

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

TADEJA KAVČIČ

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO, ANALIZA POSLOVANJA IN
KONTROLING V SLOVENSКИH PODJETJIH**

Ljubljana, junij 2011

TADEJA KAVČIČ

IZJAVA

Študentka Tadeja Kavčič izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalko prof. dr. Metko Tekavčič, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____ Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV	3
1.1 Opredelitev poslovnega računovodstva	4
1.1.1 Naloge in pomen poslovnega računovodstva	9
1.1.2 Informacije za različne ravni odločanja	10
1.1.3 Informacije po posameznih izvajalnih funkcijah	12
1.1.4 Informacije o uspešnosti podjetij	12
1.2 Opredelitev pojma poslovna analiza	14
1.2.1 Kaj je poslovna analiza	14
1.2.2 Naloge analize poslovanja	17
1.3 Opredelitev kontrolinga	21
1.3.1 Kaj je kontroling	21
1.3.2 Naloge in pomen kontrolinga	24
2 RAZLIKE IN PODOBNOSTI MED RAČUNOVODSTVOM, ANALIZO POSLOVANJA IN KONTROLINGOM	28
3 EMPIRIČNA RAZISKAVA POVEZANOSTI RAČUNOVODSTVA, ANALIZE POSLOVANJA IN KONTROLINGA V SLOVENSkih PODJETJIH	31
3.1 Metodologija raziskave in opredelitev hipotez	31
3.2 Osnovni podatki in splošne značilnosti anketiranih podjetij	32
3.3 Službe, sektorji in oddelki, ki pripravljajo informacije v anketiranih podjetjih	37
3.4 Računovodska dejavnost v anketiranih podjetjih	39
3.5 Plansko-analitska dejavnost v anketiranih podjetjih	43
3.6 Kontroling v anketiranih podjetjih	45
4 PREVERJANJE VPLIVA DEJAVNOSTI, VELIKOSTI TER LASTNIŠKE IN ORGANIZACIJSKE STRUKTURE PODJETJA NA ORGANIZACIJO INFORMACIJSKE DEJAVNOSTI V SLOVENSkih PODJETJIH	49
4.1 Vpliv dejavnosti in velikosti podjetja na organizacijo informacijske dejavnosti	50
4.2 Vpliv povezanosti s tujim partnerjem in organizacijske strukture podjetja na organizacijo informacijske dejavnosti	55
4.3 Vpliv lastniške strukture podjetja na organizacijo informacijske dejavnosti	58
SKLEP	63
LITERATURA IN VIRI	65

KAZALO SLIK

Slika 1: Delež podjetij glede na velikost.....	32
Slika 2: Razdelitev podjetij po številu zaposlenih	33
Slika 3: Podjetja glede na osnovno dejavnost	34
Slika 4: Organizacijska struktura podjetij	36
Slika 5: Službe, ki poslovodstvu pripravljajo informacije za odločanje.....	38
Slika 6: Organiziranost računovodstva v podjetju	40
Slika 7: Dejavnosti, ki jih opravlja računovodstvo	40
Slika 8: Vrsta poročil in pogostost priprave poročil računovodstva	42
Slika 9: Organiziranost plansko-analitske službe v podjetju	44
Slika 10: Dejavnost plansko-analitske službe	44
Slika 11: Pogostost priprave poročil, ki jih pripravlja plansko-analitska služba	45
Slika 12: Organiziranost kontrolinga v podjetju	46
Slika 13: Dejavnost kontroling službe	47
Slika 14: Vrsta in pogostost poročil kontroling službe	49

KAZALO TABEL

Tabela 1: Najpogostejših 10 nalog preizkušenih britanskih in slovenskih računovodij v zadnjih petih in prihodnjih petih letih	14
Tabela 2: Naloge kontrolerjev v podjetjih v Nemčiji in Združenih državah Amerike	25
Tabela 3: Razlike in podobnosti med poslovodnim računovodstvom, analizo poslovanja in kontrolingom.....	30
Tabela 4: Prisotnost organizacijske enote, ki daje poleg računovodstva, informacije za odločanje v letih 1995, 2001 in 2006.....	38
Tabela 5: Vir informacij za odločanje v letih 1995, 2001 in 2006	39
Tabela 6: Delež podjetij, v katerih opravlja računovodstvo posamezne dejavnosti v letu 2006.....	41
Tabela 7: Delež podjetij, v katerih opravlja računovodstvo posamezne dejavnosti v letu 2001.....	41
Tabela 8: Delež podjetij, v katerih opravlja računovodstvo posamezne dejavnosti v letu 1995.....	41
Tabela 9: Dejavnost kontrolinga v slovenskih podjetjih v letu 2006.....	47
Tabela 10: Dejavnost kontrolinga v slovenskih podjetjih v letu 2001.....	48
Tabela 11: Dejavnost kontrolinga v slovenskih podjetjih v letu 1995.....	48
Tabela 12: Število podjetij v dejavnostih po velikosti in organiziranost informacijske dejavnosti	50
Tabela 13: Število podjetij v posameznih skupinah predelovalne dejavnosti po velikosti in organiziranosti informacijske dejavnosti	53
Tabela 14: Število podjetij po kapitalski povezanosti s tujim partnerjem in organizacijski strukturi in organiziranost informacijske dejavnosti.....	57

Tabela 15: Lastniška struktura podjetij pri funkcijski organizacijski obliki in organizacija informacijske funkcije (število podjetij)	59
Tabela 16: Lastniška struktura podjetij s programsko organizacijsko strukturo in organizacija informacijske dejavnosti (število podjetij)	60
Tabela 17: Lastniška struktura podjetja s holdinško organizacijsko strukturo (mati) in organizacija informacijske dejavnosti (število podjetij)	60
Tabela 18: Lastniška struktura podjetja pri holdinški organizacijski strukturi (hči)in organizacija informacijske dejavnosti (število podjetij)	61
Tabela 19: Lastniška struktura podjetja pri koncernski organizacijski strukturi (obvladujoče podjetje) in organizacija informacijske dejavnosti (število podjetij)	61
Tabela 20: Lastniške strukture podjetij pri koncernski organizacijski strukturi podjetij (odvisno podjetje) in organizacija informacijske dejavnosti (število podjetij)	62

UVOD

Hiter gospodarski in tehnološki razvoj sta omogočila, da ima vse več podjetij presežne zmogljivosti za ustvarjanje poslovnih učinkov, ki jih je bilo čedalje težje prodati že v normalnih gospodarskih razmerah, med svetovno finančno krizo, v kakršni je trenutno svetovno gospodarstvo, pa je to še toliko težje. Na mednarodne trge prihajajo novi proizvajalci z vedno bolj agresivnimi cenovnimi politikami. Procesi globalizacije prav tako prispevajo k zniževanju stroškov in racionalizaciji poslovanja, a hkrati tudi k zaostrovanju konkurenčnega boja med podjetji, ki se vsako na svoj način poskuša boriti za dolgoročni obstoj.

Da bi podjetje uspešno obvladovalo svoj položaj na trgu in dolgoročno preživel vse pritiske, mora iskati rezerve v poslovanju na tistih področjih, na katere ima možnost samo vplivati. Tako podjetja vlagajo v raziskave in razvoj novih proizvodov in storitev ter stremijo k njihovi visoki kakovosti. Hkrati si prizadevajo čim bolj obvladovati stroške in optimizirati poslovne procese, saj so le tako lahko cenovno konkurenčna in dosegajo osnovni cilj svojega obstoja, to je ustvarjanje dobička. Za doseganje navedenega pa mora imeti poslovodstvo pravočasno na voljo ustrezne in kakovostne informacije ki jim jih zagotavljajo ali poslovodno računovodstvo, ali plansko-analitska služba ali kontroling, odvisno od organiziranosti podjetja.

Oris problematike magistrskega dela. Iz prakse in dosedanjega študija vem, da je organiziranost informacijske dejavnosti v podjetjih zelo različna. Dejavnikov, ki na to vplivajo, je več. Tesna povezava med računovodstvom in analizami je razlog, da sta v mnogih podjetjih računovodska in analitska dejavnost združeni. Prav tako je računovodsko predračunavanje naloga tako poslovodnega računovodstva kot tudi kontrolinga. Zato je odločitev, kateri oddelek ali služba bo poslovodstvu zagotavljala potrebne informacije za odločanje, pristojnost podjetja samega.

Ob prebiranju literature sem spoznala, da so opredelitve tako tujih kot domačih strokovnjakov, kaj so računovodstvo, poslovodno računovodstvo, analiza poslovanja in kontroling, zelo različne, da so različne in hkrati enake ali podobne njihove naloge, predvsem pa so med seboj zelo prepletene. Primerjava opredelitev poslovodnega računovodstva, analize poslovanja in kontrolinga pokaže, da se vse tri dejavnosti ukvarjajo s tem, kako čim bolje spoznati delovanje podjetja, analiziranje njegovih poslovnih rezultatov, analiziranje vpliva okolja na delovanje podjetja in vodstvu pripraviti informacije za odločanje.

Namen in cilj magistrskega dela. Iz zbrane literature sem ugotovila, da ni enotne opredelitve, katere naloge so predmet katere od služb, saj so opredelitve skoraj tako številne in različne, kot so številni avtorji, ki jih obravnavajo. Poleg tega je precej odvisno tudi od podjetja, katere naloge katera od služb opravlja.

Kot analitičarka pripravljam zelo podobne analize poslovanja dobaviteljev sedaj v Oddelku za kontroling in projektno pisarno, kot sem jih pred leti na svojem takratnem delovnem mestu, sicer

v istem podjetju, vendar v povsem drugem centru. To je bil tudi povod za izbiro teme magistrskega dela.

Namen magistrskega dela je zato na podlagi posredovane ankete velikim in srednje velikim podjetjem ugotoviti, ali vplivajo in kakšen vpliv imajo na organiziranost informacijske dejavnosti: velikost podjetja, dejavnost podjetja, lastniška in organizacijska struktura podjetja.

Cilj magistrskega dela je analizirati podobnosti in razlike med omenjenimi informacijskimi dejavnostmi v podjetju ter proučiti, kaj v slovenskih podjetjih vpliva na oblikovanje ene ali druge dejavnosti. S tem bom dobila podlago, da bom lahko posloводства podjetij opozorila na osnovne značilnosti, podobnosti, prekrivanje področij in podvajanje nalog ter hkrati na bistvene razlike med poslovnim računovodstvom, poslovnimi analizami in kontrolingom. Poznavanje navedenega bi poslovodstvom omogočilo vzpostaviti ustrežnejšo in učinkovitejšo organizacijo informacijske dejavnosti, ki bi pripomogla k uspešnejšemu poslovanju podjetja, kar bi povečalo njegovo vrednost.

Glavna teza magistrskega dela je, da je organizacija informacijske dejavnosti v slovenskih podjetjih različna in deluje pod različnimi nazivi, vendar je vsebina dela približno enaka, ne glede na to, ali se služba imenuje poslovodno računovodstvo ali analiza poslovanja ali kontroling. Organizacija informacijske dejavnosti je prilagojena posebnostim podjetja in potrebam posloводства po informacijah za odločanje.

Metode dela. V magistrskem delu uporabljам različne znanstvenoraziskovalne metode, pri čemer nekatere izmed njih tudi kombiniram.

Prvo in drugo poglavje sta v večji meri sestavljeni iz teorije, ki je primerna za proučitev izhodišč kot so: opredelitev pojma poslovodno računovodstvo, kot ga opredelujeta domača in tuja literatura, ter podobnosti in razlik med finančnim in poslovnim računovodstvom, kaj predstavlja analiza poslovanja, njen namen in analiza uspešnosti poslovanja, opredelitev pojma kontroling, njegove funkcije, namen in cilji ter odnosi, podobnosti in razlike med poslovnim računovodstvom, analizo poslovanja in kontrolingom.

Do opredelitev pojmov in nalog posamezne službe, predstavljenih v prvem delu, sem prišla s poglobljenim proučevanjem literature domačih in tujih avtorjev, spletnih strani, člankov, prispevkov in drugih različnih gradiv. Uporabljam tudi znanje, pridobljeno med študijem, znanje in izkušnje, pridobljene na delovnem mestu, ter z metodo kompilacije povzemam opazovanja, spoznanja, stališča in sklepe drugih avtorjev.

V tretjem poglavju analiziram rezultate opravljene ankete. Vrsta opazovanja v moji raziskavi je vzorčna statistična analiza, s katero na podlagi vzorca iz populacije rezultate posplošujem na celotno populacijo. V anketi uporabljам strukturirana vprašanja, ki so tudi najprimernejša za opisne in vzorčne raziskave, imajo lažjo in hitrejšo obdelavo ter večjo zanesljivost.

V četrtem delu na podlagi analize opravljenih anket ugotavljam, kakšen vpliv imajo velikost, dejavnost, kapitalska povezanost, organizacijske in lastniška struktura na organizacijo informacijske dejavnosti v podjetju. V sklepu z metodo sinteze povzemam spoznanja in ugotovitve o organiziranju informacijske dejavnosti v slovenskih podjetjih, ki izhajajo iz teoretičnega, raziskovalnega in praktičnega vsebinskega dela magistrskega dela.

Struktura poglavij. Magistrsko delo je razdeljeno na štiri osnovna poglavja s podpoglavji ter zaključeno s sklepnimi ugotovitvami, navedbo uporabljene literature in virov ter prilogami.

Uvodu sledi teoretična opredelitev osnovnih pojmov: poslovodno računovodstvo, analiza poslovanja in kontroling. V prvem podpoglavju opisujem poslovodno računovodstvo, kot ga opredeljujeta domača in tuja literatura, ter podobnosti in razlike med finančnim in poslovnim računovodstvom. V drugem podpoglavju kratko predstavljam analizo poslovanja, njen namen in delitev ter analizo uspešnosti poslovanja. V tretjem podpoglavju obravnavam kontroling, njegove funkcije, namen in cilje.

V drugem poglavju opisujem odnose in prepletanje med poslovnim računovodstvom, analitsko-plansko službo in kontrolingom. Iz zbrane literature sem ugotovila, da ni enotne opredelitve, katere naloge so predmet katere od služb, saj so opredelitve skoraj tako številne in različne, kot so številni avtorji, ki jih obravnavajo. Poleg tega je precej odvisno tudi od podjetja, katere naloge katera od služb opravlja, glede na velikost podjetja, njegovo organiziranost in organizacijsko strukturo.

V tretjem poglavju opisujem empirično raziskavo povezanosti računovodstva, analize poslovanja in kontrolinga v slovenskih podjetjih. V četrtem delu pa predstavljam izsledke analize, s katerimi sem želela potrditi ali ovreči vpliv velikosti in dejavnosti podjetja na organizacijo informacijske dejavnosti v slovenskih podjetjih, vpliv kapitalske povezanosti s tujimi partnerji ter vpliv lastniške in organizacijske strukture podjetja na organizacijo informacijske dejavnosti v slovenskih podjetjih.

1 OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV

V domači in tuji strokovni literaturi različni avtorji različno definirajo pojme poslovodno računovodstvo, analiza poslovanja in kontroling. Poleg tega tudi ni jasno, ali pri posameznih pojmi obravnavajo dejavnost, ki se skriva za posameznim pojmom, ali službo v podjetju. V magistrskem delu mi je pomembna vsebina, to je dejavnost, ki se skriva za posameznim pojmom, saj za nekatere dejavnosti v podjetjih (vsaj slovenskih) ni organizirane posebne službe. To velja zlasti za poslovodno računovodstvo, medtem ko so oddelki z imenom plan in analiza ter kontroling bolj pogosti. Če analiziram pojme in vsebino, ki so jo posamezni dejavnosti pripisali različni avtorji, je jasno, da so definicije zelo izolirane in postavljene tako, kot da avtorji ne bi vedeli, da v praksi in teoriji obstajajo tudi službe, ki so sicer poimenovane drugače, vendar opravljajo enako ali vsaj v pretežni meri enako dejavnost. Poimenovanje za posamezno

dejavnost izbere posamezno podjetje samo, izbor pa je odvisen od več dejavnikov. V magistrskem delu se z razlogi za en ali drug naziv ne ukvarjam, saj me zanima, kakšna dejavnost je mišljena pod posameznim pojmom, kakšna je njena vsebina in ali imajo posamezni pojmi z vidika dejavnosti, ki se za njimi skriva, toliko skupnega, da jih lahko obravnavam kot sinonime, oziroma ali se za posameznimi pojmi skriva enaka ali različna vsebina. Zato v nadaljevanju podajam opredelitve posameznih pojmov in dejavnosti, tako kot izhaja iz literature, ter napravim še primerjavo podobnosti in razlik.

1.1 Opredelitev poslovnega računovodstva

Pojem **poslovnega računovodstva** je ozko povezan s pojmom računovodstvo. Vsebina in opredelitev računovodstva sta se spreminjali z razvojem gospodarskega sistema, ter sta odvisni od razvitosti gospodarskih odnosov v posamezni državi. Če pogledam razvoj računovodstva skozi zgodovino, lahko ugotovim, da je bilo to prisotno na vseh stopnjah razvoja družbe. Računovodski sistem je bil vedno uporabljen kot podlaga za načrtovanje, odločanje in nadziranje gospodarskih dejavnosti (Abraham, Glynn, Murphy & Wilkinson, 2008, str. 3).

Poslovno računovodstvo je sestavni del računovodstva in je tisti njegov del, ki pomaga povečevati vrednost podjetja. Pripravlja informacije za odločanje in s tem pripomore k sprejemanju boljših poslovnih odločitev. Poslovni računovodja ni tisti, ki sprejema poslovne odločitve, temveč le pripravlja informacije, na katerih temelji odločitev poslovnega. Kakovost poslovnih odločitev, in sicer takih, ki imajo čim manj negativnih posledic za podjetje, je v veliki meri odvisna od kakovosti informacij. Kakovost informacij pa je odvisna od kakovosti računovodij, ki jih pripravljajo (Kavčič, Koželj & Odar, 2010, str. 53).

Hornegren, Foster in Datar (2001, str. 7) poudarjajo, da se mora poslovno računovodstvo pri pripravljanju informacij za odločanje o načrtovanju in nadziranju usmeriti na štiri področja pomembna za uspešnost poslovnega. To so: kupci, kritični dejavniki uspeha (stroški, kakovost, čas, inovacije), veriga vrednosti in preskrbovalna veriga ter nenehne izboljšave. Poslovno računovodstvo mora biti prisotno v podjetju povsod, kjer se sprejemajo odločitve. Te pa je mogoče sprejemati o različnih gospodarskih kategorijah, o različnih dejavnostih, o različnih poslovnih funkcijah in na različnih ravneh odločanja. Zato takrat, ko govorimo o poslovnem računovodstvu, ne mislimo le pripravljanja računovodskih informacij za vrhovno poslovno, temveč tudi za poslovno na nižjih ravneh. Zato pravimo, da je poslovno računovodstvo namenjeno notranjemu odločanju o poslovanju od najvišje do najnižje ravni poslovanja (Kavčič, Koželj & Odar, 2003, str. 59).

Odločanje ne poteka le na različnih ravneh, temveč tudi o posameznih poslovnih funkcijah, po mestih odgovornosti ter o uspešnosti poslovanja posameznega dela podjetja in podjetja kot celote. To je razlog, da v povezavi s pripravljanjem informacij za odločanje govorimo o treh razsežnostih poslovnega računovodstva. Prva razsežnost je računovodsko predračunavanje in obračunavanje na ravni podjetja kot celote. Druga je računovodsko predračunavanje in obračunavanje poleg za podjetja kot celoto tudi po izvajalnih funkcijah. Tretja pa je

računovodsko predračunavanje in obračunavanje poleg za podjetja kot celoto in po izvajalnih funkcijah tudi predračunavanje in obračunavanje po mestih odgovornosti (o tem glej več Kavčič, Klobučar - Mirovič & Vidic, 2007, str. 4–5).

Odločanje je bistvo načrtovanja, pripravljanja izvajanja in nadziranja. Usmerjeno je v prihodnost. To je razlog, da so pri poslovnem računovodstvu pomembni najprej računovodski in drugi predračuni, ki so podlaga za odločanje pri načrtovanju, temu pa morajo slediti računovodski in drugi obračuni, ki se uporabljajo predvsem za nadziranje ali je bilo tisto, kar je bilo načrtovano, tudi uresničeno. Poslovno računovodstvo je zato v vsakem podjetju, ne glede na velikost ali dejavnost, sestavljeno iz dveh delov: iz dela, v katerem se oblikujejo predračunske informacije, potrebne za sprejemanje odločitev pri načrtovanju in pripravljanju izvajanja kot odločevalni funkciji, ter iz dela, v katerem se oblikujejo obračunske informacije, potrebne za sprejemanje odločitev pri nadziranju kot odločevalni funkciji.

V strokovni literaturi je poslovno računovodstvo ponavadi opredeljeno predvsem z vidika razlik med finančnim in poslovnim računovodstvom (Lere, 1991; Hansen & Mowen, 1992; Arnold & Turley, 1996; Drury, 2005; Abraham et al., 2008; Turk, Kavčič & Kokotec-Novak, 2003, itd). V nadaljevanju navajam nekaj razlik v posameznih opredelitvah poslovnega računovodstva.

Turk (2006, str. 5–8) poslovno računovodstvo (angl. *managerial accounting*) označuje kot poslovno plat računovodstva oziroma kot tretji funkcijski sklop računovodstva, ki ga poleg poslovnega računovodstva sestavljata še finančno in stroškovno računovodstvo. Naloga poslovnega računovodstva je oblikovanje računovodskih informacij za potrebe odločanja poslovnega. Njegova značilnost je, da nevtralne podatke, ki jih zbirata finančno ali stroškovno računovodstvo, preoblikuje v informacije za poslovno odločanje. Drugi slovenski avtorji, ki se še ukvarjajo s poslovnim računovodstvom, v glavnem povzemajo Turkovo definicijo poslovnega računovodstva, ali pa definicije tujih avtorjev. Zato v nadaljevanju navajam nekaj definicij pojma poslovno računovodstvo tujih avtorjev.

Definicijo poslovnega računovodstva je oblikoval že leta 1958 ustanovni odbor pri Združenju ameriških računovodij, ki opredeljuje poslovno računovodstvo kot »uporabo primernih metod in zamisli pri obdelavi izvornih in predvidenih gospodarskih podatkov posamezne organizacije, ki pomaga pri sestavljanju načrta utemeljenih gospodarskih ciljev in pri sprejemanju preudarnih odločitev za njihovo uresničevanje. Zajema metode in zamisli, ki so nujno potrebne pri učinkovitem načrtovanju, pri izbiranju med možnimi poslovnimi dejanji in pri nadziranju s presojanjem in razlaganjem opravljenega. Njegove študije obsegajo presojo načinov, po katerih so lahko računovodske informacije zbrane, sintetizirane, analizirane in predstavljene v razmerju do posebnih problemov, odločitev in dnevnih nalog poslovnega vodstva.« Odbor pripominja, da je v »širšem pomenu celotno računovodstvo poslovno računovodstvo«, če pa poslovno računovodstvo opredeljujemo ožje, se »odlikuje po tem, da jasno poudarja, čemu je namenjeno, kakšno je njegovo prevladujoče stališče in kakšna je njegova potencialna poraba pri poslovnem« (povzeto po Mlinar, 2001, str. 13). Z vidika poslovnega računovodstva oziroma

računovodstva v slovenskih podjetjih, kar predstavljam v drugem delu tega dela, se mi zdi pomembno predvsem stališče odbora, da je celotno računovodstvo poslovodno računovodstvo, saj ima vsak podatek v podjetju, predvsem pa računovodski, lahko poslovodni vidik, če ga uporabimo pri odločanju.

Na pomen poslovodnega računovodstva v Združenih državah Amerike kaže tudi ustanovitev prvega Instituta za poslovodne računovodje (angl. *Institute of Management Accountants – IMA*), katerega naloga je omogočati svojim članom osebno in strokovno rast, kar zagotavlja z izobraževanjem, certificiranjem ter povezovanjem računovodstva in financ. Institut je sprejel tudi več definicij poslovodnega računovodstva. Po tisti iz leta 2002 pravi, da je poslovodno računovodstvo nenehno izboljševanje načrtovanja, oblikovanja in merjenja nedenarno in denarno izraženih informacij informacijskega sistema, ki vpliva na dejavnosti poslovodstva, usmerja obnašanje ter podpira in oblikuje kulturne vrednote, potrebne za uresničevanje strategije podjetja ter doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev z namenom povečati vrednost. Posebej je opredelil tudi poslovodni informacijski sistem, ki zajema denarno izražene in izvajalne (nedenarno izražene) podatke o dejavnostih podjetja, proizvodnih enotah, proizvodih, storitvah in kupcih, kar pomeni, da daje informacije o stroških za proizvode, dejavnosti, oddelke in tako naprej. Učinkovito poslovodno računovodstvo lahko z dajanjem pravočasnih in ustreznih informacij o dejavnostih, ki so nujno potrebne za uspeh današnjih podjetij, veliko prispeva k njihovi vrednosti.

Definicijo poslovodnega računovodstva, bolj prilagojeno novim gospodarskim in družbenim razmeram, so dali McWatters, Zimmerman in Morse (2008, str. 4), ki pravijo, da poslovodno računovodstvo z boljšimi odločitvami, ki jih omogoča s svojimi informacijami, pomaga povečevati vrednost podjetja. Poslovodno računovodstvo ni statičen proces, mora se prilagajati organizacijskim spremembam. Teh je veliko, najpomembnejše pa so (McWatters et al., 2008, str. 4–10):

- Spremembe v tehnologiji. Te se pojavljajo na vseh področjih delovanja podjetij. Z vidika poslovodnega računovodstva sta najpomembnejša elektronsko poslovanje in internet.
- Globalizacija. V tem okviru se pojavljajo zahteve po majhnih stroških, učinkovitih procesih, proizvodnji ravno ob pravem času (angl. *Just-in-Time*, v nadaljevanju JIT) in celovitem obvladovanju kakovosti (angl. *Total Quality Management*, v nadaljevanju TQM). Za uspešno poslovanje podjetij je najbolje, da so vsi koncepti razviti in udejanjeni hkrati.
- Preference kupcev. Podjetja morajo nenehno iskati načine, kako dodajati vrednost za kupce z upoštevanjem njihovih preferenc, to je ugodnosti in prednosti zanje. V ta namen je razvita analiza vrednosti za kupce, ki je povezana tako z JIT kot s TQM. Podjetje ima mnogo dejavnosti, vendar imajo le nekatere od njih vrednost za kupce in le te prispevajo k njej.

To so razlogi, da se je osredotočenje na vrsto informacij, ki jih zbira poslovodno računovodstvo, spreminjalo. Prvotno je poslovodno računovodstvo zbiralo le denarno izražene (finančne) informacije, v zadnjem času pa so vse bolj v ospredju tudi nedenarno izražene (nefinančne)

informacije. Nefinančne informacije dopolnjujejo finančne in omogočajo boljše razumevanje razmer pri poslovanju ter s tem boljše poslovne odločitve.

Podrobnejšo opredelitev poslovnega računovodstva so dali tudi Bhimani, Horngren, Datar in Foster (2008, str. 5). Ti pravijo, da poslovno računovodstvo meri denarno izražene in druge informacije ter poroča o njih poslovnemu, glavni namen tega pa je pomagati poslovnemu dosegati cilje podjetja. Poslovno računovodstvo je pomembno sredstvo za celoten nadzor delovanja podjetja. To je razlog, da ima Institut poslovnih računovodij (angl. *The Chartered Institut of Management Accountants – CIMA*) v Veliki Britaniji poslovno računovodstvo za integralni del poslovanja. Poslovno računovodstvo mora identificirati, zbirati, predstavljati, interpretirati in uporabljati informacije, ki zadevajo (Bhimani et al., 2008, str. 5):

- oblikovanje poslovne strategije;
- planiranje in nadzor dejavnosti;
- odločanje;
- učinkovito rabo razpoložljivih zmogljivosti;
- izboljšanje dosežkov in povečanje vrednosti podjetja;
- varovanje opredmetenih in neopredmetenih sredstev ter
- upravljanje podjetja in notranji nadzor.

Poslovno računovodstvo je definiral tudi Drury (2005, str. 19), eden izmed vodilnih strokovnjakov za poslovno računovodstvo. Po njegovem morata stroškovno in poslovno računovodstvo zagotavljati:

- razporejanje stroškov na prodane proizvode in na proizvode v zalogah za notranje in zunanje poročanje o dobičku;
- odločujoče informacije za pomoč poslovnemu za boljše odločitve;
- informacije za planiranje, nadziranje in vrednotenje dosežkov.

Med najkrajše opredelitve poslovnega računovodstva sodi Sneydova (1994, str. 210), po kateri je poslovno računovodstvo (angl. *management accounting*) tisti računovodski proces, ki pripravlja poslovnemu računovodske informacije za planiranje in nadziranje.

Definicij poslovnega računovodstva je še kar nekaj, saj ima vsaka knjiga o poslovnem računovodstvu v prvem poglavju opredelitev tega pojma. Analiza definicij pa je pokazala, da so si med seboj zelo podobne ter da se starejše in novejše definicije med seboj ločijo le po tem, katere informacije je treba upoštevati pri pripravljanju informacij.

V povezavi z definicijo poslovnega računovodstva se postavlja tudi vprašanje vloge računovodje pri odločanju. Nekateri tuji strokovnjaki namreč menijo, da je poslovno računovodstvo sestavni del vodenja, ki zahteva razlago in uporabo ustreznih informacij za sprejemanje strateških odločitev in oblikovanje poslovne strategije (Gowthorpe, 2005, str. 2–7).

Zato ni čudno, da med slovenskimi računovodskimi strokovnjaki že dolgo poteka razprava o tem, ali naj bo računovodja član posloводства ali ne. Ker je naloga posloводства, da sprejema odločitve, naloga računovodje pa, da pripravlja informacije za te odločitve, ima ta ideja kar precej nasprotnikov.

Računovodja pripravlja informacije za odločanje in s tem pripomore k sprejemanju boljših poslovnih odločitev. Poslovodni računovodja (v širšem smislu) ni tisti, ki sprejema poslovne odločitve, temveč le pripravlja informacije, na katerih temelji odločitev posloводства. Da ima poslovna odločitev, ki temelji na informacijah, ki jih daje računovodja, čim manj negativnih posledic, so v literaturi naštetih nekateri dejavniki, ki jih moramo upoštevati, ko govorimo o delu poslovodnega računovodje, kar zadeva pripravljanje informacij za odločanje. Treba je vedeti, da (Gazely & Lambert, 2006, str. 4):

- Računovodja ne sprejema odločitev, temveč pripravlja informacije, na katerih temeljijo odločitve poslovodnikov na različnih ravneh odločanja. To je pomembno poudariti zato, ker je v praksi pogosto kriv tisti, ki ocenjuje dosežke, ne pa tisti, ki je sprejel odločitve, katerih posledica so dosežki. Če odločevalec vpraša za mnenje računovodjo glede odločitve o konkretnem problemu, tega ne more imeti za odločitev, saj je ta v njegovih rokah, tudi potem, ko je analiziral mnenje pripravljavca informacij.
- Komunikacijske sposobnosti so pri pripravljanju informacij izjemnega pomena. Poslovodni računovodja se mora truditi, da bo jasno predstavil informacije, to je tako, da jih bo tisti, ki so mu namenjene, razumel in jih znal pravilno uporabiti. Še tako dobro pripravljene informacije ne morejo same po sebi dati odgovora na to, ali odločitev sprejeti ali ne.
- Kakovost informacij je za poslovne odločitve veliko bolj pomembna kot sofisticiran način predstavitve. Učena ali celo znanstvena predstavitev ne odtehta dobre podlage, to je podatkov. Veliko zelo pomembnih odločitev je sprejetih na predvidenih (predračunskih) podatkih, ki jih pripravijo posamezniki. Kakovost teh informacij je odvisna od zmožnosti, znanja in izkušenj tistega, ki jih je pripravil.
- Razmisliti je treba o tem, ali bi bilo mogoče ustaljena poročila izboljšati, tako da bi bile odločitve lažje. Pri tem moramo upoštevati le relevantne informacije, to je tiste, ki vplivajo na odločitev.

Najbrž je z upoštevanjem navedenega še težje sprejeti odločitev, ali naj bo računovodja član posloводства ali ne. Na eni strani bi bil, če bi bil član posloводства, seznanjen s predvidenimi odločitvami ter bi lažje zbral in predstavil relevantne informacije, na drugi strani pa je tudi res, da računovodja ne odloča, zato nima med tistimi, ki odločajo, kaj iskati. Podatki kažejo, da je v slovenskih podjetjih stanje različno, saj je bilo po raziskavi, ki so jo skupaj pripravili Slovenski inštitut za revizijo, Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani ter Zveza računovodij in revizorjev, v slovenskih podjetjih po stanju 31. 12. leta 1995, leta 2001 in leta 2006 (v nadaljevanju raziskava SIR) računovodja član posloводства: v letu 2006 v 15,0 %, v letu 1995 pa v 29,3 % podjetij, član kolegija pa v 2006 46,2 %, v letu 1995 61,5 % podjetij (Kavčič, 2011, str. 29).

Če na koncu poudarim še, kaj je skupnega vsem definicijam: osnovna značilnost poslovnega računovodstva je, da pomaga poslovdstvu na vseh ravneh odločanja, s tem da pripravlja odločujoče informacije, ki so lahko izražene denarno ali v drugih merskih enotah. Informacije daje o vseh poslovnih dogodkih in za vse ravni odločanja, zato je to glavna informacijska dejavnost oziroma glavni »dobavitelj informacij za odločanje«.

1.1.1 Naloge in pomen poslovnega računovodstva

Za predstavitev nalog, ki jih ima poslovno računovodstvo v podjetju, je treba vedeti, kako se poslovno računovodstvo v podjetju izvaja. Omenila sem že, da to ni tretja veja računovodstva, temveč je le njegov poslovni vidik. To je tudi razlog, da v podjetjih ni oddelka, ki bi se imenoval poslovno računovodstvo. Zato je treba, da moramo z vidika nalog, ki jih v praksi izvaja poslovno računovodstvo, izhajati iz računovodstva oziroma namena, ki so ga strokovnjaki pripisali poslovnemu računovodstvu. Temeljni namen poslovnega računovodstva pa je zagotavljanje podpore poslovdstvu pri uresničevanju ciljev podjetja. Pri tem je sistem učinkovit le, če različnim notranjim uporabnikom zagotavlja učinkovite in ustrezno strukturirane informacije, ki jih poslovno uporabi za izboljšanje sprejemanja svojih odločitev, s čimer laže doseže zastavljene cilje podjetja (Haldma & Lääts, 2002, str. 34–36).

Če definicije poslovnega računovodstva, predstavljene v prejšnji točki tega poglavja, strnem, je glavni namen poslovnega računovodstva pomagati poslovdstvu, da (Turk et al., 2003, str. 32):

- dosega zastavljene cilje;
- oblikuje ustrezno poslovno politiko;
- spremlja dosežke;
- ocenjuje zunanje vplive in vplive podjetja na okolje, v katerem le-ta deluje;
- načrtuje cilje;
- primerja različne možnosti in se na podlagi njih odloča;
- učinkovito obvladuje proizvodjalne dejavnike, ki jih primanjkuje;
- nadzira vsakodnevne postopke;
- se posveča posebnim dejavnikom, ki so zaradi različnih vzrokov potrebni posebne pozornosti;
- rešuje probleme, povezane z odločanjem o naložbah; ter
- upošteva vedenjske dejavnike.

S seznama glavnih nalog poslovnega računovodstva, lahko vidimo, da so to naloge, na vsebino katerih stalno vplivajo okolje, družbeno-gospodarske razmere in tako naprej, ki se spreminjajo. Da ima poslovno ustrezne informacije, se mora tudi poslovno računovodstvo nenehno prilagajati ter sprejemati nove metode in postopke, prilagojene novim razmeram. Poslovno računovodstvo se mora vplivom in pritiskom okolja nenehno prilagajati (Atkinson, Balakrishan, Booth, Cote, Groot, Malmi, Roberts, Uliana & Wu, 1997, str. 81–82) zato je to po

Salasu (2001, str. 3) dinamičen sistem, prilagojen spremembam v okolju, tako po obliki in vsebini informacij oziroma poročil poslovodstvu.

Če želim predstaviti naloge poslovodnega računovodstva, moram izhajati iz odločitev, ki se sprejemajo v vsakem podjetju. To pa kažejo razsežnosti poslovodnega računovodstva, ki jih v nadaljevanju podrobneje razčlenjujem.

1.1.2 Informacije za različne ravni odločanja

Odločanje v podjetju je prisotno na vseh ravneh, od najvišje do najnižje organizacijske ravni, do posameznega zaposlenega v podjetju, saj vsak potrebuje informacije. Čim bolj proti vrhu gremo, tem bolj morajo biti informacije zgoščene, čim nižje gremo, tem bolj morajo biti informacije podrobne. Značilno predvsem za velika podjetja je, da vseh odločitev ni mogoče sprejemati centralno, saj le-teh ni mogoče obvladovati iz centra. Vrhovno poslovodstvo se odloča, katere odločitve bo sprejemalo samo in katere bo delegiralo navzdol na nižje ravni. Oblikujejo se mesta odgovornosti, ki imajo različne pristojnosti glede odločanja (Hočevar, 1995a). V povezavi s spremljanjem poslovanja po mestih odgovornosti se je razvil poseben del poslovodnega računovodstva, to je računovodstvo odgovornosti. Mesta odgovornosti omogočajo vzpostaviti odgovornost za dosežke, ki so rezultat prizadevanj posameznikov v podjetju (Drury, 2005, str. 312). Drury tudi navaja naloge računovodstva odgovornosti. Tako pravi, da je njegova naloga zbrati stroške (stroškovno mesto odgovornosti) in prihodke (prihodkovno mesto odgovornosti), stroške in prihodke (dobičkovno mesto odgovornosti) ter dobiček in sredstva (naložbeno mesto odgovornosti), ugotoviti odmik med ciljno (načrtovano) in doseženo velikostjo gospodarske kategorije za posamezne odgovorne. Ker je odgovornost posameznikov, ki vodijo posamezno mesto, odvisna od delegiranja odgovornosti, mora računovodstvo poznati sodila za merjenje uspešnosti mest odgovornosti. Ker gre pri mestih odgovornosti za odgovornost posameznika, je treba pri merjenju uspešnosti upoštevati le obvladljive gospodarske kategorije. Upoštevati je treba načelo obvladljivosti (angl. *controllability principle*) (Drury, 2005, str. 313).

Podjetja so v načinu poslovođenja in vrsti organizacije zelo različna. Kljub temu so v literaturi napisane usmeritve (seznam nalog), kaj mora poslovodno računovodstvo upoštevati, da bo uporabnik (poslovodja) na različni ravni odločanja dobil smiselno poročilo. Seznam nalog je (Forrest, 1996, str. 253):

- razviti poslovodsko poročilo o osnovnih informacijah, ki jih za odločitev potrebuje posamezni uporabnik;
- razviti poslovodsko poročilo za posebne ravni poslovodstva;
- vključiti le pomembne informacije;
- izbrati katere informacije so pomembne pri hitrem poročanju;
- kako pogosto pripravljati poročila;
- kako strukturirati urnik poročanja, tako da bodo poslovodje na vseh ravneh odločanja lahko prejeli pravočasne informacije;
- vztrajati, da je vrhovno vodstvo trajno seznanjeno s poročanjem; ter

- v poročilu označiti pomembne stvari, tako da se uporabnikom prihrani čas.

Vodje posameznih ravni odločanja se ukvarjajo z različni nalogami. Strateški poslovodja se ukvarja s postavitvijo dolgoročnih usmeritev podjetja in z njegovim odnosom do okolja. Poslovodje na tej ravni imajo največjo moč odločanja. Odgovorni so za uspešnost podjetja, zato v okviru pooblastil, ki jim jih dajo lastniki, razpolagajo z vsemi sredstvi podjetja, posledice njihovih odločitev so dolgoročne. Njihove odločitve so enkratne z nestrukturiranimi problemi, pri katerih je stopnja negotovosti velika. Za te vrste odločitev znanost še ni razvila ustreznih tehnik, zato velikokrat temeljijo na intuiciji, kreativnosti posameznikov in osebni presoji (Donnelly, Gibson & Ivancevich, 1998, str. 115).

Poslovodstvo srednje ravni ponavadi skrbi zato, da so prvine poslovnega procesa čim bolj učinkovito pretvorjene v poslovne učinke, koordinira pa tudi delo poslovodij na nižjih ravneh. Njegove odločitve imajo ponavadi kratkoročen in srednjeročen vpliv na poslovanje.

Poslovodje na najnižji ravni, pogosto poimenovani tudi funkcijski poslovodje, se ukvarjajo s specializiranimi nalogami na svojem ožjem področju in skrbijo zato, da zaposleni opravljajo svoje naloge. Lahko bi rekli, da so ti poslovodje posredniki med zaposlenimi na delovnih mestih in višjimi ravnmi poslovođenja. Posledice njihovih odločitev so kratkoročne (Kavčič, 2010, str. 50).

Napisano pa opozarja, da morajo biti informacije bolj podrobne za nižja poslovodstva in predložene tem bolj sproti, čim bolj so od njih odvisne sprotne odločitve, informacije proti vrhu so lahko bolj zgoščene. Zato se informacije poslovodskemu osebju utegnejo zelo razlikovati, če se razlikujejo njihovi uporabniki.

Za nekatere, zlasti višje ravni odločanja, pa ne zadoščajo le informacije o delovanju podjetja. Pomembne so tudi informacije iz okolja, ki kažejo dogajanja zunaj podjetja, vplivajo pa na njegovo poslovanje.

Analiza, ki je bila napravljena v slovenskih podjetjih, pa kaže, da je dejstvo, da je treba za različne ravni odločanja pripravljati različne informacije, prisotno tudi v slovenskih podjetjih, saj (Kavčič, 2011, str. 33): 58,4 % v letu 2006 vprašanih slovenskih podjetij (v letu 1995 je bilo takih 53,8 %, v letu 2001 pa 60 %) pripravlja za različne ravni odločanja različne informacije. Iz podatkov ni razvidno, kolikšne so razlike. Različne informacije za posamezne ravni odločanja so pogojene z velikostjo podjetja, saj kar 74,2 % velikih podjetij pripravlja različne informacije za različne ravni (v letu 2001 je bilo takih 68,6 %, v letu 1995 62,5 %), malih podjetij je takih 50,9 % (v letu 1995 le 23,3 %, v letu 2001 pa 50,0 %), srednjih 48,3 % (v letu 1995 49,0 %, v letu 2005 pa 47,0 %).

1.1.3 Informacije po posameznih izvajalnih funkcijah

Podjetje, ki želi uspešno delovati, mora imeti velikost, dejavnosti in drugemu primerno razvite poslovne funkcije. Funkcija je opredeljena kot tisti del predvsem strokovno sorodnih opravkov, z izvajanjem katerih pomagamo uresničiti naloge podjetja. Zajema skupino strokovno sorodnih opravkov, s katerimi neposredno opravimo posebno nalogo ali del skupne naloge. Funkcije, s katerimi si v podjetju prednostno zagotavljajo ponavljanje poteka tako poslovnega kot obnovitvenega procesa, večina avtorjev imenuje poslovne funkcije (Mihelčič, 2004, str. 10). Znotraj poslovnih funkcij so z vidika odločanja pomembne izvajalne funkcije.

Med odločitvami, pri katerih se uporabljajo informacije poslovodnega računovodstva, so informacije za odločitve pri izvajalnih funkcijah med najpomembnejšimi. Zakaj? Osnovna naloga vsakega podjetja je razvijati, proizvajati in prodajati proizvode ali storitve, ki jih je mogoče prodajati z dobičkom. Zato morajo biti vse funkcije vodene optimalno, to pa je mogoče doseči z njihovim obvladovanjem. V teoriji je skrb za ustrezno vodenje poslovnih funkcij znana pod pojmom 5M (angl. *machine, manpower, materials, money and management*) (Dobler & Burt, 1996, str. 20). Funkcije morajo delovati kot celota ter biti vsaka za sebe in skupaj odgovorne za osnovne cilje podjetja.

S prihodki od prodanih proizvodov in storitev mora podjetje praviloma pokriti stroške vseh poslovnih funkcij. Zato so od učinkovitosti delovanja posameznih izvajalnih funkcij in njihove medsebojne usklajenosti odvisni tudi stroški, ki se nanašajo na proizvode in storitve. Uspešnost podjetja je odvisna od tega, koliko so odločitve o izvajalnih funkcijah takšne, da prinašajo čim manj negativnih posledic. To pa je v veliki meri odvisno od ustreznih informacij, ki jih imamo pri posamezni izvajalni funkciji. Med izvajalne funkcije uvrščamo:

- nabavno funkcijo,
- naložbeno funkcijo,
- kadrovske funkcije,
- proizvodno funkcijo,
- prodajno funkcijo in
- finančno funkcijo.

Zaradi omejitve prostora ne predstavljam podrobno vlogo poslovodnega računovodstva pri pripravljanju informacij za vsako izvajalno funkcijo in informacij, ki so nujne za obvladovanje njene uspešnosti.

1.1.4 Informacije o uspešnosti podjetij

Značilno za vsa podjetja je, da se mora rezultat odločitev na koncu odraziti v uspešnosti. Zato so pomembne informacije, ki jih mora dajati poslovodno računovodstvo vrhovnemu poslovodstvu in drugim ravnam odločanja, torej informacije o uspešnosti poslovanja. Odločanje o vseh funkcijah in dejavnostih v posameznem podjetju je namreč usmerjeno v doseganje večje

uspešnosti podjetja. Tudi mesta odgovornosti so oblikovana zato, da bi v podjetju lažje nadzirali delovanje posameznikov in izrabili njihove sposobnosti za izboljšanje poslovanja podjetja.

Cilji v posameznih podjetjih pa so različni in odvisni od tega, za kakšno vrsto podjetja gre in kakšni so njegovi cilji. Za gospodarske organizacije (podjetja) je praviloma cilj dobiček, za nekatere pa dobiček in splošnoblaginjski učinki. Uspešnost je velikokrat tudi različno opredeljena v posameznih dejavnostih. V teoriji in tudi praksi so razvita posebna sodila uspešnosti, primerna za posamezno gospodarsko dejavnost; denimo hotelirstvo (Ivankovič, 2004), javna podjetja (Cerkvenik, 1998), zdravstvo (Liu, Cheng, Mingers, Qi & Meng, 2010).

O tem, kdaj je podjetje uspešno, imajo različno predstavo tudi slovenska podjetja. Iz raziskave, ki jo je v slovenskih podjetjih opravila Rejčeva (2002, str. 144), je razvidno, da bi »kot uspešno opredelili poslovanje tistega podjetja, ki:

- zadovoljuje interese različnih udeležencev v poslovanju 39,3 %,
- dosega temeljni poslovni cilj, ki so ga postavili lastniki 20,0 %,
- uravnoteženo dosega več poslovnih ciljev 17,3 %,
- uresničuje zastavljeno poslovno strategijo 16,0 %,
- presega poslovne rezultate najpomembnejših konkurentov 6,7 %,
- ohranja tržni položaj v panogi 0,7 %,
- skupaj 100 %.«

Navedeno pove, da merjenje uspešnosti ni tako enostavno, kot je videti na prvi pogled. Poslovodno računovodstvo mora natančno vedeti, katera sodila so primerna za merjenje uspešnosti, kakšne so slabosti in prednosti enega in drugega sodila ter kako jih pripraviti za uporabnike, zlasti ker, kot navaja Neely (2005, str. 1267), na področju sistemov merjenja uspešnosti poslovanja ni velikega soglasja.

V teoriji in praksi je mogoče najti tri skupine sodil za merjenje uspešnosti, in sicer (Kavčič, 2011, str. 39):

- kazalce (dosežek je prikazan v absolutni velikosti);
- kazalnike (dosežek je prikazan v relativni velikosti; pri tem ločimo indekse, deleže in koeficiente);
- odmike (dosežek je prikazan kot razlika med ciljno in doseženo velikostjo; pri tem je ciljna velikost ponavadi načrtovana velikost, lahko pa tudi velikost prejšnjega leta, povprečje panoge, v katero sodi podjetje, ali kaj drugega).

Podrobneje vsebino kazalcev in kazalnikov predstavljam v poglavju o analizi poslovanja.

Na koncu navajam še podatke o tem, katere naloge štejejo kot pomembne za računovodje preizkušeni računovodje Velike Britanije in Republike Slovenije (računovodje, ki imajo ustrezen

certifikat) v predstavljenem mnenju o širjenju (trenutnega in še bolj pričakovanega) delokroga računovodij na področje posloводства. V Tabeli 1 povzemam njihova mnenja o najpomembnejših nalogah (poslovodnih) računovodij v zadnjih petih letih in njihova pričakovanja za prihodnjih pet let. Naloge so razvrščene na podlagi mnenj anketiranih preizkušenih računovodij¹.

Tabela 1: 10 najpogostejših nalog preizkušenih britanskih in slovenskih računovodij v zadnjih petih in prihodnjih petih letih

Naloge	Rangi za zadnjih 5 let		Rangi za prihodnjih 5 let	
	v GB	v SLO	v GB	v SLO
Vrednotenje dosežkov poslovanja	1	7	1	3
Nadziranje stroškov/finančne uspešnosti	2	1	2	
Razlaganje/predstavitev odločitvenih podlag	3	3	3	2
Predračunavanje in koordiniranje planiranja	4	3	5	3
Razlaganje operativnih (izvedbenih) informacij	5	3	10	3
Izboljšanje uspešnosti poslovanja	6		3	3
Uporaba/izgradnja novih informacijskih sistemov	7	8	8	10
Uresničevanje poslovne strategije	8		7	
Zmanjševanje/krčenje stroškov	9			
Vrednotenje in nadziranje naložb	10			
Strateško planiranje/odločanje			6	3
Ustvarjanje vrednosti			8	
Zunanje poročanje		2		
Svetovanje vodstvu podjetja		3		1
Davčno načrtovanje in proučevanje		8		3
Diagnosticiranje ekonomskega položaja		10		2

Vir: Povzeto po B. Korošec, Računovodstvo danes, 2003, str. 156.

1.2 Opredelitev pojma poslovna analiza

1.2.1 Kaj je poslovna analiza²

Poslovanje podjetja le redko dejansko poteka tako, kot je bilo zamišljeno. Pogosto prihaja do vrste odstopanj od zelenega, zato moramo ta odstopanja spoznati, poiskati vzroke in jih proučiti. Le na ta način bomo probleme razrešili in njihov nastanek v prihodnje preprečili, dobro prakso pa ponavljali. Pri tem kot poglavitno metodo uporabljamo **analizo poslovanja**. Beseda analiza izvira iz grške besede »analysis« in pomeni razstavljanje neke celote na sestavne dele z namenom, da pridemo do vzrokov, ki so povzročili nastanek pojava. Analiza poslovanja obsega različne dejavnosti; zbiranje, urejanje, primerjanje in povezovanje podatkov, ki jih pripravimo v poročilo. Obravnavajo se tako kvantitativni kot tudi kvalitativni podatki. Kakovost analize lahko

¹ Računovodje so izbirali 5 med preko 20 možnostmi. Navajam samo 10 najpogostejših odgovorov pri vsakem vprašanju.

² Pojma poslovna analiza in analiza poslovanja uporabljam kot sinonim.

merimo s točnostjo podatkov, predvsem pa s sporočilnostjo informacij v pripravljenem poročilu; z zaključki analiz in s predlogi za poslovne odločitve (Brič, 2008, str. 54).

V Republiki Sloveniji je med najbolj znanimi avtorji, ki so se ukvarjali z analizo poslovanja Lipovec. Lipovec meni, da je analiza poslovanja proces sistematičnega spoznavanja konkretnega poslovanja podjetja z določenim ekonomskim organizacijskim namenom. Lipovec je podrobno opredelil posamezne elemente analize poslovanja in jih združil v splošni model analize. Tako pravi, da je analiza poslovanja proces spoznavanja poslovanja konkretnega podjetja, kot priprava za odločanje v podjetju ali organizacijskih enotah, za izboljšanje uspešnosti poslovanja s stališča uporabnika analize (Lipovec, 1983, str. 31).

Podobno kot Lipovec opredeljujejo analizo poslovanja tudi drugi slovenski avtorji, predvsem Rozman, Mihelčič, Pučko in drugi. Tako je Rozman analizo predstavil kot metodo spoznavanja. Opredelil jo je kot proces, ki sestoji iz naslednjih faz: določitve predmeta in namena analize, določitve cilja analize, podatkov in njihovega zbiranja, obdelave podatkov, primerjanja podatkov, ugotavljanja odstopanj, določanja možnih vzrokov odstopanj ter izbire dejanskih vzrokov, ki so vplivali na uspešnost poslovanja (Rozman, 1995a, str. 39). Analizo je opredelil kot proces spoznavanja (proučevanja konkretnega) predmeta, da bi se o njem smotrno odločali in tako dosegali doseganje njegovega cilja (Rozman, 1995a, str. 43).

Rozman (1995b, str. 91) ima analizo za razmeroma zahtevno. Proces analize poslovanja obsega opazovanje poslovanja in opredelitev problema. Opazovanje poslovanja vključuje zbiranje informacij, njihovo primerjanje z normalnim stanjem in ugotavljanje odstopanj. Opredelitev problema pa iz teoretično mogočih vzrokov problemov izloči tiste, ki so problem povzročili. Predmet analize je pogosto podjetje, v povezavi s katerim so ponavadi predmet analize trije deli: poslovanje, organizacija in okolje podjetja. Analiza je zavestno spoznavanje predmeta, ki teče v urejenem procesu, je presojanje in pojasnjevanje stanja in uspešnosti ali neuspešnosti poslovanja podjetja. Temelji na primerjanju podatkov o preteklem in načrtovanem poslovanju, ugotavljanju odmikov od planiranega ter ugotavljanju vzrokov in posledic za te odmike (Hočevar, Jaklič & Zagoršek, 2003, str. 217).

Kritičen do pojma analiza je Turk, ki meni, da se pojem analiza ponavadi napačno uporablja. Po njegovem je treba analizo razumeti kot proces, ki je lahko razumljen kot: **proučevanje** ali kot zgolj **razčlenjevanje**, lahko pa tudi rezultat tega procesa. To pa sta dejansko dva pojma, in sicer **proučitev** kot rezultat proučevanja ali **razčlenitev** kot rezultat razčlenjevanja (Turk, 2004, str. 56). Navedeno je razlog, da je kot predsednik komisije za računovodske standarde pri Slovenskem inštitutu za revizijo uvedel v Slovenske računovodske standarde leta 2001 namesto pojma računovodsko analiziranje pojem računovodsko proučevanje in posledično tudi računovodsko proučitev namesto računovodska analiza, čeprav je videti, da se v praksi pojem ni uveljavil. Prav tako se ni uveljavil pojem računovodska analiza. V praksi se najpogosteje uporablja **analiza poslovanja** podjetja. Ker se ta izvaja največ z uporabo računovodskih kazalnikov, ki so eno izmed temeljnih orodij ocenjevanja finančnega položaja in uspešnosti poslovanja podjetij, jo računovodski strokovnjaki imenujejo računovodska analiza. Da so za

analizo največ uporabljeni računovodski kazalniki (dobijo se iz temeljnih računovodskih izkazov) sta predvsem dva razloga, in sicer (Slapničar, 2006, str. 1):

1. zaradi reduciranja številnih podatkov iz računovodskih izkazov na nekaj glavnih parametrov ter
2. zaradi zagotavljanja primerljivosti računovodskih izkazov različno velikih podjetij.

Tradicionalni pristop k izboru kazalnikov za računovodsko analizo temelji na opredelitvi različnih vidikov poslovanja podjetja in na arbitrarnem izboru nekaj kazalnikov, ki pomembno osvetljujejo te vidike.

To, »da sodobni vidiki računovodske analize vse bolj posegajo na področje analize poslovanja« je ugotovil tudi Pučko (1995, str. 29). To je, pravi, posledica dejstva, da se računovodstvo od knjigovodstva usmerja na področje analize, in sicer najprej v analizo bilanc, nato pa še v analizo celotnega poslovanja podjetja. Razširitev dejavnosti računovodstva na analizo je posledica teoretičnih opredelitev, ki segajo že v davno leto 1945, ko je bilo z jugoslovanskim odlokom o poenotenju računovodstva računovodstvo opredeljeno kot splet (Kavčič, 2008, str. 11):

- knjigovodstva z bilančnim računom ter računom izgube in dobička,
- obračuna obratovanja,
- kalkulacij,
- statistike s primerjavo in načrtovanja.

Eden izmed začetnikov analize, predvsem analize bilanc, Vasiljevič pa je že leta 1962 menil, da pojem analiza obsega proučevanje, razčlenjevanje in metode (Vasiljevič, 1962, str. 324). Iz tega pa izhaja, da je analizo pojmoval širše kot Turk.

Tuja literatura ponavadi uporablja za analizo poslovanja izraz finančna analiza, takrat kadar gre za analizo temeljnih računovodskih izkazov, kadar pa gre za druge vrste analiz, predvsem analizo poslovanja, pa pojem računovodska analiza (Pučko, 1995, str. 29; Britton, 2005, str. 605–651; Giroux, 2003, str. 131–201 in drugi – povzeto po Kavčič, 2008, str. 11).

Analiza poslovanja v podjetju mora tistim, ki so zato zainteresirani, pokazati, ali bi bilo mogoče poslovne funkcije opravljati gospodarnejše. Zato je njena naloga (Osmanagić - Bedenik, 1995, str. 31; povzeto po Kavčič, 2008, str. 10):

- izmeriti izide poslovanja, to pomeni:
 - ugotoviti raven doseganja načrta,
 - ugotoviti stopnjo izboljšanja poslovanja v primerjavi s prejšnjim obdobjem,
 - ugotoviti odmike izidov in razmer pri poslovanju v primerjavi z drugimi sorodnimi podjetji in v primerjavi s povprečjem sorodnih podjetij;
- ob preverjanju doseženih rezultatov osvetliti dejavnike oziroma vzroke, ki so vplivali na rezultate poslovanja, pri tem pa zlasti izpostaviti neizrabljene rezerve;

- podati v sklepu objektivno oceno uresničenih rezultatov;
- predlagati konkretne ukrepe za koristno izrabo rezerv in za razvoj poslovanja v skladu s pravilno usmerjeno poslovno politiko;
- oblikovati ustrezne informacije o gospodarskem stanju podjetja.

Analiza poslovanja je poglobljeno proučevanje poslovanja, s katerim ugotavljamo boniteto poslovanja, kar omogoča predlaganje izboljšav pri poslovnih procesih in stanjih (Škrbic & Rebernik, 1990, str. 210).

Koletnik (1997, str. 32) pravi, da kadar opredeljujemo poslovne cilje in njihove poti, ni mogoče tega vselej storiti na podlagi splošnega predhodnega znanja, temveč je treba pridobiti posebna znanja. Ta dosežemo s proučevanjem preteklih dogodkov in stanj, med katerimi obstajajo soodvisnosti vzrokov in posledic. Zato z analiziranjem proučujemo take pojave in stanja, da bi prišli do spoznanj o vzročni zvezi. Ta nam omogoča boljše predvidevanje bodočih situacij ob predpostavki, da bodo nastopile podobne okoliščine. V tem smislu analiza ni zgolj ugotavljanje odklonov med želenimi in uresničenimi cilji, temveč je sredstvo za usmerjanje procesov in stanj ter s tem začetna faza načrtovanja.

1.2.2 Naloge analize poslovanja

Namen analize je pripraviti zahtevnejše poslovne informacije na podlagi presoje določenega pojava, kar omogoča uporabniku spoznavno podlago za sprejemanje poslovnih odločitev (Koletnik, 1997, str. 34).

Analizo poslovanja delimo po treh vidikih:

- **Ekonomski vidik**, na katerega je primarno vezano poslanstvo analize poslovanja, zaradi izboljšanja ekonomske uspešnosti poslovanja podjetja. Uresničevanje ciljev praviloma ne poteka brez odklonov, ki so posledica neznanih dejavnikov. Zato z analiziranjem raziskujemo procese in stanja, da spoznamo vplive in pripravimo podlage za preudarnejše gospodarjenje.
- **Organizacijski vidik**; organizacijska določenost namena analize poslovanja postavlja zahtevo po vzpostavljanju smotrni procesov odločanja v podjetju (miselni in izvedbeni procesi), bistvena naloga podjetja je doseganje ciljev na smotrni način. Šele celota organizacijskega procesa, ki se ga da členiti na mnoge podprocese (načrtovanje, vodenje, organiziranje, kontroliranje), vzpostavlja povezavo med procesom analiziranja in doseganjem ekonomske uspešnosti.
- **Uporabniški vidik**; namen vsake analize poslovanja je odvisen od interesov uporabnikov. Analiza je namenjena enemu ali več uporabnikom, odvisno od pristojnosti odločitvenih ravni. Pri tem je za višje ravni poročilo v bolj strjeni obliki, za nižje pa bolj podrobno. Vsako od teh pa mora imeti ustrezno sporočilno vrednost ter mora biti prilagojeno potrebam in sposobnostim uporabnika.

Iz tega izhaja, da lahko analizo zlasti z uporabniškega vidika izvajamo o vseh stanjih in gibanju ekonomskih kategorij, o poslovnih funkcijah, poslovnem izidu, uspešnosti, učinkovitosti in tako naprej, ali kot pravi Kokošar (1995, str. 20): analiziranje poslovanja podjetja (imenujemo tudi notranje analiziranje) se začne z opazovanjem stanja, nato pa zbrane informacije primerjamo ali s poslovanjem preteklih let, ali s poslovanjem drugih podjetij v panogi ali pa pri tem uporabimo druge primerjalne kriterije. Na podlagi odkritih odstopanj ugotovimo probleme (kadar ugotovljena odstopanja niso v našo korist) oziroma prednosti. Namen analize je, da se ugotovljeni problemi takoj odpravijo, prednosti pa izkoristijo. Pri tem se lahko v podjetju odločijo za celovito sistemsko analiziranje poslovanja, analiziranje posameznih strateških skupin, analizo strateškega položaja podjetja, poslovnih enot in posameznih poslovnih funkcij ter analiziranje stroškov.

Kakšne analize poslovanja so prisotne in potrebne v slovenskih podjetjih, je mogoče videti tudi iz vsebine posvetovanj Sekcije za poslovne analize pri Zvezi ekonomistov Slovenije. V letih 1995 do 2010 je bilo organiziranih 15 posvetovanj, večina prvih je bila posvečena prav analizi poslovanja. Že na prvem posvetovanju leta 1995 sta bila oblikovana dva tematska sklopa. Prvi sklop je zadeval analizo temeljnih računovodskih kategorij ekonomike poslovanja, poslovnega izida in uspešnosti, predstavljeni so bili referati: Analiza poslovnega izida (Kavčič), Nekateri vidiki analize uspešnosti poslovanja (Tekavčič) in Analiza sredstev podjetja (Perčič). Drugi sklop referatov se je nanašal na analizo poslovnih funkcij, analizirane so bile kadrovska, nabavna, finančna, prodajna in proizvodna funkcija. Pregled referatov vseh dosedanjih posvetovanj pokaže, da je analiza poslovanja v slovenskih podjetjih zelo prisotna, čeprav se v zadnjem času zelo skriva pod druge službe, največ pod kontroling.

Kadar govorimo o celoviti sistemski analizi poslovanja, imamo ponavadi v mislih analizo uspešnosti poslovanja. Ta namreč zahteva analizo vseh dejavnikov, ki vplivajo na uspešnost. V literaturi in praksi poznamo za merjenje ter s tem podlago za analizo uspešnosti kvalitativna in kvantitativna sodila. Kvalitativna sodila se najpogosteje uporabljajo za presojanje družbene odgovornosti podjetja oziroma mehkih dejavnikov uspešnosti, kvantitativna pa za presojanje gospodarske in finančne uspešnosti oziroma trdih dejavnikov uspešnosti. Kvalitativna sodila, ki so v tuji literaturi imenovana tudi nefinančni kazalniki, so v literaturi, manj pa v praksi, vedno bolj v ospredju, kar je posledica vedno večjega poudarjanja (Kavčič, 2011, str. 38):

- Na uspešnost poslovanja vplivajo bolj mehki kot trdi dejavniki.
- Podjetje je koalicija različnih interesnih skupin. Vsaka od njih ima glede sodelovanja s podjetjem svoje interese in cilje. Cilji si ponavadi nasprotujejo. Zadovoljevanje ciljev ene interesne skupine pomeni tudi prerazporeditev virov za zadovoljevanje interesov od ene interesne skupine k drugi. Podjetje mora, ko postavlja cilje, upoštevati pričakovanja vseh interesnih skupin, čeprav seveda najbolj tistih, ki so v koaliciji dominantne. Tudi če v končni fazi postavi en sam cilj, denimo dobičkonosnost sredstev ali čisto sedanjo vrednost podjetja, ga mora postaviti tako, da upošteva pričakovanja vseh zainteresiranih. Sicer kateri izmed partnerjev ne bo želel sodelovati v koaliciji, kar pomeni za podjetje porušeno ravnotežje in nezmožnost nadaljnega podjetniškega delovanja. Kako podjetje upošteva posamezne

koalicijske partnerje, pa velikokrat ni mogoče pokazati s kvantitativnimi dejavniki, ampak s kvalitativnimi.

Uspešnost poslovanja analiziramo s kazalci, kazalniki in odmiki. Kazalci in kazalniki (znaki ali dokazi nekega stanja oziroma procesa) so absolutna in relativna števila, ki prikazujejo zapletene procese, razmerja in sestave na razmeroma preprost način ter s tem omogočajo hiter in obsežen pregled nad opazovanimi dejavniki (Koletnik, 1997, str. 47). Slabost kazalcev je, da imajo razmeroma slabo izrazno moč za primerjavo v prostoru. Zato se pogosteje kot kazalci uporabljajo kazalniki. Bistveno je, da kazalniki kažejo razmerja med postavkami, ki so vsebinsko smiselne ter z različnih zornih kotov obravnavajo uspešnost in kažejo vzroke uspešnosti ali neuspešnosti poslovanja podjetja. Izračun kazalnikov je navadno najpreprostejši del analize, saj gre samo za računsko operacijo. Bolj zapletene so:

- opredelitve ekonomskih kategorij, ki jih primerjamo;
- izbira primernih ekonomskih kategorij za ta namen ter
- opredelitve vsebine kazalnikov in s tem opredelitve podlage za ukrepanje.

Analiza na podlagi kazalnikov omogoča (Tyran, 1992):

- jasnost in razumljivost informacij o poslovanju podjetja ter primerljivost s preteklimi izidi in konkurenčnimi podjetji;
- opredelitev nenormalnih ali spreminjajočih se razmer in ugotavljanje pomembnejših odmikov;
- vpogled v posamezne računovodske informacije, ki lahko opozorijo na neželene in krizne razmere;
- ureditev informacij, ki nazorno in pregledno olajša uresničevanje ciljev ter pomaga pri odločanju posloводства o dobičkonosnosti, finančni trdnosti, plačilni sposobnosti, gospodarnosti, konkurenčnosti, rasti, razvoju, uspešnosti in učinkovitosti;
- prikaz prednosti in slabosti poslovanja glede na okolje podjetja;
- oblikovanje mnenja o preteklem poslovanju in napoved prihodnje uspešnosti podjetja.

Razširjenost uporabe različnih kazalnikov je prisotna v zadnjem času, včasih so pretežno izračunavali kazalnike produktivnosti, ekonomičnosti in rentabilnosti. Da je te mogoče koristno uporabiti za podrobno analizo poslovanja podjetja še danes, je dokazala Tekavčičeva (1995, str. 67–63), ki je prav na podlagi teh treh kazalnikov izvedla poglobljeno analizo poslovanja.

Strokovno podlago za uporabo kazalnikov analize poslovanja v Sloveniji vsebuje Slovenski računovodski standard 29 – Računovodsko proučevanje (analiziranje). To so računovodski kazalniki, za izračun katerih so uporabljeni podatki iz temeljnih računovodskih izkazov. Vzeti so podatki iz bilance stanja (aktivna ali pasivna stran ali obe strani bilance) ali iz izkaza poslovnega izida ali izkaza poslovnega izida in bilance stanja ali iz izkaza denarnih tokov.

Natančnejša proučitev kazalnikov pokaže, da kažejo nekateri izmed njih razmere pri poslovanju, nekateri pa uspešnost poslovanja z različnih zornih kotov. Kazalniki uspešnosti poslovanja so kazalniki gospodarnosti in kazalniki dobičkonosnosti, ki kažejo uspešnost poslovanja z zornega kota delničarjev in podjetja, ter kazalniki dohodkovnosti, ki kažejo uspešnost poslovanja z zornega kota zaposlencev, države, prinašalcev denarja (financerjev v najširšem smislu besede) in podjetja samega. Vsi drugi kazalniki pa kažejo, v kakšnih razmerah je podjetje doseglo takšen izid, ali pa pojasnjujejo oziroma kažejo razloge za doseganje takšnega izida. Razmere pri poslovanju je ustvarilo podjetje s svojimi odločitvami, vendar ti kazalniki bolj razlagajo, zakaj je bil dosežen takšen, in ne drugačen izid. Menim, da iz tega dejstva izhajajo tudi kritika klasičnih računovodskih kazalnikov, češ da poudarjajo le finančni vidik, da so usmerjeni v preteklost in novi predlogi za spremljanje uspešnosti podjetij.

Po mnenju predlagateljev novih mer uspešnosti morajo imeti kazalniki in kazalci uspešnosti poslovanja naslednje značilnosti (Rejc, 2002, str. 129):

- izvedeni morajo biti iz poslanstva podjetja, strateških ciljev in strategije;
- strukturirani morajo biti v smislu vzročno-posledičnih povezav med dejavniki in rezultati;
- z vidika enote mere so lahko tako finančni kot nefinančni, pri čemer je poudarek na nefinančnih kazalcih in kazalnikih, ki odražajo strateške dejavnike; ter
- njihova sestava omogoča sprotno presojanje uspešnosti poslovanja.

Tem zahtevam po mnenju mnogih avtorjev ustrežata uravnoteženo merjenje uspešnosti (angl. *The Balanced Score Card – BSC*) in gospodarska dodana vrednost (angl. *Economic Value Added – EVA*) (Otley, 1999; Gray, Salter & Radebaugh, 2001; Radebaugh & Gray, 1997; Holloway, Lewis & Mallory, 1995). Navedeni predlogi so usmerjeni v to, da je treba pri analizi uspešnosti poleg rezultata pokazati tudi razmere, v katerih je bil le-ta dosežen. Na tem dejstvu temelji tudi merjenje uspešnosti poslovanja v svetu. Iz literature je namreč razvidno, da podjetja v svetu (prikazana so podjetja iz Združenih držav Amerike, Velike Britanije, Nemčije, Avstralije, Japonske, Švedske, Italije) za merjenje uspešnosti najpogosteje uporabljajo dobiček, dobičkovnost prihodkov (angl. *Return On Sales – ROS*), dobičkonosnost naložb (angl. *Return on Investment – ROI*), preostali dobiček (angl. *Residual Income – RI*), gospodarski dobiček (angl. *Economic Value Added – EVA*), prihodke, dobiček in denarni tok (povzeto po Horngren et al., 2005).

Izračunani kazalniki pogosto sami po sebi ne dajo uporabne vrednosti, zato jih z nečim primerjamo. Za primerjavo lahko uporabimo (Koletnik, 1997, str. 113):

- **Enak kazalnik istega podjetja iz preteklih obdobj;** običajno izbiramo obdobje pred tekočim ali pa tudi povprečje več preteklih obdobj. Izračun pove, kako je bilo, in ne, kako bi moralo biti, zato je primerneje uporabljati podatke iz preteklih obdobj le kot podlago za oblikovanje stvarnejših meril. Le-te dobimo z ocenjevanjem in standardizacijo. Vendar pa ima takšno sodilo tudi določene dobre strani, saj z njim odkrivamo vzroke neugodnih situacij, zlasti še, kadar se razmere poslovanja bistveno ne spreminjajo.

- **Enak kazalnik v okolju;** gre za primerjavo med kazalnikom proučevanega podjetja in enakim kazalnikom najboljšega ali najslabšega podjetja v panogi, ali s povprečjem panoge, ali z največjim konkurentom. Primerjavo z okoljem ovirajo razlike v tehnologiji, položaju na trgu in izraznih računovodskih rešitvah.
- **Kombinirane primerjave;** ko hkrati primerjamo in ocenjujemo v časovnem zaporedju med podjetji. To uporabimo takrat, ko izračunavamo in primerjamo serijo kazalnikov za pretekla in prihodnja obdobja v podjetju in okolju (na primer v dejavnosti ali primerjalnem podjetju).

Podjetje mora za bolj točno sliko o uspešnosti preteklega poslovanja izračunati več kazalnikov hkrati, da tako lažje ugotovi razloge za posamezna stanja in dogajanja v podjetju ter lažje razume njihove pozitivne ali negativne posledice.

Med pomembnimi orodji analize je tudi analiza odmikov. Turk celo meni, da so najpogosteje smeri računovodske analize naslednje (Turk, 1992, str. 1):

- pojasnjevanje odmikov ustvarjenih velikosti od načrtovanih v isti enoti računovodskega obračunavanja za isto obdobje;
- pojasnjevanje odmikov ustvarjenih velikosti v določenem obdobju od ustvarjenih velikosti v preteklem obdobju v isti enoti računovodskega obračunavanja;
- pojasnjevanje odmikov ustvarjenih velikosti od standardnih v ustvarjenem obsegu delovanja v določenem obsegu;
- pojasnjevanje določenega ustvarjenega kazalnika z medsebojno povezanimi drugimi ustvarjenimi kazalniki;
- pojasnjevanje določenega ustvarjenega kazalnika z razlogi za odmike od istovrstnega načrtovanega kazalnika.

In kako pogosto analizirajo uspešnost poslovanja z odmiki drugod po svetu? Horngren, Foster in Datar navajajo podatke o razširjenosti uporabe odmikov v Veliki Britaniji. Večina podjetij (od 77 % do 94 %) ugotavlja odmike pri prihodkih, prodajnih cenah proizvodov ali storitev in nabavnih cenah materiala, potroških, plačah, potrošku pri plačah in splošnih stroških. V teh podjetjih tudi menijo, da so odmiki pomembni ali zelo pomembni za nadziranje odločitev v podjetju (Horngren et al., 2005).

1.3 Opredelitev kontrolinga

1.3.1 Kaj je kontroling

Besedi »controlling« in »controller« zasledimo že v 15. stoletju, ko so poklicne kontrolerje zaposlovali v državnih upravah. Njihova naloga je bila kontroliranje prilivov in odlivov iz državnih blagajn (Koletnik, 1992, str. 1). Kontroling se je v pomenu besede, kot ga razumemo danes, začel uveljavljati v Združenih državah Amerike, v drugi polovici 19. stoletja. Tako je bilo leta 1892 General Electric's prvo podjetje, ki je zaposlilo poklicnega kontrolerja (Koletnik, 1992,

str. 15). General Electrics pa ni bil zgled drugim podjetjem, saj se delovno mesto kontrolerja ni uveljavilo. Koletnik (2004, str. 55) tudi podrobno opredeljuje kontroling. Tako pravi, da je kontroling lahko razumeti kot poslovno filozofijo podjetij, poseben slog poslovanja in odločevalno naravnani informacijski sistem. Kontroling se je do sredine 20. stoletja iz Amerike razširil tudi v Evropo.

Pojem **kontrolinga** izhaja iz angleške besede »*to control*«, ki ima lahko po ugotovitvah nekaterih avtorjev že v angleščini več kot 50 različnih pomenov (Emmanuel, Otley & Merchant, 1990, str. 7–8), zato ga tudi v slovenščino težko prevedemo enopomensko. Med najpogostejšimi prevodi zasledimo: uravnavati, urejati, obvladovati, usmerjati, nadzirati, presoјati, krmiliti, upravljati, voditi poslovanje in ne le nadzorovati (Melavc & Novak, 2002, str. 9).

Na Hrvaškem se je s kontrolingom ukvarjala tudi Osmanagić - Bedenkova (v slovenskem prevodu je kontroling izenačen z računovodenjem), ki pod kontrolingom pojmuje informacijsko usklajevanje in povezovanje vseh funkcij ravnateljevanja (opredeljevanje vizij, poslanstva in ciljev, načrtovanje, nadziranje, informiranje, organiziranje in uravnavanje) s človeškimi zmogljivostmi, da bi se podjetje bolje in hitreje prilagajalo spremembam (Osmanagić - Bedenk, 1998, str. 36).

Kontroling je metoda vodenja s cilji. Za njegovo izvajanje so v podjetju odgovorni vodje na vseh ravneh. Ti tudi postavljajo strateške in operativne cilje, katerih uresničevanje zagotavlja dolgoročni obstoj podjetja. Po mnenju Avelini – Holjevčeve (1988, str. 10) je kontroling eno izmed petih področij poslovanja (angl. *management*). Ta področja so: načrtovanje (angl. *planning*), organiziranje (angl. *organizing*), kadrovanje (angl. *staffing*), vodenje (angl. *leading*) in kontroling (angl. *kontrolling*).

Pučko (2001, str. 1) predstavlja bistvo kontrolinga kot funkcijo koordiniranja znotraj funkcije poslovanja, ki zasleduje posebno paradigmo poslovanja. Njegova naloga je pomagati poslovanju pri koordinaciji v poslovnem sistemu.

Po Deyhlu (1997, str. 6) kontroling opravlja predvsem svetovalno funkcijo poslovanju pri ciljno usmerjenem planiranju in je nekakšen navigator za doseganje ciljev. Kontroling se izvaja z ugotavljanjem odmikov med planiranim in realiziranim ter proučevanjem teh odmikov.

Z vidika vsebine kontrolinga je mogoče razlikovati dve glavni pojmovanji kontrolinga, kar je v literaturi poimenovano kot nemški in angloameriški pristop h kontrolingu. Razlika izhaja iz vloge poslovnega računovodstva. V nemških podjetjih ni bilo razvitega poslovnega računovodstva. Pri ameriški različici kontrolinga je težišče na nalogah, ki sodijo v računovodstvo, zato je kot analitik poslovanja (naloga kontrolinga je predvsem analiza) v glavnem imenovan kar računovodja.

Analitik poslovanja je opredeljen kot glavni računovodja, ki nadzoruje vse oddelke računovodstva in je odgovoren za zadovoljitev zahtev tako notranjih kot zunanjih uporabnikov

računovodskih storitev (povzeto po Turk, Kavčič & Kokotec - Novak, 2003, str. 42). Da je kontroling v ameriškem poslovnem svetu v bistvu poslovodno računovodstvo, je potem, ko je proučeval naloge računovodje v razmerah kontrolinga, ugotovil tudi Koletnik (2004, str. 56), ki je sicer velik zagovornik kontrolinga.

Na podobnost ameriškega kontrolinga s poslovodnim računovodstvom je vezana tudi Turkova (2000, str. 226) definicija kontrolinga. Po njem je »kontroling sodobna nemška različica oblikovanja informacij za notranje potrebe v podjetju, zlasti za potrebe njegovega poslovodstva, zajema pa pretežno tiste sestavine, ki so zunaj knjigovodenja, torej računovodsko predračunavanje in računovodsko proučevanje; je nemška izvedba poslovodnega računovodstva«.

Osnovne naloge ameriškega kontrolinga izhajajo iz področja računovodstva in financ, ki pripravlja informacije tako za notranje kot za zunanje potrebe. Evropski kontroling pa temelji na svetovanju in koordinaciji pri izdelavi letnih predračunov, strateškem dolgoročnem planiranju, prikazovanju poslovne uspešnosti in skrbi za notranje informiranje. Iz opredelitev ameriških in evropskih zlasti teoretikov je razbrati, da so funkcijo kontrolerja v ameriška in nemška podjetja uvedli predvsem zato, da so zadostili poslovodskim potrebam po informacijah (Hočevar, 1995a, str. 45).

Čeprav ima kontroling sorazmerno dolgo tradicijo, niti v praksi niti v teoriji ni enotnega pristopa. Križaj (2006, str. 18–23) meni, da bi lahko pojmovanje kontrolinga po vidiku usmeritev razvrstili v štiri vrste pojmovanj:

- računovodsko usmerjeno pojmovanje, ki kot podlago jemlje računovodske informacije;
- informacijsko usmerjeno pojmovanje, ki poleg računovodskih informacij upošteva tudi neračunovodske;
- upravljalno usmerjeno pojmovanje, ko je kontroling obravnavan kot del poslovodske funkcije; in
- pojmovanje praktikov, ki kontroling pojmujejo kot instrument ciljno upravljanega podjetja.

Značilno za kontrolerje je, da so dobro organizirani tako v svetu kot v Sloveniji. V Združenih državah Amerike je bilo že leta 1931 ustanovljeno Ameriško združenje kontrolerjev, ki se je leta 1962 preimenovalo v Finančno izvršno združenje. Leta 1975 je imelo 9.300 članov in je združevalo večino največjih ameriških podjetij (Hočevar, 1995, str. 195, povzeto po Jagodnik, 2010, str. 22). Tako je že leta 1970 Deyhle v Nemčiji ustanovil Akademijo za kontrolerje, leta 1975 pa je bilo ustanovljeno Združenje kontrolerjev (Jagodnik, 2010, str. 8). Kasneje je bilo oblikovano Mednarodno združenje za kontroling (angl. *International group of controlling*), po definiciji katerega je »kontroling celoten proces določanja ciljev, načrtovanja, predračunavanja in nadziranja na finančnem in poslovno ekonomskem področju. Kontroling je proces skupnega dela kontrolerja in ravnatelja« (Kozjek, 2011, str. 12).

V Sloveniji se je kontroling prvič pojavil v šestdesetih letih prejšnjega stoletja, ko je Meblo pridobilo posebno dovoljenje Zveznega izvršnega sveta za ustanovitev kontrolinga, čeprav je bilo v nasprotju z računovodskimi predpisi. Danes imamo v Sloveniji posebno šolo za usposabljanje kontrolerjev in tudi združenje kontrolerjev, ki deluje pod okriljem mednarodnega združenja kontrolerjev (CRMT³, b.l.).

1.3.2 Naloge in pomen kontrolinga

Tako kot so v literaturi različne definicije kontrolinga, so različno definirane tudi njegove naloge. Vse definicije imajo skupno idejo, pri tem je bilo tudi najmanj nesoglasij, da je kontroling podpora pri procesu odločanja (Jagodnik, 2010, str. 22).

Ker se je kontroling pojavil v Nemčiji, bi pričakovali, da so si vsaj tam glede nalog kontrolinga strokovnjaki enotni. Da to ne drži, kažejo opredelitve kontrolinga, ki jih navajam v nadaljevanju.

Nemške avtorje bi glede opredelitev nalog lahko razvrstili v tri skupine (Turk et al., 2003, str. 41):

- Horvath, Küpper in Weber poudarjajo, da je osrednja naloga kontrolinga usklajevanje različnih delnih ureditev podjetniškega vodenja. V okviru kontrolinga je treba zagotoviti načrtovanje in uresničevanje, priskrbovanje informacij ter organe za usklajevanje in za uravnavanje problemov usklajevanja.
- Dellman in Siegwart opredeljujeta kontroling kot delno področje podjetniškega vodenja, pri čemer ima kontroler vlogo navigatorja. Podobno razmišlja Sefing, ki pravi, da je kontroling način razmišljanja pri vodenju, podlaga za komuniciranje in instrument podjetniškega vodenja.
- Higl in Müller pa menita, da je glavna naloga kontrolinga priskrba informacij, ki so večinoma rezultat računovodske informacijske ureditve. Hahn poudarja, da vsebuje kontroling vse procese oblikovanja informacij, ki temeljijo na računovodstvu ter na bankah ekonomsko-tehničnih podatkov, modelov in znanj.

Iz teh predstavitev je razvidno, da je v Nemčiji kontroling opredeljen ne samo kot informacijska dejavnost v podjetju, temveč sega tudi na področje vodenja oziroma načina razmišljanja.

Zaradi velikih nejasnosti, ki so se pojavljale pri opredelitvi nalog in poslanstva kontrolerja, so se leta 1999 v IGC (angl. *International Group of Controlling*) odločili, da objavijo enotno definicijo kontrolerjevih nalog in poslanstva. Definicijo so dopolnili leta 2002 in je naslednja (CRMT, b.l.):

- kontroler skrbi za preglednost strategije, rezultatov, financ in procesov ter s tem prispeva k večji gospodarnosti;

³ CRMT d. o. o. je svetovalna hiša, ki se ukvarja z uvajanjem sistemov za upravljanje poslovanja, sistemov planiranja, poslovne inteligence, podatkovnega rudarjenja, podatkovnih skladišč, integracije podatkov in upravljanja matičnih podatkov ter izobraževanja.

- kontroler celostno koordinira delne cilje ter delne načrte in organizira za celotno podjetje v prihodnost usmerjeno poročanje;
- kontroler moderira in oblikuje procese določanja ciljev, načrtovanja in upravljanja tako, da lahko vsak nosilec odločanja deluje ciljno usmerjeno;
- kontroler pripravlja za to potrebne podatke in informacije;
- kontroler oblikuje in skrbi za sistem kontrolinga.

Kontroler oblikuje in spremlja (upravljalne) procese določanja ciljev, načrtovanja in upravljanja ter s tem prevzema soodgovornost za doseganje ciljev. To definicijo je sprejelo tudi Slovensko združenje kontrolerjev in je vodilo šole za usposabljanje kontrolerjev.

Nemški avtor Staffel je v raziskavi Kontroling v mednarodni primerjavi izdelal tabelo nalog, ki jih opravlja kontroler v podjetjih v Nemčiji in Združenih državah Amerike. Naloge prikazuje Tabela 2.

Tabela 2: Naloge kontrolerjev v podjetjih v Nemčiji in Združenih državah Amerike

Področje nalog	Nemčija (v odstotkih)	Združene države Amerike (v odstotkih)
Predračunavanje	97	89
Izvajalno (operativno) načrtovanje	80	34
Strateško načrtovanje	36	23
Računovodstvo za notranje uporabnike	90	86
Računovodstvo za zunanje uporabnike	21	97
Načrtovanje in nadziranje plačilne sposobnosti	25	57
Zunanje računovodsko poročanje	30	63
Načrtovanje in usmerjanje na področju davkov	12	57
Knjigovodenje kupcev	9	66
Zavarovanje	12	57
Notranje revidiranje	11	17
Računalniška podpora	13	49

Vir: I. Turk, S. Kavčič in M. Kokotec-Novak, Poslovodno računovodstvo 2003, str. 42.

Iz Tabele 2 je razvidno, da zlasti ameriška podjetja s kontrolingom razumejo predvsem informacijsko računovodsko dejavnost. Za nemška podjetja je značilno, da s kontrolingom razumejo predvsem področje računovodskih informacij za notranje uporabnike, za ameriške pa, da s tem pojmom razumejo tudi računovodske informacije za zunanje uporabnike.

Dodajam še misel nemškega avtorja Halina. V kolikšni meri je v kontroling zajeto računovodstvo, je odvisno od tega, ali imamo v mislih ameriško ali nemško zasnovano kontrolinga. Po ameriški zasnovi se s kontrolingom razume celotno računovodstvo, torej za potrebe tako notranjih kot tudi zunanjih uporabnikov. Težišče nemške zasnove kontrolinga pa je na računovodstvu za notranje uporabnike z različnim poudarkom na načrtovanju, nadziranju ali informiranju, poročanje za zunanje uporabnike pa ni poudarjeno.

Po mnenju omenjenega avtorja se bo v prihodnosti vse bolj uveljavljala ameriška zasnova kontrolinga, saj se vse bolj uporabljajo mednarodni računovodski standardi in ameriška splošno sprejeta računovodska načela (angl. *generally accepted accounting principles – US GAAP*). Ta zasnova zagotavlja računovodsko informiranje kot podlago za odločanje notranjih in zunanjih uporabnikov informacij. Ali to drži za Slovenijo, bomo videli v zadnjem delu magistrskega dela, kjer predstavljam stanje v slovenskih podjetjih.

Da bi laže izvedla primerjavo med poslovnim računovodstvom, analizo in kontrolingom v nadaljevanju predstavljam še mnenja nekaterih slovenskih avtorjev, kako vidijo tako ameriško kot nemško različico kontrolinga. V ameriški so funkcije kontrolerjev naslednje (Hočevar, 1995a, str. 195):

- načrtovanje in nadziranje,
- poročanje in pojasnjevanje,
- ocenjevanje in svetovanje,
- davčno poslovanje,
- poročanje vladi,
- varovanje premoženja podjetja in
- ekonomsko analiziranje.

Koletnik (1997, str. 4) pa med naloge kontrolinga šteje:

- svetovanje in usklajevanje pri izdelavi letnih predračunov in dolgoročnih planov podjetja,
- pripravo internih obračunov poslovanja in poslovne uspešnosti,
- svetovanje in notranje informiranje za boljše odločanje glede prihodnjih naložb ter
- posredniško vlogo med vodstvom in odgovornimi delavci v podjetju.

Obstajajo torej številne definicije tako kontrolinga kot tudi nalog kontrolerjev. Vse pa poudarjajo potrebo managementa po povratnih informacijah o dejanskem poslovanju ter primerjavah z zastavljenimi cilji, proračunom in planom z namenom, da bi zaznali kakršnekoli realizirane ali potencialne odmike in na ta način pridobili dobro osnovo za sprejemanje popravljalnih ukrepov, ki naj bi ponovno usmerili poslovanje na pravo pot. Zato morajo biti informacije kakovostne in pravočasne. Posledica prepozno pridobljene informacije so lahko visoki stroški prepozno uvedenih popravljalnih ukrepov. Reakcijski časi so tudi sicer v poslovnem svetu vse krajši, zato imajo tista podjetja, ki se niso sposobna prilagajati hitrim zunanjim spremembam, velike težave.

Ne glede na to, ali gre za nemški ali angloameriški kontroling, se le-ta povezuje s temeljnimi procesi poslovanja podjetja, to je planiranja, kontroliranja, analiziranja in informiranja, kar pomeni, da so te tudi predmet delovanja kontrolinga. Ker sta zlasti planiranje in kontroliranje tudi odločevalni funkciji, je jasno, da nekateri avtorji niso mogli postaviti ločnice med kontrolingom kot odločevalno funkcijo in kontrolingom kot informacijsko funkcijo. Verjetno je tudi to eden od razlogov, da ima kontroling med slovenskimi teoretiki kar nekaj kritikov. Tako

meni Hočevar (2007, str. 19), da kontroling ne more biti poslovodska funkcija, ker vsebina kontrolinga ni odločanje, ampak odločanje podpira. Hočevar (in nekateri drugi denimo Turk) tudi zavrača uporabo izraza kontroling. Za to navaja naslednje razloge (Hočevar, 1995b, str. 37):

- opredelitev računovodske funkcije je dovolj široka in jasna; zato bi uvajanje kontrolinga med računovodske funkcije pomenilo, da je treba na novo opredeliti funkcije računovodskega predračunavanja, računovodskega analiziranja in nadziranja;
- beseda »controlling« je tujka, ki jo težko pojasnujemo že tam, kjer je nastala, še težje pa jo prevedemo in opredelimo v slovenskem prostoru;
- »controlling« je neustrezen izraz za funkcijo, ki podpira poslovodno načrtovanje, usklajevanje, vodenje in podobno;
- uvajanje izraza »controlling« pomeni zoženje računovodskih funkcij na knjigovodstvo, kar pa ni v skladu s sedanjim razumevanjem računovodstva in veljavnimi računovodskimi standardi.

Turk (2004, str. 44) meni, da so kontroling večinoma uvedla podjetja, ki so bila poslovno bolj povezana s podjetji iz nemškega govornega območja, saj v teh državah nimajo razvitega poslovodnega računovodstva, ki pripravlja informacije za odločanje. Ker je bilo računovodstvo v teh podjetjih večinoma omejeno predvsem na knjigovodstvo, so imela podjetja veliko potrebo po uvajanju službe kontrolinga. To pa naj bi bil tudi razlog, da so vodstva v teh podjetjih veliko bolj obveščena o dogajanju znotraj podjetja in vedo več o njegovi uspešnosti, ker imajo za poslovno odločanje na razpolago več informacij. Kontroling je vzporedna dejavnost v podjetjih, kjer računovodstvo ne opravlja vseh dejavnosti, ki sodijo v njegov delokrog.

Kontroling se lahko izvaja v okviru moderno zasnovane računovodske službe, ko delo kontrolerja opravlja vodja računovodstva, pogosto pa podjetja uvedejo samostojne štabne funkcije, s čimer dajo kontrolingu večjo težo, predvsem pa samostojnost in neodvisnost.

Kontroling je bil najprej enotna disciplina delovanja. Z razvojem in širitvijo njegovega delokroga pa sta se razvili dve vrsti kontrolinga, in sicer: operativni in strateški. Naloga prvega je pomagati poslovodstvu pri doseganju večje dobičkovnosti, povečevanju vrednosti podjetja, zagotavljanju plačilne sposobnosti in tako naprej. Temeljna orodja pri tem so predračunavanje, nadziranje, informiranje, organiziranje in ravnanje s človeškimi zmožnostmi. Strateški kontroling pa je usmerjen na dolgoročni obstoj podjetja. Usmerjen je na dejavnike uspešnosti podjetja, med katere sodijo kupci, dobavitelji, bodoči vlagatelji, sodelavci in okolje. Uporablja enaka orodja kot operativni kontroling, s tem da jih uporablja za daljša časovna obdobja (Melavc & Novak, 2002).

2 RAZLIKE IN PODOBNOSTI MED RAČUNOVODSTVOM, ANALIZO POSLOVANJA IN KONTROLINGOM

V prejšnjem poglavju sem predstavila tri dejavnosti v podjetju, ki naj bi pripomogle k uspešnosti njegovega delovanja. Pri tem sem se omejila na vsebino, ki jo moramo z vidika magistrskega dela poznati. Iz kratke predstavitve pogledov posameznih avtorjev na kontroling pa je mogoče izluščiti nekatere skupne značilnosti vseh definicij posameznih dejavnosti. Bistveno za podobnosti ali razlike v opredelitvi je tudi umestitev dejavnosti med posamezne funkcije podjetja, če izhajamo iz dejstva, da so funkcije izvajalne, informacijske, odločevalne in izvajalne.

Poslovodno računovodstvo. Strokovnjaki za poslovodno računovodstvo imajo le-tega opredeljenega kot del informacijskega sistema podjetja, ki pomaga pri odločanju. Druga skupna značilnost definiciji je, da pripravlja informacije za načrtovanje, izvajanje in nadziranje kot odločevalne funkcije. Iz tega pa izhaja, da ima poslovodno računovodstvo večino podfunkcij računovodstva, to je računovodsko predračunavanje, obračunavanje, analiziranje in informiranje, ki je sicer rezultat ostalih funkcij, nima pa računovodskega nadziranja in knjigovodstva. Knjigovodstvo je namreč vir obračunskih podatkov, ki jih poslovodno računovodstvo spreminja v informacije takrat, ko pripravlja informacije za nadziranje kot odločevalno funkcijo. Računovodsko nadziranje zagotavlja, da so informacije, ki jih rabimo za nadziranje kot odločevalno funkcijo, z računovodskega vidika točne. Bistven poudarek pri poslovodnem računovodstvu je na predračunavanju, saj je le-to pri odločitvah, ki se sprejemajo za naprej bistvenega pomena. Poslovodno računovodstvo upošteva pri pripravljanju informacij denarno izražene (finančne) in nedenarno izražene (nefinančne) informacije. Informacije za odločanje pripravlja za vse ravni odločanja, za odločanje po mestih odgovornosti, po izvajalnih funkcijah, po ekonomskih enotah, po proizvodih, po skupinah proizvodov in tako naprej. Na kratko: poslovodno računovodstvo pripravlja informacije za vse odločitve v podjetju. Ker gre za računovodstvo, ima vse značilnosti, ki jih ima računovodska funkcija, s tem, da zakonsko ni predpisano. Praviloma se izvaja v okviru računovodstva, saj je njegova značilnost, da ponavadi ni organizirano kot posebni oddelek, saj poslovodno računovodstvo štejemo za poslovodni vidik finančnega in stroškovnega računovodstva. To, da je sestavni del računovodstva, je razlog, da mnogi menijo, da mora upoštevati posebne računovodske standarde, kar naj bi bila glavna pomanjkljivost poslovodnega računovodstva v primerjavi s kontrolingom (Jagodnik, 2010, str. 31). Vendar to ne drži, saj so računovodski standardi predpisani le za zunanje računovodsko poročanje, medtem ko so tisti standardi, ki jih pretežno uporablja poslovodno računovodstvo (o predračunavanju, obračunavanju, analiziranju, informiranju), le strokovna pravila in niso obvezni (Slovenski računovodski standard, 2006, str. III).

Pri svojem delu poslovodno računovodstvo uporablja metode predračunavanja, kot podlago za planiranje, kot odločevalne funkcije. Zato mora biti dobro seznanjeno z rešitvami na področju predračunavanja, poznati dobre in slabe strani ene in druge metode, saj je odmik, to je razlika med predračunom in obračunom, ki je izjemno pomembno sodilo uspešnosti, odvisen poleg od dobrega dela poslovodstva tudi od metodike predračunavanja. Za načrtovanje mora dobro

poznati tudi sodila, primerna za merjenje velikosti gospodarske kategorije, merjenje uspešnosti in tako naprej. Za analiziranje uporablja vse metodične prijeme od kazalcev, kazalnikov, odmikov do drugih metod primernih za analizo.

Poslovna analiza. Tako kot poslovnega računovodstva je tudi analiza poslovanja del informacijske funkcije in jo imajo v podjetju zato, da pomaga pri odločanju. Pripravlja informacije za odločanje, pri tem pa ne upošteva vseh temeljnih procesov, kot so planiranje, analiziranje, nadziranje in informiranje, saj je po osnovi to ena izmed teh funkcij. Ker pa poslovna analiza pripravlja o svojih ugotovitvah poročila, lahko rečem, da se uporablja tudi za informiranje. Poslovna analiza je v nasprotju s poslovnim računovodstvom zazrta v preteklost, saj analizira rezultate preteklih poslovnih dogodkov, čeprav je res, da jih primerja tudi s planskimi podatki. Zato ne moremo reči, da neposredno daje podatke za planiranje, čeprav posredno lahko, saj na podlagi analize preteklosti lahko predvidimo tudi prihodnja dogajanja. Praviloma se dejavnost izvaja v samostojnem oddelku v podjetju. Podatke dobiva iz računovodstva in drugih virov, saj poleg knjigovodskih podatkov uporablja tudi nedenarno izražene podatke. Analizira lahko rezultate vseh ravni poslovanja po mestih odgovornosti, izvajalnih funkcijah, ekonomskih enotah, proizvodih, skupini proizvodov in tako naprej. Pri svojem delu uporablja vse metodične prijeme od kazalcev, kazalnikov, odmikov do drugih metod, primernih za analizo.

Kontroling. Največ razlik med posameznimi avtorji je v opredelitvi kontrolinga. Zato ne morem reči enoznačno, da sodi med informacijske funkcije, saj ga nekateri uvrščajo med odločevalne funkcije, čeprav vodilni strokovnjaki s tega področja v Sloveniji menijo, da kontroling ne odloča, temveč le pomaga pri odločitvah. Bistvo odnosa med poslovanjem in kontrolerjem je sodelovanje, vsak pa mora kljub temu opravljati svojo funkcijo in biti odgovoren za njeno uspešnost. Tako je poslovodja odgovoren za uspešnost, kontroler pa za transparentnost rezultatov o uspešnosti (Piskar, 2007, str. 7). Kontroling je v osnovi podporna funkcija vodstvu podjetja, ki neodvisno spremlja poslovanje in doseganje načrtovanih ciljev ter pravočasno opozarja na kritične dogodke. Kontroling pa lahko prevzame tudi nalogo rednega poročanja, ki ga lastniki oziroma vlagatelji zahtevajo od vodstva podjetja.

Funkcija kontrolinga v podjetju vsebuje koordiniranje dejavnosti za določanje poslovnih ciljev, pripravo načrtovanja, usklajevanje kratkoročnih in dolgoročnih načrtov, spremljanje uresničevanja načrtov in odmikov, sodelovanje pri uvedbi internega obračuna in kalkuliranja cen, uvedbo obveščanja odločevalcev in vlagateljev ter uvajanje novih organizacijskih metod in instrumentov v poslovanje. Kontroling se izvaja v povezavi z različnimi funkcijami podjetja tako na strateški kot na operativni ravni. Vsebinske vrste kontrolinga so: kontroling stroškov, prihodkov in poslovnega izida, kontroling denarnega toka in finančnega izida, kontroling naložb, kontroling proizvodnje, kontroling logistike, kontroling prodaje, kontroling projektov – torej kontroling vseh pomembnejših poslovnih funkcij (VentureLab, b.l.). Zato menim, da lahko kontroling uvrstimo tako kot ostali dve dejavnosti med informacijske funkcije, ki pomagajo pri odločanju.

Druga značilnost kontrolinga je, da pripravlja informacije za načrtovanje, izvajanje in nadziranje kot odločevalni funkciji. Iz tega pa izhaja, da obsega predračunavanje, ki služi planiranju kot odločevalni funkciji, obračunavanje in analiziranje, ki služi nadziranju kot odločevalni funkciji in informiranju. Poudarek pri kontrolingu je na prihodnosti, sedanjosti in preteklosti. V poročilih, ki jih pripravlja, upošteva denarno izražene (finančne) in nedenarno izražene (nefinančne) informacije. Informacije za odločanje pripravlja za vse ravni odločanja v podjetju, za odločanje po mestih odgovornosti, izvajalnih funkcijah, ekonomskih enotah, proizvodih, skupini proizvodov in tako naprej. Na kratko: kontroling tako kot poslovodno računovodstvo pripravlja informacije za vse odločitve v podjetju. Čeprav bi lahko rekli, da ne gre za računovodsko funkcijo, so podatki, ki jih pretvarja v informacije, večinoma toliko kakovostni, kot je kakovostno računovodstvo.

Kontroling se odraža v vseh temeljnih procesih informacijske funkcije, to je predračunavanju, kontroliranju, analiziranju in informiranju. Pri svojem delu mora uporabljati in zelo dobro poznati metode, ki so pri teh funkcijah pomembne. Dobro mora biti seznanjen z rešitvami na področju predračunavanja, poznati dobre in slabe strani ene in druge metode, saj je odmik, to je razlika med predračunom in obračunom, odvisen poleg od dobrega dela poslovodstva tudi od metodike predračunavanja. Za načrtovanje mora poznati tudi sodila, primerna za merjenje velikosti gospodarskih kategorij, za merjenje uspešnosti in tako naprej. Za analiziranje uporablja vse metodične prijeme od kazalcev, kazalnikov, odmikov do drugih metod primernih za analizo.

Razlike in podobnosti med vsemi tremi dejavnostmi zgoščeno prikazujem v Tabeli 3.

Tabela 3: Razlike in podobnosti med poslovodnim računovodstvom, analizo poslovanja in kontrolingom

Podobnosti/razlike	Poslovodno računovodstvo	Analiza poslovanja	Kontroling
Funkcija	informacijska	informacijska	informacijska
Namen	pomagati pri odločanju	pomagati pri odločanju	pomagati pri odločanju
Celovitost zajemanja poslovanja	v celoti	delno	v celoti
Vrsta podatkov	denarno in nedenarno izraženi	denarno in nedenarno izraženi	denarno in nedenarno izraženi
Pomoč za odločanje pri načrtovanju	v celoti	delno	v celoti
Pomoč za odločanje pri načrtovanju izvajanja	v celoti	delno	v celoti
Pomoč pri nadziranju	v celoti	delno	v celoti
Celovito informiranje	v celoti	ne	v celoti
Poznavanje sodobnih metod predračunavanja	v celoti	delno	v celoti
Poznavanje metod analiziranja	v celoti	v celoti	v celoti
Poznavanje metod za merjenje uspešnosti	v celoti	v celoti	v celoti

Iz Tabele 3 je razvidno, da sta kontroling in poslovodno računovodstvo po vsebini enaka dejavnost in gre v bistvu le za drugačen naziv. Da nekateri vidijo v obeh dejavnostih razlike, je razlog v tem, da se na računovodstvo že po tradiciji gleda z vidika knjigovodstva, manj pa se upošteva tudi dejstvo, da se mora tudi računovodstvo tako kot vsaka dejavnost prilagajati novim razmeram in reagirati na izzive iz okolja. To se vidi tudi iz definicij poslovnega računovodstva. Starejše definicije govorijo le o uporabi denarno izraženih podatkov, novejša pa tudi o drugih, nedenarno izraženih podatkih. Poleg tega pa se poročila širijo tudi na področje družbene odgovornosti.

V magistrskem delu se nisem posebej ukvarjala z umestitvijo posamezne dejavnosti v organizacijsko strukturo podjetij. Razlog je ta, da je organizacija sredstvo za doseganje ciljev podjetja, in ni nikjer zakonsko predpisana, zato jo vsako podjetje prilagodi svojim posebnostim, pri tem pa zasleduje svoje cilje in ekonomičnost. To je tudi eden izmed razlogov, da se ne opredeljujem do tega, ali oblikovati v podjetju kontroling ali pa prepustiti pripravljanje informacij za odločanje poslovnemu računovodstvu, saj je bolj kot ime pomembna vsebina. Gre za splošno načelo pomembnosti vsebine pred obliko.

3 EMPIRIČNA RAZISKAVA POVEZANOSTI RAČUNOVODSTVA, ANALIZE POSLOVANJA IN KONTROLINGA V SLOVENSКИH PODJETJIH

3.1 Metodologija raziskave in opredelitev hipotez

V prvem delu magistrskega dela sem predstavila teoretični pogled na poslovodno računovodstvo, analizo poslovanja in kontroling. V tem delu magistrskega dela pa želim preveriti, kakšno je stanje v slovenskih podjetjih, in najti odgovore na temeljna vprašanja magistrskega dela, ali na organiziranost poslovnega računovodstva, analizo poslovanja in kontrolinga vplivajo: velikost podjetja, dejavnost podjetja, lastniška in organizacijska struktura podjetja, vsebina ter vrsta analiz, ki jih potrebuje podjetje pri odločanju. V ta namen sem pripravila anketni vprašalnik, ki sem ga v izpolnitev posredovala 600 velikim in srednje velikim podjetjem. Za bazo podatkov pošiljanja anketnega vprašalnika sem uporabila register podjetij, izpisan iz IPIS-a. Izpisan seznam, po kriteriju le velika in srednje velika podjetja, je po stanju 31. 12. 2009 (po tem stanju so tudi zbrani podatki v anketi) zajemal 1.617 podjetij, ki sem jih razvrstila po številu zaposlenih. Vprašalnik sem posredovala 600 podjetjem z največ zaposlenimi. V mesecu in pol sem prejela 159 vrnjenih anket in eno prazno ovojnico, kar predstavlja 27 % odziv podjetij. Med vrnjenimi vprašalniki je bilo popolnih oziroma uporabnih 147 vprašalnikov, kar je 25 % posredovanih vprašalnikov, 12 vprašalnikov pa ni bilo ustrezno izpolnjenih, ali pa so bili zaradi različnih razlogov celo neizpolnjeni.

Anketa je skupaj vsebovala 16 vprašanj, uskupinjenih po tematskih sklopih. Vprašanja so bila zaprtega tipa, saj so bili pri vsakem vnaprej predvideni odgovori. V prvi tematski sklop sodi 6 vprašanj in se nanašajo na splošne podatke o podjetju – naziv podjetja in njegov naslov, število

zaposlenih, velikost podjetja (po enakih kriterijih, kot jih določa Zakon o gospodarskih družbah, 65/2009-UPB3, v nadaljevanju ZGD), prevladujoča dejavnost, lastniška struktura, kapitalaska povezanost s tujim partnerjem in organizacijska struktura podjetja.

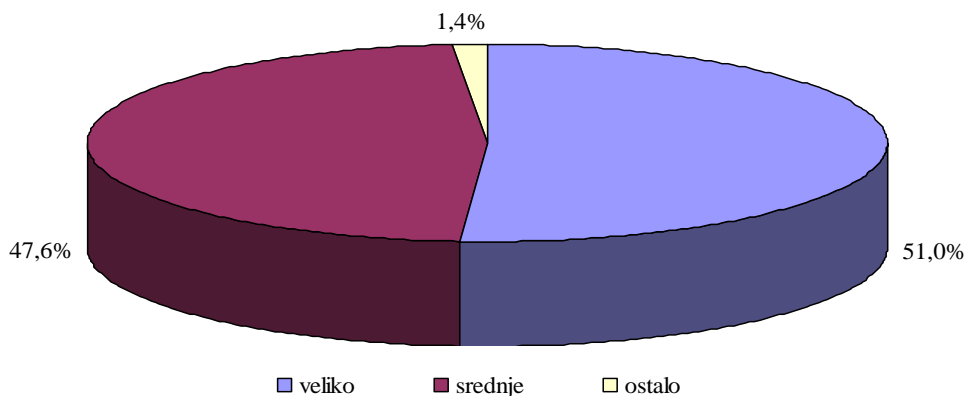
V drugem tematskem sklopu je bilo le eno vprašanje, nanašalo se je na službe ali sektorje, ki v podjetju pripravljajo informacije za odločanje. Tretji sklop vprašanj se je nanašal na računovodsko službo. Z njimi sem želela izvedeti, kako je organizirana računovodska služba, kaj je njena dejavnost, vrste poročil, ki jih pripravlja, in njihova pogostost. Četrti tematski sklop je bil posvečen plansko-analitski službi. Pri njej sem tako kot pri računovodstvu želela izvedeti, kako je organizirana, katera poročila pripravlja in kako pogosto. Zadnji, to je peti sklop vprašanj se je nanašal na kontroling z enakimi podvprašanji glede organiziranosti ter vrste in pogostosti poročil. Ker sem z raziskavo v bistvu želela izvedeti, kako se v slovenskih podjetjih z vsebinskega vidika prekrivajo dejavnosti poslovnega računovodstva, poslovnih analiz in kontrolinga, so bila vprašanja vseh treh tematskih sklopov enaka. Najprej je bilo treba navesti organiziranost službe, nato so bila navedena poročila (pri vseh treh dejavnostih enaka) ter na koncu tematskega sklopa še pogostost in vrsta poročil. Povezava splošnih vprašanj iz prvega tematskega sklopa in naslednjih tematskih sklopov omogoča tudi poiskati odgovore na raziskovalna vprašanja.

3.2 Osnovni podatki in splošne značilnosti anketiranih podjetij

Glede na to, da so v anketo izbrana le velika in srednja podjetja, so bili možni odgovori glede velikosti le veliko podjetje, srednje podjetje in druga podjetja. Na anketo je odgovorilo 75 velikih in 70 srednjih podjetij. Ker je bilo v letu 2009 v opazovanih dejavnostih strukturne statistike podjetij 244 velikih podjetij (tj. takih, ki so imela 250 ali več oseb, ki delajo), je vzorec zlasti za velika podjetja izjemno velik (Pušlar Car, 2010).

Deleži posameznih velikostnih skupin podjetij so prikazani v Sliki 1. Iz nje se vidi, da je v anketi sodelovalo le malenkost več velikih kot srednje velikih podjetij. Razmerje je 51 % velikih in 48 % srednje velikih podjetij, dve od sodelujočih pa ne spadata med velika ali srednje velika podjetja.

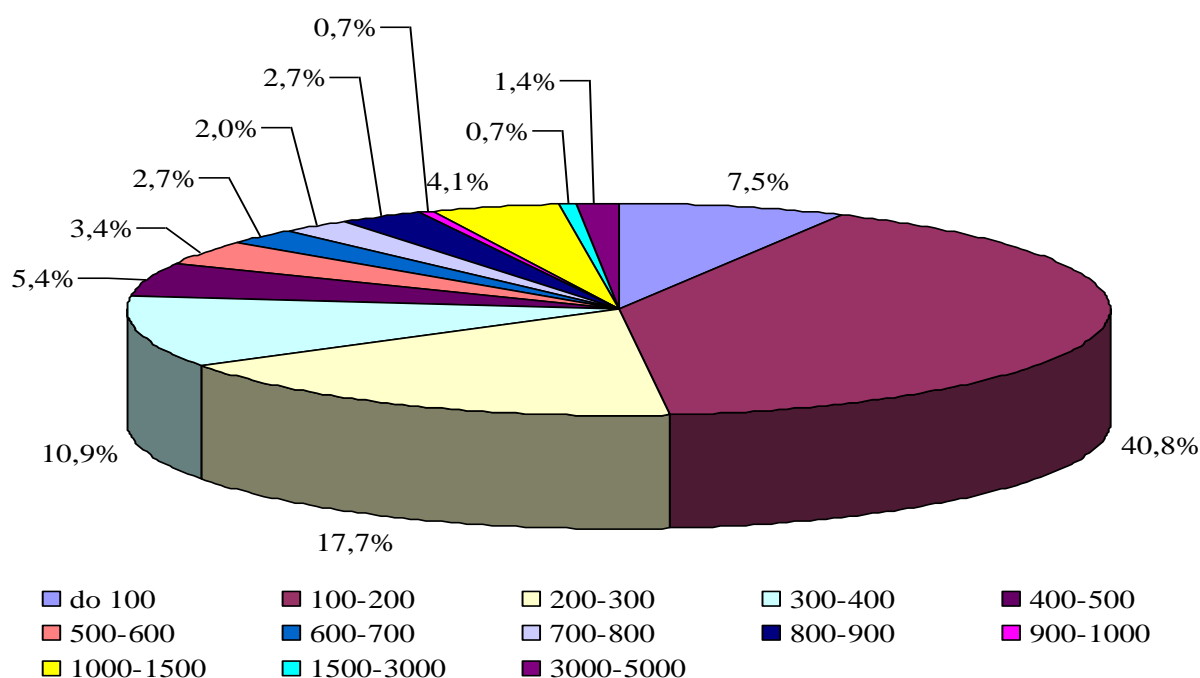
Slika 1: Delež podjetij glede na velikost



Velikost podjetij se vsaj v mednarodni statistiki pretežno ugotavlja po kriteriju števila zaposlenih. Zato v nadaljevanju prikazujem sodelujoča podjetja tudi glede na število oseb, ki v njih delajo.

Zaradi večje preglednosti sem podjetja z do 1.000 zaposlenimi razdelila na razrede z razponom 100 zaposlenih, nad 1000 zaposlenih pa v tri razrede, in sicer od 1.000 do vključno 1.500, od 1.00 do vključno 3.000 ter od 3.000 in več. Deleže podjetij glede na postavljene razrede po številu zaposlenih prikazuje Slika 2.

Slika 2: Razdelitev podjetij po številu zaposlenih



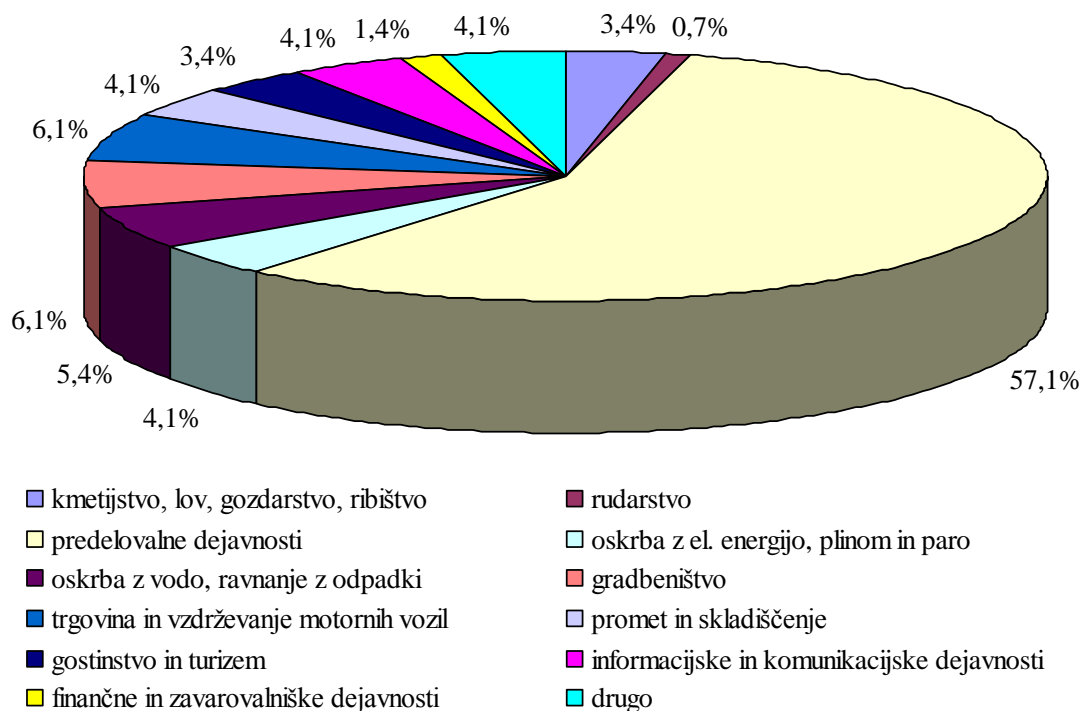
Največji delež, to je 40,7 % oziroma 60 anketiranih podjetij ima od 100 do 200 zaposlenih, od teh spada po kriteriju ZGD med velika 16 podjetij, med srednje velika pa 44. V razred od 200 do 300 zaposlenih spada 26 anketiranih podjetij oziroma 17,7 % vseh anketiranih, od katerih je 11 velikih in 15 srednje velikih. Tretji največji delež predstavlja 16 podjetij z od 300 do 400 zaposlenimi, od katerih 12 spada med velika, 4 pa med srednje velika. V zadnje tri razrede spadajo le velika podjetja, v razred do 100 zaposlenih pa tudi dve veliki podjetji. Iz tega izhaja, da bi bila razdelitev podjetij po velikostnih razredih drugačna, če bi kot kriterij upoštevali le število zaposlenih ter bi v velika podjetja uvrstili tista nad 250 zaposlenih in srednja tista med 50 in 250 zaposlenimi.

V Sloveniji je od leta 1995 v veljavi standardna klasifikacija, ki ima 15 dejavnosti, ki so označene z velikimi črkami. Standardna klasifikacija pomeni standard, ki se uporablja za določanje dejavnosti ter za razvrščanje poslovnih subjektov za potrebe uradnih in drugih

administrativnih zbirk podatkov, kot so registri, evidence, podatkovne baze in druge evidence. V magistrskem delu sem v raziskavi upoštevala vse dejavnosti, razen javne uprave in družbenih dejavnosti. Predelovane dejavnosti sem razdelila na poddejavnosti, druge pa sem analizirala le na ravni dejavnosti. Podjetja sem povprašala o prevladujoči dejavnosti. Podjetja so sama navedla v katero dejavnost oziroma poddejavnost sodi njihova dejavnost po Standardni klasifikaciji dejavnosti.

Od 147 anketiranih podjetij se več kot polovica oziroma 57,1 % podjetij ukvarja s predelovalnimi dejavnostmi kot osnovno dejavnostjo. Delež zajema 84 vseh anketiranih podjetij, od katerih je 42 velikih, 40 srednje velikih in 2 mali. Predelovalna dejavnost je po stanju 31.12.2009 v Sloveniji po številu zaposlenih četrta, po prihodku pa največja dejavnost v Sloveniji (Pušlar Car, 2010). Slika 3 prikazuje deleže podjetij glede na osnovno dejavnost podjetja.

Slika 3: Podjetja glede na osnovno dejavnost



Pri predelovalnih dejavnostih je 13 podjetij, od tega 9 velikih in 4 srednje velika, ki se ukvarjajo s predelavo kovin in kovinskimi izdelki, razen strojev in naprav ter skupaj predstavljajo 15,5 % anketiranih podjetij. Sledita dejavnost predelave živil in pijač (4 velika in 4 srednje velika podjetja) ter dejavnost električnih naprav (5 velikih in 3 srednje velika podjetja) s po 8 podjetij, ki predstavljajo po 10 % delež. Delež ostalih poddejavnosti je manjši, zato ga ne navajam.

Lastniška struktura podjetij lahko bistveno vpliva na njihovo uspešnost in na to, kakšne metode uvajajo za spremljanje poslovanja. Iz vsakdanje prakse vemo, da se nekateri lastniki bolj zanimajo za poslovanje podjetij in zato tudi za to, da so sprejeti vsi ukrepi za izboljšanje

uspešnosti. Zato sem v vprašalnik vključila tudi vprašanje o lastniški strukturi anketiranih podjetij po stanju 31. 12. 2009. Kot odgovore sem jim ponudila naslednje možnosti: notranji lastniki (poslovodstvo, zaposleni), druga podjetja, mali delničarji, državni skladi, investicijske družbe, vzajemni skladi, banke, država (RS in občine), drugo. Lastniške deleže so anketiranci vpisovali v %. Od anketiranih podjetij je 78 takšnih, ki ima le eno vrsto lastnikov. Od tega je 42 podjetij, ki imajo za lastnike le druga podjetja (predstavljajo 28,6 % vseh anketiranih podjetij), 18 podjetij ima le notranje lastnike (predstavljajo 12,2 % anketiranih podjetij). Ostala podjetja v tej skupini imajo za lastnike le državo ali občine, tuje lastnike, investicijske družbe ali banko.

Drugo skupino podjetij sestavljajo podjetja, ki imajo kombinirano lastništvo dveh različnih vrst lastnikov. Pri tem je 11 takšnih, katerih lastništvo pripada drugim podjetjem in malim delničarjem, 9 podjetij ima notranje lastnike in druga podjetja, 4 podjetja imajo notranje lastnike in male delničarje, 11 podjetij pa ima druge kombinacije dveh vrst lastnikov.

V tretji skupini podjetij s tremi različnimi vrstami lastnikov je 7 takšnih, ki so v lasti notranjih lastnikov, drugih podjetij in malih delničarjev, 13 podjetij ima ostale kombinacije treh vrst lastnikov. Zadnjo skupino pa predstavlja 12 podjetij, ki imajo lastniške deleže razdrobljene na več kot tri različne vrste lastnikov.

Glede na velikost podjetij, je v prvi skupini 36 velikih in 40 srednje velikih, v drugi skupini 19 velikih in 18 srednje velikih, v tretji skupini 9 velikih in 11 srednje velikih, v zadnji skupini pa prevladujejo velika podjetja, ki jih je 10 in le 2 srednje veliki podjetji.

V Sloveniji je znano, da prinaša kapitalska povezanost s tujim partnerjem nekatere prednosti, pa tudi slabosti. Z vidika mojega magistrskega dela, v katerem proučujem vpliv tujega lastnika na kakovost informacij za odločanje, je pomembno vedeti, da nekateri menijo, da je v podjetjih, s tujim lastnikom bolj razvito poslovodno računovodstvo in kontroling. Pri kapitalski povezanosti s tujim partnerjem sem ponudila naslednje možnosti odgovorov: podjetje ima tujega lastnika ali solastnika, podjetje je samo lastnik, nič od navedenega. Odgovori kažejo, da večina anketiranih podjetij (57,1 % ali 84 podjetij) nima tujega lastnika in hkrati ni lastnik podjetja v tujini. Sledijo podjetja, ki imajo tujega lastnika oziroma solastnika, teh je 23,8 % oziroma 35 anketiranih podjetij. 14,3 % oziroma 21 podjetij je samo lastnik podjetja v tujini, 7 podjetij ali 4,8 % vseh anketiranih podjetij pa ima tujega lastnika in so hkrati sami lastniki podjetja v tujini.

Glede na velikost, je 47 srednje velikih in 35 velikih podjetij, ki so brez kapitalske povezanosti s tujimi partnerji. Med podjetji s tujimi partnerji je 18 velikih in 17 srednje velikih podjetij, podjetij z lastništvom v tujini pa je 15 velikih in 6 srednje velikih. Med podjetji, ki imajo lastnika ali solastnika v tujini ter so hkrati sama lastniki podjetij v tujini, prevladujejo velika, saj je v tej skupini 7 podjetij velikih.

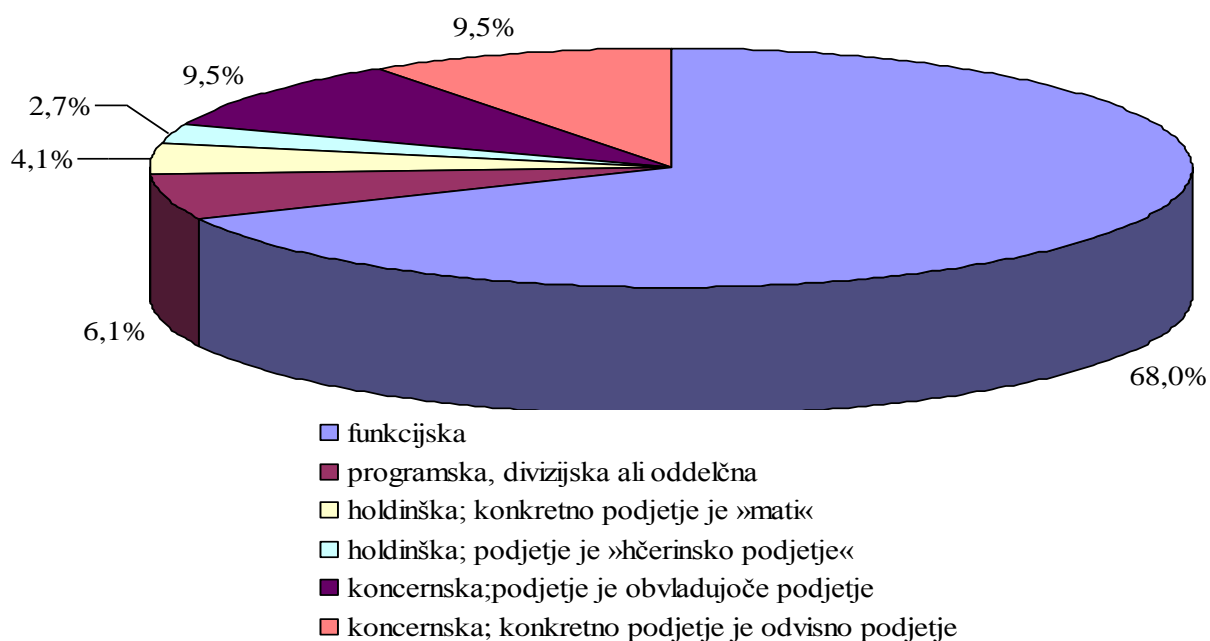
Organizacijska struktura pomembno vpliva tudi na organiziranost računovodstva, poslovne analize in kontrolinga tam, kjer gre predvsem za vprašanje centralizacije ali decentralizacije teh služb. Analiza bi bila pomanjkljiva, če ne bi glede na temo magistrskega dela zajemala tudi

organizacijske strukture anketiranih podjetij. Temu je bilo namenjeno 6 vprašanje in hkrati zadnje prvega tematskega sklopa. Kot možni odgovori so bili anketiranim podjetjem ponujeni:

- funkcijska organizacijska struktura: podjetje je na drugi ravni od zgoraj navzdol organizirano po skupinah poslovnih funkcij (proizvodna, prodajna, finančna ...);
- programska, divizijska ali oddelčna organizacijska struktura: podjetje je na drugi ravni od zgoraj navzdol organizirano po produktnih skupinah ali po geografskih enotah, ki samostojno opravljajo poslovne funkcije, razen finančne in kontrolne funkcije;
- holdinška organizacijska struktura: več samostojnih podjetij, ki skupno opravljajo le finančno in kontrolno funkcijo; konkretno podjetje je mati;
- holdinška organizacijska struktura: več samostojnih podjetij, ki skupno opravljajo le finančno in kontrolno funkcijo; konkretno podjetje je hčerinsko podjetje;
- koncernska organizacijska struktura: več podjetij, od katerih je eno obvladujoče in več odvisnih; konkretno podjetje je obvladujoče podjetje; ter
- koncernska organizacijska struktura: več podjetij, od katerih je eno obvladujoče in več odvisnih; konkretno podjetje je odvisno podjetje.

Iz deležev, ki so prikazani v Sliki 4, je razvidno, da ima 68 % oziroma 100 podjetij funkcijsko organizacijsko strukturo, 9,5 % oziroma 14 podjetij koncernsko, pri čemer je samo podjetje obvladujoče, 9,5 % oziroma 14 podjetij koncernsko, pri čemer je samo podjetje odvisno podjetje, programska, divizijsko ali oddelčno organizacijsko strukturo ima 6,1 % oziroma 9 podjetij, obe holdinški organizacijski strukturi pa ima po manj kot 5 % podjetij, pri čemer je pri šestih podjetjih konkretno podjetje mati, pri štirih pa hčerinsko podjetje.

Slika 4: Organizacijska struktura podjetij



Med velikimi podjetji izstopata koncernska organizacijska struktura, pri kateri je konkretno podjetje obvladujoče podjetje, in programska ali divizijska ali oddelčna organizacijska struktura, ki jo ima bistveno več velikih kot srednje velikih podjetij. Podatki so logični, saj je za velika podjetja značilna konsolidacija.

S šestim vprašanjem sem tudi zaključila tematski sklop, na podlagi katerega lahko ugotovim splošne značilnosti anketiranih podjetij. Vprašanja sem podrobno predstavila iz dveh razlogov. Prvi je, da so temeljna raziskovalna vprašanja vezana tudi na splošne značilnosti podjetij, drugi pa, da so različne povezanosti splošnih značilnosti podjetij (velikost, dejavnost in tako naprej) z vsebinskimi rešitvami lahko predmet nadaljnjih raziskav. Tako lahko proučujemo, denimo, na kaj vse vpliva povezanost s tujim partnerjem, lastništvo in tako naprej.

3.3 Službe, sektorji in oddelki, ki pripravljajo informacije v anketiranih podjetjih

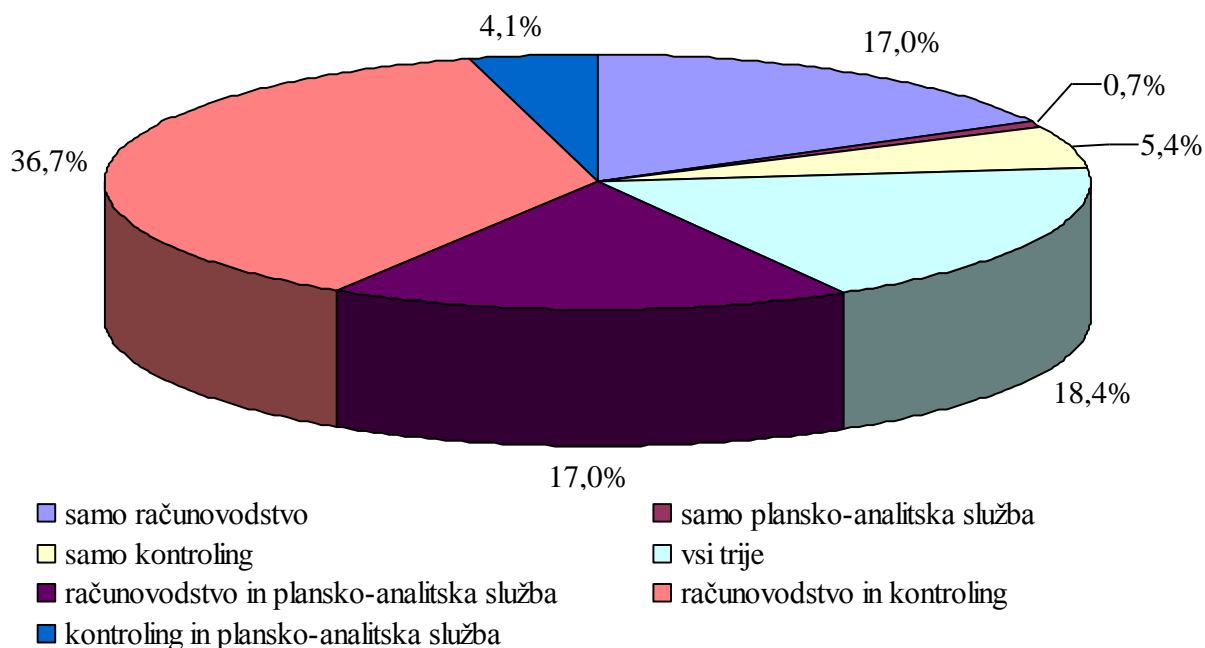
Tej problematiki je bilo namenjeno le eno vprašanje. Podjetij nisem spraševala o tem, kakšne oddelke ali službe imajo, temveč le, katera služba pripravlja informacije za odločanje. Izhajala sem iz preprostega dejstva, da če v podjetju neke službe nimajo, ne more dajati informacij, če pa jo imajo, jo imajo zato, da posreduje potrebne informacije. Skladno s teoretičnimi opredelitvami v drugem poglavju kot službe nisem navajala poslovnega računovodstva, saj v podjetjih praviloma nimajo posebne službe poslovnega računovodstva, temveč je to sestavni del računovodstva. Kot možni odgovori so bili navedeni: računovodstvo, plansko-analitska služba, kontroling, računovodstvo in plansko-analitska služba, računovodstvo in kontroling ter kontroling in plansko-analitska služba.

Največji delež predstavljajo podjetja, v katerih informacije pripravljata dve službi: računovodstvo in kontroling. Takšnih podjetij je 54 oziroma 36,7 % anketiranih podjetij. Podatki presenečajo, saj se, kot smo videli v prvem delu magistrskega dela, poslovnemu računovodstvu, ki je v okviru računovodstva, in kontroling praktično prekrivata. Iz tega bi lahko zaključila, da računovodstvo ne opravlja vseh podfunkcij, ki po teoriji sodijo v računovodsko funkcijo. V 27 podjetjih ali 18,4 % anketiranih podjetij informacije pripravljajo vse tri službe, to je računovodstvo, plansko-analitska služba in kontroling. Na tretjem mestu (17 %) so podjetja, v katerih informacije pripravlja le računovodstvo oziroma skupaj računovodstvo in plansko-analitska služba (25 podjetij). Pri ostalih treh variantah in kombinacijah so deleži manjši.

V 16 podjetjih so navajali tudi druge službe, ki še dodatno pripravljajo informacije poslovnemu za odločanje, kot na primer: prodajna služba v 6 podjetjih, finančna, nabavna služba in proizvodnja v 3 podjetjih, v 2 podjetjih tudi marketing in razvoj ter v po enem podjetju še pravna in kadrovska služba. Presenetljivo pa je, da se v 15 podjetjih računovodstvo ne pojavlja kot pripravljavec informacij za odločanje niti kot samostojna služba niti v nobeni od kombinacij z drugimi službami. Kontroling in druge službe se kot pripravljavci informacij za odločanje pojavljajo predvsem pri velikih podjetjih, pri srednje velikih pa v bistveno manjšem obsegu.

Deleži služb, ki pripravljajo informacije poslovdstvu, brez dodatnih služb, so razvidni iz Slike 5.

Slika 5: Službe, ki poslovdstvu pripravljajo informacije za odločanje



Vprašanje o tem, katere službe so za pripravljane informacij organizirane v podjetjih, je bilo obravnavano tudi v že omenjeni raziskavi SIR. Kakšen je bil trend razvoja in kakšno stanje so ugotovili raziskovalci, je razvidno iz Tabele 4.

Tabela 4: Prisotnost organizacijske enote, ki daje poleg računovodstva informacije za odločanje v letih 1995, 2001 in 2006

Organizacijska enota	1995	2001	2006
Enota za kontroling	15,7 %	25,3 %	31,2 %
Planska enota	22,4 %	16,9 %	13,4 %
Analitska enota	12,2 %	9,7 %	10,2 %
Enota ekonomike	9,1 %	9,4 %	5,6 %
Enota za računalniško obravnavanje podatkov (ROP)	28,7 %	13,1 %	10,2 %
Enota informatike	19,6 %	25,6 %	42,5 %
Notranjerevizijska služba	5,6 %	7,5 %	10,6 %
Drugo	8,7 %	13,1 %	10,6 %

Vir: M. Odar, S. Kavčič in S. Koželj, *Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih*, 2009, str. 79–80.

Podatki kažejo, da se povečuje delež podjetij, v katerih imajo kontroling in enoto informatike, zmanjšuje pa delež tistih, ki imajo plansko enoto, analitsko enoto, enoto ekonomike in enoto za računalniško obravnavanje podatkov. Glede na vsebino posameznih služb, ki sem jih predstavila v prvem poglavju je gibanje logično. V podjetjih, ki imajo kontroling, ni potrebe po drugih podpornih službah za pripravljane informacij za odločanje. V raziskavi SIR ni bilo posebej

postavljeno vprašanje, kolikšen delež ima pri posredovanju informacij kontroling, temveč le za delež računovodstva, analitske službe, obe službi, operativne dejavnosti in druge dejavnosti. Predvidevam, da so podjetja kontroling uvrstila med druge dejavnosti. Podatki so prikazani v Tabeli 5.

Tabela 5: Vir informacij za odločanje v letih 1995, 2001 in 2006

Služba	Leto 1995	Leto 2001	Leto 2006	Razlika 2001–1996	Razlika 2006–2001
Računovodska služba	49,3 %	58,4 %	60,1 %	+9,1 %	+1,7 %
Analitska	7,3 %	7,2 %	5,2 %	-0,1 %	-2,0 %
Obe službi	32,5 %	19,7 %	19,7 %	-12,8 %	0,0 %
Operativne dejavnosti	13,6 %	16,9 %	18,5 %	+3,9 %	+1,6 %
Druge dejavnosti	9,8 %	20,3 %	13,3 %	+10,5 %	-7,0 %

Vir: S. Kavčič, S. Koželj in M. Odar, Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih, 2011, str. 32.

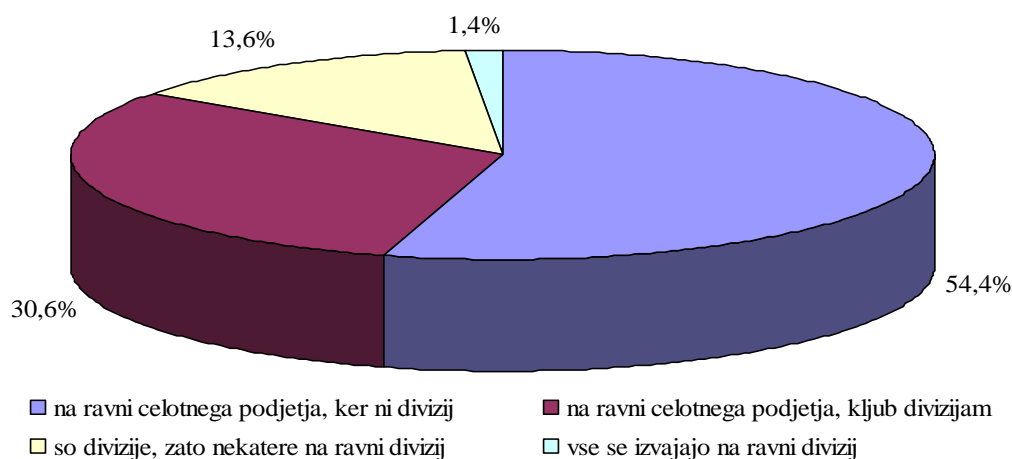
3.4 Računovodska dejavnost v anketiranih podjetjih

Tretji sklop vprašanj se je nanašal na dejavnost računovodstva. Najprej sem želela izvedeti, kako se izvaja računovodstvo: ali na ravni celotnega podjetja ali je izvedena decentralizacija; če je, katere dejavnosti so decentralizirane in katere se opravljajo centralno. Možni odgovori so bili naslednji:

- vse računovodske dejavnosti se izvajajo na ravni celotnega podjetja, ker podjetje ni strukturirano na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote;
- vse računovodske dejavnosti se izvajajo na ravni celotnega podjetja, ne glede na to, da je podjetje strukturirano na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote;
- podjetje je strukturirano na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote, kljub temu se nekatere računovodske dejavnosti izvajajo na ravni celotnega podjetja;
- podjetje je strukturirano na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote, zato se nekatere računovodske dejavnosti izvajajo na ravni divizij oziroma sektorjev oziroma poslovnih enot; ter
- vse računovodske dejavnosti se izvajajo na ravni divizij oziroma sektorjev oziroma poslovnih enot.

Odgovori kažejo, da se v dobri polovici podjetij vse računovodske dejavnosti izvajajo na ravni celotnega podjetja, ker podjetje ni strukturirano na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote, v 30,6 % anketiranih podjetij se vse računovodske dejavnosti opravljajo na ravni celotnega podjetja, ne glede na to, da je podjetje strukturirano na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote. V 13,6 % podjetij se del računovodskih dejavnosti izvaja na ravni celotnega podjetja, del pa na ravni divizij oziroma sektorjev oziroma poslovnih enot. Le na ravni divizij pa je, kot je razvidno iz Slike 6, računovodstvo organizirano le v 1,4 % anketiranih podjetij.

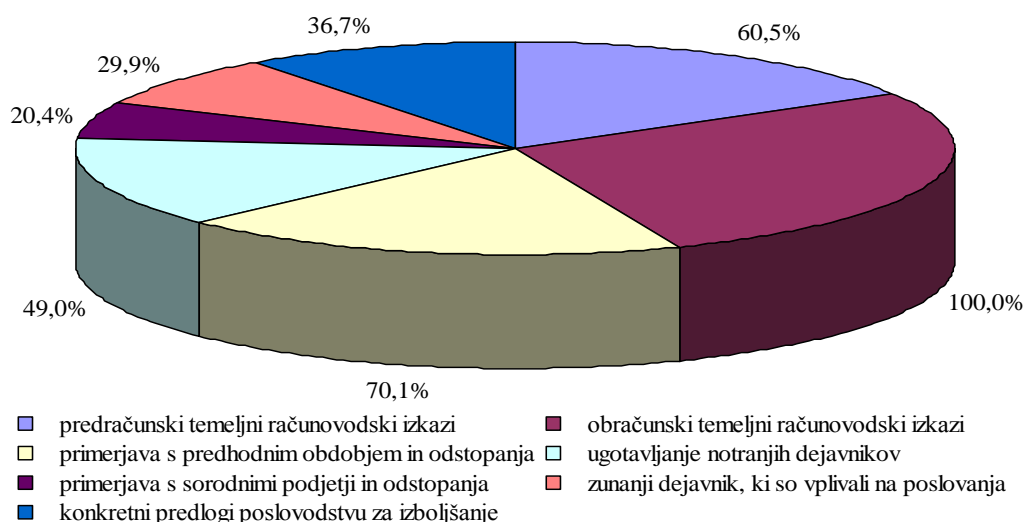
Slika 6: Organiziranost računovodstva v podjetju



Z vidika magistrskega dela je bolj kot organiziranost računovodstva pomembno, kaj sodi v dejavnost računovodstva ter kako pogosto in kakšna vrsta poročil to daje. V ta namen sta bili oblikovani dve podvprašanji. Pri prvem sem ponudila podjetjem naslednje možnosti odgovorov: izdelava predračunskih temeljnih računovodskih izkazov, izdelava obračunskih temeljnih računovodskih izkazov, primerjava poslovanja s predhodnim obdobjem in ugotavljanje odstopanj, ugotavljanje notranjih dejavnikov, ki so vplivali na rezultate poslovanja podjetja, primerjava poslovanja s sorodnimi podjetji in ugotavljanje odstopanj, ugotavljanje zunanjih dejavnikov, ki so vplivali na rezultate poslovanja podjetja, ter predlaganje konkretnih predlogov poslovanju za izboljšanje poslovanja.

V vseh 147 podjetjih v pristojnost računovodstva spada izdelava obračunskih temeljnih računovodskih izkazov. V le 30 podjetjih pa je ena od nalog računovodstva tudi primerjava podjetja s podjetji z enako dejavnostjo in ugotavljanje odstopanj. Podrobno so odgovori prikazani v Sliki 7.

Slika 7: Dejavnosti, ki jih opravlja računovodstvo



Za primerjavo dajem še rezultate raziskave SIR za leta 2006, 2001 in 1995, ki so prikazane v Tabelah 6, 7 in 8.

Tabela 6: Delež podjetij, v katerih opravlja računovodstvo posamezne dejavnosti v letu 2006

Računovodstvo je pristojno za sestavljanje	Velikost podjetja		
	Veliko	Srednje	Malo
Temeljnih predračunskih računovodskih izkazov	29–46,9 %	34–58,6 %	20–37,7 %
Temeljnih obračunskih računovodskih izkazov	59–95,2 %	55–94,8 %	45–84,9 %
Analitskih poročil	33–53,2 %	40–69,0 %	33–62,3 %
Vodenje temeljnih poslovnih knjig	57–91,9 %	53–91,4 %	47–88,7 %
Vodenje pomožnih poslovnih knjig	50–80,6 %	49–84,5 %	43–81,1 %

Vir: M. Odar, S. Kavčič in S. Koželj, Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih, 2009, str. 33.

Tabela 7: Delež podjetij, v katerih opravlja računovodstvo posamezne dejavnosti v letu 2001

Računovodstvo je pristojno za sestavljanje	Velikost podjetja		
	Veliko	Srednje	Malo
Temeljnih predračunskih računovodskih izkazov	131–69,7 %	66–66,0 %	19–59,4 %
Temeljnih obračunskih računovodskih izkazov	178–94,7 %	90–90,0 %	26–81,3 %
Analitskih poročil	142–75,5 %	77–72,0 %	21–65,6 %
Vodenje temeljnih poslovnih knjig	182–96,8 %	85–85,0 %	29–90,6 %
Vodenje pomožnih poslovnih knjig	178–94,7 %	85–85,0 %	29–90,6 %

Vir: M. Odar, S. Kavčič in S. Koželj, Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih, 2009, str. 33.

Tabela 8: Delež podjetij, v katerih opravlja računovodstvo posamezne dejavnosti v letu 1995

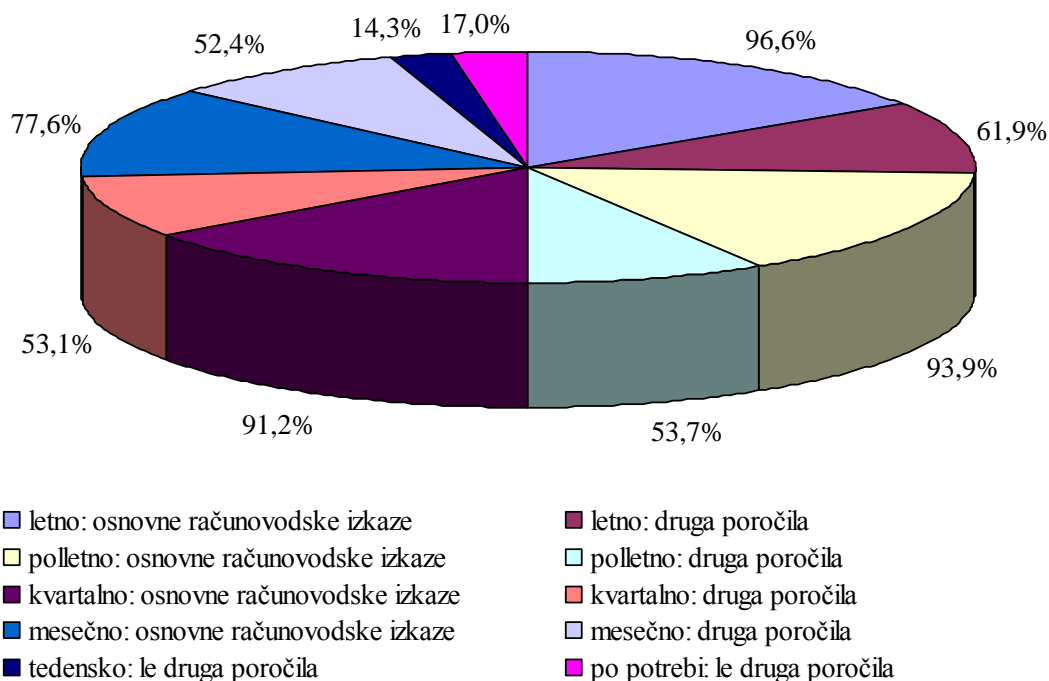
Računovodstvo je pristojno za sestavljanje	Velikost podjetja		
	Veliko	Srednje	Malo
Temeljnih predračunskih računovodskih izkazov	95–59,4 %	62–64,6 %	17–56,7 %
Temeljnih obračunskih računovodskih izkazov	157–98,1 %	89–92,7 %	25–83,3 %
Analitskih poročil	110–68,8 %	77–80,2 %	20–66,7 %
Vodenje temeljnih poslovnih knjig	158–98,8 %	95–99,0 %	28–93,3 %
Vodenje pomožnih poslovnih knjig	156–97,7 %	94–97,7 %	23–76,7 %

Vir: M. Odar, S. Kavčič in S. Koželj, Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih, 2009, str. 33.

Poročila, ki jih pripravlja računovodstvo, imajo lahko različen namen. Tako se lahko uporabljajo za odločanje ali pa le za informiranje. Ne glede na namen, morajo biti kakovostna in pravočasna. Zato me je tudi zanimalo, kako pogosto računovodstvo daje posamezna poročila. S časovnega vidika so bili možni odgovori letno, polletno, četrletno, mesečno, tedensko, po potrebi; z vidika vrste poročil pa so podjetja lahko izbrala temeljne računovodske izkaze in druga poročila. Pri slednjih so morala podjetja navesti katera.

Iz Slike 8 je razvidno, da v 96,6 % podjetij temeljne letne računovodske izkaze pripravlja računovodstvo samo ali v kombinaciji s kontrolingom ali plansko-analitsko službo, v ostalih 3,4 % pa sta to kontroling ali plansko-analitska služba. Mesečno osnovne računovodske izkaze računovodstvo samo ali v kombinaciji z ostalima dvema pripravljajo v 77,6 % anketiranih podjetij.

Slika 8: Vrsta poročil in pogostost priprave poročil računovodstva



Med druga poročila in analize so podjetja navedla 63 različnih poročil, analiz in kazalnikov, ki pa jih lahko združim v 4 večje skupine oziroma področja, kot so: nabava, proizvodnja, prodaja in druga finančna poročila. Navedena poročila pripravljajo letno, polletno in četrletno, pri čemer so pri letnih poročilih dodatno še zaključna in konsolidirana letna poročila, pri mesečnih poročilih pa je nekaj primerov izračunov različnih vrst kazalnikov.

S področja nabave navajajo predvsem spremljanje nabave materiala ali izdelkov po količini, vrednostno, po vrstah oziroma skupinah materiala ali izdelkov, po dobaviteljih, primerjave količin in vrednosti s preteklimi obdobji, primerjave s planiranimi količinami in vrednostmi ter spremembe cen materiala ali izdelkov. S področja proizvodnje navajajo primerjavo porabe z normativi, spremljanje porabe materiala po količini in vrednostno, po vrstah oziroma skupinah materiala, spremljanje zalog, primerjave količin in vrednosti s preteklimi obdobji, primerjave s planiranimi količinami in vrednostmi, zasedenost proizvodnih kapacitet, spremljanje naročil ter spremembe cen materiala. Za področje prodaje navajajo spremljanje prodajnih količin in vrednosti v primerjavi s planiranimi, spremljanje prodaje po vrstah in skupinah izdelkov ali storitev, po kupcih, po posameznih segmentih, po regijah in državah, spremljanje zalog, primerjava porabe količin in vrednosti s preteklimi obdobji ter ugotavljanje odmikov glede na planirane količine in vrednosti.

V skupino drugih finančnih poročil spadajo še poročila o terjatvah do kupcev in njihovi zapadlosti, o obveznostih do dobaviteljev in njihovi zapadlosti, o spremljanju stroškov po skupinah, po stroškovnih mestih, po stroškovnih nosilcih, primerjava realizacije stroškov s plani in ugotavljanje vzrokov za odmike, spremljanje naložb, spremljanje projektov s finančnega vidika, spremljanje prihodkov in primerjava s planom ter ugotavljanje razlogov za odmike, letna zaključna poročila, konsolidirana letna poročila, finančna poročila za banke, za lastnike, za nadzorni svet in za upravo, analize uspešnosti poslovanja, analizo dobičkonosnosti, izračun različnih kazalnikov in BSC-analize.

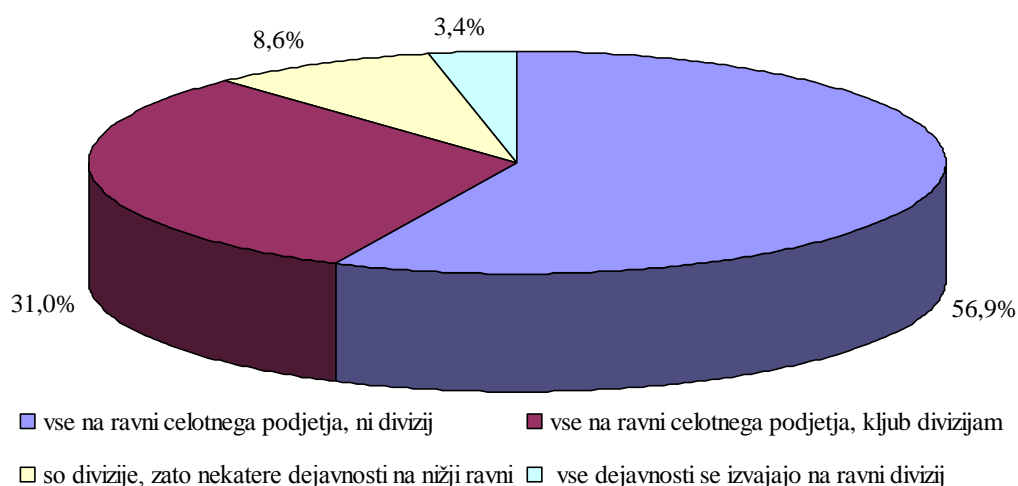
3.5 Plansko-analitska dejavnost v anketiranih podjetjih

Skladno z namenom in ciljem magistrskega dela sem posebna vprašanja namenila delovanju plansko-analitske službe, pri tem sem predvidevala samostojno službo, in ne opravljanja analitske dejavnosti v okviru računovodstva. Možni odgovori so bili:

- vse plansko-analitske dejavnosti se izvajajo na ravni celotnega podjetja, ker podjetje ni strukturirano na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote;
- vse plansko-analitske dejavnosti se izvajajo na ravni celotnega podjetja, ne glede na to, da je podjetje strukturirano na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote;
- podjetje je strukturirano na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote, kljub temu se nekatere plansko-analitske dejavnosti izvajajo na ravni celotnega podjetja;
- podjetje je strukturirano na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote, zato se nekatere plansko-analitske dejavnosti izvajajo na ravni divizij oziroma sektorjev oziroma poslovnih enot; in
- vse plansko-analitske dejavnosti se izvajajo na ravni divizij oziroma sektorjev oziroma poslovnih enot.

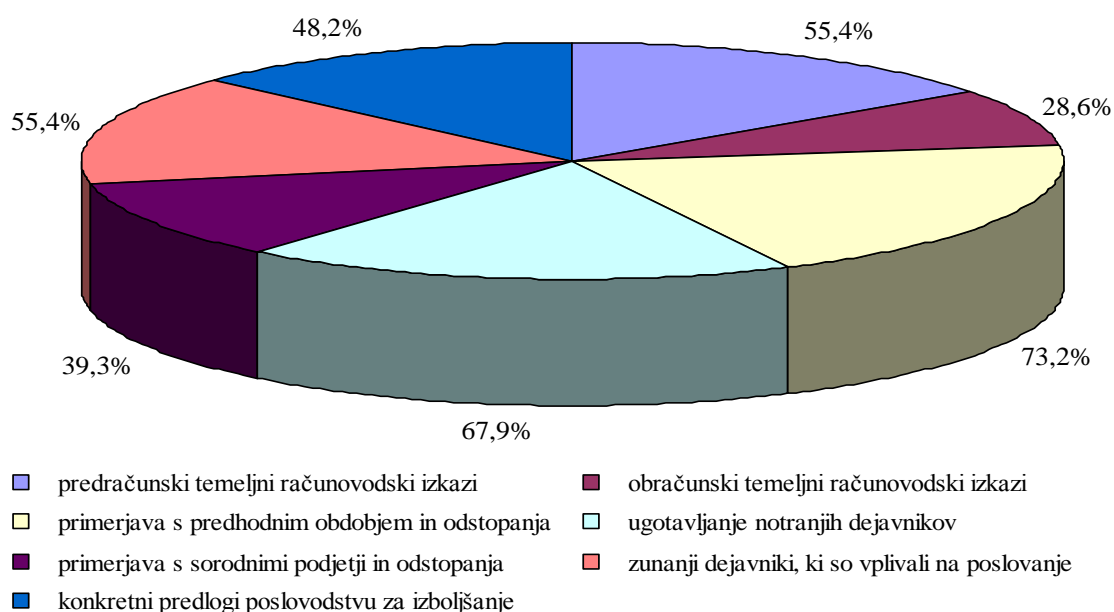
Plansko-analitsko službo ima kot samostojno službo, ki ni organizirana v sklopu računovodstva 58 anketiranih podjetij ali 39,5 %. Iz Slike 9 je razvidno, da ima od tega dobra polovica plansko-analitsko službo organizirano na ravni celotnega podjetja, ker niso strukturirana na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote, 31 % jih ima kljub divizijam organizirano na ravni celotnega podjetja, 8,6 % delno na ravni divizij oziroma sektorjev oziroma poslovnih enot in le 3,4 % le na ravni divizij oziroma sektorjev oziroma poslovnih enot.

Slika 9: Organiziranost plansko-analitske službe v podjetju



Tako kot pri računovodski funkciji sem podjetja tudi za plansko-analitsko službo (organizirano v posebni enoti) povprašala, katera od navedenih poročil dajejo. V koliko primerih daje plansko-analitska služba enaka poročila kot računovodstvo, kaže Slika 10. Največja deleža predstavljata primerjava poslovanja s predhodnim obdobjem ter ugotavljanje odmikov in ugotavljanje notranjih dejavnikov, ki so vplivali na rezultate poslovanja podjetja. Primerjava Slike 8 in Slike 10 pokaže, da so za tista poročila, ki že po tradiciji sodijo v računovodstvo (to so obračunski temeljni računovodski izkazi), redko odgovorne plansko-analitske službe. Bolj pogosti so v pristojnosti plansko-analitskih služb predračunski računovodski izkazi, kar je v tem primeru verjetno posledica tega, da sem upoštevala, da sta dejavnosti plana in analiz združeni.

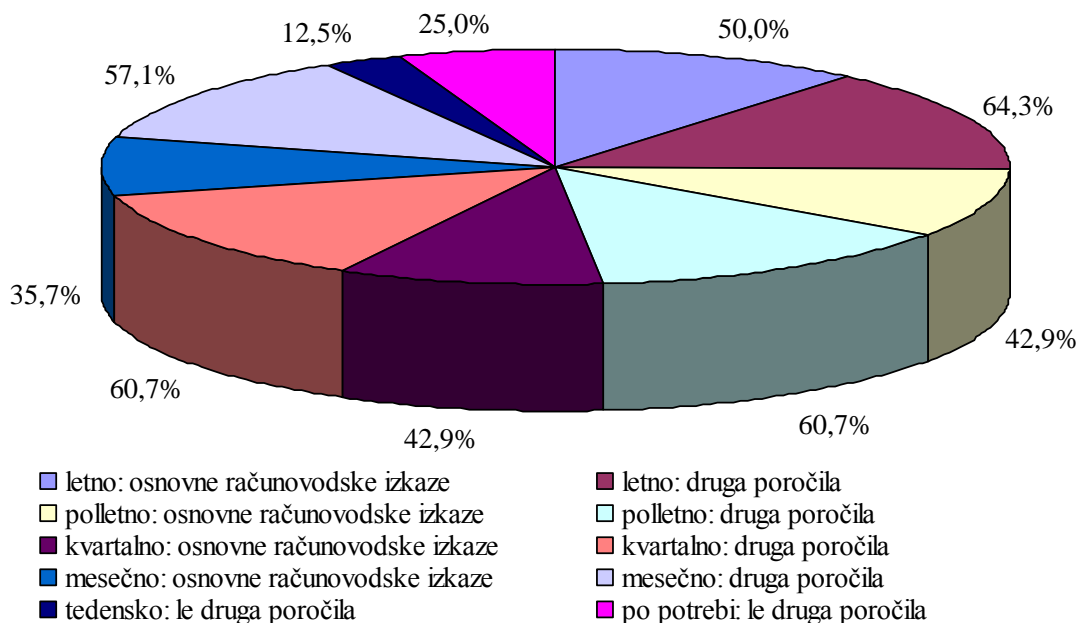
Slika 10: Dejavnost plansko-analitske službe



Podobno kot z vprašanjem o vrsti poročil je tudi o pogostosti poročil. Na to vprašanje so lahko odgovarjala tista podjetja, v katerih so posamezna poročila v pristojnosti plansko-analitskih služb.

Iz Slike 11 je razvidno, da je pogostost drugih poročil pri plansko-analitski službi v nasprotju z računovodstvom bistveno višja, kot pa je priprava temeljnih računovodskih poročil, kar je razumljivo glede na temeljno poslanstvo ene in druge službe.

Slika 11: Pogostost priprave poročil, ki jih pripravlja plansko-analitska služba



Med drugimi poročili so anketiranci navedli 28 različnih poročil in analiz, ki pa se nanašajo predvsem na nabavo, proizvodnjo, prodajo in stroške ter ne odstopajo bistveno od vrst poročil, ki so bila predhodno navedena pri računovodstvu.

3.6 Kontroling v anketiranih podjetjih

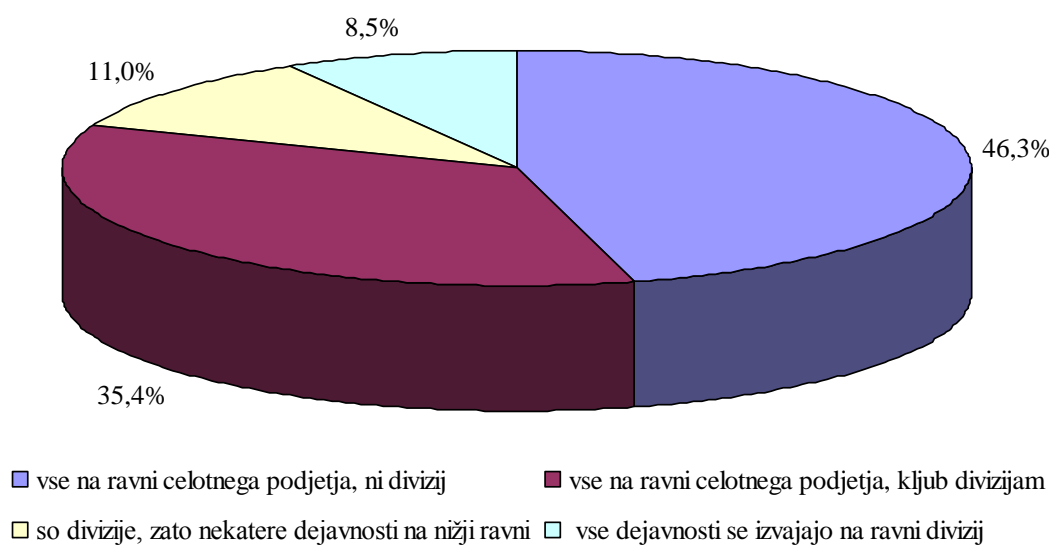
Zadnja služba, ki je predmet proučevanja v magistrskem delu je kontroling. Na njega se nanaša tretji sklop vsebinskih vprašanj. Tudi za kontroling tako kot za plansko-analitsko službo velja, da so podjetja posebej navajala njegovo dejavnost in organizacijo v primeru, če je to samostojen oddelek in ne deluje v okviru kakšne druge službe. Glede organiziranosti (centralizirano ali decentralizirano) so bili z vsebinskega vidika možni enaki odgovori kot pri drugih dveh dejavnostih, in sicer:

- vse dejavnosti kontrolinga se izvajajo na ravni celotnega podjetja, ker podjetje ni strukturirano na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote;
- vse dejavnosti kontrolinga se izvajajo na ravni celotnega podjetja, ne glede na to, da je podjetje strukturirano na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote;

- podjetje je strukturirano na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote, kljub temu se nekatere dejavnosti kontrolinga izvajajo na ravni celotnega podjetja;
- podjetje je strukturirano na divizije oziroma sektorje oziroma poslovne enote, zato se nekatere dejavnosti kontrolinga izvajajo na ravni divizij oziroma sektorjev oziroma poslovnih enot; in
- vse dejavnosti kontrolinga se izvajajo na ravni divizij oziroma sektorjev oziroma poslovnih enot.

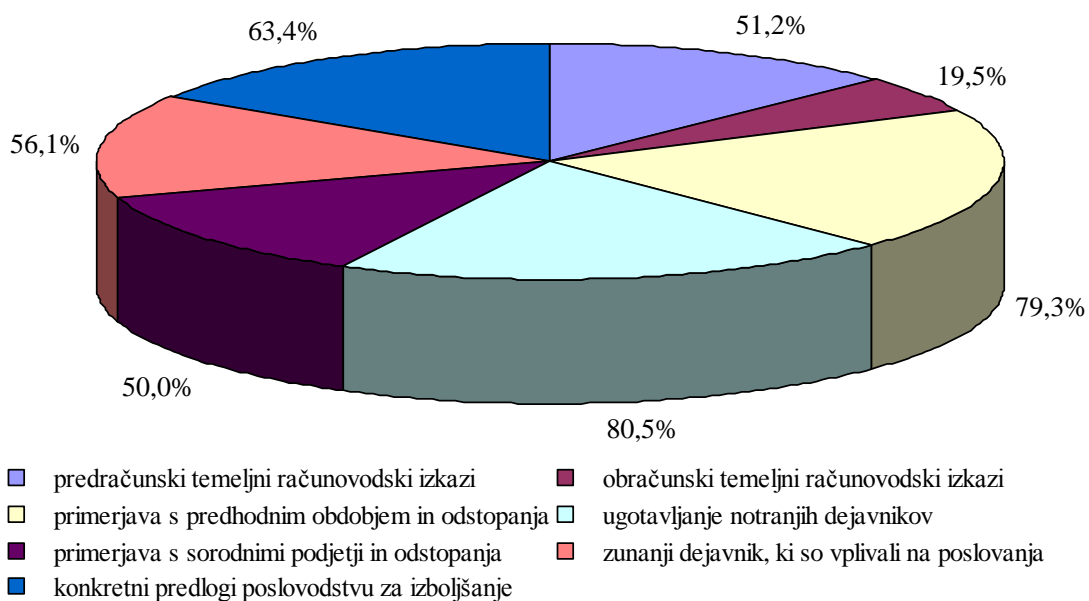
Kontroling kot samostojno službo ima organizirano 82 oziroma 55,8 % vseh anketiranih. Umeščenost kontrolinga v organizacijsko strukturo podjetja v % prikazuje Slika 12. Na ravni celotnega podjetja ima kontroling organizirano 46,3 % podjetij, ker niso strukturirana na divizije ali sektorje ali poslovne enote, 35,4 % sicer je organizirano na divizije ali sektorje ali poslovne enote, vendar pa imajo kontroling organiziran le na ravni celotnega podjetja. Pri 11 % podjetij je kontroling delno organiziran tudi na nižji ravni, pri 8,5 % pa le na ravni divizij ali sektorjev ali poslovnih enot.

Slika 12: Organiziranost kontrolinga v podjetju



Katera poročila, ki sta jih prej navedli že drugi dve službi, daje kontroling kaže Slika 13. Podobno kot pri plansko-analitski službi imata največji delež primerjava poslovanja s predhodnim obdobjem ter ugotavljanje odmikov in ugotavljanje notranjih dejavnikov, ki so vplivali na rezultate poslovanja podjetja.

Slika 13: Dejavnost kontroling službe



Za primerjavo dajem še podatke o dejavnosti kontrolinga, ki so bili zbrani z raziskavami SIR za leta 2006, 2001 in 1995, ki jih prikazujejo Tabele 9, 10 in 11.

Tabela 9: Dejavnost kontrolinga v slovenskih podjetjih v letu 2006

	Velikost podjetja		
	Veliko	Srednje	Malo
Dejavnost, za katero je odgovorna enota za kontroling:			
sestavljanje predračunov	31–50,0 %	13–22,4 %	5–9,4 %
sestavljanje mesečnih analitskih poročil za poslovodstvo	32–51,6 %	13–22,4 %	4–7,5 %
sestavljanje temeljnih računovodskih izkazov	3–4,8 %	5–8,6 %	2–3,8 %
sestavljanje statističnih in davčnih poročil	4–6,5 %	6–10,3 %	0,0 %
načrtovanje in zgraditev informacijskega sistema	5–8,1 %	0%	2–3,8 %
ugotavljanje vzrokov neuspešnosti poslovanja	26–41,9 %	8–3,8 %	4–7,5 %
ocenjevanje uspešnosti posameznih poslovodij	12–9,4 %	5–8,6 %	1–1,9 %
Brez odgovora	5–8,1 %	1–1,7 %	2–3,8 %
V podjetju ni enote za kontroling	20–32,3 %	40–69,0 %	45–84,9 %
Skupaj	62–100 %	58–100 %	53–100 %

Vir: M. Odar, S. Kavčič in S. Koželj, *Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih*, 2009, str. 37–38.

Tabela 10: Dejavnost kontrolinga v slovenskih podjetjih v letu 2001

	Velikost podjetja		
	Veliko	Srednje	Malo
Dejavnost, za katero je odgovorna enota za kontroling:			
sestavljanje predračunov	73–38,9 %	9–9,0 %	0,0 %
sestavljanje mesečnih analitskih poročil za poslovodstvo	75–40,0 %	9–9,0 %	2–0,6 %
sestavljanje temeljnih računovodskih izkazov	12–6,4 %	2–2,0 %	0,0 %
sestavljanje statističnih in davčnih poročil	14–7,4 %	4–4,0 %	0,0 %
načrtovanje in zgraditev informacijskega sistema	22–11,7 %	5–5,0 %	0,0 %
ugotavljanje vzrokov neuspešnosti poslovanja	63–33,5 %	8–8,0 %	1–3,1 %
ocenjevanje uspešnosti posameznih poslovodij	33–8,1 %	4–4,0 %	1–3,1 %
drugo	14–3,4 %	2–2,0 %	0,0 %
Brez odgovora	2–1,1 %	2–2,0 %	0,0 %
V podjetju ni enote za kontroling	100–53,2 %	87–87,0 %	30–93,7 %
Skupaj	160–100 %	96–100 %	30–100 %

Vir: M. Odar, S. Kavčič in S. Koželj, *Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih, 2009, str. 37–38.*

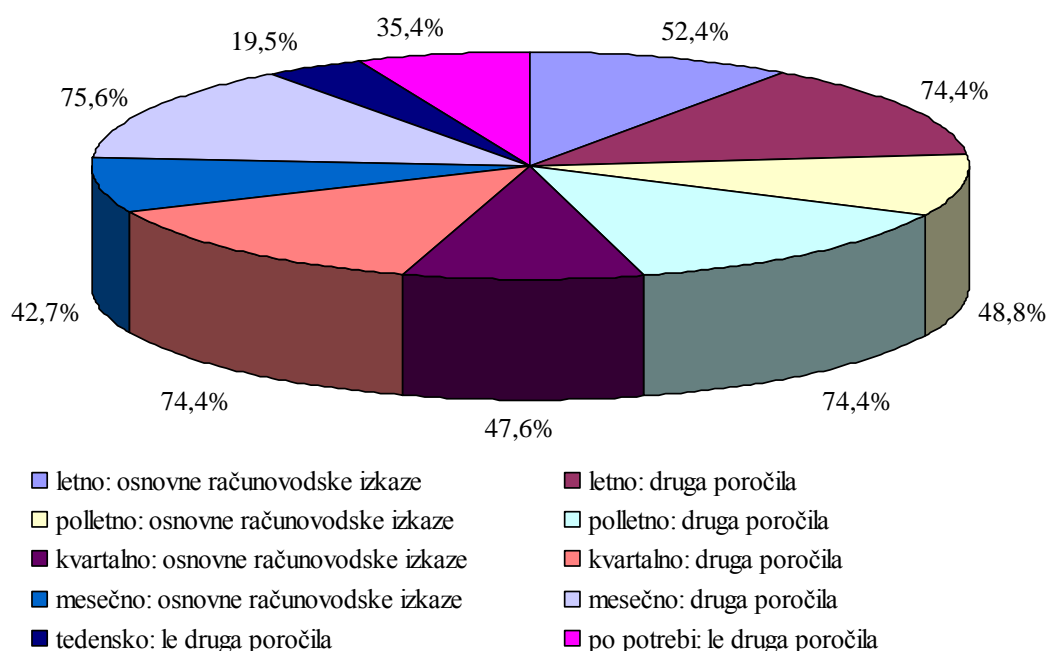
Tabela 11: Dejavnost kontrolinga v slovenskih podjetjih v letu 1995

	Velikost podjetja		
	Veliko	Srednje	Malo
Dejavnost, za katero je odgovorna enota za kontroling:			
sestavljanje predračunov	44–27,5 %	6–6,3 %	0,0 %
sestavljanje mesečnih analitskih poročil poslovodstvu	44–27,5 %	5–5,2 %	0,0 %
sestavljanje temeljnih računovodskih izkazov	7–4,4 %	0,0 %	0,0 %
sestavljanje statističnih in davčnih poročil	16–10,0 %	0,0 %	0,0 %
načrtovanje in zgraditev informacijskega sistema	17–10,6 %	3–3,1 %	0,0 %
ugotavljanje vzrokov neuspešnosti poslovanja	39–24,4 %	4–4,2 %	0,0 %
ocenjevanje uspešnosti posameznih poslovodij	17–10,6 %	0,0 %	0,0 %
drugo	10–6,3 %	1–1,0 %	0,0 %
Brez odgovora.	3–1,9 %	2–2,1 %	5–16,7 %
V podjetju ni enote za kontroling.	98–61,3 %	88–91,7 %	25–83,3 %
Skupaj	160–100 %	96–100 %	30–100 %

Vir: M. Odar, S. Kavčič in S. Koželj, *Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih, 2009, str. 37–38.*

Če na koncu pokažem še, kako pogosto daje kontroling poročila, za katere je zadolžen oziroma pristojen, vidimo, da je slika podobna kot pri drugih službah, kar bolj podrobno kaže Slika 14. Delež pogostosti priprave temeljnih računovodskih izkazov se giblje med 42 % in 52 %, delež drugih poročil pa je bistveno večji, in sicer nekje okoli 75 %. Razlika je le pri tedenskih poročilih in poročilih po potrebi, pri katerih sta deleža manjša, in sicer 19,5 % in 35,4 %.

Slika 14: Vrsta in pogostost poročil kontroling službe



Iz predstavljenih podatkov iz ankete lahko ugotovim, da je veliko informacij, ki jih dajejo ene ali druge službe enakih. Ker pa vse službe, razen računovodstva niso organizirane v vseh podjetjih, je logično, da je delež podjetij, v katerih posamezna služba daje enake informacije zelo različen. Podatki logično potrjujejo ugotovitev v teoretičnem delu, da so vse službe ustanovljene z namenom dajati informacije za odločanje, da dajejo nekatere večji poudarek informacijam za planiranje, druge informacijam za nadziranje in tretje informacijam za informiranje. Na večji delež poročil, ki jih daje kontroling in služba analiz v veliki meri vpliva tudi dejavnost računovodstva, ki je v veliko podjetjih, v katerih imajo organiziran kontroling zožena na knjigovodstvo in pripravo obračunskih temeljnih računovodskih izkazov. Vse druge dejavnosti, zlasti predračunavanje in analiziranje, pa so v pristojnosti drugih služb v podjetjih.

4 PREVERJANJE VPLIVA DEJAVNOSTI, VELIKOSTI TER LASTNIŠKE IN ORGANIZACIJSKE STRUKTURE PODJETJA NA ORGANIZACIJO INFORMACIJSKE DEJAVNOSTI V SLOVENSkih PODJETJIH

Temeljni namen magistrskega dela je poleg proučitve podobnosti in razlik med poslovnim računovodstvom, poslovno analizo in kontrolingom ugotoviti, kako velikost podjetja, dejavnost podjetja ter lastniška in organizacijska struktura podjetja vplivajo na organizacijo informacijskih dejavnosti. Te značilnosti anketiranih podjetij so opisane v prejšnjem poglavju. V analizi, ki je predstavljena v nadaljevanju, sem ločeno proučevala vpliv posameznih dejavnikov, ki so neodvisne spremenljivke, na organiziranost informacijske dejavnosti, ki je odvisna spremenljivka. Pri dejavnostih sem podjetja razdelila tudi po velikosti, tako da je mogoče istočasno povezovati dva dejavnika: dejavnost in velikost podjetij. Pri organizacijski strukturi sem podjetja razdelila tudi po lastniški strukturi, tako da je mogoče istočasno povezovati

dejavnika organizacijska in lastniška struktura. Pri povezovanju odvisnih in neodvisnih spremenljivk sem upoštevala, da ima podjetje lahko organizirane ali vse tri službe, to je računovodstvo, kontroling in poslovno analizo ali kontroling in računovodstvo ali poslovno analizo in računovodstvo ali le računovodstvo. Zaradi zakonskih zahtev mora namreč vsako podjetje, ne glede na velikost, dejavnost in tako naprej, imeti računovodsko funkcijo. Ta je lahko organizirana v podjetju ali pa podjetje uporablja računovodske storitve zunanjih izvajalcev. Slednje ni predmet proučevanja magistrskega dela.

4.1 Vpliv dejavnosti in velikosti podjetja na organizacijo informacijske dejavnosti

Za prikaz vpliva teh dveh dejavnikov sem uporabila podatke iz ankete, podrobno so predstavljeni v prejšnjem poglavju magistrskega dela. Da bi dobila odgovore na zastavljeno vprašanje, sem napravila dvorazsežno tabelo. Kot neodvisna spremenljivka je označena organiziranost informacijske dejavnosti in je napisana v glavi tabele, kot odvisni pa dejavnost in organiziranost, ki sta označeni v prvem in drugem stolpcu tabele. Iz podatkov v posameznih kvadratih mrežne tabele lahko sklepam na vpliv posamezne dejavnosti na organiziranost informacijske dejavnosti. Podatki so prikazani v Tabeli 12.

Tabela 12: Število podjetij v dejavnostih po velikosti in organiziranost informacijske dejavnosti

Osnovna ali prevladujoča dejavnost	Velikost podjetja	R, PAS in K	R in PAS	R in K	Samo R	Skupaj
Kmetijstvo in lov, gozdarstvo, ribištvo	Veliko			1	1	2
	Srednje	1	1	1		3
	Skupaj	1	1	2	1	5
Rudarstvo	Veliko		1			1
	Skupaj	0	1	0	0	1
Predelovalne dejavnosti	Veliko	11	4	14	13	42
	Srednje	10	3	11	16	40
	Malo	1	1			2
	Skupaj	22	8	25	29	84
Oskrba z električno energijo, plinom in paro	Veliko	1	3	1		5
	Srednje		1			1
	Skupaj	1	4	1	0	6
Oskrba z vodo, ravnanje z odplakami in odpadki, saniranje okolja	Veliko	1	1			2
	Srednje	2	1	1	2	6
	Skupaj	3	2	1	2	8
Gradbeništvo	Veliko		1	3		4
	Srednje		2		3	5
	Skupaj	0	3	3	3	9
Trgovina, vzdrževanje in popravila motornih vozil	Veliko	1	1	4		6
	Srednje	1			2	3
	Skupaj	2	1	4	2	9

se nadaljuje

nadaljevanje

Osnovna ali prevladujoča dejavnost	Velikost podjetja	R, PAS in K	R in PAS	R in K	Samo R	Skupaj
Promet in skladiščenje	Veliko			2	1	3
	Srednje		2	1		3
	Skupaj	0	2	3	1	6
Gostinstvo	Veliko		1	1		2
	Srednje	2	1			3
	Skupaj	2	2	1	0	5
Informacijske in komunikacijske dejavnosti	Veliko		1	2		3
	Srednje		1	2		3
	Skupaj	0	2	4	0	6
Finančne in zavarovalniške dejavnosti	Veliko			2		2
	Skupaj	0	0	2	0	2
Drugo	Veliko	1		2		3
	Srednje			2	1	3
	Skupaj	1	0	4	1	6
Skupaj	Velika	15	13	32	15	75
	Srednja	16	12	18	24	70
	Malo	1	1	0	0	2
	Skupaj	32	26	50	39	147

Legenda: R – računovodstvo, PAS – plansko-analitska služba in K – kontroling

Kaj je mogoče zaključiti iz podatkov v Tabeli 12? Od 147 podjetij zajetih v anketi, jih je bilo 5 ali 3,4 % s prevladujočo dejavnostjo kmetijstva, lova, gozdarstva in ribištva, 1 ima organizirane vse službe, 1 plansko-analitsko službo in računovodstvo, 2 računovodstvo in kontroling ter 1 le računovodstvo. Torej je v tej dejavnosti v **pretežni meri prisotna kombinacija kontrolinga in računovodstva (40 %)**.

S področja rudarstva je bilo zajeto 1 podjetje, ima pa kombinacijo **računovodstva in plansko-analitske službe (100 %)**.

Predelovalne dejavnosti so zastopane s 84 podjetji ali 57,1 %. Vse tri službe ima organiziranih 22 podjetij ali 26,2 %, računovodstvo in plansko-analitsko službo 8 podjetij ali 9,5 %, 25 podjetij ali 29,8 % ima računovodstvo in kontroling, samo računovodstvo pa 29 ali 34,5 % podjetij. **Pretežni del zavzema torej računovodstvo brez drugih dejavnosti.**

Dejavnost oskrbe z električno energijo, plinom in paro je zastopana s 6 podjetji ali 4,1 %. Vse tri službe ima organizirano 1 podjetje ali 16,7 %, računovodstvo in plansko-analitsko službo imajo 4 podjetja ali 66,7 % podjetij, 1 podjetje ali 16,7 % ima računovodstvo in kontroling, nobeno le računovodstvo. **Pretežni del zavzema kombinacija računovodstva in plansko-analitske službe.**

Dejavnost oskrbe z vodo, ravnanja z odplakami in odpadki ter saniranja okolja je zastopana z 8 ali 5,4 % podjetij. Vse tri službe imajo organizirana 3 podjetja ali 37,5 %, računovodstvo in plansko-analitsko službo 2 podjetji ali 25 %, 1 podjetje ali 12,5 % podjetij ima računovodstvo in

kontroling, samo računovodstvo pa 2 ali 25 % podjetij. **Pretežni del zavzemajo računovodstvo, plansko-analitska služba in kontroling.**

Gradbeništvo predstavlja v anketi 9 ali 6,1 % podjetij. Nobeno podjetje nima vseh treh služb, računovodstvo in plansko-analitsko službo imajo 3 podjetja ali 33,3 %, 3 podjetja ali 33,3 % ima računovodstvo in kontroling, samo računovodstvo pa 3 ali 33,3 % podjetij. **Ni pretežnega dela.**

Podjetij s področja trgovine, vzdrževanja in popravila motornih vozil je bilo v anketi 9 ali 6,1 %. Vse tri službe imata organizirani 2 podjetji ali 22,2 %, računovodstvo in plansko-analitsko službo 1 podjetje ali 11,1 %, 4 podjetja ali 44,4 % podjetij ima računovodstvo in kontroling, samo računovodstvo pa 2 ali 22,2 % podjetij. **Pretežni del zavzema kombinacija računovodstva in kontrolinga.**

Dejavnost prometa in skladiščenja je zajeta s 6 ali 4,1 % podjetij. Nobeno podjetje nima organiziranih vseh treh služb, 2 podjetji ali 33,3 % ima računovodstvo in plansko-analitsko službo, 3 podjetja ali 50 % ima računovodstvo in kontroling, samo računovodstvo pa 1 ali 16,7 % podjetij. **Pretežni del zavzema kombinacija računovodstva in kontrolinga.**

Gostinstvo je bilo zastopano s 5 ali 3,4 % podjetij. Vse tri službe imata organizirani 2 podjetji ali 40 %, računovodstvo in plansko-analitsko službo 2 podjetji ali 40 %, 1 podjetje ali 20 % računovodstvo in kontroling, ni pa podjetja, ki bi imelo le računovodstvo. **Ni pretežnega dela.**

Dejavnost informacijske in komunikacijske dejavnosti ima med anketiranimi podjetji 6 ali 4,1 % predstavnikov. Nobeno podjetje nima organiziranih vseh treh služb, računovodstvo in plansko-analitsko službo imata 2 podjetji ali 33,3 %, 4 podjetja ali 66,7 % podjetij ima računovodstvo in kontroling, nobenega podjetja ni, ki bi imelo le računovodstvo. **Pretežni del ima kombinacija računovodstva in kontrolinga.**

S področja finančnih in zavarovalniških storitev sta bili vključeni 2 podjetji. Obe imata **računovodstvo in kontroling**. Med drugo je bilo vključenih 6 podjetij ali 4,1 %. 1 od njih ima vse tri službe, 4 računovodstvo in kontroling, 1 pa le računovodstvo. **Torej sta pretežno prisotna računovodstvo in kontroling.**

Med vsemi anketiranimi podjetji je takih, ki imajo vse službe, 32 ali 21,8 %, računovodstvo in plansko-analitsko službo ima 26 podjetij ali 17,7 %, računovodstvo in kontroling 50 ali 34 % in samo računovodstvo 39 ali 26,5 % podjetij. V povprečju v Sloveniji prevladujeta kot službi, ki dajeta informacije, računovodstvo in kontroling. Da lahko te službe dajejo informacije, morajo biti v podjetju prisotne. Če pogledamo pretežno prisotnost tudi po posameznih dejavnostih (od 12 analiziranih dejavnosti v 6 prevladuje računovodstvo in kontroling, v 1 vse tri službe, v 2 računovodstvo in analitske službe, v 1 le računovodstvo, v 2 pa ni mogoče reči, katera služba pretežno daje informacije), vidimo, da razlike med dejavnostmi so, zato bi lahko zaključila (vsaj na podlagi podatkov), da dejavnost vpliva na organiziranost informacijske dejavnosti v slovenskih podjetjih. Ker so tiste dejavnosti, v katerih je pretežno zastopana ena rešitev (z izjemo

predelovalne dejavnosti), skromno zastopane, je težko reči, ali dejavnost resnično vpliva na organizacijo informacijske dejavnosti. Glede na majhnost populacije v magistrskem delu tudi ne morem napraviti poglobljenih analiz (denimo t-test), menim pa, da bi bil to lahko predmet nadaljnjega raziskovanja.

In kolikšen vpliv ima na organizacijo informacijske dejavnosti velikost podjetij? V anketo je bilo zajetih 75 velikih, 70 srednjih in 2 drugi podjetji. Iz Tabele 12 je videti, da v pretežnem delu velikih podjetij dajeta informacije za odločanje oddelka računovodstva in kontrolinga (32 podjetij), enako samo računovodski oddelok in vse tri službe (15 podjetij), najmanj pa računovodstvo in plansko-analitska služba. Med srednjimi podjetji je največ takih, v katerih je organizirana le računovodska služba (24 podjetij), 18 podjetij je takih, v katerih sta računovodstvo in kontroling, 16 jih ima vse tri službe, 12 pa jih ima računovodstvo in plansko-analitsko službo. Do podobnih rezultatov so prišli tudi avtorji raziskave SIR. Ugotovili so, da velikost podjetij vpliva na prisotnost kontrolinga v podjetju, saj je ta največkrat prisoten v velikih podjetjih, najmanjkrat pa v malih (Odar, Kavčič & Koželj, 2009, str. 37–38). S poglobljeno analizo podatkov v Tabeli 12 lahko pridemo tudi do vpliva velikosti podjetij po posameznih dejavnostih, vendar bi to zahtevalo znatno več prostora, kot ga imam na razpolago, poleg tega pa to ni predmet tega magistrskega dela.

Ker se s predelovalno dejavnostjo ukvarja več kot polovica anketiranih podjetij in ker je med njimi zastopanih več velikih kot srednjih podjetij in ker so ta podjetja takšna, v katerih je največkrat glavni informacijski vir računovodstvo, sem se odločila, da podjetja predelovalne dejavnosti posebej analiziram. Dejavnost je razdeljena na 17 skupin. Vsako od njih analiziram po enakih kriterijih kot osnovne dejavnosti, in sicer: velikost in organizacijska oblika informacijske dejavnosti glede na velikost. Podatki so prikazani v Tabeli 13.

Tabela 13: Število podjetij v posameznih skupinah predelovalne dejavnosti po velikosti in organiziranost informacijske dejavnosti

Osnovna ali prevladujoča dejavnost	Velikost podjetja	R, PAS in K	R in PAS	R in K	Samo R	Skupaj
Proizvodnja živil, pijač	Veliko	2	1	1		4
	Srednje	1		2	1	4
	Skupaj	3	1	3	1	8
Proizvodnja tekstilij, oblačil	Veliko			1	3	4
	Srednje				2	2
	Skupaj	0	0	1	5	6
Proizvodnja usnja, usnjenih in sorodnih izdelkov	Srednje		1	1		2
	Skupaj	0	1	1	0	2
Obdelava in predelava lesa, proizvodnja izdelkov iz lesa, plute, slame in protja, razen pohištva	Veliko			1	1	2
	Srednje	3		1		4
	Skupaj	3	0	2	1	6
Proizvodnja papirja in izdelkov iz papirja	Veliko	1		3		4
	Srednje			2		2
	Skupaj	1	0	5	0	6

se nadaljuje

nadaljevanje

Osnovna ali prevladujoča dejavnost	Velikost podjetja	R, PAS in K	R in PAS	R in K	Samo R	Skupaj
Tiskarstvo in razmnoževanje posnetih nosilcev zapisa	Veliko				1	1
	Skupaj	0	0	0	1	1
Proizvodnja kemikalij, kemičnih izdelkov	Veliko	2				2
	Srednje	1				1
	Skupaj	3	0	0	0	3
Proizvodnja izdelkov iz gume in plastičnih mas	Veliko	1	1	3		5
	Srednje	1				1
	Skupaj	2	1	3	0	6
Proizvodnja nekovinskih mineralnih izdelkov	Veliko				1	1
	Srednje	1			2	3
	Skupaj	1	0	0	3	4
Proizvodnja kovin, kovinskih izdelkov, razen strojev in naprav	Veliko	3	2	1	3	9
	Srednje	1		1	2	4
	Skupaj	4	2	2	5	13
Proizvodnja računalnikov, elektronskih in optičnih izdelkov	Veliko			1		1
	Srednje				2	2
	Skupaj	0	0	1	2	3
Proizvodnja električnih naprav	Veliko	1		2	2	5
	Srednje	2	1			3
	Skupaj	3	1	2	2	8
Proizvodnja drugih strojev in naprav	Veliko	1				1
	Srednje				3	3
	Malo		1			1
	Skupaj	1	1	0	3	5
Proizvodnja motornih vozil, prikolic in polprikolic, drugih vozil in plovil	Srednje			1	2	3
	Skupaj	0	0	1	2	3
Proizvodnja pohištva	Veliko				1	1
	Srednje		1	1	2	4
	Malo	1				1
	Skupaj	1	1	1	3	6
Druge raznovrstne predelovalne dejavnosti	Veliko			1		1
	Srednje			2		2
	Skupaj	0	0	3	0	3
Popravila in montaža strojev in naprav	Veliko				1	1
	Skupaj	0	0	0	1	1
Skupaj	Velika	11	4	14	13	42
	Srednja	10	3	11	16	40
	Malo	1	1	0	0	2
	Skupaj	22	8	25	29	84

Legenda: R – računovodstvo, PAS – plansko-analitska služba in K – kontroling

Iz podatkov Tabele 13 je videti, da so k temu, da v predelovalni industriji prevladuje kot vir informacij le računovodstvo, prispevale skupine proizvodnja tekstilij in oblačil, proizvodnja nekovinskih mineralnih izdelkov, proizvodnja kovin, kovinskih izdelkov, razen strojev in naprav, proizvodnja drugih strojev in naprav ter proizvodnja pohištva, saj v teh skupinah prevladujejo tista podjetja, ki nimajo niti posebne plansko-analitske enote niti enote kontrolinga.

Da pa imajo velika podjetja v večji meri organiziran kontroling kot srednja je zasluga tudi podjetij predelovalne dejavnosti, saj ima od vseh velikih (42 podjetij) kontroling in računovodstvo organizirano 14 podjetij, 11 jih ima vse službe in 13 le računovodsko službo. Iz Tabele 13 je mogoče videti še:

- da je v predelovalni dejavnosti v primerjavi z ostalimi dejavnostmi, plansko-analitska služba kot samostojna služba organizirana bistveno manj pogosto;
- da ima vse tri službe v predelovalni dejavnosti organizirano 22 podjetij, 8 jih ima računovodstvo in plansko-analitsko službo, 25 jih ima računovodstvo in kontroling, 29 pa le računovodstvo.

4.2 Vpliv povezanosti s tujim partnerjem in organizacijske strukture podjetja na organizacijo informacijske dejavnosti

Za ugotavljanje vpliva lastniške in organizacijske strukture podjetja na organiziranje informacijske dejavnosti sem vse prejete ankete najprej razdelila v skupine po kriteriju organizacijske strukture in nato v okviru le-teh še v skupine po kapitalski povezanosti podjetij s tujimi partnerji.

Od prejetih pravih anket ima največ funkcijsko organizacijsko strukturo (100 podjetij). Od tega ima 23 podjetij tujega lastnika ali solastnika, 1 ima tujega lastnika in je hkrati samo lastnik ali solastnik podjetja v tujini, 14 podjetij je samo lastnik ali solastnik podjetja v tujini, 62 podjetij pa nima tujega lastnika ali solastnika in tudi samo ni lastnik ali solastnik tujega podjetja.

Ob upoštevanju le organizacijske strukture, brez kapitalske povezanosti podjetij s tujimi partnerji, ima 20 podjetij samostojno organizirano tako računovodstvo kot tudi plansko-analitsko službo in kontroling. Samostojno računovodstvo in plansko-analitsko službo ima 21 podjetij, 18 jih ima samostojno računovodstvo in kontroling, 31 pa le računovodstvo.

Če upoštevam še kapitalsko povezanost podjetij s tujimi partnerji, pa so v skupni 23 podjetij, ki imajo tujega lastnika, 4 takšna, ki imajo samostojno organizirane vse tri službe, 6 jih ima samostojno računovodstvo in plansko-analitsko službo, 9 računovodstvo in kontroling ter 4 le računovodstvo. Edino podjetje, ki ima tujega lastnika in je hkrati tudi samo lastnik tujega podjetja, ima samostojno organizirano le računovodstvo. V skupini 14 podjetij, ki so sami lastniki ali solastniki podjetja v tujini, sta 2 s samostojnimi vsemi tremi službami, 5 jih ima računovodstvo in kontroling, 7 pa le računovodstvo. V skupini podjetij, ki kapitalsko niso povezana s tujim partnerjem (62 podjetij), je 14 takšnih, ki imajo samostojno organizirane vse tri službe, 15 jih ima računovodstvo in plansko-analitsko službo, 14 računovodstvo in kontroling ter 19 le računovodstvo.

V skupini s programsko, divizijsko ali oddelčno organizacijsko strukturo ima 1 od 9 podjetij tujega lastnika ali solastnika in je hkrati tudi samo lastnik ali solastnik podjetja v tujini, ostalih 8

podjetij pa nima kapitalne povezanosti z drugimi podjetji. Edino kapitalno povezano podjetje ima kot samostojni službi organizirano računovodstvo in kontroling, 2 izmed kapitalno nepovezanih podjetij imata samostojno organizirano računovodstvo in plansko-analitsko službo, 3 računovodstvo in kontroling, 3 pa le računovodstvo.

Holdinško strukturo, pri čemer je konkretno podjetje mati, ima 6 podjetij, od tega ima 1 tujega lastnika in vse tri informacijske službe organizirane samostojno, 1 je samo lastnik tujega podjetja ter ima samostojno organizirano računovodstvo in kontroling, 4 podjetja pa kapitalno niso povezana s tujimi podjetji. Od teh ima 1 podjetje samostojno organizirane vse tri službe, 2 imata samostojno računovodstvo in kontroling, 1 pa le računovodstvo.

Med 4 podjetji, ki imajo holdinško strukturo, pri čemer je konkretno podjetje hčerinsko, je 1 samo lastnik tujega podjetja ter ima kot samostojni službi organizirani računovodstvo in kontroling. Ostala 3 podjetja kapitalno niso povezana s tujimi podjetji. 1 od njih ima kot samostojni službi organizirano računovodstvo in plansko-analitsko službo, drugi 2 pa računovodstvo in kontroling.

V skupini s koncernsko organizacijsko strukturo, pri čemer je konkretno podjetje obvladujoče, sta 2 podjetji, ki imata tujega lastnika ali solastnika, 5 jih ima tujega lastnika in je hkrati samo lastnik ali solastnik podjetja v tujini, 4 so lastniki ali solastniki tujega podjetja, 3 pa kapitalno niso povezana s tujimi podjetji. Od podjetij, ki so v tujem solastništvu ima 1 samostojno organizirane vse tri službe, drugo pa le računovodstvo in kontroling. 1 od podjetij, ki ima tujega lastnika in je hkrati samo lastnik tujega podjetja, ima samostojno organizirane vse tri službe, 2 imata samostojno računovodstvo in kontroling, 2 pa le računovodstvo. Med podjetji, ki so sami lastniki v tujini, ima 1 samostojno računovodstvo in plansko-analitsko službo, 2 imata samostojno računovodstvo in kontroling, 1 pa le računovodstvo. Od kapitalno nepovezanih podjetij ima 1 samostojne vse tri službe, 2 pa računovodstvo in kontroling.

V zadnji skupini so podjetja, ki imajo koncernsko organizacijsko strukturo, podjetje pa je odvisno. V tej skupini je 9 podjetij, ki imajo tujega lastnika, pri tem imajo 4 samostojno organizirano tako računovodstvo kot tudi plansko-analitsko službo in kontroling, 4 imajo samostojno računovodstvo in kontroling, 1 pa le računovodstvo. Podjetje, ki je samo lastnik podjetja v tujini, ima samostojni organizirano računovodstvo in kontroling. Od 4 kapitalno nepovezanih podjetij s tujino so 3 takšna, ki imajo samostojne vse tri službe, 1 pa le računovodstvo in plansko-analitsko službo.

Podrobnejšo razdelitev anketiranih podjetij po vplivu organizacijske strukture in kapitalne povezanosti podjetij s tujimi partnerji na organizacijo informacijske dejavnosti prikazuje Tabela 14.

Tabela 14: Število podjetij po kapitalski povezanosti s tujim partnerjem in organizacijski strukturi ter organiziranost informacijske dejavnosti

Organizacijska struktura podjetja	Kapitalska povezanost s podjetjem v tujini	R, PAS in K	R in PAS	R in K	Samo R	Skupaj
Funkcijska: podjetje je na drugi ravni od zgoraj navzdol organizirano po skupinah poslovnih funkcij (proizvodna, prodajna, finančna, ...)	Ima lastnika	4	6	9	4	23
	Ima in je lastnik				1	1
	Je lastnik	2		5	7	14
	Ni povezano	14	15	14	19	62
	Skupaj	20	21	28	31	100
Programska, divizijska ali oddelčna: podjetje je na drugi ravni od zgoraj navzdol organizirano po produktivnih skupinah ali po geografskih enotah, ki samostojno opravljajo poslovne funkcije, razen finančne in kontrolne funkcije	Ima in je lastnik			1		1
	Ni povezano		2	3	3	8
	Skupaj	0	2	4	3	9
Holdinška: več samostojnih podjetij, ki skupno opravljajo le finančno in kontrolno funkcijo; konkretno podjetje je »mati«	Ima lastnika	1				1
	Je lastnik			1		1
	Ni povezano	1		2	1	4
	Skupaj	2	0	3	1	6
Holdinška: več samostojnih podjetij, ki skupno opravljajo le finančno in kontrolno funkcijo; konkretno podjetje je »hčerinsko podjetje«	Je lastnik			1		1
	Ni povezano		1	2		3
	Skupaj	0	1	3	0	4
Koncernska: več podjetij, od katerih je eno obvladujoče in več odvisnih; konkretno podjetje je obvladujoče podjetje	Ima lastnika	1		1		2
	Ima in je lastnik	1		2	2	5
	Je lastnik		1	2	1	4
	Ni povezano	1		2		3
	Skupaj	3	1	7	3	14
Koncernska: več podjetij, od katerih je eno obvladujoče in več odvisnih; konkretno podjetje je odvisno podjetje	Ima lastnika	4		4	1	9
	Je lastnik			1		1
	Ni povezano	3	1			4
	Skupaj	7	1	5	1	14
Skupaj	Ima lastnika	10	6	14	5	35
	Ima in je lastnik	1	0	3	3	7
	Je lastnik	2	1	10	8	21
	Ni povezano	19	19	23	23	84
	Skupaj	32	26	50	39	147

Legenda: R – računovodstvo, PAS – plansko-analitska služba in K – kontroling

Iz Tabele 14 je sicer razvidno, da ima največ anketiranih podjetij funkcijsko organizacijsko strukturo in da več kot polovica anketiranih podjetij ni kapitalsko povezana s podjetjem v tujini. Vendar na drugi strani opazam, da kapitalska povezanost s tujim partnerjem vpliva na oblikovanje oddelka za kontroling. Podjetja, ki so povezana s tujim partnerjem (ima tujega lastnika, ima lastnika in je samo lastnik, je lastnik podjetja v tujini), imajo bolj pogosto organiziran kontroling kot nepovezana podjetja. Podatki iz Tabele 14 kažejo, da je med anketiranimi podjetji, ki so povezana s tujim partnerjem (63 podjetij), 27 takih, ki imajo računovodstvo in kontroling ter da ima vse tri informacijske dejavnosti 13 podjetij. To pomeni, da ima od skupno 63 podjetij kar 63,5 % podjetij samostojno organiziran kontroling, pri kapitalsko nepovezanih pa 50 % od skupno 84 podjetij.

Povezanost je mogoče zaznati tudi pri organizacijski strukturi, ki se prav tako kaže iz Tabele 14. Med vsemi podjetji, ki imajo funkcijsko organizacijsko strukturo (100 podjetij), ima oddelek računovodstva in kontroling 28 % podjetij, vse tri dejavnosti pa še nadaljnjih 20 % podjetij. Računovodstvo in plansko-analitski oddelek je v tej skupini 21 %, samo računovodski oddelek

pa ima 31 % podjetij. Med podjetji, ki imajo programsko, divizijsko ali oddelčno organizacijo, ima samo računovodski oddelek 33,3 % podjetij, kontroling in računovodstvo 44,4 % podjetij, računovodstvo in plansko-analitsko službo pa 22,2 % podjetij. Med holdingi (mati) ima kontroling in računovodstvo 50 % podjetij, vse tri 33,3 % podjetij in 16,7 % le računovodstvo. Med holdingi (hčere) ima 75 % podjetij računovodstvo in kontroling ter 25 % računovodstvo in plansko-analitsko službo. Koncernska podjetja (obvladujoče podjetje) imajo v 50 % primerih oblikovano službo kontrolinga in računovodstva, v 21,4 % vse tri službe, v 21,4 % primerih samo računovodstvo, računovodstvo in plansko-analitsko službo pa ima le 7,1 % podjetij. Koncernska podjetja (odvisno podjetje) imajo računovodstvo in kontroling oblikovan v 35,7 % primerov, vse tri službe pa v 50 %, le v 7,1 % podjetij je prisotno le računovodstvo ter v enakem deležu računovodstvo in plansko-analitsko službo.

Iz tega zhaja, da čimbolj ima podjetje sodobno decentralizirano organizacijo, tembolj so prisotne potrebe po informacijah za odločanje in s tem oblikovanje dodatnih oddelkov, ki bi zagotovili dodatne informacije. Pripomniti pa moram, da je v anketo zajetih podjetij, ki imajo druge sodobne decentralizirane organizacijske oblike, sorazmerno malo, zato je rezultate težko posplošiti in sprejeti trditev, da organizacijska struktura vpliva na organizacijo informacijske dejavnosti v podjetju. Glede na vsebino in odločanje v posameznih organizacijskih oblikah ter s tem potrebe po informacijah, pa je potreba po novih službah predvsem kontrolingu upravičena, zlasti, če ni razvito poslovodno računovodstvo.

4.3 Vpliv lastniške strukture podjetja na organizacijo informacijske dejavnosti

Zadnji odgovor, ki ga mora dati magistrsko delo je, ali lastniška struktura oziroma število vrst lastnikov vpliva na organizacijo informacijske dejavnosti v podjetju. Da bi dobila odgovor na to vprašanje, sem vsa podjetja razdelila po več kriterijih in napravila dvorazsežne tabele. V prvi skupini so podjetja, ki imajo funkcijsko organizacijsko strukturo, v drugi podjetja s programsko organizacijsko strukturo, v tretji holdinška (mati), v četrti holdinška (hči), v peti koncernska (obvladujoče podjetje) in v šesti koncernska (odvisno podjetje).

Vse tabele sem oblikovala po enakem načelu s tem, da so v glavi tabele informacijske funkcije, v prvem stolpcu pa skupine lastnikov, razdeljene po posameznih vrstah lastnikov. Pri tem sem na podlagi podatkov iz ankete upoštevala, da se pri nekaterih organizacijskih oblikah pojavljajo kot lastniki le nekatere in ne vse možne pravne osebe. Podatki so prikazani v Tabelah 15–20.

Tabela 15: Lastniška struktura podjetij pri funkcijski organizacijski obliki in organizacija informacijske funkcije (število podjetij)

Lastniška struktura glede na funkcijsko		R, PAS in K	R in PAS	R in K	Samo R	Skupaj
Ena lastniška struktura	Notranji lastniki	4	2	4	7	17
	Druga podjetja	3	7	10	6	26
	Država	1	3	1		5
	Investicijske družbe	1				1
	Banke		1			1
	Tuji lastniki	2		1		3
	Skupaj	11	13	16	13	53
Dve lastniški strukturi	Notranji lastniki in druga podjetja	1	1	3	2	7
	Notranji lastniki in mali delničarji	2			2	4
	Druga podjetja in mali delničarji	3			4	7
	Država in druga podjetja			1		1
	Druga podjetja in fizične osebe			1		1
	Mali delničarji in lastni delež podjetja	1				1
	Notranji lastniki in ostalo	1				1
	Druga podjetja in ostalo				1	1
	Država in tuji lastniki		1			1
	Mali delničarji in tuji lastniki			1		1
	Druga podjetja in lastni delež podjetja				1	1
	Notranji lastniki in ostalo		1			1
	Skupaj	8	3	6	10	27
Tri lastniške strukture	Notranji lastniki, druga podjetja in mali delničarji	1	1	1	1	4
	Notranji lastniki, druga podjetja in država			1	1	2
	Druga podjetja, mali delničarji in banke			1		1
	Notranji lastniki, druga podjetja in investicijske družbe				1	1
	Državni skladi, investicijske družbe in vzajemni skladi				1	1
	Notranji lastniki, druga podjetja in ostalo		1		1	2
	Notranji lastniki, druga podjetja in lastni delež podjetja				1	1
	Notranji lastniki, druga podjetja in fizične osebe			1		1
	Druga podjetja, investicijske družbe in tuji lastniki		1			1
Druga podjetja, mali delničarji in lastni delež podjetja			1		1	
Skupaj	1	3	5	6	15	
Več lastniških struktur	Različne kombinacije od 4 - 8 lastniških struktur		2	1	2	5
	Skupaj	0	2	1	2	5
Skupaj		20	21	28	31	100

Legenda: R – računovodstvo, PAS – plansko-analitska služba in K – kontroling

Iz Tabele 15 je razvidno, da ima največ, to je 31 podjetij, samostojno organizirano le računovodstvo, od tega ima 13 le eno lastniško strukturo, pri čemer je 7 podjetij takšnih, da imajo le notranje lastnike, 6 pa jih je v lasti drugega ali drugih podjetij. Računovodstvo in kontroling sta samostojno organizirana 28 podjetjih. Od tega jih je 16, ki imajo le eno lastniško strukturo, od tega je 10 podjetij v lasti drugih podjetij. Samostojno organizirano računovodstvo in plansko-analitsko službo ima 21 podjetij. Od tega jih ima 13 le eno lastniško strukturo, izstopa pa 7 podjetij, katerih lastniki so druga podjetja.

Vse druge kombinacije samostojno organizirane informacijske dejavnosti so manj izrazite oziroma ne izstopajo bistveno. Če pri tej organizacijski strukturi podjetja pogledamo še lastniško strukturo in organizacijo informacijske dejavnosti, vidimo, da so pri eni vrsti lastnikov približno v enakem odstotku prisotne vse oblike organizacije informacijske dejavnosti, to je vse tri, računovodstvo in plansko-analitske službe, računovodstvo in kontroling ter le računovodstvo. Pri dveh ali več vrstah lastnikov pa prevladujejo podjetja, ki so zadovoljna le z računovodstvom kot informacijsko dejavnostjo.

V Tabeli 16 so prikazana podjetja s programsko organizacijsko strukturo.

Tabela 16: Lastniška struktura podjetij s programsko organizacijsko strukturo in organizacija informacijske dejavnosti (število podjetij)

Lastniška struktura glede na programsko organizacijsko strukturo		R, PAS in K	R in PAS	R in K	Samo R	Skupaj
Ena lastniška struktura	Druga podjetja		1	2		3
	Država				1	1
	Investicijske družbe				1	1
	Skupaj	0	1	2	2	5
Tri lastniške strukture	Notranji lastniki, druga podjetja in mali delničarji				1	1
	Druga podjetja, mali delničarji in banke			1		1
	Druga podjetja, mali delničarji in država			1		1
	Skupaj	0	0	2	1	3
Štiri lastniške strukture	Notranji lastniki, druga podjetja, mali delničarji in investicijske družbe		1			1
	Skupaj	0	1	0	0	1
Skupaj		0	2	4	3	9

Legenda: R – računovodstvo, PAS – plansko-analitska služba in K – kontroling

Podatki kažejo, da med 9 podjetji s to organizacijsko strukturo izstopajo 4, ki imajo kot samostojno službo organizirano računovodstvo in kontroling. Od teh sta 2, ki imata za lastnika le druga podjetja, 2 podjetji pa imata različni kombinaciji treh lastniških struktur.

Tabela 17 je namenjena holdinški organizaciji, v kateri je obravnavano podjetje mati.

Tabela 17: Lastniška struktura podjetja s holdinško organizacijsko strukturo (mati) in organizacija informacijske dejavnosti (število podjetij)

Lastniška struktura glede na holdinško organizacijsko strukturo (konkretno podjetje je "mati")		R, PAS in K	R in PAS	R in K	Samo R	Skupaj
Ena lastniška struktura	Notranji lastniki			1		1
	Druga podjetja	1				1
	Tuji lastniki	1				1
	Skupaj	2	0	1	0	3
Dve lastniški strukturi	Druga podjetja in mali delničarji			1	1	2
	Skupaj	0	0	1	1	2
Tri lastniške strukture	Notranji lastniki, druga podjetja in mali delničarji			1		1
	Skupaj	0	0	1	0	1
Skupaj		2	0	3	1	6

Legenda: R – računovodstvo, PAS – plansko-analitska služba in K – kontroling

Polovica podjetij s to organizacijsko strukturo ima samostojno organizirana računovodstvo in kontroling, s tem da število vrst lastnikov po mojem mnenju ne vpliva bistveno na organizacijo informacijske dejavnosti. Sicer pa je bilo tovrstnih podjetij zajetih v raziskavo malo, tako da je težko sklepati o vplivu lastništva na organizacijo informacijske dejavnosti.

Iz podatkov v Tabeli 18 je mogoče sklepati o vplivu lastništva na organizacijo informacijske službe pri holdinški organizaciji, v kateri je obravnavano podjetje hčerinsko.

Tabela 18: Lastniška struktura podjetja pri holdinški organizacijski strukturi (hči) in organizacija informacijske dejavnosti (število podjetij)

Lastniška struktura glede na holdinško organizacijsko strukturo (konkretno podjetje je "hčerinsko)		R, PAS in K	R in PAS	R in K	Samo R	Skupaj
Ena lastniška struktura	Država		1			1
	Skupaj	0	1	0	0	1
Dve lastniški strukturi	Druga podjetja in mali delničarji			1		1
	Druga podjetja in ostalo			1		1
	Skupaj	0	0	2	0	2
Štiri lastniške strukture	Druga podjetja, mali delničarji, država in ostalo			1		1
	Skupaj	0	0	1	0	1
Skupaj		0	1	3	0	4

Legenda: R – računovodstvo, PAS – plansko-analitska služba in K – kontroling

Iz podatkov je videti, da imajo 3 od skupaj 4 podjetij samostojno organizirana računovodstvo in kontroling, 1 pa ima poleg računovodstva še kombinacijo računovodstva in plansko-analitske službe. Kar zadeva organizacijsko strukturo, pa imajo vsa podjetja, razen enega, ne glede na število vrst lastnikov, organizirana kontroling in računovodstvo.

Tabela 19 prikazuje lastništvo v koncernski organizacijski strukturi podjetja, v kateri je obravnavano podjetje obvladujoče.

Tabela 19: Lastniška struktura podjetja pri koncernski organizacijski strukturi (obvladujoče podjetje) in organizacija informacijske dejavnosti (število podjetij)

Lastniška struktura glede na koncernsko organizacijsko strukturo (konkretno podjetje je)		R, PAS in K	R in PAS	R in K	Samo R	Skupaj
Ena lastniška struktura	Druga podjetja	2		2	1	5
	Država	1				1
	Skupaj	3	0	2	1	6
Dve lastniški strukturi	Notranji lastniki in druga podjetja		1			1
	Druga podjetja in mali delničarji				1	1
	Država in ostalo			1		1
Več lastniških struktur	Skupaj	0	1	1	1	3
	Različne kombinacije od 5 - 9 lastniških struktur			4	1	5
Skupaj		0	0	4	1	5
Skupaj		3	1	7	3	14

Legenda: R – računovodstvo, PAS – plansko-analitska služba in K – kontroling

Podatki kažejo, da ima polovica podjetij s to organizacijsko strukturo organizirana računovodstvo in kontroling, od katerih imata 2 za lastnika le druga podjetja, lastniki enega so država in ostalo, 4 podjetja pa imajo različne kombinacije od 5 do 9 različnih lastniških struktur. Pri tej organizacijski obliki bi lahko rekla, da število vrst lastnikov vpliva na organizacijo informacijske dejavnosti, saj ima več tistih podjetij, ki imajo več vrst lastnikov, organizirana računovodstvo in kontroling kot ostala podjetja.

Tabela 20 je namenjena prikazu lastniške strukture podjetij pri koncernski organizacijski strukturi podjetij, kjer je obravnavano podjetje odvisno podjetje.

Tabela 20: Lastniške strukture podjetij pri koncernski organizacijski strukturi podjetij (odvisno podjetje) in organizacija informacijske dejavnosti (število podjetij)

Lastniška struktura glede na koncernsko organizacijsko strukturo (konkretno podjetje je)		R, PAS in K	R in PAS	R in K	Samo R	Skupaj
Ena lastniška struktura	Druga podjetja	2		4	1	7
	Država	1				1
	Tuji lastniki	1		1		2
	Skupaj	4	0	5	1	10
Dve lastniški strukturi	Notranji lastniki in druga podjetja	1				1
	Tuji lastniki in ostalo	1				1
	Druga podjetja in tuji lastniki	1				1
	Skupaj	3	0	0	0	3
Tri lastniške strukture	Notranji lastniki, druga podjetja in mali delničarji		1			1
	Skupaj	0	1	0	0	1
Skupaj		7	1	5	1	14

Legenda: R – računovodstvo, PAS – plansko-analitska služba in K – kontroling

Iz Tabele 20 je videti, da ima polovica podjetij samostojno organizirane vse tri službe, računovodstvo in kontroling pa ima še nadaljnjih 35 % podjetij. Bistvenih razlik med prisotnostjo ene ali več enot glede na lastništvo pa ni zaznati, saj imajo vsa (razen enega) podjetja, ne glede na število vrst lastnikov, organizirana najmanj dva informacijska oddelka, to sta računovodstvo in kontroling.

Kakšen odgovor lahko dam na vprašanje, ali lastniška struktura podjetij vpliva na organizacijo informacijske dejavnosti v podjetju? Iz podatkov, ki sem jih pridobila z raziskavo skoraj ne morem reči, da lastniška struktura vpliva na organizacijo informacijske dejavnosti v podjetju. Razlog je predvsem v tem, da je v podjetjih, ki imajo funkcijsko organizacijsko obliko, največ podjetij z eno vrsto lastnikov, pri teh pa ni bistvenih razlik v organizaciji informacijske dejavnosti, podjetij z več lastniki pa je premalo, da bi lahko sklepala o vplivu lastniške strukture na organizacijo informacijske dejavnosti. Da bi z gotovostjo dala pritrdilni ali negativni odgovor na to vprašanje, bi morala napraviti dodatne analize.

SKLEP

V magistrskem delu sem analizirala dejavnosti poslovnega računovodstva, analize poslovanja in kontrolinga, ki se v teoriji in praksi pojavljajo kot dejavnosti, ki bi morale v podjetjih preskrbeti informacije za odločanje. Z obsežno analizo opredelitev posamezne vrste dejavnosti in njenih nalog, sem ugotovila, da so v teoriji vse tri deležne obsežnega proučevanja, nekatere dlje časa, druge krajše obdobje. Analiza zlasti dejavnosti je pokazala, da imajo posamezne dejavnosti v glavnem enake ali zelo podobne naloge in isti namen, to je oskrbovati odločevalce z informacijami. Analiza je pokazala, da poslovodno računovodstvo praviloma ni samostojna služba temveč ga stroka označuje kot poslovodni vidik računovodstva oziroma finančnega in stroškovnega računovodstva, ki nevtralne podatke splošnega informacijskega sistema preoblikuje v informacije za odločanje. Ker se odločitve nanašajo na planiranje, izvajanje in nadziranje, mora ta pripravljati informacije za vse tri faze odločanja. Njegova naloga je tudi pripravljati informacije za informiranje. Njegova pomembna naloga je zbirati predračunske informacije, zato je sestavni del poslovnega računovodstva predračunavanje. Informacije mora pripravljati za različne ravni odločanja, po izvajalnih funkcijah, po mestih odgovornosti, ekonomskih enotah, za oceno uspešnosti poslovanja in tako naprej. S svojimi informacijami mora biti prisotno pri vseh poslovnih odločitvah v podjetju. V ta namen uporablja denarno izražene in druge informacije. Poslovodno računovodstvo se je razvijalo skladno z razvojem računovodstva, to pa se je prilagajalo družbeno-gospodarskim razmeram. Zato je tudi razvitost poslovnega računovodstva odraz razvitosti družbeno-gospodarskih razmer.

Poslovna analiza ima v Sloveniji dolgo tradicijo in je ponavadi oblikovana kot samostojna služba v podjetju ali v sklopu plansko-analitskega oddelka. Njena značilnost je, da lahko pripravlja enake analize kot računovodstvo, s to razliko, da je usmerjena predvsem v preteklost in proučuje vzroke za nastale poslovne rezultate v podjetju. To je tudi eden izmed razlogov, da je poslovna analiza pri pripravljanju informacij usmerjena ožje kot poslovodno računovodstvo, saj ne pripravlja informacij, vsaj neposredno ne, za planiranje in pripravljanje izvajanja, pripravlja pa jih za nadziranje. Pri nadziranju so pomembni podatki za nazaj, zato je analiza pomembna za popravljalne ukrepe, če odkrije, da poslovni dogodki ne potekajo tako, kot je bilo predvideno, in zato tudi rezultati ne bodo oziroma niso enaki ali boljši od predvidenih. Zato mora biti analiza poslovanja prisotna v vsakem podjetju, če ne kot samostojna služba, pa v okviru drugih služb. Pri svojem delu uporablja denarno in nedenarno izražene podatke.

Kontroling se je v Sloveniji pojavil v zadnjem času, čeprav je v svetu že dolgo prisoten. Iz opredelitev kontrolinga izhaja, da je to, tako kot poslovodno računovodstvo, podporna služba poslovnega in mu pomaga pri odločanju, čeprav so tudi nekatera mnenja, vsaj v preteklosti so bila, da je kontroling sestavni del odločanja. Odraža se preko temeljnih procesov v podjetju, to je planiranje, nadziranje, analiziranje in informiranje. Iz tega izhaja, da je tako kot poslovodno računovodstvo usmerjeno v prihodnost, sedanjost in preteklost. Pri svojem delu uporablja denarno in nedenarno izražene informacije.

Med slovenskimi strokovnjaki so mnenja glede kontrolinga različna. Nekateri menijo, da kontroling prevzema naloge poslovnega računovodstva, kar je glede na naloge, ki naj bi jih imela sodobni računovodja in sodobna računovodska dejavnost, nepotrebno. Ker pa je v tistih podjetjih, ki imajo oblikovano posebno službo kontrolinga poslovodstvo boljše informirano o možnih prihodnjih in o preteklih dogajanjih v podjetju kot v tistih, v katerih kontrolinga ni, je trend ustanavljanj posebne službe ali oddelka kontrolinga v porastu. Veliko je k temu pripomoglo tudi strokovno združenje kontrolerjev v Sloveniji in v svetu, ki organizira izobraževanje za kontrolerje.

Primerjava opredelitev poslovnega računovodstva, analize poslovanja in kontrolinga pokaže, da se vse tri dejavnosti ukvarjajo s tem, kako čim boljše spoznati delovanje podjetja, njegovih poslovnih rezultatov in vodstvu pripraviti informacije za odločanje. To pomeni, da je namen ustanovitve ene ali druge službe enak. Posebnost med službami ima zagotovo poslovno računovodstvo, saj je to sestavni del računovodstva, ki je obvezno za vsako podjetje (čeprav ni predpisan njegov poslovni vidik), medtem ko ostali dve službi zakonsko nista predpisani.

V magistrskem delu me je poleg podobnosti in razlik med poslovnim računovodstvom, kontrolingom in poslovno analizo zanimalo tudi, kaj vpliva na organizacijo informacijskih služb v slovenskih podjetjih. V ta namen sem z obdelavo podatkov, ki sem jih pridobila s posebno anketo, poskušala odgovoriti, ali dejavnost podjetja, velikost podjetja, njegova organizacijska struktura, lastništvo in povezanost s tujim partnerjem vplivajo na organizacijo informacijske dejavnosti. Na splošno ni mogoče trditi, da velikost podjetij vpliva na organizacijo informacijske dejavnosti, čeprav se je v nekaterih dejavnostih ta vpliv pokazal. Morda je razlog v tem, da sem proučevala le velika in srednja podjetja, med katerimi, vsaj tistimi, ki so na zgornji (srednja podjetja) ali spodnji meji (velika podjetja), ni velikih razlik v gospodarskih kategorijah, ki opredeljujejo velikost podjetij.

Tudi za ostale dejavnike ne morem trditi, vsaj ne na podlagi zbranih podatkov, da bistveno vplivajo na informacijsko dejavnost. Iz navedenega moram sklepati, da na organiziranost informacijske dejavnosti v podjetju bolj kot drugi dejavniki vplivata potreba in zavest poslovnega vodstva, da je treba za dobre odločitve imeti informacije. Na kakšen način bodo te pridobljene, oziroma katera služba bo ustanovljena v ta namen, pa je odvisno predvsem od stroškov, ki jih povzroča delovanje posamezne informacijske službe.

LITERATURA IN VIRI

1. Abraham, A., Glynn, J., Murphy, M., & Wilkinson, B. (2008). *Accounting for Manager* (4th ed.). South-Western: Cengage Learning EMEA.
2. Arnold, J., & Turley, S. (1996). *Accounting For Management Decisions* (3rd ed.). London: Prentice-Hall.
3. Atkinson, A. A., Balakrishnan, R., Booth, P., Cote, M. J., Groot, T., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E., & Wu, A. (1997). New Directions in Management Accounting Research. *The Journal of management accounting research*, 9(3), 79–108.
4. Avelini Holjavec, I. (1988). *Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom*. Opatija: Hotelijerski fakultet, Sveučiliste u Rijeci.
5. Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2008). *Management and Cost Accounting* (4th ed.). Harlow: Prentice Hall.
6. Bricl, I. (2008). Vloga analiz pri pripravi strategije skupine Žito. *Zbornik referatov 4. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije, Portorož*. Ljubljana: Zveze ekonomistov Slovenije, Sekcija za poslovne analize.
7. Britton, A. (2005). *International reporting and analysis*. London: Thomson.
8. Cerkvenc, S. (2004). *Spremljanje zadovoljstva porabnikov kot osnova za uspešno poslovanje javnih podjetij* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
9. Deyhle, A. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
10. Dobler, D. W., & Burt, D. N. (1996). *Purchasing and supply management* (6th ed., Text and Cases). Chichester: J. Wiley, cop.
11. Donnelly, J. H., Gibson, J. L., & Ivancevich, J. M. (1998). *Fundamentals of management*. Boston: Irwin McGraw-Hill.
12. Drury, C. (2005). *Management accounting for business* (3th ed). London: Thomson.
13. Emmanuel, C. R., Otley, D., & Merchant, K. A. (1990). *Accounting for Management Control* (2nd ed.). London: Chapman & Hall.
14. Forrest, E. (1996). *Activity based Management*. London: McGraw-Hill.
15. Gazely, A., & Lambert, M. (2006). *Management Accounting*. London: SAGE Publications.
16. Giroux, G. (2003). *Financial Analysis: A User Approach*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
17. Gowthorpe, C. (2005). *Business Accounting and Finance for non-specialist* (2nd ed.) Thomson.
18. Gray, S. J., Salter, S. B., & Radebaugh, L. H. (2001). *Global accounting & control*. Chichester: J. Wiley, cop.
19. Haldma, T., & Lääts, K. (2002). *Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies*. Tartu: Faculty of Economics and Business.
20. Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (1992). *Management Accounting* (2. izdaja). Cincinnati: College Division South-Western Publishing Company.
21. Hočevar, M. (1995a). *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
22. Hočevar, M. (1995b). Nekaj razlogov proti uvajanju pojma »controlling«. *Revizor*, 6(4), 37–47.
23. Hočevar, M. (2007). *Kontroling stroškov*. Ljubljana: Ljubljana GV Založba.

24. Hočevar, M., Jaklič, M., & Zagoršek, H. (2003). *Ustvarjanje uspešnega podjetja. Akcijski pristop k strateškemu razmišljanju, vodenju in nadziranju*. Ljubljana: GV Založba.
25. Horngren, Ch. T., & Foster, G. (1987). *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*. London: Prentice-Hall.
26. Horngren, Ch. T., Foster, G., & Datar, S. M. (2001). *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*. Prentice Hall, International, Inc.
27. Horngren, Ch. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2006). *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*. Upper Saddle River: Prentice-Hall.
28. IMA – Institute of Management Accountants. Najdeno 12. junija 2011 na spletnem naslovu <http://orgs.uww.edu/ima/index.htm>
29. Ivankovič, G. (2004). *Računovodsko merjenje uspešnosti poslovanja v hotelirstvu* (doktorska dizertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
30. Jagodnik, R. (2010). Primerjalna analiza informacijskih orodij za planiranje (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
31. Kavčič, S. (2008). Razvoj in vloga računovodskih analiz v podjetju. *Zbornik referatov. 14. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije, Portorož* (str. 7–22). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, Sekcija za poslovno analizo.
32. Kavčič, S. (2011). Razvojni trendi slovenskega računovodstva od leta 1995 do leta 2006. *Zbornik referatov 14. letne konferenca računovodij, Maribor* (str. 19–47). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
33. Kavčič, S., Koželj, S., & Odar, M. (1998). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor, 10*(11), 42–71.
34. Kavčič, S., Koželj, S., & Odar, M. (2003). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih razvitost poslovnega računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor, 14*(11), 58–87.
35. Kavčič, S., Koželj, S., & Odar, M. (2011). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor, 22*(1).
36. Kavčič, S., Vidic, D., & Klopučar Mirovič, N. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
37. Kokošar, S. (1995). *Planiranje in kontrola poslovanja podjetja* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
38. Koletnik, F. (1992). *Upravljalno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
39. Koletnik, F. (1997). *Analiziranje računovodskih izkazov*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
40. Koletnik, F. (2004). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij finaicnikov in revizorjev Slovenije.
41. Korošec, B. (2003). Računovodstvo danes. *Zbornik referatov 35. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in financah, Portorož* (str. 143-160). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev.
42. Kozjek, P. (2011). *Primerjava kontrolinga med podjetji v Sloveniji* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
43. Križaj, M. (2006). *Pomen pravilne organizacijske umeščenosti funkcije kontrolinga za učinkovito odločanje v združbah* (magistrsko delo). Ljubljana: Fakulteta za računalništvo in informatiko.

44. Lere, J. C. (1991). *Managerial accounting*. New York: Wiley.
45. Lipovec, F. (1983). *Analiza in planiranje poslovanja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
46. Liu, W. B., Cheng, Z. L., Mingers, J., Qi, L., & Meng, W. (2010). The 3E methodology for developing performance indicators for public sector organizations. *Public Money & Management*, 30(5), 305–312.
47. McWatters, C. S., Zimmerman, J. L., & Morse, D. (2008). *Management Accounting, Analysis and Interpretation*. Harlow: Prentice Hall Financial Times.
48. Melavc, D., & Novak, A. (2002). *Controlling: naloge, napotki, rešitve*. Kranj: Moderna organizacija.
49. Mihelčič, M. (2004). Analiziranje kot izhodišče za obvladovanje razmer v združbah. *Zbornik referatov 10. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije, Portorož*. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, Sekcija za poslovne analize.
50. Mlinar, M. (2001). *Povezave analize, kontrolinga, revizije in poslovnega računovodstva* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
51. Neely, A. (2005). *The evolution of performance measurement research*. Developments in the last decade and a research agenda for the next. *International Journal of Operations & Production Management*, 25(12), 1264–1277.
52. Odar, M., Kavčič, S., & Koželj, S. (2009). Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, 20(4), 63–81.
53. Osmanagić Bedenik, N. (1998). Računovodenje (Kontroling). *Revizor*, 9(6), 35–48.
54. Piskar, S. (2007). Drugi dan srečanja kontrolerjev smo bili še bolj zazrti v bodočnost. *Kontrolerjev glasnik*, št. 15, 5–9.
55. Pučko, D. (1995). Aktualnost analize poslovanja danes. *Zbornik referatov 1. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije, Portorož* (str. 25–38). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, Sekcija za poslovne analize.
56. Pučko, D. (2001). *Analiza in načrtovanje poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
57. Pušlar Car, N. (2010, 25. november). Poslovanje podjetij po dejavnosti in velikostnih razredih, podrobni podatki, Slovenija, 2009 – začasni podatki. *SURS*. Najdeno 6. junija 2011 na spletnem naslovu http://www.stat.si/novica_prikazi.aspx?id=3578
58. Radebaugh, L. H., & Gray, S. J. (1997). *International accounting and multinational enterprises*. New York: John Wiley & Sons.
59. Rejc, A. (2002). *Vloga in pomen nefinančnih informacij v okviru uspešnosti poslovanja podjetja* (doktorska disertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
60. Rozman, R. (1995a) Opredelitev analize kot metode spoznavanja. *Zbornik referatov 1. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije, Portorož* (str. 39–50). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, Sekcija za poslovno analizo.
61. Rozman, R. (1995b). *Analiza uspešnosti poslovanja gospodarskih družb*. *Gospodarski vestnik*, 44(19), 74–77.
62. Salas, A. M. J. (2001). *Management accounting systems in Spanish firms*. Barcelona: EADA.
63. Slapničar, S. (2006). *Analiza računovodskih izkazov, gradivo za vaje pri finančnem računovodstvu*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
64. Slovenski inštitut za revizijo. (2006). *Slovenski računovodski standardi*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

65. Sneyd, P. (1994). *Principles of Accounting and Finance*. London: Routledge.
66. Škrbic, M., & Rebernik, M. (1990). *Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
67. *Šola za usposabljanje kontrolerjev*. Najdeno 26. maja 2011 na spletnem naslovu <http://www.kontroling.si/solak/index.asp?id=38&nid=38>
68. Tekavčič, M. (1995). Nekateri vidiki analize uspešnosti poslovanja. *Zbornik referatov 1. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije, Portorož* (str. 66–75). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, Sekcija za poslovno analizo.
69. Turk, I. (1992). *Metodika računovodske analize*. Računovodski seminar CISEF. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
70. Turk, I. (2000). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
71. Turk, I. (2004). Kaj je računovodska analiza. *IKS: revija za računovodstvo in finance*, 31(9), 55–61.
72. Turk, I. (2006). *Gradivo za izobraževanje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
73. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec-Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo* (dopolnjena izdaja). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
74. Tyran, M. R. (1992). *Handbook of business and financial ratios*. New York: Woodhead-Faulkner.
75. Vasiljević, K. (1962). *Teorija i analiza bilansa*. Beograd: Savremena administracija.
76. *VentureLab – Kontroling podjetij za vodstvo, investitorje in vse druge lastnike*. Najdeno 14. maja 2011 na spletnem naslovu http://www.venturelab.si/podjetniske-finance/najem-financnega-direktorja/kontroling-podjetij/?gclid=COiXwv-DuqkCFUgj3godexhI_A
77. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/2009–UPB3.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Anketni vprašalnik.....	1
------------------------------------	---

Priloga 1: Anketni vprašalnik

ANKETNI VPRAŠALNIK

Organiziranost informacijske dejavnosti v slovenskih podjetjih
na dan 31.12.2009

Vprašalnik izpolnajte tako, da v rumenem okvirčku vpišete »X« ob ustreznem odgovoru oziroma dopolnite odgovor v belem delu okvirčka!

1) Splošni podatki o podjetju:

Naziv podjetja:

Naslov podjetja:

2) Velikost podjetja po ZGD:

- veliko
- srednje
- ostalo
- število zaposlenih na dan 31.12.2009

3) Prevladujoča dejavnost podjetja po standardni klasifikaciji dejavnosti:

Šifra ravni	Šifra kategorije	Prevladujoča dejavnost podjetja	
1	A	KMETIJSTVO IN LOV, GOZDARSTVO, RIBIŠTVO	
1	B	RUDARSTVO	
1	C	PREDELOVALNE DEJAVNOSTI	
2	C10, C11	Proizvodnja živil, pijač	
2	C12	Proizvodnja tobačnih izdelkov	
2	C13, C14	Proizvodnja tekstilij, oblačil	
2	C15	Proizvodnja usnja, usnjenih in sorodnih izdelkov	
2	C16	Obdelava in predelava lesa, proizvodnja izdelkov iz lesa, plute, slame in protja, razen pohištva	
2	C17	Proizvodnja papirja in izdelkov iz papirja	
2	C18	Tiskarstvo in razmnoževanje posnetih nosilcev zapisa	
2	C19	Proizvodnja koksa in naftnih derivatov	

2	C20	Proizvodnja kemikalij, kemičnih izdelkov	
2	C21	Proizvodnja farmacevtskih surovin in preparatov	
2	C22	Proizvodnja izdelkov iz gume in plastičnih mas	
2	C23	Proizvodnja nekovinskih mineralnih izdelkov	
2	C24, C25	Proizvodnja kovin, kovinskih izdelkov, razen strojev in naprav	
2	C26	Proizvodnja računalnikov, elektronskih in optičnih izdelkov	
2	C27	Proizvodnja električnih naprav	
2	C28	Proizvodnja drugih strojev in naprav	
2	C29, C30	Proizvodnja motornih vozil, prikolic in polprikolic, drugih vozil in plovil	
2	C31	Proizvodnja pohištva	
2	C32	Druge raznovrstne predelovalne dejavnosti	
2	C33	Popravila in montaža strojev in naprav	
1	D	OSKRBA Z ELEKTRIČNO ENERGIJO, PLINOM IN PARO	
1	E	OSKRBA Z VODO, RAVNANJE Z ODPLAKAMI IN ODPADKI, SANIRANJE OKOLJA	
1	F	GRADBENIŠTVO	
1	G	TRGOVINA, VZDRŽEVANJE IN POPRAVILA MOTORNIH VOZIL	
1	H	PROMET IN SKLADIŠČENJE	
1	I	GOSTINSTVO	
1	J	INFORMACIJSKE IN KOMUNIKACIJSKE DEJAVNOSTI	
1	K	FINANČNE IN ZAVAROVALNIŠKE DEJAVNOSTI	
1	L	POSLOVANJE Z NEPREMIČNINAMI	
		DRUGO	

4) Trenutna lastniška struktura podjetja v odstotkih:

• notranji lastniki (poslovodstvo, zaposleni)	%
• druga podjetja	%
• mali delničarji	%
• državni skladi	%
• investicijske družbe	%
• vzajemni skladi	%
• banke	%
• država (RS in občine)	%
• drugo	%

5) Kapitalska povezanost s tujim partnerjem:	
• podjetje ima tujega lastnika ali solastnika	
• podjetje je samo lastnik podjetja v tujini	
• nič od navedenega	

6) Organizacijska struktura podjetja:	
• funkcijska: podjetje je na drugi ravni od zgoraj navzdol organizirano po skupinah poslovnih funkcij (proizvodna, prodajna, finančna, ...)	
• programska, divizijska ali oddelčna: podjetje je na drugi ravni od zgoraj navzdol organizirano po produktnih skupinah ali po geografskih enotah, ki samostojno opravljajo poslovne funkcije, razen finančne in kontrolne funkcije	
• holdinška: več samostojnih podjetij, ki skupno opravljajo le finančno in kontrolno funkcijo; konkretno podjetje je »mati«	
• holdinška: več samostojnih podjetij, ki skupno opravljajo le finančno in kontrolno funkcijo; konkretno podjetje je »hčerinsko podjetje«	
• koncernska: več podjetij, od katerih je eno obvladujoče in več odvisnih; konkretno podjetje je obvladujoče podjetje	
• koncernska: več podjetij, od katerih je eno obvladujoče in več odvisnih; konkretno podjetje je odvisno podjetje	

7) Katere službe, sektorji ali oddelki pripravljajo informacije za odločanje v podjetju?	
• računovodstvo	
• plansko–analitska služba	
• kontroling	
• računovodstvo in plansko-analitska služba	
• računovodstvo in kontroling	
• kontroling in plansko–analitska služba	
• vse	
• drugo – navedite katere	

8) Organiziranost računovodstva v podjetju:	
• vse računovodske dejavnosti se izvajajo na ravni celotnega podjetja, ker podjetje ni strukturirano na divizije oz. sektorje oz. poslovne enote	
• vse računovodske dejavnosti se izvajajo na ravni celotnega podjetja, ne glede na to, da je podjetje strukturirano na divizije oz. sektorje oz. poslovne enote	
• nekatere računovodske dejavnosti se izvajajo na ravni celotnega podjetja, druge pa na ravni divizij oz. sektorjev oz. poslovnih enot	

<ul style="list-style-type: none"> vse računovodske dejavnosti se izvajajo na ravni divizij oz. sektorjev oz. poslovnih enot 	
---	--

8 a) Katere od naštetih dejavnosti in vrste poročil spadajo v pristojnost računovodstva:

<ul style="list-style-type: none"> izdelava predračunskih temeljnih računovodskih izkazov 	
<ul style="list-style-type: none"> izdelava obračunskih temeljnih računovodskih izkazov 	
<ul style="list-style-type: none"> primerjava poslovanja s predhodnim obdobjem in ugotavljanje odstopanj 	
<ul style="list-style-type: none"> ugotavljanje notranjih dejavnikov, ki so vplivali na rezultate poslovanja podjetja 	
<ul style="list-style-type: none"> primerjava poslovanja s sorodnimi podjetji in ugotavljanje odstopanj 	
<ul style="list-style-type: none"> ugotavljanje zunanjih dejavnikov, ki so vplivali na rezultate poslovanja podjetja 	
<ul style="list-style-type: none"> predlaganje konkretnih predlogov poslovodstvu za izboljšanje poslovanja 	

8 b) Pogostost izdelave poročil, ki jih pripravlja računovodstvo:

<ul style="list-style-type: none"> letno 	le osnovne računovodske izkaze (IPI, bilanca stanja, ...)	
	druga poročila – navedite katera:	
<ul style="list-style-type: none"> polletno 	le osnovne računovodske izkaze (IPI, bilanca stanja, ...)	
	druga poročila – navedite katera:	
<ul style="list-style-type: none"> kvartalno 	le osnovne računovodske izkaze (IPI, bilanca stanja, ...)	
	druga poročila – navedite katera:	
<ul style="list-style-type: none"> mesečno 	le osnovne računovodske izkaze (IPI, bilanca stanja, ...)	
	druga poročila – navedite katera:	
<ul style="list-style-type: none"> tedensko 	le druga poročila, brez osnovnih računovodskih izkazov - navedite katera:	
<ul style="list-style-type: none"> po potrebi 	le druga poročila, brez osnovnih računovodskih izkazov – navedite katera:	

9) Organiziranost plansko-analitske službe v podjetju, ki je organizirana samostojno kot oddelek ali služba in ni v sklopu računovodstva:

<ul style="list-style-type: none"> vse plansko-analitske dejavnosti se izvajajo na ravni celotnega podjetja, ker podjetje ni strukturirano na divizije oz. sektorje oz. poslovne enote 	
<ul style="list-style-type: none"> vse plansko-analitske dejavnosti se izvajajo na ravni celotnega podjetja, ne glede na to, da je podjetje strukturirano na divizije oz. sektorje oz. poslovne enote 	

nekatero plansko-analitske dejavnosti se izvajajo na ravni celotnega podjetja, druge pa na ravni divizij oz. sektorjev oz. poslovnih enot	
<ul style="list-style-type: none"> vse plansko-analitske dejavnosti se izvajajo na ravni divizij oz. sektorjev oz. poslovnih enot 	

9 a) Katere od naštetih dejavnosti in vrste poročil spadajo v pristojnost plansko-analitske službe:	
<ul style="list-style-type: none"> izdelava predračunskih temeljnih računovodskih izkazov izdelava obračunskih temeljnih računovodskih izkazov primerjava poslovanja s predhodnim obdobjem in ugotavljanje odstopanj ugotavljanje notranjih dejavnikov, ki so vplivali na rezultate poslovanja podjetja primerjava poslovanja s sorodnimi podjetji in ugotavljanje odstopanj ugotavljanje zunanjih dejavnikov, ki so vplivali na rezultate poslovanja podjetja predlaganje konkretnih predlogov poslovodstvu za izboljšanje poslovanja 	

9 b) Pogostost izdelave poročil, ki jih pripravlja plansko-analitska služba:		
<ul style="list-style-type: none"> letno 	le osnovne računovodske izkaze (IPI, bilanca stanja, ...)	
	druga poročila – navedite katera:	
<ul style="list-style-type: none"> polletno 	le osnovne računovodske izkaze (IPI, bilanca stanja, ...)	
	druga poročila – navedite katera:	
<ul style="list-style-type: none"> kvartalno 	le osnovne računovodske izkaze (IPI, bilanca stanja, ...)	
	druga poročila – navedite katera:	
<ul style="list-style-type: none"> mesečno 	le osnovne računovodske izkaze (IPI, bilanca stanja, ...)	
	druga poročila – navedite katera:	
<ul style="list-style-type: none"> tedensko 	le druga poročila, brez osnovnih računovodskih izkazov - navedite katera:	
<ul style="list-style-type: none"> po potrebi 	le druga poročila, brez osnovnih računovodskih izkazov - navedite katera:	

10) Organiziranost službe kontrolinga v podjetju, ki ima kontroling organiziran samostojno kot oddelek ali službo in ni v sklopu računovodstva:	
• vse dejavnosti kontrolinga se izvajajo na ravni celotnega podjetja, ker podjetje ni strukturirano na divizije oz. sektorje oz. poslovne enote	
• vse dejavnosti kontrolinga se izvajajo na ravni celotnega podjetja, ne glede na to, da je podjetje strukturirano na divizije oz. sektorje oz. poslovne enote	
nekatero plansko-analitske dejavnosti se izvajajo na ravni celotnega podjetja, druge pa na ravni divizij oz. sektorjev oz. poslovnih enot	
• vse dejavnosti kontrolinga se izvajajo na ravni divizij oz. sektorjev oz. poslovnih enot	

10 a) Katere od naštetih dejavnosti in vrste poročil spadajo v pristojnost kontrolinga:	
• izdelava predračunskih temeljnih računovodskih izkazov	
• izdelava obračunskih temeljnih računovodskih izkazov	
• primerjava poslovanja s predhodnim obdobjem in ugotavljanje odstopanj	
• ugotavljanje notranjih dejavnikov, ki so vplivali na rezultate poslovanja podjetja	
• primerjava poslovanja s sorodnimi podjetji in ugotavljanje odstopanj	
• ugotavljanje zunanjih dejavnikov, ki so vplivali na rezultate poslovanja podjetja	
• predlaganje konkretnih predlogov poslovanju za izboljšanje poslovanja	

10 b) Pogostost izdelave poročil, ki jih pripravlja kontroling:		
• letno	le osnovne računovodske izkaze (IPI, bilanca stanja, ...)	
	druga poročila – navedite katera:	
• polletno	le osnovne računovodske izkaze (IPI, bilanca stanja, ...)	
	druga poročila – navedite katera:	
• kvartalno	le osnovne računovodske izkaze (IPI, bilanca stanja, ...)	
	druga poročila – navedite katera:	
• mesečno	le osnovne računovodske izkaze (IPI, bilanca stanja, ...)	
	druga poročila – navedite katera:	
• tedensko	le druga poročila, brez osnovnih računovodskih izkazov - navedite katera:	
• po potrebi	le druga poročila, brez osnovnih računovodskih izkazov - navedite katera:	

ZA IZPOLNJENO ANKETO SE VAM NAJLEPŠE ZAHVALJUJEM.

Pridobljene podatke bom obravnavala kot zaupne podatke, tako da vprašalnik posameznega podjetja ne bo nikjer objavljen. Objavljeni bodo le rezultati celotne raziskave.

Če želite prejeti povratne informacije o rezultatih raziskave, prosim navedite elektronski naslov, na katerega želite prejeti povzetek rezultatov.

elektronski naslov: _____