

1. ZNAČILNOSTI POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

V tem poglavju bomo spoznali,

1. kako opredeljuje poslovodno računovodstvo računovodska stroka;
2. razsežnosti poslovodnega računovodstva;
3. kakšne so razlike med poslovodnim, finančnim in stroškovnim računovodstvom;
4. kakšni problemi se pojavljajo pri zbiranju informacij za odločanje;
1. zakaj se pomen poslovodnega računovodstva povečuje.

1.1 Poslovodno računovodstvo v povezavi z opredelitvijo računovodstva

Pojem poslovodnega računovodstva je ozko povezan s pojmom računovodstvo. Zato je treba najprej vedeti, kaj je računovodstvo. Naš namen ni na široko razglablјati o fenomenu računovodstvo, temveč bomo le povzeli ugotovitve, ki kažejo, da računovodstvo v literaturi ni enotno opredeljeno. Njegova opredelitev in vsebina se spreminjata z razvojem gospodarskega sistema in sta odvisni od razvitosti gospodarskih odnosov v posamezni deželi. Zato tudi ni mogoče podati enotne definicije poslovodnega računovodstva.

V povezavi s poslovodnim računovodstvom pa je treba računovodstvo obravnavati predvsem z njegovega družbeno-gospodarskega vidika, saj prav ta vidik pridobiva na pomenu. Računovodstvo je namreč močno vpeto v širše družbeno-ekonomske procese in jih tudi aktivno sooblikuje. Zato se v zadnjem času na računovodstvo ne gleda več kot na dejavnost, ki spremlja gospodarske kategorije in obračunava preteklo uspešnost poslovanja. Sodobne gospodarske in druge organizacije imajo namreč širšo socialno odgovornost, ne zgolj prinašanje denarja lastnikom. Zato se računovodske teorije širijo na področje družbene odgovornosti podjetij. To pa zahteva od računovodstva, da v povezavi z delovanjem podjetja poroča tudi o rezultatih podjetja z vidika izpolnjevanja obveznosti do širše družbene skupnosti.

Povedano pa ne pomeni, da računovodstvo v podjetju ni tudi neke vrste servisna dejavnost. Po eni strani pomaga sprejemati poslovne odločitve, po drugi pa ugotoviti, kakšno je

gospodarsko in finančno stanje podjetja ter kakšne so možnosti bodočega razvoja podjetja. Zato je računovodstvo opredeljeno kot jezik, s katerim prenašamo ekonomske in druge informacije tistim, ki se zanje zanimajo. To so poslovodstvo podjetja, lastniki, zaposlenci, posojilodajalci in država. Računovodstvo mora ob najnižjih mogočih stroških zagotoviti učinkovite informacije, ki jih potrebujejo različni uporabniki. Koristi informacij pa morajo biti večje od stroškov za njihovo zbiranje. Zato se mora računovodstvo osredotočiti na informacije, ki so za uporabnike koristne, torej na tiste informacije, ki olajšajo poslovne odločitve.

Poslovne dogodke ločimo na notranje in zunanje. Prvi se pojavljajo znotraj podjetja, drugi pa med dvema ali več neodvisnimi podjetji oziroma njihovim okoljem. Glede na poslovne dogodke, ki jih spremlja računovodstvo, ločijo slovenski računovodski strokovnjaki dvoje vrst računovodstev, in sicer finančno računovodstvo in stroškovno računovodstvo. Finančno računovodstvo spremlja poslovne dogodke podjetja z okoljem, stroškovno pa poslovne dogodke znotraj podjetja. S tega zornega kota obravnavajo računovodenje tudi Slovenski računovodski standardi, saj obravnavajo računovodstvo kot celoto, to je za notranje in zunanje potrebe podjetij. Zajemajo področje finančnega in stroškovnega. Ker je pri stroškovnem in finančnem računovodstvu osrednji del namenjen knjigovodenju, finančno in stroškovno računovodstvo praviloma spremljata poslovne dogodke izražene v denarju. Kadar pa je v ospredju poslovodni vidik računovodstva, pa so sestavni del računovodskih informacij denarno in v naravnih merskih enotah izražene informacije. Zato je računovodstvo s poslovodnega vidika dejavnost načrtovanja, oblikovanja, merjenja in predstavljanja denarno in v naravnih merskih enotah izraženih informacij informacijskega sestava, ki vplivajo na dejavnosti poslovodstva, potrebne za uresničevanje strategije podjetja ter doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev z namenom povečati vrednost podjetja. Temu je namenjeno poslovodno računovodstvo. Zato poslovodno računovodstvo kot poslovodni informacijski sistem zajema denarno in v naravnih merskih enotah (nedenarno) izražene podatke o dejavnostih organizacije, proizvodnih enotah, proizvodih, storitvah, kupcih, procesih, zaposlencih, tehnologiji, dobaviteljih in tekmečih. Tipični primer uporabe tako izraženih informacij je uporaba uravnoteženega sistema merjenja uspešnosti podjetja.

Poslovodno računovodstvo ni posebna vrsta računovodstva, za katero bi bilo značilno specifično področje spremljanja in proučevanja pojavov. Prav tako tudi ni tretja vrsta računovodstva (poleg finančnega, ki spremlja in proučuje sintetično celoto podjetja in tistih posameznosti, ki se pojavljajo v njegovem razmerju do okolice, in poleg stroškovnega računovodstva, ki podrobno spremlja in proučuje pojave v notranjem delovanju podjetja). Z izrazom poslovodno računovodstvo se označuje tisti del celotnega računovodstva, ki

pripravlja računovodske informacije, potrebne pri odločanju v sklopu posameznega podjetja. Zaradi tega lahko govorimo tudi o poslovnem vidiku računovodstva. Tako bi lahko označevali del finančnega računovodstva in tudi del stroškovnega, nikakor pa ne njune celote.

Zamisel o poslovnem računovodstvu je lažje razumeti, če izhajamo iz podjetja kot poslovnega sestava. Ta sestav lahko razdelimo na tri delne sestave: izvajalnega, odločevalnega in informacijskega. Izvajalni sestav obsega zunanje, vidne dele poslovanja, sistemizirane v tako imenovane temeljne poslovne funkcije. Odločitve o njih in ekonomskih kategorijah, ki so zajete v izvajalni sestavi, je treba sprejemati v sklopu najvišjega poslovnega oziroma drugega poslovnega sestava. Za sprejemanje odločitev o procesih in stanjih pa so potrebne informacije. Te lahko izhajajo iz informacijske sestave, ki obsega štiri informacijske funkcije:

- funkcijo obravnavanja podatkov o preteklosti, katere del je knjigovodstvo;
- funkcijo obravnavanja podatkov o prihodnosti, katere del je računovodsko predračunavanje;
- funkcijo nadziranja obravnavanja podatkov, katere del je računovodsko nadziranje;
- funkcijo analiziranja podatkov, katere del je računovodsko analiziranje.

V celostnem konceptu poslovnega sestava je računovodstvo samo osrednji del njegovega informacijskega sestava. Poslovno računovodstvo se nanaša na računovodske informacije, ki povezujejo računovodski pa tudi neračunovodski del informacijskega sestava z odločevalnim sestavom.

Na začetku smo rekli, da poslovno računovodstvo izhaja iz dela finančnega računovodstva in iz dela stroškovnega računovodstva. Finančno računovodstvo je splošno računovodstvo, ki podrobno obravnava terjatve, obveznosti in denar. Stroškovno računovodstvo je računovodstvo notranjega poslovnega kroga, ki natančno proučuje osnovna sredstva, material, stroške po stroškovnih mestih in nosilcih, proizvode in storitve, pa tudi vpliv posameznih smeri prodaje na celotni poslovni izid. Tako finančno kot tudi stroškovno računovodstvo načeloma sestavljajo ustrezno knjigovodstvo z računovodskimi obračuni, računovodsko predračunavanje z računovodskimi predračuni, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje. Vendar pa je osrednja pozornost namenjena knjigovodstvu z računovodskimi obračuni in sprotni računovodski kontroli knjigovodskih listin in poslovnih knjig. Zato se razmišljanje zmeraj začne s knjigovodskimi listinami in po knjizenju na ustreznih kontih končuje z ustaljenimi računovodskimi

obračuni¹. Za te obračune pa so značilni računovodski podatki z višjo stopnjo obdelanosti, neodvisni od tega, ali pomenijo za nekoga tudi računovodske informacije.

Za odločanje je pomembno načrtovanja, pripravljanja izvajanja in nadziranja za kar mora imeti tisti, ki odloča ustrezne informacije. Poslovodno računovodstvo mora torej neposredno služiti tistim, ki delujejo v sklopu odločevalnega sestava. Tu ne zadoščajo le nevtralni podatki, temveč so potrebne problemsko usmerjene informacije. Ker je odločanje hkrati usmerjeno v prihodnost, postajajo čedalje pomembnejši predračuni, ki so podlaga za odločanje pri načrtovanju kot odločevalni funkciji, obračune pa je treba podrediti potrebam nadziranja kot odločevalni funkciji. V obeh primerih se pojavlja potreba po večjem upoštevanju analiziranja, saj strokovne ocene predračunov in obračunov olajšajo sprejemanje pomembnih odločitev. V poslovodnem računovodstvu je torej težišče preneseno s knjigovodstva s sprotnimi računovodskimi kontrolami na računovodsko predračunavanje in računovodsko analiziranje. Iz nadziranja računovodstva nastaja zunaj poslovodnega računovodstva še revidiranje, ki zagotavlja verodostojnost podatkov in informacij za sprejemanje odločitev.

Iz povedanega je mogoče sklepati, da je poslovodno računovodstvo sestavljeno iz dveh delov: iz dela, v katerem se oblikujejo predračunske informacije, potrebne za sprejemanje odločitev pri načrtovanju in pripravljanju izvajanja kot odločevalnih funkcijah, ter iz dela, v katerem se oblikujejo obračunske informacije, potrebne za sprejemanje odločitev pri nadziranju in pripravljanju izvajanja kot odločevalnih funkcijah. To je vsekakor prva razsežnost razčlenjevanja problematike, s katero se ukvarja poslovodno računovodstvo.

Ker se v podjetju sprejemajo odločitve o prihodnjem delovanju ali pa se spremlja uresničevanje različnih temeljnih poslovnih funkcij, lahko ustrezne informacije poslovodnega računovodstva razčlenimo tudi po teh funkcijah. Tako pridemo do oblikovanja računovodskih informacij za sprejemanje odločitev o tehnični, kadrovski, nakupni, proizvodni, prodajni in finančni funkciji. Na koncu se vsa dejavnost izraža v poslovnem izidu, zato lahko posebej omenimo tudi računovodske informacije za sprejemanje odločitev o poslovnem izidu in poslovnoizidnih tokovih². To je torej druga razsežnost razčlenjevanja problematike, s katero se ukvarja poslovodno računovodstvo.

¹ Finančno računovodstvo se končuje z obračunsko bilanco stanja, obračunskim izkazom finančnega izida in obračunskim izkazom poslovnega izida, stroškovno pa z različnimi obračunskimi kalkulacijami nabavnih cen, različnih stroškovnih cen, prodajnih cen in podobno.

² Računovodske informacije o finančnem stanju in finančnih tokovih so same po sebi že vključene v sistematiko računovodskih informacij za sprejemanje odločitev o finančni funkciji.

Če upoštevamo, da se odločitve sprejemajo bodisi na ravni najvišjega posloводства bodisi na nižjih ravneh, lahko ustrezne informacije poslovodnega računovodstva razčlenimo tudi na ta način. Tako dobimo še tretjo razsežnost razčlenjevanja problematike, s katero se ukvarja poslovodno računovodstvo. Pri tem je koristno omeniti, da morajo biti informacije za najvišje poslovodstvo okvirne, ker se odloča o strategiji, informacije za nižja poslovodstvo pa podrobne, ker se odloča o konkretnih nalogah. Letne informacije za lastnike pa niso stvar poslovodnega, temveč finančnega računovodstva. Nasprotno so informacije, ki jih zastopniki lastnikov, na primer nadzorni svet v delniški družbi, dobijo med letom, podaljšek poslovodnega računovodstva prek samega najvišjega posloводства. V sestavu samoupravljanja pa se je z vsemi temi informacijami ukvarjalo upravljalno računovodstvo.

Vsebina in obseg informacij poslovodnega računovodstva se razlikujeta od podjetja do podjetja. Vendar za vsa podjetja velja, da poslovodje potrebujejo računovodske informacije. Da pa jim lahko koristijo, jih morajo znati uporabiti. Le tako jim lahko pomagajo ugotavljati in urejati probleme ter vrednotiti dosežke. Računovodske informacije so potrebne na vseh stopnjah odločanja, to je na stopnji načrtovanja, na stopnji pripravljanja izvajanja in na stopnji nadziranja. Iz tega pa izhaja, da je poslovodno računovodstvo tisto, ki pomaga pri odločanju v podjetju. Računovodja, ki preoblikuje podatke v informacije, ima pri tem bistveno vlogo, saj ponavadi odloči o odločujočih informacijah. Da pri tem ne bi imel preveč subjektivnih teženj, je sprejet kodeks poklicne etike računovodij, ki zagotavlja oziroma naj bi zagotavljal, da bodo informacije, ki jih računovodja daje:

- relevantne - zadevati morajo predmet odločanja;
- popolne (kakovostne) - zajemati morajo vse podatke ali kar največ, ki so za poslovno določitev pomembni;
- primerne po obsegu - se morajo ujemati z zmožnostjo prejemnika informacij;
- pravočasne - prenesene takrat, ko je na odločitev še mogoče vplivati;
- lahko dostopne – do njih je mogoče priti na enostaven način in v obliki, primerni za poslovne odločitve.

Vsaka poslovna odločitev ima posledice. Če imamo pri odločanju na voljo pomembne informacije, je s predvidevanji skladnejša, kot bi bila, če bi se odločali na pamet. Kadar imamo zanesljive informacije o vseh dejavnikih, ki so potrebni pri sprejemanju kake poslovne odločitve, govorimo o popolnih informacijah. Popolnost podatkov in informacij imenujejo nekateri tudi kakovost informacij. Čim natančneje informacija odseva resničnost, tem natančnejša je in tem uporabnejša za sprejemanje odločitev. Težko pa je pričakovati, da bomo imeli tedaj, ko bomo sprejemali odločitev, vse informacije, še teže pa, da bomo poznali vse dogodke, ki bodo nastali med izvajanjem odločitve. Zato je vsaka odločitev sprejeta z

večjim ali manjšim tveganjem, da bodo posledice sprejete odločitve res take, kakršne pričakujemo. Razmerje med razpoložljivimi in potrebnimi informacijami imenujemo informacijska stopnja:

$$\text{Informacijska stopnja} = \frac{\text{razpoložljive informacije}}{\text{potrebne informacije}}$$

Med informacijami, ki jih poslovodniki pri odločanju ne poznajo, razlikujemo:

- informacije, za katere vedo, da jih potrebujejo, pa jih nimajo (znane neznane); za to, da teh informacij nimajo, je lahko več vzrokov, med najpogostejše pa sodi dejstvo, da jim niso dostopne ali pa da so predrage.
- informacije, za katere ne vedo, da jih potrebujejo, zato tudi ne vedo, da jih nimajo (neznane neznane).

Na uspešnost poslovne odločitve imajo lahko večji vpliv informacije, za katere poslovodniki ne vedo, da jih potrebujejo, saj je to vzrok, da si niti ne prizadevajo, da bi jih pridobili.

Znano je, da je računovodstvo opredeljeno kot gospodarski jezik, v katerem tisti, ki pripravljajo računovodske informacije, sporočajo tistim, ki te informacije uporabljajo pri poslovnem odločanju, kakšna je velikost posameznih gospodarskih kategorij. Pogoji za pravilno razumevanje pa je, da tisti, ki se med seboj pogovarjajo, govorijo isti jezik. To v računovodstvu pomeni, da oboji istemu gospodarskemu pojmu pripisujejo isto vsebino. Žal pa je v praksi pogost primer, da tisti, ki odločajo posameznim gospodarskih kategorijam pripisujejo drugačno vsebino kot jo v resnici imajo. Računovodske informacije so orodje. Če tisti, ki jih uporablja ne zna orodja uporabljati ali ga uporablja napačno, mu ne bodo koristile, lahko celo škodile.

1.2 Poslovodno računovodstvo v strokovni literaturi

V slovenski strokovni literaturi smo pojem poslovnega računovodstva uvedli sorazmerno pozno, čeprav je zelo dolgo znano, da so za kakovostno odločitve potrebne informacije, ki jih lahko pripravlja le računovodstvo podjetja. Za vse odločitve v podjetju, ne glede na to ali zadeva notranje ali zunanje uporabnike, je pripravljalo informacije upravljalno računovodstvo. Korenine tega pojmovanja najdemo v samoupravljanju, ki ne pozna zasebne lastnine, temveč družbeno lastnino. To je bil razlog, da ni bilo mogoče ločiti upravljalnih odločitev, ki so v prisotnosti lastnikov in poslovnih odločitev, ki so v rokah poslovdstva. Za pripravljanje

informacij za odločanje je skrbelo upravljano računovodstvo, za pripravljanje podatkov, ki jih je to uporabljalo za oblikovanje informacij pa finančno in stroškovno računovodstvo.

Tuja strokovna literatura pa že dolgo ne gleda na dele računovodstva z vidika spremljanja poslovnih dogodkov (zunaj in notranji) in deli računovodstvo podjetja po uporabnikih informacij. Finančno računovodstvo pripravlja podatke in informacije za zunanje uporabnike, poslovodno računovodstvo pa za notranje. Tako najdemo v novejši angloameriški literaturi definicijo, da poslovodni informacijski sistem zagotavlja informacije poslovodstvu in zaposlencem. Poročila finančnega računovodstva pa zajemajo gospodarske informacije posameznikom in organizacijam zunaj podjetja. Zunanji uporabniki so lastniki, posojilodajalci, kupci, dobavitelji, zakonodajalci in davčni organi države.

Vendar tudi tuja literatura, ki z vidika uporabnikov govori o poslovodnem in finančnem računovodstvu, pozna tudi stroškovno računovodstvo. To je računovodstvo, s pomočjo katerega pojasnjemo gospodarske kategorije, ki so predmet poslovodnega in finančnega računovodstva, zato pravimo, da stroškovno računovodstvo služi obema.

Razlikovanje finančnega in poslovodnega računovodstva temelji na razlikovanju upravljanja in poslovodenja. Upravljanje je v pristojnosti lastnikov podjetij, poslovodenje pa je zadeva vrhovnega poslovodstva in drugih poslovodij, ki so jim lastniki podjetja zaupali vodenje podjetja in sprejemanje odločitev za doseganje postavljenih ciljev. Različna vsebina odločanja zahteva tudi različne informacije. Poleg tega zahtevajo informacije še zunanji uporabniki, tj. tisti, ki niso neposredno odgovorni za vodenje podjetja. Računovodska služba mora vedeti, katere informacije mora pripravljati za sprejemanje poslovnih odločitev v podjetju oziroma za notranje uporabnike in katere za zunanje uporabnike. Za zadovoljevanje potreb po informacijah sta zato odgovorna dva podsistema računovodskega sestava: finančno računovodstvo in poslovodno računovodstvo. Ker je tudi v Sloveniji stanje na področju gospodarjenja enako, kot ga že dolgo poznajo v zahodnem kapitalističnem svetu, v nadaljevanju podrobneje predstavljamo podobnosti in razlike med finančnim in poslovodnim računovodstvom.

V čem sta si obe vrsti računovodstva podobni in v čem se razlikujeta? Različni avtorji različno obravnavajo podobnosti in razlike med poslovodnim in finančnim računovodstvom. Kljub temu pa lahko prepoznamo nekaj splošno sprejetih podobnosti in razlik. Tako lahko ugotovimo, da sta si poslovodno in finančno računovodstvo podobni le v dveh točkah in še ti dve zadevata zgolj obliko. Razlik pa je kar precej, in to predvsem v vsebini podatkov in informacij.

Prva podobnost izhaja iz namena oblikovanja informacij. Čeprav se odločitve, pri katerih uporabljamo informacije poslovnega računovodstva, razlikujejo od odločitev, pri katerih uporabljamo informacije finančnega računovodstva, je za obe vrsti odločitev značilno, da pri njih potrebujemo informacije. Nekatere od informacij celo izhajajo iz finančnega in poslovnega računovodstva hkrati. Med takimi je denimo ocena, kako učinkovito so bili uporabljeni razpoložljivi finančni viri v podjetju. Tovrstne informacije pripravljata za svoje uporabnike oba računovodska podsestava. Druga podobnost pa izvira iz tega, da obe računovodstvi pogosto uporabljata podatke splošnega informacijskega sestava v podjetju. Da bi se ognili dodatnim stroškom za pripravo posebnih informacij v finančnem in posebnih v poslovnem računovodstvu, zbirajo v podjetju podatke tako, da jih je mogoče prožno uporabljati; to pomeni, da so podatki večnamenski.

Podobnosti med finančnim in poslovnim računovodstvom so skromne. Tudi zato obravnava večina strokovne literature predvsem razlike med obema računovodstvom, ki jih je znatno več. Kažejo se pri: 1. uporabnikih informacij, 2. časovni naravnosti, 3. prožnosti poročanja, 4. natančnosti, 5. poročevalskih enotah, 6. vrstah podatkov in 7. poročevalskih zahtevah.

1. Temeljni uporabniki. Čeprav lahko informacije finančnega računovodstva uporablja tudi vrhovno poslovodstvo in drugi poslovodje v podjetju, so njegove sintetične informacije namenjene predvsem odločitvam, ki jih sprejemajo uporabniki zunaj podjetja. To so sedanjí ali prihodnji: posojilodajalci in posojilojemalci, kreditorji, lastniki in drugi. Informacije poslovnega računovodstva pomagajo vrhovnemu vodstvu in drugim poslovodjem sprejemati poslovne odločitve. Te sprejemajo zaposleni v podjetju, ki so tudi temeljni uporabniki teh informacij.

2. Časovna naravnost. Informacije finančnega računovodstva, zlasti tiste, ki so namenjene le zunanjim uporabnikom, so usmerjene večinoma v preteklost, kažejo dosežke preteklega poslovanja. Podlaga zanje so zgodovinski podatki. Po drugi strani so informacije poslovnega računovodstva običajno usmerjene v prihodnost in prikazujejo predvidene finančne in gospodarske posledice zaradi sprejete odločitve. Seveda pa zajemajo takrat, ko pripravljamo informacije za notranje uporabnike, tudi informacije o predračunskih kategorijah, ki jih spremlja finančno računovodstvo. Poslovodstvo podjetja mora odločati tako, da se poveča premoženje podjetja, informacije o tem pa daje le finančno računovodstvo. Pri poslovnem računovodstvu je treba zagotavljati tudi kontrolo izvajanja, kar pa brez obračunskih informacij ni zagotovljeno. Iz tega pa izhaja, da ne glede na to, katere informacije eno in drugo računovodstvo posreduje svojim temeljnim uporabnikom, morajo biti v okviru obeh računovodstev zagotovljene predračunske in obračunske informacije.

3. Prožnost poročanja. Informacije finančnega računovodstva so pripravljene za številne uporabnike zunaj podjetja. Zato se pogosto dogaja, da podjetje med pripravljanjem informacij ne ve, kdo in v kakšne namene jih bo uporabljal. Da bi olajšali pripravo teh informacij, so način, vsebina, oblika in čas poročanja predpisani s posebnimi pravili in računovodskimi standardi v večini držav. To omogoča primerjavo med posameznimi podjetji in hkrati omejuje podjetja pri odločitvi, katere informacije naj pripravijo in v kakšni obliki. Pripravljenci poročil finančnega računovodstva morajo zelo dobro poznati pravila računovodenja, računovodske standarde in druga pravila, ki so pomembna za oblikovanje temeljnih računovodskih poročil za zunanje uporabnike. Njihova poročila ne morejo biti prožna, saj so vezana na stroga vnaprej znana pravila. Po drugi strani poslovodno računovodstvo pripravlja informacije za znanega uporabnika. Pri pripravljanju teh informacij imajo podjetja diskrecijsko pravico o prikazu uporabe finančnih, stvarnih (fizičnih) in človeških dejavnikov. Odločitve, sprejete na podlagi teh informacij, morajo biti čim bolj pravilne. Pogoji za to pa je, da oba, tako uporabnik informacij kot pripravljalec informacij, vesta, čemu so namenjene. Zato je pri pripravljanju informacij za odločanje znotraj podjetja, tako glede izbire informacij kot tudi glede oblike njihovega prenašanja, pomembna potreba, in ne predpis. Zahtevi pri njihovem pripravljanju sta le dve: da uporabnik informacije razume in da pripravljalec informacij ve, za kaj bodo uporabljene. Sicer se ne razumeta. Posledica tega pa je lahko napačna poslovna odločitev. Značilno za te informacije je, da so zelo prožne in prilagojene vsakokratni poslovni odločitvi.

4. Natančnost. Informacije poslovodnega računovodstva so manj natančne od informacij finančnega računovodstva, vendar ne v tem smislu, da smo pri poslovodnem računovodstvu lahko bolj površni, temveč so zato prisotne objektivne okoliščine. Finančno računovodstvo poroča po strogo vnaprej predpisanih pravilih o dogodkih, ki so se že zgodili. Poročila so pripravljena na podlagi merjenja posameznih poslovnih dogodkov, zato so lahko tudi zelo natančna. Informacije poslovodnega računovodstva pa se sestavljajo na podlagi ocen in predvidevanj. Ocenjeni ali predvideni poslovni dogodek ne more biti tako natančen kot izmerjeni. So pa informacije poslovodnega računovodstva praviloma nadrobnejše, zato omogočajo boljše ugotavljanje in primernejše reševanje problemov.

5. Poročevalske enote. Informacije finančnega računovodstva zadevajo podjetje kot celoto, saj zunanji uporabniki informacij (posojilodajalci, lastniki, kupci in tako naprej) poslujejo s podjetjem kot celoto in ne z njegovim posameznim delom. Poslovodno računovodstvo pa je bolj usmerjeno v posamezne dele podjetja. Posamezni poslovodje so odgovorni le zanje in ne za podjetje kot celoto. Zato je poslovodjem veliko do tega, da dobijo podrobne informacije o območju ali področju v podjetju, za katero so odgovorni. Poslovodno računovodstvo se prilagaja njihovim zahtevam in zanje pripravlja informacije, potrebne za poslovne odločitve (npr. o posameznem proizvodu, posameznem območju, mestu odgovornosti in drugem).

6. Vrste informacij. Informacije, ki jih pripravlja finančno računovodstvo, so izražene v denarni merski enoti. Tudi večina informacij, ki jih pripravlja poslovodno računovodstvo, je izražena v denarni merski enoti, so pa med njimi tudi drugačne. Računovodje tako pogosto poročajo o fizičnem obsegu proizvodnje, izrabljenosti zmogljivosti, fluktuaciji zaposlencev, tržnem deležu in drugem. Te informacije dopolnjujejo informacije, ki so predmet knjigovodskega evidentiranja in še z drugih zornih kotov osvetljujejo obravnavani problem. Tako denarne informacije pokažejo rezultat poslovnih odločitev, nedenarne pa razkrivajo vzroke, zakaj je bil poslovni izid takšen in ne drugačen. Zato se nedenarnim informacijam daje v okviru poslovodnega računovodstva vedno večji poudarek. V novejši literaturi je celo pogosto poudarjeno, da so za poslovne odločitve nedenarne informacije velikokrat pomembnejše od denarnih.

7. Poročevalske zahteve. V denarni merski enoti izražene informacije so pogosto pripravljene po zunanjih predpisih. Poleg tega je večina informacij, ki so proizvod finančnega računovodstva, javnih³. Informacije poslovodnega računovodstva so pripravljene le za notranje potrebe in z njimi ni treba seznanjati zunanjih uporabnikov. Vrsta in obseg teh informacij sta odvisna le od njihove pomembnosti (relevantnosti) in od razmerja med njihovo koristnostjo in stroški njihovega pridobivanja. Zato se vsebina in obseg informacij poslovodnega računovodstva razlikujeta od podjetja do podjetja.

Podrobneje je usmeritev delovanja finančnega in poslovodnega računovodstva, kot izhaja predvsem iz tuje literature, prikazana v preglednici 1.1.

Preglednica 1.1: Osnove delovanja finančnega in poslovodnega računovodstva

	Finančno računovodstvo	Poslovodno računovodstvo
Uporabniki	Zunanji: lastniki, posojilodajalci, kupci, dobavitelji, davčne oblasti.	Notranji: zaposleni, poslovodstvo.
Namen	Poročanje o preteklih dosežkih zunanjim uporabnikom.	Informirati za odločanje notranje uporabnike, dati povratne informacije za nadziranje.
Časovna naravnost	Preteklost, po nastanku poslovnih dogodkov, zgodovinski podatki.	Sedanost, orientirano v prihodnost.
Omejitve (prožnost)	Regulirano: pravila sprejeta z računovodskimi standardi in predpisi države.	Ni regulirano: sistem poročanja in vrste informacij so odvisni od potreb po strateškem in kratkoročnem usmerjanju podjetja.
Vrste informacij	Vrednostno (denarno) izražene	Vrednostno (denarno) izražene, dopolnjene s fizičnimi kazalci in kazalniki.
Narava informacij	Objektivne, nadzorljive, zanesljive, konsistentne, točne.	Bolj subjektivne in presoјane, veljavne, relevantne, ustrezne.

³ Nekatera obračunska poročila morajo biti poslana uporabnikom celo ne glede na to, ali jih ti zahtevajo ali ne.

Obseg (poročevalska enota)	Zelo zgoščene: poročanje o celotni organizaciji.	Razčlenjene: obveščanje področnih in območnih odločevalcev in akterjev.
Vrste in pogostost poročil	Temeljni računovodski izkazi; polletno, letno	Notranja poročila; tako pogosto kot je potreba
Namen poročil	Splošen namen	Poseben namen za posebne odločitve
Vsebina poročil	Pravilom o podjetju kot celoti; zelo zgoščene informacije; omejene na tiste, ki so predpisane; sintetično knjigovodstvo, temeljijo na računovodskih predpisih	Praviloma za enote znotraj podjetja; zelo n drobne; temeljijo na podatkih stroškovnega računovodstva; sprejeti standardi znotraj podjetja.
Proces verifikacije	neodvisno zunanje revidiranje	Ni neodvisnega zunanjega revidiranja

Stroški so v vsakem podjetju osrednja ekonomska postavka. Ko podjetje proizvaja, se prvine poslovnega procesa porabljajo, in ko te potroške ovrednotimo, dobimo stroške. Računovodstvo, ki spremlja prvine poslovnega procesa v podjetju ne glede na to, na kateri stopnji so (v zalogi, v proizvodnji ali v končnih proizvodih), je stroškovno računovodstvo. Takšno opredelitev stroškovnega računovodstva najdemo tudi v domači strokovni literaturi. V tuji se marsikje celo enačita stroškovno računovodstvo, ki spremlja in proučuje notranji del poslovanja, in poslovodno računovodstvo, ki pripravlja informacije za sprejemanje notranjih odločitev. To pa je napačno. Podatke stroškovnega računovodstva srečamo tako v poslovodnem kot finančnem računovodstvu⁴. Zato lahko rečemo, da je poslovodno računovodstvo del stroškovnega računovodstva in del finančnega računovodstva. Včasih pa se poslovodno računovodstvo prepleta tudi z nekaterimi deli problematike poslovnih financ, zato niti razmejevanje med računovodstvom in poslovnimi financami ni zmeraj jasno.

Definicije poslovodnega računovodstva so se od pojava poslovodnega računovodstva do danes precej spremenile. V 70. letih je opredelitev poslovodnega računovodstva izhajala iz dejstva, da je to v bistvu poslovodni vidik stroškovnega in finančnega računovodstva in da skladno z definicijo računovodstva zajema samo denarno izražene informacije. V zadnjem času pa se je obravnavanje računovodstva nasploh (posebej pa poslovodnega računovodstva) precej spremenilo, saj se to področje razširja tudi na druge podatke in ne obsega le denarno izraženih, ki so predmet knjigovodskega evidentiranja podatkov.

Opredelitev poslovodnega računovodstva se je zelo spreminjala. Razlika v opredelitvah je v dejavnosti, ki jo poslovodno računovodstvo opravlja in v tem kakšne informacije se uporabljajo za odločanje. Za začetne opredelitve je značilno, da, skladno z opredelitvijo računovodstva, govorijo samo o denarno izraženih informacijah, saj so le ti lahko predmet

⁴ Da finančno računovodstvo lahko ugotovi poslovni izid, mora uporabljati podatke stroškovnega računovodstva (npr. o prihodkih in vrednotenju zalog) v skladu z računovodskimi standardi, ki jih mora pri tem upoštevati.

knjigovodskega evidentiranja, kasnejše opredelitve pa že govorijo o tem, da lahko denarno izražene informacije dopolnjujejo tudi kakovostne oziroma količinske informacije. Analiza tudi zgodnjih opredelitev pa pokaže, da je njihov skupni imenovalec dejstvo, da je to računovodstvo, ki pomaga pri odločanju. Res pa je, da nekatere avtorji podajajo definicije poslovnega računovodstva, drugi pa opisujejo njegovo delovanje.

To, da je še razvoj poslovnega računovodstva v smer pripravljanja denarno in nedenarno izraženih informacij za poslovno odločanje kažejo tudi najnovejše opredelitve poslovnega računovodstva. Novejša literatura pri opredeljevanju poslovnega računovodstva vedno bolj poudarja nedenarno izražene podatke in informacije. Po opredelitvi strokovne organizacije ameriških poslovnih računovodij (*Institute of Management Accountants*) iz leta 2002 je poslovno računovodstvo "nenehno izboljševanje načrtovanja, oblikovanja, merjenja in oblikovanja nedenarno in denarno izraženih informacij informacijskega sestava, ki vpliva na dejavnosti poslovnega, usmerja obnašanje ter podpira in oblikuje kulturne vrednote, potrebne za uresničevanje strategije organizacije ter doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev z namenom povečati vrednost." Posebej je opredelila tudi poslovni informacijski sestav, ki "zajema denarno izražene in izvajalne (nedenarno izražene) podatke o dejavnostih organizacije, proizvodnih enotah, proizvodih, storitvah in kupcih, kar pomeni, da daje informacije o stroških za proizvode, dejavnosti, oddelke in tako naprej." Učinkovito poslovno računovodstvo lahko z dajanjem pravočasnih in ustreznih informacij o dejavnostih, ki so nujno potrebne za uspeh današnjih organizacij, veliko prispeva k njihovi vrednosti.

Podobno opredelitev poslovnega računovodstva najdemo tudi v mednarodnem poročilu o običajnih postopkih poslovnega računovodenja (Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov /*International Federation of Accountants, IFAC*, 1998), in sicer: "Poslovno računovodstvo se lahko opredeli kot prepoznavanje, merjenje, nabiranje, proučevanje, pripravljanje, pojasnjevanje in sporočanje informacij (tako izraženih v denarni merski enoti kot izvajalnih), ki jih uporablja poslovno podjetje pri načrtovanju in kontroliranju znotraj organizacije ter pri zagotavljanju uporabe njenih dejavnikov."

Uporabnik informacij poslovnega računovodstva je poslovno podjetje. Tako bi na podlagi opredelitve različnih avtorjev lahko sklenili, da je glavni namen poslovnega računovodstva pomagati poslovnemu podjetju, da

- dosega svoje cilje,
- oblikuje poslovno politiko,
- spremlja dosežke,
- ocenjuje zunanje vplive in vplive organizacije na okolje, v katerem organizacija deluje,
- načrtuje za prihodnost,

- primerja različne možnosti,
- učinkovito obvladuje proizvodjalne dejavnike, ki jih primanjkuje,
- nadzira vsakodnevne postopke,
- se posveča posebnim dejavnikom, ki so iz različnih razlogov potrebni posebne pozornosti,
- rešuje probleme, povezane predvsem z odločanjem o naložbah, in
- upošteva vedenjske dejavnike.

Poslovodno računovodstvo se je precej spreminjalo; pri njegovem razvoju lahko razpoznamo štiri stopnje:

Stopnja 1 (pred letom 1950): osnovna skrb je bila posvečena izračunavanju stroškov in kontroliranju vrednostno izraženih kategorij, in sicer z uporabo metod predračunavanja in obračunavanja.

Stopnja 2 (po letu 1965): pomembno je bilo oskrbovanje z informacijami za poslovodsko načrtovanje in kontroliranje, in sicer z uporabo metod, kot sta proučevanje odločitev in spremljanje odgovornosti.

Stopnja 3 (po letu 1985): pozornost je bila namenjena zmanjševanju porabe dejavnikov pri poslovanju, in sicer z uporabo metod proučevanja postopkov in obvladovanja stroškov.

Stopnja 4 (po letu 1995): pomembno je ustvarjanje koristi s smotno uporabo dejavnikov pri poslovanju, in sicer z uporabo metod, ki preiskujejo, kaj ustvarja koristi za odjemalce, koristi za delničarje in koristi pri prenavljanju organizacije.

Poznavalci razvoja poslovnega računovodstva pri nas bodo verjetno ugotovili, da ni prešlo vseh teh razvojnih stopenj. Pregled razvoja poslovnega računovodstva v Sloveniji pokaže, da nismo zaostajali za razvitim svetom, temveč, da smo bili pogosto pred njim. Osnove poslovnega računovodstva so bile predstavljene že na prvem simpoziju računovodskih strokovnjakov leta 1965. Od takrat je bila na vsakem simpoziju⁵ obravnavana kakšna tema iz poslovnega računovodstva, ki je predstavila za slovenski prostor izvirne rešitve. Na simpozijih pa so bile predstavljene tudi rešitve iz poslovnega računovodstva, ki so bile razvite drugod po svetu. Tako so imela slovenska podjetja pregled nad razvojem poslovnega računovodstva v svetu in izvirne rešitve za slovenski prostor. Žal pa so se podjetja večkrat odločala na pamet kot na podlagi informacij. Zato je bilo razvito poslovno računovodstvo le dodaten strošek brez dodatnih koristi. Raziskave pa kažejo, da je stanje

⁵ Mišljeni so simpoziji, ki so danes poznani pod naslovom „Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, poslovnih financah in reviziji“, ki ga od leta 1965 dalje vsako leto organizira Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

danes drugačno in da so verjetno predvsem zaostrene razmere v gospodarjenju slovenskih podjetij razlog, da pri zbiranju informacij ne prevladuje več misel "zbiranje informacij za vsak primer ali zato, ker tako delajo drugi", temveč dejstvo, da z neko informacijo lahko preprečimo odločitev, ki bi imela negativne posledice.

1.3 Zgled potrebnih informacij za odločanje, ki jih pripravlja poslovodno računovodstvo

Da bi bralci lažje razumeli pomen poslovnega računovodstva, v nadaljevanju prikazujemo, kakšne vrste informacij za odločanje potrebuje denimo poslovodja servisa avtomobilov, ki je oblikovan kot samostojna enota v podjetju za prodajo avtomobilov.

Obravnavano podjetje ima poleg prodaje avtomobilov tudi servisno enoto, katere naloga je opraviti redne servisne preglede in popravila avtomobilov, ki jih prevzema od naročnikov in jih popravljene naročnikom vrne. Enota ima odgovornega vodjo, poleg njega pa je zaposlenih še 10 mehanikov.

Kakšne informacije potrebuje vodja, da bo lahko uspešno vodil servis? Iz spiska želja, ki jih je vodja posredoval računovodstvu, je razvidno, katere informacije potrebuje in zakaj.

Vodja želi informacije o tem, kako so izrabljene zmogljivosti servisa. Ker so mehaniki plačani za 7 ur na dan za dneve, ko so na delu, ne glede na to kakšne učinke dosežajo, želi vodja poročilo, koliko ur so mehaniki porabili za popravilo avtomobilov in koliko ur so bili plačani. Podatki bodo pokazali, ali ima obrat izrabljene ali neizrabljene zmogljivosti. Če bo razlika med dejansko opravljenimi in razpoložljivimi urami negativna, bo to znak, da je treba zmogljivosti servisa zmanjšati. Če pa bo razlika pozitivna, bo treba servis razširiti z novimi zaposlenci ali pa storitve najeti zunaj, tako da bo mogoče zadostiti povpraševanju.

Da bi ugotovil učinkovitost mehanikov⁶, želi vodja informacije o tem, koliko je bilo porabljenega dela mehanikov, koliko strojnih ur in koliko materiala za posamezno popravilo v primerjavi s standardno porabo. Poleg tega želi ugotoviti, kateri od mehanikov je bolj učinkovit in kateri manj oziroma kateri porablja več prvin poslovnega procesa in kateri manj. Želi pa tudi spremljati kakovost dela posameznega mehanika, ki se kaže v okvarah, ponovnih popravilih in pritožbah strank. Podatke o učinkovitosti in kakovosti dela potrebuje zato, da bi

⁶ Učinkovitost mehanikov se meri z uporabo prvin poslovnega procesa pri vzdrževanju in popravilu avtomobilov.

ugotovil, kateri mehaniki potrebujejo dodatno usposabljanje. Poleg tega pa bi rad vzpodbudil tiste mehanike, ki dosegajo boljše rezultate, da pomagajo tistim, ki dosegajo slabše.

Vodja želi pridobiti tudi informacije o dobičkovnosti servisa in posameznih dejavnostih znotraj servisa (npr. menjava olja, zamenjava izpušne cevi itn.). Da lahko računovodja pripravi te informacije, mora vse stroške in prihodke razdeliti po posameznih dejavnostih. Na podlagi teh informacij lahko vodja sprejme odločitve o tem, kje je treba povišati cene, kako bi bilo treba kombinirati dejavnosti, da bi bil dosežen največji mogoči dobiček, oziroma za katera dela bi bilo ceneje pridobiti zunanje izvajalce in katera dela je ceneje opravljati znotraj podjetja. Ker bo vedel, katere dejavnosti so najbolj dobičkovne, bo lahko z ustreznimi trženjskimi prijemi zanje pridobil dodatne stranke. Za dejavnosti, kjer so stroški glede na prihodke previsoki, pa bo skupaj z mehaniki analiziral, ali bi bilo mogoče dela opraviti z nižjimi stroški. Informacije so lahko tudi dobra osnova za določitev cene rabljenih avtomobilov, ki jih podjetje sprejema v zameno za nove avtomobile, saj ve, koliko bo stala usposobitev starega avtomobila za prodajo. Analiza informacij, ki jih zahteva vodja, pokaže, da so te koristne za:

- določanje prodajnih cen;
- določanje sestave dejavnosti – kateri servisne dejavnosti so najbolj dobičkovne;
- (ne)razširjanje zmogljivosti – razširiti/zmanjšati servisne prostore, povečati/zmanjšati število mehanikov, uvesti novo opremo;
- najemanje zunanjih izvajalcev;
- izboljšanje procesov – ugotoviti kako povečati učinkovitost in kakovost dela;
- spremljanje dosežkov;
- uvajanje novih dejavnosti.

Za predstavljene odločitve so potrebne denarno izražene in v naravnih merskih enotah izražene informacije. V podjetju mora biti tudi dobro organiziran informacijski sistem, predvsem stroškovno računovodstvo, če želijo, da bodo podatki na voljo vsak mesec ali celo vsak teden, kot to želi vodja servisa.

1.4 Problemi, ki se pojavljajo pri pripravljanju informacij za odločanje

Že ko smo govorili o razlikah med poslovnim in finančnim računovodstvom, smo ugotovili, da so informacije, ki jih mora pripravljati poslovno računovodstvo, enkratne. Zato računovodja ne more

pripravljati standardnih informacij, temveč prilagojene posamezni odločitvi. Poslovodno računovodstvo namreč pripravlja informacije za različne ravni odločanja in za odločitve, katerih posledice se kažejo v bližnji in v daljni prihodnosti. Odvisno od ravni odločanja so informacije bolj ali manj zgoščene, vsebujejo pa tudi različne denarno in nedenarno izražene informacije. Posebej za strateško odločanje, kar pomeni za odločanje najvišjega poslovodstva, so zelo pomembne nedenarno izražene informacije, medtem ko so za nižje ravni odločanja pogosto dovolj le denarno izražene informacije. Računovodja ima zato pogosto problem, kako dobiti zahtevane informacije, saj računovodskega sistema nima urejenega tako, da bi le-te lahko dobil takoj iz obstoječih evidenc. Vsebina in kakovost informacij pa sta vedno odvisni od kakovosti pripravjalca podatkov. To pa je v vsakem primeru računovodstvo. Zato je kakovost poslovnega računovodstva odvisna od kakovosti računovodstva nasploh. Tuji avtorji, ki enačijo poslovodno računovodstvo z računovodstvom za notranje poročanje, govorijo o pogojih, ki morajo biti izpolnjeni, da lahko poslovodno računovodstvo izvaja svoje poslanstvo. Ward navaja 10 nepogrešljivih dejavnikov, ki jih je treba upoštevati pri gradnji poslovnega računovodstva, da bo dobra podlaga predvsem za strateško odločanje:

1. *Pomoč za strateške odločitve.* Poslovodno računovodstvo mora s svojimi poročili osvetljevati strateške odločitve in posledice, ki jih te odločitve prinašajo. Zato ne sme biti le zapisovalec in poročevalec o preteklih poslovnih dogodkih. Sposobno mora biti pripravljati poročila za strateško načrtovanje in za spremljanje njegovega uresničevanja, za sprotne prilagajanje možnostim in za njegovo revizijo. Računovodstvo lahko to nalogo opravlja le, če pozna vrste odločitev, ki se sprejemajo za doseganje ciljev podjetja. Ker pa je računovodstvo dejavnost, ki spremlja vse poslovne dogodke v denarni merski enoti, ki jih dopolnjuje s podatki v naravnih merskih enotah, morajo biti tudi cilji izmerjeni v takih enotah. Zato se cilji podjetja ne morejo sprejemati brez računovodje. Ne zato, da bi odločal, temveč zato, da ve, kaj so imeli predlagatelji resnično v mislih, ko so jih opredeljevali.

2. *Komuniciranje brez vrzeli.* Ker je poslovodno računovodstvo namenjeno podpori poslovnemu odločanju, mora dajati informacije, koristne za tistega, ki odloča. Zato 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 odločevalcem, ki pogosto nimajo računovodskega znanja.

3. *Opredelitev vrste odločitve.* Komuniciranje temelji na zahtevi, da je treba posredovati "prave informacije pravi osebi ob pravem času". Zato mora računovodja dati odločevalcem pomembne, koristne in pravočasne informacije. Ker je večina odločitev enkratnih, je tej zahtevi zelo težko zadostiti, čeprav lahko računovodstvo predvidi, do katerih vrst odločitev

utegne priti in katere informacije bodo v ta namen potrebne. Predvidevanje je lažje, če vse odločitve v podjetju razdelimo v dve vrsti:

- odločitve v zvezi naložbami, katerih posledica je povečanje obstoječih zmogljivosti, in odločitve o vpeljevanju novih dejavnosti ter
- odločitve o vrednotenju zdajšnjega stanja (obdržati obstoječo proizvodnjo, obstoječi trg in podobno).

4. *Izbira ustreznih denarno in nedenarno izraženih meril za merjenje dosežkov podjetja.*

5. *Ločevanje ekonomskih in poslovodskih dosežkov.* 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 ene gospodarske kategorije, kadar merimo uspešnost vodje, in druge, kadar merimo uspešnost gospodarske enote ali podjetja kot celote.

6. *Dajanje le pomembnih informacij.* Tisti, ki sestavlja računovodsko poročilo, tudi izbere informacije, ki bodo v njem. Ker pripravljalec računovodskih poročil določa podatke in njihovo preoblikovanje v informacije, vpliva na odločitve. S poudarjanjem enih informacij ali z izpustitvijo drugih lahko bistveno preusmeri pozornost tistega, ki odloča.

7. *Ločevanje nujnih in diskrecijskih stalnih stroškov.* Prilagajanje trenutnim gospodarskim razmeram v podjetju je pri diskrecijskih stroških drugačno kot pri nujnih. Kadar razmere zahtevajo drastično zmanjševanje stroškov, je ene in druge treba poznati. Značilnosti enih in drugih pa je treba upoštevati tudi pri sprejemanju odločitev, katerih posledica so nujni ali diskrecijski stroški.

8. *Ločevanje diskrecijskih in proizvodjalnih stroškov.* Proizvajalni stroški so nujni za proizvodjalni proces, diskrecijski stroški pa vplivajo na uspešnost poslovanja v sedanosti in prihodnosti, vendar je proizvodjalni proces možen tudi brez njih. Zato jih lahko zaradi težav s plačilno sposobnostjo ali uspešnostjo začasno tudi zmanjšamo. To možnost lahko podjetje upošteva zlasti zato, ker ni mogoče točno izmeriti, koliko (če sploh kaj) ti stroški vplivajo na njegovo uspešnost.

9. *Uporaba standardnih stroškov.* Ta je zlasti pomembna, kadar ima podjetje razvit sistem ugotavljanja odmikov, ki brez uporabe standardnih stroškov ni učinkovit.

10. *Upoštevanje sprememb v času.* Značilno za sodobna podjetja je, da se razmere pri poslovanju zelo hitro spreminjajo. Zato je potrebno stalno spremljanje ustreznosti standardnih stroškov in njihovo prilagajanje novim razmeram.

Z upoštevanjem teh dejstev pri organizaciji računovodstva računovodja zmanjša tveganje, da ne bo mogel izpolniti želja posloводства različnih ravni po ustreznih informacijah.

1.5 Zakaj se pomen poslovodnega računovodstva povečuje

Veliko postopkov, ki se uporabljajo v poslovodnem računovodstvu še danes (npr. ugotavljanje stroškov po proizvodih), je bilo razvito med letoma 1880 in 1925. Njihov prvotni namen je bil ugotavljati dobičkovnost posameznih proizvodov in s tem ustvarjati podlago za strateške odločitve. Kasneje je bil večji poudarek dan vrednotenju zalog, ki je bilo sestavni del obračunskih računovodskih izkazov v podjetju. In prav potreba po predstavljanju računovodskih izkazov je postala odločujoča pri razvijanju stroškovnega računovodstva. Nezaдостnost informacij, ki jih je dajal informacijski sestav za pripravo računovodskih izkazov za zunanje uporabnike, je bila vzrok za precejšnja prizadevanja za njegovo izboljšanje. Hkrati z zahtevami po izboljšanju informacij za zunanje uporabnike se je razvila tudi zahteva po izboljšanju informacij za notranje uporabnike. Kalkulacijske metode in poslovodno računovodstvo, ki je bilo razvito in uporabljano v časih nizke tehnologije in nezahtevnih trgov, so postajali čedalje manj uporabni.

V zadnjem času se je v svetu razvila huda tekmovalnost, ki je spremenila naravo gospodarstva. To kaže več dejavnikov:

1. Uvedba proizvodnje JIT (proizvodnja brez zalog ali proizvodnja ob pravem času — *just in time*). To je proizvodnja, ki jo narekuje povpraševanje (*demand pull sistem*). Podjetja ustvarjajo le proizvode, po katerih je povpraševanje, in v obsegu, ki ga zahtevajo kupci. Povpraševanje "vleče" proizvod skozi proizvodni proces. Vsaka proizvodna enota ustvari le toliko proizvodov, kolikor jih potrebuje, in takšne proizvode, kakršne potrebuje naslednja. Ni proizvodnje brez signala, da je proizvod potreben za naslednjo stopnjo. Deli, surovine in material prihajajo prav tedaj, ko so potrebni v proizvodnem procesu.

Danes je jasno, da podjetje ne more proizvoditi brez zalog, zato bolj govorimo o ideji JIT kot pa proizvodnji brez zalog. Dejstvo namreč je, da je zamisel sestava JIT zmanjšala zaloge in povečala zahtevo po kakovosti. Zato je vplivala na organizacijo proizvodnje in kontrolo kakovosti materiala, surovin, polproizvodov in končnih proizvodov. Ker se stroški skladiščenja zmanjšajo, podjetja lahko porabijo prihranek za koristne naložbe, povečanje kakovosti pa je hkrati spodbudilo večjo tekmovalnost. Poleg tega podjetja lažje ugotavljajo resnične stroške proizvodnje.

2. Pozornost je namenjena kakovosti. Nenehno izboljševanje proizvodnje in zmanjševanje ali celo odpravljanje odpadkov sta temeljni načeli odličnosti. Proizvajalna odličnost je ključ za preživetje v današnji svetovni tekmi. Zato sta ustvarjanje proizvodov ob majhni količini odpadkov in potrebna kakovost temeljna cilja mednarodnih podjetij. Tako čedalje bolj prevladuje filozofija popolnega obvladovanja kakovosti.

3. Različnost proizvodov in njihov krajši življenjski cikel. Podjetja ustvarjajo različne vrste proizvodov. Za vsako vrsto uporabljajo drugačen obseg prvin poslovnega procesa. Poleg tega so podjetja razvila nove tehnologije in proizvodne postopke. Življenjski cikli proizvodov se skrajšujejo, pri nekaterih so zelo kratki. Poslovodstvo mora biti sposobno proizvodnjo zelo hitro prilagajati zahtevam trga, tega pa ne zmore brez ustreznih informacij.

4. Rast raznovrstnih organizacij. V začetku dvajsetega stoletja je v Ameriki nastalo veliko navpično in vodoravno povezanih organizacij. Te organizacije so razvile organizacijski ustroj oddelkov z zelo specializiranimi dejavnostmi. Vsak oddelek je imel svojega poslovodjo; vloga vrhovnega poslovodstva pa je bila usklajevati različne dejavnosti, usmerjati strategijo in odločati o najbolj dobičkonosni naložbi v podjetju kot celoti. Razvilo se je poslovodno računovodstvo, ki naj bi oblikovalo informacije, na podlagi katerih bi se v posameznih oddelkih sprejemale takšne odločitve in izvajale takšne dejavnosti, ki bi zagotavljale tudi hkratno doseganje ciljev podjetja. Za te potrebe je bil razvit sistem računovodskega predračunavanja in računovodskega analiziranja.

5. Računalniško podprto vodenje proizvodnje (*CIM — computer integrated manufacturing*). Avtomatizacija v proizvodnji omogoča podjetjem, da zmanjšujejo zaloge, povečujejo učinkovitost proizvodnih dejavnikov ter izboljšujejo kakovost proizvodov in storitev, zmanjšujejo čas, potreben za proizvodnjo, in povečujejo njeno količino. Uvajanje avtomatizacije je značilna zamisel sistema JIT in odgovor na zahteve po večji kakovosti in hitre spremembe na trgu. Čim hitreje se kakšna podjetja avtomatizirajo, tem hujši je pritisk na druga podjetja, naj storijo enako. Avtomatizacija pomeni preživetje. Uresničevati jo je mogoče na treh ravneh: pri posamezni vrsti opreme, v posamezni enoti in v celotnem podjetju. Ne glede na raven pa se mora podjetje pred uvedbo avtomatizacije osredotočiti na proizvodnjo in jo čim bolj poenostaviti. Podatki kažejo, da 80 % koristi pridobimo že s tem, da v računalniško vodeno proizvodnjo uvedemo sistem JIT⁷.

6. Razvoj v informacijski tehnologiji. Tu je treba omeniti dva dejavnika. Prvi je povezan z računalniško podprto proizvodnjo. Z avtomatizirano proizvodnjo je mogoče spremljati in nadzirati proizvodne postopke. Z uporabo računalnikov je mogoče dobiti izjemno količino

⁷ Prednosti, pomanjkljivosti in potrebne informacije o računalniško vodeni proizvodnji podrobno predstavlja Grapulin, 1986.

informacij o tem, kaj se je dogajalo v proizvodnji. Tako lahko posamezen proizvod spremljamo na vseh proizvodnih stopnjah, lahko takoj dobimo informacije o številu končanih in nedokončanih proizvodov, porabljenem materialu, odpadkih, stroških proizvodnje itn. Te informacije se zbirajo za proizvodnjo, oddelek za trženje in računovodstvo. Avtomatizacija povečuje njihovo kakovost in pravočasnost. Da jih poslovodstvo lahko uporablja, morajo biti dostopne, poslovodstvo pa mora biti sposobno, da jih razume in analizira.

Drugi dejavnik razvoja informacijske tehnologije zadeva razvoj in uporabo osebnih računalnikov. Široko omrežje računalnikov in računalniške rešitve, ki so na voljo, omogočajo poslovodstvu, da razvije in pripravi poročilo po svojih zahtevah.

7. Opustitev državnega urejanja v nekaterih storitvenih dejavnostih. To je v številnih storitvenih dejavnostih (npr. telekomunikacijah, letalskem transportu itn.) povzročilo hudo tekmovalnost, ki je prisilila poslovodstvo, da za načrtovanje in nadziranje uporablja informacije poslovnega računovodstva. Vse večji pomen teh dejavnosti pa povečuje tudi nujnost uporabe teh informacij v dejavnostih, v katerih se je včasih odločalo bolj na političnih podlagah.

Naštete spremembe so že in bodo še vplivale na delo poslovodstev in računovodij. Razvijajo se nove metode za pripravo informacij za odločanje, poslovodje pa se čedalje bolj usposablja za razumevanje računovodstva in računovodskih informacij.

Vprašanja za razpravljanje in ponavljanje

- 1.1 Kakšen položaj ima poslovodno računovodstvo v sklopu računovodstva kot informacijske funkcije?
- 1.2 Katere informacijske funkcije zajema računovodski informacijski podsestav?
- 1.3 S kakšnih izhodišč je mogoče razčlenjevati celotno računovodsko funkcijo?
- 1.4 Kaj je vsebina finančnega računovodstva?
- 1.5 Kaj je vsebina stroškovnega računovodstva?
- 1.6 Kaj je vsebina poslovodnega računovodstva?
- 1.7 Primerjaj izhodišče poslovodnega računovodstva z izhodiščema finančnega in stroškovnega računovodstva.
- 1.8 Katere so tri razsežnosti poslovodnega računovodstva?
- 1.9 Katere so podobnosti med finančnim in poslovodnim računovodstvom v strokovni literaturi?
- 1.10 Kakšne razlike med poslovodnim in finančnim računovodstvom se pojavljajo glede na: a) uporabnike računovodskih informacij, b) časovno razsežnost, c) prožnost poročanja, č) natančnost podatkov in informacij, d) poročevalske enote, e) vrste podatkov, f) poročevalske zahteve.
- 1.11 Katera je najširša opredelitev poslovodnega računovodstva?
- 1.12 Ali so nedenarne informacije tudi sestavni del informacij za poslovodno odločanje? Utemeljite svoj odgovor.
- 1.13 Zakaj se pomen poslovodnega računovodstva povečuje?
- 1.14 Ali so razlogi za povečevanje pomena poslovodnega računovodstva pri nas enaki tistim, ki jih našteva tuja literatura?
- 1.15 Kako bi ocenili stanje na področju poslovodnega računovodstva v slovenskih podjetjih?

Izbira pravilnega odgovora

- 1.1 *Poslovodno računovodstvo:*
- (1) *Je posebna vrsta računovodstva.*
 - (2) *Ni posebna vrsta računovodstva.*
 - (3) *S poslovodnim računovodstvom označujemo poslovodni vidik finančnega in stroškovnega računovodstva dopolnjenega z informacijami, ki niso predmet knjigovodskega evidentiranja.*
 - (4) *Nič od tega.*
- 1.2 *Računovodsko predračunavanje:*
- (1) *Je del načrtovanja kot odločevalne funkcije v podjetju.*
 - (2) **Napaka! Neveljavna povezava.del izvajalne funkcije.**
 - (3) *Je del informacijske funkcije.*
 - (4) *Nič od tega.*
- 1.3 *Poslovodno računovodstvo ima v Sloveniji enako vlogo kot drugod po svetu.*
- (1) *Trditev drži.*
 - (2) *Trditev ne drži.*
- 1.4 *Večja natančnost pri finančnem kot pri poslovodnem računovodstvu pomeni:*
- (1) *Pri poslovodnem računovodstvu je treba biti manj natančen, ker pripravlja informacije za notranje uporabnike.*
 - (2) *Pri poslovodnem računovodstvu je treba biti manj natančen, ker informacije, ki jih pripravlja, niso predpisane.*
 - (3) *Informacije, ki jih pripravlja poslovodno računovodstvo, so ponavadi ocena, saj se pretežno nanašajo na prihodnost.*
 - (4) *Nič od tega.*
- 1.5 *Poslovodno računovodstvo zbira le:*
- (1) *denarno izražene informacije*
 - (2) *nedenarno izražene informacije*
 - (3) *denarno izražene informacije, ki jih dopolnjuje z nedenarno izraženimi informacijami*
- 1.6 *Poslovodno računovodstvo zbira informacije za odločanje:*
- (1) *poslovodstva na različnih ravneh*

- (2) notranjih in zunanjih uporabnikov informacij*
- (3) vseh notranjih uporabnikov informacij*
- (4) vseh zunanjih uporabnikov informacij*
- (5) tako, kot se odločijo v podjetju*

1.7 *Pomen poslovnega računovodstva:*

- (1) Se povečuje.*
- (2) Se zmanjšuje.*
- (3) Se povečuje, vendar samo v tem, da pripravlja tudi nedensko izražene informacije.*