrednosti
Neposredni stroški materiala	182.000 EUR - $2,2 \times 7.000$ = 166.600 EUR
Neposredni stroški dela	28.000 EUR - $0,5 \times 7.000$ = 24.500 EUR
Stroški strojev (stalni)	31.500 EUR = 31.500 EUR
Stroški preverjanja proizvodov	35.000 EUR - $(20 \% \times 2,5 \times 7.000) \times 2$ = 28.000 EUR
Stroški predelave proizvodov	$4 \% \times 7.000) \times 20$ = 5.600 EUR
Stroški naročil	$2 \times 50 \times 21$ = 2.100 EUR
Stroški oblikovanja (stalni)	21.140 EUR = 21.140 EUR
Skupaj	279.440 EUR
Novi proizvodni stroški CD 100 = $279.440 / 7.000$ = 39.92 EUR/kos	

Vir: lastna izdelava

Druga naloga zahteva odgovor na vprašanje: Ali nov proizvodni proces dosega ciljno znižanje stroškov proizvodnje na enoto?

- Prihranek: $315.000 - 279.440 = 35.560$ EUR

- Prihranek na CD 100 = $35.560/7.000 = 5,08$ EUR/kos
- Potreben (ciljni prihranek) = 6 EUR/kos
- Ciljna vrednost prihranka pri proizvodjalnih stroških ni dosežena. Zakaj?

Naš zgled prikazuje dve strategiji za zmanjšanje stroškov:

- izboljšanje proizvodne učinkovitosti = -1,5 EUR/kos prihranka,
- spremembo proizvodnega procesa = 5,08 EUR/kos prihranka.

Strategija (b) je bistveno uspešnejša, saj je večina stroškov »zaklenjena« že v fazi oblikovanja izdelka. Ko je ta proces zaključen, so spremembe ali izboljšave zelo težko izvedljive. Povečanje učinkovitosti v proizvodnji le redko omogoči pomembnejše znižanje stroškov. Po drugi strani lahko novo oblikovanje izdelka prinese prihranke pri neposrednih in splošnih stroških, na primer zaradi manj izmeta, manjšega števila komponent, manjšega števila naročil, cenejših sestavnih delov ali krajšega časa proizvodnje.

Znanja, pridobljena s strateškim računovodenjem vrednostne verige

Strateško računovodenje vrednostne verige s svojimi informacijami pomaga poslovoznikom bolje razumeti strateški konkurenčni položaj podjetja in pravilnost položaja med ostalimi podjetji v vrednostni verigi panoge. Na primer, v računalniški industriji so nekatera podjetja (denimo Apple) osredotočena predvsem na inovativno oblikovanje, druga (na primer Texas Instruments) pa na proizvodnjo z majhnimi stroški.

Strateško računovodenje vrednostne verige podjetju pomaga prepoznati tiste aktivnosti, s katerimi lahko svojim proizvodom doda vrednost, ki jo kupci cenijo. Značilno je na primer, da so tovarne embalaže postavljene v bližini velikih kupcev, saj si želijo hitro in stroškovno ugodno dostavo svojih proizvodov. Banke pa na drugi strani razvijajo storitve, ki so na voljo ves čas, s čimer skrajšajo čas opravljanja storitev in omejijo stroške. Oboje je usmerjeno v izboljšanje aktivnosti, ki jih kupci prepoznavajo kot pomembne. S preučevanjem aktivnosti in stroškovnih povzročiteljev lahko podjetje ugotovi, kateri deli njegove vrednostne verige so šibkejši v primerjavi s konkurenco. Tako je na primer podjetje Intel nekoč proizvajalo računalniške čipe in plošče, kot so modemi, pozneje pa je ta del vrednostne verige opustilo in se osredotočilo predvsem na izdelavo procesorjev. Podjetja torej lahko preoblikujejo svoje aktivnosti, da zmanjšajo stroške in izboljšajo konkurenčnost.

Torišče spremljanja in preučevanja strateškega računovodenja vrednostne verige so tiste aktivnosti v verigi vrednosti proizvoda, ki jih podjetje opravlja, povezuje pa jih z aktivnostmi, ki jih ne opravlja. Takšna obravnava osvetli štiri področja, na katerih lahko izboljšamo konkurenčni položaj:

- povezave z dobavitelji,
- povezave s kupci,
- povezave aktivnosti v vrednostni verigi znotraj poslovne enote in
- povezave aktivnosti v vrednostni verigi podjetja.

Podjetje lahko razvije konkurenčne prednosti na vseh omenjenih področjih.⁶⁷ Ključna prednost računovodenja vrednostne verige je v zagotavljanju relevantnih informacij za strateško odločanje. V nasprotju s tradicionalnim poslovnim računovodstvom se strateško računovodenje vrednostne verige osredotoča na okolje podjetja in obravnava vsako podjetje v kontekstu celotne vrednostne verige,

⁶⁷Dodatne informacije o konkurenčnih prednostih v tej zvezi najdete pri Shanku in Govindarajanu (1993, 54–59).

v kateri je podjetje pogosto dejavno le v posameznih segmentih. Najpomembnejše koristi strateškega računovodenja vrednostne verige so prikazane v preglednici 10.4.9-8.

Preglednica 10.4.9-8: Koristi strateškega računovodenja vrednostne verige

Predmet primerjave	Strateško računovodenje vrednostne verige
Osredotočenost računovodenja	v podjetje in konkurente
Spremljanje stroškov	vse aktivnosti
Stroškovni povzročitelji	- različni stroškovni povzročitelji - sestavljeni stroškovni povzročitelji označujejo razmerja, obseg, izkušnje, tehnologijo in kompleksnost aktivnosti in stroškov poslovanja - izvrševalni stroškovni povzročitelji kažejo vključenost posloводства v spremljanje in preučevanje stroškov, kakovost, povezave s kupci in/ali dobavitelji in zavezanost zaposlenih h kakovosti poslovanja - vsaka aktivnost v vrednostni verigi ima svoje stroškovne povzročitelje
Načini obvladovanja stroškov	- obvladovanje stroškov je funkcija stroškovnih povzročiteljev - za uravnavanje stroškov vsake aktivnosti se izrabljajo povezave z dobavitelji, s kupci in med aktivnostmi v podjetju
Informacijska podlaga za strateške odločitve	- ugotovimo stroškovne povzročitelje za vsako raven aktivnosti; z njihovim boljšim spremljanjem in preučevanjem v primerjavi s konkurenti ali s preureditvijo vrednostne verige razvijamo stroškovno/razlikovalno konkurenčno prednost - za vsako aktivnost zastavimo strateško vprašanje o izbiri med proizvodnjo in nakupom - ovrednotimo in ocenimo moč dobaviteljev in kupcev; izkoriščamo povezave z dobavitelji in s kupci

Vir: lastna izdelava

Strateško računovodenje vrednostne verige ima tudi nekatere **pomanjkljivosti**.

- Viri podatkov. Računovodski informacijski sistemi v podjetju običajno ne podpirajo informacijskih zahtev za strateško računovodenje vrednostne verige, ker zahteva veliko časa in denarja za vzpostavitev ali preoblikovanje obstoječega informacijskega sistema.
- Strateško računovodenje vrednostne verige zahteva funkcionalna znanja ter povezave med službami in zaposlenimi podjetja. Strokovnjaki se težko odločajo za novo obliko dela ali sodelovanja.
- Slaba uporaba v praksi. Računovodenje vrednostne verige v praksi še ni močno razširjeno, zato je učenje na tujih izkušnjah težko ali nemogoče.
- Razumevanje prednosti strateškega računovodenja vrednostne verige. Za radi velikokrat napačne razlage strateškega računovodenja vrednostne verige imajo poslovodniki o njem napačno mnenje. To je največja ovira za razvoj strateškega računovodstva z uporabo strateškega računovodenja

Pogoja za učinkovito računovodenje vrednostne verige sta:

- računovodenje vrednostne verige mora organizirati, voditi in nadzirati vodja računovodstva;
- poslovodniki morajo prispevati zamisli o morebitnih aktivnostih v vrednostni verigi, da jih lahko v strateškem računovodstvu vrednostne verige ustrezno spremljamo in preučujemo.

Pogoj za uspešno uporabo informacij, ki jih zagotavlja strateško računovodenje vrednostne verige, je predvsem razpoložljivost potrebnih spoznavnih virov. Zahteve pri tem so obširne in jih, kot trdita Hergert

in Morris (1989), ne more izpolnjevati nobeno računovodstvo v podjetju; pri tem mislita na finančno, stroškovno in poslovodno računovodstvo. Zato je treba razmisliti o novi obliki zagotavljanja informacij, ki bo omogočala nemoteno strateško računovodenje vrednostne verige. Drugi pogoji za uspešno računovodenje vrednostne verige so še:

- informacijske potrebe poslovodij po informacijah o sredstvih in stroških aktivnosti v vrednostni verigi;
- ustrezna raven določanja aktivnosti v poslovanju podjetja (obstajati mora trg za njegove učinke);
- da lahko učinkovito spremljajo in preučujejo aktivnosti vrednostne verige, morajo zaposleni v strateškem računovodstvu sodelovati z zaposlenimi v ostalih službah, v katerih se opravljajo aktivnosti.

10.4.10 Uravnotežen sistem kazalnikov – BSC

Pojmovanje uravnoteženega sistema kazalnikov – BSC

Izraz uravnotežen sistem kazalnikov (angl. balanced scorecard, BSC) označuje način strateškega računovodenja, ki so ga razvili na inštitutu Nolan Norton (raziskovalna veja KPMG) v letu 1990. Spoznanja so bila prvič objavljena leta 1992 v Harvard Business Review (Kaplan in Norton, 1992).

BSC so strokovnjaki razvili na podlagi odločilnih dejavnikov za uspešno poslovanje podjetij v prihodnosti. Upošteva štiri za uspešnost poslovanja enako pomembne dejavnike: finance, procese, kupce in inovacije oziroma zaposlene. Ker podjetja želijo uravnoteženo spremljati in preučevati strategije glede na te dejavnike, so izbrali izraz uravnotežen sistem kazalnikov.

Ta pristop k preučevanju temelji na spoznanju, da so dosedanja, pretežno vrednostni kazalniki merili predvsem učinke preteklih dejavnosti ter iskali vzroke za dosežene rezultate. Poslovodstva podjetij pa morajo poznati dejavnike, ki izhajajo iz poslanstva in strategije podjetja in so ključni za njegov dolgoročni uspeh. Če je za prihodnji uspeh bistveno zmanjševanje stroškov, moramo sistematično spremljati in analizirati strateško pomembne stroške, določiti načine za njihovo znižanje na želeno raven ter načrtovati ustrezne ukrepe za spremembe. Uravnoteženi sistem kazalnikov (BSC) pomeni pretvorbo strategije v cilje in naloge, ki jih spremljamo in analiziramo z vidika kupcev, procesov, inovacij in financ. Na prvi pogled se zdi, da je ta pristop kot sonce, ki osvetli tudi najtemnejše kotičke poslovanja in nam pomaga odgovoriti na vprašanja, zakaj smo pri uresničevanju strategij uspešni ali neuspešni. A kljub bleščečim obljubam, ki jih nekateri pripisujejo temu pristopu, moramo nanj gledati z določeno mero previdnosti — kot bi si naredi sončna očala — da lahko presodimo, ali resnično nudi ustrezno informacijsko podporo za kakovostnejše strateško upravljanje v prihodnosti. Podrobno ga sicer ne bomo predstavili;⁶⁸ osredotočili se bomo zgolj na njegove prednosti in pomanjkljivosti.

BSC sestavljajo štirje temeljni vplivni dejavniki oziroma vidiki poslovne uspešnosti, ki izhajajo iz strategije podjetja:

- finančno-računovodski vidik,
- vidik odzivnosti kupcev ter osredotočenost podjetja na kupce,
- vidik notranjih poslovnih procesov (= notranji ekonomski nadzor poslovanja),
- vidik učenja (= nenehna izobraževanja) in rasti podjetja.

⁶⁸ Knjigi Kaplana(2000) in Nortona (2001), ki obravnavata BSC, sta na voljo tudi v slovenščini.

Vsi naštetí dejavniki vplivajo drug na drugega, zato so medsebojno uravnoteženi. Omogočajo strateško vodenje in upravljanje, to je uresničevanje vizije in strategije podjetja. Na ravni podjetja in njegovih organizacijskih enot moramo oblikovati dolgoročne in kratkoročne poslovne cilje, jih primerno meriti, načrtovati in presoati njihovo uresničevanje.

Za celovito obvladovanje uspešnosti poslovanja ne zadostujejo zgolj finančni cilji in finančno-računovodski kazalniki; nujni so tudi drugi, ki omogočajo prepoznavanje in odpravljanje vzrokov za neustrezna stanja ter usmerjanje razvojnih teženj podjetja.

Z uravnoteženimi delnimi cilji in strategijami na ravni posameznih enot ali verig (na primer proizvodno-prodajnih programov) podpiramo skupne cilje in strategije podjetja. Pri tem nam pomagajo različni kazalniki na ravni podjetja in njegovih enot, ki so izraženi v različnih merskih enotah, fizičnih količinah ali vrednostih. Zato je nujno poiskati ustrezen način njihovega merjenja in združevanja.

Z izbranimi kazalniki določimo najslabše, najboljše in dejanske rezultate v posamezni enoti oziroma verigi. Pri vsakem kazalniku je prikazana raven (tj. uravnoteženi rezultat) na lestvici od 1 do 10, ki odraža razmerje odmika dejanskega rezultata od najboljšega oziroma najslabšega doseženega rezultata v verigi.

Ko računamo uravnotežene kazalnike uspeha na ravni enote in celotnega podjetja, moramo določiti še pomembnost vplivnih dejavnikov in njihovih kazalnikov na doseganje skupnega cilja enote in podjetja. Gre za opredelitev uteži, s katerimi določamo pomembnost dejavnikov in njihovih kazalnikov. Na ta način izračunamo ponderirane kazalnike štirih vplivnih dejavnikov ter s pomočjo uteži med temi dejavniki določimo ponderirano vrednost skupnega kazalnika poslovnega uspeha posamezne enote in celotnega podjetja. Vse jih bomo spremljali in presoali v določenih obdobjih (po potrebi celo mesečno), saj je pri ukrepanju nujna prožnost in hitrost.

Zgled 10.4.10-1: Glavni cilji in strategija podjetja

1. Glavni cilji podjetja:

- postati uspešno in veliko podjetje,
- v največji meri zadovoljiti kupce, zaposlene in lastnike,
- postati najcenejše podjetje v panogi,
- doseči evropske normative produktivnosti, tj. izkoriščanja proizvodnih zmogljivosti,
- uveljaviti lastno blagovno znamko.

2. Izbrana strategija za uresničitev glavnih ciljev podjetja:

- povečati rast prihodkov iz redne dejavnosti,
- prodajati izdelke, ki privlačijo kupce, in kupce v največji meri zadovoljiti,
- kupcem ponuditi izdelke po ugodnih cenah, tudi količinske popuste,
- povečati donosnost sredstev,
- nenehno izobraževati zaposlene na vseh ravneh,
- uresničiti pričakovanja delničarjev oziroma drugih lastnikov.

Ob pomoči skupnih ciljev in izbrane strategije podjetja bomo zastavili še cilje in strategije za posamezne proizvodno-prodajne programe. Vse cilje bomo merili in njihovo uresničevanje presojali z (uravnoteženimi) kazalniki uspeha:

1. **kazalniki finančnega vidika poslovanja:** poslovna uspešnost (dobičkonosnost) kapitala; rast prihodkov od prodaje; finančna uspešnost kapitala (čisti pritok kapitala);
2. **kazalniki z vidika kupcev:** (odzivnost kupcev in osredotočenje podjetja nanje): prodaja na enoto zmogljivosti (na primer v trgovini prodaja na m²); cenovna ugodnost; število kupcev na dan; število pritožb; število izdelkov z blagovno znamko; delež akcijskih prodaj v skupni prodaji;
3. **kazalniki o notranjih poslovnih procesih:** (omogočajo notranji ekonomski nadzor poslovanja): dnevi vezave zalog, delež terjatev v prodaji, donosnost sredstev;
4. **kazalniki o učenju in rasti podjetja:** stroški izobraževanja na zaposlenca; prodaja na zaposlenca; delež stroškov informacijskega sistema; zadovoljstvo zaposlenih.

Namen in cilji BSC

Namen BSC je prepoznavanje, spremljanje in analiziranje dejavnikov, ki so ključni za doseganje konkurenčnega položaja podjetja. Z njo spremljamo in ocenjujemo dosežke podjetja glede na zastavljene strateške cilje. BSC povezuje strategije in cilje podjetja z doseženimi rezultati, saj išče povezave med njimi ter jih sistematično spremlja in preučuje. Predstavlja načrt delovanja, ki zajema vse dejavnike, pomembne za konkurenčni uspeh podjetja. Te prikazuje preglednica 10.4.10-1.⁶⁹

⁶⁹Preglednica predstavlja povzetek razmišljanj o dejavniki uspešnosti Kaplana in Nortona (1992; 1996a; 1996b; 1997; 2000; 2001) ter Hoffeeckerja in Goldenberga (1994), ki pišejo o BSC.

Preglednica 10.4.10-1: Dejavniki konkurenčnega uspeha po BSC

Dejavnik	Sodila za merjenje
Finančni dejavniki	
Dobičkonosnost	Zasluzki iz poslovanja, gibanje zaslužkov
Plačilna sposobnost	Ustreznost denarnih tokov, gibanje denarnih tokov, pokritost obresti, obračanje terjatev
Prodaja	Raven dosežene prodaje v pomembnih skupinah proizvodov, prodajna gibanja, odstotek prodaje, dosežene z novimi proizvodi
Tržna vrednost	Cena delnice
Dejavniki, povezani s kupci	
Zadovoljstvo kupcev	Indeks zadovoljstva kupcev, vračila in pritožbe kupcev, raziskave o zadovoljstvu kupcev, čas sodelovanja s kupci
Razpečava	Deleži in pogajalska moč razpečevalcev ter povezave z njimi
Trženje in prodaja	Značilnosti prodaje, izobraževanje, raziskave trga
Nepravočasne dostave	Nepravočasne dostave, čas od naročila do prejema izdelka
Kakovost	Pritožbe kupcev, stroški v garancijski dobi, hitrost in učinkovitost servisov
Produktivnost	Čas proizvodnje proizvodov, učinkovitost dela, odpadki, ponovna obdelava in izmet
Prilagodljivost	Čas priprave za proizvodnjo, čas od začetka do konca proizvodnje oziroma do prodaje
Varnost	Število nesreč, učinki in posledice nesreč
Pripravljenost opreme	Čas izključitve in odprodaje opreme, usposobljenost upravljavca za delo z opremo, vzdrževanje
Dejavniki, povezani z inovacijami oziroma zaposlenimi	
Inovacije proizvodov	Število oblikovnih sprememb proizvodov, število z zakonom zaščiteneh patentov, znanje razvojno-raziskovalnega osebja
Pravočasnost novih proizvodov	Število dni po datumu začetka prodaje ali pred njim
Razvijanje znanj	Ure izobraževanja in usposabljanja
Morala zaposlenih	Izostanki zaposlenih, število njihovih pritožb, raziskave o zaposlenih
Pristojnosti	Izobraževanje, izkušnje, prilagodljivost
Ostali dejavniki	
Vladni	Število prekrškov predpisov, storitve socialne narave, dobrodelne akcije

Vir: lastna izdelava

Cilja uporabe BSC:

- strategije podjetja so izražene z merljivimi cilji, ki jih lahko podjetje spremlja in preučuje; uresničevanje ciljev načrtuje sistematično in dolgoročno; če spremembe procesov ne vodijo k uresničitvi ciljev strategij, išče poslovodstvo nove ukrepe;
- poslovodstvo podjetja ima na voljo opredeljene merljive cilje strategij ne le z vidika financ, temveč tudi z vidika kupcev, procesov in inovacij.

Izkušnje o uvajanju in uporabi BSC v podjetjih kažejo, da poteka BSC v naslednjih korakih:

1. odločitev za uvedbo in uporabo BSC;
2. določitev ciljev in delovne skupine za pripravo programa za uvedbo BSC;

3. opredelitev in izbira SPE podjetja ter po potrebi strateška analiza za opredelitev ciljev na ravni podjetja in izbranih SPE;
4. opredelitev vizije, strateških ciljev in strategij podjetja in SPE;
5. izbira in dopolnitev informacijskega sistema podjetja s kazalniki strateškega poslovanja s štirih vidikov;
6. oblikovanje in sprejetje programa izvajanja BSC za posamezne SPE;
7. spremljanje in preučevanje zastavljenih ciljev strategij s pomočjo kazalnikov in uporaba spoznanj v novem ciklu strateškega računovodenja strategij.

Koraki uvedbe in uporabe BSC

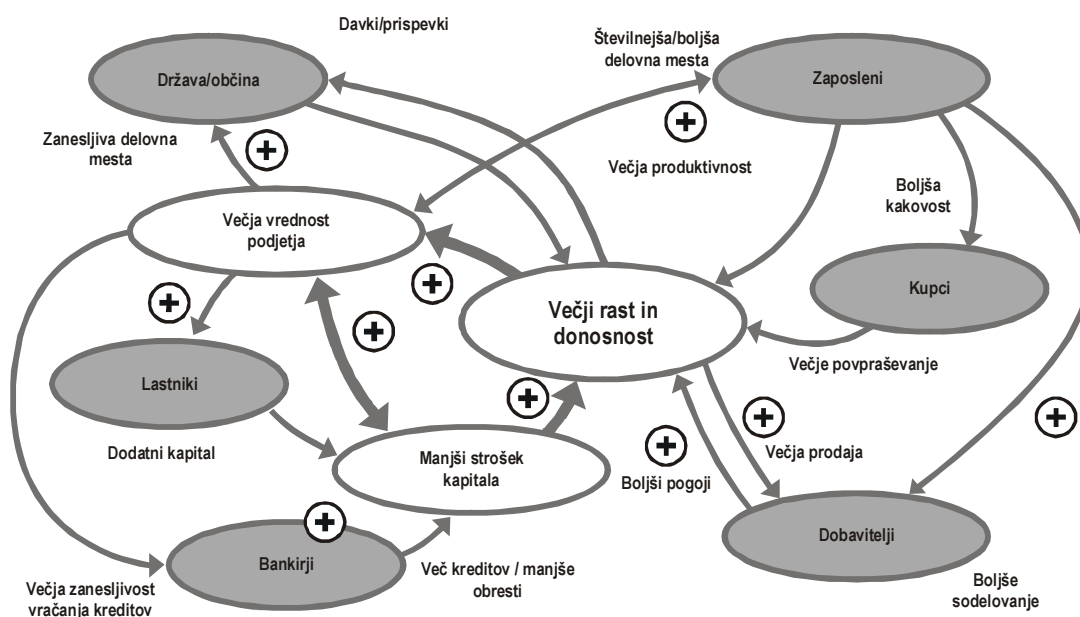
Korak 1	Meseci 12345678	Rezultat koraka
Odločitev za uvedbo in uporabo BSC		Pisno obvestilo o načrtovanju, uvajanju in uporabi BSC vsem zaposlenim
Prepoznanje potrebe po spremembi, nove oblike informacij o spremljanju in preučevanju strategij z drugih vidikov	1	
Dejavna podpora posloводства na vseh ravneh	12345678	
Korak 2	Meseci 12345678	Rezultat koraka
Določitev ciljev in delovne skupine za pripravo programa za uvedbo BSC		Potrjeni program in cilji uvedbe BSC
Posloводство opredeli namen ter cilje uvedbe in uporabe BSC	1	
Določitev skupine za pripravo programa uvedbe BSC z odgovornima vodjo in namestnikom ter z nalogami, roki in sredstvi	12	
Dopolnilno usposabljanje sodelujočih in posloводства	12	
Razprava in potrditev programa uvedbe BSC	123	
Korak 3	Meseci 12345678	Rezultat koraka
Opredelitev in izbira SPE		Opredeljeni SPE, informacije o strateškem položaju in perspektivi, o dejavnikih uspešnosti podjetja in SPE
Opredelitev in določitev organizacijskih delov podjetja, ki ustrezajo sodilom za SPE	123	
Po potrebi strateška poslovna analiza za oceno stanja in perspektive SPE		
Opredelitev in ocenitev medsebojnih povezav in vplivov podjetja in SPE	12345	
Razprava skupine in zaposlenih o dejavnikih uspešnosti SPE	12345	
Korak 4	Meseci 12345678	Rezultat koraka
Opredelitev vizije, strateških ciljev in strategij podjetja in SPE		Določeni vizija, cilji in strategije podjetja in SPE Razumljivo zapisani in vsem zaposlenim predstavljeni vizija, cilji in strategije
Oblikovanje in predstavitev vizije, strateških ciljev in strategij podjetja in SPE s štirih vidikov	12345	
Intervjuji in razprave z odgovornimi poslovodji	123456	
Razprava in sklepi ter predstavitev vizije, ciljev in strategij podskupinam SPE	1234567	
Korak 5	Meseci 12345678	Rezultat koraka

Izbira in dopolnitev informacijskega sistema podjetja s kazalniki za spremljanje in preučevanje strateškega poslovanja		Informacijski sistem izbran ali dopolnjen s kazalniki za spremljanje in preučevanje strateškega poslovanja podjetja in SPE
Ugotavljanje informacijskih potreb odgovornih poslovodij ter priprava predloga kazalnikov za spremljanje in preučevanje strateškega poslovanja s štirih vidikov	123456	Izdelan katalog in formacij in kazalnikov
Razprava in preizkus predloga kazalnikov po skupinah	1234567	
Razprava s poslovodji in potrditev predloga kazalnikov	1234567	
Priprava kataloga informacij in kazalnikov o strateškem poslovanju podjetja in SPE	1234567	
Korak 6	Meseci 12345678	Rezultat koraka
Oblikovanje in sprejetje programa izvajanja BSC za posamezne SPE		Usklajen in potrjen program uvajanja BSC v podjetje
Priprava predloga programa uvajanja BSC v SPE	123456	
Dopolnjevanje povezav in usklajevanje programa BSC z ostalimi procesi podjetja: organizacijske spremembe, motiviranje, dokumentiranje ...	1234567	
Razprava o predlogu programa BSC in sklepi v skupinah	1234567	
Razprava s poslovodstvom in sprejetje programa, napotitev zaposlenih v dopolnilno usposabljanje, nabava potrebnih sredstev za izvajanje BSC	12345678	
Korak 7	Meseci 12345678	Rezultat koraka
Spremljanje in preučevanje zastavljenih ciljev strategij s pomočjo BSC in uporaba spoznanj		Informacije o strateškem poslovanju podjetja in SPE
Informiranje in usposabljanje zaposlenih za uporabo programa BSC	123456	Odločitve, ki pripeljejo podjetje in SPE v boljši konkurenčni položaj in k želenim rezultatom (ROCE, ROI, poslovni izid ...)
Izvajanje BSC (spremljanje, preučevanje, predstavitev in uporaba informacij o strateškem poslovanju SPE s štirih vidikov)	12345678	
Odločanje in ukrepanje na podlagi informacij, dobljenih z BSC	12345678	

Vir: lastna izdelava

Med najpomembnejše dele BSC (Kaplan in Norton, 2000) sodi tretji korak, v katerem razumljivo oblikujemo, zapišemo in predstavimo strategije vsem zaposlenim. Strategije nato pretvorimo v cilje s finančnega vidika ter glede na kupce, procese in zaposlene (inovativnost). Med cilji strategij poiščemo vzročno-posledična razmerja. Slika 10.4.10-1 prikazuje cilj (večjo rast in donosnost), določen s finančnega vidika, in njegove vzročno-posledične povezave z drugimi cilji.

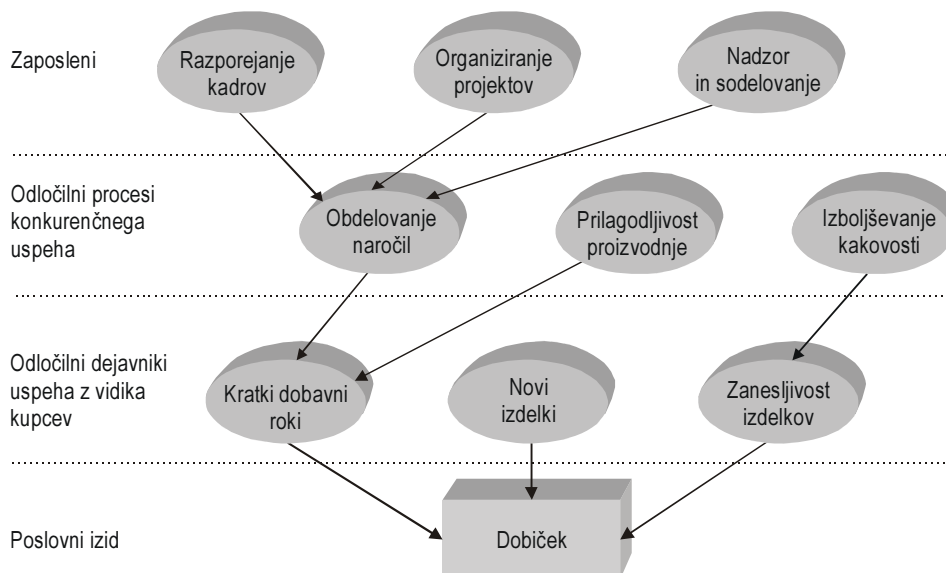
Slika 10.4.10-1: Vzročna razmerja v BSC



Vir: lastna izdelava

Vsak cilj strategij pretvorimo v cilj za spremljanje in preučevanje s štirih vidikov (Slika 10.4.10-2).

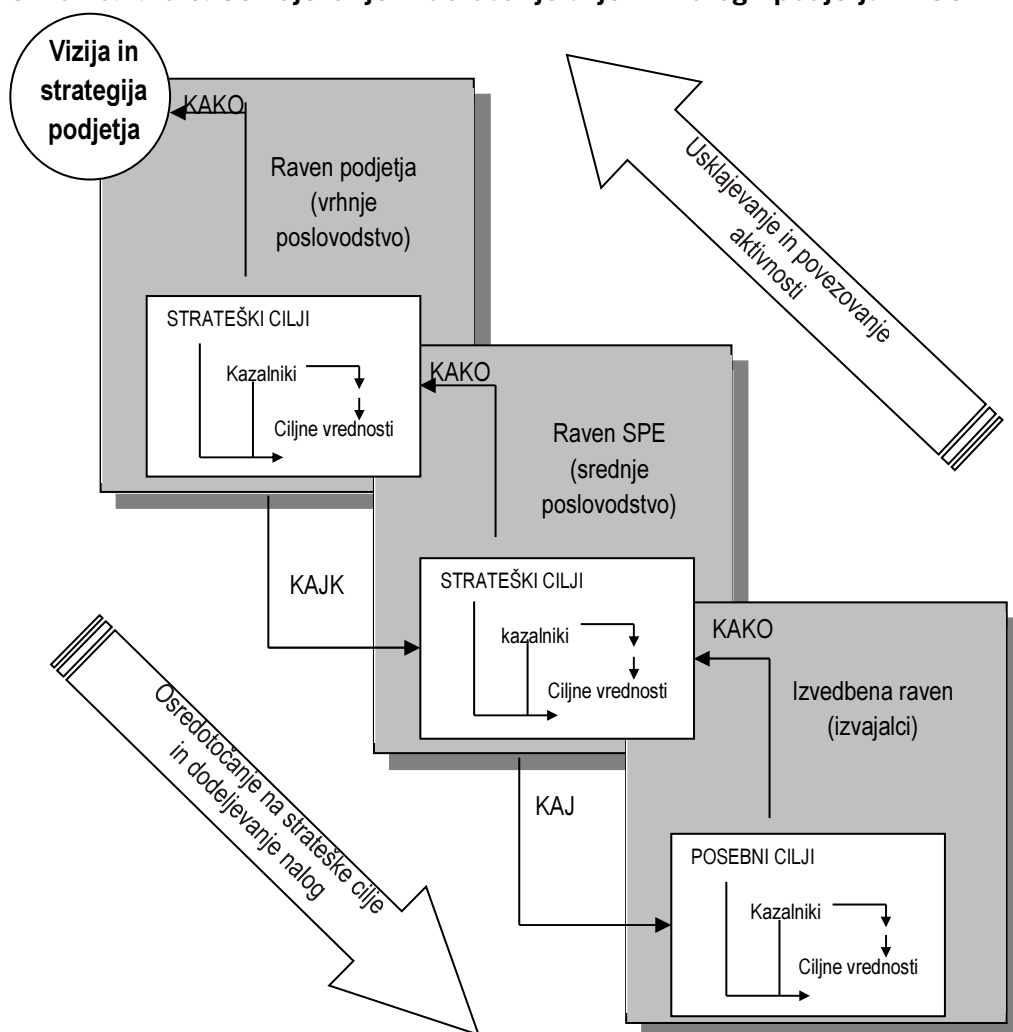
Slika 10.4.10-2: Pretvarjanje strategij v cilje za spremljanje in preučevanje ciljev strategij s štirih vidikov



Vir: lastna izdelava

Opređeljene cilje strategij, ki jih bomo spremljali in preučevali s štirih vidikov, nato pretvorimo v ukrepe in naloge. Te prevzamejo zaposleni, ki so od govorni za njihovo uresničevanje. Ukrepi in naloge se raztezajo čez celotno podjetje od najvišje ravni poslovođenja do posameznih izvajalcev nalog (Slika 10.4.10-3).

Slika 10.4.10-3: Usklajevanje in določanje ciljev in nalog v podjetju z BSC



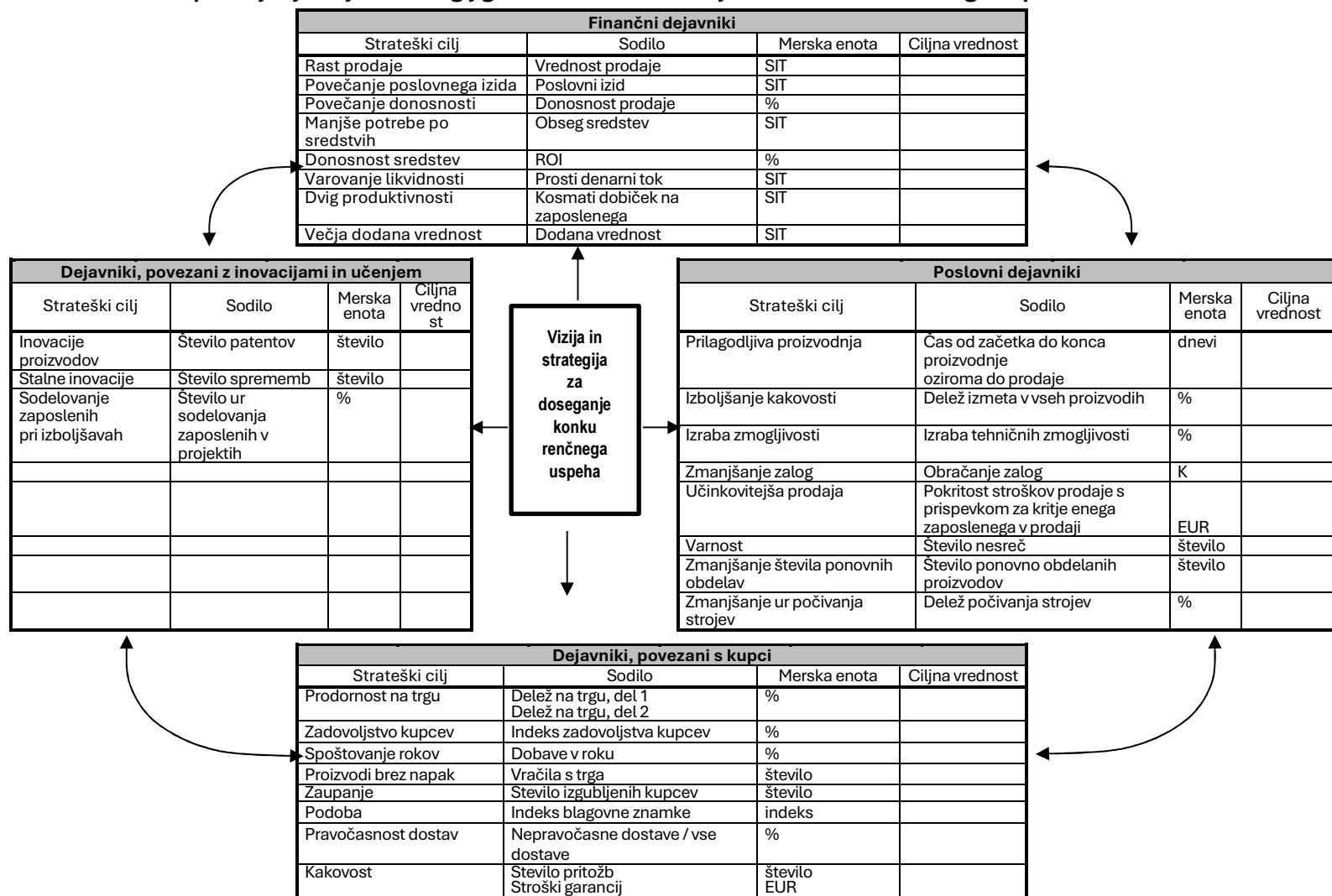
Vir: lastna izdelava

Zastavljene cilje strategij spremljamo in preučujemo s pomočjo podlag, oblikovanih za ta namen. Slika 10.4.10-4 vsebuje preglednice, ki so podlaga za spremljanje in preučevanje ciljev strategij. Spremljamo in preučujemo jih s pomočjo izbranih gibal uspešnosti⁷⁰ in kazalnikov za obračunavanje izidov s štirih vidikov, pomembnih za konkurenčni uspeh. Spremljanje pomeni predračunavanje in obračunavanje strateških ciljev za relevantno strateško obdobje.⁷¹ Preučevanje pomeni ugotavljanje odmikov ter iskanje vzrokov in možnih rešitev za izboljšanje izidov oziroma ciljev strategij. Pri spremljanju in preučevanju upoštevamo relevantno obdobje za doseganje ciljev strategij.

⁷⁰ Kaplan in Norton (2000 in 2001) uporabljata za kazalnike izraz gibal uspešnosti, ki odsevajo prihodnja stanja in gibanja.

⁷¹ Relevantno strateško obdobje se razlikuje od podjetja do podjetja in od vrste cilja; običajno se giblje med 1 in 3 leti.

Slika 10.4.10-4: Spremljanje ciljev strategij glede na štiri vrste dejavnikov konkurenčnega uspeha



Vir: Prirejeno po Webu, 2000 ter Kaplanu in Nortonu, 1996b

Na podlagi spremljanja in preučevanja doseganja zastavljenih ciljev strategij s štirih vidikov lahko poslovodniki podjetja na podlagi nefinančnih in finančnih informacij bolje presojujejo in obvladujejo poslovanje na strateški ravni. Če so poslovni izidi ugodni, jih poslovodstvo zna pojasniti z vidika kupcev ali drugega relevantnega vidika. Zato si podjetje prizadeva ohraniti ali povečati zadovoljstvo kupcev na podlagi sprememb procesov in inovativnosti, hkrati pa zna njegovo poslovodstvo presoditi, ali niso ugodni poslovni izidi doseženi v škodo dolgoročnih učinkov. Poslovanje podjetja je predmet poglobljenega spremljanja in preučevanja, zato lažje iščemo nove konkurenčne prednosti podjetja ali SPE.

Znanja, pridobljena z BSC

BSC daje informacije o konkurenčnem položaju podjetja in načinih za njegovo izboljšanje. Z njegovo pomočjo lažje uresničujemo zastavljene strategije, ker

- poznamo vzročno-posledična razmerja med strategijami,
- lahko določimo gibal uspešnosti (kazalnike) za predračunavanje strategij za prihodnost,
- lahko izberemo ustrezne kazalnike za obračunavanje izidov strategij za preteklost in
- so vsi⁷² kazalniki povezani s finančnimi kazalniki (dobičkonosnost ali ekonomska dodana vrednost).

Poslovodstva v številnih podjetjih, ki so za uresničevanje strateških ciljev uporabljala BSC, so jih večino tudi uresničila.⁷³

Prednosti uporabe BSC so:

- upošteva več dejavnikov konkurenčne uspešnosti, kar pomeni boljše informacije za oblikovanje in nadziranje strategij;
- empirični podatki Kaplana in Nortona (2000 in 2001) pričajo o učinkovitejšem in uspešnejšem poslovanju podjetij, ki so uvedla BSC;
- strateške cilje lahko pretvorimo v merljive cilje posameznikov in v operativne cilje, tako da lahko ob odmikih ukrepamo, ker poznamo vzroke in odgovornost zanje;
- z novimi merili vemo, *zakaj* izid ni bil dosežen, in lahko predvidevamo prihodnje izide, kar nam omogoča doslednejše načrtovanje;
- informacije kažejo stanje na področjih, ki odločilno vplivajo na izide, zato lahko ukrepamo na pravem področju;
- pretvorba strategij v cilje, ukrepe in naloge je neposredno spremljanje uspešnosti dela zaposlenih;
- spodbuja motiviranost, saj so izidi vsakega posameznika z nalogo merljivi;
- zaposleni podjetja imajo v zavesti miselnost, da ni pomembno, kam smo prišli, ampak kam gremo.

Pomanjkljivosti uporabe BSC so, da:

- zgolj osvetljuje in poudarja dejavnike konkurenčne uspešnosti, ne ponuja pa rešitev; te moramo še vedno iskati na druge načine;
- ne spremlja in preučuje stroškov dejavnosti, čeprav zaradi povezanosti kazalnikov z različnih vidikov s finančnimi kazalniki potrebuje tudi informacije o stroških dejavnosti; za spremljanje

⁷² Kaplan in Norton (2000) menita, da podjetje ne sme imeti več kot 15 do 25 finančnih in nefinančnih kazalnikov z različnih vidikov za spremljanje in preučevanje strategij.

⁷³ Glejte primere pri Kaplanu in Atkinsonu (1998) ter Kaplanu in Nortonu (2000 in 2001).

in preučevanje stroškov dejavnosti potrebujemo drugo orodje, saj BSC ne deluje brez kakovostnega procesno usmerjenega stroškovnega računovodstva (angl. activity based costing, ABC), kot trdita Kaplan in Norton (2000);

- spremljanje in preučevanje dela posameznih zaposlenih ne vpliva vedno dobro na njihove sposobnosti;
- omogoča dobro razumevanje koristi za kupce, ne pa poznavanje njihovih relevantnih stroškov;⁷⁴
- brez usklajenosti in pripravljenosti vodilnih zaposlencev in drugih za uvajanje novih načinov merjenja uspešnosti je BSC vnaprej obsojena na neuspeh;
- določitev ciljev aktivnosti pomeni, da potrebujemo informacijsko podlago za verigo vrednosti, torej moramo pred uvedbo BSC pridobiti informacije s strateškim računovodenjem vrednostne verige, to pa pomeni veliko porabo časa in denarja;
- najpomembnejša pomanjkljivost je neprimerjanje izidov s konkurenco, torej z okoljem podjetja, kar je ena izmed temeljnih nalog strateškega računovodstva v podjetju; zato tudi če vemo, kateri cilj je za nas najprimernejši, ne vemo, ali mogoče naši konkurenti ne zasledujejo enakega cilja (v tem primeru je možnost uspeha manjša);
- merjenje izidov zahteva uporabo drugih načinov strateškega računovodenja, zato jih BSC ne nadomešča (Kasurinen 2000).

BSC največ informacij zagotavlja poslovodnikom na izvedbeni in strateški ravni ter zaposlenim podjetja, ki želijo imeti jasne lastne cilje in odgovornosti v podjetju, za katere hočejo biti tudi ustrezno nagrajeni.

Pogoji za učinkovito in uspešno uporabo BSC:

- prvi in najpomembnejši pogoj je, da so vsi poslovodniki pripravljeni dopustiti spremembe in sami pri njih dejavno sodelujejo;
- računovodenje z BSC mora organizirati, voditi in nadzirati vodja računovodstva;
- za učinkovito računovodenje z BSC morajo uporabniki informacij vračati informacije v obliki ocen o ustreznosti podlag, ki jih dobijo z izvajanjem BSC.
- najprej je potrebna vizija podjetja;
- informacijski sistem, zlasti računovodski informacijski sistem podjetja, mora zagotavljati podatke o dejavnostih, ki so potrebni za potrebe BSC. Če tega ne omogoča, moramo imeti možnost sistema ustrezno prilagoditi, da bo zagotavljal ustrezne informacije;
- izvajalci BSC potrebujejo zanesljive in točne informacije o stroških aktivnosti, zato moramo v podjetju hkrati izvajati ABC;
- BSC je nastal v tehnično visoko razvitih industrijah z dobro računalniško podporo, zato zahteva napredno računalniško tehnologijo.

10.4.11 Računovodenje na podlagi dosežkov učinkov – PBC

Poglejmo si sodobno orodje za razvidovanje in proučevanje stroškov na podlagi dosežkov učinkov (angl. performance based costing, PBC).

⁷⁴ Glejte podpoglavje o strateškem računovodenju kupcev.

Kadar se podjetje odloči za prenos aktivnosti na zunanje izvajalce, to pomeni izločanje procesov, ki so jih zunanji dobavitelji sposobni proizvesti ceneje, bolj kakovostno, učinkovitejše, ali pa so sposobni hitreje osvojiti potrebno proizvodno tehnologijo (Cooper in Slagmulder, 2004). Tak način poslovanja razširi dobavno verigo in skupino podjetij, oziroma njihovih procesov, katerih izid je skupni poslovni učinek; skupino sodelujočih podjetij pa imenujemo virtualna organizacija.

Pri oblikovanju virtualnih organizacij gre za mehko podjetniško povezovanje. Odnos med dvema podjetjema temelji na pogodbi o sodelovanju, npr. o nakupu nekega učinka (rezultata izločenega procesa, polizdelka, sestavnega dela ali storitve). V vse bolj kompleksnih okoliščinah, ki jih zaznamujejo kompleksni proizvodi, podjetja oblikujejo dolgoročnejše odnose in sodelujejo pri oblikovanju proizvodnih procesov in proizvodov, s katerimi strateško obvladujejo stroške med podjetji. PBC je za tako sodelovanje še posebej primerna, saj je nadgradnja oziroma evolucija ABC metode. Njen temeljni cilj je združevanje posameznih parcialnih opravil in aktivnosti v območja ustvarjanja vrednosti (angl. value creating area) in oblikovanje t. i. kritičnih dejavnikov uspeha, ki omogočajo pridobivanje informacij o uspešnosti posameznih aktivnosti in spodbujali uspešnost, tudi preko meja posameznega podjetja, v dobaviteljskih verigah in virtualnih organizacijah.

Namen tega orodja je razviti medorganizacijski vpogled v stroške in izvesti optimizacijo stroškov v celotnem procesu nastanka proizvoda. S PBC orodjem želimo doseči spremljanje proizvoda ali spremljanje in proučevanje aktivnosti, ki povzročajo stroške. Z veliko gotovostjo lahko predvidevamo, da bo tudi v prihodnje vedno več sodelovanja med podjetji v virtualni organizaciji, ki bo zahtevalo in omogočilo podroben vpogled v stroške vseh procesov vzdolž vrednostne oziroma dobavne verige.

PBC omogoča tudi ugotavljanje in merjenje učinkovitosti in gospodarnosti sodelujočencev v celotnem procesu. Z orodjem se izogibamo izkrivljenim stroškovnim cenam proizvodov, ki jih dobimo z uporabo tradicionalnega stroškovnega sistema. PBC nam zagotavlja bolj natančne informacije o stroških. Značilnost orodja je identifikacija poslovnih področij, ki prispevajo in dodajajo vrednost celotni organizaciji, in v izračunu vseh neposrednih stroškov ter natančnejšem razvidovanju stroškov proizvodov.

PBC je priročna rešitev iz več razlogov:

- spodbuja proaktivno namesto reaktivno reagiranje na spremembe trga, preferenc kupcev in dobaviteljev,
- spodbuja osebni napredek zaposlenih,
- spodbuja dolgoročno sodelovanje med podjetji,
- večja zaupanje med sodelujočimi podjetji,
- ustvarja bogastvo (maksimiziranje izidov poslovanja) za podjetja, ki se vključujejo v virtualno organizacijo (podjetja).

Zgled 10.4.11-1: Vpliv strategije podjetja na uporabo informacij o stroških poslovanja s PBC

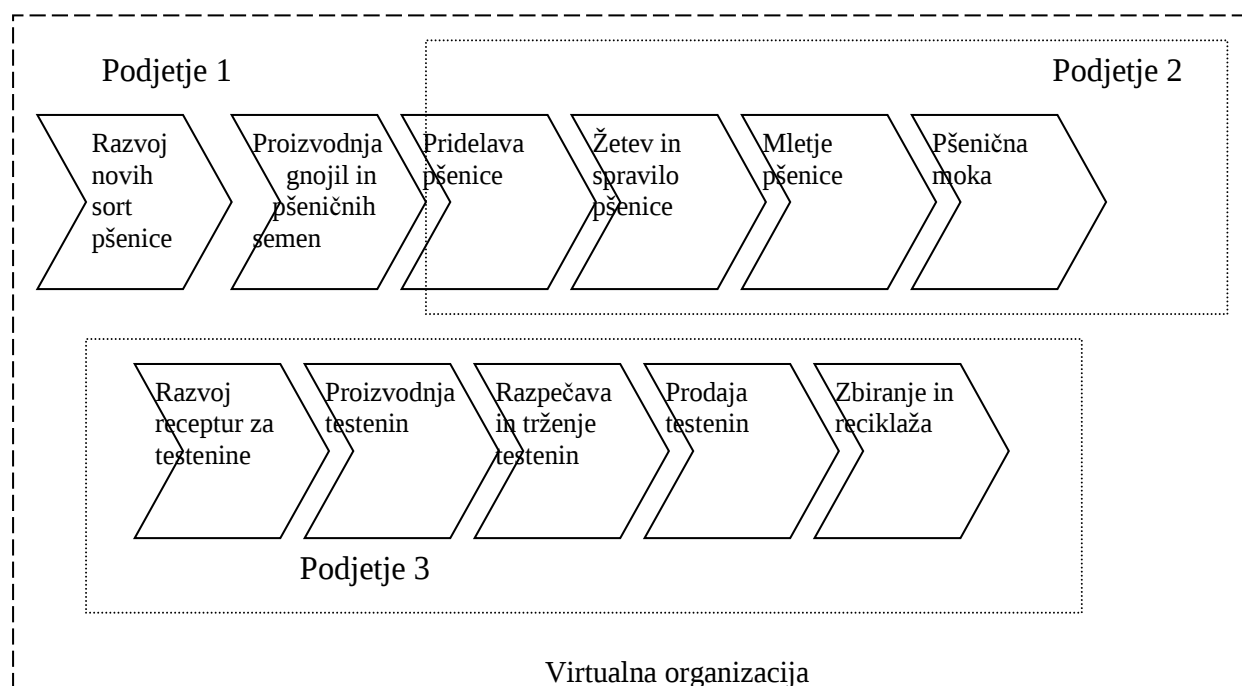
Kako uporabiti informacije o stroških je odvisno od:

- vizije, poslanstva in strategije podjetja,
- identificiranih možnosti, ki jih imamo pri odločanju,

- izbire in uporabe orodja za razvidovanje in presojanje stroškov,
- stroškovne vrednosti identificiranih možnosti.

Kadar se podjetje odloči za naročanje storitev pri zunanjih izvajalcih, tedaj lahko to to pomeni odločitev o izločanju procesov, ki so jih zunanji dobavitelji sposobni proizvesti ceneje, bolj kakovostno, učinkovitejše, ali pa so sposobni hitreje osvojiti potrebno proizvodno tehnologijo (Cooper in Slagmulder, 2004). Tak način poslovanja razširi dobavno verigo in skupino podjetij, oziroma njihovih procesov, katerih izid je skupni poslovni učinek; skupino sodelujočih podjetij, pa imenujemo virtualna organizacija.

Slika 10.4.11-1: Prikaz virtualne organizacije in medorganizacijskega razvidovanja stroškov izdelave testenin



Vir: lastna izdelava

Slika 10.4.11-1 (podjetja za proizvodnjo testenin, prikazana je v nadaljevanju) nam prikazuje zaporedje aktivnosti za proizvodnjo testenin. Razkritje vseh aktivnosti omogoča razvidovanje vseh stroškov medorganizacijskega sodelovanja oziroma stroškov delovanja virtualne organizacije. Aktivnosti izvajajo tri različna podjetja, medorganizacijsko sodelovanje in vključevanje vseh v razvoj in razvidovanje stroškov skozi celoten proces proizvodnje testenin virtualne organizacije omogoča vsem trem podjetjem strateški vpogled, razvid in analizo stroškov v celotni verigi. Za to je potreben dolgoročni interes za sodelovanje in obvladovanje stroškov skozi celotno verigo.

Vprašanje je, kdaj se bodo poslovodniki čutili sposobne vpeljati nova razmišljanja in nova orodja, kdaj bodo čutili potrebo po spremembi.

10.4.12 Sklepne misli o možnih orodjih, načinih in metodah za delovanje strateškega računovodstva – strateškega kontrolinga

Delovanje kontrolinga s pomočjo strateškega računovodstva ni lahka naloga. Na poslovanje lahko gledamo z različnih vidikov; s procesnega vidika se strateško računovodstvo vključuje v informacijski in odločevalni proces. Vključuje se predvsem strateški ravni poslovanja. Z informacijami podpira strateško odločanje. To še posebej velja za podporo oblikovanju in nadziranju poslovnih strategij.

Ugotovili smo, da strateško računovodstvo uporablja kategorije stroškov, ki so pomembne za poslovanje na strateški ravni. Ugotovitve v zvezi s področji, pomembnimi za poslovanje na strateški ravni, so:

- informacije o življenjskem ciklu proizvoda opozarjajo na različne nevarnosti in priložnosti vsake stopnje v življenju proizvoda, zato vsaka stopnja zahteva drugačno strategijo;
- s portfeljsko matriko proizvoda si pomagamo pri izbiri prave kombinacije proizvodov za doseganje konkurenčnega uspeha;
- če poznamo krivuljo poslovnih izkušenj konkurentov, imamo na razpolago informacije o učinkovitosti proizvodnje in možnih spremembah prodajne cene proizvoda na trgu; večje poslovne izkušnje podjetja so konkurenčna prednost;
- z analiziranjem vrednostne verige poslovanja ugotavljamo, kateri stroškovni povzročitelji in aktivnosti odločilno vplivajo na konkurenčni položaj podjetja.

Strateško računovodstvo mora poznati uporabno vrednost informacij, pridobljenih z omenjenimi pripomočki za poslovanje na strateški ravni; le tako jih lahko učinkovito in uspešno izkorišča.

Obravnavana področja delovanja strateškega računovodstva že dolgo obstajajo tako v literaturi kot tudi v praksi. A strateško računovodenje še ni prav zaživelo. Takemu stanju sta v preteklosti botrovali zaprtost trgov in gospodarsko blagostanje večine gospodarstev po svetu. Danes okoliščine na svetovnem trgu in nova gospodarstva vsiljujejo vsem udeležencem gospodarskega življenja v iskanje konkurenčne prednosti ne samo v ožjem okolju, temveč v svetu sploh. Glavni dejavnik v tej igri tako v sedanjosti kot v prihodnosti so informacije. Kontroling s strateškim računovodstvom nam bo pomagal do njih. Malo slovenskih poslovodij torej ve, kakšen je videti slon. Ali v drugih državah podjetniki vedo, kakšen je slon? Poglejmo preglednico 10.4.12-1.

Preglednica 10.4.12-1: Obseg uporabe rešitev strateškega računovodstva v Novi Zelandiji, Veliki Britaniji in ZDA

Način delovanja	Celotni vzorec	Nova Zelandija	Velika Britanija	ZDA	Statistično pomembne razlike med državami	Rang – celotni vzorec
Strateško določanje cen	4,54	4,63	4,73	4,36	ZDA ^a	2
Strateško računovodenje stroškov	3,49	3,44	3,72	3,43		4
Računovodenje kakovosti	3,22	3,46	3,11	3,07		5

Strateško računovodenje ciljnih stroškov	3,12	3,16	2,90	3,19		6
Računovodenje vrednostne verige	3,04	3,15	2,60	3,15	VB ^b , NZ ^c	7
Računovodenje življenjskega cikla proizvodov	2,60	2,43	2,60	2,73		8
Računovodenje prihodnje vrednosti proizvodov	2,33	2,54	1,91	2,37	VB ^c	10
Računovodenje konkurenčnega položaja	4,99	4,95	5,20	4,93	ZDA ^d , NZ ^e	1
Ocenjevanje stroškov konkurentov	4,07	3,91	4,37	4,09		3
Računovodenje blagovnih znamk	2,32	2,16	2,50	2,35		9

Ocene temeljijo na Likertovi lestvici, kjer 1 pomeni »sploh ne uporabljamo« in 7 »uporabljamo v velikem obsegu«.

- ^a V ZDA je uporaba statistično manjša ($p < 0,10$).
- ^b V Veliki Britaniji je uporaba statistično manjša ($p < 0,01$).
- ^c V Novi Zelandiji je uporaba statistično večja ($p < 0,05$).
- ^d V Veliki Britaniji je uporaba statistično manjša ($p < 0,10$).
- ^e V ZDA je uporaba statistično manjša ($p < 0,01$).
- ^e V Novi Zelandiji je uporaba statistično večja ($p < 0,01$).

Vir: Podatki so prevzeti iz raziskave Guildinga, Cravensa in Taylesa, 2000 ter prilagojeni.

V treh državah se nadpovprečno uporabljata strateško določanje cen in računovodenje konkurenčnega položaja. Uporaba vseh ostalih orodij je manjša. Izstopa tudi dejstvo, da v Veliki Britaniji veliko manj uporabljajo računovodenje vrednostne verige in računovodenje prihodnje vrednosti proizvodov kot v ostalih državah. Skupna ugotovitev za te države je: na podlagi empiričnih podatkov iz raziskave Guildinga, Cravensa in Taylesa (2000), da je uporaba strateškega računovodstva še vedno skromna. Na drugi strani pa avtorji v isti raziskavi ugotavljajo, da poslovodniki v Novi Zelandiji, Veliki Britaniji in ZDA v prihod njih 5 letih pričakujejo naj več koristi prav od strateškega računovodstva. Drugi načini zagotavljanja in formacij, povezanih s strateškim poslovanjem, bodo manj koristni. Kateri načini se bodo najpogosteje uporabljali, je nemogoče napovedati.

Spoznali smo, da vsi načini in področja delovanja strateškega računovodstva niso enako koristni in jih tudi ne moremo uporabiti v vseh okoliščinah in vseh podjetjih. Vsako podjetje je svet zase, zato ne moremo predlagati enakih rešitev za vse, razmišljamo pa lahko o smeri.

Za nobeno rešitev ne moremo reči, da je brez pomanjkljivosti. Poudarjamo nekatere prednosti in pomanjkljivosti posameznih izmed njih, jasnejše mnenje o ustreznosti njihove uporabe v strateškem računovodenju v podjetju pa si mora bralec ustvariti sam. Kljub temu želimo izraziti nekaj misli o predstavljenih načinih strateškega računovodenja. V zbiranje virov za raziskovanje je bilo vloženega veliko truda. Ni podobne združitve in primerjave različnih možnosti

zadovoljevanja potreb po strateških informacijah, kot je v našem primeru; ta predstavitev prinaša naslednje koristi:

- seznanjeni smo z najnovejšimi rešitvami na področju kontrolinga in strateškega računovodstva;
- ponujena nam je možnost kakovostne izbire primerne načina brez velikih investicij;
- poznamo prednosti in pomanjkljivosti izbranega načina;
- s kombiniranjem posameznih načinov dosežemo optimalno zadovoljevanje strateških informacijskih potreb;
- spoznali smo, da zamisel o strateškem računovodstvu ni nova, a strateško računovodstvo ni deležno ustrezne pozornosti niti pri podjetjih niti pri raziskovalcih.

Menimo, da je končno napočil čas za delovanje kontrolinga s strateškim računovodstvom, saj ne vidimo več ovir zanj. V nadaljevanju bomo predstavili prednosti in pomanjkljivosti posameznih področij in načinov delovanja strateškega računovodstva.

Strnimo prednosti in pomanjkljivosti posameznih rešitev za delovanje strateškega računovodenja. S tem znanjem bomo lažje izbrali orodje za lov na slona, ki nam bo prinesel konkurenčno prednost.

Primerjava prednosti in pomanjkljivosti

Prednosti in pomanjkljivosti posameznih orodij smo predstavili v okviru predstavitev posameznega orodja oziroma pripomočka. Tu želimo zbrati in poudariti ključne prednosti posameznih orodij. Prikazane so v preglednici 10.4.12-2.

Preglednica 10.4.12-2: Prednosti in pomanjkljivosti izbranih orodij strateškega računovodstva

Orodje	Ključne pomanjkljivosti	Ključne prednosti
Spremljanje življenjskega cikla proizvoda	– zahtevna priprava in izvajanje – veliki stroški razvoja programske opreme in informacijskega sistema za podporo, brez katerega ŽCP ni mogoče izvajati – težko je preveriti verodostojnost podatkov in informacij – težko je izbrati primeren čas za strateško računovodenje posameznega cikla proizvodov	– sistematičnost in natančne količinske informacije – z ŽCP spoznamo resnične stroške in dobičkonosnost proizvoda v posameznem življenjskem ciklu – prisiljuje poslovoznike k nenehni spremljanju konkurentov in spreminjanju proizvodov – z njim merimo učinke krivulje učenja – z ŽCP pridobljene informacije opozarjajo na nujnost zamenjave proizvodov na stopnji upadanja z novimi in na tržne praznine, ki so ali bodo na stale na trgu
Simmondsova zamisel	– nima dodelanega načina za zbiranje podatkov in podajanje razlag – ne obsega preučevanja strateškega poslovanja še po drugih pomembnih sodilih, zanemari dejavnike konkurenčne uspešnosti	– najpreprostejši in najcenejši način, toda kljub temu daje informacije o konkurenčnem položaju na trgu in vsestranski povezanosti podjetja s trgom – zahteva malo časa in denarja za vpeljavo in izvajanje

Orodje	Ključne pomanjkljivosti	Ključne prednosti
	– samo osvetljuje področje problema, ne ponuja pa rešitev	
Strateško računovodenje kupcev	– informacije o kupcih so nepreverljive oziroma se prihodnje obnašanje ne da zanesljivo napovedati na podlagi preteklih dogajanj – nepriljubljenost zbiranja informacij pri kupcih – ne daje pobud za optimalne poslovne strategije, informirani smo samo o tem, katerim kupcem bodo strategije namenjene, zato moramo primerne strategije oblikovati drugače	– daje informacije, ali se dolgoročno partnerstvo in sodelovanje s kupci sploh izplača – spoznamo kupce, ki bodo v prihodnosti najbolj zanimivi oziroma dobičkonosni – zahteva malo časa in sredstev – daje informacije o pričakovanih kupcev, tako da jih lahko usklajujemo s konkurenčnimi prednostmi podjetja
Strateško računovodenje vrednostne verige	– zahteva veliko znanja in sodelovanja zaposlenih z vseh področij poslovanja, česar ni ve dno lahko doseči – tradicionalni informacijski sistemi ne podpirajo tega načina, kar pomeni dodatna vlaganja v izvajanje – ne pokriva vseh področij strateških informacij, kot jih želi imeti kakovostno stroškovno računovodstvo – uporaba v praksi še ni razširjena, zato je prenos znanja in izkušenj v podjetje težak	– odličen nadzor nad povzročitelji stroškov – usmerjeno v okolje – pomaga razumeti vzroke konkurenčnega položaja podjetja in konkurentov – kakovostna informacijska podlaga za odločitve »narediti ali kupiti«
BSC	– nastalo je v tehnično zelo razvitih industrijah, zato zahteva dobro računalniško podporo – ne primerja izidov s konkurenčnimi, torej s tistimi v okolju podjetja – spremljanje in preučevanje izidov zahteva uporabo še drugih načinov strateškega računovodenja – za uspešno in učinkovito uporabo je potrebno razširjeno in utečeno procesno usmerjeno stroškovno računovodstvo	– informacije vsebujejo dejavnike konkurenčnega uspeha, zato lahko ukrepamo na pravem področju – pretvorba strategij v cilje, ukrepe in naloge omogoča neposredno spremljanje uspešnosti dela zaposlenih – znani so vzroki in posledice ukrepov in nalog posameznih strategij – spremljanje konkurenčnega položaja je usmerjeno predvsem v prihodnost

Vir: lastna izdelava

Za zaključek poglavja strnimo misli o poslovanju in orodjih ter pripomočkih kontrolinga. Področje poslovanja in strategij je vsebinsko neusklajeno in neurejeno. Opredelitev poslovanja in strategij je skoraj toliko, kot je avtorjev. Posledica tega so nejasne in necelovite rešitve za informacijsko podporo procesom odločanja na strateški ravni. Strateško poslovanje je z vidika normativnih teorij preveč zapleten večdimenzionalen koncept, da bi za vse razmere zadoščala ena teoretična rešitev. Strateško poslovanje je proces, ki se odvija v podjetju in na trgu za zagotovitev pomembnih prihodnjih ciljev poslovanja podjetja in ciljev vseh, ki so vpeti v njegovo poslovanje.

Informacije so tiste, ki povezujejo poslovanje in kontroling, za informacij za poslovanje na strateški ravni so značilne posebne lastnosti. Značilnosti informacij za strateško poslovanje so naslednje:

- so na razpolago ob pravem času in pravim poslovnikom na strateški ravni poslovanja;
- poslovnikom dajejo več možnosti pri odločanju o strategijah;
- omogočajo nenehno primerjanje želenih in uresničenih rezultatov strategij;
- poslovnikom lahko pomagajo pri odločanju kako doseči konkurenčne prednosti podjetja;
- dajejo več koristi, kot povzroča stroškov njihova priprava in posredovanje poslovnikom.

Prihodnost strateškega računovodenja v kontrolingu je zaznamovana z rešitvami, ki bodo podpirale delo v timih, upoštevale vrednostne in nevrednostne informacije o poslovanju podjetja in/ali SPE ter konkurentih, ponujale različne možnosti za odločanje poslovanja in uporabljale nove informacijske tehnologije.

Najpomembnejša značilnost prihodnjega poslovanja podjetij, s tem pa posledično tudi kontrolinga in strateškega računovodenja, je določena z različnimi možnostmi, ki jih bodo kupci imeli na izbiro. Zagotavljanje izbire pa pomeni neprestano uvajanje sprememb, kontroling in strateško računovodenje pri tem ne bo izjema. Kam bo šel razvoj in kaj so orodja, ki jih bo kontroling uporabljal v prihodnosti, je tema naslednjega poglavja.

11 RAZVOJNI TRENDI V KONTROLINGU – QUO VADIS

Kontroling je ugledna, spoštovana in nepogrešljiva podporna dejavnost v razvojno naravnem poslovnem okolju. Nemški avtorji pogosto poudarjajo, da je kontroler ena izmed najbolj informiranih oseb v podjetju, saj najceloviteje in najpodrobneje pozna ekonomsko stanje, razmere in uspešnost poslovanja na vseh ravneh odločanja. Hkrati ima pregled nad obstoječimi in potencialnimi tveganji, ki lahko ogrozijo obstoj in razvoj podjetja. V preteklosti so to vlogo pogosto opravljali poslovni ekonomisti, specializirani za načrtovanje in analiziranje podjetniškega poslovanja. Običajno so bili visokošolsko izobraženi strokovnjaki, umeščeni kot štabna funkcija, ki je poročala vodstvu podjetja. Skrbno so spremljali poslovna dogajanja, analizirali stanja in rezultate ter zagotavljali zanesljive in ključne informacije o konkurenčnem položaju podjetja, njegovem poslovno-ekonomskem stanju ter možnih prihodnjih tveganjih in priložnostih. Danes te naloge in odgovornosti v vse večji meri prevzema kontroler, od katerega poslovodstvo pričakuje enako kakovostne in celovite informacije za podporo odločanju.

Z raziskavo smo ugotovili, da se kontroling z vidika teorije, organizacije in kadrov obravnava različno. Razloge za to lahko deloma najdemo že v jezikovni ravni, zlasti pri prevajanju angleškega izraza 'to control'. Ključne razlike pa izvirajo predvsem iz vsebinskega razumevanja te dejavnosti, ki ima svoje korenine v historičnih razlikah med poslovno ekonomijo v evropskem in angloameriškem prostoru.

Navedene razlike smo presegli s pomočjo zgodovinskega, holističnega in systemskega razumevanja podjetja kot umetnega poslovnega sistema. V tem oziru razumemo kontroling kot osrednjo informacijsko dejavnost, ki temelji na specifični poslovni miselnosti, filozofiji ter kulturi. Od vseh deležnikov zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo ter podjetniško planiranje (načrtovanje) in nadziranje. Če ti predpogoji niso izpolnjeni, kontrolerji ne

morejo zagotavljati pravočasnih, zanesljivih, vsebinsko bogatih in poslovno relevantnih informacij, ki so ključne za uspešno odločanje.

Sistemsko gledano je kontroler s svojo dejavnostjo motor in krmilo podjetja, ki ima jasno opredeljene poslovne cilje, naloge ter se zaveda tveganj in odgovornosti pri njihovem uresničevanju. Primerjava nalog kontrolinga, poimenovanj nosilcev te dejavnosti ter njihovih pristojnosti razkriva, da pojem in vloga kontrolinga v Sloveniji nista enotno razumljena. Med avtorji, ki pišejo o kontrolingu, in med poslovodniki in zaposlenci, ki izvajajo naloge kontrolinga, obstajajo precejšnje razlike. Kljub tem razlikam pa povsod velja, da je kontroling namenjen podpori nosilcev poslovnega odločanja pri usmerjanju in uravnavanju ciljno naravnane podjetja ali druge poslovne organizacije.

Razvoj tehnike in tehnologije, še posebej informacijske tehnologije (IT), je omogočil, da lahko danes pripravimo in analiziramo ogromne količine preprostih in zahtevnejših podatkov ter informacij. Temu nenehno sledi razvoj kontrolinga, in v prihodnosti se lahko nadejamo, da nam bodo elektronske naprave, novi sistemi, metode in tehnike (pre)urejanja podatkov omogočale še višjo kakovost in večjo količino poslovnih informacij.

Trende razvoja kontrolinga zaznamujejo kategorije, kot so: poslovna inteligenca, nevronske mreže, napovedovalna oziroma predikativna analitika, avtomatizacija, robotizacija, programi in podatki v oblaku ali umetna inteligenca. Njihov čas še prihaja; kaj se bo zgodilo, je skoraj nemogoče točno napovedati. Al danes o tem misli naslednje (Chat GPT, 2024):

- prihodnost poslovnega računovodstva in ali kontrolinga v povezavi z umetno inteligenco (UI) prinaša izjemne spremembe, saj tehnologija postaja ključni del strateškega odločanja in upravljanja poslovnih procesov;
- UI že omogoča avtomatizacijo rutinskih nalog, kot so vnos podatkov, usklajevanje in priprava poročil, kar računovodjem in/ali kontrolerjem omogoča, da se osredotočijo na analitične in strateške naloge. Napredni algoritmi in analitična orodja omogočajo boljše napovedovanje trendov, zaznavanje nepravilnosti in izboljšanje natančnosti finančnih napovedi. V letu 2024 se pričakuje še večja vloga UI pri personaliziranem svetovanju, upravljanju davkov in odkrivanju prevar;
- spreminjajo se zahteve po znanju in spretnostih v stroki. Nosilci nalog bodo morali obvladati UI-orodja ter razvijati mehke veščine, kot so kreativnost, prilagodljivost in sposobnost interpretacije podatkov. Še pomembneje, vloge računovodij in/ali kontrolerjev se bodo premaknile k poziciji strateških svetovalcev, ki združujejo človeško presojo in moč UI za izboljšanje poslovnih odločitev.

Zaključimo lahko, da bo v prihodnosti ključna sinergija med tehnologijo in človeškim znanjem. Podjetja, ki bodo (super) UI uspešno vključila v svoje procese in hkrati vlagala v razvoj svojih kadrov, bodo v prednosti. Ta prehod bo zahteval premišljeno uvajanje sprememb in izgradnjo kulture, ki spodbuja sodelovanje in prilagodljivost. Integracija umetne inteligence v dejavnost kontrolinga bo poslovodno računovodstvo in širše še na celotni kontroling povzdignila na novo raven in prispevala k večji dodani vrednosti podjetja. Na ta način bo kontroler ob podpori umetne inteligence še boljše informiran o vseh stanjih in razmerah v podjetju pa tudi v njegovem poslovnem okolju.

Naj zaključimo strokovno razpravo z izhodiščno tezo, da in bo kontroler eden izmed ključnih spoznavnih virov vedenj in znanj in podpor za dolgoročno in tekoče usmerjanje in uravnavanje ciljno naravnanih podjetij. Ob pomoči UI se bo še povečala njegova učinkovitost in uspešnost. Zato pozdravljamo prihod UI tudi v dejavnost in strokovno opravilo, ki ga imenujemo kontroling. Morda bomo v prihodnosti tudi v tej dejavnosti že imeli aplikacijo Bussines Controller, ki bo sposobna ob pomoči UI dajati tekoče in raznovrstne strokovne odgovore za takšna ali drugačna poslovno-ekonomska vprašanja.

12 LITERATURA IN VIRI, SEZNAM SLIK, PREGLEDNIC IN ZGLED OV

1. Abernathy, W. in R. Hayes (1980) Managing our way to economic decline. *Harvard Business Review*, 58(4), 64-77.
2. Abernathy, Margaret A. in Cameron H. Guthrie (1994) An empirical assessment of the "fit" between strategy and management information system design. *Accounting and Finance*, 34(2), 49-66.
3. Abernathy, Margaret A. in P. Brownell (1999) The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189-204.
4. Adiputra, I. M. P., Gani, L., in Rossietta, H. (2020). The Effect of Business Strategy and Management Control Systems Misfit On Hotel Performance. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 12(1), 14-23. <https://doi.org/10.15294/jda.v12i1.22753>
5. AI 100 - Stanford 100. One Hundred Year Study on Artificial Intelligence (AI100); Najdeno 10. Septembra 2019 na: <https://ai100.stanford.edu/>
6. Albright, Thomas L. in Harold P. Roth (1992) The measurement of quality costs: an alternative paradigm. *Accounting Horizons*, 6(2), 15-27.
7. Aleksander, R. S. (1964) The Death and Burial of »Sick« Products. *Journal of Marketing*, 4, 1-15.
8. Allison, G. T. (1971) *Essence of decision: Explaining the Cuban missile crisis*. Boston: Little Brown.
9. Anandarajan, A. in C. Viger (2001) The role of quality cost information in decision making: an experimental investigation of pricing decisions. *Advances in Management Accounting*, 10, 227-249.
10. Anderson, James C. in D. W. Gerbing (1988) Structural equation modeling in practice: a review and recommended two-step approach. *Psychological Bulletin*, 103(3), 411-423.
11. Anderson, Carl R. in Carl P. Zeithaml (1984) Stage of the product life cycle, business strategy, and business performance. *Academy of Management Journal*, 27(1), 5-24.
12. Anderson, James C. in David W. Gerbing (1982) Some methods for respecifying measurement models to obtain unidimensional construct measurement. *Journal of Marketing Research*, 19(4), 453-460.
13. Anderson, James C. in David W. Gerbing (1992) Assumptions and comparative strengths of the two-step approach. *Sociological Methods in Research*, 20(3), 321-333.
14. Anderson, Shannon W. S. M. Young (1999) The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5-6), 379-412.
15. Andrews, K. R. (1971) *The Concept of Corporate Strategy*. Homewood, IL: Irwin.
16. Andrews, K. R. (1987) *The concept of corporate strategy*. Homewood, IL: Irwin.
17. Ansoff, H. Igor (1984) *Implanting Strategic Management*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
18. Ansoff, H. Igor in A. P. Sullivan (1993) Optimizing profitability in turbulent environments: a formula for strategic success. *Long Range Planning*, 26(5), 11-23.
19. Ansoff, H. Igor. (1965) *Corporate Strategy*. New York.
20. Ansoff, H. Igor., Roger P. Declerk in Robert L. Hayes (1976) *From strategic planning to strategic management*. London: John Wiley in Sons.
21. AnterAsian, Cathy in W. Phillips Lynn (1988) Discontinuities, Value Delivery, and the Share of Returns Association: Re-Examination of the »Share-Causes-Profits« Controversy. *Cambridge: Marketing Science Institute*, 6, 88-109.
22. Anthony, J. H. in K. Ramesh (1992) Association between accounting performance measures and stock prices. *Journal of Accounting and economics*, 15(2-3), 203-227.
23. Anthony, R. N. (1999) *Accounting: Text and Cases – 10ed*. Boston: McGraw-Hill.
24. Anthony, R. N. in V. Govindarajan (1998) *Management Control Systems - 9.ed*. Boston: Irwin McGraw-Hill.
25. Anthony, R. N. in V. Govindarajan (2001) *Management control systems*. Boston: McGraw-Hill/Irwin.
26. Anthony, R.N. (1965) *Planning and Control Systems. A Framework for Analysis*. Boston.
27. Anthony, R.N., J. Dearden in V. Govindarajan (1992) *Management Control Systems - 7ed*. Boston: Irwin.
28. Armstrong, M. (1993) *A Handbook of Management Techniques*. London: Kogan Page.
29. Armstrong, M. (1994) *Performance Management*. London: Kogan Page.
30. Ashton, D., T. Hopper in W. R. Scapens (1991) Introduction. V Ashton D., D., T. Hopper in W. R. Scapens (1991) *Issues in management accounting*. New York: Prentice Hall.
31. Astley, W. G. (1984) Toward an appreciation of collective strategy. *Academy of management review*, 9(3), 529-533.
32. Atrill, P., in McLaney, E. (1994). *Management accounting, An active learning approach*. Oxford: Blackwell Publishers.
33. Becker, H. (1993) *Was ist Controlling, was darf Es nicht sein?* Neuwied: Hermann Luchterhand Verlag.
34. Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, 12-30. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.04.003>
35. Belak, J. (1993b) *Strateški management*. V J. Belak in drugi: *Podjetništvo, politika podjetja in management*. Maribor: Založba Obzorja Maribor, 158-183.
36. Belak, J. (1998a) *Podjetniško planiranje kot orodje managementa – tretja izdaja*. Gubno: MER Evrocenter.
37. Belak, J. (1998b) *Oblikovanje razvojno usmerjenih struktur podjetja*. V Belak in drugi: *Razvoj podjetja in*

- razvojni management. Posebnosti malih in srednje velikih podjetij. Gubno: MER Evrocenter.
38. Belak, J. (1999a) Politika podjetja in strateški management. Gubno: MER Evrocenter.
 39. Belak, J. (1999b) Management kot inštrumentalni sistem. MER Revija za management in razvoj, 2, 17–36.
 40. Belak, J. (1999c) Management kot inštitucija. MER Revija za management in razvoj 2, 37–39.
 41. Belak, J. in drugi (1991) Podjetniško planiranje kot ogrodje vodenja politike podjetja. Maribor: Založba Obzorja Maribor.
 42. Belak, J. in drugi (1993) Podjetništvo, politika podjetja in management. Maribor: Založba Obzorja Maribor.
 43. Belak, J. in Š. Kajzer (1994) Unternehmen im Übergangsprozess zur Marktwirtschaft. Dunaj: Linde Verlag.
 44. Belak, J. in Š. Kajzer (1998) Transition Krisen und MER-Modell des Entwicklungsmanagements. V H. J. Pleitner: Renaissance der KMU in einer globalisierten Wirtschaft. St. Gallen: IGW-HSG.
 45. Belak, V. (1995) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije-plus.
 46. Belak, Vinko. (2008). Kontroling dobičkovnih centrov. Računovodstvo, davki, pravo: RDP : revija za računovodstvo, davke, carine, gospodarsko in delovno pravo ter pravo skupnosti, 1, 9 (sep. 2008), str. 22-30.
 47. Belič, Zvonko. (2004). Kadrovski kontroling. HRM, 4, 70-73.
 48. Bellis-Jones, R. (1989) Customer profitability analysis. Management Accounting, 63(2), 26-28.
 49. Bellis-Jones, R. (1992) Activity-based cost management. V Colin Drury, ed., Management Accounting Handbook. Oxford: Butterworth-Heinemann, 100-127.
 50. Belohlav, James A. (1993) Quality, strategy and competitiveness. California Management Review, 35(3), 55-67.
 51. Benson, P. Shapiro in John Sviokla (1993) Seeking Customers. Boston: Harvard Business School Publication.
 52. Berg, Bruce L. (2006). Qualitative methods for social sciences, 6. izdaja. Boston: Pearson Education.
 53. Bergant, Živko. (2011). Računovodstvo za notranje poročanje = Accounting for internal reporting. Prispevek na konferenci. Splošna načela notranjega poročanja : zbornik Konferenca o notranjem poročanju, 1, 2011, Ljubljana.
 54. Berger, P. in T. Luckman (1967) The Social Construction of Reality. New York: Doubleday.
 55. Berry, Michael J. A. in Gordon Linoff. (2000). Mastering data mining : the art and science of customer relationship management. New York: Wiley.
 56. Berry, T. in drugi (1985) Management control in an area of the National Coal Board. Accounting, Organizations and Society 10, 3–27.
 57. Bertl, Romuald in Alexander Schiebel. (2003). Es gibt keinen objektivierte Unternehmenswert. Auch wenn es sich die betriebswirtschaftliche Bewertungspraxis bei der Schiedswertermittlung noch so sehr wünscht. Rechnungswesen - RWZ 12 (2003). Orac Verlag Wien.
 58. Bezjak Ivanuša, Mirjana. (2012). Kontroling: odločanje na osnovi kakovostnih informacij in uresničevanja postavljanih ciljev. Denar: revija o davkih, Letn. 21, št. 409 (20. feb. 2012), str. 40-43.
 59. Bhimani, Al (1996) Management Accounting: European perspectives. Oxford: Oxford University Press.
 60. Bhimani, Al in M. Bromwich Michael Management accounting: Evolution in progress. V Colin Drury, ed. (1992) Management Accounting Handbook. Oxford: Butterworth-Heinemann, 14-35.
 61. Bhimani, Al in M. H. Keshtvarz (1999) British management accountants: strategically oriented. Journal of Cost Management, 13(2), 25-31.
 62. Bitz, Horst. (2000). Risikomanagement nach KonTraG. Einrichtung von Frühwarnsystemen zur Effizienzsteigerung und zur Vermeidung persönlicher Haftung. Der Betrieb. Schäffer-Poeschel Stuttgart.
 63. Blatnik, T. (2024). *Kritični dejavniki uspeha uvedbe sistema za management uspešnosti in učinkovitosti poslovanja*. Univerza v Ljubljani.
 64. Blocher, E., Kung Chen in Thomas Lin (1999) Cost Management: A Strategic Emphasis. New York: McGraw-Hill.
 65. Bloom, Paul N. in P. Kotler (1975) Strategies for High Market Share Companies. Harvard Business Review, nov. – dec., 45–58.
 66. Bogner, W. C. in H. Thomas (1993) The role of competitive groups in strategy formulation: A dynamic integration of two competing models. Journal of management studies, 30(1), 51-67.
 67. Bollen, Kenneth A. (1989) Structural Equations with Latent Variables. New York: John Wiley in Sons.
 68. Borštnar, M. K., in Pucihar, A. (2014). Impacts of the implementation of a project management information system – A case study of a small RnD company. Organizacija, 47(1), 12-22.
 69. Bostrom, N., in Yudkowsky, E. (2014). The ethics of artificial intelligence. In K. Frankish in W. M. Ramsey (Eds.), The Cambridge handbook of artificial intelligence (pp. 316-334). Cambridge University Press.
 70. Boyatzis, R. E. (1982) The competent manager: a model for effective performance. New York: John Wiley.
 71. Bramseman, R. (1987). Handbuch Controlling. Methoden und Techniken. Carl Hanser Verlag, München Wien.
 72. Brandon, C. in R. E. Drtina (1997) Management accounting: strategy and control. New York: The McGraw-Hill.
 73. Brandon, H. C. in Ralph E. Drtina (1985) Budgetary systems and the control of functionally differentiated organizational activities. Journal of Accounting Research, 23, 502–512.
 74. Brandon, H. C. in Ralph E. Drtina (1987) The Role of Accounting Information, Environment and Management Control in Multi-national Organizations. Accounting and Finance, 27, 1–16.

75. Brandon, H. C. in Ralph E. Drtina (1997) *Management Accounting Strategy and Control*. New York: McGraw-Hill.
76. Bremser, W. G. (2001) Accountants for the Public Interest: strategy implementation and performance measurement for a nonprofit organization. *Journal of Accounting Education*, 19(1), 75-86.
77. Bremser, W., in Mackey, J. (n.d.). Cases from Management Accounting Practice Volume 15 The American Accounting Association (Management Accounting Section) Institute of Management Accountants (Committee on Academic Relations). <https://www.aiub.edu/Files/Uploads/fba-old/case-study/ACC110020.pdf>
78. Brimson, A. J. in J. Altos (1994) *Activity-Based Management for Service Industries, Government Entities and Nonprofit Organizations*. New York: John Wiley.
79. Bromwich, M. (1992) *Strategic management accounting*. Colin Drury, ed., *Management Accounting Handbook*. Oxford: Butterworth-Heinemann.
80. Bromwich, B. (1990) The Case for Strategic Management Accounting: The Role of accounting information for Strategy and Competitive Markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 27-46.
81. Bromwich, M. (1988) Managerial accounting definition and scope - from a managerial view. *Management Accounting*, 66(8), 26-27.
82. Bromwich, M. (1999/2000) Thoughts on management accounting and strategy. *Pacific Accounting Review*, 112, 41-48.
83. Bromwich, M. in Al Bhimani (1991) *Strategic Investment Appraisal*. *Management Accounting (USA)*, March, n.p..
84. Bromwich, M. in Al Bhimani (1994a) *Management accounting: pathways to progress*. *Management Accounting*, 72(5), 44-47.
85. Bromwich, M. in Al Bhimani (1994b) *Management Accounting: Pathways to Progress*. London: CIMA.
86. Brouthers, Keith D. in F. A. Roozen (1999) Is it time to start thinking about strategic accounting? *Long Range Planning*, 32(3), 311-322.
87. Brown, K. A. in T. R. Mitchell (1993) Organizational obstacles: Links with financial performance, customer satisfaction, and job satisfaction in a service environment. *Human Relations*, 46(6), 725-n.p.
88. Brown, M. G. (1996) *Keeping score: using the right metrics to drive world-class performance*. New York: Amacom.
89. Brown, S. A. (2000a) *Customer Relationship management*. Toronto: John Willey in Sons.
90. Brown, S. A. (2000b) The Three Rs of Relationship Marketing: Retroactive, Restrospective, Restrogressive. V Hennig-Thurau, Thorsten in Hansen Ursula (2000b) *Relationship Marketing*. Berlin: Springer-Verlag.
91. Brown, S. A. (2001) *Tornment Your Customers (They'll Love It)*. Harvard Business review, October, 83-88.
92. Brownell, P. (1982) The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organizational effectiveness. *Journal of Accounting Research* 20, 12-27.
93. Brownlie, D. (1999) Benchmarking your marketing process. *Long Range Planning*, 31(1), 88-95.
94. Bruggeman, W. in W. Van der Stede (1993) Fitting management control systems to competitive advantage. *British Journal of Management*, 4(3), 205-218.
95. Bruns, W. J. in S. M. McKinnon (1992) Performance evaluation and manager's descriptions of tasks and activities. V Bruns, W. J. (1992) *Performance measurement, evaluation in incentives*. Cambridge MA: Harvard.
96. Brynjolfsson, E., in McAfee, A. (2014). *The second machine age: Work, progress, and prosperity in a time of brilliant technologies*. W.W. Norton in Company.
97. Brynjolfsson, E., in McAfee, A. (2017). *The second machine age: Work, progress, and prosperity in a time of brilliant technologies*. W.W. Norton in Company.
98. Bryson, J. M. (2018). *Strategic planning for public and nonprofit organizations: A guide to strengthening and sustaining organizational achievement* (5th ed.). Wiley.
99. Buble, M. (1997) *Strategijski management*. Split: Ekonomski fakultet.
100. Bukh, P. N. (2003) Commentary – The relevance of intellectual capital disclosure: a paradox? *Accounting, Auditing in Accountability Journal*, 1, 49-56.
101. Burchell, S., C. Clubb, A. Hopwood in J. Hughes (1980) *The Roles of Accounting in Organizations and Society*. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5-27.
102. Burns, Alvin C. in F. Bush Ronald F. (2000) *Marketing Research – 3ed*. London: Prentice-Hall.
103. Burns, G. (2001) *The accountant's perspective v Inside the minds (series)* (2001) *Leading accountants*. Bedford: Aspatore Books.
104. Burns, J. in Vaivio, J. (2001), "Management Accounting Change", *Management Accounting Research*, Vol. 12. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.2001.0178>
105. Burns, J. in H. Yazdifar (2001) »Tricks or treats?« *Financial Management*, March, 33-35.
106. Burns, W. J. in J. H. Waterhouse (1975) Budgetary control and organizational structure. *Journal of Accounting Research*, 13, 177-203.
107. Butler, R., L. Davies, R. Pike in J. Sharp (1991) Strategic investment decision-making: complexities, politics and processes. *Journal of Management Studies*, 28(4), 395-415.
108. Buzzel, R., B. Gale in R. Sultan (1975) Market Share. A key to Profitability. *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 27-42.
109. Buzzel, R.D. in B. Gale (1987) *The PIMS Principles*. New York: The Free Press.
110. Buzzell, Robert D., Frederik D. Wiersema (1981a) *Modelling Changes in Market Share: A Cross-Sectional Analysis*. *Strategic Management Journal*, jan./mar.
111. Buzzell, Robert D., Frederik D. Wiersema (1981b) *Successful Share-Building Strategies*. Harvard Business Review, jan./feb.

112. Caillouet, A. in B. Lapeyre Bill (1992) The importance of an accounting information system in the strategic management process. *S.A.M. Advanced Management Journal*, Cincinnati, 57(1), 21-24.
113. Camp, Robert C. (1993) *A Bible for Benchmarking*, By Xerox. Management Strategy, 7/8, 23-27.
114. Carl-Christian Freidank, Elmar Mayer. (2003). *Controlling-Konzepte*. Gabler Verlag, Wiesbaden.
115. Carr, C. in C. Tomkins (1996) Strategic investment decisions: the importance of SCM. A comparative analysis of 51 case studies in U.K., U.S. and German companies. *Management Accounting Research*, 7(2), 199-217.
116. Cavalluzzo, K. S. in C. D. Ittner (2004) Implementing performance measurement innovations: evidence from government, *Accounting, Organizations and Society* 29(3-4), 243-267.
117. Cavaluzzo, K. S. in C. D. Ittner (2002) Implementing performance measurement innovations: evidence from government. Georgetown University Working Paper.
118. Chambers, R. (2018). What Will Internal Audit's Future Leaders Look Like? *Internal Auditor*. Najdeno 20. avgusta 2018 na naslovu: <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2018/Pages/What-Will-Internal-Audits-Future-Leaders-Look-Like.aspx>.
119. Chandler, A. (1962) *Strategy and Structure*. Cambridge: MIT Press.
120. Chang, L. in B. Birkett (2004) Managing intellectual capital in a professional service firm: exploring the creativity-productivity paradox. *Management Accounting Research*, 15, 7-31.
121. Charles, T. Horngren, G. Foster in Srikant M. Datar (1997) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis – 9. izdaja*. London: Prentice Hall.
122. Charles, W. Hofer in Dan Schendel (1978) *Strategy Formulation: Analytical Concepts*. St. Paul: West Publishing Company.
123. Chen, C. C., Law, C., in Yang, S. C. (2009). Managing ERP Implementation Failure: A Project Management Perspective. *IEEE Transactions on Engineering Management*, 56(1), 157-170. <https://doi.org/10.1109/tem.2008.2009802>
124. Chen, H., Chiang, R. H. L., in Storey, V. C. (2021). Business intelligence and analytics: From big data to impact. *MIS Quarterly*, 36(4), 1165-1188.
125. Chenall, R.H. in K. Langfield-Smith (1998) The Relationship between Strategic priorities, Management Techniques and Management Accounting: An empirical Investigation Using a System Approach. *Accounting, Organizastiona and Society*, 23(3), 243-264.
126. Chenhall, R. H. (2005) Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 395-422.
127. Chenhall, R. H. in D. Morris (1986) The impact of structure, environment and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61(1), 16-35.
128. Chow, Chee W., Shields Michael D. in Wu Anne (1999) The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5-6), 441-461.
129. Christensen, John A. in J. S. Demski (2003) *Accounting theory*. Boston: McGraw-Hill Irwin.
130. Christensen, Peter O. in G. A. Feltham (2003) *Economics of accounting: volume I - Information in markets*. Boston: Kluwer academic publishers.
131. Churchill, Gilbert A. Jr. (1995) *Marketing research: Methodological foundations*, sixth edition. Fort Worth: The Dryden Press.
132. Churchill, Gilbert A. Jr. (1999) *Marketing Research, Methodological Foundations*. Seventh Edition. Orlando: Dryden Press.
133. Churchill, Gilbert A. Jr. in Suprenant Carol (1992) An Investigation into the Determinants of Customer Satisfaction. *Journal of Marketing Research*, 19, November, 491-504.
134. CIMA (2003) *Management accounting-business strategy*. CIMA's official study system, relevant for May in November 2004 examinations. Burlington MA: CIMA Publishing.
135. CIMA. (2014). *Management accounting: An introduction for the finance professional*. Chartered Institute of Management Accountants.
136. Clark, B. H. (1999) Marketing Performance Measures: History and Interrelationships. *Journal of Marketing Management*, 15(8), 711-732.
137. Clark, M. (1997) Modelling the impact of customer-employee relationships on customer retention rates in a major UK retail bank. *Management Decision*, 35(3), 293-301.
138. Clark, P. (1995) The Old and the New in Management Accounting. *Management Accounting*, 6, 46-51.
139. Clarke, P. in N. Tagoe (2002) Strategic management accounting – Do we need it? *Accountancy Ireland*, 34(6), 10-12.
140. Clausewitz, C. von. (1989) *On War*. Princeton, NJ: Princeton University Press.
141. Coad, A. (1996) Smart work and hard work: Explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 7(4), 387-408.
142. Cohen, A., in Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its contribution to the quality of financial reporting. **Journal of Applied Business Research**, 26(4), 19-27.
143. Collins, J. C. in J. I. Porras (1991) Organizational vision and visionary organizations. *California Management Review*, Fall, 30-52.
144. Connolly, T. in G. Ashworth (1994) Managing customers for profit. *Management Accounting*, 72(4), 24-39.
145. Cooper, R. (1996) Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan. *Management Accounting Research*, 7, 219-246.

146. Cooper, R. in R. S. Kaplan (1988) Measure costs right: make the right decisions. *Harvard Business Review*, 66(5), 96-103.
147. Cooper, R. in R. S. Kaplan (1991) *The design of Cost Management Systems*. New Jersey: Prentice Hall.
148. Cooper, R. in R. S. Kaplan, R. (1987) How cost accounting systematically distorts product costs. V Bruns, Jr. in R.S. Kaplan (1987) *Accounting and Management: Field Study Perspectives*. Boston: Harvard Business School Press, 204-224.
149. Cooper, R. in R. Slagmulder (1999) Develop profitable new products with target costing. *Sloan Management Review*, 40(4), 23-33.
150. Cooper, R. in W. B. Chew (1996) Control Tomorrow's Cost through Today's Design. *Harvard Business Review*, Jan.-Feb., 88.
151. Cooper, R., R. S. Kaplan, S. L. Maisel, E. Morrissey in R. M. Oehm (1992) From ABC to ABM. *Management Accounting*, 74(5), 54-57.
152. Cooper, Robin; Slagmulder, Regine. (2004). Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, organizations and society*, volume 29.
153. Copland, J. (2000). What is Artificial Intelligence? Najdeno 20.avgusta 2018 na naslovu: http://www.alanturing.net/turing_archive/pages/Reference%20Articles/What%20is%20AI.html
154. Cotton, W., M. Susan Jackman in Richard A. Brown (2003) Note on a New Zealand replication of the Innes in drugi. *UK activity-based costing survey. Management Accounting Research*, 14(1), 67-72.
155. Crainer, S. in D. Dearlove ur. (2001) *Financial times handbook of management – 2ed*. London: Prentice Hall in Pearson Education.
156. Cravens, D. W., G. Greenley, N. F. Piercy in S. Slater (1997) Integrating contemporary strategic management perspectives. *Long Range Planning*, 30(4), 493-506.
157. Cravens, K. S. in C. Guilding (1999) Strategic brand valuation: a cross-functional perspective. *Business Horizons*, 42(4), 53-62.
158. Cravens, K. S. in C. Guilding (2001) An empirical study of the application of strategic management accounting techniques. *Advances in Management Accounting*, 10, 95-124.
159. CRMT. (2012). Poslovna inteligenca [online]. Dostopno na: <http://www.crmt.com/si/1/245/Poslovna-inteligenca>
160. Czyzewski, A. in P. Hull (1991) Improving profitability with life cycle costing. *Journal of Cost Management*, 5(summer), 20-27.
161. Čadež, S. (2000) Pomen računovodskih informacij za doseganje strateških ciljev slovenskih podjetij. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska Fakulteta.
162. Čadež, S. (2005) Kontingenčni pristop k oblikovanju sistema strateškega poslovnega računovodstva: empirična preverba v slovenskih podjetjih. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
163. Časopis Delo za obdobje 1.1.2008 do 31.12.2023.
164. Damodaran, A. (2002) *Investment valuation-2 izdaja*. New York: John Wiley in Sons.
165. Davenport, T. H., in Ronanki, R. (2018). *Artificial intelligence for the real world*. *Harvard Business Review*, 96(1), 108-116.
166. David, F. R., David, F. R., in David, M. E. (2020). *Strategic management: A competitive advantage approach, concepts and cases (17th ed.)*. Pearson.
167. Davila, Tony (2000) An empirical study on the drivers of management control system's design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4-5), 383-409.
168. Davis, R. I. in R. A. Davis (1999) How to Prepare for and Conduct a Benchmark Project. <http://www.dtic.mil/c3i/bpred/0135.html>.
169. Day, George S. (1987) *Analysis for Strategic Marketing Decisions*. St. Paul, Minnesota: West Publishing.
170. Day, George S. (1990) *Market Driven Strategy. Processes for Creating Value*. New York: The Free Press.
171. Debeljak, Žiga. (1998). *Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal, d.d.: magistrsko delo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
172. Delen, D., in Demirkan, H. (2013). Data, information and analytics as services. *Decision Support Systems*, 55(1), 359-363.
173. Delidžakova-Drenik, Eli. (1998). Občutljivost informacijskega sistema finančni kontroling za kontekst poslovnega sistema. *Uporabna informatika*, 4, 31-36.
174. Deloitte. (2022). *The Future of Controls*. Dostopno na: <https://www.deloitte.com/content/dam/assets-shared/legacy/docs/research/2022/gx-risk-future-of-controls-print-report.pdf> .
175. Dent, J. F. (1986) Organizational research in accounting: Perspectives, issues, and a commentary. V M. Bromwich in A. G. Hopwood (1996) *Research and Current Issues in Management Accounting*. London: Pitman.
176. Dent, J. F. (1990) *Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research*. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 3-25.
177. Dent, J. F. (1996) Global competition: challenges for management accounting and control. *Management Accounting Research*, 7, 247-269.
178. Deyhle, Albrecht. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: GV Založba.
179. Dickey, R. (1960) *Accountants – Cost Handbook*. New York: Ronald Press Co.
180. Dixon, R. (1998) *Accounting for strategic management: a practical application*. *Long Range Planning*, 31(2), 272-279.
181. Dixon, R. in D. R. Smith. (1993). *Strategic management accounting*. *Omega*, 21(6), 605-618.
182. Dobler, T. in W. Koebler (1997) *Planrechnungen im Unternehmen*. Stuttgart: Schaeffer-Poeschel Verlag.
183. Donnelly, J. P., Gibson J. L. in J. M. Ivancevich (1998) *Fundamentals of Management - 10ed*. Boston: Irwin/McGraw-Hill.

184. Donnelly, R., Dempsey, M., in O'Reilly, P. (2019). Understanding the role of management accounting in the decision-making process: A qualitative study. *International Journal of Accounting Information Systems**, 35, 100-115.
185. Drazin, R. in A. H. Van de Ven (1985) Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, 30, 514-539.
186. Drucker, P. F. (2002) Management challenges for the 21st century. Oxford: BinH.
187. Drucker, P. F. (1954) The Practice of Management. Harper, New York.
188. Drucker, P. F. (1988) The Coming of the New Organization. *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 45-53.
189. Drucker, P. F. (1999) Innovate or die. *Economist*, Sep. 23th.[e- issue].
190. Drury, C. (1992) Introduction. V Colin Drury, ed., Management accounting handbook. Oxford: Butterworth- Heinemann, 1-13.
191. Drury, C. (1996) Management and Cost Accounting (4th ed.). Thomson Business Press, London.
192. Drury, C. (1997) Management accounting for business decisions. London in Boston: International Thomson Business Press.
193. Drury, C. (1998) Costing: An Introduction (4th ed.). London: International Thomson Publishing.
194. Drury, C. in drugi (1993) A survey of management accounting practices in UK manufacturing companies. Research Occasional Paper, Chartered Association of Certified Accountants.
195. Drury, C. in M. Tayles (1995) Issues arising from surveys of management accounting practice. *Management Accounting Research*, 6(3), 267-280.
196. Dufey Gunter, Frenkel Michael, Hommel Ulrich, Rudolf Markus. (2000). Risk Management. Springer Verlag Berlin.
197. Duh, M. (1999a) Razvojne posebnosti družinskega podjetja. Doktorska disertacija. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
198. Duh, M. (1999b) Modeli integralnega in strateškega posloводства. *MER Revija za management in razvoj*, 2, 40-61.
199. Duhaime, I. M. in C. R. Schwenk (1985) Conjectures on cognitive simplification in acquisition and divestment decision making. *Academy of Management Review*, 10(2), 287-295.
200. Dvoršak, Jana. (2010). Kontroling v zavarovalništvu. Ljubljana: Slovensko zavarovalno združenje.
201. EEA - The European Accounting Association (2001). Congress Proceedings Book. 24th Annual congress, Athens.
202. Emmanuel Clive R., Otley David, Merchant Kenneth. (1991). Accounting for management control. 2nd ed. London: Chapman and Hall.
203. Emmanuel, C., D. T. Otley in K. A. Merchant (1990) Accounting for Management Control – 2ed. London: Chapman and Hall.
204. Epstein, Marc J. in A. R. Westbrook (2001) Linking actions to profit in strategic decision making. *Sloan Management Review*, 42(3), 39-49.
205. Epstein, Marc J., Kumar Piyush in A. R. Westbrook (2000) The drivers of customer and corporate profitability: modeling, measuring and managing causal relationships. *Advances in Management Accounting*, 9, 43-72.
206. Erika Schultz, Werner Schulz. (1993). Umweltcontrolling in der Praxis. Verlag Vahlen, München.
207. Eschenbach, Rolf. (Hrsg.) (1995). Controlling. Schäffer Poeschel Verlag, Stuttgart.
208. Evans, J. H., B. L. Lewis in J. M. Patton (1986) An economic approach to contingency theory and management control. *Accounting, Organizations and Society*, 11, 483-498.
209. Evans, James R. (2004) An exploratory study of performance measurement systems and relationships with performance results *Journal of Operations Management*, 22(3), 219-232.
210. Evans, R. M. in D. M. Thompson (1998) Strategic applications of life cycle costing: operations business planning. *APPEA Journal*, 500-507.
211. Ewert, R. Ernst (1998) Strategic Management Accounting, Coordination, and long-term Cost Structure. <http://www.bham.ac.uk/EAA>, European Accounting Association, 7. 8. 1998.
212. Ewert, R. in E. Christian (1999) Target costing, coordination and strategic cost management. *European Accounting Review*, 8(1), 23-49.
213. Fachliche Mitteilungen des IIR. (2001). IIR-Revisionstandard Nr.2. Prüfung des Risikomanagement durch die Interne Revision. Zeitschrift Interne Revision. Erich Schmidt Verlag Berlin, 3(2001), str. 152 in dalje.
214. Ferligoj, A. (1989) Razvrščanje v skupine. Metodološki zvezki 4. Ljubljana: Fakulteta za sociologijo, politične vede in novinarstvo.
215. Ferligoj, A. (1998) Multivariantna analiza-zapiski predavanj. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
216. Ferligoj, A. (1999) Metode multivariatne analize. Ljubljana: Gradivo za redni podiplomski študij Ekonomske fakultete.
217. Ferligoj, A. in S. Kropivnik (1998) Multivariantna analiza - Primeri. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
218. Ferligoj, A., K. Leskošek in T. Kogovšek (1995) Zanesljivost in veljavnost merjenja. Metodološki zvezki 11. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
219. Ferligoj, A., V. Omladič in G. Coenders (2003) Multivariatna analiza: structural equation models (SEM). Ljubljana: gradivo za univerzitetni podiplomski študijski program Statistika Univerze v Ljubljani.
220. Fern, Richard H. in Tipgos A. Manuel (1988) Controllers as business strategists: a progress report. *Management Accounting*, 69(9), 25-29.
221. Fischer, Thomas M. (Hrsg.) (2000). Kosten-Controlling. Neue Methoden und Inhalte. Schaeffer Poeschel Verlag Stuttgart.
222. Fisher, C. (1996) The impact of perceived environmental uncertainty and individual differences

- on management information requirements: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, 21(4), 361-369.
223. Fisher, J. (1992) Use of Non-financial Performance Measures. *Journal of Cost Management*, Spring, 31-38.
 224. Fisher, J. (1995a) Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14, 24-53.
 225. Fisher, J. (1995b) Implementing Target Costing. *Journal of Cost Management*, Summer, 50-59.
 226. Foster, Brian D. in John W. Cadogan (2000) Relationship Selling and Customer Loyalty: an empirical investigation. *Marketing Intelligence and Planning*. 18(4), 185-199.
 227. Foster, George in M. Gupta (1994) Marketing, Cost Management and management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 6(fall), 43-77.
 228. Foster, George, M. Gupta in L. Sjoblom (1996) Customer Profitability Analysis. *Cost Management*, 1-2, 10-15.
 229. Frank-Juergen Witt. (2003). *Dienstleistungscontrolling*. Verlag Franz Vahlen, München.
 230. Frankl, P. in F. Rubik (2000) Life cycle assessment in industry and business. Berlin: Springer.
 231. Freidank Mayer. (2003). *Controlling-Konzepte. Neue Strategien und Werkzeuge fuer die Unternehmenspraxis*. 6.Auflage. Gabler Verlag Wiesbaden.
 232. Freitas, Alex A. (2002). *Data Mining and Knowledge Discovery with Evolutionary Algorithms*. New York: Springer.
 233. Gampe, Ingrid. (2001). *Initiativen zur Corporate Governance in Deutschland*. Rechnungswesen Zeitschrift. Orac Verlag Wien, 1(2002).
 234. Gandomi, A., in Haider, M. (2015). Beyond the hype: Big data concepts, methods, and analytics. *International Journal of Information Management*, 35(2), 137-144.
 235. Garrison, R. H., Noreen, E. W., in Brewer, P. C. (2018). **Managerial accounting**. McGraw-Hill Education.
 236. Gelinas, U. J., S. G. Sutton in A. E. Oram (1998) *Accounting information systems*, fourth edition. Cincinnati: South-Western College Publishing.
 237. Gerbing, D. W. in J. G. Hamilton (1996) Viability of exploratory factor analysis as a precursor to confirmatory factor analysis. *Structural Equation Modeling*, 3(1), 62-72.
 238. Gerbing, D.W. in J. C. Anderson (1988) An updated paradigm for scale development incorporating unidimensionality and its assessment. *Journal of Marketing Research*, 25(2), 186-192.
 239. Ghoshal, S. in E. D. Westney (1991) Organizing competitor analysis systems. *Strategic Management Journal*, 12(1), 17-31.
 240. Gibbons, M., C. Limoges, H. Nowotny, S. Schwarzman, P. Scott, in Trow, M. (1994) *The New Production of Knowledge: The Dynamics of Science in Research in Contemporary Society*. London: Sage.
 241. Glogovšek, Jože. (1995). *Strateško odločivanje i kontroling u bankama*. Računovodstvo, revizija i financije, 5, 10, 71-77.
 242. Glogovšek, Jože. (2014). *Kontroling tveganja v bančnem poslovanju : [kontroling tveganja in integrirano upravljanje razmerja donosi/tveganja]* Maribor: Pivec.
 243. Gluck, F., S. Kaufman Stephen in S. A. Walleck (1982) The four phases of strategic management. *Journal of Business Strategy*, 2(3), 9-21.
 244. Gordon, Lawrence A, D. Larcker in F. Truggle (1978) *Strategic Decision Processes and the Design of Accounting Information Systems: Conceptual Linkages*. *Accounting, Organizations and Society*, 3(3-4), 203-213.
 245. Gordon, Lawrence A. (1998) *Managerial Accounting: concepts and empirical evidence*, fourth edition. New York: McGraw-Hill.
 246. Gordon, Lawrence A. in D. Miller Danny (1976) A contingency framework for the design of accounting informations systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), 59-69.
 247. Gordon, Lawrence A. in V. K. Narayanan (1984) Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 33-47.
 248. Gordon, Lawrence A., R. Cooper, H. Falk in D. Miller (1981) The pricing decision. *Strategic Finance*, 62(9), 59.
 249. Govindarajan, V. (1988) A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal*, 31(4), 828-853.
 250. Govindarajan, V. (1989) Implementing Competitive Strategies at the Business Unit Level: Implications of Matching Managers to Strategies. *Strategic Management Journal*, 10, 251-269.
 251. Govindarajan, V. in A. K. Gupta (1985) Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 51-66.
 252. Govindarajan, V. in John K. Shank (1992) Strategic cost management: tailoring controls to strategies. *Journal of Cost Management*, 6(fall), 14-24.
 253. Granlund, M. (1994) *The Role of Management Accounting in Corporate Crises*. Publications of the Turku School of Economics and Business Administration, Series D-5.
 254. Granlund, Markus and Jani Taipaleenmäki. (2005). Management control and controllership in new economy firms—a life cycle perspective. *Management Accounting Research*, Volume 16, Issue 1, March 2005, Pages 21-57.
 255. Gray, S. D., C. Roberts in G. Paul (1991) Corporate reports: The Potential for Changes. *Accountancy*, 8, 28.
 256. Greene James H. (1997). *Production and inventory control handbook*. New York: McGraw- Hill.

257. Guilding C., Karen S. Cravens in M. Tayles (2000) An international comparison of strategic management accounting practices, *Management Accounting Research* Volume 11(1), 113-135.
258. Guilding, C. (1992) Should management accounting take up the brand valuation challenge? *Management Accounting*, 70(6), 44-46.
259. Guilding, C. (1999) Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society* 24, 583-595.
260. Guilding, C. in L. McManus (2002) The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1), 45-59.
261. Guilding, C. in M. Moorehouse (1992) The case for brand value budgeting. V Colin Drury, ed., *Management Accounting Handbook*. Oxford: Butterworth-Heinemann, 173-195.
262. Guilding, C., K. S. Cravens in M. Tayles (2000) An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11, 113-135.
263. Günther, Thomas. (1997). Unternehmenswertorientiertes Controlling. Controlling-Verlag Franz Vahlen GmbH., München.
264. Gupta, Anil K. (1987) SBU strategies, corporate-SBU relations, and SBU effectiveness in strategy implementation. *Academy of Management Journal*, 30(3), 477-500.
265. Gupta, Anil K. in V. Govindarajan (1994a) Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation. *Academy of Management Journal* 27(1), 25-41.
266. Gupta, Anil K. in V. Govindarajan (1994b) Build, hold, harvest: converting strategic intentions into reality. *Journal of Business Strategy*, 4(3), 34-47.
267. Gutschelhofer, A. in R. Hanno (1997) Anglo-Saxon and German life-cycle costing. *The International Journal of Accounting*, 32(1), 23-44.
268. Hair, Joseph F., Rolph E. Anderson, Ronald L. Tatham in William C. Black (1998) *Multivariate Data Analysis - Fifth Edition*. Upper Saddle River: Prentice Hall.
269. Haka, S. F. (1987) Capital budgeting techniques and firm specific contingencies: A correlation analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12, 31-48.
270. Hakim, A., in Hakim, H. (2010). A practical model on controlling the ERP implementation risks. *Information Systems*, 35(2), 204-214. <https://doi.org/10.1016/j.is.2009.06.002>
271. Haldma, T. in K. Laats (2002) Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(2), 379-400.
272. Halekmacher, Sebastian. (2001). Die korpulente Gouvernante II – Corporate Governance mit Aussicht auf KonTraGII. WPg – Die Wirtschaftsprüfung, Berater der Wirtschaft. IDW –Verlag GmbH Düsseldorf, 4(2001).
273. Halekmacher, Sebastian. (2001). Die korpulente Gouvernante II – Corporate Governance mit Aussicht auf KonTraGII. WPg – Die Wirtschaftsprüfung, Berater der Wirtschaft. IDW –Verlag GmbH Düsseldorf, 4(2001).
274. Hall, R. W. (1990) World-class manufacturing: Performance measurement. V Performance excellence in manufacturing and service organizations (eds. P. B. B. Turney). Sarasota, Florida: American Accounting Association.
275. Hall, R. W., H. T. Johnson in P. B. Turney (1991) Measuring up: Charting pathways to manufacturing excellence. Homewood: Irwin.
276. Hambrick, Donald C. in D. Lei David (1985) Toward an empirical prioritization of contingency variables for business strategy. *Academy of Management Journal*, Briarcliff Manor, 28(4), 763-788.
277. Hambrick, Donald D. (1980) Operationalizing the concept of business-level strategy in research. *Academy of Management Review*, 5(4), 567-575.
278. Hambrick, Donald D. (1983) Some tests of the effectiveness and functional attributes of Miles and Snow's strategic types. *Academy of Management Journal*, 26(1), 5-26.
279. Hambrick, Donald D. (1984) Taxonomic approaches to studying strategy: some conceptual and methodological issues. *Journal of Management*, 10(1), 27-41.
280. Hamel, G. in C. K. Prahalad (1989) Strategic intent. *Harvard Business Review*, 67(3), 63-76.
281. Han, Jiawei in Micheline Kamber. (2001). *Data Mining: Concepts and Techniques*. San Diego: Academic Press.
282. Handscombe, R. in P. Norman (1993) Strategic leadership: Managing the missing links. London: McGraw-Hill.
283. Hannan, M. T. in J. Freeman (1977) The population ecology of organizations. *American Journal of Sociology*, 28(5), 929-964.
284. Hannan, M. T. in J. Freeman (1984) Structural inertia in organizational change. *American Journal of Sociology*, 49(4), 149-164.
285. Hansen, Don R. in Maryanne M. Mowen (1994) *Management Accounting – 3. izdaja*. Cincinnati: South-Western Publishing College Division.
286. Hansen, Don R. in Mowen M. Maryanne (1997) *Management accounting, fourth edition*. Cincinnati: South-Western College Publishing.
287. Harper, W. M. (1995) *Cost accounting*. London: Pitman.
288. Harris, Michael (2000) *Human Resource Management*. Fort Worth: The Dryden Press.
289. Harrison, J. S. in H. St. John Caron. (1998) *Strategic management of organizations and stakeholders: Concepts in Cases*. Cincinnati: South-Western Collage Publishing.
290. Harrison, Michael I. in A. Shirom (1998) *Organizational Diagnosis and Assessment*. London: Sage Publications.
291. Hart, R. Susan in G. Joydip (1998) Strategic management accounting: refocusing the agenda. *Management Accounting*, 76(11), 44-46.

292. Hartgraves, J., A. J. in James Davis (2000) Management accounting: A strategic approach – 2ed. Cincinnati: South-West Thomson Learning.
293. Hartman, S. (1993) Strategic Accounting or Accounting Strategy? An Empirical Investigation of the Relationship between Strategic Management and Management Accounting. Paper presented at EAA Doctoral Colloquium in Accounting, Turku, April 25-27.
294. Hauc, A. (1997) Projektni management. V M. Rebernik in drugi (1997) Podjetništvo in management malih podjetij. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta in Fakulteta za strojništvo.
295. Hax, A. in N. Majluf (1991) The Strategy Concept and Process. New Jersey: Prentice Hall.
296. Hax, C. in N. S. Majluf (1984) Strategic Management. An Integrative Perspective. New York: Prentice Hall.
297. Hayes, D. C. (1977) The contingency theory of Management Accounting. The Accounting Review, 52, 22-39.
298. Heagy, Cynthia D. (1991) Determining optimal quality costs by considering cost of lost sales. Journal of Cost Management, 5(fall), 64-72.
299. Hergert, M. in D. Morris (1989) Accounting data for value chain analysis. Strategic Management Journal, 10(2), 175-188.
300. Hill, M. A., R. D. Ireland in R. E. Hoskisson (2005) Strategic management: competitiveness and globalization - 6.ed. Mason: Thomson: South-Western.
301. Hilmar, J. Vollmuth. (1998). Controlling-instrumente. STS Standard Tabellen Et Software Verlag, Planegg.
302. Hilton, R. W., in Platt, D. E. (2021). Managerial accounting: Creating value in a dynamic business environment (12th ed.). McGraw-Hill.
303. Hinterhuber, H. H. (1992) Strategische Unternehmensführung. I. Strategisches Denken: Vision, Unternehmenspolitik, Strategie – 5., prenovljena in razširjena izdaja. Berlin, New York: Walter De Gruyter.
304. Hiromoto, T. (1988) Another Hidden Edge – Japanese Management Accounting. Harvard Business Review, 4, 22-26.
305. Hiromoto, T. (1991) Restoring the relevance of management accounting. Journal of Management Accounting Research, 3, 1-15.
306. Hirsch, Bernhard, Dominik Hammer, Olaf B. Mäder und Markus Kauerhoff. (2009). Wirtschaftsprüfung und Controlling. Ausgestaltung der institutionellen Zusammenarbeit. Controlling. Verlag C.H.Beck Vahlen, Heft 1/2009.
307. Hirst, M. K. (1981) Accounting information and the evaluation of subordinate performance: A situational approach. The Accounting Review, 56, 771-784.
308. Hočevár, M. (2001) Sodobne rešitve pri obvladovanju stroškov. Zbornik referatov, 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
309. Hočevár, M., M. Jaklič in H. Zagoršek (2003) Ustvarjanje uspešnega podjetja. Ljubljana: GV Založba.
310. Hočevár, Marko (1995) Nekaj razlogov proti uvajanju pojma »controlling«. Revizor, 4, 37-47.
311. Hočevár, Marko. (2007). Kontroling stroškov. Oblikovanje računovodskih informacij za managersko odločanje. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
312. Hofer, C. in D. Schendel (1978) Strategy Formulation. Analytical Concepts. St. Paul: West Publishing.
313. Hofer, Charles W. (1975) Toward a contingency theory of business strategy. Academy of Management Journal, 18(4), 784-810.
314. Hoffercker, J. in C. Goldenberg (1994) Using the Balanced Scorecard to Develop Companywide Performance Measures. Journal of Cost Management, fall, 5-17.
315. Hofmann, S. (2008). Handbuch Anti-Fraud-Management. Erich Schmidt Verlag Berlin 2008.
316. Hoos-Sachse, T. (2001). Controlling, Kostenrechnung und Kostenmanagement. Gabler Verlag, Wiesbaden
317. Hope, Jeremy (1998) Customers: strategic, loyal and profitable. Management Accounting, 76(9), 22-23.
318. Hopwood, A. G. (1986) Management accounting and organizational action: An introduction. V Research and Current Issues in Management Accounting (uredila M. Bromwich in A. G. Hopwood). London: Pitman.
319. Hoque, Z. (2001) Strategic Management Accounting, Oxford: Chandos Publishing.
320. Hoque, Z. in J. Wendy (2000) Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. Journal of Management Accounting Research, 12, 1-17.
321. Horngren, C. in G. Foster (1987, 1991, 1994 in 1997) Cost Accounting. A Managerial Emphasis. 6th, 7th, 8th and 9th editions. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
322. Horngren, C. T., Sundem, G. L., in Stratton, W. O. (2013). *Management accounting*. Pearson Education.
323. Horvat, T. (2002) Kritična analiza razkritij v letnih poročilih slovenskih podjetij. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
324. Horvath, P. in Partner. (1997). Qualitätscontrolling. Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
325. Horváth, P. (1978). Controlling – Entwicklung und Stand einer Konzeption zur Lösung der Adaption- und Koordinationsprobleme der Führung. ZfB, 48, 194-208.
326. Horvath, P. (1994) Controlling, 5. Auflage. Verlag Franz Vahlen, München.
327. Horvath, P. (2003). Controlling, 9. Auflage. Verlag FRanz Vahlne Muenchen.
328. Horvath, P. (2008). Strategisches Controlling. Von der Budgetierung zur strategischen Steuerung. Controlling. Verlag C.H.Beck Vahlen, Heft 12/2008.
329. Horváth, P. (2009). Controlling, 11. Auflage. Verlag Franz Vahlen, München..
330. Horvath, P. in T. Tani (1997) Japanese-German Comparison of Target Cost Management. Paper presented at the Annual Congress of the European Accounting Association, 23 - 25 April, Graz, Austria.

331. Huff, A. (1990) Mapping Strategic Thought. New York: Wiley.
332. Huff, A. in M. Jenkins (2003) Mapping Strategic Knowledge. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
333. Hulland, J. (1999) Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: a review of four recent studies, *Strategic Management Journal*, 20, 195–204.
334. Humphrey, N. (2003) The future of accounting for the future. [Online 7.1.2003, http://home.sprintmail.com/~humphreynash/future_of_accounting.htm].
335. Hunger, David J. in T. L. Wheelen (1996) Strategic management, fifth edition. Reading: Addison-Wesley Publishing.
336. Hussey, D. (1998) Strategic management: from theory to implementation, fourth edition. Oxford: Butterworth-Heinemann.
337. Hussey, J. in H. Roger (1999) Business Accounting. London: Macmillan Business.
338. IGC International Group of Controlling. (2000). Kontrolerjev slovar. Prevod dela: Controller-Wörterbuch. Orgos, d.o.o. Ljubljana 2000.
339. Igličar, A., in Hočevar, M. (2011). Računovodstvo za managerje. Ljubljana: GV Založba.
340. Igličar, A., Hočevar, M., in Zaman Groff, M. (2013). Uvod v računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
341. Ittner, C. D., D. F. Larcker in T. Randall (2002) Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. Wharton School Working Paper.
342. Innes, J. (1998) Management Accounting Trends, *Management Accounting*, 77, 205-238.
343. Innes, J. (1999) Management Accounting Trends. *Management Accounting*, 5, 40 in 41.
344. Innes, J. in F. Mitchell (1991) Activity-based Costing: a survey of CIMA members. *Management Accounting* (10), 28-30.
345. Innes, J. in F. Mitchell (1995) A survey of activity-based costing in the UK's largest companies. *Management Accounting Research*, June, 137-153.
346. Innes, J., F. Mitchell in D. Sinclair (2000) ABC in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results. *Management Accounting Research*, 11(11), 349-362.
347. Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer. (2002). Entwurf eines »Code of Corporate Governance für Österreich«. *Rechnungswesen Zeitschrift*. Orac Verlag Wien, 1(2002).
348. Institute of Internal Auditors. (2021). The Institute of Internal Auditors: Definition of Internal Auditing. Retrieved from <https://www.theiia.org/en/standards/>
349. International Group of Controlling - IGC. (2000). Kontrolerjev slovar: 100 izrazov, pomembnih za delo kontrolerja, z izčrpnimi pojasnili. Ljubljana : Orgos, 2000. 83 str.
350. International Group of Controlling - IGC. (2024). Controller mission statement, lgc-controlling.org. Dostopno na: <https://www.igc-controlling.org/services/controller-mission-statement>
351. ISO – International Standardization Organization 1997: Environmental management – Life cycle assessment – Goal and scope definition and inventory analysis – ISO 14041. Pariz: <http://www.iso.org>.
352. ISO – International Standardization Organization 1998: Environmental management – Life cycle assessment – Principles and framework – ISO 14040. Paris.
353. Itner, Chistoper D. in David F. Larker (1997) Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3-4), 293-314.
354. Itner, Chistoper D. in David F. Larker (1998) Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An analysis of Customer satisfaction. *Journal of Accounting Research*, 36, 1-35.
355. Itner, Chistoper D. in David F. Larker (2001) Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(3), 349-410.
356. Itner, Chistoper D. in David F. Larker (2002) Determinants of performance measure choices in worker incentive plans. *Journal Lab. Economics*, 20(2), 58.
357. Itner, Chistoper D., David F. Larker in M. V. Rajan (1997) The choice of performance measures in annual bonus contracts. *The Accounting Review*, 72(2), 231-255.
358. Ittner, C. D. in D. F. Larcker (2003) Coming up short on nonfinancial performance measurement, *Harvard Business Review*, Nov., 88–95.
359. Ittner, D., C. Larcker in T. Randell (2003) Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms, *Accounting, Organizations and Society* 28(7-8), 715–741.
360. Ivanjko, Š. (1999) Temelji organizacijskih preučevanj. Novo mesto: Visoka šola za upravljanje in poslovanje.
361. Ivanuša, Borut in Lidija Robnik. (2015). Kontroling v praksi : sodobna orodja in kriteriji učinkovitosti za zagotavljanje likvidnosti in sprejem pravih poslovnih odločitev s praktičnimi primeri. Maribor: Forum Media.
362. Jagodnik Valenja, Bojnec Štefan. (2010). Kontroling, vodenje in uspešnost poslovanja podjetja. Objavljeno na 11. Znanstvenem posvetovanju o organizaciji z naslovom: Koordinacijski in komunikacijski vidiki organizacije združb (zbornik referatov). Založili: Društvo Slovenska Akademija za Management, Fakulteta za organizacijske vede Kranj univerze v Mariboru, Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani.
363. James, D. Wilson, Janice M. Roehl-Anderson in Steven M. Bragg (1997) Controllershship: The Work of the Managerial Accountant – 5. izdaja. New York: John Wiley.
364. Jamil, C. Z. M., in Mohamed, R. (2013). The Effect of Management Control System on Performance Measurement System at Small Medium Hotel in Malaysia. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 202–208. <https://doi.org/10.7763/ijtef.2013.v4.286>
365. Jermias, J. in Gani Lindawati (2004) Integrating business strategy, organizational configurations and

- management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. *Management Accounting Research*, 15(2), 179-200.
366. Johnson, G. (1987) *Strategic Change and the Management Process*. Oxford: Blackwell Publishers.
367. Johnson, G. (1992) Managing strategic change-Strategy, culture and action. *Long Range Planning*, 25(1), 28-36.
368. Johnson, G., Scholes, K., in Whittington, R. (2012). *Exploring strategy: Text and cases* (9th ed.). Pearson.
369. Johnson, H. T. (1988) Activity based information: A Blueprint for World Class Management Accounting. *Management Accounting*, 66, 23-30.
370. Johnson, H. T. (1995) Management Accounting in the 21st Century. *Journal of Cost Management*, Fall, 15-19.
371. Johnson, H. T. in Kaplan R. S. (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
372. Johnson, R. A. in D. W. Wichern (2002) *Applied multivariate statistical analysis-5ed*. Upper Saddle River: Prentice-Hall.
373. Jones, L. (1988) Competitor cost analysis at Caterpillar. *Strategic Finance*, 77(4), 32-38.
374. Jones, M. (2006). *Accounting*. Cardiff: John Wiley in Sons.
375. Jones, S. (1985) An Empirical Study of the Role of Management Accounting Systems Following Takeover or Merger. *Accounting, Organizations and Society*, 10, 177-200.
376. Jones, S. in J. Ratnatunga (1997) The decision usefulness of cash-flow statements by Australian reporting entities: some further evidence. *British Accounting Review*, 29, 67-85.
377. Jones, T. C. in B. Lee (1998) Accounting, strategy and AMT investment. *Omega*, 26(6), 769-783.
378. Joos-Sachse, Thomas. (2001). *Controlling, Kostenrechnung und Kostenmanagement. Grundlagen - Instrumente - Neue Ansätze*. Gabler Verlag Wiesbaden.
379. Kajzer, Š. (1993a) Opredelitev managementa. V Belak, J. in drugi (1993) *Podjetništvo, politika podjetja in management*. Maribor: Založba Obzorja, 131-157.
380. Kajzer, Š. (1993b) Uresničevanje strategij. V Belak, J. in drugi (1993) *Podjetništvo, politika podjetja in management*. Maribor: Založba Obzorja, 183 -184.
381. Kajzer, Š. (1998) Razvoj in strukturiranje podjetja. V Belak, J. in drugi (1998) *Razvoj podjetja in razvojni management. Posebnosti malih in srednje velikih podjetij*. Gubno: MER Evrocenter, 39-54.
382. Kajzer, Š. (1999) *Procesno pojmovanje podjetja. Razsežnosti integralnega managementa*, Gubno: MER Evrocenter.
383. Kaligaro, Jože (2005). *Organizacija kontrolinga v proizvodnih podjetjih. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij*. Portorož: Lm Veritas.
384. Kaligaro, Jože. (2010). *Nadzor odvisnih družb v poslovni skupini. Prispevek na konferenci*.
385. Kaplan, R. S. (1983) Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Management Accounting Research. *The Accounting Review*, 58, 686-705.
386. Kaplan, R. S. (1984) The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59(3), 390-418.
387. Kaplan, R. S. (1985) *Accounting lag: the obsolescence of cost accounting systems*. Boston: Harvard Business School Press.
388. Kaplan, R. S. (1986) The role of empirical research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11(4), 429-452.
389. Kaplan, R. S. (1988) One Cost System Isn't Enough. *Harvard Business Review*, 1, 61-66.
390. Kaplan, R. S. (1990) *Measuring manufacturing excellence*. Boston: Harvard Business School Press.
391. Kaplan, R. S. (1995) New Roles for Management Accountants. *Journal of Cost Management*, Fall, 6-13.
392. Kaplan, R. S. in A. Atkinson (1989) *Advanced Management Accounting*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
393. Kaplan, R. S. in A. Atkinson (1998) *Advanced Management Accounting*, Third edition. New Jersey: Prentice Hall.
394. Kaplan, R. S. in David P. Norton (1992) *Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance*. *Harvard Business review*, Jan/Feb, 71-79.
395. Kaplan, R. S. in David P. Norton (1996a) *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.
396. Kaplan, R. S. in David P. Norton (1996b) Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 74(1), 75-85.
397. Kaplan, R. S. in David P. Norton (2000) *Uravnoteženi sistem kazalnikov*. Ljubljana: Gospodarski Vestnik.
398. Kaplan, R. S., in Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Harvard Business School Press.
399. Kaplan, Robert S. in David P. Norton (1993) Putting the Balanced Scorecard to Work. *Harvard Business Review*, September-October, 134-147.
400. Kaplan, S. (1994) Management accounting 1984-1994: development of new practice and theory. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 247-260.
401. Kasurinen, T. (2000) *Exploring Management Accounting Change: The Case of Balanced Scorecard Implementation*. <http://www.bham.ac.uk/EAA/ea2000/kasurin0.htm>.
402. Kato, Y. (1993) Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. *Journal of Management Accounting Research*, 4(1), 33- 48.
403. Kato, Y., G. Boerin C. W. Chow, (1995) *Target Costing: An Integrative Management Process*. *Cost Management*, Spring, 39-51.
404. Katz, R. L. (1970) *Cases and concepts in corporate strategy*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
405. Kavčič, S. (1999) *Računovodske informacije o ugotavljanju dobičkovnosti kupcev*. Gradivo za seminar. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

406. Kavčič, S. (2011). Računovodstvo za odločanje. Celje: Fakulteta za komercialne in poslovne vede.
407. Kavčič, S., in Koželj, S. (2003). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih = State of development of management accounting in Slovene companies. *Revizor*, 14(11), 58-87.
408. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N., in Vidic, D. (2007). Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
409. Kavčič, S., S. Koželj in M. Odar (1997) Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih: prvi izsledki raziskave. *Revizor*, 8(7), 12-40.
410. Kavčič, S., S. Koželj in M. Odar (1998a) Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih: razvitost poslovnega računovodstva. *Revizor*, 9(3), 40-57.
411. Kavčič, S., S. Koželj in M. Odar (1998b) Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih: razvitost poslovnega računovodstva (2. del). *Revizor*, 9(11), 42-71.
412. Kavčič, S., S. Koželj in M. Odar (2003) Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, 14(11), 58-87.
413. Kavčič, S., S. Koželj in M. Odar (2004a) Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih: razvitost poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, 15(1), 46-79.
414. Kavčič, S., S. Koželj in M. Odar (2004b) Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih: razvitost poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih (3. del). *Revizor*, 15(3), 26-63.
415. Kawada, M. (1995) An introduction to Strategic management accounting. *Studies in accounting history*, 163, 115-134.
416. Kawada, M. in D. F. Johnson (1993) Strategic management accounting - Why and How. *Management Accounting*, August, 32-38.
417. Ken Blanchard, Michael O'Connor. (1998). Die Neue Management-Ethik. Hoffmann und Campe Verlag, Hamburg.
418. Khandwalla, P. (1972) The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. *Journal of Accounting Research*, Autumn, 275-285.
419. Kicherer, Hans-Peter in Co. (2001). Controllertraining. Prüfungsaufgaben, Übungen und Fallstudien zur Prüfungsvorbereitung. Verlag C. H. Beck, München.
420. Kim, Kee S. (2002) Value management and common accounting performance measures for corporations. *Expert Systems with Applications*, 22(4), 331-336.
421. King, M. in Lee, R.A. in Piper, J.A. in Whittaker, J. (1991) Information Technology and the Changing Role of Management Accountants. V Ashton, D. T. S. Hopper in R.W. Scapens (1991) *Issues in Management Accounting*. Hemel Hempstead: Prentice Hall,
422. King, Thomas E. (1997) A Decision Making Approach. New York: John Wiley in Sons.
423. Kleinknecht, A. in P. Mohnen (2002) Innovation and firm performance. New York: Palgrave.
424. Kleinknecht, A. in R. Oostendorp (2002) R in R and export performance. V Kleinknecht, A. in P. Mohnen (2002) *Innovation and firm performance*. New York: Palgrave.
425. Knez-Riedl, Jožica (2000). Strateški in operativni kontroling: seminar kontroling in management, Ljubljana, [11. maj] CISEF.
426. Knez-Riedl, Jožica (2001). Okoljski kontroling in možnosti obvladovanja globalnih okoljskih problemov, v: *Management in globalizacija*, 20. znanstveno posvetovanje o razvoju organizacijskih ved, Portorož, 28. - 30. marec 2001. Kranj: Moderna organizacija, 283-292.
427. Kohler, Eric L. (1957) A dictionary for accountants-2ed. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
428. Kokošar, Stojan (2004). Vloga kontrolinga pri udeležanju strategij po metodologiji BSC. Sodoben kontroling, 29. posvetovanje o podjetniškem planiranju in managementu, Portorož, 26. in 27. maj 2004. Maribor: Društvo ekonomistov.
429. Kokošar, Stojan (2005). Kontroling uravnovečnega sistema kazalnikov v podjetju Javor Pivka d.d.. Les, 7-8, 254-256.
430. Kolar, I. (1998) Revidiranje socialnih poročil. Raziskovalna naloga pri predmetu raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
431. Kolar, I. (1999) Koristi od strateškega računovodstva. *Revizor*, 10(10), 32-57.
432. Kolar, I. (2000) Področja in pristopi delovanja strateškega računovodstva. Magistrsko delo. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
433. Kolar, I. (2003) Strateško računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
434. Kolar, I. (2004) Poslovodno računovodstvo za 21. stoletje. *Organizacija* 37(4), 242-250.
435. Kolar, I. (2005). Kritična presoja in empirična preveritev modela strateškega računovodenja za Slovenijo: doktorska disertacija.
436. Kolar, I. (2002) Inovativen kontroling (poslovodno računovodstvo) kot pogoj za razvoj podjetja. Uveljavljanje uspešnega managementa in sodobnega kontrolinga s poudarkom na kontrolingu, učenju in uporabi uravnovečnega sistema kazalnikov kot orodja za boljše rezultate organizacije, 27. posvetovanje o podjetniškem planiranju in managementu, Portorož, 22. in 23. maja 2002. Maribor: Društvo ekonomistov, 103-112.
437. Kolar, T. (2003) Kakšne naloge kontrolerjev ustrezajo vaši organizaciji? Uspešen management in sodoben kontroling, 28. posvetovanje o podjetniškem planiranju in managementu, Portorož, 8. in 9. maj 2003. Maribor: Društvo ekonomistov, 182-196.
438. Koletnik, F. (1996) Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
439. Koletnik, F. (1998) Kontroling. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
440. Koletnik, F. (1999) Notranje kontroliranje in revidiranje poslovanja podjetij. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, CISEF – Center strokovnega izpopolnjevanja in svetovalne dejavnosti.

441. Koletnik, F. (2004) Računovodstvo za notrnje uporabnike informacij. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.
442. Koletnik, F. (2005) Poučevanje (analiziranje) računovodskih izkazov. 3., dopolnjena izdaja (v priravi). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
443. Koletnik, F. (1988). Kontroling - suvremen način usmjeravanja i nadzora nad poslovanjem poduzeća. Računovodstvo i financije, 12, 169-176.
444. Koletnik, F. (2007). Strateški kontroling, v: Kolar, Iztok in Franc Koletnik (2007) Študijsko gradivo pri predmetu Strateški kontroling, podiplomski študij. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
445. Koletnik, Franc in Iztok Kolar. (2011). Strateški kontroling. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, Inštitut za računovodstvo, revizijo in davčno svetovanje.
446. Koletnik, Franc in Iztok Kolar. (2016). Strateški kontroling: skripta, Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
447. Koletnik, Franc, in Koželj, S. (2008). Redni in posebni računovodski izkazi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
448. Koletnik, F. (2005). Ocenjevanje vrednosti podjetij. Študijsko gradivo. Ekonomsko-poslovna fakulteta Maribor.
449. Koletnik, F. (2006). Proučevanje (analiziranje) računovodskih izkazov. Ekonomsko-poslovna fakulteta Univerze v Mariboru, Maribor.
450. Koletnik, F. (2007a). Gradiva za študij dejavnosti kontrolinga (izbrane aktualne teme). Podiplomski magistrski študij na Ekonomsko-poslovni fakulteti Univerze v Mariboru in na Ekonomski fakulteti Univerze v Reki v letih 1998-2007.
451. Koletnik, F. (2007b). Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
452. Koletnik, F. (2010). Koliko je vredno podjetje. Druga izdaja. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana.
453. Koletnik, F. (2011). Forenzično računovodstvo – I. in II. del. Revija o računovodstvu - IKS. Zveza RFR Slovenije, Ljubljana št. 5 in 6/2011.
454. Korošec, B. (2001). Računovodski vidiki ekonomske dodane vrednosti. Portorož: Zbornik referatov, 33. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
455. Korošec, B. (2003). Računovodstvo danes. Portorož: Zbornik referatov, 35. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
456. Korošec, B. in R. Horvat (2005). Pregled temeljnih pojmovnih in metodoloških izzivov računovodstva intelektualnih sestavin organizacij. Naše gospodarstvo, 51(1-2), 51-61.
457. Korošec, Bojana. (2000). Računovodstvo za managerje in podjetnike. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
458. Korošec, Bojana. (2007). Računovodstvo za managerje in podjetnike: študijsko gradivo (novelirano glede na SRS 2006). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
459. Kos, L. (2022). *Uvajanje ERP-rešitev in kritični dejavniki uspeha*. Univerza v Mariboru.
460. Koslowski, Frank. (2001). Controlling-Wörterbuch der Praxis Deutsch/Englisch, Englisch-Deutsch. Lucius in Lucius Verlagsgesellschaft mbH, Stuttgart.
461. Kotler, P. (1997) Marketing management, ninth edition. Upper Saddle River: Prentice-Hall.
462. Kralj, J. (1995) Politika podjetja v tržnem gospodarstvu. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
463. Kralj, J. (1998) Temelji managementa in naloge managerjev. Koper: Visoka šola za management.
464. Križaj, Franc. (1997). Kontroling in kontroler v praksi. Gospodarski vestnik, 23 (12. jun. 1997), 75-76.
465. Križaj, Franc. (1999). Kontroling kot upravljalni sistem v bančništvu. Bančni vestnik. 1/2, 25-26 in 3, 19-20.
466. Križaj, Matej. (2004). Kontroling - za podjetje, ki ve, kje je. Podjetnik, sep., 50-52 in dec., 66-70.
467. Krošlin, T. (2004) Vpliv dejavnikov invencijsko-inovacijskega potenciala na uspešnost podjetij. Magistrsko delo. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
468. Kulesza- S., James E. Sorensen in G. Siegel (1997) Are You Ready for the New Accounting? Journal of Accountancy, avgust, 42-48.
469. Lafley, A. G., in Martin, R. L. (2013). Playing to win: How strategy really works. Harvard Business Review Press.
470. Laitinen, E. K. (2003) Future-Based Management Accounting: A New Approach with Survey Evidence, 14, 293-323.
471. Lance, Charles E. in Robert J. Vandenberg (2002) Confirmatory factor analysis. V Drasgow, F. in N. Schmitt (2002) Measuring and analyzing behavior in organizations: advances in measurement and data analysis. San Francisco, CA: Jossey-Bass.
472. Langfield-Smith, K. (1997) Management control systems and strategy: a critical review. Accounting, Organizations and Society, 22(2), 207-232.
473. Lawrence, P. in J. W. Lorsch (1967) Organization and Environment. Cambridge, MA: Harvard University Press.
474. Lawrence, P. R. in J. W. Lorch (1969) Organizations and Environment. Homewood, IL: Irwin.
475. Lee, John Y. in Yasuhiro Monden (1996) An international comparison of manufacturing-friendly cost management systems. The International Journal of Accounting, 31(2), 197-212.
476. Lemke, Hans-Juergen. (1993). Unterstuetzung der strategischen Planung durch das interne Rechnungswesen. Controlling Paxis. Verlag Franz Vahlen Muenchen.
477. Libby, R., R. Bloomfield in M. W. Nelson (2002) Experimental research in financial accounting. Accounting, Organizations and Society, 27(8), 775-810.

478. Libby, T. in John H. Waterhouse (1996) Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137-150.
479. Liker, J. K. (2004). *The Toyota way: 14 management principles from the world's greatest manufacturer*. McGraw-Hill.
480. Lindblom, C. (1959) The Science of »Muddling Through«, *Public Administration Review*, 19, 79-88.
481. Linsley, Philip M. and Philip J. Shrivs. 2006. Risk reporting: A study of risk disclosures in the annual reports of UK companies. *The British Accounting Review*, vol. 38(4), pp 387 – 404.
482. Lipe, M. in S. Salterio (2000) The balanced scorecard: judgmental effects of common and unique performance measures, *Accounting Review*, 75, 283–298.
483. Lombriser, R. in P. A. Abplanalp (1997) *Strategisches management: Visionen entwickeln, Strategien umsetzen, Erfolgspotentialen aufbauen*. Zurich: Versus Verlag
484. Lorange, P. (1980) *Corporate Planning - An Executive Viewpoint*. Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, NY.
485. Lord, B (1996) Strategic management accounting: the emperor's new clothes? *Management Accounting Research*, 7, 347-366.
486. Luft, J. L. in M. D. Shields (2001) Why does fixation persist? Experimental evidence on the judgment performance effects of expensing intangibles. *The Accounting Review*, 76, 561–587.
487. Luft, J. L. in M. D. Shields (2002) Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. *European Accounting Review*, 11(4), 795-803.
488. Luft, J. L. in M. D. Shields (2003) Mapping management accounting: making structural models from theory-based empirical research, *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), 169–249.
489. Lynch, R. (1997) *Corporate strategy*. London: Prentice-Hall.
490. Majone, G. in A. Wildavsky (1978) Implementation as evolution. *Policy Studies Review Annual*, 2, 103-117.
491. Malcom, S. (1993) Customer Profitability Analysis Revisited. *Management Accounting*, 71, 9-10.
492. Malhotra, Naresh K, M. Peterson Mark in S. Kleiser (1999) *Marketing research: A state-of-the-art review and directions for the twenty-first century*. Academy of Marketing Science, 27(2), 160-183.
493. Malhotra, Naresh K. (1999) *Marketing research – 3ed*. Upper Saddle River: Prentice Hall.
494. Malina, M. A. in F. H. Selto (2001) Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard, *Journal of Management Accounting Research*, 13, 47–90.
495. Malina, M. A. in F. H. Selto (2004) Choice and change of measures in performance measurement models. *Management Accounting Research*, 15, 441-469.
496. Manuel Rene Theisen. (2002). *Corporate Governance. Eine neue Leitkultur für die Unternehmensführung. Rechnungswesen Zeitschrift - RWZ*, Orac Verlag Wien,
497. Marc, Darinka in Katarina Torkar Papež. (2006). *Kultura govornje in zapisane besede ali retorika za današnje rabo*. DZS.
498. Marn, Ferdinand. (1995). *Kontroling planiranja in krmiljenja proizvodnje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, (MBA Mednarodna podiplomska šola za management, 1995/1996, Proizvodni management; modul 5), 91-105.
499. Marsh, Herbert W. (1994) Confirmatory factor analysis models of factorial invariance: a multifaceted approach. *Structural Equation Modeling*, 1(1), 5-34.
500. Marshall, B. Romney, Paul J. Steinbart in E. Cushing Barry (1997) *Accounting information systems – 7ed*. London: Addison-Wesley Reading.
501. Mayr, Branko. (2003) *Računovodstvo in kontroling za podjetnike*. Piran: Gea College - Visoka šola za podjetništvo.
502. Mayr, Branko. (2007). *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana: Abeceda storitve.
503. Meijer, Mark G. H. (2011). Risk disclosures in annual reports of Dutch listed companies during the years 2005-2008. Master Thesis. University of Twente, Faculty Management and Governance.
504. Melavc, Dane in Aleš Novak .(2007) *Controlling*, 2 izdaja. Kranj: Moderna organizacija.
505. Merchant, K. (1998) *Modern Management Control Systems: Text and Cases*. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
506. Merchant, K. A. in M. D. (1993) Shields When and why to measure costs less accurately to improve decision making. *Accounting Horizons*, 7(2), 76-81.
507. Merchant, K. A., in Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives (4th ed.)*. Pearson.
508. Mikut, Ralf in Markus Reischl. (2011). Data mining tools [online]. Dostopno na: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/widm.24/full>
509. Miles, Raymond E., C. Charles Snow (1978) *Organizational strategy, structure and process*. New York: McGraw-Hill.
510. Miller, D. (1996) Configuration revisited. *Strategic Management Journal*, 17, 505-512.
511. Miller, D. in P. H. Friesen (1978) Archetypes of Strategy Formulations. *Management Science*, 24 (9), 921-933.
512. Miller, D. in P. H. Friesen (1980a) Momentum and revolution in organizational adoption. *Academy of Management Journal*, 23, 591-614.
513. Miller, D. in P. H. Friesen (1980b) Archetypes of organizational transition. *Administrative Science Quarterly*, 25, 268-299.
514. Miller, D. in P. H. Friesen (1982) Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firms. Two Models of Strategic Momentum. *Strategic Management Journal*, 3, 1-25.
515. Miller, D. in P. H. Friesen (1984) *Organizations: A quantum view*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
516. Mintzberg, H. (1973a) *The nature of managerial work*. New Jersey: Prentice Hall.

517. Mintzberg, H. (1973b) Strategy-making in three modes. *California Management Review*, 15, 44–53.
518. Mintzberg, H. (1975) The manager's job: Folklore and fact. *Harvard Business Review*, 49(4), 49–61.
519. Mintzberg, H. (1978) Patterns in strategy formation. *Management Science*, Providence, 24(9), 934–948.
520. Mintzberg, H. (1979) The structuring of organizations: A synthesis of the research. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall
521. Mintzberg, H. (1983) Power in and around organizations. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall
522. Mintzberg, H. (1987) Crafting strategy. *Harvard Business Review*, 65(4), 66–75.
523. Mintzberg, H. (1989) Mintzberg on management: Inside our strange world of organizations. New York: Free Press.
524. Mintzberg, H. (1990) The design school: reconsidering the basic premises of strategic management. *Strategic Management Journal*, 11(3), 171–195.
525. Mintzberg, H. (1994) Strategisen suunnittelun nousu ja tuho. *Yritystalous* 4/94.
526. Mintzberg, H. in A. McHugh (1985) Strategy formulation in an adhocracy. *Administrative Science Quarterly*, 30, 160–197.
527. Mintzberg, H. in J. Lampel (1999) Reflecting on the strategy process. *Sloan Management Review*, 40(3), 21–30.
528. Mintzberg, H., Ahlstrand, B., in Lampel, J. (1998). Strategy safari: A guided tour through the wilds of strategic management. Free Press.
529. Mintzberg, H., Ahlstrand, B., in Lampel, J. (2005). Strategy bites back: It is far more, and less, than you ever imagined. Pearson Education.
530. Mintzberg, H., J. Brian Quinn in G. Sumatra (1995 in 1999) The Strategy Process. Essex: Prentice Hall.
531. Mintzberg, H., O. Raisinghani in A. Theoret (1976) The Structure of Unstructured Decision Process. *Administrative Science Quarterly*, 21, 246–275.
532. Mittelsteadt, Robert E. (1992) Benchmarking: How to Learn from Best in Class Practices. *National Productivity*, Summer, 301–315.
533. Mochty, Ludwig in Michael Wiese. (2009). Operationale Ermittlung der Planungsgrundlagen für ein Sanierungskonzept nach IDW ES 6. Die Wirtschaftsprüfung - WPg, Düsseldorf. 5/09, str. 266.
534. Monden, Y. in K. Hamada Kazuki (1991) Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies. *Journal of Management Accounting Research*, 3(fall), 16–34.
535. Moon, P. in K. Bates (1992) Are financial statements good communicators? *Management Accounting*, 70(6), 36–38.
536. Moon, P. in K. Bates (1993) Core analysis in strategic performance appraisal. *Management Accounting Research*, 4(2) 139–152.
537. Moores, K. (1990) Control, culture, and cycles: The changing role of accounting controls in successfully growing businesses. *Bond Management Review* 1, 63–76.
538. Moores, K. in G. S. Stuart (1985) Management accounting control systems, perceived environmental uncertainty, structure, size, and success: New Zealand evidence. *Proceedings of Accounting Association of Australia and New Zealand Conference*. Sydney, 1–24.
539. Moores, K. in K. R. Duncan (1989) A reconciliation of market competition, decentralization, size, and financial performance results: An extension testing moderating effects. *Human Relations*, 42, 67–80.
540. Moores, K. in P. Booth (1994) Strategic Management Accounting: Australian Cases. Sydney: John Wiley.
541. Moores, K. in P. Booth (1999) Strategic Management Accounting: Australian Cases. Brisbane: John Wiley.
542. Moores, K. in S. Yuen (1993) Life cycle strategies and the design of management accounting systems. *Proceedings of Fifth Annual Conference of Accounting Academics*. Hong Kong, 365–381.
543. Moores, K. in S. Yuen (2001) Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4–5), 351–389.
544. Morden, T. (1999) Introduction to business strategy. London: McGraw-Hill Publishing.
545. Morelli, Theresa, Colin Shearer in Axel Buecker. (2010). *IBM SPSS predictive analytics: Optimizing decisions at the point of impact* [online]. Dostopno na: <http://www.redbooks.ibm.com/redpapers/pdfs/redp4710.pdf>
546. Morse, J. Wayne, James R. Davis in Al L. Hartgraves. (2000) .Management Accounting: A strategic approach, 2. izdaja. Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing.
547. Morse, Wayne J., James R. Davis in Al L. Hartgraves (2002) Management Accounting: a strategic approach-3ed. Mason: South-Western.
548. Moscovice, S. A., M. G. Simkin in N. A. Bagranoff (2001) Core Concepts of Accounting Information Systems, New York: John Wiley in Sons.
549. Mouritsen, J. (1991) Strategisk Regnskabsvaese: Strategiopfattelser inden for regnskabsvaesenet. *Økonomistyring in Informatik*, argang 1991/1992, n. 3.
550. Mouritsen, J. (1998) Driving Growth: economic value added versus intellectual capital, *Management Accounting Research*, 9(4), 461–482.
551. Mouritsen, J. (1999) The flexible firm: strategies for a subcontractor's management control. *Accounting, Organizations and Society*, 24(1), 31–55.
552. Mouritsen, J. (2003) Intellectual capital and the capital market: the circulability of intellectual capital. *Accounting, Auditing in Accountability Journal*, 1, 18–30.
553. Možina, S. (1972) Načini vodenja v organizaciji. Ljubljana: Izobraževalni center Ekonomske fakultete.
554. Mulej, Matjaž in drugi (2000) Dialektična in druge mehosistemske teorije. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
555. Mullins, J. L. (1993) Management and organizational behavior. London: Pitman Publishing.
556. Narver, John C. in Stanley F. Slater (1990) The effect of market orientation on business profitability. *Journal of Marketing*, 54(4), 20–35.

557. Nevries, P., Kornetzki, T., in Weide, G. K. (2006). Characteristics of the Strategic Planning Process and the Relevance of Management Accounting: Evidence from German Dax30 Companies. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1004091>
558. Nisbet, Robert, John Elder in Gary Miner. (2009). *Handbook of Statistical Analysis and Data Mining Applications*. Burlington: Elsevier.
559. Nisbet, Robert. (2004). How to Choose a Data Mining Suite. Information Management [online], 21 odstavkov. Dostopno na: <http://www.information-management.com/specialreports/20040323/1000465-1.html?pg=1>
560. Nixon, William A.J. in J. Burns. (2005). Management control in 21st century. *Management Accounting Research*, 16, 260-268.
561. Normann, R. (1977) *Management for growth*. New York: Wiley in Sons.
562. Novak, Aleš. (1999). Anglosaški in nemški pristop h kontrolingu. *Organizacija*, 10, 554-563.
563. Nyamori, R. O., Perera H. B. in S. R. Lawrence (2001) The concept of
564. Odar, M., Hieng, R., Koželj, S., Prusnik, M., in Zupančič, V. (2011). *Finančno računovodstvo za družbe*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev
565. Ojra, J., Opute, A. P., in Alsolmi, M. M. (2021). Strategic Management Accounting and Performance implications: a Literature Review and Research Agenda. *Future Business Journal*, 7(1). springeropen. <https://doi.org/10.1186/s43093-021-00109-1>
566. Oliver, L. (1991) Accountants as business partners. *Management Accounting*, 72(12), 40-42.
567. Osmanagić Bedenik, Nidžara. (1998). *Kontroling - Abeceda poslovnog uspjeha*. Školska knjiga, Zagreb.
568. Osmanagić Bedenik, Nidžara. (2007). *Kontroling - Abeceda poslovnog uspjeha*. Školska knjiga, Zagreb.
569. Otley, D. (1994) Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 289-299.
570. Otley, D. (1999) Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
571. Otley, D. T. in C. Wilkinson (1988) Organization behavior: Strategy, structure and environment and technology. V *Behavioral accounting research: A critical analysis* (uredil K. R. Ferris). Columbus: Century Publishing Co.
572. Otley, T. (1980) The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 413-428.
573. Palmer, Richard J. (1992) Strategic goals and objectives and the design of strategic management accounting systems. *Advances in Management Accounting*, 1, 179-204.
574. Papadakis, V. in P. Barwise (1997a) Strategic decisions: an introduction. V Papadakis, V. in P. Barwise eds. (1997a), *Strategic decisions*. Dordrecht: Kluwer academic publishers.
575. Partridge, M. in L. Perren (1994) Cost Analysis of the Value Chain: Another Role for Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, 7/8, 22-26.
576. Pavliha, Marko. (2012). Kriza: od ekonomije in ekologije do politike. Prenovljena globalna etika – edini humani izhod iz krize. *Časopis Delo - Sobotna priloga*. Ljubljana 17. marca 2012, str. 18-19.
577. Payne, A. in P. Frow (1999) Developing a Segmented Service Strategy: Improving Measurement in Relationship Marketing. *Journal of Marketing Management*, 15(8), 779-818.
578. Pearson, Timothy A. T. (1997) Strategic Management Accounting in Practice. *CMA Management* 70 (10), 19-23.
579. Peemöller, Volker H. (1992) *Controlling. Grundlagen und Einsatzgebiete*. Herne, Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe.
580. Peemöller, Volker H. (2001). Einfluss der neuen Standards des IIA auf die Revisionsarbeit. Deutsches Institut für Interne Revision. IIR Kongres Magdeburg.
581. Peljhan, D. (2007). The role of management control systems in strategy implementation: The case of a Slovenian company. *Economic and Business Review*, 9(4), 337-356.
582. Pepels, W. (2000). *Unternehmensführung*. W. Kohlhammer GmbH, Stuttgart Berlin Koeln
583. Perera, S., G. Harrison and M. Poole (1997) Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: A research note. *Accounting in Organizations and Society*. *Accounting, Organizations and Society*, 22(6), 557-572.
584. Peter R. Preissler. (1988). *Operatives Controlling. Moderne Industrie*, Landsberg.
585. Peter R. Preissler. (2000). *Controlling. Lehrbuch und Intensivkurs*. R. Oldenbourg Verlag, München Wien.
586. Petrovčič, Jože. (1998). *Kontroling za menedžerje: upravljanje in nadziranje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
587. Pettigrew, A. (1985) *The Awakening Giant: Continuity and Change in ICI*. Oxford: Basil Blackwell.
588. Pfeffer, J. in G. R. Salancik (1978) The external control of organizations: A resource dependence perspective. New York: Harper in Row.
589. Poessl, Wolfgang. (1991). *Controlling und Externe Beratung*. Verlag Vahlen, München.
590. Pogačnik, Bogi. (1997). Iskanje lukenj v vreči: sprotno spremljanje prihodkov in odhodkov – kontroling. *Manager*, 5 (maj 1997), 55-57.
591. Polli, R. in V. Cook (1969) Validity of the Product Life Cycle. *Journal of Business* 10, 385-400.
592. Porter, M. E. (1980) *Competitive Strategy*. New York: The Free Press.
593. Porter, M. E. (1985) *Competitive Advantage, Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: The Free Press.
594. Porter, M. E. (1986) *Competition in Global Industries. A Conceptual Framework in Competition in Global Industries*. Porter, M. (ed.) Boston: Harvard Business School Press.

595. Porter, M. E. (1990) Wettbewerbestrategie. Methoden zur Analyse von Branchen und Konkurrenten. Frankfurt/Main: Campus Verlag.
596. Porter, M. E. (1994) Toward a dynamic theory of strategy. V Rumelt, Richard R. in drugi, eds. (1994) Fundamental issues in strategy. Boston, Mass: Harvard Business School Press, 424-462.
597. Porter, M. E. (1996) What is strategy? Harvard Business Review, 74(6), 61-78.
598. Porter, M. E. (1998) Competitive advantage. New York: The Free Press.
599. Porter, Michael E. in Victor E. Millar (1985) How information gives you competitive advantage. Harvard Business Review, 63(4), 149-161.
600. Power, D. J., M. J. Gannon, M. A. Mc Ginnis in D. M. Schweiger (1986) Strategic management skills. Reading, MA: Addison-Wesley.
601. Prahalad, C. in R. Bettis (1986) The Dominant Logic: a New Linkage Between Diversity and Performance. Strategic Management Journal, 7, 485-501.
602. Prahalad, C. K. in G. Hamel (1990) The core competence of the corporation. Harvard Business Review, 68(3), 79-91
603. Prahalad, C. K. in G. Hamel (1994) Strategy as a Field of Study: Why a search for a new Paradigm? Strategic Management Journal, 15, Special Issue, 5-16.
604. Preiszler, Peter R. (2000). Controlling. Lehrbuch und Intensivkurs. 12. Auflage. Oldenbourg Verlag Muenchen Wien.
605. Pučko, D. (1993) Vpliv institucionalnih sprememb na razvoj podjetij in značilnosti strateškega managementa v Sloveniji. IB-revija, 27(8-9-10), 12-19.
606. Pučko, D. (1996) Strateško upravljanje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
607. Pučko, D. (1999) Strateško upravljanje - 2. izdaja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
608. Pučko, D. (2003) Strateško upravljanje - 3. izdaja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
609. Pugh, D. S., D. Hickson in C. Hinnings (1969) The context of organization structures. Administrative Science Quarterly, 14, 91-114.
610. Pugh, D. S., in drugi (1963) A conceptual scheme for organizational analysis. Administrative Science Quarterly, 8, 289-315.
611. Pugh, D. S., in drugi (1968) Dimensions of organizational structure. Administrative Science Quarterly, 13, 65-105.
612. Quinn, J. B. (1980a) Strategies for change: Logical Instrumentalism. Homewood IL: Richard Irwin.
613. Quinn, J. B. (1980b) Managing strategic change. Sloan Management Review, summer, 3-20.
614. Quinn, J. B. (1985) Managing Innovation: Controlled Chaos. Harvard Business Review, 5-6, 73-84.
615. Quinn, J., Mintzberg, H. in R. James (1988) The Strategy Process. Concepts, Contexts, in Cases. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
616. Rachlin, R. (1999). Total business budgeting. New York: John Wiley in Sons.
617. Rainer, Kelly R. in Efraim Turban. (2009). *Introduction to Information Systems*. Hoboken: John Wiley in Sons.
618. Rangone, A. (1997) Linking organizational effectiveness, key success factors and performance measures: an analytical framework. Management Accounting Research, 8(8), 207-219.
619. Rao, C. P. in Kelkar M. Mayuresh (1997) Relative Impact of Performance and Importance Ratings on Measurement of Service Quality. Journal of Professional Services Marketing, 15(2), 69-86.
620. Rao, S., A. Ahmad, W. Horsman in P. Keptin – Russell (2001) The importance of innovation for productivity. International Productivity Monitor, 4(spring), 11-18.
621. Rao, S., J. Tang in W. Wang (2002) The importance of skills for innovation and productivity. International Productivity Monitor, 4(spring), 15-26.
622. Raphael, R. E. (1976) Backcountry lives in America today on the borderlands between the old ways and the new. New York: Knopf.
623. Rappaport, A. (1999) New thinking on how to link executive pay to performance. Harvard Business Review, March-April, 91-101.
624. Ratnatunga, J. in drugi (1992) Issues in Strategic Management Accounting. Melbourne: Australia Pty Ltd.
625. Ratnatunga, J. in drugi (1993) Issues in Strategic Management Accounting. Sydney: Harcourt Brace Jovanovich Publishers.
626. Ratnatunga, J., Gray, N., in Balachandran, K. R. (2004). CEVITATM: the valuation and reporting of strategic capabilities. Management Accounting Research, 15(1), 77-105.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.12.005>
627. Ratnatunga, J., N. Gray in K. R. Balachandran (2004) CEVITA™: the valuation and reporting of strategic capabilities. Management Accounting Research, 15, 77-105.
628. Rebernik, M. (1998) Ekonomika podjetja. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
629. Reger, R. K. in A. S. Huff (1993) Strategic groups: A cognitive perspective. Strategic Management Journal, 14, 103-124.
630. Reichmann, Thomas. (Hrsg.) (1993) DV-Gestütztes Unternehmenscontrolling. Verlag Franz Vahlen, München.
631. Reid, Gavin C. in Julia A. Smith (2000) The impact of contingencies on management accounting system development. Management Accounting Research, 11(4), 427-450.
632. Rejc, A. (2002) Vloga in pomen nefinančnih informacij v okviru uspešnosti poslovanja podjetja - teorija in empirična preverba. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
633. Režek, Jožef in Marko Hočevár. (2007). Kontroling v podjetju Bramac strešni sistemi, d.o.o.: diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
634. Rhenman, E. (1973) Organization theory for long range planning. London: John Wiley.
635. Richards, I.A. (1936 in 1965) The philosophy of rhetoric. New York, Oxford: Oxford University Press.

636. Richardson, A. J. (1987) Accounting as a legitimating institution. *Accounting, Organizations and Society*, 12, 341–355.
637. Richardson, P. R. (1988) *Cost Containment: The Ultimate Advantage*. New York: Free Press.
638. Ritacco, Mark in Astrid Carver. (2007). The Business Value of Business Intelligence [online]. Dostopno na: http://www.clearify.com/Docs/BusinessValue_BI.pdf
639. Rittenberg, L. E., Johnstone, K. M., in Gramling, A. A. (2019). *Auditing: A business risk approach*. Cengage Learning.
640. Rockart, J. F. (1979). Chief executives define their own data needs. *Harvard Business Review*, 57(2), 81–93.
641. Roper, S. in J. Anderson (2000) *Innovation in e-commerce*. North Ireland: Economic Research Centre.
642. Roslender, R. (1995) Accounting for strategic positioning: responding to the crisis in management accounting. *British Journal of Management*, 6(1), 45–57.
643. Roslender, R. in R. Fincham (1995) *Critical Perspectives on Accounting*, 6(1), 7–26.
644. Roslender, R. in R. Fincham (2001) Thinking critically about intellectual capital accounting. *Accounting, Auditing in Accountability Journal*, 14(4), 383–398.
645. Roslender, R. in S. Hart (2002) Integrating Management accounting and marketing in the pursuit of competitive advantage: the case for strategic management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(2), 255–277.
646. Roslender, R. in S. Hart (2003) In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14, 255–279.
647. Roth, Harold P. in Wayne J. Morse (1983) Let's help measure and report quality costs. *Management Accounting*, 65(2), 50–53.
648. Rumelt, R. (1974) *Strategy, Structure and Economic Performance*. Boston: Harvard Business School Press.
649. Rumelt, Richard R. (1979) Evaluation of strategy: theory and models. V Schendel, Dan E. in Charles W. Hofer. (1979) *Strategic management: A new view of business policy and planning*. Boston: Little Brown, 196–212.
650. Rumelt, Richard R. (1980) Evaluating business strategy. V Mintzberg, H., J. Lampel, J. Quinn, B. James in Ghoshal Sumantra (2003) *The strategy process*. Harlow: Pearson Education, 80–87.
651. Rumelt, Richard R., Schendel Dan E. in David J. (1994) Teece Fundamental issues in strategy. V Rumelt Richard R. (1994) *Fundamental issues in strategy*. Boston: Harvard Business School Press, 9–54.
652. Ryan, B. (1995) *Strategic accounting for management*. London: The Dryden Press.
653. Ryan, Michael J. (1982) Behavioral Intention Formation: The Interdependency of Attitudinal and Social Influence Variables. *Journal of Consumer Research*, 9, 263–278.
654. Ryan, Michael J., R. Rayner in A. Morrison (1999) Diagnosing Customer Loyalty Drivers. *Marketing Research*, Summer, 19–26.
655. Scapens, R. (1994) Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting. *Management Accounting Review*, 5, 301–321.
656. Schäffer, U. in Brückner, L. (2019). Rollenspezifische Kompetenzprofile für das Controlling der Zukunft. *Control Manag Rev* 63, 14–31 <https://doi.org/10.1007/s12176-019-0046-1> in DOI:10.1007/s12176-019-0046-1
657. Schäffer, Utz in Jürgen Weber. (2012). Zukunftsthemen des Controlling. *Controlling. Zeitschrift für Erfolgsorientierte Unternehmenssteuerung*. Verlage C.H.Beck.-Vahlen, München-Frankfurt
658. Schoeffler, S. (1980) *Nine basic findings on business strategy*. Cambridge, MA: The Strategic Planning Institute.
659. Schoeppner, D. W. (1998) Controlling – Woher und Wohin. *Controller Magazin*, 1, 12–16.
660. Scholz, Hans-Gunther. (2001). *Kosten-Management*. Carl Hanser Verlag, München – Wien.
661. Schumpeter, J. A. (1934) *The theory of economic development*. London: Oxford University Press.
662. Schumpeter, J. A. (1950) *Capitalism, Socialism and democracy-3ed*. New York: Harper in Row.
663. Schutzdeller, Klaus. (1991). *Projektcontrolling als Führungs- und Informations-instrument. Kostenrechnungspraxis. Zeitschrift für Controlling*. Verlag Dr.Th.Gabler GmbH, Wiesbaden 1(1991).
664. Seidenschwarz Barbara. (1992). *Controllingkonzept für öffentliche Institutionen*. Verlag Franz Vahlen, München.
665. Seidenschwarz, Barbara. (1992). *Controllingkonzept für öffentliche Institutionen*. München: Verlag Franz Vahlen.
666. Selto, F. (1995) Implementing Activity-Based Management. *Journal of Cost Management*, Summer, 36–49.
667. Selznick, P. (1957) Foundations of theory of organizations. *American Sociological Review*, 12, 25–35.
668. Senčar, P. (1981) *Strategija kot del politike OZD*. Ljubljana: Delo.
669. SETAC – Society of Environmental Toxicology and Chemistry 1993: Guidelines for Life-Cycle Assessment: A »Code of Practice«. Bruselj: SETAC. <http://www.SETAC.org>.
670. Sfiligoj, N. (1993) *Marketinško upravljanje*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
671. Shank, J.K. (1989b) Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles? *Journal of Cost Management*, Fall, 55–76.
672. Shank, J.K. in V. Govindarajan (1992a) Strategic Cost Management and Value Chain. *Cost Management*, Winter, 5–21.
673. Shank, John in Vijay Govindarajan (1993b) *Strategic Cost Analysis*. New York: Free Press.
674. Shank, John K. (1989a) Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles? *Journal of Management Accounting Research*, 1, 33–46.

675. Shank, John K. (1996a) Analyzing technology investment - from NPV to strategic cost management (SCM). *Management Accounting Research*, 7(2), 185-197.
676. Shank, John K. (1996b) Cases in Cost Management: A strategic emphasis. Cincinnati: South-Western College Publishing.
677. Shank, John K. in J. Fisher (1999) Target costing as a strategic tool. *Sloan Management Review*, 41(1), 73-82.
678. Shank, John K. in V. Govindarajan (1988) Making strategy explicit in cost analysis: a case study. *Sloan Management Review*, 29(3), 19-30.
679. Shank, John K. in V. Govindarajan (1992b) Strategic cost analysis of technological investments. *Sloan Management Review*, 34(1), 39-51
680. Shank, John K. in V. Govindarajan (1993) Strategic cost management. New York: The Free Press.
681. Shank, John K. in Vijay Govindarajan (1989) Strategic Cost Analysis. Burr Ridge: Irwin.
682. Shapiro in drugi (1991): Seeking and Keeping Customers – Manage Customers for Profits (Not Just Sales). Boston: Harvard University Press.
683. Shapiro, B. in B. Jackson (1978) Industrial Pricing to Meet Customer Needs. *Harvard Business Review*, 56, 6 (Nov.-Dec.), 119-127.
684. Shapiro, Benson P. in drugi (1987) Manage customers for profits (not just sales). *Harvard Business Review*, 65(5), 101-108.
685. Shapiro, C. (1989) The theory of business strategy. *RAND Journal of Economics*, 20 (1), 125-137.
686. Shi, Q. (2011). Rethinking the implementation of project management: A value adding path map approach. *International Journal of Project Management*, 29(2), 156-167.
687. Shields, Michael D. in S. Mark Young (1992) Effective Long-Term Cost Reduction: A Strategic Perspective. *Journal of Cost Management*, Spring, 107-121.
688. Shields, Michael D. in S. Mark Yung (1991) Young Managing product life cycle costs: an organizational model. *Journal of Cost Management*, 5, 39-52.
689. Simmonds, K. (1981) Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, 59(4), 26-29.
690. Simmonds, K. (1982) Strategic Management Accounting for Pricing: A Case Example. *Accounting and Business Research*, 42, 206-214.
691. Simmonds, K. (1983) Strategic Management Accounting. In Fawning (ed.) *Handbook of Management Accounting*. Gower Publishing Company Limited, Aldershot, Hants. Reprinted 1985.
692. Simmonds, K. (1985) How to Compete. *Management Today*, avgust, 39-43.
693. Simmonds, K. (1986) The accounting assessment of competitive position. *European Journal of Marketing*, 20, 16-31.
694. Simon, H. A. (1947, 1957) Administrative behavior. New York: Macmillan.
695. Simon, H. A. (1972) Theories of Bounded Rationality. V Radner, C. in R. Radner *Decision and Organization*. Amsterdam: North-Holland Publishing Company, 161-176.
696. Simon, H. A. (1976) Administrative Behavior. New York: Free Press.
697. Simons, R. (1987a) Accounting control systems and business strategy: An empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 12, 357-374.
698. Simons, R. (1987b) How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, 15(3), 169-189.
699. Simons, R. (1990) The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 127-143.
700. Simons, R. (1991) Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, 12(1), 49-62.
701. Simons, R. (1995) The Levers of Control. Boston: Harvard Business School Press.
702. Simons, R. (2000) Performance measurement in control systems for implementing strategy: text in cases. Upper Saddle River: Prentice Hall.
703. Simons, R. L. (1992) The strategy of control: How accounting information helps to formulate and implement business strategy. *CA Magazine*, 125(3), 44-50.
704. Slagmulder, R. (1997) Using management control systems to achieve alignment between strategic investment decisions and strategy. *Management Accounting Review*, 8 (1), 103-140.
705. Slater, Stanley F. in John C. Narver (1994a) Market orientation, customer value, and superior performance. *Business Horizons*, 37(2), 22-28.
706. Slater, Stanley F. in John C. Narver (1994b) Does competitive environment moderate the market orientation-performance relationship. *Journal of Marketing*, 58(1), 46-55.
707. Smith, Ken G., Guthrie James P., Chen Ming-Jer (1989) Strategy, size and performance. *Organization Studies*, 10(1) 63-81.
708. Smith, M. (1997) Strategic management accounting: text and cases. Oxford: Butterworth-Heinemann.
709. Smith, M. (1997). Strategic management accounting: text and cases. Oxford: Butterworth-Heinemann.
710. Snow, Charles C in Donald C. Hambrick (1980) Measuring organizational strategies: some theoretical and methodological problems. *Academy of Management Review*, 5(4), 527-538.
711. Spatz, A. C. (2008). Controllertship: Messung, Wirkung und Determinanten. Wiesbaden: Gabler.
712. Spiro, Rosann L. in Barton A. Weitz (1990) Adaptive Selling: Conceptualization, Measurement, and Nomological Validity. *Journal of Marketing Research*, 17(Feb.), 61-69.
713. Stacey, D. R. (1992) Managing chaos: Dynamic business strategies in an unpredictable world. London: Kogan Page.
714. Stacey, D. R. (1993) Strategic Management and Organizational Dynamics. London: Pitman Publishing.

715. Stern, Joel M., J. S. Shiely in I. Ross (2003) EVA kot izziv. Uvajanje sprememb, ki v organizacijo prinašajo dodano vrednost. Ljubljana: GV Založba.
716. Stone, B. (2013). The everything store: Jeff Bezos and the age of Amazon. Little, Brown, and Company.
717. Sullivan, P. H. Jr., in P. H. Sullivan Sr. (2000) Valuing intangible companies – An intellectual capital approach. *Journal of Intellectual Capital*, 4, 328-338.
718. Surysekar, K. (2003) A note on the interaction effects of non-financial measures of performance. *Management Accounting Research*, 14(4), 409-417.
719. Swan, John E. in David R. Rink (1982) Fitting Market Strategy to Varying Product Life Cycles. *Business Horizons*, 1-2, 72-76.
720. Šrekl Breda. (2009) Kontroling [Elektronski vir]: sodoben koncept vodenja s praktičnimi primeri. Maribor: Grunf.
721. Taguchi, Gen'ichi (1992) Taguchi Methods, Research and Development. Michigan: American Supplier Institute.
722. Tanaka, T. (1993) Target Costing at Toyota. *Journal of Cost Management*, Spring, 4-11.
723. Tavčar, M. (1999) Razsežnosti strateškega managementa. Koper: Visoka šola za management.
724. Tayles, M., A. Bramley, N. Adshead in J. Farr (2002) Dealing with the management of intellectual capital: The potential role of strategic management accounting. *Accounting, Auditing in Accountability Journal*, 15(2), 251-267.
725. Teece, David J., Pisano Gary, Shuen Amy (1997) Dynamic capabilities and strategic management. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509-533.
726. Thearling, Kurt. (2008). An Overview of Data Mining Techniques [online]. Dostopno na: <http://www.thearling.com/text/dmtechniques/dmtechniques.htm>
727. Theisen, Manuel Rene. (2002). Corporate Governance. Eine neue Leitkultur für die Unternehmensführung. *Rechnungswesen Zeitschrift - RWZ*, Orac Verlag Wien, 6(2002), str. 157 in dalje.
728. Thompson, Arthur A. in Alonzo J. Strickland (1998) Strategic management: concepts and cases - 10ed. Boston: Irwin/McGraw-Hill.
729. Thompson, Arthur A. in Alonzo J. Strickland (2003) Strategic management: concepts and cases - 13ed. New York: McGraw-Hill.
730. Thompson, J. D. (1967) Organizations in Action. New York: McGraw in Hill.
731. Tiawon, H., in Supartha, I. W. G. (2021). Implementing a business strategy with supply chain management in a management system and management control to improve the performance of the hotel business. *Uncertain Supply Chain Management*, 9(3), 687-695. <https://doi.org/10.5267/j.uscm.2021.4.010>
732. Tomkins, C. (1991) Corporate Resource Allocation. Financial, Strategic and Organizational Perspectives. Oxford: Basil Blackwell.
733. Tomkins, C. in C. Carr (1996a) Strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 7(2), 165-167.
734. Tomkins, C. in C. Carr (1996b) Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 7(2), 271-280.
735. Turban, Efraim, Ramesh Sharda, Jay E. Aronson in David King. (2008). Business Intelligence : A Managerial Approach. Upper Saddle River: Pearson Education.
736. Turk Ivan, in drugi (2003). Osnove poslovnega računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
737. Turk, I. (1997a) Od zamisli sodobnega računovodstva v Sloveniji do slovenskih računovodskih standardov in revizije. *Naše gospodarstvo*, 5/6, 533-538.
738. Turk, I. (1997b) Temeljni računovodski pojmovnik. *Revizor*, 12, 10-122.
739. Turk, I. (1999) Nekaj novih pojmov in izrazov v naših strokah. Zbornik referatov 31. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, reviziji in finančah. Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Zveza ekonomistov Slovenije.
740. Turk, I. (2000) Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
741. Turk, I. in D. Melavc (1998) Računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija.
742. Turk, I., S. Kavčič in M. Kokotec-Novak (1998) Poslovno računovodstvo, 2. Izdaja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
743. Turk, I., S. Kavčič in M. Kokotec-Novak (2003) Poslovno računovodstvo, dopolnjena izdaja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
744. Turk, Ivan in Melavc, Dane. (1995). Uvod v računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija.
745. Turk, Ivan, in Melavc, Dane. (2001). Računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija.
746. Turk, Ivan, Kavčič, Slavka, in Kokotec Novak, Majda. (2003). Poslovno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
747. Turk, I. (2002). Revizor kot celovita odlična osebnost (enajst pogledov na odličnost). Zbornik referatov osme konference revizorjev. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, s37-44.
748. Turk, I. (2004). Poslovno-organizacijski pojmovnik: s slovensko-angleškim in angleško-slovenskim strokovnim slovarjem, 1. izdaja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
749. Turney, B. B. Peter in B. Anderson (1989) Accounting for Continuous Improvement. *Sloan Management Review*, Winter, 95-105.
750. Tušek, A. (1998) Upravljanje, odločevanje i računovodstvene informacije. Slobodno podjetništvo, 13-14, 170-190.
751. Valentinčič Andrej in Bojnec Štefan. (2010). Managerska orodja za obvladovanje stroškov in poslovno odločanje na primeru vinske kleti (71-80). Objavljeno v: Sodobni izzivi menedžmenta v agroživilstvu. Pivola: Društvo agrarnih ekonomistov Slovenije.
752. Vandenbosch, B. (1999) An empirical analysis of the association between the use of executive support systems and perceived organizational

- competitiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 24(1), 77-92.
753. Veleski, Darko. (2005). Kontroling kot del integriranega informacijskega sistema za poslovno obveščanje. Jubilejno 30. posvetovanje o podjetniškem planiranju in managementu, 25-30.
754. Verbič, Boris. (1992). Navigator in ne samo registrator: sodobni kontroling: razmišljanje iz prihodnosti nazaj v preteklost. *Manager*, 1, 30-31.
755. Walker, Orville C., W. Boyd Harper in J-C Larreche (1998) *Marketing strategy: planning and implementation – 3ed.* Boston: IRWIN/McGraw-Hill.
756. Walker, Robert (Ed.) (1985) *Applied Qualitative Research.* Aldershot: Gower.
757. Wallison, P. (2003) Debating Sarbans Oxley: Give us disclosure, not audits. *Wall Street Journal*, June 2, 16.
758. Walters, M. (2004) Alternative accounting thought and the prison-house of metaphor. *Accounting, Organizations and Society*, Vol 29 (2), 157-189.
759. Ward, K. (1992a) *Strategic management accounting.* Oxford: Butterworth-Heinemann.
760. Ward, K. (1992b) *Accounting for marketing strategies.* V Drury, C. (1992b) *Management Accounting Handbook.* Oxford: Butterworth-Heinemann. 1992b, 154-172.
761. Ward, K. (1993) Accounting for a sustainable competitive advantage. *Management Accounting*, 71(9), 36-38.
762. Ward, K. (1995) *Accounting for Marketing.* Management Accounting, May 20.
763. Ward, K., W. Hewson in S. Srikanthan (1992) Accounting for the competition. *Management Accounting*, 70(2), 19-20.
764. Waterhouse, I. H. in P. Tiessen (1978) A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research. *Accounting, Organizations and Society*, 3, 65-76.
765. Watts, D., Yapa, P. W. S., in Dellaportas, S. (2014). The Case of a Newly Implemented Modern Management Accounting System in a Multinational Manufacturing Company. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 8(2), 121-137. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v8i2.9>
766. Weber, I. U. Schaffer (2000) *Balanced Scorecard in Controlling.* Wiesbaden: Gabler.
767. Weber, J., Vallendar. (2009). *Controller in der Krise.* Controller Magazin. Verlag für ControllingWissen AG. Gauting/München, März/April 2009.
768. Weber, Jürgen. (2011). The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. *Journal of Management Control*, Vol.22(1), pp.25-46.
769. Weißenberger, Barbara E and Hendrik Angelkort. (2011). Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. *Management Accounting Research*, Volume 22, Issue 3, September 2011, Pages 160-180.
770. Wikipedia. (2011). Predictive analytics [online]. Dostopno na: http://en.wikipedia.org/wiki/Predictive_analytics
771. Wikipedia. (2012a). Business intelligence [online]. Dostopno na: http://en.wikipedia.org/wiki/Business_intelligence
772. Wikipedia. (2012b). Business intelligence tools [online]. Dostopno na: http://en.wikipedia.org/wiki/Business_intelligence_to_ols
773. Wilkinson, Joseph W. in Michael Joseph Cerullo (1997) *Accounting information systems: essential concepts and its applications - 3ed.* New York: John Wiley.
774. Wilkinson, Joseph W., Cerullo Michael J., Raval Vasant, Wong-On-Wing Bernard (2000) *Accounting information systems – 4ed.* New York: John Wiley in Sons.
775. William, C. (1976) Product Life Cycles and Marketing Models. *Journal of Business*, 10, 375-384.
776. Williams, J. J. in C. R. Hinings (1988) A note on matching control system implications with organizational characteristics: ZBB and MBO revisited. *Accounting, Organizations and Society*, 13, 191-198.
777. Wilson, I. S. Richard (1991) *Strategic Management Accounting.* V Ashton David in drugi (1991) *Issues in Management Accounting.* London: Prentice Hall, 82-105.
778. Wilson, R. (1994) Competitor Analysis. *Management Accounting*, April 24-26.
779. Witten, Ian H. in Eibe Frank. (2005). *Data Mining : Practical Machine Learning Tools and Techniques.* San Francisco: Elsevier.
780. Wolk, H. I., Gerber, Q. N., in Porter, G. A. (1988). *Management Accounting: Planning and Control.* Boston: PWS Kent Publishing Company.
781. Wood, M. (2003) Making sense of statistic: a non-mathematical approach. New York: Palgrave Macmillan.
782. Woods, M., in Barley, R. (2015). The role of management accounting in managing risk: A case study of certain enterprises. *Accounting, Auditing in Accountability Journal*, 28(2), 222-247.
783. Woodward, David G. (1997) Life-cycle costing: theory, information acquisition and application. *International Journal of Project Management*, 15(6), 335-344.
784. Yoshihiro. I. (1995) Strategic goals of quality costing in Japanese companies. *Management Accounting Research*, 6(4), 383-397.
785. Young, M. in F. Selto (1992) Effective Long-Term Cost Reduction: A Strategic Perspective. *Journal of Cost Management*, Spring, 16-30.
786. Zahirul, H. (2003) *Strategic Management Accounting, Concepts, Processes and Issues.* London: Spiro Press.
787. Zairi, M. (1996) *Strategic Management Accounting.* V Drury C. (1996) *Management Accounting Handbook - 2ed.* Oxford: Butterworth-Heinemann.
788. Zbašnik, B. (1990) *Življenjski cikel izdelka.* Ljubljana: Tangram.
789. 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.
790. Zimmerman, J. L. (2000) Accounting for Decision Making and Control - 3ed. Singapore: McGraw-Hill.
791. Železnikar, Joža. (1999). Kontroling kot upravljalni sistem v bančništvu. Bančni vestnik, 7/8 , 53-55.
792. Železnikar, Joža. (2007). Kontroler v pasteh globalizacije. 7. Letno srečanje kontrolerjev Slovenije, Portorož 27.-28. september. Portorož: MIK.

Seznam slik

SLIKA 1-1: KONTROLING KOT ODLOČEVALNO NARAVNANO RAČUNOVODSTVO	21
SLIKA 1-2: POJMOVNA IN VSEBINSKA RAZLIKA MED RAČUNOVODSTVOM IN KONTROLINGOM V NEMČIJI	22
SLIKA 3-1: DELEŽI NALOG KONTROLINGA V TEORIJ MED LETOMA 1988 IN 2023	38
SLIKA 3-2: DELEŽI OSEBNOSTNIH ZNAČILNOSTI NOSILCEV KONTROLINGA	41
SLIKA 3-3: KONTROLER, NJEGOVE NAJPOMEMBNEJŠE NALOGE, OSEBNOSTNE ZNAČILNOSTI IN KONCEPTUALNO RAZUMEVANJE.....	45
SLIKA 4-1: SISTEMSKO POJMOVANJE KONTROLINGA	48
SLIKA 4-2: POSLOVNO NAČRTOVANJE IN NADZIRANJE	49
SLIKA 4-3: URAVNOTEŽENI CILJI NOSILCEV TEMELJNIH PRVIN V PODJETJU	52
SLIKA 4-4: POSLOVODENJE PODJETJA	53
SLIKA 4-5: SKLADNOST MED POSLOVNIM PROCESIRANJEM, ODLOČANJEM IN INFORMIRANJEM	55
SLIKA 4-6: ORGANIZACIJSKA SESTAVA SODOBNEGA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA	56
SLIKA 4-7: POSLOVNA HIGIENA IN NADZORNI SISTEM V PODJETJU	57
SLIKA 4-8: ETIČNE RAZSEŽNOSTI ZAPOSLENCA.....	58
SLIKA 4-9: POJMOVNE IN VSEBINSKE RAZSEŽNOSTI KONTROLINGA.....	59
SLIKA 5-1: FUNKCIJE POSLOVODENJA.....	69
SLIKA 5-2: KONTROLING V LUČI PODSISTEMOV V PODJETJU.....	70
SLIKA 5-3: ZASNOVA STRATEŠKEGA OBNAŠANJA (IGRE)	77
SLIKA 5-4: STRATEGIJA IN PRODAJA PROIZVODOV.....	80
SLIKA 5-5: OBLIKOVANJE IN IZVAJANJE STRATEGIJ	82
SLIKA 6-1: KONTROLER KOT ODLOČEVALNO NARAVNAN RAČUNOVODJA	86
SLIKA 6-2: POKLICNO-ETIČNE RAZSEŽNOSTI KONTROLERJA	88
SLIKA 6-3: KODEKS POKLICNE ETIKE KONTROLERJA	89
SLIKA 6-4: STROKOVNA IN POKLICNO-ETIČNA PRAVILA KONTROLINGA	90
SLIKA 6-5: VLOGA KONTROLERJA IN NOTRANJEGA REVIZORJA PRI PODPORI POSLOVODNIKOV	93
SLIKA 6-6: NOTRANJI REVIZOR IN KONTROLER	95
SLIKA 6-7: SOODVISNOST IN RAZLIKE MED NOTRANJIM REVIZORJEM IN KONTROLERJEM	96
SLIKA 7-1: ZOBČENIKI KONTROLINGA	99
SLIKA 7-2: SPOZNAVNE PODPORE KONTROLINGA ZA IZVEDBENO IN STRATEŠKO POSLOVODENJE PODJETJA	100
SLIKA 7-3: KONTROLER ODGOVARJA KAJ, KDAJ, KAKO, KOGA IN ČEMU INFORMIRATI.....	101
SLIKA 7-4: POSLANSTVO IN CILJI PODJETJA.....	103
SLIKA 7-5: SPREMEMBE POSLOVNIH CILJEV JAPONSKIH PODJETIJ PO SAKURAI, 1997.	103
SLIKA 7-6: PREDNOSTI PODJETJA S STRATEŠKIMI CILJI	104
SLIKA 7-7: POSLOVNA FILOZOFIJA PODJETJA.....	104
SLIKA 7-8: ORODJA KONTROLINGA V RAZLIČNIH AKTIVNOSTIH POSLOVODENJA	107
SLIKA 7-9: DELNI IN SKUPNI POSLOVNI NAČRT PODJETJA.....	110
SLIKA 7-10: GOSPODARSKO NADZIRANJE IN ANALIZIRANJE	111
SLIKA 7-11: VKLJUČEVANJE POSLOVODNIKOV NA ODLOČEVALNIH RAVNEH	112
SLIKA 7-12: NALOGE KONTROLINGA V PODJETJU: STRATEŠKE IN IZVEDBENE	112
SLIKA 8.1: MODEL VZPOSTAVITVE IN DELOVANJA KONTROLINGA V PODJETJU X	114
SLIKA 8.3-1: IDEJNA ZASNOVA ORGANIZACIJSKE UMETITVE KONTROLINGA V PODJETJU LUNA	126
SLIKA 8.3-2: TRANSPLAN PROJEKTA UVAJANJA DEJAVNOSTI KONTROLINGA PRIMER LUNA	128
SLIKA 8.3-3: GANTOGRAM UVAJANJA KONTROLINGA V PODJETJU LUNA	128
SLIKA 8.3-4: IDEJNA ZASNOVA ORGANIZACIJSKE UMETITVE KONTROLINGA V MALEM IN SREDNJE VELIKEM PROIZVODNEM PODJETJU	133
SLIKA 8.3-5: IDEJNA ZASNOVA ORGANIZACIJSKE UMETITVE KONTROLINGA V VELIKEM PODJETJU	134
SLIKA 9.1.3-1: MODEL CELOVITEGA PREDRAČUNA	147
SLIKA 9.2.2-1: DOLGOROČNA NARAVNANOST PODJETJA	159
SLIKA 9.2.2-2: KONKURENČNA PREDNOST PODJETJA S PROAKTIVNIM OBVLADOVANJEM STROŠKOV	160
SLIKA 9.2.2-3: STRATEŠKI TRIKOTNIK PODJETJA.....	161
SLIKA 9.3.1-1: TVEGANJE V POSLOVANJU PODJETIJ	167
SLIKA 9.3.1-2: TIPOLOGIJA TVEGANJ V PODJETJU	169
SLIKA 9.3.1-3: RAZSEŽNOSTI POSLOVNEGA TVEGANJA.....	171
SLIKA 9.3.3-1: KONTROLING PRI UPRAVLJANJU IN VODENJU PODJETJA V OKVIRIH RAZUMNEGA EGOIZMA	180
SLIKA 9.4.2-1: VIDIKI IN INTERESI OBVLADOVANJA VREDNOSTI PODJETJA	186
SLIKA 9.4.2.2-1: KONTROLING V NEKRIZNIH IN KRIZNIH RAZMERAH	194
SLIKA 9.4.2.4-1: BILANCA STANJA PODJETJA X	199

SLIKA 10.2.1-1: OSNOVNI MODEL OBLIKOVANJA STRATEGIJ V ŠOLI DOJEMANJA	205
SLIKA 10.2.2-1: POVEZAVA MED PRIPADNOSTJO ŠOLI OBLIKOVANJA STRATEGIJ IN PRETEKLO USPEŠNOSTJO POSLOVANJA	233
SLIKA 10.2.2-2: POMEMBOST INFORMACIJ ZA SKUPINO 1 – MAČKE	235
SLIKA 10.2.2-3: POMEMBOST INFORMACIJ ZA SKUPINO 2 – RAKUNI	235
SLIKA 10.3.4-1: PRIMER ORGANIZACIJSKE SESTAVE PODJETJA S KONTROLINGOM IN STRATEŠKIM RAČUNOVODENJEM V OBLIKI PLOSKE MREŽE	250
SLIKA 10.3.4-2: ORGANIZACIJSKA SESTAVA Z VIDIKA VSEBINE STRATEŠKEGA RAČUNOVODENJA	252
SLIKA 10.3.4-4: PRIKAZ POROČANJA O CILJIH IN URESNIČEVANJU CILJEV OBLIKOVANIH STRATEGIJ PODJETJA IN/ALI SPE*	258
SLIKA 10.4.1-1: MATRIKA MOČI IN INTERESA DELEŽNIKOV POSLOVANJA PODJETJA	265
SLIKA 10.4.2-1: SWOT ANALIZA ZA PODJETJE LAHKE SPANEC, D. O. O. – STRATEŠKI CILJI	269
SLIKA 10.4.2-2: DEJAVNOST STRATEŠKEGA KONTROLINGA	270
SLIKA 10.4.2-3: STRATEŠKA VRZEL V PODJETJU	270
SLIKA 10.4.2-4: PORTFELJSKA ANALIZA PROIZVODA – BCG MATRIKA	272
SLIKA 10.4.2-5: ŽIVLJENJSKI CIKEL PROIZVODA – ŽCP IN MOŽNE STRATEGIJE	275
SLIKA 10.4.2-6: PRODAJA PROIZVODOV ZADNI MESEC LETA 20XX	278
SLIKA 10.4.4-1: POVEZAVE MED STROŠKI PRVIN PROIZVODNEGA PROCESA, STROŠKOVNIMI BAZENI, STROŠKOVNIMI OBJEKTI IN STROŠKOVNIMI POVZROČITELJI PRI PROIZVODNJI GOSPODINJSKIH APARATOV	293
SLIKA 10.4.4-2: KATEGORIJE STROŠKOV SKOZI OPERATIVNI IN STRATEŠKI POGLED	298
SLIKA 10.4.7-1: PREUČEVANJE VREDNOSTNE VERIGE RAČUNALNIŠKEGA PODJETJA CIC	306
SLIKA 10.4.8-1: VREDNOST KUPCEV Z VEČ VIDIKOV	308
SLIKA 10.4.8-2: ŽIVLJENJSKA DOBIČKONOSNOST (DENARNA DONOSNOST) KUPCA V ODSOTOKIH GLEDE NA VLAGANJA	315
SLIKA 10.4.8-3: POZORNOST KUPCEM S TREH VIDIKOV	315
SLIKA 10.4.9-1: STRATEŠKI TRIKOTNIK	318
SLIKA 10.4.10-1: VZROČNA RAZMERJA V BSC	333
SLIKA 10.4.10-2: PRETVARJANJE STRATEGIJ V CILJE ZA SPREMLJANJE IN PREUČEVANJE CILJEV STRATEGIJ S ŠTIRIH VIDIKOV	333
SLIKA 10.4.10-3: USKLAJEVANJE IN DOLOČANJE CILJEV IN NALOG V PODJETJU Z BSC	334
SLIKA 10.4.10-4: SPREMLJANJE CILJEV STRATEGIJ GLEDE NA ŠTIRI VRSTE DEJAVNIKOV KONKURENČNEGA USPEHA	335
SLIKA 10.4.11-1: PRIKAZ VIRTUALNE ORGANIZACIJE IN MEDORGANIZACIJSKEGA RAZVIDOVANJA STROŠKOV IZDELAVE TESTENIN	339

Seznam preglednic

PREGLEDNICA 1-1: VRSTE IN POIMENOVANJA »KONTROLERJEV« PO SVETU	19
PREGLEDNICA 3-1: PREGLED RAZLAG POJMA IN NALOG KONTROLINGA SLOVENSKE AVTORJEV MED LETOMA 1988 IN 2023	35
PREGLEDNICA 3-2: PREGLED RAZLAG POJMA IN NALOG KONTROLINGA SLOVENSKE AVTORJEV MED LETOMA 2008 IN 2023	36
PREGLEDNICA 5-1: EVOLUCIJSKI PREGLED ZNAČILNOSTI RAZMIŠLJANJ O POSLOVODENJU	71
PREGLEDNICA 7-1: ZNAČILNOSTI STRATEŠKEGA IN IZVEDBENEGA KONTROLINGA	99
PREGLEDNICA 8.3-1: SEZNAM PROJEKTHNIH NALOG PRI UVAJANJU KONTROLINGA V PODJETJU LUNA IN ČASOVNICA NJIHOVE IZVEDBE	127
PREGLEDNICA 8.3-2: IZBRANI PODATKI O POSLOVANJU HOTELOV PODJETJA LUNA	132
PREGLEDNICA 9.1.2-1: ANALIZA PESTEL	140
PREGLEDNICA 9.1.2-2: ANALIZA SWOT	140
PREGLEDNICA 9.1.3-3: PREDVIDENI IZKAZ DENARNIH TOKOV (AICPA)	154
PREGLEDNICA 9.3.1-1: NOTRANJA POSLOVNA TVEGANJA V PODJETJU	168
PREGLEDNICA 9.3.1-2: STRATEŠKA IN IZVEDBENA POSLOVNA TVEGANJA	170
PREGLEDNICA 9.3.4-1: TIPOLOGIJA TVEGANJ V RAČUNOVODSTVU	181
PREGLEDNICA 9.4.2-1: STADIJI, VZROKI IN POSLEDICE KRIZE	191
PREGLEDNICA 9.4.2.4-1: RAZLIKE MED STRATEŠKIM IN OPERATIVNIM KONTROLINGOM	196
PREGLEDNICA 9.4.2.4-2: OPERATIVNI KONTROLING DENARNE USPEŠNOSTI IN SANACIJSKI UKREPI	197
PREGLEDNICA 10.2.1-1: PREGLED ZNAČILNOSTI POSAMEZNIH ŠOL OBLIKOVANJA IN NADZIRANJA STRATEGIJ	216
PREGLEDNICA 10.2.1-2: DEJAVNIKI IN PREDVIDENE (VERJETNE) POMEMBNE INFORMACIJE ŠOL OBLIKOVANJA STRATEGIJ	222
PREGLEDNICA 10.2.1-3: SKUPINE POMEMBNIH INFORMACIJ ZA PODPORO POSLOVODENJA	226
PREGLEDNICA 10.2.1-4: PRIMERI INFORMACIJ O INTELEKTUALNIH NEOTIPLJIVKAH PODJETJA IN/ALI SPE	230
PREGLEDNICA 10.2.2-1: OPIS ŽIVLJENJA ŽIVALI KOT METAFORA OBLIKOVANJE STRATEGIJE PODJETJA	232
PREGLEDNICA 10.3.3-1: PRIMERJAVA VSEBINSKIH ZNAČILNOSTI TRADICIONALNEGA POSLOVODNEGA RAČUNOVODENJA IN STRATEŠKEGA RAČUNOVODENJA	243
PREGLEDNICA 10.3.3-2: TEORETIČNE REŠITVE ZA STRATEŠKO RAČUNOVODENJE	244
PREGLEDNICA 10.3.4-1: ORGANIZACIJSKE SESTAVE IN MOŽNI NAČINI VKLJUČEVANJA STRATEŠKEGA RAČUNOVODENJA V ORGANIZIRANOST PODJETJA	247

PREGLEDNICA 10.3.4-2: DEJAVNIKI IN INFORMACIJE O STRATEŠKEM POLOŽAJU PODJETJA (SPE) ZA PRIPADNIKE SKUPINE MAČK	255
PREGLEDNICA 10.3.4-3: DEJAVNIKI IN INFORMACIJE O STRATEŠKEM POLOŽAJU PODJETJA (SPE) ZA PRIPADNIKE SKUPINE RAKUNOV	257
PREGLEDNICA 10.4-1: PREGLED ORODIJ ZA RAZVIDOVANJE IN PROUČEVANJE STROŠKOV	261
PREGLEDNICA 10.4-2: STROŠKI IZDELAVE OKVIRJEV ZA KOLESA.....	263
PREGLEDNICA 10.4-3: RAZVID PRIHODKOV IN STROŠKOV UPORABE STAREGA IN NOVEGA STROJA ZA IZDELAVO OKVIRJEV ZA GORSKA KOLESA	264
PREGLEDNICA 10.4.2-1: PRODAJA PROIZVODOV V ZADNJEM MESECU LETA 20xx	278
PREGLEDNICA 10.4.2-2: POVEZAVA MED STOPNJO ŽIVLJENJSKEGA CIKLA PROIZVODA, DEJAVNIKI USPEŠNOSTI IN CENO RAČUNALNIŠKIH PROCESORJEV.....	279
PREGLEDNICA 10.4.3-1: PRODAJA IN TRŽNI DELEŽ	284
PREGLEDNICA 10.4.3-2: RELATIVNI TRŽNI DELEŽ	285
PREGLEDNICA 10.4.3-3: PRODAJA, TRŽNI DELEŽ IN DOBIČEK ZA PROIZVAJALCE PROIZVODA X.....	286
PREGLEDNICA 10.4.3-4 CENE PROIZVODOV, DOBIČEK IN TRŽNI DELEŽ	289
PREGLEDNICA 10.4.4-1: STROŠKI V PROIZVODNI GOSPODINJSKIH APARATOV	294
PREGLEDNICA 10.4.4-2: AKTIVNOSTI IN STROŠKOVNI POVZROČITELJI V BOLNIŠNICI	295
PREGLEDNICA 10.4.4-3: PRIMERJAVA RELEVANTNIH IN IRELEVANTNIH STROŠKOV TER ODTOKOV DENARJA ZA STRATEŠKO POSLOVOĐENJE	298
PREGLEDNICA 10.4.4-4: INFORMACIJE O TRADICIONALNO IZRAŽENIH STROŠKIH V PRIMERJAVI S STRATEŠKO RELEVANTNIMI STROŠKI	299
PREGLEDNICA 10.4.8-1: PODLAGA ZA STRATEŠKO SPREMLJANJE IN PREUČEVANJE DOBIČKONOSNOSTI KUPCA ALI SKUPINE KUPCEV.....	311
PREGLEDNICA 10.4.8-2: INFORMACIJE O KUPCIH ZA POSAMEZNE SKUPINE KUPCEV	312
PREGLEDNICA 10.4.8-3: INFORMACIJE O KUPCIH, PRIDOBLENE S STRATEŠKIM RAČUNOVODENJEM KUPCEV	316
PREGLEDNICA 10.4.9-1: RAZLIKE MED INFORMACIJAMI O STROŠKIH V TRADICIONALNEM RAČUNOVODENJU IN RAČUNOVODENJU VREDNOSTNE VERIGE.....	319
PREGLEDNICA 10.4.9-2: VREDNOSTNA VERIGA PODJETIJ V RAČUNALNIŠKI INDUSTRIJI.....	320
PREGLEDNICA 10.4.9-3: SPREMLJANJE IN PREUČEVANJE AKTIVNOSTI V VREDNOSTNI VERIGI PODJETJA.....	321
PREGLEDNICA 10.4.9-4: POVPREČNI STROŠKI NA OBISKOVALCA TEKME NK STRELE IN NK GROMI	322
PREGLEDNICA 10.4.9-5: STROŠKI PROIZVODNJE CUTLER ELECTRONICS.....	323
PREGLEDNICA 10.4.9-6: STROŠKI PROIZVODNJE CUTLER ELECTRONICS IN POVZROČITELJI STROŠKOV	323
PREGLEDNICA 10.4.9-7: STROŠKI CUTLER ELECTRONICS »NOV CD100«.....	324
PREGLEDNICA 10.4.9-8: KORISTI STRATEŠKEGA RAČUNOVODENJA VREDNOSTNE VERIGE	326
PREGLEDNICA 10.4.10-1: DEJAVNIKI KONKURENČNEGA USPEHA PO BSC	330

Seznam zgledov

ZGLED 7-1: STRATEŠKI CILJI PODJETJA	106
ZGLED 7-2: IZVEDBENI POSLOVNI CILJI.....	109
ZGLED 7-3: VKLJUČEVANJE ODLOČEVALNIH RAVNI V ODPRVLJANJE NEŽELENIH ODMIKOV	111
ZGLED 9.1.3-1: PRIPRAVA PREDRAČUNSKEGA IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA IN IZKAZA DENARNIH TOKOV	148
ZGLED 9.1.3-2: PRIPRAVA PREDRAČUNA PRODAJE	150
ZGLED 9.1.3-3: PRIPRAVA PREDRAČUNSKIH IZKAZOV MALO DRUGAČE.....	150
ZGLED 9.2.3-5: NAPOVED IN PRESOJA CILJNIH STROŠKOV	162
ZGLED 9.4.2.1-1 GOSPODARSKA KRIZA IN KONTROLING	191
ZGLED 9.4.2.4-1: PREVENTIVNI UKREPI, ČE PODJETJU GROZI NELIKVIDNOST	198
ZGLED 10.4-1: RAZLIKOVANJE MED RELEVANTNIMI IN IRELEVANTNIMI STROŠKI IN PRIHODKI ZA POTREBE STRATEŠKEGA RAZVIDOVANJA STROŠKOV.....	262
ZGLED 10.4.2-1 SWOT ANALIZA ZA PODJETJE LAHKI SPANEC, D. O. O. SLOVENIJA	268
ZGLED 10.4.2-2 UPORABA ORODJA O ŽIVLJENJSKEM CIKLU PROIZVODOV.....	277
ZGLED 10.4.2-3 PRIMER UPORABE METODE KDU ZA ODPIRANJA BISTROJA V ŠESTIH KORAKIH:	282
ZGLED 10.4.6-1: SKUPINE STROŠKOV DEJAVNOSTI IN POVZROČITELJEV STROŠKOV	302
ZGLED 10.4.6-2: RAZPOREJANJE STROŠKOV NA POSLOVNE UČINKE PO METODI ABC	303
ZGLED 10.4.7-1: VPLIV STRATEGIJE PODJETJA NA UPORABO INFORMACIJ O STROŠKIH POSLOVANJA – PODJETJE CIC.....	305
ZGLED 10.4.9-1: VREDNOSTNA VERIGA NOGOMETNEGA KLUBA STRELE.....	321
ZGLED 10.4.9-1: UPORABA VREDNOSTNE VERIGE V PODJETJU CUTLER ELECTRONICS	323
ZGLED 10.4.10-1: GLAVNI CILJI IN STRATEGIJA PODJETJA	329
ZGLED 10.4.11-1: VPLIV STRATEGIJE PODJETJA NA UPORABO INFORMACIJ O STROŠKIH POSLOVANJA S PBC	338

Društvo ekonomistov Maribor

