

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

VSEBINSKA IN ORGANIZACIJSKA UTEMELJITEV
KONTROLINGA V PODJETJU

Ljubljana, junij 2004

ŠPELA REŽUN

IZJAVA

Študentka Špela Režun izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Rudija Rozmana 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. ZGODOVINSKI RAZVOJ IN OPREDELITEV KONTROLINGA	5
2.1. Opredelitev podjetja, njegovih ciljev in ravnanja	5
2.2. Kaj je kontroling	10
2.2.1. Zgodovina in razvoj kontrolinga	10
2.2.2. Opredelitev in umestitev kontrolinga v podjetje	13
2.2.2.1. <i>Anglo-ameriški pristop</i>	13
2.2.2.2. <i>Nemški pristop</i>	15
2.2.2.3. <i>Razlike med anglo-ameriškim in nemškim pristopom h kontrolingu in razlogi zanje</i>	17
2.3. Prvi poskus vsebinske opredelitve kontrolinga	22
3. OSNOVNE NALOGE KONTROLINGA	23
3.1. Sodelovanje pri planiranju	23
3.1.1. Opredelitev planiranja	23
3.1.2. Vrste planiranja	24
3.1.3. Vloga kontrolinga pri planiranju poslovanja	26
3.1.3.1. <i>Vloga kontrolinga pri strateškem planiranju poslovanja</i>	26
3.1.3.2. <i>Vloga kontrolinga pri letnem planiranju poslovanja</i>	27
3.1.3.3. <i>Vloga kontrolinga pri planiranju poslovanja nasploh</i>	28
3.2. Sodelovanje pri kontroliranju	30
3.2.1. Opredelitev kontroliranja	30
3.2.2. Vrste kontroliranja	33
3.2.3. Vloga kontrolinga pri kontroliranju poslovanja	34
3.2.3.1. <i>Vloga kontrolinga pri strateškem kontroliranju poslovanja</i>	34
3.2.3.2. <i>Vloga kontrolinga pri letnem kontroliranju poslovanja</i>	35
3.2.3.3. <i>Vloga kontrolinga pri kontroliranju poslovanja nasploh</i>	37
3.3. Analiziranje	38
3.3.1. Opredelitev analiziranja	38
3.3.2. Vrste analiziranja	39
3.3.3. Vloga kontrolinga pri analiziranju	40
3.4. Informiranje	44
3.4.1. Opredelitev informacije, informacijskega sistema	44
3.4.2. Vrste informacij	46
3.4.3. Vloga kontrolinga pri informiranju	47
3.4.3.1. <i>Sodelovanje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju informacijskega sistema</i>	47
3.4.3.2. <i>Izvajanje informiranja</i>	49
3.5. Drugi poskus vsebinske opredelitve kontrolinga	50

4. RAZMEJITEV KONTROLINGA OD OSTALIH DEJAVNOSTI	51
4.1. Kontroling in dejavnosti, ki se najpogosteje enačijo z njim	51
4.1.1. Kontroling in plansko-analitska služba	51
4.1.2. Kontroling in notranja revizija	53
4.2. Kontroling in informacijske funkcije	56
4.2.1. Kontroling in računovodstvo	56
4.2.2. Kontroling in informatika	58
4.3. Kontroling in poslovne funkcije	60
 5. ORGANIZACIJA KONTROLINGA V PODJETJU IN POGOJI ZA NJEGOVO USPEŠNO DELOVANJE	 63
5.1. Organizacija kontrolinga v skladu s situacijskimi spremenljivkami	64
5.1.1. Vpliv okolja na organizacijo kontrolinga	64
5.1.2. Vpliv velikosti podjetja na organizacijo kontrolinga	65
5.1.3. Vpliv tehnologije na organizacijo kontrolinga	65
5.1.4. Vpliv ciljev na organizacijo kontrolinga	66
5.1.5. Vpliv zaposlenih na organizacijo kontrolinga	66
5.2. Pogoji za uspešno delovanje kontrolinga v podjetju	67
5.2.1. Interes, potreba ravnateljev	67
5.2.2. Jasna opredelitev pristojnosti v podjetju	67
5.2.3. Računalniško podprt, integriran informacijski sistem	69
5.2.4. Ustrezna kultura v podjetju	72
5.2.5. Strokovnost, etičnost, odličnost kontrolerja	73
5.3. Sinteza vsebinske opredelitve in organizacijske umestitve kontrolinga v podjetje	76
 6. ZGODOVINSKI RAZVOJ, OPREDELITVE IN ORGANIZACIJA KONTROLINGA V SLOVENSKIH PODJETJIH	 77
6.1. Zgodovinski razvoj kontrolinga v Sloveniji	77
6.2. Opredelitve kontrolinga s strani različnih slovenskih avtorjev	78
6.3. Obstoječe organizacijske umestitve kontrolinga v slovenskih podjetjih	81
6.4. Predlog organizacijske umestitve kontrolinga v slovenskih podjetjih	82
6.5. Razlogi za zmedo na področju kontrolinga v Sloveniji	83
 7. SKLEP	 87
 LITERATURA IN VIRI	 89

1. UVOD

*"Če premaknemo narobe le eno figuro, smo izgubili igro."
(kitajski pregovor)*

V današnjem, hitro in nepredvidljivo spreminjajočem se okolju je boj za obstanek in uspešno dolgoročno poslovanje podjetij postal krut, neusmiljen, "krvav". Preživijo le najboljši. Preživijo le tisti, ki ne sprejemajo napačnih odločitev oziroma, bolje rečeno, ki ne sprejmejo napačne odločitve. Kajti že ena sama je včasih lahko usodna. Tudi v slovenskem prostoru.

Odločitve v podjetjih, katerih predmet je celota, sestavljena iz delov, sprejemajo ravnatelji, ki usklajujejo in usmerjajo delovanje podjetja. Še posebno očitno se je potreba po dobrem usklajevanju, usmerjanju v slovenskih podjetjih pojavila s prihodom tržnega gospodarstva, v začetku devetdesetih let. Potreba po skrajni racionalizaciji poslovanja podjetja (zmanjšanje stroškov) zaradi hude konkurence, hiter razvoj tehnologij in vedno krajša življenjska doba izdelkov silijo podjetja k nenehni dinamiki, odločanju in spremembam.

V takšnih razmerah ravnatelji brez pomoči in podpore ne morejo več uspešno delovati. Potrebujejo **kontroling**, ki je osrednji **predmet** obravnave tega **magistrskega dela**. V anglo-ameriškem svetu in državah zahodne Evrope ga poznajo že vrsto desetletij, v Sloveniji pa se o njem več govori in piše, pa tudi uvaja v praksi, predvsem v zadnjem desetletju, ko smo postali del kapitalističnega sveta.

Kaj sploh je kontroling? Je to modna muha, ki jo v zadnjih letih množično uvajajo v slovenskih podjetjih? Je to filozofija, sistem, orodje, koncept, znanost, poslovna funkcija, organizacijska funkcija, praksa? Je kontroling res nepotrebna tujka, ki opisuje organizacijsko funkcijo, dejavnost, ki je dejansko ni, ali je le drugo ime za določeno dejavnost? Ali so naloge kontrolinga tiste, ki jih dejansko že opravljajo v plansko-analitskih službah, oddelkih za ekonomiko ali gospodarjenje, računovodstvu, financah, notranji reviziji, kontroli, investicijah, razvoju, pripravi proizvodnje, nabavi, prodaji, marketingu, proizvodnji, distribuciji, informatiki, kadrovski službi, ali mu lahko pripišemo tako svojstvene naloge in vlogo v podjetju, da ga opredelimo kot posebno organizacijsko funkcijo, ki se lahko opravlja celo v posebni službi v podjetju?

Ob prebiranju tuje, predvsem pa domače literature o kontrolingu, še bolj pa ob informacijah iz prakse je bralec prav gotovo zmeden in si postavlja podobna vprašanja, kot so navedena zgoraj. Enkrat je kontroling eno, drugič nekaj drugega, različno pri različnih avtorjih, včasih pa celo pri istih.

Iz opredelitev različnih avtorjev se lahko sklepa, da je osnovni cilj kontrolinga približno jasen in se nanaša na pomoč ravnateljem pri njihovem delu, ki je po nekaterih opredelitvah bolj pasivna, po drugih pa bolj aktivna. Sam pojem in umestitev kontrolinga v podjetje pa iz opredelitev bralcu ne moreta biti jasna. **Problem** še dodatno povečuje dejstvo, da avtorji

kontroling pogosto opredelijo drugače, kot ga potem uporabljajo. Katera opredelitev kontrolinga je prava, kateri avtor ima prav?

Tako kot v slovenski teoriji ni soglasja o tem, kaj je kontroling, tudi v praksi slovenskih podjetij obstajajo različne postavitve kontrolinga, ki pa velikokrat ne izpolnjuje svojih funkcij, saj na eni strani ni prav razumljeno, kaj funkcija kontrolinga sploh je, kam spada, kakšne so njegove naloge, na drugi strani pa ni zadoščeno osnovnim pogojem za učinkovito delovanje kontrolinga.

Ko se postavlja kontroling v podjetju in tudi ko se piše o kontrolingu v slovenski teoriji, se nekateri nekritično opirajo na ameriško literaturo in prakso, drugi pa na nemško literaturo in prakso, ne da bi ločili njun izvor.

Tako poskušajo slovenski računovodski strokovnjaki dokazati, da je tudi pri nas (tako kot v anglo-ameriškem svetu) kontroling del računovodstva in je o kontrolingu kot posebni funkciji brezpredmetno razpravljati. Pojem kontroling zelo pogosto namerno zamenjujejo s pojmom računovodstvo. Tako je v 6. številki revije Revizor leta 1998 v članku o kontrolingu (Osmanagić, str. 35) moč opaziti opombo uredništva, ki med drugim navaja: "Ker se avtorica opira na nemško literaturo, je v hrvaškem izvirniku razprava govorila o kontrolingu, pri prevodu v slovenščino pa smo ta izraz zamenjali z domačim izrazom računovodenje, kontrolerja pa prevedli v ravnatelja računovodstva."

Na drugi strani pa v Sloveniji obstajajo strokovnjaki s področja kontrolinga, ki strogo zagovarjajo nemško šolo kontrolinga in v nobenem primeru ne vidijo možnosti, da bi bil kontroler obenem tudi računovodja. Glede na to, da smo v slovenskem prostoru prevzeli nemško teorijo upravljanja in ravnanja, se marsikomu zdi povsem logično, da prevzamemo tudi nemško teorijo in prakso kontrolinga.

Poskušala bom dokazati, da sta oba pristopa lahko ustrezna. Poleg tega pa trdim, da niti anglo-ameriške niti nemške teorije in prakse o kontrolingu ne moremo oziroma ne bi smeli enostavno in univerzalno prekopirati v slovenski prostor. Anglo-ameriški svet ima svojo zgodovino in razloge za kontroling, kakršnega imajo v praksi in kakršen je opredeljen v literaturi. Nemška praksa in teorija pa svoje. V Sloveniji je treba kontroling utemeljiti na osnovi lastne zgodovine, razvoja in potreb slovenskih podjetij, s čimer bomo veliko lažje prišli do skupnega jezika in se nehali prerekati o tem, ali je pravilnejši prvi ali drugi tuji pristop pri opredelitvi in umestitvi kontrolinga v podjetje.

Predvsem je treba spoznati njegovo bistvo, namen in vsebino, saj bo potem veliko lažje soditi o tem, kaj je prav in kaj narobe. Kontroling je treba enostavno in jasno opredeliti, mu pripisati njegove specifične naloge in s tem vlogo v slovenskem podjetju. In to bom poskušala doseči s tem magistrskim delom.

Uspešnost podjetja je v veliki meri odvisna od uspešnosti ravnanja. Uspešnost ravnanja je odvisna od dobrih odločitev. Dobre odločitve so v veliki meri odvisne od kakovostnih informacij. Kakovostne informacije pa so v največji meri rezultat učinkovitega dela kontrolinga.

Magistrsko delo bom naredila z **namenom**, da utemeljim kontroling kot organizacijsko funkcijo, ki ima jasno opredeljeno vlogo v podjetju. S tem bom pripomogla k večji vlogi in boljšemu razumevanju kontrolinga v slovenskem prostoru, kar naj bi v skladu z zgoraj zapisano hipotezo v končni fazi prispevalo tudi k boljšim odločitvam in večji uspešnosti slovenskih podjetij.

Cilji dela so prikazati naslednje:

1. Kaj kontroling dejansko je?
2. Zakaj je kontroling čedalje bolj potreben (nujen) za uspešno poslovanje tudi v slovenskem podjetju?
3. Kaj so njegove temeljne naloge?
4. V čem se vsebinsko razlikuje od ostalih dejavnosti v podjetju?
5. Kateri so osnovni pogoji za uspešno vzpostavitev in delovanje kontrolinga v praksi?
6. Kateri dejavniki in kako vplivajo na funkcijo kontrolinga in njegovo organizacijo v podjetju?

Kontroling bom prikazala kot pomembno organizacijsko funkcijo, ki se je zaradi kompleksnosti zunanjega okolja in poslovanja podjetja v tržnem gospodarstvu razvila v pomoč, podporo ravnateljem pri funkciji planiranja in kontrole. Prikazala bom, v katerih segmentih se kontroling, kljub temu da je tesno povezan z vsemi poslovnimi, informacijskimi funkcijami, dejavnostmi, ravnanjem, razlikuje od njih in ga moramo zato opredeliti kot posebno organizacijsko funkcijo.

Cilj magistrskega dela je torej dokazati, da je kot rezultat vseh sprememb v okolju močna funkcija kontrolinga danes nujna tudi v večjih slovenskih podjetjih. Funkcija je nastala zaradi vedno kompleksnejšega, hitro spreminjajočega se okolja, ki vpliva na vedno težje, zahtevnejše delo ravnateljev in ima kot taka jasno mesto tudi v slovenskem podjetju.

Moje **raziskovanje kontrolinga** 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 kontrolinga v podjetju Kolinska, kjer sem bila zaposlena štiri leta in pol. Osredotočila se bom na literaturo, ki je neposredno povezana s kontrolingom, in na literaturo, ki je posredno povezana z njim in obsega področja računovodstva, menedžmenta, organizacije, informacijske tehnologije.

Izmed množice stališč in opredelitev različnih praktičnih in teoretičnih spoznanj bom s pomočjo selekcije izbrala tisto, kar se mi bo po lastni presoji zdelo najustreznejše in najpomembnejše za vsebino tega magistrskega dela, da bo njegov namen, ki sem si ga zadala v uvodu, dosežen.

Tako bom najprej s pomočjo literature prikazala zgodovinski razvoj kontrolinga v različnih prostorih. Nato bom poiskala opredelitve kontrolinga s strani različnih avtorjev, jih analizirala, med seboj primerjala in kritično ovrednotila ter ugotavljala njihove stične točke ter razlike. Poiskati bom poskušala tudi razloge za nastale razlike med dvema

najznačilnejšima pristopoma h kontrolingu: anglo-ameriškim in nemškim. Podala bom tudi marsikateri svoj pogled in zavzela določena lastna stališča, do katerih sem prišla pri delu kontrolerja v podjetju. Na osnovi tega bom poskušala priti do bistva, vsebine, opredelitve kontrolinga, in sicer s tem, da bom podrobneje definirala njegove temeljne naloge. Z vsebinsko primerjavo z ostalimi dejavnostmi v podjetju bom pokazala, da je upravičeno govoriti o kontrolingu kot posebni funkciji. Nato bom na kratko sistematično navedla in opisala osnovne pogoje, ki zagotavljajo, da se kontroling v praksi tudi uspešno vzpostavi in deluje. Na koncu bom predstavila slovenski razvoj kontrolinga, različne, nasprotujoče si opredelitve le-tega v teoriji in rešitve v praksi slovenskih podjetij. Poskušala bom poiskati razloge za nastalo zmedo na področju kontrolinga v slovenskem prostoru.

Magistrsko delo je sestavljeno iz sedmih poglavij, pri čemer *prvo in sedmo poglavje* predstavljata le uvodne oziroma sklepne misli.

Drugo poglavje je razdeljeno na tri dele. Prvi del drugega poglavja govori o tem, kaj je podjetje, kaj so njegovi cilji ter kdo skrbi za njihovo uresničevanje. Drugi del drugega poglavja prikazuje zgodovino, razvoj kontrolinga v svetu ter anglo-ameriški in nemški pristop h kontrolingu, razlike med njima ter razloge zanje. Tretji del drugega poglavja poskuša kontroling vsebinsko opredeliti.

Tretje poglavje podrobneje obravnava posamezne naloge kontrolinga in je razdeljeno na pet delov: planiranje, kontroliranje, analiziranje in informiranje ter drugi poskus vsebinske opredelitve kontrolinga.

O razmejitvi kontrolinga od ostalih dejavnosti v podjetju govori *četrto poglavje*, ki ga sestavljajo tri podpoglavja, in sicer v prvem obravnavam kontroling in dejavnosti, ki se najpogosteje enačijo z njim, v drugem kontroling in informacijske funkcije v podjetju, v tretjem podpoglavju četrtega poglavja pa kontroling in poslovne funkcije.

Sledi *peto poglavje*, v katerem kontroling organizacijsko utemeljim. Razdeljeno je na tri dele, ki predstavljajo organizacijo kontrolinga v skladu s situacijskimi spremenljivkami, pogoje za uspešno delovanje kontrolinga v podjetju ter sintezo vsebinske in organizacijske utemeljitve kontrolinga v podjetju.

Šesto poglavje v prvem delu ponazori, kako je potekal razvoj kontrolinga v Sloveniji, v drugem delu govori o tem, kakšne so njegove vsebinske opredelitve s strani različnih slovenskih avtorjev, tretji del šestega poglavja prikaže obstoječe organizacijske umestitve kontrolinga v slovenskih podjetjih, četrti pa predlog organizacijskih umestitev kontrolinga v slovenska podjetja. Za konec šestega poglavja, v petem delu, poskušam najti odgovor na vprašanje, zakaj je prišlo do takšne zmede na področju kontrolinga v slovenskem prostoru.

2. ZGODOVINSKI RAZVOJ IN OPREDELITEV KONTROLINGA

2.1. Opredelitev podjetja, njegovih ciljev in ravnanja

Podjetje lahko opredelimo kot **poslovni sistem**, ki je celota med seboj povezanih sestavin, ki omogočajo njegov poslovni proces in pri njem bolj ali manj vplivajo druga na drugo, hkrati pa tudi kot enoto, obdano z okoljem, ki bolj ali manj vpliva nanj (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1997, str. 35).

Okolje si lahko predstavljamo kot zelo kompleksen sistem, sestavljen iz več podsistemov, ki so v stalni, dinamični medsebojni povezavi. Podsistemi so razčlenjeni še na manjše podsisteme in ti so lahko razčlenjeni še na manjše. Pučko tako **okolje** (kot najširši, najkompleksnejši sistem) razdeli na pet podsistemov (Pučko, 1996b, str. 8–9):

1. **naravno** okolje (klima, topografske značilnosti, naravna bogastva, prebivalstvo ...);
2. **gospodarsko** okolje (gospodarska dinamika, infrastruktura, politika, razvitost ...);
3. **tehnično-tehnološko** okolje (domišljija, redukcija novosti pri uporabi, znanje ...);
4. **politično-pravno** okolje (pravni sistem, porazdelitev moči, politični cilji ...);
5. **kulturno** okolje (potrebe, vrednote ljudi, običaji, izobrazba, socialno varstvo ...).

Sisteme lahko z vidika vpliva okolja nanje razdelimo na odprte in zaprte. Če sistemi niso povezani z okoljem in slednje nima neposrednega vpliva na njihovo delovanje, govorimo o zaprtih sistemih. V primeru, da okolje vpliva na delovanje sistemov, pa govorimo o odprtih sistemih. Upravljanje in ravnanje odprtih sistemov je zapletenejše od upravljanja in ravnanja zaprtih, saj le redko obstajajo dobri prediktivni modeli vedenja okolja, prav tako pa je vprašljiva tudi stopnja vpliva okolja na sistem in obratno. Podjetje uvrščamo med odprte sisteme, saj na eni strani okolje v veliki meri vpliva na njegovo poslovanje, prav tako pa tudi poslovanje podjetja do določene mere vpliva na okolje (Debeljak, 1998, str. 3).

Podjetje je **odprt sistem**, ki:

- zaradi svoje **neprestane izpostavljenosti** vplivom, spremembam v **okolju** in
- zaradi svoje **kompleksne sestavljenosti** iz podsistemov, katerih del so raznolika delovna sredstva, predmeti dela, zaposleni, ki imajo različne naloge, cilje in medsebojno tvorijo različna razmerja, strukture, ki se v številnih procesih nenehno spreminjajo,

teži k entropiji. Zato je podjetje **nujno treba uravnavati**, da se mu zagotovi obstoj in uresničevanje njegovega temeljnega cilja.

Temeljni cilj podjetja izhaja iz družbenoekonomskega odnosa in lastništva. Tako temeljni cilj podjetja lahko enačimo s ciljem lastnika. Ta cilj je v tržnem gospodarstvu **maksimizacija njegove tržne vrednosti**, ki je v tesni povezavi z najpogostejše obravnavano mero uspešnosti gospodarjenja v teoriji in praksi – dobičkom oziroma dobičkom v primerjavi z vloženim kapitalom – donosnostjo. Ansoff kot osnovni cilj podjetja opredeli dolgoročno maksimizacijo profitne stopnje (donosnosti) (Domazet, 1986, str. 146). Bowman pravi, da podjetje mora ustvarjati dobiček in da imajo vsi drugi cilji manjšo prednost, saj podjetje brez ustvarjanja dobička ne preživi (Bowman, 1994, str. 21).

Podjetje tako lahko opredelimo tudi kot **osnovno celico družbenega gospodarstva**, ki samostojno opravlja določene naloge v procesu družbene reprodukcije, **s ciljem doseči** na osnovi danih družbenoekonomskih zakonitosti **čim večjo vrednost čistega rezultata (dobička)**, zato mora v ta namen stalno in celovito skrbeti za poslovno enotnost in nositi tveganje za boniteto svojega poslovanja, ki se stalno in objektivno preverja na trgu (Pučko, Rozman, 1993, str. 16).

Poleg temeljnega cilja podjetja je moč zaslediti še **številne druge cilje v podjetju**: rast prodaje, povečanje tržnega deleža, povečanje ekonomičnosti in produktivnosti, povečanje hitrosti obračanja sredstev, racionalizacija poslovanja (znižanje stroškov), povečanje plač delavcev, družbeni cilji (skrb za okolje, potrošnike) ...

Cilji, ki si jih v podjetju postavljajo posamezniki, lahko zameglijo sliko temeljnega cilja. Zaradi tega je pomembno, da se v vsakem podjetju cilje razporedi po njihovi pomembnosti za dosego temeljnega cilja. Določanje stopnje pomembnosti posameznega cilja je subjektivne narave in je odvisno predvsem od interesov in vrednot lastnikov in ravnateljev podjetja. Pomembno je, da so **cilji jasno postavljeni in usklajeni med seboj, dosegljivi, skladni s podjetjem in njegovim okoljem ter merljivi**, da lahko kontroliramo njihovo uresničevanje.

Glede na to, da temeljni cilj podjetja izhaja iz lastništva, bi bilo logično pričakovati, da za uresničitev temeljnega cilja podjetja skrbi neposredno lastnik. In res je to tako v manjših podjetjih. Ko pa se podjetje večja, postaja vedno kompleksnejše. S tem postaja njegovo obvladovanje vedno zahtevnejše, težavnejše. Zato lastnik običajno najame nekoga, ki v njegovem imenu (posredno) skrbi za uresničitev temeljnega cilja podjetja (lastniku pomaga zagotavljati smotrno poslovanje podjetja). Ta oseba je **ravnatelj**.

Ravnatelj **usmerja delovanje združbe k doseganju njenega cilja**. Ravnatelji se delijo v tri nivoje (Možina et al., 1994, str. 15–18):

1. **nižji** ravnatelji neposredno odgovarjajo za proizvodnjo izdelkov ali storitev;
2. **srednji** ravnatelji v skladu s svojimi pooblastili usklajujejo delo nižjih ravnateljev;
3. **višji** ravnatelji odgovarjajo za splošno usmerjanje dejavnosti v organizaciji.

Drucker ravnatelja opredeli kot dinamičen, ustvarjalni element v vsakem poslovanju. "V konkurenčnem gospodarstvu kakovost in uspešnost ravnatelja določata uspeh poslovanja podjetja, določata celo njegovo preživetje. Kajti **kakovost in uspešnost ravnatelja sta edina učinkovita prednost**, ki jo lahko ima podjetje v konkurenčnem gospodarstvu" (Rozman, 1989, str. 6).

Lipovec (1987, str. 137) ravnatelja opredeli kot **nosilca skupne delovne naloge podjetja**. Skupno delovno nalogo si mora ravnatelj iniciativno in ustvarjalno zamisliti, jo izoblikovati in razčleniti. Kajti ravnatelj je pravzaprav delavec, to je nosilec delovne naloge, ne pa lastnik, ki nima nobene delovne naloge v poslovanju podjetja. Upravljanje samo (lastniki) postavlja meje njegovi ustvarjalnosti. Ta se sme in mora razvijati samo v tistih smereh, ki ne spodbujajo upravljanja in ne škodujejo njegovim nosilcem (lastnikom).

Ravnatelj torej opravlja **funkcijo ravnanja**, ki je **ena izmed treh temeljnih organizacijskih funkcij**, poleg upravljanja in izvajanja.

Ravnanje je (Lipovec, 1987, str. 136) "organizacijska funkcija in proces,

- ki omogoča, da – zaradi tehnične delitve dela – ločene operacije posameznih izvajalcev ostanejo člen enotnega procesa uresničevanja cilja gospodarjenja (tehnična določenost ravnanja);
- ki vso svojo nalogo in oblast za izvedbo te naloge prejema od upravljanja, katerega izvršilni in zaupniški organ je (družbena določenost ravnanja), in
- ki to svojo nalogo izvaja s pomočjo drugih ljudi v procesu planiranja, delegiranja, uresničevanja, koordiniranja in kontroliranja, začetem v upravljanju (procesna določenost ravnanja)."

Ravnanje je torej planiranje, organiziranje, vodenje in kontroliranje dela v organizaciji in s tem v zvezi vseh nalog in aktivnosti, ki jih zaposleni opravljajo (Možina et al., 1994, str. 16).

Ravnanje kot organizacijski proces lahko glede na predmet razdelimo na dva medsebojno tesno povezana procesa:

1. proces, kamor lahko uvrstimo **planiranje in kontroliranje poslovanja** in
2. proces, kamor lahko uvrstimo **planiranje, uveljavljanje in kontroliranje organizacije**.

Temeljni cilj podjetja je torej opredeljen s strani lastnikov, v njihovem imenu pa ga v podjetju uresničujejo ravnatelji. Seveda pa funkciji upravljanja in ravnanja dejansko v praksi nista tako enostavno, jasno in enoumno razmejeni in se medsebojno močno prepletata. Meja med upravljanjem in ravnanjem ni natančno določena. Večinoma jo povezujejo z lastnino, meneč, da je upravljanje v domeni lastnikov. Delitev med upravljanjem in ravnanjem tako določa predvsem upravljanje samo; deloma pa mejo postavljata družbenoekonomsko okolje in zakonodaja. O tem, da ločitev ni strogo določena, govori tudi dejstvo, da je obseg upravljanja v različnih državah različen. V anglo-ameriškem svetu predvsem lastniki določajo obseg in meje upravljanja in ravnanja, v nemškem sistemu pa je vloga lastnikov močno skrčena. S procesnega vidika pa upravljanje in ravnanje razmejimo še težje, saj težko trdimo, da upravljanje sprejema prav določene odločitve, druge pa sprejema ravnanje. Pri upravljanju gre bolj za začenjanje, za okvirne, dolgoročne odločitve, ki so potem razdelane v ravnanju (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 42).

Podrobnejša razprava o razmejitvi upravljanja in ravnanja ni tema tega dela. V nadaljevanju bom poenostavljeno uporabljala predvsem pojem ravnatelja, ravnanja, menedžmenta, čeprav bi bilo kje pravilneje uporabiti ravnanje skupaj z upravljanjem. Oba skupaj namreč tvorita namerni, formalni organizacijski proces zagotavljanja obstoja, značilnosti in smotrnega uresničevanja cilja podjetja, kar Lipovec imenuje upravljalno-ravnalni proces (Lipovec, 1987, str. 218): "proces določanja cilja podjetja, poslovne politike in drugih važnejših odločitev in proces izvajanja naloge podjetja s pomočjo drugih ljudi v procesu planiranja, delegiranja,

koordiniranja in kontroliranja, s čimer zastopa, varuje in razvija interese nosilca upravljanja (gospodarjenja)".

Ravnatelji torej opravljajo organizacijske funkcije **planiranja poslovanja**, organiziranja, uveljavljanja (vodenja) in **kontroliranja poslovanja** z namenom, da bi bil temeljni cilj podjetja, določen s strani lastnikov, dosežen.

Predmet poslovanja podjetja je lahko: proizvodanje in prodajanje določenih vrst proizvodov, nakupovanje in prodajanje določenih vrst blaga ali opravljanje in prodajanje določenih vrst storitev. Ne glede na dejavnost in cilj poslovanja podjetij je vsem skupno to, da jih organizirajo in upravljajo ljudje, da njihovega delovanja in obnašanja v prihodnosti ni mogoče natančno določiti, saj so: izpostavljeni nenehnim vplivom okolja in sestavljeni iz več podsistemov (Hočevar, 1998, str. 1).

Poslovanje (delovanje) podjetja kot poslovnega sistema poteka v **treh** med seboj močno povezanih **podsistemi** (Turk, 2002, str. 5):

1. **Izvajalni podsistem** obsega temeljne poslovne funkcije (prodajno, proizvodno, nakupno, kadrovske, tehnične in finančne).
2. **Odločevalni podsistem** odloča o procesih in ekonomskih kategorijah, ki sestavljajo izvajalni podsistem, in obsega funkcije načrtovanja, pripravljanja, izvajanja in nadziranja.
3. **Informacijski podsistem** preoblikuje nevtralne podatke v informacije, ki omogočajo odločanje o procesih in kategorijah izvajalnega podsistema. Funkcije tega podsistema so: obravnavanje podatkov o preteklosti (knjigovodstvo), obravnavanje podatkov o prihodnosti (računovodsko predračunavanje), nadziranje obravnavanja podatkov (računovodsko nadziranje) in analiziranje podatkov (računovodsko analiziranje).

Vsebina upravljalno-ravnalnega procesa je **koordinacija**. **Način, proces dela** ravnateljev pa je **odločanje**.

Koordinacija je (Lipovec, 1987, str. 128):

- "povezovanje in prilagajanje razmerij in organizacijskih struktur s ciljem delovanja, z okoljem in medsebojno, ter
- usklajevanje vseh procesov v združbi glede na cilj delovanja po obsegu in času (med preteklostjo in sedanjostjo, odvisno od okolja),
- da bi čim bolj smotrno uresničevali cilj delovanja."

Odločanje je umska aktivnost, ki obsega opredelitev problema in izbiro ene izmed mogočih smeri dejavnosti za njegovo rešitev, zato ga poenostavljeno lahko opredelimo kot reševanje problemov. Tisti, ki odloča, ima pred sabo cilj, ki ima zanj pozitivno vrednost (Možina et al., 1994, str. 213). Dosežen cilj pomeni rešitev problema.

Odločanje v širšem pomenu besede lahko opredelimo tudi kot **proces** in ga kot takega razdelimo v **več zaporednih faz**. Gavett opredeljuje naslednje faze procesa odločanja (Rozman, 1989, str. 22):

- "ugotavljanje problemskega stanja kot ugotavljanje znakov ali simptomov tega stanja in s tem razloga za odločanje;
- ugotovitev in opredelitev problema;
- ugotavljanje kritičnih spremenljivk, ki povzročajo problem;
- razvijanje možnosti za razrešitev problema;
- ocenjevanje in izbira možnosti;
- izvedba odločitve."

Odločanje v najožjem pomenu besede se nanaša le na zadnjo fazo, medtem ko lahko prvih pet faz obravnavamo v tesni povezavi z analizo. **Odločanje v širšem pomenu** torej **vključuje analiziranje in odločanje v ožjem pomenu** besede.

V podjetju lahko **glede na predmet** razlikujemo med **trema vrstami odločanja** (Rozman, 1989, str. 70):

1. odločanje o izdelkih in procesih,
2. odločanje o poslovnih funkcijah in
3. odločanje o celotnem poslovanju.

Ravnateljevo odločanje se nanaša na drugo in tretjo vrsto. Odločanje poteka na osnovi določenih kriterijev, informacij, ki jih za ravnatelje pripravljajo službe, v okviru informacijskega podsistema podjetja (računovodstvo, kontroling).

Omenjene zvrsti odločitev so prikazane v tabeli 1.

Tabela 1: Zvrsti odločanja v podjetju

Zvrst/ Značilnost	Odločanje o izdelku in procesu	Operativno odločanje o poslovni funkciji	Odločanje o celotnem poslovanju
Predmet odločanja	Izdelek, proces	Poslovna funkcija	Poslovanje podjetja
Kriterij odločanja	Stroški	Izkoriščenost zmogljivosti	Uspešnost celote
Plan kriterija	Predkalkulacija	Plan stroškov po stroškovnih mestih	Plan uspešnosti
Kontrola kriterija	Pokalkulacija	Obračun stroškov	Dejanska uspešnost
Odgovorni za odločanje	Tehnologi, projektanti	Ravnatelji poslovnih funkcij	Ravnatelji podjetja

Vir: Rozman, 1989, str. 70.

Ravnatelj torej opravlja organizacijske funkcije planiranja, organiziranja, uresničevanja in kontroliranja, katerih vsebina je koordiniranje in odločanje, v podjetju kot odprtem sistemu, ki je izpostavljen nenehnim vplivom, spremembam v okolju. Večje, hitrejše, bolj nepredvidljive, **kompleksnejše so spremembe v okolju, zahtevnejše**, težje je **usmerjanje in usklajevanje** v podjetju, **delo ravnatelja**.

V določenem trenutku, ko okolje podjetja postane preveč spremenljivo, nepredvidljivo, kompleksno, turbulentno, postane opredeljeno delo ravnatelja prezahtevno. Ravnatelj ne more več kakovostno opravljati dela, določenega s strani lastnika; ne more zagotavljati smotrnega uresničevanja cilja podjetja. Pojavi se potreba po pomoči ravnatelju.

Lahko govorimo o **potrebi po podporni organizacijski funkciji, ki ravnatelju pomaga zagotavljati smotrno uresničevanje cilja podjetja**.

In tu nastopi kontroling, ki je osrednji predmet obravnave tega magistrskega dela. V nadaljevanju si pogledjmo njegovo zgodovino in razvoj ter njegove raznovrstne opredelitve ter umestitve v podjetje.

2.2. Kaj je kontroling

Pojem kontroling izhaja iz angleške besede "to control", ki ima že v angleščini kar 57 različnih pomenov (Emmanuel, Otley, Merchant, 1990, str. 7–8). Pomeni, ki jih je smiselno obravnavati v kontekstu poslovanja, se raztezajo med dvema skrajnostima:

1. ugotavljanje ustreznosti, pravilnosti, točnosti samega izvajanja ali rezultatov poslovnih aktivnosti, kar lahko prevedemo z nadziranjem;
2. usmerjanje, krmiljenje in koordinacija poslovnih aktivnosti z namenom doseganja poslovnih ciljev podjetja.

Navedeno nas hitro lahko pripelje do ugotovitve, da je kontroling tesno povezan z ravnanjem, saj so navedene aktivnosti značilne prav za funkcijo ravnanja.

2.2.1. Zgodovina in razvoj kontrolinga

Najdaljšo zgodovino ima kontroling v anglo-ameriškem prostoru. Tu je moč najti njegov izvor in prvo prakso.

Izvor besede kontroling sega že v srednji vek, ko se je s pojmom "contra rolatus" pojasnjeval drugi zapis prejetega oziroma izdanega blaga ali denarja, potreben zaradi nadzora. Ta je bil domena "counter-rollerjev". Prvo delovno mesto, ki bi ga lahko povezali s kontrolerjem, najdemo v Angliji že v 15. stoletju, ko so imeli na kraljevskem dvoru "controlleur-je", z nalogo nadziranja oziroma uravnavanja prilivov in odlivov kraljevske blagajne. V ZDA je kongres leta 1778 imenoval funkcijo "comptrollerja", ki je moral skrbeti za ravnotežje državnega proračuna, ravnotežje med prilivi in odlivi. V podjetju se s kontrolingom, opravljanjem nalog kontrolinga, kontrolerjem prvič srečamo v času razvoja industrije v ZDA, v drugi polovici 19. stoletja. Glede na to, da je bil to čas razvoja železniškega prometa v ZDA, ni čudno, da je bilo prvo delovno mesto "comptroller-ja" uvedeno leta 1880 v železniškem podjetju Atchison Topeka & Santa Fe Railway System, s ciljem reševanja ekonomsko-finančnih nalog. Prvo industrijsko podjetje, ki je uvedlo delovno mesto "controller-ja", je bilo General Electric Company, leta 1892 (Hočevar, 1994, str. 154).

Ob koncu 19. stoletja in v prvih dveh desetletjih 20. stoletja se kontroling ni obsežneje širil in uvajal v podjetja, saj je bilo okolje v tistem času še razmeroma stabilno in so ravnatelji podjetij lahko obvladovali, usmerjali in usklajevali poslovanje podjetja sami, brez posebnih svetovalcev ali pripravljavcev informacij. V evropskih podjetjih v tem času še ni nikakršnih zapisanih sledi o kontrolingu.

Stanje se je v ZDA močno spremenilo po letu 1920. Takratne gospodarske razmere so bile prežete z veliko nestabilnostjo, z velikim poslovnim tveganjem in z visoko inflacijo. Podjetja so začutila potrebo po posebnih strokovnjakih, ki bi ravnateljem pomagali usmerjati in uravnavati poslovanje. Težišče informacijske dejavnosti se je prevesilo iz spremljanja ter informiranja o preteklih dogodkih in stanjih na oblikovanje ciljev in nalog ter poti za uresničevanje prihodnjih nalog. Nastala je potreba po planiranju in računovodstvu ter strokovnjakih, ki bi čim bolj zanesljivo napovedovali prihodnost podjetjem. Hkrati se je pojavila potreba po presojanju uresničevanja postavljenih ciljev, torej po nadziranju v ekonomskem smislu (Hočevvar, 1994, str. 154–155).

Velika gospodarska kriza in potem druga svetovna vojna sta odločilno vplivali na širše uvajanje kontrolinga. Leta 1931 je bil ustanovljen Controller Institute of America, ki je v tridesetih letih v ZDA in Kanadi pridobil že okoli 5000 članov (Križaj, 1998, str. 15).

V Evropi so kontroling najprej začeli uvajati v Nemčiji, in sicer v drugi polovici petdesetih let. Funkcija kontrolerja je bila teoretično prvič opisana leta 1963 v Bussmanovi knjigi Industrijsko računovodstvo (Križaj, 1998, str. 15).

Vzroki za kasnejši razvoj kontrolinga v Evropi (Nemčiji) so predvsem v neenakem razvoju gospodarstva v Evropi in ZDA, saj je bila za prvo polovico 20. stoletja značilna večja aktivnost in gospodarska svoboda v ZDA kot v Evropi. Poleg tega je v ZDA gospodarska kriza prej in močnejše vplivala na gospodarstvo, zato je bila prisotna večja potreba po načrtovanju in kontroliranju (Osmanagić, 1991, str. 33).

V nemških podjetjih se je koncept kontrolinga razširil najprej pod vplivom ameriških družb, ki so prenesle koncept kontrolinga iz matičnih v svoje hčerinske družbe. Tako Schoeppner (1998, str. 12) opisuje koncern Estel N. V., v katerega sta se na začetku sedemdesetih let združila nemška jeklarska družba Hoesch iz Dortmunda in nizozemska jeklarska družba Hoogeveens. V novo organizacijsko strukturo podjetja so na osnovi predloga ameriške svetovalne hiše uvedli funkcijo kontrolinga, ki je opravljala vlogo koordinatorja.

Leta 1970 je Deyhle v Nemčiji ustanovil Akademijo za kontrolerje (Controller Academie), leta 1975 pa je bilo ustanovljeno Društvo kontrolerjev (Controller Verein) in organiziran prvi kongres kontrolerjev (Congress der Controller).

V sedemdesetih letih, kot posledica velike naftne krize, je kontroling doživel razcvet tudi drugod po Evropi. Pojavila se je potreba po gospodarnejšem poslovanju. Spremenjene gospodarske razmere so od vodstev podjetij zahtevale novo poslovno miselnost, ki je temeljila na strožji notranji poslovni disciplini, in natančnejšo opredelitev poslovnih nalog in ciljev (Koletnik, 2000, str. 5).

Iz napisanega je razvidno, da se je kontroling v dobrih stotih letih svojega obstoja nenehno širil, razvijal in pridobival na pomenu, skladno s povečevanjem hitrosti in obsegom sprememb v vseh podsistemih okolja in s tem povezano naraščajočo zahtevnostjo dela ravnateljev, usklajevanja in usmerjanja v podjetju.

V procesu razvoja kontrolinga tako lahko ločimo tri faze (Capuder, 1997, str. 3; Osmanagić, 1995, str. 31–34):

1. **Faza zapisovalca**, katerega osnovna naloga je obsegala spremljanje in analiziranje preteklih dogodkov na osnovi knjigovodskih podatkov, je značilna za obdobje do šestdesetih let 20. stoletja, ko je bilo okolje podjetja stabilno. Informacije o njem so bile zanesljive, predvidevanje v podjetju pa posledično zelo natančno. Podjetja so bila lahko bolj pasivna, statična, usmerjena v notranjo proizvodno sposobnost, saj je bilo povpraševanje večje od ponudbe. Usklajevanje in usmerjanje ni bilo težavno, zato tudi vloga kontrolinga ni bila zelo pomembna.
2. **Faza pomočnika pri taktičnem usmerjanju poslovanja**, katerega osnovna naloga je bilo spremljanje poslovanja in informiranje ravnatelja na osnovi stroškovnega računovodstva in letnega planiranja poslovanja, je značilna za obdobje sedemdesetih let 20. stoletja, ko se je začelo obdobje hitrih sprememb v okolju, na trgu. Informacije o okolju so postajale nezanesljive, predvidevanje pa vedno bolj nenatančno. Podjetja so se morala začeti aktivno prilagajati okolju, postati so morala dinamična, če so hotela obstati in uspešno tekmovati na trgu. Ponudba je postajala večja od povpraševanja, zato se je bilo treba začeti boriti s konkurenti za tržne deleže. Posledično je delo ravnateljev postalo zahtevnejše in s tem tudi vloga kontrolinga pomembnejša in širša.
3. **Faza prenovitelja**, katerega naloga se razširi s pomočnika pri taktičnem usmerjanju poslovanja še na področje pomoči ravnatelju pri strateškem planiranju in kontroli, kot zadnja razvojna faza sega še v današnji čas, ko je okolje podjetja tako turbulentno, da je njegovo predvidevanje postalo "znanstvena fantastika". Podjetja se morajo ne le prilagajati, ampak tudi sama povzročati spremembe, če hočejo v borbi s konkurenco zmagati. Ključno vlogo v tem času imajo visokokvalificirani in motivirani kadri. Usklajevanje in usmerjanje je bistveno, hkrati pa tudi najtežavnejše opravilo v podjetju, zato ravnatelji potrebujejo dobro pomoč. V takšnih okoliščinah pride vloga kontrolerja v celoti do izraza. Kot inovator razvija in uvaja nove instrumente, metode, postopke za pomoč ravnateljem pri njihovem delu.

Razvoj kontrolinga, njegova vloga, naloge so se zaradi različnega družbenoekonomskega okolja, zakonodaje, različnih sistemov upravljanja po državah različno razvijale. V literaturi in praksi se večinoma razlikuje med **dvema pristopoma h kontrolingu**:

1. **anglo-ameriškim in**
2. **nemškimi.**

V nadaljevanju najprej obravnavam anglo-ameriške opredelitve in umestitve kontrolinga v podjetje, sledijo nemške, nato pa iščem razlike med obema pristopoma in navajam možne razloge zanje.

2.2.2. Opredelitev in umestitev kontrolinga v podjetje

2.2.2.1. *Anglo-ameriški pristop*

Po anglo-ameriškem pojmovanju je kontroling večinoma izenačen z računovodstvom, naloge kontrolinga z računovodskimi, kontroler pa z računovodjo. Če sta notranje (stroškovno) in zunanje (finančno) računovodstvo v podjetju ločena oddelka, ju skupno pokriva glavni računovodja. Takrat se kontroling izenačuje z notranjim (stroškovnim) računovodstvom, ki ga razumejo tudi kot "managerial accounting".

Finančno računovodstvo spremlja poslovne dogodke, ki se pojavljajo v gospodarskih družbah v povezavi z zunanjim okoljem, in pripravlja podatke za zunanje uporabnike. Stroškovno računovodstvo pa spremlja in preučuje poslovne dogodke znotraj gospodarske družbe (Kavčič, Koželj, Odar, 1998, str. 41).

Kontrolerju (računovodji) se, kadar ni ločenega finančnega in stroškovnega računovodstva, dodeljuje naslednje naloge: naloge finančnega računovodenja, naloge stroškovnega računovodenja, načrtovanje in nadzor poslovanja, analiziranje poslovanja, sistemska podpora in naloge z davčnega področja (spremljanje predpisov, svetovanje). Osnovne funkcije, mehanizmi kontrolinga so tako (Willson, Roehl-Anderson, Bragg, 1995, str. 20–35):

1. Mehanizmi **usklajevanja in povezovanja vseh planskih aktivnosti** v podjetju: Osnovni cilj teh mehanizmov je organizacija primerne sistema komuniciranja med vsemi ravnmi ravnateljev, ki so povezane s planiranjem znotraj podjetja. Ta sistem je izhodišče za usklajevanje in povezovanje vseh planskih aktivnosti podjetja, v skladu s poslanstvom podjetja, njegovimi temeljnimi strateškimi usmeritvami, cilji in strategijami.
2. Mehanizmi **nadziranja poslovnih aktivnosti**: Osnovni cilj teh mehanizmov je organizacija in nadaljnji razvoj sistema kontrolnih mehanizmov v podjetju, s pomočjo katerega lahko presojujemo pravilnost poslovanja pri poslovnih procesih in aktivnostih ter ob tem ugotavljamo tudi uspešnost in učinkovitost poslovanja. Zasnova kontrolinga mora biti dovolj prilagodljiva, da omogoča prilagajanje informacij s področja kontrole poslovanja glede na trenutne potrebe ravnateljev.
3. Mehanizmi **informiranja**: Cilj teh mehanizmov je priprava in predstavitev finančnih in nefinančnih informacij v ustrezni zgoščenih obliki. Priprava informacij je potrebna na ravni podjetja kot celote, na ravni opredeljenih področij poslovanja podjetja, na ravni funkcijskih področij in na ravni nižjih organizacijskih enot, odvisno od organizacije, vzpostavljenih ravni ravnateljstva v podjetju.

4. **Ostali mehanizmi** kontrolinga v podjetju so odvisni od velikosti podjetja, sposobnosti kontrolerja, naklonjenosti ravnateljev do kontrolinga ... Tako v pristojnost kontrolinga ameriškega podjetja lahko sodi tudi davčna funkcija, skrb za odnose in informiranje lastnikov podjetja, opravljanje notranje revizije in sodelovanje z zunanjimi revizorji ...

Poklicna organizacija za računovodje v ZDA (Controller Institute of America) je opredelila naslednje naloge kontrolinga (Melavc, 1991, str. 142):

- izgradnja in uresničevanje zasnove usklajenega celovitega načrtovanja dejavnosti gospodarske družbe vključno z načrtovanjem naložb,
- izgradnja in nadzor upravljalno naravnane računovodstva,
- nadzor uresničevanja načrtov vključno s pripravo ukrepov v primeru odmikov,
- priprava poročil za notranje uporabnike informacij o temeljnih načrtih in o izidih nadzorne dejavnosti,
- priprava poročil za zunanje uporabnike informacij, za lastnike gospodarske družbe, za javnost, za sodelavce, za dobavitelje in kupce in morda še za koga,
- varovanje interesov gospodarske družbe glede davčne obveznosti,
- sodelovanje z zunanjimi nadzorniki,
- skrb za varovanje premoženja gospodarske družbe, vključno s skrbjo za ustrezno zavarovanje,
- zagotovitev učinkovitega osebja in naprav.

Hilton (1991, str. 9) navaja, da je v večini podjetij kontroler glavni poslovodni in finančni računovodja. Tako je kontroler odgovoren za nadziranje osebja v računovodskem oddelku ter za pripravo informacij, poročil. Kot glavni poslovodni računovodja, kontroler razlaga različnim ravnom ravnateljev računovodske informacije in svetuje v procesu planiranja in odločanja. V tej smeri je tudi kontroler ravnatelj.

V ameriških podjetjih se je računovodja zaradi prevladujoče odločevalne podpore ravnateljem zgodaj preimenoval v kontrolerja, ker je postal oskrbnik odločevalnih ravni z usmerjevalnimi in usklajevalnimi informacijami. Ukvarja se z odločevalno naravnanim – ravnalnim računovodstvom. Naloge ameriškega računovodje (kontrolerja) so predvsem naslednje: izdelava predračunov, primerjava med izvajanjem in načrtovanjem (nadziranje), presojanje in poročanje o uresničevanju ciljev ter vplivu okolja na podjetje, zunanje poročanje in skrb za varstvo sredstev (notranji nadzor) (Koletnik, 2000, str. 3).

Po ameriškem pojmovanju je kontroling izenačen z računovodstvom. Vključuje notranji in zunanji nadzor, to je ravnalno in finančno računovodstvo. Skozi ravnalno računovodstvo obsega tudi stroškovno računovodstvo, saj se osredotoča na stroške proizvodnje posameznega izdelka ali storitve. Računovodja je običajno tudi kontroler, včasih pa sta kontroler in finančnik podrejena vodji računovodstva. Kontroler ima v ameriških podjetjih največkrat pomembno mesto v upravi podjetja (Injac, 2001, str. 6).

Hočevar povzema v ameriški literaturi največkrat opredeljene funkcije kontrolerjev (Hočevar, 1994, str. 156): planiranje in nadziranje, poročanje in pojasnjevanje, ocenjevanje in

svetovanje, davčno poslovanje, poročanje vladi, varovanje premoženja podjetja, ekonomsko analiziranje.

Seveda se lahko takoj vprašamo, ali ravnatelj potem ne planira in ne nadzira več, ampak te funkcije prevzame kontroler. To vsekakor ni tako, kar bo pojasnjeno v nadaljevanju dela.

Iz zgornjih opredelitev lahko zaključim, da je anglo-ameriški pristop h kontrolingu v prvi vrsti zelo praktičen, pragmatičen, saj tudi večina teoretičnih opredelitev kontrolinga izhaja iz prakse, iz nalog, ki jih kontrolorji (računovodje) dejansko opravljajo. Te naloge so se s časom, skozi zgodovino dopolnjevale, razvijale glede na potrebe, ki so izvirale tako iz okolja (državna regulativa), ki je predvsem v preteklosti dovoljevalo veliko večjo svobodo gospodarskega delovanja v ZDA kot drugod po svetu, kot tudi iz samega podjetja.

Vsebinsko zelo široke naloge kontrolerja so v ameriškem podjetju vseskozi ostajale v pristojnosti računovodje (računovodja je hkrati kontroler in finančnik ali pa je računovodja nadrejen finančniku, ki se ukvarja s finančnim (zunanjim) računovodstvom, in kontrolerju, ki se ukvarja s stroškovnim (notranjim) računovodstvom. Računovodja (kontroler) predstavlja enega izmed najpomembnejših ravnateljev v podjetju.

Anglo-ameriški pristop se na prvi pogled lahko zdi zelo jasen, saj je praktičen, vsebinsko jasen in organizacijsko enoten. Pojasni delovne naloge kontrolerja, ki jih opravlja bodisi računovodja kontroler bodisi kontroler, ki je računovodji podrejen, vendar pa teoretično ne utemelji kontrolinga v podjetju. Postavlja se vprašanje smiselnosti uvajanja pojma kontroling in kontrolerja, saj kontroling lahko nadomestimo z računovodstvom. Drugače je pri nemškem pristopu, ki ga predstavljam v nadaljevanju.

2.2.2.2. Nemški pristop

V nemški literaturi je kontroling vsebinsko opredeljen mnogo bolj raznovrstno kot v anglo-ameriški. Kontroling se ne enači z računovodstvom, kontroler ne z računovodjem, naloge kontrolerja pa so drugačne od nalog računovodje.

Deyhle kot eden izmed najbolj poznanih nemških avtorjev in utemeljitelj nemške šole kontrolinga opredeli kontrolerja kot (Deyhle, 1997, str. 9) "kontrolorja poletov ali krmarja – kibernetika za notranji obračun, ki s podatki in informacijami pomaga "kapitanom" v prodaji, proizvodnji, razvoju in nakupu varno pluti po nemirnem poslovnem "morju". Kontroler mora pravočasno opozoriti, kje obstaja nevarnost naleta in kje skozi špranje uhajajo povezave med prihodki, stroški in dobičkom."

Ziegenbein (1991, str. 338) kontroling opredeli kot prepletanje različnih načinov ravnanja, in sicer: ravnanja z upoštevanjem rezultatov, ravnanja z upoštevanjem izjem ter ravnanja s cilji.

Po tej opredelitvi bi lahko kontrolerja izenačili z ravnateljem. To pa seveda ni prav, saj je ravnanje naloga, ki ostaja v pristojnosti ravnatelja in se nikakor ne prenaša v celoti na kontrolerja.

Opredelitve, kaj kontroling oziroma kontroler je in kaj kontroling oziroma kontroler ni, drugih nemških avtorjev povzemam po Hočevarju (1994, str. 156–157):

1. Kontroling je sodoben koncept upravljanja podjetja in zajema planiranje, informiranje, analiziranje in kontroliranje ter upravljanje, povezano s stalno krožno, povratno zvezo. To je instrument upravljanja, ki presega posamezne funkcije in je v pomoč poslovodstvu pri odločanju. Kontroling ni revizija in ni kontrola (Schroder).
2. Kontroling upravlja in regulira aktivnosti podjetja glede na plan, in to tako, da se uresničijo cilji podjetja (Heckert, Wilson).
3. Kontroling podpira upravljanje podjetja s pomočjo informacij (Hoffmann).
4. Kontroling pomeni celoto upravljalско-analitične dejavnosti, katere cilj je razbremenitev in izboljšanje ravnanja podjetja (Winterhalter).
5. Kontroler je navigator na ladji – v podjetju, ni pa njen kapitan. Kontroling ni planiranje, kontroliranje in upravljanje (Preissler, Haberland).
6. Kontroling je poslovno in filozofsko miselno ozadje (Wickenhauser).
7. Kontroling je instrument upravljanja, s ciljem planiranja, kontroliranja in zagotavljanja informacij (Horvath).

Ahn (1999, str. 113) različne teoretične koncepte funkcije kontrolinga povzema v šest skupin, ki si sledijo od največkrat uporabljenega do najmanjkrat uporabljenega v opredelitvah kontrolinga različnih nemških avtorjev. Kontroling je:

1. oblikovanje informacij, planiranje in kontrola;
2. samo oblikovanje informacij;
3. poseben princip podjetniškega vodenja;
4. koordinacija planiranja, kontrole in preskrba informacij;
5. koordinacija vseh delnih sistemov ravnanja;
6. zasnova strukture in delovanja vseh delnih sistemov ravnanja.

Četrta opredelitev nalog kontrolerja je zelo blizu mojemu pojmovanju kontrolinga, medtem ko so ostale definicije po mojem mnenju ali preozko ali pa preširoko zasnovane.

V Avstriji deluje Controller Institut, ki je leta 1983 opredelil naslednje naloge kontrolinga (Melavc, 1991, str. 142):

1. strateške naloge:
 - oblikovanje in vzpostavitev strateškega vzora gospodarske družbe,
 - obdelava presoje ugodnosti močnih in šibkih točk zmožnosti gospodarske družbe,
 - razvijanje strateških ciljev gospodarske družbe,
 - vzpostavitev strateškega nadzora na podlagi primerjave uresničenih velikosti glede na načrtovane,
 - priprava upravljalških ukrepov v zvezi z odmiki od zastavljenih strateških ciljev;
2. operativne naloge:
 - priprava zunanjih in notranjih pripomočkov za usmerjanje kot podlaga za delne načrte gospodarske družbe,
 - izdelava celovitega načrta gospodarske družbe,
 - vzpostavitev nadzora za popravljalne ukrepe zaradi odmikov,
 - oblikovanje predračunskih poročil.

Poudariti velja, da nemški teoretični razvoj in rešitve kontrolinga v praksi temeljijo na dejstvu, da je računovodstvo predvsem zunanje (finančno) računovodstvo, ki mora v prvi vrsti zadostiti različnim zakonskim, državnim predpisom.

Računovodstvo v Nemčiji se še danes strogo deli na dva dela, na računovodstvo za zunanje uporabnike ter na računovodstvo za notranje uporabnike. Prvo imenujejo finančno računovodstvo, ki ima osnove v pravnih rešitvah. Drugo – računovodstvo za notranje uporabnike – pa je usmerjeno k potrebam posloводства in ni predmet pravnih rešitev (Koletnik, 2000, str. 11). Kontroler se ukvarja z drugim delom računovodstva – računovodstvom za notranje uporabnike (Deyhle, 1997, str. 168).

Potrebe po tej drugi vrsti računovodstva, notranjem računovodstvu, zaradi relativno stabilnih razmer v okolju v primerjavi z ameriškimi, vse do sedemdesetih let dvajsetega stoletja v nemških podjetjih skoraj ni bilo. In tako računovodje niso opravljali in niso bili usposobljeni za opravljanje nalog kontrolinga: koordinacijo planiranja, kontroliranja in notranjega informiranja ravnateljev na različnih ravneh.

Tako je naloge kontrolinga, ki jih v ameriškem podjetju dodatno opravlja računovodja, prevzel kontroler, ki svojo funkcijo običajno opravlja v ločeni službi kontrolinga, ki je štabna služba v podjetju ali pa decentralizirana svetovalna služba v okviru posameznih poslovnih funkcij. Poleg tega se v praksi nemških podjetij pojavlja tudi organizacija kontrolinga v okviru finančno-računovodske službe, a je to redkeje in značilno predvsem za podjetja, ki so bila oziroma so pod vplivom ameriškega kapitala.

Nemški pristop h kontrolingu vsebinsko in organizacijsko deluje manj jasno od anglo-ameriškega, saj so vsebinske opredelitve kontrolinga zelo raznovrstne, umestitve kontrolinga v podjetje pa tudi niso tako enotne kot pri anglo-ameriškem pristopu. Na drugi strani nemški pristop bolje utemelji potrebo po kontrolingu v podjetju, saj ga ne izenačuje z računovodstvom in mu dodeljuje širše, pomembnejše področje delovanja kot anglo-ameriški.

Sistematično razlike med obema pristopoma prikazujem v naslednjem poglavju. Prav tako poskušam v nadaljevanju poiskati mogoče razloge, razlage za razlike med njima.

2.2.2.3. Razlike med anglo-ameriškim in nemškim pristopom h kontrolingu in razlogi zanje

Na osnovi do sedaj napisanega lahko poiščem naslednje večje razlike med obema pristopoma:

1. Pri anglo-ameriškem pristopu je **delovno mesto** kontrolerja izenačeno z delovnim mestom **računovodje** oziroma je temu neposredno podrejeno; pri nemškem pristopu pa sta kontroler in računovodja običajno ločeni delovni mesti.
2. **Organizacijsko** je kontroling pri anglo-ameriškem pristopu enotno opredeljen kot služba računovodstva oziroma njen del; pri nemškem pristopu se pojavlja več organizacijskih rešitev, čeprav prevladuje kontroling kot posebna, svetovalna, štabna služba v podjetju.
3. **Naloge** anglo-ameriškega kontrolerja se nanašajo na notranje in zunanje računovodstvo, vključujejo tudi naloge z davčnega področja (spremljanje predpisov,

svetovanje), notranje revizije ter finančnega računovodstva; težišče nalog nemškega kontrolerja je na notranji ekonomiki, medtem ko finančno računovodenje, financiranje, notranja revizija in davčno področje niso njegove tipične naloge.

4. **Uporabniki storitev** anglo-ameriškega kontrolerja so zunanji in notranji, medtem ko so uporabniki storitev nemškega kontrolerja predvsem notranji (ravnatelji podjetja).
5. Anglo-ameriški pristop obravnava kontroling predvsem v luči operativnih nalog (letnega planiranja, kontroliranja, analiziranja, informiranja); nemški pristop poleg nalog z **operativnega področja** vključuje tudi naloge s **strateškega področja** poslovanja podjetja.
6. **Slabost** pri anglo-ameriškem pristopu h kontrolingu je v tem, da v ospredje postavlja operativne naloge, medtem ko je **prednost** v tem, da ima kontroler na razpolago boljše podatke (v okviru računovodstva) kot pri nemškem sistemu, kjer je računovodstvo predvsem knjigovodstvo in si mora kontroler ustrezne podatke pridobivati iz drugih delov, oddelkov podjetja. Prednost nemškega pristopa h kontrolingu pa je v tem, da presega okvire operativnih nalog.
7. Po anglo-ameriških opredelitvah lahko kontroling uvrstimo predvsem v **informacijski podsistem** podjetja (tako kot računovodstvo); po nemških opredelitvah bi ga pogosto lahko uvrstili tudi v **odločevalski podsistem** podjetja, saj se pogosto enači z ravnalnimi funkcijam, upravljanjem.
8. Anglo-ameriški akademski, teoretični pogled na delovanje kontrolerja temelji na tem, kar se izvaja v praksi – **teorija** sledi **praksi** oziroma se je iz nje razvila; nemški pristop pa razlikuje med "teoretičnim" kontrolingom, ki je nastal v akademskih krogih in opredeljuje, kaj naj bi kontroler delal, in "praktičnim" kontrolingom, ki zares obstaja v praksi nemških podjetij in opredeljuje, kaj kontroler v podjetju v resnici dela – teorija in praksa sta se razvijali vzporedno in ne povsem povezano.
9. Zaradi že navedenih dejstev oziroma razlogov je anglo-ameriški pristop bolj enoten, logičen, jasen, vendar se pri tem bralcu lahko zastavi vprašanje smiselnosti uporabe pojma kontroling, saj je izenačen z računovodstvom oziroma z delom le-tega; nemški pristop je veliko bolj neenoten, a je iz njega veliko lažje razbrati potrebo po uporabi drugega pojma od računovodstva, potrebo po uporabi pojma kontroling.

Razlogov za nastale razlike med anglo-ameriškim in nemškim pristopom je prav gotovo veliko in so medsebojno večinoma povezani. Pomembnejši izmed njih so po mojem mnenju zlasti naslednji (Režun, 2001, str. 4–15):

1. razlika v času nastopa hitrih sprememb in kriz;
2. razlika v sistemu upravljanja;
3. razlika v prevladujočem računovodskem načelu;
4. razlika v glavnem oblikovalcu računovodskih standardov;
5. razlika v pravnih temeljih, bilančnem pravu.

1. Razlika v času nastopa hitrih sprememb in kriz

Iz zgodovine in razvoja kontrolinga smo videli, da se je le-ta pojavil v ZDA več kot pol stoletja prej kot v Evropi, saj je bil tam gospodarski razvoj hitrejši, prav tako pa tudi spremembe v okolju ter pojav kriznih razmer. Tako se je ameriški računovodja pričel vzporedno z računovodstvom ukvarjati tudi s kontrolingom, saj računovodstvo v začetku prejšnjega stoletja še ni imelo tako obsežnih delovnih nalog kot danes (osredotočeno je bilo na knjigovodstvo). Kontroling v praksi se je razvijal v tesni in neposredni povezavi z računovodstvom. Osebe, ki so opravljale delo računovodje so tako morale imeti širok spekter sposobnosti in znanj, da so zadostile potrebam zunanjih in notranjih uporabnikov njihovih storitev. Teorija kontrolinga spada v okvir računovodske teorije.

V Evropi so se začele hitrejšje spremembe, večje krize skoraj pol stoletja za ZDA. Nemški računovodje so imeli v tistem času že "zakoreninjene" ozke (knjigovodske) delovne naloge, ki niso vključevale kontrolinških. Niso imeli sposobnosti in znanj, da bi prevzeli tudi vlogo kontrolerja, kot se je to zgodilo v ZDA. Zaradi tega se je kontroler izoblikoval ločeno od računovodje. Teorija kontrolinga je ločena od teorije računovodstva.

2. Razlika v sistemu upravljanja

Razloge za to, da je po anglo-ameriškem pojmovanju kontroling izenačen z računovodstvom, naloge kontrolinga z računovodskimi, kontroler pa z računovodjo, prav gotovo lahko najdemo tudi v **sistemu upravljanja**. V anglo-ameriškem svetu predvsem lastniki določajo obseg in meje upravljanja in ravnanja. Lastniki so pogosto tudi ravnatelji podjetij in v upravljalških organih je tako prisotnih veliko usklajevalnih nalog, ki so sicer v "nemškem svetu" v domeni ravnateljev. Najvišjo raven menedžmenta v anglo-ameriškem svetu predstavljajo lastniki (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 40). "Pravim" ravnateljem tako preostaja manj kompleksen spekter delovnih nalog (predvsem operativne naloge – strateške ostajajo v rokah lastnikov) kot v nemškem svetu in zato ne potrebujejo posebnih podpornih služb, ki bi bile specializirane samo za kontroling.

Na drugi strani je vloga lastnikov v nemškem svetu močno skrčena, saj je določena z zakonodajo in se nanaša le na nadziranje ravnateljev. Najvišji ravnatelji se tako v nemškem sistemu ukvarjajo tudi z upravljanjem (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 40). Delo ravnateljev je tako tu veliko zahtevnejše in širše kot v anglo-ameriškem svetu in praktično lahko obsega skoraj celoten upravljalno-ravnalni proces. Zato pri svojem delu potrebujejo posebno strokovno podporo na strateškem in operativnem delu, ki jim jo nudi kontroling. Zaradi prenosa dela osnovnih nalog upravljalcev na ravnatelje tudi ravnatelji naprej kontrolerju odredijo več nalog. Včasih te naloge segajo že na področje osnovnih, glavnih nalog ravnatelja in zato se mogoče kontroling v nemških akademskih krogih pogosto definira tudi kot del upravljalškega, odločevalnega podsistema podjetja.

3. Razlika v prevladujočem računovodskem načelu

Ameriški računovodski standardi (Generally accepted accounting principles – GAAP) v ospredje že vseskozi postavljajo načelo poštene predstavitve poslovanja podjetja (lastniki so

močnejši od ravnateljcev). Poštena vrednost je znesek, za katerega je sredstvo mogoče zamenjati oziroma obveznost poravnati med dobro obveščenimi in voljnimi strankami v preišljenem poslu. Poštena vrednost je tako lahko višja ali pa nižja od knjigovodske (Režun, 2001, str. 10). Vrednotenje po poštenu vrednosti pripelje do tega, da je stanje (vrednost) sredstev in dolgov odraz trenutnih dogajanj, nihanj na trgu, kar pomeni večjo negotovost in tveganje za podjetje, ki prikazuje svoje poslovanje po načelu resničnosti in poštenosti v tistem času, saj se razmere lahko kasneje spremenijo v škodo podjetja. Glede na to, da so po GAAP obvezna velika razkritja in upoštevanje poštene predstavitve, v ZDA ni potrebe po organizacijski razdelitvi računovodstva na dva dela: za zunanje uporabnike računovodskih informacij (računovodstvo) in za notranje (kontroling). Tako je računovodstvo lahko ena organizacijska enota (oseba), ki ima enkratno in poenoteno zajemanje in obravnavanje podatkov ter vključuje vse štiri temeljne funkcije računovodstva: knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje (Režun, 2001, str. 12).

Poenostavljeno lahko zapišem, da je računovodstvo za zunanje uporabnike po GAAP lahko dobra osnova za notranje (poslovodno računovodstvo). Računovodja in kontroler sta torej lahko logično združena v eni osebi, saj se za zunanje in notranje potrebe uporabljajo večinoma enake metode vrednotenja.

To pa ni tako v nemškem sistemu, saj se v računovodskih načelih držav kontinentalne Evrope, kamor sodi tudi Nemčija, tradicionalno v ospredje postavlja **načelo previdnosti**, ki ščiti interese ravnateljcev, upnikov in vseh tistih interesnih skupin, ki niso naklonjene tveganju in imajo raje varnost. Za lastnike se tako prikazuje slabši poslovni rezultat, uspešnost, dobiček, donosnost, kot bi bili, če bi upoštevali načelo poštene predstavitve.

Načelo previdnosti v centralnoevropskem računovodstvu se odraža v naslednjih načelih: Načelo pripoznavanja prihodkov izhaja iz predpostavke, da sta dobiček oziroma izguba odvisna od prodaje proizvodov in opravljanja storitev ter iz zgodovinskih stroškov (načela izvirne vrednosti), kar nadalje pomeni, da je nabavna ali proizvodna vrednost zgornja meja za vrednotenje sredstev, torej izhaja iz načela manjše vrednosti, zaradi uporabe neenake obravnave sredstev in dolgov (načela imparitete). Predpostavka previdnosti tudi pomeni, da je treba pričakovane še ne uresničene izgube izkazati takoj, ko so znane, medtem ko se pričakovani dobički ne morejo prikazovati kot dobički pred realizacijo. Za pričakovane izgube iz nedokončanih poslov je treba oblikovati rezervacije (Odar, 2000, str. 31). Načelo previdnosti je prisotno pri vrednotenju in pripoznavanju skoraj vseh ekonomskih kategorij.

Tako se npr. stroškov razvoja ne šteje med neopredmetena osnovna sredstva (ni jih mogoče usredsteviti), ampak se obravnavajo kot odhodek v poslovnem obdobju ter tako znižujejo poslovni izid obdobja; opredmetena osnovna sredstva podjetja se vrednotijo po nabavnih ali proizvodnih stroških, ki so zmanjšani za redne in izredne popravke; zaloge se vrednotijo po načelu najnižje vrednosti (dovoljeno vrednotenje po variabilnih stroških in metodi LIFO), kar nadalje pomeni, da v zalogah ni vezanih veliko bodočih odhodkov, saj je večina le-teh odhodkov obdobja; vrednostni papirji kot gibljiva sredstva se vrednotijo po nabavnih cenah,

če te niso višje od tržnih cen; oblikujejo se rezervacije za pričakovane obveznosti ... (Režun, 2001, str. 9).

Če hočejo imeti ravnatelji realne informacije o poslovanju, morajo te izhajati iz poštene predstavitve in zaradi tega se pojavi potreba po ločitvi funkcije kontrolinga od računovodstva. Prvi daje "previdne", kreativne bilance – informacije lastnikom, drugo pa "poštene", realne informacije ravnateljem.

4. Razlika v glavnem oblikovalcu računovodskih standardov

V ZDA računovodska načela in standarde razvijajo in opredeljujejo podjetja in računovodski strokovnjaki samostojno. Računovodstvo se obravnava kot neodvisna disciplina, ki temelji na spoznanjih iz prakse. Povsem drugače je v Nemčiji, kjer računovodska načela in standarde razvija in opredeljuje vlada, zakonodajalec. Računovodstva tako ne moremo smatrati za neodvisno disciplino, saj je tesno povezano z gospodarsko politiko in pod njenim neposrednim vplivom (Kavčič, 2001, str. 1).

Ameriška zakonodaja je skozi zgodovino manj omejevala podjetja kot nemška. Tako se je lahko računovodstvo razvijalo prednostno v skladu s potrebami podjetja, medtem ko se je moralo v Nemčiji podjetje s svojim računovodstvom prilagoditi zakonskim predpisom. Tako je moralo računovodstvo (knjigovodstvo) vedno delovati po teh predpisih, ki pa niso najboljši za potrebe oblikovanja informacij za ravnatelje. Zato je bilo treba poleg računovodstva vpeljati tudi kontroling, ki opravlja svoje naloge brez zakonskih predpisov, izključno zaradi potreb podjetja (ravnateljev).

5. Razlika v pravnih temeljih, bilančnem pravu

Pravo v ZDA temelji na anglo-ameriškem pravnem sistemu, za katerega so značilni pravni običaji in precedensi, na katere se sodniki zaradi zgodovinsko oblikovane pravne kulture in pravniške vzgoje čutijo izjemno vezani. Sodna funkcija je v tem sistemu izrazito ustvarjalna, saj celoten sistem temelji na pragmatizmu, sodni praksi (Cerar et al., 1998, str. 317–318).

Povsem drugače pa je v nemškem pravu, ki temelji na rimskem pravu, za katerega so značilni vnaprej postavljeni in napisani zakoni, ki jih je treba upoštevati (kodificirana oblika prava). To pravo je abstraktno in sistematično (Cerar et al., 1998, str. 315–318).

Logiko nemškega pravnega sistema lahko delno prenesem na nemške akademske opredelitve kontrolinga, ki so včasih plod čiste teorije – brez osnov iz prakse izvajanja te dejavnosti. Prav tako obstaja podobnost anglo-ameriškega pravnega sistema in pristopa h kontrolingu v pragmatizmu – teorija izhaja iz prakse.

Anglo-ameriško bilančno pravo v prvi vrsti varuje lastnike. Iz tega izhaja večja moč lastnikov. Nemško bilančno pravo pa v prvi vrsti varuje upnike in s tem posledično tudi ravnatelje (upniki imajo radi varnost, prav tako ravnatelji). Tako imajo tu ravnatelji večjo zaščito in s tem moč za uresničevanje svojih ciljev (vloga ravnatelja je pomembnejša od vloge lastnika).

Kljub navedenim razlikam lahko trdim, da je bistvo kontrolinga v anglo-ameriškem in nemškem pristopu enako. To bistvo poskušam zajeti v naslednjem poglavju, v katerem

poskušam opredeliti kontroling tako, da bo skladen tako z anglo-ameriškim pristopom kakor tudi z nemškim, s čimer vsebinsko utemeljim kontroling v podjetju, ne glede na to, v katerem prostoru, času, sistemu upravljanja, pravnem, računovodskem sistemu, organizacijski obliki se to nahaja.

2.3. Prvi poskus vsebinske opredelitve kontrolinga

Na osnovi spoznanj celotnega drugega poglavja tega dela lahko to poglavje logično zaključim s prvim poskusom vsebinske opredelitve kontrolinga.

Kontroling je posebna organizacijska funkcija, ki ravnatelju pomaga zagotavljati smotrno uresničevanje cilja podjetja. Nastala je zaradi potrebe, ki izhaja iz vedno kompleksnejšega, hitro spreminjajočega se sistema okolja, znotraj katerega se kot odprt podsistem nahaja podjetje, ki ga je vedno težje ravnati. Ravnatelj ob takšnih negotovih, nepredvidljivih spremembah ne more več kakovostno opravljati svojega dela, delegiranega s strani lastnika; ne more zagotavljati smotrnega uresničevanja cilja podjetja. Potrebuje pomoč, podporo. Potrebuje storitve **kontrolerja**, kateremu delegira del svojih delovnih nalog. Kontroler ravnatelju pomaga pri procesu ravnanja, katerega bistvo je odločanje, vsebina pa usklajevanje.

Iz anglo-ameriških in nemških opredelitev nalog kontrolinga lahko ugotovim, da se kot njegove **naloge** najpogosteje omenja **planiranje, kontroliranje, analiziranje in informiranje**. Kaj konkretno dela kontroler pri planiranju, kontroliranju, analiziranju in informiranju? Glede na to, da tudi ravnatelj planira in kontrolira, je treba **razmejiti kontrolerjeve in ravnateljeve naloge** pri planiranju in kontroliranju poslovanja.

Poleg tega se pojavlja vprašanje, ali sta analiziranje in informiranje sploh posebni nalogi kontrolinga, saj se z njima srečujemo, kot bo razvidno iz nadaljevanja, tako pri planiranju kot tudi pri kontroliranju poslovanja, ali ne?

Glede na to, da smo iz opredelitev različni avtorjev spoznali, da se analiziranje in informiranje pogosto smatrata kot ločeni nalogi kontrolinga, lahko že na tem mestu pojasnim, da je vzrok v tem, da sta ti dve nalogi v smislu samostojnih vsebinskih nalog lahko razumljivi, saj se navzven kažeta kot jasni vsakodnevni aktivnosti kontrolerja. Kontroler informira ravnatelje o poslovanju in dogajanju v okolju ter pripravlja najrazličnejše analize za boljše odločanje ravnateljev, kar ima marsikdo lahko za samostojni vsebinski nalogi kontrolerja. Če zadeve natančneje in sistematično obdelamo, pa vidimo, da to ni tako. Analiziranje in informiranje sta pri kontrolinški funkciji v podobni vlogi kot odločanje in koordiniranje pri ravnalni funkciji. Analiziranje in informiranje sta namenjena odločanju, s katerim se srečujemo tako pri planiranju kot tudi pri kontroliranju poslovanja. Poleg tega kontrolerjeve naloge običajno obsegajo tudi razvijanje možnosti za razrešitev problema kot fazo v procesu odločanja, kar je širša naloga od same analize.

Na osnovi do sedaj spoznanega še ne morem jasno vsebinsko opredeliti kontrolinga. Najprej moram podrobneje raziskati vsako od najpogosteje omenjenih področij delovanja kontrolinga.

Poglejmo si torej v nadaljevanju vsako izmed njih (planiranje, kontroliranje, analiziranje in informiranje), nato pa bom kontroling poskusila še enkrat natančneje vsebinsko opredeliti.

3. OSNOVNE NALOGE KONTROLINGA

3.1. Sodelovanje pri planiranju

Planiranje po mnenju večine avtorjev s področja ravnateljevanja lahko opredelimo kot najpomembnejšo funkcijo ravnanja, saj pomeni začetek vsega. V nadaljevanju najprej obravnavam različne opredelitve planiranja v literaturi, da ta pojem čim bolje pojasnim, nato prikažem različne vrste planiranja in na koncu še vlogo kontrolinga pri planiranju.

3.1.1. Opredelitev planiranja

V tuji in domači literaturi je moč najti zelo različne opredelitve planiranja, iz katerih pa je moč jasno razbrati njegovo bistvo. Gre za **razmišljanje o prihodnosti**.

Planiranje z organizacijskega vidika zelo dobro opredeli Lipovec (1987, str. 256–266). Pravi, da je to na podlagi predvidevanja prihodnosti zavestno določanje prihodnjega delovanja za uresničitev ciljev poslovanja, izoblikovano v politike, postopke, predračune in programe. Cilji podjetja so rezultati, ki jih želi podjetje doseči s svojim poslovanjem, ki je v tem smislu samo sredstvo za uresničevanje ciljev, upravljalno-ravnalni (menedžment) proces pa to uresničevanje zagotavlja. Temeljni cilj je planiranju z organizacijskega vidika vnaprej dan. Obstajajo razlike v pogledih na vprašanje, ali je cilj pred planom ali pa je rezultat planiranja, vendar lahko te nejasnosti razrešimo, če si vse cilje v podjetju zamislimo v piramidi: na vrhu je temeljni cilj, vnaprej dan z načinom gospodarjenja, sledi več taktičnih ciljev in oddelčnih ciljev, piramida pa temelji na množici različnih osebnih ciljev.

Ena celovitejših opredelitev planiranja poslovanja je prav gotovo Rozmanova, ki planiranje poslovanja podjetja opredeli z več vidikov, in sicer kot (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 77):

- "nenehno sistematično, zavestno in smotrno zamišljanje bodočega poslovanja podjetja; zamišljanje bodočih stanj in poti za njihovo izvedbo, prav tako tudi sredstev,
- ki teče v procesu analize poslovanja, predvidevanja okolja, določanja prihodnjega stanja in poti za njegovo dosego,
- pri čemer usklajuje dele poslovanja (poslovne funkcije in poslovne enote) v celotno poslovanje z namenom, da se preprečijo problemi in uresničijo možnosti, s tem pa doseže čim večja uspešnost poslovanja."

Pri večini avtorjev je **poudarjen proces** planiranja, ne pa njegov rezultat – plan, kar je razvidno iz opredelitev planiranja, ki jih navajam v nadaljevanju.

Po Druckerju je planiranje nepretrgan proces priprave podjetniških odločitev, in to sistematično in ob najboljšem poznavanju njihove prihodnosti. Ackoff je planiranje opredelil kot oblikovanje želene prihodnosti in učinkovitih poti za doseganje le-te (Kokošar, 1995, str. 10).

Deyhle (1997, str. 81) planiranje opredeli kot izjavo o hotenju (volji), ki vključuje tudi odločitev. S planiranjem določamo, kaj naj bi se storilo oziroma uresničilo. V praksi se pogosto ugotavlja, da je zelo težko določiti, kam naj podjetje v prihodnosti "potuje" in po kateri poti naj gre. Zato vodstva podjetij od svojih strokovnjakov pogosto zahtevajo natančne napovedi, da bi se tako izognila neprijetnim odločitvam.

Pučko (1993, str. 107–108) vsebinske opredelitve več raziskovalcev planiranja združuje v celovito opredelitev planiranja kot:

- organiziran intelektualni, zavestni in racionalni proces razmišljanja, kalkuliranja in vrednotenja,
- zavestno oblikovanje ukrepov in usmerjanje delovanja v spreminjanje stvari v želeni smeri oziroma reševanje problemov,
- proces stalnega vnaprejšnjega sistematičnega odločanja,
- težnja k najboljšemu možnemu poznavanju verjetnih posledic sedanjih odločitev, sprejetih v tveganju, predvidevanje prihodnjih zunanjih in notranjih možnosti za poslovanje podjetja,
- stalno prizadevanje za razsvetljevanje sedanjih in prihodnjih, notranjih ter zunanjih razmerij podjetja,
- stalno sistematično ocenjevanje notranjih prednosti in slabosti podjetja glede na predvidene poslovne nevarnosti in priložnosti,
- formaliziranje pomembnejših dejavnikov za določanje cilja in načina doseganja cilja,
- določanje tega, kaj, kako, kdaj, kdo in za koga bo podjetje delalo,
- zagotavljanje kakovostne, količinske, časovne in prostorske usklajenosti poslovnih nalog, poslovnih funkcij in področij podjetja v prihodnosti.

Vse opredelitve planiranja bolj ali manj neposredno potrjujejo to, da je planiranje proces. V **širše pojmovanje procesa planiranja** ponavadi vključujemo naslednje faze: **analizo poslovanja, analizo in predvidevanje okolja, postavitev planskih ciljev, izbiro poti** do ciljev ter **izdelavo planskih tabel**.

Na osnovi navedenih opredelitev lahko torej planiranje razumemo kot proces zamišljanja prihodnjega, hotenega stanja poslovanja. Kako časovno oddaljeno je to hoteno stanje, kaj konkretno je predmet, vsebina planiranja in v katerih smereh proces planiranja v podjetju poteka, bom obravnavala v naslednjem poglavju, ki govori o vrstah planiranja.

3.1.2. Vrste planiranja

Znane so številne vrste planiranja, ki jih avtorji razvrščajo po različnih vidikih, kriterijih.

Po **predmetu** planiranja lahko ločimo med (Rozman, 1989, str. 70):

1. **planiranjem celotnega poslovanja**, kjer je merilo za odločanje predračunska bilanca uspeha in predračunska bilanca stanja ter iz njih izvedene mere uspešnosti (kazalci poslovanja);
2. **planiranjem delovanja poslovnih funkcij**, kjer so merilo odločanja prihodki, stroški po mestih odgovornosti, in
3. **planiranjem proizvoda in procesa**, kjer kot merilo za odločanje nastopa predkalkulacija.

Pučko planiranje razvrsti po štirih kriterijih (Kokošar, 1995, str. 13):

1. **po času** (dolgoročno ali razvojno, srednjeročno, kratkoročno ali letno in operativno načrtovanje),
2. **po predmetu** (prodaja in trženje, proizvodnja, nabava, R&R, kadri, investicije, financiranje, organizacija, poslovni uspeh, premoženje),
3. **po obsegu** (proizvod, projekt, delovna enota, strateška enota),
4. **po značilnostih** (vseobsegajoče ali delno, glavno ali pomožno, funkcionalno ali nefunkcionalno, fazno ali rezultatno, strateško ali taktično, javno ali tajno, formalno ali neformalno).

Zelo pogosto obravnavana razdelitev planiranja je na strateško in taktično, letno planiranje. Ne gre sicer za dve vrsti planiranja, temveč za dva podprocesa v širšem procesu planiranja, v katerem strateško planiranje obdaja in s tem usmerja ter omejuje letnega.

Strateško planiranje v širšem pomenu lahko opredelimo s sledečimi aktivnostmi (Pučko, 1996b, str. 119):

1. izdelovanje planskih predpostavk (ocenjevanje okolja, analiza poslovanja, predvidevanja, opredelitev vizije in poslanstva);
2. iskanje in zaznavanje poslovnih problemov (celovito ocenjevanje podjetja – SWOT analiza);
3. izdelovanje strateških planov (postavljanje planskih ciljev in ugotavljanje planske vrzeli, razvijanje strategij (celovitih, poslovnih, funkcijskih), ocenjevanje strategij in njihova izbira).

Letno, taktično planiranje je namenjeno izdelavi natančnih periodnih planov, ki služijo ravnateljem na različnih ravneh kot pomoč pri usmerjanju, vodenju in organiziranju potrebnih kratkoročnih aktivnosti za doseg ciljev, opredeljenih s strateškimi plani. Taktični plani so v primerjavi s strateškimi dosti bolj razčlenjeni in podrobni. Iz njih izhajajo natančne opredelitve aktivnosti za doseg kratkoročnih ciljev. Običajno se nanašajo na obdobje enega leta in jih zato imenujemo tudi letni plani (Willson, Roehl-Anderson, Bragg, 1995, str. 300-306).

Poleg tega lahko ločimo še med planiranjem **poslovanja** podjetja in planiranjem **organizacije** podjetja, ki jo Lipovec opredeli kot sestav razmerij med ljudmi, ki zagotavlja obstoj in posebne značilnosti s tem omogočeni združbi ljudi ter smotrno uresničevanje v strukturi usklajenih ciljev delovanja združbe (Lipovec, 1987, str. 35).

Za prikaz vloge kontrolinga v procesu planiranja se bom **osredotočila na planiranje poslovanja podjetja**, ne pa tudi na planiranje organizacije podjetja. V nadaljevanju najprej ločeno obravnavam vlogo kontrolinga pri strateškem, nato pa še pri letnem planiranju poslovanja podjetja, s ciljem opredelitve:

1. **vsebinskih nalog** kontrolerja, ki odgovarjajo na vprašanje, **kaj** kontroler dela pri planiranju poslovanja;
2. **metodoloških nalog** kontrolerja, ki odgovarjajo na vprašanje, **kako** kontroler dela pri planiranju poslovanja, in
3. **organizacijskih nalog** kontrolerja, ki odgovarjajo na vprašanja, **kdo in kdaj** mora kaj narediti v procesu planiranja poslovanja.

3.1.3. Vloga kontrolinga pri planiranju poslovanja

3.1.3.1. Vloga kontrolinga pri strateškem planiranju poslovanja

Strateško planiranje predstavlja **izhodišče in okvir letnemu planiranju**. Iz že navedene Pučkove opredelitve strateškega planiranja lahko sklepamo, da je to izredno kompleksno področje dela, ki zahteva izredno široka znanja, sposobnosti in dobro poznavanje tako sistema okolja podjetja z vsemi njegovimi podsistemi kakor tudi sam sistem podjetja. Poleg tega je pri strateškem planiranju zelo pomembna **intuicija, subjektivna presoja** tistih, ki pri tem procesu sodelujejo, saj ponavadi ni na voljo zadostnih, natančnih informacij za večletno prihodnje časovno obdobje (3–5 let), še posebno ne v današnjem času, ko spremembe v okolju nastopajo s "svetlobno" hitrostjo.

Naloge kontrolinga v procesu strateškega planiranja poslovanja so: dati spodbudo za kontinuirano razvijanje poslanstva, strateških usmeritev, ciljev in strategij za uresničevanje ciljev. Sama stopnja aktivne vključitve kontrolinga v proces strateškega planiranja je lahko od podjetja do podjetja zelo različna. Kontroling ima lahko vlogo svetovalnega servisa, oskrbnika informacij ali pa dejansko aktivno sodeluje pri sprejemanju odločitev pri strateškem planiranju (Willson, Roehl-Anderson, Bragg, 1995, str. 331-332).

Med naloge kontrolinga pri strateškem planiranju sodijo ocene in prognoze v povezavi z izbiro kupcev, tržišč, zmogljivosti, s katerimi bo razpolagalo podjetje v prihodnosti. Pri tem kontroler uporablja analizo konkurence, analizo tržišča, analizo zmogljivosti, analizo življenjskega cikla proizvoda ... (Koletnik, 1992, str. 41).

V primeru, ko kontroler sodeluje pri strateškem planiranju, je običajno njegova glavna naloga premišljeno zbiranje kakovostnih informacij iz okolja (zbiranje tihih signalov) in analiziranje obstoječega poslovanja podjetja. Na podlagi zbranih in obdelanih podatkov si je mogoče ustvariti celovito sliko o podjetju in okolju, kar olajša opredeljevanje vizije, poslanstva, strategij in scenarijev (Osmanagić, 1998, str. 38).

V praksi pogosto velja, da se iz strateškega planiranja, ki predstavlja veliko poslovno skrivnost podjetja, saj prikazuje dolgoročen razvoj podjetja v prihodnje, kontrolerja izključuje

in naloge, ki jih pri letnem planiranju opravi kontroler, opravijo ravnatelji sami. Spoznali smo, da pri anglo-ameriških opredelitvah kontrolinga ta večinoma sploh ne vključuje nalog s področja strateškega planiranja, saj te ostajajo v pristojnosti lastnikov podjetja. Pri nemškem pristopu pa akademski krogi in praksa kontrolerja večinoma vključujejo tudi v proces strateškega planiranja.

Če **kontroler sodeluje pri strateškem planiranju, opravlja vlogo koordinatorja, svetovalca**, ki ima naslednje **naloge**: organiziranje strateškega planiranja, oblikovanje ustrezne planske metodologije, razreševanje konfliktov v procesu strateškega planiranja ter na koncu izdelava strateškega plana, v katerem prevladujejo opisne kategorije, medtem ko konkretno kvantificiranje planskih ciljev ni predmet tega plana.

Naloge kontrolerja pri strateškem planiranju lahko opredelim predvsem kot **informativne, analitične**, svetovalne narave, nikakor pa **ne odločevalske** narave v ožjem pomenu besede, saj **končne odločitve ostajajo v pristojnosti ravnateljev**.

3.1.3.2. Vloga kontrolinga pri letnem planiranju poslovanja

Strateški plan je osnova in okvir za letni plan podjetja. Ta je za razliko od strateškega bolj **razčlenjen in natančen, konkretiziran s številkami** ter običajno **pripravljen za prihodnje obdobje enega leta. Na razpolago je več informacij** in intuicija ter subjektivna presoja tu nista več v ospredju. Večina avtorjev opredeljuje planske naloge kontrolerja predvsem v povezavi z letnim planiranjem, medtem ko strateško planiranje v celoti prepušča v domeni ravnateljev podjetja (to velja predvsem za anglo-ameriški svet, kjer so glavni ravnatelji hkrati tudi lastniki podjetij).

To je razvidno tudi iz spodnje opredelitve nalog kontrolinga pri planiranju, kjer je jasno, da gre za sodelovanje pri taktičnem (letnem) planiranju poslovanja.

Križaj (1997, str. 26) pravi, da so naloge kontrolinga, povezane s planiranjem:

- pravočasna opredelitev uresničljivih poslovnih ciljev podjetja, ki morajo biti transparentni, usklajeni s pričakovanji lastnikov in dolgoročnimi potrebami ter interesi podjetja;
- uveljavitev sistema celovitega in srečujočega planiranja, v katerem so jasno opredeljene obveznosti do nosilcev odgovornosti, časovnih obdobj, izdelkih, projektih;
- preprečevanje in reševanje konfliktov v procesu planiranja;
- uveljavitev sistema sistematičnega, selektivnega in pravočasnega obveščanja odgovornih oseb.

Kontroler tako sodeluje pri opredelitvi ciljev, oblikuje koncept sistema obračuna stroškov, poslovnega uspeha in izdelave kalkulacij, pripravlja podlage za oblikovanje planov podjetja, usklajuje vse aktivnosti pri oblikovanju planov in predračunov v podjetju, sodeluje pri vzpostavitvi učinkovitega sistema za informiranje odgovornih oseb in po potrebi organizira srečanja z odgovornimi osebami (Križaj, 1997, str. 32).

Predračun je podrobnejša opredelitev ciljev in strategij (strateškega plana); kaže, koliko vse skupaj stane in koliko prinese. Pri izdelovanju letnega plana je vloga kontrolerja nepogrešljiva: z usmerjanjem in usklajevanjem posameznih nosilcev nalog ter metodičnim, vsebinskim in časovnim usklajevanjem povečuje učinkovitost planiranja (Osmanagić, 1998, str. 38).

Letni plan praviloma vključuje naslednje področne plane (Kolar, 2001, str. 26):

- temeljni cilj in naloge podjetja v poslovnem letu – povzetek;
- plan prodaje po kupcih/trgih, poslovnih področjih, organizacijskih enotah in skupaj, plan napredka zadovoljstva kupcev in drugih ukrepov, ki tvorijo celotni marketinški načrt;
- plan nalog za področje R&D in ukrepov za napredek inovativnosti;
- plan nabave;
- plan proizvodnje in izvajanje storitev s podplanom vzdrževanja in napredka kakovosti procesov;
- plan investicij;
- plan kadrov, podplan izobraževanja, napredka v stimuliranju;
- plan stroškov po stroškovnih mestih, mestih odgovornosti, direktnih, indirektnih;
- plani ostalih področij, ukrepe za izboljševanje procesov in rezultatov, plan za zmanjševanje tveganj, izboljševanje varovanja okolja;
- finančni plan, s podplani prihodkov in planskih bilanc;
- plan meril za nadziranje in informiranje;
- rekapitulacijo bistvenih sestavin usklajenih planov po organizacijskih enotah in za podjetje kot celoto.

Pri strateškem planiranju smo vlogo kontrolerja opredelili kot pogojno, saj v praksi (predvsem anglo-ameriškega sveta) to velikokrat ostaja v celoti v rokah lastnikov, ravnateljev. Povsem drugače je **pri letnem planiranju**, kjer je **vloga kontrolerja zelo pomembna in nepogrešljiva**. Tudi pri letnem planiranju kontroler **igra vlogo koordinatorja, svetovalca**, ki ima **vsebinske, metodološke in organizacijske naloge pri procesu planiranja poslovanja**: organiziranje letnega planiranja (oblikovanje planskega rokovnika), oblikovanje planske metodologije, razreševanje konfliktov v procesu letnega planiranja ter na koncu izdelava letnega plana.

Naloge kontrolerja pri letnem planiranju lahko prav tako kot pri strateškem planiranju opredelim predvsem kot **informativne, analitične narave** (opravljanje analiz poslovanja in predvidevanje okolja, ocenjevanje mogočih načinov za doseg ciljev), nikakor pa ne odločevalske v ožjem pomenu besede, saj končne odločitve ostajajo v pristojnosti ravnateljev, ki postavljajo planske cilje in izbirajo med mogočimi potmi, sredstvi, ki vodijo do njih.

3.1.3.3. Vloga kontrolinga pri planiranju poslovanja nasploh

Naloge kontrolinga pri planiranju poslovanja podjetja nasploh lahko na osnovi spoznanega razdelimo na:

1. **Vsebinske** (kaj kontroler dela): **analiziranje, informiranje, izdelava končnega planskega dokumenta**, ki vsebuje jasno opredeljene, konsistentne cilje. Kontroler je zadolžen za izdelavo celovitega plana podjetja, ki združuje vse delne plane, pripravljene po posameznih področjih, poslovnih funkcijah, organizacijskih enotah. Kontroler si prizadeva za opredelitev vseh razsežnosti cilja, to je njegove jasnosti, uresničljivosti, merljivosti, deljivosti ter časovne omejenosti. Če je cilj opredeljen na takšen način, je mogoče spremljati njegovo uresničevanje, analizirati odmike in obveščati o stopnji njegove uresničitve ter seveda sprejemati popravke, če je treba (Osmanagić, 1998, str. 37).
2. **Metodološke** (kako kontroler dela): **oblikovanje planske metodologije**. Kontroler vsem enotam daje smernice, predpostavke in orodja v obliki predpripravljenih tabel, napisanih postopkov za njihovo planiranje, kar zagotavlja enotnost pri pripravljanju planov v podjetju.
3. **Organizacijske** (kdo in kdaj mora kaj narediti): **organiziranje procesa planiranja poslovanja in razreševanje konfliktov** v procesu planiranja. Organiziranje procesa planiranja vključuje (Pučko, 1993, str. 427): določitev nalog v procesu planiranja, zaporedja in medsebojne povezanosti nalog, opredelitev nosilcev posameznih nalog, določitev rokov za izvršitev posameznih nalog. Dokument, v katerem so zapisane navedene točke, imenujemo planski rokovnik. Kontroler mora v procesu planiranja v sodelovanju z najvišjimi ravnatelji usklajevati konfliktne interese (cilje) med posameznimi poslovnimi funkcijami, poslovnimi enotami, linijskimi ravnatelji na različnih nivojih, ugotavljati in pomagati mora pri odpravljanju ozkih grl. Kontroler tako sodeluje (svetovalno) pri razreševanju planskih poslovnih in organizacijskih problemov. Končni plan, v katerem je temeljni planski cilj vnaprej določen s strani lastnika, morajo za svojega sprejeti prav vsi sodelujoči v procesu planiranja, saj bodo ti s svojim delom, uresničitvijo delnih planskih ciljev, omogočili doseči temeljni cilj podjetja. Šele tako lahko planiranje štejemo za uspešno.

Iz zgoraj opisanih nalog kontrolinga pri planiranju lahko sklepam, da je za uspešno planiranje poslovanja v podjetju funkcija kontrolinga izjemno pomembna. Lipovec pravi, da brez planiranja ne bi bil zagotovljen obstoj podjetja, značilnosti podjetja bi se lahko nenamerno spreminjale in ne bi bilo zagotovljeno, da bi v poslovanju smotrno dosegali cilj gospodarjenja, ki je družbenoekonomsko določen. S tem pa bi bili ogroženi temeljni interesi nosilca upravljanja, ki jih brez planiranja tudi ne bi bilo moč smotrno razvijati. Prav zaradi tega je svetovna organizacijska literatura enotna glede tega, da je planiranje sestavni del upravljalnega procesa in ne poznamo niti enega dela, ki bi zanižalo nujnost planiranja (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 75).

Kontroler ravnateljem pomaga pri pripravi plana podjetja, ki je osnova, temelj procesa ravnanja. Nikakor pa ni v kontrolerjevi pristojnosti odločanje o posameznih vsebinskih vidikih plana, postavljanje planskih ciljev, saj je to naloga ravnateljev.

3.2. Sodelovanje pri kontroliranju

Kontroliranje je, za razliko od planiranja, veliko slabše raziskana funkcija in proces. Če sem pri planiranju zapisala, da ga ima večina avtorjev za najpomembnejšo fazo ravnanja, lahko pri kontroliranju zapišem, da ga je imela večina avtorjev v preteklosti, v praksi pa ponekod še danes prevladuje takšno mišljenje, za bistvo kontrolinga. Seveda je takšno pojmovanje kontrolinga preozko in zavajajoče, če bralec, uporabnik pojma kontroling, tega ne razume tako, kot ga opredeljujem, utemeljujem v tem delu.

Ravno zaradi tega, ker kontroling preveč asocira le na kontroliranje in je tako že v izhodišču kot pojem lahko zavajajoč, bi bilo dobro poiskati kakšen ustreznejši slovenski izraz, ki bi vključeval vse obravnavane funkcije kontrolinga. A takšen izraz, besedo, ki bi bila enostavna in bi vsebinsko pravilneje opredelila kontroling, v slovenščini zelo težko najdemo (tudi v drugih jezikih je to problematično). Poleg tega se je uporaba pojma kontroling v praksi slovenskih podjetij, pa tudi v slovenskih akademskih krogih že tako razširila, da se upravičeno lahko postavlja vprašanje smiselnosti zamenjave izraza kontroling, saj bi s tem lahko prispevala le še k večji zmedi na tem področju v slovenskem prostoru. Pomembneje kot najti ustreznejši slovenski izraz za kontroling je po mojem mnenju to, da se spozna, kaj pod pojmom kontroling moramo razumeti. In to je eden izmed osnovnih ciljev tega dela, opredeljenih v uvodnem poglavju.

Za razliko od planiranja je kontrolo nemogoče obravnavati ločeno od planiranja, kar kažejo tudi vse opredelitve kontroliranja v nadaljevanju.

3.2.1. Opredelitev kontroliranja

Kontroliranje je odkrivanje ovir pri uresničevanju planov, da bi jih bilo mogoče odpraviti, in da zadrži odklone od plana, cilja v dovoljenih mejah. Kontrola mora preprečevati ali vsaj popravljati odklone še preden nastanejo ali pa jih ugotavljati med nastajanjem, da jih je mogoče še pravočasno popraviti. Zaradi tega se kontroliranje nujno nanaša na vsako dejanje in vsako posamezno opravilo v podjetju. Kontroliranje je proces, ki poteka v treh fazah (Lipovec, 1987, str. 240):

1. pregledovanje organizacije in opravljenega delovanja,
2. ocenjevanje opravljenega na podlagi predvidevanj,
3. odpravljanje ovir in odklonov s korektivnim delovanjem.

Proces kontrole se pričinja z ugotovitvijo izvedbe, nadaljuje s primerjavo izvedbe in plana, ugotavlja odstopanja, postavlja diagnozo odstopanj s tem, da ugotavlja vzroke, ki so odstopanja povzročili, in predlaga ukrepe, da bi se zamišljeno v čim večji meri izvedlo, ali pa zamisel spremeni. **Kontrola vključuje nenehno odločanje z namenom uspešne izvedbe plana.** Uspešna kontrola zahteva pripravljen plan in ustrezno organizacijo: nalogo, odgovornost in avtoriteto posameznikov, tako da se ve, kdo je odstopanje povzročil in kdo bo odpravil posledice. Ko se uresničeno primerja s planiranim, se ugotovi morebitna potreba po

ukrepanju in le v primeru jasno opredeljene odgovornosti se točno ve, kdo mora ukrepati (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 254).

Turk kontroliranje opredeli kot eno izmed treh vrst nadziranja, poleg inšpiciranja in revidiranja. **Kontroliranje** je po njegovem mnenju preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano vzporedno nadziranje, ki ga opravljajo v nadzirano delovanje organizacijsko vključeni in po načelu stalnosti delujoči organi. Inšpiciranje je pretežno popravljalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano naknadno nadziranje, ki ga opravljajo v nadzirano delovanje ne vključeni in tamkaj po načelu stalnosti nedelujoči organi. Revidiranje pa je pretežno korektno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano naknadno nadziranje, ki ga opravljajo v predmet nadziranja organizacijsko ne vključeni in tam po načelu stalnosti ne delujoči organi; obsega oblikovanje in ovrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter poročanje o ugotovitvah zainteresiranim uporabnikom takšne informacije, da bi na tej podlagi ustrezno ukrepali (Turk, 2002b, str. 1).

Haynes in Massie pravita, da je kontrola v svoji širši opredelitvi vsak proces, ki vodi aktivnosti proti vnaprej določenemu cilju. Bistvo kontrole vidita v ugotavljanju, ali je aktivnost dosegla želeni rezultat. Zato menita, da kontrola ni mogoča brez planiranja, kar pomeni, da si je treba postaviti cilj, ki ga je treba doseči. Kontrola obsega: določitev cilja, plana, politike in kriterija, določitev sredstev za merjenje aktivnosti s kriterijem in neki mehanizem za korekturno akcijo, ki naj zagotovi, da bo vnaprej postavljeni cilj dosežen (Kokošar, 1995, str. 16).

Kontroliranje poslovanja bi na splošno lahko opredelili kot dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti in odklanjem nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih. Izvedba, ki sledi planiranju, ponavadi od njega odstopa, zato je treba med kontroliranjem ta odstopanja ugotoviti, poiskati vzroke za odmike in predlagati ukrepe, potrebne za doseg ali pa spremembo plana (Hočevár, 1998, str. 3).

Odmik oziroma odklon lahko opredelimo kot razliko med uresničenim in planiranim. Odmik je vedno izražen vrednostno ali številčno, zato mora imeti podjetje jasne, kvantificirane cilje, merila za posamezne poslovne aktivnosti, organizacijske enote in za celotno podjetje. Odmike uresničenega lahko, poleg ugotavljanja odmikov glede na planirane rezultate, ugotavljamo glede na dosežene rezultate v preteklosti, glede na dosegljive rezultate, glede na rezultate primerljivih ekonomskih subjektov.

Uresničeno običajno ni nikoli povsem enako planiranemu in tako je izmerjenih odmikov ponavadi zelo veliko. Analizirati prav vsakega od njih bi predstavljalo preveč zamudno in težavno nalogo, pod vprašaj pa se postavlja tudi smotrnost, ekonomičnost takšnega podrobnega analiziranja. Če je odmik majhen, so stroški, ki jih povzroči njegovo preučevanje, lahko dosti večji, kar pomeni, da je vrednost, koristnost informacije, ki jo dobimo z analiziranjem takšnih odmikov, manjša od stroškov za njeno pridobitev. Za odločitev o tem, katere odmike preučiti in katere ne, je treba postaviti kriterije pomembnosti odmikov in dovoljene meje preseganja/nedoseganja plana. Pomembne odmike, ki presegajo vnaprej

določene meje, je treba podrobneje analizirati, preučiti. Takšno kontroliranje je znano kot poslovođenje po izjemah (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 185).

V praksi predvsem fazi ugotavljanja vzrokov ter predlaganja ukrepov v procesu kontrole velikokrat izostane oziroma sta premalo prisotni. Veliko premalo je samo evidentirati odmike. Treba je ugotoviti tudi vzroke za nastale odmike in predlagati ukrepe, ki bodo vodili k uresničitvi plana.

Za kontroliranje poslovnih procesov in aktivnosti morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji (Pustatičnik, 2001, str. 28):

- poslovni proces mora imeti jasno opredeljene cilje, iz katerih mora biti razvidna odgovornost za njihovo uresničevanje;
- izhodni rezultati poslovnega procesa, ki izhajajo iz opredeljenih ciljev, morajo biti merljivi;
- poslovni proces mora imeti opredeljen model za napovedovanje aktivnosti, ki so potrebne za izvajanje procesa; s pomočjo omenjenega modela lahko z analizo ugotovimo neželene aktivnosti, ki so razlog, da določeni cilji niso doseženi;
- obstajati mora možnost izvajanja popravljalnih ukrepov, ki pripomorejo k doseganju zastavljenih ciljev.

Planiranje in kontroliranje sta med seboj tesno povezana in prepletena. Prav ta povezanost pa je postavila vprašanje, ali je odločitev za odpravo odstopanja od planiranega še del kontrole. Nekateri avtorji so mnenja, da je ta odločitev že del novega planiranja in da je kontrola v bistvu le evidenca – ugotovitev odstopanja od plana, ocena delovanja. Drugi avtorji pa menijo drugače, saj imajo to odločitev za del kontrole; s tem pa obenem mislijo, da gre v bistvu le za eno dejavnost: kontrolo, ki vključuje tudi planiranje (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 257).

Včasih se kontroliranje v literaturi enači celo s celotnim upravljalno-ravnalnim procesom. Lipovec pravi (Lipovec, 1987, str. 244), da za to obstaja več razlogov, ki jih moramo dobro poznati, da lahko razločujemo oba procesa in da se nam upravljalno-ravnalni proces ne bi poenostavil tako zelo, da bi v praksi ostali povsem brez orodij za zagotavljanje smotnosti. Ti razlogi so naslednji:

- **"pomenska podobnost obeh procesov:** če je kontrola vzdrževanje odklonov uresničenega v sprejemljivih mejah, je to vsekakor tudi funkcija celotnega upravljalno-ravnalnega procesa, ki je proces zagotavljanja smotnosti poslovanja. Organizacijski proces je v bistvu kontrolni proces. Toda to zagotavljanje poteka na podlagi planiranja in uveljavljanja in s kontroliranjem, ali se uveljavljeno ujema s planiranim;
- **zamenjevanje kontrole v metodološkem smislu** kot dela procesa odločanja **in kontrole v organizacijskem smislu** kot dela upravljalno-ravnalnega procesa;
- **kontroliranje** včasih nujno **zahteva korektivno akcijo**, ki obsega ponovno planiranje in uveljavljanje korektur;
- končno pa se v **nerazvitem, majhnem podjetju** lahko ves **upravljalno-ravnalni proces omeji na enostaven nadzor**, ker vse planiranje in ostvarjanje ostajata izvajalcem,

nadzornik pa zadržuje samo svoj cilj poslovanja, ki ga hoče uveljaviti, izhajajoč iz svoje lastnine. Ko pa se razvije upravljalno-ravnanjski proces v vseh fazah in ga lahko notranje strukturiramo, takšno zamenjevanje ni več ustrezno."

Večina avtorjev kontroliranje opredeli kot proces, ki zagotavlja uresničitev planov s tem, da analizira odmike med doseženim in planiranim ter sproži ustrezno ukrepanje za odpravljanje odmikov. Takšno kontrolo označujemo kot **povratno kontrolo**. Kritiki te vrste kontrole opozarjajo, da potrebne informacije o odmikih pri takšni kontroli prihajajo prepozno, zato priporočajo **vnapijšnjo (strateško) kontrolo**, katere bistvo je v zgodnjem odkrivanju in sporočanju sprememb, ki nastajajo v različnih podsistemih okolja podjetja in imajo oziroma bodo imele v prihodnosti pomemben vpliv na poslovanje podjetja. Vnaprejšnjo kontrolo lahko opredelimo kot preventivno planiranje, kar nas zopet lahko pripelje do sklepa, da sta planiranje in kontroliranje tesno povezana in prepletena.

Tudi pri kontroliranju lahko, tako kot pri planiranju, ločimo različne zvrsti, o čemer govori naslednje poglavje.

3.2.2. Vrste kontroliranja

Za pravilno razumevanje kontroliranja je pomembno spoznati različne zvrsti kontroliranja. Tako kot pri planiranju lahko tudi pri kontroliranju ločimo med: **kontroliranjem poslovanja** in **kontroliranjem zagotavljanja (organizacijskim kontroliranjem)**.

Po predmetu kontroliranja lahko ločimo med (Kokošar, 1995, str. 16):

1. **kontroliranjem celotnega poslovanja**, kjer je merilo za odločanje obračunska bilanca uspeha in obračunska bilanca stanja ter iz njiju izvedene mere uspešnosti (kazalci poslovanja);
2. **kontroliranjem delovanja poslovnih funkcij**, kjer so merilo odločanja prihodki, stroški po mestih odgovornosti, in
3. **kontroliranjem izvedbe plana proizvoda in procesa**, kjer kot merilo nastopa pokalkulacija (obračunska kalkulacija) – ekonomska kontrola proizvoda in procesa.

Druga razvrstitev po predmetu kontroliranja loči med (Pustatičnik, 2001, str. 30):

1. **kadrovskim** kontroliranjem, ki ga lahko razdelimo na **družbeno kontroliranje** (predstavlja vrednote in norme, ki so se izoblikovale znotraj skupin v podjetju – skupina sama vrši pritisk na tiste člane, katerih obnašanje ni v skladu z opredeljenimi normami) in **samokontroliranje** (povezano je z lastno motivacijo, ki posameznike žene k dobremu opravljanju dela znotraj skupine);
2. kontroliranjem **aktivnosti**, ki zagotavlja, da posamezniki ne izvajajo aktivnosti, ki jih sami želijo, temveč tiste, ki so potrebne za doseg ciljev;
3. kontroliranje **rezultatov**, kjer preverjamo doseganje plansko postavljenih ciljev.

Kontroliranje lahko glede na obseg nalog, ki jih zajema, opredelimo kot (Koletnik, 1996, str. 46):

1. kontroliranje v **ožjem smislu**, kjer ugotavljamo odmike med planiranim in dejanskim stanjem, ter
2. kontroliranje v **širšem smislu**, ki poleg kontroliranja v ožjem smislu, vključuje tudi analiziranje – presojanje odmikov in predlaganje ukrepov za odpravo le-teh.

Glede na to, ali kontroliranje opravljajo zaposleni, službe v podjetju ali zunaj njega, lahko govorimo o **notranjem ali zunanjem kontroliranju**. Poleg tega lahko ločimo še posebno obliko kontroliranja, ki ga imenujemo **samokontroliranje**. Že ime samo pove, da to vrsto kontroliranja opravlja ista oseba, ki posamezno aktivnost, cilj dejansko v praksi tudi uresničuje.

Pri opredelitvah kontroliranja smo že pojasnili razliko med **povratnim in vnaprejšnjim (strateškim) kontroliranjem**.

Za prikaz vloge kontrolinga pri procesu kontroliranja se bom osredotočila na **kontroliranje poslovanja podjetja**, v smislu **kontroliranja rezultatov**, kjer preverjamo doseganje plansko postavljenih ciljev. Pod kontrolo poslovanja bomo tako razumeli predvsem kontroliranje vsebine in uspešnosti poslovanja. Obsega kontrolo izvedbe plana proizvoda in procesa, plana poslovnih funkcij in plana celotnega poslovanja (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 262).

Vlogo kontrolinga pri tako opredeljenem kontroliranju bom poskušala (tako kot pri planiranju) prikazati v okviru:

1. **vsebinskih nalog** kontrolerja, ki odgovarjajo na vprašanje, **kaj** konkretno kontroler dela pri kontroliranju poslovanja;
2. **metodoloških nalog** kontrolerja, ki odgovarjajo na vprašanje, **kako** kontroler dela pri kontroliranju poslovanja, in
3. **organizacijskih nalog** kontrolerja, ki odgovarjajo na vprašanja, **kdo in kdaj** mora kaj narediti v procesu kontroliranja poslovanja.

3.2.3. Vloga kontrolinga pri kontroliranju poslovanja

3.2.3.1. Vloga kontrolinga pri strateškem kontroliranju poslovanja

Bistvo strateške kontrole je v **pravočasnem opozarjanju na nepričakovane bistvene razvoje v okolju združbe**. V primeru nekompleksnega okolja organizacije, ko je tega moč dobro predvideti, lahko pri snovanju strateške kontrole izhajamo iz primarnosti planiranja (strateški plan je osnova za kontrolo), drugače ne.

Glede na to, da je danes okolje organizacije zelo kompleksno, je treba strateško kontrolo snovati drugače.

Pučko dobro opredeli osrednjo nalogo strateške kontrole kot zgodnje odkrivanje in sporočanje "presenečenj", ki nastajajo v okolju organizacije, in potreb po spremembah, ki zahtevajo nenehno preverjanje ustreznosti planiranega. S tem ta vrsta kontrole ne more imeti statusa, ki kontrolo podreja planiranju. Je **sredstvo za prilagajanje strateških planov spremenjenemu**

okolju. Strateška kontrola je **vnapijrejšnja kontrola**, saj preizkuša strategijo organizacije, opravlja strateško revizijo celotnih strateških usmeritev organizacije. Vodi lahko do spreminjanja strateških planov organizacije (Možina et al., 1994, str. 347).

Kadar kontroler sodeluje pri strateškem kontroliranju (pri anglo-ameriških opredelitvah kontrolinga ta večinoma sploh ne vključuje nalog s področja strateškega kontroliranja, saj te ostajajo v pristojnosti lastnikov podjetja; pri nemškem pristopu pa akademski krogi in praksa kontrolerja večinoma vključujejo tudi v proces strateškega kontroliranja poslovanja), imajo **njegove naloge** predvsem **informativni** pomen. Kontroler sistematično zbira podatke, informacije iz okolja ter **pripravlja** najrazličnejše **analize**, ki služijo ravnateljem za pomoč pri strateški kontroli.

Kontroler mora pri strateški kontroli skupaj z ravnateljem **spodbujati k izboljševanju procesov planiranja**. Po tem se tudi jasno loči njegova vloga od vloge pri taktični kontroli, ki se usmerja v prvi vrsti k spremljanju poslovanja z namenom doseganja letnih planov (ne k njihovemu spreminjanju).

3.2.3.2. Vloga kontrolinga pri letnem kontroliranju poslovanja

Pred opredelitvijo nalog kontrolerja pri letnem (taktičnem) kontroliranju poslovanja naj navedem in pojasnim dva pogoja, ki morata biti izpolnjena, da lahko kontroler smotno opravi svoje delo na tem področju:

1. iz organizacijske strukture podjetja mora biti **jasno razvidna odgovornost** za posamezne dele poslovanja podjetja, ki se dejansko uresničuje tudi v praksi;
2. **postavljeni** morajo biti **planski cilji**, za uresničevanje katerih so zadolžene odgovorne osebe (ravnatelji na različnih ravneh v podjetju).

Ločeno kontroliranje po vnaprej opredeljenih organizacijskih enotah z odgovornimi osebami in planskimi cilji, ki so konsistentni s temeljnim ciljem podjetja, je v tesni povezavi s **teorijo mest odgovornosti**.

Miselnost opredeljenih mest odgovornosti izhaja iz **teorije računovodstva odgovornosti**, ki naj bi v podjetju zagotovilo primerjanje med uresničenim in planiranim poslovanjem tako na ravni podjetja kot celote kakor tudi na ravni opredeljenih področij delovanja. V primeru računovodstva odgovornosti je bistveno merilo za opredelitev mesta odgovornosti v podjetju odgovornost ravnatelja za stroške, prihodke, dobiček in naložbe. **Odgovornost ravnatelja** je lahko **omejena** samo na njegovo **zmožnost vplivanja na te ekonomske kategorije**, torej je odgovornost ravnatelja opredeljena s potrjenimi finančnimi planskimi cilji mesta odgovornosti. Poleg opredeljenih finančnih ciljev pa so lahko ravnatelji odgovorni tudi za doseganje postavljenih nefinančnih ciljev in kriterijev (Pustatičnik, 2001, str. 38).

Kontroler ni kontrolor, saj je njegova prva skrb to, da se lahko vsakdo sam kontrolira in da pri tem upošteva postavljene cilje, predvsem temeljni cilj podjetja (definiran s strani lastnika) – dobiček. **Pogoj za učinkovito kontroliranje** je zato **v planiranju**. Plan je izhodišče za opredelitev meril, ki omogočajo samokontrolo po posameznih poslovnih področjih, oddelkih

in med sodelavci s primerjanjem planiranega in doseženega. Planiranje mora zagotavljati, da so posamezni cilji, predmeti planiranja usklajeni s temeljnim ciljem. Cilje podjetja, ki so lahko določeni s kazalniki (donosnost kapitala, stopnja rasti prihodka, rast tržnega deleža, prihodek na zaposlenega) je treba preoblikovati v posebna **merila** za vsako poslovno funkcijo posebej (Deyhle, 1997, str. 133).

Naloge kontrolinga pri taktičnem kontroliranju poslovanja lahko razdelim na:

1. **postavitev sistema kontroliranja poslovanja,**
2. **izvajanje kontroliranja poslovanja in**
3. **sodelovanje z ravnateljem pri ugotavljanju vzrokov za odstopanja in predlaganju ukrepov za uresničitev plana.**

Prvi dve nalogi sta tipični kontrolerski, medtem ko je pri tretji lahko kontroler, s strani ravnatelja, vključen ali pa tudi ne. Vse je odvisno od tega, kakšen obseg nalog ravnatelj delegira naprej kontrolerju. V nadaljevanju si podrobneje pogledimo prvi dve nalogi, ki ju bom pojasnila s pomočjo "semaforjev", medtem ko podrobnejša obravnava tretje sodi že bolj v naslednje poglavje o analiziranju.

1. Postavitev sistema kontroliranja poslovanja

Vključuje **postavitev "semaforjev"** na posameznih, vnaprej opredeljenih mestih odgovornosti (pri posameznih odgovornih osebah – ravnateljih) in **nastavitev delovanja "semaforjev"** tako, da bo zagotovljeno smotrno izvajanje kontroliranja poslovanja.

Kontroler mora vnaprej opredeljena **merila** po posameznih mestih odgovornosti, ki izhajajo iz planskih ciljev, **razvrstiti po njihovi pomembnosti**. Skladno s pomembnostjo merila mora postaviti ustrezno velik, opazen, drag "semafor". Pomembnejše je merilo v smislu doseganja temeljnega cilja podjetja, večji, opaznejši in dražji semafor postavi kontroler za to merilo.

Po postavitvi ustreznih semaforjev po posameznih merilih, znotraj posameznih mest odgovornosti mora kontroler nastaviti delovanje teh "semaforjev". To pomeni, da mora v sodelovanju z ravnatelji **določiti kriterije**, kdaj naj na posameznem semaforju sveti zelena luč, kdaj rumena in kdaj rdeča. S tem se opredeli dovoljen obseg odstopanja uresničenega od planiranega – dovoljen obseg odmikov ter nujnost podrobnejšega analiziranja. Zelena luč pomeni, da poslovanje poteka v skladu s planom, da se posamezni planski cilji zadovoljivo uresničujejo. Rumena luč pomeni določeno odstopanje od plana, ki še ni kritično in ne zahteva podrobnejšega analiziranja. Rdeča luč pa predstavlja kritično situacijo, ki zahteva takojšnje podrobnejše analiziranje odmika.

2. Izvajanje kontroliranja poslovanja

Ko je sistem kontroliranja poslovanja dobro postavljen, je druga naloga kontrolerja – izvajanje kontroliranja poslovanja – precej enostavna. Tu gre le še za gledanje "semaforjev" in opozarjanje posameznih odgovornih oseb, ki "semafor" spregledajo ali pa namerno "prevozijo rdečo luč".

Kontroler torej po osnovni funkciji ni policist, temveč skrbi predvsem za to, da zna vsak sam kontrolirati svoje delovanje glede na postavljene cilje. To pa seveda zahteva, da so cilji jasni, objektivni in tudi dejansko določeni, o čemer sem že pisala. Tako samokontrola deluje le tedaj, če obstajajo plani in če so z njimi določena merila za samonadzor (Deyhle, 1997, str. 9).

Kontroler aktivno kontrolira, ukrepa šele, ko posamezne odgovorne osebe (ravnatelji) ne delujejo v skladu s postavljenimi merili in dovoljenimi odkloni (Koletnik, 1996, str. 45). Razloge za to, da do tega pride, lahko iščemo v pomanjkanju vodenja (nejasna predstavitev zaposlenim, kaj se od njih pričakuje), pomanjkanju motivacije in sposobnosti zaposlenih.

Kontroler torej opravlja vlogo kontrolorja letenja ali krmarja v podjetniški floti, ki kapitanom v prodaji, proizvodnji, nabavi, razvoju, financah sporoča, kako njihova plovila napredujejo po načrtovani smeri skupaj z drugimi plovili (Deyhle, 1997, str. 145).

Vsako kontroliranje mora temeljiti na strokovnih pravilih. Podobno kot v drugih strokah imamo tudi pri kontroliranju nekaj temeljnih načel, kot so (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 270–271):

- načelo **racionalnosti** (Koristi kontroliranja morajo biti večje od stroškov.),
- načelo **resničnosti** (Razpolagati moramo z resničnimi podatki, da bi nam kontroliranje dalo resnično podobo pojava.),
- načelo **pravočasnosti** (Kontrola mora biti opravljena pravočasno, da doseže svoj osnovni namen.),
- načelo **odgovornosti** (Kontroliranje je treba opravljati s polno odgovornostjo, zato se mora kontroler dobro seznaniti s predmetom kontrole in z opredeljenimi kriteriji.),
- načelo **nenadnosti ali sočasnosti** (Z namenom spoznanja vsebine pojava ali stanja je treba v določenih primerih opraviti kontrolo nenapovedano ali sočasno.),
- načelo **ločevanja operativnih nalog od evidenc** (To načelo sodi med temeljna načela urejenega poslovanja, saj je to že preventivni ukrep za preprečevanje nepravilnosti.).

Ko se ugotovi pomemben, kritičen odmik, je treba pričeti z njegovo analizo. Poiskati je treba vzrok odmika in ga odpraviti, da bo planirano uresničeno. In v primeru, da kontroler pomaga ravnatelju pri iskanju vzrokov odstopanj in svetuje pri ukrepih za njihovo odpravo, govorimo o tretji nalogi kontrolerja pri kontroliranju poslovanja – **sodelovanju pri ugotavljanju vzrokov za odstopanja in predlaganju ukrepov** za uresničitev plana.

Poleg navedenih nalog kontrolinga pri taktičnem kontroliranju poslovanja podjetja moramo tako kot pri planiranju in strateškem kontroliranju izpostaviti **analiziranje in informiranje**, s katerima se kontroler srečuje pri vseh navedenih nalogah taktičnega kontroliranja poslovanja. Podrobneje analiziranje in informiranje obravnavam v naslednjih dveh poglavjih tega dela.

3.2.3.3. Vloga kontrolinga pri kontroliranju poslovanja nasploh

Naloge kontrolinga pri kontroliranju poslovanja podjetja lahko ne glede na vrsto kontroliranja razdelimo na:

1. **vsebinske** (kaj kontroler dela): **analiziranje, informiranje, priprava kontrolnih poročil**; sodelovanje z ravnateljem pri ugotavljanju vzrokov odstopanj in predlaganju ukrepov za uresničitev plana;
2. **metodološke** (kako kontroler dela): **oblikovanje metodologije kontroliranja**;
3. **organizacijske** (kdo in kdaj mora kaj narediti): **organiziranje procesa kontroliranja poslovanja**.

Poleg tega mora kontroler nenehno spodbujati k izboljševanju procesov kontroliranja in planiranja na osnovi pridobljenih podatkov, informacij o pričakovanih dogajanjih v okolju in opravljenih analiz.

Planiranje in kontroliranje sta funkciji menedžmenta, katerega vsebina je usklajevanje in bistvo odločanje. Iz do sedaj napisanega smo spoznali, da **kontroling pomaga** ravnatelju pri **planiranju in kontroliranju poslovanja**, in sicer **z informiranjem** na eni strani ter pri odločanju v širšem pomenu besede – v fazi **analize**, medtem ko odločanje v ožjem pomenu besede ostaja naloga ravnatelja.

Zdaj pa si podrobneje pogledajmo tretjo in četrto osnovno nalogo kontrolinga (analiziranje in informiranje), ki pomenita bistvo, vsebino kontrolinga.

3.3. Analiziranje

Z analiziranjem smo se srečali tako pri planiranju kot tudi pri kontroliranju. Opredelili smo ga kot eno izmed vsebinskih nalog kontrolerja pri obeh funkcijah. Poleg tega smo v drugem poglavju, pri opredelitvi odločanja spoznali, da je prvi del procesa odločanja v širšem pomenu besede analiza, drugi del pa sama odločitev (odločanje v ožjem pomenu besede). Glede na to, da je odločanje bistvo, vsebina procesa ravnanja, je logično, da se z njim, in s tem tudi z analizo, srečujemo tako pri planiranju kot tudi kontroliranju.

3.3.1. Opredelitev analiziranja

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.

Rozman (1995, str. 43) analizo opredeli kot proces spoznavanja (preučevanja) konkretnega predmeta, da bi se o njem smotno odločali in tako izboljšali doseganje cilja. Če analiza ugotavlja obstoječe probleme, da bi jih pomagala rešiti, govorimo predvsem o njeni **povezavi s kontrolo**. V primeru, da analiza ugotavlja morebitne probleme in prednosti, da bi jih podjetje preprečilo ali izkoristilo, lahko o njej govorimo **kot o začetni fazi planiranja**. Analiza je skratka spoznavanje poslovanja z namenom, da se bolje odločamo.

Pučko (1993, str. 327) analizo poslovanja opredeli kot proces spoznavanja konkretnega podjetja kot pripravo za odločanje v podjetju ali njegovih organizacijskih enotah o izboljšanju uspešnosti poslovanja s stališča uporabnika analize.

Turk analiziranje opredeli kot informacijsko podlago za sprejemanje poslovnih odločitev tako s področja nadziranja kot upravljalne funkcije kakor tudi s področja načrtovanja kot upravljalne funkcije. Analiziranje podatkov v informacijskem podsistemu razume kot presojanje ugodnosti, ki jo izražajo, in iskanje izboljšav kot podlage za usmerjanje in uravnavanje prihodnjega delovanja. Analiziranje v tem pomenu pojmuje kot strokovno-tehnično pripravljane bodisi načrtovanja bodisi nadziranja kot upravljalnih funkcij. Poznavanje razlogov za odmik njihovega delovanja od zamisli lahko na področju nadziranja spodbudi določene korektivne in represivne akcije, na področju načrtovanja pa, da so v prihodnosti upoštevani cilji in sredstva, ki jih je mogoče uresničiti (Kokošar, 1995, str. 22).

Odar (1999, str. 9) analiziranje opredeli kot proces spoznavanja, preučevanja, primerjanja in na tej podlagi ugotavljanja dejstev o konkretni zadevi, da bi izsledki analiziranja služili kot mogoča podlaga in pomoč za boljše odločanje in učinkovitejše ukrepanje v zvezi s to zadevo. Analiziranje poslovanja je torej proces spoznavanja, preučevanja, primerjanja ter na tej podlagi ugotavljanja dejstev in podatkov o poslovanju konkretnega podjetja, da bi izsledki analiziranja lahko služili kot mogoča podlaga in pomoč pri sprejemanju odločitev, ki vodijo k doseganju cilja podjetja.

Pri analiziranju gre torej za spoznavanje nečesa (npr. poslovanja podjetja), da se na osnovi spoznanj lahko bolje odločimo (v podjetju se na osnovi analiz odločajo ravnatelji) in tako uspešneje delujemo (podjetje uspešneje posluje). Seveda predmet analiziranja ni vedno poslovanje podjetja. Znale so tudi druge vrste analiziranja, ki jih obravnavam v nadaljevanju.

3.3.2. Vrste analiziranja

Glede na predmet, ki ga analiziramo, lahko ločimo (Knez-Riedl, 2000, str. 10–14; Kokošar, 1995, str. 20; Rozman, 1995, str. 44):

1. Analiziranje **poslovanja podjetja (notranje analiziranje)**. Z njim se proces planiranja začne. Najprej z opazovanjem analiziramo obstoječe poslovanje, nato zbrane informacije primerjamo s poslovanjem v preteklih letih, s poslovanjem drugih podjetij ali pa s t. i. "normalnim" poslovanjem. Z odstopanji ugotovimo obstoječe probleme (če odstopanja niso v našo korist) in prednosti (če so odstopanja v našo korist), kar je osnovni cilj te analize. Probleme bomo skušali preprečiti, prednosti pa izkoristiti. V okviru notranjega analiziranja lahko ločimo: celovito sistemsko analiziranje poslovanja, analiziranje posameznih strateških skupin, analiziranje strateškega položaja podjetja, poslovnih enot, posameznih funkcijskih področij, analiziranje verige vrednosti, analiziranje strukture stroškov ...
2. Analiziranje **okolja podjetja (zunanje analiziranje)**. Zaradi močnih vplivov okolja na poslovanje podjetja je pomembno tudi njegovo analiziranje. Pri tej vrsti analiziranja gre za spoznavanje, preučevanje konkurence, kupcev, dobaviteljev, države ... Na osnovi **analize** in predvidevanja **okolja** se nato ugotavlja možnosti in nevarnosti razvoja podjetja glede na okolje. V okvir zunanjega analiziranja lahko uvrstimo: **analiziranje konkurenčnega okolja, panožno analiziranje, analiziranje**

dobaviteljev, tržno analiziranje (analiziranje razvoja trga, nakupnih navad, pogajalske moči odjemalcev) ...

3. Analiziranje **SWOT (PSPN** - prednosti, slabosti, priložnosti, nevarnosti). Analiza poslovanja in analiza okolja skupaj tvorita analizo SWOT – ugotavljanje prednosti in slabosti ter priložnosti in nevarnosti za razvoj podjetja.
4. Analiziranje **organizacije podjetja**. Pri tem analiziranju gre za spoznavanje organizacije (struktur, procesov) podjetja, da bi se o njej smotrno odločali in s tem povečali njeno učinkovitost.

Z vidika tega magistrskega dela je zlasti pomembno **analiziranje celotnega poslovanja podjetja** in njegovega **okolja** (analiziranje **v povezavi s planiranjem poslovanja in strateškim kontroliranjem**) ter **analiziranje odmikov** od planskih ciljev po posameznih področjih, poslovnih funkcijah, mestih odgovornosti (analiziranje **v povezavi s taktičnim kontroliranjem poslovanja**), saj kontroler opravlja vse te analize oziroma pri njih sodeluje skupaj z ravnatelji.

3.3.3. Vloga kontrolinga pri analiziranju

Z analiziranjem se v podjetju ukvarja marsikdo. Zaradi naraščajoče kompleksnosti poslovanja in okolja podjetja v zadnjih desetletjih se je pojavila potreba po profesionalnih analitikih, ki imajo posebna analitična znanja ter svoj delovni čas posvetijo zahtevnim analizam. In ko govorimo o analiziranju kot osnovni nalogi kontrolinga, imamo v mislih to zahtevno analiziranje, ki vključuje poseben program analize in na koncu poročilo o opravljeni analizi.

Ne glede na vrsto analize mora namreč kontroler pred začetkom analiziranja pripraviti program analize in na koncu poročilo o analizi. Obseg in vsebina programa ter poročila v praksi so odvisni od zahtevnosti, kompleksnosti, rutinskosti analize. Bolj je analiza kompleksna, zahtevna, nerutinska, bolj se kaže potreba po vključitvi vseh zahtevanih elementov, ki jih navajam v nadaljevanju, v oba dokumenta.

Vsak dober **program analize** vsebuje naslednje elemente (Lipovec, 1983, str. 97):

- opredelitev predmeta analize in analitskega problema v predmetu;
- namen analize (kako, s kakšnimi ukrepi, koliko in komu bodo rezultati koristili ter določitev kriterijev, ki jih bomo v analizi uporabljali);
- cilj analize z metodo (določitev poti, po kateri bomo prišli do cilja);
- opredelitev oblike poročila in razdelitev na poglavja;
- rok za dokončanje analize, roke za izvedbo posameznih faz;
- predračun časa, ljudi, stroškov ter denarnih sredstev, potrebnih za analizo;
- uporabnike analize;
- datum sestave programa in podpis sestavljalca programa.

Običajno v praksi kontroler pripravi predlog programa, ravnatelj pa ga potrdi. Seveda pa je vse odvisno od kompleksnosti, zahtevnosti analize. Pri enostavnejših, rutinskih analizah

ravnatelj pregled in potrditev programa nista potrebna, medtem ko pri zahtevnejših analizah ravnatelj aktivno sodeluje pri sestavljanju programa.

Ko je proces analiziranja zaključen, kontroler sestavi **končno poročilo o analizi**, ki ga dostavi uporabnikom. To poročilo je strnjen prikaz opravljene analize in njenih rezultatov. Po Lipovcu (1983, str. 98) mora vsebovati:

- naslov analize (kaže na predmet analize in obdelan problem);
- kazalo vsebine kot kratek pregled vsebine poročila po poglavjih;
- uvod v poročilo (vključuje namen analize in kriterij, po katerem se bodo presojale mogoče rešitve, ter cilj analize in uporabljeno osnovno metodo pri iskanju odgovora; sledi podrobnejši opis predmeta analize in okoliščin, v katerih se je v predmetu pojavil analitski problem; na koncu uvoda se na kratko predstavijo rezultati analize);
- dele in poglavja o vsebini analize (razčlenitev analize na poglavja je odvisna od zaporedja metodoloških postopkov, ki jih je konkretna analiza zahtevala);
- zaključek (običajno se tu še enkrat navedejo sklepi iz posameznih poglavij in praktična uporabnost rezultatov analize);
- seznam uporabljenih literature in virov;
- dodatke (nepredelane podatke, slike, skice);
- podpis analitika (kontrolerja) – s podpisom se prevzame odgovornost za pravilno izvedbo analize;
- navedbo uporabnikov in število izvodov.

Med programom in končnim poročilom o analizi pa seveda poteka **proces analiziranja**, ki je nekoliko raznolik glede na vrsto analize. S tem so drugačne tudi naloge kontrolerja pri posameznih vrstah analiziranja.

Namen **analize (sedanjega) poslovanja** podjetja je ugotoviti problemska in prednostna stanja v podjetju ter s tem ravnateljem pripraviti osnovo za odločanje. Dobre odločitve so posledica kakovostnih analiz, ki posredno vplivajo na uspešnost poslovanja podjetja. Ta analiza je vhod v proces planiranja poslovanja.

Delo kontrolerja pri analizi sedanjega poslovanja lahko razdelimo v dve fazi (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 85–89):

1. **Opazovanje obstoječega poslovanja.** Začne se s sistematičnim zbiranjem podatkov in informacij o poslovanju kot celoti, po poslovnih funkcijah in proizvodnih prvinah. Področja zbiranja informacij so torej: kadri, nabava, proizvodnja, prodaja, finance, osnovna in obratna sredstva ter dobiček, premoženje in viri. Za vsa navedena področja (ali izbrano področje v primeru ožje izbranega predmeta analize) kontroler pripravi tabele, v katere vpiše zbrane podatke. Nato je treba definirati primerjalno osnovo, ki je lahko preteklo poslovanje, plan ali poslovanje podobnega (konkurenčnega) podjetja. S primerjavo ugotavlja odstopanja, ki so lahko pozitivna ali negativna. V prvem primeru govorimo o prednostih, v drugem o problemih. Nato mora poiskati vzroke za odstopanja, kar pa že sodi v drugo fazo.

2. Diagnoza poslovanja – iskanje vzrokov za ugotovljena odstopanja.

Prvo fazo lahko kontroler opravi precej samostojno, saj gre za povsem strokovno (tehnično) opravilo, medtem ko je pri drugi fazi potrebno tesno sodelovanje z ravnateljem, ki običajno bolje kot kontroler pozna mogoče vzroke za odstopanja.

Namen **analiziranja okolja** je ugotavljati mogoče razvoje gospodarskih pojavov, ki so pomembni za sedanje poslovne odločitve podjetja. S tem podjetje pri odločanju minimalno poslovno tvega. Analizirati je treba vse podsisteme v sistemu okolja: tehnološkega, gospodarskega, političnega, kulturnega in naravnega (Pučko, 1996b, str. 62).

Pri analiziranju okolja gre predvsem za predvidevanje, napovedovanje, ocenjevanje in spoznavanje dogajanja v posameznih podsistemih okolja z namenom pravočasnega odkritja priložnosti in nevarnosti za podjetje. Prav tako kot pri analizi poslovanja mora kontroler zbrati najrazličnejše podatke in jih sistematično vpisati v predpripravljene tabele. S tem se naredi ocena trenutnega okolja. Nato sledi predvidevanje prihodnjih dogajanj po področjih in analiza medsebojnih povezav: kako predvidene spremembe vplivajo druga na drugo. Sistematičnim opisom predvidenih področij s poudarkom na medsebojnih povezavah pravimo scenariji. Ponavadi se pripravi dva do štiri scenarije in za vsakega od njih plan poslovanja podjetja (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 89–91).

Glavni deli analiziranja in predvidevanja okolja so (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 90):

- analiza in predvidevanje porabe (spoznanje motivov porabnikov, njihovih nezadovoljenih potreb; vključuje obstoječe in potencialne porabnike);
- analiza in predvidevanje konkurence (opredelitev in razvrstitev konkurence, ugotavljanje njihovih prednosti in slabosti, planov);
- analiza in predvidevanje panoge (predstavlja povezavo prvih dveh predvidevanj).

Ostala področja analiziranja okolja se nanašajo zlasti na predvidevanje tehnologije, kadrovske-demografske dejavnike, možnosti nabave, možnosti finančnih virov, ekonomske politike ...

Analiza obstoječega poslovanja podjetja in analiza okolja podjetja sta običajno začetni fazi procesa planiranja. S tema dvema vrstama analiziranja spoznamo prednosti in slabosti podjetja ter priložnosti in nevarnosti, ki se nahajajo v okolju podjetja. Na osnovi teh spoznanj lahko ravnatelj bolje odločajo o prihodnjem razvoju poslovanja podjetja.

Vzpostavljeni kontrolni mehanizem (sistem semaforjev) ustvarja pogoje za aktivno ukrepanje, vendar brez podpore intenzivne analize, v primeru ugotovljenih odmkov (rdečih luči na semaforju) rezultati ukrepov niso optimalni. Osnovni namen analize odmkov je torej ugotavljanje vzrokov za nastale odmike in iskanje rešitev za odpravo ter preprečevanje novih odmkov v prihodnosti (Pustatičnik, 2001, str. 42).

Odločanje izključno na podlagi intuicije, občutka, posnemanja gradi na postopnem preizkušanju in učenju iz napak. Posledice napačnih odločitev pa so lahko v današnjem času hitrih sprememb, hude konkurence, ko ravnatelj večinoma nima možnosti "popravnega izpita", za podjetje katastrofalne. Zato ravnatelj za kakovostno odločitev (omogoča uspešno

poslovanje podjetja) potrebuje kakovostne informacije, ki so rezultat kakovostnega analiziranja – kakovostnih analiz.

Ko se pri kontroliranju poslovanja ugotovi pomemben, kritičen odmik, je treba pričeti z analizo le-tega. Poiskati je treba vzrok za odmik in ga odpraviti, da bo planirano uresničeno. Odmike je najpomembneje izvajati na področju prodaje (prihodkov) in stroškov. Na področju prodaje je izvor odnikov najpogosteje v prodanih količinah, cenah ali strukturi prodanih izdelkov, storitev. Stroški določenega stroškovnega mesta pa so lahko prekoračeni glede na plan zaradi (Deyhle, 1997, str. 145–146):

- resnično večje ali manjše količinske porabe,
- spremembe nabavnih cen ali zvišanja tarif za delo,
- napačnega planiranja višine stroškov,
- racionalizacije in organizacijskih izboljšav,
- časovnega zamika določenih stroškov,
- napak v knjiženju stroškov,
- morebitnih sprememb v asortimaju ...

Ker so odniki večplastni, mora odgovorna oseba (ravnatelj) o njih temeljito razmišljati ali pa dobiti strokovno razlago zanje od kontrolerja. Po opravljeni analizi odnikov lahko s strani kontrolinga sledi predlog ukrepov, ki so usmerjeni v: spremembo načina uresničevanja prvotno postavljenih ciljev ali v spremembo prvotnih ciljev. Za katero vrsto ukrepa se ravnatelj odloči, je odvisno od analize odnikov, s katero ugotovimo vzroke za odnike in njihove posledice. Potem se je treba vprašati, kaj je treba storiti, da bi dosegli želene cilje. Mogoče je, da so odniki posledica neustreznega vedenja odgovornih ljudi (slabo vodenje, motivacija), druga možnost pa je, da so postavljeni cilji nerealni in nedosegljivi. Takrat jih je treba spremeniti (Koletnik, 1996, str. 9–10).

Pri analiziranju kontroler torej:

- **pripravi program analize,**
- **izvaja analiziranje** (z zbiranjem podatkov in primerjavami ugotavlja problemska stanja, opredeljuje probleme, ugotavlja kritične spremenljivke, ki povzročajo probleme; razvija in ocenjuje alternative za razrešitev problemov) ter
- **pripravi končno poročilo o analizi.**

Seveda mora pri tem delu tesno sodelovati z ravnateljem, predvsem pri izvajanju analiziranja – pri ugotavljanju problemskih stanj, opredeljevanju problemov, kritičnih spremenljivk, ocenjevanju alternativnih rešitev.

V povezavi s procesom planiranja kontroler analizira predvsem obstoječe poslovanje podjetja in njegovo okolje, v povezavi s procesom kontroliranja pa analizira nastale odnike pri uresničevanju plana poslovanja podjetja.

Končno poročilo o analizi predstavlja informacijo za ravnatelja, na osnovi katere potem sprejme odločitev. In o informiranju, ki smo ga opredelili kot četrto (zadnjo) temeljno nalogo kontrolinga, bo tekla beseda v nadaljevanju.

3.4. Informiranje

Tudi z informiranjem se tako kot z analiziranjem v podjetju ukvarja marsikdo. Kontroler se z informiranjem ukvarja profesionalno, in sicer na eni strani v smislu pridobivanja informacij za analiziranje, na drugi strani pa s posredovanjem informacij, poročil o opravljenih analizah, planih, kontrolah ravnateljem. Če smo analiziranje obravnavali v tesni povezavi s procesom odločanja, ki je bistvo procesa ravnanja, lahko tudi informiranje obravnavamo v tesni povezavi z njim. Tako lahko pojasnimo, zakaj se tudi z informiranjem kot nalogo kontrolinga srečamo tako pri planiranju kot tudi pri kontroliranju poslovanja podjetja, s tem pa posledično tudi pri analiziranju.

3.4.1. Oprelitev informacije, informacijskega sistema

Informacija je rezultat predelave nevtralnih podatkov. **Podatek** je nevtralno sporočilo o določenem dejstvu, ki še ni ovrednoteno in pripravljeno za sprejem katerekoli poslovne odločitve.

Je namensko in problemsko usmerjeno in na nekoga naslovljeno sporočilo. Za odločevalca ima pragmatično vrednost in mu olajša sprejem odločitve (Hočevar, 1998, str. 3–4).

Informacija **zmanjšuje tveganje**, ki je vedno prisotno pri izbiri med dvema ali več možnostmi. Odločitev je sicer lahko sprejeta tudi brez informacij, kar predstavlja večjo možnost napačne izbire. Seveda nikoli ne moremo zbrati toliko informacij, da bi tveganje pri izbiri povsem izločili. Zaradi svoje pomembnosti se je preučevanje informacij osamosvojilo in jih pogosto, čeprav so del odločitvenega procesa, preučujemo ločeno. Ločeno preučevanje informacij omogoča večji poudarek in strokovnost pri gradnji informacijskih sistemov in je razumljivo z organizacijskega vidika. Obstaja pa pri takšnem samostojnem preučevanju informacij velika nevarnost razvijanja podatkov zaradi podatkov samih, če se pozabi na povezanost informacij in odločitev. Informacije nastajajo iz podatkov, ki zabeležijo neko stanje ali spremljajo nek pojav. V procesu spremembe podatkov v informacijo se podatke preverja, analizira in zatem pripravi v primerni obliki. Informacije so na izhodni strani določene z odločitvijo, na vhodni strani pa z možnostjo pridobitve podatkov (Rozman, 1989, str. 79).

Dobra informacija mora imeti naslednje značilnosti (Hočevar, 1998, str. 7):

- **primernost** (prilagojena mora biti potrebam pri odločanju, zato morata pripravljalec – kontroler in uporabnik informacij – ravnatelj pri oblikovanju informacij tesno sodelovati);
- **pravočasnost in točnost** (uporabniki morajo imeti na voljo točno informacijo ob pravem času);

- **ustreznost** (prave informacije mora dobiti pravi ravnatelj; praviloma velja, da bolj kot so informacije namenjene vrhnjemu poslovodstvu, bolj morajo biti zgoščene in manj pogoste);
- **popolnost** (obsegati morajo vse podatke, ki so pomembni za poslovne odločitve).

Učinkovito obvladovanje informacij, kar pomeni "prava informacija ob pravem času na pravem mestu", je v dobi informacijske družbe eden izmed ključnih virov konkurenčnih prednosti podjetij. Ker so informacije jedro **celovitega informacijskega sistema** v podjetju, predstavlja vzpostavljanje, razvijanje in vzdrževanje informacijskega sistema in ostale informacijske tehnologije zelo pomembno področje v vsakem sodobnem podjetju.

Informacijska tehnologija vključuje vse vrste tehnologij za zajemanje, obdelavo, komuniciranje, predstavitev, uporabo in pretvorbo podatkov v informacije. Tako vključuje računalniško opremo, naprave, povezane z računalniki, komunikacijske naprave in omrežja, računalniško vodene stroje, opremo in robote. **Informacijski sistem** sestavljajo zbirke računalniških programov, strojna oprema, zaposleni strokovnjaki, procedure, dokumentacija, uporabljeni vhodni podatki in izhodi, procesirani z obdelavo podatkov. Celovit informacijski sistem običajno sestoji iz sledečih informacijskih podsistemov: računovodskega, kadrovskega, nabavnega, marketinškega, proizvodnega ... Posamezen informacijski podsistem je tesno povezan z ostalimi, saj podatki pogosto potujejo iz enega v drugega (Pustatičnik, 2001, str. 43–44).

Pomembno vlogo med informacijskimi podsistemi znotraj celovitega informacijskega sistema ima računovodski. **Računovodske informacije** (pretežno finančne, kvantitativne) so pomemben del informacij za odločanje ravnateljev, predvsem na področju planiranja, kontroliranja in merjenja uspešnosti. So **zelo koristne za kontroling, nikakor pa niso niti zadostne** niti nenadomestljive (Debeljak, 1998, str. 12).

V okviru informacijskega sistema se odvija **informacijski proces**, ki ga Kajzer in Marn opredelita kot:

- zajemanje podatkov, ki predstavlja preslikavo poslovnih dogodkov in stanj;
- obdelavo podatkov, kar je osrednji del informacijskega procesa, katerega rezultat so informacije;
- oblikovanje informacij v skladu s potrebami njihovih uporabnikov (Kokošar, 1995, str. 43).

Spremljanje izvajanja plana in analiziranje odmikov sta podlaga za informiranje in poročanje. Z oblikovanjem ustroja poročanja, to je z opredeljevanjem obsega, pogostnosti, vsebine hierarhičnih stopenj in sredstev poročanja, kontroling pogloblja znanje o poteku poslovanja ter spodbuja dejavnosti v smeri preusmerjanja ali ponovnega opredeljevanja nalog (Osmanagić, 1998, str. 38).

Informacijski sistem predstavlja ogrodje vsem ostalim sestavnim elementom kontrolinga, saj pretežni del aktivnosti kontrolinga temelji na zbiranju, obdelavi in sporočanju različnih informacij odločevalcem. Učinkovitost vseh ostalih aktivnosti kontrolinga je v ključni meri

pogojena z ustreznostjo informacijskega sistema ter kakovostjo razpoložljivih informacij (Debeljak, 2001, str. 7).

Poslovni informacijski sistem torej lahko opredelimo kot **jedro kontrolinga**. Vsem odločitvenim ravnam mora zagotavljati pravočasne in primerne informacije po obliki in vsebini. Zaradi tega je izredno pomembna njegova ustrezna izgradnja, razvoj in vzdrževanje, pri čemer pomembno vlogo igra kontroling. Podrobnejši opis nalog kontrolinga sledi v nadaljevanju, v poglavju o vlogi kontrolinga pri informiranju. Še prej pa si pogledjmo, katere vrste informacij poznamo.

3.4.2. Vrste informacij

V literaturi je moč najti številne razvrstitve informacij. Večina avtorjev loči med: **kvantitativnimi in kvalitativnimi informacijami**. Kvantitativne informacije so tiste, ki se dajo izraziti s številkami. Nekvantitativne informacije pa se praviloma ne dajo izraziti s številkami in so pridobljene na osnovi opazovanj, izkušenj, vtisov ... (Hočevar, 1998, str. 4).

Tako kvalitativne kot tudi kvantitativne informacije lahko z različnih vidikov naprej razdelimo (Koletnik, 1996, str. 56):

- z vidika oblike informacij na **ustne in pisne**,
- z vidika odločanja na **predračunske, obračunske in nadzorne**,
- z vidika kontinuiranosti informiranja na **redne in izredne**,
- z vidika kroga in namena uporabe na **splošne in posebne**,
- z vidika izvora na **notranje in zunanje** ter
- z vidika predmeta poročanja na **informacije o financiranju, nabavi, prodaji** ...

Ločimo lahko tudi med: **neformalnimi in formalnimi** informacijami. Neformalne informacije ravnatelji pridobijo na osnovi opazovanja in preko neposrednih pogovorov, na sestankih. Te vrste informacij je težko opisati in razvrstiti, a so vsekakor prav tako pomembne za odločanje kot formalne. Kontroling pripravlja informacije za ravnatelje v obliki formalnih poročil. Poleg vsebine je pri tej vrsti poročil zelo pomembna tudi oblika. Ločimo lahko tri vrste formalnih poročil (Hočevar, 1994, str. 173–174):

- **informacijska poročila** (ravnatelje sproti obveščajo o tekočem poslovanju),
- **poročila o ekonomski uspešnosti poslovanja** (osredotočena so na rezultate analiziranja uspešnosti poslovanja mest odgovornosti kot ekonomske celote) in
- **poročila o osebni uspešnosti poslovanja** oziroma nadzorna poročila (opredeljujejo uspešnost delovanja ravnateljev v primerjavi z nekim standardom).

Pomembna delitev informacij je tudi na **finančne in nefinančne**. Finančne informacije predstavljajo v denarni merski enoti izražen učinek ene ali več poslovnih aktivnosti v podjetju. So izključno kvantitativne narave. Nefinančne informacije pa niso izražene v denarni enoti. Lahko so v kvantitativni ali kvalitativni obliki.

Glede na vir pridobitve lahko ločimo med: **računovodskimi in neračunovodskimi informacijami**. Računovodske informacije izhajajo iz računovodskega informacijskega

podсистema podjetja (finančnega in stroškovnega računovodstva). So kvantitativne in finančne, se sistematično zbirajo na standardiziran način in se sistematično posredujejo različnim uporabnikom. **Računovodske informacije so zelo pomembne**, vendar jih je treba **z vidika kontrolinga nadgraditi tudi z neračunovodskimi informacijami** (Debeljak, 2001, str. 19). Te izhajajo iz ostalih delnih informacijskih podsystemov.

Poleg navedenih razvrstitev lahko ločimo še med strateškimi in operativnimi informacijami, standardiziranimi in nestandardiziranimi, rutinskimi in nerutinskimi, pomembnimi in nepomembnimi, dnevnimi, tedenskimi, mesečnimi, kvartalnimi, polletnimi, letnimi ...

Kontroler se pri svojem delu srečuje prav z vsemi vrstami informacij. V nadaljevanju si podrobneje pogledimo konkretne naloge kontrolerja na področju informiranja.

3.4.3. Vloga kontrolinga pri informiranju

Naloge kontrolinga na področju informiranja lahko razdelimo v dva med seboj tesno povezana dela:

- 1. sodelovanje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju informacijskega sistema ter**
- 2. izvajanje informiranja.**

3.4.3.1. Sodelovanje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju informacijskega sistema

Kontroling je zadolžen za izgradnjo notranjega informacijskega sistema v podjetju, če ta ni ustrezno izoblikovan. Poleg tega je treba vse dele informacijskega sistema stalno razvijati in izpopolnjevati, tako da se lahko ravnateljem, odločevalcem vedno nudi optimalna podpora pri odločanju. Kontroler mora zagotoviti, da je informacijski sistem dovolj široko zasnovan in računalniško podprt ter da so v podjetju vzpostavljeni ustrezni komunikacijski kanali za prenos informacij (Ziegenbein, 1992, str. 369).

Faze izgradnje informacijskega sistema so naslednje (Pustatičnik, 2001, str. 46):

- ugotavljanje informacijskih potreb različnih ravni ravnanja;
- opredelitev obstoječega stanja celovitega informacijskega sistema;
- opredelitev razvojnih področij informacijskih resursov v podjetju;
- priprava plana razvoja celovitega informacijskega sistema v podjetju;
- spremljanje izvajanja celovitega informacijskega sistema.

Konkretni nalogi kontrolinga pri izgradnji celovitega informacijskega sistema sta:

- **ugotavljanje informacijskih potreb**, kar je podlaga za vse nadaljnje faze izgradnje tega sistema. Informacijske potrebe se ugotovijo z intervjuji, vprašalniki, ki jih kontrolerji pripravijo ravnateljem. Kontroler si lahko pomaga tudi z literaturo, ki opredeljuje različne "kataloge informacij" za posamezna področja poslovanja in organizacijske enote v podjetju. Ko kontroler opredeljuje potrebne informacije za posamezne enote oziroma njihove nosilce, mora poznati: vrsto informacije, stopnjo zgoščenosti, aktualnost, obliko,

pomen za prejemnika, časovne razmike med dotokom informacij, kakovost, natančnost in namen uporabe informacije;

- **ugotavljanje trenutnega stanja oskrbovanja** posameznih ravni ravnanja z obstoječimi **informacijami**, kar pomeni da je treba najprej poznati informacije, ki so ravnateljem že na voljo, nato pa priskrbeti še tiste, ki jih še dodatno potrebujejo. Za pripravo dodatnih informacij je treba najti ustrezen vir podatkov. Interne podatke in informacije kontroler pridobiva iz celovitega informacijskega sistema in posameznih podsistemov znotraj njega. Vir zunanjih podatkov (o makroekonomskem okolju, panogi, konkurentih, kupcih, dobaviteljih, trgu dela, kapitala, sodobnem razvoju na področju tehnike in tehnologije) pa predstavljajo literatura, dnevno časopisje, specializiran tisk, sejmi, seminarji, internetno omrežje.

Kontroling sodeluje tudi pri ostalih fazah izgradnje celovitega informacijskega sistema, predvsem pri pripravi metodoloških izhodišč ter pri spremljanju izvajanja in delovanja.

Kontroler torej aktivno sodeluje pri opredelitvi "vsebine" informacijskega sistema z vidika potreb ravnateljev. Še posebej mora zagotoviti (Debeljak, 2001, str. 18):

1. da je informacijski sistem vsebinsko dovolj široko zasnovan in ne nujno le računalniško podprt, če to ni mogoče;
2. da je mogoč pogled tako na sintetične kot tudi analitične informacije;
3. da so izbrani primerni komunikacijski kanali za prenos informacij;
4. da se vsi uporabniki zavedajo, da informacije niso dokončna resnica, temveč lahko nanje obstajajo različni alternativni pogledi.

V zadnjih desetletjih je razvoj informacijske tehnologije omogočil zajemanje, prenos in obdelavo vse večje količine podatkov. Tako v sodobnem podjetju običajno ni več problem pomanjkanje podatkov, ampak njihova preobilica, neurejenost, neusklajenost. Izziv kontrolingu je lahko dejstvo, da je treba vse večjo količino podatkov urediti na način, ki bo omogočil ravnateljem na različnih ravneh delovanja dostop do tistih informacij, ki jih pri svojem delu potrebujejo. **Veliko količino podatkov je torej treba urediti v relevantne informacije za uporabnike.** Takšne informacije zmanjšujejo negotovost in omogočajo sprejemanje boljših odločitev (Recelj, 2003, str. 72–73).

Pri izgradnji, vzdrževanju in razvoju informacijskega sistema mora obstajati nenehni dialog med kontrolerjem (pripravljalcem informacij) in uporabniki informacij. Kontroler kot oseba, ki pripravlja poročila, mora zelo dobro poznati organizacijo in delovanje posameznih enot podjetja ter njihov vpliv na ravnanje celotnega podjetja in ne more biti samo strokovnjak za računovodstvo. Poročila za notranje uporabnike morajo imeti drugačno vsebino in obliko od poročil, ki so zakonsko potrebna. Čim bolje mora razumeti informacijske potrebe odločevalcev, saj le tako lahko dozira potrebne količine in vrste informacij. Na osnovi vseh informacijskih potreb in zahtev mora kontroler zgraditi ustrezen sistem poročanja. Izdelava ustreznih poročil, določi prejemnike in časovno razvrstitev izdelave posameznih poročil. Skrbeti mora tudi, da uporabniki poročila tudi razumejo. Zato je treba poročila prejemnikom razložiti, saj velikokrat nastanejo nesporazumi zaradi na videz nepomembnih stvari. Kontroler

se mora zavedati, da prejemniki večinoma niso finančniki in da isti izrazi na primer inženirju lahko pomenijo kaj drugega (Vlahek, 1998, str. 11).

Preprost primer, ki ponazarja, kako hitro lahko pride do nesporazumov, so stroški. Če podjetje kupi nov stroj, ima ob nabavi izdatek, stroški pa se pojavljajo v obliki amortizacije v naslednjih letih. Tako razumemo dogodke tisti, ki imamo znanje s področja računovodstva in financ. Ostali pa si lahko kot strošek predstavljajo izdatek in že pride do vsebinskih razlik pri razumevanju istega poslovnega dogodka.

Zelo pomembna je opredelitev rokov, vrste in vsebine rednih poročil, ki jih kontroling pripravlja za ravnatelje – odločevalce. Poleg ustrezne izbire je treba opredeliti tudi stopnjo strnjevanja podatkov in informacij, ki je sorazmerna s stopnjo odgovornosti ravnateljev, za usklajevalne informacije, pa še relevantne odmike od zadanih ciljev in nalog.

3.4.3.2. Izvajanje informiranja

Ena izmed najpomembnejših zahtev pri delu kontrolerja je, da so informacije (poročila) prilagojene zahtevam uporabnikov. "Kontroler mora delovati kot prodajalec informacij, saj morajo biti prejemniki motivirani za sprejem odločitev na podlagi podatkov in informacij." Kakovostno opravljeno delo kontrolerja pri nalogi informiranja vključuje (Deyhle, 1997, str. 153–155):

- ne samo poročanje o podatkih, posredovanje informacij, temveč tudi motiviranje prejemnikov za sprejem odločitev na njihovi podlagi;
- ne samo predstavljanje alternativ, temveč tudi priporočanje katere izmed njih;
- ne le pregledovanje prispevkov za kritje, temveč tudi usmerjeno vključevanje v prihodnje načrte;
- zavzemanje za uresničenje praga dobičkovnosti in samo izračunavanje le-tega.

Kontroler mora torej prejemnike poročil motivirati za odločitve na podlagi dobljenih informacij, zato je dobro, da pomembnejša poročila predstavi "v živo", z zanimivo predstavitvijo. Zelo pomembno je, da kontroler posameznim ravnateljem dostavi poročila, ki zadevajo njihovo odgovornost in vsebujejo le bistvene in pravočasne podatke o doseženem in načrtovanem ter o odmikih, poročila naj bi vsebovala tudi razloge za nastanek odmikov in predloge za njihovo zmanjšanje v primeru negativnih odmikov (Deyhle, 1997, str. 158).

Najtežje je izboljšati sistem poročanja, če ima podjetje neustrezen sistem vodenja. Pri tem je treba v prvi vrsti spremeniti poslovno miselnost in vpeljati strogo ciljno delovanje podjetja. Kdor namreč nima postavljenega cilja, vedno pride na cilj, kjerkoli že to je, in za svoje delovanje ne potrebuje nobenih poročil. Kjer pa so cilji postavljeni, mora biti kontroling informacijski servis za usmerjanje in usklajevanje vseh poslovnih procesov (Vlahek, 1998, str. 12).

Informacije, poročila o analizah, planih, odmikih morajo biti kakovostne, saj so kakovostne informacije eden izmed najpomembnejših pogojev za kakovostne odločitve, ki posledično vplivajo na uspešnost poslovanja podjetja.

Napotki za sestavo kakovostnega poročila po Hansenu so naslednji (Deyhle, 1997, str. 158):

- ravnatelj vseh ravni naj dobijo poročila, ki zadevajo njihovo odgovornost;
- poročila naj vsebujejo bistvene podatke;
- v primeru obravnave odmikov, naj vsebujejo razlike med planiranim in doseženim, izražene absolutno in relativno ter kumulativno do današnjega dne; vsebujejo naj tudi možne razloge za nastale odmike in predloge za izboljšanje stanja;
- poleg rutinskih poročil naj uporabniki dobivajo tudi posebna poročila;
- poročila naj bodo kombinacija tabel, grafikonov in besedila;
- prihajati morajo pravočasno;
- biti morajo prilagodljiva, ne vezana na formalno računsko in tehnično usklajevanje;
- pomembnejša področja za sestavo poročil so: prihodki, stroški in predvsem dobiček.

Sedaj, ko smo spoznali konkretno delo kontrolinga na vsakem izmed štirih področij njegovega delovanja (pri planiranju, kontroliranju, analiziranju in informiranju), bom poskušala ponovno vsebinsko opredeliti kontroling v podjetju. Ob koncu drugega poglavja sem to že poskusila, pa mi ni uspelo, ker še nisem utemeljila konkretnega dela kontrolinga na navedenih štirih področjih. Planira, kontrolira, analizira, informira namreč tudi ravnatelj, zato definiranje nalog kontrolerja v smislu planiranja, kontroliranja, analiziranja in informiranja ne bi bilo zadovoljivo. Na osnovi spoznanj tretjega poglavja pa lahko še enkrat poskusim z vsebinsko opredelitvijo kontrolinga.

3.5. Drugi poskus vsebinske opredelitve kontrolinga

Kontroling je posebna **organizacijska funkcija**, ki ravnatelju pomaga zagotavljati **smotno uresničevanje cilja podjetja**. Nastala je zaradi potrebe, ki izhaja iz vedno kompleksnejšega, hitro spreminjajočega se sistema okolja, znotraj katerega se kot odprt podsistem nahaja podjetje, ki ga je vedno težje ravnati. Ravnatelj ob takšnih negotovih, nepredvidljivih spremembah ne more več kakovostno opravljati svojega dela, delegiranega s strani lastnika; ne more zagotavljati smotnega uresničevanja cilja podjetja. Potrebuje pomoč, podporo. Potrebuje storitve **kontrolerja**, kateremu delegira del svojih delovnih nalog.

Kontroler ravnatelju **pomaga pri procesu ravnanja**, in sicer:

1. pri planiranju poslovanja in
2. kontroliranju poslovanja
3. z analiziranjem in
4. informiranjem.

Ločimo lahko **tri vrste nalog kontrolerja** pri planiranju in kontroliranju poslovanja:

1. **vsebinske** (kaj kontroler dela): analiziranje in informiranje;
2. **metodološke** (kako kontroler dela): oblikovanje metodologije procesa planiranja in kontroliranja poslovanja;
3. **organizacijske** (kdo in kdaj mora kaj narediti): organiziranje procesa planiranja in kontroliranja poslovanja.

Poleg tega je naloga kontrolerja tudi nenehno spodbujanje k izboljševanju procesov kontroliranja in planiranja poslovanja v podjetju na osnovi pridobljenih podatkov, informacij o pričakovanih dogajanjih v okolju in opravljenih analiz

Kontroler se torej kot **pomočnik ravnatelja pri planiranju in kontroliranju, z analiziranjem in informiranjem** ukvarja tako pri planiranju kot tudi kontroliranju. **Analiziranje in informiranje sta torej bistvo, vsebina kontrolinga** (tako kot sta odločanje in usklajevanje bistvo, vsebina ravnanja).

Sedaj smo spoznali, kaj konkretno dela kontroler pri planiranju, kontroliranju, analiziranju in informiranju. Seveda se vsa navedena področja medsebojno močno prepletajo, kar smo lahko ugotovili iz različnih opredelitev posameznih pojmov. Podrobnejša razlaga medsebojne prepletenosti ni cilj tega dela. Bistveno je spoznanje, da organizacijske funkcije **kontrolinga ne moremo enačiti s funkcijo ravnanja, odločevalsko funkcijo**, saj gre pri **kontrolingu za informacijsko – podporno pomoč ravnateljem, nikakor pa ne za odločanje v ožjem pomenu besede, ki ostaja v popolni pristojnosti ravnateljev**.

Razmejitev kontrolinga od ravnanja je sedaj jasna. V naslednjem poglavju bom razmejila kontroling še:

- od dejavnosti, služb, ki jih v teoriji, še bolj pa v (slovenski) praksi pogosto enačijo s kontrolingom,
- nato od informacijskih funkcij in
- na koncu četrtega poglavja še od poslovnih funkcij.

4. RAZMEJITEV KONTROLINGA OD OSTALIH DEJAVNOSTI

4.1. Kontroling in dejavnosti, ki se najpogosteje enačijo z njim

Dejavnosti, službe, ki se v teoriji, še bolj pa v slovenski praksi enačijo s kontrolingom, so najpogosteje povezane s plansko-analitsko dejavnostjo (službo) in notranjo revizijo.

4.1.1. Kontroling in plansko-analitska služba

V času socializma so bile v slovenskih (jugoslovanskih) podjetjih zelo močne **plansko-analitske službe**, ki jih lahko označimo za predhodnike kontrolinga v našem prostoru oziroma jih lahko z njim celo enačimo, saj so opravljale (v nekaterih slovenskih podjetjih še vedno opravljajo) podobne naloge, a z drugačnim namenom in poudarkom, kot jih mora kontroling.

V samoupravni socialistični družbi je bil dan **poudarek** predvsem **planiranju**, medtem ko **so imeli kontroliranje za nepotrebno**. Delavci v podjetjih so bili hkrati v vlogi upravljalcev in posledično se je predpostavljalo, da glede na cilje "lastnikov" delajo in da je njihovo

kontroliranje s strani druge osebe neupravičeno. Analiziranje se je razumevalo in izvajalo izključno v povezavi s planiranjem. Analize so bile predvsem osnova za boljše planiranje.

Glavna naloga plansko-analitskih služb je bilo torej planiranje, ki je bilo zakonsko določeno, dolgotrajno in zamudno opravilo, saj ni bilo na voljo današnje računalniške tehnologije, ki omogoča učinkovitejše, predvsem pa hitrejše delo. Tako tudi tekoče spremljanje odstopanj (kontroliranje) ni bilo mogoče oziroma ni bilo pravočasno, da bi omogočalo takojšnje ukrepe. Pa tudi okolje je bilo drugačno, stabilnejše kot danes, in tega od podjetij ni zahtevalo v takšni meri kot danes. Spoznali pa smo tudi, da se je v socialistični družbi predpostavljalo, da je kontroliranje nepotrebno in ga ni treba izvajati. Tako lahko zapišem, da je bila **primarna funkcija** te službe **planiranje**, kontrola pa sekundarnega pomena, saj je ni "nihče" potreboval (Režun, 2001, str. 3–4).

Dejansko je potreba po kontroliranju obstajala in se je do neke mere tudi izvrševala v okviru nevtralnjšega pojma analiziranje. Plansko-analitski oddelki so torej opravljali naloge tako s področja planiranja kot tudi s področja kontroliranja poslovanja, s tem da sta bila pomen in obseg obeh nalog zelo neenakomerno zastopana v prid prvega.

Kot sem že omenila, je **planiranje v jugoslovanskih podjetjih urejalo vrsta zakonov**. Podrobneje so ga urejali prav njemu namenjeni zakoni o planiranju. Ti so bili tako zvezni kot republiški in so se večkrat menjali. V začetku leta 1989 je začel veljati zadnji zvezni zakon, ki je planiranje prvič prepustil gospodarskim organizacijam samim. Glavne zakonske ureditve gospodarskih organizacij so izhajale iz t. i. Zakona o združenem delu in iz zakonske ureditve planiranja (Rozman, 1989, str. 14).

Tako ni nič čudnega, da se takšno planiranje ni obravnavalo kot nekaj nujno potrebnega za uspešno poslovanje podjetja, temveč prej kot nekaj zakonsko potrebnega.

Zanimiv je del predgovora v Rozmanovi doktorski disertaciji ob koncu osemdesetih let, v katerem poudarja pomen planiranja za uspešnost poslovanja: "Delo je zaključeno prav v času, ko večina ravnateljev v naših gospodarskih organizacijah meni, da je planiranje postalo nepotrebno. Da pa ne bi bil ogrožen smisel mojega dela, dopustimo možnost, da pri tem mislijo na planiranje, kakršno so doslej imeli. Kot optimisti recimo, da menijo, da ustreznega planiranja v podjetjih ni. Optimizem podprimo še z ugotovitvijo, da je planiranje najbolj razvito v podjetjih držav, ki bi jim v njihovi gospodarski uspešnosti želeli slediti. Delo je nastalo v pravem trenutku, saj opozarja na dosedanje težave planiranja, obenem pa poudarja, kakšno planiranje lahko bistveno pripomore k uspešnosti poslovanja" (Rozman, 1989, str. I).

Sredi osemdesetih let, predvsem pa od devetdesetih let dalje so se v Sloveniji začele izredno hitre, korenite spremembe v političnem okolju (razpad Jugoslavije), gospodarskem okolju, načinu upravljanja (konec socializma, začetek kapitalizma), pa tudi razvoj informacijske tehnologije se je še dodatno pospešil. Vse to je na eni strani zahtevalo, na drugi strani pa omogočalo spremembe tudi na področju planiranja, predvsem pa kontroliranja, analiziranja in informiranja v slovenskih podjetjih.

V takšnih spremenljivih pogojih so se morali namreč direktorji hitreje odzivati. S trendom naraščanja zahtev kakovosti ravnateljev se je povečevala odgovornost za odločanje, za sedanje in prihodnje rezultate oziroma za razvoj podjetja in plansko-analitski oddelki so tako pričeli dobivati drugačno, razširjeno, pomembnejšo vlogo v podjetju (Kolar, 2001, str. 20).

Zaradi "zgodovinske nekoristnosti", slabšalnega prizvoka plansko-analitske dejavnosti za zagotavljanje uspešnosti poslovanja podjetja na eni strani ter zaradi tega, ker se v imenu nahajata le dve funkciji kontrolinga (planiranje in analiziranje), so v večini slovenskih podjetij to dejavnost preimenovali v kontroling (po vzoru tujine – nemške šole kontrolinga). Če so se poleg imena v skladu z nalogami, funkcijo kontrolinga povečale tudi zadolžitve in pristojnosti, ki smo jih opredelili v tretjem poglavju, ter če se je s tem povečal pomen te službe v podjetju, potem so bila preimenovanja upravičena. Drugače pa bi bilo bolje, da bi dejavnost plansko-analitskih oddelkov najprej vsebinsko obogatili, ji povečali pomen ter jo šele nato preimenovali, saj vemo da "obleka še ne naredi človeka".

Poleg plansko-analitskih oddelkov v slovenskih podjetjih omenjajo še: službe za gospodarjenje, službe za ekonomiko. Na raznih strokovnih seminarjih in srečanjih, ki sem jih obiskala v zadnjih štirih letih kot vodja kontrolinga v podjetju, sem spoznala, da gre pri vseh službah praktično za isto vsebino, kot sem jo v tretjem poglavju obravnavala pod pojmom kontroling. Zaradi problematičnosti izraza, tujke kontroling, se tako v nekaterih podjetjih ne odločijo za njegovo uvedbo, ampak iščejo svoje rešitve za poimenovanje te funkcije. Če sem zapisala, da plansko-analitska služba z imenom nakazuje le na dve nalogi, ki jih opravlja (planiranje in analiziranje), potem lahko zapišem, da kontroling asocira samo na eno nalogo (kontroliranje) in se zato kot nadomestek za plansko-analitsko službo resnično ne more šteti za boljše poimenovanje. A kot sem že zapisala v tem delu, se je pojem kontroling v slovenski teoriji in praksi že tako uveljavil, da se postavlja vprašanje smiselnosti uvajanja novega izraza (bojazen pred še večjo zmedo na tem področju v slovenskem prostoru).

Za organizacijo kontrolinga v pravem pomenu besede, pod katerim razumem kontroling, ki opravlja vse potrebne funkcije, naloge, opredeljene v tretjem poglavju tega dela, je namreč potreben čas, saj morajo biti izpolnjeni določeni pogoji, da lahko kontroling sploh opravlja svojo funkcijo, dejavnost. Vse prevečkrat lahko v slovenski praksi namreč naletimo na "kvazikontrolinge", ki opravljajo le del nalog ali pa celo povsem druge naloge, kot bi jih morali opravljati in tako ne služijo svojemu pravemu namenu oziroma imajo le "obleko" brez prave vsebine. To pa niti ni čudno, saj se pod pojmom kontroling v slovenskem prostoru razume marsikaj, o čemer govori zadnje, šesto poglavje tega dela. O organizaciji in pogojih za vzpostavitev kontrolinga v pravem pomenu besede pa pišem v petem poglavju.

4.1.2. Kontroling in notranja revizija

Temeljni namen **notranjega revidiranja** je presojati ukrepe za varstvo sredstev ter dobro gospodarjenje s sredstvi in poslovnim izidom, poiskati nesmotrnosti in nepravilnosti pri tamkajšnjem delovanju, ki se kažejo pri delu, sredstvih in poslovnem izidu, tudi možnosti za osebno okoriščenje, ter oblikovati predloge za njihovo odstranjevanje. Ti predlogi se v

glavnem nanašajo na delovanje informacijskega podsistema in kontroliranja, vgrajenega v izvajalni podsistem, lahko pa tudi na odločanje v okviru upravljalnega podsistema (Turk et al., 1994, str. 27).

Poslovodstvo podjetja potrebuje notranjo revizijo, ker ta (Spremić, 1997, str. 9–10):

- izboljšuje **točnost in zanesljivost** računovodskih in operativnih **podatkov ter informacij**, ki so podlaga za odločanje;
- ugotavlja, v kolikšnem obsegu operativne službe upoštevajo politiko podjetja;
- preprečuje zapravljane sredstev;
- zmanjšuje možnost prevar, saj odkriva pomanjkljivosti pri poslovanju in kontrolah;
- presoja učinkovitost poslovanja podjetja;
- odkriva in odstranjuje neuspešne in neučinkovite postopke;
- pokaže spoštovanje zakonskih predpisov;
- pokaže spoštovanje notranjih navodil v podjetju.

Vlogo službe notranje revizije pa je vsebinsko treba umestiti tudi širše, in sicer je njena dejavnost namenjena konkretni pomoči vsem zaposlenim zagotavljati ustreznost svojega dela. V ta namen jih notranje revizijske službe oskrbujejo s strokovnimi ocenami stanj in priporočili za izboljšanje stanja. Zato je že tako pri vzpostavljanju pogojev za njeno delo kot pri kasnejšem delovanju treba izhajati iz omenjene vloge te službe, katere funkcija ni le v ugotavljanju nepravilnosti, pač pa tudi v **strokovnem svetovanju**. Vlogo notranjega revidiranja in revizije je potrebno razumeti tudi v smeri povečevanja zanesljivosti, učinkovitosti in uspešnosti gospodarjenja. Služba notranje revizije mora delovati v okviru usmeritev, ki jih oblikujeta uprava in nadzorni svet (Jadek, 2001, str. 4).

Poleg tega mora notranji revizor **spoštovati standarde notranjega revidiranja**. Najbolj znane standarde je izdal ameriški Inštitut notranjih revizorjev in so razvrščeni v naslednjih pet področij (Režun, 2002, str. 4):

- neodvisnost – notranji revizorji morajo biti pri izvajanju revizije neodvisni;
- strokovnost – notranje revidiranje je treba opravljati strokovno profesionalno;
- delovno področje – delovno področje notranjega revidiranja mora obsegati preiskovanje in ocenjevanje primernosti in učinkovitosti, tako sestava notranjih kontrol kot tudi opravljanja prevzetih nalog;
- opravljanje revidiranja – notranje revidiranje mora obsegati načrtovanje revizije, preiskovanje in ocenjevanje informacij, sporočanje izsledkov in popravljanje;
- vodenje notranjega revidiranja – vodja notranje revizijske službe mora pravilno voditi notranjo revizijsko službo.

Iz rezultatov ankete o ozaveščenosti poslovodstva glede pomena notranje revizijske službe v gospodarskih organizacijah v Sloveniji, ki jo je opravila sekcija za notranjo revizijo pri Slovenskem inštitutu za revizijo, je mogoče najti odgovore na vprašanja, zakaj podjetja nimajo notranje revizijske službe. Anketirana podjetja so navedla naslednje razloge: te naloge opravlja finančno-računovodska služba, naloge opravlja zunanji revizor, podjetje je premajhno, stroški bi bili preveliki, podatki se obdelujejo računalniško; desetina anketiranih

pa je menila, da služba notranjega revidiranja sploh ni potrebna. Predvsem iz odgovorov tistih, ki menijo, da lahko notranjo revizijsko službo nadomestijo z dobrim računalniškim obdelovanjem podatkov, notranjimi kontrolami ter delom zunanjih revizorjev, je mogoče razbrati, da je **vloga notranje revizijske službe v slovenskih podjetjih še precej nejasna in nerazumljena** (Jagrič, 2000, str. 24–29).

Ljudje v osnovi nimamo radi, da nas kdo nadzira in nam gleda pod prste, zato so poklici, ki to opravljajo, ponavadi obravnavani z negativnim prizvokom, na drugi strani pa zbujajo strah in spoštovanje. In takšen poklic je tudi poklic notranjega revizorja, pa tudi kontrolerja. Marsikdo se vpraša: Zakaj bi me moral nekdo nadzirati, če sam vem, kaj je moje delo in ga tudi ustrezno opravljam? Ali ni škoda denarja za nek dodaten nadzor? Nasploh slovensko okolje notranje revizorje dojema še predvsem kot poklicne kritike, čeprav bi morali biti svetovalci in sodelavci posloводства. Če obstaja zdrav strah pred notranjim revizorjem, je to lahko koristno. Pretiravati z nezaupanjem pa ni dobro, saj že to kaže, da bo z odnosi nekaj narobe. Poročila, ki jih sestavlja notranji revizor, so zaupna in v roke jih vedno dobi določen naslovnik, vsebujejo tudi priporočila, kakšni posegi so v danem trenutku mogoči. Posloводство skratka lahko z notranjim revidiranjem le pridobi. Slepiti se in skrivati pred dejstvi je pravzaprav dejanje, s katerim bo direktor lahko prvemu škodil ravno sebi (Jurančič, 1997, str. 46).

Notranja revizija se tako kot kontroling v slovenskem prostoru šele uveljavlja. Obe dejavnosti imata svoje korenine v ameriški praksi in sta zelo "mladi". Obe sta svetovalno naravnani in v slovenskem prostoru slabo razumljeni. Velikokrat ju obravnavajo izključno kot poklicne kritike, policaje in imata zato obe prej negativni kot pozitivni predznak. Ukvarjata se z analiziranjem in informiranjem, ki se pri obeh dejavnostih vsebinsko razlikujeta, dopolnjujeta. Kontroling in notranja revizija sta tako močno **funkcionalno soodvisna**, hkrati pa je **poudarjena njuna institucionalna neodvisnost** (Osmanagić, 1995, str. 29).

Razvit kontroling (v pravem pomenu besede) lajša revizorjem (ne samo notranjim, ampak tudi zunanjim) njihovo strokovno delo, notranja revizija pa omogoča kakovostnejši kontroling. Nikakor pa ju ne smemo enačiti.

V slovenskem prostoru se zelo pogosto dogaja ravno to, da se notranja revizija in kontroling povsem izenačita, kar je povsem napačno, saj so razlike med njima več kot očitne, že na osnovi kratke predstavitve notranje revizije in njene primerjave s kontrolingom, ki sem ga opredelila v predhodnih poglavjih tega dela. Naj povzamem glavne razlike med njima:

- Notranja revizija revidira podatke in informacije ter ugotavlja njihovo resničnost in poštenost, medtem ko informacij za odločanje (kar predstavlja osrednje delo kontrolinga) neposredno ne pripravlja.
- **Notranja revizija preizkuša pravilnost informacij in podatkov**, medtem ko **kontroling** nanje gleda predvsem z vidika njihove **primernosti, uporabnosti za sprejemanje odločitev ravnateljev**, ki naj bi vodile k uspešnejšemu poslovanju podjetja.

- Notranja revizija mora biti nujno organizirana kot neodvisna služba, medtem ko za kakovostno delo kontrolinga to ni pogoj (kar bomo spoznali v petem poglavju o organizaciji kontrolinga).
- Strokovno znanje notranjih revizorjev mora biti formalno potrjeno s posebno licenco, ki jo izdaja Slovenski inštitut za revizijo, medtem ko za kontrolerje v Sloveniji ni nujno in niti ni moč pridobiti kakšne uradne priznane licence, čeprav obstaja t. i. šola kontrolinga v okviru slovenskega podjetja Orgos.
- Delo notranjih revizorjev temelji na posebnih standardih notranjega revidiranja; medtem ko delo kontrolerja v Sloveniji ne usmerjajo oziroma ne določajo nobeni posebni standardi, zakoni kontrolinga.

Iz opredeljenih razlik vidimo, da **kontroling in notranja revizija vsekakor nista in ne moreta biti eno in isto.**

4.2. Kontroling in informacijske funkcije

Najprej si pogledjmo povezavo med kontrolingom in računovodstvom kot osrednjo vsebinsko informacijsko funkcijo, nato pa še med kontrolingom in informatiko.

4.2.1. Kontroling in računovodstvo

Računovodstvo spremlja in preučuje v denarni merski enoti izražene pojave, povezane s poslovanjem kake organizacije, lahko celovito pokaže, koliko je bila organizacija uspešna pri doseganju svojih gospodarskih, finančnih in drugih ciljev. Zato morajo biti cilji računovodstva podrejeni ciljem organizacije. Ne glede na to, kako je računovodstvo organizirano (ali kot enotna služba ali v okviru več služb), je pri vodenju računovodstva treba upoštevati **temeljna računovodska načela in Slovenske računovodske standarde** (Turk, 2002a, str. 1–3).

Dejavnost računovodstva je **računovodenje**, ki v teoriji **zajema**:

1. **knjigovodenje**, ki se ukvarja z zbiranjem, urejevanjem, začetnim obdelovanjem in prikazovanjem podatkov o preteklih procesih in stanjih;
2. **računovodsko predračunavanje**, ki se ukvarja z zbiranjem, urejevanjem, začetnim obdelovanjem in prikazovanjem podatkov o prihodnjih procesih in stanjih;
3. **računovodsko analiziranje**, ki se ukvarja z obdelovanjem podatkov na višji stopnji za presojanje bonitet ter oblikovanje predlogov za izboljšanje poslovnih procesov in stanj;
4. **računovodsko nadziranje**, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti oblikovanja podatkov in njihovega spreminjanja v informacije, pa tudi odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti.

Gre za dejavnost **zbiranja v denarni merski enoti izrazljivih podatkov in oblikovanja v denarni merski enoti izraženih informacij**, ki zrcalijo preteklo gospodarjenje in dajejo podlago za boljše bodoče gospodarjenje (Turk, 2002a, str. 1–2).

Turk priznava (Turk, 2002a, str. 3), da se **računovodska služba v slovenskih podjetjih** včasih **omejuje** le na del računovodenja, predvsem **na knjigovodenje**, zato je prostor še za druge službe (plansko-analitske službe, kontroling), ki se vzpostavijo zaradi slabosti računovodske službe, ki v slovenski praksi ni dovolj usmerjena v pripravljanje računovodskih informacij za notranje odločevalne potrebe. V normalni organizacijski zgradbi se računovodske funkcije ne ločujejo. In v nadaljevanju tega poglavja predpostavljamo, da govorimo o računovodstvu, ki vključuje vse svoje štiri temeljne funkcije (knjigovodstvo, predračunavanje, analiziranje podatkov ter nadziranje obravnavanja podatkov), ni pa namensko usmerjeno.

Celotno računovodstvo lahko z vidika področja spremljanja in uporabnikov računovodskih informacij razdelimo na tri dele (Kavčič, Koželj, Odar, 1998, str. 41):

1. **Finančno računovodstvo** je tisti del celotnega računovodstva, ki spremlja **poslovne dogodke**, ki se pojavljajo v gospodarskih družbah v povezavi **z zunanjim okoljem**, in pripravlja podatke, ki zanimajo **zunanje uporabnike**.
2. **Stroškovno računovodstvo** je del celotnega računovodstva, ki spremlja in preučuje poslovne dogodke **znotraj** gospodarske družbe.
3. **Poslovodno računovodstvo** nima posebnega področja spremljanja in preučevanja, temveč z njim označujemo tisti del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije za **notranje uporabnike**, za potrebe odločanja ravnateljev. Je del finančnega in je hkrati tudi del stroškovnega računovodstva, saj iz njiju črpa nevtralne podatke ter jih preoblikuje v informacije za odločanje.

Postavlja se mi vprašanje, kako se v vse tri navedene vrste računovodstva vključujejo štiri funkcije računovodstva (knjigovodstvo, predračunavanje, analiziranje podatkov ter nadziranje obravnavanja podatkov). Na osnovi obravnavnih opredelitev sklepam, da je pri finančnem in stroškovnem računovodstvu poudarjena vloga knjigovodstva, medtem ko je pri poslovodnem računovodstvu poudarjena vloga računovodskega predračunavanja, nadziranja in analiziranja. Knjigovodstva si pri tej vrsti računovodstva ne predstavljam, lahko pa tej vrsti računovodstva po mojem mnenju dodamo informiranje.

Poslovodno računovodstvo oblikuje informacije za različne ravni odločanja, zato mora poslovodni računovodja zelo dobro poznati celoten poslovni proces in njegove sestavine ter organizacijo podjetja s posameznimi ravnmi odločanja. Le tako lahko namreč oblikuje kakovostne informacije, ki so skladne s potrebami njihovega uporabnika. Temeljna naloga poslovodnega računovodstva je torej dajati prave informacije pravi osebi, v pravem obsegu in s čim nižjimi stroški.

Ugotovimo lahko, da med kontrolingom in poslovodnim računovodstvom obstaja zelo velika podobnost, vendar **moramo kontroling razumeti kot širšo dejavnost od poslovodnega**

računovodstva. Poslovodno računovodstvo imamo lahko za jedro kontrolinga, nikakor pa ga ne smemo z njim enačiti, saj med njima obstajajo naslednje bistvene razlike:

- Kontroling se ukvarja ne le s kvantitativnimi, finančnimi, računovodskimi podatki in informacijami, temveč tudi s kvalitativnimi, nefinančnimi, neračunovodskimi ter ostalimi vrstami le-teh, kar smo spoznali v tretjem poglavju tega dela.
- Kontroling se ukvarja tudi s strateškim delom poslovanja podjetja, medtem ko se poslovodno računovodstvo ukvarja pretežno z operativnim poslovanjem podjetja.
- Kontrolingu ni treba upoštevati posebnih standardov, ki veljajo za računovodstvo, čeprav se zaradi prekrivanja poslovnega računovodstva in kontrolinga tudi pri njem v določeni meri lahko uporablja standarde.

Dela računovodij in kontrolerjev v današnjem času si ne moremo predstavljati brez ustrezne informacijske tehnologije (vključuje strojno, programsko opremo) ter strokovnjakov s tega področja. V nadaljevanju si nekoliko podrobneje pogledjmo povezavo kontrolinga z oddelkom informatike v podjetju.

4.2.2. Kontroling in informatika

Informacijska služba je sodobna tehnična služba, čeprav se lahko zaradi slabosti računovodske službe (če obsega le knjigovodstvo) in neobstoja posebne službe kontrolinga ukvarja tudi z vsebinsko platjo informacij za notranje potrebe podjetja, ki jih omogoča informacijska tehnologija (Turk, 2002a, str. 3).

Predpostavljajmo, da se v podjetju normalno opravljata funkciji kontrolinga in računovodstva. V takšnem primeru je služba informatike le tehnični servis kontrolingu, računovodstvu. Seveda mora pri zasnovi, razvoju in vzdrževanju informacijskega sistema v podjetju, ki poleg informacijske tehnologije vključuje tudi zaposlene strokovnjake, procedure, dokumentacije, uporabljene vhodne in izhodne podatke, procesirane z obdelavo podatkov, kontroling tesno in stalno sodelovati (Pustatičnik, 2001, str. 43), kar smo spoznali v tretjem poglavju tega dela.

Informacijski sistem podjetja se v današnjih časih nenehno razvija z namenom, da čim bolje, hitreje, učinkoviteje uporabnike oskrbi s podatki in informacijami, potrebnimi za odločanje.

Takšen sistem mora biti sposoben spremljati in beležiti dogodke v podjetju in njegovi okolici ter jih na razumljiv način posredovati uporabnikom. Transakcijski informacijski sistemi, temelječi na relacijskih tehnologijah, ki služijo za nadzor nad dogajanjem v podjetju, so kot orodje za pomoč pri upravljanju poslovnih transakcij že razširjeni v slovenskih podjetjih. Vedno več se jih odloča tudi za uporabo različnih tehnologij, ki služijo izključno za podporo odločanju. Najbolj razširjena tehnologija za sprotno analitično obdelavo podatkov je tehnologija OLAP (Puklavec, 2001, str. 1–2).

Orodja OLAP združujejo podatkovni model, optimiran za analizo, z analitskimi orodji, ki naj bi bila enostavna za uporabo. Združujejo podatke iz različnih oddelkov v razumljivo celoto, pri čemer vsem uporabnikom zagotavljajo, da uporabljajo skupno informacijsko osnovo in vse podatke v podatkovnem skladišču. Orodja OLAP pa se lahko povezujejo tudi z drugimi

vrstami raznolikih podatkov, kot so relacijski, zapuščinski ali zunanji. Na tržišču najdemo že veliko število različnih orodij OLAP, različnih proizvajalcev, od katerih nekatera slonijo celo na relacijskih bazah podatkov (npr. Oracle Express, Microsoft SQL Server) (Puklavec, 2001, str. 9–10).

Hitre spremembe v tehnološkem (računalniška strojna in programska oprema), gospodarskem (konkurenca), pravnem okolju (zakonodaja) silijo podjetja k pogostim spremembam informacijskega sistema.

Pomembno je, da imajo v podjetjih pred začetkom takšnih prenov informacijskega sistema jasno sliko o tem, kaj bi s prenovo radi dosegli in spremenili. Načrt mora odgovoriti na vprašanja, kot so, kakšen bo končni sistem po prenovi, za katere namene se bo uporabljal, kako bodo med seboj povezane različne funkcije v podjetju. Prenova informacijskega sistema ni samo nakup programske opreme in šolanje za njegovo uporabo, ampak je povezana z mnogo dodatnega dela in s stroški (prenos podatkov, trud za uskladitev in dopolnitev podatkov, vzporedno preizkušanje, ustavitve sistema ob prehodu, dodatno izobraževanje ...).

Veliko projektov pride skoraj do konca, ob presaditvi v delovno okolje pa se zatakne, saj način in potrebne aktivnosti niso bile določene in upoštevane že v začetku projekta. Zato je treba pripraviti celovito strategijo IT (informacijske tehnologije), katere avtorji morajo biti poleg oddelka informatike tudi njeni ključni uporabniki (kontroling, računovodstvo, tudi ravnatelji) in izvori zajemanja podatkov (funkcije izvajalskega podsistema podjetja). Ponavadi se za največjo oviro ne izkaže pomanjkanje znanja vodij različnih oddelkov, ki sodelujejo v timu, temveč pomanjkljiva komunikacija z oddelkom informatike, ki mu odgovorni ne znajo na ustrezen način sporočiti svojih potreb in želja. S celovito strategijo IT vodilne v podjetju prisilimo v medsebojno komunikacijo in sporočanje pravih potreb in tako se doseže usklajenost na ravni celotnega podjetja (Petrič, 2003, str. 16).

Pri tem mora **kontroling** odigrati ključno vlogo, saj je ravno kontroling koordinator, **vezni člen med oddelkom informatike in odločevalci**, ki informacije potrebujejo. Na eni strani ima kontroler več znanj s področja IT, pozna vrste in strukture podatkov v podjetju in tako laže komunicira z zaposlenimi v informatiki, na drugi strani pa pozna potrebe odločevalcev, saj je njihov svetovalni servis.

Vrh vsakega dobro postavljenega in organiziranega poslovnega informacijskega sistema predstavlja sistem za podporo odločanju, pogosto imenovan tudi direktorski informacijski sistem (DIS). Namenjen je ravnateljem podjetja, saj z integracijo razpoložljivih podatkov na zaslon, s pomočjo vrtljivih tabel in grafov, prikaže vse najpomembnejše elemente poslovanja, s poljubno razčlenitvijo postavk na sestavne dele (Puklavec, 2001, str. 14).

Seveda pa je zmotno mišljenje nekaterih, da lahko takšni DIS-i nadomestijo kontroling v podjetju. Kontroler je tisti, ki ima ključno vlogo pri vsebinskem postavljanju in vzdrževanju DIS-a, poleg tega pa večina ravnateljev nenehno zahteva dodatne analize, vedno nove prikaze, nestandardizirana poročila, kar kaže na potrebo po kontrolingu v podjetju. V manjših podjetjih, kjer ravnatelj sam izvaja večino funkcij kontrolinga, takšni DIS-i močno olajšajo njegovo delo, nikakor pa niti v primeru majhnih podjetij ne moremo govoriti o tem, da DIS

nadomesti kontroling. **Informacijski sistemi za podporo odločanju** torej močno **olajšajo delo kontrolerja** na področju izvajanja informiranja (priprava standardiziranih poročil), **nikakor pa ga ne morejo nadomestiti**.

Običajno pri postavljanju in vzdrževanju DIS-a sodelujejo zunanji strokovnjaki, med katerimi so tudi takšni, ki opravljajo del funkcije kontrolinga (zunanji kontroling) – predvsem sodelovanje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju informacijskega sistema. Več o različnih oblikah organizacije kontrolinga bo napisanega v petem poglavju tega dela.

Pred tem pa si pogledajmo še razmejitve kontrolinga od posameznih poslovnih funkcij.

4.3. Kontroling in poslovne funkcije

Na osnovi do sedaj spoznanega lahko postavim trditev, da **kontroling** vsekakor **ni ena izmed poslovnih funkcij** v podjetju. Tudi ko se dejavnost kontrolinga izvaja decentralizirano, v okviru služb posameznih poslovnih funkcij, se kontrolinga ne sme razumeti kot poslovno funkcijo. Ločiti moramo organizacijski in vsebinski vidik. O organizaciji kontrolinga bo več napisanega v petem poglavju tega dela. Naj na tem mestu omenim le to, da lahko v prav vsaki poslovni funkciji govorimo tudi o kontrolingu, saj te funkcije vodijo funkcijski ravnatelji, ki potrebujejo informacije o izvajanju, planih, odmikih s strani kontrolinga, vendar zaradi tega kontrolinga ne smemo imeti za poslovno funkcijo.

Vsak funkcijski ravnatelj samostojno med letom postavlja operativne cilje, ki morajo biti v okviru taktičnega (letnega) plana podjetja, ki povezuje delne plane posameznih poslovnih funkcij v celoto. Kot smo spoznali, kontroler – pomočnik najvišjega posloводства podjetja pri letnem planiranju opravlja funkcijo koordinatorja in usklajuje delne plane poslovnih funkcij v celovit plan podjetja tako, da se že v letnem planu prikaže ustrezno doseganje temeljnega cilja podjetja.

Podrobnejše obravnavanje posamezne poslovne funkcije ni predmet tega dela, zato bom v nadaljevanju le na kratko predstavila bistvo posamezne poslovne funkcije ter glavne podatke, ki jih kontroling na eni strani pridobiva iz delovanja posamezne poslovne funkcije, na drugi strani pa so to podatki, ki jih potem kontroler primerja s planiranimi, jih analizira ter potem informira funkcijske ravnatelje o doseganju oz. nedoseganju postavljenih ciljev. Kontroler mora opozarjati na kritične odmik od planskih ciljev po posameznih funkcijskih področjih, ki ogrožajo doseganje temeljnega letnega planskega cilja na nivoju podjetja kot celote.

1. Kontroling in kadrovska funkcija

Pridobivanje, pripravljanje in varovanje zaposlenih v poslovnem sistemu je ena najbolj splošnih vsebin kadrovske poslovne funkcije v podjetju (Hočevvar, 1998, str. 2).

Ljudje so največje bogastvo vsakega podjetja in v današnjem času prav gotovo predstavljajo enega izmed ključnih dejavnikov, če ne celo glavnega, ki loči uspešna podjetja od neuspešnih. Zaradi tega je zelo pomembno ustrezno ravnanje z njimi. Znanost upravljanja s človeškimi viri tako iz leta v leto pridobiva na pomenu tudi v praksi.

Brez poznavanja podatkov o posameznih zaposlenih uspešno ravnanje z njimi praktično ni mogoče. Podatke je treba pridobivati, shranjevati, dodajati, obdelovati, pri tem pa hkrati zagotoviti tudi varnost osebnih podatkov. V manjših podjetjih ta dejavnost ni problematična, v večjih podjetjih pa je "ročno" obdelovanje kadrov močno oteženo, saj je vseh mogočih kombinacij med posameznimi kadri in njihovimi lastnostmi preveč za nesistemske, neračunalniško obvladovanje. Podatki, ki izvirajo iz kadrovske funkcije, morajo biti zato del celovitega informacijskega sistema podjetja (Puklavec, 2001, str. 19–20).

Podatki, ki izvirajo iz kadrovske poslovne funkcije, so zlasti: število zaposlenih po različnih organizacijskih enotah podjetja, njihova kvalifikacija, starost, spol, prisotnost na delu, bolniške, skupna delovna doba, delovna doba v obravnavanem podjetju, število dni izobraževanja, plača, število dni pripadajočega dopusta, sistematizacija delovnih mest ... V zadnjem času postaja izredno pomembno določanje ključnih kadrov, ki jih je treba še posebej pozorno spremljati in analizirati.

2. Kontroling in prodajna funkcija

Učinkovito proizvodnjanje, opravljanje storitev za poslovni sistem še ne pomeni njegovega uspešnega poslovanja. V tržnem gospodarstvu je treba proizvode, storitve prodati. Poslovni sistem lahko proizvaja še tako učinkovito, vendar če ne more prodati svojih proizvodov, tudi ne more dosegati cilja svojega delovanja. Funkcija prodajanja vsebuje razpečevanje in varovanje proizvodov, storitev (Hočevnar, 1998, str. 2).

Prodajna funkcija je tako prav gotovo ena izmed najpomembnejših v podjetju, saj brez prodaje (prihodkov) podjetje ne more živeti. Tudi podatki te funkcije so posledično eni izmed ključnih v podjetju.

V preteklosti se je ta funkcija usmerjala predvsem v doseganje čim višje količinske prodaje, danes pa tržne razmere zahtevajo usmeritev v doseganje profitabilne in plačane prodaje. Zato pa je treba poznati in razpolagati z veliko več podatki o prodaji kot samo s prodajnimi količinami in vrednostmi, če hoče kontroling ravnatelj trženjske funkcije posredovati vse potrebne informacije (Puklavec, 2001, str. 16–17).

Podatki, ki izvirajo iz trženjske funkcije, so: podatki o izdelkih, kupcih, potnikih, količinski prodaji, prodajnih cenah po ceniku, najrazličnejših vrstah popustov (količinski, akcijski, superrabati ter ostali popusti po pogodbah), prodajnih kanalih, stroških oglaševanja, degustacijah, pospeševanju, stroških reklamacij, zalogah končnih izdelkov, oddaljenosti kupcev, stroških prevoza ...

Le s tako široko zasnovanim prodajnim informacijskim sistemom lahko ravnatelji s pomočjo kontrolerja iščejo odgovore na vprašanja: kateri so ključni, najdonosnejši izdelki, kupci; kako izdelki dosegajo prodajne planske cilje; kakšni so trendi prodaje, napovedi; kakšne popuste lahko ponudimo posameznemu kupcu, da bo ta še v planiranih mejah profitabilnosti (Puklavec, 2001, str. 16).

3. Kontroling in proizvodna funkcija

Prvine poslovnega procesa se pretvarjajo v proizvode oziroma v opravljene storitve z izvajanjem funkcije proizvajanja, opravljanja storitev. Podjetje učinkovito opravlja to dejavnost, če za dani obseg proizvodov, storitev, porabi čim manj prvin poslovnega procesa (Hočevar, 1998, str. 2).

Proizvodnjo je treba zato skrbno načrtovati in racionalno upravljati, da je potem produktivnost kar največja, proizvodni stroški pa kar najnižji. Optimiziranje proizvodnje pomeni višanje kvalitete izdelka in/ali zmanjševanje časa in stroškov njegove proizvodnje. Za takšno optimizacijo proizvodnje je treba imeti na razpolago veliko količino različnih notranjih in zunanjih podatkov v povezavi z njo (Puklavec, 2001, str. 23–24), ki jih kontroling predela v uporabne informacije za odločanje ravnateljev.

Podatki, ki izhajajo iz proizvodne poslovne funkcije, so zlasti: količina izdelkov, sestavnice (recepture) izdelkov (osnova za kalkulacije standardnih direktnih proizvodnih stroškov), (ne)kvaliteta proizvodov, razpoložljive strojne kapacitete, izkoriščene strojne kapacitete, norma ure, efektivne ure, režijske ure, ozka grla, proizvodni potroški po posameznih vrstah, proizvodnih obratih ...

Ravnatelji iz proizvodnje v skladu s prodajnimi cilji in taktičnimi cilji ostalih poslovnih funkcij postavijo planske cilje, ki jih kontroling vključi v celotni plan poslovanja podjetja. Da je proizvodni plan konsistenten s prodajnim, kadrovskim, nabavnim, finančnim, poskrbi kontroler, ki je (kot smo spoznali) glavni koordinator planskih aktivnosti. Med letom potem kontroler kontrolira izvajanje planskih ciljev, večje odmike analizira.

4. Kontroling in nakupna funkcija

Za proizvodnjo izdelkov, pa tudi storitev podjetje potrebuje določene predmete dela. Njihovo priskrbovanje, pripravljanje in varovanje je vsebina nakupne poslovne funkcije (Hočevar, 1998, str. 2).

Glavna naloga nabavne funkcije je zagotavljati čim krajše čase med naročilom in dostavo blaga; nižati stroške nabave in zalog. Za optimalno nabavo so torej ključne informacije o stanju zalog in "zmožljivostih" dobavitelja. Le pravilne in pravočasne informacije, poleg poznavanja tržnih razmer, dobaviteljev, velike fleksibilnosti zaposlenih v nabavi, omogočajo delovanje nabave po principu "just in time". Za zagotavljanje takšnih informacij pa je treba imeti na voljo veliko število različnih podatkov (Puklavec, 2001, str. 25).

Ti podatki se nanašajo zlasti na: nabavljene količine surovin, embalaže ter ostalih predmetov dela, trgovskega blaga, bruto nabavne cene, dobljene popuste, nabavne stroške, čase dobav, zamude pri dobavah, (ne)kakovost nabavljenega materiala, blaga, število in obseg dobav s strani obstoječih dobaviteljev, potencialne dobavitelje ...

5. Kontroling in finančna funkcija

Nabava, proizvodnja, kadrovanje in prodaja v tržnem gospodarstvu ne bi bili izvedljivi brez financiranja. Funkcija financiranja v širšem pomenu besede vključuje (Hočevar, 1998, str. 2):

- **priskrbovanje sredstev** (običajno v denarni obliki) – **financiranje v ožjem smislu**,
- **vračanje sredstev**, ki je povezano zlasti z zmanjševanjem dolgov oziroma definciranje,

- preoblikovanje sredstev, ki je povezano z uporabljanjem finančnih sredstev (**investiranje**), ter
- vračanje nefinančnih sredstev v denarno obliko (**deinvestiranje**).

Ravnatelji finančne funkcije so tako zadolženi za: ustrezno planiranje finančnih sredstev, njihovo pridobivanje, optimiziranje njihove strukture, zagotavljanje likvidnosti ... V ta namen potrebujejo ažurne podatke in informacije o odprtih terjatvah, neporavnanih obveznostih, denarnem toku, stanju na bančnem računu (Puklavc, 2001, str. 30–31).

Vsi ti podatki, informacije se morajo dati enostavno pridobiti iz informacijskega sistema podjetja, za zasnovo, razvoj in vzdrževanje katerega je soodgovoren kontroling.

Predvsem pri investiranju in deinvestiranju pa je funkcija kontrolinga še pomembnejša, saj kontroling običajno izdeluje investicijske elaborate, analize o upravičenosti posameznih investicij, na drugi strani pa pripravlja tudi analize, predloge za deinvestiranje iz proizvodnih programov, organizacijskih enot, ki so nedonosne oziroma znižujejo povprečno donosnost v podjetju.

S tem zaključujem vsebinsko utemeljitev kontrolinga v podjetju. Na osnovi do sedaj napisanega smo lahko spoznali, da je **vloga kontrolinga v podjetju dovolj jasna in ločena od ostalih dejavnosti**, da ga resnično **lahko opredelimo kot dodatno organizacijsko funkcijo**, ki **pomaga ravnateljem** pri njihovem delu (ravnanju).

5. ORGANIZACIJA KONTROLINGA V PODJETJU IN POGOJI ZA NJEGOVO USPEŠNO DELOVANJE

Vodstvo podjetja se mora odločiti, kako bo organiziralo kontroling v podjetju. Uvajanje kontrolinga namreč lahko poteka **s pomočjo zunanjih svetovalcev** ali pa **vodstvo podjetja samo organizira kontroling** v podjetju. Lahko gre za vzpostavitev **lastnega, notranjega kontrolinga** v podjetju ali pa za odločitev o uporabi storitev **zunanjega kontrolinga**. Odločitev podjetja za zunanji ali notranji kontroling je odvisna od situacijskih spremenljivk, ki jih navajam v nadaljevanju.

Kontroling (notranji) se v organizacijsko strukturo lahko umesti kot poseben štabni oddelek v podjetju, ki je lahko centraliziran ali pa decentraliziran po posameznih poslovnih funkcijah (kadrovski, nabavni, prodajni, proizvodni, finančni kontroling ...) ali drugih poslovno-organizacijskih enotah (profitnih centrih, strateških poslovnih enotah ...). Decentralizirani kontrolerji nastajajo zato, da lahko linijski šefi v prodaji, proizvodnji in drugje vprašajo: kdo je "moj" svetovalec? Kdo je moj kontroler – zdravnik, ki je pristojen za obiske pri meni "na domu"? Za linijskega vodjo kot uporabnika je med centralnimi "strokovnimi zdravniki" težko najti tistega, ki bi mu lahko postavil podrobna vprašanja o svojih problemih (Deyhle, 1997, str. 186–87), zato je v primeru ustreznih situacijskih spremenljivk v podjetju smiselno organizirati decentraliziran kontroling.

V primeru decentraliziranega kontrolinga potem "centralni" kontroler usklajuje dejavnost decentraliziranih kontrolerjev. Poleg posebnega oddelka za kontroling se lahko ta organizira tudi v okviru službe računovodstva (kot poseben oddelek znotraj računovodstva ali pa računovodja opravlja tudi funkcijo kontrolerja).

Ravnatelj pa včasih tudi sam opravlja glavne naloge kontrolinga. V takšnem primeru o kontrolingu praktično ne moremo več govoriti, saj ravnatelj njegove pomoči ne potrebuje in zato kontroling ne more obstajati.

V slovenski literaturi je veliko polemik o tem, kako mora biti kontroling v podjetju organiziran, umeščen v organizacijsko strukturo. Več o tem bo napisanega v šestem poglavju tega dela, ki bo govorilo o kontrolingu v slovenski teoriji in praksi.

Resnica je ta, da univerzalnih rešitev ni. Vsako podjetje (menedžment podjetja) mora najti svojemu podjetju najbolj primerno, najbolj učinkovito rešitev. Določena "navodila" za dobro organizacijsko postavitve kontrolinga lahko najdemo v kontingenčni oziroma situacijski teoriji.

5.1. Organizacija kontrolinga v skladu s situacijskimi spremenljivkami

Osnova kontingenčnega, situacijskega pristopa temelji na treh tezah (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 138):

1. "ni ene same najboljše organizacijske rešitve,
2. niso vse organizacijske metode enako učinkovite,
3. katero organizacijsko obliko bomo izbrali, je odvisno od okolja, v katerem podjetje deluje."

Večina avtorjev navaja pet situacijskih spremenljivk, ki vplivajo na primerno organiziranost podjetja. Poleg **okolja** podjetja še: **velikost, tehnologijo, cilje podjetja ter zaposlene**.

V nadaljevanju si na kratko pogledjmo vsako izmed petih situacijskih spremenljivk ter njihov vpliv na organizacijo kontrolinga v podjetju.

5.1.1. Vpliv okolja na organizacijo kontrolinga

Ugotovili smo že, da je glavni razlog za nastanek funkcije kontrolinga čedalje bolj kompleksno, negotovo okolje podjetja, saj ravnatelji pri tako hitrih in nepredvidljivih spremembah v vseh podsistemiširšega sistema okolja ne morejo več sami dobro opravljati svojega dela. Potrebujejo podporo, pomoč s strani kontrolinga.

Bolj negotovo (spremenljivo, kompleksno) je okolje podjetja, bolj v podjetju potrebujejo specializirane strokovnjake za kontroling in močnejši mora biti oddelek kontrolinga. Če torej podjetje posluje v okolju z visoko stopnjo negotovosti, potem je kontroling priporočljivo organizirati kot samostojno, močno, štabno službo, saj bo vloga kontrolerjev močno osredotočena tudi na strateško planiranje, ki v stabilnem, gotovem okolju ni nujno potrebno.

V primeru velikega podjetja, v močno negotovem okolju bi bil primeren decentraliziran kontroling, saj se posamezni funkcijski, področni kontrolerji ukvarjajo predvsem z operativnim delom, glavni kontroler pa z njihovim usklajevanjem ter strateškim kontrolingom.

5.1.2. Vpliv velikosti podjetja na organizacijo kontrolinga

Večje je podjetje (predvsem v smislu števila zaposlenih), težje je njegovo usklajevanje in s tem delo ravnateljev.

V zelo velikih podjetjih ravnatelj tako bolj potrebuje pomoč notranjega kontrolinga kot v majhnih. Poleg tega je v večjih podjetjih poseben oddelek kontrolinga racionalno organizirati (koristi so večje od stroškov), medtem ko se v manjših podjetjih pojavi vprašanje racionalnosti takšnega dejanja.

Močna štabna služba kontrolinga je tako smotrna v velikih podjetjih, medtem ko v majhnih funkcijo kontrolinga prevzame računovodja oziroma ravnatelj opravi sam del teh nalog, ob kompleksnejših analizah pa se najame zunanje strokovnjake. V zelo majhnih podjetjih kvečjemu lahko govorimo o zunanjem opravljanju storitev kontrolinga, saj je ponavadi ravnatelj hkrati tudi lastnik in kontroler podjetja, pa tudi računovodske storitve se običajno v takšnem primeru opravljajo zunaj podjetja (računovodski servis).

Kadar se v majhnih podjetjih odločijo za lastni kontroling, prihaja do tega, da sam podjetnik opravlja naloge operativnega kontrolinga ob istočasnih drugih operativnih nalogah, in zato zanemara strateške naloge podjetja. Takšen kontroling je ponavadi nesistematičen, zato ne doseže pravih koristi. Uspešen kontroling mora biti namreč sistematičen, to je stalen, in povsod prisoten, kar lastniku malega podjetja pravilom ne uspe (Koletnik, 2000, str. 29).

Računovodski (knjigovodski) servisi bi lahko z višjo strokovno usposobljenostjo zaposlenih postali "kontrolinški servisi", ki bi majhnim podjetjem poleg knjigovodstva opravljali še storitve svetovanja pri planiranju poslovanja, podjetnike bi opozarjali na kritične odmike pri poslovanju (postavili bi ustrezen sistem "semaforjev" za podjetnika) z namenom, da bi bili planski cilji uresničeni, opravljali bi analize po njihovih potrebah ter jim tako nudili čim boljše informacije za odločanje in s tem pomagali pri njihovem uspešnejšem poslovanju.

5.1.3. Vpliv tehnologije na organizacijo kontrolinga

Tehnologija obsega vse tiste dejavnike, ki določajo vrsto proizvodnega postopka oziroma način zagotavljanja storitev. Med pomembnejše tehnološke dejavnike uvrščamo predvsem naslednje (Debeljak, 1998, str. 32): število proizvodnih oddelkov in obratov ter njihovo medsebojno povezanost, število različnih skupin izdelkov ter uporabljenih tehnologij, število vhodnih materialov, polizdelkov in izdelkov, čas izdelave izdelka oziroma priprave storitve, število proizvodnih faz, število tehnoloških procesov ter povezanost med njimi, vrsto in mesto izvajanja tehnoloških procesov, vrsto proizvodnje (naročniška, nenaročniška, posamezna, serijska, masovna), določenost oziroma predvidljivost proizvodnih procesov (število izjem,

okvar) ter stabilnost uporabljene tehnologije, stopnja avtomatizacije proizvodnega procesa, pomen časovne komponente pri izdelavi izdelkov oziroma zagotavljanju storitev.

Vrsta tehnologije ne vpliva bistveno na organizacijo kontrolinga v podjetju. Na eni strani je pri posamični in procesni tehnologiji potreba po posebnem oddelku kontrolinga (štabni službi) večja kot pri množinski tehnologiji, saj je koordinacija pri kompleksnejši tehnologiji težja. Kontrolerjeve naloge pri takšnih tehnologijah so precej nestandardizirane, sistem kalkulacij izdelkov pa veliko zahtevnejši kot pri množinski tehnologiji. Na drugi strani pa je množinska tehnologija tista, ki temelji na ekonomiji obsega, nizkih stroških na proizvedeno enoto. Na osnovi tega lahko sklepamo, da pri tej vrsti tehnologije kontroling mogoče odigra še pomembnejšo vlogo kot pri posamični in procesni tehnologiji.

5.1.4. Vpliv ciljev na organizacijo kontrolinga

"Cilji pomenijo zaželeno stanje in njihovo doseganje je uspeh in uspešnost poslovanja podjetja" (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 143).

Kompleksnejši (raznovrstni, konfliktni, nekonsistentni cilji različnih interesnih skupin znotraj in zunaj podjetja) in ambicioznejši so cilji podjetja, težavnejše je njegovo ravnanje. In tako je pri takšnih ciljih tudi vloga kontrolinga v podjetju pomembnejša.

Pri konfliktnih ciljih je potrebnega veliko več usklajevanja, da se nekonsistentnost ciljev že v času planiranja v čim večji meri odpravi in se zagotovi doseganje temeljnega cilja podjetja.

Na drugi strani pa ambiciozno postavljen temeljni cilj podjetja in skladno z njim ambiciozno postavljeni cilji po posameznih poslovnih funkcijah, programih zahtevajo veliko več kontroliranja, pravočasnega opozarjanja na kritične odmike, da lahko ravnatelji posameznih poslovnih funkcij pravočasno postavijo in realizirajo nove operativne cilje, ki bodo omogočili doseči ambiciozno postavljene letne planske funkcijske cilje in s tem tudi temeljni cilj podjetja.

Nasprotno pa pri enostavnejših in neambiciozno postavljenih ciljih kontroling nima takšnega pomena, saj je v tem primeru potrebnega dosti manj usklajevanja in opozarjanja na odmike med letom.

5.1.5. Vpliv zaposlenih na organizacijo kontrolinga

Zaposleni se med seboj razlikujejo glede na usposobljenost, samostojnost, prevzemanje tveganja, ambicioznost. Te lastnosti močno vplivajo na vodenje, motiviranje, komuniciranje, kontrolni razpon, centralizacijo in formalizacijo (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 144).

Pri bolj usposobljenih, izobraženih, samostojnih kadrih z visokimi kompetencami, ki so samozavestnejši, je težje priti do usklajene celote. Koordinacija med delnimi plani ravnateljev s takšnimi lastnostmi s strani najvišjega poslovodstva, ki mu pomaga kontroler, je običajno dosti zahtevnejša. Kontroler mora najvišjemu poslovodstvu pomagati, da pogosto nasprotujoče si cilje močnih poslovno-funkcijskih ravnateljev uskladi v konsistentno celoto.

Zato lahko zapišem, da je vloga kontrolinga pri bolj izobraženih, usposobljenih, samostojnih, ambicioznih, samozvestnih zaposlenih gotovo pomembnejša, večja kot pri manj izobraženih, usposobljenih, samostojnih, ambicioznih, samozvestnih zaposlenih.

Organiziranost kontrolinga v skladu s situacijskimi spremenljivkami podjetja pa še ne omogoča uspešnega delovanja kontrolinga. Ključni pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da lahko kontroling deluje v svoji polni vlogi, so: močan interes najvišjih ravnateljev, jasna opredelitev pristojnosti v organizaciji, integriran informacijski sistem, ustrezna kultura v podjetju ter strokovnost, etičnost, odličnost kontrolerja.

5.2. Pogoji za uspešno delovanje kontrolinga v podjetju

5.2.1. Interes, potreba ravnateljev

"Srce" in s tem življenje kontrolingu v podjetju da ravnatelj, saj kontroling pravzaprav obstaja zaradi njega. **Interes, potreba ravnatelja** po strokovni, podporni pomoči pri njegovem delu je **prvi in nujen pogoj za vzpostavitev in delovanje kontrolinga** v podjetju.

Ravnatelj, ki opravlja organizacijske funkcije planiranja, organiziranja, uresničevanja in kontroliranja, katerih vsebina je koordiniranje in odločanje, v podjetju kot odprtem sistemu, ki je izpostavljen nenehnim vplivom, spremembam v okolju, mora **izraziti potrebo po pomoči** pri svojem delu in **organizirati, vzpostaviti kontroling** v podjetju, ki mu bo kar najbolj učinkovito lahko pomagal pri njegovem delu – zagotavljanju smotrnega uresničevanja temeljnega cilja podjetja.

Za učinkovito delovanje kontrolinga pa morajo tudi po vzpostavitvi le-tega ravnatelji nenehno in tesno sodelovati s kontrolerjem – svetovalcem, saj se mora začetna potreba po kontrolingu pokazati kot resnična tudi pri dejanskem, vsakodnevnem delovanju. Če namreč pri delovanju kontrolinga potekajo informacije le v eni smeri (kontroler – ravnatelj), povratnih informacij s strani ravnatelja pa kontroler nima, potem ne moremo govoriti o svetovalni, podporni dejavnosti kontrolerja. Kontrolingu "odpove srce".

5.2.2. Jasna opredelitev pristojnosti v podjetju

Kontroling zahteva jasno delegiranje zadolžitve, odgovornosti in avtoritete za njihovo izvedbo. Jasno morajo biti opredeljeni in razmejeni nosilci odgovornosti.

Govorimo lahko o jasni opredelitvi mest odgovornosti, ki je tesno povezana z računovodstvom odgovornosti. Več o mestih odgovornosti je moč prebrati v Hočevarjevi doktorski disertaciji z naslovom Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti (Hočevar, 1994).

Računovodstvo odgovornosti se organizira s ciljem, da oblikuje informacije o uresničenih in planiranih rezultatih poslovanja po organizacijskih enotah (mestih odgovornosti). Bistvo računovodstva odgovornosti izhaja iz predpostavke, da za stroške, prihodke, poslovni izid in

naložbe kapitala ne morejo biti odgovorni proizvodi, storitve in podobno, temveč so to lahko le ravnatelji, in sicer v okviru pooblastil za odločanje oziroma glede na stopnjo obvladljivosti posameznih ekonomskih kategorij. Ravnatelji na različnih ravneh so lahko nagrajeni in kaznovani le na podlagi ekonomskih kategorij, ki so posledica njihovega odločanja in uravnavanja. S prenašanjem pooblastil na nižje organizacijske ravni se nadrejeni ravnatelj ne znebi odgovornosti za delegiran del zadolžitve (Hočevar, 1994, str. 192–193).

V praksi je lahko kontroling uspešen le v tistih podjetjih, v katerih lahko govorimo o dejanskem prenosu zadolžitev, pa tudi moči, pristojnosti navzdol. V slovenskih podjetjih menedžment velikokrat le v besedah prisega na prenos zadolžitev in moči navzdol, v praksi pa si zadrži vse pravice do nenehnega "vmešavanja" in odločanja. Vendar potem ne bi smeli odgovornih "kriviti" za slabe poslovne rezultate, saj o vsem praktično odločajo sami (Pogačnik, 1997, str. 56).

Tudi sama imam takšne izkušnje iz prakse. Nejasno določeni nosilci odgovornosti naj bi odgovarjali za stroške, prihodke, na katere dejansko nimajo vpliva, saj se vse preveč odločitev sprejema na vrhu, posledice pa morajo nositi tisti, ki zanje nikakor niso odgovorni.

Tudi Pučko govori o tem, da moramo strogo ločevati med kontroljivimi in nekontroljivimi spremenljivkami (Pučko, 2001). To naprej pomeni, da je treba pri posameznem nosilcu odgovornosti spremljati le tiste spremenljivke, na katere ima ta nosilec odgovornosti vpliv.

Glede na to, ali so ravnatelji na nekem mestu odgovornosti odgovorni za stroške (odhodke), prihodke, dobiček ali za donosnost naložb, se razlikujejo tudi mesta odgovornosti, tako da lahko ločimo med štirimi vrstami mest odgovornosti: stroškovnim (odhodkovnim), prihodkovnim, dobičkovnim in naložbenim. Mesta odgovornosti morajo biti organizirana tako, da omogočajo ugotavljanje čim več obvladljivih stroškov oziroma prihodkov in da bo uspešnost in učinkovitost poslovanja nekega mesta odgovornosti v čim večji povezavi z odločitvami ravnatelja, ki to mesto odgovornosti vodi (Hočevar, 1994, str. 193).

Zakaj je tako težko jasno opredeliti mesta odgovornosti, nosilce odgovornosti?

Menim, da je prvi razlog v tem, da v podjetjih zadolžitve običajno že v osnovi niso jasno razdeljene, kajti veliko preveč operativnih odločitev se sprejema na samem vrhu in tako postanejo spremenljivke (prihodki, stroški, dobiček, naložbe) za nosilce odgovornosti dejansko nekontroljive, vseeno pa se jih spremlja oziroma kontrolira, »navidezni« nosilci odgovornosti pa morajo opravičevati negativna odstopanja.

Drugi razlog za nejasno opredeljene nosilce odgovornosti, ki je tesno povezan s prvim, pa tiči v nenehnih organizacijskih spremembah podjetja, menjavanju odgovornih oseb, delovna mesta se prilagajajo posameznikom ... Tako se zadolžitve po delovnih mestih nenehno spreminjajo, pri zamenjavah odgovornih nosilcev pa pride do situacij, ko npr. določen ravnatelj prodajne funkcije planira svoje prihodke, stroške, v teku leta pa je zamenjan z novim in v primeru neizpolnjevanja plana je potem za to kriv nerealen plan, ki ga je postavil njegov predhodnik.

Zaradi vsega tega so »navidezni« nosilci odgovornosti razmeroma nezainteresirani za povratne informacije o svoji uspešnosti s strani kontrolinga, saj so prepričani, da nimajo večjega vpliva na te "(ne)obvladljive" spremenljivke in menijo, da je takšno spremljanje uspešnosti njihovega dela do njih krivično. In po mojem mnenju imajo čisto prav, saj je "prisiljena" odgovornost za nekaj, na kar ne moreš vplivati, nedopustna. Najvišje vodstvo podjetja mora jasno delegirati zadolžitve in prenesti del operativnih odločitev navzdol, da se potem lahko jasno opredelijo nosilci odgovornosti, ki suvereno odločajo v obsegu delegiranih zadolžitvev.

Izpolnitev tega pogoja je v primerjavi z naslednjimi pogoji, ki jih še obravnavam, najbolj "v rokah" najvišjih ravnateljev podjetja, poleg tega je finančno, pa tudi časovno med najmanj "zahtevnimi". Je pa izpolnitev tega pogoja vprašljiva predvsem zaradi tega, ker je odvisna od razmišljanja in interesov samega vodstva podjetja, ki se v slovenskih podjetjih še prevečkrat kaže kot zelo avtokratično, samozadostno, narcisoidno. Takšni ravnatelji v slovenskih podjetjih vzpostavijo kontroling predvsem zaradi svojega lastnega "imidža", ne pa zaradi uresničitve, uveljavitve njegovega pravega namena.

Čeprav sta ustrezno izpolnjena prva dva obravnavana pogoja za uspešno delovanje kontrolinga (interes ravnateljev, jasno opredeljeni nosilci odgovornosti v podjetju), kontroling v podjetju ne bo mogel delovati učinkovito, če ne bo zagotavljal potrebne, pravočasne, kredibilne informacije. Takšne informacije pa lahko pripravlja le na osnovi računalniško podprtega integriranega informacijskega sistema podjetja. Računalniško podprt integriran informacijski sistem je pogoj za delovanje kontrolinga, ki ga je mogoče predvsem v primerjavi z nekaterimi drugimi pogoji (npr. organizacijsko kulturo podjetja) hitreje izpolniti, a je finančno najbolj zahteven pogoj. Obravnavam ga v nadaljevanju.

5.2.3. Računalniško podprt, integriran informacijski sistem

Spoznali smo že, da je kontroling služba, ki mora za učinkovito izpolnjevanje svoje vloge tekoče, nemoteno prejemati podatke z vseh področij poslovanja, poslovnih funkcij v podjetju. Ti podatki morajo biti pravočasni in kredibilni, saj so osnova za pripravo informacij ravnateljem v podjetju. Iz tega je moč zaključiti, da kontroling zahteva integriran informacijski sistem.

Računalniške aplikacije v večini (večjih) slovenskih podjetjih so bile v preteklosti nabavljene postopno, nesistematično, ločeno po posameznih poslovnih funkcijah, organizacijskih enotah, kar se še danes kaže v veliki neintegriranosti informacijskih sistemov v nekaterih slovenskih podjetjih. Razmere v slovenskih podjetjih na področju integriranosti informacijskih sistemov se sicer v zadnjih letih izboljšujejo. Večina večjih in srednjih podjetij v Sloveniji se odloča za standardizirane pakete ERP, čeprav je kompleksnost oziroma zahtevnost produkta odvisna od dejavnosti in velikosti podjetja. Kot pravijo v podjetju SAP Slovenija, je danes pri nas verjetno implementiranih že več kot 400 paketnih rešitev, ki bolj ali manj ustrezajo definiciji ERP. Zaradi predvidljivosti stroškov licenc, strojne opreme in implementacije je mogoče vnaprej razmisliti o smiselnosti projekta oziroma o primernem financiranju. Stroške projekta

je mogoče primerjati s pričakovanimi prihranki, koristmi in tudi dokazati, da podjetje, ki uvede sistem ERP, prihrani na račun zmanjšanja zalog, transparentnosti in zanesljivosti podatkov, hitrejših informacij (Vagaja, 2003, str. 23).

Dokler podjetje nima ustreznega povezanega sistema, tudi kontroling pri obsežni, neurejeni masi podatkov ne more pravočasno pripravljati informacij, ki bi bile nujne za hitro kontrolo in analizo poslovanja, odmikov, z namenom izpolnitve planskih ciljev. Na splošno lahko rečem, da so nekompatibilni, nepovezani informacijski sistemi in razne ročne evidence, ki služijo kontrolingu za izdelavo poročil in analiz in nimajo vgrajenih že vnaprej pripravljenih sodobnih analitičnih orodij, zelo slaba podlaga za učinkovito delo kontrolinga. 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, informacij.

Naloga kontrolinga ni odkrivati napake v podatkih (to je kvečjemu naloga notranjega revizorja). Kontroler mora dobiti kredibilne podatke iz informacijskega sistema, da lahko učinkovito opravlja svojo vlogo. Samo tisti, ki se je kdaj operativno ukvarjal s kontrolingom, ve, kako zamudno in nevhvaležno je nenehno preverjanje podatkov. V pogovoru s kolegi iz drugih slovenskih podjetij sem ugotovila, da je pri mnogih problem ravno to, da se morajo ukvarjati predvsem z zagotovitvijo točnosti podatka, namesto da bi svoj čas posvetili vsebini, oblikovanju informacij za odločanje.

Omenila sem že, da je danes dogajanje v vseh podsistemih okolja podjetja tako hitro, spremembe tako nepredvidljive, da so za odločanje na vseh ravneh posloводства potrebne hitre, stalne, po možnosti že vnaprejšnje informacije o dogajanjih, saj so včerajšnje, lahko pa tudi današnje, že zgodovina. To pa je mogoče doseči le s pomočjo sodobne informacijske tehnologije, računalniško podprtega integriranega informacijskega sistema.

Ni nujno, da podjetje kupi že izgrajene, zelo drage, pogosto precej toge integrirane informacijske sisteme, t. i. paketne rešitve ERP, kot so npr. SAP, BAAN. Lahko se odloči tudi za lastno izgradnjo povezav obstoječih delnih informacijskih sistemov v integriranega. Včasih pa je za delovanje učinkovitega kontrolinga dovolj postaviti le "kapo" na razdrobljen informacijski sistem podjetja – t. i. direktorski informacijski sistem (DIS), o katerem sem več napisala v četrtem poglavju tega dela. Katera izmed navedenih rešitev je za podjetje najracionalnejša, je odvisno od številnih dejavnikov, ki jih v tem delu ne bom podrobneje obravnavala. Naj navedem le to, da je eden izmed ključnih velikost podjetja. V večjih, finančno močnih podjetjih je običajno racionalneje uvajati standardne paketne rešitve ERP-ja.

V integriranem informacijskem sistemu SAP (paketna rešitev ERP) je kontroling vsebinsko in organizacijsko zelo jasno postavljen po vzoru nemških kontrolingov (predvidena posebna, štabna služba). Modul za kontroling avtomatsko pridobiva podatke iz vseh ostalih medsebojno povezanih modulov: prodajnega, proizvodnega, nabavnega, finančno-računovodskega, kadrovskega, ki zajemajo vsa področja poslovanja podjetja. Vsebinsko modul kontrolinga v SAP-ju pokriva (Jakič, 2001, str. 57–58):

1. **kontroling splošnih stroškov** (glavni vir podatkov je računovodski modul; omogoča spremljanje odmikov realiziranih stroškov od načrtovanih po posameznih mestih odgovornosti, stroškovnih mestih, podpisanih računov, projektih in ostalih organizacijskih enotah, ki jih definira podjetje);
2. **kontroling kalkulacij izdelkov** (glavni vir podatkov sta proizvodni in računovodski modul; omogoča spremljanje odmikov (potroškovnih in cenovnih) realiziranih posameznih vrst proizvodnih stroškov s standardnimi, normativnimi stroški);
3. **analiza dobičkonosnosti** (vir podatkov so prodajni, računovodski modul in del kontrolinškega modula o kalkulacijah izdelkov in splošnih stroških; ravnateljem daje sliko dobičkonosnosti (različnih nivojev pokritij) po različnih tržnih segmentih, kupcih, potnikih, distribucijskih kanalih v državi, po državah, skupinah izdelkov, izdelkih ...);
4. **kontroling profitnih centrov**, ki je vsebinsko zelo podoben analizi dobičkonosnosti, le da je enostavnejši za implementacijo, ker nudi poročanje le po eni dimenziji prihodkov, stroškov, pokritij, s tem pa manj fleksibilen in univerzalen kot analiza dobičkonosnosti.

Specialistka za kontroling je na osnovi lastnih izkušenj pri uvajanju SAP-ja v podjetja zapisala, da uspešna implementacija SAP-ja v podjetju bistveno vpliva na kvaliteto dela, ravno na področju kontrolinga. Razdrobljeni programi sicer lahko na eni strani nudijo odlično podporo posameznim poslovnim funkcijam, področjem dela v podjetju, na drugi strani pa običajno niso dobra osnova za učinkovito delo kontrolinga. Uspešna uvedba SAP-ja v podjetje omogoči bistveno izboljšanje učinkovitosti in kvalitete dela kontrolerja (Jakič, 2001, str. 12).

Torej integriran informacijski sistem omogoča delovanje "pravega" kontrolinga. Vendar pa moram na tem mestu omeniti, da ni vse tako preprosto in pravljeno, kot lahko izgleda, ko se kot kontroler prvič srečaš s takšnim sistemom. V nekaterih pogledih dvomim o upravičenosti nakupa in uvedbe SAP-ja (oziroma drugih paketnih rešitev ERP) v nekaterih podjetjih. Zakaj?

Če vodstvo podjetja predhodno (ali vsaj vzporedno) ustrezno ne reši problemov, kakršni so neracionalni procesi v podjetju, nejasni nosilci odgovornosti in z njimi povezano centralizirano odločanje ter problem neustrezne organizacijske kulture, ki jo obravnavam v naslednjem poglavju, mu vsa najmodernejša in najboljša informacijska tehnologija tega sveta ne bo pomagala. Še vedno so ljudje glavni (ravnatelji, kontrolerji in ostali zaposleni) in tisti, od katerih je odvisno, ali je določena računalniška, informacijska rešitev v podjetju dobra ali slaba.

Ljudje, zaposleni v podjetju, so tisti, ki oblikujejo kulturo podjetja, katere ustreznost je naslednji pomemben pogoj, ki mora biti izpolnjen za delovanje "pravega" kontrolinga v podjetju.

5.2.4. Ustrezna kultura v podjetju

Pojem organizacijske kulture je težko enostavno opisati. Najpogosteje se ima z navedenim pojmom v mislih temeljne vrednote, norme, običaje, navade, prepričanja, ki so se oblikovala med zaposlenimi znotraj podjetja, organizacijske enote, oddelka, tima... Možna organizacijsko kulturo opredeli kot vzorec temeljnih domnev, ki jih je kaka skupina iznašla, odkrila ali razvila, ko se je učila spopadati se s problemi eksterne adaptacije in interne integracije; vzorec se je pokazal za dovolj dobrega, da ga ocenjujejo kot veljavnega, zato nove člane učijo po tem vzorcu dojemati, misliti in čutiti (Pustatičnik, 2001, str. 12).

Pri uvajanju kontrolinga v podjetje je treba te skupne vrednote – organizacijsko kulturo upoštevati. Pri zaposlenih je treba doseči prepričanje, da bodo videli v uvajanju kontrolinga pozitivno stvar. Ustvariti je treba vzdušje, ko zaposleni kontrolinga ne bodo jemali kot nujno zlo inšpektorskega nadzora, temveč jim bo predstavljal svetovalno-informacijski servis, ki opozarja v primeru skrenitve s poti proti postavljenim ciljem (Pustatičnik, 2001, str. 12).

Začetna organizacijska kultura v podjetju pred uvedbo kontrolinga v veliki meri določa, kakšni problemi se bodo pojavljali pri njegovem uvajanju in močno vpliva potem tudi na učinkovitost njegovega delovanja. Postavlja se vprašanje, kaj je treba imeti prej, ustrezno organizacijsko kulturo ali kontroling. Če smo pri ostalih pogojih govorili predvsem v smislu "predpogojev", je v primeru organizacijske kulture tako, da se ustrezna kultura lahko razvije predvsem s pomočjo dobro uvedenega kontrolinga v podjetje (izpolnjeni do sedaj opredeljeni pogoji, vključno s strokovnostjo in etičnostjo kontrolerja, ki jo bom obravnavala v nadaljevanju). Seveda je lahko organizacijska kultura v podjetju že pred uvedbo kontrolinga ustrezna in zaradi tega kontroling lahko v podjetju veliko hitreje zaživi.

Kontroling zahteva razvito plansko-kontrolno, kontrolinško organizacijsko kulturo. To pomeni, da se v podjetju vsak posameznik zaveda pomembnosti postavljenih planskih ciljev, pri oblikovanju katerih tudi aktivno sodeluje, in nato tudi potrebe po njihovem uresničevanju. V podjetju s kontrolinško organizacijsko kulturo kontroler ni oseba, ki opravlja kontrolo nad drugimi, temveč le skrbi za to, da se lahko vsakdo sam kontrolira (Deyhle, 1997, str. 185).

V primeru, da organizacijska kultura podjetja ni "kontrolinško" naravnana, jo je treba začeti spreminjati vzporedno z uvajanjem kontrolinga v podjetje.

Začetni oblikovalci organizacijske kulture so karizmatični ravnatelji. Ločimo lahko med tremi fazami oblikovanja, spreminjanja organizacijske kulture (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 174–179):

1. analiza kulture podjetja,
2. vrednotenje kulture podjetja in
3. oblikovanje kulture podjetja.

Oblikovanje, spreminjanje organizacijske kulture je zelo dolgotrajen in zahteven proces. Običajno traja več kot pet let. Ravno zaradi te dolgotrajnosti in zahtevnosti spreminjanja organizacijske kulture je ta pogoj eden izmed najtežje uresničljivih, saj gre za spreminjanje

zakoreninjenih vrednot, navad, običajev, ki se kažejo skozi vedenje vsakega posameznika v podjetju.

V slovenskih podjetjih je organizacijska kultura v podjetju, ki podpira delovanje kontrolinga, tako kot kontroling šele v razvoju, kar bo razvidno iz zadnjega, šestega poglavja tega dela. Naj na tem mestu omenim le to, da zaposleni v slovenskih podjetjih prepogosto menijo, da je kontroling le "preobleka" za plansko-analitski oddelek in pogosto imajo celo prav. V veliko slovenskih podjetjih so le spremenili ime plansko-analitske službe v kontroling, medtem ko sta vloga in pomen službe ostala enaka kot v času socializma. Zapisala sem že, da "obleka še ne naredi človeka", in tako tudi kontroling samo s preimenovanjem neke službe z drugačno vlogo in pomenom ne more postati kontroling, kot ga spoznavamo skozi vsebino tega dela.

Nujno je čim prej spremeniti takšno mišljenje zaposlenih v slovenskih podjetjih. S preimenovanjem plansko-analitske službe v kontroling v podjetju sicer res ne naredijo ničesar, če se hkrati ne spremenita tudi vloga in pomen kontrolinga v podjetju. Mogoče je lahko sprememba imena službe pozitivna le v tem, da daje občutek, da je to nekaj sodobnega, koristnejšega, značilnega za tržna gospodarstva, in ni v povezavi s socialističnim načrtovanjem in analiziranjem. Vendar je bistveno, kot sem že omenila, da ljudje v podjetju začnejo to službo jemati kot pomembno in koristno za preživetje in razvoj podjetja v prihodnosti, in ne kot službo, ki povzroča le stroške in od nje podjetje nima nobenih koristi (Horvat, 2000, str. 18).

Spreminjanje organizacijske kulture je zelo dolgotrajen in zahteven proces. Najvišje vodstvo podjetja in kontroler se morajo skupaj truditi, da zaposleni v podjetju občutijo, kako pomembna je vloga kontrolinga (posredno tudi za njihovo eksistenco), saj ravnatelji brez kakovostnih informacij, nasvetov ne morejo v tako turbulentnem okolju več ustrezno odločati, kar lahko ogrozi uspešno poslovanje in celo obstoj podjetja.

Četudi so izpolnjeni vsi štirje do sedaj navedeni pogoji za uspešno delovanje kontrolinga, pa kontroling v podjetju ne bo mogel biti uspešno uveden in učinkovito delovati, če vodstvo podjetja na delovno mesto kontrolerja ne imenuje človeka z ustreznimi strokovnimi in etičnimi vrlinami, o čemer pišem v nadaljevanju.

5.2.5. Strokovnost, etičnost, odličnost kontrolerja

Dober kontroler mora imeti številna strokovna znanja. Kontrolerjevo strokovno znanje mora tako obsegati zlasti (Deyhle, 1997, str. 189):

- obvladovanje računovodskega sistema, standardov,
- poznavanje informacijske tehnologije v vlogi naročnika sistemskih rešitev,
- poznavanje proizvodne tehnologije,
- poznavanje metod komuniciranja,
- analitično radovednost,
- obvladovanje sodobnih tehnik za reševanje problemov,
- obvladovanje komunikacijskih pomagal.

Poleg tega mora kontroler:

- dobro poznati potek vseh procesov v podjetju in njegovo organizacijsko strukturo s posameznimi ravni odločanja;
- imeti sposobnost abstraktnega mišljenja, sposobnost utemeljevanja, dar za poučevanje, sposobnost nenehnega učenja, vsestransko nadarjenost, potrpljenje pri ponavljanju razlage že znanih stvari, sposobnost prijazne prodornosti, vztrajnost, pogum ...

Še tako dobro strokovno usposobljen kontroler pa ne bo uspešno izpolnil svoje vloge brez etičnih vrlin.

»Ne smeš si privoščiti vsega, kar si lahko.« To je stavek, ki se mi je močno vtisnil v spomin na enem izmed predavanj prof. Turka. In kontroler si glede na svoj položaj v podjetju (dostop do vseh pomembnih, zaupnih podatkov podjetja) lahko privošči marsikaj. Zato bi bilo nujno za kontrolerje napisati pravila poštene, etične igre kontrolinškega delovanja. Pripadniki vsakega uglednega poklica imajo praviloma svoj kodeks poklicne etike. Slovenski inštitut za revizijo, ki vključuje ne samo revizorje, temveč tudi računovodje in ocenjevalce vrednosti, je poskrbel za kodekse njihove poklicne etike, ki so v marsičem tesno povezani med seboj (Turk, 2000, str. 13). Glede na to, da kontroler v Sloveniji ni priznan kot poklic, tudi nima napisanih etičnih pravil igre. Dokler kontroler ne bo priznan kot poklic, bi bilo dobro, da se upošteva npr. etični kodeks, ki velja za računovodje.

Vendar pa so etični kodeksi le zahteve, napisana "pravila igre", ki se jih v praksi lahko ali pa tudi ne upošteva.

Zanimiva so rekla gospodarstvenikov širom po svetu: »Etika je lepa, vendar posel je posel.«, »Pošteni in neumni so bratje.« Statistika po svetu dokazuje, da ljudje v kapitalizmu, tržnem gospodarstvu, postavijo na stran svoje etične vrednote takoj, ko gre za vprašanje obstoja določenega posla. V zadnjih letih pa se na področju etike srečujemo z dvema popolnoma različnima preobrazbama: na eni strani se je korupcija, neetično obnašanje še bolj razmahnilo, hkrati pa se je okrepil tudi javni protest proti sprejemanju in dajanju podkupnin. Zdi se, kot da bi rast neetičnega vedenja hkrati spremljala rast osveščenosti civilne družbe. Paradoks je torej v tem, da se neetičnost širi, čeprav se čedalje bolj borimo proti njej (Jelovac, 1999, str. 51).

Zato ni nič čudnega, da je tako globoko zakoreninjeno prepričanje tudi v Sloveniji o tem, da poštenost ni sopotnica bogastva, saj pošteni v poslovnem življenju v glavnem zmrzujejo. Ta ugotovitev torej lahko daje nepoštenim spodbudo, da ponavljajo svoje oguljeno geslo: »Svet želi biti varan, torej ga prevarajmo!« Sprašujem se, ali poštenost danes ni le še nekakšna vrsta moralnega nakita, ki ima lep videz, veliko stane, težko jo je najti, lahko se sicer pokaže ob svečanih priložnostih, vendar pa je njena praktična vrednost v vsakdanjem poslovnem življenju v obratnem sorazmerju z njeno ceno.

Kljub temu da sem bila v zadnjih stavkih v dvomih glede tega, da lahko prevlada dobro nad zlim, etično obnašanje strokovnjakov (tudi kontrolerjev) nad neetičnim, pa moram poudariti, da sama verjamem v to, da se splača biti pošten, in zato verjamem, da tudi večina tistih strokovnjakov, ki imamo radi svoje delo in mu hočemo dati pomen, ugled in kredibilnost v

času, ko jo ta najbolj potrebuje, saj je kontrolinška stroka še v puberteti, razvoju, upoštevamo nenapisane etične zahteve.

Da bi kontroler lahko nastopal kot ugledna osebnost, si mora prizadevati, da bo imel v čim večji meri takšne lastnosti in značilnosti, ki v medsebojnih razmerjih oblikujejo njegovo odličnost. **Odličen je tisti človek, ki po kakovosti presega druge**, s kakovostjo pa mislimo tisto, kar opredeljuje človeka glede na **veliko mero pozitivnih lastnosti**. Te pa so (Turk, 2000, str. 14–19):

1. **izobraženost** (lastnost človeka, da ima načrtno razvite sposobnosti za delovanje na svojem poklicnem področju in je seznanjen tudi z dosežki na drugih področjih);
2. **olikanost** (lastnost človeka, da se vedno lepo vede in tudi govori – v skladu z moralnimi, družbenimi pravili);
3. **preudarnost** (lastnost človeka, da s podrobnim razčlenjevanjem dejstev, podatkov prihaja do kakih zaključkov – prodorno mišljenje in ustrezno ravnanje);
4. **prizadevnost** (lastnost človeka, da dela za dosego, uresničitev česa);
5. **izvirnost** (lastnost človeka, ki ni odvisen od kakega vzora, predloge, tudi nadzorov in navad in se po tem loči od drugih ljudi);
6. **zanesljivost** (lastnost človeka, da se je nanj mogoče zanesti, da ne vzbuja nikakršnega dvoma o tem, da bo uresničil tisto, kar se od njega pričakuje);
7. **podjetnost** (lastnost človeka, da se pri svojem delu loteva novih in novih nalog in da je pri tem sposoben na podlagi svoje preudarnosti in modrosti prevzeti tudi tveganja v zvezi z novim delovanjem);
8. **voditeljskost** (lastnost človeka, da zna voditi druge ali potek česa in v tej zvezi delovanje organizirati, uskladiti in sodelavce spodbuditi za uresničevanje postavljenih ciljev);
9. **pravičnost** (lastnost človeka, da pri presojanju in vrednotenju upošteva dejstva in ravna v skladu z moralnimi in drugimi načeli, in ne po osebnih nagnjenjih ali interesih);
10. **resnicoljubnost** (lastnost človeka, da upošteva le tisto, kar je skladno z določenimi dejstvi, kar se dogaja in ni posledica izmišljanja);
11. **poštenost** (lastnost človeka, ki obvladuje moralno negativna nagnjenja in teži k dobremu, a tudi, ki se ne okorišča z oškodovanjem drugega);
12. **plemenitost** (lastnost človeka, da rad pomaga drugim ljudem);
13. **samozavednost** (lastnost človeka, da se zaveda samega sebe, svojega jaza, da ima v sebi sodilo za presojo pravilnosti svojega ravnanja, svojo vest).

Sedaj smo poleg vsebinskega vidika spoznali tudi organizacijski vidik kontrolinga, zato lahko naredim sintezo povzetka vsebinske opredelitve kontrolinga z organizacijskim vidikom.

5.3. Sinteza vsebinske opredelitve in organizacijske umestitve kontrolinga v podjetje

Kontroling je posebna **organizacijska funkcija**, ki **pomaga ravnatelju zagotavljati smotrno uresničevanje cilja podjetja**. Nastala je zaradi potrebe, ki izhaja iz vedno kompleksnejšega, hitro spreminjajočega se sistema okolja, znotraj katerega se kot odprt podsistem nahaja podjetje, ki ga je vedno težje ravnati. Ravnatelj ob takšnih negotovih, nepredvidljivih spremembah ne more več kakovostno opravljati svojega dela, delegiranega s strani lastnika; ne more zagotavljati smotrnega uresničevanja cilja podjetja. Potrebuje pomoč, podporo. Potrebuje storitve **kontrolerja**, na katerega prenese del svojih delovnih nalog.

Kontroler ravnatelju pomaga pri procesu ravnanja (**pomoč pri planiranju in kontroliranju**), katerega bistvo je odločanje in koordiniranje, ki se pri kontrolinški funkciji kaže v vsebinskih nalogah **analiziranja in informiranja**.

Učinkovitost dela kontrolerja v podjetju je v veliki meri odvisna od **ustrezne organizacijske umestitve kontrolinga** v podjetje ter od **izpolnitve določenih pogojev**: interes najvišjih ravnateljev, jasno opredeljeni nosilci odgovornosti, integriran informacijski sistem, ustrezna kultura v podjetju, strokoven in etičen kontroler.

Na osnovi spoznanega o situacijskih spremenljivkah lahko naredim sklep, da je treba **pred vzpostavitev kontrolinga** v podjetju **temeljito preučiti vse situacijske spremenljivke** in se potem **tudi na njihovi osnovi odločiti za najprimernejšo organizacijsko obliko kontrolinga**.

V tabeli 2 posplošeno povzemam vpliv štirih situacijskih spremenljivk na organizacijo kontrolinga (vrsta tehnologije na organizacijo kontrolinga naj ne bi imela posebnega vpliva).

Tabela 2: Vpliv situacijskih spremenljivk na organizacijsko obliko kontrolinga

Organizacijske oblike kontrolinga	Situacijske spremenljivke		Okolje	Velikost	Cilji	Zaposleni
	Zunanji kontroling		gotovo	majhno	enostavni	nizke kompetence
	Notranji kontroling	Računovodja je hkrati kontroler				
		Služba v okviru računovodstva				
		Centralizirana štabna služba				
	Decentralizirana štabna služba		negotovo	veliko	sestavljeni	visoke kompetence

Vir: avtorica.

Velika podjetja, ki imajo sestavljene cilje, zaposlene z visokimi kompetencami ter delujejo v zelo negotovem okolju, potrebujejo notranje, močne, decentralizirane službe kontrolinga, ki jih povezuje centralni kontroler. Nasprotno od njih pa majhna podjetja z enostavnimi cilji, z zaposlenimi z nizkimi kompetencami ne potrebujejo posebnih notranjih služb kontrolinga. Zanje je racionalneje uporabljati zunanje svetovalne – kontrolinške storitve.

Seveda med obema možnostima obstaja zelo veliko različnih kombinacij situacijskih spremenljivk, ki potem vplivajo na izbiro organizacijske postavitve kontrolinga v podjetje.

Ločimo lahko zlasti med naslednjimi organizacijskimi oblikami kontrolinga:

1. **zunanjim kontrolingom** in
2. **notranjim kontrolingom** v štirih različicah:
 - računovodja opravlja del nalog kontrolerja;
 - kontroling kot posebna služba v okviru računovodstva;
 - kontroling kot samostojna štabna služba;
 - kontroling kot decentralizirana štabna služba, ki jo usklajuje glavni kontroler.

Kontroling mora biti torej organiziran v skladu s situacijskimi spremenljivkami podjetja, mora biti v interesu najvišjega posloводства podjetja, v podjetju morajo biti jasno opredeljeni nosilci odgovornosti, osnova za njegovo delovanje mora biti računalniško podprt integriran informacijski sistem. Poleg tega mora biti tudi organizacijska kultura v podjetju ustrezna, da lahko kontroling učinkovito, kvalitetno deluje. Nenazadnje pa je ključnega pomena to, kakšnega človeka se postavi na mesto kontrolerja v podjetju. Široke strokovne sposobnosti in znanja, številne pozitivne osebnostne lastnosti ter upoštevanje visokih etičnih norm so zahteve, ki jih ni enostavno izpolniti. A dober kontroler, pomočnik ravnatelja mora biti vse to v eni osebi. Biti mora "odličen človek".

Pred zaključkom tega dela si pogledjmo še slovenski pristop h kontrolingu: zgodovinski razvoj in različne opredelitve kontrolinga s strani slovenskih avtorjev in obstoječo organizacijo kontrolinga v slovenskih podjetjih ter predlagano organizacijo kontrolinga v slovenskih podjetjih v skladu s spoznanji tega dela. Poskušala bom najti tudi glavne razloge za nastalo zmedo na področju kontrolinga v slovenskem prostoru, ki je eden izmed glavnih vzrokov, zaradi katerega sem se odločila napisati pričujoče magistrsko delo.

6. ZGODOVINSKI RAZVOJ, OPREDELITVE IN ORGANIZACIJA KONTROLINGA V SLOVENSKIH PODJETJIH

6.1. Zgodovinski razvoj kontrolinga v Sloveniji

V Sloveniji smo se s kontrolingom prvič srečali v začetku šestdesetih let, ko je neko norveško podjetje uvedlo kontroling v novogoriški Meblo. Meblo si je takrat pridobil posebno dovoljenje zveznega izvršnega sveta, da uvede kontroling, čeprav je bil ta v nasprotju s tedanjimi računovodskimi predpisi. Do širšega uvajanja kontrolinga v Sloveniji je prišlo šele pred dobrimi desetimi leti (Bertoncelj, 1997, str. 11; Povšič, 1997, str. 15).

Podjetja v Sloveniji so se takrat znašla v neusmiljenem tržnem gospodarstvu, kjer preživijo le tisti poslovni subjekti, ki se znajo pravočasno prilagoditi okolju, ki so proaktivni in se neprestano spreminjajo ter tako tudi sami povzročajo spremembe v okolju. Ravnatelji v

podjetjih so v tistem času spoznavali, da so pravočasne in kakovostne informacije bistvenega pomena za uspešno poslovanje podjetja.

Razmere na slovenskem trgu se iz leta v leto zaostrejejo. Liberalizacija, ki se še povečuje z vstopom Slovenije v Evropsko unijo, povzroča, da je slovenski trg praktično del globalnega, svetovnega trga in vse hitre spremembe na njem vplivajo tudi na slovenska podjetja. V takšnih razmerah ravnatelj bolj kot kdajkoli prej potrebuje pomoč in podporo pri svojem delu, da bi lahko podjetje stabilno, uspešno ravnalo.

Večinoma so prva podjetja v Sloveniji kontroling uveljavljala pod vplivom tujih lastnikov. Tako so prevzela bodisi angleški bodisi nemški koncept kontrolinga. V drugem poglavju smo že spoznali različne opredelitve kontrolinga v anglo-ameriški in nemški literaturi, značilnosti obeh konceptov kontrolinga ter ugotovili razlike med njima in razloge za nastale razlike.

Če sem v drugem poglavju zapisala, da je v nemški literaturi kontroling vsebinsko opredeljen mnogo bolj raznovrstno kot v anglo-ameriški, potem lahko zapišem, da je v slovenski literaturi ta raznovrstnost opredelitev še pestrejša. Kontroling se včasih enači z računovodstvom, včasih z odločanjem, drugič je filozofija, tretjič posebna poslovna funkcija... Kontroler je po mnenju nekaterih avtorjev računovodja, po mnenju drugih odločevalec (ravnatelj), po mnenju tretjih pa le svetovalec ravnatelja. Prav tako so naloge kontrolerja opredeljene zelo različno.

Vse to je razvidno iz naslednjega poglavja, iz opredelitev kontrolinga s strani različnih slovenskih avtorjev. Najprej navajam definicije, ki kontroling uvrščajo pretežno v odločevalski podsistem podjetja; nato sledijo definicije računovodij, ki kontrolinga sploh ne priznavajo kot posebne dejavnosti, funkcije; na koncu pa še definicije, ki so najbližje kontrolingu, kot ga razumem sama. Pri vsaki opredelitvi bom opozorila na postavke, ki so sporne z vidika spoznanega v tem delu, in na postavke, ki so v skladu s spoznanim v tem delu.

6.2. Opredelitve kontrolinga s strani različnih slovenskih avtorjev

Kontroling je **poslovna filozofija, poseben slog vodenja in odločevalno naravnana (računovodska) informacijska dejavnost**. Je motor in krmilo podjetja in menedžmenta, zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo ter podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje (Koletnik, 1996, str. 1).

Strinjam se, da je kontroling odločevalno naravnana informacijska dejavnost in da zahteva ustrezno kulturo v podjetju. Opredelitev kontrolinga kot sloga vodenja pa je po mojem mnenju vprašljiva, saj je vodenje ravnateljeva naloga v celoti. Kontroler naj bi ravnatelju pomagal le pri planiranju in kontroliranju.

Križaj (1998, str. 16) šteje kontroling za **del odločevalskega sistema poslovanja**, ki kot metodo vodenja uporablja vodenje s cilji. Uresničuje se v **interakciji med poslovodstvom in kontrolerjem** pri opredelitvi vizije, poslanstva in ciljev podjetja, sestavi planov, optimalni uporabi razpoložljivih virov, ugotavljanju odmikov od planov in določanju ukrepov za uresničenje načrtovane donosnosti. Ker se cilje uresničuje s plani, ki opredeljujejo, kaj in kdaj

mora kdo uresničiti, pomeni kontroling tudi prenos odgovornosti in pooblastil na vodje profitnih, servisnih in stroškovnih centrov. Kontroling se ukvarja predvsem s prihodnostjo, s preteklostjo pa samo toliko, da na podlagi anamneze preteklih dogajanj opredeli diagnozo, določi terapijo ter prognozo za uresničenje postavljenih ciljev.

V opredelitvi je dobro poudarjena pomembnost povezave med poslovodstvom in kontrolerjem ter usmerjenost kontrolinga v prihodnost. Ne morem pa se strinjati z umestitvijo kontrolinga v del odločevalskega sistema poslovanja, saj je to področje dela ravnateljev in lastnikov, ne pa tudi kontrolerjev, ki jih kvečjemu lahko uvrstimo med informacijski in odločevalski sistem poslovanja podjetja.

Nekateri izmed avtorjev (Avelini - Holjevac, 1997, str. 2) menijo, da je **kontroling peta funkcija ravnanja**, poleg planiranja, organiziranja, uresničevanja in kontroliranja.

To mnenje je zelo vprašljivo, saj smo spoznali, da kontroling vključuje tako planiranje kot tudi kontroliranje. Če bi imeli kontroling za posebno ravnalno funkcijo, bi ravnanje potem opredelili s tremi funkcijami: kontrolingom, organiziranjem in vodenjem. Glede na to, da je vloga kontrolinga pri planiranju in kontroliranju le pomočniška in da odločitve ostajajo v rokah ravnateljev, je tudi to razmišljanje neustrezno.

Kontroling je **samostojna poslovna funkcija**, katere cilj je povečevanje učinkovitosti poslovanja podjetja. Učinkovito poslovanje se nanaša tako na učinkovito doseganje ciljev podjetja kakor tudi na učinkovito prilagajanje na spremembe v poslovnem okolju podjetja (Debeljak, 1998, str. 1).

Spoznali smo, da kontroling ni poslovna, ampak posebna organizacijska funkcija. Poleg tega je po mojem mnenju njegov končni cilj v povečevanju uspešnosti poslovanja podjetja kot celote, in ne le v povečevanju učinkovitosti.

Odar (1999, str. 11) prav tako kot Debeljak pravi, da je kontroling lahko ena izmed poslovnih funkcij, ki na podlagi podatkov in informacij ter analiziranja in nadziranja poslovanja (preteklost) na eni strani ter predvidevanja in razumevanja problemov in pričakovanih dogodkov ter njihovega načrtovanja in analiziranja (prihodnost) na drugi strani pripravlja predloge za sprejemanje odločitev, ki vodijo k cilju podjetja. Prisotnost kontrolinga v slovenskih podjetjih je po njegovem mnenju le posledica tuje prakse in pravi, da je nekritično, če ga enostavno prestavljamo v naše okolje, kajti v večini naših podjetij to funkcijo opravlja računovodstvo.

Prav tako Hočevar podobno meni (1994, str. 159), da uvajanje izraza kontroling v računovodsko funkcijo ni potrebno, saj je opredelitev računovodske funkcije v Sloveniji dovolj široka in jasna. Kontroling bi lahko sodil med poslovodske funkcije, vendar je iz opredelitve njihovih vsebin moč ugotoviti, da **ni potrebe po dodajanju** nove funkcije **kontrolinga**.

Z ugotovitvama Odarja in Hočevarja se ne strinjam. Tudi Turk priznava (Turk, 2002a, str. 3), da se **računovodska služba v slovenskih podjetjih** prepogosto **omejuje** le na del računovodenja, predvsem **na knjigovodenje**, in je zato prostor še za druge službe

(kontroling), ki se vzpostavijo zaradi slabosti računovodske službe, ki v slovenski praksi ni dovolj usmerjena v pripravljane računovodskih informacij za notranje odločevalne potrebe.

Kontroling je dejavnost sprotnega **spremljanja prihodkov in odhodkov**, ki naj bi pomagala sprejeti najpametnejše odločitve poslovanja podjetja od nabave do proizvodnje in prodaje, pa tudi pri razvoju in drugih »mehkih« dejavnostih (Pogačnik, 1997, str. 55). Kontroling **oblikuje računovodska poročila za notranje uporabnike**, ki jim morajo biti prilagojena in ustrezna po vsebini, obliki, biti morajo pravočasna, razumljiva in verodostojna (Vlahek, 1998, str. 11). Kontroling **primerja načrte organizacije z rezultati** (Horvat, 2000, str. 18). Kontroling množico podatkov **preoblikuje v koristne informacije za odločanje** (Povšič, 1997, str. 15). Kontroling je **delna funkcija poslovanja, ki obsega nekaj več kot le pojem kontrole**. Njena osnovna naloga naj bi bila priskrba informacij za menedžment (Pučko, 1996a, str. 189).

Te opredelitve kontrolinga se mi ne zdijo sporne, so pa necelovite in kot take ne morejo vsebinsko in organizacijsko utemeljiti kontrolinga.

Kontroling je celovitost dejavnosti, ki zagotavljajo **dostopnost informacij in izvajanje koordinacije, ki vodi k optimalnemu doseganju zastavljenih ciljev**. Z njegovo pomočjo odkrivamo razloge, zakaj cilje uresničujemo ali pa ne, nato pa morajo slediti predlogi za ukrepanje. Bistvo kontrolinga je, da pomaga pri doseganju ciljev podjetja. Kontroling tako ne zadeva le financ, stroškov. Podjetje mora imeti strategijo, vizijo, cilje, način, s katerim bo te cilje predvidoma uresničilo. Ne gre samo za stroške, temveč tudi za prodajo, zaposlene ... (Novkovič, 1998, str.16).

S to opredelitvijo kontrolinga se povsem strinjam, a je preveč splošna, da bi pojasnila, kaj kontroling dejansko je.

Kontroling je koncept **sodobnega usmerjanja in uravnavanja poslovanja podjetja**, ki temelji na jasno postavljenih ciljeh, poteh za dosego teh ciljev in na strogem presojanju uresničevanja zadanih nalog. Pravzaprav gre za združeni dejavnosti planiranja in kontrole (Rozman, 1993, str. 259).

Tudi s to opredelitvijo se načeloma strinjam. Moti me le opredelitev, da gre za dejavnost planiranje in kontrole, saj bi to lahko razumeli, kot da kontroling nadomesti planiranje in kontrolo, kar pomeni, da ima ravnanje le tri funkcije: kontroling, organiziranje in vodenje. Če bi dodali besedico pomoč (pri združeni dejavnosti planiranja in kontrole), bi se z Rozmanovo opredelitvijo strinjala.

Danes je dolgoročno varnost poslovanja mogoče zagotavljati le z vodenjem in krmiljenjem poslovanja, ki temelji na dolgoročni strategiji z izdelano vizijo prihodnjega poslovanja. Za lažje doseganje ciljev so začele gospodarske družbe prilagajati organiziranost poslovanja novim potrebam in pobudam, ki so prihajale s trga; v notranjem poslovanju pa so začele uvajati nove funkcije – med njimi novo funkcijo z namenom ponuditi **pomoč ravnateljem poslovanja na vseh organizacijskih ravneh**, t. i. kontroling (Capuder, 1997, str. 3).

Z opredelitvijo se načeloma strinjam, a je preveč splošna, iz nje niso razvidne naloge kontrolinga pri pomoči ravnateljem.

V vsaki od navedenih opredelitev kontrolinga se torej skriva nekaj resnice o kontrolingu, a hkrati vse te različne definicije bralca lahko tako zmedejo, da na koncu resnično ne more vedeti, kaj kontroling je.

Računovodski strokovnjaki (Hočevár, Odar) ne vidijo potrebe po uvajanju pojma kontroling, saj menijo, da je ta del računovodstva. Na drugi strani posamezni avtorji (Vlahek) sicer izpostavijo pojem kontrolinga, a ga definirajo kot poslovodno računovodstvo, s čimer se res ne more utemeljiti potreba po uvajanju pojma kontroling. Avtorji, ki se zgledujejo po nemški šoli kontrolinga (Križaj), pa na tretji strani kontrolingu pripisujejo tudi odločevalsko funkcijo, ki je v domeni ravnateljev podjetja. Potem so tu še avtorji, ki kontroling opredeljujejo sicer pravilno, a preozko (Horvat, Pučko, Povšič). Še najbližje opredelitvi kontrolinga, kot ga razumem sama, so zadnje tri opredelitve Rozmana, Novkoviča in Capudra.

Tako kot v vsebinskih opredelitvah, tudi v organizacijskih umestitvah v slovenskih podjetjih na področju kontrolinga vlada neenotnost, kar prikazujem v naslednjem poglavju.

6.3. Obstoječe organizacijske umestitve kontrolinga v slovenskih podjetjih

Organizacijske umestitve kontrolinga v slovenskih podjetjih so zelo raznolike. To samo po sebi sicer ni problematično, saj se tudi podjetja v slovenskem prostoru med seboj razlikujejo, imajo različne situacijske spremenljivke, ki narekujejo različne organizacijske rešitve za kontroling. Pri vsebinski opredelitvi kontrolinga smo iskali takšno, ki bi bila univerzalna in bi kot taka veljala za vse pristope (anglo-ameriškega, nemškega, slovenskega ...). Pri organizacijski umestitvi kontrolinga v podjetje pa nikakor ne moremo govoriti o univerzalni, najboljši rešitvi, ne moremo napisati "recepta" za organiziranje kontrolinga v podjetju, saj je vse odvisno od situacijskih spremenljivk in ostalih dejavnikov, pogojev, ki so potrebni za učinkovito delovanje kontrolinga, kar smo obravnavali v petem poglavju tega dela.

Problem v slovenski praksi je predvsem v tem, da organizacija kontrolinga v podjetjih večinoma ne sledi situacijskim spremenljivkam ter ostalim pogojem, temveč vodstva podjetij kontroling uvajajo na podlagi slepega zaupanja različnim "strokovnjakom" s področja kontrolinga ali brez večjih tehtnih pomislov sledijo praksi podjetij iz tujine. Če vodstvo podjetja bolj zaupa slovenskim strokovnjakom s področja računovodstva, bo sledilo njihovim prepričanjem, če pa so mu bližje spoznanja z različnih seminarjev in šol, specializiranih za kontroling po nemškem vzoru, bodo uveljavili drugačno organizacijsko rešitev.

Slovenski strokovnjaki s področja računovodstva so prepričani, da mora biti kontroling organiziran v okviru računovodske službe v podjetju, kar je priporočeno tudi v Kodeksu računovodskih načel. Računovodska služba mora biti prostorsko zaokrožena in kot taka vključevati vse štiri svoje osnovne funkcije: knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje, analiziranje in nadziranje. V primeru štabne organiziranosti kontrolinga je del računovodstva ločen, kar je vse prej kot pravilno (Kavčič, 2001, str. 1).

Strokovnjaki s področja ravnateljstva in večina slovenskih konzultantov za področje kontrolinga pa poudarjajo, da mora biti kontroling samostojna, štabna služba. Tako tudi Pučko razume kontroling kot štabno pomoč funkciji poslovanja, ki ima nalogo planirati uspeh, usmerjati in nadzirati podjetje na vseh njegovih področjih in ravneh (Pučko, 1996a, str. 189).

Ker do sedaj niso bile jasno opredeljene naloge kontrolinga v slovenskem podjetju, so tako vsebinske kot tudi organizacijske rešitve kontrolinga v praksi slovenskih podjetjih zelo raznolike, o čemer bi bilo zelo zanimivo narediti raziskavo.

Neenotno opredeljene naloge kontrolinga se v slovenskih podjetjih tako opravljajo bodisi v posebnih centralnih štabnih službah kontrolinga, plansko-analitskih oddelkih, ekonomskih, gospodarskih oddelkih, v računovodstvu. V večjih podjetjih je funkcija kontrolinga včasih specializirana in decentralizirana po poslovnih funkcijah, kot so nabava, prodaja in proizvodnja, ali po lokacijah. V takšnem primeru so poleg glavnega kontrolerja v vodstvu podjetja še specializirani kontrolerji (Križaj, 1997, str. 35). Poleg tega v slovenskih podjetjih že obstaja tudi opravljanje funkcije kontrolinga s strani zunanjih kontrolerjev – svetovalcev.

Skratka, organizacijske rešitve so različne, ni ene najboljše in v tem delu se ne bom spuščala v vrednotenje ustreznosti oziroma neustreznosti posameznih organizacijskih rešitev kontrolinga v slovenskih podjetjih, saj je njihova ustreznost v največji meri odvisna od situacijskih spremenljivk podjetja in ostalih pogojev za učinkovito delovanje kontrolinga.

6.4. Predlog organizacijske umestitve kontrolinga v slovenskih podjetjih

Na osnovi spoznanega v tem delu lahko ugotovimo, da imajo prav tako slovenski računovodski strokovnjaki, ki zagovarjajo organizacijo kontrolinga v okviru računovodstva, kot tudi ostali, ki menijo, da mora biti kontroling posebna štabna funkcija. Spoznali smo namreč, da je za učinkovito delovanje kontrolinga pomembna ustrezna organizacijska umestitev v podjetje, ki izhaja iz situacijskih spremenljivk podjetja in kot taka pri velikih podjetjih ustreza tistim, ki zagovarjajo štabno organiziranost kontrolinga, v manjših podjetjih, kjer se kontroling običajno opravlja v okviru računovodske službe, pa ustreza mnenju slovenskih računovodskih strokovnjakov.

Velika slovenska podjetja, ki imajo sestavljene cilje, zaposlene z visokimi kompetencami ter delujejo v zelo negotovem okolju, potrebujejo notranje, močne, decentralizirane službe kontrolinga, ki jih povezuje centralni kontroler. Zato je v takšnih podjetjih ustrezno organizirati štabno funkcijo kontrolinga, ločeno od računovodstva.

Nasprotno od njih pa lahko v manjših slovenskih podjetjih naloge kontrolerja prevzame računovodja, če je ta dovolj strokovno usposobljen, ima široka znanja, ki presegajo ozko računovodsko (knjigovodsko) znanje, ter ostale sposobnosti, ki sem jih kot pogoje, potrebne za učinkovito delovanje kontrolinga, opisala v petem poglavju.

Slovenskim ravnateljem priporočam, da kontroling v podjetje organizacijsko umestijo v skladu z "zdravo pametjo". To pomeni, da pri uvajanju kontrolinga ne sledijo nekritično niti

anglo-ameriškem pristopu, niti nemškemu, niti priporočilom slovenskih računovodskih strokovnjakov, niti drugim, ki zagovarjajo kontroling nujno kot samostojno službo v podjetju. Pri organizaciji kontrolinga moramo biti racionalni. Vedeti moramo, kaj hočemo z njim v podjetju doseči in kakšne so situacijske spremenljivke našega podjetja. Večje je podjetje in kompleksnejše je njegovo okolje, bolj upravičena je organizacija kontrolinga kot štabne službe. In nasprotno, manjše je podjetje in enostavnejše njegovo okolje, racionalneje je dodeliti naloge kontrolerja računovodji oziroma jih opravljati v okviru računovodske službe.

Na osnovi vsebinske in organizacijske utemeljitve kontrolinga v tem delu menim, da v slovenskem prostoru ne bi smelo več prihajati do neutemeljenih konfliktov na področju kontrolinga ter pri dokazovanju tega, ali je za slovenski prostor boljši anglo-ameriški ali nemški pristop h kontrolingu.

Glede na to, da sem se odločila napisati magistrsko delo na temo kontrolinga tudi zaradi velike zmede in konfliktov na tem področju v Sloveniji, bom pred zaključkom tega dela poskušala najti glavne razloge za nastalo zmedo, nesoglasja na področju kontrolinga v slovenskem prostoru.

6.5. Razlogi za zmedo na področju kontrolinga v Sloveniji

Po mojem mnenju je prišlo do takšnih nesoglasij, zmede na področju kontrolinga v slovenskem prostoru predvsem zaradi tega, ker sta računovodska stroka in praksa šli vsaka svojo pot:

1. na eni strani **slovenska računovodska stroka sledi anglo-ameriškemu računovodstvu** in njegovemu pristopu h kontrolingu;
2. na drugi strani pa je računovodska **praksa v slovenskih podjetjih** in sam sistem upravljanja veliko **bliže nemškemu sistemu**, kar vodi mnoge slovenske strokovnjake iz akademskih krogov in prakse do ugotovitev, da je za slovenska podjetja ustrežnejši nemški pristop.
3. **Dodatno zmedo** na področju kontrolinga prinese še **sam pojem kontrolinga**, o čemer sem že pisala v tem delu. Naj na tem mestu še enkrat poudarim le to, da je slovensko besedo, ki bi bila enostavna in bi vsebinsko pravilneje opredelila kontroling, zelo težko najti. Poleg tega se je uporaba pojma kontroling v praksi slovenskih podjetij, pa tudi v slovenskih akademskih krogih, že tako razširila, da njegova zamenjava ne bi bila smiselna, saj bi s tem lahko prispevala le še k večji zmedi na področju kontrolinga v slovenskem prostoru. Pomembneje kot najti ustrežnejši slovenski izraz za kontroling je spoznati, kaj moramo pod pojmom kontroling razumeti. In to je bil eden izmed osnovnih ciljev tega dela, opredeljenih v uvodnem poglavju.

Spoznali smo že, da slovenska računovodska stroka zagovarja anglo-ameriški pristop h kontrolingu. Uredništvo revije Revizor je v 6. številki letnika 1995 v svoji opombi pri članku Osmanagićeve (str. 29) zapisalo, da smo "v slovenskem okolju že pred več kot 25 leti začeli razvijati k odločanju usmerjeno računovodstvo. Ameriški način razmišljanja, oplojen z

drugimi dognanji, je vodil tudi do slovenskega kodeksa računovodskih načel in do rešitev v slovenskih računovodskih standardih (SRS). Zato ni nobene potrebe, da bi računovodjo po vsebini omejili, podobno kot so to storili na nemškem govornem območju, zgolj na knjigovodjo, nato pa bi se pokazala potreba, da bi v stroki poleg knjigovodij uvajali še kontrolerje ali kontrolingarje. Sicer pa je v slovenskem računovodskem načinu razmišljanja vedno jasno postavljena meja med oblikovanjem informacij za potrebe odločanja in med odločanjem na podlagi informacij, kar pač ni odlika nemškega načina razmišljanja, kadar je govor o najvišji stopnji kontrolinga.

Najvišja stopnja kontrolinga pomeni, da kontroling uvrstimo v odločevalski podsistem podjetja in s tem kontrolerju dodelimo tudi odločevalsko funkcijo.

Resnično je slovenska računovodska stroka zelo napredna, kar se kaže tudi pri novih SRS, ki so zelo blizu mednarodnim računovodskim standardom (MRS). MRS imajo "podedovane gene" angleških in ameriških standardov in niso v "krvnem sorodstvu" z računovodskimi šolami držav centralne Evrope, ki prevladujejo v državah članicah EU (Režun, 2001, str. 1).

Ti standardi vnašajo nov način razmišljanja, in sicer so njihove bistvene novosti naslednje (Turk, 2002a, str. 6–8):

1. Računovodske rešitve temeljijo na zahtevi, da morajo pripeljati do **poštenih računovodskih informacij** za uporabnike. V preteklosti so računovodske rešitve temeljile na zakonodaji, zakonitostih.
2. Računovodske rešitve so se **znebile vpliva davčne zakonodaje** in so se usmerile k poslovnim potrebam. V preteklosti je, podobno kot še vedno v večini srednjeevropskih držav, davčna zakonodaja urejevala podrobnosti računovodstva, zato je bilo omejeno le na knjigovodstvo, vsa računovodska pojasnila pa je dajalo ministrstvo.
3. Računovodske rešitve so se **preusmerile na zaščito lastnikov**, ki so praviloma ločeni od ravnateljev. Postavke v letnih računovodskih izkazih so trditve ravnateljev; ali so pravilne, jih mora preizkusiti revizor. V preteklosti takšnega poudarka ni bilo.
4. Računovodske rešitve zahtevajo **razkritje vsega**, kar je bistveno za pravilno razumevanje finančnega stanja in izidov poslovanja. Nasprotno je bila pretekla leta praksa takšna, kot je še danes v številnih srednjeevropskih državah – ravnatelji pri oblikovanju poslovnega izida oblikujejo skrite rezerve in tako lastnikom ne omogočijo poštenega vpogleda v poslovanje in jih s tem lahko oškodujejo (npr. nižje oziroma neizplačane dividende, nižja cena delnice).
5. Nove **slovenske računovodske rešitve** v zelo ohlapnem zakonskem okviru podrobneje **ureja stroka**, ki je zastopana v Slovenskem inštitutu za revizijo. Slovenski računovodski standardi nadomeščajo zakone in uredbe, morajo pa upoštevati mednarodne računovodske standarde in tako prilagajati stroko najnaprednejšim rešitvam v svetu. V preteklosti so bile povsem strokovne rešitve včasih pod močnim vplivom aktualnih političnih interesov.

6. Nove računovodske rešitve niso usmerjene zgolj k letnim računovodskim izkazom, temveč bolj poudarjajo še **oblikovanje posebnih računovodskih informacij za potrebe sprotnega ukrepanja ravnateljev** in drugih odgovornih v podjetju.
7. Nove računovodske rešitve niso usmerjene samo v preteklost, zato v okviru celotnega računovodstva **močno pridobivata veljavo računovodsko predračunavanje in računovodsko analiziranje**. Šele s tem se v naših razmerah uresničujejo tiste zahteve, ki so jih že v preteklosti postavljali ameriški teoretiki, medtem ko je na podlagi zakonske ureditve računovodska praksa vse prerada ostajala omejena zgolj na knjigovodstvo.

Na osnovi vseh teh sprememb in z opiranjem na računalniško obravnavanje računovodskih podatkov se računovodjem obeta dosti večji ugled, kot so ga imeli v preteklosti. Osvobojeni so ne samo rutinskega dela s podatki, temveč tudi reproduktivnih miselnih obrazcev. Postati bodo morali ustvarjalci novih sestavov, nadzorovalci starih, ne pa ostati poustvarjalci vpeljanih sestavov. Ustvarjalnost pa seveda zahteva dosti širša znanja in osebno zavzetost, a tudi osvobojenost od konvencionalnih zavor, ki so jim računovodje v preteklosti vse preradi podlegali. Potrebne so osebne lastnosti za ustvarjalno mišljenje: nekonvencionalnost, dvom o dognanem, korenita kritičnost ter odpor do poenostavitve in mehaničnih miselnih modelov. Ustvarjalnost je drugačnost, izvirnost, neoponašljivost. Takšne osebne lastnosti bi moral imeti vsak sodobni računovodja (Turk, 2002, str. 8).

Slovenska računovodska stroka si resnično močno prizadeva, da bi se vloga računovodje v slovenskih podjetjih razširila, postala uglednejša in pomembnejša, in sicer z višjo izobraženostjo, strokovnostjo, z boljšimi komunikacijskimi sposobnostmi in "človeško širino" računovodij.

Vendar je treba pogledati resnici v oči. Zgodovina v slovenskih podjetjih in tudi današnja praksa v njih ni takšna, da bi omogočala enostavno in hitro uresničitev hotenj slovenskih računovodskih strokovnjakov. Poleg tega je tudi sodobno računovodstvo le računovodstvo, informacijska dejavnost, ki operira z računovodskimi, finančnimi informacijami, ki se uporabljajo pri operativnih odločitvah ravnateljev. Kot smo spoznali, pa so pomemben produkt kontrolinga tudi neračunovodske informacije in svetovanje ravnateljem pri strateških odločitvah.

Sodobna zasnova slovenskega računovodstva je vsekakor veliko boljša osnova za učinkovito delovanje kontrolinga kot golo knjigovodstvo (ki je prevladovalo in še vedno prevladuje v slovenskih podjetjih), nikakor pa kontrolinga ne more nadomestiti.

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. Tako so bili računovodje v Sloveniji 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 in ločeno delovno mesto kontrolerjev v podjetju, saj računovodje večinoma niso kos kontrolinškim nalogam.

Tudi eden izmed najpomembnejših računovodskih strokovnjakov pri nas priznava (Turk, 2002, str. 3), da se računovodska služba v slovenskih podjetjih včasih omejuje le na del računovodenja, to je na knjigovodenje, in je zato prostor še za druge službe (npr. plansko-analitsko službo, kontroling), ki so vzpostavljene ravno zaradi slabosti računovodske službe, ki ni bila dovolj usmerjena v pripravljanje računovodskih informacij za notranje odločevalne potrebe. V normalni organizacijski zgradbi naj se računovodske funkcije ne bi ločevale.

Računovodja, ki bo hotel oziroma ki hoče postati tudi kontroler v podjetju (kot je to v ameriškem svetu), mora imeti torej dosti širša znanja in sposobnosti, kot so jih imeli (in jih še vedno pogosto imajo) dosedanja slovenski računovodje (knjigovodje). V nasprotnem primeru je nujno, da v podjetju ločeno obstaja tudi oseba, služba, ki opravlja kontrolinške naloge.

Avtorjem s področja organizacije in menedžmenta ter strokovnjakom iz kontrolinške prakse je tako slednji (nemški) pristop (kontroling, ločen od računovodstva) bližji. Tudi meni se zdi v večjih slovenskih podjetjih boljši in tisti, ki bo hitreje pripeljal do učinkovitega delovanja kontrolinga v podjetju. Dejstvo je, da **slovenska podjetniška praksa izkazuje več podobnosti z nemško** kot z anglo-ameriško. V Sloveniji je tako kot na nemško govorečih področjih **računovodja** že od nekdaj **predvsem knjigovodja**, zaradi zakonsko (politično) določenih računovodskih predpisov, ki niso upoštevali prakse.

Na drugi strani so se za potrebe notranjega "poštenega" informiranja izoblikovale službe, ločene od računovodstva (knjigovodstva), saj je le-to (pre)dolgo temeljilo na **načelu previdnosti** in tako ni omogočalo ustreznega notranjega informiranja za odločanje ravnateljev v podjetju. Sistem upravljanja v Sloveniji je bil in je še vedno bolj podoben nemškemu kot pa anglo-amerškemu, saj imajo **ravnatelji veliko večjo moč kot lastniki**. Ravnatelji opravljajo tudi del funkcij lastnika (strateški menedžment), kar na osnovi že spoznanega pomeni, da ti pri svojem delu še toliko bolj potrebujejo pomoč. Potrebujejo posebne informacijske svetovalce – kontrolerje.

Z novimi SRS se sicer pomembne stvari "na papirju" spreminjajo v smeri anglo-ameriškega sistema, a ne moremo pričakovati, da se bo kar čez noč vse spremenilo. In za to niti ni potrebe, saj je vseeno, ali se kontroling izvaja v okviru računovodstva (po vzoru anglo-ameriške prakse) ali pa je organiziran kot posebna štabna služba (po vzoru nemške prakse), saj je ustreznost organizacijske rešitve odvisna od situacijskih spremenljivk ter ostalih pogojev, ki o(ne)mogočajo učinkovito delovanje kontrolinga. Pomembno je, da organizacijska rešitev omogoča popolno izpolnitev vsebinske vloge kontrolinga.

Torej ne glede na to, kako v končni fazi v podjetju poimenujejo kontroling, kako ga organizirajo, je najpomembneje to, da kontroling v podjetju učinkovito deluje. To pomeni, da ravnateljem na različnih ravneh v podjetju nudi kakovostne informacije za odločanje in jim tako učinkovito pomaga pri njihovem zahtevnem delu, ki se v končni fazi kaže v uspešnosti poslovanja podjetja.

7. SKLEP

"Skrivnost posla je v tem, da veste nekaj, česar ne ve nihče drug."

(A. Onassis)

Kontroling je posebna **organizacijska funkcija**, ki pomaga ravnatelju zagotavljati smotrno uresničevanje cilja podjetja. Nastala je zaradi potrebe, ki izhaja iz vedno kompleksnejšega, hitro spreminjajočega se sistema okolja, znotraj katerega se kot odprt podsistem nahaja podjetje, ki ga je vedno težje ravnati. Ravnatelj ob takšnih negotovih, nepredvidljivih spremembah ne more več kakovostno opravljati svojega dela, delegiranega s strani lastnika; ne more zagotavljati smotrnega uresničevanja cilja podjetja. Potrebuje pomoč, podporo kontrolerja, kateremu delegira del svojih nalog.

Kontroler se kot **pomočnik ravnatelja pri planiranju in kontroliranju poslovanja** podjetja ukvarja z **analiziranjem in informiranjem**, ki sta bistvo, vsebina kontrolinga (tako kot sta odločanje in koordinacija bistvo, vsebina ravnanja).

Ločimo lahko **tri vrste nalog** kontrolerja pri planiranju in kontroliranju poslovanja:

1. **vsebinske** (kaj kontroler dela): analiziranje in informiranje,
2. **metodološke** (kako kontroler dela): oblikovanje metodologije procesa načrtovanja in kontroliranja poslovanja,
3. **organizacijske** (kdo in kdaj mora kaj narediti): organiziranje procesa planiranja in kontroliranja poslovanja.

Organizacijske funkcije **kontrolinga** ne moremo in **ne smemo enačiti s funkcijo ravnanja, odločevalsko funkcijo**, saj gre pri kontrolingu predvsem za informacijsko dejavnost, pomoč ravnateljem, nikakor pa ne za odločanje v ožjem pomenu besede, ki ostaja v popolni pristojnosti ravnateljev.

Vloga kontrolinga je dovolj jasna in **razmejena tudi od vseh ostalih dejavnosti** v podjetju, zato ga ne moremo in ne smemo enačiti niti z notranjo revizijo, (poslovodnim) računovodstvom, informatiko, niti s posameznimi poslovnimi funkcijami. Enačimo ga lahko le s službami, ki opravljajo povsem identične naloge, kot smo jih pripisali kontrolingu, le da se drugače imenujejo (služba za plan in analize, služba za gospodarjenje, za ekonomiko ...).

Učinkovit kontroling v podjetju, ki bo izpolnjeval svojo vlogo v pravem pomenu besede, mora **temeljiti na interesu najvišjih ravnateljev**, mora biti organiziran **v skladu s situacijskimi spremenljivkami**, v podjetju morajo biti **jasno** opredeljeni **nosilci odgovornosti**, osnova za njegovo delovanje mora biti računalniško podprt, **integriran informacijski sistem**. Poleg tega mora biti tudi **organizacijska kultura** v podjetju **ustrezna**, da lahko kontroling učinkovito, kvalitetno deluje. Nenazadnje pa je ključnega pomena to, kakšnega človeka se postavi na mesto kontrolerja v podjetju. Široke **strokovne sposobnosti in znanja**, številne **pozitivne osebnostne lastnosti** ter upoštevanje visokih **etičnih norm** so

zahteve, ki jih ni enostavno izpolniti. A dober kontroler, svetovalec ravnatelja mora biti vse to v eni osebi.

Ni pomembno, kako je organiziran kontroling v podjetju, saj **univerzalno najboljše organizacijske rešitve ni**. Ali je bolje to, da se kontroling izvaja v okviru računovodstva (po vzoru anglo-ameriške prakse), ali da je organiziran kot posebna štabna služba (po vzoru nemške prakse), je odvisno od številnih situacijskih in organizacijskih spremenljivk ter ostalih pogojev, ki o(ne)mogočajo učinkovito delovanje kontrolinga. **Pomembno je, da organizacijska rešitev omogoča popolno, učinkovito izpolnitev vsebinske vloge kontrolinga.**

Torej ne glede na to, kako v končni fazi v podjetju kontroling poimenujejo, kako ga organizirajo, je najpomembnejše to, da kontroling v podjetju učinkovito deluje. Nujna je njegova jasna vsebinska opredelitev, da lahko opravlja svojo funkcijo in prispeva k uspešnemu poslovanju podjetja. To pomeni, da ravnateljem na različnih ravneh v podjetju nudi kakovostne informacije za odločanje in jim tako učinkovito pomaga pri njihovem zahtevnem usklajevalnem delu, kar v končni fazi pripomore k uspešnejšemu poslovanju podjetja.

Kontroling je zelo zanimiva, obširna in "mlada" snov za raziskovanje, zato sem se pri pisanju tega magistrskega dela omejila zgolj na njegovo vsebinsko in organizacijsko utemeljitev v podjetju (predvsem teoretično), v skladu z uvodoma zapisanim namenom in cilji. Nisem delala raziskav o dejanskem delovanju, organizaciji kontrolinga v slovenskih podjetjih, saj bi s tem delo postalo preobširno. Vidik iz prakse sem tako vnesla predvsem na osnovi lastnih izkušenj pri delu vodje kontrolinga v Kolinski in s pomočjo informacij kolegov in kolegic, ki delujejo kot kontrolerji v drugih slovenskih podjetjih.

Kontroling bi tako lahko še nadalje raziskovala, in sicer bi lahko poskušala utemeljiti poklic kontrolerja, dodala bi lahko praktično preučevanje kontrolinga v konkretnih slovenskih podjetjih, naredila bi lahko raziskavo o razumevanju in organizaciji kontrolinga, ustreznosti organiziranosti glede na situacijske spremenljivke v slovenskih podjetjih ... To pa je prav gotovo dosti snovi za še kakšno raziskovalno delo o kontrolingu.

LITERATURA IN VIRI

LITERATURA:

1. Ahn H.: Ansehn und Verstandnis des Controlling in der Betriebswirtschaftslehre. Controlling, 1999, 3, str. 109–114.
2. Avelini Holjevac Ivanka: Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom. Opatija: Hotelijerski fakultet, 1998. 478 str.
3. Bertoncej Mateja: Kontroling za dobre krmarje podjetij. Finance, Ljubljana, 1997, 76, str. 11.
4. Bowman Cliff: Bistvo strateškega managementa. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1994. 168 str.
5. Capuder Jožica: Kako organizirati delovanje kontrolinga v poslovnih bankah. Bančni vestnik, Ljubljana, 1997, 3, str. 2–7.
6. Cerar Miro et al.: Praktikum za uvod v pravoiznanstvo. Ljubljana: Uradni list RS, 1998. 411 str.
7. Debeljak Žiga: Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal, d. d. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 81 str.
8. Deyhle Albrecht: Kontroling in kontroler v praksi. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 205 str.
9. Domazet Anto: Diverzifikacija kao strategija rasta velikih organizacija udruženog rada s posebnim osvrtom na SOUR "Energoinvest" Sarajevo – doktorska disertacija. Osijek: Ekonomski fakultet, 1986. 376 str.
10. Emmanuel Clive R., Otley David T., Merchant Kenneth A.: Accounting for Management Control, 2. izdaja. London: Chapman&Hall, 1990. 518 str.
11. Hilton Ronald W.: Managerial Accounting. New York: McGraw-Hill Inc., 1991. 982 str.
12. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 220 str.
13. Hočevar Marko: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 143 str.
14. Horvat Anja: Vloga kontrolinga ni več samo finančna. Finance, Ljubljana, 2000, 131, str. 18.
15. Horvat Tatjana: Novosti zakona o revidiranju. Svetovalec iz Gospodarskega vestnika, Ljubljana, 2001, 20, str. 59–61.
16. Injac Marko: Kontroling v praksi dolenskih podjetij. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 56 str.
17. Jadek Dagmar: Vloga in pomen službe notranjega revidiranja. Pravna praksa, Ljubljana, 2001, 1, str. 4–9.
18. Jagrič Milan: Ozaveščenost poslovodstva glede pomena notranje revizijske službe v gospodarskih družbah – stanje na tem področju v slovenskem prostoru. Revizor, Ljubljana, 2000, 2, str. 24–37.

19. Jelovac Dejan: Poštenost med kratkimi nogami. *Manager*, Ljubljana, 1999, 1, str. 51–57.
20. Jurančič Iztok: Stoodstotni pregled ne obstaja. *Manager*, Ljubljana, 1997, 5, str. 44–49.
21. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, Ljubljana, 1998, 3, str. 40–57.
22. Kokošar Stojan: Planiranje in kontrola poslovanja podjetja. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 127 str.
23. Kolar Tone: Zamisel sodobnega operativnega kontrolinga. Zbornik 26. posvetovanja o podjetniškem planiranju in menedžmentu. Portorož: Društvo ekonomistov Maribor, 2001, str. 20–34.
24. Koletnik Franc: Kontroling. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1996. 169 str.
25. Koletnik Franc: Upravljalno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1992. 67 str.
26. Križaj Franc: Kontroling kot upravljalni sistem v bančništvu. *Bančni vestnik*, Ljubljana, 1998, 11, str. 15–17.
27. Križaj Franc: Temeljno znanje o kontrolingu, kontrolerju in stroških. Modul 1, Ljubljana: Orgos, d. o. o., 1997. 44 str.
28. Lipovec Filip: Analiza in planiranje poslovanja. Ljubljana: Delo – Gospodarski vestnik, 1983. 401 str.
29. Lipovec Filip: Razvita teorija organizacije. Maribor: Založba Obzorja, 1987. 365 str.
30. Melavc Dane: Kaj je controlling? *Organizacija in kadri*, Kranj, 24 (1991), 5–6, str. 141–145.
31. Možina Stane et al.: Management. Radovljica: Didakta, 1994. 1072 str.
32. Novkovič Goran: Kontroling prinaša natančnost. *Manager*, Ljubljana, 1998, 7, str. 16–19.
33. Odar Marjan: Analiziranje, kontroling in revidiranje – prekrivanje, podobnosti in razlike. Referat za 5. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 7–20.
34. Odar Marjan: Prevrednotevanje gospodarskih kategorij v računovodskih izkazih in računovodskih razvidih. Zbornik referatov 3. letne konference preizkušenih računovodij, Otočec, 2000, str. 17–36.
35. Osmanagić Bedenik Nindžara: Controlling. *Računovodstvo i financije*, Zagreb, 37 (1991), str. 33–39.
36. Osmanagić Bedenik Nindžara: Kontroling in revizija. *Revizor*, Ljubljana, 1995, 6, str. 29–48.
37. Osmanagić Bedenik Nindžara: Računovodenje (Kontroling). *Revizor*, Ljubljana, 1998, 6, str. 35–48.
38. Petrič Tine: 20 idej za prenovo podjetja. *Gospodarski vestnik*, Ljubljana, 2003, 32, str. 14–17.
39. Pogačnik Bogi: Iskanje lukenj v vreči. *Manager*, Ljubljana, 1997, 5, str. 55–57.
40. Povšič Sabrina: Ko podatek postane informacija. *Finance*, Ljubljana, 1997, 45, str. 15.
41. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993. 344 str.

42. Pučko Danijel: Analiza in načrtovanje poslovanja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996a. 196 str.
43. Pučko Danijel: Planiranje v podjetjih. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993. 492 str.
44. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996b. 394 str.
45. Puklavec Borut: Direktorski informacijski sistemi z uporabo orodij OLAP. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 40 str.
46. Pustatičnik Iztok: Nadgradnja kontrolinga v trgovskem podjetju na primeru družbe ERA, d. d., Velenje. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001, 102 str.
47. Recelj Alen: Računovodske informacije glede na različne ravni odločanja. Zbornik 28. posvetovanja o podjetniškem planiranju in menedžmentu. Portorož: Društvo ekonomistov Maribor, 2003, str. 72–83.
48. Rozman Rudi, Kovač Jure, Koletnik Franc: Management. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 312 str.
49. Rozman Rudi: Opredelitev analize kot metode spoznavanja. Referat za 1. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 1995, str. 39–50.
50. Rozman Rudi: Planiranje poslovanja podjetja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 316 str.
51. Rozman Rudi: Sistem planiranja v gospodarskih organizacijah. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1989. 291 str.
52. Schoeppner D. W.: Controlling – Woher und Wohin. Controller Magazin, Munchen, 1998, 1, str. 12–16.
53. Spremič Ivo: Notranja revizija. Revizor, Ljubljana, 1997, 2, str. 7–21.
54. Turk Ivan, s soavtorji: Notranje revidiranje poslovanja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Slovenski inštitut za revizijo, 1994, 282 str.
55. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec - Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997. 620 str.
56. Turk Ivan: Kodeks poklicne etike in znaki odličnosti ocenjevalca vrednosti. Zbornik referatov 3. letne konference ocenjevalcev vrednosti. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 13–20.
57. Vagaja Aleksandra: V slovenskih podjetjih 400 paketnih rešitev ERP. Finance, Ljubljana, 2003, 93, str. 23.
58. Vlahek Davor: Kontroler se mora prilagoditi uporabniku. Finance, Ljubljana, 1998, 40, str. 11.
59. Willson J. D., Roehl – Anderson, J. M., Bragg, S. M.: Controllershship – The Work of the Managerial Accountant. New York: John Wiley&Sons Inc., 1995. 405 str.
60. Ziegenbein Klaus: Controlling, 4. izdaja. Ludwigshafen: Kiehl Verlag, 1992. 469 str.

VIRI:

1. Debeljak Žiga: Kontroling v praksi (seminarsko gradivo), Ljubljana 2001.
2. Jakič Milojka: Študija možnosti o uvedbi SAP-ja v Kolinsko, Ljubljana 2001.
3. Kavčič Slavka: Poslovodno računovodstvo (zapiski predavanj), Ljubljana 2001.

4. Knez - Riedl Jožica: Strateški in operativni kontroling (seminarsko gradivo), Ljubljana 2000.
5. Koletnik Franc: Kontroling in management (zapiski predavanj), Ljubljana 2000.
6. Pučko Danijel: Planiranje in kontrola (zapiski predavanj), Ljubljana 2001.
7. Režun Špela: Je notranje revidiranje v Kolinski (ne)potrebno? (seminarska naloga), Ljubljana 2002.
8. Režun Špela: Problemi pri vzpostavljanju kontrolinga v Kolinski (seminarska naloga), Ljubljana 2001.
9. Režun Špela: Razvojne težnje v računovodstvu držav članic EU (seminarska naloga), Ljubljana 2001.
10. Turk Ivan: Izbrane teme iz računovodstva (zapiski predavanj), Ljubljana 2002a.
11. Turk Ivan: Revidiranje računovodskih izkazov (zapiski predavanj), Ljubljana 2002b.