

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**SODOBNE INFORMACIJSKE REŠITVE, KI JIH KONTROLING UPORABLJA ZA
PODPORO OBVLADOVANJU POSLOVANJA PODJETJA: PRIMER DRUŽBE HIT**

V Ljubljani, marec 2010

ROK ŠČUKA

IZJAVA

Študent Rok Ščuka izjavljam, da sem avtor tega magistrskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom dr. Mateja Lahovnika in komentorstvom dr. Mojce Indihar Štemberger. Skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 8.3.2010

Podpis:

KAZALO

UVOD	1
PROBLEMATIKA IN NAMEN MAGISTRSKEGA DELA	2
CILJ MAGISTRSKEGA DELA	3
METODE DELA	3
ZGRADBA DELA.....	4
1 OPREDELITEV IN RAZVOJ KONTROLINGA	5
1.1 RAZVOJ KONTROLINGA	5
1.1.1 <i>Zgodovina in razvoj kontrolinga v svetu</i>	5
1.1.2 <i>Razvoj kontrolinga v Sloveniji</i>	7
1.2 OPREDELITEV KONTROLINGA	8
1.2.1 <i>Ameriško pojmovanje kontrolinga</i>	8
1.2.2 <i>Evropsko pojmovanje kontrolinga</i>	9
1.2.3 <i>Opredelitve kontrolinga s strani slovenskih avtorjev</i>	11
2 FUNKCIJA KONTROLINGA.....	13
2.1 NAMEN IN CILJI KONTROLINGA	13
2.2 NALOGE KONTROLINGA IN KONTROLERJA	14
2.3 AKTIVNOSTI SISTEMA KONTROLINGA	16
2.3.1 <i>Sodelovanje pri planiranju</i>	16
2.3.1.1 <i>Opredelitev planiranja</i>	16
2.3.1.2 <i>Sodelovanje pri strateškem planiranju</i>	17
2.3.1.3 <i>Sodelovanje pri taktičnem planiranju</i>	18
2.3.2 <i>Sodelovanje pri kontroliranju poslovanja</i>	19
2.3.2.1 <i>Opredelitev kontroliranja</i>	19
2.3.2.2 <i>Vloga kontrolinga pri strateškem kontroliranju poslovanja</i>	21
2.3.2.3 <i>Vloga kontrolinga pri taktičnem kontroliranju poslovanja</i>	21
2.3.3 <i>Informiranje</i>	22
2.3.3.1 <i>Sodelovanje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju informacijskega sistema</i>	23
2.3.3.2 <i>Poročanje</i>	23
2.4 VRSTE KONTROLINGA	25
2.4.1 <i>Operativni kontroling</i>	25
2.4.2 <i>Strateški kontroling</i>	27
2.4.3 <i>Soodvisnosti strateškega in operativnega kontrolinga</i>	28
2.5 ORGANIZACIJSKA UMESTITEV KONTROLINGA	29
2.5.1 <i>Organizacijske oblike kontrolinga</i>	29
2.5.2 <i>Umestitev sistema kontrolinga v podjetje</i>	30
2.5.3 <i>Stopnja decentralizacije kontrolinga</i>	31

3	INFORMACIJSKA PODPORA KONTROLINGU	32
3.1	REŠITEV SAP ERP	32
3.1.1	<i>Predstavitev podjetja SAP AG</i>	33
3.1.2	<i>Predstavitev rešitve SAP ERP</i>	33
3.1.3	<i>Značilnosti rešitve SAP ERP</i>	34
3.1.3.1	Zgradba rešitve SAP ERP	34
3.1.3.2	Tabele	36
3.1.3.3	SAP Transakcije	37
3.1.3.4	Uporabniški vidik	37
3.1.4	<i>Pregled SAP ERP aplikacij</i>	37
3.1.4.1	Finance	39
3.1.4.2	Logistika	39
3.1.4.3	Kadrovski sistem	41
3.1.4.4	Rešitve za posamezne panoge	41
3.2	PREDSTAVITEV REŠITVE SAP ERP NA PODROČJU KONTROLINGA	41
3.2.1	<i>Računovodstvo vrste stroškov</i>	42
3.2.2	<i>Računovodstvo stroškovnih mest</i>	43
3.2.3	<i>Interni nalogi</i>	43
3.2.4	<i>Stroški po aktivnostih poslovnega procesa</i>	43
3.2.5	<i>Kontroling stroškov proizvoda</i>	44
3.2.6	<i>Analiza donosnosti in analiza tržnih segmentov</i>	44
3.2.7	<i>Računovodstvo profitnega centra</i>	45
3.2.8	<i>Planiranje ter preraždeljevanje stroškov in prihodkov</i>	45
3.2.9	<i>Prednosti in slabosti rešitve SAP ERP z vidika potreb kontrolinga</i>	45
3.2.9.1	Prednosti rešitve SAP ERP z vidika potreb kontrolinga	46
3.2.9.2	Slabosti rešitve SAP ERP z vidika potreb kontrolinga	46
3.3	TEHNOLOGIJA ZA SPROTNO ANALITIČNO PROCESIRANJE	47
3.3.1	<i>Sprotna analitična obdelava podatkov (OLAP)</i>	47
3.3.2	<i>Značilnosti rešitev OLAP</i>	48
3.3.2.1	Zahteve za rešitve OLAP	48
3.3.2.2	Lastnosti rešitev OLAP v primerjavi z rešitvami OLTP	49
3.3.2.3	Tehnologija OLAP	50
3.3.2.4	Arhitektura rešitev OLAP	51
3.3.2.5	Uporabniški vidik	52
3.3.3	<i>Prednosti in slabosti tehnologije OLAP z vidika kontrolinga</i>	53
3.3.3.1	Prednosti tehnologije OLAP z vidika kontrolinga	53
3.3.3.2	Slabosti tehnologije OLAP z vidika kontrolinga	53

4	KONTROLING V DRUŽBI HIT D. D.	54
4.1	PREDSTAVITEV IN POSLOVANJE DRUŽBE	54
4.1.1	<i>Zgodovina podjetja</i>	54
4.1.2	<i>Predstavitvev podjetja in dejavnosti</i>	55
4.2	SISTEM KONTROLINGA V DRUŽBI.....	56
4.2.1	<i>Zasnova in razvoj kontrolinga</i>	57
4.2.2	<i>Naloge kontrolinga</i>	57
4.3	AKTIVNOSTI KONTROLINGA V DRUŽBI	59
4.3.1	<i>Sodelovanje pri procesu planiranja</i>	59
4.3.2	<i>Sodelovanje pri nadziranju</i>	61
4.3.3	<i>Sistem informiranja</i>	62
4.4	UMESTITEV KONTROLINGA V ORGANIZACIJSKO STRUKTURO PODJETJA	64
4.5	PREDLOG PRENOVE SISTEMA KONTROLINGA V DRUŽBI HIT D. D.....	65
4.5.1	<i>Predlog prenove funkcije planiranja</i>	65
4.5.2	<i>Predlog prenove funkcije nadziranja</i>	66
4.5.3	<i>Predlog prenove funkcije informiranja</i>	69
4.5.4	<i>Predlog organizacijske umestitve kontrolinga v družbi Hit d. d.</i>	70
5	KONTROLING, PODPRT V INFORMACIJSKIH SISTEMIH DRUŽBE HIT D. D.....	71
5.1	KONTROLING V INFORMACIJSKEM SISTEMU SAP R/3	72
5.1.1	<i>Vrste stroškov</i>	73
5.1.2	<i>Stroškovna mesta</i>	73
5.1.3	<i>Interni nalogi</i>	74
5.1.4	<i>Profitni centri</i>	74
5.1.5	<i>Poslovna poročila</i>	75
5.2	PODPORA KONTROLINGU S TEHNOLOGIJO SPROTNE ANALITIČNE OBDELAVE PODATKOV.....	75
5.2.1	<i>Uvedba sprotne analitične obdelave podatkov</i>	75
5.2.2	<i>Lastnosti izbrane rešitve OLAP</i>	76
5.2.3	<i>Analiza virov informacijskega sistema MIK-OLAP</i>	77
5.2.4	<i>Vloga in uporaba informacijskega sistema MIK-OLAP v družbi</i>	79
5.2.5	<i>Prednosti in slabosti informacijskega sistema MIK-OLAP v družbi</i>	80
5.3	PREDLOG NADALJNJEGA RAZVOJA INFORMACIJSKIH SISTEMOV ZA PODPORO KONTROLINGU	81
5.3.1	<i>Predlog nadaljnega razvoja informacijskega sistema ERP</i>	81
5.3.2	<i>Predlog nadaljnega razvoja informacijskega sistema OLAP</i>	83
	SKLEP	84

LITERATURA IN VIRI.....	86
PRILOGA	1
SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC.....	1
TERMINOLOŠKI SLOVAR	3
KAZALO TABEL	4
KAZALO SLIK	4

UVOD

Podjetja se skozi zgodovino soočajo z bolj ali manj razgibanim in nepredvidljivim okoljem. V preteklem stoletju so se s to problematiko soočila ob veliki gospodarski krizi v dvajsetih letih. Negotovost in nepredvidljivost sta se v večji meri ponovili ob svetovni naftni krizi v sedemdesetih letih. Ob koncu dvajsetega stoletja, ko je svetovno gospodarstvo s prehodom iz industrijske v informacijsko družbo doživelo izjemen razvoj, se je spremenljivost podjetniškega okolja še povečala. V negotovem in spremenljivem okolju pa je podjetje izredno težko pravilno usmerjati k doseganju ciljev. Sposobnost pravočasnega in učinkovitega odzivanja na priložnosti in nevarnosti v okolju je pogoj za uspešno poslovanje podjetij, zato sodobna podjetja stremijo k pridobivanju množice podatkov in informacij, za katere se domneva, da sodijo med pomembnejše vire konkurenčnih prednosti in lahko zagotavljajo trajen obstoj in razvoj podjetja.

Poslovodstvo¹ potrebuje za učinkovito in uspešno odločanje informacije o želenih in uresničenih procesih in stanjih. Uspešnost delovanja poslovodstva je v veliki meri odvisna od pomoči in podpore, zato menedžerji težijo k vzpostavitvi takšnega oddelka, ki bi jih preskrboval z ustreznimi informacijami o dogajanjih v podjetju in okolju, hkrati pa opozarjal na nevarnosti in predlagal ukrepe. V gospodarsko razvitih državah zahodnega sveta se je zato že pred desetletji uveljavil kontroling, ki je primarno usmerjen k potrebam notranjih uporabnikov informacij, zato ima bistveno vlogo pri pripravi in zagotavljanju ustreznih usmerjevalnih in odločevalnih podlag za vrhovno, srednje in izvajalno poslovodstvo. Pomen kontrolinga se je povečeval, ko so podjetja prišla v krizno obdobje, tako da se je tudi sam kontroling začel razvijati kot funkcija v obdobju gospodarskih kriz in ostalih šokov v gospodarstvu. V podjetjih pa se kontroling uresničuje kot rezultat sodelovanja med kontrolerjem in menedžerjem kot odločevalno naravnana informacijska dejavnost, opredeljena in podprta s samimi procesi dela, ki se izvajajo s pomočjo sodobne informacijske tehnologije.

Razvoj informacijske tehnologije v obliki poslovnih informacijskih sistemov poteka zelo intenzivno. Če so bili do devetdesetih let dvajsetega stoletja informacijski sistemi razdrobljeni in slabo povezani, so se konec devetdesetih let začele pojavljati zamisli o povezljivosti posameznih podsistemov znotraj organizacije. Nastale so t.i. celovite rešitve – celoviti (integrirani) informacijski sistemi, ki vsebujejo standardne rešitve za posamezna poslovna področja. Tako najdemo znotraj celovitih informacijskih sistemov tudi rešitve za področje kontrolinga. Še več, integriran, kakovosten in učinkovit poslovni informacijski sistem, ki omogoča premišljeno zbiranje in hranjenje podatkov, njihovo transformacijo v kakovostne informacije ter usmerjeno posredovanje do končnih uporabnikov, ki jih izkoristijo pri odločanju, je pogoj za uspešno in učinkovito delo kontrolinga.

Nekatera podjetja imajo vpeljane celovite poslovne informacijske sisteme, ki naj bi za delovanje kontrolinga v osnovi zmogli vso potrebno podporo. Težave nastanejo, ko želijo obvladovati podatke, ki se zbirajo v teh poslovnih informacijskih sistemih. Podjetja se srečujejo s problemi, kako te podatke jasno prikazati in jih narediti uporabne oz. na kakšen način pridobiti ključne

¹ Poslovodstvo obsega vse ravni vodenja – od vrhnjega, srednjega in nižjega poslovodstva. V nadaljevanju bom pojem poslovodstvo včasih zamenjal s pojmom vodstvo podjetja ali s pojmom menedžment podjetja.

informacije, ki jih analitiki, kontrolerji in (predvsem) vodstvo potrebujejo za učinkovito odločanje. Prav to bo eno od vodil pri pripravi magistrske naloge.

Problematika in namen magistrskega dela

Cilj podpore poslovodstvu pri upravljanju in vodenju podjetja je ažurna in hitra priprava informacij, na podlagi katerih bo lahko vodstvo pravočasno izkoristilo poslovne priložnosti oziroma se bo izognilo nevarnostim. V podjetju so zato potrebne vnaprejšnje informacije, ki omogočajo usmerjanje podjetja, ter povratne informacije, ki omogočajo uravnavanje podjetja. V gospodarstvih z razvito podjetniško miselnostjo so teoretiki in praktiki iskali različne rešitve za odziv podjetij na opisano problematiko, predvsem pa so poskušali zadovoljiti potrebo po preudarnem in ciljnem delovanju, ki sočasno prinaša novo poslovno filozofijo, nov stil upravljanja in nove informacijske potrebe.

Ena izmed ponujenih rešitev, ki bo predmet obravnave magistrskega dela, je kontroling, ki se kot odločevalno naravnana informacijska dejavnost zadnjih petdeset let intenzivno razvija, vendar številni teoretiki do danes še niso našli enotne opredelitve pojma. Kljub temu se večina avtorjev strinja, da je eden izmed namenov kontrolinga informacijska podpora poslovodstvu pri upravljanju podjetja. Podpore nudi predvsem s pravočasnimi kontrolnimi in analitskimi informacijami o poslovanju podjetja in poslovnem okolju, ki naj bi bile čim bolj usmerjene v prihodnost. Gre za koncept, preko katerega skuša poslovodstvo podjetja s pomočjo planiranja in kontroliranja usmerjati podjetje k doseganju njegovih ciljev ob podpori strokovne službe za to področje – kontrolinga.

Sodobne celovite rešitve imajo ključen pomen pri zagotavljanju informacij potrebnih za učinkovito obvladovanje poslovanja. Podjetja se zavedajo pomembnosti celovitih rešitev, saj v zadnjem desetletju vlagajo izdatna sredstva v izgradnje in vzdrževanje teh sistemov. Celovito rešitev lahko opredelimo kot povezano in na poslovnem modelu organizacije temelječo sestavo uporabniških programov, ki ob uporabi sodobne informacijske tehnologije zagotavlja vsem poslovnim procesom, tako organizacije kot tudi z njo povezanih poslovnih partnerjev, optimalne možnosti načrtovanja, razporejanja virov in ustvarjanja dodane vrednosti (Kovačič, Groznik, & Indihar Štemberger, 2002, str. 189). Na trgu je mnogo ponudnikov celovitih rešitev, od katerih vodilno mesto zaseda nemško podjetje SAP² AG (SAP AG), ki že več kot trideset let razvija in trži poslovne informacijske rešitve. Njihov produkt SAP ERP (*Enterprise Resource Planning*), predstavlja celovito programsko rešitev za poslovne funkcije številnih poslovnih področij. Prednost rešitve SAP ERP naj bi bila v izredno dobri podpori poslovodstvu, ki omogoča, da se podatki za potrebe kontrolinga zajamejo sočasno z evidentiranjem za potrebe finančnega računovodstva. Poslovno informacijsko rešitev SAP ERP želim predstaviti kot orodje kontrolinga, ki daje informacije pri podpori obvladovanja poslovanja podjetja.

Tretja rešitev sega na področje poslovne inteligence (angl. *Business Intelligence – BI*), saj bo predmet raziskave magistrskega dela sprotna analitična obdelava podatkov (angl. *On-Line Analytical Processing – OLAP*). Če poslovno inteligenco definiramo kot sposobnost organizacije, da razume in uporablja podatke z namenom izboljšanja poslovanja (Osterfelt, 2000), je tehnologija poslovne inteligence vsa tehnologija, ki tovrstno razumevanje in uporabo podatkov podpira (Indihar Štemberger, Jaklič, Groznik, & Kovačič, 2001, str. 2). Sprotna analitična

² SAP je akronim za Systeme, Anwendungen, Produkte (angl. *Systems, Applications and Products*).

obdelava podatkov je programsko analitično orodje, ki predstavi podatke na jasn in pregleden način, ki lahko predstavlja celovit pogled na poslovanje organizacije skozi različne vidike, ki nudi končnemu uporabniku podporo pri analizi in odločanju (Golob & Welzer, 2001). Podatki, predstavljeni z rešitvami OLAP, so običajno bolj intuitivni in preprosti za uporabo tudi tistim uporabnikom, ki niso računalniški strokovnjaki. Ta tehnologija je že vrsto let prisotna v zahodnih državah, medtem ko je v slovenskem prostoru šele v porastu (Indihar Štemberger, Jaklič, Groznik, & Kovačič, 2001, str. 8).

V Sloveniji narašča število podjetij, ki že imajo sistem kontrolinga kot tudi število podjetij z uvedenim informacijskim sistemom SAP ERP. Z internacionalizacijo poslovanja slovenskih podjetij, ki zahteva prilagajanje razvitejšim poslovnim okoljem in njihovim standardom, pridobivajo na pomenu tako mednarodno uveljavljene celovite rešitve kot tudi kontroling. Zelo verjetno je, da bodo vse nadaljnje kapitalske povezave s tujimi podjetji njuni vlogi še okrepile.

Moj namen v magistrskem delu je, na osnovi strokovne literature ter izkušenj iz prakse podrobneje pregledati teoretična spoznanja o kontrolingu, opredeliti osnovne značilnosti kakovostnega sistema kontrolinga ter opisati funkcijo kontrolinga v praksi. Preučiti nameravam vpliv in možnosti uporabe sodobnih informacijskih rešitev, ki se jih kontroling poslužuje za podporo obvladovanja poslovanja podjetja.

Cilj magistrskega dela

Cilj magistrskega dela je predstaviti kontroling in možnosti, ki mu jih za učinkovito podporo obvladovanja poslovanja podjetja nudijo sodobna informacijska orodja ter predlagati temeljne ukrepe, ki bi lahko pripomogli k izboljšavam učinkovitosti poslovanja celotnega podjetja.

Analiziral bom prednosti in slabosti koncepta kontrolinga, integriranega v celoviti informacijski rešitvi SAP ERP ter predstavil informacijsko rešitev, ki temelji na tehnologiji poslovne inteligence, konkretno tehnologiji sprotne analitične obdelave podatkov. Analizo bom podkrepil s študijo primera takšne rešitve v družbi Hit d. d. Nova Gorica. Raziskati želim tako omejitve celovitih informacijskih rešitev kot tudi tehnologije OLAP pri podpori kontrolingu, saj bom tako prišel do priporočil, kako naj informacijske rešitve prilagodimo (optimalnejša raba informacijskih sistemov) in s tem izboljšamo uporabnost in učinkovitost celotnega sistema kontrolinga. Pri tem ne bom raziskoval primernosti drugih tehnologij za informacijsko podporo kontrolingu, saj se želim osredotočiti na omenjeno kombinacijo.

Stopnja izkoriščanja naštetih rešitev je velikokrat povezana tudi z ustreznostjo organizacijske strukture v podjetju, zato bom oblikoval predlog organizacijske umestitve kontrolinga v družbi. Na podlagi analize in ocene obstoječega stanja bom skušal prikazati možnosti za izboljšanje učinkovitosti in podati smernice za razvoj optimalnejše organizacijske strukture.

Metode dela

V magistrskem delu bom uporabil tako deskriptivni kakor tudi analitični način preučevanja. V okviru opisnega načina bom uporabil metodo deskripcije (postopek opisovanja dejstev, procesov in pojavov v ekonomiji), kompilacije (postopek povzemanja opazovanj, spoznanj, stališč, sklepov in izidov drugih avtorjev) in komparativno metodo raziskovanja (postopek primerjanja enakih in podobnih dejstev, pojavov, procesov in odnosov); v okviru analitičnega načina pa kombinacijo deduktivne metode (način logičnega sklepanja na temelju splošnih

zaznav oziroma teorij) in induktivne metode (na temelju posamičnih kvantificiranih primerov oziroma pojavov preverjamo teoretične ugotovitve). Iz splošnih spoznanj bom poskušal najti pravo rešitev za omenjeno podjetje, hkrati pa bom poskusil predlagano rešitev posplošiti. S pomočjo selekcije bom izmed množice stališč, opredelitev in spoznanj izbral tista, ki se mi bodo po lastni presoji zdela najpomembnejša za vsebino tega magistrskega dela.

V magistrskem delu bom uporabil tudi izkustveno metodo, izhajajočo iz praktičnih izkušenj. Spoznanja, ki so se kot uporabna pokazala že v praksi, bom prenesel v raziskavo, hkrati pa bo vključeno tudi lastno znanje, pridobljeno med študijem in pri opravljanju svojega poklica, najprej planerja analitika, kasneje pa aplikativnega specialista in projektanta informacijskih sistemov. Uporabil bom spoznanja, ki sem jih pridobil med delom v kontrolingu, med uvajanjem in vzdrževanjem informacijskega sistema OLAP ter pri vzdrževanju modulov kontrolinga v informacijskem sistemu SAP R/3. Ravno ta empirična spoznanja, ki jih nameravam opisati, so gonilo za pripravo samega dela.

Pri preučevanju teoretične podlage se bom naslonil na strokovno literaturo tujih in domačih avtorjev, vire, prispevke in članke z najnovejšimi teoretičnimi spoznanji s področja kontrolinga. Pri analitično-teoretični poglobitvi v zvezi s celovitimi informacijskimi rešitvami in OLAP orodji nameravam kot dodatni vir uporabiti informacije svetovnega spleta.

Zgradba dela

Zasnova notranje zgradbe posameznih poglavij tega dela naj bi omogočila razumljivo predstavitev sorazmerno široke problematike. Iz obširnega gradiva bom poskušal na najboljši način povzeti vse tisto, kar bi vsebinsko prispevalo k razmišljanju o obravnavanem predmetu in utemeljevanju sklepnih misli. Magistrsko delo bo vsebinsko razdeljeno na dva med seboj povezana sklopa. Prvi, teoretični sklop bo podprt s tezami različnih avtorjev, v drugem sklopu pa bo teorija aplicirana v realno podjetje s primerom kontrolinga in njegove informatizacije na primeru družbe Hit d. d. Delo je sestavljeno iz petih vsebinskih poglavij oz. sedmih delov, pri čemer *prvi* in *sedmi del* predstavljata le uvodne oziroma sklepne misli.

V *prvem poglavju* bom predstavil osnovne pojme v zvezi s kontrolingom in njegov razvoj od začetkov do danes. Pri tem bom uporabljal številne teoretične zapise, raziskave in ugotovitve strokovnjakov, ki so se in se še ukvarjajo s preučevanjem kontrolinga. V *drugem poglavju* bodo predstavljeni različni pogledi na funkcijo kontrolinga. Obravnaval bom namen kontrolinga, njegove glavne naloge in aktivnosti. Zaradi močne povezave med učinkovitostjo kontrolinga in uvrstitvijo oddelka kontrolinga v organizacijsko strukturo podjetja bom poskušal najti najboljšo rešitev.

V *tretjem poglavju* bom utemeljil pomembnost informacijskega sistema za funkcijo kontrolinga. Poglavje bo namenjeno poslovnim informacijskim sistemom z vidika inštrumentov, s katerimi si kontroling pomaga pri izvajanju aktivnosti in njihovi vlogi pri obvladovanju poslovanja. V prvem delu poglavja bom predstavil celovito rešitev SAP ERP. V drugem delu se bom osredotočil na področje kontrolinga v rešitvi SAP ERP. V tretjem delu poglavja bo sledila predstavitev tehnologije OLAP in z njo povezanih konceptov, ki se je v praksi izkazala kot primerno orodje za zbiranje podatkov za kasnejše analize in ad hoc poizvedbe tako kontrolorjev kot tudi odločevalcev (menedžerjev). V tem poglavju bosta analizirana primernost rešitve SAP ERP in tehnologije OLAP za zgraditev informacijske rešitve, ki omogoča podporo kontrolingu.

Praktični sklop bosta predstavljali naslednji dve poglavji. V *četrtem poglavju* bo predstavljeno preučevano podjetje in funkcija kontrolinga. Posebej bodo predstavljeni njena zasnova, razvoj in položaj v družbi, opredelitev njenih nalog in ciljev ter prikaz povezave funkcije kontrolinga z drugimi poslovnimi funkcijami v podjetju. Na podlagi primerjave sistema kontrolinga v strokovni literaturi bodo prikazane (morebitne) pomanjkljivosti obstoječega sistema ter nakazani možni predlogi za izboljšavo na tem področju in posledice, ki naj bi jih imele uvedene spremembe za oddelek kontrolinga in za podjetje kot celoto.

Peto poglavje bo namenjeno opredelitvi poslovnega informacijskega sistema v družbi Hit d. d. V prvem delu bom predstavil informacijski sistem SAP R/3 v omenjenem podjetju. Podrobneje bom predstavil delovanje kontrolinga v okviru informacijskega sistema SAP R/3. V drugem delu poglavja bom prikazal sistem sprotne analitične obdelave podatkov, ki je osnova za pridobivanje hitrih in točnih informacij o poslovanju podjetja. V tretjem delu pa bodo podani predlogi za nadaljnji razvoj informacijskih sistemov za podporo kontrolingu.

V *sklepnem delu* bom povzel glavne misli in ugotovitve, do katerih me bo privedlo preučevanje in razmišljanje o obravnavani temi.

1 OPREDELITEV IN RAZVOJ KONTROLINGA

V tem poglavju bodo prikazane razlike v pojmovanju kontrolinga, ki so posledica razlik v razvoju gospodarstva, razlik v okoliščinah poslovanja kot tudi različnem časovnem razvoju kontrolinga. Predstavljena bo raznovrstnost pojmovanja kontrolinga, saj v teoriji najdemo množico različnih definicij, opredelitev in komentarjev v zvezi s kontrolingom. Nekateri strokovnjaki menijo, da je v razmerju z upravljanjem kontroling aktivni sestavni del upravljalске funkcije, drugi mu dajejo le pasivno ekonomsko svetovalno vlogo. Nekateri pravijo, da je organizacijsko del poslovnega računovodstva, drugi domnevajo, da gre za koordinativni del finančne funkcije, spet tretji mu pripisujejo zgolj ekonomsko svetovalno vlogo, medtem ko četrti menijo, da gre za samostojno podporno funkcijo upravljalске funkcije.

1.1 Razvoj kontrolinga

Razvoj kontrolinga, njegova vloga in naloge so se zaradi različnega družbenoekonomskega okolja, zakonodaje, različnih sistemov upravljanja po državah neenako razvijale. V nadaljevanju zato najprej predstavljam izvor samega pojma ter zgodovino in potek razvoja kontrolinga v svetu in pri nas.

1.1.1 Zgodovina in razvoj kontrolinga v svetu

Etimološka razlaga besede »*controller*« ali »*comptroller*« izhaja iz srednjeveške latinščine, kjer je pojem »*contra rolatus*« pojasnjeval drugi, »rezervni« zapis za prejeto oziroma izdano blago in denar, potreben zaradi nadzora denarnih in blagovnih tokov (Horvath, 2002, str. 28-29). Osebe, ki so to delo opravljale, so imenovali »*contre-roullour*« ali »*counter-roller*«. V Angliji se je leta 1292 pojavil še en izraz za to osebo in se uporablja še danes, in sicer »*comptroller*«, ki izhaja iz francoske besede »*compter*«, kar pomeni računati (Hočevnar, 1995, str. 41). »*Controlling*« pa izhaja iz angleške besede »*to control*«, ki ima že v angleščini kar 57 različnih pomenov (Emmanuel, Otley, & Merchant, 1990, str. 7–8), zato ga tudi v slovenščino težko prevedemo enopomensko. Med najpogostejšimi prevodi zasledimo uravnavati, urejati, obvladovati, regulirati, usmerjati, nadzirati, presojeti, krmiliti, upravljati, voditi poslovanje in ne le

nadzorovati (Melavc & Novak, 2002, str. 9). Pomeni, ki jih je smiselno obravnavati v kontekstu poslovanja, se raztezajo med dvema skrajnostma. V najožjem pomenu tako predstavlja zgolj ugotavljanje ustreznosti, pravilnosti, točnosti samega izvajanja ali rezultatov poslovnih aktivnosti, kar lahko prevedemo z nadziranjem, v širšem pomenu pa usmerjanje, krmiljenje in koordinacija poslovnih aktivnosti za doseganje poslovnih ciljev podjetja.

Korenine oziroma začetki današnjega pojmovanja kontrolinga izhajajo iz druge polovice 19. stoletja v ZDA, iz časa razvoja industrije. Prvo delovno mesto »*comptroller*« so uvedli v železniškem podjetju *Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System* leta 1880 za reševanje ekonomsko-finančnih nalog, prvo delovno mesto »*controller*« v industrijskem podjetju pa je bilo uvedeno v družbi *General Electric Company* leta 1892 (Koletnik, 1992, str. 15 in Hočevnar, 1994, str. 154). V naslednjih desetletjih je uvajanje kontrolinga potekalo precej počasi in previdno. Širše uvajanje kontrolinga zasledimo šele po letu 1920, ko so bile takratne gospodarske razmere zaradi velike gospodarske krize in druge svetovne vojne skrajno neugodne, nestabilne in zelo tvegane. Podjetja so zato potrebovala ekonomske strokovnjake, ki bi menedžerjem pomagali usmerjati in uravnavati poslovanje. Nastala je potreba po podjetniškem načrtovanju in računovodstvu ter strokovnjakih, ki naj ne bi bili le za analizo preteklih stanj, temveč naj bi čim bolj zanesljivo napovedovali prihodnost podjetij (Hočevnar, 1995, str. 42).

Velika gospodarska kriza in kasneje druga svetovna vojna sta odločilno vplivali na širše uvajanje kontrolinga. Spodbuda za razvoj kontrolinga je bila ustanovitev združenja »*Controller's Institute of America*«, ki je v tridesetih letih v ZDA in Kanadi pridobil že okoli 5000 članov (Križaj, 1998, str. 15). Leta 1934 je začel izhajati časopis »*The Controller*« in bila je ustanovljena raziskovalna ustanova *Controllership Foundation*, ki sta se kasneje preimenovala v časopis *The Financial Executive*, oziroma raziskovalno ustanovo *Financial Executives Research Foundation*. Leta 1976 je imela 9300 članov in je združevala večino največjih ameriških podjetij (Hočevnar, 1995, str. 42).

V Evropi, predvsem v Nemčiji, se je »*controlling*« začel uveljavljati v drugi polovici petdesetih let 20. stoletja, ko so ga nemška podjetja začela uporabljati pod vplivom ameriških družb, ki so v svoja nemška hčerinska podjetja prenesle »*controlling*« iz matičnih družb. Ideja je prišla s strani ameriških svetovalnih hiš, ki so predlagale, da se v organizacijske strukture podjetij uvede kontrolerja kot člana uprave, odgovornega za ekonomsko področje. Funkcija kontrolerja je bila teoretično prvič opisana leta 1963 v Bussmanovi knjigi »*Industrijsko računovodstvo*« (Križaj, 1998, str. 15). Takrat je kontroling v Nemčiji doživel pravi razcvet, saj so ga raziskovalci sprejeli za svoje področje, začeli intenzivno raziskovati in objavljati veliko strokovne literature (Hočevnar, 1995, str. 42).

Leta 1970 je Deyhle v Nemčiji ustanovil Akademijo za kontrolerje (nem. *Controller Akademie*), leta 1975 pa je bilo ustanovljeno Društvo kontrolerjev (nem. *Controller Verein*) in organiziran prvi kongres kontrolerjev (nem. *Congress der Controller*). Potrebe po notranjem računovodstvu, zaradi relativno stabilnih razmer v okolju v primerjavi z ameriškimi, vse do sedemdesetih let dvajsetega stoletja v nemških podjetjih skoraj ni bilo. Po veliki naftni krizi je, kot posledica zahteve po večji racionalizaciji poslovanja, velike gospodarske rasti, vse večje konkurence, hitrega tehnološkega razvoja oziroma povečane inovacijske stopnje ter vse krajših življenjskih ciklov proizvodov 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). V osemdesetih letih se je njegov pomen še povečal zaradi vala nesolventnosti, ki je pokazal potrebo po strokovnjakih, ki bi razreševali nastale situacije (Peemöller, 1992, str. 43–46).

Iz tega je razvidno, da se je kontroling v dobrih sto 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 menedžerjev, usklajevanja in usmerjanja v podjetju. Spreminjajoče se gospodarske razmere in ekonomski pogoji delovanja so sčasoma izoblikovali vsebino in obliko kontrolinga tudi v slovenskem prostoru.

1.1.2 Razvoj kontrolinga v Sloveniji

V prvi polovici 20. stoletja je bilo stroškovno računovodstvo v Sloveniji slabo razvito. Izjema so bili državni rudniki, železnice in nekatere tekstilne tovarne, kjer so uvedli obračunavanje stroškov po vrstah, mestih in nosilcih. V drugih podjetjih so uporabljali le ocenjene kategorije. Domače strokovne literature je bilo malo, zato so podjetja uporabljala literaturo nemških in hrvaških avtorjev. S prvim računovodskim zakonom leta 1945 je prišlo do sprememb pri obračunavanju poslovanja in kalkulacijah. Državni revizijski zavod je dajal navodila in nadziral izvajanje enotnega računovodstva. Leta 1947 je bilo uvedeno strogo državno načrtovanje, zato so se morali vsi podjetniški načrti podrediti državnemu. Poudarjeno je bilo primerjanje stroškov med sorodnimi podjetji. Po letu 1952 pa se je razvoj stroškovnega računovodstva ustavil. Njegovo delovanje je bilo prepuščeno podjetjem. Uporaba informacij o stroških za potrebe odločanja je bila skromna, opuščeno je bilo načrtovanje in letni obračuni so bili nepopolno obravnavani (Koletnik, 1996b, str. 48–49).

Po letu 1960 se je povečalo število seminarjev in strokovnih člankov o obračunavanju poslovanja, uvajati so se začele organizacije združenega dela z različnimi stopnjami samostojnosti, temeljne organizacije združenega dela kot samostojne ekonomske enote znotraj podjetij in glavno računovodstvo za vsako organizacijo. V tem času se je v Sloveniji prvič pojavil kontroling. Okoli leta 1965 je neko skandinavsko svetovalno podjetje uvedlo kontroling v novogoriškem Meblu. Meblo si je takrat pridobilo posebno dovoljenje zveznega izvršnega sveta, da uvede kontroling, čeprav je bil ta v nasprotju s tedanjimi računovodskimi predpisi (Bertoncelj, 1997, str. 11 in Povšič, 1997, str. 15). Meblo je bilo takrat vzorno podjetje in je dobilo možnost za uvajanje organizacijskih novitet s pomočjo tuje svetovalne družbe iz naslova mednarodne pomoči. Ideja o učinkovitosti kontrolinga za izboljšanje notranje ekonomike se je v začetku sedemdesetih let hitro širila. Nato je ideja o kontrolingu nekako zamrla. Šele leta 1990 je Zavod za organizacijo in revizijo poslovanja (ZOP) organiziral posvet o kontrolingu in s tem omogočil kontrolingu ponoven zagon (Erčulj, 2007, str. 1).

V preteklosti so v slovenskih podjetjih več nalog, ki jih mora v podjetju opravljati kontroling, opravljali v organizacijsko ločenih plansko analitskih službah, ne pa v računovodstvih podjetij. Tako so bili računovodje v Sloveniji že od nekdanj predvsem knjigovodje, zato ni čudno, da se v slovenskih podjetjih (tako kot v Nemčiji) služba kontrolinga večinoma pojavlja ločeno od računovodstva. Prav tako je ločeno delovno mesto kontrolerjev, saj računovodje večinoma niso kos kontrolinškim nalogam. Danes je kontroling prisoten v mnogih slovenskih podjetjih, ki so odkrila njegovo uporabnost in ga uvedla v svoje poslovanje. Konkurenca na trgu, ostrejši pogoji

poslovanja in spremembe tržnih razmer zahtevajo neprestano izboljševanje učinkovitosti poslovanja, kar je med drugim mogoče doseči tudi z dobro organiziranim kontrolingom.

Ker je razvoj gospodarstva in poslovanja organizacij v različnih državah zelo različen, lahko pričakujemo tudi razlike v pojmovanju kontrolinga. Pojavili sta se ameriška in evropska različica, ki ju prikazujem v nadaljevanju.

1.2 Opredelitev kontrolinga

Raznolikost opredelitev dejavnosti kontrolinga zagotovo izvira iz praktičnih primerov, iz katerih je črpala ugotovitve teorija. Iz kontingenčnih teorij izhaja, da so ob upoštevanju različnih okolij nastali različni lokalno optimalni sistemi z značilno razporeditvijo funkcij in moči, kar se kaže v pisanosti opredelitev dejavnosti. Poznavanje različnih opredelitev kontrolinga omogoča celovitejši pogled na dejavnost in daje posameznim podjetjem možnost, da individualno oblikujejo in razvijajo kontroling in si izberejo želen oziroma potreben sklop dejavnosti. Z vidika uvajanja, razvoja in preučevanja kontrolinga kot samostojne poslovne funkcije pa bi bilo smiselno in potrebno njegovo dejavnost natančneje opredeliti (Ziegenbein, 1992, str. 18–19).

Pri opredeljevanju kontrolinga v nadaljevanju tega poglavja prikazujem opredelitve ameriškega modela, sledi pojmovanje evropskega oziroma nemškega modela kontrolinga, ki je bližje mentaliteti in okoliščinam delovanja podjetij v slovenskem prostoru, v tretjem delu pa so prikazane tudi opredelitve različnih slovenskih avtorjev s tega področja.

1.2.1 Ameriško pojmovanje kontrolinga

Pojmovanje ameriškega³ kontrolinga temelji na nalogah, ki sodijo v področje računovodstva, zato računovodjo marsikje imenujejo za kontrolerja (Novak, 1999, str. 554). Hilton (1991, str. 9) navaja, da je v večini podjetij kontroler glavni poslovodni in finančni računovodja. Kontroler je odgovoren za nadziranje osebja v računovodskem oddelku ter za pripravo informacij, poročil. Kot glavni poslovodni računovodja kontroler razlaga menedžerjem na različnih ravneh računovodske informacije in svetuje v procesu planiranja in odločanja. V tej smeri je tudi kontroler menedžer.

V ameriških gospodarskih družbah je kontroling osredotočen na planiranje poslovanja gospodarske družbe, izdelavo in interpretacijo poročil za odločitve v gospodarski družbi in za zunanje uporabnike, izdelavo ekonomskih analiz o dogajanjih v gospodarski družbi in okolju ter za nadziranje poslovanja (Koletnik, 1992, str. 34). V ZDA se je računovodja zaradi prevladujoče upravljalne vloge dokaj zgodaj preimenoval v kontrolerja, ker je postal oskrbnik odločevalnih ravni z usmerjevalnimi in usklajevalnimi informacijami. Ukvarja se z odločevalno naravnanim računovodstvom, katerega vsebina ni natančno opredeljena; gre pa za poročanje o sedanosti in prihodnosti, ne pa o preteklosti (Koletnik, 1996, str. 7).

Hočevar (1994, str. 156) povzema v ameriški literaturi največkrat opredeljene funkcije kontrolerjev: načrtovanje in nadziranje, poročanje in pojasnjevanje, ocenjevanje in svetovanje, davčno poslovanje, poročanje vladi, varovanje premoženja podjetja in ekonomsko analiziranje. Injac (2001, str. 6) navaja, da je po ameriškem pojmovanju kontroling izenačen z računovodstvom. Vključuje notranji in zunanji nadzor, to je ravnalno in finančno računovodstvo.

³ Z ameriškim označujem anglosaško oz. pojmovanje s strani angleško govorečih Američanov.

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.

Po definiciji (Hansen & Mowen, 1992, str. 7) je kontroler opredeljen kot glavni računovodja, ki nadzoruje vse oddelke računovodstva in je odgovoren za zadovoljitev zahtev tako notranjih kot zunanjih uporabnikov računovodskih storitev. Kontroler je odgovoren tudi za zunanje informiranje v zvezi z davki, zavarovanji, statistiko, revizijo in bilanco. Hkrati ima visok položaj v organizacijski strukturi podjetja, običajno v samem vodstvu ali takoj za njim.

Iz zgornjih opredelitev lahko zaključim, da je ameriški pristop h kontrolingu vsebinsko jasen, zelo praktičen, pragmatičen, saj tudi večina teoretičnih opredelitev kontrolinga izhaja iz prakse. Kontroling se izenačuje z notranjim (stroškovnim) računovodstvom, ki ga razumejo tudi kot »*managerial accounting*«, kontrolerju (računovodji) pa se dodeljuje naslednje naloge: naloge finančnega in stroškovnega računovodenja, načrtovanje in nadzor poslovanja, analiziranje poslovanja, sistemska podpora in naloge z davčnega področja (spremljanje predpisov, svetovanje). Ameriški pristop pojasni delovne naloge kontrolerja, ki jih opravlja bodisi računovodja kontroler bodisi kontroler, ki je računovodji podrejen, vendar pa teoretično ne utemelji kontrolinga v podjetju. Drugače je pri evropskem pristopu, ki ga predstavljam v nadaljevanju.

1.2.2 Evropsko pojmovanje kontrolinga

V nemški literaturi se kontroling ne enači z računovodstvom, kontroler ne z računovodjem, naloge kontrolerja pa so drugačne od nalog računovodje. Med nemškimi opredelitvami kontrolinga ne najdemo nobene, kjer bi bil kontroler usmerjen iz podjetja, ampak je vedno usmerjen navznoter, kar ga bistveno razlikuje od ameriškega kontrolerja.

Deyhle, ustanovitelj Akademije za kontrolerje, je eden najbolj aktivnih in priznanih evropskih avtorjev na tem področju. Kontroling opredeljuje kot razmišljanje, usmerjeno v prihodnost. Pomaga nam pri opredelitvi, katere cilje naj bi dosegli, kako bomo prišli do njih, kakšna so naša izhodišča, ali lahko usmerjamo naše delovanje, kdo mora poznati odločitev, kdo mora pravočasno ukrepati (Deyhle, 1997, str. 5). Kontroler torej ne kontrolira (nadzira), temveč skrbi za to, da lahko vsak sam nadzira svoje poslovanje glede na cilje, ki jih je določilo poslovodstvo. Kontroling se uresničuje s primerjavo med načrtovanim in doseženim oziroma s preučevanjem odmikov. Zato mora kontroler ponuditi poslovodstvu signalni sistem o odmikih. Kontrolerjev kritični odnos do podatkov in informacij ni knjigovodske narave in se ne ukvarja s tem, ali so vknjižbe pravilne in med seboj usklajene, ampak s tem, ali poročilo informira naslovnike tako, da jih bo spodbudilo k sprejetju akcijskega programa za uresničenje izboljšav (Deyhle, 1997, str. 9–10).

Horvath (2002, str. 67) opisuje kontroling kot podsistem vodenja, načrtovanja, kontroliranja in tudi pridobivanja sistemsko uporabnih in povezanih informacij, s katerimi podpira prenavljanje in koordinacijo celotnega sistema.

Kontroling je preko vseh poslovno-funkcijskih področij v podjetju razširjen instrument, ki podpira procese odločanja in usmerjanja v podjetju z zagotavljanjem ciljno usmerjenih informacij. Kontroler skrbi za to, da je na razpolago instrumentarij, ki preko sistematičnega

planiranja in s tem povezanega kontroliranja pomaga doseči cilje podjetja (Preissler, Ebert, Koinecke, & Peemöller, 1996, str. 16).

Kontroling je priprava metod (tehnik, instrumentov, modelov, miselnih vzorcev ...) in informacij za tekoče procese planiranja in kontroliranja kot tudi za podporo in koordinacijo teh procesov. Nosilec teh nalog je kontroler (Ziegenbein, 1992, str. 18).

Glavna naloga kontrolinga je, da poslovodstvu nudi veliko količino informacij, potrebnih za odločanje, in s tem zagotavlja uspešno poslovođenje podjetja (Schneider & Bäuml, 1994, str. 370).

Kontroling je primerjava med realiziranimi in planiranimi vrednostmi in odzivanje na odmike. Usmerjati oziroma uravnnavati pa je možno le, če imamo pripravljen plan. Tako je kontroling hkrati proces postavljanja ciljev, planiranja in usmerjanja. To nalogo morajo opravljati poslovodje. Kontroler je servis tej funkciji poslovodstva in ji pripravlja primerne podlage, poslovodstvo pa sprejema odločitve. Kontroler ne planira in kontrolira, ampak koordinira te dejavnosti (Peemöller, 1992, str. 50).

Za Reichmanna je kontroling funkcija, ki pomaga pri uresničevanju nalog vodstva ter sistemsko podpira pridobivanje in predelavo informacij, izdelavo planov, koordinacijo in kontrolo. Pripomore k izboljšanju kakovosti odločanja na vseh stopnjah vodenja podjetja (Reichmann, 2001, str. 12).

Po Hočevanju (1994, str. 156–157) lahko povzamemo še nekatere opredelitve kontrolinga nemških avtorjev:

- 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).
- Kontroling upravlja in regulira aktivnosti podjetja glede na plan, in to tako, da se uresničijo cilji podjetja (Heckert, Wilson).
- Kontroling podpira upravljanje podjetja s pomočjo informacij (Hoffmann).
- Kontroling pomeni celoto upravljalno-analitične dejavnosti, katere cilj je razbremenitev in izboljšanje ravnanja podjetja (Winterhalter).
- Kontroler je navigator na ladji – v podjetju, ni pa njen kapitan. Kontroling ni planiranje, kontroliranje in upravljanje (Preissler, Haberland).
- Kontroling je poslovno in filozofsko miselno ozadje (Wickenhauser).

V evropskih gospodarskih družbah je težišče na svetovanju in koordinaciji pri izdelavi letnih predračunov, strateškem in dolgoročnem planiranju, vodenju internih obračunov poslovanja, prikazovanju poslovne uspešnosti, ekonomskem svetovanju, skrbi za notranje informiranje itd. Težišče je na notranji ekonomiji in manj na nadziranju in zunanjem informiranju, saj notranja revizija, finančno računovodstvo in financiranje niso tipične naloge kontrolerja (Koletnik, 1992, str. 34). Lahko rečemo, da je evropska različica kontrolinga prepletanje različnih načinov vodenja (Ziegenbein, 1992, str. 438), in sicer:

- menedžmenta z upoštevanjem rezultatov (angl. *Management by Results*),
- menedžmenta izjem (angl. *Management by Exceptions*) in
- menedžmenta s postavitvijo ciljev (angl. *Management by Objectives*).

Nemški pristop h kontrolingu vsebinsko in organizacijsko deluje manj jasno od ameriškega, saj so vsebinske opredelitve kontrolinga zelo raznovrstne, umestitve kontrolinga v podjetje pa tudi niso tako enotne kot pri 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 ameriški. Med pomembnejše vzroke za nastale razlike med ameriškim in nemškim pristopom bi lahko šteli razlike v času nastopa hitrih sprememb in kriz, sistemu upravljanja, računovodskih načelih, bilančnem pravu, pravnih temeljih ter razlike v glavnem oblikovalcu računovodskih standardov (Režun, 2004, str. 18–22).

V nemški literaturi je kontroling vsebinsko opredeljen mnogo bolj raznovrstno kot v ameriški, v slovenski literaturi pa je 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, po mnenju tretjih le svetovalec menedžerja. Vse to je razvidno iz naslednjega poglavja, ki vsebuje opredelitve kontrolinga s strani različnih slovenskih avtorjev.

1.2.3 Opredelitve kontrolinga s strani slovenskih avtorjev

K vse večji prisotnosti kontrolinga v slovenskih podjetjih so pripomogli različni domači avtorji, ki poudarjajo njegovo vlogo. Avtorjem s področja organizacije in menedžmenta ter strokovnjakom iz kontrolinške prakse je nemški pristop, ki kontroling ločuje od računovodstva, bližji. Dejstvo je, da slovenska podjetniška praksa izkazuje več podobnosti z nemško kot z ameriško.

Turk priznava, 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, premalo usmerjene v pripravljane računovodske informacije za notranje odločevalne potrebe. V normalni organizacijski zgradbi naj se računovodske funkcije ne bi ločevale. Turk opredeljuje kontroling kot sodobno nemško različico oblikovanja informacij za notranje potrebe v podjetju, zlasti za potrebe njegovega poslovanja, zajema pa pretežno tiste sestavine, ki so zunaj knjigovodenja, torej računovodsko predračunavanje in računovodsko preučevanje (Turk, 2000, str. 226).

Pučko razume bistvo kontrolinga kot funkcijo koordiniranja znotraj funkcije poslovanja, ki zasleduje posebno paradigmo poslovanja. Njegova naloga je pomagati poslovanju pri koordinaciji v poslovnem sistemu (Pučko, 2003, str. 5).

Melavc razume kontroling v smislu sodobnega računovodstva kot osrednje informacijske službe poslovnega sistema, ki vsebuje vse štiri računovodske funkcije (predračunavanje, knjigovodenje, nadziranje in analiziranje) ter poroča tako notranjim kot zunanjim uporabnikom. Zato lahko izraz kontroling, v smislu ustroja, zamenjamo z izrazom računovodstvo in izraz kontroler z vodjo poslovnega računovodstva (Melavc & Novak, 2002, str. 33).

Koletnik opisuje kontroling (Koletnik, 1992, str. 3) kot koncept sodobnega usmerjanja in uravnavanja poslovanja podjetja, ki temelji na jasnih ciljih, poteh za doseganje teh ciljev in na strogem presojanju uresničevanja zadanih nalog. Koletnik govori o posebni poslovni filozofiji, posebnem slogu vodenja in posebnem slogu informiranja ter o »odločitveno naravnem računovodstvu (upravljalnem računovodstvu), ki ima vidno vlogo pri udejanjanju ciljnega in

racionalnega stanja v podjetju. Zanimajo ga funkcije načrtovanja, analiziranja in nadziranja, ki so opora takim interesom«.

Križaj (1998b, str. 16) meni, da je kontroling upravljalni sistem 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.

Režun (2004, str. 50) opredeljuje kontroling kot posebno organizacijsko funkcijo, ki pomaga poslovodstvu zagotavljati smotrno uresničevanje cilja podjetja, s tem da mu nudi pomoč pri planiranju in kontroliranju poslovanja podjetja, z analiziranjem in informiranjem, ki sta bistvo, vsebina kontrolinga.

Rozman gleda na kontroling kot koncept sodobnega usmerjanja in uravnavanja poslovanja podjetja, ki temelji na jasno postavljenih ciljeh, poteh za doseg te ciljev in na strogem presojanju uresničevanja zadanih nalog. Pravzaprav gre za združeni dejavnosti planiranja in kontrole (Rozman, 1993, str. 259).

Odar (1999, str. 11) in **Debeljak** (1998, str. 1) dojemata kontroling kot poslovno funkcijo, 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.

Tudi med drugimi slovenskimi avtorji ni enotne opredelitve kontrolinga, zato lahko različne definicije bralca zmedejo v razumevanju pojma. V opredelitvah je spornih veliko trditev in bralcu se odpre vrsta vprašanj. Prvič, vprašljive so opredelitve kontrolinga kot sloga vodenja, prav tako je vprašljiva umestitev kontrolinga v upravljalni sistem, saj je to področje dela poslovodstva in lastnikov, ne pa tudi kontrolerjev. Vodenje ne more biti v domeni kontrolinga, ampak je v celoti naloga poslovodstva. Drugič, sporno je uvrščanje kontrolinga med poslovne funkcije, saj lahko prav v vsaki od poslovnih funkcij govorimo tudi o kontrolingu (kontroling nabave, kadrovske kontroling, finančni kontroling, kontroling prodaje, proizvodni kontroling). Te funkcije vodijo funkcijski poslovodje, ki potrebujejo informacije o izvajanju, planih, odmikih s strani kontrolinga, vendar zaradi tega kontrolinga ne moremo imeti za poslovno funkcijo. Tretjič, vprašljivo je uvrščanje kontrolinga kot ločeno funkcijo poslovodenja (poleg planiranja, organiziranja, uresničevanja in kontroliranja), saj že sam kontroling vključuje tako planiranje kot tudi kontroliranje. Poleg tega ima kontroling pri planiranju in kontroliranju le podporno vlogo, saj odločitve ostajajo v rokah menedžerjev.

Kljub navedenim razlikam med opredelitvami slovenskih avtorjev in kljub razlikam med ameriškim ter nemškim pristopom je v podjetniški praksi najpomembnejše, da kontroling v podjetju učinkovito deluje. To pomeni, da vodstvu 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. Zato je pomembnejše spoznati, kaj pojem kontroling vključuje kot najti najboljšo opredelitev kontrolinga. In to je eden izmed osnovnih ciljev naslednjega poglavja, ki obravnava funkcijo kontrolinga.

2 FUNKCIJA KONTROLINGA

Da bi se razblinili dvomi, ki izhajajo iz neenotnih vsebinskih opredelitev na področju kontrolinga, bom v *drugem poglavju* najprej obravnaval namen in cilje kontrolinga, sledil bo prikaz njegovih glavnih nalog ter aktivnosti. Zaradi močne povezave med učinkovitostjo kontrolinga in uvrstitvijo oddelka kontrolinga v organizacijsko strukturo podjetja bom poskušal prikazati najboljšo rešitev za to.

2.1 Namen in cilji kontrolinga

Najmanj nasprotovanj se pojavlja pri opredelitvi namena oziroma cilja kontrolinga, kjer so si različni strokovnjaki večinoma enotni, da je kontroling podpora poslovodstvu v procesu odločanja. Tako ameriška kot evropska teorija in praksa kažeta, da je bil kontroling v podjetja uveden predvsem zato, da se je zadostilo poslovodskim potrebam po informacijah. Njegov glavni namen je tako zagotavljati podporo za upravljanje in vodenje poslovnega sistema v smeri uresničevanja ciljev ob upoštevanju sprememb v okolju (Horvath, 2002, str. 149). Če izhajamo iz tega, lahko trdimo, da cilji kontrolinga sovpadajo s cilji podjetja. Temeljni cilj je hkrati cilj lastnika podjetja, zato je tesno povezan z lastništvom in upravljanjem podjetja (Rozman, Kovač, & Koletnik, 1993, str. 91). Cilje tako postavlja vodstvo podjetja in ne kontroler.

Delo kontrolerja je smiselno samo, če so cilji jasni. Cilji opisujejo želeno stanje, ki ga skuša podjetje doseči. Podjetja v tržnem gospodarstvu navadno poslujejo s ciljem maksimizacije tržne vrednosti lastniškega kapitala (Mramor, 2002, str. 37). Pri določanju cilja poslovanja se je treba držati temeljnega cilja, vizije in poslanstva podjetja. **Temeljni cilj** poslovanja je cilj podjetja, h kateremu težijo vse usklajene dejavnosti podjetja. Poleg temeljnega ima podjetje še druge cilje, ki izhajajo iz poslanstva in vizije podjetja o njegovi vlogi v okolju v prihodnosti. **Vizija** naj bi ponujala jasen in privlačen pogled na prihodnost podjetja, ki ga zaposleni radi sprejmejo. Zato ima vlogo tudi pri motiviranju zaposlenih za doseganje čim boljših rezultatov in v usmerjanju vsega obnašanja v podjetju (Pučko, 2003, str. 126). Vizija je statični koncept in pomeni možno in želeno prihodnje poslovanje podjetja. **Poslanstvo** pa določa identiteto podjetja, z njim podjetje opredeli razloge za svoj obstoj in utemelji prihodnje poslovanje (Rozman, Kovač, & Koletnik, 1993, str. 93). V nasprotju s poslanstvom, ki vsebuje kakovostno sporočilo, so cilji podjetja navadno določeni količinsko oziroma kot številčna kategorija.

Naloga kontrolinga je poslovodstvu zagotoviti ustrezne informacije, da lahko čim bolj realno določa cilje poslovanja. Opredeljene morajo biti vse razsežnosti posameznega cilja: biti mora nedvoumno, razumljivo in jasno opredeljen; merljiv; časovno omejen; uresničljiv; dokumentiran; oblikovan v procesu sodelovanja in imeti mora določenega nosilca. Le za tako opredeljene cilje je mogoče spremljati njihovo uresničevanje, analizirati odmike ter spremljati popravke. Informacije morajo biti posredovane pravočasno, da lahko poslovodstvo na njihovi osnovi izbira primerne strategije za doseganje postavljenih dolgoročnih in sprotih poslovnih ciljev ter s tem dosega želen položaj podjetja v prihodnosti. To pomeni, da izkorišča priložnosti in se izogiba nevarnostim ter tako ustrezno in dovolj hitro reagira na izzive v okolju.

Kontroling je izrazito usmerjen v prihodnost. V ospredju je vnaprejšnja informacija, težišče poslovanja je iskanje in postavljanje ciljev, kar omogoča merjenje njihovega doseganja ter ukrepanje v primeru odstopanja od zastavljenih ciljev. Kot že rečeno, kontroler ni tisti, ki odgovornim sodelavcem določa načrtovane cilje, ampak morajo le-ti načrte, ki naj bi jih

uresničili, prepoznati kot svojo usmeritev za delovanje (Deyhle, 1997, str. 133). Kontroler deluje kot svetovalec in usklajevalec v različnih fazah načrta in testira ter analizira celovitost in primernost načrta glede na postavljene cilje. Za pripravo in realizacijo načrta je odgovorno poslovodstvo, kontroler je odgovoren za razvidnost rezultatov (Vitezič, 2002, str. 50–51).

Kontroling ima vlogo servisne oziroma informacijsko-svetovalne in usmerjevalne funkcije kot podporne službe menedžmentu, medtem ko se aktivno ne vključuje v sprejemanje odločitev. Tako omogoča sprejemanje hitrih in učinkovitih odločitev oziroma skrbi za to, da so prave informacije pravim osebam v pravem času na razpolago. Lahko rečemo, da kontroling omogoča kompleksno usmerjanje in usklajevanje s pomočjo pravočasnega zaznavanja potencialnih odstopanj.

Končni namen kontrolinga je pomagati poslovodstvu družb, da z informacijami o dejstvih v poslovnem procesu in okolju podprejo izvajanje odločanja v vseh fazah poslovnih procesov za doseganje kar najbolj uspešnega poslovanja. Gre torej za podporo vodstvu podjetja v smislu načrtovanja, usmerjanja in nadziranja podjetniških ciljev. V nadaljevanju prikazujem naloge kontrolinga, ki morajo slediti ciljem kontrolinga oziroma ciljem podjetja.

2.2 Naloge kontrolinga in kontrolerja

Kot je razvidno iz poglavja 1.2, obstaja več opredelitev in pojmovanj kontrolinga, zato tudi različni avtorji navajajo veliko različnih definicij in opisov nalog s področja kontrolinga. Poleg tega obstajajo pomembne razlike med tem, kaj stroka oziroma teorija na tem področju predpisuje ter med tistim, kar podjetja pod tem imenom uveljavljajo v svoji podjetniški praksi.

V **ameriških podjetjih** se kontroler ukvarja s poslovodnim računovodstvom (angl. *Management Accounting*), katerega težišče je na poročanju o sedanosti in prihodnosti, ne pa o preteklosti. V ameriških podjetjih kontroling obsega pripravo informacij in izkazov za zunanje in notranje uporabnike, poleg tega pa vključuje tudi finančno knjigovodstvo.

Poklicna organizacija za računovodje v ZDA (angl. *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 upravljavsko 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.

V **nemških podjetjih** je težišče nalog kontrolinga na svetovanju in usklajevanju pri izdelavi strateških in operativnih predračunov, notranji ekonomiji na osnovi informacij stroškovnega računovodstva, notranjem informiranju o ekonomskih razsežnostih vseh procesov, stanj in

izidov, ekonomskem svetovanju ter spremljanju učinkovitosti in uspešnosti naložb. Pri nemškem konceptu kontrolinga so naloge kontrolinga določene ožje, saj so informacije namenjene le notranjim uporabnikom v podjetju.

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 korektivne ukrepe zaradi odmikov,
- oblikovanje predračunskih poročil.

Deyhle (1997, str. 185–186) kontrolerjeve naloge še bolj specificira:

- zagotavljanje metodologije za določanje poslanstva in ciljev podjetja;
- organizacija planiranja od »spodaj navzgor« za uresničevanje od »vrha navzdol« določenih ciljev v okviru pravil iz poslanstva podjetja;
- vodenje v fazi »gnetenja« predračuna, če se izkaže, da z njim ne bi uresničili ciljev;
- ohranjanje »zaloge idej«, ki ostane neuporabljena po sprejetju plana za naslednje leto;
- moderatorsko vodenje sestanka za oblikovanje poslanstva in ciljev podjetja;
- skrb za povezave med poslovnimi področji;
- zagotavljanje soodvisnosti med strateškim in operativnim planiranjem ter predračuni;
- skrb za to, da vsakdo poleg planskih podatkov dobi tudi podatke o njihovem dosegu;
- spodbujanje izračunavanja pričakovanih dosegov in njihovo usklajevanje s predvidenimi letnimi dosegmi ter napovedovanje pričakovanih bilančnih podatkov;
- skrb za upoštevanje pravil pri sestavi motivacijskih in v prihodnost usmerjenih poročil.

Če povzamem osnovne naloge v podjetju po usmeritvah Mednarodne skupine za kontroling (angl. *International Group of Controlling*), kontrolerji oblikujejo in spremljajo procese posloводства pri opredeljevanju ciljev, načrtovanju in vodenju ter s tem prevzemajo soodgovornost za doseganje ciljev (IGC, 2000). To pomeni, da kontrolerji:

- skrbijo za preglednost strategije, poslovnega izida, financ in procesov ter s tem prispevajo k večji gospodarnosti;
- celovito usklajujejo delne cilje in načrte ter organizirajo v podjetju celovito in v prihodnost usmerjeno poročanje;
- moderirajo in oblikujejo procese vodenja, tako da lahko vsak odločevalec ukrepa ciljno usmerjeno;
- izvajajo »servis« za oskrbo s poslovno-ekonomskimi podatki in informacijami;
- oblikujejo in vzdržujejo sistem kontrolinga.

Kot je iz zgornjih opredelitev razvidno, ameriški pristop obravnava kontroling predvsem v luči operativnih nalog, nemški pristop, poleg nalog z operativnega področja, vključuje tudi naloge s strateškega področja poslovanja podjetja. Ne glede na to razločevanje oz. ne glede na to, s katerega vidika ga opazujemo (nemški ali ameriški), izhaja iz literature, da lahko aktivnosti kontrolinga v vsakem podjetju strnemo v sklope planiranja (načrtovanja), kontroliranja (nadziranja ali presojanja) ter informiranja (poročanja). Vloga kontrolinga v teh procesih bo podrobneje predstavljena v naslednjem poglavju.

2.3 Aktivnosti sistema kontrolinga

Iz dosedanje opredelitve kontrolinga, njegovega namena in nalog vidimo, da delovno področje kontrolinga določajo dejavnosti planiranja, kontrole in informiranja. S planiranjem razumemo zamišljanje bodočega stanja in poti za doseganje načrtovanih ciljev; s kontrolo predvsem spremljanje doseženih rezultatov, primerjavo z načrtom, ugotavljanje odstopanj od načrtovanega in pripravo ukrepov za doseganje načrtovanih ciljev; z informiranjem pa zlasti obveščanje različnih služb v podjetju, kjer uporabljajo informacije za sprejemanje odločitev za doseganje vnaprej postavljenih ciljev podjetja.

2.3.1 Sodelovanje pri planiranju

Kontroling povezujemo s ciljno usmerjenostjo podjetja, ki je v gospodarski dinamiki nujna za uspešno poslovanje. Pri tem je bistvenega pomena kakovostno načrtovanje oziroma planiranje poslovnih ciljev in nalog podjetja. Tudi v okviru sistema kontrolinga potekajo razne planske aktivnosti, ki so predpogoj za izvajanje njegovih nalog, predvsem z ugotavljanjem in preučevanjem odmikov od zastavljenih ciljev. Potrebno je povedati, da je naloga kontrolinga predvsem pomoč pri pripravi planov, njihova koordinacija in zagotovitev integracije planov v skupni (finančni) plan podjetja ter preverjanje izvedljivosti in ustreznosti planov, ne pa samo planiranje.

2.3.1.1 Opredelitev planiranja

Planiranje po mnenju večine avtorjev s področja menedžmenta lahko opredelimo kot pomembnejšo funkcijo upravljanja. V tuji in domači literaturi je moč najti zelo različne opredelitve planiranja. Ne glede na to bom poskušal opredeliti njihove vsebine, ki so jim skupne. 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.

Osnovni namen planiranja je zagotavljanje čim bolj uspešnega poslovanja podjetja. V strokovni literaturi najdemo vrsto koristi, ki jih ima podjetje zaradi planiranja. Različni avtorji med najpogostejšimi omenjajo naslednje (Pučko & Čater, 2001, str. 50):

- planiranje omogoča sistematično zmanjševanje vpliva negotovosti v procesih odločanja;
- planiranje olajšuje komuniciranje in medsebojno razumevanje v podjetju;
- planiranje omogoča logično in sistematično vnaprejšnje reševanje problemov;
- planiranje osredotoča pozornost in usmerja vse dejavnosti k doseganju poslovnih ciljev;
- s planiranjem zmanjšujemo konfliktnost ciljev v podjetju;
- brez planiranja ni mogoče izvajati kontrole;
- planiranje predstavlja pomembno sredstvo za integracijo delov podjetja v celoto;
- s planiranjem izvajamo naloge, ki vodijo k doseganju ciljev na bolj gospodaren način, s čimer minimiziramo stroške in tako pozitivno vplivamo na uspešnost poslovanja.

Planiranje tako razumemo kot proces zamišljanja prihodnjega, hotenega stanja poslovanja in glede na to, kako časovno oddaljeno je hoteno stanje, kaj konkretno je predmet, vsebina planiranja in v katerih smereh proces planiranja v podjetju poteka, se zelo pogosto obravnavana razdelitev planiranja na strateško in taktično, letno planiranje, ki bosta podrobneje prikazana v naslednjih poglavjih. 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.

2.3.1.2 Sodelovanje pri strateškem planiranju

Strateško planiranje v širšem pomenu lahko opredelimo z naslednjimi aktivnostmi (Pučko, 2003, str. 115–116):

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

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

Naloge kontrolinga v procesu strateškega planiranja poslovanja so: spodbuditi 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).

V primeru, ko kontroler sodeluje pri strateškem planiranju, je običajno njegova glavna naloga preiščeno zbiranje kakovostnih informacij iz okolja 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 Bedenik, 1998, str. 38). V praksi pa pogosto velja, da se iz strateškega planiranja kontrolerja izključuje, in naloge, ki jih pri letnem planiranju opravi kontroler, opravijo menedžerji sami. Ameriške opredelitve kontrolinga večinoma sploh ne vključujejo nalog s področja strateškega planiranja, saj te ostajajo v pristojnosti glavnih menedžerjev, ki so hkrati tudi lastniki podjetij. Pri nemškem pristopu pa akademski krogi in praksa kontrolerja večinoma vključujejo tudi v proces strateškega planiranja.

Strateško planiranje predstavlja izhodišče in okvir letnemu planiranju, saj se letni plan izvaja iz strateškega in predstavlja njegovo razdelavo. Večina avtorjev opredeljuje planske naloge kontrolerja predvsem v povezavi z letnim oziroma taktičnim planiranjem, ki je prikazan v naslednjem poglavju.

2.3.1.3 Sodelovanje pri taktičnem planiranju

Taktično planiranje je sistematičen proces pretvarjanja strateških planskih nalog v specifične kratkoročne planske naloge, ki jih bodo morale opraviti posamezne organizacijske enote v kratkoročnem planskem obdobju. Najpogosteje razumemo s taktičnim načrtovanjem v praksi letno načrtovanje, ki se ujema s koledarskim letom. S taktičnim planiranjem se povezujejo strateške razvojne naloge in planirane spremembe v strukturah podjetja s kratkoročnimi možnostmi, na katere vplivajo spremembe v gospodarskem okolju podjetja (Pučko, 1999, str. 119).

Taktično planiranje je namenjeno izdelavi natančnih periodnih planov, ki služijo menedžerjem 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 veliko bolj razčlenjeni in podrobni, konkretizirani s številkami, saj 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). Največ podatkov in informacij za operativno planiranje prihaja iz notranjega okolja podjetja, predvsem iz računovodstva, in sicer podatki o stroških in učinkih ter o poslovni uspešnosti po posameznih organizacijskih enotah (Koletnik, 2000, str. 23–24).

Namen kratkoročnega planiranja v podjetju je, da ob predvidenih pogojih v zunanjem okolju podjetja in z razpoložljivimi prvinami delovnih procesov v podjetju določi preostale prvine, tako da bo poslovanje čim bolj uspešno. Kratkoročno planiranje je torej sistematičen proces pretvarjanja dolgoročnih in srednjeročnih planskih nalog v konkretnejše kratkoročne planske naloge, ki jih bodo morale opraviti posamezne organizacijske enote v kratkoročnem planskem obdobju (Pučko, 1999, str. 119).

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 planiranja, v katerem so jasno opredeljene obveznosti do nosilcev odgovornosti;
- preprečevanje in reševanje konfliktov v procesu planiranja;
- uveljavitev sistema sistematičnega, selektivnega in pravočasnega obveščanja odgovornih oseb.

Koletnik (1996, str. 31) med naloge operativnega planiranja šteje:

- postavljanje operativnih (srednjeročnih in letnih) ciljev;
- definiranje sredstev in poti za doseganje ciljev;
- opredelitev nalog za celotno podjetje, za organizacijske enote in za posamezne poslovne funkcije.

Planski cilji kot želeni rezultati poslovanja, ki naj bi jih dosegli v planskem obdobju, usmerjajo celotno načrtovanje (Pučko, 1999, str. 125). Kontroler tako sodeluje pri opredelitvi planskih 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). Kontroler tako menedžerjem 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 poslovodstva.

Pri taktičnem načrtovanju je težišče na poslovni in finančni učinkovitosti ter stabilnosti podjetja. Enotnega pojmovanja o najprimernejših okvirih za taktično planiranje sicer ni, nekateri pa vidijo rešitev v sistemu računovodskih kontov. Zaradi tega je smiselno upoštevati tezo, ki predlaga, da mora biti informacijski sistem hkrati tudi planski sistem. Le tako je mogoče sistematično primerjati planirano in doseženo ter učinkovito uporabiti celovit kontroling.

2.3.2 Sodelovanje pri kontroliranju poslovanja

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).

2.3.2.1 Opredelitev kontroliranja

Kontroliranje je odkrivanje ovir pri uresničevanju planov, da bi jih bilo mogoče odpraviti in da bi zadržali odklone od cilja v dovoljenih mejah. Kontrola mora preprečevati ali vsaj popravljati odklone, še preden nastanejo (Lipovec, 1987, str. 240). Kontrola obsega: določitev cilja, plana, politike in kriterija, določitev sredstev za merjenje aktivnosti s kriterijem in 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 odklanjanjem 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 dosego ali pa spremembo plana (Hočevnar, 1998, str. 3).

Pri analiziranju odmkov ne moremo uporabiti nekega splošnega merila. Poleg velikosti in pomembnosti odmkov moramo upoštevati naravo poslovnega dogodka, njegov obseg, razliko v

času in še kaj. Le tako bomo pravilno presodili, kdaj je potrebno ugotovljena odstopanja postaviti pod drobnogled, ker so po obsegu in vsebini takšna, da ogrožajo naše cilje. 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 ali glede na rezultate primerljivih ekonomskih subjektov.

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 popravljalnih ukrepov, ki pripomorejo k doseganju zastavljenih ciljev.

Večina avtorjev kontroliranje opredeli kot proces, ki zagotavlja uresničitev planov s tem, da analizira odmike med doseženim in planiranim ter sproža ustrezno ukrepanje za odpravljanje odmikov. Takšno kontrolo označujemo kot povratno (angl. *feedback*) kontrolo. Ta kontrola je odvisna od planov. Brez obstoja plana si je ne moremo zamišljati. Takšna kontrola zagotavlja informacije za vse nadaljnje ukrepanje in za nov cikel planiranja (Pučko, 2003, str. 336). Sam proces povratnega kontroliranja poteka skozi naslednje stopnje (Ziegenbein, 1992, str. 347–364):

- **določitev kontrolnih meril** – opredeliti je potrebno rezultate ali stanja, ki jih bomo kontrolirali, ter jim pripisati njihove ciljne vrednosti, opredeljene v procesu planiranja;
- **ugotavljanje doseženih rezultatov** – ugotovimo jih iz informacijskega sistema podjetja;
- **ugotavljanje odmikov** – med planiranimi in doseženimi rezultati ali stanji;
- **analiza odmikov** – ugotavljanje vzrokov za odmike, saj iz odmikov med planom in realizacijo v preteklosti lahko sklepamo na podobne odmike v prihodnosti;
- **predlaganje korektivnih ukrepov**, s katerimi poskušamo že realizirane ali pričakovane odmike v okviru možnosti zmanjšati s korektivnimi ukrepi;
- spremljanje izvajanja korektivnih ukrepov.

Kritiki povratne kontrole opozarjajo, da potrebne informacije o odmikih pri takšni kontroli prihajajo prepozno, zato priporočajo **vnaprejšnjo** (angl. *feed-forward*) oziroma **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.

2.3.2.2 Vloga kontrolinga pri strateškem kontroliranju poslovanja

Strateška kontrola je vnaprejšnja kontrola, saj preizkuša strategijo organizacije in opravlja strateško revizijo celotnih strateških usmeritev organizacije. Vodi lahko do spreminjanja strateških planov organizacije (Možina, in drugi, 1994, str. 347).

Pučko (2003, str. 340–341) opredeli bistvo strateške kontrole kot zgodnje odkrivanje in sporočanje »presenečenj«, ki nastajajo v okolju podjetja. Kot takšna je predvsem sredstvo za prilagajanje strateških planov spremenjenemu okolju. Prvenstveno mora spodbujati k izboljšavi procesov planiranja, šele ko se ti izkažejo za pravilne, pa se usmerja k izboljševanju procesov uresničevanja planiranega. Namen strateške kontrole je ugotoviti, ali glede na učinke sprejetih ukrepov podjetje še lahko zadrži prvotno strateško usmeritev. Takšna kontrola odkriva možnosti ali nezmožnosti uresničitve obstoječe strategije podjetja (Weber, 1995, str. 90). V praksi je strateška kontrola težko izvedljiva, kajti koncept povratne kontrole ustreza le, če v strateškem planskem obdobju ne prihaja do večjih nepričakovanih razvojev. To največkrat ni izvedljivo, saj je v današnjem času okolje precej nepredvidljivo in kompleksno. Poleg tega pa je koncept vnaprejšnje kontrole v strokovni literaturi zaenkrat še slabo obdelan in se v poslovni praksi še ni uveljavil (Pučko, 2003, str. 347).

Vnaprejšnjo kontrolo lahko opredelimo kot preventivno planiranje, saj mora kontroler pri strateški kontroli skupaj z menedžerjem težiti k izboljšavi 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.

2.3.2.3 Vloga kontrolinga pri taktičnem kontroliranju poslovanja

Da lahko kontroler smotrno opravi svoje delo na področju taktičnega kontroliranja, mora biti iz organizacijske strukture podjetja **jasno razvidna odgovornost** za posamezne dele poslovanja podjetja. Prav tako morajo biti **postavljeni planski cilji**, za uresničevanje katerih so zadolžene odgovorne osebe.

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**. Opredeljena mesta odgovornosti naj bi v podjetju zagotovila primerjanje med uresničenim in planiranim poslovanjem tako na ravni podjetja kot celote kakor tudi na ravni opredeljenih področij delovanja. Vrsta mest odgovornosti je odvisna od različnih dejavnikov. Med najpomembnejšimi so velikost podjetja, njegova prostorska razmeščenost in informacijski sestav. Razlikujejo se predvsem po stopnji decentralizacije ali prenosa odgovornosti. SRS 20 (Slovenski računovodski standardi, 2006) tako omenjajo naslednja mesta odgovornosti:

- **stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti** je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki);
- **prihodkovno mesto odgovornosti** je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki;
- **poslovnoizidno mesto odgovornosti** (dobičkovno mesto odgovornosti) je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom;
- **naložbeno mesto odgovornosti** pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in

prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo.

Odgovornost menedžerja je lahko omejena samo na njegovo zmožnost vplivanja na te ekonomske kategorije, torej je odgovornost menedžerja opredeljena s potrjenimi finančnimi planskimi cilji mesta odgovornosti. Poleg opredeljenih finančnih ciljev pa so lahko menedžerji odgovorni tudi za doseganje postavljenih nefinančnih ciljev in kriterijev (Pustatičnik, 2001, str. 38).

Kontroler mora poskrbeti, da najprej vsakdo sam nadzoruje svoje delo glede na cilje, ki jih je določilo poslovodstvo (Deyhle, 1997, str. 3). Govorimo o t. i. samonadzoru (angl. *Self-control*), ki je povezan z lastno motivacijo in ki posameznike spodbuja k dobremu delu (Upchurch, 1998, str. 574–575). 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).

Kontroler mora menedžmentu ponuditi takšen signalni sistem o odmikih, ki bi spodbujal k uvedbi sprememb, s katerimi bi, kolikor se le da, ohranili načrtovano usmeritev k doseganju ciljev (Deyhle, 1997, str. 9). Po postavitvi ustreznega signalnega sistema o odmikih po posameznih merilih mora kontroler, znotraj posameznih mest odgovornosti, nastaviti delovanje teh »semaforjev«. To pomeni, da mora v sodelovanju z menedžerji 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 ter nujnost podrobnejšega analiziranja. Kontroler aktivno kontrolira, ukrepa šele, ko posamezne odgovorne osebe ne delujejo v skladu s postavljenimi merili in dovoljenimi odkloni (Koletnik, 1996, str. 45). Razloge, da do tega pride, lahko iščemo v pomanjkanju vodenja (nejasna predstavitev zaposlenim, kaj se od njih pričakuje) ali pomanjkanju motivacije in sposobnosti zaposlenih. Ko se ugotovi signifikanten, kritičen odmik, je treba pričeti z njegovo analizo. Kontroler pomaga vodji pri iskanju vzrokov odstopanj in svetuje pri ukrepih za njihovo odpravo, da bo lahko planirano uresničeno. Vzpostavljeni kontrolni mehanizem (sistem semaforjev) ustvarja pogoje za aktivno ukrepanje, vendar brez podpore intenzivne analize, v primeru ugotovljenih odmikov, rezultati ukrepov niso optimalni. Osnovni namen analize odmikov je torej ugotavljanje vzrokov za nastale odmike in iskanje rešitev za odpravo ter preprečevanje novih odmikov v prihodnosti (Pustatičnik, 2001, str. 42).

2.3.3 Informiranje

Kontrolerjeva vloga pri informiranju vključuje na eni strani pridobivanje informacij za analiziranje, na drugi strani pa posredovanje informacij, poročil o opravljenih analizah, planih in kontrolah menedžerjem. Zato lahko naloge kontrolinga na področju informiranja razdelimo v dva med seboj povezana dela: sodelovanje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju informacijskega sistema ter poročanje.

2.3.3.1 Sodelovanje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju informacijskega sistema

Učinkovitost kontrolinga je v ključni meri pogojena prav z ustreznostjo informacijskega sistema ter kakovostjo razpoložljivih informacij. Služba kontrolinga je tako zadolžena za izgradnjo notranjega informacijskega sistema v podjetju, če le-ta ni ustrezno oblikovan. Naloga kontrolerja je, da vse dele informacijskega sistema stalno razvija in izpopolnjuje, tako da se lahko vodstvu podjetja vedno nudi optimalna podpora pri odločanju (Ziegenbein, 1992, str. 369). Vsem odločitvenim ravnam mora zagotavljati pravočasne in primerne informacije po obliki in vsebini, zato je potrebno zagotoviti, da je informacijski sistem dovolj široko zasnovan in računalniško podprt, hkrati pa je tudi pomembno, da so v podjetju vzpostavljeni primerni komunikacijski kanali za prenos informacij. Zaradi tega je izjemno pomembna ustrežna izgradnja, razvoj in vzdrževanje informacijskega sistema, pri čemer veliko vlogo igra kontroling.

Uvajanje celovitih rešitev je eden od pomembnih pristopov k informatizaciji poslovanja, ki vodi zlasti k učinkovitejšemu obvladovanju podatkov, natančnejšemu napovedovanju poslovnih dogodkov in odločanju. Na ta način se izboljšujejo informacijski sistemi podjetij, kar predstavlja za kontroling veliko pridobitev. S celovitim informacijskim sistemom pridobi služba kontrolinga predvsem na kvaliteti podatkov, saj dobi večino potrebnih informacij za svoje delo iz enotnega informacijskega sistema. Kvaliteten informacijski sistem, ki omogoča nenehno nadzorovanje poslovanja z vseh zornih kotov, je lahko zelo močno orodje kontrolinga, saj omogoča izvajanje vseh potrebnih analiz.

Dober informacijski sistem je ogrodje vsem ostalim sestavnim elementom kontrolinga, saj pomemben del aktivnosti kontrolinga temelji na zbiranju, obdelavi in sporočanju različnih informacij odločevalcem. Sama učinkovitost aktivnosti kontrolinga je tako v ključni meri pogojena z ustreznostjo informacijskega sistema ter kakovostjo razpoložljivih informacij. Pridobivanje, obdelava in posredovanje informacij se torej v podjetju opravlja v podporo menedžerjem pri izvajanju njihovih aktivnosti. Zato mora biti izgradnja informacijskega sistema utemeljena na jasno izraženih informacijskih potrebah posloводства. Kontroler pa mora aktivno sodelovati pri opredelitvi vsebine informacijskega sistema z vidika upravljaljskih potreb. Na osnovi vseh informacijskih potreb in zahtev mora zgraditi ustrezen sistem poročanja.

2.3.3.2 Poročanje

Kontroling izvaja informiranje s prenašanjem informacij od mesta njihovega nastanka do uporabe, kar se v poslovni praksi imenuje poročanje. Poročanje je vezni člen med sistemom zagotavljanja informacij ter sistemom planiranja in kontrole.

Pripravljanje poročil je ena temeljnih nalog kontrolinga (Ziegenbein, 1992, str. 369). Poročila morajo prepoznati in ovrednotiti realnost plana, poročati o uspešnosti ali neuspešnosti posameznih področij ali nosilcev odgovornosti in predlagati uvajanje protiukrepov (Preissler, 2000, str. 95). Poročila morajo vedno odgovarjati na naslednja vprašanja: zakaj, kako, kdaj, kdo in kaj (Ziegenbein, 1992, str. 398–400). Z odgovorom na vprašanje:

- **zakaj** – opredelimo namen poročil;
- **kaj** – opredeljujemo vsebino poročil;
- **kako** – opredelimo obliko poročil;
- **kdo** – opredelimo prejemnike naših poročil;
- **kdaj** – pa opredelimo termine poročanja.

Vsebinske značilnosti informacij, kot sta tema in točnost, so odvisne od prejemnikovih nalog. Stopnja zgoščenosti je zelo odvisna od mesta prejemnika v hierarhiji organizacije, časovne značilnosti (obdobje in čas poročila) pa so tesno povezane s sistemom načrtovanja in kontrole. Oblikovanje formalnih značilnosti poročil je praviloma odvisno od značilnosti osebnega vedenja prejemnikov (Küpper, 2001, str. 158).

Informacije morajo biti pravočasne – na voljo tedaj, ko je še možna odločitev – sicer se spremenijo v zgodovinske podatke (Turk, Kavčič, & Kokotec Novak, 2003, str. 66). Vendar si natančnost informacij in aktualnost določenih rokov poročanja nasprotujeta. Informacije, ki so brez napak in zanesljive, je treba pridobivati po več stopnjah in jih ustrezno obdelovati. V praksi pa se pogosto dogaja, da je aktualnost poročil pomembnejša od natančnosti.

Ena izmed ključnih zahtev pri delu kontrolerja je, da so informacije (poročila) prilagojene zahtevam prejemnikov, saj jih morajo motivirati za sprejem odločitev. Kakovostno opravljeno delo kontrolerja pri nalogi informiranja vključuje (Deyhle, 1997, str. 153–155):

- ne zgolj 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;
- izračunavanje in zavzemanje za uresničenje praga dobičkovnosti.

Zelo pomembno je, da kontroler posameznim menedžerjem 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).

Informacije lahko uporabnikom posredujemo na različne načine, za potrebe poslovnega odločanja pa največkrat sestavimo poročilo. Kontroling pripravlja informacije za menedžerje v obliki formalnih poročil. Poleg vsebine je pri tej vrsti poročil zelo pomembna tudi oblika. Napotki za sestavo kakovostnega poročila po Hansenu so naslednji (Deyhle, 1997, str. 158):

- menedžerji 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.

Poročila morajo podajati kakovostne informacije, saj so te eden izmed najpomembnejših pogojev za kakovostne odločitve, ki posledično vplivajo na uspešnost poslovanja podjetja. Pri tem je nova računalniška oprema kontrolingu na eni strani omogočila oblikovanje popolnejših in hitrejših informacij, na drugi strani pa povzročila težave, kot so ločevanje pomembnejših informacij od manj pomembnih, prilagajanje informacij različnim ravnem in vrstam upravljanja in podobno. Ker na vrednost informacije bistveno vpliva njena relevantnost, se mora kontroler

osredotočiti zgolj na zbiranje relevantnih informacij, koristnih za tistega, ki so mu namenjene. Zbiranje relevantnih informacij je bistvo kontrolinga. To je pomembno poudariti zato, ker je kontroling tesno povezan z vsemi ravni odločanja. Zbira namreč informacije za vse ravni odločanja in ne le za nekatere.

Kontroling je 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 menedžerjem v podjetju. Iz tega je moč zaključiti, da kontroling zahteva integriran informacijski sistem. Dokler podjetje nima ustreznega povezanega sistema, tudi kontroling pri obsežni, neurejeni masi podatkov ne more pravočasno pripravljati informacij, nujnih za hitro kontrolo in analizo odmikov, z namenom izpolnitve planskih ciljev. Zaradi nepovezanih informacijskih sistemov ima kontroler veliko dodatnega, zamudnega in nepotrebne dela z usklajevanjem različnih virov podatkov in informacij, sami podatki ter informacije pa niso niti transparentni niti ažurni.

2.4 Vrste kontrolinga

Na razvoj kontrolinga so v veliki meri vplivali problemi poslovanja operativnega značaja. Ti so nastajali kot posledica sprememb znotraj in zunaj podjetja, torej v njegovem okolju. Na začetku je bil kontroling usmerjen predvsem na kratkoročno odločanje in je ob upoštevanju notranjih in zunanjih dejavnikov iskal rešitve, ki bi v danih razmerah zagotavljale najoptimalnejši rezultat oziroma najmanjše odstopanje od postavljenih ciljev kratkoročnega značaja. Odločanja v organizacijah pa ni mogoče omejiti zgolj na kratek rok, ampak ga je potrebno usmeriti k sooblikovanju razvoja. Kontroling v tem primeru podpira poslovodstvo pri trajnem usmerjanju poslovnega sistema k cilju.

Glede na časovni obseg, postavljene naloge in vsebino delovanja večina avtorjev kontrolinga loči strateški in taktični oziroma operativni kontroling. Pomemben del literature (tudi praksa) se ukvarja večinoma s problemi operativnega poslovanja. Čedalje večja zapletenost, razgibanost in spremembe, tako zunaj kot znotraj podjetja, so spodbudile razvoj strateškega kontrolinga, ki se usmerja k sooblikovanju razvoja podjetja. V nadaljevanju sta pojasnjeni obe razčlenitvi kontrolinga.

2.4.1 Operativni kontroling

Operativni kontroling menedžmentu oziroma odločevalcem nudi strokovno podporo za povečanje učinkovitosti poslovanja, torej dviga ravni donosnosti in gospodarnosti, ohranjanja kapitala in plačilne sposobnosti. Operativni kontroling se nanaša na krajša obdobja in se posveča ciljem podjetja in njihovem uresničevanju v srednjeročnem in kratkoročnem obdobju. Usmerjen je na notranjo ekonomiko podjetja in namenja največ pozornosti notranjim oviram, kjer zastaja uresničevanje ciljev. Temeljna naloga ali poslanstvo operativnega kontrolinga je torej zagotavljanje strokovne podpore poslovodstvu pri dviganju ravni uporabe zmogljivosti v podjetju. V ta okvir uvrstimo doseganje (ciljne) donosnosti in gospodarnosti, ohranjanje kapitala in plačilne sposobnosti ter usklajeno uporabljanje **inštrumentov operativnega odločanja**, kot so (Eschenbach, Hoffman, & Kunesch, 1995, str. 75–79):

a) na področju sistema planiranja:

- srednjeročno in kratkoročno načrtovanje stvarnih ciljev (prodaje, nabave, proizvodnje, itd.),

- srednjeročno in kratkoročno načrtovanje formalnih ciljev (rezultatov, stroškov, financiranja),
- predračunavanje,
- operativni planski instrumenti za zanesljivejše doseganje rezultatov (primerjalne analize (angl. *benchmarking*), izračuni stopnje prispevka za kritje, investicijski izračuni),
- operativni planski instrumenti za obvladanje negotovosti (analize koristnosti);

b) na področju nadzornega sistema:

- operativni nadzor konsistentnosti ciljev,
- operativna kontrola rezultatov in primerjava načrtovanega z doseženim,
- kontrola izpolnjevanja načrta in izpolnitve pričakovanja,
- operativna kontrola odmikov in razlogov zanje,
- operativna kontrola predpostavk;

c) na področju sistema informiranja:

- operativne informacije in obračunski podatki s področja proizvodnje, nabave, prodaje,
- finančni obračuni,
- obračuni stroškov in izidov,
- večsmerni (alternativni) odločitveni izračuni,
- kazalniki in sistemi kazalnikov,
- poročanje in sistemi poročanja,
- orodja računalniške obdelave podatkov za vodstvene informacije.

Najpogostejše aktivnosti operativnega kontrolinga so povezane z operativnim načrtovanjem na osnovi podatkov o poslovnih učinkih in prihodkih, o stroških in odhodkih ter o poslovni uspešnosti v posameznih organizacijskih enotah. Temelji predvsem na podatkih iz računovodstva, sodeluje pri pripravi planov, s kontroliranjem izvaja primerjave med planiranim in doseženim in ugotavlja odmike ter predlaga izpeljavo korektivnih ukrepov za doseganje kratkoročnih ciljev podjetja (Peemöller, 1992, str. 105). Operativno planiranje in presojanje se izvaja na osnovi kratkoročnih kazalcev, operativno nadziranje pa z informacijami o razlikah med ciljnim in uresničenimi kategorijami. Obsega določanje ciljev, predračunavanje in kontrolo v (navadno) enoletnem do srednjeročnem obdobju. Ciljne vrednosti so likvidnost, dobiček in stabilnost.

Operativni kontroling je instrument upravljanja poslovnih funkcij, usmerjen v opredeljevanje izrabe razpoložljivih potencialov za gospodarno doseganje poslovnih ciljev (Koletnik, 1996, str. 28–29). Operativni kontroling je s pasivnim prilagajanjem spremembam v okolju torej usmerjen na notranjo ekonomijo, k merljivim in obvladljivim pojavom v poslovnem sistemu ter na doseganje najboljših sprotih izidov. Ker je determinističen in tehnično podprt, ni pretirano kreativen, a je kljub temu izredno pomemben, saj s poslovnim uspehom postavlja temelje razvoja praktično vsem podjetjem.

Kontroling, usmerjen k zagotavljanju dejavnikov prihodnjega uspeha podjetja in povečevanju njegovih možnosti za dolgoročni uspeh ter k dolgoročnemu obstoju in rasti podjetja pa se označuje kot strateški kontroling.

2.4.2 Strateški kontroling

Strateški kontroling je sistematično prepoznavanje priložnosti in nevarnosti in njihovo upoštevanje pri današnjem poslovanju (Mann, 1989, str. 33). Časovno je neomejen, usmerjen v prihodnost in v dogajanje v okolju podjetja ter v povezavo z zunanjim okoljem. Osnovan je na poslanstvu in viziji, opredeljenih ciljih, strategijah, predvidevanjih in ukrepih (Deyhle, 1997, str. 84). Cilj delovanja strateškega kontrolinga je podpirati vodstvo podjetja pri čim boljšem strateškem vodenju podjetja, ki podjetje usmerja k dolgoročnemu doseganju njegovega poslanstva kot temeljnega okvira delovanja. Usmerjen je h graditvi dejavnikov prihodnjega uspeha podjetja, povečevanju njegove vitalnosti in izboljšanju možnosti za trajni uspeh (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 42). Strateški kontroling pomaga pri oblikovanju poslanstva, vizije in strateških ciljev, presojanju potrebe po strateškem delovanju in razvijanju strategij, presojanju tveganja strateških možnosti delovanja in razpoznavanju novih poslovnih priložnosti.

Strateški cilj podjetja je trajni obstoj in razvoj, kar se kaže v premoženjski in finančni trdnosti ter v dolgoročni poslovni in finančni uspešnosti. Pri opredelitvi (strateških) ciljev moramo imeti v mislih dolgoročni obstoj podjetja. Pri tem oblikujemo ključne kazalnike uspešnosti podjetja in določene kazalce, vezane na posamezne podstrukture podjetja. Pomembno pa je, da so cilji konkretni (da jih vsak razume), dosegljivi in izzivalni (Mann, 1989, str. 67–77).

Temeljni inštrumenti so inštrumenti strateškega načrtovanja, kot so ocena priložnosti in nevarnosti ter prednosti in slabosti oziroma SWOT analiza, strateški dejavniki uspeha, primerjalno presojanje (angl. *Benchmarking*), presojanje prednosti pri proizvodnji ali kupovanju (angl. *Outsourcing*), analiziranje konkurence, portfeljska analiza, analiziranje življenjskega cikla proizvoda, obvladovanje (stroškov) kakovosti, analiziranje ekonomske dodane vrednosti in vrednosti podjetja, obvladovanje ciljnih stroškov, procesno obvladovanje stroškov, preučevanje strateških vrzeli, tehnike scenarijev, obvladovanje logističnih procesov in njihovih stroškov ter model uravnoteženega sistema kazalnikov (angl. *Balanced Scorecard – BSC*) (Koletnik, in drugi, 2002, str. 24). Številne analitične **pristope** (inštrumente, orodja) **in sestavine**, ki jih strateški kontroling pri svojem uresničevanju uporablja, lahko razdelimo po področjih (Eschenbach, Hoffman, & Kunesch, 1995, str. 75):

a) na področju strateškega planiranja:

- strateško planiranje ciljev,
- planiranje strategij (na nivoju podjetja, na poslovni ravni in funkcijski ravni),
- inštrumenti za določitev strateškega položaja podjetja (strateški dejavniki uspešnosti),
- inštrumenti za celovito strateško pozicioniranje podjetja (SWOT analiza, analiza potencialov, strateška bilanca),
- inštrumenti za ovrednotenje posamičnih strateških enot (proizvod/trg, analiza portfelja),
- ovrednotenje strategij oziroma kvantificiranje alternativ, strateško predračunavanje in načrtovanje ukrepov;

b) na področju nadziranja:

- strateška kontrola predpostavk,
- strateška kontrola rezultatov in uresničevanja načrtov,
- strateško nadziranje,
- strateška analiza odmikov in razlogov zanje;

c) na področju informacijskega sistema:

- sistemi zgodnjega prepoznavanja,
- analiza podjetja,
- analiza okolja.

Strateški kontroling pomaga pri oblikovanju vizije, poslanstva, ciljev in strategij za doseganje trajnega uspeha podjetja. Smisel strateškega kontrolinga je aktivno prilagajanje, to je vplivanje na zunanje dejavnike in prilagajanje okolja sebi.

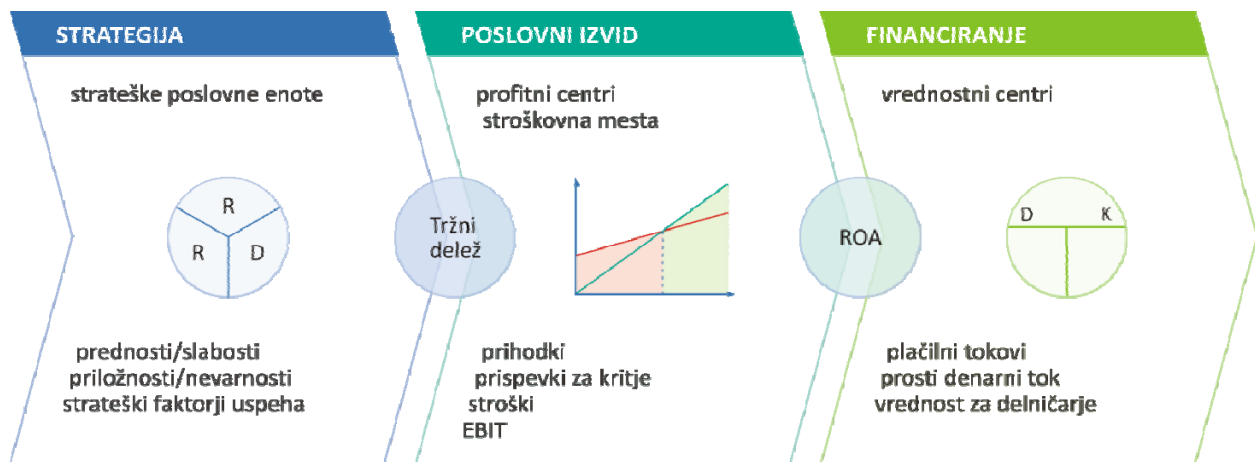
2.4.3 Soodvisnosti strateškega in operativnega kontrolinga

Operativni in strateški kontroling je možno izvajati le sočasno in v medsebojni povezavi, saj je naloga operativnega kontrolinga usmerjanje poslovnega rezultata, medtem ko strateški kontroling skrbi za dolgoročni obstoj podjetja (Mann, 1989, str. 37). Dolgoročno planiranje opredeljuje letni proračun, stroški posameznega leta pa imajo vpliv na poslovanje v prihodnjih obdobjih in njihovo planiranje. Oboje mora biti povezano v zaprt sistem planiranja, kjer kontroling istočasno izvaja dolgoročno planiranje in predračunavanje (Peemöller, 1992, str. 105–107).

Cilj strateškega kontrolinga je, da pomaga pri oblikovanju vizije, poslanstva, ciljev in strategij za trajen uspeh gospodarske družbe, torej vplivanje na zunanje dejavnike in prilagajanje okolja sebi. Na drugi strani pa je cilj operativnega kontrolinga spodbujanje pri pasivnem prilagajanju spremembam v okolju, torej prilagajanju vplivom na notranje dejavnike. Povezovalna vloga obeh strani je v rokah kontrolerja, saj mora oblikovati informacije za operativne korake skladno z izbrano strategijo, hkrati pa tudi gradi most med intuitivnim in racionalnim načinom razmišljanja (operativni posel naj bi namreč ustrezal racionalnemu načinu razmišljanja, strateški pa intuitivnemu).

Po opredelitvi poslanstva kontrolerja s strani IGC nosi kontroler odgovornost za preglednost (transparentnost) strategije, poslovnega rezultata in financiranja (IGC, 2000). Gre torej za celovito obvladovanje trenutnega in prihodnjega poslovanja, njegovega načrtovanja in vodenja. Akademija za kontrolerje (nem. *Controller Akademie*) to celovitost ponazarja s tridelno sliko (Slika 1 na str. 1), katere določenost teče od leve proti desni. Gre za načrtovanje in usmerjanje strateških potencialov, njihovo uresničevanje v operativnem poslovnem rezultatu in končno zagotavljanje finančne učinkovitosti ter stabilnosti podjetja. Uspešna gospodarska družba je samo tista, ki ve, kaj želi in usmerja svoje sodelavce v skladu z zastavljenimi cilji. Dolgoročna ohranitev in preživetje gospodarske družbe sta kot temeljni cilj uresničljiva le, če se hkrati razvijajo trije ključni procesi: **rast, razvoj in dobiček** (nem. *Wachstum Entwicklung Gewinn – WEG*). Rast razumemo kot celokupnost kvantitativnega večanja gospodarske družbe, medtem ko razvoj pomeni celokupnost kvalitativnih sprememb oziroma izboljšav v gospodarski družbi. Doseganje dobička ni potrebno samo za zadovoljitev lastnikov kapitala, ampak predvsem za financiranje rasti in razvoja v gospodarski družbi. Gospodarska družba si lahko zagotovi dolgoročni obstoj samo, če hkrati posveča skrb vsem trem sestavinam poslanstva (Deyhle, 1997, str. 13–14).

Slika 1: Celovitost kontrolinga



Vir: prirejeno po J. Železnikar, *Kontroling – povzročitelj stroškov ali konkurenčna prednost?*, 2003, str. 3)

Instrumenti, ki jih danes kontroling uporablja za obvladovanje trenutnega in prihodnjega poslovanja so se razvijali od desne proti levi (Slika 1): leta 1494 je nastala logika dvostavnega knjigovodstva, v 20-ih letih dvajsetega stoletja točka preloma (angl. *Break-even Point – BEP*) in metoda stroškov, v 70-ih letih pa so se pojavili začetki strateškega načrtovanja s portfeljem (Železnikar, 2003, str. 3–4). V polju strategije se kontroling ukvarja predvsem s prednostmi in slabostmi kot tudi priložnostmi in nevarnostmi. Prihodek, prispevki za kritje, stroški in dobiček iz poslovanja so ključni kazalniki v polju poslovnega izida. Tržni delež predstavlja povezavo med strateškimi možnostmi in operativnim poslovnim rezultatom. Primerna in stalna donosnost sredstev izboljšuje finančno stanje podjetja. Dolgoročno izravnava med porabljenimi in pridobljenimi sredstvi obvladujemo s plačilnimi tokovi, prostim denarnim tokom in vrednostjo za delničarje. Lahko bi zaključil, da je v podjetjih, ki so usmerjena v prihodnost, strateški kontroling tisti pogoj in okvir, ki določa delovanje operativnega kontrolinga.

2.5 Organizacijska umestitev kontrolinga

Posamezna podjetja se med seboj razlikujejo po velikosti, organiziranosti, dejavnosti, pravnem statusu itd. V nadaljevanju si na kratko pogledimo, kako različni dejavniki vplivajo na organizacijske oblike kontrolinga, na umestitev kontrolinga v organizacijsko strukturo podjetja ter na stopnjo decentralizacije dejavnosti kontrolinga v podjetju.

2.5.1 Organizacijske oblike kontrolinga

Odločitev gospodarske družbe za zunanji ali notranji kontroling je odvisna od različnih situacijskih spremenljivk: okolja, velikosti, ciljev in zaposlenih (Režun, 2004, str. 64–67). V velikih gospodarskih družbah, ki imajo zgrajen celovit sistem stroškovnega in finančnega računovodstva, je bolj smotrna uvedba notranjega kontrolinga. Male gospodarske družbe se največkrat odločajo za zunanji kontroling, ker je bolj racionalno plačevati storitve kontrolinga zunanjim svetovalnim servisom, ki imajo običajno več znanja in izkušenj na tem področju, kot vzpostaviti lastno kontroling službo. Kadar se mala podjetja odločajo za lastni kontroling, prihaja do tega, da sam podjetnik opravlja naloge kontrolinga ob istočasnih drugih operativnih nalogah in zato zanemara strateške naloge (usmeritve) podjetja. Tak kontroling je navadno nesistematičen in ne doseže pravih koristi. Uspešen kontroling mora biti namreč sistematičen, kar lastniku malega podjetja praviloma ne uspe (Koletnik, 2000, str. 29).

Ali se bo gospodarska družba odločila za notranji ali za zunanji kontroling, je odvisno od tega, kaj je zanjo racionalnejše in učinkovitejše. Seveda med obema možnostma obstaja zelo veliko različnih kombinacij situacijskih spremenljivk, ki potem vplivajo na izbiro organizacijske postavitve kontrolinga v podjetje. Različne organizacijske oblike kontrolinga prikazuje Tabela 1.

Tabela 1: Organizacijske oblike kontrolinga

		SITUACIJSKE SPREMENLJIVKE				
		OKOLJE	VELIKOST	CILJI	ZAPOSLENI	
ORGANIZACIJSKE OBLIKE KONTROLINGA	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	sestavljene	visoke kompetence		

Vir: prirejeno po Š. Režun, 6 točk za uspešno delovanje kontrolinga, 2007, str. 9.

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.

2.5.2 Umestitev sistema kontrolinga v podjetje

Najpomembnejši dejavniki, ki vplivajo na razporeditev oddelka kontrolinga v organizacijsko strukturo podjetja, so velikost podjetja, njegovo okolje in organizacijska struktura. V **manjših podjetjih** navadno to dejavnost lahko izvaja kar poslovodstvo (vodja je hkrati tudi kontroler). V **velikih podjetjih** pa zaradi kompleksnosti prihaja do organizacijske diferenciacije, pojavlja se veliko število delovnih mest s specifičnimi nalogami. Zato nastopi potreba po mehanizmu za koordinacijo, za kar lahko uporabimo kontroling. Lahko rečemo, da obstaja pozitivna povezava med velikostjo podjetja in kontrolingom. (Peemöller, 1992, str. 82). V večjih podjetjih je poseben oddelek kontrolinga racionalno organizirati, medtem ko se v manjših podjetjih pojavi vprašanje racionalnosti takšnega dejanja (stroški lahko presegajo koristi).

Delovanje in organiziranost kontrolinga je močno povezano s stanjem in spremembami v okolju podjetja. Negotovost v **okolju** podjetja povzroča težave pri planiranju in usmerjanju podjetja in je potrebno opredeliti instrumente za zmanjšanje negotovosti, za kar je uporaben kontroling (Peemöller, 1992, str. 82–84).

Tudi **organizacijska struktura** podjetja močno vpliva na organiziranost kontrolinga v podjetju (Peemöller, 1992, str. 82). Večja razvejanost in kompleksnost podjetja zahteva večjo potrebo po uvajanju kontrolinga, predvsem zaradi njegove koordinatorske vloge (Peemöller, 1992, str. 82–84). Bolj kot je organizacijska struktura podjetja obsežna, bolj je učinkovitost kontrolinga odvisna od pravilne uvrščenosti kontrolinga v njej. V **poslovno-funkcijski organizacijski strukturi** se kontroling lahko nahaja (Preissler, Ebert, Koinecke, & Peemöller, 1996, str. 29–32):

- **na tretji ali nižji hierarhični ravni** v podjetju znotraj področja financ. Taka umestitev omejuje njegovo nevtralnost, saj ga omejujejo odnosi med kontrolingom in poslovodstvom

- področja financ in poslovodstvom podjetja. Kot del področja financ kontroler tudi nima dostopa do vseh informacij, ki jih potrebuje za svoje delovanje;
- **na drugi hierarhični ravni** v podjetju, enakovreden področjem prodaje, proizvodnje, financ, nabave ... Samostojnost prinaša kontrolingu nujno neodvisnost in ustrezno pomembnost, vendar ogroža sodelovanje področja kontrolinga z drugimi hierarhično enakovrednimi področji;
 - **v štabni enoti** (službi), ki že po definiciji podpira menedžerske odločitve in se oblikuje kot pomoč in razbremenitev vodstvenih delovnih mest. S tem mestom dobi kontroling potrebno neodvisnost od poslovno-funkcijskih področij in hkrati lahko sodeluje z vsemi.

Kontroling je v podjetju lahko še tako dobro strukturiran in organiziran, vendar če ni uvrščen na pravo mesto, ne more delovati učinkovito. Organizacijska struktura oddelka kontrolinga mora podpirati kontrolerja pri opravljanju njegovih nalog. Bolj negotovo (spremenljivo, kompleksno) je okolje podjetja, bolj v podjetju potrebujejo specializirane strokovnjake za kontroling in močnejši mora biti oddelk 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, zanesljivem okolju ni nujno potrebno.

2.5.3 Stopnja decentralizacije kontrolinga

Dejavnost kontrolinga je lahko organizirana centralizirano ali decentralizirano. Pri centraliziranem kontrolingu je dejavnost kontrolinga organizirana v eni službi, medtem ko je pri decentraliziranem kontrolingu na ravni podjetja glavni kontroling ter več kontroling služb po organizacijskih enotah.

Centraliziran kontroling pomeni, da v podjetju deluje le ena služba za kontroling, ki s svojo dejavnostjo pokriva vsa poslovna in funkcionalna področja v podjetju. Vse naloge kontrolinga se združujejo na enem mestu in pod enim vodstvom. Prednosti centraliziranega načina so v skupnem pristopu, enotnih metodologijah izvajanja nalog, večji strokovnosti in preglednosti dela ter podrejenost le enemu vodstvu. Večja stopnja centralizacije omogoča uporabo preprostejših upravljalnih sistemov ter enostavnejšo koordinacijo aktivnosti. Med pomanjkljivosti pa sodi predvsem premajhna povezanost in vključenost nosilcev nalog v konkretno okolje in posledično slabše poznavanje problematike, kar onemogoča vpogled v resničnost in pravo vsebino problematike. Ta način je primeren za mala in srednja podjetja (Deyhle, 1997, str. 184–185).

Za velika podjetja, ki poslujejo v negotovem okolju, pa je bolj primeren **decentraliziran kontroling**, saj se posamezni funkcijski, področni kontrolerji ukvarjajo predvsem z operativnim delom, glavni kontroler pa z njihovim usklajevanjem ter strateškim kontrolingom. Nosilci kontrolinga po posameznih strokovnih področjih delujejo skladno s cilji celotnega podjetja in so glavnemu kontrolingu podrejeni po strokovnih nalogah, sicer pa odgovorni vodji organizacijske enote, kamor organizacijsko tudi sodijo. Prednost decentraliziranega kontrolinga je v boljši identifikaciji in hitrejšem spoznavanju problemov ter odkrivanju rešitev. Pomanjkljivost pa, da je kontroler preveč tesno vključen v okolje, kar mu ne omogoča dovolj avtonomnega in strokovnega delovanja. Seveda je mesto kontrolinga v organizacijski shemi gospodarske družbe odvisno predvsem od razvitosti organizacijskega sistema. Na čim višji ravni je, tem lažje so dosegljivi viri podatkov (Križaj, 1995, str. 10–11).

Izbira stopnje decentralizacije v podjetju je kompromis med prednostmi koordiniranega, centraliziranega odločanja ter prednostmi hitrega odločanja po posameznih strokovnih področjih. V velikih podjetjih, kjer imajo računalniško podprt in integriran celotni informacijski sistem, se kontroling pojavlja kot podporna funkcija, ki je povezana praktično z vsemi poslovnimi funkcijami. Govorimo o tako imenovanih funkcijskih kontrolingih, kot so finančni kontroling, trženjski kontroling, kadrovski kontroling, nabavni kontroling, kontroling na področju logistike itd. Njihova temeljna naloga je podpirati odločevalne ravni z usmerjevalnimi in usklajevalnimi informacijami, na katere ne gledamo z vidika računovodskih in neračunovodskih informacij, temveč z vidika uporabnika. Takšne informacije lahko kontroling pripravlja le na osnovi računalniško podprtega integriranega informacijskega sistema podjetja, ki je obravnavan v nadaljevanju.

3 INFORMACIJSKA PODPORA KONTROLINGU

Doba vse zmogljivejše informacijske tehnologije in novih znanj kadrov postavlja pred organizacije zahtevo po več in kakovostnejših podatkih ter ustreznem upravljanju z njimi. Tudi kontroling v podjetju ne more delovati učinkovito, če ne zagotavlja potrebne, pravočasne, kredibilne informacije. Zato mora sodobna računalniško zasnovana informatika v organizaciji poleg obravnave podatkov operativnih funkcij na transakcijski ravni zagotavljati tudi informacije, ki jih kontroling uporablja za podporo obvladovanju poslovanja podjetja. Dela kontrolerjev v današnjem času si ne moremo predstavljati brez ustrezne informacijske tehnologije ter strokovnjakov s tega področja. Nepogrešljivo orodje je izgrajen in delujoč sodoben informacijski sistem, ki odločevalne ravni oskrbuje s primerno količino kakovostnih informacij. Na trgu je mogoče kupiti različna računalniška orodja, računalniške rešitve ali pa svetovalsko znanje, ki nam pomaga pri izgradnji sistema kontrolinga, sam sistem pa je potrebno v podjetju izgraditi. Izoblikovati je potrebno primerne modele poslovanja ter vzpostaviti mehanizme, ki priskrbijo in vnašajo podatke. Te lahko ob pomoči svetovalcev načrtuje le vodstvo (ali lastniki) podjetja, ki se mora zavedati, da je kakovost podjetja odvisna od kakovostnega odločanja in sodobnega kontrolinga.

Upravljanje podjetja temelji na sprejemanju kakovostnih poslovnih odločitev, naloga kontrolinga pa je v veliki meri prav zagotavljanje kakovostnih informacij za poslovno odločanje. V tem poglavju bo tekla beseda o informacijskih rešitvah, ki kot orodje za izvajanje kontrolinga predstavljajo vez med izvajalnim in upravljalnim sistemom ter zagotavljajo zbiranje, hranjenje, obdelovanje in posredovanje podatkov ter oblikovanje informacij. Pri izbiri teh ima podjetje več možnosti. Lahko kupi celovite rešitve, t. i. paketne rešitve ERP, kot je npr. SAP ERP, ki ga opisujem v *prvem delu* tega poglavja, ter za podporo kontrolingu implementira za to namenjene funkcionalnosti v modulih kontrolinga, ki bodo opisane v *drugem delu* tega poglavja. Lahko pa se odloči, da na razdrobljene informacijske sisteme podjetja postavi »krovni sistem«, na primer rešitev OLAP, ki jo predstavljam v *tretjem delu* tega poglavja.

3.1 Rešitev SAP ERP

Celovite rešitve, ki jim je analitična hiša Gartner nadela ime *Enterprise Resource Planning*, so v praksi najpogosteje znane pod akronimom ERP sistemi. V literaturi obstaja poleg izraza ERP sistemi še več izrazov, kot so integrirane, povezane, celovite, uporabniške in kupljene informacijske oziroma programske rešitve. Celovite rešitve ali sistemi ERP so standardni

programski paketi, ki integrirajo informacijsko podporo za vse pomembne poslovne funkcije in temelje na enotni bazi podatkov (Ahlin & Zupančič, 2001, str. 283).

V tem poglavju bo predstavljena rešitev SAP ERP, ki pokriva celoten spekter poslovnih aplikacij od nabave, prodaje, skladiščnega poslovanja prek financ in računovodstva do upravljanja kakovosti, načrtovanja in upravljanja proizvodnje ter upravljanja s kadrovskimi viri. Pri tem rešitev SAP ERP poleg obvladovanja standardnih poslovnih procesov v podjetju omogoča tudi povezovanje z okoljem. SAP ERP je postal zelo priljubljen informacijski sistem v srednje velikih in velikih podjetjih, ki potrebujejo integriran program z vso osnovno poslovno avtomatiko. Komercializacija tehnologije se kaže v rasti uporabe SAP ERP programske opreme, tako da se danes oznaka SAP ne uporablja samo za podjetje, ampak tudi za njegov najpomembnejši programski produkt SAP ERP.

3.1.1 Predstavitev podjetja SAP AG

Podjetje SAP AG ima sedež v nemškem Walldorfu. Ustanovljeno je bilo leta 1972 v nemškem Mannheimu kot družba z omejeno odgovornostjo s strani petih nekdanjih sistemskih inženirjev podjetja IBM, katerih namen je bil izdelati programsko opremo, ki bo v celoti pokrivala informacijske potrebe podjetja. S podružničnimi podjetji v več kot 50 državah je uvrščeno na več borz, med drugim na frankfurtsko in NYSE pod imenom »SAP« (Larocca, 2002, str. 4). Podjetje je konec preteklega leta (2008) v več kot 50 državah sveta imelo 51500 zaposlenih. Podjetje SAP AG je začetnik na področju standardnih celovitih rešitev in danes s 27,5 odstotnim tržnim deležem predstavlja največjega ponudnika celovitih rešitev (ERP). Ima 12 milijonov uporabnikov iz več kot 120 držav, 82000 namestitev in več kot 2400 partnerjev. Prihodki od prodaje programske opreme so v letu 2008 znašali 8,5 milijarde evrov (SAP AG, 2009).

SAP AG ponuja celo paleto programskih rešitev in ponudbo razširja in prilagaja trenutnim potrebam na trgu celovitih rešitev. V sklopu tako imenovanih panožnih rešitev (angl. *SAP Industry Solutions*) ponuja več rešitev, ki pokrivajo specifične potrebe različnih panog. Na drugi strani ponuja SAP tudi posebej razvite rešitve za mala in srednje velika podjetja. Glavno družino produktov podjetja SAP pa predstavljajo rešitve, združene v *SAP Business Suite*, ki zajema naslednje rešitve (SAP AG):

- celovita rešitev – SAP ERP (angl. *Enterprise Resource Planning*);
- za upravljanje odnosov s kupci – SAP CRM (angl. *Customer Relationship Management*);
- za upravljanje življenjskega cikla izdelkov – SAP PLM (angl. *Product Lifecycle Management*);
- za upravljanje oskrbnih verig – SAP SCM (angl. *Supply Chain Management*);
- za upravljanje odnosov z dobavitelji – SAP SRM (angl. *Supplier Relationship Management*).

Vse navedene rešitve so podprte z integracijsko in aplikativno platformo SAP NetWeaver, ki vključuje spletne standarde, kot so HTTP, XML ter druge spletne storitve (SAP d. o. o., 2009).

3.1.2 Predstavitev rešitve SAP ERP

SAP ERP kot naslednik SAP R/3⁴ sodi v *SAP Business Suite* skupino programskih rešitev. Razvoj rešitve SAP R/3 se je začela leta 1987. Cilj je bil razviti programsko opremo na

⁴ Izraz R/3 pomeni *runtime system three* (Larocca, 2002, str. 6). "R" predstavlja "obdelavo podatkov v realnem času", številka "3" pa "tronivojsko arhitekturo sistema" (Hurst & Nowak, 2000, str. 2).

odjemalec/strežnik (angl. *Client/Server*) tehnologiji, ki bo po vsebini enaka rešitvi SAP R/2⁵, vendar bo sledila razvoju strojne opreme. SAP R/3 je bil dolgo časa osnovni produkt podjetja SAP AG. Pojavil se je leta 1992 in naslednjih 10 let prevladoval na trgu velikih poslovnih aplikacij (De Bruyn, Lyfareff, & Kroes, 1999, str. xvii). Po verziji R/3 4. 6, ki je izšla leta 2001, je prišlo obdobje vsebinskih in marketinških sprememb. Leta 2002 se je produkt preimenoval v *R/3 Enterprise*, že v naslednjem letu pa so ga združili s prej ločenim produktom *SAP Strategic Enterprise Management (SEM)* v enoten produkt, ki so ga poimenovali *mySAP ERP*. Še večja sprememba arhitekture je prišla z uvedbo *mySAP ERP 2004* v kateri je bil *R/3 Enterprise* nadomeščen z *ERP Central Component (SAP ECC)*. V *SAP ECC* so bile vgrajene nove tehnologije in aplikacije, kot so *SAP Business Warehouse (BW)*, *SAP Strategic Enterprise Management (SEM)* in *Internet Transaction Server (ITS)* (Wikipedia, 2008).

Tako je bila ponudba novih funkcionalnosti SAP-ove celovite rešitve v zadnjih nekaj letih precej razširjena. Poglaviten preskok je prehod iz arhitekture, ki je bila zasnovana izključno na ABAP/4 (angl. *Advanced Business Application Programming*) programskem jeziku, na novo arhitekturo *SAP NetWeaver*, ki med drugimi vsebuje komponente *SAP Enterprise Portal*, *SAP Exchange Infrastructure*, *Java Platform Enterprise Edition (Java EE)* in mobilno infrastrukturo (SAP d. o. o., 2009). S prihodom nove arhitekture je bilo okolje razširjeno tudi s podporo izvajanju Java aplikacij. Nova tehnološka platforma zagotavlja odprtost in povezljivost z okolji *Microsoft.NET*, *Java EE* in *IBM WebSphere* (SAP AG). S tem je SAP omogočil učinkovito integracijo rešitve s sodobnimi internetnimi tehnologijami, katerih uporaba se je v zadnjem času precej razmahnila.

3.1.3 Značilnosti rešitve SAP ERP

Rešitev vsebuje podporo poslovnim procesom, ki temelji na najboljši poslovni praksi. Da bi dosegli skladnost podatkov in integriteto sistema, so razvijalci programske opreme SAP preučili zahteve različnih podjetij z enako dejavnostjo in jih združili z rezultati raziskav različnih stanov. Ta spoznanja so postala osnova za izdelavo aplikacij znotraj rešitve SAP ERP. V tem kontekstu se izraz **najboljša poslovna praksa** (angl. *Best practice*) uporablja za izražanje uspeha implementiranih standardiziranih poslovnih procesov (Bancroft, Seip, & Sprengel, 2001, str. 28). Na osnovi sprememb v poslovni praksi, tehničnih prednosti in spremenljivih zahtev kupcev se aplikacije posodablja dvakrat letno (Bancroft, Seip, & Sprengel, 2001, str. 13–35).

Seveda pa najboljša poslovna praksa, vsebovana v standardni informacijski rešitvi, še ne pomeni nujno najboljše rešitve za podjetje, ki takšen sistem uvaja. Zato je pogosto potrebno standardno informacijsko rešitev prilagajati poslovnim procesom konkretnega podjetja. Bistvo prilagajanja je **prikrojevanje** (angl. *Customization*) standardne rešitve, kjer s konfiguracijo sistema lahko dosežemo želeno stopnjo skladnosti sistema s poslovnimi potrebami skozi velik nabor nastavitvenih tabel, in to brez spreminjanja izvirne kode.

3.1.3.1 Zgradba rešitve SAP ERP

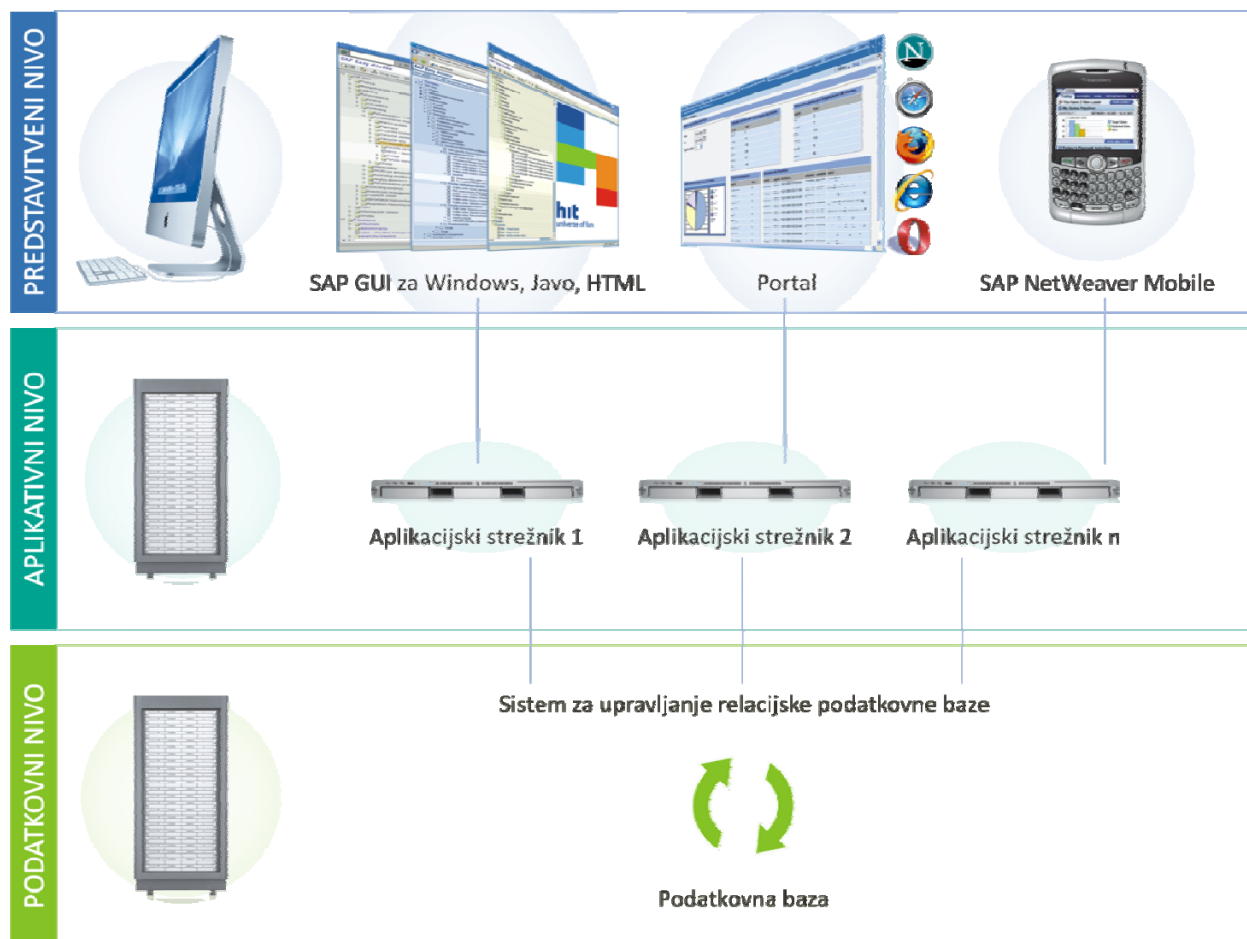
SAP ERP je celovita rešitev, sestavljena iz aplikacij (modulov), ki uporabljajo skupne podatke iz enotne podatkovne baze, in zagotavlja komplet poslovnih aplikacij, oblikovanih za okolje odjemalec/strežnik. Arhitektura odjemalec/strežnik je zgrajena iz omrežja odjemalcev in

⁵ SAP R/2 je bila prva generacija ERP rešitev, ki je omogočala integracijo in istočasnost procesov. Rešitev je bila razvita leta 1979 in se je uporabljala predvsem na velikih računalnikih. Številka "2" v R/2 pomeni "dvonivojsko arhitekturo sistema" (Hurst & Nowak, 2000, str. 2).

strežnikov, ki zahtevajo in dostavljajo podatke (Slika 2). Najbolj splošna oblika uporablja tronivojsko porazdelitev (Bancroft, Seip, & Sprengel, 2001, str. 19–24):

- predstavitevni nivo,
- nivo poslovne logike in
- nivo podatkovne baze.

Slika 2: Zgradba rešitve SAP ERP



Vir: lasten

Predstavitevni nivo podpira grafični uporabniški vmesnik SAP GUI (angl. *Graphical User Interface – GUI*), ki skrbi za interakcijo med uporabnikom in sistemom (vnos podatkov ali dostop do določenih funkcij informacijskega sistema). Ta posreduje vnose podatkov in zahteve uporabnikov kot strežnik aplikativnega nivoja in opravlja vlogo njegovega odjemalca za prikaz zahtevanih podatkov na predstavitvenem nivoju.

Aplikativni nivo vsebuje množico poslovnih pravil, ki poskrbijo za pravilno izvajanje sistema v skladu s prej določenimi funkcionalnimi zahtevami; sem sodijo kalkulacije vhodnih in shranjenih podatkov, preverjanje pravilnosti podatkov, ki jih dobimo od predstavitvene ravni, vzpostavitev pravilne logike za dostop do podatkovnih virov, pravilno zaporedje izvajanja in druga pravila. Na aplikacijskih strežnikih so nameščeni uporabniški programi. Aplikacija na zahtevo uporabniškega vmesnika v vlogi odjemalca zahteva podatke od podatkovnega strežnika. Po obdelavi jih kot strežnik posreduje uporabniškemu vmesniku ali pa jih predaja podatkovnemu delu v shranjevanje.

Podatkovni nivo predstavlja strežnik podatkovne baze, kjer se shranjujejo podatki, šifranti, programi in nastavitve, ki so potrebne za delovanje sistema. SAP ERP lahko za podporo rešitve uporablja različne sisteme za upravljanje podatkovnih baz, kot so Oracle, Informix Dynamic Server, DB2 ali Microsoft SQL-Server (Larocca, 2002, str. 28). Odgovornost podatkovne baze je dolgoročno shranjevanje in upravljanje operacijskih ali transakcijskih podatkov podjetja. Podatkovna baza je množica med seboj povezanih tabel, v katerih so shranjeni podatki na način, ki omogoča hitro iskanje, razvrščanje, filtriranje in druge bolj zapletene oblike obdelave podatkov. Medsebojna povezava številnih tabel je poznana kot sistem za upravljanje relacijske podatkovne baze (*RDBMS*)⁶ (Larocca, 2002, str. 29). Celotni tok podatkov v ERP sistemu deluje integrirano, kar pomeni, da je potrebno podatke vnesti le enkrat, sistem pa avtomatsko sproži oziroma posodablja druge logično povezane funkcije ali podatke.

Celotna programska rešitev (vsi trije nivoji) je lahko nameščena na enem samem računalniku, običajno pa je porazdeljena na več sistemov. Predvsem predstavitevni nivo – odjemalec (angl. *client*), ki služi kot uporabniški vmesnik, običajno poteka na osebnih računalnikih. Vsak sistem ERP ima samo eno bazo podatkov, neodvisno od števila aplikacijskih in predstavitevni strežnikov. Aplikacijski strežnik in baza podatkov morata biti (zaradi velikega pretoka podatkov) povezana z LAN⁷ omrežjem, medtem ko sta lahko aplikacijski strežnik in predstavitevni strežnik povezana tudi preko WAN⁸ omrežja. Aplikacijski in predstavitevni strežniki se lahko zaradi širjenja poslovanja dodajajo tudi kasneje.

V zadnjem času se vse bolj uveljavlja izraz večnivojska arhitektura, saj se je med aplikacijskim in predstavitevni nivojem pojavil še internet strežnik. To omogoča uporabo spletnega uporabniškega vmesnika (*Web-GUI*). Komunikacija med spletnim prikazovalnikom in sistemom ERP poteka preko osnovne komponente za internet SAP ITS (angl. *Internet Transaction Server*), ki je lahko samostojna ali integrirana v sistem.

SAP ERP je zasnovan kot odprt celovit (integriran) sistem, kar pomeni, da se lahko poveže z drugimi programskimi rešitvami in sistemi. Vsebuje tudi vmesnike za povezavo v internet in omogoča poslovanje preko interneta ter poslovanje s pomočjo intranet omrežij. Rešitve v okviru SAP ERP lahko povezujejo poslovne procese podjetja s procesi njihovih kupcev in dobaviteljev in tako omogočajo postavitve logističnih verig, ki pokrivajo celotno pot od nabave surovin do prodaje izdelka ali storitve. V sistem se lahko vključujejo tudi banke (elektronsko bančništvo) in drugi poslovni partnerji znotraj posamezne države ali mednarodno.

3.1.3.2 Tabele

SAP ERP temelji na relacijski bazi podatkov s tabelno strukturo. Podatkovne tabele vsebujejo različne tipe informacij in lahko tako vzdržujejo podatke kot tudi izvršujejo nadzorne funkcije.

⁶ RDBMS (angl. *Relational Database Management System*) je sistem za upravljanje s podatkovno bazo, ki temelji na relacijskem modelu, je prvi predstavil Edgar Frank Codd. Je množica programov namenjena kreiranju, vzdrževanju in nadzoru dostopa do podatkov v podatkovni bazi, v kateri so podatki in relacije med podatki shranjeni v obliki tabel (Wikipedia, 2009).

⁷ LAN (angl. *Local Area Network*) - lokalna mreža, ki omogoča hiter pretok podatkov na relativno omejenem geografskem prostoru, kot npr. komunikacija znotraj enega podjetja.

⁸ WAN (angl. *Wide Area Network*) - uporablja se, kadar je potrebna povezava podjetja z različnimi kraji. Ta vrsta povezave je počasnejša od LAN, razlikuje pa se tudi po načinu prenosa podatkov.

Obstajajo trije glavni tipi tabel: tabele za konfiguracijo sistema (nastavitvene tabele), kontrolne tabele in tabele aplikacijskih podatkov.

Tabele za konfiguracijo sistema definirajo strukturo sistema in jih vzdržuje podjetje SAP AG. **Kontrolne tabele** in tabele aplikacijskih podatkov pa se uporabljajo za prilagajanje sistema (Bancroft, Seip, & Sprengel, 2001, str. 28). S pomočjo vnosa različnih parametrov v kontrolne tabele se sistem prilagaja poslovnim potrebam določenega podjetja. **Tabele aplikacijskih podatkov** se delijo na dva glavna tipa – transakcijske tabele in tabele z matičnimi zapisi. Transakcijske tabele so najboljše, saj vsebujejo dnevne operativne podatke (na primer naročila, prejeta plačila, račune, odpreme). Tabele z matičnimi podatki vsebujejo podatke o osnovnih poslovnih elementih (na primer kupcih, dobaviteljih, izdelkih, zaposlenih, materialih, kontih, stroškovnih mestih itd.).

3.1.3.3 SAP Transakcije

SAP deluje na osnovi SAP transakcij, ki so skladne s poslovnim procesom in s pomočjo katerih uporabniki pregledujejo, vnašajo in spreminjajo podatke. Primeri SAP transakcij so: kreiranje novega stroškovnega mesta, distribucija režijskih stroškov, izdaja poročila o stroških in prihodkih. Za vsako SAP transakcijo je izdelan računalniški program v SAP-ovem programskem jeziku ABAP/4. SAP ERP sestavlja več kot 80 000 takšnih transakcij, ki so združene v module.

3.1.3.4 Uporabniški vidik

Rešitev SAP ERP deluje na arhitekturi odjemalec/strežnik. Vsak uporabnik sistema ima preko svojega računalnika, ki mora biti povezan preko računalniškega omrežja s sistemom SAP ERP, možnost spreminjanja in pregledovanja podatkov v sistemu. Katere podatke ima uporabnik pravico vnašati, pregledovati ali spreminjati, se določi v vlogah, ki so dodeljene uporabnikom (npr. kontroler, računovodja, vodja poslovne enote ...). Tako ima vsak uporabnik dostop samo do transakcij in podatkov, ki jih potrebuje za opravljanje delovnih nalog, za katere je zadolžen, do ostalih podatkov in transakcij pa mu je dostop onemogočen.

Za dostop do podatkov v sistemih SAP obstajajo različni načini (SAP AG, 2008):

- **portal** kot uporabniški vmesnik platforme SAP NetWeaver;
- **SAP NetWeaver Mobile** za uporabo na mobilnih napravah;
- **SAP GUI** za Windows, Java ali HTML.

Zaradi dodatnih funkcionalnosti, kot je integracija aplikacij Microsoft Office v SAP transakcije se za zahtevne uporabnike kot predstavitevno programsko opremo uporablja **SAP GUI za Windows**, ki je nameščen na osebni računalnik z operacijskim sistemom Windows. **SAP GUI za Java** se uporablja predvsem na računalnikih z drugimi operacijskimi sistemi, kot so MacOS X, HP-UX, Solaris, AIX in različne distribucije Linuxa. **SAP GUI za HTML** pa je namenjen manj zahtevnim uporabnikom (SAP AG, 2008b).

3.1.4 Pregled SAP ERP aplikacij

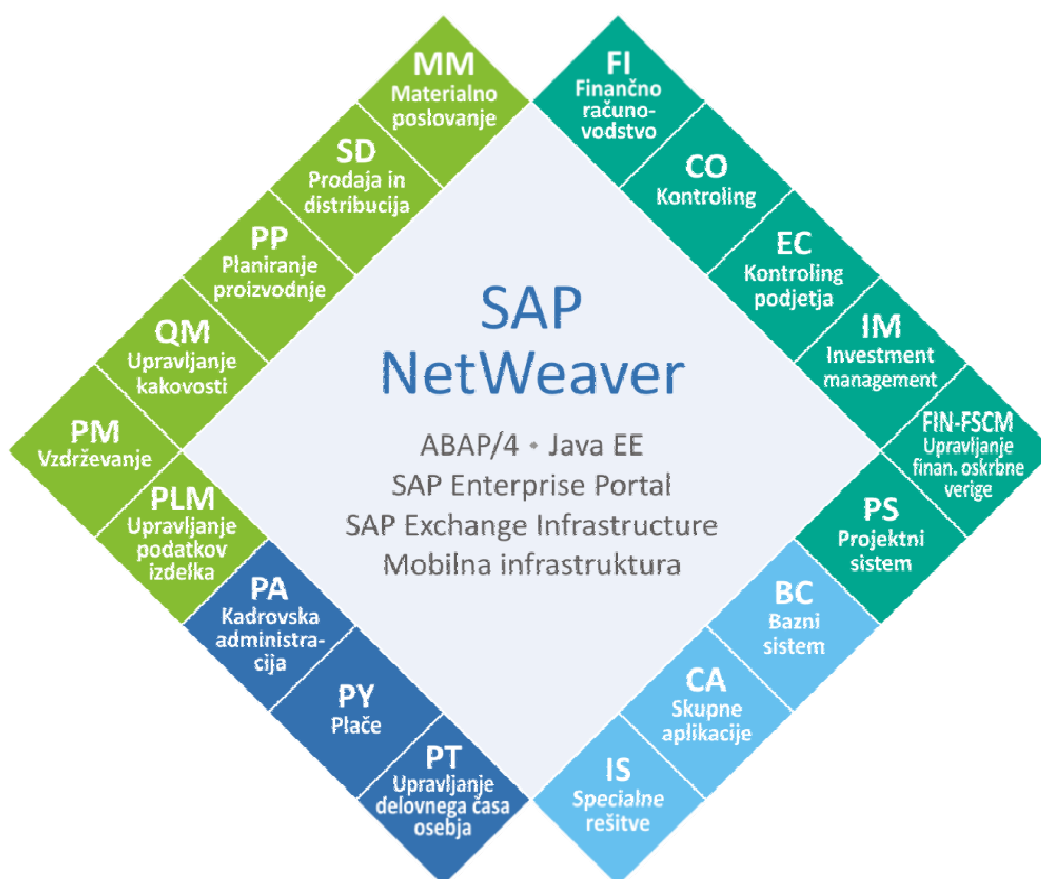
SAP ERP ponuja zbirko poslovno-aplikacijskih programskih modulov, ki povezujejo in oblikujejo posamezne korake v avtomatizirane verige delovnih procesov. Posamezni modul oziroma aplikacija je niz programov, namenjenih predelovanju in upravljanju specifičnih poslovnih podatkov. Modularnost sistema omogoča, da se podjetja lahko odločijo za uvedbo celotne rešitve SAP ERP ali posameznih modulov, torej od standardnega paketa do specifičnih rešitev,

prilagojenih posamezni gospodarski panogi. Podjetja se na podlagi lastnih potreb in zmožnosti odločijo, katere module in funkcionalnosti bodo uporabljala. Module, ki so integrirani in obsegajo večino funkcij, okvirno združimo v tri osnovne skupine modulov oz. funkcijska področja (SAP AG, 2008):

1. **Finance** (finančne aplikacije), ki ponujajo uporabniku celovito sliko računovodskih funkcij z mnogimi pripomočki za izdelavo poročil za podporo poslovanju pri odločanju. Primerne so tudi za mednarodne organizacije, saj podpirajo uporabo različnih valut in večjezičnost.
2. **Logistika** (logistične aplikacije), ki predstavlja najširše področje aplikacij in obsega največje število modulov. Upravljajo vse procese, vključene v nabavno in prodajno verigo: od oskrbe s surovinami do dostave izdelka kupcu.
3. **Kadrovski sistem** pa vsebuje podporo vsem potrebnim poslovnim procesom za učinkovito upravljanje s kadri pri zaposlovanju, razporejanju in razvoju človeških virov ter obračunu plač. SAP zagotavlja podporo različnim postopkom pri upravljanju s človeškimi viri glede na specifične različnih držav.

Slika 3 prikazuje navedena osnovna funkcijska področja. S turkizno barvo so označeni moduli, ki so zajeti v osnovni skupini finance, moduli zelene barve sodijo v skupino logistika, temno modri moduli pa v kadrovski sistem.

Slika 3: Model integracije modulov v rešitvi SAP ERP



Vir: lasten

V nadaljevanju bom opisal funkcionalnosti omenjenih funkcijskih področij in njihovih najpogosteje uporabljenih modulov. Opisi, ki so povzeti po SAP dokumentaciji (SAP AG, 2008), so kratki in so namenjeni le prikazu raznolikosti in popolnosti razpoložljivih modulov.

3.1.4.1 Finance

Gre za niz finančno-računovodskih aplikacij, ki so definirane s naslednjimi glavnimi moduli oz. kategorijami funkcionalnosti (SAP AG, 2008):

Finančno računovodstvo (angl. *Financial Accounting – FI*) združuje vse podatke, ki so pomembni za računovodstvo. Nudi ustrezno dokumentacijo (računovodske poslovne listine) in poglede. Modul vključuje knjigovodstvo obveznosti, terjatev, osnovnih sredstev, upravljanje kapitala, knjigo za posebne namene. Omogoča dosledno dokumentirano povezavo od bilance do posameznega dokumenta poslovnega dogodka. Pri knjiženju poslovnih dogodkov se podatki takoj integrirajo na vseh povezanih področjih. Tako sta materialni in finančni tok podjetja ob vsakem trenutku usklajena.

Kontrolling (angl. *Controlling – CO*) omogoča načrtovanje, spremljanje in nadzorovanje poslovanja ter s tem pripravlja informacije za odločanje pri upravljanju podjetja. Služi za usklajevanje, nadzor in optimiziranje poslovnih procesov, pri čemer upošteva porabo produkcijskih faktorjev. Zagotavlja vse funkcije, ki so potrebne za obračunavanje stroškov.

Kontrolling podjetja (angl. *Enterprise Controlling – EC*) omogoča spremljanje ključnih dejavnikov uspešnosti podjetja s kazalci učinkovitosti in uspešnosti. Sestavni deli so: izvršni informacijski sistem, poslovno planiranje in izdelava proračuna ter konsolidacija, kjer se zbirajo in vrednotijo podatki skupin podjetij.

Upravljanje investicij (angl. *Investment Management – IM*) nudi celovito upravljanje in obdelavo investicijskih ukrepov in projektov od načrtovanja do zaključka, vključno z orodji za predinvesticijsko analizo in simulacijo amortizacije ipd. Komponente tega modula zagotavljajo orodja za pomoč pri izdelavi proračuna celotnega podjetja, razporejanju sredstev, investicijskih delih, avtomatični poravnavi osnovnih sredstev, amortizacijskih simulacijah in projekcijah.

Upravljanje finančne oskrbne verige (angl. *Financial Supply Chain Management – FIN-FSCM*) predstavlja celovito rešitev za upravljanje s finančnimi sredstvi (denarnimi sredstvi, vrednostnimi papirji in posojili) ter omogoča optimalno zagotavljanje likvidnosti podjetja, pregled nad donosnostjo finančnih sredstev in upravljanje finančnih tveganj. Vsebuje komponente za gotovinsko poslovanje, upravljanje zakladništva, obvladovanje tržnega tveganja, upravljanje kapitala, sodelovanje s kupci in dobavitelji pri aktivnostih plačevanja in poravnave ter pretvorbo vseh transakcij v transakcije e-poslovanja.

Projektni sistem (angl. *Project System – PS*) omogoča celovito spremljanje projektov. Podpira celoten življenjski cikel projekta od priprave, spremljanja in obračuna. Z integriranim podsistemom za členitev projekta (angl. *Work Breakdown Structure – WBS*) in mrežnim planom lahko kompleksne projekte razbijemo na manjše, lažje obvladljive enote in aktivnosti, ki jih lahko spremljamo po času in porabljenih resursih oz. stroških. Modul omogoča podporo za proračun projekta, planiranje kapacitet, nadzor nad stroški, integriran dokumentacijski sistem ter različne vpoglede v stanje projekta na različnih nivojih.

3.1.4.2 Logistika

Logistika s svojimi komponentami je največji in najbolj kompleksen sklop. Razdelimo ga na več komponent oz. modulov (SAP AG, 2008):

Materialno poslovanje (angl. *Materials Management – MM*) obdeluje vse naloge znotraj dobavne verige. Vsebuje vse potrebne funkcije za avtomatizacijo procesov v zvezi z nabavo, kot so kreiranje in spremljanje zahtev za nabavo in naročila, izvajanje in spremljanje prevzemov, premikov in izdaj materialov ipd. Vključuje vrednotenje dobaviteljev, upravljanje skladišč in zalog, kreiranje pogodb, potrjevanje (verifikacijo) računov ter spremljanje danih ponudb in izdanih povpraševanj dobaviteljem. Pokriva področja načrtovanja porabe materiala (angl. *Materials Requirement Planning – MRP*), ki omogoča generiranje naročil dobaviteljem na osnovi pretekle prodaje ali na osnovi rezerviranega blaga itd. Vsebuje tudi posebne oblike materialnega poslovanja, kot je npr. konsignacija. Materialno poslovanje je lahko povezano tudi s prodajo in distribucijo drugih podjetij, od katerih podjetje nabavlja blago.

Prodaja in distribucija (angl. *Sales & Distribution – SD*) podpira prodajne in distribucijske dejavnosti s funkcijami za določanje cene, izvajanje naročil in pravočasno dobavo. Tesno je povezan z materialnim poslovanjem, kamor sporoča podatke o rezerviranih in prodanih artiklih ter finančnim poslovanjem, kamor pošilja račune in preverja zapadle obveznosti. Modul prodaje in distribucije zagotavlja vodenje možnih kupcev, spremljanje zalog in omogoča vnos nakupnih in prodajnih aktivnosti. Omogoča upravljanje, analiziranje, načrtovanje in kontrolo aktivnosti, ki zadevajo nabavo surovin ali delov ter distribucijo gotovih izdelkov. Omogoča nadzor stroškov v celotni preskrbovalni verigi, prav tako tudi upravljanje nabave in povpraševanja med distribuiranimi podjetji ali lokacijami.

Planiranje proizvodnje (angl. *Production Planning & Control – PP*) vsebuje celovite procese za vse vrste proizvodnje: od ponavljajoče izdelave in montaže po naročilu preko proizvodnje na zalogo do procesno usmerjene proizvodnje. Omogoča planiranje proizvodnih resursov, normiranje zmogljivosti in vrednotenje izdelkov. Odziva se na razne dogodke in zahteve v proizvodnji, kot so odmiki, spremljanje po šaržah in serijskih številkah ter upravljanje kakovosti. Daje nam takojšnjo povratno informacijo o stanju proizvodnje, manjkajočih delih ali materialih, težavah s kakovostjo in drugih vprašanjih.

Upravljanje kakovosti (angl. *Quality Management – QM*) je namenjeno nadzoru in upravljanju vseh procesov, ki so v podjetju pomembni za zagotavljanje kakovosti v celotni preskrbovalni verigi. Integriran je v nabavnih in proizvodnih procesih, tako da ima uporabnik kadarkoli pregled nad vhodnim materialom in izdelki med proizvodnim procesom. Koordinira izvedbo pregledov, izvajanje ukrepov za dvig kakovosti in integrira laboratorijske informacijske sisteme.

Vzdrževanje (angl. *Plant Maintenance – PM*) podpira procese, povezane s popravili, rednimi servisi, vzdrževanji opreme in strojev. Uporaben je tudi za zunanje vzdrževanje in prodajo storitev. Modul vzdrževanja omogoča uporabo nalogov za zajem in spremljanje stroškov v povezavi z ostalimi moduli. Omogočeno je integrirano planiranje, obračun stroškov in dostop do enotnih informacij (o opremi, funkcijskih lokacijah, delovnih mestih, odgovornih osebah ...). Paket omogoča tudi podrobno analiziranje preteklosti servisiranja za določen proizvod.

Upravljanje podatkov izdelka (angl. *Product Lifecycle Management – PLM*) omogoča optimiziranje celotnega procesa razvoja proizvoda, vključno z upravljanjem inovacijskih procesov v zgodnjih razvojnih stopnjah. Modul omogoča upravljanje podatkov izdelka, izdaje izdelka, procesov sprememb, strukture in konfiguracije izdelka in projekte razvoja izdelka.

3.1.4.3 Kadrovski sistem

Kadrovski sistem omogoča načrtovanje in izvajanje kadrovske politike v podjetjih z uporabo celovitih programskih rešitev, ki pokrivajo aktivnosti, povezane s človeškimi viri (SAP AG, 2008):

Kadrovska administracija (angl. *Personnel Administration – PA*) omogoča planiranje in predstavitev organizacijskih diagramov, vključno z organizacijskimi enotami, delom, službami, delovnimi mesti in delovnimi nalogami. Uporablja se za obdelavo podatkov o kandidatih za zaposlitev, planiranje razvoja zaposlenih, njihovih bonitet ter obračunavanju potnih stroškov.

Plače (angl. *Payroll Accounting – PY*) omogočajo obračun plač ter s tem povezane dejavnosti, kot so izračun davkov na izplačane plače, izračun dajatev, premij, obračun dodatkov ipd. Funkcionalnosti tega modula so pogojene in se spreminjajo glede na zakonodajne specifikacije v posameznih državah (vključuje zakonske zahteve za več kot 30 držav).

Upravljanje delovnega časa osebja (angl. *Personnel Time Management – PT*) vključuje spremljanje prihodov in odhodov na delo, spremljanje odsotnosti z dela, načrtovanje delovnega razporeda in izmen. Omogoča spremljanje in vrednotenje delovnega časa tako zaposlenih kot tudi zunanjih delavcev.

3.1.4.4 Rešitve za posamezne panoge

Različne dejavnosti potrebujejo različne poslovne rešitve, zato je SAP AG razvil panožno specifične rešitve. Rešitve za gospodarske panoge (angl. *Industry Solutions*) so usmerjene na specializirana področja in so, tako kot ostali SAP moduli, popolnoma integrirane s celotnim sistemom. Podjetje SAP AG z rešitvami za gospodarske panoge pokriva različne gospodarske panoge, kot so avtomobilska industrija, petrokemična industrija, farmacevtska industrija, bančništvo, zavarovalništvo, telekomunikacije, javni sektor itd. Te rešitve so prilagojene panogi in se razvijajo skupaj z njihovimi potrebami.

3.2 Predstavitev rešitve SAP ERP na področju kontrolinga

V predhodnem poglavju smo spoznali, da je rešitev SAP ERP zaradi svoje logične prepletenosti modulov zelo kompleksna. Modularna struktura rešitve omogoča, da se vsaka komponenta lahko uporablja z drugimi v poljubno kombinirani obliki ali pa posamezno.

Moduli kontrolinga v rešitvi SAP ERP združujejo funkcije, ki so potrebne za izvajanje kontrolinga in vsebujejo informacijske sisteme s standardnimi poročili in posebnimi analizami, ki ponujajo odgovore na mnoga vprašanja s področja kontrolinga in upravljanja podjetja. Kontroling v SAP ERP s pomočjo sodobnih metodologij zagotavlja informacije internim uporabnikom za podporo odločanju.

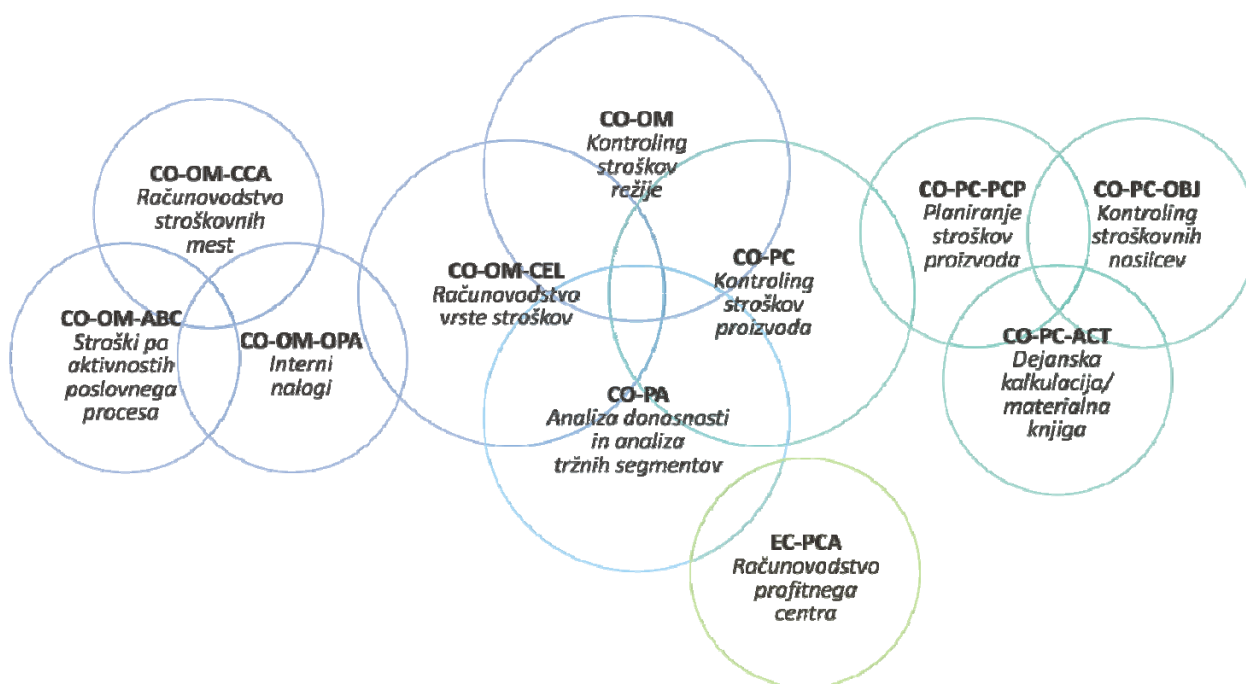
Moduli za kontroling avtomatsko pridobivajo podatke iz vseh drugih medsebojno povezanih modulov, ki zajemajo vsa področja poslovanja podjetja: prodajnega, proizvodnega, nabavnega, finančno-računovodskega, kadrovskega. Kontroling je sestavljen iz več modulov, ki so med seboj vsebinsko povezani, tako da vsak naslednji modul predstavlja nadgradnjo prejšnjega. Pri tem je vsak modul vsebinsko zaokrožena celota. Celovito zasnovo kontrolinga v rešitvi SAP ERP sestavljajo naslednji moduli (SAP AG, 2008):

- računovodstvo vrste stroškov;
- računovodstvo stroškovnih mest;
- interni nalogi;

- stroški po aktivnostih poslovnega procesa;
- kontroling stroškov proizvoda;
- analiza donosnosti in analiza tržnih segmentov;
- računovodstvo profitnega centra.

Slika 4 prikazuje navedene komponente kontrolinga v rešitvi SAP ERP, ki so v veliki meri medsebojno povezane.

Slika 4: Komponente kontrolinga v rešitvi SAP ERP



Vir: prirejeno po V. Narayanan, *SAP FI/CO questions and answers*, 2007, str. 176.

V nadaljevanju so predstavljene programske rešitve za področje kontrolinga in podani so kratki opisi posameznih modulov, povzeti po SAP dokumentaciji (SAP AG, 2008), ter opisi infrastrukturnih prvin oz. matičnih podatkov, ki so vanje vključeni. Sledila bo analiza prednosti in slabosti rešitve SAP ERP z vidika kontrolinga.

3.2.1 Računovodstvo vrste stroškov

Računovodstvo vrste stroškov (angl. *Cost Element Accounting – CO-OM-CEL*) zajema realizirane stroške in odhodke iz računovodskega modula in omogoča spremljanje odmikov realiziranih stroškov od načrtovanih po vrstah stroškov. Osnova za spremljanje je šifrant vrst in skupin stroškov, ki so v kontrolingu definirani ločeno od glavne knjige. V skupine lahko uvrščamo stroške po raznih merilih. Temeljna členitev deli stroške na izvirne (primarne) in posredne (sekundarne). Izvirni so vsi stroški, ki izhajajo iz računovodskih dokumentov, posredni pa so tisti, ki izvirajo iz kontrolinških dokumentov in nastajajo zaradi distribucije, kalkulacij ipd.

V podjetju povzročen strošek je vedno povezan z določenim namenom, ki mu pravimo stroškovni objekt. Ti nameni ali stroškovni objekti povzročajo stroške in če želimo stroške obvladovati, moramo poznati in vedeti, katere stroške stroškovni objekti povzročajo. Stroškovne vrednosti, gospodarnost in odgovornost za povzročene stroške na posameznih objektih je mogoče ugotavljati v modulu računovodstva stroškovnih mest.

3.2.2 Računovodstvo stroškovnih mest

Računovodstvo stroškovnih mest (angl. *Cost Center Accounting – CO-OM-CCA*) omogoča preglednost stroškov po posameznih mestih odgovornosti. Stroškovna mesta so mesta odgovornosti v organizaciji in sodijo med glavne matične podatke kontrolinga. Z različnimi metodami prerazporeditev stroškov lahko stroškovna mesta, ki opravljajo aktivnosti za druga stroškovna mesta ali naloge, razbremenimo in obremenimo tistega, ki njihove aktivnosti naroča. Tako prenesene stroške na omenjena stroškovna mesta odgovornosti imenujemo posredni (sekundarni, preneseni) stroški.

Stroškovna mesta, na katerih se planirajo in zajemajo stroški, imenujemo temeljna ali elementarna stroškovna mesta. Po dejavnostih, ki jih opravljajo posamezna stroškovna mesta odgovornosti, jih delimo na proizvodna (storitvena) in splošna proizvodjalna (posredna, režijska). Elementarna stroškovna mesta odgovornosti so hierarhično (po organigramu ali obračunski shemi) povezana v hierarhijo stroškovnih mest. Hierarhija stroškovnih mest je organizacijska združba stroškovnih mest odgovornosti (po dejavnostih, programih ipd.), na katerih se izkazujejo seštevki stroškov podrejenih oz. vanje združenih stroškovnih mest.

V informacijskem sistemu kontrolinga stroškovnih mest je mogoče spremljati dejanske in načrtovane stroške ter druge neračunovodske podatke, ugotavljati morebitne odmike in vzroke zanje. Podatki so prikazani po času nastanka, organizacijski strukturi, stroškovnih mestih, vrstah in skupinah stroškov.

3.2.3 Interni nalogi

Interni nalogi (angl. *Internal Orders – CO-OM-OPA*) v SAP ERP so objekti, preko katerih lahko podrobno spremljamo določene aktivnosti (sejmi, razvoj izdelka ...) v podjetju. V SAP ERP lahko uporabljamo različne kategorije internih nalogov (splošni, režijski, investicijski, vzdrževalni), v okviru vsake kategorije lahko za specifične potrebe določimo več vrst nalogov. Nalogi so lahko nosilci stroškov (se obračunajo) ali pa so zgolj dodatna statistična evidenca, ki nastaja pri knjiženju poslovnih dogodkov in služi kot dodatno spremljanje stroškov za posebne namene (nalogi za službene avtomobile ipd.). Na nalogih lahko uvedemo kontrolo razpoložljivosti sredstev in preko te kontrole pravočasen sistem obveščanja ter omejitve v primeru doseganja ali preseganja dodeljenega proračuna.

3.2.4 Stroški po aktivnostih poslovnega procesa

Obračun **stroškov po aktivnostih poslovnega procesa** (angl. *Activity-Based Costing – CO-OM-ABC*) je kalkulacijska metoda, s katero se natančneje ugotavlja lastna cena posameznega proizvoda ali storitve ter optimira procesne verige (skrajša čas, izboljša kakovost ...), saj omogoča natančno razporeditev stroškov po verigi dodane vrednosti. Osrednja sestavina koncepta stroškov po aktivnostih poslovnega procesa so posamezne aktivnosti, ki sestavljajo konkretni poslovni proces. V tem procesno naravnem modulu je področje splošnih stroškov veliko bolj obdelano kot v kontrolingu stroškovnih mest (*CO-OM-CCA*), saj se išče podrobnejša povezava med stroški in povzročitelji, to je poslovnimi učinki. Obračun stroškov po aktivnostih tako dopolnjuje kontroling stroškovnih mest, z dodelitvijo stroškov poslovnim procesom pa dopolnjuje tudi kontroling kalkulacij izdelkov (*CO-PC*).

3.2.5 Kontroling stroškov proizvoda

Kontroling stroškov proizvoda (angl. *Product Cost Controlling – CO-PC*) omogoča spremljanje odmikov (potroškovnih in cenovnih) realiziranih posameznih vrst proizvodnih stroškov s standardnimi, normativnimi stroški. Kalkulacije omogočajo izračun lastne cene izdelka z upoštevanjem nabavnih podatkov (nabavne cene materiala in storitev), proizvodnih podatkov (kosovnice, tehnološki postopki, delovni nalog) ter podatkov iz kontrolinga splošnih stroškov (cene internih aktivnosti, kot so ure delavcev, ure strojev ...). Kadar temelji kalkulacija na izdelanih normativih materiala in časovnih normativih ter predvidenih (standardnih, stalnih) cenah oz. tarifah, gre za predkalkulacijo. Kadar kalkulacijo izdelamo iz podatkov o dejansko porabljenem materialu in delovnem času in z uporabo njihovih standardnih ali tekočih cen oz. tarif, gre za obračunsko ali naknadno kalkulacijo. Tako je tudi kontroling kalkulacije izdelkov v SAP ERP sestavljen iz dveh delov, **Kontrolinga planiranja stroškov izdelka** (angl. *Product Cost Planning – CO-PC-PCP*) – predkalkulacija in **Kontrolinga stroškovnih nosilcev** (angl. *Cost Object Controlling – CO-PC-OBJ*) – pokalkulacija. Glavni vir podatkov za kontroling kalkulacij sta proizvodni in računovodski modul. Kalkulacije so osnova za primerjavo lastne cene in polne lastne cene z ustvarjenimi prihodki v modulu »Analiza donosnosti in analiza tržnih segmentov«, hkrati pa so osnova za vrednotenje zalog in kontrolo proizvodnje (ugotavljanje odmikov) po proizvodnih nalogih.

3.2.6 Analiza donosnosti in analiza tržnih segmentov

Analiza donosnosti in analiza tržnih segmentov (angl. *Profitability Analysis – CO-PA*) omogoča oceno donosnosti (različnih nivojev pokritij) po različnih segmentih, ki so lahko klasificirani z vidika trgov, izdelkov, blagovnih skupin, kupcev, prodajnih oddelkov, prodajnih poti, proizvodnih kapacitet in podobno. Analize različnih stopenj prispevkov za kritje po tržnih segmentih in strateških poslovnih enotah so namenjene predvsem marketinškemu oddelku, oddelku za upravljanje z izdelki ter vodjem strateških poslovnih enot za podporo pri odločanju o cenovni politiki, promocijah in ukinitvi izdelkov in podobno. Obstajata dve vrsti analize donosnosti: **na osnovi kontov** (angl. *Account-based Profitability Analysis*) in **na osnovi kalkulacij** (angl. *Costing-based Profitability Analysis*), ki se lahko uporabljata istočasno. Pri tej obliki nosilci zapisov niso konti, pač pa tako imenovana polja vrednosti, ki imajo bodisi podrobnejšo strukturo kot konti bodisi združujejo vsebino več kontov, lahko pa so vkalkulirane vrednosti, ki jih sploh ne knjižimo v glavno knjigo.

Vir podatkov so prodajni modul, računovodski modul in del kontrolinškega modula o kalkulacijah izdelkov in splošnih stroških. Prodajni podatki o količini, prihodku, rabatih in popustih se privzamejo iz prodajnega modula (*SD*), struktura in vrednosti lastne cene se prenesejo iz modula kalkulacij (*CO-PC*). Splošni stroški, to je neproizvajalni stroški, se v analizo donosnosti prenesejo iz kontrolinga splošnih stroškov (*CO-OM-CEL*), nato se lahko proporcionalno razdelijo po različnih ključih na izdelke, družine izdelkov in podobno. Analiza donosnosti izračunava dobiček po metodi stroškov prodanih proizvodov, medtem ko v računovodstvu profitnih centrov prevladuje pristop beleženja po principu računovodstva obdobja.

3.2.7 Računovodstvo profitnega centra

Računovodstvo profitnega centra (angl. *Profit Center Accounting – EC-PCA*) je vsebinsko zelo podobno analizi donosnosti, le da je enostavnejše za implementacijo. Nudi pristop beleženja po računovodskih obdobjih ter poročanje le po eni dimenziji (prihodkov, stroškov, pokritij), s tem pa je manj fleksibilen in univerzalen kot analiza donosnosti. Kontroling profitnih centrov temelji na prenosu odgovornosti za poslovni izid na vodje profitnih centrov, saj omogoča ugotavljanje prispevkov za kritje po tistih organizacijskih delih podjetja, ki so opredeljeni kot profitni centri.

Poleg t. i. temeljnih (baznih) profitnih centrov imamo tudi skupine profitnih centrov, ki izkazujejo seštevke elementarnih podatkov vseh podrejenih profitnih centrov. Bazni profitni centri se preko skupin profitnih centrov povezujejo v standardno hierarhijo profitnih centrov.

Informacijski sistem kontrolinga profitnih centrov omogoča spremljanje podatkov, potrebnih za izračun prispevka k poslovnemu izidu po profitnih centrih, ugotavljanje morebitnih odmikov in vzrokov zanje. Omogoča spremljanje tako dejanskih in načrtovanih stroškov, prihodkov kot tudi ostalih neračunovodskih podatkov.

V računovodstvu profitnih centrov je potrebno opredeliti, katera stroškovna mesta se vključujejo v določeni profitni center. Vsakemu profitnemu centru je z vidika odgovornosti za prihodke in stroške določena tudi odgovorna oseba.

3.2.8 Planiranje ter prerazdeljevanje stroškov in prihodkov

SAP ERP omogoča izvajanje procesov **planiranja** v vseh modulih kontrolinga na ravni vseh kontrolinških objektov: stroškovnih mest, profitnih centrov, vrst stroškov, kontov, internih nalogov, kalkulacij ... Na ravni stroškovnih mest in podjetja kot celote se lahko planira stroške in odhodke tako, da se prenese podatke iz preteklih let v plan prihodnjega leta. Planiranje se lahko izvaja na analitičnih kontih tako, da se določi odstotek rasti glede na preteklo leto. Mesečno dinamiko stroškov in odhodkov se lahko določi na osnovi distribucijskih ključev, ki predstavljajo delež stroška v določenem mesecu v primerjavi s celotnim obdobjem. Planiranje je v kontrolingu integrirano, kar pomeni, da plan, vnesen na primer na internih nalogih ali v projektnem sistemu, lahko rezultira v planskih dokumentih računovodstva stroškovnih mest kot tudi računovodstva profitnih centrov.

V rešitvi SAP ERP je podprto tudi **prerazporejanje stroškov in prihodkov** med kontrolinškimi objekti. Lahko izvajamo alokacije po primarnih ali sekundarnih vrstah stroškov, s statičnimi (deleži, odstotki ...) ali dinamičnimi ključi na osnovi zneskov (prodaja, pokritje itd.) ali številčnih podatkov (št. zaposlenih, poslovne površine, odstotki ...), ki lahko temeljijo na logističnih podatkih (št. reklamacij, št. proizvodnih nalogov ...) ali pa jih vnesemo v kontrolingu kot statistične kazalnike. Integracija teh procesov v sistemu zagotavlja konsistentno vzdrževanje in transparentnost prenosov pri poročanju.

3.2.9 Prednosti in slabosti rešitve SAP ERP z vidika potreb kontrolinga

V literaturi je mogoče zaslediti številne prednosti in slabosti celovitih (ERP) rešitev, zato so v podjetjih skeptični, tudi kar se tiče uporabe rešitve SAP ERP. V nadaljevanju bodo predstavljene le tiste najbolj izrazite prednosti in slabosti z vidika potreb kontrolinga.

3.2.9.1 Prednosti rešitve SAP ERP z vidika potreb kontrolinga

Temeljni načeli kontrolinga sta usklajevanje in povezovanje vseh podsistemov upravljanja v podjetju in prav celovite rešitve, kot je SAP ERP, omogočajo kontrolingu koordinacijo in integracijo podsistemov upravljanja, tako da lahko podpira vodstvo podjetja pri upravljanju podjetja. Učinkovitost aktivnosti kontrolinga je pogojena predvsem z ustreznostjo informacijskega sistema ter kakovostjo razpoložljivih informacij in SAP ERP kot sodobna programska rešitev nudi resnične, natančne, razumljive in pravočasne informacije. Poleg kakovostnih informacij nudi rešitev SAP ERP kontrolingu številne prednosti, ki jih navajam v nadaljevanju:

- integriranost: popolna usklajenost podatkov tako z računovodstvom kot z drugimi moduli. Ker moduli kontrolinga zajemajo podatke na mestu nastanka, so odpravljeni večkratni vnosi podatkov. Tako so zneski obračuna plač v kadrovskega modulu povezani z zneski v glavni knjigi modula finančnega računovodstva ter z zneski v knjigah računovodstva stroškovnih mest ter profitnih centrov;
- hiter pretok informacij omogoča izdelavo sprotnih poročil. Tako je v vsakem trenutku mogoče pregledovanje najbolj ažurnih podatkov po vseh nastavljenih strukturah;
- možno je pregledovanje podatkov od sumarnih vrednosti do najnižjega nivoja, to je do posamezne vrstične postavke oz. posameznega izvornega dokumenta;
- evidenca o avtorju ter spremembah vseh vnesenih podatkov omogoča preglednost nad postopki in izvajalci;
- povezanost med različnimi udeleženci v podjetju se poveča, kajti sistem vsebuje interno elektronsko pošto ter sistem obveščanja, ki omogoča elektronski prenos poročil ter obvestil (npr. o odmikih);
- omogoča samodejno pošiljanje obvestil ali poročil (npr. ob določenih dogodkih v sistemu).
- integracija z najnovejšimi različicami pisarniških orodij omogoča delo s popularnimi urejevalniki tabel, kot je Microsoft Excel 2007;
- modularna zgradba omogoča preprosto nadgradnjo funkcionalnosti kontrolinga z novimi moduli kot z novimi tehnološkimi rešitvami (podjetniški portali, mobilna infrastruktura ipd.);
- sistem je stabilen in zanesljiv.

3.2.9.2 Slabosti rešitve SAP ERP z vidika potreb kontrolinga

Slabosti rešitve SAP ERP na področju modulov kontrolinga zadevajo predvsem omejene zmožnosti poročanja in so predstavljene v nadaljevanju:

- relativno počasno izvajanje poročil (dolgi časi za izdajo podatkov) in posledično počasna izdelava poročil ter analiz;
- nefleksibilna orodja za izdelavo poročil omejujejo možnosti za oblikovanje izgleda poročila in grafični prikaz podatkov;
- poročanje v kontrolingu je prilagojeno obdobju enega meseca, kar pomeni, da za dnevna poročila ne moremo uporabiti standardnih orodij za kreiranje poročil Risarja poročil (angl. *Report Painter*) ali Zapisovalca poročil (angl. *Report Writer*). Slednja sta prilagojena za kreiranje poročil na mesečni, četrletni ali letni osnovi;
- v poročilih posameznih modulov kontrolinga s standardnimi orodji za izdelavo poročil (Risar poročil in Zapisovalec poročil) ni mogoča kombinacija informacij iz drugih modulov

(logistike, prodaje itd.). Takšna poročila je mogoče izdelati s kreiranjem povpraševanj s pomočjo orodja *ABAP Query*, ki je bolj kompleksno in zapleteno za uporabo, posebno za posameznike, ki nimajo izkušenj iz tehničnega področja.

- nezmožnost poudarjanja pomembnih informacij o odmikih med uresničenimi in planskimi postavkami in nezmožnost vključevanja komentarjev odmikov ter predlogov za izboljšanje stanj;
- poročila na dnevni osnovi je potrebno izdelati z ABAP programiranjem, kar privede do nestandardnih funkcionalnosti, ki v sistemu niso zaželeni;
- za evidenco nefinančnih podatkov na dnevnem nivoju (npr. število vstopov gostov), ne moremo uporabiti zanjo namenjenih statističnih kazalnikov, ampak izvenbilančne konte.

Ker je SAP ERP tako kot ostali transakcijski sistemi zasnovan za obvladovanje velikega števila podatkov, ki nastajajo z vsakodnevnimi opravili v organizaciji, se podatki shranjujejo v relacijski bazi podatkov v normaliziranih strukturah. Zaradi zahtev po normalizaciji je shema relacijske baze podatkov lahko izredno razvejana in kompleksna. Težava tako nastane, ko hočemo te podatke raziskovati in analizirati, kajti prav ta razdrobljenost in normalizacija operativnih baz podatkov pomenita veliko oviro pri tovrstnih aktivnostih. Poleg tega je transakcijska baza preobsežna, saj vsebuje vse podrobnosti vsake opravljene transakcije in preobremenjena s številnimi transakcijskimi mesti, rezultat tega pa so predvsem počasne poizvedbe. Priprava tovrstnih poizvedb prav tako zahteva poznavanje strukture baze in specifično znanje, ki ga običajno poslovni analitiki ali drugi uporabniki nimajo (Vagaja, 2004, str. 22).

Vse te značilnosti preprečujejo, da bi bile transakcijske operativne baze podatkov primerne za iskanje kompleksnih vprašanj, ki si jih vodstvo in kontrolerji običajno zastavljajo. Zato se pojavi potreba po posebni tehnologiji, ki je usmerjena v obvladovanje bolj poslovnih, analitičnih in raziskovalnih poizvedb. Takšna tehnologija je predstavljena v naslednjem poglavju.

3.3 Tehnologija za sprotno analitično procesiranje

Podjetja so po razmahu relacijskih baz podatkov in sistemov ERP imela dobro razvito podporo odločanja na transakcijski ravni. Pri podpiranju odločanja na analitični ravni pa so nastali problemi, saj se zelo razlikuje od operativnega odločanja na transakcijski ravni (Thomsen, 2002, str. 8). Relacijske baze podatkov so se razvijale za podporo transakcijski ravni in so manj primerne za hitro, dimenzijsko računanje (Thomsen, 2002, str. 7). Zaradi pomanjkljivosti, ki so jih ti koncepti kazali pri analizi kompleksnejših poslovnih problemov, so se razvile t. i. vrtilne tabele (angl. *pivot tables*), ki so že omogočale večdimenzionalni pogled na podatke. Razvoj je šel v tej smeri dalje in razvila se je tehnologija OLAP, s pomočjo katere lahko uporabniki v poslovnih podatkih hitreje najdejo določene skrite informacije. Analiziranje podatkov s pomočjo OLAP tehnologije (in OLAP kock) je podobno kot igranje z Rubikovo kocko. Stranice vrtimo in vrtimo naokrog, dokler ne zagledamo razumljivega (barvnega) vzorca. V tistem trenutku naj bi bil odgovor na porajajoča se vprašanja jasen (Freeze, 2000, str. 265). Pravzaprav gre le za to, da na en podatkovni vir gledamo iz različnih perspektiv, čemur bi lahko rekli kompleksno večdimenzionalno analiziranje.

3.3.1 Sprotna analitična obdelava podatkov (OLAP)

Sprotna analitična obdelava ali OLAP (angl. *On-Line Analytical Processing*) je tehnologija, ki omogoča analitikom in menedžerjem hiter ter zanesljiv vpogled v podatke iz različnih zornih

kotov. Obdela velike količine podatkov in v vsakem trenutku uporabnikom pripravi analize poslovnih procesov, ki so ključni vir strateških informacij pri procesu odločanja (Krsnik). Orodja OLAP združujejo podatkovni model, optimiran za analizo, z analitskimi orodji, ki naj bi bila enostavna za uporabo. Ponujala naj bi logično, hierarhično in strukturirano pregledovanje podatkov.

Pojem OLAP je prvič definirala leta 1993 Edgar (Ted) Frank Codd v raziskovalnem članku z naslovom *Providing OLAP to User-Analysts: An IT Mandate*. Pozneje se je izkazalo, da članek ni bil plod nepristranskih raziskav, ampak ga je sponzoriralo podjetje Arbor Software⁹, takrat vodilni ponudnik rešitev na področju tehnologije OLAP, in kredibilnost članka je bila močno omajana. Vseeno pa članek z opisanimi pravili, ki naj bi opredeljevala orodja OLAP, velja za začetek tehnologije OLAP, saj je poleg novega izraza prinesel množično zanimanje za večdimenzionalno tehnologijo, k čemur je veliko pripomogel ugled E. F. Codda, ki mu priznavajo avtorstvo relacijske baze podatkov (Thomsen, 2002, str. 615–621 in Pendse, 2008).

3.3.2 Značilnosti rešitev OLAP

Izbira orodja oz. rešitve OLAP je vprašanje potreb in zahtev ter seveda tudi cene, ki načeloma pogojuje zmogljivosti le tega. Ker večina proizvajalcev oz. ponudnikov orodij OLAP predstavlja svoje izdelke v presežnikih, se nam zastavlja vprašanje: »Kakšna bi morala biti orodja OLAP oz. kaj bi morala le-ta omogočati?«.

3.3.2.1 Zahteve za rešitve OLAP

Glavne lastnosti rešitev OLAP lahko razberemo iz kriterijev za določanje orodij OLAP. Pendse (2008) je predlagal test za določanje orodij OLAP, ki ga je poimenoval test FASMI (angl. *Fast Analysis of Shared Multidimensional Information*). Izvršimo ga v petih korakih:

- **hitrost** (angl. *Fast*). Rešitev mora omogočiti hitro pregledovanje. Preproste poizvedbe se morajo zaključiti v eni sekundi, večina poizvedb ne sme trajati več kot 5 sekund, le najzahtevnejše lahko trajajo več kot 20 sekund. Ker je hitrost ob veliki količini podatkov težko zagotavljati, se proizvajalci zatekajo k različnim metodam pospešitev, od posebne strojne opreme, posebno strukturiranih agregatov do različnih načinov shranjevanja podatkov;
- **analiza** (angl. *Analysis*). Orodje OLAP mora biti sposobno zajeti kakršnokoli poslovno logiko in statistično analizo, ki jo zahteva nek uporabnik, pri tem pa mora ostati čim bolj enostavno za uporabo. Orodja OLAP ne smejo ponujati samo osnovnih matematičnih funkcij (seštevanje, odštevanje, množenje, deljenje, agregiranje), ampak morajo vsebovati tudi določene statistične in druge naprednejše funkcije za bolj zapletene analize;
- **skupna raba** (angl. *Shared*). Aplikacija mora tako zadostovati vsem varnostnim zahtevam za skupinsko analitično delo in omogočati hkratno posodabljanje podatkov. Večina poslovnih sistemov uporablja rešitve OLAP tipa odjemalec/strežnik. Uporabniki tako dostopajo do istega vira podatkov, na katerih izvajajo določene analize, ki jih lahko shranjujejo na strežnik, kjer so potem na voljo drugim uporabnikom v podjetju;
- **večdimenzionalnost** (angl. *Multidimensional*) je ključna zahteva. Zagotovljen mora biti koncept večdimenzionalnega pregledovanja podatkov s popolno podporo hierarhijam.

⁹ Arbor Software se je leta 1998 združil z družbo Hyperion Solutions, ki je od leta 2007 v lasti Oracle Corporation.

Obstajati mora možnost neomejenega števila dimenzij in nivojev združevanja, po katerih se izvaja analiziranje podatkov, pri tem pa se ne predpisuje tehnologija shranjevanja podatkov (ali naj bo struktura podatkov večdimenzionalna ali relacijska);

- **informacije** (angl. *Information*). Na razpolago morajo biti vsi podatki in iz njih izhajajoče *informacije*, ki so relevantne za orodje. Uporabnik ima na voljo različne načine pregledovanja podatkov (grafikoni, matrike, oblikovna raznolikost tabel), kar pripomore k preglednosti in lažji interpretaciji analiz. Za učinkovito uporabo orodja je ključen tudi uporabniku prijazen, prilagodljiv in intuitiven vmesnik.

Thomsen (2002, str. 5) navaja naslednje funkcionalne zahteve, ki jim mora zadoščati rešitev OLAP:

- dimenzijsko strukturiranje s hierarhijami, ker so realni sistemi večdimenzionalni, večravenjski in medsebojno povezani;
- učinkovito izbiranje dimenzij ter računanje in primerjava rezultatov;
- ločitev strukture in predstavitev podatkov, da lahko končni uporabniki spreminjajo preglede, ne da bi bilo potrebno spreminjati strukturo;
- fleksibilnost v vseh pogledih;
- zadovoljiva hitrost za namenske analize;
- večuporabniška podpora.

Ključne značilnosti rešitve OLAP so: večdimenzionalen pogled na podatke, preprosto raziskovanje in analiziranje velikih količin podatkov, njihovih povezav, zmožnosti zahtevnega izračunavanja ter inteligentnost pri obravnavi časovnega vidika podatkov. Uporabniki lahko tako brez nepotrebnega čakanja na pripravo poročil hitro in preprosto pridobijo podatke. In prav to je razlog, da je OLAP postal priljubljeno orodje za podporo obvladovanju poslovanja podjetja.

3.3.2.2 Lastnosti rešitev OLAP v primerjavi z rešitvami OLTP

Transakcijski sistemi (OLTP) vsebujejo informacije o dnevni dogodkih in so pogojeni z odvijanjem poslovnih procesov v podjetju. Podjetja ima lahko več OLTP informacijskih sistemov, ki se odvijajo na različnih operacijskih sistemih ter podatkovnih zbirkah. Kljub temu je njihov cilj podoben, to je zadovoljiti potrebo po zbiranju in obdelovanju tekočih podatkov. V nasprotju s sistemi OLTP so sistemi OLAP grajeni za podporo poslovnemu odločanju, zato nimajo vgrajene funkcionalnosti za pogosto spreminjanje podatkov. Tehnologija OLAP se uporablja za analizo poslovanja ogromnih količin podatkov. Razlike med podpornimi sistemi za odločanje na transakcijski (OLTP) in na analitični (OLAP) ravni prikazuje Tabela 2.

Potrebno je poudariti, da sistemi OLAP ne morejo shajati brez transakcijskih sistemov, ki jim zagotavljajo nujno potreben vir dnevni transakcijskih podatkov. Te podatke lahko kot kumulativne prenesemo v pripravljeno skladišče podatkov v časovnih intervalih (dnevno, tedensko ...) glede na potrebe uporabnikov. Lahko pa podatke črpamo neposredno iz operative baze podatkov. Za sisteme OLAP je značilna uporaba tudi zunanji podatkov. To so podatki konkurentov, raznih finančnih in državnih inštitucij.

Tabela 2: Primerjava značilnosti rešitev OLTP in OLAP

Lastnost	Rešitve OLTP (angl. <i>On-Line Transaction Processing</i>)	Rešitve OLAP (angl. <i>On-Line Analytical Processing</i>)
Namen	Podpora poslovnim procesom.	Podpora odločitvenim procesom.
Vir podatkov	Tekoči vnosi podatkov, različni uporabniki.	OLTP baze podatkov, podatkovna skladišča in tržnice, internet.
Kritičnost	Življenjsko pomembni podatki. Potrebno dnevno arhiviranje.	Pomembni za podporo odločanju. Podjetje lahko deluje tudi brez njih. Manj pogosto arhiviranje.
Uporabniki	Veliko število uporabnikov (pisarniški delavci), zelo pogost dostop.	Manjše število uporabnikov. Menedžerji, odločevalci, kontrolerji, analitiki itd.
Uporaba	Dnevne operacije; pogosta, enakomerna.	Podpora odločanja; manj pogosta, neenakomerna.
Časovnost podatkov	Tekoči, detajlni.	Zgodovinski, tekoči in projekcije v prihodnost; agregirani.
Poročila	V naprej pripravljena in jih oblikuje programer.	Oblikuje jih uporabnik sam.
Ažurnost	Sistem mora biti ažuren – ogromno vnosov, popravkov s strani uporabnikov.	Periodično ažuriranje podatkov (dnevno, tedensko ...) – za to funkcijo skrbi sveženj transformacijskih programov.
Dostop do podatkov	Branje in pisanje	V glavnem samo branje.
Poudarek	Zmogljivost, zanesljivost.	Fleksibilnost in samostojnost uporabnikov.
Poizvedbe	Enostavne, vnaprej definirane in preizkušene; majhne količine večinoma detajlnih podatkov.	Kompleksne in večdimenzionalne ad-hoc poizvedbe; velike količine večinoma agregiranih podatkov.
AD-hoc poizvedovanje	Počasna izvršitev.	Hitra izvršitev.

Viri: J. Han & M. Kamber, *Data Mining: Concepts and Techniques*, 2001, str. 43; E. Thomsen, *OLAP Solutions: Building Multidimensional Information Systems*, 2002, str. 1; O. R. Zaiane, *Data Warehousing and OLAP*, 1999, str. 21.

3.3.2.3 Tehnologija OLAP

Tehnologijo OLAP in njeno delovanje je težko razumeti, če ne poznamo nekaj osnovnih pojmov, ki jih navajam v nadaljevanju. Ker je večdimenzionalen pogled na podatke ključna zahteva tehnologije OLAP, mora biti temu prilagojen tudi podatkovni model. Tehnologija OLAP temelji na večdimenzionalnem podatkovnem modelu (Han & Kamber, 2001, str. 44 in Vassiliadis & Sellis, str. 3), kjer so podatki organizirani v večdimenzionalne podatkovne kocke (v nadaljevanju kocke).

Kocka je osnovna podatkovna struktura v večdimenzionalnem sistemu OLAP. Predstavlja množico podatkov, ki so shranjeni in prikazani na večdimenzionalen način. Definirana je z dimenzijami (hierarhično lestvico, nivoji) in meritvami (MaFiRa-Wiki, 2007). Posamezna kocka se običajno nanaša na neko osrednjo temo, npr. prodajo, nabavo ipd. Kocko definiramo z dimenzijami in meritvami.

Dimenzije so vidiki oz. kategorije, po katerih želi organizacija hraniti in analizirati podatke. Nekatere izmed teh dimenzij so splošne (časovna dimenzija), druge pa so specifične za poslovno področje (izdelki, lokacije, organizacijske enote, poslovni partnerji, geografsko območje, dobavitelji, prihodki, stroški, dobiček in drugo). Pomembna lastnost dimenzij je možnost uporabe v več kockah. S tem tehnologija OLAP pridobi večjo fleksibilnost, saj lahko ponudi več možnosti primerjav. Ena od funkcionalnih zahtev za tehnologijo OLAP, ki jo bistveno razlikuje od relacijskih baz podatkov in preglednic, je podpora hierarhijam (Thomsen, 2002, str. 93). Z vsakim razčlenjevanjem celotne slike po neki kategoriji ali agregiranjem posameznih elementov tvorimo dimenzijo, ki je sestavljena iz enega ali več nivojev.

Meritve so numerične vrednosti, s katerimi želimo opisati razmerja med dimenzijami (Han & Kamber, 2001, str. 44–45) in predstavljajo vrednost ali velikost podatka, ki ga analiziramo. So predmet naše obravnave in jih skušamo analizirati na podlagi združevanja in primerjanja. Meritve v kocki so numerične funkcije, katerih vrednosti lahko določimo za vsak nabor elementov dimenzij. Vrednost mere za nek nabor se izračuna z agregiranjem podatkov, ki ustrezajo elementom dimenzije, ki določajo ta nabor (Han & Kamber, 2001, str. 54–55). Primeri meritev bi lahko bili vrednost prodaje, popust (izražen v odstotkih), strošek, dobiček, podatki o ceni, vrednosti ipd.

3.3.2.4 Arhitektura rešitev OLAP

Ker je hitrost ena od glavnih zahtev za orodja OLAP, je potrebno zagotoviti učinkovite tehnike za obdelavo in računanje (Han & Kamber, 2001, str. 71). Najučinkovitejša tehnika za povečanje hitrosti računanja je hranjenje agregatov (delnih vsot). Pri tem imamo tri možnosti: ne hranimo agregatov, hranimo vse agregate ali hranimo le nekatere agregate. Prva možnost pomeni vsakokratno računanje vseh potrebnih agregatov, kar je lahko počasno, druga možnost zahteva ogromno pomnilniškega prostora, tretja možnost pa je kompromis med hitrostjo in pomnilniškim prostorom. Ostane naloga, da določimo optimalno podmnožico agregatov, ki jo je smiselno hraniti (Han & Kamber, 2001, str. 73–74). Glede na to, kako se vhodni podatki in agregati podatkov hranijo, ločimo različne načine shranjevanja v podatkovno bazo sistema OLAP. Načeloma obstajajo trije načini hranjenja in trije načini obdelave podatkov, ki so uporabni za tehnologijo OLAP (Freeze, 2000, str. 270):

- **MOLAP** – večdimenzionalni (angl. *Multidimensional*) OLAP predstavlja arhitekturo, kjer so podatki shranjeni v večdimenzionalni kocki in na ta način zavzemajo na disku več prostora. Močno pa se poveča hitrost izvajanja analiz. Ker se pri MOLAP arhitekturi vsi podatki kopirajo in konvertirajo v format, ki zadostuje večdimenzionalni podatkovni zbirki, je MOLAP primeren za majhne do srednje velike količine podatkov;
- **ROLAP** – relacijski (angl. *Relational*) OLAP shranjuje podatke v originalnih relacijskih tabelah, kar pomeni, da nimamo podvojenih podatkov. Agregirani podatki in povezave so shranjene v OLTP sistemu, in sicer v posebnih tabelah. Hitrost poizvedb je odvisna od postavljenih indeksov ter nivoja predhodnega združevanja in je v povprečju slabša kot pri orodjih MOLAP;
- **HOLAP** – hibridni (angl. *Hybrid*) OLAP je kombinacija prejšnjih dveh načinov (MOLAP in ROLAP), kar pomeni, da iz relacijske baze v večdimenzionalno bazo (kocko) prenesemo samo agregirane podatke. S tem obdržimo hitrost pri izvajanju analiz, hkrati pa ne porabimo veliko prostora na disku. Slabost te opcije je v tem, da lahko količina procesov med ROLAP in OLAP resno ogrozi samo uporabnost sistema.

Vsaka od arhitektur ima svoje prednosti in slabosti, tako da ne moremo določiti optimalne rešitve. Izbira arhitekture vpliva na zmogljivost, funkcionalnost in razširljivost rešitve OLAP (Pendse, 2006). Druga dilema pri izgradnji sistema OLAP je, kako zbirati in zajemati podatke za poslovne analize. Osnova analiz so notranji (transakcijski) in zunanji podatki, ki morajo biti shranjeni v bazi podatkov. Vhodni podatki v sistem OLAP se navadno hranijo v relacijskih bazah podatkov, ki vsebujejo podatke o vseh merah in dimenzijah, ki jih potrebuje sistem OLAP za obdelavo podatkov. Sistem OLAP zajame te vhodne podatke, jih obdela in shrani v OLAP podatkovno zbirko, ki jo imenujemo tudi OLAP kocka (Roblek, 2003, str. 324).

Relativno stabilen koncept pripravljanja in zajemanja podatkov dosežemo tako, da prenašamo in kopiramo podatke iz sistema OLTP (in zunanje podatke) na začasno področje, kjer se podatke prečisti, združi in pretvori v obliko, primerno za prenos v podatkovno skladišče (angl. *Data Warehouse*), ki je osnova za eno ali več OLAP kock.

Uporabljajo se tudi enostavnejši koncepti izgradnje. Najbolj preprost in hiter je črpanje podatkov neposredno iz operativne baze. V tem primeru ne gradimo skladišča podatkov in se hkrati izognemo prenašanju ter predhodnemu pripravljanju podatkov. V vsakem primeru pa je potrebno podatke prestrukturirati oz. omogočiti orodjem OLAP dostop do njih.

Za rešitve OLAP je primerna arhitektura odjemalec/strežnik, zgrajena iz omrežja odjemalcev in strežnikov, ki zahtevajo in dostavljajo podatke. S pomočjo te arhitekture večdimenzionalne podatke hranimo na osrednjem OLAP strežniku in uporabniki lahko do njih dostopajo preko svojih osebnih računalnikov (OLAP odjemalci). OLAP strežnik pa dostopa do relacijskih baz podatkov in poskrbi za transformacijo (transakcijskih) podatkov iz relacijske v večdimenzionalno obliko.

3.3.2.5 Uporabniški vidik

OLAP odjemalec mora imeti naslednje lastnosti: biti mora preprost za uporabo, zagotoviti mora intuitivno metodo izdelovanja novih poročil, podpirati mora grafično prikazovanje podatkov, »kaj-če« (angl. »*what if*«) analize, shranjevanje pogledov v različnih oblikah (html), tiskanje izdelanih poročil, ustrezno zaščito podatkov, hiter odziv in drugo. Zelo pomembno je, da omogoča izvajanje naslednjih operacij (Jarke, Lenzerini, Vassiliou, & Vassiliadis, 2003, str. 90–92):

- **združevanje** (angl. *Roll-up*, ali *Consolidate*): poizvedba, ki omogoča združevanje in prikazovanje podatkov, ki sodijo v enako skupino ali dimenzijo za hitro in grobo pregledovanje stanja. Nov podatek (agregat) je lahko predstavljen kot vsota vseh podatkov, ki sodijo v to skupino, ali kot delež celote;
- **vrtnje v globino** (angl. *Drill-down*, *Roll-down* ali *Drill-through*): poizvedba za prikazovanje bolj detajlnih podatkov. Koraki vrtnja so definirani s hierarhijo dimenzij.
- **filtriranje** (angl. *Filtering*, *Selection* ali *Screening*): možnost izbiranja kriterijev za prikazovanje podmnožice podatkov;
- **listanje** (angl. *Slicing*): pregledovanje vseh podatkov na podlagi enega ali več izbranih elementov dimenzije;
- **omejevanje** (angl. *Scoping*): omejevanje pogleda na določeno podserijo oz. področje podatkov;
- **vrtnje dimenzij** (angl. *Pivot* ali *Rotate*): spreminjanje orientacije dimenzij kocke. V primeru preglednice gre za preprosto premeščanje dimenzij iz stolpca v vrstico in obratno.

Sistemi za sprotno obdelavo podatkov (OLAP) tako omogočajo analitikom in drugim uporabnikom hiter in zanesljiv vpogled v podatke iz različnih zornih kotov. Pri tem je predstavitev podatkov v sistemu OLAP realizirana podobno, kot podatke pomnimo ljudje, ki si jih kar naprej urejamo in grupiramo v določene skupine, da nam pomagajo pri boljši predstavi določenega pojava (Roblek, 2003, str. 323). Njegovo funkcionalnost opredeljuje predvsem dinamična večdimenzionalna analiza zgoščenih podatkov, pridobljenih iz podatkovnega skladišča, ki nudi končnemu uporabniku podporo pri analizi in odločanju.

3.3.3 Prednosti in slabosti tehnologije OLAP z vidika kontrolinga

Tehnologijo OLAP lahko uporabljamo praktično na vseh področjih poslovnega sistema. Orodja OLAP lahko tako uporabimo pri sprejemanju proračuna in planiranju, pri finančnem poročanju in usklajevanju, pri analizi bilanc in finančnih sredstev v podjetju, pri prodajni in tržni analizi, pri analizi kakovosti, analizi obiskov, zasedenosti kapacitet itd. Analize se lahko s pomočjo orodij OLAP opravljajo tudi pri kadrovanju, pri uravnavanju in spremljanju zalog, pri načrtovanju proizvodnje, nabave ... Seveda ima tehnologija OLAP poleg naštetih prednosti tudi omejitve pri uporabi. V nadaljevanju tega poglavja bodo v naslednjih dveh točkah predstavljene prednosti in slabost predvsem z vidika kontrolinga.

3.3.3.1 Prednosti tehnologije OLAP z vidika kontrolinga

Med prednostmi tehnologije OLAP je najpomembnejša preprostost izdelave poizvedb in analiz. Hitro se premikamo iz agregatnih podatkov v nižje nivoje in obratno. Omogoča dodatna preračunavanja ter napovedovanja. S pomočjo ustreznega odjemalca lahko na podlagi vsake izdelane preglednice v realnem času dobimo tudi rešitev v grafični obliki. Prav ta preprostost uporabe omogoča, da poizvedbe in analize ne izdelujejo več informatiki po naročilu kontrolerjev in menedžerjev, ampak kontrolerji sami. To odpravlja neskladja med zahtevami uporabnikov ter izdelanimi poizvedbami in analizami, pa tudi časi izdelave se bistveno skrajšajo, saj ni potrebno naročati in čakati na izpise iz drugih oddelkov. Poleg tega imajo poročila, ki si jih uporabniki v kontrolingu sami pripravijo, večjo informacijsko vrednost, saj vsebujejo samo tiste podatke, ki jih potrebujejo in so predstavljena v obliki, ki jo sami definirajo. Hkrati lahko uporabniki samostojno raziskujejo po podatkih, kar jim omogoča lažje odkrivanje problemov. Vse to povečuje produktivnost uporabnikov in omogoča hitrejše in boljše analiziranje, bolj učinkovito delo kontrolinga ter posledično učinkovitejšo podporo pri obvladovanju poslovanja.

3.3.3.2 Slabosti tehnologije OLAP z vidika kontrolinga

Da je na nivoju dimenzij sploh mogoče izvajati operacije združevanja ter vrtanja v globino, potrebuje sistem hierarhično oblikovane dimenzije. Zato enonivojske dimenzije z veliko elementi, ki so zelo pogoste v transakcijskih sistemih, za rešitev OLAP niso uporabne.

Obstaja možnost, da pride do nekonsistentnosti podatkov, ki izvira iz napak pri agregiranju podatkov. Pri uporabi tehnologije OLAP se lahko zgodi, da se seštevki posameznih podatkov na baznem nivoju ne ujemajo z agregati na višjih hierarhičnih nivojih dimenzij. Ta napaka pri agregiranju pa ne nastane zaradi nepravilnosti pri vnosu operativnih podatkov. Tehnologija OLAP sicer omogoča hitro odkrivanje napak, brisanje in ponoven izračun agregatov, kar poenostavi odkrivanje ter odpravo tovrstnih napak. Ko gre za evidentiranje sprememb oz. napak, ki se pojavijo v sistemu, pa moram poudariti, da tehnologija OLAP ni primerna niti za

evidentiranje sprememb matičnih podatkov, ki so shranjeni v dimenzijah, niti vrednostnih podatkov o meritvah.

Običajno v družbah planirajo agregirane vrednosti, navzdol pa jih razporejajo po dogovorjenih ključih. Sama tehnologija OLAP razporejanja ne omogoča, zato je potrebno uporabiti druga orodja (npr. Microsoft Excel).

Rešitev OLAP običajno pomeni posodobitev informacijskega sistema za kontroling, vključenega v ERP rešitve, ki temeljijo na vnaprej pripravljenih poročilih z aktualnimi podatki iz transakcijskih sistemov. Zato obstaja nevarnost, da uporabniki ne razumejo, da rešitev OLAP ni nadomestek operativnih poročil, ampak je namenjena analitičnemu delu. Ker se v sisteme OLAP podatki običajno prenašajo enkrat dnevno, ne moremo spremljati trenutnih stanj, ki so na voljo v ERP sistemih. Če uporabniki ne razumejo namena rešitve OLAP, jo lahko uporabljajo za operativna poročila in poizvedbe, ki pa seveda zaradi neažurnosti podatkov niso točni. To lahko povzroči nezadovoljstvo in nezaupanje uporabnikov, posledica pa je neuporaba informacijskega sistema OLAP, ki tako postane za podjetje le dodatno finančno breme.

4 KONTROLING V DRUŽBI HIT d. d.

V prvem in drugem poglavju je bil kontroling predstavljen s pomočjo strokovne literature s področja kontrolinga in upravljanja podjetja. V nadaljevanju bo na primeru družbe Hit d. d. prikazan model delovanja kontrolinga na praktičnem primeru. Najprej bo predstavljena družba, nato zasnova, razvoj, aktivnosti in organizacijska umestitev kontrolinga.

4.1 Predstavitev in poslovanje družbe

Opisu zgodovine podjetja bo sledila predstavitev podjetja ter nekaj osnovnih podatkov o poslovanju družbe.

4.1.1 Zgodovina podjetja

Podjetje Hit d. d. iz Nove Gorice je začelo poslovati kot običajno gostinsko podjetje na Goriškem. V začetku osemdesetih let je podjetje **HGP Gorica**, začetnik današnjega Hita, prevzelo propadli hotel *Argonavti* v Novi Gorici in z njim tudi dovoljenje za prirejanje iger na srečo na igralnih avtomatih, kar je porodilo idejo o ustanovitvi igralnice in vizijo kasnejšega razvoja igralništva v Sloveniji.

Z odprtjem prve goriške igralnice *Roulette Salon* v hotelu *Park* je, pod pokroviteljstvom družbe Casino Portorož, leta 1984 organizacija stopila v igralniško dejavnost. Leta 1986 se je podjetje iz HGP Gorica preimenovalo v **DO HIT** (kratica za: hoteli, igralnice in turizem).

Leta 1989 se je podjetje preoblikovalo v **HIT, hoteli, igralnice, turizem, p. o., Nova Gorica**. V prihodnjih letih je Hit odprl igralnice še v Kranjski Gori, Tolminu, na Otočcu in v Rogaški Slatini. Leta 1993 je Hit odprl igralniško zabavišni center *Perla* v Novi Gorici in z njim uveljavil novo zasnovo zabaviščne ponudbe.

V letu 1997 je stopil v veljavo *Zakon o lastninskem preoblikovanju pravnih oseb z družbenim kapitalom, ki prirejajo igre na srečo, in o strukturi kapitala pravnih oseb, ki opravljajo dejavnost prirejanja posebnih iger na srečo (ZLPPOD)*, ki je omogočil državi, da je postala lastnik vsega osnovnega kapitala v družbi **Hit d. d.** in prevzela izvrševanje vseh upravljaljskih pravic iz tega naslova.

Leta 2001 je začela nastajati **skupina Hit**, ki je razširila svojo dejavnost tudi zunaj meja Slovenije. V Sarajevu je Hit odprl igralnico *Coloseum Club*, v Črni gori je kupil in prenovil *Maestral, Resort & Casino*, v Umagu na Hrvaškem pa igralnico *Casino Kristal*. V Sloveniji se je širila ponudba hotelskih storitev v Kranjski Gori, odprl se je igralniško-zabaviščni center *Aurora* v Kobaridu, igralni salon *Drive-in* v Vrtojbi in igralniško-zabaviščni center *Mond* v Šentilju. Tako skupina Hit danes poleg krovne družbe Hit d. d. Nova Gorica obsega še deset odvisnih družb v Sloveniji in tujini.

Družba Hit d. d. obvladuje v Sloveniji naslednje družbe:

- Hit Alpinea d. d., Kranjska Gora;
- Hit Šentilj d. d., Šentilj;
- Casino Kobarid, d. d., Most na Soči;
- ICIT d. d., Šempeter pri Gorici;
- Hit Larix d. d. in
- Hit Bovec d. o. o., Bovec.

V tujini pa:

- Hit Montenegro d. o. o., Pržno-Budva, Črna gora;
- Casino Kristal Umag d. o. o., Umag, Hrvaška;
- Hit Coloseum d. o. o., Sarajevo, Bosna in Hercegovina in
- Hit International d. o. o., Beograd, Srbija.

4.1.2 Predstavitev podjetja in dejavnosti

Podjetje Hit je delniška družba s prevladujočo dejavnostjo prirejanja posebnih iger na srečo. V dvajsetih letih je iz majhnega gostinskega podjetja zrasla skupina Hit, ki je konec leta 2008 v Sloveniji in tujini zaposlovala skoraj 2870 ljudi, prihodki skupine pa so v letu 2008 dosegli 233 mio EUR (Tabela 3 str. 56), od tega kar 79 % predstavljajo prihodki igralniške dejavnosti. Razmah podjetja je temeljil na ameriški zasnovi igralništva, osnovani na povezavi množičnega turizma z igralništvom ter ostalo turistično ponudbo, usmerjeni predvsem k italijanskim gostom.

Družba Hit d. d. zaposluje 63 % vseh zaposlenih v skupini. Konec decembra 2008 je bilo v družbi Hit d. d. **zaposlenih** 1808 delavcev, od tega 1106 v igralniški dejavnosti, 397 v gostinski dejavnosti ter 305 v strokovnih službah in ostalih dejavnostih.

Osnovni kapital družbe Hit d. d. znaša 28,3 mio EUR in je razdeljen na 6 788 634 delnic. Kapitalska struktura podjetja je usklajena z zakonom o lastninjenju igralnic. Tako imajo 40 % neglasovalnih, prednostnih, participativnih, prosto prenosljivih delnic v lasti razne pravne osebe (investicijski skladi). Te delnice zagotavljajo njihovim imetnikom fiksno dividendo v višini enega odstotka knjigovodske vrednosti delnice. Preostalih 60 % navadnih, imenskih delnic pa imajo v lasti: Kapitalska družba, d. d. in Slovenska odškodninska družba, d. d. ter občine, v katerih so bile ob sprejetju zakona (ZLPPOD) Hitove igralnice (Nova Gorica, Šempeter-Vrtojba, Kranjska Gora, Rogaška Slatina in Novo mesto).

Hitove **igralnice** je v letu 2008 obiskalo 2,2 milijona gostov (glej Tabela 3 na str. 56), od tega je 78 % delež predstavljal obisk igralnic matične družbe HIT d. d. Če ta podatek primerjamo z obiskom v predhodnih letih, ugotovimo, da se je obiskanost igralnic glede na pretekla leta rahlo povečala. Število opravljenih nočitev, ki je v letu 2007 doseglo skoraj pol milijona, se je v letu 2008 zmanjšalo na 462 tisoč, od tega so hoteli družbe Hit d. d. realizirali le 29 % vseh nočitev. V

preteklosti se je število nočitev povečevalo predvsem zaradi nakupa družb *HTP Gorenjka* in *Kompas Hoteli* iz Kranjske Gore, hotela *Maestral* v Črni gori ter povečanja hotelskih kapacitet igralniško zabavišnega centra *Perla*.

Tabela 3: Poslovanje in vloga skupine Hit v slovenskem gospodarstvu od leta 1995 do 2008

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Letni obisk igralnic, v mio	1,7	1,8	1,8	1,8	1,6	1,5	1,5	1,5	1,5	1,6	1,8	1,7	2,0	2,2
Letno število nočitev v hotelih, v 000	76	81	80	95	99	110	187	208	214	399	440	438	498	462
Kosmati donos iz poslovanja, povečan za davek od iger na srečo in DDV od vstopnin, v mio EUR	120	144	161	174	169	162	183	197	204	224	277	266	274	274
Čisti prihodki od prodaje, v mio EUR	83	96	103	109	123	134	150	161	174	192	232	227	234	233
Čisti poslovni izid poslovnega leta, v mio EUR	0,1	1,9	7,2	6,7	4,3	4,0	8,1	9,1	13,7	21,9	29,3	17,9	1,0	-17,2
Število zaposlenih na dan 31. 12.	1510	1546	1546	1575	1611	1565	1754	1856	1855	2233	2486	2548	2969	2870
Skupni prihodki na zaposlenega, v 000 EUR	55	62	67	69	77	86	85	87	94	86	94	89	79	81
Čisti dobiček/izguba na zaposlenega, v 000 EUR	0,1	1,2	4,7	4,3	2,7	2,5	4,6	4,9	7,4	9,8	11,8	7,0	0,3	-6,0
Sredstva, v mio EUR	60	63	85	96	113	120	192	203	211	276	288	303	415	398
Kapital, v mio EUR	38	40	65	74	78	82	113	109	127	153	150	186	226	181
Čista donosnost sredstev, v % (ROA II)	-	3%	10%	7%	4%	3%	5%	5%	7%	9%	10%	6%	0%	-4%
Čista donosnost kapitala, v % (ROE)	-	5%	14%	10%	6%	5%	8%	8%	12%	16%	19%	11%	0%	-8%
Učinkovitost sredstev (celotni prihodki / povprečna sredstva)	-	1,56	1,40	1,21	1,18	1,15	0,96	0,82	0,84	0,79	0,82	0,77	0,65	0,57
Skupna vrednost plačanih davkov in prispevkov, v mio EUR	62	78	88	99	92	86	98	92	98	108	124	126	-	-
Prihodki slovenskega proračuna, v mio EUR	3399	3618	3913	4369	4871	4833	5270	5186	5959	6344	6802	7398	7800	8885
Delež celotnih Hitovih dajatev v prihodkih slovenskega proračuna	1,8%	2,1%	2,3%	2,3%	1,9%	1,8%	1,9%	1,8%	1,6%	1,7%	1,8%	1,7%	-	-

Legenda:

- podatki pred vstopom Slovenije v EMU so preračunani iz Sit z uporabo menjalnega razmerja Sit/€ za obdobje od vpeljave Evra, ter menjalnega razmerja Sit/Ecu (Sit/Xeu) za obdobje pred vpeljavo Evra;
- do leta 2000 se podatki nanašajo na družbo Hit d. d., od leta 2001 naprej pa na skupino Hit.

Vir: letna poročila družbe HIT d.d. 2001–2007; Ščuka R.: *Analiza uspešnosti poslovanja družbe HIT d.d., 2000*, str. 1–4 (priloga); Ministrstvo za finance: *Zaključni račun proračuna Republike Slovenije za leta 2005–2007*; Ministrstvo za finance: *Rebalans proračuna Republike Slovenije za leto 2008*; interni podatki družbe Hit d. d. (vrednost plačanih davkov in prispevkov).

Letno skupina Hit v proračun Republike Slovenije plačuje več kot 120 mio EUR davkov in prispevkov, kar predstavlja skoraj 2 % vseh prihodkov slovenskega proračuna (glej Tabela 3). Tako je v zadnjih desetih letih skupina v proračun prispevala več kot milijardo evrov dajatev in prispevkov, kar jo že uvršča med vidnejše vire financiranja države.

4.2 Sistem kontrolinga v družbi

Kontroling je ena od podpornih služb znotraj delniške družbe, ki s svojim delovanjem nudi informacijsko podporo upravi in vodjem pri sprejemanju poslovnih odločitev. V nadaljevanju bom prikazal razvoj službe in sistema kontrolinga v podjetju, iz nalog kontrolinga poskušal ugotoviti razsežnost funkcije kontrolinga ter odgovoriti na vprašanje, kateremu pojmovanju v teoriji ustreza.

4.2.1 Zasnova in razvoj kontrolinga

Kontroling se je v družbi Hit d. d. pojavil v začetku devetdesetih let. Podjetje je leta 1991 najprej uvedlo kontroling v igralništvu, osnovni dejavnosti podjetja. Oddelek *Controlling* je bil organiziran kot samostojna štabna služba v organizacijski strukturi podjetja, ki je bila neposredno podrejena igralništvu oz. direktorju igralništva. Že takrat so s pomočjo programske podpore (TZ-info) podrobneje spremljali in načrtovali realizacijo, obisk, stroške, pokritje in pokazatelje igralniške dejavnosti. Kasneje, leta 1994, se je kontroling ločeno uvedel tudi v gostinski dejavnosti. Da bi poenotili procese planiranja in analiziranja uspešnosti, ki so v podjetju potekali neusklajeno, so leta 1995 v družbi uvedli zasnovo kontrolinga, ki je vključevala celotno podjetje. Službo kontrolinga so zato organizirali kot štabno službo uprave. S celovito zasnovo kontrolinga so želeli opredeliti gospodarske cilje družbe in posameznih dejavnosti; opredeliti odgovornosti za uresničevanje teh ciljev; spremljati uresničevanje ciljev ter v primeru odstopanj predlagati ukrepe za realizacijo ciljev. Določila so se mesta odgovornosti ter informacijske potrebe posameznih ravni posloводства.

V oddelku so bili sprva zaposleni trije kontrolerji, s povečanjem obsega del in oblikovanjem skupine je število zaposlenih naraslo na pet. Služba se je preimenovala v kontroling ter se priključila sektorju za ekonomiko in finance. Kljub temu da se je spreminjalo ime in mesto službe znotraj podjetja, naloge kontrolinga niso bistveno drugače opredeljene kot ob nastanku oddelka.

V začetku novega tisočletja so se s pojavom skupine Hit začele večje spremembe v podjetniškem okolju in nastala je potreba po načrtovanju in presojanju uresničevanja postavljenih ciljev, ne le za matično družbo, ampak za celotno skupino. Z uvedbo celovite rešitve v družbo Hit so se spremembe razširile še na tehnološko okolje, kar je zahtevalo ustrezne prilagoditve tako na področju planiranja kot tudi kontroliranja in spremljanja poslovanja.

4.2.2 Naloge kontrolinga

V službi kontrolinga obdelujejo dejanske in planske **računovodske podatke** o stroških in odhodkih, vseh vrstah prihodkov, vlaganjih, davkih ter **druge podatke**, potrebne za izračun pokazateljev, kot so število zaposlenih, opravljene ure redno zaposlenih, opravljene ure študentskega servisa, vrednost igranega denarja in žetonov na igralnih mizah, število obiskovalcev, podatki o nočitvah (zasedenost sob, zasedenost ležišč).

Večina podatkov, ki jih kontroling obdeluje (prihodki in stroški), izvira iz računovodskih in drugih evidenc (igralniške recepcije in blagajne). Vsi navedeni podatki za družbo Hit so shranjeni v bazi informacijskega sistema SAP R/3, s tem da so računovodski podatki zaradi integracije, ki jo nudi sistem SAP R/3, dostopni avtomatično (od računovodskih podatkov se vnaša ročno le podatke o izstopnem davku). Drugi podatki se prepisujejo v bazo R/3 s pomočjo vmesnikov. Ročno se enkrat mesečno vnaša le nekatere podatke tako imenovanih statističnih kazalnikov (opravljene ure študentskega servisa, prodane sobe ter ležišča).

Razsežnost funkcije kontrolinga v družbi lahko opazujemo kot skupek nalog, ki izhajajo in se oblikujejo s pridruženjem zaporedja posameznih nalog. Med pomembnejše naloge zaposlenih v kontrolingu družbe Hit sodijo:

- priprava izhodišč in terminskih okvirjev za izdelavo letnega poslovnega plana;

- koordinacija, svetovanje in strokovna pomoč pri izdelavi letnih planov podjetja in skupine, sodelovanje s službami v podjetju (in skupini);
- integracija delnih planov v plan podjetja in skupine;
- izdelava zbirnih planov na nivoju dejavnosti in celotnega podjetja;
- izdelava planskih izkazov po računovodskih standardih (planirana bilanca stanja, izkaz uspeha, izkaz finančnih tokov);
- izdelava končnega dokumenta planiranja (letni poslovni plan);
- izdelava simulacij in ocen poslovanja ter priprava rebalansov plana;
- koordinacija pri izdelavi strateškega plana in priprava finančnega načrta za strateški plan;
- kontrola doseganja planskih ciljev in informiranje ustreznih odločitvenih ravni o nastalih odmikih;
- analiza stroškov, prihodkov, odhodkov, internih prenosov in statističnih kazalnikov;
- analiza odstopanj (odmikov);
- analiza vzrokov odstopanj;
- predlaganje in sodelovanje pri uvajanju preventivnih ukrepov;
- sodelovanje pri pripravi predlogov ukrepov;
- predlaganje popravljalnih ukrepov;
- svetovanje pri odločanju;
- skrb za sistematično načrtovanje in zagotavljanje transparentnosti stroškov in kalkulacij;
- oblikovanje poročil za notranje in zunanje uporabnike;
- poročanje o uresničevanju načrtov;
- poslovno informiranje;
- izdelava poslovnega dela letnega poročila družbe in skupine;
- izdelava finančno ekonomskih analiz;
- strokovna pomoč pri investicijskem planiranju in izdelava ekonomike investicijskih vlaganj;
- sodelovanje pri izdelavi napovedi denarnih tokov;
- ustvarjanje in vzdrževanje sistema kontrolinga v podjetju ter v skupini;
- spremljanje vpliva igralniške davčne zakonodaje na poslovanje družbe;
- poročanje Uradu RS za nadzor prirejanja iger na srečo.

Osnovna naloga službe kontrolinga v družbi Hit je, da menedžment oskrbuje z informacijami, na osnovi katerih lahko menedžerji postavljajo poslovne cilje in sprejemajo ukrepe za uresničevanje teh ciljev. Služba kontrolinga pomaga menedžmentu pri izvajanju, tako da povezuje planiranje in kontrolo poslovanja. Prične se z načrtovanjem, nadaljuje z analizo uspešnosti poslovanja ter zaključi s poročanjem menedžmentu o nastalih odmikih. Njeno delovanje je usmerjeno v prihodnost in v doseganje zastavljenih ciljev, zato so tudi poročila o nastalih odmikih osnova za ukrepanje. Služba kontrolinga v podjetju torej koordinira delo in svetuje pri pripravi poslovnih planov, spremlja in se aktivno vključuje pri njihovem uresničevanju, ugotavlja uspešnost poslovanja na različnih nivojih in poroča o doseženih poslovnih rezultatih, skrbi za razvoj sistema kontrolinga in planiranja v podjetju in vzdržuje bazo podatkov.

Poleg tega opravlja služba kontrolinga v družbi Hit d. d. še razne enkratne analize, predračune in poročila, ki temeljijo predvsem na računovodskih podatkih in so namenjena menedžerjem na različnih nivojih.

Iz opredeljenih nalog kontrolinga v družbi Hit d. d. lahko sklepamo, da prevladujejo **operativne naloge** (taktično planiranje, kontroliranje). Kontroling v družbi je tako bliže ameriškemu pristopu, ki ga obravnava predvsem v luči operativnih nalog in je precej oddaljen od nemškega pristopa kontrolinga, ki poleg nalog z operativnega področja vključuje tudi naloge s strateškega področja poslovanja podjetja. Naloge kontrolerja v družbi Hit se, v povezavi z drugimi službami v podjetju, nanašajo na **notranje in zunanje računovodstvo**. Vključujejo tudi naloge iz finančnega računovodstva ter davčnega področja in so tako bliže ameriškemu kontrolingu, saj nemška opredelitev kontrolinga ne vključuje omenjenih nalog. **Uporabniki storitev** kontrolinga v družbi so podobno kot pri ameriškem pojmovanju kontrolinga notranji in zunanji, medtem ko so uporabniki storitev nemškega kontrolerja predvsem notranji.

Z vidika nalog kontrolinga, med katerimi prevladujejo operativne naloge, ki se s stališča uporabnikov storitev nanašajo na notranje in deloma zunanje računovodstvo, je kontroling v družbi bliže ameriškemu kot nemškemu pojmovanju.

4.3 Aktivnosti kontrolinga v družbi

Glede na navedene naloge poteka kontroling v družbi predvsem preko aktivnosti taktičnega planiranja, taktičnega kontroliranja in informiranja, ki bodo v nadaljevanju poglavja podrobneje predstavljene. Aktivnosti kontrolinga v družbi Hit d. d. bom primerjal z aktivnostmi, ki so predstavljene v poglavju 2.3 in tako prikazal razlike v dejavnostih službe kontrolinga v teoriji in v praksi.

4.3.1 Sodelovanje pri procesu planiranja

Planiranje je letni obred, ki je močno zakoreninjen v poslovnem koledarju družbe. Čeprav ima podjetje večplasten model planiranja, podprt z informacijskimi sistemi ter kompleksnim računalniškim omrežjem, je načrtovanje še vedno dolgotrajen proces, ki povprečno traja štiri mesece in vključuje več kot 70 zaposlenih. Proces letnega planiranja se odvija v skladu s poslovno politiko družbe, postavljenimi cilji uprave, predvidenim razvojem podjetja v prihodnosti in vplivi iz okolja.

Metodologija planiranja v podjetju določa postopek, vsebino, roke in odgovornosti pri pripravi in izpolnjevanju letnih planov. Proces priprave letnega plana se prične v začetku septembra, z analizo obstoječega stanja in doseženih gibanj v tekočem letu ter z njihovo primerjavo s preteklim letom. Služba kontrolinga pripravi vse ključne informacije o že doseženih rezultatih v tekočem letu ter v sodelovanju s posameznimi vodji izdela **projekcijo** (oceno) poslovanja do konca tekočega leta in za prihodnje plansko leto. Osnova za oceno ter planiranje so podatki o doseženih rezultatih v tekočem letu. Projekcija vsebuje dejanske podatke za prvih osem mesecev, na osnovi katerih se pripravi ocena za preostale mesece v tekočem letu.

Prav tako je treba pridobiti informacije o makroekonomskih izhodiščih in pogojih poslovanja. Služba kontrolinga zbere informacije o institucionalnih ukrepih, ki so že v veljavi ali se predvidevajo (predvidena zakonodaja in drugi predpisi, predvidena gospodarska gibanja, predvidena inflacija, davčne obremenitve) ter o tržnih pogojih poslovanja (strategija tržnega nastopanja, konkurenca, kupna moč potencialnih obiskovalcev itd.). Projekcija poslovanja ter zbrane informacije se posredujejo vodstvu podjetja.

Vodstvo družbe opredeli osnovne usmeritve v poslovni politiki in strategiji poslovanja podjetja, določi predvidena investicijska vlaganja v podjetju in kapitalna vlaganja izven podjetja (finančne naložbe) ter potrdi izhodišča oziroma predpostavke glede pogojev okolja in tržišča, ki jih bodo vodje upoštevali pri pripravi planov.

Na osnovi prejetih izhodišč ter tabel za vnos planskih podatkov pripravijo vodje prve projekcije letnega plana. Sistem razpredelnic za vnos plana je izdelan iz medsebojno povezanih in združenih Excel preglednic. Tabele omogočajo primerjavo planskih podatkov z doseženimi vrednostmi v preteklem letu in v prvih osmih mesecih tekočega leta ter z letnim planom za tekoče leto. Izdelane so razpredelnice za vnos prihodkov, stroškov, drugih podatkov (zaposleni, efektivne ure ...) in pokazateljev, nabav drobnega inventarja ter nabav osnovnih sredstev, investicijskih in drugih vlaganj. Pri razporeditvi posameznih planskih kategorij (realizacija, stroški, odhodki, obisk igralnic ...) po mesecih si posamezni vodje pomagajo z mesečno dinamiko preteklih let, ki pa jo ustrezno prilagodijo pričakovanim spremembam v planskem letu (Interno gradivo družbe Hit d. d., 2008, str. 2–6).

Posledica relativno velikega števila mest odgovornosti v družbi je veliko število delnih planov, zato je potrebno uskladiti vse aktivnosti, ki so povezane s planiranjem za različna mesta odgovornosti ter jih povezati v skupni plan. Pri tem kontrolerji tesno sodelujejo z menedžerji, ki so zadolženi za pripravo delnih planov in jim pri tem nudijo strokovno pomoč. Tako izvajajo **koordinacijo**:

- v horizontalnem smislu, kjer gre za usklajevanje delnih planov med oddelki;
- v vertikalnem smislu, kjer gre za usklajevanje delnih planov med nadrejenimi in podrejenimi delovnimi mesti oziroma oddelki;
- v časovnem smislu, kjer gre za usklajevanje različnih korakov planiranja med sabo.

Ko so osnutki planov pripravljeni, jih služba kontrolinga v sodelovanju s srednjim menedžmentom pregleda ter pripravi celotno gradivo ter zbirne plane za usklajevanje na nivoju dejavnosti (igralniške in gostinske) ter celotnega podjetja. Sledi usklajevanje z nadrejenimi. Po tem usklajevanju menedžerji v sodelovanju s službo kontrolinga pripravijo usklajene predloge planov svojih organizacijskih enot. Na osnovi teh planov pripravi služba kontrolinga zbirne plane na nivoju dejavnosti in celotnega podjetja, pripravi rekapitulacijo vseh predvidenih nabav osnovnih sredstev, vlaganj v sklopu projektov in enkratnih nalog, izdela osnovne poslovne izkaze po računovodskih standardih (planirano bilanco stanja, izkaz uspeha, izkaz finančnih tokov) ter izračuna planske vrednosti pokazateljev. Celotno gradivo, opisni del in tabele posreduje v obravnavo višjemu menedžmentu podjetja, ki ga potrdi in posreduje v sprejem nadzornemu svetu. Po sprejemu plana na nadzornem svetu stečejo v službi kontrolinga vsa potrebna opravila za končni vnos planskih podatkov v informacijske sisteme (Interno gradivo družbe Hit d. d., 2008, str. 2–6).

Podjetje v okviru taktičnega planiranja sestavlja predračune, ki naj bi izkazovali prihodnje stanje in smer razvoja podjetja. Z letnimi predračuni je opredeljeno potrebno premoženje (sredstva), kot tudi viri (obveznosti) za doseganje planskih ciljev. Z vidika vsebine letnega plana v podjetju pripravljajo naslednje delne taktične predračune:

- plan realizacije (po vrstah);
- plan obiska;
- plan človeških dejavnikov (števila zaposlenih, efektivnih ur redno zaposlenih, efektivnih ur študentov ...);

- stroškov po skupinah vrstah stroškov;
- predračun financ, predračun finančnih prihodkov in odhodkov;
- predračun drugih prihodkov in odhodkov;
- plan investicijskega vzdrževanja;
- plan nabav drobnega inventarja;
- plan nabav osnovnih sredstev, investicijskih in drugih vlaganj.

Glavni rezultat celotnega postopka planiranja je dokument z imenom »letni poslovni plan družbe«, ki je običajno sprejet v mesecu decembru. Letni plan poslovanja, ki je opremljen tako s kvantitavnimi kot kvalitativnimi podatki, je rezultat številnih predhodnih analiz notranjega in zunanjega okolja podjetja ter spremljanja in predvidevanja gospodarskih, političnih in ostalih dejavnikov, ki bi lahko pomembno vplivali na poslovanje družbe.

4.3.2 Sodelovanje pri nadziranju

Sistem nadziranja oz. kontroliranja je namenjen zagotavljanju doseganja ciljev podjetja in je v teoriji mnogokrat pojmovan kot dvojček planiranja. Osnovno orodje procesa nadziranja je ugotavljanje odmikov med planiranim in dejanskim stanjem, njihovo presojanje ter predlaganje ukrepov za njihovo odpravo. Kontrola mora namreč zagotavljati uresničitev planov s pomočjo analize odmikov med planom in dosežki ter s sprožitvijo ukrepov za odpravo odmikov. Na podlagi nadzornih informacij odločevalne ravni presojuje, kako podjetje uresničuje postavljene cilje. Temeljna cilja kontrole sta reguliranje rezultatov s pomočjo usmerjanja aktivnosti ter nadzor nad finančnimi sredstvi, fizičnimi sredstvi in človeškimi viri.

V družbi Hit d. d. so se odločili za planiranje in nadziranje na osnovi sistemov pokritij v več stopnjah. Na prihodkovni strani se na prvi stopnji spremlja **bruto realizacijo**, ki je kosmati donos iz poslovanja, povečan za davek na igre in izstopni DDV. Prispevki za kritje pa predstavljajo razliko med prihodki in direktnimi stroški profitnega centra. Tako predstavlja **razlika v ceni** diferenco med prihodki od prodaje in direktnimi materialnimi stroški. Ta razlika v ceni, zmanjšana za stroške dela, pomeni **pokritje 1** (prispevek za kritje 1). Pokritje 1 brez ostalih materialnih stroškov, stroškov reklame, amortizacije, povračil in storitev pa predstavlja **pokritje 2**. Z odbitjem stroškov internih storitev (dela, ki jih drugi sektorji opravijo za to enoto) dobimo **pokritje 3**, ki je v družbi osnovno merilo uspešnosti posamezne poslovne enote. Z dodatno obremenitvijo enot s skupnimi stroški dejavnosti in strokovnih služb in z upoštevanjem drugih prihodkov in odhodkov ter prihodkov in odhodkov financiranja pa izračunamo še **celoten poslovni izid podjetja**.

Odgovornost za pokritje po profitnih centrih se razteza na več ravni. Tako je na vsakem mestu odgovornosti potrebno poznati ne samo prihodke, stroške in posledično pokritje, za katere obstaja neposredna odgovornost, pač pa tudi tiste, ki se izvirno pojavljajo na podrejenih mestih. Te ravni se združujejo, dokler ne pridemo do najvišje ravni odgovornosti. Mesta odgovornosti so tako v podjetju urejena hierarhično. Na najnižji ravni te hierarhije so stroškovna mesta ter profitni centri, na višjih ravneh so skupine stroškovnih mest in profitnih centrov oz. oddelki, ki so sestavljeni iz podrejenih enot in poslovodij ter drugega osebja na teh oddelkih. Z vidika vodstva podjetja pa je mesto odgovornosti celotno podjetje.

Med letom vodstvo in nosilci planiranja spremljajo doseganje postavljenih planskih ciljev na vseh nivojih in po vseh kategorijah. Da bi lahko vodje po mestih odgovornosti sami nadzorovali rezultate svojega dela potrebujejo ustrezne podatke, ki jim jih priskrbi služba kontrolinga. Vir

podatkov o dejanskem poslovanju podjetja za službo kontrolinga so računovodski podatki in podatki drugih služb, ki se zbirajo v informacijskem sistemu SAP R/3 kot tudi v drugih transakcijskih sistemih družbe in se dnevno prenašajo v sistem MIK-OLAP. V službi kontrolinga skrbijo za nadzor predvsem nad naslednjimi področji:

- nadziranje stroškov po stroškovnih mestih (stroškovnih mestih odgovornosti);
- nadziranje stroškov glede na prvine poslovnega procesa, ki jih povzročajo (po vrstah stroškov);
- izpolnjevanje realizacije po vrstah realizacije ter prispevkov za kritje po profitnih centrih (prihodkovnih mestih odgovornosti ter poslovnoizidnih mestih odgovornosti);
- izpolnjevanje plana obiska (količinsko in vrednostno – porabe na obiskovalca);
- izpolnjevanje plana nočitev (zasedenost sob in ležišč);
- izpolnjevanje plana zaposlenosti (število zaposlenih, opravljene učinkovite ure);
- investicije ...

Kot je razvidno iz tega, ima najpomembnejšo vlogo pri virih informacij računovodstvo, ki razpolaga z dobro strukturiranimi informacijami o sedanjem in preteklem stanju. Poleg računovodskih podatkov se v podjetju pripisuje relativno velik pomen tudi nefinančnim podatkom, saj lahko prav slednji (obisk igralnic, nočitve ...) pojasnjujejo finančne podatke. Odmiki se ugotavljajo ne samo glede na plan, ampak tudi glede na rezultat v predhodnem letu. Na ta način se lažje ugotovijo odstopanja (tako pozitivna kot tudi negativna), ki so posledica nerealno postavljenega plana. Razlike med dejanskimi in planskimi podatki iz predhodnih obdobj so prikazane z indeksi. Samo nadziranje poteka dnevno, medtem ko se poročila pripravljajo predvsem mesečno, ob zaključku knjiženj za pretekli mesec. Takrat se ugotavlja tudi odstopanje od plana. Ker so odmiki na vseh segmentih (delo, material, storitve, prihodki, obisk ...) večplastni, mora odgovorni vodja pripraviti strokovno razlago z navedbo vzrokov za nastale odmike. V primeru bistvenih odstopanj od mesečnega in/ali kumulativnega plana morajo odgovorni vodje predlagati ukrepe in aktivnosti za izpolnjevanje plana in za odpravo ugotovljenih negativnih odstopanj.

Kljub temu da so v družbi oblikovana mesta odgovornosti v obliki stroškovnih mest ter profitnih centrov, so določeni nosilci odgovornosti nejasno definirani. Menim, da je prvi razlog v tem, da v podjetju zadolžitve že v osnovi niso jasno razdeljene, kajti veliko preveč operativnih odločitev se sprejema na samem vrhu in tako postanejo spremenljivke (prihodki, stroški, pokritje, število zaposlenih ...) za nosilce odgovornosti dejansko neobvladljive, 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, po mojem mnenju tiči v organizacijskih spremembah podjetja, menjavanju odgovornih oseb, prilagajanju delovnih mest posameznikom ipd. Tako se zadolžitve po delovnih mestih spreminjajo, pri zamenjavah odgovornih nosilcev pa pride do situacij, ko npr. določen vodja planira svoje prihodke in stroške, med letom pa je zamenjan z novim.

4.3.3 Sistem informiranja

Za učinkovitost poslovanja in ohranjanja konkurenčne prednosti podjetja so za odločanje na vseh ravneh potrebne hitre, stalne in po možnosti že vnaprejšnje informacije o dogajanjih. Kontroling je služba, ki prejema podatke in informacije z vseh področij poslovanja in poslovnih funkcij v podjetju. V **matični družbi** Hit d. d. ter dveh odvisnih družbah je vzpostavljen

informacijski sistem SAP R/3, ki daje možnost uporabniku na relativno preprost in hiter način pridobiti podatke o poslovanju, in sicer na različnih nivojih odločanja (podjetja, profitni centri, stroškovna mesta). Prednost tega sistema je v tem, da omogoča enkratno zajem podatkov na mestu poslovnega dogodka. To pomeni, da se nastali poslovni dogodki knjižijo takoj in hkrati v vse module informacijskega sistema. Knjižbe dokumentov kontrolinga so tako avtomatski rezultat dnevnih vnosov finančnih in računovodskih dokumentov. Pred pošiljanjem poročil odgovornim osebam je ob vsakemu zaključku periode (meseca) potrebno procesiranje internih prenosov, tako da se zaključi finančna slika o vrednotenju stroškov ter poslovnega izida po enotah.

Na nivoju **celotne skupine** Hit pa trenutni informacijski sistemi in različne evidence, ki so osnova kontrolingu za spremljanje poslovanja in izdelavo poročil odvisnih družb, med seboj niso integrirani. Informacijski sistemi po odvisnih družbah (z izjemo dveh, v katerih je implementiran SAP R/3) nimajo vgrajenih sodobnih metodologij za kontroling in so zato relativno slaba podlaga za učinkovito podporo službi kontrolinga. Posledica tega je dodatno delo z usklajevanjem različnih virov informacij, prepisovanjem, slaba transparentnost sistema in neažurnost trenutnega sistema kontrolinga v skupini.

Kljub pomanjkljivostim trenutne informacijske ureditve poskuša služba kontrolinga s svojim delovanjem poslovodstvu podjetja nuditi maksimalno podporo pri odločanju. Ključne informacije, namenjene načrtovanju in kontroli poslovanja odvisnih družb, so zato namesto v integriranem sistemu SAP R/3 zajete v sistemu poročanja, ki temelji na tehnologiji OLAP.

Osnovni cilj kontrolinga v podjetju je zagotavljanje takih informacij, ki jih poslovodstvo potrebuje pri svojem odločanju. Vsebina posredovane informacije v obliki poslovnega poročila mora prejemnika poleg ustrezne sestave, razumljivosti in pravočasnosti tudi motivirati za sprejem ustreznih odločitev. **Redna poročila** v kontrolingu sestavljajo v rednih, vnaprej določenih rokih. Mesečna poročila so namenjena upravi in direktorjem poslovnih področij ter vodjem poslovnih enot. Vsako izmed njih obsega informacije povsem določene vrste, odvisno od njegovega pomena. Poleg mesečnih poročil se določenim odgovornim osebam redno pošilja tudi dnevna poročila. Ob izdelavi in interpretaciji rednih standardiziranih poročil v službi kontrolinga pripravljajo tudi **poročila za zunanje uporabnike**,¹⁰ kar je sicer značilnost ameriške šole kontrolinga. Po potrebi oziroma naročilo izdelujejo tudi **izredna poročila**, ki se pripravljajo v časovno nerednih presledkih ali enkratno. Ta poročila so ponavadi zelo specifična in dajejo uporabnikom bolj podrobne informacije.

V poročilih so informacije posredovane na različne načine. Poročila iz sistema SAP R/3 so v obliki tabel z absolutnimi podatki, deleži in indeksi. Poročila iz sistema OLAP pa so poleg tabel lahko dopolnjena tudi z grafičnimi predstavitvami. Poročila vsebujejo informacije, prikazane tudi v odstotkih, indeksih in v razmerjih med različnimi velikostmi med seboj primerljivih ekonomskih kategorij. Sama vsebina poročila je odvisna od ravni uporabnikov, ki so jim namenjena. Nižji ravni odločanja so namenjena, podrobnejša so in nasprotno. Iz poročila so poleg odmikov razvidne tudi informacije o pričakovanih in dejanskih kategorijah. V poročila so, kljub temu da odgovorni nanje ne more vplivati, vključene tudi informacije o neobvladljivih ekonomskih kategorijah. Odgovorni so z njimi seznanjeni, saj te kategorije vplivajo na celotno uspešnost tega mesta odgovornosti.

¹⁰ Med najpogostejšimi so poročila za nadzorni svet, poročila za lastnike, poročila za AJPES in poročila za medije.

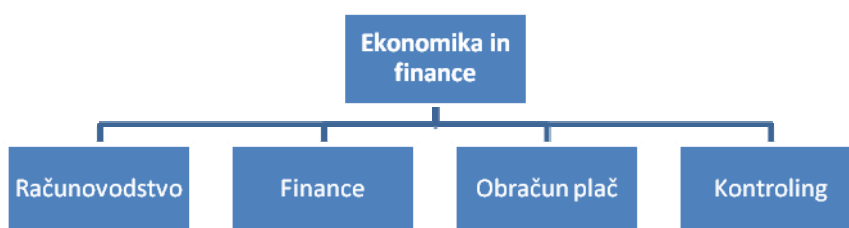
Informacijski sistem je ogrodje za zasnovo odločevalnih mehanizmov in sistemov, saj z obsegom, vrsto in načinom obdelave informacij določa model poslovnega okolja celotnega podjetja ter celotne skupine. Zato je pomembno, da organiziranost informacijskega sistema kontrolinga zagotavlja kakovostne in pravočasne informacije.

4.4 Umestitev kontrolinga v organizacijsko strukturo podjetja

Organizacijska struktura je pomemben dejavnik, ki ga moramo upoštevati pri umeščanju kontrolinga v podjetje. Biti mora takšna, da na eni strani omogoča prilagajanje izredno dinamičnemu okolju, hkrati pa zagotavlja primerno ogrodje vsem poslovnim procesom, ki potekajo v podjetju. V primeru Hita pa ne moremo govoriti le o podjetju, ampak o skupini, ki jo tvorijo obvladujoča družba Hit d. d. s sedežem v Novi Gorici in deset odvisnih družb.

V podjetju Hit d. d. je služba kontrolinga organizirana centralizirano, kot samostojna služba oziroma oddelek, ki je v strukturi podjetja neposredno podrejen direktorju ekonomike in financ (Slika 5). Poleg ekonomike in financ so poslovne funkcije v družbi organizirane še v področje korporativnega trženja, informatike, tehnično, kadrovsko in pravno področje ter v igralništvo in turizem. Kot štabne službe uprave družbe so organizirane služba za vodenje projektov, videokontrola, korporativno komuniciranje, Hit tujina ter služba strategije in organizacije.

Slika 5: Organiziranost kontrolinga v organigramu sektorja ekonomike in financ



Vir: Organizacijska shema podjetja Hit d. d.

Videli smo, da je bila v preteklosti služba kontrolinga v Hit d. d. organizirana kot štabna služba, kasneje pa se je kontroling organiziral v okviru sektorja za ekonomiko in finance. V slednjem so poleg kontrolinga organizirane še finance, računovodstvo ter obračun plač. Glede na postavljeno organizacijo podjetja kontroling izvaja procese dela centralno in lokacijsko na enem mestu. Tako je z **organizacijskega vidika** kontroling v družbi Hit d. d. bliže ameriškemu pristopu, kjer je podobno opredeljen kot kontroling v okviru računovodstva in financ, medtem ko pri nemškem pristopu prevladuje kontroling kot posebna, svetovalna, štabna služba v podjetju. Tudi samo mesto kontrolinga v organizacijski strukturi ustreza ameriškim opredelitvam, saj je uvrščen predvsem v **informacijski podsistem** podjetja (tako kot računovodstvo), medtem ko ga nemške opredelitve pogosto uvrščajo tudi v **odločevalski podsistem** podjetja.

Poleg vodje kontrolinga so sistematizirani za izvajanje procesov dela v kontrolingu še pomočnik vodje ter trije planerji-analitik. Delo oziroma naloge niso razdeljene po posameznih funkcijah, temveč so razporejene med kontrolerje. Vsak kontroler naj bi poznal vse naloge, ki se izvajajo v kontrolingu, vendar opravlja le tiste, ki so mu določene, občasno pa poleg teh opravlja še enkratne naloge. Naloge so med zaposlene razdeljene po vrstah nalog in področjih. To pomeni, da določen kontroler izvaja predvsem naloge planiranja, drugi poročanja, tretji skrbi za odvisne družbe in podobno. **Delovno mesto** kontrolerja v družbi Hit d. d. ustreza nemškemu pristopu, kjer sta kontroler in računovodja običajno ločeni delovni mesti, za razliko od ameriškega

pristopa, kjer je izenačeno z delovnim mestom računovodje oziroma je temu neposredno podrejeno.

4.5 Predlog prenove sistema kontrolinga v družbi Hit d. d.

Primerjava sistema kontrolinga v Hitu s strokovno literaturo kaže na številne podobnosti. Tako vloga, namen kot tudi glavne aktivnosti kontrolinga so skladne s tistimi, ki jih navajajo strokovnjaki s področja kontrolinga. Na splošno sistem kontrolinga nudi zadostno operativno informacijsko podporo vodstvu podjetja, vendar ima pomanjkljivosti, ki vplivajo na kakovost kontrolinga v družbi in skupini. Zato bodo v nadaljevanju posredovani predlogi prenove sistema kontrolinga.

V podjetju Hit je vloga kontrolinga precej introvertirana, torej usmerjena bolj v podjetje in njegovo notranjost kot navzven. Trenutno stanje izhaja še iz preteklosti, ko zaradi manjših tveganj v okolju podjetje ni čutilo potrebe po takojšnjem odzivu in prilagoditvi. Vendar so v trenutnem kriznem obdobju spremembe v okolju tako hitre, da zahtevajo ustrezne **prilagoditve** tudi **na področju planiranja, kontroliranja in informiranja**. V takšnih spremenljivih pogojih, ki izvirajo iz kompleksnega in s tveganjem prežetega okolja, bi se vodstva podjetij lahko hitro odzvala z uporabo sodobnih in uspešnih konceptov vodenja. V nadaljevanju so v smiselnem zaporedju obdelani vsi sklopi aktivnosti sistema kontrolinga v skladu z navedeno opredelitvijo.

4.5.1 Predlog prenove funkcije planiranja

Na bistvene spremembe, ki se dogajajo v okolju, bi se lahko podjetje odzvalo z vpeljavo **pogostejšega načrtovanja**. Predlagam, da se poleg letnih načrtov vpeljejo še polletni ali četrletni, t. i. sprotni načrti (angl. *rolling budgets*), ki bi zajeli dvanajstmesečno obdobje in se vsako četrletje obnavljali ter vsebinsko dopolnjevali. S pogostejšim planiranjem bi imelo podjetje več možnosti za uspešnejše zniževanje stroškov.

Kot je bilo omenjeno v poglavju 4.3.1, se trenutno pripravlja plan po skupinah vrst stroškov, kar ne zadostuje za pridobitev celovite slike poslovanja podjetja v prihodnosti. Za slednjo bi v kontrolingu lahko pripravljali **letni plan za vse konte** oziroma vsaj za vse tiste, ki jih upoštevamo v različnih bilancah (tudi konte osnovnih sredstev). Zato bi bilo potrebno pri pripravi plana izhajati iz podatkovnih osnov, ki bi obsegale:

- vse konte glavne knjige, ki jih upoštevamo v bilancah (bilanca uspeha, bilanca stanja);
- upoštevanje mesečne dinamike vsakega konta posebej;
- vključitev plana vseh mest odgovornosti po vseh stroškovnih in odhodkovnih kontih in
- izdelavo planskih bilanc stanja in uspeha kot posledico planiranja vseh kontov.

Podatkovne osnove planiranja in rezultati planiranja bi lahko potekali tako, da bi obvladovali celotni kontni načrt. To pomeni, da lahko popravimo podan podatek na kontu na kateremkoli nivoju hierarhične strukture kontnega plana, tako da spremembe lahko upoštevamo:

- navzgor do vrha kontnega plana pri vseh nadrejenih kontih;
- navzdol do najnižjih kontov, kjer upoštevamo strukturo razdelitev vrednosti vsakega neposredno podrejenega konta;
- na vseh stroškovnih mestih po posameznih vrstah stroškov in odhodkov.

Podatkovne osnove pri planiranju so pomembne, saj z njimi lahko vedno dobimo planske podatke za vseh dvanajst mesecev, ki odražajo tudi mesečno dinamiko planiranja. Če

pripravljamo plane za vse konte, so osnove podatkov za vse planske izkaze iste. S tem je zagotovljena skladnost prav vseh kontov (analitični konti so usklajeni s sintetičnimi konti, sintetični konti so usklajeni z vrstami oziroma elementi izkazov uspeha in stanja v skladu z bilančnimi shemami, ki jih uporablja podjetje po veljavnih SRS).

V procesu planiranja je osnovna naloga kontrolinga povezovati strategijo podjetja z vsakodnevnimi operativnimi nalogami in omogočati gibanje podjetja k uresničitvi zadanih ciljev. Strateški plan je bil kot posebna enkratna naloga pripravljen za petletno obdobje (2008–2012), vendar se kasneje ni prilagajal dejanskim razmeram v okolju, tako da v Hitu trenutno še ne moremo govoriti o vzpostavljenem in delujočem **sistemu usklajenega celovitega planiranja**, ki bi obsegal strateško, letno in operativno planiranje. Tako kot se pri večjih spremembah razmer poslovanja v družbi usklajuje letni plan, bi se lahko redno usklajevalo tudi strateški plan. Moj predlog vodstvu podjetja je, da strateškemu planiranju v skupini poda večji pomen, saj predstavlja podlago in okvir operativnemu planiranju. Strategijo družbe in skupine Hit bi bilo koristno podrobneje opredeliti v obliki operativnih ciljev. Pri tem bi služba kontrolinga lahko imela pomembno vlogo, predvsem z vidika koordiniranja, oblikovanja informacij in določanja glavnih smernic za izpeljavo operativnih ciljev iz strateških. Za potrebe strateškega planiranja bi bilo potrebno v informacijskih sistemih podjetja vzpostaviti delovanje **sistema uravnoteženih kazalnikov**, ki se uporablja za usklajevanje dejavnosti družbe z njeno vizijo in strategijo, izboljšanje notranje in zunanje komunikacije in spremljanje uspešnosti organizacije pri izvedbi strateških ciljev.

4.5.2 Predlog prenove funkcije nadziranja

Nadziranje je bolj kakovostno in lažje v decentraliziranih podjetjih, kjer imajo oblikovana **mesta odgovornosti**. V Hitu so oblikovana tako stroškovna kot tudi poslovnoizidna mesta odgovornosti. Vsak oddelek znotraj posameznega sektorja predstavlja **stroškovno mesto odgovornosti**, na katerem vodja oddelka odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki). Na posameznem poslovnoizidnem **mestu odgovornosti** odgovarja vodja oddelka za pokritje 3, ki je osnovno merilo uspešnosti poslovne enote. O **naložbenih mestih odgovornosti** pa v obravnavanem podjetju ne moremo govoriti. Tako na primer direktor posamezne poslovne enote odgovarja za prihodke, stroške in poslovni izid, ne pa tudi za rentabilnost, ki je v pristojnosti uprave podjetja. Odgovornost za donosnost posameznih poslovnih enot je tako razdeljena med upravo podjetja, ki določa investicije, in direktorje oz. vodje posameznih poslovnih enot, ki so odgovorni za njihovo poslovanje. Analiza donosnosti se po profitnih centrih v podjetju izvaja na osnovi prispevka za kritje in je omejena zgolj na donosnost oziroma rentabilnost prihodkov (angl. *Return On Revenue – ROR*), ki se izraža z deležem prispevka za kritje v prihodkih. Da bi v okviru analize donosnosti poleg rentabilnosti prihodkov lahko izračunavali vsaj še donosnost naložb (angl. *Return On Investment – ROI*), bi bilo potrebno v podjetju oblikovati tudi naložbena mesta odgovornosti.

Preoblikovanje poslovnih enot (npr. igralniško zabavišnih centrov) v **naložbena mesta odgovornosti**, kjer bi bil direktor posameznega centra znotraj svojih pooblastil odgovoren tako za načrtovane stroške (odhodke) in prihodke oziroma za načrtovan poslovni izid kot tudi za donosnost, bi poleg lažjega nadzora nad doseganjem plana realizacije v podjetju prineslo nekaj prednosti. Motiviranost in odgovornost direktorjev posameznih centrov bi se povečala, saj bi dejansko sodelovali pri poslovanju podjetja. Verjetnost slabih naložb bi se zmanjšala – obstajala bi večja verjetnost, da bi naložbe postale donosnejše, kar bi posledično imelo dober

vpliv tako na donosnost kapitala (angl. *Return On Equity – ROE*) kot na donosnost sredstev (angl. *Return On Assets – ROA*) podjetja. Prav slednja kazalnika sta v skupini Hit leta 2007 dosegla vrednost nič, v letu 2008 pa celo negativno vrednost (Tabela 3 na str. 56). Da so prav neučinkovite investicije kronični problem družbe in skupine Hit, nam priča trend padanja kazalnika učinkovitosti sredstev (Tabela 3 na str. 56), ki je bil leta 2008 skoraj trikrat manjši kot leta 1996. To pa kaže na pomanjkanje planiranja in spremljanja ustreznih kazalnikov, ki bi jih poslovodstvo in kontroling lahko uporabljala za zagotavljanje dolgoročne stabilnosti podjetja.

V družbi Hit d.d. je izoblikovan sistem povratne (angl. *feedback*) kontrole, manjka pa vnaprejšnja kontrola (angl. *feed-forward*), ki je sredstvo za prilagajanje strateških planov spremenjenemu okolju. Vnaprejšnjo kontrolo bi lahko v podjetju uvedli s **sistemom uravnoteženih kazalnikov** (angl. *Balanced Scorecard – BSC*), ki kot koncept za merjenje aktivnosti podjetja poleg finančnega vidika upošteva tudi nefinančne vidike poslovanja. S tega stališča podjetje že izračunava nekatere kazalnike, ki se nanašajo na poslovanje podjetja in kažejo njegovo uspešnost oz. stabilnost poslovanja. V nadaljevanju so prikazani kazalniki, ki jih služba kontrolinga v družbi že uporablja, in predlagana je uporaba nekaterih dodatnih kazalnikov za spremljanje finančnega ter nefinančnega vidika poslovanja podjetja.

a) Kazalniki **finančnega vidika** (angl. *KPIs¹¹ of the Financial Perspective*), ki bi kazali na uresničevanje zastavljene strategije obravnavanega podjetja in ki jih podjetje pri svojem poslovanju že redno analizira, so:

- neto realizacija (kosmati donos iz poslovanja) in bruto realizacija (kosmati donos iz poslovanja povečan za davek na igre in izstopni DDV) v EUR;
- rast prihodkov (v %);
- prispevki za kritje (razlika v ceni, pokritje 3);
- povprečna poraba na obisk v EUR.

Dodatni kazalniki finančnega vidika, ki bi jih lahko spremljali, so:

- donosnost investicij po naložbenih mestih odgovornosti (*ROI*);
- ekonomski dobiček (angl. *Economic Value Added – EVA*) in poslovni rezultat z različnih vidikov;
- operativni denarni tok po poslovnih področjih;
- donosnost sredstev (*ROA*) oz. rentabilnost s stališča podjetja kot celote;
- donosnost kapitala (*ROE*) oz. rentabilnost z vidika lastnika podjetja;
- učinkovitost sredstev kot razmerje med celotni prihodki in povprečnimi sredstev v izbranem obdobju;
- kratkoročno in dolgoročno razpoložljiva sredstva (likvidnost).

S stališča države in državnih subjektov (KAD, SOD, občine, banke) kot lastnikov virov sredstev družbe pa bi bili s finančnega vidika bolj smiselni naslednji kazalniki:

- rast vrednosti plačanih davkov in prispevkov (v %);
- davki in dobiček na kapital oz. rentabilnost z vidika države kot lastnika kapitala podjetja;
- davki in dobiček na sredstva oz. rentabilnost z vidika države kot lastnika večine finančnih virov (lastniškega kapitala in dolžniškega kapitala).

¹¹ KPI je kratica za ključni kazalniki uspešnosti (angl. *Key Performance Indicators*), ki merijo doseganje strateško najbolj pomembnih ciljev.

b) Poslovni proces je pomemben zaradi vpliva strank na finančne rezultate. Kazalniki **vidika poslovanja s strankami** (angl. *KPIs of the Customer Perspective*), ki se trenutno spremljajo, so:

- število obiskov igralnice;
- delež tujih obiskov v igralnici (v %);
- število novih gostov v igralnici;
- število gostov oz. število nočitev v hotelih ter zasedenost sob in ležišč.

Dodatno bi se z vidika poslovanja s strankami lahko spremljali še naslednji kazalniki:

- zvestoba gostov oz. njihov prirast;
- izguba rednih gostov;
- izguba dobrih gostov (z visoko porabo);
- zanesljivost partnerjev (dobaviteljev, kooperantov).

c) Ciljev podjetja ni mogoče uspešno realizirati, če znotraj podjetja ni znanja in inovativnosti. Za **vidik učenja in rasti** bi se lahko uporabljali kazalniki inovacij in človeških virov. Kazalniki z **vidika inovacij** (angl. *Innovation KPI*), ki se v družbi še ne spremljajo, bi lahko bili:

- stopnja inovacij (angl. *Innovation Rate*) – delež prihodka od prodaje novih storitev v celotnih prihodkih (v %);
- stopnja investicij (angl. *Investment Rate*) – delež novih investicij v opredmetenih sredstvih (v %);
- število ur izobraževanja na uslužbenca s polnim delovnim časom;
- delež vlaganj v informacijsko tehnologijo;
- delež vlaganj v raziskave in razvoj v prihodkih;
- delež sodelavcev v projektih.

d) Kazalniki z **vidika človeških virov** (angl. *HR KPI*), ki kontroling trenutno že spremlja, so:

- število redno zaposlenih konec meseca;
- zaposlenost na podlagi učinkovitih ur;
- produktivnost (realizacija na zaposlenega, realizacija na učinkovito uro);

Z vidika človeških virov bi lahko dodatno spremljali še naslednje kazalnike:

- ekvivalent uslužbenca s polnim delovnim časom (angl. *Full Time Equivalents – FTE*);
- strošek dela na ekvivalent uslužbenca s polnim delovnim časom (angl. *Staff Costs per FTE*);
- fluktuacija zaposlenih (angl. *Employee Turnover Rate*) – odstotek ljudi, ki zapusti službo v časovnem obdobju glede na povprečno število zaposlenih;
- fluktuacija zaposlenih na ključnih delovnih mestih;
- zmožnosti vodilnih sodelavcev;
- stopnja nadur (angl. *Overtime Rate*) – odstotek nadur v planiranem fondu ur izbranega časovnega obdobja;
- stopnja absentizma – odstotek izostanka z dela v planiranem fondu ur izbranega časovnega obdobja;
- dodana vrednost na zaposlenega – dodano vrednost se izračuna tako, da se od čistih prihodkov prodaje odštejete stroške materiala in storitev (v dodano vrednost na zaposlenega je vključena amortizacija, dobiček in stroški dela);
- delež vlaganj v izobraževanje v skupnih stroških dela;
- povprečna stopnja izobrazbe;

- povprečna starost zaposlenih.

Glede na to, da so stroški, predvsem pa stroški dela ena pomembnejših kategorij stroškov, bi bili za funkcijo kontrolinga lahko zanimivi naslednji kazalniki:

- stroški na zaposlenega delavca (*FTE*) po organizacijskih delih podjetja;
- plače in drugi stroški na zaposlenega delavca po organizacijskih delih podjetja;
- prispevek za kritje na zaposlenega;
- neto poslovni izid na zaposlenega delavca.

Glavna pomanjkljivost kontrolinga v družbi Hit je njegovo osredotočenje na omejen čas enega leta ter dejstvo, da se kontroling še ni zelo oddaljil od »kontroliranja«. Vloga kontrolerja je pretežno omejena na poročevalca, ki na eni strani analizira preteklost, na drugi pa to prenaša v načrte za prihajajoče plansko obdobje. Poslanstvu kontrolerja pa takšna vloga poročevalca ne ustreza. Ne sme se ukvarjati le s številkami in z interpretacijo oz. prepisovanjem preteklosti, temveč mora v prvi vrsti s pomočjo kazalnikov posredovati usmerjenost v prihodnost in motivirano ukrepanje. Dobro izbrani in med seboj povezani kazalniki lahko dajejo okvir za odgovorno in ustvarjalno ravnanje sodelavcev. Na tej poti bi lahko predstavljal razvoj in uvajanje sistema uravnoteženih kazalnikov (*BSC*), ki modelira strateške procese in jih vključuje v srednje in kratkoročne načrte, izredno učinkovit pripomoček.

Kljub temu da so v družbi oblikovana mesta odgovornosti v obliki stroškovnih mest ter profitnih centrov, so določeni nosilci odgovornosti nejasno definirani. V praksi je lahko kontroling uspešen le v tistih podjetjih, kjer lahko govorimo o dejanskem prenosu odgovornosti na nižje ravni. Kontroling zahteva decentralizirano vodenje, jasno delitev dela, delegiranje nalog, zadolžitev, pristojnosti in odgovornosti za izvedbo teh nalog. V podjetjih menedžment velikokrat le v besedi prisega na prenos odgovornosti vodenja na posamezne vodje, v praksi pa si zadrži vse pravice odločanja. V tem primeru ne bi smeli od »odgovornih« zahtevati pričakovanih rezultatov (Pogačnik, 1997, str. 56). Na podobno stanje nemalokrat naletimo tudi v Hitu, saj morajo nosilci odgovornosti razlagati nastale negativne odmike, na katere dejansko nimajo vpliva. Zavedati se je potrebno, da je odgovornost poslovodij lahko samo v okviru njihovih možnosti obvladovanja, zato bi morali pri posameznem nosilcu odgovornosti spremljati le tiste spremenljivke, na katere ima ta nosilec odgovornosti vpliv.

Primerno oblikovana naložbena mesta odgovornosti ter uravnotežen sistem kazalnikov bi lahko opredelila strateški okvir, ki naj bi pripomogel k odpravljanju nekaterih težav, vendar obstaja nevarnost, da bi poslovodstvo še vedno dajalo prednost kratkoročnim ciljem, saj je njihov obstoj in položaj v podjetju odvisen od predstavnikov lastnikov podjetja (nadzornega sveta), ki pa so pogojeni z vladajočo politično nomenklaturo.

4.5.3 Predlog prenove funkcije informiranja

Bistvena težava pri podpori obvladovanju poslovanja skupine Hit se nanaša na **neenotne informacijske sisteme**. Sistem kontrolinga v družbi ni v celoti učinkovito računalniško podprt predvsem zaradi neurejenosti in nepovezanosti podatkovnih baz tako znotraj podjetja Hit d. d. kot med podjetji v skupini Hit. Glede na velikost baz podatkov, ki se uporabljajo v družbi Hit (ob upoštevanju enake učinkovitosti shranjevanja), sklepam, da se v informacijskem sistemu SAP R/3 (ki je ključen za delo kontrolinga) izvede manj kot polovica poslovnih transakcij, kar predstavlja slabo podlago za učinkovito delo kontrolinga. Zato ni zagotovljena ne pravočasnost ne ažurnost informacijske podpore kontrolinga in odločevalnih ravni. Le centralna baza

podatkov v celoviti rešitvi zagotavlja, da se z vnosom za kontroling relevantnih podatkov v sistem kreirajo tudi kontrolinški dokumenti, ki so osnova za različna poročila in analize.

Za uspešno delo kontrolinga bi bila potrebna tesna informacijska povezava z vsemi odvisnimi družbami, ki pa zaenkrat v skupini Hit še ni vzpostavljena. Integriran informacijski sistem daje možnost službi kontrolinga, da preprosto in hitro pridobi podatke in jih oblikuje v primerne in pravočasne informacije za poslovodstvo podjetja. Tako službi kontrolinga kot v upravi podjetja predlagam, da dajo večji pomen skupni informacijski platformi, ki lahko daje učinkovito informacijsko podporo in predvsem možnost ažurnega spremljanja in analiziranja poslovanja. Predlagam, da se v prihodnosti vzpostavi integriran informacijski sistem za spremljanje poslovanja in nadzor nad njim v vseh odvisnih družbah skupine Hit.

Uravnoteženi sistem kazalnikov omogoča podjetju, da dolgoročno strategijo uskladi s kratkoročnimi aktivnostmi. Vendar morajo biti v prvi vrsti finančni in nefinančni kazalniki **del informacijskega sistema za zaposlene** na vseh ravneh. Le tako bodo lahko zaposleni pripomogli k razvoju podjetja s svojimi idejami, ki jih bodo gradili na osnovi dobljenih informacij. Uravnoteženi sistem kazalnikov bi moral spodbujati tudi dialog med posameznimi oddelki podjetja ter vodstvom podjetja. Pomembno je namreč, da so s strateškimi cilji seznanjeni na vseh ravneh podjetja, saj se zaposleni le tako lahko poistovetijo z njimi in delujejo v smeri doseganja strateških ciljev. Lahko torej rečemo, da je znanje zaposlenih temelj sistema uravnoteženih kazalnikov, ki zagotavlja ustrezno kakovost notranjih poslovnih procesov. Le to je pogoj za uspešno poslovanje s strankami, kar podjetju prinaša finančno uspešnost. Finančni cilji podjetja so seveda povezani z njegovo strategijo in navadno merijo donosnost oz. spremljajo rast realizacije ali ustvarjanje denarnih tokov. Rast realizacije pa je možna le s permanentnimi izboljšavami storitev, širjenjem na nove trge, zasnovo novih programov storitev ter novo strategijo določanja cen.

Tako zgrajen sistem kontrolinga bi lahko uravnaval temeljne strateške dejavnike konkurenčnosti podjetja in zagotovil učinkovito uresničevanje poslovnih ciljev, kar bi neposredno pripomoglo k dolgoročni uspešnosti in učinkovitosti poslovanja podjetja. Pri posodabljanju sistema kontrolinga bi moral biti poudarek na razvoju informacijske podpore za poenotenje informacijskih sistemov, poenotenje metodologije priprave računovodskih in neračunovodskih podatkov ter poenotenje aktivnosti planiranja, nadziranja in informiranja.

4.5.4 Predlog organizacijske umestitve kontrolinga v družbi Hit d. d.

Za učinkovito delovanje kontrolinga je pomembna ustrezna organizacijska umestitev v podjetje, ki izhaja iz situacijskih spremenljivk podjetja. Pri velikih podjetjih ustreza štabni organiziranosti kontrolinga, v manjših podjetjih pa se kontroling običajno opravlja v okviru računovodske službe.

Kot je bilo prikazano v poglavju 4.4, deluje služba kontrolinga centralizirano v okviru sektorja za ekonomiko in finance, kar pa ni primerna rešitev. **Neustreznost trenutne organizacijske umestitve kontrolinga** v družbi potrjuje tudi nedavna uvedba posebne »komisije za centralizacijo kontrole stroškov«, ki v podjetju opravlja naloge, ki so v domeni službe kontrolinga. Glede na to, da je Hit relativno veliko podjetje, ki deluje zadnje čase v zelo negotovem okolju, bi bile za družbo bolj ustrezne notranje, decentralizirane službe kontrolinga, ki bi jih povezoval centralni kontroler. Zato bi bilo ustrezno kontroling organizirati kot štabno funkcijo, ločeno od sektorja ekonomike in financ. Ker gre za podporo operativnim odločitvam,

pri katerih je potrebno tudi določeno strokovno znanje, bi bilo kontroling smiselno delno decentralizirati. Z združevanjem strokovnega znanja o procesih po posameznih področjih in kontrolinškega znanja bi lahko ustvarili posebno funkcijo, ki bi na eni strani servisirala službo kontrolinga z določenimi specialističnimi informacijami in na drugi aktivno ustvarjala podlage za odločanje v posameznem poslovnem področju (kjer bi bila tudi funkcijsko umeščena). Seveda ni nujno, da bi bil koncept primeren prav za vsa področja znotraj družbe. Upoštevati je potrebno načelo smotrnosti, saj stroški uporabe takšnega koncepta ne smejo presegati pričakovanih koristi. V okviru organiziranosti operativnega kontrolinga bi bilo tako možno organizirati kontroling po posameznih temeljnih funkcijah poslovanja oziroma po posameznih poslovnih področjih in tako uvesti: kontroling nabave, kadrovske kontroling, kontroling financ, kontroling trženja, kontroling projektov itd.

Za takšno uvedbo centralnega kontrolinga kot štabne službe posloводства podjetja, ki ima razporejene svoje člane še po posameznih poslovno-funkcijskih področjih, bi bila najbolj primerna matrična organizacijska povezava, pri kateri so glede strokovnih in metodoloških zadev decentralizirani kontrolerji podrejeni vodji kontrolinga pri vodstvu podjetja, v vseh drugih zadevah pa vodji organizacijske enote, kamor so razporejeni. Povezanost kontrolinga s funkcijami znotraj posameznih področij bi bila smiselna zaradi integracije specialističnih znanj s posameznih področij. Pomembni so tehnološko znanje, znanje o procesih in seveda njihova nadgradnja – povezava vseh teh informacij v poglobljeno znanje o stroških in vplivih nanje.

K odločitvi, da v matični družbi Hit postane kontroling štabna služba, podrejena neposredno upravi, bi lahko vodil še en argument. Kot prvo, pomembni aktivnosti kontrolinga sta nadzorovanje in poročanje. V primeru, kot je v Hitu, kjer je kontroling v podjetju organiziran v sklopu funkcije ekonomike in financ, ta nadzira sama sebe. Tako lahko pride do prikrivanja določenih nepravilnosti znotraj poslovne funkcije in do prirejanja informacij. Zato lahko kontroling le kot samostojna služba zagotovi dovolj objektivne informacije, ki niso prilagojene morebitnim interesom vodilnih menedžerjev znotraj podjetja.

Nasprotno bi bilo v manjših odvisnih družbah racionalno, da naloge kontrolerja prevzame računovodja, ki mora biti dovolj strokovno usposobljen in imeti mora široka znanja, ki presegajo ozko računovodsko (knjigovodsko) znanje.

Predlagani koncept pomeni zasnovo na najnižjem nivoju, ki bi predvidoma generično prerasla v kontroling s centralno koordinacijo na nivoju skupine Hit in nadzorno-svetovalno funkcijo znotraj posameznih področij v okviru matične družbe Hit d. d. Pri tem se je potrebno zavedati tudi nevarnosti, ki bi jih prinesla takšna decentralizacija kontrolinga, saj bi lahko povzročila probleme predvsem na nižjih nivojih, kjer bi se morali zaposleni zavedati, da so odgovorni tako centralnemu kontrolingu kot tudi neposrednemu vodji, kamor organizacijsko sodijo.

5 KONTROLING, PODPRT V INFORMACIJSKIH SISTEMIH DRUŽBE HIT d. d.

Vzpostavitev informacijskega sistema, podprtega z uporabo informacijske tehnologije, ki ustrezno zadovoljuje informacijske potrebe kontrolinga, je v velikih podjetjih, kot je Hit, pomembna, saj je v takšnih organizacijah preglednost poslovanja dodatno otežena (ogromne količine dnevni transakcij, zapletena notranja logistika, organiziranje ter delegiranje delovnih nalog, spremljanje uspešnosti poslovanja in učinkovitosti zaposlenih itd.). Ker se kontroling v

obravnavanem podjetju pri svojem delu poslužuje tako transakcijskega kot OLAP sistema, bo v prvem delu poglavja najprej prikazano, kakšno podporo nudi kontrolingu v podjetju sistem SAP R/3, v drugem delu pa bo predstavljen sistem MIK-OLAP, ki rešuje slabosti informacijskih rešitev v modulih kontrolinga SAP R/3 (navedene v poglavju 3.2.9.2 na str. 46) ter pomanjkljivosti, nastale zaradi neenotnih informacijskih sistemov v skupini Hit. Poglavje bo zaključeno s predlogi nadaljnega razvoja informacijskih rešitev, ki jih kontroling uporablja za podporo obvladovanju poslovanja.

5.1 Kontroling v informacijskem sistemu SAP R/3

V podjetju so konec devetdesetih let začeli iskati skupno rešitev, s katero bi učinkovito računalniško podprli poslovne procese. Na podlagi analiz je bila sprejeta odločitev za uvedbo rešitve SAP R/3, ki naj bi zamenjala lastno razvite aplikacije na VAX/VMS sistemu, ki tako po funkcionalni kot tehnološki plati niso več sledile uporabniškim zahtevam. Za izboljšanje informacijske podpore se je leta 1999 začelo uvajati rešitev SAP R/3 verzija 3.0F. Dejansko je izboljšana verzija (4.0) sistema začela delovati januarja leta 2000, kasneje pa je bila nadgrajena najprej v verzijo 4.6 ter nazadnje v verzijo 4.7 Enterprise.

Po implementaciji v družbi Hit je sledila uvedba sistema SAP R/3 v dve novonastali odvisni družbi, tako da so funkcionalnosti kontrolinga v sistemu SAP R/3 trenutno vpeljane v matični družbi Hit d. d. ter odvisni družbi Hit Šentilj d. d. in Casino Kobarid d. o. o. Moduli, ki so v informacijskem sistemu SAP R/3 trenutno implementirani:

- a) na področju **financ** (angl. *Financials*):
 - računovodstvo in finance (angl. *Financial Accounting – FI*),
 - kontroling (angl. *Controlling – CO*),
 - kontroling podjetja (angl. *Enterprise Controlling – EC*),
 - zakladništvo (angl. *Treasury – TR*),
 - projektni sistem (angl. *Project System – PS*);
- b) na področju **logistike** (angl. *Logistics – LO*):
 - materialno poslovanje (angl. *Materials Management – MM*),
 - prodaja in distribucija (angl. *Sales and Distribution – SD*);
- c) na **kadrovskem** področju (angl. *Human Resources – HR*):
 - kadrovska administracija (angl. *Personnel Management – PA*),
 - plače (angl. *Payroll – PY*).

V Hitu so se odločili za delno izvedbo zasnove kontrolinga, ki sicer ni dokončna, ampak jo je možno dopolnjevati in nadgrajevati, odvisno od možnosti in potreb vodstva po informacijah za odločanje. Celovito zasnovo kontrolinga v informacijskem sistemu SAP R/3 sestavljajo naslednji moduli:

- računovodstvo stroškovnih mest (angl. *Cost Center Accounting – CO-OM-CCA*);
- interni nalogi (angl. *Internal Orders – CO-OM-OPA*) in
- računovodstvo profitnih centrov (angl. *Profit Center Accounting – EC-PCA*).

Kontroling Hita tako temelji na kontrolingu stroškovnih mest in kontrolingu profitnih centrov. Stroškovna mesta služijo za zajemanje stroškov, profitni centri za zajemanje realizacije, poleg teh pa se za specifične potrebe uporablja še interne naloge.

Teorija in praksa kažeta, da je opredeljenost in urejenost infrastrukturnih prvin prvi pogoj za začetek dela ter uspešno uvedbo kontrolinga. S tem so mišljeni predvsem kontni načrt, organizacijska sestava, organizacija profitnih centrov ter stroškovnih mest. Tem mora slediti opredelitev stroškovnih nosilcev, vrst stroškov ter drugih šifrantov (kupcev, dobaviteljev, materialov ...) kot tudi različnih oblik poslovnih izidov in poročil. V nadaljevanju bom predstavil ključne elemente, ki pravzaprav tvorijo ogrodje kontrolinga v sistemu SAP R/3 družbe Hit.

5.1.1 Vrste stroškov

Vrste stroškov (konti) so v sistemu SAP R/3 glavni zapisi in predstavljajo poreklo stroškov. Vrsta stroškov je lahko primarna ali sekundarna. Za potrebe integracije z računovodskim modulom je bilo potrebno v kontrolingu sistema SAP R/3 kreirati vrste stroškov, ki ustrezajo kontom glavne knjige razreda 4 (stroški) in 7 (prihodki in odhodki). S kreiranjem glavnih podatkov **primarnih vrst stroškov** (kontov) je omogočeno, da se pri knjiženju v različnih modulih poleg računovodskega dokumenta kreira tudi kontrolinški dokument.

Ključne kategorije vrst stroškov oz. kontov so: materialni stroški, stroški dela, stroški storitev, amortizacija ter drugi stroški in odhodki poslovanja; med prihodki pa realizacija igralništva, realizacija gostinstva, davki in ostalo.

Sekundarne vrste stroškov definiramo v kontrolingu in nimajo podlage v kontih glavne knjige v računovodstvu. Izvirajo iz porabe internih virov znotraj podjetja. Uporabljamo jih izključno za potrebe knjiženja v kontrolingu (interni prenosi, davki, obisk, igralniška blagajna). **Prerazdeljevanje stroškov** se izvaja s pomočjo statističnih kazalnikov v modulu kontrolinga stroškovnih mest. Osnovo za prerazdeljevanje predstavljajo statistični kazalniki, s pomočjo katerih so definirani pošiljatelji stroškov in stroškovna mesta, ki prevzemajo stroške. Prav tako je definirana osnova (ključ) za prerazdeljevanje stroškov, ki se izvaja na osnovi dejanskih vrednosti statističnih kazalnikov.

5.1.2 Stroškovna mesta

Stroškovno mesto je osnovna organizacijska enota v kontrolingu stroškovnih mest, ki predstavlja mesto nastanka stroška. Vodja enote je oseba, odgovorna za nastali strošek. Matični podatki stroškovnih mest vsebujejo številne podatke, med drugim šifro in naziv stroškovnega mesta, področje kontrolinga in šifro podjetja, ki ji je stroškovno mesto dodeljeno, ter obdobje veljavnosti stroškovnega mesta. Podjetje uporablja petmestno šifro stroškovnega mesta.

Pri odločitvi, kateri organizacijski deli podjetja so stroškovna mesta odgovornosti, se v Hitu upoštevajo naslednja merila:

- stroškovno mesto je namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren;
- stroškovna mesta se oblikujejo glede na veljavno organizacijsko shemo posamezne družbe, glede na potrebe pri postavljanju poslovnih ciljev ter analitičnem spremljanju doseganja teh ciljev;
- vsako stroškovno mesto ima praviloma odgovorno osebo, ki je pristojna za njegovo uspešno delovanje;
- zagotovljeno je neposredno zajemanje vseh direktnih stroškov posameznega stroškovnega mesta, kot so stroški dela, amortizacije, prostora, internih učinkov ipd. Stroškovno mesto je

zbiratelj tistih stroškov, za katere so neposredno ali posredno odgovorni nosilci procesov na posameznem mestu.

Standardna hierarhija stroškovnih mest je struktura, ki predstavlja vsa stroškovna mesta z vidika kontrolinga. Stroškovna mesta se lahko združujejo zaradi potreb poročanja v različne hierarhije, medtem ko so v standardni hierarhiji stroškovna mesta združena po dejavnosti (igralništva, gostinstva ...). Prvi nivo hierarhije vključuje vsa stroškovna mesta vseh družb izbranega področja kontrolinga. Znotraj te hierarhije so skupine stroškovnih mest, ki na drugem nivoju predstavljajo določeno podjetje. Na najnižjem nivoju hierarhije pa so stroškovna mesta. Vsako stroškovno mesto se zaradi spremljanja uspešnosti poslovanja v modulu računovodstva profitnih centrov vključuje tudi v posamezen profitni center.

V sistemu SAP je poleg standardne hierarhije stroškovnih mest kreirana tudi alternativna hierarhija stroškovnih mest, kjer so stroškovna mesta združena v skladu z organizacijsko hierarhijo podjetja. Poleg teh dveh glavnih hierarhij so za različne potrebe stroškovna mesta združena v razne skupine stroškovnih mest.

5.1.3 Interni nalogi

Interni nalogi se v podjetju uporabljajo v ozadju stroškovnih mest kot dodatna statistična evidenca, ki zajema zgolj dejanske podatke za spremljanje stroškov po naslednjih področjih:

- službenih avtomobilih,
- projektih,
- investicijskem vzdrževanju,
- osnovnih sredstvih in
- marketinških aktivnostih.

Pri internih nalogih, posebno pri investicijskem vzdrževanju in investicijah (osnovnih sredstvih), se lahko poleg dejanskih podatkov v informacijskem sistemu spremlja tudi planske podatke in uporablja kontrolni sistem, ki opozarja na višino doseganja ali preseganja predračuna.

5.1.4 Profitni centri

Profitni center v družbi predstavlja prihodkovno kot tudi poslovnoizidno mesto odgovornosti. Odgovorni vodja profitnega centra lahko vpliva na velikost prihodkov, prav tako je odgovoren za tiste stroške, ki neposredno vplivajo na velikost prihodkov. Glavno merilo za spremljanje uspešnosti poslovanja profitnega centra je prispevek za kritje, ki ga ugotovimo kot razliko med uresničeni prihodki in stroški za te prihodke. Prispevek za kritje 3 (opisan v poglavju 4.3.2) izraža uspešnost poslovanja profitnega centra v internem izkazu in omogoča pogled na poslovanje z vidika notranje ekonomije, saj odraža tudi odnose in razmerja poslovanja med poslovnimi področji (igralništva in gostinstva).

Standardna hierarhija profitnih centrov je po strukturi enaka standardni hierarhiji stroškovnih mest, kar pomeni, da je vsakemu profitnemu centru dodeljeno ustrezno stroškovno mesto. S pomočjo vzpostavljene hierarhije profitnih centrov se lahko v informacijskem sistemu kontrolinga spremlja uspešnost poslovanja posameznega profitnega centra, skupin profitnih centrov ter posamezne družbe. Vsak profitni center vključuje vse prihodke, stroške, odhodke ter statistične kazalce, ki se neposredno knjižijo tako na profitni center kot tudi na njemu dodeljeno stroškovno mesto.

5.1.5 Poslovna poročila

Glavni uporabniki oz. prejemniki poročil modulov kontrolinga sistema SAP R/3 so direktorji poslovnih področij ter vodje oddelkov oziroma služb. Ti prejemajo poročila iz sistema najmanj enkrat mesečno. Po zaključku knjiženj za pretekli mesec kontroling opravi interne prenose oziroma prerazporejanja stroškov in prihodkov med kontrolinškimi objekti. Prerazporejanju stroškov in prihodkov sledi samodejno pošiljanje poročil po elektronski pošti odgovornim osebam. Poročila se med seboj razlikujejo glede na odgovornosti prejemnika.

Portfelj najbolj pomembnih poročil je sestavljen iz poročil mesečnih podatkov in informacij po poslovnih področjih, ki zajemajo računovodske ter neračunovodske postavke (odvisne od odgovornosti prejemnika):

- podatke in informacije po vrstah realizacije;
- podatke in informacije stroškov po skupinah vrst stroškov (materialni stroški, stroški dela, stroški storitev, amortizacija, drugi stroški in odhodki poslovanja);
- podatke o prispevkih za kritje (razlika v ceni, pokritje 3);
- podatke in informacije o zaposlenosti (stanju zaposlenih ter številu opravljenih ur);
- podatke o obisku igralnic, nočitvah ...

Poročila prikazujejo podatke v tekočem in preteklem letu ter planske podatke. Prikazani so mesečni (tekoče leto) in kumulativni podatki (tekoče leto, preteklo leto in plan). Primerjave so izračunane v indeksih in v strukturnih deležih.

Modul kontrolinga v sistemu SAP R/3 vsebuje vrsto najrazličnejših poročil, preko katerih dobi uporabnik relativno plitek vpogled v obravnavano problematiko. Ravno enodimenzionalno gledanje na problem ter relativno dolgotrajne obdelave so v praksi največje slabosti tradicionalnih poročil. Če uporabnik želi v parcialnem poročilu spremeniti samo en ključni parameter, mora celotno obdelavo sprožiti še enkrat, kar pomeni minuto ali dve čakanja na rezultat. V primeru analize OLAP bi takšna sprememba zahtevala le nekaj sekund dodatnega dela. Zato se v obravnavanem podjetju vsi podatki, ki se uporabljajo v poročilih oz. v informacijskih sistemih kontrolinga SAP R/3, dnevno prenašajo v sistem OLAP, predstavljen v naslednjem poglavju.

5.2 Podpora kontrolingu s tehnologijo sprotne analitične obdelave podatkov

Na začetku leta 2000 se je v družbi Hit končal obsežen projekt implementacije sistema SAP R/3, ki je službi kontrolinga prinesel prednosti integriranega sistema (opisanih v poglavju 3.2.9.1 na str. 46), vendar se je prav zaradi njegovih pomanjkljivosti (opisanih v poglavju 3.2.9.2 na str. 46) kmalu izkazala potreba po uvedbi tehnologije, primernejše za obvladovanje poslovnih, analitičnih in raziskovalnih poizvedb.

5.2.1 Uvedba sprotne analitične obdelave podatkov

Ena večjih pomanjkljivosti osnovne implementacije sistema SAP R/3 so bila poročila, ki jih je kontroling uporabljal za informiranje uprave podjetja. SAP R/3 je ponujal informacijski sistem za kontroling s poročili, ki so jih uporabniki dojemali kot korak nazaj. Že pred uvedbo sistema SAP R/3 se je v službi kontrolinga uporabljalo orodje za izdelavo in pregled poročil MIK-INFO. Informacijski sistem **MIK-INFO** je analitično in plansko orodje z integrirano večdimenzionalno podatkovno zbirko, ki nudi tudi izdelavo tabelaričnih poročil v Excelu. Osnova tega sistema je

bila večdimenzionalna baza podatkov, ki se je polnila preko datotek ASCII iz igralniških, finančnih, računovodskih ter kadrovske aplikacije sistema VAX/VMS. Poleg enouporabniške arhitekture je bila ena večjih pomanjklivosti sistema MIK-INFO možnost hranjenja le ene kocke v modelu, kar za podjetje takrat ni predstavljalo večje ovire, saj sta se za podporo igralništva ter podjetja kot celote uporabljala le dva modela. Med večletno uporabo tega sistema poročanja je bilo razvitih veliko namenskih poročil, ki so se uporabljala na vseh ravneh podjetja. Z uvedbo sistema SAP R/3 so poročila, ki jih je pripravljala kontrolinga, postala vizualno »neprivlačna«, saj so bili uporabniki navajeni na poročanje iz »starega« sistema MIK-INFO, ki je temeljil na Excelu. Ker sistem MIK-INFO ni zadoščal novejšim tehnološkim standardom, ga ni bilo smotrno nadgrajevati in povezovati s SAP R/3 sistemom, zato je nastala potreba po integraciji sistema ERP z novejšo rešitvijo poročanja.

Pred začetkom gradnje informacijskega sistema OLAP se je bilo potrebno odločiti za enega od ponudnikov orodij OLAP. Odločitev je bila dokaj preprosta, saj je bilo orodje, ki ga je ponujalo podjetje MIK Slovenija d. o. o. med kandidati daleč najbližje tistemu, kar so v službi kontrolinga že poznali (MIK-INFO). Leta 2001 je bila izbrana in v podjetje vpeljana **skupina programskih produktov MIKsolution+**, ki jo po svetu uporablja več kot 20 000 uporabnikov in več kot 2300 podjetij (MIK, 2006). Rešitev je rezultat razvoja podjetja MIK AG iz Kostanza v Nemčiji, ki je z globalnega vidika majhen, vendar specializiran ponudnik informacijskih rešitev za vodenje s kontrolingom. Iz skupine programskih produktov MIKsolution+ sta bila med odjemalci izbrana grafično orodje MIK-ONE ter preglednično orodje MIK-XLREPORT. Skupina produktov je ponujala vse, kar je služba kontrolinga takrat potrebovala, vendar so se takoj zaznale pomanjklivosti orodja pri grafičnem odjemalcu. Odjemalec MIK-ONE ima pomanjkljive možnosti oblikovanja tabel – nesposobnost vstavljanja stolpcev, vrstic ter formul za računanje raznih indeksov, vstavljanje semaforjev ter izdelave KPI poročil (angl. *Key Performance Indicator Reports*). To pomanjkljivost delno odpravlja odjemalec XLREPORT, ki omogoča Microsoftovi aplikaciji Excel branje podatkov iz OLAP baze. Ker lahko tabele in grafikone v Excelu prirejamo po svojih željah, je uporabnikom omogočena preprosta izdelava poročil in analiz, ki je bistvena lastnost rešitve OLAP.

5.2.2 Lastnosti izbrane rešitve OLAP

Rešitev **MIK-OLAP** je zasnovana za večdimenzionalno sprotno analitično procesiranje (angl. *Multidimensional On-line Analytical Processing – MOLAP*). To pomeni, da podatki za uporabnika niso le večdimenzionalno prikazani, temveč tudi tako shranjeni. MIK-OLAP je specializirana in poslovno orientirana multidimenzionalna podatkovna zbirka, ki omogoča hitre in fleksibilne analize informacij ter integracijo poslovnih funkcij.

Grafični **odjemalec MIK-ONE** omogoča relativno preprosto uporabo, ne zahteva programiranja ter ima integrirane številne grafične, poslovne in analitične funkcije. Standardne poslovne analize, kot denimo primerjave s predhodnimi obdobji, primerjave med različnimi scenariji, izračuni odmikov ter opozorila na odmike, izračuni povprečij, odstotnih deležev, indeksov ter sortiranja podatkov (kot je Top 10 in ABC analiza) so že integrirane v odjemalec MIK-ONE in jih lahko pokličemo z meni ukazi. Podprte so tudi različne funkcije zbiranja podatkov, preračuni deviznih tečajev, izračunavanje odstotnih in absolutnih razlik. Podatki v klientu MIK-ONE so lahko prikazani v različnih tipih grafikona (stolpčni, palični, linijski, ploščinski, tortni, mrežni, portfolio), v katerih se lahko izvajajo operacije, kot so:

- **vrtanje v globino**, ki omogoča pregled podatkov in njihovo analizo na naslednjem, nižjem hierarhičnem nivoju;
- **prerez kocke**, ki omogoča, da se v množici različnih elementov dimenzije izbere le poljuben element oziroma poljubne elemente posamezne dimenzije;
- **obračanje kocke**, ki omogoča s funkcijama »povleci in spusti« poljuben prenos elementov dimenzije na abscisno ali ordinatno os.

Za dostop do podatkov v OLAP bazi s pomočjo programa Microsoft Excel se v Hitu uporablja **odjemalca MIK-XLREPORT**, ki omogoča relativno preprosto prikazovanje in pripravo poročil. Ta obsega Microsoft Excel z dodatnimi menijskimi in funkcijskimi razširitvami (dodatki), ki omogočajo dostop do podatkovnih zbirk. Preglednično orodje XLREPORT omogoča dostop do podatkov v podatkovni zbirki, vrtanje v globino, spreminjanje dimenzij (po stolpcih in vrsticah tabele) s funkcijo »povleci in spusti« (angl. *drag-and-drop – DnD*) ter oblikovanje tabelarnih poročil z uporabo strukture in podatkov direktno iz večdimenzionalne podatkovne zbirke MIK-OLAP. Odjemalec poleg standardnih Excel funkcij dopušča tudi zapisovanje podatkov v podatkovno zbirko MIK-OLAP, kar je omogočalo izdelavo obsežnega modela za planiranje, napovedovanje, izdelave ocen ter simulacij poslovanja.

Podatki, pripravljeni za analize OLAP, so v programu Excel na voljo v obliki klasičnih ali vrtilnih tabel (angl. *pivot table*). Za razliko od navadnih vrtilnih tabel, ki bi jih oblikovali neposredno iz podatkov na delovnem listu (angl. *worksheet*), omogočajo OLAP vrtilne tabele obdelavo večjih količin podatkov. OLAP strežnik (*MIK-OLAP Server*) je pri tem zadolžen za obdelavo podatkov, sam odjemalec XLREPORT oziroma Excel pa skrbi za prikazovanje podatkov iz OLAP kock.

5.2.3 Analiza virov informacijskega sistema MIK-OLAP

Ker informacijski sistem MIK-OLAP ne sodi med operativne informacijske sisteme, smo poskrbeli, da čim manj obremenjuje operativne sisteme. To smo dosegli z nočnimi prepisi podatkov iz SAP-ove operativne baze ter dnevnim prenašanjem iz skladišča podatkov. Tako smo zagotovili avtomatične periodične (enkrat dnevno, v nekaterih primerih dvakrat dnevno) prenose podatkov iz transakcijskih sistemov v OLAP podatkovno bazo in se izognili nepravočasnim, nepopolnim ali netočnim informacijam, ki bi lahko kontroling oddaljevale od učinkovite podpore odločanju. Za celotno skupino Hit zaradi nestandardnih rešitev ni bilo mogoče zagotoviti popolne avtomatizacije pretoka vseh potrebnih podatkov v OLAP podatkovno bazo. Za nekatere podatke odvisnih družb smo sprejeli tvegane rešitve prenosa podatkov po elektronski pošti ter »ročnega« vnosa v bazo s pomočjo Excela oz. MIK-XLREPORT-a. Ti prenosi se izvajajo le enkrat mesečno in pri njih obstaja bojazen o neustreznosti vnesenih podatkov. Takšni ročni vnosi podatkov neposredno v bazo niso zaželeni, saj nad njimi nimamo ne nadzora ne mehanizmov za preverjanje (takih podatkov). Pri tem je potrebno opozoriti, da so kakovostni podatki za kontroling še posebej pomembni. Nekakovostni podatki omajajo zaupanje v informacijske rešitve in lahko vodijo do napačnih odločitev.

Razen treh podjetij v skupini Hit, ki imajo implementiran informacijski sistem SAP R/3, uporablja vsako podjetje za spremljanje poslovanja svoj poslovno informacijski sistem, ki je vir podatkov sistema OLAP. Tabela 4 prikazuje podatke o poslovno informacijskih sistemih posameznih družb v skupini Hit.

Tabela 4: ERP sistem in poslovno informacijski sistemi družb skupine Hit, ki so vir podatkov sistema MIK-OLAP

Družba	Poslovno informacijski sistemi
Hit d. d., Nova Gorica:	<ul style="list-style-type: none"> - SAP R/3 - Igralniška recepcija (podatki o obiskovalcih) - SlotScanner (podatki igralnih avtomatov) - Scheduler Expert (število opravljenih ur)
Hit Šentilj d. d., Šentilj:	<ul style="list-style-type: none"> - SAP R/3 - Igralniška recepcija (podatki o obiskovalcih) - SlotScanner (podatki igralnih avtomatov) - Razporedi (število opravljenih ur)
Casino Kobarid d. o. o., Most na Soči:	<ul style="list-style-type: none"> - SAP R/3 - Igralniška recepcija (podatki o obiskovalcih) - SlotScanner (podatki igralnih avtomatov) - Razporedi (število opravljenih ur)
Hit Montenegro d. o. o., Pržno-Budva, Črna gora:	<ul style="list-style-type: none"> - DLD (glavna knjiga, osnovna sredstva, plače) - ROS (materialno poslovanje, nabava, prodaja) - OpenVMS (igralniška blagajna in podatki o obiskovalcih)
ICIT d. d., Šempeter pri Gorici:	<ul style="list-style-type: none"> - Pantheon
Hit Larix d. d., Kranjska Gora:	<ul style="list-style-type: none"> - Programske rešitve zunanjega računovodstva
Hit Alpinea d. d., Kranjska Gora:	<ul style="list-style-type: none"> - ROS - GRAD (osnovna sredstva, plače)
Hit Coloseum d. o. o., Sarajevo, Bosna in Hercegovina:	<ul style="list-style-type: none"> - Programske rešitve zunanjega računovodstva - Oscar (materialno poslovanje) - OpenVMS (igralniška blagajna podatki o obiskovalcih)
Casino Kristal Umag d. o. o., Umag, Hrvaška:	<ul style="list-style-type: none"> - Programske rešitve zunanjega računovodstva - SAP R/3 (samo igralniška blagajna) - Igralniška recepcija (podatki o obiskovalcih)

Vir: lasten

Na osnovi uporabe raznovrstnih poslovno informacijskih sistemov v skupini Hit (Tabela 4) sklepam, da bi enotni informacijski sistem SAP R/3 lahko prispeval k dvigu informacijske kulture ter informacijskega reda v podjetju ter skupini. Vodstvo obvladujoče družbe Hit d. d. bi lahko zahtevalo, da odvisne družbe preidejo na skupen integriran informacijski sistem. Le takšen sistem omogoča povezovanje poslovnih procesov v skupini družb ter njihovo učinkovito ekonomsko in finančno artikuliranje, ne samo za potrebe kontrolinga, ampak tudi poslovanja. Ovira pri tem so le dodatna vlaganja v nakupe licenc in dodatna izobraževanja uporabnikov. Na tem mestu se je menedžmentu večkrat zastavilo vprašanje, ali je smotrno zamenjati določen informacijski sistem v odvisni družbi, ki sicer dobro podpira večji del poslovnih procesov podjetja, samo zato, da bi bili sistemi medsebojno povezljivi. Kot smo predhodno spoznali, to ne bi smela biti dilema niti z vidika kontrolinga, še manj pa z vidika upravljanja skupine podjetij. Enoten ERP sistem poleg optimizacije in standardizacije poslovnih procesov v skupini družb pomeni predvsem osnovo za učinkovito delo kontrolinga. To nedvomno drži, saj je bilo pri izgradnji informacijskega sistema OLAP za podporo kontrolingu največ problemov povezanih prav z zagotavljanjem podatkov odvisnih družb, ki nimajo vpeljanega SAP R/3 sistema.

5.2.4 Vloga in uporaba informacijskega sistema MIK-OLAP v družbi

V vsej informacijski raznolikosti, ki vlada v skupini Hit (Tabela 4 na str. 78), je naloga informacijskega sistema MIK-OLAP, da iz različnih med seboj nezdružljivih in geografsko ločenih virov izlušči potrebne podatke, ki se potem shranijo v sistemu OLAP, kjer so na voljo za analize ter izdelavo poročil. Tako je kontrolerjem in menedžerjem omogočeno, da lahko ne glede na raznolikost sistemov pridobivajo ustrezne informacije o uspešnosti poslovanja povezanih gospodarskih družb.

Izdelan informacijski sistem MIK-OLAP se kljub temu, da ni brezhiben med zaposlenimi v kontrolingu, uspešno uporablja. Izbrani sistem omogoča:

- večdimenzionalnost poslovnega modela (dimenzije posameznih enot; dimenzije časovnega horizonta (leta, meseci, tedni, dnevi); dimenzija usmerjenosti podatkov (načrtovani ali dejanski); vsebinske dimenzije podatkov, ki jih želimo načrtovati in spremljati);
- strukturiranost dimenzij, ki se kaže v tem, da sistem poleg najnižje ravni (npr. kontov, stroškovnih mest, profitnih centrov) avtomatsko in uporabniku prijazno zgoščuje podatke na višjih ravneh poslovne organiziranosti (npr. skupine stroškovnih mest, skupine profitnih centrov, podjetja, skupine podjetij);
- preprosto gradnjo preglednih poslovnih modelov;
- zagotavljanje časovne integritete v poslovnih analizah, kjer je časovno neskladje izključeno;
- zagotavljanje integritete baz podatkov, kar pomeni, da so podatki v OLAP bazi dnevno usklajeni s podatki v transakcijskem sistemu – za kar skrbi periodični prenos podatkov z operativnih sistemov;
- razne grafične prikaze, analize in poročila po meri uporabnika;
- podporo kontrolinga s pomočjo urejevalnika tabel z možnostjo vnosa podatkov v bazo.

Sistem MIK-OLAP je s pomočjo medsebojno povezanih tabel, ki so izdelane v Excelu in zaščitene z ustreznimi avtorizacijami, omogočil izgradnjo sistema planiranja. Tabele so locirane na mrežnem disku in opremljene s podatki o že doseženih gibanjih, ki se berejo iz baze. Hkrati pa so opremljene tudi s formulami za vnos planskih podatkov v OLAP bazo ter možnostjo preprostega prenosa planiranih vrednosti v module kontrolinga sistema SAP R/3.

Sistem MIK-OLAP preko oblikovanih avtorizacij omogoča kontrolerjem ter višjemu menedžmentu pregled poslovnih poročil oziroma podatkov. V OLAP sistemu so zgrajene **kocke** za spremljanje podatkov:

- realizacije igralnic;
- obiska igralnic;
- realizacije gostinstva;
- prihodkov, davkov, stroškov in odhodkov;
- kazalcev poslovanja;
- statističnih kazalnikov;
- projektov;
- finančnega računovodstva.

Za izdelavo omenjenih kock so uporabljene **dimenzije** z elementi, kot so:

- profitni centri in stroškovna mesta (igralništva, gostinstva, celotnega podjetja, odvisnih družb);
- konti oz. vrste stroškov (prihodki, stroški, odhodki ter interni prenosi, kontni načrt);

- vrste realizacije (igralništva in gostinstva);
- kazalniki (pokritij, donosnosti prihodkov in produktivnosti);
- statistični kazalniki (število zaposlenih, število efektivnih ur, nočitvene kapacitete ...);
- projekti, ki se nadalje členijo po planu projektne strukture (angl. Work Breakdown Structure – WBS);
- odgovorne osebe (likvidatorji);
- kupci;
- scenarij (doseženo, plan, simulacija, ocena ...);
- dnevi v posameznih mesecih (leto, kvartal, mesec, dan);
- dnevi v tednu (ponedeljek, torek, sreda, četrtek, petek, sobota, nedelja);
- leta;
- valute;
- tip obiska (prodane vstopnice, prost vstop);
- države (regije) izvora gostov;
- spol gostov;
- ura prihoda gostov;
- vrsta gostov (novi gosti, ostali gosti);
- starostni razred gostov.

Nekatere izmed opisanih dimenzij (profitni centri, scenariji, dnevi, leta, valute ...) so uporabljene v več kockah, kar omogoča večjo fleksibilnost orodja, saj imamo tako več možnosti primerjav in kombiniranja podatkov iz različnih kock.

5.2.5 Prednosti in slabosti informacijskega sistema MIK-OLAP v družbi

Med večletno uporabo so se izkazale prednosti in slabosti izbrane rešitve in izgrajenega informacijskega sistema OLAP, ki so predstavljene v nadaljevanju.

Bistvene **prednosti** informacijskega sistema OLAP:

- hitrost dostopa do podatkov;
- enostavnost uporabe;
- večdimenzionalni način prikazovanja podatkov;
- možnost vrtanja in zvijanja po podatkih;
- časovna inteligenca, ki omogoča primerjave med časovnimi obdobji;
- informacije z višjo poslovno vrednostjo kot v OLTP sistemu;
- z ločitvijo sistema OLAP od OLTP se zmanjša obremenjenost transakcijskih sistemov, predvsem zaradi zmanjšanja poizvedb;
- relativno skromne zahteve glede konfiguracije strojne opreme odjemalcev in strežnika;
- z odjemalcem XLREPORT je mogoče oblikovati poročilo, ki ima različne vire podatkov.

Med pomembnejše **slabosti** informacijskega sistema OLAP v podjetju pa lahko štejemo:

- dodatna administratorska in vzdrževalna dela na poslovno inteligenčnem sistemu;
- dodatni stroški, povezani z razvojem in vzdrževanjem sistema;
- potrebni občasni ročni posegi v podatke;
- neenotni šifranti kontov, profitnih centrov ter stroškovnih mest povezanih družb kar pomeni medsebojno usklajevanje pri prenosih podatkov;
- težave pri čiščenju in združevanju podatkov iz zelo različnih sistemov (v matični družbi in v

- odvisnih družbah);
- sistem ni primeren za vključitev kontrolerjev oddaljenih odvisnih družb v poslovno inteligenčni sistem, saj med odjemalcem in strežnikom zahteva lokalno omrežno povezavo z najmanj 100 MB/sec;
 - težave z zagotavljanjem varnosti prenosa podatkov odvisnih družb (elektronska pošta, FTP¹²);
 - omejeno število dimenzij v kocki (največ 16);
 - omejeno število elementov v dimenziji (največ 65 000);
 - ni dostopa do podatkov sistema OLTP;
 - ni dostopa do podatkov in opravljanja analiz preko svetovnega spleta;
 - programska oprema je namenjena le nekaterim verzijam operacijskega sistema Microsoft Windows ter zbirki pisarniških orodij Microsoft Office;
 - občasne nestabilnosti sistema tako na strani odjemalcev kot na strani strežnika.

Največja prednost tehnologije OLAP pri podpori kontrolingu, ki se je tudi v družbi Hit izkazala za zelo dobrodošlo, je preprostost in hitrost izdelave namenskih poizvedb in analiz. Zaradi preprostega in hitrega prehajanja iz ene kocke v drugo je lažje izvajati tudi poglobljene analize po posameznih poslovnih področjih. V kombinaciji z večdimenzionalnostjo, ki omogoča izdelavo analiz z več vidikov, pomaga odkrivati izvore odstopanj in s tem povsem upraviči pričakovanja, ki imajo teoretično osnovo. Ključne slabosti informacijskega sistema OLAP v podjetju pa ne izhajajo iz tehnoloških pomanjkljivosti same OLAP rešitve, ampak iz nepovezanih poslovnih informacijskih sistemov v skupini Hit.

5.3 Predlog nadaljnega razvoja informacijskih sistemov za podporo kontrolingu

Naložbe v informacijsko tehnologijo, ki zagotavljajo vse več podatkov, same po sebi ne zagotavljajo tudi boljših informacij. Podjetje bi se moglo od vlaganja v informacijsko tehnologijo preusmeriti k oblikovanju informacij, ki bodo prispevale k boljšim in pravočasnejšim odločitvam, zato sledijo predlogi, kako z vidika kontrolinga bolje izkoristiti obstoječo informacijsko tehnologijo v družbi in skupini Hit.

5.3.1 Predlog nadaljnega razvoja informacijskega sistema ERP

a. Uporaba rešitve ERP kot centralne informacijske platforme

Ob vpeljavi rešitve R/3 v družbo Hit je bilo načrtovano, da bo SAP centralna informacijska platforma, vendar se odgovorni v podjetju tega načrta kasneje niso držali. Na posameznih področjih so se izdelovale specialne, parcialne rešitve, ki naj bi bile boljše od univerzalnih, vendar so se pri (ne)povezanosti teh rešitev pokazale slabosti. V družbi ter skupini Hit je zato prisotna raznolika množica sistemov, baz in programskih jezikov, ki zahteva številne človeške vire, potrebne za postavljanje in vzdrževanje teh sistemov. Ti razdrobljeni programi sicer na eni strani nudijo odlično podporo posameznim poslovnim funkcijam in področjem dela v podjetju, na drugi strani pa niso dobra osnova za učinkovito delo kontrolinga.

¹² FTP - (angl. *File Transmission Protocol*) je komunikacijski protokol za prenos datotek preko omrežja.

b. Vpeljava rešitve ERP v skupino Hit

Podobno je pomanjkanje sodobne filozofije kontrolinga, znanja o sodobnih kontrolniških orodjih in integriranih informacijskih sistemih onemogočilo uvajanje informacijsko podprtega kontrolinga v vse družbe skupine Hit. Le računalniško podprt, integriran informacijski sistem, kot je SAP ERP, lahko zagotavlja ključne podatkovne vire, potrebne za uspešno delovanje kontrolinga. Dokler cela skupina Hit ne bo dobila ustreznega povezanega sistema, tudi kontroling pri obsežni, neurejeni masi podatkov ne bo mogel pravočasno pripravljati potrebnih informacij, nujnih za hitro kontrolo poslovanja in analizo odmikov, z namenom izpolnitve planskih ciljev.

Podjetja, ki bi uporabljala sistem SAP R/3, potrebujejo za delovanje le ustrezne osebne računalnike ter povezavo do centralnega sistema, ki se nahaja v družbi Hit, vsa preostala infrastruktura je trenutno že na voljo. Poenotenje celovite rešitve bi lahko poleg znižanja stroškov vzdrževanja za informacijske sisteme na nivoju skupine prispevalo tudi k poenotenju strategije razvoja informacijskih sistemov. Pri tem bi bilo nemogoče pričakovati, da bi celovita rešitev SAP v praksi pokrivala vse specifične informacijske potrebe. Kljub specifičnim potrebam posameznih podjetij znotraj skupine Hit bi se morali držati temeljnega načela, da se prilagajajo procesi v podjetju najboljši praksi, ki se nahaja v celoviti rešitvi, in ne obratno, kot se je to v preteklosti že dogajalo.

c. Nadgradnja obstoječih modulov kontrolinga informacijskega sistema ERP

Poleg vpeljave obstoječih funkcionalnosti v odvisne družbe skupine Hit bi lahko izboljšali uporabo sistema, saj SAP R/3 nudi veliko več funkcionalnosti in možnosti, kot se trenutno uporabljajo v družbi oz. skupini Hit. Na področju kontrolinga bi lahko nadgradili funkcionalnosti v že vpeljanem modulu *Računovodstvo profitnih centrov*, tako da bi nam ta modul omogočil spremljanje donosnosti naložb (*ROI*) po naložbenih mestih odgovornosti. Operativni kontroling bi tako spremljal ne le poslovni uspeh in ekonomičnost, ampak tudi rentabilnost. Zato bi morali v modulu *Računovodstva profitnih centrov* poleg postavk izkaza uspeha spremljati tudi postavke bilance stanja ter z že pripravljenimi programi mesečno prevzemati stanja iz kontov osnovnih sredstev.

d. Nadgradnja z novimi moduli kontrolinga sistema ERP

Ob uvedbi SAP ERP sistema v skupini Hit bi bila smiselna vpeljava modula konsolidacija (angl. *Consolidation – EC-CS*), ki sicer omogoča zajem ne samo bilančnih podatkov ali transakcijskih podatkov podjetij z implementiranim SAP ERP sistemom, ampak tudi podatkov iz drugih, zunanjih informacijskih sistemov ter njihovo prevedbo na skupno korporacijsko valuto. Tako bi bila možna relativno hitra in preprosta konsolidacija stroškov in prihodkov med podjetji, konsolidacija terjatev in obveznosti ter stroškov, prihodkov in dobičkov pri prodaji naložb. Modul konsolidacije podpira več hierarhij korporacijskega kontnega načrta, več verzij podatkov (planska, simulirana, dejanska itd.) ter omogoča primerjalno odločanje.

V kriznem obdobju, ki nas je doletelo, je med menedžerji prisotna velika želja po »zmanjševanju stroškov za vsako ceno«, ki pa ima vedno tudi posledice. Pri tem lahko zlahka pride do napačnega načina zmanjševanja stroškov. Če se bodo zmanjšali stroški, ki imajo učinke v kasnejših letih (razvoj, izobraževanje, marketing), se bo lahko izboljšal izid v tekočem obračunskem obdobju, po vsej verjetnosti pa se bodo poslabšali izidi v kasnejših letih. Zato je za zmanjševanje stroškov potrebno poznati stroške po sestavinah dejavnosti (procesih), kar v rešitvi SAP ERP nudi modul kontrolinga Stroški po aktivnostih poslovnega procesa (angl.

Activity-Based Costing – CO-OM-ABC). Vpeljava tako imenovane ABC metode bi pomenila bistveni premik v delu kontrolinga, saj koncept te metode temelji na ugotovitvi, da so aktivnosti (in ne proizvodi in storitve) tiste, ki porabljajo prvine poslovnega procesa in povzročajo stroške. Določena aktivnost se lahko opravlja na različnih stroškovnih mestih, v različnih oddelkih podjetja in za različne učinke poslovnega procesa.

e. Integracija informacijskega sistema ERP ter tehnologije OLAP

Moduli kontrolinga v rešitvi SAP ERP vsebujejo knjižnice že pripravljenih standardnih poročil ter orodja za izdelavo uporabniško definiranih poročil, vendar ti zaradi omejitev, ki jih ima OLTP arhitektura sistema, ne morejo popolnoma ustreči potrebam kontrolinga. Kljub omenjenim pomanjkljivostim predstavljajo odlično osnovo za nadgradnjo s specialnimi orodji za kontroling oz. orodji za podporo odločanju. SAP je uporabnost SAP aplikacij razširil z razvojem rešitve OLAP, ki je bila do nedavnega samostojen produkt (*SAP Business Warehouse – BW*). Še ob uvajanju obstoječe MIK-OLAP rešitve za podporo kontrolingu tehnologija OLAP ni bila integrirana v rešitev SAP R/3. SAP-ovi razvijalci, ki sledijo najboljšim poslovnim praksam, so to pomanjkljivost odpravili ter tehnologijo OLAP vključili v novejšo različico rešitve SAP ERP. V okviru *SAP NetWeaver*-ja, ki je platforma za SAP ERP, je integrirana tudi tehnologija OLAP, ki se imenuje *SAP Business Intelligence (BI)* in je naslednik prej omenjenega *SAP Business Warehouse (BW)*. Ker so vse nadgradnje SAP produktov »brezplačno« pokrite s pogodbo o vzdrževanju programskih rešitev, bi bilo tudi v skupini Hit smotrno razmišljati o nadgradnji sistema SAP R/3 z novejšo različico ter integraciji sistema ERP in tehnologije OLAP.

5.3.2 Predlog nadaljnjega razvoja informacijskega sistema OLAP

Nadgrajevanje obstoječega informacijskega sistema OLAP bi bilo smotrno samo za podporo obstoječim uporabnikom, vajenim dela s sistemom. Uporaba obstoječe rešitve oz. njena nadgradnja bi pri odjemalcih orodja, ki ga uporabniki že uporabljajo in poznajo, omogočila, da bi se uporabniki hitreje in z manj težavami naučili izkoriščati nove funkcionalnosti kot pri uporabi novih orodij. V kolikor pa bi rešitev OLAP širili med nove uporabnike, bi jo bilo bolj smiselno integrirati v obstoječi sistem ERP.

a. Uvedba sistema uravnoteženih kazalnikov

V podjetju trenutno uporabljeni koncept kontrolinga (zaradi časovne omejenosti ter izbire kazalcev poslovanja) ne zagotavlja dolgoročne uspešnosti poslovanja, zato bi ga morali preoblikovati tako, da bi lahko vodil k uresničitvi strategij oz. strateških ciljev. Ustrezno bi morali izbrati in med seboj povezati vse ključne kazalnike uspešnosti (*KPI*), ki bi postavili okvir sistemu uravnoteženih kazalnikov (*BSC*), ki omogoča učinkovito sledenje zastavljenim kazalnikom.

Najprej bi bilo potrebno koncept uravnoteženega sistema kazalnikov skupaj z izdelavo zasnove modela strateškega kontrolinga teoretično oblikovati in šele nato bi napočil čas za informacijsko implementacijo modela strateškega kontrolinga. S tehnologijo OLAP lahko zelo dobro podpremo uresničevanje strategije in spremljanje poslovanja z več vidikov, ki sta najpomembnejši kontrolni točki na poti k osnovnemu cilju – dolgoročni uspešnosti poslovanja. Tehnologija OLAP je ustrezna za informacijsko podporo konceptu uravnoteženega sistema kazalnikov, saj lahko z njo podpremo vse pomembne lastnosti in aktivnosti koncepta (Sotlar,

2005, str. 68), ki temelji na predpostavki, da dolgoročno uspešnost dosežemo veliko lažje, če jo spremljamo z več vidikov, ne le finančnega.

b. Uvedba strateškega planiranja

Skupaj z izdelavo zasnove modela strateškega kontrolinga bi lahko obstoječi rešitvi OLAP dodali funkcionalnost za strateško planiranje, kjer bi določali strateške cilje, planirane vrednosti ter potrebne ukrepe in aktivnosti. Od tu bi moralo izhajati srednjeročno in kratkoročno planiranje ter določanje taktičnih in operativnih aktivnosti. Ker mora biti taktično planiranje usklajeno s strateškim, je v veliko pomoč informacijska rešitev, ki omogoča strateško in taktično planiranje na enem mestu. Tako je usklajenost strateškega in taktičnega planiranja veliko lažje doseči in prav tehnologija OLAP lahko pomaga dostaviti potrebne informacije.

V obstoječem sistemu OLAP, ki trenutno služi le operativnemu kontrolingu, bi lahko popravili poslovni model tako, da bi v kocke dodali še dimenzijo ravni (strateška, operativna). Pri tem bi operativna raven služila za planiranje na mesečni ravni, strateška pa za planiranje na letni ravni. Podobno bi se vnašali planski podatki tudi v drugih dimenzijah kock: za operativne plane bi vnašali podatke na nivo stroškovnih mest ter posameznih kontov; za strateške plane pa bi podatke vnašali na agregirane nivoje (npr. skupine profitnih centrov ali podjetij ter skupine kontov).

c. Integracija rešitve za strateško upravljanje v informacijski sistem ERP

Na tem mestu ni mogoče zaobiti rešitve, ki jo za strateško vodenje nudi SAP v okviru rešitve SAP ERP. *SAP Strategic Enterprise Management (SEM)* je namenjen tako strateškemu menedžmentu kot strateškemu kontrolingu in temelji na tehnologiji OLAP modula *SAP Business Intelligence (BI)*. Poleg podpore uravnoteženemu sistemu kazalnikov vključuje še konsolidacijo poslovanja, podjetniško planiranje in simulacije, merjenje uspeha s kazalniki (*KPI*) ter kontroliranje in upravljanje s tveganji, ki so relevantna za strategijo (SAP AG, 2006). Zato bi bilo z vidika integracije tehnologije OLAP in sistema ERP smotrno strateški kontroling informacijsko podpreti v okviru rešitve SAP ERP. Prav integracija rešitev je eden od informacijskih ciljev, ki je v skupini Hit prevečkrat podcenjen. Bolj kot nam bo uspelo rešitve integrirati v obstoječi ERP sistem, manj človeških in drugih virov bo potrebnih za zagotovitev pretoka podatkov in vzdrževanje informacijskih sistemov, kar pomeni manjše stroške. Integracija pomeni sicer nekaj več dela pri razvoju, vendar pozneje manjše stalne stroške in tako prispeva k uresničitvi poslovnega cilja, imeti od rešitve večje koristi kot stroške.

SKLEP

Namen pričujočega magistrskega dela je na osnovi strokovne literature ter izkušenj iz prakse podrobneje koncipirati osnovne značilnosti kakovostnega sistema kontrolinga, preučiti uporabo sodobnih informacijskih rešitev, ki se jih kontroling poslužuje, ter opisati funkcijo kontrolinga v praksi. Da bi dosegel namen, sem v prvem delu teoretičnega sklopa magistrskega dela preučil pomen in vlogo kontrolinga, v drugem delu pa sem opredelil pomen in vlogo informacijskih rešitev, ki jih kontroling uporablja pri podpori obvladovanja poslovanja podjetja. V prvem delu praktičnega sklopa sem se osredotočil na obravnavo kontrolinga v družbi Hit. Ker si je delovanje sodobnega kontrolinga brez učinkovite informatizacije praktično nemogoče zamisliti, sem v drugem delu prikazal, kako je kontroling podprt v informacijskih sistemih družbe.

Za učinkovito delovanje kontrolinga morajo biti v podjetju izpolnjene določene zahteve. Kontroling mora biti v interesu najvišjega poslovodstva podjetja, ki jasno delegira zadolžitve, odgovornosti in avtoritete za njihovo izvedbo. Pri tem morajo biti nosilci odgovornosti jasno opredeljeni in razmejeni. Poleg tega mora biti tudi kontroling v podjetje umeščen tako, da mu organizacijska rešitev omogoča popolno in učinkovito izpolnitev vsebinske vloge kontrolinga.

Podjetje mora imeti jasno oblikovane strateške in operativne cilje ter definirane poti za doseganje teh ciljev. Z učinkovitim sistemom kontrolinga spodbujamo zaposlene k zastavljanju ciljev in spremljanju njihovega doseganja, hkrati pa medsebojno povezujemo vse funkcije podjetja, kar nam omogoča učinkovito planiranje in kontrolo uspešnosti podjetja kot celote. Kontroling omogoča, da nosilci odgovornosti pravočasno pridobijo informacije, na podlagi katerih lahko nadzorujejo svoje delovanje ter sprejmejo nadaljnje odločitve.

Da pa bi kontroler lahko kakovostno opravljal svoje delo (torej sodeloval pri aktivnostih planiranja in kontroliranja ter izvajal poročanje), mora biti informacijski sistem v podjetju dobro razvit. Informacijski sistem je ogrodje za zasnovo odločevalnih mehanizmov in sistemov, saj z obsegom, vrsto in načinom obdelave informacij določa model poslovnega okolja celotnega podjetja ali skupine. Učinkovitost vseh aktivnosti kontrolinga je pogojena z ustreznostjo informacijskega sistema ter kakovostjo razpoložljivih informacij. Zato je pomembno, da organiziranost informacijskih sistemov kontrolinga zagotavlja kakovostne in pravočasne informacije. Kontroler mora iz informacijskih sistemov dobiti kredibilne podatke, da lahko učinkovito in kvalitetno opravlja svojo vlogo. Zato lahko le računalniško podprt integriran informacijski sistem nudi osnovo za delovanje kontrolerja.

S kontrolingom se v družbi Hit d. d. srečujejo že skoraj dve desetletji, z integriranim informacijskim sistemom SAP R/3 celo desetletje in le nekaj let manj je minilo od uvedbe sistema OLAP. Prav ti informacijski sistemi, ki so implementirani v družbi Hit, predstavljajo dobro osnovo za izvajanje nalog v službi kontrolinga, ki pa žal ni izkoriščena na nivoju skupine Hit. Vse dokler vsa podjetja v skupini Hit ne bodo imela ustreznega povezanega sistema, tudi kontroling pri obsežni, neurejeni masi podatkov ne bo mogel pravočasno pripravljati informacij, ki bi bile nujne za hitro kontrolo in analizo odmikov, z namenom izpolnitve planskih ciljev. Trenutni nekompatibilni, nepovezani informacijski sistemi so slaba podlaga za učinkovito delo kontrolinga. Zaradi nizke stopnje integracije informacijskih sistemov v skupini Hit ima kontroler veliko dodatnega, zamudnega in nepotrebne delo z usklajevanjem različnih virov podatkov in informacij, sami podatki ter informacije pa niso niti transparentni niti ažurni.

Z vključitvijo tehnologije OLAP (*BI*) ter modula za strateško vodenje (*SEM*) v novejšo verzijo rešitve SAP ERP je ta postal za kontroling primerna celovita informacijska rešitev, ki se lahko uporablja za podporo obvladovanju poslovanja podjetja tako na operativni kot tudi na strateški ravni. Takšen sistem lahko omogoči povezavo strategije z operativnimi cilji in viri, vrednotenje strategije skozi planiranje scenarijev, strukturiranje strategije skozi ključne kazalnike uspeha (kot je na primer uravnoteženi sistem kazalnikov) ter njeno komunikacijo skozi celotno organizacijo.

V magistrskem delu sem opozoril na nekaj pomanjkljivosti uvedenega koncepta kontrolinga v podjetju, na drugi strani sem podal tudi nekaj možnosti za izboljšave. Na koncu naj še enkrat poudarim, da je integriran informacijski sistem predpogoj za učinkovito delovanje kontrolinga, vendar je naloga vodstva podjetja, da ustrezno reši probleme, kot so neracionalni procesi v podjetju, nejasni nosilci odgovornosti in z njimi povezano centralizirano odločanje. Če se prej ne

reši omenjenih problemov, potem vodstvu ne more pomagati niti kontroling niti vsa najmodernejša in najboljša informacijska tehnologija. Če bo ta naloga spodbudila odgovorne osebe družbe Hit d. d. k razmišljanju o vzpostavitvi učinkovite informacijske podpore kontrolingu, sem dosegel svoj cilj.

LITERATURA IN VIRI

- Ahlin, T., & Zupančič, J. (2001). Uvajanje celovitih programskih paketov. *Organizacija*, 34 (5), 283–289.
- Bancroft, H. N., Seip, H., & Sprengel, A. (2001). *Implementacija SAP R/3*. Greenwich: Manning publications Co.
- Bertoncelj, M. (1997). Kontroling za dobre krmarje podjetij. *Finance*, 76, 11.
- De Bruyn, G., Lyfareff, R. W., & Kroes, K. (1999). *Advanced ABAP programming for SAP*. Rocklin: Prima Publishing.
- Debeljak, Ž. (1998). *Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal, d. d. Magistrsko delo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Deyhle, A. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Emmanuel, C. R., Otley, D. T., & Merchant, K. A. (1990). *Accounting for Management Control* (druga izd.). London: Chapman & Hall.
- Erčulj, D. (2007). Uvodne misli. *Kontrolerjev glasnik*, 15, 1.
- Eschenbach, R., Hoffman, W., & Kunesch, H. (1995). *Controlling*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Freeze, W. S. (2000). *Unlocking OLAP with Microsoft SQL Server and Excel*. Foster City: IDG Books Worldwide.
- Golob, I., & Welzer, T. (2001). *Arhitektura podatkovnih skladišč*. Prezveto 20. decembra 2007 iz spletnega mesta Slovenskega društva INFORMATIKA: www.drustvo-informatika.si/dogodki/arhiv/dsi2001/sekcija_a/golob_welzer.doc
- Han, J., & Kamber, M. (2001). *Data Mining: Concepts and Techniques*. San Francisco: Morgan Kaufmann Publishers.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (1992). *Management Accounting*. Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Co.
- Hilton, R. W. (1991). *Managerial Accounting*. New York: McGraw-Hill Inc.
- Hit d. d. (2002). *Letno poročilo 2001*. Prezveto 23. oktobra 2008 iz spletnega mesta podjetja Hit: Poslovanje: http://www.hit.si/novice_dodatek/letno_2001.pdf
- Hit d. d. (2003). *Letno poročilo 2002*. Prezveto 23. oktobra 2008 iz spletnega mesta podjetja Hit: Poslovanje: http://www.hit.si/novice_dodatek/letno_2002.pdf
- Hit d. d. (2004). *Letno poročilo 2003*. Prezveto 23. oktobra 2008 iz spletnega mesta podjetja Hit: Poslovanje: http://www.hit.si/novice_dodatek/Hit_letno_porocilo_2003_int.pdf
- Hit d. d. (2005). *Letno poročilo 2004*. Prezveto 23. oktobra 2008 iz spletnega mesta podjetja Hit: Poslovanje: http://www.hit.si/letna_porocila/Hit_letno_porocilo_2004.pdf
- Hit d. d. (2006). *Letno poročilo 2005*. Prezveto 23. oktobra 2008 iz spletnega mesta podjetja Hit: Poslovanje: http://www.hit.si/letna_porocila/hit_letno_porocilo_2005.pdf
- Hit d. d. (2007). *Letno poročilo 2006*. Prezveto 23. oktobra 2008 iz spletnega mesta podjetja Hit: Poslovanje: http://www.hit.si/letna_porocila/hit_letno_porocilo_2006.pdf

- Hit d. d. (2008). *Letno poročilo 2007*. Prevezeto 23. oktobra 2008 iz spletnega mesta podjetja Hit: Poslovanje: http://www.hit.si/letna_porocila/Hit_Letno_porocilo_2007.pdf
- Hočevar, M. (1995). Nekaj razlogov proti uvajanju pojma »controlling«. *Revizor: revija o reviziji*, 6 (4), 37–47.
- Hočevar, M. (1994). *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Doktorska disertacija*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Hočevar, M. (1998). *Planiranje in kontrola poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Horvath, P. (2002). *Controlling* (osma izd.). München: Vahlen.
- Hurst, Q., & Nowak, D. (2000). *Configuring SAP R/3 FI/CO*. San Francisco: Sybex.
- IGC. (2000). *Mission Statements: International Group of Controlling*. Prevezeto 3. septembra 2008 iz spletnega mesta mednarodne skupine za kontroling: http://www.igc-controlling.org/img/pdf/controller_s.pdf
- Indihar Štemberger, M., Jaklič, J., Groznik, A., & Kovačič, A. (2001). *Se slovenski managerji zavedajo pomena kakovostnih informacij za poslovno odločanje?* Prevezeto 22. januarja 2007 iz <http://www.drustvo-informatika.si/dogodki/arhiv/dsi2001/>
- Injac, M. (2001). *Kontroling v praksi dolenskih podjetij. Specialistično delo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Interno gradivo družbe Hit d. d. (2008). Organizacijsko navodilo: Metodologija planiranja. *Interno gradivo družbe Hit d. d.*
- Jarke, M., Lenzerini, M., Vassiliou, Y., & Vassiliadis, P. (2003). *Foundamentals of data warehouses* (druga izd.). Berlin, New York: Springer.
- Kokošar, S. (1995). *Planiranje in kontrola poslovanja podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Koletnik, F. (1992). *Upravljalno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Koletnik, F. (1996). *Kontroling*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
- Koletnik, F. (1996b). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Koletnik, F. (2000). *Kontroling in management*. Ljubljana: CISEF, Center za strokovno izpopolnjevanje in svetovalno dejavnost Ekonomske fakultete.
- Koletnik, F., Hočevar, M., Kokotec Novak, M., Vezjak, B., Knez Riedl, J., Korošec, B., in drugi. (2002). *Kontroling. 3. šola računovodenja (kontrolinga)*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Kovačič, A., Groznik, A., & Indihar Štemberger, M. (2002). *Prenova in informatizacija poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Križaj, F. (1998). Kontroling kot upravljalni sistem v bančništvu. *Bančni vestnik*, 11, 15–17.
- Križaj, F. (1998b). *Kontroling poslovnega uspeha po profitnih centrih*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Križaj, F. (1995). *Temeljno znanje o kontrolingu in stroških*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Križaj, F. (1997). *Temeljno znanje o kontrolingu, kontrolerju in stroških. Modul 1*. Ljubljana: Orgos, d. o. o.
- Krsnik, J. (brez datuma). *Sprotno analitično procesiranje – OLAP*. Prevezeto 28. aprila 2009 iz spletnega mesta Biotehniške fakultete: <http://www.bfro.uni-lj.si/zoo/org/centre/objave/OLAP/main.htm>
- Küpper, H. U. (2001). *Controlling* (tretja izd.). Stuttgart: Schäffer-Poeschel.

- Larocca, D. (2002). *Naučite se sami SAP R/3 v 24. urah*. Slovenj Gradec: samozal. D. Kuster.
- Lipovec, F. (1987). *Razvita teorija organizacije*. Maribor: Založba Obzorja.
- MaFiRa-Wiki. (7. november 2007). *OLAP*. Prevezeto 26. oktobra 2008 iz MaFiRa-Wiki, proste zbirke znanj o matematiki, fiziki in računalništvu: <http://wiki.fmf.uni-lj.si/wiki/OLAP>
- Mann, R. (1989). *Praxis Strategisches Controlling mit Checklists und Arbeitsformularen. Von der strategischen Planung zur ganzheitlichen Unternehmensführung* (peta izd.). Landsberg am Lech: Verlag Moderne Industrie.
- Melavc, D. (1991). Kaj je controlling? *Les: revija za lesno gospodarstvo*, 43 (5/6), 141–145.
- Melavc, D., & Novak, A. (2002). *Controlling: naloge, napotki, rešitve* (druga izd.). Kranj: Moderna organizacija.
- MIK. (28. marec 2006). *Reference po dejavnosti kupca: podjetje MIK Slovenija*. Prevezeto 7. marca 2009 iz spletnega mesta podjetja MIK Slovenija: <http://www.mik.si/MikReferDejavnost.htm>
- Ministrstvo za finance. (brez datuma). *Rebalans proračuna Republike Slovenije za leto 2008*. Prevezeto 15. maja 2009 iz spletnega mesta Ministrstva za finance: Proračun: http://www.mf.gov.si/slov/proracun/priprava_08_09/rebalans/REB08_SPL.pdf
- Ministrstvo za finance. (brez datuma). *Zaključni račun proračuna Republike Slovenije za leto 2005*. Prevezeto 15. maja 2009 iz spletnega mesta Ministrstva za finance: Proračun: http://www.mf.gov.si/slov/proracun/zaklj_racun_2005/ZR2005_I.pdf
- Ministrstvo za finance. (brez datuma). *Zaključni račun proračuna Republike Slovenije za leto 2006*. Prevezeto 15. maja 2009 iz spletnega mesta Ministrstva za finance: Proračun: http://www.mf.gov.si/slov/proracun/zaklj_racun_2006/ZR2006_I.pdf
- Ministrstvo za finance. (brez datuma). *Zaključni račun proračuna Republike Slovenije za leto 2007*. Prevezeto 15. maja 2009 iz spletnega mesta Ministrstva za finance: Proračun: http://www.mf.gov.si/slov/proracun/zaklj_racun_2007/ZR2007_II_1.pdf
- Možina, S., Kavčič, B., Tavčar, M. I., Pučko, D., Gričar, J., Repovž, L., in drugi. (1994). *Management*. Radovljica: Didakta.
- Mramor, D. (2002). *Teorija poslovnih financ*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Narayanan, V. (2007). *SAP FI/CO questions and answers*. Hingham: Infinity Science.
- Novak, A. (1999). Anglosaški in nemški pristop h kontrolingu. *Organizacija in kadri*, 32 (10), 554–563.
- Odar, M. (1999). Analiziranje, kontroling in revidiranje – prekrivanje, podobnosti in razlike. *Referat za 5. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu* (str. 7–20). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
- Osmanagić Bedenik, N. (1998). Računovodenje (Kontroling). *Revizor: revija o reviziji*, 9 (6), 35–48.
- Osterfelt, S. (2000). *Business Intelligence: The Intelligent Customer*. Prevezeto 27. novembra 2007 iz DM Review: <http://wdmreview.com>
- Peemöller, V. H. (1992). *Controlling. Grundlagen und Einsatzgebiete*. Herne, Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe.
- Pendse, N. (27. junij 2006). *OLAP architectures*. Prevezeto 16. januarja 2008 iz spletno mesto OLAP Report: <http://www.olapreport.com/Architectures.htm>
- Pendse, N. (3. marec 2008). *What is OLAP?* Prevezeto 24. novembra 2008 iz The OLAP Report: <http://www.olapreport.com/fasmi.htm>

- Pogačnik, B. (1997). Iskanje lukenj v vreči. *Manager*, 5, 55–57.
- Povšič, S. (1997). Ko podatek postane informacija. *Finance*, 45, 15.
- Preissler, P. R. (2000). *Controlling: Lehrbuch und Intensivkurs* (12 izd.). München: Oldenbourg Wissenschaftsverlag.
- Preissler, P. R., Ebert, G., Koinecke, J., & Peemöller, V. H. (1996). *Controlling : Intensivkurs* (šesta izd.). Landsberg am Lech: Moderne Industrie.
- Pučko, D. (1999). *Planiranje in načrtovanje poslovanja* (peta izd.). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Pučko, D. (1993). *Planiranje v podjetjih*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Pučko, D. (2003). *Strateško upravljanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Pučko, D., & Čater, T. (2001). Vpliv načrtovanja na poslovno uspešnost. (str. 49–66). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
- Pustatičnik, I. (2001). *Nadgradnja kontrolinga v trgovskem podjetju na primeru družbe ERA, d. d., Velenje. Magistrsko delo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Reichmann, T. (2001). *Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten* (šesta izd.). München: Vahlen.
- Režun, Š. (2007). 6 točk za uspešno delovanje kontrolinga. *Kontrolerjev glasnik*, 15, 8–9.
- Režun, Š. (2004). *Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju. Magistrsko delo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Roblek, P. (2003). Analiza podatkov z OLAP tehnologijo. *Raziskovalno delo podiplomskih študentov v Sloveniji: Društvo mladih raziskovalcev Slovenije – združenje podiplomskih študentov*, 322–331.
- Rozman, R. (1993). *Planiranje poslovanja podjetja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Rozman, R., Kovač, J., & Koletnik, F. (1993). *Management*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- SAP AG. (december 2006). *Documentation for SAP Strategic Enterprise Management*. Prevezeto 1. maja 2009 iz SAP Help Portal:
http://help.sap.com/saphelp_sem60ep1/helpdata/en/e1/8e51341a06084de10000009b38f83b/frameset.htm
- SAP AG. (junij 2008). *Documentation for SAP ERP Central Component 6.0 SR1, SP 14*. Prevezeto 10. aprila 2009 iz SAP Help Portal:
http://help.sap.com/saphelp_erp60_sp/helpdata/en/e1/8e51341a06084de10000009b38f83b/frameset.htm
- SAP AG. (2008b). *Update on the SAP GUI Family Q4 2008*. Prevezeto 17. januarja 2009 iz spletnega mesta podjetja SAP AG: SAP AG. (2009). *SAP Annual Report 2008*. Prevezeto 28. aprila 2009 iz spletnega mesta podjetja SAP AG:
http://www.sap.com/about/investor/reports/annualreport/2008/pdf/SAP_2008_Annual_Report.pdf
- SAP AG. (brez datuma). *SAP Business Suite*. Prevezeto 15. decembra 2008 iz spletnega mesta podjetja SAP AG: <http://www.sap.com/solutions/business-suite/index.epx>
- SAP AG. (brez datuma). *SAP ERP*. Prevezeto 25. oktobra 2008 iz spletnega mesta podjetja SAP: <http://www.sap.com/slovenia/solutions/business-suite/erp/index.epx>
- SAP AG. (brez datuma). *SAP Global: SAP: Delivering IT-Powered Business Innovation*. Prevezeto 13. maja 2009 iz spletnega mesta podjetja SAP AG: <http://www.sap.com/about/index.epx>

- <https://www.sdn.sap.com/irj/sdn/go/portal/prtroot/docs/library/uuid/d06db80d-ebf4-2a10-6b99-faa652c69d5c>
- SAP d. o. o. (2009). *SAP NetWeaver Ponuja osnovo za ustvarjanje in obvladovanje sprememb*. Prevezeto 14. januarja 2009 iz spletnega mesta podjetja SAP Slovenija: <http://www.sap.com/slovenia/platform/netweaver/index.epx>
- Schneider, D., & Bäumlner, M. (1994). Controlling-Instrumente versus Unternehmertum – wider einem alten Vorurteil. *Controlling*, 6 (6), 370–372.
- Sotlar, M. (2005). *Ustreznost tehnologije OLAP za merjenje uspešnosti poslovanja po konceptu uravnoveženega sistema kazalcev*. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Ščuka, R. (2000). *Analiza uspešnosti poslovanja družbe HIT d.d.* Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Thomsen, E. (2002). *OLAP Solutions: Building Multidimensional Information Systems* (druga izd.). New York: John Wiley & Sons.
- Turk, I. (2000). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije* (prva izd.). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Upchurch, A. (1998). *Management Accounting Principles & Practise*. London: Financial Times Pitman Publishing.
- Vagaja, A. (2004). Učinkovito podporo bo ponujalo odprto skladišče. *Finance*, 129, 22.
- Vassiliadis, P., & Sellis, T. (brez datuma). *A Survey on Logical Models for OLAP Databases*. Prevezeto 28. maja 2008 iz DWQ – Foundations of Data Warehouse Quality: Publications: <http://www.dbnet.ece.ntua.gr/~dwq/p31.pdf>
- Vitezič, N. (2002). Upravljaška uloga interne revizije i kontrolinga. *Računovodstvo, revizija i finance*, 47–54.
- Weber, J. (1995). *Einführung in das Controlling*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Wikipedia. (31. maj 2009). *Relational database management system*. Prevezeto 29. junija 2009 iz spletnega mesta Wikipedije, proste spletne enciklopedije: <http://en.wikipedia.org/wiki/RDBMS>
- Wikipedia. (29. september 2008). *SAP ERP*. Prevezeto 2. februarja 2008 iz spletnega mesta Wikipedije, proste spletne enciklopedije: http://en.wikipedia.org/wiki/SAP_ERP
- Willson, J. D., Roehl–Anderson, J. M., & Bragg, S. M. (1995). *Controllership: The Work of the Managerial Accountant*. New York: John Wiley & Sons Inc.
- Zaiane, O. R. (1999). *Principles of Knowledge Discovery in Databases: Data Warehousing and OLAP*. Prevezeto 16. novembra 2008 iz <http://www.cs.ualberta.ca/~zaiane/courses/cmput690/slides/Chapter2/sld001.htm>
- Ziegenbein, K. (1992). *Controlling* (četrta izd.). Ludwigshafen am Rhein: Kiehl Verlag.
- Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. (2006). *Slovenski računovodski standardi*. Prevezeto 27. januarja 2009 iz spletnega mesta Slovenskega Inštituta za revizijo: http://www.si-revizija.si/racunovodje/dokumenti/SRS_2006/SRS_2006.zip
- Železnikar, J. (2003). Kontroling – povzročitelj stroškov ali konkurenčna prednost? *Kontrolerjev glasnik*, 11, 1–4.

PRILOGA

Seznam uporabljenih kratic

Akronim	Tuji izraz	Slovenski izraz
ABAP/4	<i>Advanced Business Application Programming</i>	programski jezik v okolju SAP
BEP	<i>Break-Even-Point</i>	prag pokritja ali točka preloma
BI	<i>Business Intelligence</i>	poslovna inteligenca
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>	uravnotežen sistem kazalcev
BW	<i>Business Warehouse</i>	podatkovno skladišče (SAP)
CO	<i>Controlling</i>	kontroling (SAP)
CO-OM	<i>Overhead Cost Controlling</i>	kontroling splošnih stroškov (SAP)
CO-OM-ABC	<i>Activity-Based Costing</i>	stroški po aktivnostih poslovnega procesa (SAP)
CO-OM-CCA	<i>Cost Center Accounting</i>	računovodstvo stroškovnih mest (SAP)
CO-OM-CEL	<i>Cost Element Accounting</i>	računovodstvo vrste stroškov (SAP)
CO-OM-OPA	<i>Internal Orders</i>	interni nalogi (SAP)
CO-PA	<i>Profitability Analysis</i>	analiza donosnosti in analiza tržnih segmentov (SAP)
CO-PC	<i>Product Cost Controlling</i>	kontroling stroškov proizvoda (SAP)
CO-PC-OBJ	<i>Cost Object Controlling</i>	kontroling stroškovnih nosilcev (SAP)
CO-PC-PCP	<i>Product Cost Planning</i>	kontroling planiranja stroškov izdelka (SAP)
CRM	<i>Customer Relationship Management</i>	upravljanje odnosov s kupci
DnD	<i>Drag & Drop</i>	povleci in spusti
EC	<i>Enterprise Controlling</i>	kontroling podjetja (SAP)
EC-CS	<i>Consolidation</i>	konsolidacija (SAP)
EC-PCA	<i>Profit Center Accounting</i>	računovodstvo profitnega centra (SAP)
ERP	<i>Enterprise resources planning</i>	celovita programska rešitev
EVA	<i>Economic Value Added</i>	ekonomska dodana vrednost
FASMI	<i>Fast Analysis of Shared Multidimensional Information</i>	test za določanje orodij OLAP (hitrost, analiza, skupna raba, večdimenzionalnost, informacije)
FI	<i>Financial Accounting</i>	finančno računovodstvo (SAP)
FIN-FSCM	<i>Financial Supply Chain Management</i>	upravljanje finančne oskrbne verige (SAP)
FTE	<i>Full Time Equivalents</i>	ekvivalent uslužbenca s polnim delovnim časom
FTP	<i>File Transmission Protocol</i>	protokol za prenos datotek
GUI	<i>Graphical User Interface</i>	grafični uporabniški vmesnik
HOLAP	<i>Hybrid OLAP</i>	hibridni OLAP
HR	<i>Human Resources</i>	upravljanje s človeškimi viri
HTML	<i>Hypertext Markup Language</i>	jezik za označevanje nadbесedila - za oblikovanje večpredstavnostnih dokumentov, ki omogoča povezave znotraj dokumenta ali med dokumenti
HTTP	<i>Hypertext Transfer Protocol</i>	standardni protokol za izmenjavo nadbесedil ter grafičnih, zvočnih in drugih večpredstavnostnih vsebin na spletu
IGC	<i>International Group of Controlling</i>	mednarodna skupina za kontroling
IM	<i>Investment Management</i>	upravljanje investicij (SAP)

ITS	<i>Internet Transaction Server</i>	internetni transakcijski strežnik (SAP)
Java EE	<i>Java Platform, Enterprise Edition</i>	platforma za programiranje aplikacij
KPI	<i>Key Performance Indicators</i>	ključni kazalniki uspešnosti
LAN	<i>Local Area Network</i>	lokalna mreža
LO	<i>Logistics</i>	logistika (SAP)
MIK	<i>Management Information Kommunikation</i>	menedžment, informiranje, komuniciranje
MM	<i>Material Management</i>	upravljanje z materialom / materialno poslovanje (SAP)
MOLAP	<i>Multidimensional On-line Analytical Processing</i>	večdimenzionalni OLAP
MRP	<i>Material Requirements Planning</i>	računalniško podprto načrtovanje porabe materiala
OLAP	<i>On-Line Analytical Processing</i>	sprotna analitična obdelava podatkov
OLTP	<i>On-Line Transaction Processing</i>	sprotna obdelava transakcij
PA	<i>Personnel Administration</i>	kadrovska administracija (SAP)
PLM	<i>Product Lifecycle Management</i>	upravljanje življenjskega cikla izdelkov (SAP)
PM	<i>Plant Maintenance</i>	vzdrževanje (SAP)
PP	<i>Production Planning & Control</i>	planiranje proizvodnje (SAP)
PS	<i>Project System</i>	projektni sistem (SAP)
PT	<i>Personnel Time Management</i>	upravljanje delovnega časa osebja (SAP)
PY	<i>Payroll Accounting</i>	plače (SAP)
QM	<i>Quality Management</i>	upravljanje kakovosti (SAP)
RDBMS	<i>Relational Database Management Systems</i>	sistem za upravljanje relacijske podatkovne baze
ROA	<i>Return On Assets</i>	donosnost sredstev
ROE	<i>Return on Equity</i>	donosnost kapitala
ROI	<i>Return on Investment</i>	donosnost naložb
ROLAP	<i>Relational OLAP</i>	relacijski OLAP
ROR	<i>Return On Revenue</i>	donosnost prihodkov
SAP	<i>Systeme, Anwendungen, Produkte Systems, Applications and Products</i>	sistemi aplikacije in produkti
SCM	<i>Supply Chain Management</i>	upravljanje oskrbnih verig
SD	<i>Sales and Distribution</i>	prodaja in distribucija (SAP)
SEM	<i>Strategic Enterprise Management</i>	strateško upravljanje podjetja (SAP)
SRM	<i>Supplier Relationship Management</i>	upravljanje odnosov z dobavitelji (SAP)
SWOT	<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats</i>	prednosti, slabosti, priložnosti, nevarnosti
TR	<i>Treasury</i>	zakladništvo (SAP)
WAN	<i>Wide Area Network</i>	računalniška mreža širšega zemljepisnega področja
WBS	<i>Work Breakdown Structure</i>	plan projektne strukture (SAP)
WEG	<i>Wachstum, Entwicklung, Gewinn</i>	rast, razvoj, dobiček
XML	<i>Extensible Markup Language</i>	razširljiv označevalni jezik

Terminološki slovar

Izraz v angleščini	Slovenski izraz in pomen
ABAP Query	ABAP Query je funkcionalno orodje, ki se uporablja v rešitvi SAP ERP za kreiranje povpraševanj po informacijah.
Account-based Profitability Analysis	Analiza donosnosti na osnovi kontov.
Ad-Hoc	Sprotno, kar ni vnaprej določeno.
Application	Programska rešitev – računalniški program, namenjen uporabniku za opravljanje določenih nalog.
Benchmarking	Primerjalna analiza – primerjanje lastne uspešnosti s konkurenco na podlagi izdelanih kriterijev.
Best practice	Najboljša poslovna praksa – s prakso potrjeni najboljši način za izdelavo nečesa.
Client	Odjemalec – 1. računalniški program, ki pošilja zahteve strežniku in od njega sprejema rezultate; 2. računalnik, ki za svoje delo potrebuje storitve strežnika.
Costing-based Profitability Analysis	Analiza donosnosti na osnovi kalkulacij.
Customization	Prirojevanje – 1. izdelava, prilagoditev programa glede na zahteve uporabnika; 2. sprememba nastavitvev.
Data Warehouse	Podatkovno skladišče – podatkovna baza, namenjena odločanju na podlagi predhodne analize.
Database	Podatkovna baza – urejena zbirka medsebojno povezanih podatkov, ki je shranjena na nosilcu podatkov.
Drill-Down	Vrtanje v globino – operacija, ki se izvaja nad podatki z orodji OLAP, za podrobnejši prikaz podatkov.
Employee Turnover Rate	Fluktuacija zaposlenih – odstotek ljudi, ki zapusti službo v časovnem obdobju glede na povprečno število zaposlenih.
Feedback Control	Povratna kontrola.
Feed-forward Control	Vnaprejšnja (strateška) kontrola.
Filtering	Filtriranje – možnost izbiranja kriterijev za prikazovanje podmnožice podatkov z orodji OLAP.
HR KPI	Ključni kazalniki uspešnosti z vidika človeških virov, ki merijo doseganje strateško najbolj pomembnih ciljev.
Industry Solutions	Panožne rešitve – rešitve, ki pokrivajo specifične potrebe različnih industrij in panog.
Innovation KPI	Ključni kazalniki uspešnosti z vidika inovacij, ki merijo doseganje strateško najbolj pomembnih ciljev.
Innovation Rate	Stopnja inovacij – delež prihodka od prodaje novih storitev v celotnih prihodkih.
Investment Rate	Stopnja investicij – delež novih investicij v opredmetenih sredstvih.
KPIs of the Customer Perspective	Ključni kazalniki uspešnosti z vidika poslovanja s strankami, ki merijo doseganje strateško najbolj pomembnih ciljev.
KPIs of the Financial Perspective	Ključni kazalniki uspešnosti s finančnega vidika, ki merijo doseganje strateško najbolj pomembnih ciljev.
Outsourcing	Izločanje poslov – pogodbeno prenašanje opravil na zunanje izvajalce.
Overtime Rate	Stopnja nadur – odstotek nadur v planiranem fondu ur izbranega časovnega obdobja.
Pivot	Vrtenje – spreminjanje orientacije dimenzij OLAP kocke
Pivot Table	Vrtalna tabela – interaktivna tabela, ki samodejno naredi

	izvlečke, organizira in povzema podatke.
Report Painter	Risar poročil – aplikacija za kreiranje in spreminjanje poročil v rešitvi SAP ERP.
Report Writer	Zapisovalec poročil – aplikacija za kreiranje in spreminjanje poročil v rešitvi SAP ERP.
Rolling Budgets	Sprotni plani – polletni ali četrletni načrti, ki zajamejo dvanajstmesečno obdobje ter se sproti obnavljajo in vsebinsko dopolnjujejo.
Roll-Up	Združevanje – prikazovanje podatkov na višji ravni v hierarhiji dimenzije orodja OLAP.
Scoping	Omejevanje pogleda na določeno podserijo oz. Področje podatkov.
Self-control	Samonadzor ali samokontrola.
Server	Strežnik – 1. računalniški program, ki sprejema in izvaja zahteve odjemalca ali več odjemalcev ter jim vrne rezultat; 2. računalnik, ki izvaja ta program ali več takih programov.
Slicing	Listanje (rezanje) – pregledovanje vseh podatkov na podlagi enega ali več izbranih elementov dimenzije.
Web-Browser	Spletni brskalnik – odjemalec: 1. za povezavo s spletnim strežnikom; 2. za prikazovanje spletnih strani, spletnih dokumentov.
Worksheet	List – stran v delovnem zvezku računalniškega programa za obdelavo razpredelnic.

Kazalo tabel

Tabela 1: Organizacijske oblike kontrolinga	1
Tabela 2: Primerjava značilnosti rešitev OLTP in OLAP	1
Tabela 3: Poslovanje in vloga skupine Hit v slovenskem gospodarstvu od leta 1995 do 2008....	56
Tabela 4: ERP sistem in poslovno informacijski sistemi družb skupine Hit, ki so vir podatkov sistema MIK-OLAP	78

Kazalo slik

Slika 1: Celovitost kontrolinga.....	1
Slika 2: Zgradba rešitve SAP ERP	1
Slika 3: Model integracije modulov v rešitvi SAP ERP	38
Slika 4: Komponente kontrolinga v rešitvi SAP ERP	1
Slika 5: Organiziranost kontrolinga v organigramu sektorja ekonomike in financ.....	1