

Dr. Slavka Kavčič,  
Univerza v Ljubljani  
Ekonomska fakulteta

## »VEČ IN BOLJE« PRI IZGRAJEVANJU SODOBNIH RAČUNOVODSKIH METOD IN MODELOV

### Uvod

Kadar ljudje, ki se ne ukvarjajo z računovodstvom, slišijo besedo računovodstvo, si po navadi predstavljajo nekaj zoprnega. Poleg tega pa ima beseda računovodstvo prizvok na neko dejavnost, ki ji ni mogoče vliti nobene kreativnosti. Zato se pogosto smatra, da računovodstvo pomeni le beleženje preteklih poslovnih dogodkov za potrebe predvsem državnih in statističnih organov, ne vsebuje pa tudi drugih sestavin informacijskih dejavnosti, ki so za uspešno delovanje podjetja nujno potrebne. V vsakdanjem življenju se, kadar se govori o računovodstvu, navadno misli le na knjigovodstvo. Knjigovodstvo pa je dejavnost, ki je sicer v sestavi celotnega računovodstva nujno potrebna, je pa istočasno najmanj kreativna, saj resnično pomeni le beleženje tistega, kar se je v preteklosti v podjetju dogodilo. Takšen prizvok računovodstva je razlog, da so v računovodskih službah pogosto zaposlovali ljudi, ki iz različnih razlogov (zunanji izgled, premalo kreativnosti itd) niso bili primerni za druge službe v podjetju. Pogosto je prevladovalo tudi mnenje, da za računovodska opravila ni potrebno posebno znanje. Zato je bilo v računovodskih službah zaposlenih veliko delavcev, ki so bili usposobljeni za druga dela, to je frizerke, trgovke, itn. Značilno za zaposlene v računovodstvu je tudi bilo, da so to osebe ženskega spola. Za te službe se je praktično zahtevala ena sama lastnost, to je sedenje in rutinsko zapisovanje knjigovodskih listin. Pridno delo brez posebnega razmišljanja pa naj bi bila lastnost žensk.

Na to, da smo v Sloveniji kot delu Jugoslavije gledali na računovodstvo le s tega zornega kota, sta v veliki meri vplivali dve dejstvi:

1. Računovodstvo je bilo namenjeno le zunanjim uporabnikom, predvsem državi in njenim institucijam, ne pa pripravljanju informacij za odločanje v podjetju. Tako je bila glavna naloga računovodstva pripravljati temeljne računovodske izkaze, ki so služili državnim organom za kontrolo podjetij ter za razne statistične in druge analize. Računovodski podatki so bili tudi podlaga za obračun raznih davkov, predvsem davka iz dobička (dohodka)<sup>1</sup>.
2. Računovodske evidence so bile v celoti predpisane z zakonodajo. Zato je bil lahko vodja računovodstva že tisti, ki je znal dobro brati predpise in najti morebitne vrzeli v njih, ki so mu, če jih je odkril, omogočile ustvariti kar nekaj koristi podjetju. Iskanje lukenj v predpisih je bila tudi skoraj edina kreativnost, ki se jo pričakovali od računovodji, vse druge so bile, če ne nezaželene, pa vsaj nepotrebne.

Zaviranje uveljavljanja v svetu razvitih računovodskih rešitev v slovenski praksi, pa ne pomeni, da se računovodska stroka pri nas ni razvijala. Celo obratno! Pregled razvoja slovenske računovodske teorije in prakse v času 30 simpozijev o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah (od leta 1965 do leta 1998), ki je bil podan ob priliki 30 simpozija O sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah, kaže, da je slovenska računovodska stroka, kljub dejstvu, da njenih dosežkov ni bilo mogoče v celoti uveljaviti v praksi, delovala izjemno plodovito. "Računovodske rešitve, ki so jih razvili strokovnjaki v nekaterih razvitih tržnih gospodarstvih, so bile sorazmerno hitro prenešene v naš

strokovni prostor in dalje razvite. Naša računovodska teorija je tako na nekaterih področjih bila celo pred teorijo v drugih državah" (Kavčič, 1998: 129). Slovenski strokovnjaki so vedno znali v domači prostor umestiti "novosti", ki so prihajale k nam iz tujine, oceniti ali so to res novosti ali so to le stare rešitve v novi preobleki.

## 2. Značilnosti računovodstva

Računovodstvo ima danes tudi v slovenskih podjetjih enako vlogo, kot jo ima že dolgo v razvitih tržnih gospodarstvih. To je del informacijskega sistema, ki spremlja poslovne dejavnosti, meri ekonomske kategorije, ki so pri tem prisotne in oblikuje poročila, ki jih posreduje tistim, ki (se) odločajo. Računovodske informacije uporabljajo poleg zaposlencev v podjetju, ki na svojem delovnem mestu sprejemajo odločitve, tudi različni interesenti zunaj podjetja, posamezniki ali skupine, ki so povezani s podjetjem ali jih delovanje podjetja zadeva. Različni uporabniki računovodskih informacij, ki imajo pri njihovi uporabi tudi različne interese, so razlog, da v literaturi pogosto najdemo predlog o delitvi računovodstva na notranje računovodstvo (imenovano tudi poslovodno računovodstvo), ki pripravlja informacije za notranje uporabnike in zunanje računovodstvo, ki pripravlja informacije za zunanje uporabnike. Informacije za notranje uporabnike, imenovane tudi poslovodne informacije, so rezervirane za notranje odločitve, po navadi pomenijo poslovno skrivnost. Okolje ne more priti do njih, čeprav bi bilo za njih zainteresirano. Poleg tega so računovodske informacije za poslovodno odločanje strogo usmerjene in prilagojene zahtevam tistih, ki odločajo. Informacije za zunanje uporabnike pa nimajo vnaprej opredeljenega uporabnika in so zato v nekem smislu standardizirane. Pripravljene morajo biti tako, da zadovoljijo potrebe čim več možnih uporabnikov.

Informacije o tem, kako podjetje deluje, dajejo različne službe v podjetju, ki so bodisi organizirane v posebnem oddelku ali pa v sestavu posameznih poslovnih funkcij. Med dejavnostmi podjetja, katerih skrb je pripravljane potrebnih informacij je računovodstvo najpomembnejše. še več. Računovodstvo je v podjetju edina informacijska dejavnost, ki spremlja vse poslovne dogodke, ki kakor koli vplivajo na sredstva in obveznosti do virov sredstev. Vse druge informacijske dejavnosti spremljajo le del poslovnih dejavnosti podjetja. Poleg tega pa je računovodstvo tudi edina informacijska dejavnost, ki vse poslovne dogodke prevede v skupni imenovalc, to je denar. Zato je mogoče računovodske podatke seštevati in odšteti ter uspešnost delovanje podjetja kot ekonomskega subjekta prikazati s temeljnim poslovnim izidom, to je dobičkom ali izgubo, delovanje podjetja kot finančnega subjekta pa s končnim stanjem denarja oziroma razliko med začetnim in končnim stanjem denarja.

To, ali ima podjetje dobiček ali izgubo in ali ima na koncu poslovnega obdobja presežek ali primanjkljaj denarja, ima lahko dalekosežne posledice za vodstvo podjetja, zaposlence, okolje, državo in druge. Da bi vodenje računovodstva in ugotavljanje poslovnih izidov ne bilo preveč prepuščeno znanju in dobri volji tistih, ki računovodstvo organizirajo in vodijo, so pravila vodenja računovodstva v večina državah tudi načelno predpisana, različno vlogo imajo pri tem v posameznih državah računovodska stroka in računovodski strokovnjaki. Razmerja med državnimi organi, podjetji, računovodsko stroko in računovodskimi strokovnjaki, bi lahko oskupinili v tri tipične, in sicer:

1. Računovodska načela in standarde razvijajo in opredeljujejo podjetja in računovodski strokovnjaki, posebni računovodski neodvisni strokovni organ pa postavlja na tej podlagi posplošene računovodske rešitve, ki jih upoštevajo zakonodajalec, vlada in sodišča.
2. Računovodska načela in standarde, ob zgolj manjšem vplivu podjetji in računovodskih strokovnjakov, oblikujeta vlada in zakonodajalec; nanje vpliva trenutna splošna politika.
3. Vmesni tip je razmerje, kjer imajo posebno vlogo tako podjetja kot računovodski strokovnjaki v njih,

kot tudi država s svojimi organi (Turk, 1989:150).

Rezultat dejavnosti računovodstva so računovodska poročila. Uporabniki računovodskih poročil so različni. Vse bi lahko oskupinili v tiste, ki (Smith,1988:2):

1. želijo ugotoviti, če vodstvo dela tisto, za kar je odgovorno, torej tisto in tako kot bi morale delati (delničarji);
2. jih zanimajo predvsem bodoči potenciali podjetja (vlagatelji);
3. jih zanima vpliv delovanja podjetja na socialno in ekonomsko okolje (ekologi, država, sindikati, ter skupine ali posamezniki, ki jih zanima zdravstveno, splošno-blaginjsko in drugo socialno stanje prebivalcev),
4. jih zanimajo izdelki in storitve posameznega podjetja (uporabniki in potrošniki storitev in proizvodov)
5. jih zanima podjetje kot uporabnik njihovih proizvodov in storitev (zaposlenci in dobavitelji proizvodov in storitev)

Do pred kratkim smo bili navajeni, da se uspešnost podjetja prikazuje le z dvema računovodskima poročiloma, to je bilanco stanja in izkazom uspeha. Zakon o gospodarskih družbah je tudi pri nas uvedel (vsaj za nekatere družbe) dodaten izkaz to je izkaz denarnih tokov. Pregled uporabnikov računovodskih informacij in vidiki, po katerih želijo podjetje spoznati uporabniki računovodskih informacij, navaja na to, da klasična bilanca stanja in izkaz uspeha, ki sta dopolnjena z izkazov finančnih tokov, ne morejo zadovoljiti vseh potreb. To je razlog, da mora poročilo, ki ga podjetje posreduje uporabnikom (zunaj in znotraj podjetja) vsebovati tudi druge informacije, ne le tiste, ki jih je mogoče dobiti iz temeljnih računovodskih izkazov.

Značilno za zdajšnja računovodska poročila (vključno s pojasnili in razkritji) je, da dajejo poudarek le tistim kategorijam, ki vplivajo na velikost dobička. Velikost dobička pa zanima najbolj delničarje, druge uporabnike poročil pa tudi drugi dejavniki. Zato je v zadnjem času mogoče najti v strokovni literaturi predloge, da je treba uspešnost podjetja zasledovati tudi s širšega in ne le ozkega dobičkovnega vidika. To pa istočasno pomeni, da je treba poleg čistih računovodskih podatkov prikazovati tudi druge nedenarno izražene podatke ter izračunati ustrezne kazalnike, ki bodo pokazali uspešnost delovanja podjetja s širšega in ne le ozkega podjetniškega vidika.

### 3. Uravnorežena uspešnost podjetja

#### 3.1. Razlogi za uvedbo modela uravnorežene uspešnosti podjetja

Današnja podjetja so povsod po svetu v pomembnem procesu preoblikovanja. Iz industrijskega tekmovanja se preusmerjajo v informacijsko tekmovanje. Značilno za sedanji čas je, da zahteva za tekmovalen uspeh nove zmogljivosti. Sposobnost podjetij, da izrabijo poleg materialnih tudi nematerialne zmogljivosti postaja bolj in bolj pomembna. Nematerialne zmogljivosti omogočajo podjetju, da (povzeto po Kaplan in Norton, 1996: 3):

- razvije odnos do kupcev, ki bo omogočil obdržati obstoječe kupce in uspešno ter učinkovito zadovoljiti nove skupine kupcev in nova tržna območja;
- uvede inovativne proizvode in storitve, ki jih želijo njegovi ciljni kupci;
- proizvede glede na zahteve kupcev visoko kakovostne proizvode in storitve z nizkimi stroški in kratkim dobavnim rokom;
- mobilizira sposobnosti zaposlenih in jih motivirati za nenehno povečevanje njihovih zmogljivosti, kakovosti in odzivanju na izzive časa;
- razvija informacijsko tehnologijo, informacijsko bazo in informacijske sisteme.

Uspešnost podjetja je odvisna od tega, koliko se bo prilagodilo novim razmeram. Podjetje, ki deluje v novem okolju, mora imeti na razpolago sodila (mere), ki bodo pokazala, kje je v bistvenih dejavnikih pred drugimi podjetji in kje že ima možnosti za razvoj. Tradicionalno merjena uspešnost, ki je pokazala predvsem uspešnost preteklih poslovnih dogodkov in bila prenešana iz obdobja industrializacije, ko naložbe v nematerialne zmogljivosti in kupce za uspešnost niso bile odločilnega pomena, ni več ustrezna. V novi dobi podjetniški uspeh in bodoča vrednost podjetja temelji na naložbah v kupce, dobavitelje, zaposlence, procese, tehnologijo in inovacije. Model za merjenje uspešnosti podjetja mora zato dopolnjevati finančne mere, ki kažejo pretekle uspehe z merami, ki kažejo možnost bodočih dosežkov. Te lastnosti naj bi imel **model uravnotežene uspešnosti podjetja**.

### 3.2. Prvine merjenja uravnotežene uspešnosti podjetja

Dosedanji kazalniki merjenja uspešnosti poslovanja izhajajo iz dejstva, da je dobiček podjetja cilj njegovih lastnikov. Ker želijo ta cilj doseči, je ta tudi podlaga za ocenjevanje, koliko so uspešni tisti, ki so jim lastniki poverili odločevalne funkcije v podjetju. Najbrž bi ravnali napak, če bi rekli, da največji mogoči dobiček ali vsaj ustrezn dobiček, ni cilj komercialnih podjetij. Poznati ta cilj podjetja (velikost dobička) pa ne pomeni poznati tudi poti za njegovo doseganje. Podjetja morajo poiskati poti, ki jim bodo v končni fazi omogočile ustvariti čim večji dobiček. Poti poiščejo tako, da oblikujejo svoje poslanstvo in strategijo. Poslanstvo in strategija sta oblikovana opisno oziroma z nedenarnimi kazalniki. Zato tudi ali je podjetje doseglo svoje poslanstvo ugotavljamo z nedenarnimi kazalniki. Denarno ovrednoteni kazalniki (tradicionalni računovodski kazalniki) pokažejo, kako je podjetje doseglo svoj gospodarski cilj, nedenarni kazalniki pa v bistvu pokažejo na vzroke, zakaj gospodarski cilj ni bil dosežen oziroma kaj je razlog, da je bil dosežen v dejanskem obsegu.

Ali je podjetje pravilno izbralo poti za doseganje cilja, in kako je ta cilj doseglo naj bi pokazal **model uravnotežene uspešnosti**, ki ga podjetje oblikuje hkrati s strategijo, v kateri upošteva cilje vseh interesnih skupin. Strategijo mora oblikovati za vsak dejavnik, ki mu zagotavlja konkurenčno prednost in uspeh. V teoriji je znanih več mnenj o tem, kateri so ključni dejavniki. Johnson in Kaplan, ki sta tudi avtorja modela, navajata sedem dejavnikov, ki lahko zagotavljajo uspešnost podjetja in katerih prisotnost je treba v podjetju tudi meriti. Mere, ki jih podjetje oblikuje v ta namen, morajo temeljiti na podjetniški strategiji in vsebovati ključna sodila za ocenjevanje uspešnosti proizvodnje, trženja ter uspešnosti razvojne in raziskovalne dejavnosti. Tako menita, da podjetje (Johnson, Kaplan, 1987:256-258)<sup>2</sup>:

- mora dosegati in izboljševati kakovost. To meri z obsegom izmečka, potrebnih popravil proizvodov, nepravočasnostjo pri proizvodnji itd.
- mora proizvajati z nizkimi stroški. Zato meri gospodarnost pri (u)porabi prvin poslovnega procesa – proizvajati več z manj. Pomembno je, da pri tem upošteva dolgoročni vidik in ne le kratkoročne možnosti poviševanja cen svojim proizvodom.
- mora biti uspešno pri uvajanju ali poslovanju v okolju »ravno o pravem času«. Mere, ki kažejo uspešnost na tem področju so lahko pretočni čas proizvodov, čas od trenutka naročila do izpolnitve dobave, dnevi vezave zalog, itn .
- mora biti prožno pri oblikovanju in proizvajanju proizvodov. Mere, ki kažejo uspešnost na tem področju so lahko število sestavnih delov proizvoda, razmerje med standardnimi in nestandardnimi deli itd.
- mora pridobivati konkurenčno prednost iz nenehne inovativnosti in visoko kakovostnih proizvodov. Sodila, ki kažejo uspešnost na tem področju so lahko: zadovoljstvo potrošnikov z novostmi, ključne pozitivne lastnosti novih proizvodov, potreben čas za izdelavo novih proizvodov, itn.

- ve, da so ključni dejavnik uspeha zaposlenci. Mere, ki kažejo pripadnost zaposlencev k podjetju, so lahko odsotnost z dela, možnosti pridobitve novih zaposlencev itd.
- mora skrbeti za varno delo zaposlencev. Mere, ki kažejo stopnjo varnosti dela, bi lahko bile število zaporednih dni brez nesreč, število izgubljenih delovnih dni brez nesreč itd.

Logično je, da se v nobenem podjetju ni mogoče istočasno osredotočiti na vse cilje. Poleg tega pa je vsako podjetje edinstveno in si mora zato izbrati svojim prilikam ustrezne cilje in merila za merjenje stopnje njihovega doseganja. Vendar je po mnenju avtorjev tudi jasno, da mora biti v podjetju vedno več ciljev, ki jih podjetje kot celota ali njegovi deli želijo doseči.

Uravnotežen uspeh omogoča prevesti podjetniško poslanstvo in strategijo v merljive cilje in oblikovanje mer za njihovo merjenje. Celoten model je zgrajen na štirih ključnih vidikih: vidiku delničarjev, vidiku kupcev, notranjem vidiku poslovanja ter vidiku učenja in rasti. Zato mora podjetje poteti, ko je oblikovalo vizijo in strategijo odgovoriti na naslednja vprašanja (prirejeno po Kaplan, Norton 1996: 9):

1. Kakšni se moramo pokazati pred delničarji, da nas bodo smatrali finančno uspešne (finančni vidik poslovanja)?
2. Kakšni se moramo pokazati kupcem, da bodo rekli, da izpolnjujemo svoje poslanstvo (vidik kupcev)?
3. V katerih poslovnih procesih se moramo odlikovati, da bomo zadovoljili delničarje in kupce (notranji vidiki poslovanja)?
4. Kako bomo obdržali možnost za spremembe in rast, da bomo dosegli svoje poslanstvo (vidik učenja in rasti)?

Odgovori na ta vprašanja istočasno pomenijo postaviti cilje posameznega vidika, jih kvantificirati, postaviti sodila za merjenje dosežkov in postaviti vzpodbude za doseganje ciljev.

### 3.3. Vsebina posameznih vidikov v uravnoteženem uspehu

V točki 3.1 smo navedli, da model uravnotežene uspešnosti dopolnjuje tradicionalne mere uspešnosti, ki so obravnavale le finančni vidik. Model izhaja iz dejstva, da bodo podjetja, ko bodo uresničevala svoje delne cilje, hkrati dosegala tudi finančni cilj. Zato bomo pri naštevanju posameznih vidikov izhajali v bistvu iz delnih ciljev, ki naj bi omogočili dosegati tudi finančni cilj. Pri tem moramo poudariti, da je treba spremljati uresničevanje postavljenih ciljev podjetja hkrati na vseh štirih področjih. Na ta način je mogoče ugotoviti ali je bil cilj na enem področju morda dosežen na račun drugega. Ne smemo pozabiti, da je podjetje koalicija različnih skupin, in sicer delničarjev, zaposlencev, kupcev, dobaviteljev ter države. Vsak od njih mora biti plačan vsaj v najmanjšem obsegu, da ostane v koaliciji, skupine pa se pogajajo o vsakem presežku nad najmanjšim obsegom. Odvisno od tega, kdo je trenutno močnejši v koaliciji tudi iztrži več že iz minimalnega obsega in tudi delež v presežku nad najmanjšim.

#### 3.3.1. Vidik kupcev

Kupci so tisti, ki podjetju omogočajo ustvariti dobiček. Podjetje lahko proizvaja še tako kakovostne proizvode, če jih kupci ne kupijo, so za podjetje odpadni material. Zato morajo imeti podjetja jasno opredeljeno, kateri so ciljni kupci in ciljni poslovni segmenti in oblikovati skupino mer za merjenje uspešnosti sodelovanja z njimi – tržni delež, zadržanje kupcev, zadovoljstvo kupcev, dobičkovnost kupcev itn. Podjetje mora tudi opredeliti kaj vrednost za ciljne kupce in kako je treba postaviti cilje in sodila za doseganje ciljev, da bo mogoče obdržati ali celo razširiti sodelovanje z njimi. Pri tem so pomembne tri skupine značilnosti:

1. značilnosti proizvodov in storitev: funkcionalnost, kakovost in cena
2. odnos do kupcev: kakovost prodajnih izkušenj in osebni odnosi
3. image in sloves

Informacije, ki jih podjetje uporablja za vrednotenje odnosa s kupci, pridobi iz notranjega informacijskega sistema in iz okolja. Nasploj je za segment kupcev značilno, da so v veliki meri merodajne informacije iz okolja.

### 3.3.2 Notranji vidik poslovanja

Pri notranjem vidiku poslovanja mora podjetje identificirati kritične proizvodjalne postopke, v katerih mora biti odlično, če želi uresničiti cilje povezane z delničarji in ciljnim kupci. Odkriti mora stroške kakovosti, čas in značilnosti dosežkov, ki bodo omogočili ciljnim kupcem ponuditi najboljše proizvode in storitve. Posebej velja omeniti, da so po prodajne servisne storitve med pomembnimi dejavniki uspešnega notranjega vidika poslovanja.

### 3.3.3. Vidik učenja in inovacij

Zaposleni so med najpomembnejšimi dejavniki uspešnosti podjetja. Ali bomo dosegli finančne cilje, cilje povezane s kupci in cilje povezane z notranjim poslovanjem podjetja, je v veliki meri odvisno od tega, kakšne možnosti ima podjetje na področju učenja in rasti. Možnosti za učenje in rast so odvisne od zaposlencev, sistema in organizacijskih usmeritev. Zato strategija za visoke dosežke pomeni tudi naložbe v zaposlene, sisteme in postopke, ki povečujejo podjetniške zmožnosti. Sodila, ki jih mora podjetje oblikovati naj bi pokazala zadovoljstvo zaposlenih, vlaganje v izobraževanje, vlaganje v tehnologijo, stopnja inovacij, hitrost uvedbe novih proizvodov itd.

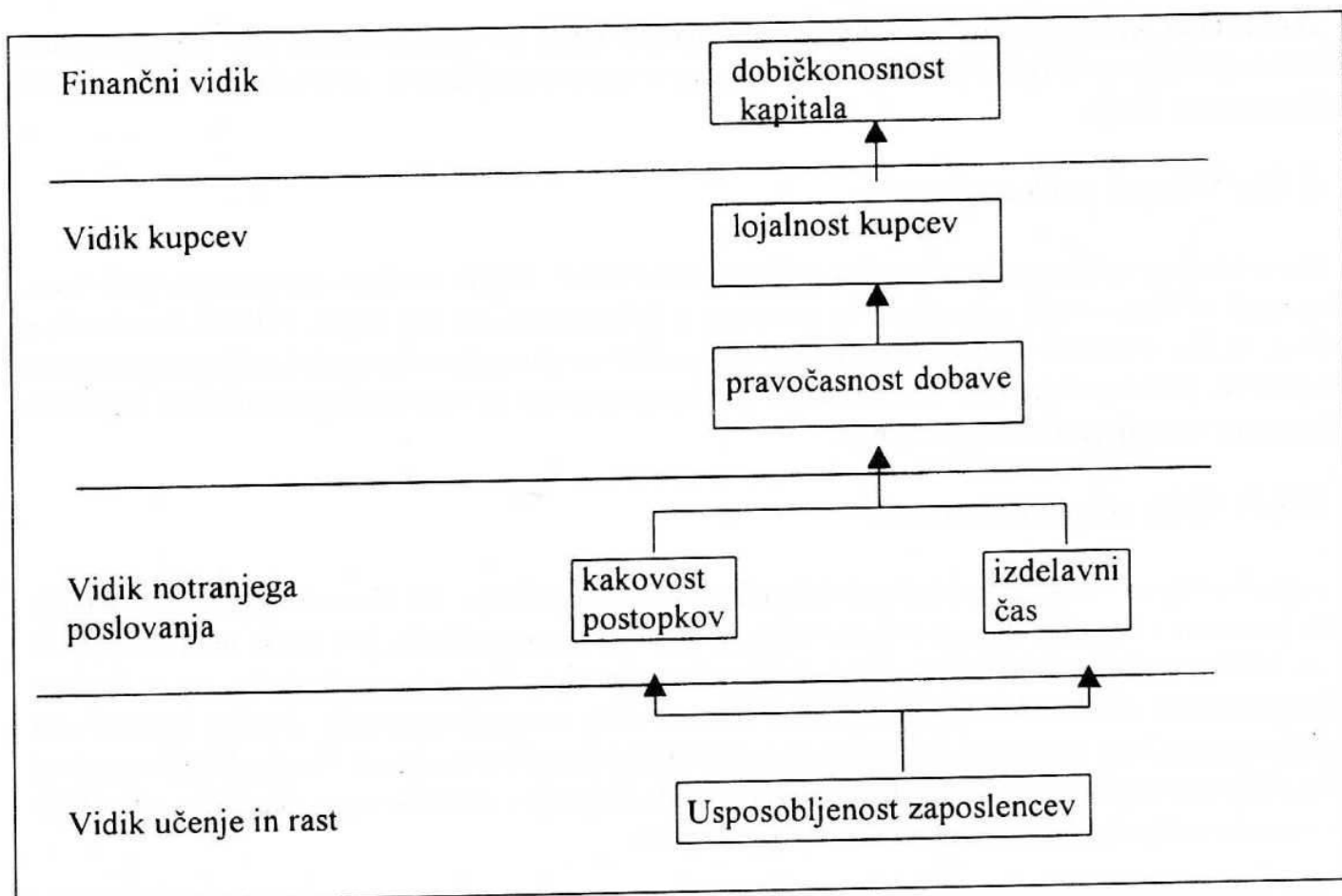
### 3.3.4 Finančni vidik

Finančni vidik podjetja pokaže ali je strategija podjetja pravilno izbrana in ali so pravilno izbrane tudi poti za doseganje ciljev podjetja. Tu se tudi pokaže ali je podjetje pravilno opredelilo obseg nefinančnih dejavnikov, ki bodo omogočili čim večji dobiček za lastnike podjetij. Sodila, ki jih uporabljamo so tipična računovodska sodila. Na tem področju je izoblikovanih več kazalnikov, poznan je tudi sistem povezanih kazalnikov (več o tem glej Turk 1995: str 7-17). Menimo pa, da so med predlaganimi, ki kažejo doseganje finančnih ciljev podjetja, najpomembnejši: dobičkonosnost sredstev in kapitala, rast dobička in prihodkov ter residualni dobiček

## 3.4. Veriga vzrokov in posledice posameznih vidikov v uravnoteženem uspehu

Strategija, ki jo podjetje postavi pomeni skupek hipotez o vzrokih in posledicah<sup>3</sup>. Sistem merjenja, ki ga uporabljamo v ta namen mora pokazati odnose med posameznimi cilji (vidik kupcev, vidik notranjega poslovanja, vidik učenja in rasti ter finančni vidik), da bodo ti lahko obvladovani in vrednoteni. Veriga vzrokov in posledic mora odražati vse vidike v uravnoteženem uspehu. Tako denimo na kazalnik dobičkonosnost kapitala., ki ga uporabljamo za finančno merjeno uspešnost, bistveno vpliva vidik kupcev. Kako izgleda celotna veriga vzrokov in posledic prikazujemo v sliki 1.

Slika 1: Veriga vzrokov in posledic v uravnoteženem uspehu



Vir: Kaplan, Norton, 1996: 31

Iz slike je mogoče videti, da ustrezno izgrajen model uravnotežene uspešnosti pokaže strategijo podjetja ali njegovih delov. Model pokaže posledice posameznih hipotez (glede odnosa vzrok – posledica) oziroma odnos med velikostjo izhodnih mer (rezultat) in velikostjo dejavnikov (povzročiteljev teh posledic), ki so vplivali na rezultat. Vsaka mera vključena v model uravnotežene uspešnosti mora biti del v verigi vzrok – posledica, ki pokaže pomen posamezne enote strategije za organizacijo.

#### 4. Predlogi za neobvezna razkritja (pojasnila) računovodskih poročil, ki kažejo na kakovostni premik v računovodstvu

Večina podjetji mora za javnost izdelati letno poročilo. Minimalni obseg podatkov letnega poročila je v večini držav (tudi pri nas) predpisan z zakonom. V Sloveniji daje osnoven okvir letnega poročila zakon o gospodarskih družbah, ki določa, da morajo podjetja voditi poslovne knjige in izdelati letna poročila.

Letno poročilo vsebuje letne računovodske izkaze s pojasnili k izkazom in poslovno poročilo poslovanja. Pojasnila računovodskih izkazov obvezno vsebujejo:

- informacije o uporabljenih metodah vrednotenja postavk v računovodskih izkazih,
- razčlenitev sintetičnih podatkov iz računovodskih izkazov, ki omogočajo lažje razumevanje in analiziranje,
- podatke o delu organizacijskih enot v tujini.

Poleg obveznih razkritij se podjetja pogosto odločajo tudi za prostovoljna razkritja ali pojasnila. Z njimi želijo povečati ugled in pokazati, da jih ne zanima samo dobiček, temveč, da se zavedajo svoje socialne odgovornosti in skrbi za okolje. Vse bolj se pojavlja zahteva po tako imenovanem družbenem

poročilu, ki naj bi pokazalo (Perks 1993:85):

1. vpliv na okolje (onesnaževanje okolja, akcije za preprečitev in odpravo negativnih posledic na okolje itn);
2. porabo energije;
3. delovanje podjetja s socialnega in širšega družbenega vidika, zlasti glede odnosa do manjšin, mladih, nezaposlenih, invalidov, žensk itn.;
4. skrb za zaposlenca zlasti z vidika varstva pri delu, izobraževanja, komunikacije, participacije, itn.
5. sodelovanje z družbeno političnimi skupnostmi zlasti z vidika odnosa do splošne zdravstvene ravni, do kulture, umetnosti itn.;
6. proizvode, zlasti z vidika varnosti njihove uporabe, onesnaževanje pri njihovi uporabi itn.;
7. druge vplive na družbo, kjer naj bi predstavili zlasti splošno usmeritev podjetja do njegove okolja.

Zakaj se podjetja odločajo za prostovoljna razkritja? Odgovor je preprost. Iz istega razloga, kot uvajajo uravnoteženo merjenje uspešnosti, to je ustvarjanje razmer za pridobivanje večjega dobička. Naj pojasnimo nekaj koristi, ki so bistvenega pomena za uspešnost podjetja in so posledica prostovoljnih pojasnil v računovodskih poročilih. Te so :

1. vzpodbujanje zanimanja za združevanje,
2. vplivanje na potencialne investitorje,
3. dostop do izbranih skupin (okoljevarstvenikov),
4. predstavitev poslanstva ,
5. povečevanje lojalnost delničarjev,
6. povečevanje možnosti nove izdaje delnic,
7. pridobivanje najboljših kadrov, itn

### 5. Ustrezen (poslovodni) računovodski sistem pogoj za dobro računovodsko poročilo

Koliko so računovodska poročila vseobsežna in kakovostna, je odvisno od več dejavnikov, med katerimi so zagotovo: organizacija računovodske službe, celovitost računovodske službe, strokovna usposobljenost zaposlenih v računovodstvu, odnos vodstva podjetja do računovodske službe, kakovost notranje in zunanje revizije, koliko vodstvo podjetja razume računovodske informacije, itn.

To je razlog, da najdemo v strokovni literaturi trditev, da so za kakovost računovodskih poročil odločujoči nekateri dejavniki. Preden naštejemo kritične uspešnostne dejavnike računovodstva pa povejmo, da temeljijo na predpostavki, da je za vse računovodske informacije v podjetju zadolžena ena služba, to je računovodska in da druge službe te informacije dopolnjujejo s posebnimi iz njihovega področja dela. Ward (Ward, 1992: 285-294) navaja 10 kritičnih dejavnikov, ki jih je treba upoštevati pri izgrajevanju računovodstva, da bo to dobra podlaga tudi za strateško odločanje. Ti so:

1. Pomoč za strateške odločitve. Računovodstvo mora s svojimi poročili osvetliti strateške odločitve in posledice, ki jih te odločitve prinašajo. Zato ne sme biti le zapisovalec in poročevalec preteklih poslovnih dogodkov. Postavljeno mora biti tako, da bo sposobno ne le pripravljati poročila za strateško načrtovanje, temveč tudi za spremljanje njegovega uresničevanja, sprotno prilagajanje možnostim in njegovo revizijo. Računovodstvo bo to nalogo lahko opravljalo, če bo poznalo vrste odločitev, ki morajo biti skladne s cilji podjetja. Ker pa je računovodstvo dejavnost, ki spremlja vse poslovne dogodke v denarni merski enoti, morajo biti tudi cilji kvantificirani. Zato poznavalci razmer menijo, da cilji podjetja ne morejo biti sprejeti brez prisotnosti računovodje. Ne zato, da bi odločal, temveč zato, da bo vedel, kaj so imeli predlagatelji resnično v mislih takrat, ko so kvantificirali cilje.



2. Brez komunikacijske vrzeli. Če je računovodstvo namenjeno podpori odločanju, mora posredovati denarne informacije koristne za tistega, ki odloča. To pa pomeni, da morajo njegova poročila vsebovati informacije in ne le podatke, ki bi jih šele tisti, ki želi odločiti, preoblikoval v informacije. Poleg tega morajo biti poročila po obliki in vsebini prilagojena odločevalcu, ki po navadi nima računovodskega znanja. Prav tu je tudi razlog, da tisti, ki pripravlja računovodska poročila, vpliva na odločitve s tem, ko izbira pomembne informacije in jih posreduje v poročilu, ki ni nujno razumljivo tudi njegovemu uporabniku, vsaj ne tako kot oblikovalec poročila želi.
3. Identifikacija vrste odločitve. Komunikacijski proces temelji na preprostem dejstvu, da je treba posredovati "prave informacije pravi osebi ob pravem času". To pa zahteva od računovodskih strokovnjakov, da posredujejo odločevalcem pomembne, koristne in pravočasne informacije. Glede na to, da je večina odločitev enkratnih, je zelo težko zadostiti tem zahtevam, čeprav lahko računovodski sistem predvidi, katere vrste odločitev morejo nastopiti in katere informacije bodo v ta namen potrebne. Avtor meni, da je predvidevanje lažje zato, ker bi mogli vse odločitve v podjetju oskupiniti v dve vrsti, in sicer:
  - tiste v zvezi naložbami razpoložljivih virov, katerih posledica je povečanje obstoječih zmogljivosti in odločitve o vpeljevanju novih dejavnosti in
  - one o vrednotenju zdajšnjega stanja (obdržati obstoječo proizvodnjo, obstoječi trg itn).
4. Izbira ustreznih denarno in nedensko izraženih meril za merjenje dosežkov podjetja.
5. Ločevanje dosežkov ekonomskih enot in poslovodskih dosežkov. Razlog je preprost. Poslovodjem lahko pripišemo samo tiste uspehe, ki so resnično posledica njihovih prizadevanj. Posamezni vodje lahko vplivajo le na del dejavnosti organizacije, ne pa na celoto. Zato je treba upoštevati druge ekonomske kategorije, kadar merimo uspešnost vodje in druge, kadar merimo uspešnost ekonomske enote ali podjetja kot celote.
6. Posredovanje le pomembnih informacij. Tisti, ki posreduje računovodsko poročilo, tudi izbere pomembne informacije v njem. Iz tega izhaja, da deluje kot selektor podatkov in njihovega preoblikovanja v informacije. To je razlog, da ima pripravljalec računovodskih poročil vpliv na odločanje. S poudarjanjem enih informacij v poročilu ali z izpustitvijo drugih, lahko bistveno preusmeri pozornost tistega, ki (se) odloča.
7. Ločevanje nujnih od diskrecijskih stalnih stroškov. Prilagajanje trenutnim gospodarskim razmeram v podjetju je drugačno pri diskrecijskih kot pri nujnih stroških. Zato je ene in druge treba poznati takrat, kadar razmere zahtevajo drastično zmanjševanje stroškov. Seveda pa je značilnost enih in drugih stroškov treba upoštevati tudi, kadar sprejemamo odločitve, katerih posledica so nujni ali diskrecijski stroški.
8. Ločevanje diskrecijskih od proizvodjalnih stroškov. Proizvajalni stroški so nujen pogoj, da se proizvodjalni proces odvija, diskrecijski stroški pa vplivajo na uspešnost v sedanosti in prihodnosti, vendar se proizvodjalni proces lahko odvija tudi brez njih. Zato jih lahko, bodisi zaradi težav plačilne sposobnosti ali uspešnosti, začasno tudi zmanjšamo. Te možnosti lahko podjetje upošteva zlasti zato, ker ne more točno izmeriti koliko (če sploh kaj) vplivajo na uspešnost podjetja.
9. Uporaba standardnih stroškov. To je zlasti pomembno takrat, kadar ima podjetje razvit sistem odnikov, ki brez uporabe standardnih stroškov ne daje dobrih rezultatov.
10. Upoštevanje sprememb v času. Značilno za sodobna podjetja je, da se razmere pri poslovanju izjemno hitro spreminjajo. Te so lahko posledica različnih vzrokov od sprememb v proizvodnih razmerah do vplivov iz okolja. Zato je potrebno stalno spremljanje predvsem ustreznosti standardnih stroškov in njihovo prilagajanje novim razmeram.

## 6. Sklepne ugotovitve

Iz literature in prakse nam je poznano, da je računovodstvo jezik sporazumevanje med tistimi, ki so povezani z gospodarskimi problemi. To pa je skoraj vsakdo. Pogoj za razumevanje pa je, da tisti, ki se pogovarjajo, govorijo vsebinsko isti jezik. Računovodstvo ne bo moglo izvajati svojih nalog, če ne bo prislunhilo uporabnikom njegovih storitev. Slovenska podjetja sledijo in posnemajo podjetja iz razvitih držav. Če se računovodstvo, katerega naloga je pomagati tistim, ki odločajo in potem spremljati posledice njihovih odločitev, ne bo razvijalo skladno z razvojem zahtev tistih, ki jim pomaga, svojega dela ne bo dobro opravljalo. Tega se računovodski strokovnjaki v Sloveniji dobro zavedamo, zato sproti sledimo razvoju računovodske stroke v svetu in razvijamo rešitve, prilagojene našim razmeram. Model uravnotežene uspešnosti, ki smo ga predstavili v sestavku, to dokazuje.

### Uporabljena literatura:

1. Arfin F.N.: Annual Reports that Pay their Way; Financial Times, Pitman Publishing, London, 1993.
2. Fisher J: Use of Non financial Performance Measures, Journal of Cost Management, Spring 1992.
3. Garrison R.H.: Managerial Accounting: Concepts for planning, Control, Decision Making, Homewood, ILL. Boston. 1991
4. Howell R.A., Soucy S.R.: Operating Controls in the New Manufacturing Environment, management Accounting, October, 1987.
5. Johnson, H. T., Kaplan R.S.: Relevance lost, Harvard Business School Press, Boston 1991.
6. Jones M.: Whatever Happened to The Corporate Report; Management Accounting, July/August 1995, pp. 52-53
7. Kaplan, R.S., Norton D. P.: The balanced scorecard, Harvard Business School Press, Boston 1996.
8. Kavčič, B.: Spretnost pogajanja, Založba Moderna organizacija, Kranj 1996.
9. Kavčič, S.: Računovodske informacije za nadzorni svet, Zbornik referatov 28 simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah, Portorož 1996.
10. Kavčič, S.: Pogled na razvoj slovenske teorije in prakse na področju računovodstva v času naših 30 simpozijev, Zbornik referatov 30 simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji Koordinacijski odbor Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Portorož 1998
11. Kavčič S.: Mesto analize poslovanja v organizacijski sestavi združb (podjetja, zavoda) 3. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije, Zbornik referatov, Zveza ekonomistov Slovenije, Portorož 1997
12. Mednarodni računovodski standardi; Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 1994.
13. Moerec K.: Pogoji za medsebojno sporazumevanje dajalcev in prejemnikov informacij za poslovne odločitve, Zbornik XXXII. Posvetovanje Društva ekonomistov Ljubljana, Portorož 1994, str 61 - 69.
14. Perks R.W.: Accounting and Society; Chapman and Hall, London, 1993.
15. Pučko D.: Informacije za vodenje politike podjetja, Zbornik XXXII. Posvetovanje Društva ekonomistov Ljubljana, Portorož 1994, str.39 - 51.
16. Slovenski računovodski standardi; Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 1993.
17. Tekavčič, M.: Obvladovanje stroškov, Zbirka Manager, Gospodarski vestnik, Ljubljana 1997
18. Turk. I., Kavčič S., Novak-Kokotec M.: Upravljalno računovodstvo, Univerza v Ljubljani Ekonomska fakulteta, 1995.

19. Turk I.: Nov sistem medsebojno povezanih kazalnikov, Revizor, šte. 6, Ljubljana 1995.  
 20. Turk I.: Mednarodni vidik računovodstva, Založba obzorja Maribor 1989.  
 21. Ward Keith: Strategic Management Accounting, Butterworth-Heinemann, London 1995.

Povzetek

### **“VEČ IN BOLJE” PRI IZGRAJEVANJU SODOBNIH RAČUNOVODSKIH METOD IN MODELOV**

Računovodstvo je med najpomembnejšimi informacijskimi dejavnostmi v podjetju. Na računovodskih podatkih so do nedavnega temeljila vsa poročila o uspešnosti poslovanja podjetji. Spremembe v razmerah poslovanja so razlog, da so se spreminjajo tudi zahteve po sodilih za merjenja uspešnosti podjetja. Med modeli, ki naj bi pokazal uspešnost podjetja z različnih zornih kotov, je tudi model uravnotežene uspešnosti podjetja. Pokaže vodstvu podjetja kako mobilizirati zaposlene, da bo uresničeno poslanstvo podjetja. Poslanstvo in strategijo podjetja pokaže v obliki ciljev in sodil s štirih zornih kotov: finančnega, z zornega kota kupcev, notranjih procesov ter učenja in rasti. Skladno s tem so postavljene tudi nove zahteve glede vsebine letnih poročil, ki jih podjetja posredujejo javnosti. V sestavku je predstavljen model uravnotežene uspešnosti in neobvezna razkritja v računovodskih poročilih.

Ključne besede: računovodstvo, uravnotežena uspešnost, računovodsko poročilo, kazalniki poslovanja.

Summary

### **“MORE AND BETTER” IN DEVELOPING CONTEMPORARY ACCOUNTING METHODS AND MODELS**

Accounting is among the most important information units in the company. Accounting data was to nowadays the basis for indicators which were used to present business performance. Changes in production and sales conditions are the reason for new demands in the field of performance measurement. Balance scorecard is the measurement system which shows how managers can mobilise their people to fulfil the company's mission. The Balanced Scorecard translates mission and strategy into objectives and measures, organised into four different perspectives: financial, customer, internal business process, and learning and growth. According that the new demands are set up concerning company's financial report for internal and external users. In the article the author presents the Balance Scorecard and optional disclosures in financial reports.

Key words: accounting, balanced scorecard, financial reports, performance's indicators.

- 
- <sup>1</sup> Čeprav je bila zaradi družbenoekonomskega sistema bolj uveljavljena ekonomska kategorija dohodek kot pa dobiček, smo v bistvu obračunavali davek iz dobička. Dohodek smo toliko časa zmanjševali, da smo vsebinsko prišli do dobička, čeprav smo ga uradno imenovali popravljeni dohodek.
  - <sup>2</sup> Poleg Johnsona in Kaplan so s tega področja znani še: pristop Fisherja (Fisher 1992: 31-38), pristop Howell in Soucya (Howell, Soucy 1987: 31-38), pristop Garrisona (Garrison 1991: 375-380).
  - <sup>3</sup> Za uspešno delovanje podjetja ni dovolj strategijo postaviti. Treba je meriti tudi njeno uresničevanje. Znano je namreč, da je strategija pogosto le postavljena, ne pa tudi uresničena.