

# Participacija poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa: medpanožna primerjava

Boštjan Aver<sup>1</sup>, Simon Čadež<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Vzajemna, d.v.z., Vošnjakova 2, 1000 Ljubljana, bostjan.aver@vzajemna.si

<sup>2</sup> Ekonomska Fakulteta, Univerza v Ljubljani, Kardeljeva ploščad 17, 1000 Ljubljana, simon.cadez@ef.uni-lj.si

Vloga poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa je bila tradicionalno omejena na posredovanje koristnih informacij njihovim uporabnikom. V zadnjih dveh desetletjih pa se je njihova vloga v podjetjih močno spremenila. Sodobni računovodje niso več zgolj pripravljalci informacij, ampak za razliko od tradicionalnih aktivno sodelujejo v celotnem procesu sprejemanja odločitev. Cilj študije je preučiti stopnjo participacije poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa v večjih slovenskih podjetjih. Rezultati raziskave na podlagi vzorca 193 podjetij kažejo, da so slovenski poslovni računovodje na splošno relativno močno vključeni v proces strateškega managementa, da pa se stopnja participacije po panogah precej razlikuje. Stopnja participacije poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa je relativno visoka v predelovalnih dejavnostih, trgovini in gostinstvu, relativno nizka pa v dejavnostih oskrbe z energijo, plinom in vodo ter gradbeništvu.

**Ključne besede:** Participacija računovodij, Strateški management, Strateško poslovno, računovodstvo, Slovenija

## 1 Uvod

Na področju poslovnega računovodstva smo v zadnjih dveh desetletjih lahko pričali pravi renesansi (Cravens in Guilding, 2001). S holističnega vidika sta vidni dve glavni smeri razvoja discipline. Na eni strani se zelo hitro razvijajo nove strateško-orientirane računovodske tehnike za obvladovanje stroškov, za potrebe planiranja, kontrole in merjenja uspešnosti ter za ovrednotenje strateških odločitev (Guilding et al., 2000; Ittner in Larcker, 2001; Chenhall, 2008). Po drugi strani se hkrati z razvojem novih tehnik vse bolj uveljavlja prepričanje, da se naloga sodobnih poslovnih računovodij ne sme ustaviti zgolj pri posredovanju koristnih informacij, ampak je značilnost sodobnega računovodje tudi aktivno sodelovanje v celotnem procesu odločanja (Oliver, 1991; Bromwich, 2000; Nyomori et al., 2001; Korošec, 2003; Parker in Kyj, 2006; Rowe et al., 2008). Nekateri avtorji (Guilding et al., 2000; Hoque, 2001; Roslender in Hart, 2003) menijo, da so spremembe v disciplini tako velike, da jih lahko združimo kar pod okrilje nove discipline, imenovane strateško poslovno računovodstvo.

Če je Kaplan (1984) še pred dobrima dvema desetletjema trdil, da se poslovno računovodstvo razvija preveč izolirano od ostalih disciplin in zato izgublja svoj pomen v organizacijski strukturi, se danes tak opis zdi neustrezen (Chenhall, 2008; Rowe et al., 2008). Vse večja konkurenčnost

in nepredvidljivost poslovnega okolja je mnoga podjetja vzpodbudila, da so v ospredje svoje strategije postavila zadovoljevanje potreb kupcev (Perrera et al, 1997; Guilding in McManus, 2002). Tej strategiji so se prilagodile tudi organizacijske strukture in procesi podjetij. Tradicionalne navpične funkcijske organizacijske strukture so se pričele opuščati, nadomeščajo pa jih »vodoravno« povezane aktivnosti iz verige vrednosti (Chenhall, 2008). V »vodoravnih organizacijah« strateške odločitve sprejemajo managerski teami sestavljeni iz članov z različnih funkcijskih področij, vključno s poslovnimi računovodji (Baines in Langfield-Smith, 2003; Naranjo-Gil in Hartmann, 2007; Rowe et al., 2008).

Izhajajoč iz opisanih trendov ima študija dva glavna cilja. Prvi cilj je preučiti stopnjo participacije poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa oziroma odločanja v večjih slovenskih podjetjih. V tujini opravljene empirične študije kažejo, da so poslovni računovodje v ZDA (Fern in Tipgos, 1988) in Veliki Britaniji (Bhimani in Keshtvarz, 1999) relativno močno vključeni v različne aktivnosti v okviru procesa strateškega managementa, v Sloveniji pa podobne raziskave še ni bilo. Drugi cilj je preučiti morebitne razlike v stopnji participacije po panogah. Kontingenčna teorija, ki je na področju poslovnega računovodstva v zadnjem času izrazito prevladala (Naranjo-Gil in Hartmann, 2007), pravi, da morajo biti organizacijske strukture in procesi prilagojeni okolju in spe-

cifičnim dejavnikom podjetja (Chenhall, 2003; Gerdin, 2005). Ker so empirične študije (Anderson in Lanen, 1999; Mia in Clarke, 1999) pokazale, da je pomemben dejavnik pri oblikovanju primerne sistema poslovnega računovodstva dejavnost podjetja, želimo ugotoviti, kako dejavnost podjetja vpliva na stopnjo participacije računovodij v procesu strateškega managementa. Iz opredeljenih ciljev izhaja, da je študija eksplorativne narave.

Študija je razdeljena na pet poglavij. Uvodu sledi poglavje, v katerem opišemo teoretični koncept participacije poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa. V tretjem poglavju je predstavljena raziskovalna metodologija, v četrtem pa rezultati raziskave v večjih slovenskih podjetjih. V zadnjem poglavju so podane sklepne ugotovitve in diskusija rezultatov.

## 2 Participacija poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa

Poslovno računovodstvo se je tradicionalno ukvarjalo s pripravo informacij, ki managerjem pomagajo pri planiranju, kontroliranju in sprejemanju odločitev (Kaplan in Atkinson, 1989; Turk et al., 1998). Čeprav obseg poslovnega računovodstva ni omejen s formalnimi kriteriji, se njegove naloge navadno delijo v tri skupine (Anderson in Lanen, 1999; Turk et al., 1998):

- ugotavljanje stroškov proizvodov in drugih stroškovnih nosilcev
- priprava informacij za planiranje, kontrolo in ocenjevanje uspešnosti
- priprava informacij za ovrednotenje odločitev.

Strateški management lahko opredelimo kot proces managerskih odločitev in aktivnosti, ki določajo dolgoročno poslovanje podjetja in podjetje umestijo v okolje (Porter, 1996; Pučko, 2006). V normativnih učbenikih iz strateškega managementa je ta proces navadno razdeljen na več faz, kot so analiza okolja, razvoj strategije (strateško planiranje), uresničevanje strategije in strateška kontrola (Hunger in Wheelen, 1996; Thompson in Strickland, 2003; Pučko, 2006). Za strateške odločitve je značilno, da (1) imajo pomemben učinek na podjetje kot celoto, (2) pomembno vplivajo na dolgoročno uspešnost, (3) so tvegane in (4) zahtevajo medfunkcijsko sodelovanje (Papadakis in Barwise, 1997; Kramberger in Rosi, 2007).

V drugi polovici osemdesetih let prejšnjega stoletja so mnogi priznani avtorji (Kaplan, 1984; Johnson in Kaplan, 1987; Ashton et al., 1991; Drury, 1992; Palmer, 1992; Bhimani in Bromwich, 1992) ocenili takratno stanje poslovnega računovodstva kot krizno, saj naj ne bi bilo več sposobno tvorno sodelovati pri doseganju strateških ciljev podjetja (Kaplan, 1984; Bromwich in Bhimani, 1994). V grobem bi lahko kritike razdelili v dve skupini. Prvič, tako imenovano tradicionalno poslovno računovodstvo se je ukvarjalo predvsem z operativnimi problemi, kar ga je postavljalo v podrejen položaj glede na ostale oddelke, na primer trženje (Roslender in Hart, 2003). Druga kritika

pa se nanaša na dejstvo, da je bila vloga računovodij v procesu odločanja tradicionalno omejena na posredovanje koristnih informacij managerjem, ki so sprejemali odločitve, medtem ko pri sprejemanju odločitev niso sodelovali.

Če so poslovni računovodje v takih razmerah želeli povečati ali vsaj zadržati svoj pomen v organizacijski hierarhiji, so bili pravzaprav prisiljeni razviti »neko višjo« obliko računovodstva (Roslender et al., 1998). Pri tem so jim šle na roko tudi okoliščine. Razvoj informacijske tehnologije je omogočil, da so postale tradicionalne rutinske naloge računovodij v veliki meri avtomatizirane, zato so imeli več časa, da se začnejo ukvarjati z vsebinskimi izzivi. Kot slikovito pravi Oliverjeva (1991), so »dnevi debetov in kreditov v računovodstvu minili«.

Hiter razvoj poslovnega računovodstva v zadnjih dveh desetletjih kaže, da so sodobni poslovni računovodje spremenjene okoliščine in zahteve vzeli resno in se jim dokaj uspešno prilagodili. Če je bilo tradicionalno poslovno računovodstvo usmerjeno na posredovanje pretežno notranjih in v preteklost obrnjenih informacij managerjem (Cravens in Guilding, 2001), je področje delovanja sodobnih poslovnih računovodij precej širše. Danes njihova informacijska usmerjenost sega izven meja podjetja in predvsem v prihodnost (Guilding et al., 2000; Chenhall, 2008), hkrati pa se njihova vloga ne konča pri posredovanju informacij managerjem (Nyamori et al., 2001; Rowe et al., 2008). Približno sočasno z navedenimi spremembami se je začel uporabljati tudi pojem »strateško poslovno računovodstvo«. Ta naj bi označeval, da je sodobno poslovno računovodstvo orientirano predvsem na potrebe strateškega managementa oziroma predstavlja odziv računovodij, ki bi tako kot druge funkcije radi sodelovali pri strateških zadevah (Nyamori et al., 2001). Seveda pa to od njih zahteva, da se na novo opredeli tudi njihova vloga v podjetju. Od strateških računovodij se pričakuje aktivno sodelovanje v procesu odločanja, ne več zgolj samo posredovanje relevantnih informacij managementu (Oliver, 1991; Coad, 1996; Bromwich, 2000). Sodelovanje v celotnem procesu sprejemanja odločitev je torej ključna razlika med »tradicionalnim« in »strateškim« poslovnim računovodjem (Bhimani in Keshtvarz, 1999; Nyamori et al., 2001).

Koncept participacije poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa temelji na tesnem partnerstvu z neračunovodskim osebjem (Oliver, 1991; Palmer, 1992; Bromwich, 2000; Chenhall, 2008; Rowe et al., 2008), v katerem se združijo vse funkcijske sposobnosti podjetja z namenom izboljšanja procesa odločanja. Naravna vloga računovodij naj bi bila koordinacija posameznih funkcij in ravni managementa v podjetju (Parker in Kyj, 2006; Rowe et al., 2008), saj jim dostop do široke baze informacij daje celovit vpogled v poslovanje podjetja, ki ga druge funkcije običajno nimajo. Računovodje so imeli Palmerjevemu mnenju (1992) za svojo »novo« vlogo zelo dobro izhodišče. Posedujejo namreč paket finančnih sposobnosti in znanj, dostop do različnih virov informacij in poznavanje finančne strukture podjetja, ki naj bi bil ključen za ovrednotenje različnih strateških alternativ.

Na novo opredeljena vloga poslovnih računovodij v podjetjih pa od njih zahteva tudi povsem praktične spremembe v vedenju in vzorcih razmišljanja. Potrebne značilnosti, ki »strateškega« računovodjo ločijo od »tradicionalnega«, naj bi tako bile (Oliver, 1991; Coad, 1996; Hočevar in Ogan, 1996): (1) proaktivnost pri analiziranju poslovnih izzivov in sposobnost povezati te izzive s finančnimi in drugimi posledicami, (2) tržna orientiranost, to je sposobnost svetovanja svojim odjemalcem (managerjem), (3) zaradi potrebe po dobrem poznavanju podjetja in okolja, stalna motiviranost k učenju in povečevanju znanja, pogosto na področjih, ki nimajo nobene zveze s tradicionalnim računovodstvom in nenazadnje, (4) zaradi svoje vloge povezovalca, dobre komunikacijske sposobnosti. Ali kot na kratko pravi Coad (1996), strateški poslovni računovodja je lahko le nekdo, ki se na nerutinske izzive odziva pozitivno in kreativno.

Empirične raziskave o participaciji poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa so redke tudi v tujini. Fern in Tipgos (1988) sta v svoji raziskavi velikih podjetij v ZDA že pred 20 leti ugotovila, da je participacija poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa »presenetljivo velika«, saj več kot 75 % anketiranih računovodij bolj ali manj aktivno sodeluje pri aktivnostih v okviru procesa strateškega managementa (kot so npr. oblikovanje poslanstva, oblikovanje strateških ciljev, razvoj in izbira najboljše strategije, pretvorba strategij v predračune). Podobno študijo sta desetletje kasneje opravila Bhimani in Keshtvarz (1999) med britanskimi velikimi podjetji ter prišla do podobnih zaključkov.

Podjetja se bodo v prihodnosti srečevala s še bolj kompleksnimi izzivi in turbolentnim okoljem, čemur se bo moral prilagajati tudi računovodski sistem. Ker so računovodje izrazili željo po večji vpletenosti v proces strateškega managementa (Fern in Tipgos, 1988; Bhimani in Keshtvarz, 1999; Nyamori et al., 2001), je to zanje hkrati priložnost in obveza. Sestavni člen v procesu odločanja bodo postali le, če bodo dovolj prepričljivi, da v procesu lahko dodajo neko vrednost (Oliver, 1991). To pa je v ve-

liki meri odvisno od njih samih (Palmer, 1992; Roslender et al., 1998; Nyamori et al., 2001).

### 3 Metodologija raziskovanja

#### 3.1 Raziskovalna vprašanja

Prvi cilj raziskave je preučiti stopnjo participacije slovenskih poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa. Ker nimamo primerne osnove, na podlagi katere bi utemeljili pričakovano stopnjo participacije, je raziskovalno vprašanje eksplorativne narave. Glede na opredeljeno ključno razliko med »tradicionalnimi« in »strateškimi« poslovnimi računovodji nas zanima predvsem, ali so slovenski poslovni računovodje pretežno pripravljenci informacij, ali pa jih lahko uvrstimo med aktivne udeležence managerskih teamov in procesov odločanja.

Drugi cilj je ugotoviti in preučiti morebitne razlike v stopnji participacije po panogah. Anderson in Lanen (1999) ter Mia in Clarke (1999) so ugotovili, da je razvitost poslovnega računovodstva po panogah različna, zato v skladu z njihovimi ugotovitvami postavljamo naslednjo hipotezo - *participacija poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa se po panogah razlikuje*. Razlike po panogah želimo tudi podrobneje preučiti, vendar bo zaradi pomanjkanja teoretičnih osnov za postavitev morebitnih hipotez o pričakovanih razlikah ta analiza eksplorativne narave.

#### 3.2 Metoda zbiranja podatkov in postopek vzorčenja

Za zbiranje podatkov je bil uporabiljen anketni vprašalnik, ki je bil poslan v večja slovenska podjetja. Pri izbiri podjetij v vzorec smo izhajali iz baze 500 največjih slovenskih podjetij po prihodkih, ki jo je pripravilo Podatkovno

Tabela 1: Struktura podjetij v vzorcu in vzorčnem okviru glede na dejavnost

Dejavnost z SKD oznako	Frekvenca	Delež v vzorcu v %	Delež v vzorčnem okviru v %
A – Kmetijstvo, gozdarstvo	1	0,5	1,0
C – Rudarstvo	2	1,0	0,5
D – Predelovalne dejavnosti	108	56,0	53,1
E – Oskrba z energijo, plinom, vodo	10	5,2	4,4
F – Gradbeništvo	9	4,7	6,7
G – Trgovina	30	15,5	17,8
H – Gostinstvo	6	3,1	1,8
I – Promet, skladiščenje, zveze	13	6,7	5,2
J – Finančno posredništvo	8	4,1	5,2
K – Poslovanje z nepremičninami	4	2,1	2,6
O – Druge javne in oskrbne dejavnosti	2	1,0	1,0
Skupaj	193	100,0	100,0

analitično središče Ekonomske Fakultete v Ljubljani (PASEF). V vzorec smo zajeli vseh 500 največjih podjetij, ne glede na dejavnost in lastništvo. Nato smo bazo prečistili in izključili vsa podjetja z manj kot 100 zaposlenimi (cilj tega početja je bil izločiti holdinške družbe, ki z malim številom zaposlenih ustvarjajo visoke prihodke) ter podjetja, za katera ni bilo moč pridobiti kontaktnih podatkov (so prenehala obstajati, so bila pripojena drugemu podjetju, so šla v stečaj, so spremenila ime ipd). Po tem filtriranju je v končnem vzorčnem okviru ostalo 388 podjetij z lestvice 500 največjih podjetij.

Kot del strategije za čim večjo stopnjo odzivnosti smo se pred pošiljanjem vprašalnikov za sodelovanje najprej dogovorili po telefonu. Namen tega početja je bil pridobiti podatke o najprimernejši osebi za anketiranje. V večini primerov smo se s takimi osebami neporedno pogovorili in jim razložili namen raziskave. V pogovorih se je izkazalo, da najprimernejše osebe v ciljnih podjetjih navadno opravljajo eno od naslednjih treh funkcij: vodja kontrolinga, vodja računovodstva ali vodja finančno-računovodskega sektorja.

Podatki so bili zbrani leta 2005. Skupaj je bilo prejetih 193 vprašalnikov, kar predstavlja 49,7 % stopnjo odzivnosti glede na vzorčni okvir. Struktura podjetij v vzorcu in vzorčnem okviru glede na dejavnost je prikazana v Tabeli 1 (uporabljena je standardna klasifikacija dejavnosti – SKD).

Kot je razvidno iz Tabele 1, se frekvenca po dejavnostih močno razlikujejo. Več kot polovica oziroma 56% vseh podjetij v vzorcu se ukvarja s predelovalno dejavnostjo. To seveda ne pomeni, da je vzorec pristranski, saj je tudi v celotnem vzorčnem okviru delež predelovalnih dejavnosti podoben kot v vzorčnem okviru, in sicer znaša 53,1% (glej zadnji stolpec v Tabeli 1). Na drugi strani vzorec vključuje zgolj eno podjetje (oziroma 0,5%) iz dejavnosti kmetijstvo in gozdarstvo, vendar je tudi v vzorčnem okviru delež kmetijskih podjetij podoben, saj znaša 1%.

### 3.3 Merski instrument

Za merjenje participacije računovodij v procesu strateškega managementa je bil povzet instrument, ki sta ga Wooldridge in Floyd (1990) razvila za merjenje participacije srednjega managementa v procesu strateškega managementa. Ta instrument je bil izbran zato, ker so pri merjenju participacije želeni razumljivi in procesno nevtralni

instrumenti. Kavčič et al. (2004) namreč navajajo, da se novejša dognanja v računovodski praksi slovenskih podjetij uveljavljajo počasi, zato smo se v vprašalniku želeli izogniti akademsko-znanstveni terminologiji, kot je poslanstvo, planske predpostavke, razvijanje strategije, izbira strategije, uresničevanje strategije ipd.

Instrument je osredotočen na 5 vidikov oziroma aktivnosti v okviru procesa strateškega managementa in predstavlja enodimenzionalni konstrukt participacije. Anketiranim je bilo zastavljeno naslednje vprašanje:

»Prosimo označite, v kakšni meri poslovodni računovodje (kontrolerji) v vaši organizaciji sodelujete pri naslednjih aktivnostih v okviru procesa strateškega managementa:

- identificiranje problemov in predlaganje ciljev
- iskanje (oblikovanje) alternativ
- ovrednotenje alternativ
- podrobnejše analiziranje izbranih alternativ
- izpeljava ustreznih aktivnosti za uvedbo strateških sprememb.«

Anketirani so ocenili stopnjo participacije za vsako od teh aktivnosti na merski lestvici od 1 do 7, kjer 1 pomeni »sploh ne sodelujem« in 7 pomeni »popolnoma sodelujem«.

## 4 Rezultati

Stopnja participacije poslovodnih računovodij v procesu strateškega managementa je prikazana v Tabeli 2, in sicer za vsako od petih preučevanih aktivnosti v okviru tega procesa posebej.

Kot je razvidno iz Tabele 2, poslovodni računovodje v Sloveniji relativno najbolj sodelujejo pri aktivnostih ovrednotenja alternativ in podrobnega analiziranja alternativ, najmanj pa pri izpeljavi ustreznih aktivnosti za uvedbo sprememb. So pa povprečja za vseh 5 spremenljivk višja od sredine merske lestvice, kar nakazuje na to, da slovenski poslovodni računovodje dokaj aktivno sodelujejo v procesu strateškega managementa.

Za preučitev medpanožnih razlik smo stopnjo participacije izračunali za vsako dejavnost posebej. Ker je za kakršnokoli posplošitev rezultatov zaželeno vsaj neko minimalno število podjetij v vsaki dejavnosti, smo se odločili analizirati samo dejavnosti, v katerih je frekvenca podjetij vsaj 8. Ta pogoj izpolnjuje 6 dejavnosti, medtem ko je v preostalih petih frekvenca nižja od 6 (glej Tabelo 1). S ci-

Tabela 2: Participacija poslovodnih računovodij v procesu strateškega managementa v slovenskih podjetjih

Aktivnost	Aritmetična sredina	Standardni odklon
Identificiranje problemov in predlaganje ciljev	4,78	1,60
Iskanje (oblikovanje) alternativ	4,55	1,64
Ovrednotenje alternativ	5,12	1,58
Podrobnejše analiziranje alternativ	5,13	1,63
Izpeljava ustreznih aktivnosti za uvedbo sprememb	4,38	1,64

Merska lestvica: 1 – sploh ne sodelujem, 7 – popolnoma sodelujem.

ljem čimmanjše izgube podatkov smo se nato odločili še za dve združitvi po naši presoji relativno sorodnih dejavnosti. Prvič, z združitvijo dejavnosti H (gostinstvo) in O (druge javne in oskrbne dejavnosti) smo pridobili še eno skupino, ki šteje 8 podjetij. In drugič, skupini J (finančno posredništvo) smo priključili še skupino K (poslovanje z nepremičninami). To pomeni, da so bila iz panožne analize izključena samo tri precej specifična podjetja iz dejavnosti kmetijstvo (A) in rudarstvo (B).

Stopnje participacije po dejavnostih so prikazane v Tabeli 3. Statistično značilnost razlik po dejavnostih smo ugotavljali s pomočjo analize variance (Chenhall in Langfield-Smith, 1998). Statistično značilen F-test v zadnjem stolpcu Tabele 3 pove, da se povprečna stopnja participacije vsaj v eni (skupini) dejavnosti razlikuje od ostalih (skupin) dejavnosti. Testiramo torej hipotezo enakih aritmetičnih sredin, vendar pa nam test ne da odgovora na vprašanje, katera aritmetična sredina je različna od ostalih (Hair et al., 1998).

Rezultati v Tabeli 3 kažejo, da je stopnja participacije statistično značilno različna po dejavnostih za štiri izmed petih preučevanih aktivnosti. To je v veliki meri skladno s hipotezo, da se stopnja participacije po panogah razlikuje. Edina aktivnost, pri kateri se stopnja participacije po panogah oziroma skupinah panog značilno ne razlikuje, je aktivnost identificiranja problemov in predlaganja ciljev.

S ciljem podrobneje analizirati razlike po dejavnostih, smo za vsako aktivnost dejavnosti rangirali glede na izmerjeno stopnjo participacije (rangi so v Tabeli 3 zapisani v oklepaju). Kljub temu, da so rangi za vsako aktivnost drugačni, je možno opaziti določen vzorec obnašanja podatkov. V splošnem bi lahko rekli, da je stopnja participacije računovodij v procesu strateškega managementa relativno visoka v treh dejavnostih, ki pri vseh aktivnostih dosegajo relativno visoke range. To so predelovalne dejavnosti (enkrat rang 1, trikrat rang 2, enkrat rang 3), trgovina (dvakrat rang 1, enkrat rang 2, dvakrat rang 4) ter gostinstvo in ostale storitve (dvakrat rang 1 ter po enkrat rang 2, 3 in 5). Na drugi strani je stopnja participacije računovodij v procesu strateškega managementa najnižja v

dejavnosti oskrbe z energijo, plinom in vodo (štirikrat rang 7, enkrat rang 6). Ta dejavnost izrazito odstopa od ostalih, saj prav pri nobeni aktivnosti izmerjena stopnja participacije ne presega sredine merske lestvice. Relativno glede na ostale dejavnosti je participacija nizka tudi v gradbeništvu (enkrat rang 7 ter po dvakrat rang 6 in 5), vendar razen pri eni aktivnosti (izpeljava sprememb) vseeno presega sredino merske lestvice. Nekje blizu povprečja so stopnje participacije v dejavnostih finančnega in nepremičninskega posredništva ter dejavnosti prometa, skladiščenja in zvez.

## 5 Sklep in diskusija

V zadnjih dvajsetih letih se je vloga poslovnih računovodij v organizacijskem ustroju močno spremenila. Medtem ko je bila tradicionalno njihova vloga omejena na posredovanje koristnih informacij zainteresiranim uporabnikom (managerjem), se naloga sodobnih poslovnih računovodij ne ustavi zgolj pri posredovanju informacij. Od sodobnih poslovnih računovodij se pričakuje dejavno sodelovanje v celotnem procesu odločanja (Oliver, 1991; Palmer, 1992; Bhimani in Keshtvarz, 1999; Nyamori et al., 2001) in aktivna vključenost v strateški managerski team (Baines in Langfield-Smith, 2003; Naranjo-Gil in Hartmann, 2007; Rowe et al., 2008).

Glavna prispevka študije sta dva. Prvi prispevek je preučitev stopnje participacije poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa v 193 večjih slovenskih podjetjih. Drugi prispevek je medpanožna analiza razlik v stopnji participacije.

Pri preučevanju participacije poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa smo se osredotočili na pet aktivnosti v okviru procesa strateškega managementa, in sicer: identificiranje problemov in predlaganje strateških ciljev, iskanje (oblikovanje) alternativ, ovrednotenje alternativ, podrobnejše analiziranje izbranih alternativ in izpeljava ustreznih aktivnosti za uvedbo strateških sprememb. Rezultati raziskave dokaj pričako-

Tabela 3: Participacija poslovnih računovodij v procesu strateškega managementa v slovenskih podjetjih po dejavnostih (analiza variance)

Aktivnost	Dejavnost (glej Tabelo 1 za legendo)							F-test st. znač. <sup>s</sup>
	F	D	E	G	I	J,K	H,O	
	n = 9	n = 108	n = 10	n = 30	N = 13	n = 12	n = 8	
Identificiranje problemov	4,33 (5)	4,91 (3)	4,00 (7)	4,87 (4)	4,23 (6)	5,00 (2)	5,38 (1)	0,24
Iskanje alternativ	4,11 (5)	4,69 (2)	3,40 (7)	4,57 (4)	4,00 (6)	4,67 (3)	5,50 (1)	*0,09
Ovrednotenje alternativ	4,56 (6)	5,37 (1)	3,80 (7)	5,30 (2)	4,62 (5)	4,92 (4)	5,13 (3)	**0,04
Podrobna analiza alternativ	4,44 (6)	5,25 (2)	4,00 (7)	5,57 (1)	4,77 (5)	5,17 (4)	5,25 (2)	*0,08
Izpeljava aktivnosti	3,11 (7)	4,59 (2)	3,50 (6)	4,66 (1)	4,38 (3)	4,17 (4)	4,00 (5)	**0,04

§ \* F-test je statistično značilen pri stopnji tveganja 10 %; \*\* pri stopnji tveganja 5 %.

vano kažejo, da poslovodni računovodje relativno najbolj sodelujejo pri aktivnostih ovrednotenja alternativ in podrobnega analiziranja alternativ. Računovodstvo je v osnovi informacijska funkcija, torej podpira management z uporabnimi informacijami in analizami za sprejemanje odločitev. Vendar pa je tudi pri vseh ostalih preučevanih aktivnostih stopnja participacije relativno visoka, saj povsod presega sredino merske lestvice. V skladu s prvim raziskovalnim vprašanjem zato lahko ugotovimo, da sodobnih slovenskih poslovodnih računovodij ne moremo označiti več zgolj kot pripravjalce informacij. Bolj primerna se zdi oznaka, da podobno kot njihovi kolegi v razvitih državah (Fern in Tipgos, 1988; Bhimani in Keshtvarz, 1999) predstavljajo tvoren in aktiven člen v procesu strateškega managementa podjetja.

Za potrebe medpanožne primerjave smo preučevana podjetja razdelili v sedem (skupin) dejavnosti po standardni klasifikaciji dejavnosti. To so (1) gradbeništvo, (2) predelovalne dejavnosti, (3) oskrba z energijo, plinom in vodo, (4) trgovina, (5) promet, skladiščenje in zveze, (6) finančno in nepremičninsko posredovanje ter (7) gostinstvo ter druge javne in oskrbne dejavnosti. Medpanožna primerjava kaže, da se stopnja participacije poslovodnih računovodij v procesu strateškega managementa značilno razlikuje po panogah za štiri od petih preučevanih aktivnosti, kar v veliki meri potrjuje hipotezo, da je participacija po panogah različna.

Gledano na splošno je participacija relativno visoka v predelovalnih dejavnostih, trgovini ter gostinstvu in drugih oskrbnih dejavnostih. Po drugi strani po relativno nizki stopnji participacije izrazito odstopa dejavnost oskrbe z energijo, plinom in vodo. Ne samo, da je participacija relativno nizka glede na ostale dejavnosti, ampak je relativno nizka tudi glede na mersko lestvico, saj prav za nobeno aktivnost ne presega sredine merske lestvice. Relativno nizka je stopnja participacije tudi v gradbeništvu. Anderson in Lanen (1999) ter Mia in Clarke (1999) so ugotovili, da je razvitost poslovodno računovodskega sistema v podjetjih pozitivno povezana z intenzivnostjo konkurence v panogi. Večja konkurenčnost deluje kot pritisk za optimizacijo vseh aktivnosti in procesov v podjetju, vključno z računovodstvom. Taka razlaga se zdi primerna tudi za našo študijo. Verjetno najbolj izpostavljena konkurenci je predelovalna dejavnost, saj večino proizvodnje izvozi. Podatki z lestvice Finance Top 101 za leto 2006 denimo kažejo, da je 10 največjih slovenskih predelovalnih podjetij v povprečju izvozilo kar 83,4 % svoje celotne prodaje (Finance Top 101 – največje slovenske poslovne skupine leta 2006). Tudi v trgovini so v Sloveniji prisotna mnoga tuja podjetja, hkrati pa se slovenski trgovci širijo v tujino in tam soočajo s tujo konkurenco. Po drugi strani je v dejavnosti oskrbe z energijo, plinom in vodo konkurence relativno malo, če sploh. Na nek način bi še vedno lahko govorili o »javnem sektorju«. Podobno velja za gradbeništvo. Slovenska podjetja dobijo skoraj vse večje gradbene posle v Sloveniji, medtem ko so na tujem precej manj prodorni, saj 6 največjih slovenskih gradbenih podjetij v tujini ustvari v povprečju samo 9 % prihodkov (Fi-

nance Top 101 – največje slovenske poslovne skupine leta 2006).

Gledano v celoti bi lahko zaključili, da slovensko poslovodno računovodstvo sledi svetovnim trendom. Slovenski poslovodni računovodje niso več zgolj pripravjalci informacij, ampak aktivni udeleženci v procesu strateškega odločanja (Naranjo-Gil in Hartmann, 2007; Chenhall, 2008). In drugič, stopnja njihovega udejstvovanja v strateških zadevah se po panogah razlikuje. Podobno kot v tujini (Anderson in Lanen, 1999; Mia in Clarke, 1999) je relativno nizka predvsem v tistih dejavnostih, kjer je intenzivnost konkurence relativno majhna.

Pri interpretaciji rezultatov študije se je treba zavedati tudi njenih omejitev. Poleg splošno znanih pomanjkljivosti anketnega raziskovanja z vprašalniki je problem v operacionalizaciji preučevanih spremenljivk. Ker Kavčič et al. (2004) navajajo, da se novejša dognanja v slovensko računovodsko prakso uveljavljajo počasi, smo se temu poskušali prilagoditi z uporabo razumljivega in procesno nevtralnega instrumenta (Wooldridge in Floyd, 1990). Prav tako je potrebno upoštevati, da je z izjemo dveh dejavnosti število anketiranih podjetij relativno majhno, kar je pri medpanožni analizi lahko problematično z vidika posploševanja rezultatov. Ne glede na te pomanjkljivosti pa daje študija zanimiv vpogled v sodobno poslovodno računovodsko prakso v Sloveniji.

## Literatura

- Anderson, S.W. & Lanen, W.N. (1999). Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices, *Accounting, Organizations and Society*, **24**: 379-412.
- Ashton, D., Hopper, T. & Scapens, R.W. (1991). *Introduction. Issues in management accounting*. Uredili: Ashton, D., Hopper, T. & Scapens, R.W. New York: Prentice Hall.
- Baines, A. & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach, *Accounting, Organizations and Society*, **28**: 675-698.
- Bhimani, A. & Bromwich, M. (1992). *Management accounting: evolution in progress. Management Accounting Handbook*. Uredil: Drury, C. Oxford: Butterworth-Heinemann.
- Bhimani, A. & Keshtvarz, M.H. (1999). British management accountants: strategically oriented, *Journal of Cost Management*, **13**: 25-31.
- Bromwich, M. & Bhimani, A. (1994). Management accounting: pathways to progress, *Management Accounting*, **72**: 44.
- Bromwich, M. (2000). Thoughts on management accounting and strategy, *Pacific Accounting Review*, **11**: 41-48.
- Coad, A. (1996). Smart work and hard work: Explicating a learning orientation in strategic management accounting, *Management Accounting Research*, **7**: 387-408.
- Chenhall, R.H. & Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach, *Accounting, Organizations and Society*, **23**: 243-264.
- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, **28**: 127-168.

- Chenhall, R.H. (2008). Accounting for the horizontal organization: a review essay, *Accounting, Organizations and Society* (paper in press).
- Cravens, K. & Guilding, C. (2001). An empirical study of the application of strategic management accounting techniques, *Advances in Management Accounting*, **10**: 95-124.
- Drury, C. (1992). *Introduction. Management Accounting Handbook*. Uredil: Drury, C. Oxford: Butterworth-Heinemann.
- Fern, R. & Tipgos, M. (1988). Controllers as business strategists: a progress report, *Management Accounting*, **69**: 25-29.
- Gerdin, J. (2005). Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach, *Accounting, Organizations and Society*, **30**: 99-126.
- Guilding, C., Cravens, K. & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices, *Management Accounting Research*, **11**: 113-135.
- Hair J., Anderson, R., Tatham, R. & Black, W. (1998). *Multivariate data analysis*, Upper Saddle River, Prentice Hall.
- Hočevar, M. & Ogan, P. (1996). *Contemporary accounting information for slovenian firms*, Ljubljana, Ekonomska fakulteta.
- Hoque, Z. (2001). *Strategic management accounting*, Oxford, Chandos Publishing.
- Hunger, D.J. & Wheelen, T.L. (1996). *Strategic management*, Reading, Addison-Wesley Publishing.
- Johnson, T. & Kaplan, R.S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Boston, Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S. (1984). The evolution of management accounting, *The Accounting Review*, **59**: 390-418.
- Kaplan, R.S. & Atkinson, A.A. (1989). *Advanced management accounting*, Upper Saddle River, Prentice Hall.
- Kavčič, S., Koželj, S. & Odar, M. (2004). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih: razvitost poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih, *Revizor*, **15**: 26-63.
- Korošec, B. (2003). *Računovodstvo danes. Zbornik 35. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*. Portorož: ZES in ZRFR.
- Kramberger, T. & Rosi, B. (2007). Do managers have enough quality information for decision-making, *Organizacija*, **40**: 207-217.
- Mia, L. & Clarke, B. (1999). Market competition, management accounting systems and business unit performance, *Management Accounting Research*, **10**: 137-158.
- Naranjo-Gil, D. & Hartmann, F. (2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change, *Accounting, Organizations and Society*, **32**: 735-756.
- Nyamori, R.O., Perera, M.H.B. & Lawrence, S. (2001). The concept of strategic change and implications for management accounting research, *Journal of Accounting Literature*, **20**: 62-83.
- Oliver, L. (1991). Accountants as business partners, *Management Accounting*, **72**: 40-42.
- Palmer, R.J. (1992). Strategic goals and objectives and the design of strategic management accounting systems, *Advances in Management Accounting*, **1**: 179-204.
- Papadakis, V. & Barwise, P. (1997). *Strategic decisions*, Dordrecht, Kluwer academic publishers.
- Parker, R.J. & Kyj, L. (2006). Vertical information sharing in the budgeting process, *Accounting, Organizations and Society*, **31**: 27-45.
- Perrera, S., Harrison, G., & Poole, M. (1997). Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: a research note, *Accounting, Organizations and Society*, **22**: 557-572.
- Porter, M. E. (1996). What is strategy?, *Harvard Business Review*, **74**: 61-78.
- Pučko, D. (2006). *Strateško upravljanje*, Ljubljana, Ekonomska fakulteta.
- Roslender, R., Hart, S. & Ghosh, J. (1998). Strategic management accounting: refocusing the agenda, *Management Accounting*, **76** (11): 44-46.
- Roslender, R. & Hart, S. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, *Management Accounting Research*, **14**: 255-279.
- Rowe, C., Birnberg, J.G. & Shields, M.D. (2008). Effects of organizational process change on responsibility accounting and manager's revelations of private knowledge, *Accounting, Organizations and Society*, **33**: 164-198.
- Thompson, A.A. & Strickland, A.J. (2003). *Strategic Management*, New York, McGraw-Hill.
- Turk, I., Kavčič, S. & Kokotec-Novak, M. (1998). *Poslovodno računovodstvo*, Ljubljana, Ekonomska fakulteta.
- Wooldridge, B. & Floyd, S.W. (1990). The strategy process, middle management involvement and organizational performance, *Strategic Management Journal*, **11**: 231-241.

---

**Boštjan Aver** je predsednik uprave zavarovalnice Vzajemna d.v.z. Magistriral in doktoriral je na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani. Kot predavatelj sodeluje na Fakulteti za Management Koper, Univerza na Primorskem, in na Evropski pravni fakulteti v Novi Gorici, aktivno pa sodeluje tudi s Slovenskim združenjem za projektni management. Je avtor številnih znanstvenih in strokovnih člankov s področja financ, računovodstva, kontrolinga in projektnega managementa.

---

**Simon Čadež** je docent za področje računovodstva in revizije na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani. Doktoriral je na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani, v času doktorskega študija pa se je strokovno izpopolnjeval tudi na Univerzi Griffith v Avstraliji, s katero raziskovalno tesno sodeluje. V slovenskih in mednarodnih revijah je objavil vrsto znanstvenih člankov, predvsem s področij poslovnega računovodstva in strateškega managementa.