



Piše:
dr. Živko Bergant

Notranje poročanje z vidika soupravljanja delavcev

Za učinkovito sodelovanje sveta delavcev in uveljavitev njegove vloge je potreben ustrezen informacijski sistem. Le-ta je odvisen od lastniškega ali pa od deležniškega koncepta upravljanja združbe. Številne potrebne informacije je treba ustrezno načrtovati, poročanje svetu delavcev pa urediti z dogovorom med svetom delavcev in upravo. Informacije morajo biti usmerjene v trajnostni razvoj združbe, poročanje pa naj bo skladno z načeli Kodeksa načel notranjega poročanja.

Uvod

Če želimo obravnavati notranje poročanje z vidika soupravljanja delavcev, moramo najprej **utemeljiti soupravljanje in njegove cilje**. Pogosto se soupravljanje delavcev omenja samo v povezavi z zakonom (ZSDU), kar omogoča družbam, kjer ustanavljanje svetov delavcev ni zaželeno, da v pomembni meri omejijo obseg notranjega poročanja delavcem in sindikatu.

Vedno bolj se tako v teoriji kot tudi v praksi zastruje konflikt med **lastniškim in deležniškim konceptom korporacijskega upravljanja**.¹ Pri tem tudi pomembne asociacije, kot sta: Združenje nadzornikov Slovenije (ZNS, 2018)² in Združenje Manager (ZM 2018, 9), še vedno ponavljajo v napredni strokovni literaturi (in tudi v praksi odličnih podjetij) vsebinsko že preživeto kapitalistično mantro, da je **temeljni cilj gospodarske družbe dobiček**.³

Zaradi tako diametralno nasprotnih izhodišč so razumljive tudi velike razlike v pristopih k organiziranju in izvajanju no-

tranjega poročanja tako v teoriji in stroki kot tudi v družbah.

V nadaljevanju bomo obravnavali notranje poročanje ob predpostavki sodobnejšega, deležniškega koncepta podjetja, kot izhodišče pa bomo uporabili Kodeks

največ tvega lastnik kapitalskega vložka, je samo v funkciji argumenta za njegovo prisvajanje dobička, kar brez ekonomske in pravne logike omogoča veljavi pravni red.

2. Delavci so **nosilci intelektualnega kapitala**, ki ga mora podjetje vzdrževati in

Vedno bolj se tako v teoriji kot tudi v praksi zastruje konflikt med lastniškim in deležniškim konceptom korporacijskega upravljanja. Tudi pomembne asociacije še vedno ponavljajo vsebinsko že preživeto kapitalistično mantro, da je temeljni cilj gospodarske družbe dobiček.

načel notranjega poročanja (KNNP, 2015), zlasti 21. in 22. poglavje.

Vloga delavcev

Delavci (zaposlenci) so najpomembnejša javnost v podjetju, kajti:

1. Delavci prevzemajo razmeroma **največje tveganje**. Populistična trditev, da

povečevati. S svojim delom ustvarjajo dodano vrednost, saj brez tega podjetje ne bi moglo delovati, vloženi kapital pa bi ostal brez donosa.

3. Delavci so pomembni **nosilci dolgoročnih interesov v podjetju**, s tem pa tudi družbene odgovornosti kot pogoja trajnostnega razvoja.

4. Delavci so **legitimni sodelavci v sistemu nadziranja v podjetju**. Pogosto namreč nevarno prevladujejo kratkoročni interesi lastnikov kapitala, poslovodstev in "njihovih" nadzornih svetov. Zato je pomembna vloga delavcev in njihovih predstavništev (svet delavcev, predstavniki delavcev v organih družbe in sindikat).

Temu primerno je pomembna naloga notranjega poročanja, ki mora delavcem omogočiti izvajanje njihovega poslanstva.

¹ Podrobneje o obeh konceptih v Gostiša (2018, 5).

² Priporočila so objavljena na spletni strani ZNS, vendar so dostopna **samo** članom ZNS, čeprav ZNS poudarja, da so namenjena "uporabi v vseh gospodarskih družbah, v katerih delavci sodelujejo pri upravljanju družbe". Iz tega lahko sklepamo vsaj na dve stvari:

- ZNS ne želi nadaljnje razprave o vsebini Priporočil (temeljne pripombe namreč niso bile upoštevane, npr. pripombe Združenja svetov delavcev Slovenije);
- uporaba Priporočil je "omejena" na družbe, kjer delavci že sodelujejo pri upravljanju, brez ambicije o pospeševanju razvoja tega sodelovanja tudi v drugih družbah.

³ Za dolgoročno poslovno uspešnost mora biti podjetje ustrezno "interesno uravnoteženo" (Gostiša, 2018, 5).

Notranje poročanje

Notranje poročanje je proces oblikovanja, prenašanja in posredovanja informacij **notranjim uporabnikom** za poslovno odločanje, delovanje, merjenje dosežkov v poslovanju in varovanje premoženja združbe (KNNP, 2015, točka 0.7). Pomeni ključno povezovalno funkcijo med predvidevanjem (predračunavanjem) in odločanjem o prihodnosti (načrtovanjem).

Informacijski sistem za notranje poročanje sestavljajo računovodstvo za notranje poročanje, statistični informacijski sistem za notranje poročanje in operativni informacijski sistem za notranje poročanje.

Uporabniki informacij notranjega poročanja so zlasti naslednji:

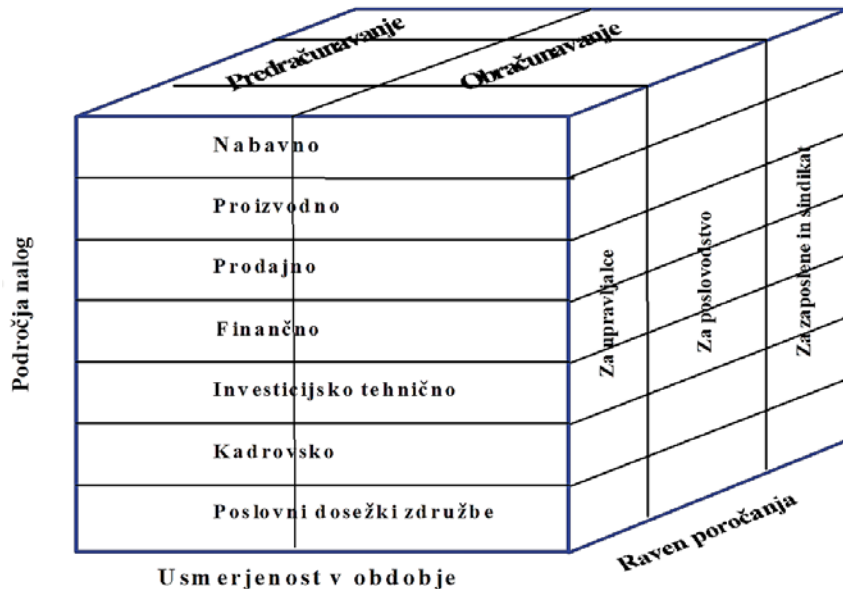
- **uporabniki z vidika upravljanja** (angl.: *governance*):
 - upravni odbor,
 - svet zavoda,
 - nadzorni svet in njegovi organi (npr. revizijska komisija, kadrovska komisija),
 - nadzorni odbor in njegovi organi,
 - poslovodstvo s pomembnejšim lastniškimi deležem,
- **uporabniki z vidika soupravljanja** (angl.: *cogovernance*)⁴:
 - svet delavcev oziroma delavski zastupnik,
 - zbor delavcev,
 - predstavniki delavcev v organih združbe (v nadzornem svetu, nadzornem odboru ali v upravi),
 - delavski direktor,
- **uporabniki z vidika poslovedenja** (angl.: *management*):
 - poslovodstvo
 - štabne službe poslovodstva (npr. služba notranjega revidiranja, služba za skladnost s predpisi, služba za varnost poslovanja).

Procesi upravljanja, soupravljanja in poslovedenja obsegajo **vse tri upravljavsko-poslovedne funkcije**: načrtovanje, priprava izvajanja (organiziranje) in nadziranje, seveda v obsegu pristojnosti in odgovornosti posameznega organa oziroma posameznika.

⁴ Strokovna literatura v angleškem jeziku uporablja tudi izraz "comanagement". Oboje v slovenskem jeziku dosledneje razlikujemo.

⁵ Več o tej razvrstitvi v Bergant (2010, 59).

⁶ Več o tem v Bergant (2010, 55).



Slika 1: Tri razsežnosti nalog notranjega poročanja

Temu primerno morajo biti oblikovane tudi informacije, ki so jim namenjene. Razvrstimo jih v tri razsežnosti, kot kaže slika 1.

razlikovati tudi **prednostne od neprednostnih** informacij.

Poudarimo naj, da informacijski sistem

Soupravljanje ne pomeni sprejemanja odločitev, temveč možnost vplivanja na odločitve z močjo argumentov. Zato mora notranje poročanje omogočati ustrezne in pravočasne odzive na spremembe in novo nastala stanja, ob hkratni ohranitvi kakovostnih notranjih odnosov ter ustrezno izvajanje procesov nadziranja poslovanja.

Kocka na sliki vsebuje **42 predalov** (7x3x2). V vsakem od njih so ustrezne informacije, ki pa jih je treba razvrstiti še glede na načrtovanje, organiziranje in nadziranje. Skupaj to pomeni **126 različnih vrst informacij** (3x42), ki jih je treba razvrstiti še glede na pristojnost in odgovornost organa oziroma posameznika.

Če pa bi želeli informacije razvrstiti še glede na **njihov pomen**⁵ (temeljne in dopolnilne) in vrsto cilja (kratkoročni in dolgoročni), postane to razvrščanje že nepregledno in zato tudi neuporabno. Še posebej, če upoštevamo, da ima posamezna informacija v času samo relativno trajen pomen in težo, glede na različne vplive (ekonomsko finančni položaj, razvojna faza, okolje, različni interesi ipd.). Zato moramo

ne posreduje samo informacij (ki morajo v uporabniku vzbuditi občutek priložnosti ali nevarnosti)⁶, temveč tudi **sporočila** oziroma **obvestila**.

Sporočilo ima namen *seznanitve* nekoga o nečem (Turk, 2004, 684), **obvestilo** pa je na izbranega prejemnika naslovljeno sporočilo (prav tam, 378). Sporočilo je torej podatek (saj ne sproža občutka priložnosti ali nevarnosti), ki pa povečuje splošno raven védenja, seznanja nas z neko zadevo. Sporočilo ni nujno poslano le z obvestilom, saj nekaj sporočamo tudi s svojo držo, obnašanjem, dejanji in nedejanji. Obvestila in sporočila so pomemben sestavni del komunikacije v združbi, s tem pa tudi sestavni del organizacijske kulture.

Na zgornji način smo prikazali obseg informacij, s tem pa tudi **zahtevnost organiziranja in delovanja sistema notranjega poročanja**. Za njegovo kakovostno delovanje je torej nujno opredeliti nekaj načel, sicer smo v nevarnosti "poplave informa-

cij” in posledično neučinkovitega informacijskega ter poslovnega sistema.

Nekatera temeljna načela notranjega poročanja z vidika soupravljanja

Izhodišča

Soupravljanje ne pomeni sprejemanja odločitev, temveč možnost vplivanja na odločitve z močjo argumentov. Zato mora notranje poročanje omogočati ustrezne in pravočasne odzive na spremembe in novo nastala stanja, ob hkratni ohranitvi kakovostnih notranjih odnosov ter ustrezno izvajanje procesov nadziranja poslovanja.

Soupravljanje se načeloma izvaja na več načinov, na primer: soodločanje, posvetovanje, informiranje, nadziranje, pogajanje.

Temeljni cilj notranjega poročanja soupravljalcem je njihovo vključevanje zaradi legitimnosti in preglednosti odločitev, tvornega komuniciranja ter ustreznega nadzora. S tem omogočimo: socialni mir, sprejemanje bolj uravnoteženih odločitev in večjo družbeno odgovornost.

Poslovni vidik

Notranje poročanje za soupravljalce je treba načrtovati z dolgoročnega in kratkoročnega vidika. Odgovorni nosilec tega načrtovanja je vrhovno poslovodstvo, soglasje k načrtu pa dajejo soupravljalci. Načrt je podlaga za zagotovitev optimalnega organiziranja notranjega poročanja, obenem pa tudi potrditev upravičenosti predvidenih kadrov, sredstev in stroškov notranjega poročanja.

Z dolgoročnim načrtom so praviloma zajete informacije, ki so stalnega, periodičnega značaja, načini posredovanja informacij, sporočil in obvestil ter odgovorni nosilci informiranja.

Kratkoročno načrtovanje informiranja opredeljuje načine, nosilce in izvajalce posredovanja informacij, ki so potrebne za opravljanje zadanih delovnih nalog ter uresničevanje kratkoročnih ciljev. V tem okviru združba odloča o informiranju in komuniciranju v zvezi s trenutnim položajem združbe, potrebnimi spremembami in prilaganjem okolju. Pri kratkoročnem načrtovanju moramo biti prožnejši, pripravljeni na poročanje o nepredvidenih položajih in dogodkih.

⁷ Več o tej točki v Bergant (2013).

⁸ Več o dodani vrednosti v Bergant (2017, 4)

Informacijski vidik

Poslovne informacije po vsebini delimo na informacije o učinkovitosti, uspešnosti, plačilni sposobnosti in trajnostnem razvoju. Pri tem so pomembne tako računovodske kot tudi neračunovodske informacije.

Z informacijami o učinkovitosti spremljamo razmerja med vložki in izločki iz poslovanja tako v preteklih kot tudi v planskih obdobjih.

Z informacijami o uspešnosti spremljamo razmerja med izločki iz poslovanja in cilji tako v preteklih kot tudi v planskih obdobjih.

Z informacijami o plačilni sposobnosti spremljamo predvsem stanje in predvideno gibanje kapitalne ustreznosti združbe, kar tudi sicer zahteva 32. člen ZFPPIPP. Pri tem je pomembno ugotavljanje morebitne točke, ko so potrebni ukrepi finančne reorganizacije.⁷

Z informacijami o trajnostnem razvoju spremljamo družbeno odgovorno poslovanje združbe, ki obsegajo poslovanje na treh področjih: ekonomskem, socialnem in okoljskem. V okviru ekonomskega področja je eno najpomembnejših področij informacij ustvarjanje in delitev dodane vrednosti.⁸ Udeležba delavcev v dodani vrednosti je ena temeljnih informacij, ki je pomembna tudi z dolgoročnega vidika.

Posebej so pomembni tudi odmiki od načrtovanih dosežkov, zlasti pri spremljanju večjih oziroma pomembnejših naložb ali projektov.

Informacije morajo biti kakovostne, ne samo točne (resnične), temveč tudi pošteno (celovite), torej popolne z različnih vidikov (*angl.: true and fair*).

Za zagotavljanje kakovosti informiranja v okviru notranjega poročanja je koristno upoštevati naslednja splošna načela:

- dobro je treba poznati in razumeti vsebino informacij in njihovo izrazno moč;
- dobro je treba poznati in razumeti interese in potrebe uporabnikov informacij;
- zagotoviti je treba ustrezno predstavitev in prikaz informacij;
- omogočiti je treba ustrezno pojasnjevanje informacij;
- zagotoviti je treba razumevanje uporabnika za pravilno uporabo informacije;
- informacijske potrebe je treba zadovoljevati točno, pravočasno in stalno;
- zagotoviti je treba stalne izboljšave;
- pomembno je ustrezno porazdeljevanje odgovornosti za informiranje na nižje ravni.

Izvajalni vidik

Proces izvajanja informiranja mora biti ustrezen z vidikov priprave, dinamike, sredstev (tehnični vidik) in prepričljivosti (vsebinski vidik).

Za izvajanje informiranja je pomembno opredeliti zlasti odgovornost izvajalcev informiranja (posredovalcev informacij), naloge (namen) informiranja, način informiranja, obseg informiranja in povezanost z oblikovalcem informacij.

Posredovalec informacij ni nujno obenem tudi oblikovalec informacije. Odgovornost informatorja praviloma nosi posredovalec informacije.

Posredovalec informacije lahko uspešno prevzema svojo odgovornost za informiranje, če ima ustrezno znanje in osebne lastnosti, zlasti v pogledu komuniciranja. To mu omogoča, da:

- je sposoben širšega pogleda na posamezen problem;
- je sposoben vživljanja (empatije) v potrebe uporabnika informacije; zato podaja informacijo, kot bi jo sam želel dobiti na njegovem mestu;
- se ustrezno znajde v primerih kompleksnih okoliščin;
- ustrezno reagira na morebitne pritiske in v vsakem primeru ohranja profesionalno držo;
- objektivno in nepristransko podaja informacije;
- poda informacijo na način, ki ne vzbuja odpora ali dvoma v njeno pristranskost, objektivnost in dobronamernost;
- ohranja zaupanje prejemnika informacije.

Pomemben dejavnik v procesu informiranja je pomembna povratna informacija o tem, kako in v kakšni meri je uporabnik prejeto informacijo uporabil:

- oblikovalci in posredovalci informacij se lahko čutijo osebno prizadete, če prejemniki s trudom zbranih in urejenih informacij ne upoštevajo in uporabijo;
- povratna informacija razjasni morebitne pomanjkljivosti dobljene informacije (nerazumevanje potreb uporabnika, nezadostno razumevanje izrazne moči informacije, vpliv različnih interesov), ali pojasni morebitne spremenjene razmere v poslovanju, ki zahtevajo drugačne odločitve;
- pojasnjeni razlogi prispevajo k izboljšanju kakovosti informacij, večjemu razumevanju in zaupanju med

posredovalcem ter prejemnikom informacije in s tem k izboljšanju poslovanja združbe.

Povratno informacijo in delovanje na njeni osnovi lahko primerjamo s poprodajnimi aktivnostmi na trženjskem področju. Zato je v tem okviru zajet tudi pomemben vidik **izobraževanja soupravljalcev**, zlasti članov sveta delavcev, ki omogoča hitro in pravilno razumevanje prejetih informacij. Obenem ima tako izobraževanje za cilj tudi vzbujanje potreb po izboljšanih in/ali novih informacijah. Lahko bi rekli, da vpliva na razvoj "trga" za informacijske storitve.

Zaupnost informacij

Številne informacije so pomembne za uspešnost združbe, zato jih je **treba varovati**. Odtokanje informacij je lahko slučajno ali pa namerno. Najboljša obramba je dobro sodelovanje v združbi in zavest sodelavcev, da je odtokanje v nasprotju z njenimi in njihovimi interesi. Potrebne so tudi pogodbeno omejitve in zakonska zaščita intelektualne lastnine.

Seveda pa zaupnost informacije **ne sme postati predmet zlorab**⁹ za preprečevanje celovitega informiranja sveta delavcev. Praktično izhodišče takih zlorab je lahko že lastniški koncept podjetja, o katerem smo govorili v uvodu tega prispevka. Lep primer je poglavje 3.2.4 v Priporočilih dobre prakse (ZNS, 2018), ki govori o komuniciranju predstavnikov delavcev v organih družbe s svetom delavcev. Že naslov poglavja kaže, da je obravnavan svet delavcev kot nekakšen "vrinek" v sistemu upravljanja družbe in ne kot enakopraven organ (seveda v okviru predpisov)

pri upravljanju družbe. To kaže zlasti točka 3.2.5.1.3 v Priporočilih, ki postavlja svet delavcev med **"tretje osebe"**.

Če je jasno določeno, kateri podatki pomenijo poslovno skrivnost, je odgovornost kateregakoli organa ali posameznika natančno določena z veljavnimi predpisi. Delokrog delavca (ali nekega organa) **ni razlikovalni kriterij poslovne skrivnosti**. Zlasti pa podatki, ki na tržni konkurenčni položaj družbe ne vplivajo, **niso poslovna skrivnost**.¹⁰

Sklep

Informiranje sveta delavcev je **pogoj učinkovitega soupravljanja delavcev**. To pa zahteva urejen informacijski sistem, načrtovanje notranjega poročanja in stalno usposabljanje članov sveta delavcev, da bi lahko bili enakopraven sogovornik upravi združbe. Samo na ta način lahko svet delavcev izvaja svojo pomembno vlogo tako pri vključevanju v odločanje kot tudi v okviru sistema nadziranja poslovanja.

Čeprav so pristojnosti sveta delavcev obravnavane v številnih predpisih,¹¹ je za njegovo učinkovito delovanje pomembno, da so pravila informiranja sveta delavcev ustrezno opredeljena v splošnih aktih in organizacijskih predpisih združbe. V tem okviru je posebej pomemben **ustrezen dogovor med svetom delavcev in upravo združbe**, ki je predviden tudi z ZSDU.

Literatura

Bergant, Živko (2010): *Organiziranje računovodstva v povezavi s finančno funkcijo*. Ljubljana: Inštitut za poslovodno računovodstvo.

Bergant, Živko (2013): *Nastanek plačilne nesposobnosti po ZFPPIPP*. Pravna praksa št. 5/2013, str. 9-11.

Bergant, Živko (2017): *Dodana vrednost iz novega zornega kota*. Ljubljana: Inštitut za poslovodno računovodstvo.

Bergant, Živko (2017a): *Ustrezna delitev presežne dodane vrednosti kot pogoj ekonomske demokracije*. *Ekonomski demokrati* št. 4/2017, str. 4-7.

Boc, Alojzij (2018): *Kritični pogledi na priporočila ZNS o sodelovanju delavcev v organih družb*. *Ekonomski demokrati* št. 5/2008, str. 8-9.

Čujović, Vojko (2000): *Vloga in pristojnosti sveta delavcev v naši zakonodaji*. *Industrijska demokracija*, št. 5/2000. ŠCID. Kranj.

Gostiša, Mato (2014): *Teorija ekonomske demokracije kot nove sistemske paradigme kapitalizma*. Kranj: ŠCID – Študijski center za industrijsko demokracijo.

Gostiša, Mato (2018): *"Interes družbe" in sodelovanje delavcev pri upravljanju*. *Ekonomski demokrati* št. 5/2018, str. 4-8.

KNNP (2015): *Kodeks načel notranjega poročanja*. Ljubljana: Inštitut za poslovodno računovodstvo in Zveza ekonomistov Slovenije.

Turk, Ivan (2004): *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

ZFPPIPP – *Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju*. Čistopis: <https://zakonodaja.com/zakon/zfpipp>. (Pridobljeno: december, 2018).

Zirnstein, Elizabeta (2018): *Poslovna skrivnost in sodelovanje delavcev pri upravljanju: med zaupanjem in zaupnostjo*. Lipica: Gradivo za seminar za člane sveta delavcev Zavarovalnice Triglav.

ZM (2018): *Intervju Predsednika Združenja Manager v Dnevnikov Objektiv*, 24. 11. 2018, str. 8-10).

ZNS (2018), *Združenje nadzornih svetov: Priporočila dobre prakse sodelovanja delavcev v organih vodenja in nadzora*.

ZSDU – *Zakon o sodelovanju delavcev pri upravljanju (ZSDU-UPB-1, Uradni list RS, št. 42/2007)*.

⁹ Več o tem v Boc (2018, 9).

¹⁰ Več o tem v Zirnstein (2018).

¹¹ Našteti so v Čujović (2000).

Izveleček iz Kodeksa načel notranjega poročanja

22.7 Soupravljanje se načeloma izvaja na več načinov: soodločanje, posvetovanje, informiranje, nadziranje, pogajanje.

22.8 Notranje poročanje mora soupravljalcem znotraj združbe omogočati tvorno in usklajeno sodelovanje pri upravljanju, kot je opredeljeno z državnimi in mednarodnimi predpisi oziroma z notranjimi akti združbe.

22.9 Temeljni cilj notranjega poročanja soupravljalcem je njihovo vključevanje zaradi:

- legitimnosti odločitev,
- preglednosti odločitev,
- ustreznega nadzora,
- zagotovitve tvorne komunikacije.

S tem omogočajo socialni mir, sprejemanje bolj uravnoteženih odločitev in večjo družbeno odgovornost.

22.10 Nosilec notranjega poročanja običajno nima celotne slike o poslovanju. Naloga odločevalcev je, da pravilno doumejo vsebino poročila in prevzamejo odgovornost za svoje odločitve.

22.11 Pri notranjem poročanju (so)upravljalcem znotraj združbe je treba ustrezno upoštevati načela o notranjem poročanju, ki so opredeljena v Kodeksu (poglavja 1 do 21).

*Inštitut za poslovno računovodstvo pri VŠR,
Zveza ekonomistov Slovenije*