

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**OBLIKOVANJE KONTROLINGA ZA OBVLADOVANJE
HČERINSKIH DRUŽB V TUJINI NA PRIMERU DRUŽBE
»TRIMO INŽENJERING«**

Ljubljana, februar 2008

MARJETKA REMAR

IZJAVA

Študentka Marjetka Remar izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marka Hočevarja, in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

Kazalo

1 Uvod	1
2 Obvladovanje hčerinskih družb v tujini	4
2.1 Opredelitev multinacionalnega podjetja	4
2.2 Nastanek multinacionalnega podjetja	5
2.3 Strategije multinacionalnega podjetja	8
2.4 Organizacijska struktura multinacionalnega podjetja.....	11
2.5 Centralizacija in decentralizacija odločanja v multinacionalnem podjetju	14
3 Pojem, vsebina in vloga kontrolinga v multinacionalnem podjetju	16
3.1 Namen in cilj kontrolinga	16
3.2 Umestitev kontrolinga v podjetje.....	18
3.3 Anglo-ameriški in nemški pristop h kontrolingu	20
3.4 Naloge kontrolinga in kontrolerja	21
3.5 Koncept kontrolinga v multinacionalnem podjetju	23
3.5.1 Računovodsko predračunavanje v multinacionalnem podjetju.....	24
3.5.2 Poslovodsko nadziranje v multinacionalnem podjetju.....	25
3.5.3 Vrste mest odgovornosti.....	26
3.6 Vrste informacij za spremljanje uspešnosti odvisnih podjetij	29
3.6.1 Uravnoteženi sistem kazalnikov.....	30
3.6.2 Nadziranje odvisnih podjetij v tujini kot dobičkovnih mest odgovornosti	32
3.6.3 Nadziranje odvisnih podjetij v tujini kot naložbenih mest odgovornosti.....	34
3.7 Prenosne cene v multinacionalnem podjetju	37
3.7.1 Poslovni vidik prenosnih cen v multinacionalnem podjetju	37
3.7.2 Vidik davčne zakonodaje na področju prenosnih cen	38
3.8 Projektni kontroling.....	39
3.9 Pomen informacijskega sistema za oblikovanje kontrolinga	41
3.9.1 Opredelitev informacijskega sistema	41
3.9.2 Vrste informacijske podpore poslovanju.....	43
3.9.3 Integrirani informacijski sistemi	44
3.9.4 Primernost informacijskega sistema glede na organizacijsko obliko multinacionalnega podjetja	46
4 Uvajanje kontrolinga v odvisno podjetje v tujini – primer Trimo	
Inženjering, d.o.o.	47
4.1 Skupina Trimo.....	47
4.1.1 Podjetje Trimo, d.d.....	49
4.1.2 Podjetje Trimo Inženjering, d.o.o.....	50
4.2 Obvladovanje odvisnih družb s strani matične družbe	50
4.2.1 Strategija skupine Trimo	50

4.2.2 Vpliv matičnega podjetja na strategijo hčerinskih podjetij.....	51
4.2.3 Organizacijska struktura v skupini Trimo.....	51
4.2.4 Ključna področja skupnega delovanja podjetij v skupini Trimo	53
4.2.5 Intervali poročanja v skupini Trimo.....	58
4.2.6 Opredelitev odvisnih podjetij kot mest odgovornosti v skupini Trimo	59
4.2.7 Prenosne cene v skupini Trimo	60
4.3 Uvajanje integriranega informacijskega sistema na področju kontrolinga v hčerinski družbi	62
4.3.1 Stanje pred uvedbo integriranega informacijskega sistema in zahteve, ki jim mora nov informacijski sistem zadostiti.....	62
4.3.2 Obseg kontrolinga v podjetju Trimo Inženjering, d.o.o.....	65
4.3.3 Nastavitev matičnih podatkov.....	65
4.3.3.1 Standardna hierarhija stroškovnih mest	66
4.3.3.2 Standardna hierarhija profitnih centrov	66
4.3.3.3 Vrste stroškov	68
4.3.3.4 Vrste aktivnosti.....	68
4.3.3.5 Interni nalogi	69
4.3.3.6 Kalkulacije	70
4.3.3.7 Prodajni nalogi in projekti.....	71
4.3.4 Planiranje	72
4.3.4.1 Planiranje na stroškovnih mestih.....	72
4.3.4.2 Izračun lastne cene izdelkov	74
4.3.4.3 Planiranje tekočega poslovanja.....	74
4.3.5 Interni obračun	75
4.3.5.1 Prerazporejanje stroškov med programi	75
4.3.5.2 Prerazporejanje stroškov v okviru posameznih programov	76
4.3.6 Nadziranje in analiziranje	79
4.3.7 Projektni kontroling v skupini Trimo.....	80
4.3.8 Prednosti in slabosti centralizacije na področju kontrolinga v skupini Trimo.....	81
4.4 Potencialna področja izboljšav na področju kontrolinga v skupini Trimo.....	83
5 Sklep.....	84
Literatura	87
Viri	90

Kazalo tabel

Tabela 1: Stopnje razvoja multinacionalnega podjetja	8
Tabela 2: Povezava med strategijo in organizacijsko strukturo v mednarodnem okolju	11
Tabela 3: Vrste nalog kontrolerja v procesu načrtovanja in nadziranja	22
Tabela 4: Shema stopenjskega ugotavljanja preostanka dobička	36
Tabela 5: Družbe v skupini Trimo	48
Tabela 6: Pregled ponudb, pogodb in izplena za obdobje 1.1. - 31.3.2007	55
Tabela 7: Poročilo izbranih kategorij izkaza poslovnega izida odvisne družbe	56
Tabela 8: Število zaposlenih in dodana vrednost na zaposlenega v skupini Trimo	56
Tabela 9: Dnevi vezave terjatev do odvisnih podjetij	57
Tabela 10: Vrste aktivnosti	69
Tabela 11: Postopki pri planiranju	72
Tabela 12: Postopki pri izvedbi mesečnega obračuna v okviru kontrolinga	75
Tabela 13: Pregled dvanajstmesečnih planskih in dejanskih cen ur dela v podjetju X	77
Tabela 14: Pregled dvanajstmesečnih planskih in dejanskih odstotkov dodatkov v podjetju X	78
Tabela 15: Poročilo o uspešnosti po projektih	81

Kazalo slik

Slika 1: Model razvoja organizacijskih struktur v multinacionalnem podjetju	13
Slika 2: Razčlenitev poslovnega sistema	18
Slika 3: Povezanost računovodskega in poslovnega informacijskega sistema	19
Slika 4: Model uravnoteženega merjenja uspešnosti	31
Slika 5: Model poslovno informacijskega sistema	42
Slika 6: Organizacijska struktura skupine Trimo	52

Slovar uporabljenih angleških izrazov

Angleški izraz	Slovenski izraz
<i>Business Warehouse</i>	podatkovno skladišče
<i>comparable uncontrolled price method</i>	metoda primerljive neusmerjene cene
<i>cost-plus method</i>	metoda pribitka na stroške
<i>functional structure</i>	funkcijska struktura
<i>group</i>	skupina podjetij
<i>international division structure</i>	mednarodna oddelčna struktura
<i>matrix structure</i>	matrična struktura
<i>multinational corporation</i>	multinacionalno podjetje
<i>national subsidiary structure</i>	nacionalna struktura
<i>parent</i>	obvladujoče podjetje
<i>product division structure</i>	organiziranost po proizvodnih linijah

<i>regional structure</i>	organiziranost po geografskih področjih
<i>resale price method</i>	metoda preprodajne cene
<i>subsidiary</i>	odvisno podjetje
<i>to control</i>	obvladovati, upravljati, nadzorovati, pregledovati
<i>transfer prices</i>	prenosne cene

Slovar uporabljenih kratic

Kratika	Angleški izraz	Slovenski izraz
AJPES	<i>Agency of the Republic of Slovenia for Public Legal Records and Related Services</i>	Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve
BOT	<i>Built-Operate-Transfer</i>	zgradi-upravljaj-predaj državi
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>	uravnoteženi sistem kazalnikov
CAD/CAM	<i>computer-aided design and computer aided manufacturing</i>	računalniško podprt dizajn in računalniško podprta proizvodnja
DIS	<i>Management Informational System</i>	direktorski informacijski sistem
EFQM	<i>European Foundation for Quality Management</i>	evropski model poslovne uspešnosti
ERP	<i>Enterprise Resource Planning</i>	celovita programska rešitev
EVA	<i>Economic Value Added</i>	ekonomska dodana vrednost
FDI	<i>Foreign Direct Investments</i>	neposredne tuje investicije
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>	Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov
MRS	<i>International Accounting Standards</i>	mednarodni računovodski standardi
MVA	<i>Market Value Added</i>	tržna dodana vrednost
OECD	<i>Organisation for Economic Cooperation and Development</i>	organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj
ROA	<i>Return On Assets</i>	čista dobičkonosnost sredstev
ROE	<i>Return On Equity</i>	čista dobičkonosnost kapitala
ROIC	<i>Return on Investment Capital</i>	čista dobičkonosnost vloženega kapitala
SAP	<i>Systems, Applications and Products</i>	sistemi, aplikacije in proizvodi
SID	<i>Slovene Export Corporation</i>	Slovenska izvozna družba
SKD	<i>Standard Classification of Activities</i>	standardna klasifikacija dejavnosti
SRS	<i>Slovenian Accounting Standards</i>	slovenski računovodski standardi
SV	<i>Shareholder Value</i>	vrednost za delničarje
WBS	<i>Work Breakdown Structure</i>	struktura členitve projekta
ZDA	<i>United States of America</i>	Združene države Amerike

1 Uvod

Podjetja se pri poslovanju srečujejo z vse številčnejšimi spremembami. Za vse gospodarske panoge velja, da prostorske in časovne distance postajajo vse manjše in vse bolj zanemarljive. Trgi si po svoji zunanji podobi postajajo vse bolj podobni, s čimer se večajo potenciali prodora izdelka na širši tržni prostor. Posamezna podjetja se morajo globalizacijskim spremembam hitro prilagajati, stalno morajo vzdrževati korak s konkurenco ter se fleksibilno odzivati na spremembe v okolju. To še posebej velja za podjetja v manjših državah, saj jim domači trg ne predstavlja dovolj velikega tržnega prostora, hkrati pa nanje pritiska konkurenca podjetij, ki na različnih trgih izkoriščajo prednosti cenejših produkcijskih dejavnikov.

Podjetja, ki želijo povečati obseg svojega poslovanja, se prej ali slej srečajo s potrebo po internacionalizaciji svojega poslovanja in preoblikovanju v multinacionalno podjetje. Multinacionalno je tisto podjetje, ki ima v 100-odstotni ali delni lasti mrežo proizvodnih, prodajnih ali razvojno-raziskovalnih enot, lociranih v več državah (Chang, Taylor, 1999, str. 541). V multinacionalnih podjetjih se kompleksnost planiranja, spremljanja poslovanja, nadziranja in analiziranja dodatno poveča. Hčerinska podjetja v različnih državah uporabljajo različne računovodske standarde, standarde poročanja ter poslujejo v različnih valutah. Zato ima matično podjetje težave pri izbiri ustreznih strategij nadzora, ocenjevanju uspešnosti mednarodnih operacij, določanju mednarodnih prenosnih cen ipd., posledično tudi z ažurnim poročanjem in analiziranjem v skupini.

Informacijski sistemi imajo pomembno vlogo pri podpori odločanju in pridobivanju konkurenčne prednosti (Fidler, Rogerson, 1996, str. 211 - 212). Vse bolj namreč postaja aktualno vprašanje, kako podjetjem olajšati delo in organizirati poslovanje, da bodo s čim manj težavami lahko organizirali svoje podatkovne baze, jih pretvorili v isto valuto, jih konsolidirali in iz njih dobili relevantne informacije. Fleksibilnost in hitrost odzivanja na spremembe na trgu sta danes dva zelo pomembna dejavnika, ki vplivata na doseganje konkurenčne prednosti podjetja. Glede na to, da se s širitvijo na tuje trge kompleksnost poslovanja poveča, sta fleksibilnost in hitrost prilagajanja spremembam za multinacionalna podjetja še posebej velik izziv. Eden izmed ključnih pogojev za uspešno delo kontrolinga in dosego fleksibilnosti podjetja je tako sodoben, integriran, kakovosten in učinkovit informacijski sistem. Le-ta namreč omogoča premišljeno zbiranje in hranjenje podatkov, njihovo preoblikovanje v kakovostne informacije ter usmerjeno posredovanje do tistih, ki sprejemajo odločitve v podjetju. Le s pomočjo pravočasnih, točnih in pravih informacij lahko podjetje učinkovito predvideva spremembe na trgu in se nanje pripravi. V primeru, da se spremembe realizirajo, lahko hitro reagira in tako prepreči njihov negativen vpliv na poslovanje.

Kontroling se mora stalno prilagajati vse večji kompleksnosti poslovanja, ki jo prinaša internacionalizacija poslovanja. Pri kontrolingu v multinacionalnem podjetju je zelo pomembno, kako je le-to organizirano, kako potekajo procesi komunikacije med posameznimi podjetji, oddelki oziroma osebami, kdo ima največjo moč v organizacijski strukturi in na kakšen način jo

uveljavlja (Ghoshal, Bartlet, 1990, str. 604). V multinacionalnem podjetju ima kontroling obvladujočega podjetja dvojno vlogo in sicer kontroling v domačem podjetju ter odgovornost za njegovo zasnovo in vpeljavo v vseh odvisnih podjetjih. Za identifikacijo potreb po informacijah, ki jih mora posameznim ravnam odločanja omogočati informacijski sistem podjetja, je ključno poznavanje organizacijskih struktur, ki so jih razvila multinacionalna podjetja (Robock, Simmonds, 1989, str. 254 - 279), ter razumevanje dejavnikov decentralizacije odločanja v podjetju (Baliga, Jaeger, 1984, str. 32).

Na podlagi spoznanj v praksi, glede uvajanja integriranega informacijskega sistema na področju kontrolinga v matičnem in hčerinskih podjetjih, ugotavljam, da ima postavitve informacijske podpore zelo velik vpliv na kasnejše možnosti podpore odločanju tako matične kot tudi hčerinskih družb ter posledično celotnega multinacionalnega podjetja. Postavitve informacijskega sistema mora nujno slediti ključnim usmeritvam multinacionalnega podjetja. Ustrezno mora podpreti poslovne procese in tako omogočiti spremljanje vseh pomembnih vidikov poslovanja v vsakem posameznem podjetju v skupini ter hkrati v multinacionalnem podjetju kot celoti. Informacijski sistem mora nuditi podporo planiranju, spremljanju poslovanja, nadziranju in analiziranju na vseh ključnih področjih poslovanja. Le tako lahko zagotavlja dobro osnovo za podporo odločanju, kar je naloga kontrolinga.

Namen mojega magistrskega dela je, s pomočjo domače in tuje strokovne literature na področju multinacionalnih podjetij, kontrolinga, računovodskih informacij in na področju informacijskih sistemov za podporo odločanja, proučiti, na kakšen način zagotoviti podporo odločanju v konkretnem multinacionalnem podjetju.

Delo je namenjeno predvsem delavcem na področju kontrolinga (oblikovalcem informacij) ter poslovnim delavcem (uporabnikom informacij), ki se soočajo z izzivom informacijske podpore odločanju v mednarodnih podjetjih. Moj namen je poudariti, da je potrebno pri vpeljavi koncepta kontrolinga v multinacionalnem podjetju upoštevati številne spremenljivke, ki vplivajo na zajem, oblikovanje in spremljanje informacij v multinacionalnem podjetju ter tako poslovojem in kontrolerjem ponuditi oporo pri odločanju o vpeljavi ter pri sami vpeljavi koncepta kontrolinga v multinacionalnem podjetju.

Z magistrskim delom ugotavljam primernost uvedenega koncepta kontrolinga v konkretnem multinacionalnem podjetju ter njegovo skladnost s teoretičnimi izhodišči.

Cilj mojega magistrskega dela je analizirati uvedbo integriranega informacijskega sistema na področju kontrolinga v hčerinska podjetja v tujini. Pri tem poudarjam pomen številnih dejavnikov, ki v veliki meri vplivajo na definiranje zahtev po informacijah, ki naj jih ima primeren informacijski sistem.

V delu proučujem posamezne značilnosti konkretnega multinacionalnega podjetja, kot so strategije, organizacijska struktura, stopnja centralizacije odločanja, vrste informacij, ki jih

podjetje uporablja za spremljanje uspešnosti odvisnih podjetij, prenosne cene ipd.. Na podlagi tega podam predlog primernega koncepta kontrolinga konkretnega multinacionalnega podjetja.

Predstavim primer uporabe informacijskega sistema SAP za podporo kontrolingu v skupini Trimo, ki poudarja smiselnost uporabe integriranega sistema za podporo odločanja tako v matičnem kot tudi v vseh odvisnih podjetjih konkretnega multincionalnega podjetja.

Moje magistrsko delo je teoretično-praktičnega značaja in temelji tako na sekundarnih podatkih in dejstvih, ki izhajajo iz že napisanih del domačih in tujih avtorjev, kot tudi na lastnih izkušnjah pri vzpostavljanju novega informacijskega sistema na področju kontrolinga v podjetju Trimo, d.d. ter prenosu koncepta in njegove informacijske podpore na hčerinsko družbo Trimo Inženjering, d.o.o. v Srbiji. Osredotočim se na literaturo, ki je neposredno povezana s kontrolingom, ter na literaturo s področja organizacije, poslovanja, informacijske tehnologije, mednarodnega poslovanja in računovodstva.

Magistrsko delo je poleg prvega, uvodnega, in zadnjega, sklepnega poglavja, razdeljeno še na osrednja tri poglavja.

V drugem in tretjem poglavju iz množice opredelitev in stališč različnih teoretičnih in praktičnih spoznanj s pomočjo selekcije izberem tiste, ki se mi po moji presoji zdijo najustreznejše in najpomembnejše za vsebino mojega magistrskega dela, da sta namen in cilj, ki sem si ju zadala v uvodu, dosežena.

V drugem poglavju opredelim multinacionalno podjetje, njegov nastanek in strategije. V okviru strategij multinacionalnega podjetja nekoliko podrobneje preučim vpliv matičnega podjetja na strategije odvisnih podjetij. Temu sledi predstavitev značilnosti in oblik organizacijskih struktur ter oblik centralizacije oziroma decentralizacije odločanja v multinacionalnem podjetju. Tako strategije kot tudi organizacijska struktura in stopnja centralizacije odločanja so namreč ključne pri postavitvi koncepta kontrolinga v multinacionalnem podjetju.

V tretjem poglavju definiram pojem, vsebino in vlogo kontroliga v multinacionalnem podjetju. Najprej opredelim namen in cilj kontrolinga ter njegovo umestitev v podjetje. V nadaljevanju prikažem razliko med anglo-ameriškim in nemškim pristopom h kontrolingu ter opredelim naloge kontrolinga in kontrolerja. V okviru tega poglavja opredelim tudi koncept kontrolinga v multinacionalnem podjetju. Sledi opredelitev vrst informacij, ki naj bi jih matično podjetje v skladu s teoretičnimi izhodišči uporabljalo za spremljanje uspešnosti odvisnih podjetij. Glede na poseben pomen prenosnih cen v multinacionalnih podjetjih je v okviru tega poglavja nekaj pozornosti namenjene tudi pregledu teoretičnih izhodišč na tem področju. Ker podjetje, ki ga v mojem delu obravnavam, velik del svojega poslovanja vodi preko projektov, se v okviru tega poglavja dotaknem tudi projektnega kontrolinga ter njegovih značilnosti. Glede na to, da si danes ne moremo zamisliti kontrolinga v nobenem, predvsem pa ne v multinacionalnem, podjetju brez informacijske podpore, v okviru tega poglavja opredelim tudi informacijski sistem, vrste

informacijske podpore poslovanju, značilnosti integriranega informacijskega sistema ter primernost informacijskega sistema glede na organizacijsko obliko multinacionalnega podjetja.

V četrtem poglavju predstavim praktični primer uvajanja informacijskega sistema na področju kontrolinga v odvisno družbo, tu se naslonim predvsem na svoja znanja in izkušnje. Predstavim spremenljivke, ki vplivajo na oblikovanje koncepta kontrolinga v skupini Trimo, ter na podlagi metode dedukcije podam vrednostno oceno vpeljanega koncepta v konkretnem podjetju glede na teoretična izhodišča. Najprej predstavim skupino Trimo ter njeno strategijo. Prikažem značilnosti vpliva matične družbe na strategijo odvisnih družb, organizacijsko strukturo skupine Trimo, ključna področja skupnega delovanja podjetij v skupini Trimo, značilnosti poročanja, opredelitev odvisnih podjetij kot mest odgovornosti v skupini Trimo ter sprejet koncept prenosnih cen v skupini Trimo. Temu sledi predstavitev konkretnega primera uvajanja integriranega informacijskega sistema na področju kontrolinga v hčerinski družbi.

V sklepnem poglavju na koncu magistrskega dela povzamem temeljne ugotovitve, podam že ugotovljene rešitve ter lastna razmišljanja in predloge o učinkovitem modelu kontrolinga v multinacionalnem podjetju.

2 Obvladovanje hčerinskih družb v tujini

Za uspešnost podjetij na posameznih lokalnih trgih je kljub vse večjemu tehnološkemu napredku in razvoju tehnologij pomembna vsaj delna fizična prisotnost. Tako se podjetja lažje prilagodijo lokalnim potrebam in značilnostim posameznih trgov. Z ustanavljanjem odvisnih podjetij v tujini lahko tudi podjetja, ki so v svetovnem merilu srednje velikosti ali celo majhna, pridobijo dostop do prednosti, s katerimi razpolagajo podjetja v tujini in tako krepijo svoj konkurenčni položaj. Razmere na svetovnih trgih so namreč danes vse bolj naklonjene tudi internacionalizaciji manjših podjetij iz manjših ali srednje velikih držav z majhnimi lokalnimi trgi. Hitre spremembe v svetovnem gospodarstvu odpirajo nove tržne niše, ki jih uspejo izkoristiti le podjetja, ki so sposobna hitro reagirati in se prilagajati novim razmeram.

2.1 Opredelitev multinacionalnega podjetja

Široka definicija multinacionalnega podjetja, ki temelji na enostavnem geografskem merilu, multinacionalno podjetje opredeljuje kot skupino podjetij, katere obvladujoče podjetje ima vsaj eno odvisno podjetje locirano izven države obvladujočega podjetja. Definicije različnih avtorjev pa se nekoliko razlikujejo in v nadaljevanju podajam nekatere izmed njih.

Definicija, ki je skupna vsem avtorjem je, da je multinacionalno podjetje tisto podjetje, ki se ukvarja z mednarodnim poslovanjem. V večini primerov so si enotni tudi v tem, da ne gre le za izvoz temveč za neposredne naložbe v tujino. Chang in Taylor (1999, str. 541) podajata eno

izmed najsplošnejših definicij: »Multinacionalno je tisto podjetje, ki ima v 100-odstotni ali delni lasti mrežo proizvodnih, prodajnih ali razvojno-raziskovalnih enot, lociranih v več državah«. Hunger in Wheelen (1996, str. 309) multinacionalno podjetje definirata kot dobro razvito podjetje, ki ima v lasti in nadzira obsežne dejavnosti, ki ustvarjajo dodano vrednost v več državah, ter s poslovodji, ki gledajo na priložnosti podjetja globalno.

V slovenski literaturi se poleg neusklajenosti meril v različnih definicijah tujih avtorjev pojavlja tudi problem poslovenjenja tujih izrazov¹. Bartlett in Ghoshal (1995, str. 2) pravita, da podjetja, ki nakupujejo material na tujih trgih, sklepajo licenčne pogodbe v tujini, izvažajo proizvode ali imajo celo manjšinske deleže v kapitalu podjetij v tujini uvrščamo v skupino mednarodnih podjetij. Ne moremo pa jih opredeliti kot multinacionalna, če nimajo v tujini tudi neposrednih naložb in če hkrati aktivno ne sodelujejo v poslovanju teh podjetij.

V Mednarodnih računovodskih standardih (v nadaljevanju MRS) so pojmi obvladujoče podjetje, odvisno podjetje in skupina podjetij opredeljeni (MRS, 2001, str. 1291 – 1323):

- obvladujoče podjetje (angl.: *parent*) je tisto, ki ima eno ali več odvisnih podjetij,
- odvisno podjetje (angl.: *subsidiary*) je tisto, ki ga obvladuje drugo podjetje, imenovano obvladujoče in
- skupina podjetij (angl.: *group*) je definirana kot obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja.

Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS) skupino podjetij definirajo zelo podobno kot MRS. Skupino tako po SRS sestavljajo (SRS, 2007, str. 15):

- obvladujoče podjetje,
- podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu,
- podjetja odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov.

Pojem mednarodnega podjetja bo v tem delu povezan z obstojem odvisnega podjetja v tujini. Pogoji za priznavanje odvisnega podjetja je obvladovanje, ki pomeni zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja.

2.2 Nastanek multinacionalnega podjetja

Transportna in komunikacijska revolucija sta izjemno povečali število in možnosti mednarodnih kontaktov in vzporedno s povečanimi priložnostmi izrabljanja ekonomij obsega v industrijski proizvodnji vzpodbudili nastanek novih globalnih igralcev. Nižji transportni in transakcijski

¹ Slovar poslovnofinančnih izrazov (Mramor, 1999, str. 105) prevaja »*multinational corporation*« kot multinacionalna združba, ki pomeni veliko podjetje, ki posluje v več državah. Pojem multinacionalka je opredeljen tudi v Velikem splošnem leksikonu (1998, str. 2737) kot podjetje, ki deluje v več državah. Enako pojem multinacionalka kot podjetje, ki posluje v več državah opredeljuje tudi Slovar slovenskega knjižnega jezika (2001). Slovenski avtorji pogosto uporabljajo slovenski izraz mednarodno podjetje, ki pa vsebinsko ni primeren.

stroški ter povečana mobilnost kapitala so zunanji razlogi za vse večje selitve proizvodnje v tujino.

Nastanek multinacionalnega podjetja je povezan z internacionalizacijo poslovanja, ki pomeni proces naraščanja vpletenosti v mednarodno poslovanje (Welch, Luostarinen, 1999, str. 84). Internacionalizacija poslovanja se nanaša na vse oblike mednarodnega ekonomskega sodelovanja in zajema tako mednarodno menjavo kot mednarodno proizvodnjo. Posamezno podjetje se običajno internacionalizira v več fazah, v katerih postopoma pridobiva nova znanja o novem trgu, ter tako najbolj zmanjša tveganje, ki je povezano z naslednjo fazo internacionalizacije. Faze razvoja niso enake za vsa podjetja. Razvoj je odvisen od domačega in tujega okolja ter od položaja podjetja na trgu. Običajno podjetja iz manjših držav hitreje internacionalizirajo svoje dejavnosti.

Podjetja na tuje trge vstopajo na različne načine. Najenostavnejši način je izvoz, ta je primeren predvsem za manjša podjetja, saj je najmanj tvegan. Oblike, ki z lokalno proizvodnjo omogočajo oskrbovanje tujega trga, se imenujejo nepremoženjske oblike vstopanja na tuje trge. Mednje uvrščamo licenciranje, franšizing, lizing in pogodbeno proizvodnjo. Gre za pogodbe, ki so praviloma sklenjene za določen čas, vključujejo le omejen obseg prenosa tehnologije, prodaja pa je omejena le na določen prostor. Na drugi strani pa je premoženjskim oblikam vstopanja na tuje trge skupen prenos premoženja v tujino kot bazo za širitev posla. Tu ločimo neposredne tuje investicije, portfelj investicij, strateške zveze, koncesijske in BOT posle². Relativno hiter način za podjetje, da vstopi na tuje tržišče, je prevzem podjetja, ki že deluje na trgu. Večje sinergijske prednosti je mogoče doseči v primeru, če multinacionalno podjetje prevzame podjetje, ki ima močno komplementarno proizvodno linijo ter dobro razvito distribucijsko mrežo (Kenda, 2001, str. 176 - 204).

Pri vstopu na tuje trge se podjetja srečujejo z večjimi ali manjšimi težavami. Kotler (1996, str. 410 - 411) navaja: (1) zadolženost držav v tujini, (2) nestabilna vlada, kar je posledica visoke stopnje zadolženosti, inflacije in brezposelnosti, (3) gospodarska ter politična nestabilnost, ki skupaj z veliko zadolženostjo povzroča, da vrednost državne valute niha ali celo pada, (4) zahteve tuje vlade pri vstopu in birokracija z raznimi predpisi in odredbami, (5) uvedba carin in drugih omejitev z namenom zaščite lastnega gospodarstva, korupcija, tehnološko piratstvo in podobno.

² Neposredne tuje investicije (angl.: *Foreign Direct Investments – FDI*) pomeni lastništvo in nadzor nad opredmetenim premoženjem v tujini ter aktivno udeležbo podjetja pri njegovi dejavnosti v tujini (udeležba neposrednega investitorja v kapitalu podjetja je enaka ali večja kot 10%). Portfelj investicij pomeni nakup in prodajo vrednostnih papirjev zaradi zagotavljanja kapitalskih donosov ali dividend (udeležba tujega investitorja v celotnem lastniškem kapitalu je manjša od 10%). Strateške zveze pomenijo pogodbeno sodelovanje v različnih pojavnih oblikah z namenom boljšega uresničevanja skupnih interesov. Koncesija je pooblastilo države tujemu podjetju za opravljanje gospodarske dejavnosti na njenem območju. BOT posel (angl.: *Build-Operate-Transfer*) je pogodba, s katero se vlagatelj zaveže, da bo za potrebe izgradnje določenega objekta zagotovil denarna sredstva, potem pa z njim razpolagal toliko časa, dokler se sredstva ne bodo povrnila oziroma dokler ne bo ustvarjen določen dobiček. Po preteku dogovorjenega roka se pravice do objekta prenesejo na sopogodbenika (Kenda, 2001, str. 176 - 204).

V okviru pojasnjevanja internacionalne mentalitete Bartlett in Ghoshal (1995, str 11 - 14) podjetja delita na:

- *Internacionalno podjetje*. V začetni fazi internacionalizacije mnogi poslovodje vidijo svoje posle v tujini kot oddaljene izpostave, katerih ključna naloga je podpora poslovnim vzorcem matičnega podjetja na različne načine: dodatna prodaja, zagotavljanje surovin, repromaterialov in polproizvodov domači proizvodnji ipd.. Podjetje na primer ustanovi povezano podjetje v tujini, katerega osnovna naloga je pospeševanje prodaje na lokalnem trgu.
- *Multinacionalno podjetje*. V njem mednarodne aktivnosti zagotavljajo več kot zgolj obrobne možnosti. Da podjetje izrabi te priložnosti, ne more na tujem trgu zgolj uporabiti stare opreme, tehnologije ali izdelčne linije, ki je bila razvita za domači trg. Lokalna konkurenca in država gostiteljica v tem primeru pospešujeta proces učenja podjetja. Multinacionalna mentaliteta poslovodij se razvije ko le-ti spoznajo in izrabljajo razlike med posameznimi trgi in okolji. Taka podjetja postanejo fleksibilnejša in prilagajajo svoje izdelke, strategije ter celo upravljske prakse posameznemu trgu.
- *Globalno podjetje* razmišlja o produktu, ki je enak za vse trge in se ga proizvaja po vsem svetu v nekaj visoko učinkovitih obratih. V takem podjetju verjamejo, da je med okusi in preferencami ljudi iz različnih držav več podobnosti kot razlik. Podjetje je voden iz enega centra, povezano podjetje zagotavlja specializirano proizvodnjo za vse trge, na katerih podjetje trži.
- *Transnacionalno podjetje*. Transnacionalna podjetja so bolj odzivna na lokalne zahteve, hkrati pa ohranjajo globalno učinkovitost. Ključne aktivnosti in viri tako niso ne centralizirani v matični državi ne decentralizirani, pač pa so razpršeni, a specializirani, kar omogoča tako učinkovitost kot fleksibilnost celotnega sistema. Posamezne enote sistema so med seboj tesno povezane in prepletene. Tovrstno podjetje ima številne štabe.

Harzingova (2000, str. 115) v svoji študiji jasno loči tri tipe internacionalnih podjetij. *Globalno podjetje* deluje v dejavnostih z relativno standardiziranimi potrebami potrošnikov. *Multinacionalno podjetje* je decentralizirana mreža, kajti proizvodi in storitve so diferencirani in zadovoljujejo različne potrebe potrošnikov. *Transnacionalno podjetje* pa kombinira značilnosti prvih dveh, skuša se namreč simultano odzivati na včasih navzkrižne strateške potrebe globalne učinkovitosti in nacionalne odzivnosti.

Faza internacionalizacije poslovanja ter panoga, v kateri podjetje deluje, močno vplivata na oblikovanje njegove organizacijske strukture. V procesu internacionalizacije poslovanja se podjetje sooča z dvema nasprotujočima si zahtevama. Na eni strani se mora zaradi doseganja želene uspešnosti v čim večji meri *prilagoditi lokalni državi*, na drugi strani pa mora zaradi doseganja kar se da visoke učinkovitosti dosegati čim večjo *stopnjo koordinacije* znotraj kooperacije. V Tabeli 1 (na str. 8) je prikazanih 5 stopenj, ki jih po Hungerju in Wheelenu (1996, str. 322) podjetja prehodijo pri razvoju mednarodnega poslovanja.

Tabela 1: Stopnje razvoja multinacionalnega podjetja

Stopnja	Dejavnosti podjetja	Enota, ki je odgovorna za mednarodne dejavnosti	Odgovorni poslovodja
1	Posredni in neposredni izvoz, obseg poslovanja je majhen.	Izvozni oddelek.	Poslovodja izvoza, podrejen izvršnemu poslovodji domačega trženja.
2	Izvoz postane pomembnejši.	Izvozni oddelek.	Poslovodja oddelka.
3	Licenciranje ter začetek z investiranjem v proizvodne zmogljivosti v tujini.	Mednarodni oddelek.	Poslovodja mednarodnega poslovanja.
4	Obseg investiranja v drugih državah se poveča.	Mednarodni štab kot odvisno podjetje v tujini v popolni lasti obvladujočega podjetja.	Predsednik, ki je podpredsednik v obvladujočem podjetju.
5	Mednarodne investicije so obsežne in razvejane; razpršeno mednarodno poslovanje.	Globalna organizacijska struktura po zemljepisnih območjih, izdelkih in funkcijah ali kombinacija med njimi. Lahko tudi podpora štabnega osebja v svetovnem merilu.	Ni le enega poslovodje, odgovornega za mednarodno poslovanje. Vsi poslovodje postanejo odgovorni tako za domače kot mednarodno poslovanje.

Vir: Hunger, Wheelen, 1996, str. 323.

Z vidika tega magistrskega dela sta najzanimivejši četrta in peta stopnja. Pri četrti stopnji podjetje ustanovi lokalni štab ali podjetje v državi gostiteljici z namenom boljše oskrbe trga in razširitve proizvodne linije. Podjetje lahko postavi lokalne proizvodne zmogljivosti in lokalno organizira poslovodne funkcije kot so razvoj proizvodov, finance, marketing in podobno. Nekatera najuspešnejša multinacionalna podjetja preidejo v peto fazo, za katero so v svetovnem merilu značilni podpora štabnega osebja, funkcija raziskave in razvoja ter strategije financiranja. Podjetje je v tem primeru globalno in ima matrično organizacijsko strukturo.

2.3 Strategije multinacionalnega podjetja

Za uspešno delovanje potrebuje podjetje primerno organizacijsko strukturo. Lipovec (1987 str. 60-62) jo opredeli kot sestav razmerij med ljudmi in sestav medsebojno odvisnih vlog ali funkcij. Ključni dejavnik, ki vpliva na izbiro organizacijske strukture, pa je odločitev o strategiji podjetja. Strategija je dolgoročna pot do cilja, ki smo si ga zastavili. Praviloma so strategije rezultat ustvarjalnega in inovativnega napora v podjetju, vendar pa mora podjetje pri razvijanju strategije upoštevati vrsto dejavnikov zunanjega in notranjega okolja (Pučko, 2003, str. 169). Strateški plani določajo smernice za razvoj in rast podjetja ter usklajujejo delovanje celotnega podjetja z namenom doseganja poslovnih ciljev. Strategije so uspešne, če izboljšujejo postopke dela v podjetju, ustrezajo razmeram na trgu ter tako povečujejo konkurenčne prednosti podjetja (Thompson, Strickland, 1999, str. 27 - 30).

Specifičnost mednarodne strategije je mogoče strniti v dve ključni razsežnosti. Prva je *konfiguracija* aktivnosti podjetja po vsem svetu oziroma lokacija obratov in enot firme po svetu, v katerih se odvijajo posamezne aktivnosti. Druga dimenzija je *koordinacija* izvajanja aktivnosti

iz verige vrednosti v različnih državah. Ključno vprašanje pri izbiri mednarodne strategije multinacionalke je, s kakšno konfiguracijo in koordinacijo³ aktivnosti dosegati konkurenčno prednost. Pri tem je potrebno poznati dejavnike, ki govorijo v korist večje koncentracije ali razpršenosti aktivnosti oziroma večje ali manjše stopnje koordinacije aktivnosti. Odnos konfiguracije in koordinacije aktivnosti določa konkurenčno prednost globalne strategije multinacionalnega podjetja (Pučko, 2003, str. 192).

Med štiri ključne strategije, ki jih podjetje uporablja na mednarodnem trgu, lahko štejemo internacionalno, multidomačo, globalno in transnacionalno (Jones, 2000, str. 242 - 245).

Pri *internacionalni strategiji* organizacija potrošnikom v vseh državah ponuja standardiziran proizvod. Tuje poslovne enote proizvajajo in tržijo proizvode, ki so le rahlo prilagojeni lokalnim okusom, pri tem pa uporabljajo pristope, ki jih je razvila centrala. Razvoj in trženje sta centralizirana v matičnem podjetju. Birokratski stroški so pri tej strategiji večji, organizacija pa ne izkorišča tujih potencialov in možnosti, omejena je lahko lokalna dovzetnost za določen izdelek, produkcijski stroški se lahko zvišajo.

Cilj *multidomače strategije* je, da odgovori na potrebe potrošnikov na tujih trgih in prilagodi svoje izdelke. Proizvodnja, razvoj in raziskave ter trženje se nahajajo v tujini. Podjetje z ustanovitvijo uspešnih poslovnih enot v tujini pridobi dostop do virov, ki se nahajajo v posamezni državi. Tuje poslovne enote pridobijo konkurenčno prednost pred lokalnimi tekmeci s kombiniranjem znanja in virov v tuji in domači državi. Poslovne enote so samostojne, zato pogosto prihaja do razhajanj med njimi in obvladujočim podjetjem. Obvladujoče podjetje od svojih poslovnih enot v tujini pridobi le finančna sredstva, ne pa tudi potencialnega novega znanja in surovin. S tem izgubi priložnost za globalno učenje, kar je slabost multidomače strategije. Njena prednost pa je v nizkih birokratskih stroških.

Pri *globalni strategiji* podjetje stremi k zniževanju proizvodnih stroškov. Izdelke lahko tako ponuja po nižji ceni, kot jih ponujajo domača podjetja v posamezni državi. Standardizirani izdelki se proizvajajo na stroškovno najugodnejših lokacijah in od tam distribuirajo na različna tržišča. Različne funkcije podjetja se nahajajo na različnih, stroškovno najugodnejših lokacijah po svetu. Podjetja s to strategijo so visoko centralizirana, kar zvišuje birokratske stroške in stroške koordinacije. Podjetje se v primeru uporabe te strategije zaradi stroškovne prednosti odpove prednostim, ki jih prinaša diferenciacija proizvodov.

V primeru *transnacionalne strategije* so podružnice del celote in hkrati samostojne. Različne funkcije so v različnih državah. Za usklajevanje je potrebna skupna kultura in način razmišljanja. Cilj strategije je razviti sistem koordinacije med poslovnimi enotami po svetu. Od vsake poslovne enote se pričakuje, da razvija in gradi na znanjih in virih, ki jih prejema od druge poslovne enote v mreži, ter da na koncu izboljšane proizvode pošlje naprej drugi poslovni enoti.

³ Koordinacija je povezovanje in prilagajanje razmerij in organizacijskih struktur s ciljem delovanja z okoljem in medsebojno, ter usklajevanje teh procesov v združbi glede na cilj delovanja po obsegu in času (med preteklostjo in sedanjostjo, odvisno od okolja), da bi čim bolj uresničevali cilj delovanja (Lipovec, 1987, str. 124).

Na ta način lahko podjetje kombinira nizke stroške, visoko kakovost in nestandardizirane proizvode, primerne za različne regije. Pri transnacionalni strategiji tako podjetje sočasno doseže prednosti globalne in multidomače strategije.

Pri izboru strategije mora podjetje upoštevati predvsem tri dejavnike (Doz, Prahalad, 1984, str. 56):

- pritiske po globalni integraciji,
- pritiske po lokalni odzivnosti in
- birokratske stroške.

Glavni dejavnik, ki sili podjetje k *integraciji aktivnosti*, ki ustvarjajo vrednost, ter k uporabi svojih izkušenj in virov učinkoviteje, je dodana vrednost, ki jo lahko ustvari globalno širjenje podjetja s prenašanjem znanja in izkušenj preko meja. S tem si pridobi konkurenčno prednost.

Zaradi velikih razlik med državami se razlikujejo tudi odnosi, ki jih mora podjetje razviti s tujimi kupci, dobavitelji in delovno silo. Večje kot so razlike med državami, večji so pritiski po *lokalni odzivnosti*. Z namenom ustvarjanja razlikovalnih konkurenčnih prednosti, podjetje prilagodi izdelke, procese in storitve na način, da ustrezajo okoliščinam v državah kjer deluje.

Birokratski stroški, povezani z vodenjem delovanja v tujini, naraščajo z naraščanjem pritiskov po globalni integraciji in lokalni odzivnosti. Eden izmed dejavnikov, ki vplivajo na birokratske stroške, je tudi strategija širjenja na tuje trge, ki jo izbere podjetje.

Matično podjetje lahko na različne načine vpliva na oblikovanje strategij odvisnih podjetij. Goold in ostali (1994, str. 41) opredeljujejo korporativno strategijo matičnega podjetja, jasno namreč razmejujejo med matičnim podjetjem in celotno korporacijo. Korporativno strategijo podjetja po njihovem določa matično podjetje, povezana podjetja pa se ukvarjajo s poslovnimi strategijami.

Obstajajo štiri strategije, preko katerih matično podjetje vpliva na vrednost (Goold et al., 1994, str. 78 - 82):

- Preko *samostojnega vpliva* matično podjetje stopnjuje lastno izvajanje politike znotraj povezanih podjetij ter vpliva na strategijo in izvajanje vsakega povezanega podjetja posebej. V tem primeru matično podjetje izvaja precejšen vpliv na povezana podjetja, ki so v njegovi lasti. Gre za močan vpliv na poslovanje teh podjetij, vse do vplivanja na izdelčno-tržne strategije, cenovne odločitve, razvoj človeških virov in podobno. Matično podjetje s tem na eni strani veliko prispeva k dodajanju vrednosti, po drugi strani pa lahko s svojim neposrednim vplivanjem prispeva tudi k uničevanju vrednosti – s pritiskanjem na nepomembne cilje, z odtegotvami sredstev za vredne projekte, s spodbujanjem neprimernih investicij ipd..
- Z *vezanim vplivom* matično podjetje, preko vzpostavljanja in vplivanja na povezave med posameznimi povezanimi podjetji, dosega sinergije in tako povečuje vrednost povezav med njimi. To doseže preko oblikovanja odločitev in struktur, postavljanja politik in vodil,

sistema prenosnih cen ter preko osebnih pritiskov. Ta strategija temelji na predpostavki, da je celota več kot seštevek posamičnega.

- *Funkcionalni in storitveni vpliv* matičnemu podjetju omogoča funkcionalno vodenje in stroškovno učinkovito storitev za povezana podjetja. V tem primeru matično podjetje svojim povezanim podjetjem oblikuje centralne funkcije in storitve, ki so na voljo vsem. Lastno organiziranje in vzdrževanje centralnih funkcij pogosto vodi v notranjo birokratizacijo podjetja.
- *Korporativno razvojne aktivnosti*. Tako kot vplivanje na funkcije, ki so že v portfelju, matično podjetje vpliva na sestav samega portfelja – kupuje ali prodaja posle, oblikuje nove posle s povezovanjem z drugimi podjetji, redefinira posamezne posle ipd..

2.4 Organizacijska struktura multinacionalnega podjetja

V teoriji ni razvitega enotnega modela, ki bi definiral optimalno organizacijsko strukturo podjetja. Elementi organizacijske strukture se razvijajo skupaj s spreminjanjem narave mednarodnih dejavnosti, ki jih ima podjetje. Poslovodna struktura podjetja se mora spreminjati z razvojem podjetja zato, da se sklada z novo strategijo. Odločilen dejavnik, ki vpliva na obliko organizacijske strukture, je *stopnja nazora in koordinacije*, ki jo izbrana strategija zahteva. V Tabeli 2 je prikazan odnos med organizacijsko strukturo in strategijo podjetja ter spreminjanje potrebe po koordinaciji in v povezavi s tem višina birokratskih stroškov, kot jo definira Jones (2000, str. 247).

Tabela 2: Povezava med strategijo in organizacijsko strukturo v mednarodnem okolju

STRATEGIJA	Internacionalna strategija	Multinacionalna strategija	Globalna strategija	Transnacionalna strategija
nizka	Potreba po koordinaciji			visoka
Vertikalna diferenciacija				
Število ravni v hierarhiji	malo	veliko	veliko	malo
Centralizacija avtoritete	decentralizirana	glavne funkcije centralizirane, ostale decentralizirane	centralizirana	hkrati centralizirana in decentralizirana
Horizontalna diferenciacija	geografska struktura	produktna struktura	produktna struktura	matrična struktura
Integracija				→
nizki	Birokratski stroški			visoki

Vir: Jones, 2000, str. 247.

Interpretacija, da podjetja določijo strategijo in ji prilagodijo organizacijo, je precej rigidna. Podjetje je namreč živ organizem s svojo lastno potjo razvoja. Strategijo lahko interpretiramo kot neke vrste genski zapis, ki določa, v katero smer se bo podjetje internacionaliziralo in kakšno strukturo bo v tem razvoju oblikovalo. Na to pa vpliva tudi sam razvoj podjetja in njegovo okolje. Po drugi strani pa organizacija multinacionalnega podjetja povratno vpliva na strategijo poslovanja tega podjetja. Tako lahko govorimo o interaktivnosti med strategijo in organizacijo.

To vzajemno vplivanje strategije na organizacijo in obratno, organizacije na strategijo, omogoča uspešno krmarjenje multinacionalnemu podjetju v različnih okoljih, v katerih se sočasno nahaja.

Robock in Simmonds (1989, str. 254 - 279) navajata naslednje osnovne oblike organizacijskih struktur multinacionalnega podjetja:

- mednarodna oddelčna struktura (angl.: *international division structure*),
- nacionalna struktura (angl.: *national subsidiary structure*),
- funkcijska struktura (angl.: *functional structure*),
- organiziranost po geografskih področjih (angl.: *regional structure*),
- organiziranost po proizvodnih linijah (angl.: *product division structure*) in
- matrična struktura (angl.: *matrix structure*).

Mednarodni oddelek je primeren v začetnih fazah internacionalizacije, ko sta vrednost prodaje v tujini in vrednost v tujini lociranih sredstev, v primerjavi z domačimi, majhni. Proizvodnja je v začetni fazi še vedno locirana v državi obvladujočega podjetja, kasneje pa se del proizvodnje preseli v podjetja v tujini, ki so še vedno pod nadzorom mednarodnega oddelka. Mednarodni oddelek je lahko organiziran tudi kot podjetje, ločeno od obvladujočega podjetja, in opravlja enako funkcijo kot mednarodni oddelek. Mednarodni oddelek je organizacijsko ločen od domačih oddelkov, odgovornost za poslovne rezultate na domačem trgu pa je ločena od odgovornosti za uspešno poslovanje na tujih trgih. Informacije o poslovanju potekajo od oddelkov neposredno na najvišjo raven odločanja.

Nacionalna organizacijska struktura je običajno prva evolucijska faza multinacionalnega podjetja. Je ena izmed možnih smeri prehoda iz mednarodnega oddelka in se pojavi takrat, ko mednarodne operacije poleg izvoza vključujejo tudi proizvodnjo v tujini. Ta struktura daje največjo samostojnost novoustanovljenim odvisnim podjetjem v tujini. V tem obdobju želja po učenju vrhnjega posloводства multinacionalnega podjetja presega željo po nadzoru.

Funkcijska organiziranost multinacionalnega podjetja je najmanj pogosta in je primerna za podjetja, ki proizvajajo homogene proizvode v svetovnem merilu (na primer nafta in premog). Za to organizacijsko strukturo je značilna izredno visoka stopnja centralizacije, saj so poslovodje posameznih poslovnih funkcij odgovorni za njihovo izvajanje v svetovnem merilu.

Organiziranost po geografskih področjih je primerna za tista multinacionalna podjetja, katerih velik delež proizvodnje in prodaje poteka izven nacionalnih meja, pri tem pa nobena država ali regija ni prevladujoča. Odločanje na področju poslovnih funkcij je decentralizirano po geografskih regijah. Tako je omogočeno prilagajanje proizvoda, glede na preference potrošnikov, po posameznih regijah, upoštevanje trženjskih posebnosti regije in značilnosti njenega poslovnega okolja.

Organiziranost po proizvodnih linijah je primerna za tiste multinacionalke, ki proizvajajo tehnološko zahtevne proizvode, ki terjajo visoke začetne investicije. Proizvodne linije v takih podjetjih so medsebojno popolnoma neodvisne, lahko so locirane v različnih državah, pokrivajo

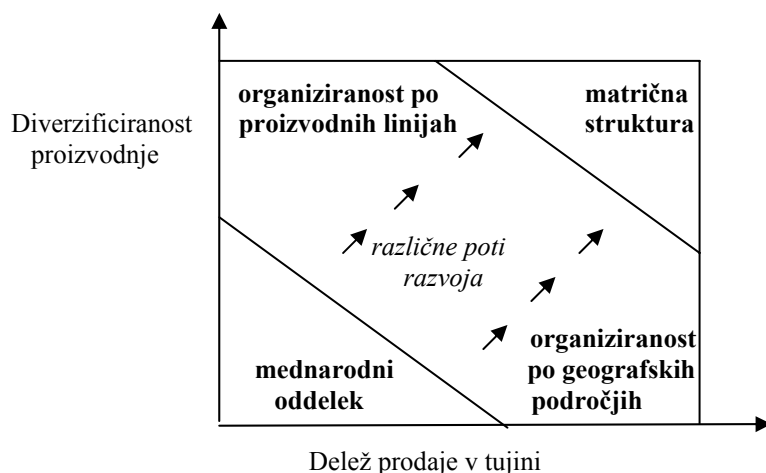
pa več tržišč. Vsebinsko je ta organiziranost najbolj povezana z globalno mentaliteto podjetja, saj sta tako proizvodnja kot trženje organizirana centralizirano na ravni proizvodne linije. Veliko moč odločanja v takšni strukturi imajo linijski (oddelčni) poslovodje.

Matrično strukturo podjetje običajno uvede v primeru močnih pritiskov z večih strani. Če se, v primeru hkratnega močnega pritiska konkurence na izboljšavo proizvoda ali tehnologije in pritiska držav gostiteljic k upoštevanju nacionalnih interesov, podjetje odloči za organiziranost po proizvodnih linijah, s tem zapostavlja nacionalni interes države gostiteljice in tako tvega izgubo njene podpore. Izbira nacionalne organizacijske strukture ali organiziranosti po geografskih področjih pa bi po drugi strani pomenila podcenjevanje konkurenčnih pritiskov ter zaostanek v razvoju proizvodov in tehnologije. Rešitev hkratnega pritiska omogoča matrična struktura, ki združuje prednosti več organizacijskih struktur. Zaradi visoke stopnje decentralizacije odločanja so posamezna podjetja v tujini najpogosteje obravnavana kot dobičkovna ali naložbena mesta odgovornosti (Radebaugh, Gray, 2002, str. 351).

Westneyeva (1999, str. 60) ugotavlja, da je izbor organizacijske strukture odvisen predvsem od obsega mednarodnih aktivnosti, diverzificiranosti proizvodnje in stopnje prilagajanja proizvodov lokalnim trgom. Bartlett in Ghoshal (1995, str. 469) pa sta s pomočjo empirične raziskave razvila model evolucije organizacijskih struktur v multinacionalnem podjetju, ki je prikazan na Sliki 1. S to raziskavo je bil potrjen vpliv deleža prodaje v tujini in divezificiranosti proizvodnje na organizacijsko strukturo.

Model kaže, da se v prvi fazi, ko sta tako diverzificiranost proizvodnje kot delež prodaje v tujini še relativno nizka, v podjetju oblikuje mednarodni oddelek, ki je odgovoren za poslovanje (predvsem prodajo) na tujih trgih. Poti razvoja organizacijskih struktur je več, z naraščajočo diverzifikacijo in deležem prodaje v tujini pa nad ostalimi oblikami prevladajo prednosti globalne matrike.

Slika 1: Model razvoja organizacijskih struktur v multinacionalnem podjetju



Vir: Bartlett, Ghoshal, 1995, str. 469.

Kot je razvidno iz Slike 1 (na str. 13), se med procesom razvijanja podjetja spreminja tudi njegova organizacijska struktura. Ključni element organizacijskih struktur zagotovo vse bolj postaja njihova fleksibilnost, ki jo narekuje potreba po čim hitrejši in boljši odzivnosti na potrošniške zahteve. Organizacijske oblike, ki dosegajo visoko raven fleksibilnosti, zmanjšujejo ravni odločanja v podjetju ter dodeljujejo odgovornost tudi najnižjim ravnam v podjetju so predvsem *nacionalna struktura*, *organiziranost po geografskih področjih* in *matrična struktura*. To so hkrati oblike z najvišjo stopnjo decentraliziranosti odločanja. Zaradi nenehnega povečevanja notranjih in zunanjih komunikacijskih kanalov (mreženja) so to tudi najbolj značilni predstavniki novih organizacijskih tvorb (Zaman, 2003, str. 28).

Organizacijske strukture so neposredno povezane tudi z notranjimi informacijskimi tokovi. Le-ti se namreč razvijejo v odvisnosti od zahtev po pretakanju informacij znotraj multinacionalke. Eden izmed osnovnih dejavnikov, ki vplivajo na to, je ravno organizacijska struktura. Najbolj razvit informacijski sistem zahteva matrična struktura, v kateri poteka vzporedno poročanje dvema ali trem nadrejenim ravnam poročanja (regijskemu, produktnemu in/ali funkcijskemu vodji). Neprimeren informacijski sistem v takšni organizacijski strukturi povzroči podvajanje informacij ter njihov počasen pretok, s tem pa se zmanjša možnost hitrega odzivanja na spremenjene tržne razmere. Obseg, vsebina in smer pretoka informacij so odvisni predvsem od stopnje decentraliziranosti odločanja.

2.5 Centralizacija in decentralizacija odločanja v multinacionalnem podjetju

Decentralizacija je stopnja prenosa odločanja na podrejene. Podjetja se glede na stopnjo decentralizacije med seboj razlikujejo, ne obstajajo pa popolnoma centralizirana ali popolnoma decentralizirana podjetja. V podjetjih z nizko stopnjo decentralizacije je srednje poslovodstvo pri delovanju omejeno s pravili, postopki in predpisanimi politikami, v podjetjih z visoko stopnjo decentralizacije pa se v okviru danih pooblastil samostojno odloča (Emmanuel et al., 1995, str. 52).

Lokalno poslovodstvo je sposobno bolje kot vrhnje poslovodstvo procesirati informacije o poslovanju odvisnega podjetja v njegovem lokalnem okolju, zato decentralizacija odločanja omogoča lažji nadzor nad aktivnostmi. Večja decentralizacija omogoči vzpostavitev konkurenčnega podjetniškega ozračja, to pa pozitivno vpliva tudi na motiviranost lokalnih poslovodij. Pri povečevanju decentralizacije odločanja se mora poslovodstvo matičnega podjetja zavedati, da decentralizacija lahko ob odsotnosti ustreznih mehanizmov nadzora povzroči neskladje med kratkoročnimi cilji odvisnih podjetij in dolgoročnimi cilji multinacionalnega podjetja (Zaman, 2003, str. 30).

Kakšna je optimalna stopnja decentralizacije odločanja, za katero naj se odloči vrhnje poslovodstvo, je odvisno predvsem od številnih dejavnikov, nekateri najpomembnejši so predstavljeni v nadaljevanju.

Stopnja medsebojne odvisnosti odvisnih podjetij in obvladujočega podjetja. Odločanje je najbolj centralizirano v podjetjih, ki so med seboj *recipročno odvisna* (posamezne enote si medsebojno izmenjujejo vloške in izloške). Nekolike več decentralizacije odločanja je mogoče uvesti v *zaporedno odvisnih* podjetjih (izložek ene enote je vložek druge enote). Najbolj pa je decentralizirano odločanje utemeljeno v primerih, ko podjetja *niso medsebojno odvisna* ali pa so zgolj *združeno odvisna* (samostojna podjetja delijo skupne vire). Medsebojna odvisnost podjetij v mreži multinacionalnega podjetja mora biti upoštevana tudi pri vzpostavljanju računovodskega informacijskega sistema. V medsebojno neodvisnih in združeno odvisnih podjetjih zadostuje vertikalni informacijski tok (od odvisnega podjetja navzgor in od obvladujočega podjetja navzdol). V primeru zaporedne ali recipročne odvisnosti med podjetji pa so potrebe po informacijah ustrezno večje in izoblikovati se mora tudi horizontalen tok informacij (pretok informacij med odvisnimi podjetji) (Baliga, Jaeger, 1984, str. 32).

Velikost odvisnih podjetij. Skupine podjetij z manjšim številom večjih odvisnih podjetij naj bi bile bolj decentralizirane kot skupine z večjim številom manjših. To pa ne velja vedno, v primeru, da se večja odvisna družba nahaja na strateško pomembnejšem trgu, ima namreč obvladujoče podjetje velik interes po nadzoru in upravljanju te družbe, kar pomeni tudi večjo centralizacijo (Žilnik, 2005, str. 19).

Negotovost poslovnega okolja. Lokalno poslovodstvo v podjetju, ki deluje v dinamičnem, nepredvidljivem in nestabilnem okolju, mora imeti pri sprejemanju odločitev večjo samostojnost kot poslovodstvo v podjetju s stabilnim okoljem (Nobes, Parker, 1998, str. 196).

Kulturna bližina med obvladujočim in odvisnimi podjetji. Gre za možnost uvajanja kulturnega etosa v odvisno podjetje v tujini (Hočevar, 1997, str. 131). Baliga in Jaeger (1984, str. 28) sta v svoji raziskavi ugotovila, da je kulturna bližina pozitivno povezana z decentralizacijo odločanja, saj je v kulturno sorodnih okoljih mogoče bolje izvajati nadzor z uporabo instrumentov neformalnega, kultiviranega nadzora. V odvisnih podjetjih, ki si z obvladujočim podjetjem niso kulturološko blizu, pa mora biti nadzor bolj usmerjen v uporabo instrumentov formalnega, birokratskega nadzora, odločanje pa je v takih primerih bolj centralizirano.

Časovni vidik decentralizacije odločanja. Raven decentralizacije odločanja se po ugotovitvah empiričnih študij razlikuje po posameznih fazah internacionalizacije podjetja. V začetnih fazah daje poslovodstvo matičnega podjetja lokalnemu poslovodstvu veliko samostojnost pri odločanju (Radebaugh, 1997, str. 521). Z rastjo obsega prodaje, dobička in naraščajočimi investicijami v tujini, se pozornost poslovodstva matičnega podjetja do odvisnega podjetja poveča. Poveča se tudi pomen koordiniranja mednarodnih in domačih aktivnosti in pojavi se potreba po večji centralizaciji odločanja o ključnih funkcijah. Običajno s tem sovпада tudi sprememba organizacijske strukture in sicer v organiziranost po proizvodnih linijah. V naslednji fazi pa lahko ponovno pride do povečane decentralizacije odločanja. Zaradi večjega obsega proizvodnje in vse večje diverzifikacije proizvodnje se začne pojavljati informacijska zasičenost vrhnjega poslovodstva, ki vse težje izvaja centralni nadzor v multinacionalnem podjetju. Ponovno prihaja do decentralizacije nekaterih poslovnih funkcij, preoblikuje se organizacijska struktura (v

organiziranost po geografskih področjih ali globalno mrežo), ključne funkcije pa ostanejo centralizirane.

Centraliziranje ključnih poslovnih funkcij. Ključne poslovne funkcije posameznega multinacionalnega podjetja so tiste, ki najbolj prispevajo k njegovim konkurenčnim prednostim, katere so to, je odvisno od panoge, v kateri podjetje deluje. Ne glede na panogo, v kateri multinacionalno podjetje posluje, pa je ključna centralizacija finančne funkcije. Tako je mogoče zavarovati finančna tveganja na ravni multinacionalke kot celote, priskrbeti vire financiranja na ravni multinacionalke, preusmerjati denarni tok v želeni smeri z notranjimi posojili in izplačevanjem dividend, izkoriščati pozitivne davčne učinke s pomočjo centraliziranja politike prenosnih cen, določati višine licenčin, alokacije posrednih stroškov in podobno (Holzer, 1984, str. 182).

Kot eden izmed dejavnikov se omenja tudi **fizična oddaljenost med podjetji**, ki pa zaradi procesov globalizacije postaja zanemarljiv. Bolj oddaljena odvisna podjetja od obvladujočega podjetja imajo večjo avtonomijo, še posebej, če so locirana v državah z nestabilnimi političnimi razmerami ter strogimi zakonskimi zahtevami (Iqbal et al., 1997, str. 246).

Odločitve podjetja o organizacijski strukturi in o centralizaciji odločanja odločilno vplivajo na njegov računovodski informacijski sistem. Od njih je namreč odvisno, kakšen je obseg informacij znotraj računovodskega informacijskega sistema, kako pogost je tok informacij ter do katerih informacij mora imeti dostop posamezna raven odločanja v podjetju, da se lahko učinkovito odloča.

3 Pojem, vsebina in vloga kontrolinga v multinacionalnem podjetju

3.1 Namen in cilj kontrolinga

Kontroling je bil v podjetja uveden kot sistem, ki naj poslovodstvu zagotavlja potrebne informacije, o tem se strinjata tako evropska kot ameriška šola kontrolinga. Njegov namen je tako zagotavljati podporo za upravljanje in poslovanje poslovnega sistema v smeri uresničevanja ciljev ob upoštevanju sprememb v okolju (Horvath, 1998, str. 146). Iz tega sledi, da cilji kontrolinga sovpadajo s cilji podjetja. Cilj poslovanja podjetja je maksimiranje njegove tržne vrednosti, s tem ko podjetje sledi temu cilju, tudi ustrezno omogoča imetnikom lastniških vrednostnih papirjev maksimiziranje koristnosti njihove potrošnje (Mramor, 2002, str. 37).

Izraz kontroling izhaja iz angleške besede »to control«, ki pomeni obvladovati, upravljati, nadzorovati, pregledovati. Tuja, predvsem pa domača literatura, kontroling opredeljuje zelo različno. Iz opredelitev različnih avtorjev lahko povzamem, da je osnovni cilj kontrolinga pomoč

poslovodstvu pri njihovem delu, ki je po nekaterih opredelitvah bolj pasivna, po drugih bolj aktivna. Koletnik na primer kontroling opredeli z naslednjo definicijo: »Kontroling je poslovna filozofija, poseben slog vodenja in odločevalno naravnana (računovodska) informacijska dejavnost. Je motor in krmilo podjetja in poslovođenja ter zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo, podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje« (Koletnik, 1996, str. 7).

Kadar govorimo o kontrolingu, se velikokrat pojavi tudi pojem poslovodno računovodstvo, zato v nadaljevanju podajam opredelitev pojmov poslovodnega računovodstva in kontrolinga ter povzemam ugotovite o podobnostih in razlikah med njima.

Med avtorji definicij poslovodnega računovodstva (Hočevār, 1995a; Turk et al., 2003, str. 21) se ne pojavljajo večja nesoglasja. Vsi poudarjajo pomen pripravljanja informacij za odločanje na različnih ravneh poslovođenja.

Poslovodno računovodstvo ni posebna vrsta računovodstva s specifičnim področjem (zunanjim ali notranjim) spremljanja in preučevanja poslovnih dogodkov. S tem izrazom je zajet tisti del finančnega in stroškovnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije za notranje uporabnike. Poslovodno računovodstvo je torej usmerjeno k poslovodstvu podjetja, saj ga oskrbuje z informacijami za poslovno odločanje. Ta vidik je mogoče označiti tudi kot poslovodni vidik računovodstva (Turk et al., 2003, str. 21).

Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov IFAC (International Federation of Accountants, 1997, str. 37) poslovodno računovodstvo definira kot »proces opredeljevanja, merjenja, zbiranja, razčlenjevanja, pripravljanja, razlaganja in sporočanja informacij, ki jih uporablja poslovodstvo pri načrtovanju, ovrednotenju in nadziranju v podjetju ter pri zagotavljanju uporabe sredstev in odgovornosti zanje«. Poslovodno računovodstvo pripravlja informacije za različne ravni poslovođenja, ki so bistvene za nadzor sprotnega delovanja, načrtovanje strategije, taktike in delovanja, optimalno izrabo sredstev, merjenje in ocenjevanje izvajanja nalog, zmanjševanje subjektivnosti pri odločanju in izboljšanje notranjega in zunanjega komuniciranja.

Zanimivo definicijo poslovodnega računovodstva podaja Hopwood (Emmanuel et al., 1995, str. 358). Pravi, da v sistemu poslovodnega računovodstva posameznega podjetja vedno odsevata širši sociološki okvir in značilnosti okolja, v katerem podjetje deluje. Kljub temu, da se poslovodno računovodstvo tehnično izvaja v podjetju, je nujno podvrženo zunanjim vplivom. Uporabnost osnovnih orodij poslovodnega računovodstva, kot so metode razporejanja stroškov, ocenjevanje uspešnosti delovanja, obračunavanje prenosnih cen ipd., je odvisna od širšega družbenega poslovnega sistema, v katerem preučevano podjetje deluje.

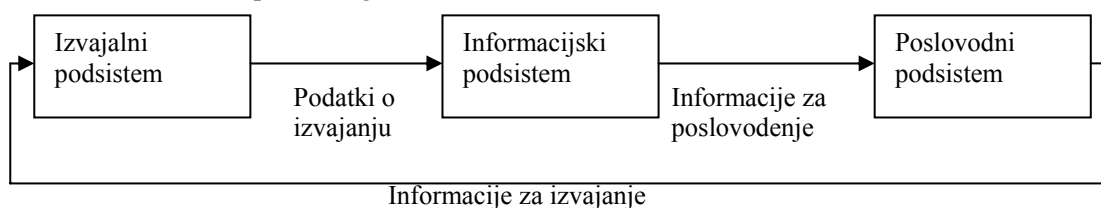
Hočevār (1995a, str. 193) navaja, da se dejavnost, ki informativno podpira poslovodski uravnalni sistem, velikokrat poimenuje kontroling, oseba, odgovorna za delovanje poslovodskega uravnalnega sistema oziroma računovodstva odgovornosti pa kot kontroler.

Glede za zgornje opredelitve poslovnega računovodstva in kontrolinga menim, da lahko pojma poslovno računovodstvo in kontroling uporabljamo kot sopomenki. Turk na primer pravi, da je kontroling nemška izvedba poslovnega računovodstva. Melavc in Novak (2002, str. 33) menita celo, da je kontroling, kot sodobno računovodstvo, osrednja informacijska služba poslovnega sistema, ki vsebuje vse štiri računovodske funkcije: predračunavanje, knjigovodstvo, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje ter tako poroča notranjim in zunanjim uporabnikom. V nadaljevanju te naloge bom uporabljala pojem kontroling.

3.2 Umestitev kontrolinga v podjetje

Podjetje lahko proučujemo kot poslovni sistem, ki ga sestavljajo trije podsistemi: izvajalni, informacijski in poslovodni. Prikazan je na Sliki 2.

Slika 2: Razčlenitev poslovnega sistema



Vir: Hočevnar, 2004, str. 109.

V **izvajalnem podsistemu** se odvija poslovni proces. Njegov rezultat je uporabna vrednost, ki se odraža skozi ustvarjanje izdelkov oziroma storitev. V okvir izvajalnega podsistema spadajo temeljne poslovne funkcije podjetja (kadrovska, tehnična, nakupna, proizvodna, prodajna, finančna), preko katerih se, s pomočjo posloводства podjetja in posameznih poslovnih funkcij, uresničujejo poslovna strategija in cilji podjetja.

Poslovodni podsistem je podsistem podjetja, katerega vsebina je odločanje o vseh dejavnostih, ki jih vsebuje na zunaj vidni poslovni proces, in njihovo usklajevanje. V okviru poslovnega podsistema ločimo štiri poslovodne funkcije. Funkcija načrtovanja (stalno predvidevanje prihodnjega poslovanja), funkcija organiziranja (dodeljevanje posameznih delovnih nalog zaposlenim), funkcija vodenja (določanje dela, komuniciranje, motiviranje) in funkcija nadziranja (presojanje pravilnosti, odpravljanje nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih). Bistvo poslovnega procesa je odločanje oziroma izbiranje med možnostmi delovanja za doseg zastavljenega cilja.

Informacijski podsistem zajema podatke o delovanju izvajalnega podsistema in o raznih zunanjih danostih ter oblikuje informacije, ki so potrebne v poslovnem podsistemu in je tako posrednik med njima. Bistvo informacijskega podsistema podjetja je oblikovanje informacij in hranjenje podatkov na različnih stopnjah njihovega obravnavanja. Njegova naloga je

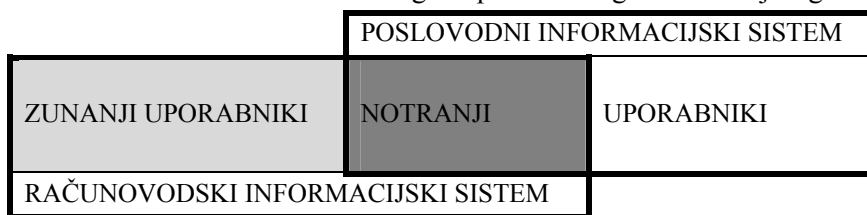
poslovodstvu zagotavljati primerne, pravočasne, točne, ustrezne in popolne informacije. Osrednji del informacijskega sistema v podjetju predstavlja računovodstvo.

Računovodski informacijski sistem je dejavnost vrednostnega spremljanja in preučevanja pojavov, ki so povezani s poslovanjem poslovnega sistema. Računovodski informacijski sistem preoblikuje denarno izražene podatke v finančne informacije za zadovoljevanje potreb notranjih uporabnikov (poslovodno računovodstvo) po informacijah za načrtovanje, nadzor, ocenjevanje in koordiniranje ter za potrebe zunanjih uporabnikov (finančno računovodstvo) po računovodskih poročilih (Wilkinson, 1989, str. 4). Izraženost v denarnih enotah računovodskim informacijam omogoča povezovanje in primerjavo različnih poslovnih aktivnosti ter oblikovanje kompleksnih meril uspešnosti z veliko uporabno vrednostjo.

Poleg računovodskega je eden izmed zelo pomembnih delov informacijskega sistema v podjetju tudi poslovodni informacijski sistem. Cushing in Romney (1987, str. 12) ga definirata kot sistem, v katerem se zbirajo in procesirajo informacije, ki jih poslovodstvo vseh ravni odločanja uporablja pri načrtovanju in nadziranju. Poslovodni informacijski sistem, za razliko od računovodskega informacijskega sistema, pripravlja informacije izključno za notranje uporabnike, poleg finančnih (denarno izraženih) pa vsebuje tudi nefinančne (nedenarno izražene, kvalitativne) informacije. Iz Slike 3 je razvidno, da računovodski informacijski sistem v poslovodni informacijski sistem prispeva njegovo najpomembnejšo, denarno izraženo, dimenzijo.

Poslovodni informacijski sistem lahko opredelimo kot jedro kontrolinga, ki mora vsem odločevalnim ravnam zagotavljati pravočasne in primerne informacije, tako po obliki kot vsebini. Zelo je pomembna njegova ustrezna izgradnja, razvoj in vzdrževanje, saj je učinkovitost vseh aktivnosti kontrolinga v največji meri pogojena ravno z ustreznostjo informacijskega sistema ter kakovostjo razpoložljivih informacij.

Slika 3: Povezanost računovodskega in poslovodnega informacijskega sistema



Legenda:

	Finančne informacije za zunanje uporabnike
	Finančne informacije za notranje uporabnike
	Nefinančne informacije za notranje uporabnike

Vir: Wilkinson, 1989, str. 4.

Računovodske informacije so izražene v denarnih enotah, kar predstavlja skupni imenovalec za povezovanje in primerjavo različnih poslovnih aktivnosti ter oblikovanje kompleksnih meril uspešnosti z veliko uporabno vrednostjo (Emmanuel et al. 1995, str. 34). Zaradi prednosti računovodskih informacij pred drugimi vrstami kvantitativnih in kvalitativnih informacij, obstaja

nevarnost zanemarjanja slednjih v poslovodskem uravnavanju. To je razlog, da je potrebno v procesu poslovodskega uravnavanja upoštevati, da zanemarjanje nefinančnih vidikov poslovanja na dolgi rok negativno učinkuje tudi na finančne kazalnike.

Vzpostavitev optimalnega računovodskega informacijskega sistema v multinacionalnem podjetju je relativno zahtevna, saj informacije v informacijski sistem prispevajo vse organizacijske enote, ravno tako jih v obliki različnih vrst poročil za različne ravni odgovornosti koristijo vse ravni poslovodstva multinacionalnega podjetja na različnih lokacijah. Hkrati pa mora ta sistem ohraniti prožnost in se prilagajati zahtevam poslovodstva po novih vrstah informacij, ki jih potrebuje za odločanje (Zaman, 2003, str. 51).

3.3 *Anglo-ameriški in nemški pristop h kontrolingu*

Obstajata dva pristopa h kontrolingu: anglo-ameriški in nemški. Pri anglo-ameriškem pristopu je delovno mesto kontrolerja izenačeno z delovnim mestom računovodje, kontroling pa je enotno opredeljen kot služba računovodstva oziroma njen del. Naloge anglo-ameriškega kontrolerja se nanašajo na notranje in zunanje računovodstvo (uporabniki njihovih storitev so tako zunanji kot notranji), vključujejo naloge z davčnega področja, notranje revizije ter finančnega računovodstva. Omenjeni pristop obravnava kontroling predvsem v luči operativnih nalog, kot so letno načrtovanje, nadziranje, analiziranje, informiranje (Koletnik, 1992, str. 3). Po anglo-ameriški opredelitvi lahko kontroling (tako kot računovodstvo) uvrstimo v informacijski podsistem podjetja.

Za razliko od anglo-ameriškega pristopa sta pri nemškem pristopu računovodja in kontroler običajno ločeni delovni mesti, kontroling pa je organiziran kot posebna svetovalna, štabna služba v podjetju. Težišče nalog nemškega kontrolerja je na notranji ekonomiki (uporabniki storitev nemškega kontrolerja so predvsem notranji), medtem ko finančno računovodenje, financiranje, notranja revizija in davčno področje niso njegove tipične naloge (Hočevár, 1995, str. 45). Nemški pristop poleg nalog z operativnega področja vključuje tudi naloge s strateškega področja poslovanja podjetja (Koletnik, 2000, str. 4). V skladu z nemško opredelitvijo bi lahko kontroling pogosto uvrstili tudi v odločevalski podsistem podjetja, saj se pogosto enači s poslovodnimi funkcijami. S tem pa se ne strinjam, funkcije kontrolinga namreč ne moremo enačiti z odločevalsko funkcijo, saj kontroling zagotavlja informacijsko podporo poslovodjem, odločevanje v ožjem pomenu besede pa ostaja v popolni pristojnosti poslovodij.

V slovenski teoriji se nekateri avtorji opirajo na ameriško literaturo in prakso, drugi na nemško. Oba pristopa sta lahko ustrezna. V preteklosti so v slovenskih podjetjih več nalog, ki jih mora v podjetju opravljati kontroling, opravljali v, od računovodstva organizacijsko ločenih, plansko-analitskih službah, ne pa v računovodstvih podjetij. Računovodje v Sloveniji so bili že od nekdaj predvsem knjigovodje, zato ni čudno, da se večinoma ločeno od računovodstva (tako kot v nemškem svetu) tudi v slovenskih podjetjih pojavlja služba kontrolinga (Turk et al., 2003, str. 44).

Ni pomembno, kako v podjetju poimenujemo kontroling in kje se kontroling izvaja (ali v okviru računovodstva ali pa je organiziran kot posebna štabna služba), pomembno je, da organizacijska rešitev omogoča popolno izpolnitev vsebinske vloge kontrolinga. Ta pa je, da poslovodstvu na različnih ravneh v podjetju nudi kakovostne informacije za odločanje.

3.4 Naloge kontrolinga in kontrolerja

Kontroler ne izvaja nadzora v smislu poslovske odgovornosti (razen v svojem oddelku), temveč je njegova naloga, da s poročanjem, svetovanjem in razlaganjem pomaga poslovodstvu pri odločanju. Na eni strani je vloga kontrolerja, da vodstvu podjetja zagotavlja verodostojnost poročil podrejenih enot, na drugi strani pa, da pomaga poslovodjem podrejenih enot pri načrtovanju in nadziranju.

Filozofija kontrolinga spodbuja k učinkovitejšemu slogu vodenja, to je k decentraliziranemu vodenju, kjer se skupni cilji delegirajo na več nižjih ravneh. Usmerjen je v prihodnost in v uresničevanje načrtovanega poslovnega uspeha podjetja, pri čemer uporablja ustrezne metode, instrumente in orodja. Uresničevanje kontrolinga poteka preko sodelovanja med glavnim poslovodjem in kontrolerjem. Kontroler opravlja funkcijo poslovno-ekonomskega svetovalca poslovodstvu, in sicer deluje kot navigator za doseg ciljev, oziroma skrbi za to, da se vsakdo sam nadzira pri doseganju poslovnih ciljev (Erčulj et al., 2007).

Kot najpomembnejše naloge, ki spadajo v delokrog kontrolinga, lahko opredelimo (Erčulj et al., 2007, str. 11 - 12):

- koordinacija aktivnosti pri določitvi uresničljivih in sprejemljivih poslovnih ciljev,
- uvedba celovitega in »srečujočega« načrtovanja kot temelja za uresničevanje sprejetih poslovnih ciljev,
- koordiniranje in moderiranje pri sestavi ter uskladitvi dolgoročnih, kratkoročnih in izvedbenih načrtov,
- spremljanje uresničevanja načrtov, ugotavljanje odmkov in njihovih posledic ter določitev ustreznih ukrepov,
- sodelovanje pri opredelitvi in uvedbi sistema internega obračuna in kalkuliranja cen,
- uvedba sistematičnega, selektivnega in ciljno usmerjenega obveščanja vseh odločevalcev ter
- uvajanje novih organizacijskih metod, »instrumentov« in »orodij« v poslovanje podjetja za doseg večje racionalnosti, produktivnosti in donosnosti.

V Tabeli 3 (na str. 22) so prikazane vrste nalog kontrolerja v procesu načrtovanja in nadziranja. Prikazane so tako vsebinske kot tudi metodološke in organizacijske naloge kontrolerja v posameznem procesu.

Tabela 3: Vrste nalog kontrolerja v procesu načrtovanja in nadziranja

Vrste nalog kontrolerja	Načrtovanje	Nadziranje
Vsebinske naloge (kaj kontroler dela)	Analiziranje, informiranje ter izdelava končnega planskega dokumenta, ki vsebuje jasno opredeljene, konsistentne cilje.	Priprava nadzornih poročil.
Metodološke naloge (kako kontroler dela)	Oblikovanje planske metodologije, pri čemer kontroler vsem enotam daje smernice, predpostavke in orodja v obliki predpripravljenih tabel, napisanih postopkov za načrtovanje, kar zagotavlja enotnost pri pripravljanju načrtov v podjetju.	Priprava metodologije nadziranja.
Organizacijske naloge (kdo in kaj mora narediti)	Organiziranje procesa načrtovanja poslovanja in razreševanje konfliktov v procesu načrtovanja.	Organiziranje procesa nadziranja poslovanja.

Vir: Režun, 2004, str. 50.

Funkcija kontrolinga je pomembna za uspešno **načrtovanje poslovanja** v podjetju. Pri strateškem načrtovanju je njegova vloga pogojna, v praksi (predvsem anglo-ameriškega sveta) namreč to velikokrat ostaja v celoti v rokah lastnikov in posloводства. Pomembnejša je vloga kontrolerjev pri letnem (taktičnem) načrtovanju, ki izhaja iz strateškega načrta. Letni načrt je bolj razčlenjen in natančen, konkretiziran s številkami ter običajno pripravljen za prihodnje obdobje enega leta. Vloga kontrolerja pri izdelavi letnega načrta je nepogrešljiva, z usmerjanjem in usklajevanjem posameznih nosilcev nalog ter metodičnim, vsebinskim in časovnim usklajevanjem namreč povečuje učinkovitost načrtovanja (Osmanagić, 1998, str. 38). Naloge kontrolerja pri obeh vrstah načrtovanja lahko opredelimo kot informativne, analitične narave. Poskrbeti mora za uskladitev delnih planov, opredeliti pristojnosti in roke za izdelavo in uresničitev planov ter realizirati integracije delnih planov v celovit operativni plan gospodarske družbe.

Nadziranje poslovanja lahko opredelimo kot dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti in odklajanjem nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih (Hočevár, 1998, str. 3). Izvedba, ki sledi načrtu, ponavadi od njega odstopa, zato je potrebno v procesu nadziranja ta odstopanja ugotoviti, poiskati vzroke za odmike in predlagati ukrepe, pomembne za dosego načrta ali načrt spremeniti.

Kontroler sodeluje tako pri strateškem kot pri letnem nadziranju poslovanja. Pri strateškem nadziranju imajo njegove naloge predvsem informativni pomen. Kontroler sistematično zbira informacije iz okolja in pripravlja najrazličnejše analize, ki poslovodstvu zagotavljajo pomoč pri strateškem nadzoru. V zvezi z letnim nadziranjem poslovanja morata biti za smotrno opravljanje nalog nadziranja izpolnjena dva pogoja. Iz organizacijske strukture podjetja mora biti jasno razvidna odgovornost za posamezne dele poslovanja podjetja, ki se dejansko uresničuje tudi v praksi. Hkrati morajo biti postavljeni načrtovani cilji, za uresničevanje katerih so zadolžene odgovorne osebe (poslovodstvo na različnih ravneh v podjetju). Ločeno nadziranje po vnaprej opredeljenih organizacijskih enotah z odgovornimi osebami in načrtovanimi cilji, ki so konsistentni s temeljnimi cilji podjetja, je v tesni povezavi s teorijo mest odgovornosti (Režun, 2004, str. 35).

Analiziranje je ena izmed vsebinskih nalog kontrolerja pri načrtovanju in nadziranju. Lipovec (1983, str. 31) analiziranje opredeli kot proces spoznavanja poslovanja konkretnega podjetja, kot pripravo za odločanje v podjetju ali organizacijskih enotah o izboljšanju uspešnosti poslovanja s stališča uporabnikov analize. Z vidika kontrolinga se, kot najpomembnejša področja analiziranja, pojavljajo analiziranje poslovanja podjetja in njegovega okolja ter analiziranje odmikov od planskih ciljev po posameznih področjih, poslovnih funkcijah, mestih odgovornosti. Namen analize poslovanja podjetja je ugotoviti problemska in prednostna stanja v podjetju ter s tem poslovodstvu pripraviti osnovo za odločanje. Namen analiziranja okolja je ugotavljati mogoče razvoje gospodarskih pojavov, ki so pomembni za sedanje poslovne odločitve podjetja. S tem se minimizira poslovno tveganje pri odločanju. Analizirati je potrebno tako tehnološko, gospodarsko, politično, kulturno kot tudi naravno okolje (Pučko, 2003, str. 62). Osnovni namen analize odmikov pa je ugotavljanje vzrokov za nastale odmike in iskanje rešitev za odpravo ter preprečevanje novih odmikov v prihodnosti (Pustatičnik, 2001, str. 42).

Naloga kontrolinga je tudi **informiranje**, z njo se srečamo tako pri načrtovanju kot tudi pri nadziranju poslovanja podjetja, s tem pa posledično tudi pri analiziranju. Naloge kontrolinga na področju informiranja lahko razdelimo na dva med seboj tesno povezana dela: sodelovanje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju notranjega informacijskega sistema ter izvajanje informiranja (Režun, 2004, str. 47).

Analiziranje in informiranje predstavljata bistvo kontrolinga. Kontroler se z njima ukvarja tako v procesu načrtovanja kot nadziranja. Kontroler je torej servis funkciji poslovodstva in ji pripravlja primerne podlage, poslovodstvo pa sprejema odločitve.

3.5 Koncept kontrolinga v multinacionalnem podjetju

Pri kontrolingu v multinacionalnem podjetju je zelo pomembno, kako je le-to organizirano, kako potekajo procesi komunikacije med posameznimi podjetji, oddelki oziroma osebami, kdo ima največjo moč v organizacijski strukturi in na kakšen način jo uveljavlja (Ghoshal, Bartlett, 1990, str. 604).

Kontroling obvladujočega podjetja mora opravljati dvojno vlogo. To je kontroling v domačem, obvladujočem podjetju, ter odgovornost za zasnovo in vpeljavo kontrolinga v vseh odvisnih podjetjih. Zasnova temelji na viziji in strategiji skupine, izvedba pa na kulturi obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij.

Prave decentralizacije na področju kontrolinga je zelo malo. Obvladujoče podjetje namreč kontrolerje odvisnih podjetij vsakodnevno izpostavlja pritiskom po dodatnem poročanju in interpretacijah. Tako ves čas prihaja do nasprotij v zvezi s primarno nalogo lokalnega kontrolerja, ali naj poroča centralnemu kontrolingu, ali naj svoj čas namenja tudi lokalnemu poslovodstvu. S časom lahko pride do velikega števila poročil in analiz, ki jih morajo pripraviti

lokalni kontrolerji, kar zahteva veliko časa tako kontrolerjev kot tudi poslovodstva (Žilnik, 2005, str. 32).

Uspešno vodenje odvisnih podjetij je odvisno predvsem od kakovostnih informacij, ki so izražene v ustreznih načrtih, obračunih in nadzornih poročilih. Zato v nadaljevanju predstavljam računovodsko predračunavanje in poslovodsko nadziranje v multinacionalnem podjetju.

3.5.1 Računovodsko predračunavanje v multinacionalnem podjetju

V slovenski strokovni literaturi se za predračunavanje uporabljajo različni izrazi, kot so vrednostno načrtovanje, planiranje, budžetiranje, predračunsko, letno ali finančno načrtovanje. Celostni predračun je vrednostno izražen poslovni načrt za celotno podjetje za obdobje enega leta ali manj (Hočevvar, 1995a, str. 199, 202).

Računovodsko predračunavanje je, na osnovi popolnega ali reprezentativnega zbiranja in ustaljenega stvarnega urejanja podatkov, zasnovano evidentiranje predvidenih posamično utemeljenih ali množičnih poslovnih procesov in stanj v prihodnosti, ki zaradi izražanja v denarni merski enoti omogočajo prikazati sliko celotnega prihodnjega poslovanja podjetja (Turk et al., 2003, str. 212 - 213). Predračun je podrobnejša opredelitev ciljev in strategij (strateškega načrta).

Za poslovodno odločanje so predračunske informacije pomembnejše od obračunskih, omogočajo namreč odločanje o programih in strateških načrtih, letnih načrtih, ki vključujejo kvantitativne (največkrat denarne) kategorije za enoletno poslovanje in oceni uspešnosti poslovanja poslovodij na podlagi primerjave med načrtovanim in uresničenim poslovanjem (Hočevvar, 2004, str. 107).

Proces predračunavanja v multinacionalnem podjetju je lahko centraliziran (v smeri od zgoraj navzdol) ali decentraliziran (v smeri od spodaj navzgor). Običajno je v praksi računovodsko predračunavanje hibrid obeh pristopov. Pri centraliziranem pristopu predračunske cilje odvisnih podjetij določa vrhnje poslovodstvo obvladujočega podjetja, v drugem primeru pa so lokalni poslovodje v celoti odgovorni za pripravo predračunov svojih podjetij. Prednost decentraliziranega predračunavanja sta predvsem boljše poznavanje lokalnih razmer poslovanja in večja motiviranost lokalnega poslovodstva. Toda lokalno poslovodstvo ne more predvideti vpliva parcialnih odločitev na uspešnost multinacionalnega podjetja kot celote ter možnosti izkoriščanja asimetričnih informacij ter z njimi povezanega oportunističnega obnašanja pri postavljanju predračunskih ciljev. Na drugi strani je prednost centraliziranega predračunavanja v koordiniranju aktivnosti v mednarodnem prostoru in s tem uresničevanju ciljev multinacionalnega podjetja kot celote. Hkrati pa je njegova pomanjkljivost slabše poznavanje lokalnih razmer in manjša motiviranost lokalnih poslovodij, katerih nagrajevanje je odvisno od doseganja poslovnih rezultatov, določenih v delegiranem predračunu (Zaman, 2003, str. 61 - 62).

V procesu predračunavanja vrhnje poslovodstvo običajno postavi smernice, v okviru katerih lokalna poslovodstva postavijo lastne predračunske cilje. Predračunavanje v multinacionalnem podjetju Belkaoui (1985, str. 170) loči na naslednje štiri skupne faze. *Najprej* vrhnje poslovodstvo postavi strateške cilje multinacionalnega podjetja kot celote. Ob upoštevanju teh ciljev *sledi* priprava napovedi razmer poslovanja s strani predračunskega odbora. S tem se (v odvisnosti od organizacijske strukture) seznani funkcijske oddelke, divizije, regijske oddelke ali neposredno odvisna podjetja v tujini. *Nato* odvisna podjetja določijo lastne predračunske cilje. Samostojnost pri postavljanju lastnih ciljev v podjetjih je odvisna od stopnje decentralizacije odločanja v multinacionalnem podjetju. *Na koncu* predračunski odbor pregleda predlagane predračune. V primeru, da vrhnje poslovodstvo spreminja predračunske cilje, mora lokalnemu poslovodstvu utemeljiti svojo odločitev. To je bistveno z motivacijskega vidika. Ko so vsi predračuni potrjeni, so vključeni v celostni predračun, ki poleg predračuna poslovanja vključuje še predračun naložb, predračunski izkaz poslovnega izida, predračunsko bilanco stanja in predračunski izkaz finančnega izida.

V okviru sestavljanja predračunov v multinacionalnem podjetju je potrebno posamezne predračune odvisnih podjetij v tujini prevesti v poročevalsko valuto. Običajno je to valuta obvladujočega podjetja. Prevedba se lahko opravi po različnih menjalnih tečajih, izbira posamezne možnosti pa mora biti skladna z dodeljevanjem odgovornosti za tečajne razlike.

Računovodsko predračunavanje v multinacionalnem podjetju obsega pripravljanje predračuna poslovanja, predračuna denarnih tokov in predračuna naložb. Ključni je prvi, ki ima obliko predračunskega računovodskega izkaza, z njegovim sprejetjem pa se lokalno poslovodstvo zaveže k doseganju ciljev, postavljenih v predračunu.

Predračun poslovanja ima tri pomembne funkcije: (1) vlogo napovedovalca prihodnjih poslovnih rezultatov, (2) vlogo motivatorja in (3) predstavlja najpomembnejšo osnovo za ocenjevanje uspešnosti odvisnih podjetij v tujini in njihovih poslovodij (Zaman, 2003, str. 59).

Predračun kot napovedovalec prihodnjih dogodkov ima omejeno vlogo. Po eni strani se poveča prizadevanje poslovodstev za doseganje predračunskih ciljev, po drugi strani pa se lahko poveča dovzetnost procesa predračunavanja za manipulacije (na primer postavljanje prenizkih ciljev, zaradi česar prihaja do njihovega preseganja). Postavljanje ciljev ne sme biti preveč centralizirano, saj to ne motivira lokalnih poslovodij, na drugi strani pa prevelika decentralizacija povzroča težnjo po postavljanju prenizkih ciljev, ki jih odvisna podjetja zlahka dosegajo. Potrebno je doseči pravo stopnjo sodelovanja, ki omogoča boljše razumevanje ciljev s strani vseh in večjo motiviranost za njihovo doseganje (Zaman, 2003, str. 87).

3.5.2 Poslovodsko nadziranje v multinacionalnem podjetju

Poslovodsko nadziranje, poleg načrtovanja in motiviranja, predstavlja del poslovodskega uravnavanja. Gre za poslovodsko odločanje z namenom izpolnjevanja strategije podjetja na

podlagi informacij, ki izvirajo iz različnih mehanizmov nadzora v podjetju (Zaman, 2003, str. 89).

V skupini več podjetij se koncept oblikovanja informacij razlikuje od tistega, ki velja samo za posamezno podjetje. Matično podjetje mora imeti stil strateškega pogleda na dogajanje v poslovni skupini ter sodelovati in vplivati na strateške odločitve odvisnih podjetij. Obseg, v katerem matično podjetje za usklajevanje in nadziranje odvisnih družb uporablja računovodske informacije, je v veliki meri odvisen od strateškega stila poslovanja, to so lahko strateško načrtovanje, strateško nadziranje in nadziranje preko vrednostnih poročil (Hočevár, 1997, str. 129).

V strokovni literaturi najdemo različne sistematizacije mehanizmov nadzora v podjetju. Med sodobnimi prispevki na tem področju so mehanizmi nadzora kot jih opredeljuje Harzingova (1999, str. 21). Mehanizme nadzora po njenih ugotovitvah opredeljujeta dve dimenziji – dimenzija osebnosti in dimenzija neposrednosti posamezne oblike. Tako opredeli štiri skupine mehanizmov nadzora:

- *Osební nadzor prek centralizacije* – odločitve sprejema najvišja raven poslovanja v podjetju, ki nato osebno spremlja njihovo izpolnjevanje.
- *Birokratski-formalizirani mehanizmi nadzora* – neosebne oblike, ki natančno v obliki pravilnikov predpisujejo željeno obnašanje zaposlenih.
- *Nadzor prek socializacije in mreženja* – poenotenje vrednot in ciljev odvisnega podjetja z organizacijsko kulturo obvladujočega podjetja povečuje možnost enakega obnašanja v enakih razmerah.
- *Nadzor izločka* – poudarjanje pomena doseganja ciljev in usmerjanje na dosežene rezultate.

Dejstvo je, da je vzpostavitev učinkovitega nadzora nad mednarodnimi aktivnostmi za zmanjšanje tveganj, težka naloga. Pri vzpostavitvi sistema nadzora je potrebno zagotoviti, da so njegovi stroški manjši od koristi, ki jih prinaša, ter da je sistem nadzora povezan s cilji podjetja. Sistem nadzora mora zagotoviti pravočasne povratne informacije, saj v nasprotnem primeru ni smiselno. Dodatne zahteve, ki jih mora sistem nadzora v multinacionalnem podjetju upoštevati, je izbor primernih računovodskih in neračunovodskih meril uspešnosti, razlikovanje med uspešnostjo odvisnega podjetja in njegovega poslovanja, politika prenosnih cen ter vključevanje učinkov prenosnih cen ter sprememb menjalnih tečajev na oceno uspešnosti odvisnih podjetij in njihovega poslovanja v tujini.

3.5.3 Vrste mest odgovornosti

Računovodstvo odgovornosti je tisti del računovodskega sistema podjetja, ki poslovanju podjetja zagotavlja informacije za potrebe primerjanja uresničenega in načrtovanega poslovanja po mestih odgovornosti. Računovodstvo odgovornosti je torej mogoče vzpostaviti v podjetju, ki ima v organizacijski sestavi vzpostavljena mesta odgovornosti (Hočevár, 1998, str. 72). Primerjava med uresničenimi in načrtovanimi rezultati, ki jo pripravlja računovodstvo

odgovornosti, je podlaga nadrejenim poslovojem za ocenjevanje uspešnosti poslovanja podrejenih poslovojev in mest odgovornosti, ki jih podrejeni poslovoje vodijo (Hočevvar, 1998, str. 75).

Mesto odgovornosti je organizacijski del podjetja, ki ga vodi poslovodja, ki je za poslovanje tega dela tudi odgovoren (Hočevvar, 1995a, str. 49). Slovenski računovodski standard 20 (Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni) definira mesto odgovornosti v stopenjskem organizacijskem ustroju kot »mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za takajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali dobičkonosnost«. (SRS 20, 2007, str. 4).

Mesta odgovornosti so v podjetju urejena hierarhično. Na najnižjih ravneh odgovornosti se lahko opravljajo zgolj različni delovni postopki, višje ravni pa pogosto predstavljajo celotne oddelke, ki vključujejo tudi vse njim podrejene enote. Nosilec odgovornosti na nadrejenem in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so soodgovorni. Najvišjo raven odgovornosti predstavlja vrhnje poslovodstvo podjetja, njegovo mesto odgovornosti pa je celotno podjetje (Hočevvar, 1998, str. 75).

Mesta odgovornosti se razlikujejo glede na kategorije, o katerih poslovodja posamezne ravni odloča in za katere je hkrati odgovoren (SRS 20, 2007, str. 5). Poslovanje odvisnih podjetij je lahko organizirano kot stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti, prihodkovno mesto odgovornosti, dobičkovno mesto odgovornosti ali naložbeno mesto odgovornosti:

- *Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti* je tisto, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki).
- Na *prihodkovnem mestu odgovornosti* poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki.
- *Poslovnoizidno (dobičkovno) mesto odgovornosti* je tisto, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom. Dobitkovna mesta odgovornosti prodajo večji del proizvodnje zunanjim kupcem in prosto izbirajo dobavitelje materiala, blaga in storitev (Hočevvar, 1995a, str. 118).
- Poslovodja *naložbenega mesta odgovornosti* pa odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom temveč tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo.

Z razširitvijo koncepta računovodstva odgovornosti v multinacionalna podjetja pridemo do nekaterih ugotovitev (Zaman, 2003, str. 99):

- V procesu ocenjevanja uspešnosti je upoštevanje načela obvladljivosti zahtevnejše. Pojavijo se namreč številni neobvladljivi stroški in prihodki, na katere poslovodja odvisnega podjetja nima vpliva (na primer inflacija, gibanje menjalnih tečajev, uvozne kvote in dajatve, izvozne subvencije, različne zakonodaje na področju prenosnih cen, omejitve, povezane z repatriacijo dobička ipd.). Računovodstvo odgovornosti mora upoštevati načelo obvladljivosti in zato iz analize uspešnosti izločiti vse tiste kategorije, na katere poslovodstvo posameznega odvisnega podjetja nima vpliva, torej tudi kategorije na katere vpliva vrhnje poslovodstvo

multinacionalke, ki v težnji po optimizaciji v svetovnem merilu usmerja svetovni denarni tok.

- Vseh odvisnih podjetij v tujini ni moč obravnavati kot naložbena mesta odgovornosti. Kljub temu, da so odvisna podjetja samostojne organizacijske enote, le redka multinacionalna podjetja decentralizirajo finančno funkcijo v tolikšni meri, da sta obseg in sestava sredstev izključno v pristojnosti poslovodstev odvisnih podjetij v tujini.
- Med vrsto mest odgovornosti, ki ga predstavlja odvisno podjetje v tujini, in mentaliteto multinacionalnega podjetja, obstaja povezava. Razvoj dobičkovnih in naložbenih mest odgovornosti namreč sovпада s procesom oddelčenja in decentralizacije odločanja. V podjetjih z multinacionalno in transnacionalno mentaliteto prevladujeta večoddelčna in matrična organizacijska struktura in odločanje o poslovnih funkcijah je decentralizirano na raven odvisnih podjetij. Funkcijska organizacijska struktura pa na drugi strani, kot centralizirana organizacijska tvorba, omogoča lažje koordiniranje povezanih aktivnosti, značilnih za podjetja z globalno mentaliteto.
- Pri vzpostavljanju sistema ocenjevanja uspešnosti je pomembno poznati in upoštevati vlogo odvisnega podjetja v tujini. Če je bilo ustanovljeno z namenom doseganja kratkoročne dobičkonosnosti, je primerno merilo uspešnosti dobičkonosnost naložbe. Tega merila pa ni primerno uporabiti v primeru, ko je cilj odvisnega podjetja strateške narave, kot je na primer oskrbovanje matičnega podjetja s surovinami.

Pri izbiri podatkov za ocenjevanje odvisnega podjetja je potrebno razlikovati med uspešnostjo odvisnega podjetja ter uspešnostjo njegovega vodstva. Ekonomska uspešnost odvisnega podjetja kot mesta odgovornosti kaže uspešnost odvisnega podjetja kot organizacijske enote. Najprimernejši kazalec ugotavljanja uspešnosti odvisnega podjetja je primerjava med uresničnim in načrtovanim prispevkom k doseganju skupnih ciljev poslovne skupine. Tu upoštevamo vse neposredne odhodke in prihodke odvisnega podjetja in pripadajoči delež posrednih stroškov matičnega podjetja. S tem poslovodstvo matičnega podjetja dobi osnovo za odločanje o investiranju in dezinvestiranju v posamezno odvisno podjetje. To je ena izmed najpomembnejših odločitev, ki jih mora sprejeti matično podjetje v poslovni skupini (Zaman, 2004, str. 731).

Pri ocenjevanju uspešnosti vodstva odvisnega podjetja pa je na drugi strani potrebno upoštevati okoliščine, v katerih deluje odvisno podjetje. Upoštevati je potrebno le obvladljive odhodke in prihodke z vidika vodstva odvisnega podjetja. Pri ocenjevanju vodstva podjetja je še posebej pomembno, da se poleg računovodskih kazalcev uspešnosti upoštevajo tudi neračunovodski kazalniki. Neračunovodski kazalniki so namreč tisti, ki kažejo, ali je bila finančna uspešnost dosežena na želeni način, torej na način, ki vpliva na dolgoročno uspešnost podjetja (Zaman, 2004, str. 731).

3.6 Vrste informacij za spremljanje uspešnosti odvisnih podjetij

Matično podjetje lahko spremlja uspešnost odvisnega podjetja s pomočjo številnih tako finančnih kot nefinančnih kazalnikov. Nabor finančnih (denarno izraženih) kazalnikov lahko obsega (Choi, Czechowicz, 1996, str. 277) čisto dobičkonosnost vloženega kapitala (angl.: *Return On Invested Capital* - ROIC), čisto dobičkonosnost lastnega kapitala (angl.: *Return On Equity* - ROE), čisto dobičkonosnost sredstev (angl.: *Return On Assets* - ROA), dobičkonosnost prihodkov, prispevek k dobičku na delnico, denarni tok k odvisnemu podjetju in k obvladujočemu podjetju, preostanek dobička, primerjavo načrtovane in uresničene prodaje ter dobička.

Multinacionalna podjetja imajo na razpolago različne standarde uspešnosti, s katerimi lahko primerjajo rezultate odvisnih podjetij v tujini, kot na primer primerjava s predračunskimi rezultati, primerjava s preteklimi rezultati istega podjetja, primerjava z drugimi odvisnimi podjetji v isti državi, primerjava z odvisnimi podjetji v matični državi in drugih državah, primerjava s konkurenti v isti ali v drugih državah. Večina primerjav je otežena zaradi težke dostopnosti in primerljivosti podatkov. Mednarodne primerjave finančnih meril uspešnosti dodatno otežujejo tudi različni računovodski standardi in razlike v računovodskem poročanju.

Boljšo primerljivost finančnih kazalnikov med odvisnimi podjetji istega multinacionalnega podjetja je mogoče doseči z uporabo istih računovodskih standardov v vseh odvisnih podjetjih. Pri primerjavi kazalnikov je potrebno upoštevati tudi cilj, s katerim je posamezno odvisno podjetje ustanovljeno. Primerjava s konkurenti pa ostaja otežkočena zaradi omejenega dostopa do podatkov in nepoznavanja poslovnih politik in računovodskih usmeritev v konkurenčnih podjetjih (Zaman, 2003, str. 107 - 108).

Analiza, ki sta jo na področju pomembnosti finančnih in nefinančnih kazalnikov za ocenjevanje odvisnih podjetij naredila Choi in Czechowicz (1996, str. 277 - 278), kaže, da so za ocenjevanje odvisnih podjetij v tujini pomembnejša finančna, za ocenjevanje poslovodij pa nefinančna merila uspešnosti. Pri ocenjevanju podjetij so pomembni tudi odnosi z vlado države gostiteljice, kakovost proizvodov in produktivnost.

Nefinančni kazalniki v sistemu ocenjevanja uspešnosti so lahko: povečanje tržnega deleža, nadziranje kakovosti proizvodov, sodelovanje z matičnim in drugimi odvisnimi podjetji, odnos z lokalno oblastjo, okoljevarstvena odgovornost, razvoj zaposlenih in njihova fluktuacija, raziskave in razvoj, izboljšanje produktivnosti, varnost zaposlenih ipd. (Choi, Czechowicz, 1996, str. 278).

Različni kazalniki so za različna multinacionalna podjetja različno pomembni. Za opredelitev pomembnih kazalnikov mora podjetje oziroma vodstvo slediti naslednjim korakom (Savič, 2004, str. 9 - 13):

- V prvi fazi je pomembno, da izbrani kazalniki odražajo merljivo vizijo vodstva podjetja, tako da je moč na kratko povzeti, kako vodstvo podjetja vidi bodočnost podjetja v obdobju treh do

petih let (na primer: razvoj določenega števila novih izdelkov ali storitev, osvojitve določenega odstotka tržnega deleža na specifičnem trgu ipd.).

- Kazalnike je potrebno razvrstiti po pomembnosti glede na čas, ki ga posamezni kazalnik zahteva, in število novosti, ki jih prinaša.
- Sledi razvrstitev kazalnikov v skladu s tem, kdaj načrtujemo kaj doseči, pri vsakem kazalniku je potrebno opredeliti tudi, kako bomo posamezni zastavljeni cilj dosegli.
- Temu sledi strateški model povezav posameznih kazalnikov, tu so vsi kazalniki vpeti v sistem delovanja podjetja, vse od znanja, sistemov, preko notranjih procesov in aktivnosti do končnih finančnih in nefinančnih rezultatov.
- V zadnji fazi je potrebno določiti merila oziroma kazalce, s katerimi bomo merili posamezne kazalnike, na primer rast deleža na posameznem trgu, delež prihodkov novih izdelkov glede na celotne prihodke ipd..

Merjenje uspešnosti podjetja je ena od glavnih nalog sodobnega organizacijskega koncepta. Slabost tradicionalnih sistemov merjenja poslovne uspešnosti je predvsem v tem, da so ozko osredotočeni na pretekla poslovna dogajanja, kar pa spodbuja kratkoročno naravnost organizacij. Kot posledica tega se je v razvitih državah v zadnjih letih razvilo vrsto novih meril in modelov presoje poslovne uspešnosti: ekonomska dodana vrednost (angl.: *Economic Value Added* – EVA), tržna dodana vrednost (angl.: *Market Value Added* – MVA), vrednost za delničarje (angl.: *Shareholder Value* – SV), evropski model poslovne uspešnosti (angl.: *European Foundation for Quality Management* – EFQM), uravnoteženi sistem kazalnikov (angl.: *Balanced Scorecard* – BSC) in drugi. Pomembno je, da merilo poslovne uspešnosti zagotovi kvantifikacijo preteklih poslovnih dogodkov na tak način, da omogoča napovedovanje bodočih rezultatov. Finančna merila po različnih virih predstavljajo le še tretjino presoje o poslovni uspešnosti podjetja (Nefinančna merila poslovne uspešnosti, 2007).

Nov sistem merjenja poslovne uspešnosti mora na eni strani natančno ugotoviti signale, ki slabijo organizacijo podjetja. Na drugi strani pa je merjenje namenjeno nadzoru parametrov, ki so povezani z zadovoljstvom kupcev, zaposlenih, lastnikov, obvladovanjem poslovnih procesov in sposobnostmi organizacije, da se razvija in nenehno ustvarja dodano vrednost (Nefinančna merila poslovne uspešnosti, 2007).

V nadaljevanju nekoliko podrobneje predstavljam uravnoteženi sistem kazalnikov kot enega izmed novejših meril za merjenje uspešnosti podjetja, ki poleg finančnih vključuje tudi nefinančna merila merjenja uspešnosti.

3.6.1 Uravnoteženi sistem kazalnikov

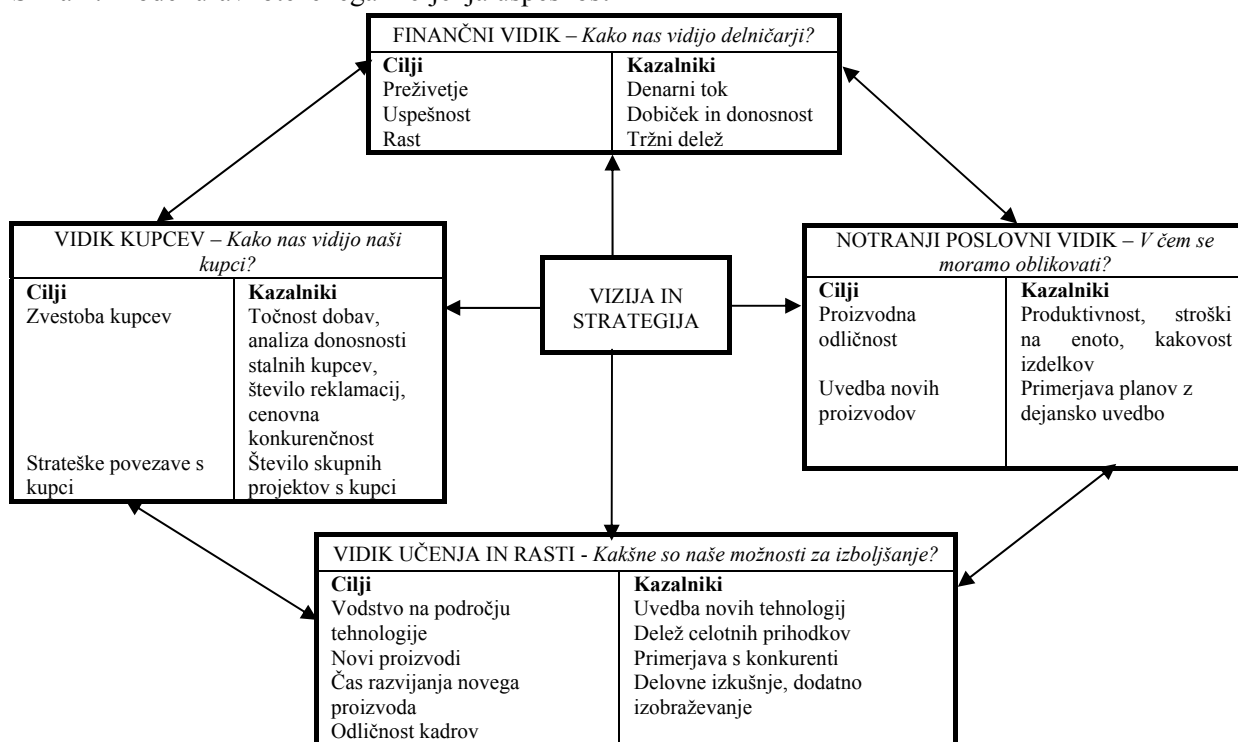
Uravnoteženi sistem kazalnikov (angl.: *Balanced scorecard* – BSC) pomeni sočasno in interaktivno uporabo strateškega merilnega instrumenta, ki v vsakem trenutku natančno pokaže, kje se nahajamo glede na naš končni cilj. Ta model z uravnotežitvijo štirih vidikov zmanjšuje pomen finančnih kazalnikov in s tem preusmerja pozornost poslovodstva na tiste vidike, ki

podjetju omogočajo doseganje nadpovprečnih rezultatov. To so izpopolnjevanje znanja zaposlenih, inovativni produkti, partnerski odnos do kupcev in dobaviteljev, izkoriščanje neuporabljenih notranjih virov in sposobnost hitrega in uspešnega odzivanja na spremenjene okoliščine poslovanja (Kaplan, Norton, 2000, str. 4). Model uravnoteženega merjenja uspešnosti je prikazan na Sliki 4.

Uravnoteženi sistem kazalnikov sicer ohranja finančno merjenje kot osnovno merilo poslovske poslovne uspešnosti, vendar poudarja bolj splošen in celovit skupek kazalnikov, ki trenutno uspešnost pri poslovanju s strankami, na področju notranjih procesov, zaposlenih in sistema, povežejo z dolgoročnim finančnim uspehom. Gre za potreben sistem, ki pa sam po sebi še ne zagotavlja uspešnega uresničevanja zadanih nalog (Kaplan, Norton, 2000, str. 33).

Sistem uravnoteženih kazalnikov pretvarja poslanstvo in strategije neke organizacije v širok sistem kazalnikov uspešnosti. Merjenje poslovne uspešnosti samo s pomočjo finančnih kazalnikov ima določene pomanjkljivosti in slabosti, zato ta sistem temelji na štirih različnih vidikih, s pomočjo katerih še vedno ohranja poudarek na doseganju zelenih finančnih ciljev.

Slika 4: Model uravnoteženega merjenja uspešnosti



Vir: Kaplan, Norton, 2000, str. 21.

Finančni vidik kaže, če strategija oziroma njeno izvajanje prispeva h končnemu izboljšanju poslovnih rezultatov in prikazuje končne cilje podjetja. Hkrati ti kazalniki predstavljajo osnovo, na kateri temeljijo tudi nefinančni kazalniki. Nefinančni kazalniki namreč predstavljajo korake, ki jih moramo storiti, da pridemo do želenega dolgoročnega cilja (Kaplan, Norton, 2000, str. 57). Na področju *poslovanja s strankami* je ključno, da poslovodje opredelijo segmente strank in tržne segmente ter kazalnike uspešnosti. Na področju *notranjih poslovnih procesov* vodstvo

opredeli, kateri so ključni procesi, po katerih se mora organizacija odlikovati. Razlika s klasičnim pristopom je, da uravnoteženi sistem kazalnikov predvidi popolnoma nove procese, klasični pristop pa gradi na izboljšanju obstoječih (Kaplan, Norton, 2000, str. 101). Vidik učenja in rasti opredeli infrastrukturo, ki jo mora zgraditi organizacija za ustvarjanje dolgoročne rasti in izboljšav. *Učenje in rast* izhajata iz ljudi, sistemov in organizacijskih postopkov. Strateških in poslovnih ciljev podjetja, ki so določeni s pomočjo kazalnikov ostalih treh vidikov uravnoteženega sistema kazalnikov uspešnosti, ni mogoče uspešno realizirati, če v podjetju ni inovativnosti in učenja ter vključevanja vseh zaposlenih v doseganje strateških ciljev podjetja. Vidik učenja in rasti zato predstavlja vidik potencialov, ki omogočajo razvoj podjetja (Kaplan, Norton, 2000, str. 136).

3.6.2 Nadziranje odvisnih podjetij v tujini kot dobičkovnih mest odgovornosti

Dobičkovno mesto odgovornosti je organizacijska enota podjetja, v kateri ima poslovodja pooblastila za odločanje o stroških (odhodkih) in prihodkih poslovanja in za katero se periodično ugotavlja dobiček. Za nadziranje poslovanja dobičkovnih mest odgovornosti so pomembne informacije o ustvarjenem dobičku. Pri tem je potrebno poudariti, da obstajata dva načina merjenja dobička dobičkovnega mesta, in sicer merjenje učinkovitosti poslovanja poslovodje in merjenje ekonomske uspešnosti in učinkovitosti poslovanja dobičkovnega mesta odgovornosti (Hočevar, 1995a, str. 125). H konceptu dobičkovnih mest odgovornosti kot orodju poslovskega nadzora se še pogosteje kot lokalna zatekajo multinacionalna podjetja, v katerih fizične razdalje med organizacijskimi enotami dodatno spodbujajo decentralizacijo odločanja o poslovnih funkcijah.

Merjenje dobička je pomembno za motiviranje poslovodij dobičkovnih mest odgovornosti, da bi si prizadevali za povečanje dobička podjetij, kot pomoč poslovodjem dobičkovnih mest odgovornosti pri izboljšanju poslovanja oddelkov, kot pomoč višjim poslovodjem pri ugotavljanju koristnosti poslovanja dobičkovnih mest odgovornosti ter kot pomoč višjim poslovodjem pri ocenjevanju uspešnosti poslovanja posameznih poslovodij na dobičkovnih mestih odgovornosti (Hočevar, 1995a, str. 125).

Najpomembnejši pogoj za vzpostavitev koncepta dobičkovnih mest odgovornosti je medsebojna neodvisnost organizacijskih enot. Le v tem primeru izračunani dobiček dobičkovnega mesta odgovornosti izraža njegov resnični prispevek k dobičku celotnega podjetja. Kadar poslovodja dobičkovnega mesta odgovornosti odloča o vrsti proizvodov in storitev, načinu proizvodnje in vložkih ter o cenah, količinah in načinu prodaje, ni težav pri izračunavanju dobička ter ugotavljanju uspešnosti mesta odgovornosti in poslovodje (Hočevar, 1995a, str. 124).

Hočevar (1995a, str. 126) ugotavlja, da pri merjenju dobičkov dobičkovnih mest odgovornosti veljajo tri pravila. Dobiček dobičkovnega mesta ne sme biti povečan s poslovanjem, ki bi zmanjševalo celotni dobiček podjetja, biti mora čim bolj neodvisen od uspešnosti poslovanja in upravljalnih odločitev na drugih dobičkovnih mestih odgovornosti v podjetju. Izražati mora

postavke, ki so pod nadzorom poslovodje dobičkovnega mesta odgovornosti in njemu podrejenih oziroma jih obvladajo.

Pri merjenju dobičkov dobičkovnih mest odgovornosti pride tudi do težav, le-te nastanejo predvsem pri določitvi skupnih prihodkov, skupnih stroškov in prenosnih cen. Težava pri skupnih prihodkih, ko je vanje vključenih več dobičkovnih mest, je predvsem v njihovi delitvi. Pri delitvi skupnih stroškov je težava predvsem v načinu delitve le-teh po dobičkovnih mestih odgovornosti. Storitve skupnih oddelkov morajo biti zaračunane v višini, ki predstavlja dejansko porabo teh storitev po mestih odgovornosti, v primeru, da pa ta povezava ni dovolj vidna, pa je treba skupne stroške porazdeliti po razumni presoji.

Na rezultat dobičkovnega mesta odgovornosti vpliva tudi določitev prenosnih cen. To so cene, po katerih ena enota (povezano podjetje) kupuje ali prodaja drugi enoti (povezanemu podjetju). Ta problem je v multinacionalnih podjetjih še posebej izrazit. Odločitve o cenah, pogosto pa tudi o količinah, vrsti proizvodov in storitev ter izbiri dobaviteljev se pogosto selijo na najvišjo raven odločanja v podjetju. Centralizirano odločanje omogoča vrhnjemu poslovodstvu izkoriščanje davčnih in drugih prednosti, ki so povezane s politiko mednarodnih prenosnih cen in usmerjanje svetovnega denarnega toka v želeno smer⁴.

Dodaten dejavnik, ki onemogoča popolno samostojnost odvisnih podjetij v tujini, je odnos med vrhnjim poslovodstvom v obvladujočem podjetju in odvisnimi podjetji. Brez centraliziranega odločanja o ključnih funkcijah ni mogoče izkoriščati finančnih in drugih sinergij, ki so ena najpomembnejših primerjalnih prednosti multinacionalnih podjetij. Vrhnje poslovodstvo odvisnim podjetjem postavlja omejitve samostojnosti na področju strateškega odločanja in odločanja o naložbah, določa omejitve povezane s težnjo po enotnosti, ter omejitve, ki izvirajo iz prednosti centralizacije nekaterih storitev (Zaman, 2003, str. 116).

Dobički dobičkovnih mest odgovornosti se lahko merijo na različne načine (Hočevar, 1995a, str. 41; Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 181 - 185):

- *Prispevek za kritje* predstavlja razliko med prihodki dobičkovnega mesta odgovornosti in spremenljivimi stroški. To merilo predvideva, da poslovodja obvladuje le spremenljive stroške, ne pa tudi nekaterih stalnih, zato ni optimalno merilo za ocenjevanje uspešnosti poslovodje dobičkovnega mesta odgovornosti.
- *Neposredni dobiček* dobičkovnega mesta predstavlja znesek, ki ga dobičkovno mesto odgovornosti prispeva za kritje splošnih stroškov in k dobičku podjetja. To merilo izključuje stroške na ravni vodstva podjetja, ki nastanejo zaradi delovanja dobičkovnega mesta odgovornosti, zato ni najprimernejše merilo uspešnosti.
- *Obvladljivi dobiček* dobičkovnega mesta rešuje problem uporabe neposrednega dobička kot merila uspešnosti. Poleg vseh neposrednih upošteva tudi obvladljivi del splošnih stroškov vodstva podjetja, tako predstavlja najprimernejše merilo uspešnosti poslovodje dobičkovnega mesta odgovornosti.

⁴ O tem več v poglavju 3.7 Prenosne cene v multinacionalnem podjetju.

- *Dobiček pred obdavčitvijo* upošteva vse stroške na ravni podjetja kot celote. Bistvo tega kazalnika je, da se poslovodje zavedajo, da podjetje kot celota ne doseže dobička, če niso pokriti tudi stroški na ravni podjetja (Hočevár, 1995a, str. 129). To merilo ne prispeva k boljšemu ugotavljanju uspešnosti poslovanja dobičkovnega mesta odgovornosti.
- *Čisti dobiček* kot merilo uspešnosti poslovodje dobičkovnega mesta odgovornosti ni najboljši. Gre za dobiček pred obdavčitvijo, zmanjšan za višino obračunanega davka na dobiček. Na stopnjo davka pa vplivajo predvsem odločitve glavnega poslovodstva. Poslovodja dobičkovnega mesta odgovornosti nima nadzora nad to kategorijo.

Sodilo, ki ga je najprimerneje uporabljati za presojanje dosežkov dobičkovnega mesta, je torej obvladljivi dobiček, to je kategorija, ki jo poslovodstvo dobičkovnega mesta odgovornosti lahko nadzira in predstavlja razliko med obvladljivimi prihodki in obvladljivimi odhodki (stroški). Toda pri merjenju le-tega nastajajo težave zaradi določanja prenosnih cen in obvladljivosti stroškov in prihodkov, ki se pojavljajo na mestu odgovornosti (Turk et al., 2003, str. 294 - 302).

3.6.3 Nadziranje odvisnih podjetij v tujini kot naložbenih mest odgovornosti

Naložbeno mesto odgovornosti je oblika posamezne enote podjetja, katere poslovodja ni odgovoren le za stroške in prihodke enote ampak tudi za investirani kapital, torej za količino porabljenih sredstev v proizvodnem procesu. Tako je cilj tega mesta odgovornosti doseči določen izid z najmanjšimi potrebnimi sredstvi. Pri tem je pomembno, da se za vse naložbene izdatke, namenjene mestu, obračunajo tudi stroški kapitala. Naložbena mesta odgovornosti so običajno oblikovana kot večje enote v podjetju ali pa kar celotna podjetja v skupini podjetij. V kontekstu multinacionalnega podjetja je ta enota odvisno podjetje v tujini. Naložbeno mesto odgovornosti nastane v trenutku, ko presojanje uspešnosti poslovanja dobičkovnega mesta odgovornosti razširimo na kazalnik dobičkonosnosti vloženega kapitala (Melavc, 1990, str. 9).

Pri uporabi sodil za presojanje uspešnosti naložbenega mesta odgovornosti (dobiček in sredstva) je pomembno vprašanje njihove obvladljivosti. Pri ugotavljanju uspešnosti naložbenega mesta odgovornosti je torej potrebno definirati ekonomske kategorije, ki vplivajo na uspešnost mesta in na katere vpliva tudi poslovodja.

Presojanje uspešnosti naložbenega mesta odgovornosti

Primarni cilj poslovodje naložbenega mesta odgovornosti je doseči kar se da velik dobiček in čim učinkovitejša uporaba investiranega kapitala. Merila za presojanje uspešnosti naložbenega mesta odgovornosti morajo izkazovati gibanje dobička in naložb. Hkrati mora zagotavljati, da dobiček mesta ne narašča z dejanji, ki bi zmanjševala dobiček podjetja kot celote, dobiček tudi ne sme biti odvisen od odločitev drugih mest ali podjetja kot celote, v njem morajo biti zaznana vsa dogajanja, ki jih obvladuje njegov poslovodja ali njegovi podrejeni (Turk et al., 2003, str. 302 - 303). Tem pogojem zadostujeta dve sodili in sicer kazalnik dobičkonosnosti naložbe ter preostali dobiček.

Kazalnik dobičkonosnosti naložbe opredelimo kot razmerje med dobičkom in naložbami. Informacijska vrednost tega kazalnika je odvisna od definicije dobička v števcu in od definicije naložbe v imenovalcu kazalnika. Izbira števca je odvisna predvsem od tega, za kakšen namen bo kazalnik uporabljen. Za ocenjevanje uspešnosti odvisnega podjetja v tujini je najprimernejši poslovni izid, za ocenjevanje uspešnosti poslovanja pa druge vrste poslovnih izidov (predvsem obvladljivi poslovni izid). Kot vrednost naložbe je mogoče izbirati med vrednostjo lastniškega kapitala, vrednostjo vloženega kapitala in vrednostjo celotnih sredstev⁵. Glede na izbor imenovalca torej ločimo tri kazalnike dobičkonosnosti:

- kazalnik čiste dobičkonosnosti lastnega kapitala (angl.: *Return on Owner's Equity - ROE*) (SRS 29, 2007, str. 8; Investopedia, 2007) – izračuna se kot razmerje med čistim dobičkom v poslovnem letu in povprečnim kapitalom brez čistega poslovnega izida proučevanega leta;
- kazalnik čiste dobičkonosnosti vloženega kapitala (angl.: *Return on Investment Capital - ROIC*) – kaže čisti dobiček v poslovnem letu, zmanjšan za dividende, glede na povprečni kapital brez čistega poslovnega izida proučevanega leta in dolgoročne obveznosti do virov sredstev (Investopedia, 2007);
- kazalnik razširjene dobičkonosnosti sredstev (angl.: *Return on Assets - ROA*) – prikazuje vsoto čistega dobička in danih obresti v poslovnem letu glede na povprečna sredstva, zato med vsemi kazalniki najbolje opozarja poslovanje na potrebo po učinkoviti uporabi vseh sredstev v podjetju (SRS 29, 2007, str. 8; Investopedia, 2007).

Prednost kazalnikov dobičkonosnosti v primerjavi z merili uspešnosti, primernimi za ocenjevanje dobičkovnih mest odgovornosti, je upoštevanje cene investicijske osnove, s katero je bil poslovni izid realiziran in v njihovi primerljivosti⁶. Prednost teh kazalnikov je tudi v relativno preprostem izračunavanju in uporabi.

Pri mednarodni primerjavi kazalnikov dobičkonosnosti odvisnih podjetij, ki delujejo v državah, ki se glede na pripisano deželno tveganje med seboj pomembno razlikujejo, je priporočljivo upoštevati tudi deželno tveganje⁷ (Heely, Nersesian, 1993, str. 227).

Kazalnik dobičkonosnosti naložbe je splošno uporabljan, kljub temu pa ima precej pomanjkljivosti. Usmerjenost k povečanju dobička je pogosto v ozadju poslovnih odločitev, ki izboljšujejo kratkoročne poslovne rezultate odvisnih podjetij v tujini na račun dolgoročne uspešnosti. S ciljem povečevanja kazalnika dobičkonosnosti sredstev se pojavi težnja po zniževanju njegovega imenovalca, to je vrednosti sredstev, kar dejansko pomeni težnjo po dezinvestiranju. V primeru, da bi se zaradi nove naložbe odvisnemu podjetju v tujini znižala skupna dobičkonosnost vloženega kapitala, kljub temu, da ima naložba pozitivno neto sedanjo

⁵ Kakšen imenovalec je najprimernejši je odvisno predvsem od tega, komu je informacija namenjena. Za lastnike kapitala je najbolj pomemben kazalnik dobičkonosnosti kapitala, z vidika podjetja pa kazalnik dobičkonosnosti sredstev.

⁶ Primerljivost kazalnikov vključuje primerjavo med podjetji znotraj mreže multinacionalnega podjetja, primerjavo s sorodnimi podjetji v panogi in s stroškom kapitala, ki ga izračunava centraliziran finančni oddelek.

⁷ Višja tveganost okolja, v katerem deluje odvisno podjetje, naj bi se odražala v višji načrtovani dobičkonosnosti, saj zaradi nenaklonjenosti tveganju lastniki zahtevajo ustrezno nadomestilo za višje tveganje.

vrednost, bi ob upoštevanju tega kazalnika zavrnil tako naložbo. Kazalnik dobičkonosnosti naložbe je neprimeren tudi v primeru, da je odvisno podjetje v tujini ustanovljeno iz strateških razlogov, na primer prodor na nov trg, učinkovitejše oskrbovanje surovin obvladujočemu podjetju ipd. (Hočevar, 1995a, str. 159 - 183).

Kljub naštetim pomanjkljivostim je informacijska vrednost kazalnika dobičkonosnosti naložbe tolikšna, da opravičuje njegovo široko uporabo. Pri tem je pomembno poznati njegove pomanjkljivosti in jih upoštevati pri razlagi tega kazalnika ter pri njegovi uporabi za potrebe ocenjevanja uspešnosti odvisnih podjetij v tujini in njihovih poslovdstev.

Preostanek dobička je merilo uspešnosti, pri katerem od poslovnega izida iz poslovanja ali drugega poslovnega izida (od katerega še niso odšteti finančni odhodki) odštejemo stroške vloženega kapitala v smislu trajnih in dolgoročnih virov sredstev (Christensen et al., 2002, str. 2). Poslovodje, odgovorne za naložbeno dejavnost, usmerja k sprejemanju investicijskih projektov s pozitivnimi in zavračanju projektov z negativnimi neto sedanjimi vrednostmi. To merilo odpravlja eno največjih pomanjkljivosti kazalnika dobičkonosnosti naložbe – možnost zavračanja projektov s pozitivno neto sedanjo vrednostjo – zato je bolj zanesljivo merilo pri sprejemanju investicijskih odločitev (Christensen et al., 2002, str. 2).

Podobno kot kazalnik dobičkonosnosti odvisnega podjetja v tujini tudi preostanek dobička lahko izračunamo na dva načina. Uporaba *obvladljivega preostanka dobička* pred davki je priporočljiva za ocenjevanje uspešnosti poslovdstva. Uporaba *čistega preostanka dobička* pa je priporočljiva za ocenjevanje mesta odgovornosti kot organizacijske enote (Emmanuel et al., 1995, str. 243). V Tabeli 4 je prikazan stopenjski izračun obeh kazalnikov.

Tabela 4: Shema stopenjskega ugotavljanja preostanka dobička

1	Prihodki od prodaje zunanjim kupcem	
2	Prihodki od prodaje v podjetju	
3	Skupaj prihodki od prodaje (1+2)	
4	Spremenljivi stroški prodanih proizvodov	
5	Obvladljivi stalni posredni stroški oddelka	
6	Stroški amortizacije obvladljivih stalnih sredstev	
7	Stroški najema obvladljivih stalnih sredstev	
8	Stroški obresti za obvladljive investicije	
9	Obvladljivi preostanek dobička pred davki (3-4-5-6-7-8)	(poslovdja)
10	Stroški amortizacije neobvladljivih stalnih sredstev	
11	Razporejeni posredni stroški	
12	Stroški obresti za neobvladljive investicije	
13	Preostanek dobička pred davki (9-10-11-12)	
14	Davki na dobiček oddelka	
15	Čisti preostanek dobička (13-14)	(enota)

Vir: Emmanuel et al., 1995, str. 243.

Če se za ocenjevanje uspešnosti odvisnih podjetij v tujini in njihovih poslovdij uporablja katerokoli izmed obeh obravnavanih meril, bo poslovdja težil k maksimizaciji dobička. Do nasprotja med matičnim in odvisnim podjetjem pride, ko je uspešnost odvisnega podjetja mogoče povečati na račun uspešnosti multinacionalnega podjetja kot celote. Ta problem se pogosto pojavlja na področju politike (mednarodnih) prenosnih cen. To področje je pri ocenjevanju uspešnosti v multinacionalnih podjetjih zelo pomembno, zato ga v nadaljevanju podrobneje obravnavam.

3.7 Prenosne cene v multinacionalnem podjetju

Prenosne cene⁸ so tiste, ki se nanašajo na poslovne učinke, ki prehajajo med organizacijskimi enotami v podjetju ali med povezanimi podjetji. V multinacionalnem podjetju so to cene, po katerih so ovrednoteni prenosni proizvodov in storitev, ki potekajo znotraj skupine podjetij, torej med obvladujočim podjetjem in odvisnim podjetjem ali med dvema odvisnima podjetjema.

Oblikovanje prenosnih cen pomeni igro z ničelno vsoto, kajti povečanje dobička ene strani je enako zmanjšanju dobička druge strani, skupni dobiček vseh povezanih podjetij pa pri tem ostane nespremenjen. To je razlog, da je politika postavljanja prenosnih cen pogosto žarišče nesoglasij med oddelki ali med povezanimi podjetji. Pri multinacionalnem podjetju ima določanje prenosnih cen še večji pomen kot v lokalnem okolju, kajti spreminjanje politike prenosnih cen v tem primeru ni več igra z ničelno vsoto temveč lahko multinacionalno podjetje s tem doseže povečanje čistega dobička. Na tem področju fleksibilnost finančne funkcije zmanjšujejo smernice Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (angl.: *Organisation for Economic Cooperation and Development* – OECD) in lokalne davčne zakonodaje držav gostiteljic, ki od povezanih podjetij zahtevajo pravično razporeditev svetovne davčne osnove (OECD, 2001), ki jo omogoča dosledno upoštevanje normalnega tržnega načela. Postavljanje višine prenosnih cen v podjetju ima dva vidika, poslovni vidik in vidik davčne zakonodaje.

3.7.1 Poslovni vidik prenosnih cen v multinacionalnem podjetju

Poslovni izziv prenosnih cen v multinacionalnem podjetju lahko razumemo kot vzpostavitev takšne politike prenosnih cen, ki vodi k maksimizaciji dobička verige vrednosti celotne skupine povezanih podjetij. To je mogoče zagotoviti prek sprejemanja optimalnih odločitev o razporejanju virov na vseh stopnjah dodajanja vrednosti in prek zagotavljanja primernih meril uspešnosti organizacijskih enot ter nagrajevanja njihovih poslovdnih skupin (Miesel, Higinbotham, Yi, 2002, str. 3).

⁸ Slovenski avtorji za prevod angleškega izraza »transfer prices« uporabljajo različne prevode: notranje, transferne, prenosne in senčne cene. V tem delu uporabljam izraz prenosne cene. Izraz transferna cena je tujega izvora, izraz senčna cena je tesno povezan z matematično programirano ceno, izraz notranja cena pa je lahko vsebinsko nekoliko zavajajoč, saj bi lahko iz njega sklepali, da se nanaša le na notranje prenose med organizacijskimi enotami, ne pa tudi med povezanimi podjetji (Hočevlar, 1995, str. 155).

Po raziskavi, ki sta jo opravila Cravens in Shearon (1996, str. 431), so prioritete ciljev prenosnih cen v multinacionalnih podjetjih sledeče:

- minimizacija celotnega davčnega bremena,
- ohranjanje konkurenčnega tržnega položaja,
- motiviranje posloводства,
- ustrezno ocenjevanje uspešnosti,
- upoštevanje določil davčne zakonodaje,
- skladnost ciljev posloводства in podjetja,
- dosledno izražanje dejanskih stroškov in prihodkov,
- minimizacija uvoznih dajatev in
- izmikanje omejitvam, povezanih z denarnim tokom.

3.7.2 Vidik davčne zakonodaje na področju prenosnih cen

Vidik davčne zakonodaje ima ob naraščajočemu obsegu prenosov poslovnih učinkov med povezanimi podjetji vse pomembnejši vpliv na politiko prenosnih cen. Države, z namenom omejitve upada davčnih prejemkov kot posledice prilagajanja prenosnih cen naštetim ciljem multinacionalnih podjetij, predpisujejo natančne podlage za oblikovanje prenosnih cen.

Davčna zakonodaja večine razvitih držav temelji na modelu OECD (smernice OECD za področje prenosnih cen iz leta 1995), ali na modelu ZDA (482. člen davčnega zakonika ZDA iz leta 1994) (Devine et al., 1999, str. 36). Oba modela uvajata pojem povezanih (nepovezanih) oseb, pri katerih obstaja (ne obstaja) podjetje, ki nadzira mednarodni pretok proizvodov, storitev in tehnologije med podjetji. Zakonodaja zahteva uporabo enakih cen za prenose med povezanimi in nepovezanimi osebami. Podjetje mora v primeru, če se prodajni ali finančni pogoji med povezanimi osebama razlikujejo od pogojev, pod katerimi bi bil sklenjen enak posel med dvema medsebojno nepovezanimi osebama, v davčni bilanci izkazati prihodke oziroma odhodke, kakršne bi realiziralo v poslu z nepovezano osebo.

Tako model OECD kot model ZDA temeljita na tržnem načelu, ki predpisuje uporabo ene izmed treh standardnih oziroma transakcijskih metod določanja prenosnih cen, opisanih v nadaljevanju.

Metoda primerljive neusmerjene cene (angl.: *comparable uncontrolled price method*) je tista, po kateri je ovrednoten prenos med multinacionalnim podjetjem in z njim nepovezanim podjetjem, ali cena, po kateri se ovrednoti prenos med dvema tretjima nepovezanimi podjetjema.

Metoda preprodajne cene (angl.: *resale price method*) je dovoljena v primeru, da neusmerjena tržna cena ne obstaja. Osnovo za njen izračun predstavlja prodajna cena, po kateri odvisno podjetje, ki kupuje proizvod, le-tega prodaja na zunanjem trgu, ali z dodatkom, ki ga na podajo podobnih proizvodov obračuna konkurenčno podjetje v panogi. Dovoljena je le v primeru, ko odvisno podjetje kupljenim proizvodom dodaja le nizko dodano vrednost in jih fizično ne spreminja.

Metoda pribitka na stroške (angl.: *cost-plus method*) je dovoljena v primeru, da primerljiva neusmerjena cena ne obstaja, podjetje, ki kupuje, pa sodeluje v eni od proizvodnih faz. Pribitek je definiran kot odstotek glede na stroške in je primerljiv s pribitkom, ki ga podjetje realizira z neusmerjeno prodajo podobnih proizvodov ali s pribitkom, ki ga pri prodaji podobnih proizvodov realizira konkurenčno podjetje.

Zakonodaja sicer predpisuje dosledno upoštevanje normalnega tržnega načela, toda kljub temu imajo multinacionalna podjetja še vedno dovolj maneverskega prostora znotraj katerega lahko sledijo cilju minimizacije davčnega bremena in drugim ciljem. Tržne cene se namreč razlikujejo med državami in proizvajalci, poleg tega se stalno spreminjajo v odvisnosti od ponudbe in povpraševanja in se razlikujejo glede na kupljeno količino proizvodov, kreditne pogoje, prevozne stroške in podobno. v primeru, da zunanji trg za določen proizvod, polproizvod, storitev ali tehnologijo sploh ne obstaja, pa je podjetja še težje kontrolirati in imajo tako še več svobode pri postavljanju prenosnih cen.

3.8 Projektni kontroling

Projekt je organizacijska enota, namenjena doseganju cilja – na splošno uspešnemu dokončanju proizvoda ali storitve v predvidenem času, znotraj predvidenega roka in v skladu z določenimi zahtevami za proizvod oziroma storitev (Gaddis, 1991, str. 29).

Projektno vodenje se veliko ukvarja s planiranjem in kontroliranjem poteka projekta, toda kljub temu se veliko projektov konča neuspešno. To je razlog, da se v zadnjem času vse bolj uvaja pojem projektnega kontrolinga, ta skuša združiti prednosti konceptov projektnega vodenja in kontrolinga ter s tem zagotoviti uspešen konec projekta. Projektni kontroling je tesno povezan s projektnim vodenjem, ki je orientirano na posamezen projekt, in kontrolingom investicij, ki ga je potrebno spremljati z vidika podjetja (Pradel, 1997, str. 102 - 103).

Berens, Siemens in Schulenberg (2001, str. 624) projektni kontroling definirajo kot sistem planiranja, kontroliranja, usmerjanja in informiranja za posamezne projekte in za portfelj projektov skozi celoten čas trajanja projektov. Projektni kontroling mora za vsak projekt kontrolirati doseganje predvidenih terminov, ali prihaja do odmikov doseženih stroškov od predračunskih in ali se dosega predvideni nivo kakovosti na projektu. Svoje ugotovitve mora posredovati projektnemu timu.

Da bi se projekti odvijali pravilno s stališča celotnega podjetja, je pomembno projekte voditi centralno, z vidika celega podjetja. Projekti so običajno medsebojno odvisni, zato je potrebno njihovo skupno planiranje, spremljanje in kontroliranje. Razlikujemo torej med internim kontroligom posameznega projekta kot elementom projektnega vodenja in centralnim projektnim kontrolingom v smislu večprojektnega kontrolinga. Imata namreč različne naloge in aktivnosti in se nahajata v različnih delih podjetja (Pradel, 1997 str. 107).

Naloga kontrolinga posameznega projekta je skrb za roke, višino stroškov in primerno kakovost rezultatov projekta. Glavna naloga večprojektne kontrolinga pa je koordinacija med posameznimi projekti v fazah planiranja, kontroliranja in dokumentiranja. To naj bi zagotovilo optimalno razdelitev virov podjetja med posamezne projekte (Berens, Siemens, Schulenberg, 2001, str. 624). Projektni kontroling lahko uporabimo tudi kot instrument za zgodnjo identifikacijo tveganj, kar omogoča pravočasno uvedbo ukrepov za pravilen razvoj projekta in s tem za doseganje njegovih ciljev. Tako lahko na projektni kontroling gledamo tudi kot na podporo upravljanju tveganja na projektih (Franke, 1997, str. 170).

Glavna naloga projektne kontrolinga je planiranje in kontroliranje realizacije projektov ter posredovanje informacij, ki so potrebne pri vodenju projekta, projektne vodji. Projektni kontroling ima na ta način velik vpliv na potek projekta in doseganje ciljev. Glavni cilji in merila projektne kontrolinga so (Schmelzer, Friedrich, 1997, str. 341 - 342):

- *Termini projekta* – stopnjo pravočasnosti doseganja terminov lahko izmerimo kot delež aktivnosti, ki jih v določenem času opravimo brez zamude, ali pa jo ocenimo. Kadar se nakazuje možna prekoračitev časa projekta, mora projektni kontroling projektne vodji predlagati ukrepe za pospešitev procesa.
- *Kakovost projekta* – predstavlja delež aktivnosti, ki so bile na projektu v določenem času opravljene brez naknadnih popravkov, med vsemi aktivnostmi, ki so bile opravljene v tem času.
- *Skupni stroški projekta* – to so vsi stroški, ki bodo nastali v celotnem trajanju projekta. V času trajanja projekta jih ugotovimo tako, da seštejemo že nastale stroške in tiste, za katere pričakujemo, da bodo še nastali. Slednje ugotovimo tako, da pogledamo koliko aktivnosti je na projektu še potrebno opraviti in koliko bo to stalo. Skupni stroški kažejo na to ali bodo ciljni stroški projekta doseženi ali ne. Če projektni kontroling ugotovi, da bodo skupni stroški ob koncu projekta presegali planirane in bo to bistveno vplivalo na doseganje terminov in kakovosti rezultatov projekta, mora na to opozoriti projektne vodje.

Projektni kontroling postaja vse pomembnejši za podjetja. V kombinaciji s projektne vodenjem pomeni prelom in inovativnost v tradicionalni organizacijski strukturi, v smislu boljše koordinacije aktivnosti pri doseganju ciljev podjetja zaradi boljše uporabe virov.

Kontrolinga si v današnjem času ne moremo predstavljati brez ustrezne informacijske tehnologije (strojne in programske opreme) ter strokovnjakov s tega področja. To je še posebej ključnega pomena za večja in celo multinacionalna podjetja. V nadaljevanju zato nekoliko podrobneje govorim o pomenu informacijskega sistema za oblikovanje kontrolinga v podjetju.

3.9 Pomen informacijskega sistema za oblikovanje kontrolinga

3.9.1 Opredelitev informacijskega sistema

Informacijski sistemi kot jih opredeljuje Turban (Turban et al., 2004, str. 18) so tisti, ki zbirajo, obdelujejo, hranijo, analizirajo in širijo informacije za vnaprej določen namen, na primer podati rešitev za določen poslovni namen.

Damij (2004, str. 30) informacijski sistem definira kot množico ljudi, strojev, idej, aktivnosti, podatkov in postopkov, ki skupaj omogočajo pridobivanje koristnih informacij. Zelo podobno definicijo podaja Možina s sodelavci (2002, str. 625), ki informacijski sistem opredeljuje kot celoto sestavin, ki zagotavljajo podatke, informacije in povezave med temi sestavinami v organizaciji in njenem okolju.

Gradišar (Gradišar et al., 2005, str. 3) opredeljuje informacijski sistem kot tisti, v katerem se shranjujejo, obdelujejo ter pretakajo informacije in podatki za določen namen. Sestavljen je iz računalnikov, uporabniških programov in podatkov, ki vanj vstopajo z namenom, da bi se v njem hranili in v postopku obdelave preoblikovali ter se prenesli k uporabniku kot informacija, raznih postopkov in ljudi, ki se delijo na informatike in na uporabnike, ki jim je informacijski sistem tudi namenjen. Dober informacijski sistem mora omogočati učinkovito izvajanje poslovnih procesov, poleg tega pa zagotavljati informacije, ki so dobra osnova za odločanje v podjetju. Informacijski sistemi vplivajo na izvajanje temeljne dejavnosti organizacije ter posredno usklajujejo njeno delovanje z omogočanjem boljšega načrtovanja in nadzorovanja ter večje povezanosti podsistemov. Informacijski sistem je lahko le podsistem ali del sistema, ki omogoča izvajanje in opravljanje temeljne dejavnosti organizacije in s tem doseganje njenih ciljev (Gradišar, Resinovič, 1996, str. 61).

Informacijski sistem rešuje tri vrste težav, ki se pojavljajo v zvezi s podatki. Podatke hrani, s čimer rešuje težavo premostitve časovne pregrade. Podatke obdela, s tem pridobimo koristne informacije, poleg tega pa preko komunikacijske opreme poskrbi, da so informacije na voljo tam, kjer so potrebne in tako premosti tudi prostorske pregrade (Gradišar, Resinovič, 1993, str. 72).

Z ustreznim informacijskim sistemom lahko podjetje izboljša učinkovitost procesov ter uspešnost. Uspešnost je odvisna od ustreznosti vodenja, kar pa zagotovimo s pomočjo kvalitetnih informacij, ki jih nudi ustrezní informacijski sistem. Poslovanje brez dobrega informacijskega sistema torej vodi v nekonkurenčnost in s tem v večjo neučinkovitost in neuspeh (Avison, Fitzgerald, 2003, str. 3 - 4). Informacijski sistem je torej uporaben dokler služi svojemu namenu v smislu izboljševanja učinkovitosti in povečevanja uspešnosti neke organizacije.

Pravočasnost in točnost informacije sta osnova uspeha vsakega podjetja. Pogoji za to pa je sistem, na osnovi katerega lahko hitro in zanesljivo zberemo čim več kvalitetnih podatkov, iz katerih

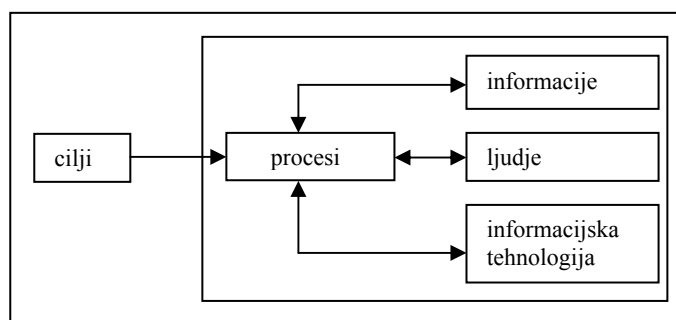
pridobimo prave informacije za potrebe odločanja ter poročanja znotraj in zunaj podjetja (davčna poročila, poročila za AJPES⁹, bilance,...).

Osnovne značilnosti sodobno organiziranega informacijskega sistema so (Lesjak, 1990, str. 23-27):

- kompleksnost,
- integriranost: informacijski sistem je sestavljen iz več podsistemov, vendar deluje kot celota,
- dinamičnost: informacijski sistem se je sposoben prilagajati notranjim in zunanjim spremembam procesov,
- samoorganiziranost,
- odprtost in usmerjenost k upravljanju.

Alter (1992, str. 7) opredeli poslovni informacijski sistem kot kombinacijo delovnih procesov, informacij, ljudi in informacijske tehnologije, ki je organizirana na način za optimalno zadovoljevanje ciljev organizacije. Na Sliki 5 so prikazane sestavine poslovno informacijskega sistema kot jih definira Alter.

Slika 5: Model poslovno informacijskega sistema



Vir: Alter, 1992, str. 8.

Informacijska tehnika in tehnologija

Informacijska tehnika in tehnologija omogočata dejansko izvedbo transformacije podatkov. Vsebujejo strojno komunikacijsko opremo in programe, ki to opremo krmilijo, da se izvajajo določeni informacijski procesi, kot so: vnašanje podatkov, prenašanje, hranjenje, pregledovanje, obdelovanje in izpisovanje podatkov. Informacijska tehnika in tehnologija sta tesno povezani z ostalimi deli informacijskega sistema. To je razlog, da ju je potrebno, tekom uvajanja oziroma prenove informacijskega sistema, običajno prenoviti.

Ljudje

Ljudje igrajo pri vzpostavitvi oziroma prenovi informacijskega sistema v podjetju ključno vlogo. So ključnega pomena z vidika ustreznih šolanj, na katerih spoznajo namene, uporabnost ter cilje uvedbe oziroma prenove informacijskega sistema. Ljudi, ki so vključeni v projekt uvajanja novega informacijskega sistema, delimo v dve večji skupini. Ena skupina so razvijalci, druga pa uporabniki novega informacijskega sistema. Zelo pomembno je, da med njimi ves čas teče

⁹ AJPES – Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve.

dvosmerna komunikacija, saj je le tako mogoče pričakovati, da bo rezultat dela razvijalcev takšen kot ga pričakujejo uporabniki.

Podatki in informacije

Podatki predstavljajo nestrukturirana oziroma nepovezana dejstva o nekem dogodku, objektih, ljudeh. Bistvena razlika med podatki in informacijo je, da podatki niso interpretirani oziroma razloženi in nam tako njihova vsebina sama po sebi ne pove veliko. Po drugi strani pa ima informacija sama po sebi pomen. Namenjena je točno določenemu prejemniku z določenim namenom in smislom in na njeni osnovi je mogoče sprejeti določene odločitve. Velikokrat se zgodi, da nek postopek ali proces ni ustrezno definiran. Izhod iz takšnega procesa so podatki, na osnovi katerih, zaradi predhodno slabo definiranega procesa, ne dobimo ustreznih informacij. To pa ni ustrezna osnova za sprejemanje odločitev. Kakovost informacije določajo dostopnost, točnost, pravočasnost, popolnost, zgoščenost, ustreznost, razumljivost in objektivnost.

Procedure usklajevanja in povezovanja delov informacijskega sistema

Procedure ali postopki, ki potekajo in se vršijo znotraj informacijskega sistema v podjetju, so poslovni procesi (nabavni, prodajni ipd.), poslovna pravila in razvojna metodologija informacijskega sistema.

Informacijski sistemi imajo danes pomembno vlogo pri podpori odločanja in pridobivanju konkurenčne prednosti. Podjetja namenjajo veliko sredstev v razvoj in implementacijo informacijske tehnologije, s katero so podprte aktivnosti strateškega posloводства (Fidler, Rogerson, 1996, str. 211 - 212).

3.9.2 Vrste informacijske podpore poslovanju

Informacijsko tehnološko podporo poslovanju je mogoče deliti glede na vrsto podpore, ki jo nudi poslovanju, ne glede na to, v kateri organizacijski enoti znotraj podjetja se uporablja (Gradišar et al., 2005, str. 48 - 51).

Informacijska podpora izvajanju (operativnemu delu) predstavlja programsko in strojno opremo, telekomunikacijsko tehnologijo in znanje, ki omogoča reševanje strukturiranih problemov, lažjo in učinkovitejšo kontrolo ter izboljšanje učinkovitosti transakcij. Prve poslovne transakcije so omogočale zgolj avtomatizirano beleženje transakcij ter shranjevanje in urejanje podatkov. Tovrstne aplikacije so še danes uporabljene v vsakem podjetju, saj predstavljajo enega temeljnih nivojev informacijske podpore podjetju. So pogoj za izvajanje temeljnih aktivnosti, zato morajo biti temu primerno zanesljive in robustne. Brez tako imenovanega transakcijskega nivoja informacijskega sistema tudi ostali nivoji postanejo nesmiselni, saj transakcijski nivo informacijskega sistema predstavlja enega ključnih virov podatkov za ostale aplikacije. Zagotavlja nemoteno in učinkovito delovanje podjetja, varnost shranjenih podatkov ter točnost in integriteto shranjenih podatkov. Za uporabo podatkov na operativni ravni se uporabljajo transakcijske podatkovne baze za katere je značilno (Bain et al., 2002, str. 107):

- podatki se ne smejo podvajati, s tem se izognemo težavam pri njihovem posodabljanju,
- uporabnike zanimajo predvsem trenutne vrednosti podatkov,
- dostop do podatkov je pogost, količina podatkov, s katerimi delamo, je ponavadi majhna,
- način uporabe podatkov se redko spreminja ter
- visoka zanesljivost in kratek čas dostopa.

Informacijska podpora poslovnim procesom skrbi za izvajanje, vodenje in kontrolo poslovnih procesov znotraj podjetja in navzven. Gre za celovite programske rešitve, ki skušajo združiti funkcionalnosti, ki jih potrebujejo zaposleni pri izvajanju temeljnih procesov podjetja.

Informacijska podpora inovacijam izboljšuje kreativnost, deljenje idej, skupinsko delo in pomeni podporo strokovnjakom, ki se ukvarjajo z razvojem in izboljšavami.

Informacijska podpora poslovodstvu se osredotoča na glavne strateške in taktične odločitve, s katerimi se srečuje vrhnje poslovodstvo. Potreba po podatkih na tej ravni se precej razlikuje od potreb na transakcijskem nivoju (Gradišar et al., 2005, str. 48 - 51):

- podatki se ne posodablajo, zato podvajanje ni problem,
- uporabnike zanimajo zgodovinski podatki,
- dostop do podatkov je neenakomeren, količina podatkov, ki se obdelujejo, je velika,
- način uporabe podatkov je raznolik in
- zanesljivost ni tako zelo pomembna kot na operativni ravni.

Poslovodni informacijski sistem je eden izmed zelo pomembnih delov informacijskega sistema v podjetju. V multinacionalnem podjetju priskrbuje informacije, ki jih vrhnje poslovodstvo v obvladujočem podjetju potrebuje za načrtovanje, organiziranje, vodenje in nadziranje, ter informacije, ki jih poslovodstvo različnih ravni odločanja potrebuje za sprejemanje poslovnih odločitev (Mueller, Gerner, Meek, 1994, str. 124).

3.9.3 Integrirani informacijski sistemi

Kontroling je služba, ki mora za učinkovito izpolnjevanje svoje vloge tekoče, nemoteno prejemati podatke iz vseh področij poslovanja podjetja. Ti podatki morajo biti pravočasni in kredibilni, predstavljajo namreč osnovo za pripravo informacij za odločanje poslovodstva na različnih ravneh v podjetju. Tako si sodobnega sistema kontrolinga z naborom sodobnih orodij in metod brez integriranega informacijskega sistema v današnjem času ne moremo predstavljati. Do vse hitrejših sprememb prihaja tako znotraj podjetij kot tudi v njihovi okolici. Vse večja koncentracija podjetij, zmanjšanje zaupanja kupcev do posamezne blagovne znamke, sprememba strukture podjetniškega financiranja¹⁰ in povečane zahteve za poslovno poročanje so pripeljali do tega, da mora podjetje resno razmišljati o uvedbi in uporabi integriranega informacijskega sistema.

¹⁰ Tradicionalno močno bančno financiranje se zmanjšuje na račun povečanega financiranja na kapitalskem trgu.

Dokler podjetje nima ustreznega povezanega sistema, tudi kontroling pri obsežni, neurejeni masi podatkov ne more pravočasno pripravljati informacij, ki so nujne za hitro kontrolo in analizo poslovanja in odmikov, z namenom izpolnitve planskih ciljev. Posledice neintegriranega informacijskega sistema so zlasti veliko dodatnega, zamudnega in nekoristnega dela za kontrolerja z usklajevanjem različnih virov podatkov, informacij, prepisovanjem, slaba transparentnost in neažurnost podatkov ter posledično tudi informacij. Večje in kompleksnejše ko je podjetje, težje ga je spremljati in nadzorovati ter sprejemati odločitve na vseh ravneh odločanja, zato v takih primerih kakovosten integriran informacijski sistem postane še bolj nujen.

Pri pripravi podatkov za notranje in zunanje poročanje se srečujemo s težavami, kot so različna uporabnost primerljivih podatkov, slaba primerljivost in možnost pretvarjanja podatkov na skupni imenovalci iz različnih virov ter že omenjena nezadovoljiva učinkovitost priprave potrebnih podatkov. Bistvo sodobnega informacijskega sistema je prav v tem, da zbližuje notranja in zunanja poročila. Sistem ERP¹¹ (angl.: *Enterprise Resource Planning*) pomeni programsko opremo, ki povezuje vse funkcije in službe podjetja v enotnem računalniškem sistemu predlog. Vsi uporabniki imajo dostop do iste baze podatkov, kar zmanjšuje možnost napak, povečujeta pa se hitrost in učinkovitost dostopanja do celovitejših informacij (Grobelshek, 2002, str. 80 - 81).

Integriran informacijski sistem vključuje operativni in strateški informacijski sistem. Podatki pridobljeni iz njega morajo konceptualno odgovoriti na ključna vprašanja s področja financ, kupcev, kadrov, procesov dela, v primeru multinacionalnih podjetij pa tudi na ključna vprašanja v zvezi z uspehom posameznega podjetja v skupini, vse do najnižje ravni.

Prednosti integriranega informacijskega sistema so (Horvath, 2003, str. 4 - 6):

- strategijo posameznega podjetja lahko prenesemo na strategijo skupine, tako ali drugače povezanih podjetij (ne glede na to ali gre za kapitalsko povezana podjetja, procesno povezana podjetja ipd.),
- komunikacija znotraj skupine je večja,
- priložnosti in nevarnosti na trgu so hitreje razpoznavne,
- hitreje je mogoče zaznati negativni notranji razvoj posameznega podjetja in ga pravočasno ustaviti ali pa se mu prilagoditi,
- primerjave in simulacije med podjetji postanejo dobra praksa,
- procesi odločanja so ob vseh zbranih informacijah hitrejši ipd.

Integriran informacijski sistem mora obenem nuditi učinkovito programsko rešitev tako s področja načrtovanja, analiziranja, merjenja in spremljanja ter poročanja poslovanja kot tudi pri poljubni konsolidaciji podatkov.

¹¹ V literaturi najpogosteje imenovani sistemi ERP oziroma celovite programske rešitve so informacijski sistemi, ki upravljajo z vsemi razpoložljivimi viri, sredstvi in aktivnostmi v določenem podjetju.

Sodobna programska orodja podjetjem omogočajo lažje in učinkoviteje obvladovanje naslednjih področij (Hočevnar, 2006, str. 40):

- poenotenje sistemov in orodij načrtovanja v različnih oddelkih podjetja, oziroma v vseh podjetjih (v primeru multinacionalnega podjetja), to omogoča skupno načrtovanje na ravni korporacije,
- poenotenje ključnih kazalnikov uspešnosti v različnih oddelkih podjetja oziroma v vseh odvisnih podjetjih ter tako sistematično in transparentno spremljanje uspešnosti poslovanja podjetja,
- spreminjanje velike količine različnih podatkov v obvladljive informacije o ključnih elementih poslovanja podjetja, ki omogočajo pravočasno sprejemanje poslovnih odločitev ter
- omogočanje celovitega vpogleda v poslovanje vseh oddelkov v podjetju, pregleda podatkov o preteklem poslovanju ter izdelavo napovedi za prihodnost in sprejemanje ključnih poslovnih usmeritev na podlagi analize trendov.

Če želi podjetje vpeljati integriran informacijski sistem, ni nujno, da kupi že izgrajene, (običajno zelo drage) paketne rešitve ERP, kot so na primer SAP¹², BAAN, Navision, Scala, Oracle. Lahko se odloči tudi za lastno izgradnjo povezav obstoječih delnih informacijskih sistemov v integriranega ali pa zgolj razvije direktorski informacijski sistem (DIS) (Grobelshek, 2002, str. 81 - 82). Katera izmed rešitev je za posamezno podjetje najprimernejša, je odvisno od številnih dejavnikov (eden izmed ključnih je velikost podjetja). V večjih, finančno močnih podjetjih, je običajno smiselno uvajati standardne paketne rešitve ERP-ja.

3.9.4 Primernost informacijskega sistema glede na organizacijsko obliko multinacionalnega podjetja

Informacijski sistem mora biti v podjetju organiziran tako, da omogoča dostop do informacij, ki so potrebne pri načrtovanju in nadziranju.

Na obseg, vsebino, pogostost in smer pretoka informacij v multinacionalnem podjetju v smislu poročanja odvisnih podjetij regijskemu oddelku, funkcijskim oddelkom, divizijam ali neposredno obvladujočemu podjetju o doseganju rezultatov, vplivajo stopnja decentraliziranosti odločanja v multinacionalnem podjetju, njegova organizacijska struktura in velikost odvisnega podjetja. Organizacijska struktura podjetja določa, do katerih informacij mora za učinkovito odločanje imeti dostop posamezna raven odločanja v podjetju in kolikšen obseg informacij potuje po poslovnem (računovodskem) informacijskem sistemu v smeri od spodaj navzgor. Večjo kot ima lokalno poslovodstvo samostojnost pri odločanju o poslovnih funkcijah, manjši je obseg informacij, ki jih potrebuje vrhnje poslovodstvo.

Najbolj razvit informacijski sistem zahteva *matrična organizacija*, v njej namreč poteka vzporedno poročanje dvema ali trem nadrejenim ravnam odločanja (regijskemu, produktnemu

¹² Angl.: *Systems, Applications and Products in Data Processing – SAP.*

in/ali funkcijskemu vodji). V primeru, da informacijski sistem ni primeren, pride do podvajanja informacij ter njihovega počasnejšega pretoka. To pa zmanjša možnost hitrega odzivanja podjetja na spremenjene tržne razmere. *Mednarodni oddelek* informacije o poslovanju poroča neposredno na najvišjo raven odločanja. V multinacionalnih podjetjih, organiziranih po *proizvodnih linijah*, tok informacij poteka neposredno od odvisnega podjetja do oddelčnega poslovodje, ki mu je bila dodeljena odgovornost za proizvodno linijo odvisnega podjetja. V geografsko organiziranih podjetjih informacijski tok poteka nekoliko počasneje kot v ostalih organizacijskih strukturah. Informacije se najprej stekajo na ravni regije, od tam pa so v zbirni obliki poslane v obvladujoče podjetje (Žilnik, 2005, str. 54).

4 Uvajanje kontrolinga v odvisno podjetje v tujini – primer Trimo Inženjering, d.o.o.

4.1 Skupina Trimo

Skupina Trimo se je z namenom širitve tržne mreže in prisotnosti na posameznih lokalnih trgih, ki so bili ocenjeni kot trgi z največjimi priložnostmi, pričela sistematično vzpostavljati v devetdesetih letih prejšnjega stoletja. Ob koncu leta 2007 je skupino Trimo sestavljalo 17 družb in sicer matična družba Trimo, d.d. in 16 odvisnih družb iz trinajstih držav. V Tabeli 5 (na str. 48) so prikazane vse družbe, v katerih ima matična družba Trimo, d.d. neposredni prevladujoč lastniški delež in spadajo v skupino Trimo. Za vsako družbo je naveden njen sedež, udeležba matične družbe v njenem kapitalu ter datum njene ustanovitve.

Skupina Trimo je v letu 2006 skupaj ustvarila več kot 174 mio EUR prihodkov in nekaj več kot 6 mio EUR dobička. V povprečju je bilo v skupini v tem letu zaposlenih 979 ljudi. V matični družbi je bilo od tega ustvarjenih nekaj več kot 134 mio EUR prihodkov in okrog 4,8 mio EUR dobička. Tu je bilo v letu 2006 v povprečju zaposlenih 547 ljudi. Največje prihodke so poleg matične družbe ustvarile še TRIMO Građenje, TRIMO VSK in Akripol. Celotna skupina je izven Slovenije prodala 71 % vseh proizvodov in storitev. Donosnost kapitala (*ROE*) v celotni skupini Trimo je v letu 2006 znašala 15,2 % (Letno poročilo skupina Trimo 2006, 2007, str. 5).

V letu 2006 je matična družba pričela z največjim vlaganjem v tujini – izgradnjo nove tovarne v Srbiji. Poleg tega so bila pomembna vlaganja v Rusiji – nova linija za strehe in fasade. Pričele so se tudi priprave na skupno vlaganje v tovarno kontejnerjev v Dubaju. V Sloveniji je največ vlagala matična družba Trimo, d.d. in sicer v visokoregalna skladišča zaradi rešitve interne logistike in v informacijsko tehnologijo v celotnem poslovnem procesu.

Tudi odvisna družba Akripol d.d. ima dve hčerinski družbi, AKRIPOL ZAGREB d.o.o. (ustanovljena leta 2004) in Akripol-S d.o.o. (ustanovljena leta 2006).

Tabela 5: Družbe v skupini Trimo

IME DRUŽBE	SEDEŽ DRUŽBE	UDELEŽBA V KAPITALU	DATUM USTANO- VITVE	DEJAVNOST DRUŽBE
AKRIPOL d.d.	Slovenija	77%	22.9.1974	proizvodnja plošč, profilov, folij, cevi in profilov iz plastičnih mas
TINDE d.o.o.	Slovenija	37%	26.8.1992	proizvodnja kovinskih konstrukcij in njihovih delov
CBS Inštitut d.o.o.	Slovenija	100%	10.6.2005	raziskovanje in eksperimentalni razvoj na področju tehnologije
TRIMO POLSKA Sp.z o.o.	Poljska	100%	31.7.2001	proizvodnja kovin in kovinskih izdelkov ter delov, gradbeništvo in montaža jeklenih zgradb in objektov
TRIMO Građenje d.o.o.	Hrvaška	90%	28.5.2001	inženiring in vodenje projektov, gradbeništvo, projektiranje in nadzor, nakup, prodaja blaga ter trgovina in posredovanje na domačem in tujem trgu
TRIMO INŽENJERING d.o.o.	Srbija	100%	12.4.2002	inženiring, proizvodnja, trgovina, zastopstvo in poslovne storitve
TRIMO ITALIA S.r.l.	Italija	100%	18.4.2001	prodaja panelov iz mineralne volne, izdelava montažnih objektov, trgovina na debelo in zastopanje
OOO TRIMO VSK	Rusija	51%	27.4.2001	proizvodnja kovin in kovinskih izdelkov
TRIMO UK Ltd.	Velika Britanija	100%	12.3.2001	proizvodnja kovin in kovinskih izdelkov in druge poslovne dejavnosti
OOO TRIMO RUS	Rusija	100%	22.4.2002	proizvodnja kovin in kovinskih izdelkov in prodaja panelov iz mineralne volne
SIA TRIMO LATVIJA	Latvija	80%	17.10.2004	proizvodnja kovin in kovinskih izdelkov in prodaja panelov iz mineralne volne
TRIMO BH d.o.o.	BIH	100%	25.1.2005	arhitekturna in inženirska dejavnost ter tehnično svetovanje
TRIMO MAKEDONIJA dooel	Makedonija	100%	17.10.2005	gradbeništvo, trgovina in storitve
TRIMO Construct Romania S.r.l.	Romunija	100%	15.9.2006	prodaja gradbenih materialov, poslovanje z nepremičninami in arhitekturno ter tehnično svetovanje
TRIMO BULGARIA OOD	Bolgarija	70%	11.10.2006	prodaja gradbenih materialov, svetovanje in posredovanje, projektantske in gradbene dejavnosti
TRIMO DD Iberica de paneles industriales s.l.	Španija	100%	30.01.2007	nakup, prodaja blaga, posredovanje na domačem in tujem trgu ter gradnja montažnih objektov

Vir: Letno poročilo skupina Trimo 2006, 2007, str. 6 - 12.

Skupina Trimo ima oblikovano skupno poslanstvo, vizijo in tudi vrednote. Čeprav prihajajo zaposleni v skupini iz zelo različnih okolij, pa je skupen cilj vseh »Trimovcev« dolgoročna uravnotežena rast.

Poslanstvo skupine Trimo je zagotavljanje originalnih in celovitih rešitev na področju jeklenih zgradb:

- z dovršenostjo rešitev omogočati kupcem povečanje uspešnosti,
- razvijati potenciale vsakega posameznika v podjetju,
- graditi finančno močno firmo, ki zagotavlja ustrezne donose na kapital in rast podjetja za naše delničarje,
- ohraniti čisto okolje našim zanamcem in skrbeti za prijazen odnos do okolja, v katerem delujemo, s podporo različnim dejavnostim (Letno poročilo skupina Trimo 2006, 2007, str. 13).

Vizija skupine Trimo se glasi: »Postali bomo vodilni evropski ponudnik celovitih rešitev na področju jeklenih zgradb«.

Na nivoju skupine Trimo so oblikovane tudi ključne usmeritve na področju *organizacijske kulture* in sicer (Letno poročilo skupina Trimo 2006, 2007, str. 13):

- Ustvarjamo vzdušje sodelovanja in dosegamo ravnovesje interesov.
- Želimo biti prepoznavni po kakovosti in profesionalnosti na vseh področjih poslovanja.
- Želimo biti prva izbira in zato poslujemo po najvišjih etičnih standardih.
- Aktivno oblikujemo takšno delovno okolje, v katerem imamo vsi zaposleni v podjetju vrsto izzivov za profesionalno in osebno rast.
- Vsi zaposleni se zavedamo naše osebne odgovornosti za uspeh podjetja in radi prevzemamo pobudo za svoj osebni razvoj, za razvoj oddelka in podjetja.
- Odprti in dovzetni smo za spremembe in redno vzpodbujamo izboljšave.
- Razmišljamo pozitivno.
- Gojimo človeku prijazno vzdušje in smo prijazni do sodelavcev, pozorni do naših strank in smo aktivno udeleženi v življenju okolja, v katerem poslujemo.
- Smo točni in se držimo dogovorov.
- Ponosni smo na to, da smo Trimo.

4.1.1 Podjetje Trimo, d.d.

Podjetje Trimo, Inženiring in proizvodnja montažnih objektov, d. d., Trebnje je eno izmed vodilnih proizvajalcev jeklenih zgradb v Sloveniji in v Evropi. Po standardni klasifikaciji dejavnosti (SKD) je dejavnost družbe uvrščena v DJ/28.110 Proizvodnja kovinskih konstrukcij in njihovih delov. Osnova dejavnosti so sendvič paneli, ki so jih začeli proizvajati sredi sedemdesetih let prejšnjega stoletja.

Podjetje je bilo ustanovljeno leta 1961 pod imenom Kovinsko podjetje Trebnje, deset let kasneje se je prestrukturiralo in spremenilo naziv v Trimo. Ko so leta 1974 investirali v linijo za proizvodnjo lahkih gradbenih plošč v tem delu Evrope, je Trimo dosegel velik preobrat. Najprej so proizvajali sendvič plošče, polnjene s poliuretanom. Leta 1986 pa so lastni razvojni strokovnjaki, kot prvi v Evropi, razvili novo tehnologijo proizvodnje ognjevarnih panelov s

polnilom mineralne volne na kontinuirani liniji. Leta 1987 so tako kot prvi na svetu začeli izdelovati lahke gradbene plošče s polnilom iz mineralne volne na kontinuirani liniji, katerih prednost je ognjeodpornost. Prvi proizvod so patentirali, razvili lastno najsodobnejšo tehnologijo za proizvodnjo ognjevarnih panelov in leta 1997 odprli novo proizvodno linijo, ki omogoča avtomatizirano in računalniško podprto proizvodnjo. Za podjetje je bil to ključni preobrat v poslovanju in je omogočil dodaten dvig konkurenčnosti. Leta 2001 pa je bila postavljena nova CAD/CAM tehnologija (angl.: *computer-aided design and computer aided manufacturing*) za proizvodnjo jeklenih konstrukcij. Predvsem v zadnjih desetih letih razvoja je bilo podjetje prestrukturirano in ukinjeni so bili nekateri neprofitni programi.

4.1.2 Podjetje Trimo Inženjering, d.o.o.

Podjetje Trimo Inženjering, d.o.o. je bilo ustanovljeno leta 2002, področje dejavnosti na katerem posluje je inženjering, proizvodnja, trgovina, zastopstvo in poslovne storitve.

V letu 2006 je Trimo Inženjering dosegel 7,3 mio EUR fakturirane realizacije. Bruto dodana vrednost na zaposlenega je v letu 2006 znašala 19.558 EUR. Za povečanje konkurenčnosti podjetja v Srbiji je le-to v letu 2006 na lastnem zemljišču začelo z izgradnjo nove tovarne panelov v Šimanovcih. Prepoznavnost Trima na področju Srbije se povečuje. Podjetje Trimo Inženjering, d.o.o. načrtuje nadaljnjo rast prodaje in krepitev tržne pozicije na srbskem trgu.

4.2 Obvladovanje odvisnih družb s strani matične družbe

4.2.1 Strategija skupine Trimo

Strategijo v skupini Trimo bi lahko opredelili kot *internacionalno strategijo*. Organizacija namreč potrošnikom v vseh državah ponuja standardiziran proizvod – jeklene montažne zgradbe. Tuje poslovne enote proizvajajo in tržijo proizvode, ki so le do določene mere prilagojeni lokalnim okusom, pri tem pa uporabljajo pristope, ki jih je razvila centrala. V primeru prodaje celovitih rešitev gre za prilagoditev tako individualnim kot tudi lokalnim zahtevam v smislu različnih dizajnov, barvnih odtenkov, debelin in profilacij strešnih in fasadnih panelov. Kljub prilagajanju individualnim potrebam pa se ključni sestavni elementi jeklenih zgradb med posameznimi trgi ne razlikujejo v uporabljeni tehnologiji, ravno tako se med posameznimi trgi bistveno ne razlikujejo trženjski pristopi. Razvoj in trženje sta centralizirana v matičnem podjetju. Hčerinska podjetja na svojih trgih izvajajo trženjske aktivnosti, ki so usklajene s sprejeto trženjsko strategijo na ravni celotne skupine. Literatura navaja, da so birokratski stroški pri tej strategiji večji, organizacija ne izkorišča tujih potencialov in možnosti, omejena je lahko lokalna dovzetnost za določen izdelek, lahko se zvišajo tudi produkcijski stroški (Jones, 2000, str. 242 - 245). V primeru skupine Trimo gre za tako naravo proizvodov in storitev, pri katerih je smiselna višja stopnja centralizacije, iz tega razloga menim, da je izbrana strategija prava.

4.2.2 Vpliv matičnega podjetja na strategijo hčerinskih podjetij

Matično podjetje v skupini Trimo preko *samostojnega vpliva* vpliva na strategijo in na njeno izvajanje v vsakem odvisnem podjetju posebej. Matično podjetje tako izvaja precejšen vpliv na odvisna podjetja, ki so v njegovi lasti. Gre za močan vpliv na poslovanje teh podjetij, vse do vplivanja na izdelčno-tržne strategije, cenovne odločitve, razvoj človeških virov in podobno. Vsa odvisna podjetja so neposredno povezana s poslovanjem matične družbe, medtem ko medsebojno praktično ne poslujejo, zato je tovrsten način vplivanja matičnega podjetja na strategijo odvisnih družb logičen. Matična družba je ključni dobavitelj vsem odvisnim družbam. Glede na to, da ima matično podjetje razvitih veliko dobrih praks poslovanja, nenehno uvaja nove pristope ter veliko pozornosti namenja nenehnemu razvoju na vseh področjih, menim, da neposreden vpliv matičnega podjetja deluje v pozitivni smeri in vpliva na dodajanje vrednosti v hčerinskih družbah in posledično v celotni skupini.

4.2.3 Organizacijska struktura v skupini Trimo

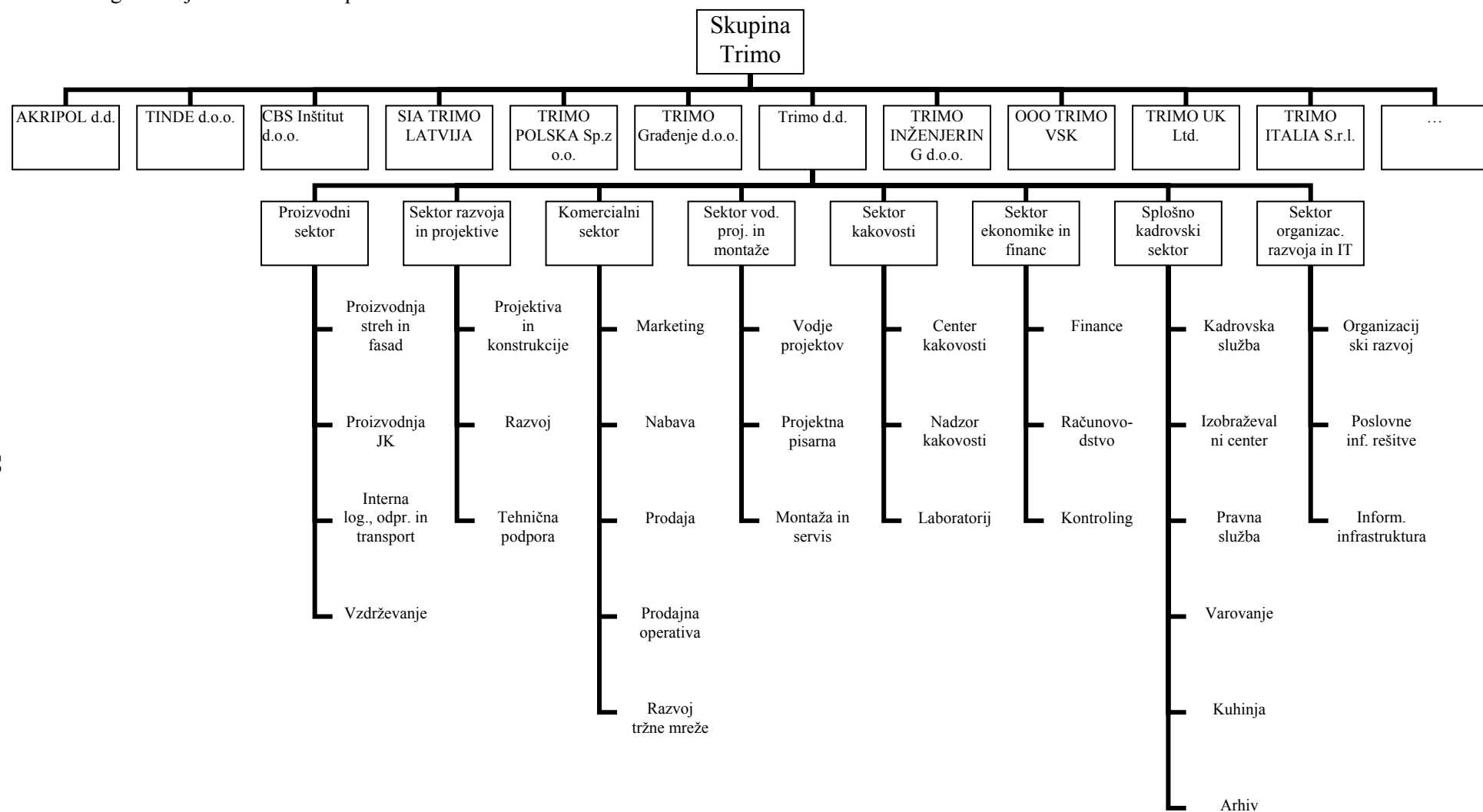
Organizacijsko strukturo v skupini Trimo prikazuje Slika 6 (na str. 52). Zaradi kompleksnosti organizacijske strukture, je slika poenostavljena do te mere, da so na njej prikazana le nekatera odvisna podjetja. Na drugem nivoju se sicer poleg matičnega podjetja nahajajo tudi vsa podjetja, ki so prikazana v Tabeli 5 (na str. 48).

Zaradi prevelike kompleksnosti in obsega podatkov je razgrajena organizacijska struktura prikazana le za matično družbo. Menim, da je za prikaz in razumevanje koncepta to dovolj. Odvisna podjetja imajo namreč zelo podobne organizacijske strukture, s to razliko, da so pri njih vzpostavljeni samo določeni oddelki, odvisno od obsega dejavnosti, ki ga posamezno hčerinsko podjetje opravlja.

Kot je razvidno iz Slike 6 (na str. 52), ima matično podjetje Trimo, d.d. funkcijsko organizacijsko strukturo, enako velja tudi za njegova odvisna podjetja. Osnovne notranje organizacijske enote v družbi Trimo, d.d. so sektorji, pri čemer je lahko posamezen sektor organizacijsko sestavljen iz ene ali več enot, le-ta iz enega ali več oddelkov na nižji ravni ter slednji iz ene ali več delovnih enot. Pri tem so sektorji notranje-organizacijsko različno sestavljeni, ne nujno iz vseh hierarhično navedenih organizacijskih enot, ravni organizacije se prepletajo v različnih kombinacijah glede na predvideno hierarhijo.

Odvisna podjetja imajo samostojno oblikovane poslovne funkcije. Trimo Inženjering, d.o.o. ima zelo podobno funkcijsko organizacijsko strukturo kot matična družba, s to razliko, da nima nekaterih oddelkov, kot sta razvoj ter proizvodnja jekla. Tovrstna organizacijska struktura se v literaturi poimenuje *nacionalna organizacijska struktura* multinacionalnega podjetja.

Slika 6: Organizacijska struktura skupine Trimo



Vir: Lastna izdelava.

Podjetja v skupini Trimo, ki izvajajo zgolj prodajo izdelkov in storitev, ki jih proizvaja matično podjetje, imajo zelo enostavno organizacijsko strukturo. Določena podjetja v skupini bi iz tega razloga lahko smatrali zgolj kot *mednarodne oddelke*. V skladu z usmeritvami, ki jih določa matično podjetje, namreč v glavnem skrbijo za povečevanje prodaje na tujih trgih.

Za organizacijsko strukturo skupine Trimo ocenjujem, da je na prehodu od mednarodnih oddelkov na nacionalno organizacijsko strukturo. V štirih odvisnih podjetjih poteka proizvodnja in imajo tako izoblikovanih večino poslovnih funkcij, medtem ko se nekatera podjetja ukvarjajo zgolj s prodajo izdelkov matične družbe. Odvisnim podjetjem, v katerih poteka proizvodnja, matična družba prepušča več samostojnosti kot odvisnim podjetjem, ki vršijo zgolj prodajo na različnih trgih. To sovпада s teoretičnimi izhodišči o decentralizaciji odločanja v primeru mednarodnih oddelkov in podjetij v nacionalni organizacijski strukturi.

4.2.4 Ključna področja skupnega delovanja podjetij v skupini Trimo

Podjetja v skupini Trimo so večinoma *zaporedno odvisna*. Izložek matičnega podjetja je namreč v velikem obsegu vložek hčerinskih podjetij. Le v primeru Trimo Inženjeringa, d.o.o. je povezava med matičnim in odvisnim podjetjem takšna, da je izložek hčerinskega podjetja lahko vložek matičnega podjetja. Tovrstna oblika medsebojne odvisnosti med podjetji narekuje vzpostavitev dokaj velike centralizacije odločanja. Odločitve enega povezanega podjetja namreč v veliki meri vplivajo na poslovanje ostalih. V tem primeru gre predvsem za povezanost med matičnim podjetjem in posameznim odvisnim podjetjem. V manjši meri pa za povezanost med posameznimi odvisnimi podjetji. Odvisna podjetja so v primerjavi z matičnim podjetjem relativno majhna, to v skladu s teoretičnimi izhodišči govori v prid večje centralizacije odločanja. Glede na teoretična izhodišča na področju *negotovosti poslovnega okolja* relativno dinamično okolje, v katerem posluje skupina Trimo, ravno tako govori v prid večje decentralizacije poslovnega odločanja. Odvisna podjetja v skupini Trimo se nahajajo v kulturno zelo različnih okoljih. Za nadzor podjetij v kulturno različnih okoljih teorija priporoča uporabo večjega števila formalnih oblik nadzora in s tem večjo stopnjo centralizacije odločanja. Relativno zgodnja faza internacionalizacije skupine Trimo in njena nacionalna organizacijska struktura pa naj bi v skladu s teoretičnimi izhodišči vodila v večjo stopnjo decentralizacije.

Skupina Trimo ima izoblikovane osnovne cilje, katerim so zavezana slediti vsa povezana podjetja. Ti cilji so sledeči:

- rast dodane vrednosti na zaposlenega,
- rast prodaje oziroma celotnega prihodka,
- dobičkonosnost gospodarjenja in
- načelo likvidnega poslovanja in dolgoročne plačilne sposobnosti – ustrezni denarni tok.

Podjetja skupine Trimo delujejo enotno na tistih področjih, s katerimi dosegajo poenotenje sistemov in pridobivajo sinergijske učinke. V nadaljevanju ta področja na kratko predstavljam.

Skupina Trimo ima izoblikovano poenoteno *strategijo tržnega nastopanja in marketinga*. Odvisna podjetja izvajajo marketinške aktivnosti po ciljnih skupinah v okviru plana oglaševanja, ki določa, kje in kolikokrat bo posamezno podjetje oglaševalo. Opredeljeni so tudi plani nastopanja na sejnih, plani akcij direktne pošte, plani obiskov komercialistov ipd.. V okvir aktivnosti za doseg ciljne prodaje spada tudi načrtovanje in spremljanje ponudb posameznih odvisnih podjetij končnim kupcem. Na mesečnem nivoju se opredeli vrednostni in količinski (število) plan ponudb, plan ponudb po elementih (streha, fasada, jeklena konstrukcija) ter plan ponudb po komercialistih. Osnove za planiranje so sprejete na nivoju matičnega podjetja za celotno skupino in posredovane odvisnim podjetjem, le-ta pa na podlagi osnov pripravijo konkretne plane.

Obvladovanje investicijskih vlaganj na ravni skupine je opredeljeno v njenem internem aktu. Matična družba se seznani z vsemi investicijskimi potrebami odvisnih družb na osnovi letnih planov investicij, ki so sestavni del letnih planov posameznih družb. Matična družba mora dati soglasje za vsako posamezno investicijsko vlaganje v odvisni družbi, če le-to presega z internim aktom določeno vrednost. Razlog za nadzor nad investicijskimi vlaganji je v tem, da matična družba pri usklajevanju investicijskih potreb skrbi in zagotavlja izrabo možnosti za doseganje sinergijskih učinkov naložb in za poenotenje sistema, zlasti informacijskega. Usklajevanje in seznanjanje v matični družbi poteka preko uprave matične družbe, članov nadzornih svetov in s sodelovanjem odgovornih oseb v matični družbi za posamezno poslovno področje.

Izvajanje skupnih aktivnosti za doseganje dogovorjenih strateških ciljev skupine je opredeljeno s *strateškim planom skupine*. Družbe morajo strateške postavke planirati na enotnih obrazcih oziroma z enotno metodologijo. Obvezen je plan prodaje, ki mora biti na mesečnem nivoju razdeljen po prodajnih skupinah izdelkov, po komercialistih, po strukturi strateških kupcev ter po pričakovanih večjih projektih. Planiranje in realizacija prodaje ter pregled ponudb se poročata na obrazcih, katerih obliko predpiše matično podjetje.

V Tabeli 6 (na str. 55) je prikazan obrazec za poročilo o ponudbah, pogodbah in odstotki vrednostnega izplena ponudb (delež ponudbene vrednosti, ki je dejansko realiziran v obliki podpisanih pogodb s kupci). Poročilo, ki je prikazano v Tabeli 6 (na str. 55), se mesečno izdeluje na nivoju matičnega podjetja in je sestavljeno na podlagi pridobljenih detajlnih informacij s strani posameznih odvisnih družb. Poročilo sicer vsebuje podatke za vsa odvisna podjetja, v Tabeli 6 (na str. 55) pa so zaradi prostorske omejenosti navedena le nekatera. Informacije (tako vrednostne kot količinske) o poslovanju skupine, ki so namenjene notranjim uporabnikom, so poslovna skrivnost, zato jih tako tukaj kot tudi v nadaljevanju tega dela ne navajam. Menim, da je moj namen, prikazati kategorije oziroma kazalnike, ki jih matična družba spremlja pri odvisnih družbah, kljub temu v celoti dosežen.

V okviru planiranja je obvezen tudi plan fakturiranja, ta vsebuje cilje doseganja prihodka v določenem časovnem obdobju in je sestavni del izkaza poslovnega izida. Poročanje izvrševanja fakturiranja se izvaja mesečno na predpisanem obrazcu s strani matičnega podjetja. Definiran je tudi rok za izdelavo letnega plana skupine. Njegovo izvrševanje pa se spremlja mesečno.

Tabela 6: Pregled ponudb, pogodb in izplena za obdobje 1.1. - 31.3.2007

PODJETJE	PONUDBE									
	ŠTEVILO					VREDNOST (v €)				
	1.1.- 31.3. 2006	letni plan 2007	1.1.- 31.3. 2007	index	index	1.1.- 31.3. 2006	letni plan 2007	1.1.- 31.3. 2007	index	%
				število 2007/2006	število / letni plan				realizirano 2007/2006	realizirano / letni plan
	1	2	3	4=3/1*100	5=3/2*100	6	7	8	9=8/6*100	10=8/7*100
Trimo Polska Sp.z.o.o.										
OOO Trimo Rus										
OOO Trimo VSK										
Trimo UK Ltd										
Trimo Italia S.r.l.										
Trimo-Inženjering d.o.o.										
Trimo Građenje d.o.o.										
...										

Nadaljevanje:

PODJETJE	REALIZIRANA PRODAJA (podpisane pogodbe)				IZPLEN (vrednost)		
	VREDNOST (v €)				%		
	1.1.- 31.03.2006	1.1.- 31.03.2007	plan 1.1.- 31.03.2007	index	2006 - izplen (%)	2007 - izplen (%)	index izplena
				2007/2006			2007/2006
	13	14	14b	15=14/13*100	16=13*100/6	17=14*100/8	18=17/16*100
Trimo Polska Sp.z.o.o.							
OOO Trimo Rus							
OOO Trimo VSK							
Trimo UK Ltd							
Trimo Italia S.r.l.							
Trimo-Inženjering d.o.o.							
Trimo Građenje d.o.o.							
...							

Vir: Poslovanje skupine Trimo v obdobju januar – marec 2007.

Razlog za ločeno spremljanje realizacije prodaje in fakturiranja je v naravi posla, ki ga izvaja skupina Trimo. Ko je podpisana pogodba, se podjetje s kupcem dogovori o realizaciji prodaje. Temu sledi naročanje materialov, izdelava načrtov in izvedba, kar lahko traja tudi nekaj mesecev. Upoštevati je namreč potrebno tudi to, da investitor ob podpisu pogodbe pogosto še nima vseh potrebnih dovoljenj za gradnjo. Tekom gradnje se izdajajo delne fakture ob koncu pa končna faktura, ki sovpada z zaključkom projekta. Fakturiranje mora slediti planu, opredeljenem v pogodbi. Realizacijo prodaje lahko smatramo kot plan prihodkov za prihodnje obdobje, fakturiranje pa kot njegovo realizacijo, zato je pozorno spremljanje obeh kategorij zelo pomembno.

V Tabeli 7 (na str. 56) je prikazan obrazec poročila, ki se v matični družbi, na podlagi posredovanih bilančnih podatkov s stani odvisnih družb, sestavlja enkrat mesečno, tako za vsako podjetje posebej, kot tudi za skupino Trimo kot celoto. Poročilo se za vsa podjetja sestavlja v valuti EUR. Preračun iz lokalnih valut v EUR se izvede po povprečnem tečaju med EUR in posamezno valuto v obdobju poročanja.

Tabela 7: Poročilo izbranih kategorij izkaza poslovnega izida odvisne družbe

TRIMO INŽENJERING, d.o.o. obdobje januar - marec 2007 v 000 EUR	leto 2005	leto 2006	1-3/ 2006	plan 2007	januar 2007	februar 2007	marec 2007	1-3/ 2007	realiz. plana v % 1-3/ 2007	indeks 1-3/ 2007 / 1-3/ 2006
1. Celotni prihodek										
Prihodek iz prodaje										
2. Variabilni stroški poslovanja										
% v celotnem prihodku										
3. Sprememba vrednosti zalog										
% v celotnem prihodku										
4. Skupaj fiksni stroški poslovanja										
% v celotnem prihodku										
Popravki terjatev										
Amortizacija										
Stroški plač										
Ostali fiksni stroški poslovanja										
5. Finančni in izredni odhodki										
% v celotnem prihodku										
6. Celotni dobiček/izguba										
7. Povprečno število zaposlenih										
8. Dodana vrednost / zaposlenega										

Vir: Poslovanje skupine Trimo v obdobju januar – marec 2007.

Na področju *zaposlovanja* matično podjetje predpisuje enotne obrazce za poročanje o kvalifikacijski strukturi zaposlenih v primerjavi s predhodnim letom in s planom, za spremljanje fluktuacije, stroškov dela, izobraževanja in usposabljanja zaposlenih ter števila opravljenih ur v primerjavi s planom in s predhodnim letom.

Tabela 8: Število zaposlenih in dodana vrednost na zaposlenega v skupini Trimo

PODJETJE	januar-marec 2006		januar-marec 2007		rast zaposlenih v %	rast dodane vrednosti / zaposlenega %
	povprečno število zaposlenih	dodana vrednost / zaposlenega v 000 €	povprečno število zaposlenih	dodana vrednost / zaposlenega v 000 €		
Trimo, d.d.						
Trimo Polska Sp.z.o.o.						
OOO Trimo Rus						
OOO Trimo VSK						
Trimo UK Ltd						
Trimo Italia S.r.l.						
Trimo-Inženjering d.o.o.						
Trimo Građenje d.o.o.						
...						
Skupaj						

Vir: Poslovanje skupine Trimo v obdobju januar – marec 2007.

V Tabeli 8 (na str. 56) prikazujem obrazec enega izmed poročil, ki se na področju zaposlenih v skupini Trimo mesečno pripravlja v matični družbi. Poročilo je izdelano na podlagi detajlnih podatkov, ki jih v okviru mesečnega poročanja posreduje vsaka izmed odvisnih družb.

Kot osnovni načeli *finančne strategije* v skupini Trimo sta opredeljeni:

- *načelo likvidnega poslovanja*; osnovno načelo kratkoročne plačilne sposobnosti pomeni, da mora biti vsako podjetje sposobno v kratkem roku zagotoviti likvidnostna sredstva za pravočasno izvedbo plačil. Pogoji za zagotavljanje kratkoročne plačilne sposobnosti pa je usklajevanje materialnih, denarnih in poslovno izidnih tokov družbe preko instrumenta kratkoročnega načrtovanja.
- *načelo dolgoročne plačilne sposobnosti*; to načelo se nanaša na solventnost poslovanja, ki pomeni, da vsako podjetje z ustrezno poslovno politiko zagotavlja plačilno sposobnost podjetja na dolgi rok v času poslovanja. Pri tem mora hkrati zagotavljati ohranjanje in povečevanje lastniškega kapitala ter vzpostavljati in ohranjati ustrezno dolgoročno financiranje kratkoročnih naložb.

Matična družba redno na mesečnem nivoju spremlja izvrševanje finančne strategije pri odvisnih družbah. V ta namen od njih zahteva ustrezne informacije za pripravo nadzornih poročil.

Eden izmed indikatorjev likvidnosti poslovanja posameznega odvisnega podjetja so dnevi vezave terjatev matičnega podjetja do le-tega. Matična družba ta kazalnik spremlja na mesečnem nivoju za vse odvisne družbe. V Tabeli 9 prikazujem obrazec za poročilo s tega področja, ki se mesečno spremlja na nivoju matične družbe.

Tabela 9: Dnevi vezave terjatev do odvisnih podjetij

PODJETJE	2006	2007			
	povprečje	januar	februar	marec	povprečje januar - marec
Trimo Polska Sp.z.o.o.					
OOO Trimo Rus					
OOO Trimo VSK					
Trimo UK Ltd					
Trimo Italia S.r.l.					
Trimo-Inženjering d.o.o.					
Trimo Građenje d.o.o.					
...					

Vir: Poslovanje skupine Trimo v obdobju januar – marec 2007.

Letno sledenje finančnim politikam v skupini Trimo se uresničuje preko sistema planiranja in uresničevanja bilance stanja, izkaza poslovnega izida ter plačilnih rokov.

Vse odvisne družbe morajo izdelovati mesečne likvidnostne plane, ki se izdelujejo po enotni, dogovorjeni metodologiji, in jih posredovati konec meseca za naslednji mesec. V matični družbi se opravi konsolidacija planov. Sestava končnega likvidnostnega plana je predpisana in enotna za vsa odvisna podjetja.

Na nivoju skupine je opredeljena *strategija obvladovanja tveganj* na naslednjih področjih:

- *Plačilni roki*; le-ti se določijo na podlagi plačilnih rokov, ki jih ima odvisna družba do končnega kupca.
- *Garancije*; matična družba lahko izstavi v imenu odvisne družbe garancije, vendar je odvisna družba dolžna pridobiti in matični družbi predložiti vse potrebne podatke za izstavitev garancije. Dogovorjen je tudi izračun deleža stroškov garancij, ki ga nosi posamezna družba.
- *Zavarovanje terjatev*; odvisne družbe so zavezane ustreznemu poročanju za namene zavarovanj terjatev, ki jih matična družba sklene pri SID-u (Slovenski izvozni družbi). Terjatve zavaruje matična družba, vendar se stroški zavarovanja na podlagi spiska (popisa) zavarovanih terjatev, prefakturirajo odvisnim družbam. Zavarovalna premija se deli sorazmerno med matično in odvisno družbo, glede na vrednost njunih storitev in izdelkov v pogodbeni vrednosti, ki je zavarovana.
- *Valutna tveganja* matična družba obvladuje preko nakupov in prodaj izvedenih finančnih instrumentov. Hčerinske družbe so se, v skladu z internim predpisom, dolžne držati rokov, ki so povezani z zapadlostjo izvedenih finančnih instrumentov.

Presojanje uspešnosti odvisnih družb se izvaja na podlagi spremljanja *finančnih in nefinančnih kazalnikov*. Ključni kazalniki so:

- stopnja rasti prodaje,
- stopnja uresničevanja letnega plana,
- doseganje višine prodaje na zaposlenega,
- stopnja dobičkonosnosti prodaje,
- število in vrednost izdanih ponudb (stopnja uresničevanja),
- dodana vrednost na zaposlenega,
- število novih kupcev,
- doseženi plačilni roki z dnevi vezave terjatev in
- odpisi terjatev.

4.2.5 Intervali poročanja v skupini Trimo

V skupini Trimo se o aktivnostih poroča v tedenskih, mesečnih in letnih intervalih. *Tedensko se poroča o prodajnih aktivnostih.*

V okviru *mesečnega poročanja* se poroča v sklopu izvrševanja postavljenih planov, deli se na komercialno in finančno poročanje. Komercialno poročanje se nanaša na izvrševanje vseh planov prodaje, ponudb, fakturiranja (glej Tabelo 6 na str. 55) in vseh ostalih tržnih aktivnosti v mesecu. Na področju finančnega poročanja se med matičnim in odvisnimi podjetji mesečno usklajuje stanje medsebojnih terjatev in obveznosti ter stanje odprtih postavk. Ravno tako mesečno se izvajata tudi obračun in računovodsko pripoznavanje obresti za dane kredite.

Poročilo iz naslova projektov, ki se izvajajo v matični družbi za odvisne družbe, se izdeluje na mesečni ravni. V poročilu je za vsako odvisno družbo posebej opredeljeno število projektov,

višina fakturiranja, višina stroškov, višina poslovnega izida ter primerjava fakturiranja glede na predhodno leto in glede na letni plan.

Mesečno se izvaja tudi bilančno poročanje, le-to zajema poročilo o doseženi bilanci stanja in izkazu poslovnega izida (glej Tabelo 7 na str. 56) za pretekli mesec. Bilančno poročanje se izvaja v okviru usklajenih obrazcev v elektronski obliki. Obvezna priloga je tudi analitičen pregled podatkov ter kartice kontov medsebojnih prometov med matično in odvisnimi družbami.

Letno poročanje v skupini Trimo je razdelano na letno poročilo, ki se deli na poslovno in revizijsko poročilo ter poročanje za konsolidiranje. Odvisne družbe so pri bilančnem poročanju zavezane k poenotenemu poročanju. Za slovenske odvisne družbe je predpisan obrazec AJPES, za tuje družbe pa obrazec matične države in obrazci skladni z Mednarodnimi računovodskimi standardi.

Na podlagi zgoraj podanih ugotovitev je moč zaključiti, da obstaja v skupini Trimo velika centralizacija tako na področju finančne funkcije kot tudi na ostalih. Centralizirana je na primer funkcija razvoja novih izdelkov in tehnologij. Na področju postavljanja prenosnih cen je ravno tako sprejet enoten predpis, ki velja za celotno skupino Trimo¹³. Matično podjetje natančno opredeljuje vsebino in pogostost poročanja. Poroča se dokaj detaljne podatke iz praktično vseh področij poslovanja. Matično podjetje ima tudi relativno visok vpliv na odločitve v odvisnih podjetjih.

Relativno velika centralizacija odločanja in z njo povezano detaljno poročanje na vseh področjih delovanja zahteva poenoten informacijski sistem na nivoju celotne skupine Trimo. Le integriran informacijski sistem v vseh podjetjih v skupini lahko zagotavlja dovolj ažurne podatke, ki so hkrati tudi vsebinsko poenoteni, primerljivi ter združljivi.

4.2.6 Opredelitev odvisnih podjetij kot mest odgovornosti v skupini Trimo

Matično podjetje v veliki meri spremlja, nadzira in usmerja poslovanje odvisnih družb. Glede na to, da se odvisna podjetja nahajajo v različnih državah, so zaradi potrebe po medsebojni primerljivosti zavezana k poenotenemu bilančnemu poročanju, ki je v skladu z Mednarodnimi računovodskimi standardi. Tako matična družba pridobi ustrezne podatke, ki jih je mogoče primerjati med posameznimi podjetji v skupini. Poleg primerjav med odvisnimi podjetji se redno spremlja tudi razmerje med planiranim in uresničenim v tekočem letu ter med uresničenim v preteklem in tekočem letu.

Glede na prikazane značilnosti obvladovanja hčerinskih podjetij oziroma spremljanja kazalnikov s strani matične družbe v predhodnih dveh poglavjih, lahko zaključim, da so odvisna podjetja

¹³ O tem več v poglavju 4.2.7 Prenosne cene v skupini Trimo v nadaljevanju.

oblikovana kot dobičkovna mesta odgovornosti. Vrhnje poslovodstvo odvisnim podjetjem postavlja omejitve samostojnosti na področju strateškega odločanja in odločanja o naložbah. Določa omejitve, povezane s težnjo po enotnosti, ter omejitve, ki izvirajo iz prednosti centralizacije nekaterih storitev. Brez centraliziranega odločanja o ključnih funkcijah namreč ni mogoče izkoriščati finančnih in drugih sinergij, ki so ena najpomembnejših primerjalnih prednosti multinacionalnih podjetij.

Kot najpomembnejši pogoj za vzpostavitev koncepta dobičkovnih mest odgovornosti se izpostavlja medsebojna neodvisnost organizacijskih enot, kar pomeni, da poslovdja dobičkovnega mesta odgovornosti odloča o vrsti proizvodov in storitev, načinu proizvodnje in vložkih ter o cenah, količinah in načinu prodaje. Le v tem primeru namreč izračunani dobiček dobičkovnega mesta odgovornosti izraža njegov resnični prispevek k dobičku celotnega podjetja. To pa v skupini Trimo ne velja v celoti, saj so matično in odvisna podjetja zelo povezana. Glede na to, da odvisna podjetja v večini tržijo izdelke in storitve, ki jih proizvaja matično podjetje, ne moremo govoriti o samostojnosti odločanja o proizvodnem in prodajnem asortimanu s strani odvisnih podjetij. Toda odvisna podjetja poslujejo kot samostojni pravni subjekti, zato morajo zaradi pravnih in davčnih razlogov voditi celotno finančno računovodstvo. Zaradi računovodskih in zakonodajnih zahtev morajo biti vedno organizirana kot dobičkovna ali naložbena mesta odgovornosti (Hočevnar, 1997, str. 132). Pri spremljanju nadzora in obvladovanja hčerinskih družb s strani matične družbe ugotavljam, da matična družba vrši močnejši nadzor nad družbami, ki se ukvarjajo le s prodajo, kot pa nad proizvodnimi družbami v okviru skupine. Iz tega sledi, da so proizvodne družbe v večji meri dobičkovna mesta odgovornosti kot prodajne družbe.

Matična družba po eni strani v veliki meri vpliva na poslovne odločitve odvisnih družb, po drugi strani pa pri njih spremlja kazalnike, o katerih se poslovdje odvisnih podjetij zaradi relativno velike centralizacije odločanja v skupini, ne morejo povsem samostojno odločati. Tu v skupini Trimo razmejujemo med izborom kazalnikov, ki jih spremljamo pri merjenju uspešnosti poslovdij, ter izborom kazalnikov za merjenje uspešnosti odvisnih podjetij (poslovnih enot). Poslovdje odvisnih podjetij namreč niso odgovorni za dejavnike, kot so na primer spremembe menjalnega tečaja, politične in splošne gospodarske razmere v posamezni državi. Ravno tako se pri merjenju uspešnosti lokalnih poslovdij ne upoštevajo nenadzirljivi vplivi matičnega podjetja na posamezno odvisno podjetje. Eden izmed nenadzirljivih dejavnikov s strani odvisnih podjetij so tudi prenosne cene, ki jih v nadaljevanju nekoliko podrobneje prikazujem.

4.2.7 Prenosne cene v skupini Trimo

Prenosne cene so v skupini Trimo postavljene ob upoštevanju okvirjev, ki jih postavljajo smernice OECD, o katerih je več napisanega v poglavju 3.7 Prenosne cene v multinacionalnem podjetju. Zaradi različne narave posla se uporabljeni koncepti določitve prenosnih cen na različnih področjih poslovanja med seboj razlikujejo.

Med matično družbo in ostalimi povezanimi družbami se vršijo naslednje transakcije:

- prodaja trgovskega blaga (izdelkov),
- nudenje projektantskih storitev,
- prodaja projektov (vključuje tako prodajo blaga kot tudi storitev projektiranja in montaže),
- zagotavljanje delovne sile (predvsem poslovodnih oseb),
- izobraževanje,
- marketinške storitve na področjih tujih držav in
- obvladovanje tveganj (garancije, zavarovanja).

Za namene ugotavljanja transfernih cen na ravni skupine Trimo lahko vse zgoraj opredeljene transakcije smiselno povzamemo glede na to, kaj je predmet transakcije. Tako se v grobem na ravni skupine vršijo predvsem naslednje skupine transakcij:

1. prodaja / nabava blaga (trgovsko blago oz. proizvodi in projekti),
2. prodaja storitev (marketing, izobraževanje ...),
3. zagotavljanje delovne sile (če ni vključeno v zgornjo skupino).

Na področju **prodaje in nabave blaga** je kot najprimernejša metoda izbrana metoda preprodajnih cen. Pri tej metodi se primerja relativna višina razlike v ceni, ki je dosežena pri prodaji povezani družbi s tisto, ki bi bila dosežena pri prodaji nepovezani osebi.

Matično podjetje redno primerja marže in rezultate odvisnih družb (povezanih oseb) s primerljivimi trgovskimi družbami v državah, kjer odvisne družbe poslujejo. V primeru, da so med posameznimi državami razlike v maržah, v matičnem podjetju poiščejo razloge za razlike v ceni. V ta namen matično podjetje izdeluje tudi analizo tveganj posameznih družb v skupini. Družba, ki nosi večji del tveganja, je upravičena tudi do večjega dela realiziranega dobička. Poleg tega se na ravni odvisnih družb spremlja tudi višine marž, ki jih odvisne družbe dosegajo pri prodaji storitev, ki jih naročajo pri nepovezanih osebah (Poročilo o povezanih osebah za skupino Trimo, 2007, str. 62 - 63).

Pri **zaračunavanju storitev** je potrebno jasno opredeliti podlago, na osnovi katere se opravljene storitve zaračunavajo. Pri tem se lahko uporabita dva pristopa. Ob upoštevanju pribitka na stroške (lastne cene opravljene storitve povečane za ustrezno maržo) se lahko uporabi delilnik stroškov na podlagi dejansko porabljenih ur, ki so jih zaposleni v družbi porabili za opravljanje teh storitev. Druga možnost pa je uporaba delilnika glede na ključ, določen ob upoštevanju kategorij, ki odražajo potreben obseg opravljenih storitev. Drugi pristop je uporaba primerljivih tržnih cen (to je cena, ki bi jo odvisna družba morala plačati v primeru, da bi te storitve zanjo opravljal nepovezana oseba).

Pri izbiri metode za določanje cen pri mednarodnem poslovanju se praviloma upošteva ali družba te storitve nudi tudi nepovezanim osebam (v takem primeru je priporočljiva uporaba primerljivih prostih cen) ali ne (priporočljiva uporaba pribitka na stroške). V primeru skupine Trimo matična družba določene storitve nudi samo odvisnim družbam, zato je kot ustrezno metodo za zaračunavanje storitev, ki jih nudi odvisnim družbam, izbrala metodo pribitka na

stroške. Na podlagi podatkov iz dostopne literature se je družba odločila, da pri obračunu teh stroškov obračuna 5% maržo na stroške teh storitev (Poročilo o povezanih osebah za skupino Trimo, 2007, str. 62 - 63).

Na področju **posredovanja delovne sile** matično podjetje zagotavlja kader odvisnim družbam. Gre za zaposlene v matičnem podjetju, ki delajo delno ali izključno za odvisne družbe. V teh primerih je kot primerna izbrana metoda pribitka na stroške delovne sile. Matično podjetje odvisnim družbam zaračunava splošne stroške delovne sile v razmerju glede na trajanje opravljanja dela na posamezni lokaciji, stroške, ki so neposredno vezani na opravljanje dela za odvisno družbo (na primer potne stroške) pa v celoti. Ravno tako kot pri zaračunavanju storitev, se je matično podjetje na podlagi podatkov, pridobljenih iz dostopne literature odločilo, da pri obračunavanju stroškov, povezanih s posredovanjem delovne sile, obračuna 5% maržo na zaračunani znesek (Poročilo o povezanih osebah za skupino Trimo, 2007, str. 62 - 63).

4.3 Uvajanje integriranega informacijskega sistema na področju kontrolinga v hčerinski družbi

Za skupino Trimo je značilna relativno velika centralizacija odločanja ter širok nabor informacij in kazalnikov, ki jih matična družba spremlja pri odvisnih družbah. Informacije, ki jih posredujejo posamezne odvisne družbe, morajo biti pravočasne, točne ter medsebojno primerljive. Glede na to, da se od odvisnih k matičnemu podjetju pretaka velik obseg informacij, se kot najoptimalnejša rešitev kaže integriran informacijski sistem na ravni celotne skupine Trimo.

Namen izgradnje informacijskega sistema v odvisni družbi pa ni zgolj v tem, da zadovolji potrebam poročanja odvisne družbe matični družbi za namene obvladovanja. Naloga kontrolinga odvisnega podjetja je namreč poročanje matičnemu podjetju in tudi poročanje poslovodji odvisnega podjetja. Tu gre za poročanje na različnih nivojih. Na eni strani matično podjetje zahteva agregirane podatke na nivoju odvisnega podjetja, na drugi strani pa poslovodstvo odvisnega podjetja za učinkovitejše vodenje zahteva boljše podatke po posameznih segmentih poslovanja. Oba vidika sta pomembna in dober informacijski sistem ju mora ustrezno podpreti in povezati.

4.3.1 Stanje pred uvedbo integriranega informacijskega sistema in zahteve, ki jim mora nov informacijski sistem zadostiti

V matični družbi so pred uvedbo integriranega informacijskega sistema informacijske rešitve temeljile na 10 let stari aplikativni rešitvi, izdelani v Oracle okolju. Vse nadgrajene funkcionalnosti so bile programirane v lastni izvedbi brez izdelane ustrezne tehnične dokumentacije, pri čemer niso bile dosledno uporabljene metodologije in orodja, ki jih je

predvidevala stroka. Iz teh razlogov je bil otežkočen vsak večji poseg v aplikacije. Nadgradnje so bile tako vezane na parcialne rešitve – informatizacije delčkov procesa, ki so omogočale rešitev določenega problema, obenem pa onemogočale ustrezen izkoristek informatike ali pa so celo kreirale nove probleme. Odvisne družbe so imele različne, nepovezane informacijske sisteme. To je bil razlog, da se je iz odvisnih v matično podjetje poročalo skoraj izključno na Excelovih tabelah, po elektroni pošti, in preko telefonov.

Zaradi neustrezne informacijske podpore je prihajalo tudi do neurejenega položaja vsebinskih skrbnikov za module in šifrante, to pa je vodilo v nesledljivost izdelkov in materialov. Neustrezna informacijska pokritost, parcialnost in neusklajenost s strategijo podjetja je bila razvidna tudi iz relativno dobre informacijske podpore finančni in kadrovske funkciji in skoraj popolna odsotnost informacijskih rešitev na strateških področjih kot so prodaja, planiranje proizvodnje in spremljanje projektov. Zaradi neustreznih rešitev so tudi uporabniki znotraj posameznih podjetij reševali probleme s pomočjo Excelovih tabel, elektronske pošte in telefonov.

Kot sem že navedla, je vizija skupine Trimo postati vodilni ponudnik celovitih rešitev na področju jeklenih zgradb. Za vodilnega ponudnika pa je značilno, da je razpoznaven na trgu, ima domiselne in izvirne rešitve, podprte z najsodobnejšimi pristopi v celotnem trajanju odnosa s kupcem, kupcu nudi hiter in kakovosten odziv na vseh področjih, ima brezhibno realizacijo vsega dogovorjenega ipd.. Da podjetje ali skupina podjetij postane takšno, mora najprej točno poznati in obvladovati svoje procese. Ključ za doseganje vizije in ciljev je zagotavljanje pregleda nad stanjem in procesi v podjetju oziroma v celotni skupini, če govorimo o skupini podjetij. To pa je mogoče zgolj ob ustrezni informacijski podpori.

Podjetja v skupini Trimo imajo definiranih **pet skupin odjemalcev informacij iz informacijskega sistema** in vsak ima določene zahteve, ki jih mora informacijski sistem pokriti:

- **Kupcem** mora informacijski sistem omogočati hiter odziv v vsakem trenutku procesa, torej od prvih kontaktov, preko ponudbe, pogajanja za naročilo, vnosa naročila do realizacije. Omogočena jim mora biti kakovostna in zanesljiva informacija o napredovanju njihovega projekta. Cilj je tudi, da bo imel vsak kupec preko spleta možnost vpogleda v stanje svojega projekta.
- **Vodstvu** morajo informacije, ki temeljijo na aktualnih podatkih, nuditi ustrezno podporo pri odločanju. Zagotovljen mora biti pregled nad poslovanjem matičnega podjetja, odvisnih podjetij, oddelki, projekti, stroški. Obstajati mora možnost vključevanja novih podjetij in podružnic, vključevanja njihovih kapacitet in prenos standardov poslovanja ter merjenje vseh vključenih podjetij po enakih kriterijih. Omogočena mora biti konsolidacija poslovanja vseh povezanih družb. Informacijski sistem mora nuditi tudi podporo pri letnih in obdobjnih planih.
- **Uporabniki** morajo imeti informacije o planiranem delu, delu v teku ter opravljenem delu. Zagotovljen jim mora biti enkratni vnos podatkov v sistem, pregledno delo z uporabniku prijaznim vmesnikom in vrsto orodij, ki lajšajo delo ter pridobivanje povratnih informacij. Vzpostaviti je potrebno enostavno komunikacijo znotraj informacijskega sistema in opcijo komunikacije navzven ter povezanost vseh uporabnikov v okviru koriščenja skupne baze.

Pomembno je, da stanje v sistemu v vsakem trenutku prikazuje dejansko stanje, ter, da imajo operativni vodje zagotovljeno orodje za nadzor in vodenje procesov v svojih oddelkih ter povezanost s tekočimi projekti.

- **Lastniki** morajo imeti zagotovilo, da skupina obvladuje svoje vire in poslovanje ter posluje v smeri uresničitve strategije. Rezultati in kazalniki morajo biti primerljivi z drugimi podjetji, kar omogoča lažje odločanje o varnosti in profitabilnosti vloženih sredstev.
- **Dobaviteljem, bankam in ostalim je potrebno** zagotoviti urejenost in preglednost poslovanja s podjetji v skupini Trimo. Omogočen jim mora biti pregled nad naročili, plačili, zalogami.

Glede na zgoraj opisane zahteve, ki jim mora informacijski sistem zadostiti, se je kot edina opcija pokazala uvedba integriranega informacijskega sistema na nivoju celotne skupine Trimo. Vodstvo se je odločilo nov informacijski sistem uvesti na področju vseh poslovnih procesov v matičnem podjetju in ga kasneje razširiti na odvisne družbe. Ključna zahteva pri tem je bila, da mora sistem omogočati enostavno vključitev sedanjih in bodočih odvisnih družb v skupen informacijski sistem, ki bo poleg enostavnejše konsolidacije omogočal transparentnost delovanja vseh podjetij in zmanjšane stroške lastništva za informacijsko tehnologijo.

Skupina Trimo se je odločila za uvedbo informacijskega sistema SAP R/3 (v nadaljevanju SAP). Podjetje SAP AG je vodilni ponudnik informacijske podpore poslovanju podjetij z več kot 43.400 strankami, ogromnim razvojnim potencialom ter kakovostno ERP rešitvijo. Odprta infrastruktura omogoča, da podjetje v določeni meri samo prilagaja svojo aplikacijo, kar uporabnikom pomeni prijaznejše okolje. SAP podpira poslovanje velikih podjetij in omogoča pokrivanje poslovanja tudi ob njegovi morebitni razširitvi. Podpira vse tipe proizvodnje in vse moderne pristope v poslovanju. To so nekatere ključne prednosti izbranega informacijskega sistema, ki jih je zaznalo matično podjetje v skupini Trimo, in se iz tega razloga odločilo za njegovo postopno uvedbo v vsa podjetja v skupini.

Izbrana informacijska rešitev je pokrila vse ključne dele poslovanja: finančno računovodstvo, kontroling, prodajo in servisiranje proizvodov, nabavo in materialno poslovanje, proizvodnjo, projektne sisteme ter upravljanje kakovosti.

Po uspešni uvedbi novega informacijskega sistema v matično družbo so se, v skladu z načrti po čimprejšnji uvedbi enotnega informacijskega sistema v celotni skupini Trimo, kmalu pričele priprave za uvedbo SAP-ja v prvo odvisno družbo v tujini, torej v Trimo Inženjering, d.o.o.. Postopek uvajanja informacijskega sistema na področju kontrolinga v to odvisno družbo je prikazan v naslednjih poglavjih. Glede na to, da je to delo osredotočeno na področje kontrolinga, je v nadaljevanju prikazano zgolj to področje uvedbe novega informacijskega sistema.

4.3.2 Obseg kontrolinga v podjetju Trimo Inženjering, d.o.o.

Trimo Inženjering, d.o.o. je bilo do prve polovice leta 2007 zgolj podjetje, ki je vršilo prodajo ter trženje izdelkov in storitev matičnega podjetja na področju Republike Srbije. Skupaj z uvedbo novega informacijskega sistema pa se je dejavnost podjetja razširila tudi na proizvodnjo strešnih in fasadnih panelov ter dekorativnih elementov. Podjetje se je hkrati razširilo iz nekaj na preko sto zaposlenih ljudi.

Pri uvedbi novega informacijskega sistema tako ni šlo zgolj za informatizacijo procesov ampak je na veliko področjih to hkrati pomenilo tudi samo vzpostavitev procesov. Glede na to, da je bila ekipa odvisnega podjetja v večini sestavljena iz novo zaposlenih ljudi, je bilo tudi izobraževanje zahtevnejše, saj je zajemalo tako spoznavanje samih procesov kot tudi njihovo informacijsko podporo. Na področju kontrolinga smo se pri postavitvi procesa v celoti naslonili na tistega, ki je postavljen v matičnem podjetju. Pri tem je bilo ključno vodilo, da mora kontroling nuditi podporo pri odločanju poslovodstvu odvisnega podjetja in hkrati zagotoviti pravi obseg informacij za poročanje matičnemu podjetju v skladu z zahtevami, ki jih ima matično podjetje do odvisnih podjetij.

Kontroling v Trimo Inženjeringu, d.o.o. je tako sestavljen iz štirih osnovnih segmentov:

- V okviru *kontrolinga splošnih stroškov* se v podjetju spremlja in planira stroške na nivoju vrst stroškov, stroškovnih mest in internih nalogov ter definira metode prerazporeditev in poravnav (obračunov).
- *Kontroling kalkulacij izdelkov* definira pravila kalkulacij, v okviru tega se vršijo obračun nedokončane in dokončane proizvodnje ter avtomatsko kreirajo odmiki.
- *Analiza donosnosti*, kot tretji segment, analizira donosnost na nivoju različnih karakteristik, na primer skupine izdelkov, projektov, regije, skupine kupcev, obdobja in podobno.
- *Računovodstvo profitnih centrov* omogoča spremljanje izkaza uspeha in bilance stanja na nivoju profitnih centrov.

4.3.3 Nastavitev matičnih podatkov

Matični podatki v vsakem podjetju predstavljajo eno izmed osnov definiranja poslovanja v okviru informacijskega sistema. Predstavljajo namreč osnovo za planiranje, izvajanje, analiziranje in nadzor nad poslovanjem v okviru le-tega. Ključno ogrodje, ki ga je potrebno postaviti oziroma jasno opredeliti v podjetju na področju kontrolinga, so standardne hierarhije stroškovnih mest in profitnih centrov, vrste stroškov, vrste aktivnosti in kalkulacijskih shem, definiranje pravil za prerazporejanje stroškov in prihodkov ter definiranje objektov za detajlno spremljanje stroškov in prihodkov.

Matičnim podatkom je v primeru uvajanja enotnega integriranega informacijskega sistema v skupini podjetij potrebno posvetiti še večjo pozornost kot v primeru enega samega podjetja. Oblikovani morajo biti namreč tako, da je mogoče na nivoju celotne skupine doseči čim večjo

standardizacijo in poenotenja na področjih, kjer je to smiselno in možno. S premišljeno definiranimi matičnimi podatki je po mojem mnenju mogoče doseči velike prihranke pri kasnejšem vzdrževanju teh podatkov, pri planiranju v skupini, pri spremljanju poslovanja, pri poročanju in analiziranju, skratka na vseh pomembnih področjih delovanja kontrolinga. Poenotenje matičnih podatkov je za skupino Trimo aktualno še posebej zaradi zelo podobne dejavnosti posameznih podjetij, ki so vključena v skupino.

4.3.3.1 Standardna hierarhija stroškovnih mest

Stroškovno mesto je mesto odgovornosti za stroške z eno odgovorno osebo, ki je odgovorna za vse primarne stroške, ki nastanejo na tem mestu (podpisnik podpiše vse račune). Vsako stroškovno mesto pripada enemu vozlišču standardne hierarhije.

Standardna hierarhija stroškovnih mest je definirana v okviru informacijskega sistema na nivoju celotne skupine Trimo in je poenotena z organizacijsko strukturo skupine (glej Sliko 6 na str. 52). Na ta način je v okviru informacijskega sistema definiran enoten okvir položajev in odgovornosti posameznih nivojev v organizacijski strukturi. Povezovanje posameznih oddelkov na višjih nivojih ter oblikovanje sektorjev sovпада s skupinami stroškovnih mest, s tem pa tudi z odgovornostjo vodij posameznih organizacijskih enot za stroške. Krovna skupina stroškovnih mest je tista, ki povezuje vsa stroškovna mesta v skupini Trimo. Vsako novo odvisno podjetje, v katerem se uvede informacijski sistem SAP, se v okviru informacijskega sistema v hierarhijo vključi kot nova podskupina stroškovnih mest, ki je sestavljena v skladu z organizacijsko strukturo tega podjetja.

Glede na to, da ima Trimo Inženjering, d.o.o. preko 100 zaposlenih delavcev in praktično vse ključne poslovne funkcije, je bilo v podjetju oblikovanih nekaj deset stroškovnih mest. Skupina stroškovnih mest, ki združuje vsa stroškovna mesta odvisnega podjetja, je pomembna za namene poročanja odvisne družbe matični družbi, saj se na tem nivoju zberejo skupni stroški dela, amortizacije ipd.. Za namene poročanja poslovodstvu odvisnega podjetja pa je pomembna razgradnja stroškov po posameznih stroškovnih mestih v okviru podjetja.

4.3.3.2 Standardna hierarhija profitnih centrov

Profitni centri predstavljajo interna področja odgovornosti za spremljanje donosnosti – »podjetje v podjetju«. Njihovo oblikovanje je lahko na osnovi različnih vidikov. V skupini Trimo je enotno za vsa vključena podjetja kot najprimernejši izbran in implementiran vidik programa (profitni centri so tako: PC paneli, PC jeklo, PC projektiva in konstrukcija ipd.). Profitni center je statistični objekt v kontrolingu. To pomeni, da je vsaka knjižba, ki je knjižena v sistemu, poleg stvarne knjižbe na stroškovnemu nosilcu hkrati statistično knjižena na profitni center. Koncept oblikovanja profitnih centrov je poenoten za celotno skupino.

Na profitnih centrih se spremlja uspešnost - izkaz poslovnega izida. Sistem praviloma avtomatsko za vsako knjižbo določi ustrezni profitni center iz dodelitev matičnih podatkov. Pri kreiranju posameznega stroškovnega nosilca je namreč potrebno opredeliti profitni center, kateremu ta nosilec pripada.

Standardna hierarhija profitnih centrov pomeni sliko organizacijske strukture podjetja za spremljanje donosnosti. To so vozlišča, na katere vežemo profitne centre. Vozlišča profitnih centrov so pomembna za vsa poročila po mestih odgovornosti za dobiček. Kot osnova za standardno hierarhijo profitnih centrov je bila uporabljena obstoječa organizacijska struktura skupine Trimo. Tako kot stroškovna mesta, so tudi profitni centri, preko povezovanj v skupine, na najvišjem nivoju povezani v enotno vozlišče.

Glede na to, da so profitni centri v posameznem podjetju oblikovani v skladu s programi, ki se v njem izvajajo, v Trimo Inženjeringu, d.o.o. obstajajo profitni centri: program proizvodnje strešnih in fasadnih panelov, program proizvodnje dekorativnih in kleparskih elementov, projektiva in konstrukcija, kooperacija ipd..

Kot je navedeno že v enem izmed predhodnih poglavij, so odvisna podjetja z vidika matičnega podjetja opredeljena kot dobičkovna mesta odgovornosti (profitni centri). Posamezna odvisna podjetja imajo nato, z namenom lažjega obvladovanja posameznega podjetja s strani njegovega posloводства, oblikovane profitne centre na nižjih nivojih, torej na nivoju programov. S tega vidika je mogoče posamezna odvisna podjetja smatrati kot skupine profitnih centrov. Tako so tudi obravnavana v skupini Trimo. Že v primeru posameznih podjetij ne moremo govoriti o popolni samostojnosti odločanja o vrsti proizvodov in storitev, načinu proizvodnje in vložkih ter o količinah, cenah in načinu prodaje, še manjšo samostojnost pa imajo profitni centri v okviru posameznih podjetij. Tako lahko zaključim, da v primeru profitnih centrov v skupini Trimo ne moremo govoriti o profitnih centrih v pravem pomenu besede.

Kljub temu menim, da ima oblikovanje profitnih centrov na nivoju programov v okviru vsake odvisne družbe uporabno vrednost tako za posloводство matične družbe kot tudi za posloводства odvisnih družb. Omogoča namreč merjenje uspešnosti prodaje posameznih programov v okviru posameznih družb in njihovo primerjavo med družbami, obdobji ter med planom in realizacijo. Glede na to, da pa dosežen dobiček posameznega programa ni obvladljiv s strani njegovega posloводства, se to pri ocenjevanju poslovodij upošteva in se jih ocenjuje na podlagi drugih, z njegove strani obvladljivih kazalnikov¹⁴. Rezultat po profitnih centrih daje informacijo o tem, s katerimi skupinami proizvodov tako posamezno podjetje kot tudi celotna skupina Trimo dosegata boljše in s katerimi skupinami proizvodov ali storitev slabše rezultate. S tem pa seveda vodstvu osnovo za odločanje o prihodnjih ukrepih na področju vsakega programa posebej.

¹⁴ Obvladljive kategorije s strani poslovodij posameznih programov so tako predvsem doseganje normativov pri porabi časa in materialov, stroški na njihovih oziroma njim dodeljenih stroškovnih mestih, stroški reklamacij in prijav napak na njihovem programu ipd..

4.3.3.3 Vrste stroškov

Na nivoju celotne skupine Trimo se za evidentiranje knjižb uporablja enoten kontni načrt, ta je v skladu s kontnim okvirjem, ki ga predpisuje Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na podlagi SRS 2006. Toda zaradi zakonskih zahtev v posameznih državah morajo tuja odvisna podjetja za potrebe zunanjega poročanja podatke spremljati tudi v okviru kontnih načrtov, predpisanih s strani njihovih držav. Informacijski sistem iz teh razlogov omogoča definiranje alternativnih kontnih načrtov za vsako podjetje posebej.

Vsa interna prerazporejanja, ki se vršijo v kontrolingu, se vršijo v okviru prostega kontnega razreda 5¹⁵. Uporaba vrst stroškov v razredu 5 je enotna za vsa podjetja v skupini Trimo. Ta skupina vrst stroškov se uporablja le v interne namene in tako ni podvržena zakonskim predpisom glede številčenja. V skupini Trimo jih uporabljamo za interne poravnave iz enih na druge objekte v kontrolingu, za evidentiranje pribitkov režijskih stroškov na končne nosilce ter za prerazporejanje stroškov med prejemniki in pošiljatelji stroškov.

Knjiženje v enotnem kontnem načrtu na nivoju skupine Trimo omogoča lažje primerjanje višine posameznih vrst stroškov med podjetji ter poenoteno poročanje. Posamezne vrste stroškov so namreč, glede na potrebe po poročanju, združene v skupine. Glede na to, da so poenotene vrste stroškov, so poenotene tudi skupine vrst stroškov in posledično poročila, v katerih so te skupine uporabljene. Poročila, ki temeljijo na vrstah stroškov, so tako neposredno primerljiva med podjetji. Tako je poenostavljeno poročanje odvisnih podjetij o višini posameznih stroškov ter konsolidiranje podatkov na nivoju skupine Trimo.

4.3.3.4 Vrste aktivnosti

Vrsta aktivnosti določa aktivnost, ki jo izvaja neko stroškovno mesto in jo merimo v časovnih enotah ali količinah. Aktivnosti se uporabljajo za zaračunavanje (knjiženje) direktnega dela in obratovalnih ur (stroški stroja in delavca) na izdelke in polizdelke (stroškovne nosilce) na osnovi normativov in standardnih (planskih) cen ter za prenos stroškov dela iz stroškovnih mest na projekte in prodajne naloge preko evidentiranja porabe ur. Vsaka definirana aktivnost ima v razredu 5 opredeljeno svojo obračunsko vrsto stroška.

Kombinacija stroškovno mesto - vrsta aktivnosti določa ceno na enoto mere (v preučevanem primeru na uro), delovna mesta pa služijo za tehnološke postopke in nadzor kapacitet. V proizvodnji je zaračunavanje preko vrste aktivnosti osnoven princip prenosa stroškov iz stroškovnih mest na druge stroškovne nosilce (npr. proizvodne naloge). Tako so stroški dela delavcev vključeni v ceno aktivnosti na delovnih mestih v okviru stroškovnih mest, kamor so

¹⁵ To je območje številčenja kontov, za katerega strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo ne predpisuje obvezne vsebine in ga tako prepušča podjetjem, da ga uporabijo za interne potrebe (Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo, 2007).

razporejeni. S prerazporejanjem stroškov med stroškovnimi mesti se v ceno ure dela vključi tudi del sekundarnih (prerazporejenih) stroškov iz drugih stroškovnih mest.

Oblikovanje aktivnosti je enotno za celotno skupino Trimo. To pomeni, da je posamezna aktivnost, ki se izvaja v več podjetjih v skupini Trimo, v vsakem podjetju zgolj pripeta stroškovnim mestom, ki jo izvajajo. Glede na to, da kombinacija stroškovno mesto – aktivnost določa ceno, se lahko cena ene aktivnosti razlikuje med stroškovnimi mesti, ki jo izvajajo in seveda tudi med podjetji. V Tabeli 10 prikazujem nekatere izmed vrst aktivnosti, ki se izvajajo v skupini Trimo.

Tabela 10: Vrste aktivnosti

Vrsta aktivnosti	Opis/oznaka
100	Delo stroja v proizvodnji panelov
110	Delo delavcev v proizvodnji panelov
150	Delo delavcev v klepariji in embal.
160	Delo delavcev v proizvodnji jeklenih konstrukcij
200	Delo delavcev na montaži in servisu
300	Neproizvodno delo – konstrukcija, statika, razvoj
400	Delo delavcev vzdrževanja

Vir: Lastna izdelava, 2007.

S poenotenjem matičnih podatkov na tem področju se zmanjša število definiranih aktivnosti in prepreči njihovo podvajanje. Poleg tega je mogoče med podjetji zelo enostavno primerjati cene istovrstnih aktivnosti ter obseg njihovega izvajanja. Kreiranje novih vrst aktivnosti se izvaja centralno, s tem pa se prepreči nepotrebno podvajanje ter vsakič znova preveri smiselnost kreiranje novih matičnih podatkov.

Oblikovanje cen posameznih aktivnosti je v večji meri internega značaja, služi predvsem za pravilno ovrednotenje izdelkov in storitev ter na tej osnovi postavljanje prodajnih cen. V primeru skupine Trimo je ta podatek zanimiv tudi za primerjavo cen ur dela med posameznimi podjetji, ki se ukvarjajo z enako dejavnostjo.

4.3.3.5 Interni nalogi

Interni nalogi so objekti za spremljanje stroškov, kadar mesto odgovornosti (stroškovno mesto) in vrsta stroška ne zadostujeta za potrebe interne analitike stroškov. Tipični primeri: začasne aktivnosti, kjer je poudarek na časovni komponenti (začasnost) ali pa takrat, ko je potrebno v okviru enega oddelka določeno stvar natančneje spremljati (razvojne naloge, testiranje posameznih proizvodov, vzdrževanje posameznih osnovnih sredstev, izobraževalni programi ipd.). Posamezne naloge podjetja je tako mogoče spremljati skozi celotno življenjsko obdobje.

Nalog kot objekt je bolj fleksibilen kot stroškovno mesto. Nastavitve so odvisne od želja in potreb ter načina spremljanja stroškov (časovni vidik, pogledi v globino in omejitve). Vsi interni

nalogi, ki so stvarni nosilci stroškov, se v okviru kontrolinga obračunajo na druge nosilce stroškov preko obračunskih vrst stroškov v razredu 5. Interne naloge je možno odpirati, ko se pojavi potreba po njih. So predvsem orodje končnih uporabnikov. Sam kontroling pa končnim uporabnikom pomaga pri kreiranju nalogov ter pri likvidiranju in nadzoru stroškov na njih.

Na področju internih nalogov so v sistemu definirane osnovne nastavitve, ki so enotne za celotno skupino Trimo. Vnaprej je definirana obračunska vrsta stroškov za obračun stvarnih internih nalogov ter običajni nameni uporabe teh stroškovnih nosilcev. Odvisne družbe imajo usmeritve, da tovrstne stroškovne nosilce uporabijo v primeru, če posamezne dejavnosti, ki se v skladu z internimi predpisi spremljajo preko internih nalogov, izvajajo.

Spremljanje stroškov na internih nalogih je povezano z detajlnejšim spremljanjem poslovanja na posameznih področjih, ločenim zbiranjem stroškov posameznih dogodkov ipd.. Poročila o stroških na posameznih internih nalogih so namenjena poslovodstvu odvisnih podjetij.

4.3.3.6 Kalkulacije

V podjetjih se za različne namene uporabljajo različne cene za vrednotenje proizvodov in storitev. V določenem trenutku se uporabijo planske cene, v drugem primeru tekoče cene, včasih je potrebno izvedeti, koliko znašajo neposredni stroški proizvodnje posameznega proizvoda, spet drugič je pomembna polna lastna cena le-tega.

Tudi v skupini Trimo je potrebno ugotavljati in tekoče spremljati cene proizvodov iz različnih zornih kotov. V ta namen so v okviru kontrolinga oblikovane tri variante kalkulacij:

- kalkulacija za izračun planske standardne cene,
- kalkulacija za izračun komercialne cene in
- vzorčna kalkulacija.

Planska standardna cena se izračunava za vse gotove proizvode, ki se izdelujejo v podjetjih skupine Trimo. Po tej ceni se končni izdelki vrednotijo, ko so na zalogi. Kot izhodišče za izračun te cene sta planski ceni ure dela in surovin, vključenih v tehnološki postopek in kosovnico konkretnega gotovega proizvoda. Ta cena se izračuna v kontrolingu ob kreiranju nove šifre izdelka in velja daljše časovno obdobje. Najmanj enkrat letno, ob definiranju plana za naslednje leto, pa se izdelajo masovne kalkulacije za vse končne izdelke.

Komercialna cena se od planske razlikuje po vhodnih parametrih na področju cen surovin. Vsebuje namreč napovedi cen v prihodnjem obdobju. Ta cena je zgolj informativne narave in služi prodaji kot referenčna osnova pri postavljanju prodajnih cen. Ponudba je lahko izdelana nekaj mesecev pred dejansko izvedbo posla, zato je spremljanje bodočih cen zelo pomembno. Zlasti je to pomembno na področju nekaterih strateških materialov, kot so pločevine, jeklo in kamena volna, katerih cene se v zadnjem času zelo spreminjajo.

Poleg izdelkov, za katere so definirane tako kosovnice kot tehnološki postopki, se pogosto pojavljajo tudi povsem novi izdelki in storitve, zato obstaja potreba tudi po vzorčni kalkulaciji. *Vzorčna kalkulacija* je kalkulacija cene poljubnega izdelka ali storitve. Gre za kalkulacijo, za izračun katere ni potrebno vnaprej definirati niti kosovnice niti tehnološkega postopka. Za vrednotenje sestavin kalkulacije (material, aktivnosti, dodatki režijskih stroškov...) se uporabijo iste vrednosti kot za izračun standardne cene gotovih proizvodov. Prosto lahko vanjo vključimo katerekoli materiale, aktivnosti ipd., ki imajo svojo ceno in so vneseni v informacijski sistem. Tovrstna kalkulacija je uporabna predvsem za hitro oceno vrednosti povsem novih proizvodov, ki v sistemu še nimajo definirane svoje šifre.

V okviru informacijskega sistema je definirana kalkulacijska shema, ki je enotna za vsa podjetja v skupini Trimo, ki uporabljajo informacijski sistem SAP. To pomeni, da izračun planske standardne cene, komercialne cene in vzorčne kalkulacije v hčerinskem podjetju upošteva enake kategorije podatkov (na primer plansko ceno ure dela, napovedane cene surovin v prihodnjem obdobju ipd.) kot tovrstne kalkulacije v matičnem podjetju. Vrednostni izračun pa se običajno razlikuje zaradi razlik v ceni materiala in v ceni dela med posameznimi državami oziroma trgi.

Centralizacija pri postavitvi pravil izračuna lastnih cen izdelkov je smiselna z vidika primerjav stroškovnih cen izdelkov med posameznimi podjetji v skupini Trimo in z vidika ugotavljanja višine marž in dobičkonosnosti izdelkov, ki jih posamezna podjetja dosegajo. Centralizacija je smiselna predvsem zaradi enotnega proizvodnega oziroma prodajnega programa podjetij v skupini Trimo.

4.3.3.7 Prodajni nalogi in projekti

Prodaja v odvisni družbi se, tako kot v matični družbi, vrši preko prodajnih nalogov in projektov. V primeru prodaje celovite rešitve, torej celovite jeklene zgradbe, ki vključuje projektiranje, izdelavo jeklene konstrukcije, izdelavo fasadnih in strešnih panelov, transport, montažo, usluge kooperantov ipd., se prodaja izvrši preko projekta. Kadar podjetje proda zgolj strešne ali fasadne panele in kupcu ne nudi celovite rešitve, pa se prodaja izvrši preko prodajnega naloga. Ne glede na način prodaje se stroški in prihodki spremljajo na nivoju šifer materialov. Tako prodajni nalogi kot projekti so namreč razdeljeni na nižje nivoje, najprej na tiste, ki sovpadajo s profitnimi centri (programi), v okviru njih pa še nižje, vse do šifre materiala.

Takšno detajliranje omogoča spremljanje poslovnega izida po različnih kriterijih, kot so države, kupci, profitni centri in celo šifre materialov. Tovrsten način spremljanja poslovanja je zelo kompleksen, zahteva namreč evidentiranje vseh poslovnih dogodkov na elementarnih nivojih.

Detajlno spremljanje stroškov in prihodkov poslovodstvu odvisnega podjetja omogoča definiranje bolj in manj uspešnih področij poslovanja in tako predstavlja osnovo za odločanje v okviru odvisnega podjetja. Z vidika poročanja matičnemu podjetju pa je potrebno informacije

združiti in pripraviti poročila na nivoju celotnega podjetja. Sistem mora tako omogočati skupni pogled in tudi detaljne podatke.

4.3.4 Planiranje

Kot je bilo navedeno že v predhodnih poglavjih, se okvirni letni plan definira s strani posameznih odvisnih podjetij, sprejema pa se na nivoju celotne skupine Trimo ob potrditvi matične družbe. Vsaka družba mora sprejet celotni plan razdelati do najnižjih nivojev poslovanja. Naloga kontrolinga v tej fazi je, poleg usmerjanja in usklajevanja, tudi vnos sprejetega plana na najnižjih nivojih v informacijski sistem.

Z vidika matičnega podjetja je posamezno podjetje obravnavano kot profitni center in v skladu s tem je zasnovano planiranje in posledično tudi poročanje do matičnega podjetja. Na drugi strani pa se za namene poročanja v okviru samega odvisnega podjetja planira in spremlja doseganje uspešnosti na nižjih nivojih v okviru podjetja. Detaljni plani znotraj podjetja so tako namenjeni delovanju odvisnega podjetja in kasneje služijo za ugotavljanje uspešnosti na posameznih področjih v primerjavi s planom, s tem dajejo detajlnejši pregled (po posameznih področjih) doseganja skupnega plana.

Izrednega pomena je, da so planski podatki čim boljši približek realnosti, saj je le tako zagotovljena realna slika poslovanja podjetij tudi znotraj posameznih obračunskih obdobj. Glede na izredno pomembnost planiranja na področju stroškovnih mest in stroškovnih cen gotovih proizvodov so v Tabeli 11 navedeni, v nadaljevanju pa podrobneje predstavljeni, postopki, ki morajo biti izvedeni v kontrolingu na tem področju tekom planiranja.

Tabela 11: Postopki pri planiranju

Zap.št.	Postopek
Planiranje na stroškovnih mestih	
1	Planiranje primarnih stroškov na vseh stroškovnih mestih.
2	Izvedba prerazporeditve primarnih stroškov iz splošnih stroškovnih mest na stroškovna mesta proizvodnje.
3	Planiranje količin posameznih aktivnosti na posameznih stroškovnih mestih.
4	Izračun cene aktivnosti.
5	Izračun odstotkov dodatkov pripadajočih režijskih stroškov po posameznih profitnih centrih.
Izračun lastne cene izdelkov	
6	Kalkulacija cen gotovih proizvodov.
7	Označevanje in lansiranje cen gotovih proizvodov.

Vir: Lastna izdelava, 2007.

4.3.4.1 Planiranje na stroškovnih mestih

Na vseh stroškovnih mestih se planirajo primarni stroški. Na ta način se zagotovi referenčna osnova za primerjanje dejanskih stroškov tekom leta. Planiranje se izvaja na mesečnem nivoju. Planirane stroške iz splošnih stroškovnih mest je potrebno vkalkulirati v ceno prodanih izdelkov,

zato jih je potrebno v prvi fazi prenesti na proizvodna stroškovna mesta. To hkrati pomeni tudi prenos stroškov med profitnimi centri. Iz splošnega profitnega centra so stroški tako prerazporejeni na profitne centre posameznih programov. Koliko posameznih splošnih stroškov se prerazporedi na posamezno proizvodno stroškovno mesto je odvisno od tega, koliko časa delavci na splošnih stroškovnih mestih porabijo za administracijo posameznih proizvodnih programov.

Uvedba novega informacijskega sistema je sovpadala s širitvijo podjetja Trimo Inženjering, d.o.o. in začetkom proizvodnje v njem, to je otežilo postavitve ključev za prerazporejanje stroškov iz splošnih stroškovnih mest na proizvodna stroškovna mesta. V podjetju namreč niso imeli izkušenj iz preteklega poslovanja, na osnovi katerih bi določili pravila prerazporejanja stroškov. Ni namreč utečene prakse, ki je sicer osnova za definiranje deleža časa, ki ga posamezna podporna služba porabi za servisiranje posameznega proizvodnega programa oziroma profitnega centra. V tem primeru je bilo mogoče sistem postaviti le z definiranjem ocenjenih deležev, pri čemer se je upošteval plan poslovanja podjetja ter izkušnje iz matičnega podjetja. Ko bo hčerinsko podjetje pridobilo dovolj praktičnih izkušenj, bo korigiralo te deleže.

Režijski stroški se delijo na dva dela. En del teh stroškov, ki se nanaša na proizvodno režijo, stroške skladiščenja surovin, nabavo, tehnično podporo, zagotavljanje kakovosti proizvodov ter razvoj izdelkov in tehnologij, se kasneje vključi v ceno ure dela neposrednih delavcev v proizvodnji in projektiranju. Režijski stroški, ki se nanašajo na upravo, prodajo, splošni sektor, sektor informatike ter sektor ekonomike in financ, pa se kasneje iz proizvodnih stroškovnih mest prenesejo na projekte in prodajne naloge kot odstotek dodatka na direktne stroške. Odstotek se glede na različno angažiranost upravnoprodajne in splošne režije za posamezne profitne centre razlikuje po profitnih centrih. To je razlog, da se direktni stroški različnih profitnih centrov, ki sodelujejo pri izdelavi in prodaji posameznega projekta ali prodajnega naloga (ob mesečnem obračunu), povišajo za različne odstotke splošnih stroškov (različen planski odstotek dodatkov po posameznih programih v Tabeli 14 na str. 78). Poleg fiksnih stroškov po stroškovnih mestih je potrebno planirati tudi variabilne stroške na prodajnih nalogih in projektih za vsak profitni center posebej, saj so le-ti osnova za izračun višine odstotka dodatkov režijskih stroškov na vsakem programu posebej.

Na stroškovnih mestih, ki izvajajo aktivnosti, se na mesečnem nivoju planirajo količine aktivnosti, ki jih bo to stroškovno mesto opravilo za druge nosilce stroškov (začasne stroškovne nosilce kot so proizvodni nalogi, mrežni nalogi, interni nalogi). Na osnovi planirane višine stroškov (tu se upoštevajo tisti stroški, ki se na projekte in prodajne naloge prerazporejajo preko cene ure dela) na posameznem stroškovnem mestu in količin aktivnosti, ki jih bo v posameznem obdobju le-to izvedlo, se definira cena ure dela posamezne kombinacije aktivnost - stroškovno mesto.

4.3.4.2 Izračun lastne cene izdelkov

V predhodno izvedenih (opisanih) fazah planiranja se zagotovi, da so v sistemu vsi podatki, ki so potrebni za kalkulacijo planske standardne cene. Seveda ob predpostavki, da so tudi na vseh ostalih področjih v podjetju izvedli svoj del nastavitvev, ki so potrebne za izvedbo planiranja. Ustrezno morajo biti kreirani vsi materiali (tako surovine kot tudi končni proizvodi), polproizvodi in končni proizvodi morajo imeti ustrezne veljavne kosovnice in tehnološke postopke, surovine morajo imeti opredeljeno plansko ceno¹⁶. Planske standardne cene končnih izdelkov se izračunajo s posamičnimi oziroma z množičnimi kalkulacijami. Nato sledi še lansiranje teh cen, kar pomeni, da se izračunane cene izdelkov vpišejo v sistem in pričnejo uporabljati za vrednotenje teh izdelkov.

Z zgoraj opisanimi fazami kontroling postavi plan na področju stroškovnih mest in cen gotovih proizvodov. To je le del planiranja, ki ga je potrebno v vsakem podjetju izvesti pred začetkom vsakega poslovnega leta. V predhodnih poglavjih sem omenjala številne druge plane, ki jih matično podjetje zahteva od hčerinskih podjetij. Odvisna podjetja matičnemu poročajo podatke o skupnem planu prodaje po mesecih, po elementih, komercialistih, strukturi kupcev ter vrednostni in količinski plan ponudb po mesecih, komercialistih in elementih. Vsi ti plani so ravno tako pripravljeni v okviru postopka planiranja. Razlika med njimi in predstavljenim delom planiranja je v tem, da se ostali plani trenutno še vedno pripravljajo v obliki Excelovih tabel, medtem ko se predstavljen del planiranja izvaja v okviru informacijskega sistema. Glede na to, da je moj namen predstaviti planiranje v okviru informacijskega sistema, ostalih delov planiranja na tem mestu ne predstavljam. V prihodnosti nameravamo v okviru informacijskega sistema izpeljati celoten postopek planiranja v vseh povezanih podjetjih.

4.3.4.3 Planiranje tekočega poslovanja

Nastavitve v informacijskem sistemu zahtevajo, da morajo prodajniki ob kreiranju projektov in prodajnih nalogov nanje planirati točne količine surovin, izdelkov, dela in zunanjih storitev. S tem, ko so planirane količine, se le-te ovrednotijo po planskih cenah, definiranih v okviru letnega planiranja v kontrolingu. Gotovi proizvodi se ovrednotijo s planskimi standardnimi cenami, ki jih izračuna kontroling na osnovi vnaprej definiranih kosovnic in postopkov. Surovine se vrednotijo po drsečih povprečnih cenah, ki se ažurirajo ob vsaki novi nabavi posamezne surovine. Cene ur dela se vrednotijo po planski ceni, izračunani po postopku, definiranem v kontrolingu. Zunanje storitve se vrednotijo po vrednostih, za katere se nabava dogovori z dobavitelji in jih vnese v sistem. Ta način zagotavlja osnovo za kasnejše ugotavljanje odmikov, ki nastanejo pri tekočem poslovanju tekom izvajanja projekta ali prodajnega naloga.

Na področju projektov je uporabljena dodatna funkcionalnost sistema, to je definiranje proračuna. Proračun se definira na osnovi planiranih stroškov, potrjenih s strani vodij projektov.

¹⁶ V primeru, da surovina nima definirane planske cene, sistem za izračun planske standardne cene končnega izdelka upošteva drsečo povprečno ceno surovine, ki velja v trenutku izvajanja kalkulacije.

Onemogoča pa prekoračitev stroškov nad dovoljeno vrednostjo brez odobritve s strani vodje projekta. Na ta način ima vodja projekta nadzor nad stroški, ki nastajajo na projektu.

Tudi na področju proizvodnih nalogov sistem zagotavlja postavitev planskih vrednosti ob njihovem kreiranju, planski stroški tudi v tem primeru predstavljajo osnovo za primerjavo z dejanskimi stroški (za ugotavljanje odmikov).

Področje planiranja je v hčerinski družbi na vseh področjih poslovanja postavljeno po identičnem konceptu, kot v matični družbi. Pri tem se planske vrednosti izračunavajo po enakem principu, kot v matični družbi in so tako primerljive s planskimi vrednostmi v matični družbi. Olajšano je tudi delo na področju matičnih podatkov in osnovnih nastavitev, ki se lahko vzdržujejo centralno in na enak način za vsa povezana podjetja, vključena v informacijski sistem. Izračunane cene aktivnosti na posameznih stroškovnih mestih so tako primerljive med podjetji, ravno tako delež režijskih stroškov v celotnih stroških na posameznih profitnih centrih. S tovrstnimi enostavnimi primerjavami je mogoče pridobiti veliko informacij o primerjalnih prednostih posameznih podjetij v skupini Trimo. Glede na identičen proizvodni oziroma prodajni program v vseh družbah je takšno poenotenje po mojem mnenju zelo smiselno, zmanjšuje namreč administrativne stroške in omogoča večje poenotenje in primerljivost podatkov podjetij v skupini Trimo.

4.3.5 Interni obračun

Tekom poslovanja je ena izmed pomembnih nalog kontrolinga izvajanje mesečnih internih obračunov. Le-ti vključujejo postopke, ki so navedeni v Tabeli 12 in opisani v nadaljevanju.

Tabela 12: Postopki pri izvedbi mesečnega obračuna v okviru kontrolinga

Zap.št.	Postopek
Prerazporejanje stroškov med programi	
1	Obračun stvarnih internih nalogov.
2	Prerazporeditev splošnih stroškov na proizvodna stroškovna mesta.
Prerazporejanje stroškov v okviru posameznih programov	
3	Prevrednotenje cen aktivnosti na projektih in prodajnih nalogih.
4	Izračunavanje odmikov na proizvodnih nalogih.
5	Apliciranje dodatkov splošnih stroškov na projekte in prodajne naloge v odstotku od knjiženih direktnih variabilnih stroškov.

Vir: Lastna izdelava, 2007.

4.3.5.1 Prerazporejanje stroškov med programi

Stroški, ki se tekom posameznega obdobja zberejo na posameznih internih nalogih se ob zaključevanju obdobja z obračunom prerazporedijo na stroškovna mesta, v okviru katerih se le-ti izvajajo. Prerazporeditev se, tako kot je bilo navedeno že v enem od predhodnih poglavij, izvede preko vrste stroška iz kontnega razreda 5.

Pri prerazporejanju dejanskih stroškov med stroškovnimi mesti v posameznem obdobju se v podjetju uporabljajo enaki ključi za prerazporejanje kot pri prerazporejanju planskih stroškov v tem obdobju. Ravno tako se uporablja enako grupiranje stroškovnih mest. Le tako je mogoče ohraniti primerljivost med planom in dejanskimi vrednostmi.

Stroški uprave, prodaje in ostalih podpornih služb se primarno zbirajo na njim pripadajočih stroškovnih mestih. Glede na to, da so prodajni nalogi in projekti tisti, s katerimi ustvarimo prihodke, je potrebno z njihovo prodajo poleg direktnih stroškov pokriti tudi vse indirektne stroške, ki nastanejo pri izvajanju podpornih služb.

Prvi korak pri razporejanju posrednih stroškov na projekte in prodajne naloge je njihova prerazporeditev iz splošnih na proizvodna stroškovna mesta (na različne programe). Prerazporeditev se izvede v istih deležih kot pri prerazporejanju planskih stroškov, saj je le tako mogoča kasnejša primerjava realiziranih kategorij s planskimi.

Koncept prerazporejanja režijskih stroškov je enoten za vsa podjetja v skupini Trimo, ki uporabljajo sistem SAP. Med podjetji pa seveda obstaja razlika v deležih posameznih vrst režijskih stroškov, ki jih prejme posamezno proizvodno stroškovno mesto. Podjetja se namreč ločujejo tako po obsegu dejavnosti, ki jo izvajajo, kot tudi po deležu posameznih proizvajalcev v celotni realizaciji.

S postopkom prerazporejanja režijskih stroškov se saldirajo vsa režijska stroškovna mesta. Vsi njihovi stroški, ki so nastali v obdobju obračuna, so namreč prerazporejeni na proizvodna stroškovna mesta in s tem na posamezne programe.

4.3.5.2 Prerazporejanje stroškov v okviru posameznih programov

Prevrednotenje cen aktivnosti

Tekom obdobja se aktivnosti, ki jih izvajajo posamezna stroškovna mesta na posameznem projektu ali prodajnem nalogu, vrednotijo po planski ceni, ki je izračunana na osnovi planskih vrednosti, definiranih na začetku leta. O tem je bilo več napisano v poglavju 4.3.4.1 Planiranje na stroškovnih mestih.

Koncept definiranja cen ur dela je enoten za vsa podjetja v skupini Trimo. Zaradi različnih višin planiranih stroškov in količin aktivnosti pa se cene istovrstnih aktivnosti med podjetji razlikujejo. Glede na naravo dejavnosti je obseg izvajanja aktivnosti ciklični in sicer večji v poletnih mesecih in manjši v zimskem času. To je razlog, da se v vseh podjetjih izračunavajo dvanajstmesečne povprečne cene aktivnosti. S tem se izloči sezonska komponenta in ugotovi povprečna cena ure dela, ki je relativno stabilna skozi čas.

V Tabeli 13 prikazujem koncept izračunavanja dejanskih cen ur dela na posameznih stroškovnih mestih¹⁷. V stolpcu 4 so navedene planske cene ur dela, po katerih se vrednotijo nastale ure v obdobju (stolpec 2). Konec vsakega meseca ugotovimo, kakšen je dvanajstmesečni saldo stroškov, ki vstopajo v ceno ure dela (stolpec 5) ter dejansko število nastalih izdelavnih ur v obdobju (stolpec 2). Izračunamo še ceno ure dela, ki bi v celoti razbremenila stroške na stroškovnem mestu (stolpec 3). Če je odstopanje od plana znatno, ceno ure dela prevrednotimo.

To pomeni, da se za mesec, ki se obračunava, po potrebi prevrednoti vse ure posamezne aktivnosti, ne glede na nosilca stroškov na katerem je bila izvedena.

Tabela 13: Pregled dvanajstmesečnih planskih in dejanskih cen ur dela v podjetju X

stroškovno mesto (SM) in aktivnost	dej. stroški vključeni v ceno ure dela v €	število ur v obdobju	dejanska cena / uro v €	planska cena / uro v €	saldo na stroškovnem mestu v obdobju v €
	1	2	3 = 1 / 2	4	5 = 1 - 4*2
proizvodno SM A –delavci (aktivnost 110)	124.896	8.245	15,15	15,00	1.221
proizvodno SM A – stroj (aktivnost 100)	45.025	300	150,08	120,00	9.025
proizvodno SM B (aktivnost 150)	62.947	2459	25,60	25,00	1.472
storitveno SM C (aktivnost 200)	85.261	2890	29,50	30,00	-1.439
storitveno SM D (aktivnost 300)	138.728	4578	30,30	30,00	1.388

Vir: Lastna izdelava, 2007.

Koncept določanja cen aktivnosti in njihovega prevrednotovanja je med podjetji v skupini Trimo poenoten. Vsako podjetje pa mora posebej izvajati vse postopke v skladu s konkretnimi planskimi in dejanskimi vrednostmi, ki veljajo pri njemu. Poenotenje je smiselno, saj so tako postavljeni jasni okvirji za delovanje in vrednotenje ter prerazporejanje stroškov dela po posameznih nosilcih.

Poslovodstvo odvisnega podjetja s tem, ko ima definirane cene aktivnosti v podjetju, pridobi informacijo o konkurenčnosti njegovega podjetja v primerjavi z ostalimi podjetji v skupini Trimo, ki opravljajo enake aktivnosti. Matično podjetje pa se na podlagi primerjav dejanskih cen aktivnosti med posameznimi odvisnimi podjetji lažje odloča o alokaciji posameznih resursov v okviru skupine Trimo za doseg optimalnih rezultatov.

Definiranje odmkov na proizvodnih nalogih

Proizvodnja streh in fasad ter dekorativnih in kleparskih elementov se vrši na proizvodnih nalogih. Le-ti so začasni nosilci stroškov in se izvajajo v okviru prodajnih nalogov in projektov. Za izdelavo izdelka se namreč nanje porabljajo surovine, delo in storitve dobaviteljev, iz njih pa se na zalogo projektov in prodajnih nalogov prevzemajo končni izdelki. V proizvodnji lahko pride do odmkov od plana pri količinski porabi materiala, pri porabi ur, vrednosti storitev dobaviteljev ali pa vrednostnih odmkov na področju materiala ali cen ur dela. Te odmike kontroling tekom obračuna meseca ugotovi, analizira vzroke ter jih obračuna na ustrezne postavke projektov oziroma prodajnih nalogov. Tako se proizvodni nalogi kot začasni nosilci

¹⁷ Podatki v Tabeli 13 so izmišljeni in so namenjeni le predstavitvi ideje.

stroškov saldirajo in se z dejanskimi stroški obremenijo končni nosilci, torej projekti in prodajni nalogi oziroma postavke znotraj njih, ki so nosilke stroškov.

Ugotavljanje odnikov na proizvodnih nalogih je pomembno za ugotavljanje uspešnosti doseganja normativov pri porabi časa in materiala v proizvodnji, ugotavljanje pravilnosti definiranih normativov ter sledenje spremembam cen surovin. Poročanje s tega področja je pomembno zlasti za namene spremljanja uspešnosti posameznih programov, projektov in prodajnih nalogov s strani posloводства odvisnega podjetja.

Apliciranje dodatkov splošnih stroškov na projekte in prodajne naloge

Na proizvodna stroškovna mesta v okviru posameznih profitnih centrov se preko postopka prerazporejanja splošnih stroškov aplicirajo deleži režijskih stroškov.

Koncept izračuna dejanskih odstotkov dodatkov režijskih stroškov na posameznih programih (na podlagi drsečih dvanajstmesečnih podatkov) je prikazan v Tabeli 14¹⁸.

Tabela 14: Pregled dvanajstmesečnih planskih in dejanskih odstotkov dodatkov v podjetju X

Profitni center (stroškovno mesto)	obremenitev SM s spl. rež. str. v €	razbremenitev SM s spl. rež. str. v €	saldo v €	dejanski %	planski %	str. na proj. in prod. nal. - osnova v €
	1	2 = 5 x 6	3 = 1 - 2	4 = 1 / 6	5	6
Program 1 (SM A)	51.258	62.325	11.067,00	2,47%	3,00%	2.077.500
Program 2 (SM B)	31.569	28.391	3.178,00	7,78%	7,00%	405.586
Program 3 (SM C)	65.956	64.271	1.685,00	12,31%	12,00%	535.592

Vir: Lastna izdelava, 2007.

V stolpcu 1 Tabele 14 je prikazana dejanska obremenitev stroškovnih mest posameznih programov s temi stroški v obravnavanem obdobju (nastane ob prerazporeditvi stroškov iz splošnih stroškovnih mest), v stolpcu 2 pa vsota razbremenitev stroškovnega mesta (in s tem obremenitev projektov in prodajnih nalogov) na podlagi planskih odstotkov dodatkov splošnih režijskih stroškov na posameznem programu. Osnova za razbremenitev so stroški na projektih in prodajnih nalogih v okviru posameznega programa (stolpec 6). V stolpcu 4 so v okviru posameznih programov izračunani odstotki dodatkov režijskih stroškov, ki bi zagotovili prerazporeditev vseh nastalih splošnih režijskih stroškov iz stroškovnih mest na projekte in prodajne naloge po posameznih programih v obravnavanem obdobju.

Odstotke dodatkov splošnih režijskih stroškov je potrebno tekom leta prilagajati v tolikšni meri, da se v okviru enega leta vsi tovrstni nastali stroški v okviru posameznih programov prerazporedijo na projekte in prodajne naloge. V primeru, da se dejanski odstotki dodatkov na posameznem profitnem centru od planskih razlikujejo do te mere, da nastanejo pomembna odstopanja, je potrebno spremeniti odstotke dodatkov režijskih stroškov na tem profitnem centru

¹⁸ Podatki v Tabeli 14 so izmišljeni in so namenjeni le predstavitvi ideje.

ter projekte in prodajne naloge pri mesečnem obračunu obremeniti z novim odstotkom režijskih stroškov.

Tako planske kot tudi dejanske vrednosti se med podjetji razlikujejo, zato so deleži režijskih stroškov, ki se aplicirajo kot dodatki na direktne stroške v okviru posameznih programov na projektih in prodajnih nalogih, različni med podjetji. Pomembno pa je, da je s poenoteno metodologijo izračunavanja in apliciranja teh kategorij na končne stroškovne nosilce zagotovljena primerljivost teh kategorij med posameznimi podjetji v skupini Trimo. Poslovodstvo odvisnega podjetja pa na ta način pridobi informacije o tem, koliko splošnih upravnih prodajnih stroškov pokriva posamezen program in koliko prispeva k skupnemu dobičku podjetja.

4.3.6 Nadziranje in analiziranje

S prerazporeditvami stroškov med posameznimi stroškovnimi nosilci se v končni fazi doseže, da so končni stroškovni nosilci (postavke prodajnih nalogov in elementi projektov) obremenjeni z vsemi stroški, ki so v podjetju nastali v zvezi z opravljanjem poslovne dejavnosti. Rezultat posameznega projekta ali prodajnega naloga tako predstavlja velikost dobička iz poslovanja, ki ga le-ta prispeva k celotnemu dobičku iz poslovanja podjetja.

Glede na to, da se na vsaki postavki prodajnih nalogov in elementu projektov ob njihovem odprtju definira plan stroškov in prihodkov, je tudi primerjava z uresničenim možna na teh nivojih.

V okviru kontrolinga je mogoče ugotavljati uresničene rezultate poslovanja ter njihovo primerjavo s planiranimi po različnih kriterijih (karakteristikah). Najpogosteje uporabljeni kriteriji, po katerih se ugotavlja doseženi poslovni rezultat, so profitni centri, prodajni nalogi, projekti, kupci ipd.. Poleg doseženega rezultata se spremlja tudi njegova višina glede na plan. Ugotovljene odmiške od planiranih vrednosti se v okviru kontrolinga analizira. Ugotovitve s predlaganimi korektivnimi ukrepi se posreduje povzročiteljem odmikov in poslovodstvu odvisnega podjetja.

Poleg spremljanja dobičkonosnosti na zgoraj omenjenih področjih je pomemben del poročanja vodstvu odvisnega podjetja namenjen tudi spremljanju stroškov na različnih skupinah stroškovnih mest, njihovi primerjavi s planskimi vrednostmi ter analiziranju odmikov in obveščanju o njih.

Posebna pozornost je posvečena spremljanju stroškov reklamacij, zagotavljanja kakovosti, izobraževanja, razvoja, tehnične podpore in certificiranja. Te funkcije so namreč pripoznane kot ene izmed ključnih v okviru podpornih funkcij.

Pomembne so tudi analize uspešnosti prodaje posameznih skupin proizvodov. Ena izmed pomembnih skupin so novi proizvodi. Med strateškimi usmeritvami skupine Trimo je namreč doseg prodaje deleža novih proizvodov v višini 30% v celotni realizaciji, kar je eden izmed kriterijev, po katerih matično podjetje ocenjuje odvisna podjetja.

Način izdelave poročil o uspešnosti po posameznih kriterijih je poenoten v vseh podjetjih v skupini Trimo, ki uporabljajo SAP. Tako so med sabo primerljivi tudi rezultati posameznih analiz. Pomembna prednost poenotenja je tudi zagotavljanje poročanja v vseh podjetjih v skupini Trimo po enakih kriterijih, s čimer se je mogoče izogniti podvajanju in izkrivljanju podatkov ter analiz. Poenotena je tudi informacijska podpora izdelovanju analiz ter vzdrževanje matičnih podatkov (skupin vrst stroškov, skupin stroškovnih nosilcev ipd.).

Detajlne informacije, ki se poročajo lokalnemu poslovodstvu, se v skladu z zahtevami matičnega podjetja sumira do nivoja celotnega odvisnega podjetja in posreduje vodstvu matičnega podjetja.

4.3.7 Projektni kontroling v skupini Trimo

Velik del prodaje v skupini Trimo se nanaša na prodajo celovitih rešitev na področju jeklenih zgradb. Tovrstna prodaja pa se izvaja preko projektov. V okviru informacijskega sistema SAP je vpeljan modul za izvajanje in spremljanje projektov v okviru informacijskega sistema.

Projekti v skupini Trimo imajo enotno zgradbo. To pomeni, da je na prvem nivoju hierarhije vsak projekt razdeljen na naslednje WBS elemente (angl.: *Work Breakdown Structure*): osnovno pogodbo, anekse ter eventuelne reklamacije in prijave napak. Na drugem nivoju hierarhije projektov pa WBS elementi sovpadajo s profitnimi centri (programi) v podjetju. V okviru projekta so tako nosilci stroškov WBS elementi na drugem nivoju (nivoju programov), aktivnosti mrežnih nalogov (ti so definirani v okviru WBS elementov) ter proizvodni nalogi (so ravno tako definirani v okviru WBS elementov).

Pred izvedbo vsakega posameznega projekta se v sistemu naredi plan porabe surovin, dela, storitev in končnih izdelkov za projekt. Materiali se ovrednotijo po drsečih povprečnih cenah, izdelki pa po komercialni ceni, ki je izračunana v kontrolingu v okviru izdelave plana¹⁹. Ure dela se ovrednoti po planskih cenah, ki so ravno tako izračunane v kontrolingu. Na te vrednosti se v odvisnosti od profitnega centra avtomatsko aplicirajo še planski odstotki dodatkov na neposredne stroške za pokritje splošno upravnih prodajnih stroškov. Ta plan je potem osnova za pripravo ponudbe kupcu, ki je seveda nadgrajena za planiran profit na nivoju vsakega posameznega elementa, ki je sestavni del projekta.

¹⁹ O tem več v poglavju 4.3.3.6 Kalkulacije.

Temu sledi izdelava detajlnega plana projekta, kjer se na aktivnosti mrežnih planov in WBS elemente pripne planirane materiale, storitve, delo in končne izdelke. Ti se tudi v tem primeru vrednotijo po planskih vrednostih.

Tekom življenja projekta se nanj knjiži stroške dela, storitev, materiala ter seveda prihodki od fakturiranja. Stroški in prihodki se evidentirajo v okviru WBS elementov na nivoju šifer izdelkov in storitev. Pri obračunu obdobja v okviru kontrolinga se na direktne stroške v odvisnosti od profitnega centra aplicira odstotke dodatkov splošnih upravno prodajnih stroškov ter po potrebi prevrednoti planske cene ur dela.

Tabela 15: Poročilo o uspešnosti po projektih

	STROŠKI						zaloga	prihodki	rezultat	plan stroškov	plan prihodkov
	delo	material	kooperacija	ostalo	režijski dodatki	stroški skupaj					
	1	2	3	4	5	6=1+2+3+4+5					
Projekt 1											
Projekt 2											
Projekt 3											
Projekt 4											
Projekt 5											
...											
SKUPAJ											

Vir: Lastna izdelava, 2007.

Takšen način izvajanja projektov omogoča spremljanje uspešnosti po različnih kriterijih v okviru projektov. V Tabeli 15 prikazujem obrazec poročila o uspešnosti po projektih, ki ga izdelujemo mesečno v okviru vsakega podjetja posebej. Spremlja se lahko uspešnost posameznih projektov kot celote (kar je prikazano v Tabeli 15), skupine projektov, posameznih programov na več projektih hkrati, posameznih programov v okviru posameznih projektov, posameznih skupin proizvodov ipd.. Tako se ugotavlja odmike po različnih kriterijih, ugotavlja vzroke, ter predlaga korektivne ukrepe v primeru negativnih odstopanj od planov.

Poleg vrednostnega planiranja, spremljanja in analiziranja omogoča takšen način vodenja projektov tudi planiranje in spremljanje rokov, izrabo kapacitet ter ostalih kategorij na drugih področjih. S tem so zagotovljene osnove za učinkovito informacijsko podporo vodjem projektov ter poslovodstvu odvisnega podjetja.

4.3.8 Prednosti in slabosti centralizacije na področju kontrolinga v skupini Trimo

Menim, da je velika mera centralizacije, ki je bila prisotna pri postavljanju kontrolinga v odvisnem podjetju v tujini, prinesla več prednosti kot slabosti. Razlog je predvsem v tem, da so vsa podjetja v skupini Trimo zelo povezana. Izložki enega podjetja namreč predstavljajo vložke drugega. Tu gre največkrat za povezavo matično podjetje – odvisno podjetje. Večina odvisnih podjetij namreč od matičnega kupuje velik del blaga in storitev, ki jih potem z vključitvijo

storitev in izdelkov kooperantov prodaja naprej končnim kupcem kot celovite rešitve. V primeru obravnavanega podjetja pa ima le-to tudi svojo proizvodnjo in je s tega vidika v manjši meri odvisno od vložkov matičnega podjetja. Na drugi strani pa je njegov proizvodni program identičen kot proizvodni program matičnega podjetja, s čimer se podobnost z matičnim podjetjem še poveča. Poenoten koncept kontrolinga je tako najbolj logičen pristop pri uvajanju enotnega informacijskega sistema v okviru celotne skupine Trimo. V nadaljevanju povzemam ključne zaznane prednosti in slabosti uporabe centraliziranega pristopa pri uvajanju kontrolinga v odvisna podjetja skupine Trimo.

Ključne zaznane prednosti, ki jih nudi centralizacija koncepta kontrolinga, so predvsem:

- vzdrževanje matičnih podatkov na enem mestu,
- planiranje in spremljanje uresničevanja plana na nivoju celotne skupine Trimo na enem mestu,
- možnost poročanja na nivoju celotne skupine Trimo iz enega mesta,
- poenostavljeno vključevanje odvisnih podjetij v sistem, saj vključitev novega podjetja zahteva zgolj razširitev obstoječih matičnih podatkov in ne postavitve celotnega koncepta od začetka,
- večja primerljivost poročil med posameznimi podjetji – določena kategorija ima v vseh podjetjih v skupini Trimo enak pomen - vsi v skupini »govorijo isti jezik«,
- vsi izoblikovani procesi matične družbe so takoj na razpolago za uporabo tudi vsem ostalim družbam v sistemu in
- lažji nadzor nad poslovanjem odvisnih družb s strani matične družbe.

Največje zaznane slabosti centralizacije pa so:

- težave ljudi v odvisni družbi z razumevanjem koncepta: v odvisni družbi morajo uporabljati kontni načrt matične družbe, ki se razlikuje od kontnega načrta v njihovi državi,
- ob spremembah nastavitvev so odvisni od vzdrževalca matičnih podatkov, ki se nahaja v matični družbi in mora biti ob spremembah obveščen in dati soglasje zanje,
- za izvedbo novih postopkov, ki v sistemu še niso podprti, morajo v odvisni družbi dobiti soglasje in potrditev s strani matične, kar je lahko nekoliko dolgotrajnejši postopek,
- pri pripravi poročil so odvisne družbe manj fleksibilne, saj se morajo držati koncepta poročanja, ki ga je postavila matična družba in
- manjša samostojnost odvisnih družb pri odločanju o načinu izvajanja poslovnih procesov predvsem pa pri njihovi informacijski podpori.

Uporaba centraliziranega pristopa se je v skupini Trimo izkazala za uspešno predvsem zaradi poenotenja pravil dela vseh v skupini Trimo. Hkrati je olajšano tudi delo na področju planiranja, konsolidacije in nadziranja vseh podjetij v skupini Trimo na enem mestu.

4.4 Potencialna področja izboljšav na področju kontrolinga v skupini Trimo

Uvajanje enotnega informacijskega sistema v vsa podjetja v skupini Trimo je v obdobju pisanja tega magistrskega dela še v teku, informacijski sistem SAP trenutno uporablja le nekaj podjetij v skupini Trimo. Iz tega razloga je na področju kontrolinga zagotovo še veliko možnosti za izboljšave. V nadaljevanju navajam nekatera področja, ki bi jim bilo po mojem mnenju smiselno posvetiti pozornost v prihodnosti.

V skupini Trimo so, kot sem omenila že v poglavju 4.2 Obvladovanje odvisnih družb s strani matične družbe, oblikovani standardi poročanja in roki za poročanje matični družbi s strani odvisnih družb. Poročila, ki jih zahteva matična družba s strani odvisnih, so trenutno še vedno izdelana v Excelovih preglednicah. Odvisne družbe trenutno še vedno pridobivajo informacije iz različnih informacijskih sistemov, nato jih v Excelu oblikujejo ter posredujejo matični družbi. Združevanje informacij na nivo celotne skupine Trimo je tako dostikrat težko in zamudno, informacije, ki jih poslovodstvo potrebuje za odločanje, pa posledično (pre)pozne. Z vpeljavo SAP-ja v vse družbe bo večina informacij o poslovanju celotne skupine Trimo postala veliko lažje in hitreje dosegljiva. V kontrolingu bomo po uvedbi SAP-ja v vseh odvisnih družbah pred izzivom oblikovanja celovitega poročanja s strani vseh odvisnih družb ter njihovega združevanja na nivoju celotne skupine Trimo v okviru sistema SAP. Obstoječe nastavitve informacijskega sistema pomanjkljivo pokrivajo področje celovitega letnega planiranja po različnih kriterijih. Leto bi bilo, po mojem mnenju, v prihodnosti potrebno v večji meri izvesti znotraj informacijskega sistema in tako zagotoviti osnovo za ugotavljanje odmikov od letnih planov na vseh področjih v okviru informacijskega sistema.

Menim, da bo velik korak k ažurnejšemu in bolj transparentnemu poročanju prinesla načrtovana implementacija podatkovnega skladišča (angl.: *Business Warehouse*). Podatkovno skladišče je samostojna baza podatkov, ki se v vnaprej definiranih intervalih polni iz transakcijskega sistema (v našem primeru SAP) po vnaprej definiranih protokolih. Tvrstna baza podatkov omogoča definiranje poročil iz različnih področij. V okviru podatkovnega skladišča bomo v okviru kontrolinga za različna področja poslovanja prednastavili izglede različnih poročil tako na nivoju posameznih podjetij v skupini kot tudi na nivoju skupine Trimo kot celote. To bo v veliki meri skrajšalo čas zbiranja informacij in priprave poročil v kontrolingu. Do poročil za svoje področje odgovornosti in odločanja bodo preko spletnega portala lahko dostopali poslovodje iz različnih nivojev v okviru celotne skupine Trimo ter tako na hiter in enostaven način pridobili informacije za učinkovito odločanje v vsakem trenutku.

Pomembno področje, na katerem bi bilo v prihodnje po mojem mnenju potrebno uvesti večjo mero sistematičnosti je izdelava uradnega vsebinskega in tehničnega priročnika na področju kontrolinga. Priročnik bi moral služiti (novo)zaposlenim na področju kontrolinga v vseh podjetjih v skupini Trimo kot orientacija za njihovo delo ter poslovodjem na vseh nivojih za lažje razumevanje poročil. V vsebinskem delu bi bilo potrebno jasno razdeliti naloge, odgovornosti, terminske načrte, posamezne instrumente in računovodske usmeritve. V

tehničnem delu pa bi bilo potrebno opredeliti enotna jasna navodila za uporabo enotne programske opreme SAP, namenjene planiranju, spremljanju poslovanja, poročanju in analizam v okviru kontrolinga.

Koncepti izračunavanja cen ur dela, kalkulacij končnih izdelkov, izdelave izdelkov preko proizvodnih nalogov, izračun dodatkov režijskih stroškov, oblikovanja profitnih centrov, prodaje preko projektov oziroma prodajnih nalogov ipd. so v sistemu SAP poenoteni na nivoju skupine Trimo. V okviru kontrolinga v matičnem podjetju bi bilo v prihodnje po mojem mnenju smiselno oblikovati poročila v okviru sistema SAP, na katerih bi neposredno primerjali posamezna podjetja v skupini Trimo po doseganju rezultatov na posameznih področjih ter tako ugotavljali in primerjali njihovo uspešnost z različnih vidikov. Primerjati bi bilo na primer smiselno cene ur dela istovrstnih aktivnosti, zožene in polne lastne cene istovrstnih izdelkov, doseganje dobičkonosnosti na nivoju posameznih izdelkov, uspešnost istovrstnih programov ipd.. Menim, da bi bila to dobra informacija poslovodstvu matičnega podjetja za odločanje o alokaciji resursov in izvajanju posameznih aktivnosti na nivoju skupine Trimo. Hkrati bi bila to primerna osnova za odkrivanje in prenašanje dobrih praks na posameznih področjih delovanja v okviru skupine Trimo. Zagotovo bi tovrstno primerjanje uspešnosti posameznih podjetij pomenilo tudi motivacijo poslovodij na vseh ravneh k doseganju čim boljših rezultatov na vseh področjih.

5 Sklep

Eden izmed pomembnih izzivov kontrolinga v multinacionalnih podjetjih je zagotavljanje ažurnih in ustreznih informacij poslovodstvu za podporo odločanju. Poseben izziv za matična podjetja je obvladovanje hčerinskih družb v tujini. V ta namen je potrebno oblikovati učinkovit kontroling tako v matični družbi kot tudi v odvisnih podjetjih. Le tako je mogoče zagotoviti ustrezne informacije za učinkovito podporo odločanju v multinacionalnem podjetju. V delu sem se tako osredotočila na problematiko oblikovanja kontrolinga za obvladovanje hčerinskih družb v tujini na konkretnem primeru družbe Trimo Inženjering, d.o.o.

Matična družba multinacionalnega podjetja lahko za obvladovanje odvisnih družb v tujini uporabi različne strategije. V skupini Trimo se je uveljavila internacionalna strategija. Na strategijo in njeno izvajanje v vsakem odvisnem podjetju matična družba vpliva preko samostojnega vpliva. Tako matična kot tudi odvisne družbe imajo funkcijsko organizacijsko strukturo. Glede na to, da se določene odvisne družbe ukvarjajo zgolj s prodajo izdelkov in storitev, ki jih proizvaja matično podjetje, jih lahko po mojem mnenju smatramo zgolj kot mednarodne oddelke. Za organizacijsko strukturo skupine Trimo tako ocenjujem, da je na prehodu od mednarodnih oddelkov na nacionalno organizacijsko strukturo. V štirih odvisnih podjetjih poteka proizvodnja in imajo tako izoblikovanih večino poslovnih funkcij, medtem ko se nekatera podjetja ukvarjajo zgolj s prodajo izdelkov matične družbe.

Podjetja v skupini Trimo so v večini zaporedno odvisna. Izložek matičnega podjetja je namreč v velikem obsegu vložek hčerinskih podjetij. Tovrstna oblika medsebojne odvisnosti med podjetji

narekuje vzpostavitev dokaj velike centralizacije odločanja. V prid večji centralizaciji je tudi dejstvo, da so odvisna podjetja v primerjavi z matičnim relativno majhna in da skupina Trimo posluje v relativno dinamičnem okolju. Vsa podjetja v skupini so obvezana slediti osnovnim strateškim ciljem, ki jih je postavilo matično podjetje. Na nivoju skupine Trimo so oblikovane poenotene strategije tržnega nastopanja in marketinga, strategija postavljanja letnih planov, strategija obvladovanja investicijskih vlaganj, finančna strategija, strategija obvladovanja tveganj na področju plačilnih rokov, garancij, zavarovanj terjatev in valutnih tveganj. Matično podjetje spremlja uspešnost odvisnih družb na podlagi spremljanja različnih finančnih in nefinančnih kazalnikov. Jasno so definirani tudi roki poročanja odvisnih družb, kjer so opredeljene kategorije, ki jih odvisne družbe poročajo tedensko, mesečno in letno.

Na podlagi zgoraj navedenih dejstev ugotavljam, da obstaja v skupini Trimo velika centralizacija na vseh področjih poslovanja. Centralizirana sta tudi razvoj novih izdelkov in tehnologij ter postavljanje prenosnih cen. Matično podjetje natančno opredeljuje vsebino in pogostnost poročanja ter pomembno vpliva na odločitve odvisnih podjetij. Relativno velika centralizacija odločanja in z njo povezano detajlno poročanje na vseh področjih delovanja zahteva poenoten informacijski sistem na nivoju celotne skupine Trimo. Le integriran informacijski sistem v vseh podjetjih v skupini Trimo lahko zagotavlja dovolj ažurne podatke, ki so hkrati tudi vsebinsko poenoteni, primerljivi ter združljivi. To je eden izmed pomembnih razlogov, da se je v skupini Trimo pričelo uvajati informacijski sistem SAP.

Integriran informacijski sistem sam po sebi še zdaleč ne pomeni rešitev težav in razpoložljivost pravih informacij ob pravem času. Zelo pomembna je namreč njegova implementacija v podjetju, to vključuje definiranje vseh matičnih podatkov in postavitev koncepta poslovanja v informacijskem sistemu, ki v čim večji meri sovпада z naravo izvajanja dejavnosti. Uporabnikom mora olajšati vsakodnevno delo in ne sme pomeniti zgolj dodatne administracije. V skupini Trimo je bil nov informacijski sistem postavljen najprej v matični družbi. Sprejeta je bila odločitev, da se implementacija informacijskega sistema postopoma nadaljuje v vseh odvisnih družbah. Vodilo pri uvajanju SAP-ja v odvisnih družbah je poenotenje z matično družbo na vseh področjih, kjer je to mogoče in smiselno. V kontrolingu so tako na področju matičnih podatkov poenoteno oblikovani profitni centri in stroškovna mesta, poenoten je koncept definiranja aktivnosti, koncept izračuna cen ur dela in koncept izračuna odstotkov dodatkov za pokrivanje režijskih stroškov po profitnih centrih. Odvisno podjetje uporablja iste kalkulacijske sheme za izračun cen gotovih proizvodov, uporablja tudi isti kontni načrt za spremljanje stroškov in prihodkov. Ravno tako, kot v matičnem podjetju, se tudi v odvisnih lahko uporabljajo interni nalogi za spremljanje stroškov in prihodkov posameznih začasnih aktivnosti. Prodaja v odvisnih podjetjih se tako kot v matičnem podjetju vrši preko projektov in prodajnih nalogov, ki so na nižjih ravneh nosilci stroškov in prihodkov. Tudi planiranje, nadziranje in analiziranje v odvisnih družbah se vrši v skladu z definiranim konceptom s stani matične družbe. Velik del prodaje v skupini Trimo predstavlja prodaja celovitih rešitev, ki se izvajajo preko projektov. Tudi na tem področju je s stani matične družbe definirano kako kontroling planira, nadzira, analizira in informira pristojne in jim tako nudi pomoč pri odločanju na področju vodenja projektov.

Iz prikazanega v okviru mojega magistrskega dela v skupini Trimo ugotavljam veliko stopnjo centralizacije na področju odločanja, s tem sovпада tudi velika centralizacija na področju kontrolinga. Glede na zelo močno zaporedno odvisnost med matičnim in odvisnimi podjetji menim, da je centralizacija na področju kontrolinga smiselna in prinaša več prednosti kot slabosti. Večja centralizacija na tem področju omogoča lažje obvladovanje odvisnih družb v tujini, poenotenje planov, večjo primerljivost rezultatov med družbami v skupini, poenotenje poročanja in poročil in večjo transparentnost poslovanja vseh podjetij v skupini. Hkrati to pomeni tudi boljšo podporo odločanju poslovodstvu odvisnih podjetij, uspešnost je mogoče spremljati na nivoju profitnih centrov, prodajnih nalogov, projektov, skupin izdelkov ipd., ter jo primerjati s planom ali pa z drugimi podjetji v skupini Trimo. Poenoten koncept kontrolinga namreč omogoča hitro in enostavno primerjavo uspešnosti med posameznimi podjetji, to je koristna informacija tako za poslovodje odvisnih podjetij kot tudi za vodstvo matičnega podjetja.

Ravno na področju primerljivosti dosežene dobičkonosnosti profitnih centrov, istovrstnih izdelkov, višin cen ur dela, lastnih cen istovrstnih izdelkov ipd. je po mojem mnenju v prihodnosti potrebno uvesti določene izboljšave v smislu izdelave poročil v okviru sistema SAP, ki bodo omogočala enostavno in transparentno primerljivost med podjetji in bodo pristojnim na voljo v vsakem trenutku. Druga izboljšava na področju poročanja je vzpostavitev podatkovnega skladišča, v okviru katerega bodo hitro dostopna prednastavljena poročila v okviru spletnega portala na voljo poslovodjem na različnih nivojih. Nekaj pozornosti bo po mojem mnenju potrebno posvetiti tudi vzpostavitvi celovitega letnega planiranja po različnih kriterijih v okviru informacijskega sistema. Glede na kompleksno postavljen koncept kontrolinga v okviru skupine Trimo bi bilo po mojem mnenju potrebno pripraviti uradni priročnik na področju kontrolinga s prikazom koncepta kontrolinga v skupini Trimo. Priročnik bi moral vsebovati tako informacije, ki jih potrebujejo poslovodje za razumevanje poročil kot tudi tiste, ki jih potrebujejo delavci v kontrolingu v vseh podjetjih v skupini Trimo za učinkovito delo.

V tem magistrskem delu sem prikazala enega izmed možnih konceptov kontrolinga, ki ga lahko uporabi multinacionalno podjetje za obvladovanje odvisnih podjetij. Oblikovan koncept mora zagotavljati informacije za podporo odločanju tako poslovodstvu odvisnih podjetij kot tudi poslovodstvu matičnega podjetja za lažje in boljše obvladovanje hčerinskih družb. Pomembno pa je, da si vsako podjetje omenjeni koncept kontrolinga prilagodi glede na svoje značilnosti, potrebe, zmožnosti in cilje.

Literatura

1. Alter Steven: Information systems: a management perspective. New York : Addison-Wesley Publishing Company, 1992. 848 str.
2. Anthony N. R., Dearden J., Govindarajan V.: Management Control System. Homewood : Irwin, 1992. 1003 str.
3. Avison D., Fitzgerald G.: Information Systems Development: Methodologies, Techniques and Tools. New York : McGraw-Hill, 2003. 592 str.
4. Bain Tony et al.: Professional SQL Server 2000 Data Warehousing with Analysis Services. Birmingham : Wrox Press Ltd. 2002. 670 str.
5. Baliga B. R., Jaeger Alfred M.: Multinational Corporations – Control Systems and Delegation Issues. Journal of International Business Studies, Hampshire, 15(1984), 2, str. 25-40.
6. Bartlett Christopher A., Ghoshal S.: Transnational Management – Text, Cases and Readings in Cross-Border Management. Boston : Irwin, 1995. 880 str.
7. Belkaoui Ahmed: International Accounting – Issues and Solutions. New York : Quorum Books, 1985. 364 str.
8. Berens Wolfgang, Siemens Andreas, Schulenberg Anja: Projektcontrolling in der Westdeutschen Genossenschafts Zentralbank eG (WGZ-Bank). Controlling, München, 13(2001), 12, str. 623-629.
9. Chang Eunmi, Taylor Susan M.: Control in Multinational Corporations: The Case of Korean Manufacturing Subsidiaries. Journal of Management, New York, 25(1999), 4, str. 541-565.
10. Choi Frederick D. S., Czechowicz James I.: Assessing Foreign Subsidiary Performance - A Multinational Comparison. Blake John, Hossain Mahmud, eds., Readings in International Accounting. London : International Thomson Business Press, 1996, str. 274-287.
11. Christensen Peter O. Feltham Gerald A., Wu Martin G. H.: 'Cost of Capital' in Residual Income for Performance Evaluation. The Accounting Review, Sarasota, 77(2002), 1, str. 1-23.
12. Cravens K. S., Shearon W. T.: An outcome-based assesment of international transfer pricing policy. The International Journal of Accounting, 31(1996), 4, str. 419-443.
13. Cushing Barry E., Romney Marshall B.: Accounting Information Systems and Business Organisations. Reading (Mass.) : Addison – Wesley Publishing Company, 1987. 906 str.
14. Damij Talib: Poslovna informatika. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 204 str.
15. Devine Kevin, O'Clock Priscilla, Scaton Liloyd Pat: A Simulation Comparing Arm's-lenght Versus Formula Apportionment Income for Multinational Corporations. Advances in International Accounting, Greenwich, 12(1999), 1, str. 35-65.
16. Doz Yves, Prahalad C. K.: Patterns of Strategic Control within Multinational Corporations. Journal of International Business Studies, 15(1984), 2, str. 55-72.
17. Emmanuel Clive R., Otley David T., Merchant Kenneth: Accounting for Management Control. London : Chapman & Hall, 1995. 518 str.
18. Fidler C., Rogerson S.: Strategic Management Support Systems. London : Pitman Publishing, 1996. 334 str.

19. Franke Armin: Risiko-Controlling bei Projekten des Industriebauanlagenbaus. Controlling, München, 9(1997), 3, str. 170-180.
20. Gaddis Paul O.: The Project Manager. Project Management, Boston, 1991, str. 29-37.
21. Ghoshal Sumantra, Bartlett Christopher A.: The Multinational Corporation as an Interorganizational Network. Academy of Management Review, Mississippi, 1990, 15, str. 603-625.
22. Goold Michael, Campbell Andrew, Alexander Marcus: Corporate-Level Strategy. Creating Value in the Multibusiness Company. New York, Toronto : John Wiley & Sons, Inc., 1994. 450 str.
23. Gradišar Miro et al.: Osnove poslovne informatike. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 327 str.
24. Gradišar Miro, Resinovič Gortan: Informatika v poslovnem okolju. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 479 str.
25. Gradišar Miro, Resinovič Gortan: Osnove informatike. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1993. 334 str.
26. Grobelšek Matic: Kako izbrati pravi ERP. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2002, 41, str. 80-83.
27. Harzing Anne-Will: An Empirical Analysis and Extension of the Bartlett and Ghoshal Typology of Multinational Companies. Journal of International Business Studies, 31(2000), 1, str. 101-120.
28. Harzing Anne-Will: Managing the Multinationals – An International Study of Control Mechanisms. Cheltenham : Edward Elgar Publishing Limited, 1999. 425 str.
29. Heely James A., Nersesian Roy L.: Global Management Accounting: A Guide for Executives of International Corporations. Portsmouth : Quorum Books, 1993. 320 str.
30. Hočevar Alenka Marija: Oblikovanje kontrolinga za odločanje v poslovni skupini. Magistrska naloga. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 76 str.
31. Hočevar Marko: Kako izboljšati poslovodsko odločanje?. 2. del. Les, Ljubljana, 56(2004), 4, str. 101-110.
32. Hočevar Marko: Nekaj razlogov proti uvajanju pojma »Controlling«. Revizor, Ljubljana, 6(1995), 4, str. 37-47.
33. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995a. 274 str.
34. Hočevar Marko: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 143 str.
35. Hočevar Marko: Računovodsko informiranje za spremljanje poslovanja odvisnih podjetij. Zbornik XXIX Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 127-141.
36. Holzer Peter H.: International Accounting. New York : Harper & Row Publishers, 1984. 524 str.
37. Horvath Peter: Controlling. München : Vahlen, 1998. 902 str.

38. Horvath Peter: Unternehmensübergreifendes Controlling. Gradivo za seminar 5. strokovno srečanje slovenskih kontrolerjev. Aktualni modeli in kazalniki na področju kontrolinga. Bled : Orgos, 2003. 8 str.
39. Hunger David J., Wheelen Thomas L.: Strategic Management. 5th ed. Reading (Mass.) : Addison-Wesley, 1996. 441 str.
40. Iqbal Zafar M., Melcher Trini U., Elmallah Amin A.: International Accounting – A Global Perspective. South-Western College : International Thomson Publishing, 1997. 610 str.
41. Jones Gareth R.: Organizational Theory. 3rd ed. Upper Saddle River (N.J.) : Prentice-Hall, 2000. 559 str.
42. Kaplan Robert S., Norton David P.: Uravnoteženi sistem kazalnikov. Ljubljana : GV založba, 2000. 343 str.
43. Kenda Vladimir: Mednarodno poslovanje. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2001. 347 str.
44. Koletnik Franc: Kontroling in management: seminar kontroling in management. Ljubljana : CISEF-Ekonomska fakulteta, 2000. 34 str.
45. Koletnik Franc: Kontroling. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1996. 169 str.
46. Kotler Philip: Marketing Management – Trženjsko upravljanje: analiza, načrtovanje, izvajanje in nadzor. Ljubljana : Slovenska knjiga, 1996. 832 str.
47. Lesjak Dušan: Uporaba informacijske tehnologije za doseganje konkurenčne prednosti poslovnega sistema. Doktorska disertacija. Maribor : Fakulteta za organizacijske vede, 1990. 213 str.
48. Lipovec Filip: Analiza in planiranje poslovanja. Ljubljana : Delo – Gospodarski Vestnik, 1983. 401 str.
49. Lipovec Filip: Razvita teorija organizacije. Maribor : Obzorja, 1987. 365 str.
50. Melavc Dane, Novak Aleš: Controlling: naloge, napotki, rešitve. Kranj : Moderna organizacija, 2002. 511 str.
51. Melavc Dane: Organiziranje poslovnoizidnih središč in računovodstvo. IKS, Ljubljana, 17(1990), 8, str. 5-13.
52. Miesel Victor H., Higinbotham Harlow H., Yi Chun W.: International Transfer Pricing – Practical Solutions For Intercompany Pricing. The International Tax Journal, New York, 28(2002), 4, str. 1-22.
53. Možina Stane et al.: Management: nova znanja za uspeh. Radovljica : Didakta, 2002. 872 str.
54. Mramor Dušan: Teorija poslovnih financ. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 191 str.
55. Mueller Gerhard G., Gerner Helen, Meek Gary: Accounting – An International Perspective. New York : Business One Irwin, 1994. 201 str.
56. Nobes Christopher, Parker Robert: Comparative International Accounting. Hertfordshire : Prentice Hall Europe, 1998. 541 str.
57. Osmanagić Benedik Nindžara: Računovodenje (Kontroling). Revizor, Ljubljana, 1998, 6, str. 35-48.
58. Pradel Michael: Multiprojektcontrolling. Mehr Effizienz im Projektmanagement. Controlling, München, 9(1997), 25, str. 102-109.
59. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 390 str.

60. Pustatičnik Iztok: Nadgradnja kontrolinga v trgovskem podjetju na primeru družbe ERA, d.d. Velenje. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 102 str.
61. Radebaugh Lee H., Gray Sidney J.: International Accounting and Multinational Enterprises. Fourth edition. New York : John Wiley & Sons, 1997. 696 str.
62. Radebaugh Lee, Gray Sidney J.: International Accountig and Multinational Enterprises. Fifth edition. New York : John Wiley & Sons, 2002. 459 str.
63. Režun Špela: Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 92 str.
64. Robock Stefan, Simmonds Kenneth: International Business and Multinational Enterprises. Boston : Irwin, 1989. 826 str.
65. Savič Nenad: Integracija strateških modelov za merjenje uspešnosti in drugih orodij za urejanje poslovanja. Ljubljana : CISEF-Ekonomska fakulteta, 2004. 34 str.
66. Schmelzer Herman J., Friedrich Werner: Integriertes Prozess - Produkt und Projektcontrolling. Controlling, München, 9(1997), 5, str. 334-344.
67. Thompson A. Arthur, Strickland J. Alonzo: Strategic Management: concepts and cases. Boston : Irwin/McGraw-Hill, 1999. 683 str.
68. Turban E., McLean E., Weatherbe J.: Information technology for management: Transforming organizations in the digital economy. 4th ed. New York : John Wiley & Sons, 2004. 731 str.
69. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 856 str.
70. Welch Lawrence S., Luostarinen Reijo: Internationalization – Evolution of a Concept. Buckley Peter J., Ghauri Pervez N., eds., The Internationalization of the Firm. London : International Thomson Business Press, 1999, str. 83-98.
71. Westney Elanor D.: Organisational Evolution of the Multinational Enterprise – An Organisational Sociology Perspective. Management International Review, Weisbaden, 39(1999), 1 (special issue), str. 55-75.
72. Wilkinson Joseph W.: Accounting Information Systems – Essetial Concepts and Applications. New York : John Wiley & Sons, Inc., 1989. 702 str.
73. Zaman Maja: Internacionalizacija slovenskega podjetja preko odvisnih podjetij v tujini kot sodoben izziv računovodski funkciji. Ljubljana : Društvo mladih raziskovalcev Slovenije – združenje podiplomskih študentov, 2004, str. 725-736.
74. Zaman Maja: Pomen računovodskih informacija za poslovodsko uravnavanje odvisnih podjetij v tujini: empirična preverba teoretičnih spoznanj na primeru slovenskih podjetij. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 234 str.
75. Žilnik Vanja: Izgradnja informacijskega sistema za potrebe kontroling poslovne skupine. Magistrska naloga. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 89 str.

Viri

1. Erčulj Dragica et al.: Osnove kontrolinga in obvladovanja stroškov – gradivo za seminar. Ljubljana, Šola za usposabljanje kontrolerjev, 2007. 59 str.

2. International Federation of Accountants (IFAC): International Management Accounting Practice Statement. New York : FMAC. Poslovodno računovodstvo. Revizor, Ljubljana, 8(1997), 1, str. 36-38 (prevod objavljenih).
3. Investopedia. [URL: <http://www.investopedia.com/terms/r/>], 10.12.2007.
4. Koletnik Franc: Upravljalno računovodstvo. Teze za predavanje rednim študentom 4. letnika Ekonomske fakultete v Ljubljani. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1992. 72 str.
5. Kontni okvir za gospodarske družbe. Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo. [URL: http://www.si-revizija.si/publikacije/srs/kontni_okviri/kontni_okvir_za_GD.pdf], 09.10.2007.
6. Letno poročilo skupina Trimo 2006. Trebnje : Trimo, 2007. 125 str.
7. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 1357 str.
8. Mramor Dušan: Slovar poslovnofinančnih izrazov: slovensko-angleški, angleško-slovenski. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1999. 116 str.
9. Nefinančna merila poslovne uspešnosti. [URL: <http://www.dialogos.si/slo/objave/clanki/nefinancna-merila/>], 01.07.2007.
10. Poročilo o povezanih osebah za skupino Trimo leto 2006. Trebnje : Trimo, 2007. 70 str.
11. Slovar slovenskega knjižnega jezika. Elektronska izdaja – verzija 1.0. Ljubljana : DZS, 2001.
12. Slovenski računovodski standardi 2006. 2. izdaja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2007. 320 str.
13. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Pariz : OECD, 2001. 254 str.
14. Veliki splošni leksikon. Peta knjiga. Ljubljana : DZS, 1998. 615 str.