

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**IZGRADNJA INFORMACIJSKEGA SISTEMA ZA POTREBE
KONTROLINGA POSLOVNE SKUPINE**

Ljubljana, junij 2005

VANJA ŽILNIK

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

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

Kazalo

1. UVOD	1
2. NASTANEK IN ORGANIZACIJA POSLOVNE SKUPINE	5
2.1 NASTANEK MULTINACIONALNEGA PODJETJA	6
2.2 STRATEGIJE MULTINACIONALNEGA PODJETJA	9
2.3 ORGANIZACIJSKE STRUKTURE MULTINACIONALNEGA PODJETJA	11
2.3.1 <i>Oblike organizacijskih struktur multinacionalnega podjetja</i>	11
2.3.2 <i>Centralizacija in decentralizacija odločanja</i>	18
2.3.3 <i>Hierarhija in heterarhija</i>	20
2.3.4 <i>Integracija in koordinacija</i>	21
3. VLOGA KONTROLINGA V MULTINACIONALNEM PODJETJU	23
3.1 PODJETJE KOT POSLOVNI SISTEM	23
3.2 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO	24
3.3 POJEM IN VSEBINA KONTROLINGA	26
3.3.1 <i>Naloge kontrolinga in kontrolerja</i>	28
3.3.2 <i>Koncept kontrolinga v multinacionalnem podjetju</i>	31
3.3.3 <i>Računovodsko predračunavanje v multinacionalnem podjetju</i>	32
3.3.4 <i>Poslovodsko nadziranje odvisnih podjetij v tujini</i>	35
3.3.5 <i>Uspešnost odvisnega podjetja in uspešnost poslovodje</i>	38
3.3.6 <i>Pomen kombiniranja finančnih in nefinančnih meril uspešnosti</i>	40
3.3.7 <i>Poročanje o poslovanju odvisnih podjetij</i>	43
3.4 KONSOLIDIRANI RAČUNOVODSKI IZKAZI IN KONSOLIDIRANJE	44
4. INFORMACIJSKI SISTEMI KOT KLJUČ ZA DOSEGANJE KONKURENČNE PREDNOSTI	45
4.1 RAZVOJ INFORMACIJSKIH SISTEMOV	46
4.2 POSLOVODNI IN RAČUNOVODSKI INFORMACIJSKI SISTEM	47
4.3 INFORMACIJSKA TEHNOLOGIJA TER NJENA UPORABA	50
4.4 KONKURENČNOST PODJETJA V INFORMACIJSKI DOBI	52
4.5 INFORMACIJSKI SISTEMI V RAZLIČNIH ORGANIZACIJSKIH OBLIKAH MULTINACIONALNEGA PODJETJA	54
4.6 ODLOČITEV O LASTNEM RAZVOJU ALI NAKUPU PROGRAMSKE REŠITVE	55
4.7 DEJAVNIKI USPEHA PRI UVAJANJU INFORMACIJSKIH SISTEMOV	57
5. ZASNOVA INFORMACIJSKEGA SISTEMA ZA POTREBE KONTROLINGA ODVISNIH PODJETIJ	60
5.1 PREDSTAVITEV PODJETJA ALFA	60
5.2 POTREBA PO NOVEM INFORMACIJSKEM SISTEMU	61

5.3	IZBIRA NAJUSTREZNEJŠE PROGRAMSKE REŠITVE _____	63
5.4	ZAGONSKI ELABORAT PROJEKTA PLANET _____	64
5.4.1	<i>Cilji projekta Planet</i> _____	64
5.4.2	<i>Projektna organizacija</i> _____	65
5.4.3	<i>Uvajanje informacijskega sistema po metodologiji STAR</i> _____	67
5.4.4	<i>Ocena stroškov projekta</i> _____	68
5.4.5	<i>Omejitve in riziki projekta</i> _____	70
5.5	DEFINIRANJE UPORABNIŠKIH ZAHTEV _____	70
5.6	OSNOVNA IZHODIŠČA POROČANJA ODVISNIH PODJETIJ _____	74
5.7	OBLIKOVANJE IN ZGRADBA APLIKACIJE _____	75
5.7.1	<i>Dimenzije aplikacije</i> _____	76
5.7.2	<i>Preračunavanje valut</i> _____	81
6.	SKLEP _____	82
7.	LITERATURA IN VIRI _____	85
7.1	LITERATURA _____	85
7.2	VIRI _____	89
PRILOGE	_____	I

Kazalo tabel

<i>Tabela 1: Stopnje razvoja multinacionalnega podjetja</i> _____	8
<i>Tabela 2: Povezava med strategijo in organizacijsko strukturo v mednarodnem okolju</i> ____	11
<i>Tabela 3: Vrste nalog kontrolerja v procesu načrtovanja in nadziranja</i> _____	29
<i>Tabela 4: Klasifikacija mehanizmov nadzora</i> _____	36
<i>Tabela 5: Finančna merila za spremljanje poslovanja odvisnih podjetij in njihovih poslovodij</i> _____	42
<i>Tabela 6: Nefinančna merila za spremljanje poslovanja odvisnih podjetij in njihovih poslovodij</i> _____	42
<i>Tabela 7: Primerjava med tremi vrstami ponudnikov celovitih programskih rešitev</i> _____	57
<i>Tabela 8: Aktivnosti projekta po posameznih korakih metodologije STAR</i> _____	69
<i>Tabela 9: Pogostost in vrsta informacij odvisnih podjetij obvladujočemu podjetju</i> _____	75
<i>Tabela 10: Prikaz metod PVA in VAL</i> _____	82

Kazalo slik

<i>Slika 1: Nacionalna struktura</i>	12
<i>Slika 2: Mednarodna oddelčna struktura</i>	13
<i>Slika 3: Funkcijska organiziranost</i>	14
<i>Slika 4: Organiziranost po geografskih področjih</i>	14
<i>Slika 5: Organiziranost po proizvodnih linijah</i>	15
<i>Slika 6: Matrična struktura</i>	16
<i>Slika 7: Tridimenzionalni prikaz matrične organizacijske strukture</i>	17
<i>Slika 8: Dezintegracija in integracija</i>	22
<i>Slika 9: Razčlenitev poslovnega sistema</i>	23
<i>Slika 10: Razvoj informacijskih sistemov</i>	47
<i>Slika 11: Povezanost računovodskega in poslovnega informacijskega sistema</i>	49
<i>Slika 12: Dejavniki uspeha podjetja skozi čas</i>	53
<i>Slika 13: Terminski plan širšega projekta prenove kontrolinga poslovne skupine</i>	63
<i>Slika 14: Projektna organizacija v podjetju Alfa</i>	66
<i>Slika 15: Projektna organizacija svetovalcev Hyperion</i>	67
<i>Slika 16: Terminski plan projekta Planet po ključnih korakih metodologije STAR</i>	68
<i>Slika 17: Prodaja po poreklu blaga in kupcu</i>	73
<i>Slika 18: Hierarhija dimenzije obdobje</i>	77
<i>Slika 19: Hierarhija dimenzije entiteta</i>	78
<i>Slika 20: Hierarhija postavk izkaza poslovnega izida</i>	79
<i>Slika 21: Primer kombiniranja postavk z dimenzijama entiteta in program</i>	81

Kazalo prilog

<i>Priloga 1: Predloga intervjuja z uporabniki informacij kontrolinga podjetja Alfa</i>	1
---	---

Slovar uporabljenih kratic

<i>Kratica</i>	<i>Angleški izraz</i>	<i>Slovenski izraz</i>
<i>BOT</i>	<i>Built-Operate-Transfer</i>	<i>zgradi-upravljaj-predaj državi</i>
<i>ERP</i>	<i>Enterprise Resource Planning</i>	<i>celovita programska rešitev</i>
<i>FDI</i>	<i>Foreign Direct Investments</i>	<i>neposredne tuje investicije</i>
<i>HFM</i>	<i>Hyperion Financial Management</i>	<i>aplikacija Hyperion Financial Management</i>
<i>ICP</i>	<i>Intercompany</i>	<i>notranji odnosi</i>
<i>IFAC</i>	<i>International Federation of Accountants</i>	<i>mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov</i>
<i>MIS</i>	<i>Management Information System</i>	<i>poslovodni informacijski sistem</i>
<i>MNC</i>	<i>multinational corporation</i>	<i>multinacionalno podjetje</i>
<i>MRS</i>	<i>International Accounting Standards</i>	<i>mednarodni računovodski standardi</i>
<i>SRS</i>	<i>Slovenian Accounting Standards</i>	<i>slovenski računovodski standardi</i>
<i>SIM</i>	<i>Strategic Information Management</i>	<i>strateško upravljanje informacij</i>
<i>SIS</i>	<i>Strategic Information System</i>	<i>strateški informacijski sistem</i>
<i>SMIS</i>	<i>Strategic Management Information System</i>	<i>strateški poslovodni informacijski sistem</i>
<i>STAR</i>	<i>Structured Techniques for Assured Results</i>	<i>strukturirane tehnike za zagotovljen rezultat</i>

Slovar uporabljenih angleških izrazov

<i>Angleški izraz</i>	<i>Slovenski izraz</i>
<i>account</i>	<i>postavka</i>
<i>associated companies</i>	<i>pridružena podjetja</i>
<i>balance scorecard</i>	<i>uravnotežen sistem kazalnikov</i>
<i>build</i>	<i>izgradnja</i>
<i>design</i>	<i>oblikovanje</i>
<i>entity</i>	<i>entiteta</i>
<i>espoused technologies</i>	<i>prevzete tehnologije</i>
<i>fast close procedure</i>	<i>hitro zaključevanje računovodskih evidenc</i>
<i>functional structure</i>	<i>funkcijska struktura</i>
<i>group</i>	<i>skupina podjetij</i>
<i>IT (information technology) productivity paradox</i>	<i>paradoks produktivnosti informacijske tehnologije</i>
<i>international division structure</i>	<i>mednarodna oddelčna struktura</i>
<i>knowledge management</i>	<i>upravljanje z znanjem</i>
<i>knowledge managers</i>	<i>upravljalci znanja</i>
<i>management control</i>	<i>poslovodsko uravnavanje</i>

<i>Angleški izraz</i>	<i>Slovenski izraz</i>
<i>matrix structure</i>	<i>matrična struktura</i>
<i>national subsidiary structure</i>	<i>nacionalna struktura</i>
<i>network organization</i>	<i>mrežna organizacija</i>
<i>non-input logics</i>	<i>nevnosna formula</i>
<i>parent</i>	<i>obvladujoče podjetje</i>
<i>period</i>	<i>obdobje</i>
<i>plan</i>	<i>planiranje</i>
<i>plug accounts</i>	<i>konti razlik</i>
<i>pooled interdependence</i>	<i>združena odvisnost</i>
<i>product division structure</i>	<i>organiziranost po proizvodnih linijah</i>
<i>product reporting</i>	<i>poročanje po proizvodih</i>
<i>reciprocal interdependence</i>	<i>recipročna odvisnost</i>
<i>regional structure</i>	<i>organiziranost po geografskih področjih</i>
<i>relational data storage</i>	<i>relacijsko shranjevanje podatkov</i>
<i>requirements analysis</i>	<i>analiza zahtev</i>
<i>review</i>	<i>pregled</i>
<i>roll-out</i>	<i>uporaba</i>
<i>scenario</i>	<i>scenarij</i>
<i>sequential interdependence</i>	<i>zaporedna odvisnost</i>
<i>strategic planning and control</i>	<i>strateško usmerjanje</i>
<i>subsidiary</i>	<i>odvisno podjetje</i>
<i>task control</i>	<i>uravnavanje nalog, sprotno uravnavanje</i>
<i>technologies-in-use</i>	<i>tehnologije v uporabi</i>
<i>test</i>	<i>testiranje</i>
<i>third parties</i>	<i>tretje osebe</i>
<i>value</i>	<i>vrednost</i>
<i>view</i>	<i>pogled</i>
<i>year</i>	<i>leto</i>

1. Uvod

Zaradi globalizacije in internacionalizacije poslovanja se zadnja leta gospodarske razmere na svetovnih trgih zelo spreminjajo. Podjetje svoje poslovanje internacionalizira z različnimi načini vstopanja na tuje trge. Kadar za to izbere neposredna vlaganja oziroma ustanavljanje in organizacijo odvisnih podjetij, govorimo o nastanku *poslovne skupine*. Le-to sestavljajo obvladujoče podjetje in njegova odvisna podjetja tako doma kot v tujini. V primeru skupine podjetij, katere obvladujoče podjetje ima vsaj eno odvisno podjetje locirano izven matične države, govorimo o multinacionalnem podjetju.

Za uspešno delovanje potrebuje podjetje primerno organizacijsko strukturo. V nenehno spreminjajočem se okolju velikost podjetja ne pomeni le prednosti, temveč tudi nevarnost, saj podjetje postaja neprožno in nesposobno hitrega prilagajanja okolju. Stroški upravljanja kompleksnih razmerij v podjetju postajajo preveliki. Z rastjo podjetja se povečujejo tudi delitev dela, njegova koordinacija in nadzor.

Odvisna podjetja v tujini poslujejo v okoljih, ki jih obvladujoče podjetje slabo pozna. Tako postane odločanje o njihovem poslovanju precej bolj negotovo in težje kot v primeru, ko skupino sestavljajo podjetja s sedežem v isti državi. Ravno zaradi tega je začela naraščati potreba po kakovostnih informacijah za načrtovanje, koordiniranje in nadziranje domačih in mednarodnih aktivnosti. Za uspešno vodenje odvisnih podjetij so pomembne predvsem informacije, prikazane v ustreznih načrtih in nadzornih poročilih. Ključni del celotnih informacij, ki jih za potrebe odločanja o poslovanju odvisnih podjetij potrebuje poslovodstvo obvladujočega podjetja, pripravlja pa jih kontroling, predstavljajo računovodske informacije.

Narava in poslanstvo kontrolinga sta v samostojnem podjetju in v skupini podjetij podobna. V obeh primerih je njegova primarna naloga podpora vodstvu pri vodenju in usmerjanju podjetja. V Sloveniji je, zahvaljujoč predvsem porastu investicij na trge bivše Jugoslavije, vse več podjetij, ki imajo družbe v tujini. Vse večja internacionalizacija poslovanja nedvomno prinaša tudi večjo kompleksnost upravljanja in vodenja, čemur se mora seveda prilagajati tudi kontroling. Pri kontrolingu multinacionalnega podjetja je zelo pomembno, kako je podjetje organizirano, kako potekajo procesi komunikacije med posameznimi družbami, oddelki, osebami, kdo ima največjo moč v piramidi skupine in na kakšen način jo uveljavlja.

Kontroling obvladujočega podjetja naj bi imel dvojno vlogo, in sicer kontroling v domačem podjetju ter odgovornost za zasnovo in vpeljavo kontrolinga v vseh odvisnih podjetjih. Izkušnje kažejo, da je prave decentralizacije na področju kontrolinga zelo malo. Kontrolerji v odvisnih podjetjih so namreč vsakodnevno izpostavljeni pritiskom obvladujočega podjetja po dodatnem poročanju in interpretacijah. Tako dnevno prihaja do nasprotij pri primarni nalogi lokalnega kontrolerja: ali naj dela samo za centralni kontroling v smislu poročanja, ali naj svoj

čas namenja tudi lokalnemu poslovdstvu. Tako se s časom lokalnim kontrolerjem povečuje število poročil in analiz, ki jih morajo pripravljati in posredovati, prevelika količina poročil pa ima za posledico veliko količinsko in rokovno obremenjenost tako kontrolerjev kot tudi poslovodij. Zelo redko se vršijo inventure teh poročil ter liste prejemnikov in na njihovi podlagi predlogi za opuščanje posameznih poročil, s čimer bi si lokalni kontrolerji zagotovili več časa za kakovostno vsebinsko delo.

Eden izmed pogojev za uspešno delo kontrolinga in konkurenčno poslovanje vsakega podjetja je sodoben, to je integriran, kakovosten in učinkovit informacijski sistem, ki omogoča premišljeno zbiranje in hranjenje podatkov, njihovo preoblikovanje v kakovostne informacije ter usmerjeno posredovanje do končnih uporabnikov, ki informacije uporabijo pri odločanju. Za uspešno vpeljavo novega, računalniško podprtega informacijskega sistema sta potrebna dva osnovna pogoja: izbira primerne programske rešitve in ustrezen postopek uvajanja. Današnja ponudba programskih orodij na tem področju je zelo velika, zato je pri izbiri precej pozornosti potrebno posvetiti funkcionalnostim posameznega orodja. Zaradi povečanega pomena informacijske tehnologije in njenih hitrih sprememb se vse več podjetij odloča za posodobitev obstoječega ali za vpeljavo novega informacijskega sistema. Vendar se morajo podjetja zavedati, da naložbe v informacijsko tehnologijo same po sebi še ne zagotavljajo boljših informacij. Ključ do dobrih informacij so ljudje in ne tehnologija. Nenazadnje so ljudje tisti, ki transformirajo podatek v informacijo in prav isti ljudje imajo od takšne informacije tudi koristi.

Pred uvedbo informacijskega sistema je pomembno natančno določiti razmejitve odločanja o posameznih poslovnih funkcijah med vrhnje poslovdstvo obvladujočega podjetja ter lokalna poslovdstva v odvisnih podjetjih. Odgovornost mora biti ustrezno razporejena med posamezne ravni odločanja. Od stopnje decentralizacije odločanja je namreč odvisno, do katerih informacij mora imeti dostop posamezna raven odločanja za učinkovito sprejemanje odločitev.

Za identifikacijo potreb po informacijah, ki naj jih posameznim ravnam odločanja omogoča informacijski sistem podjetja, je ključno poznavanje organizacijskih struktur, ki so jih razvila multinacionalna podjetja, ter razumevanje dejavnikov decentralizacije odločanja v podjetju.

Podjetja se danes pri svojem poročanju srečujejo z mnogimi težavami, med katerimi bi omenila neenotno in neustrezno programsko opremo, s katero razpolagajo nekatera odvisna podjetja, pomanjkljiva navodila za poročanje, dana s strani centralnega kontrolinga ter zelo kratke roke poročanja, ki jih podjetja lahko dosegajo le z nadurnim delom. Poleg tega mednarodna povezovanja podjetij ustvarjajo vedno bolj kompleksne organizacijske in poročevalske strukture, ki povečujejo možnosti za napake in nesporazume pri zbiranju in analizi finančnih podatkov.

Namen magistrskega dela je ugotoviti vlogo in pomen kontrolinga pri zadovoljevanju potreb po informacijah za odločanje notranjih uporabnikov glede na probleme, ki se pojavljajo v zvezi s poslovanjem preko odvisnih podjetij v tujini. Poleg tega želim z delom dati teoretično osnovo drugim podjetjem v Sloveniji ter jih na podlagi praktičnih izkušenj pri uvajanju informacijskega sistema za potrebe kontrolinga odvisnih podjetij usmeriti k čim boljšemu reševanju problemov s tega področja. V Sloveniji se namreč podjetja, ki se odločijo za projekt te vrste, lahko zanašajo le na reference ponudnikov programske opreme in na izkušnje večjih multinacionalnih podjetij v tujini. Namen dela je tudi sistematična predstavitev vsakega vsebinskega sklopa magistrskega dela posebej ter smiselna povezava sklopov v zaokroženo celoto.

Delo je namenjeno tako izvajalcem kontrolinga, analitikom in računovodjem, ki pripravljajo informacije za odločanje, kot tudi različnim ravnam posloводства, tako v obvladujočem kot v odvisnih podjetjih.

Glavni cilj magistrskega dela je podati predlog projekta uvedbe informacijskega sistema za potrebe kontrolinga odvisnih podjetij. *Podrobnejši cilji* magistrskega dela pa so naslednji:

- Opredeliti multinacionalno podjetje ter evolucionsko spreminjanje njegove organizacijske strukture;
- Prikazati, zakaj je kontroling v multinacionalnem podjetju vedno bolj pomemben za uspešno poslovanje podjetja, ter katere so njegove temeljne naloge v primeru poslovanja preko odvisnih podjetij;
- Izluščiti najpomembnejše težave, s katerimi se sooča kontroling v zvezi s poslovanjem preko odvisnih podjetij v tujini;
- Predlagati ustrezno programsko rešitev ter pokazati na ključne dejavnike uspeha takšnega projekta.

V delu želim pokazati, da je danes močna funkcija kontrolinga in njegova vloga pri postavitvi ustreznega informacijskega sistema, nujna za obstoj podjetja.

Magistrsko delo je *teoretično-praktičnega značaja*, saj temelji tako na sekundarnih podatkih in dejstvih, ki izhajajo iz že napisanih del domačih in tujih avtorjev, kot tudi na lastnih izkušnjah pri postavitvi novega informacijskega sistema za potrebe kontrolinga odvisnih podjetij. Osredotočila sem se na domačo in tujo strokovno literaturo, ki je neposredno in posredno povezana s kontrolingom, informacijskimi sistemi ter organizacijo in poslovanjem multinacionalnih podjetij.

Delo vključuje strokovno poglobitev in znanstvenoraziskovalni način obdelave problema. Kot izhodišče so mi služile različne empirične raziskave ter teoretična spoznanja, ki so v literaturi podprta tudi s primeri iz prakse. Izhodišče so bila tudi spoznanja in literatura iz različnih strokovnih seminarjev, organiziranih v letih 2001 do 2003. V zadnjem sklopu magistrskega

dela sem uporabila znanja, ki izhajajo iz praktičnih izkušenj pri delu v oddelku za kontroling odvisnih podjetij v enem večjih multinacionalnih podjetij v Sloveniji.

Magistrsko delo je *sestavljeno iz sedmih poglavij*, pri čemer prvo, šesto in sedmo poglavje predstavljajo uvodne in sklepne misli ter seznam uporabljene literature in virov.

Drugo poglavje pričnem s teoretično opredelitvijo poslovne skupine in multinacionalnega podjetja. Nadaljujem z opisom internacionalizacije poslovanja, kjer govorim o načinih vstopanja podjetij na tuje trge. S tem je namreč povezan nastanek in razvoj multinacionalnega podjetja. Sledi opis organizacijskih struktur, ki razvoj multinacionalnega podjetja spremljajo, ter povezave med njimi in strategijami podjetja.

V *tretjem poglavju* opredelim pojem kontrolinga, pokažem na sorodnost kontrolinga in računovodstva, ter s tem v zvezi na različna mnenja slovenskih strokovnjakov glede uvajanja pojma kontroling v slovensko prakso. Nadaljujem z opredelitvijo nalog kontrolerja, z njegovo vlogo v multinacionalnem podjetju, nato pa se osredotočim na procese načrtovanja in nadziranja v multinacionalnem podjetju.

O informacijskih sistemih, informacijski tehnologiji in informacijah govorim v *četrtem poglavju*. Začnem s teorijo razvoja informacijskih sistemov in opredelitvijo njihove vloge v podjetju. V nadaljevanju pokažem na pomembnost upravljanja informacij, pri kreiranju katerih je, bolj kot informacijska tehnologija, pomembna vloga človeka. Sledi opis informacijskih sistemov v posameznih organizacijskih oblikah multinacionalnega podjetja, navedem razloge za in proti nakupu oziroma lastnemu razvoju programske rešitve, na koncu pa opredelim še ključne dejavnike uspeha pri projektih uvajanja informacijskih sistemov.

V *petem poglavju* obravnavam konkreten primer uvedbe informacijskega sistema za potrebe kontrolinga odvisnih podjetij. Na začetku prikažem slabosti obstoječega informacijskega sistema, nato nadaljujem z opisom projektnega načrta, ki smo ga zapisali v zagonskem elaboratu. Posebno podpoglavje namenim še definiranju uporabniških zahtev, opisu izhodišč poročanja odvisnih podjetij obvladujočemu podjetju ter na koncu še zgradbi nove aplikacije.

V magistrskem delu uporabljam določene kratice ter strokovne izraze, ki v izvorniku izhajajo iz angleškega jezika. Prve sem povzela v Slovarju uporabljenih kratic, druge pa v Slovarju uporabljenih angleških izrazov.

2. Nastanek in organizacija poslovne skupine

Pojmi obvladujoče podjetje, odvisno podjetje in skupina podjetij so v Mednarodnih računovodskih standardih (v nadaljevanju MRS) opredeljeni takole (MRS, 2001, str. 1291-1323):

- *obvladujoče podjetje* (angl.: parent) je podjetje, ki ima eno ali več odvisnih podjetij (MRS, 2001, str. 1306);
- *odvisno podjetje* (angl.: subsidiary) je podjetje, ki ga obvladuje drugo podjetje, imenovano obvladujoče (MRS, 2001, str. 1308) in
- *skupina podjetij* (angl.: group), ki je definirana kot obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja (MRS, 2001, str. 1317).

Pojmovanje se v Slovenskih računovodskih standardih (v nadaljevanju SRS) nekoliko razlikuje od pojmovanja v MRS, saj SRS kot skupino podjetij obravnavajo ne le obvladujoče podjetje in njegova odvisna podjetja, temveč tudi pridružena in skupaj obvladovana podjetja¹. Pogoji za pripoznavanje odvisnega podjetja je obvladovanje, ki pomeni zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja.

V nadaljevanju magistrskega dela bom namesto izraza poslovna skupina raje uporabljala pojem *multinacionalno podjetje*. Prvi razlog je v tem, da poslovna skupina lahko pomeni tudi skupino podjetij v kateri so vsa podjetja locirana v matični državi, kar pa ni predmet proučevanja mojega dela. Drugi razlog pa izhaja iz dejstva, da večina tuje in domače strokovne literature uporablja pojem multinacionalno podjetje (angl.: multinational corporation).

Široka definicija multinacionalnega podjetja, ki temelji na enostavnem geografskem merilu pravi, da je multinacionalno podjetje opredeljeno kot skupina podjetij, katere obvladujoče podjetje ima vsaj eno odvisno podjetje locirano izven države obvladujočega podjetja².

¹ Skupino tako po SRS sestavljajo (SRS, 2002, str. 19): a) obvladujoče podjetje; b) podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu; c) podjetja, odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov; č) pridružena podjetja, v katerih ima obvladujoče podjetje pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv (če je udeleženo v njegovem kapitalu z najmanj 20%); d) podjetja, obvladovana skupaj z drugimi lastniki.

² Sicer pa avtorji različno definirajo multinacionalno podjetje. Vsem definicijam je skupno to, da se multinacionalno podjetje ukvarja z mednarodnim poslovanjem, pri čemer ne gre le za izvoz, ampak za neposredne naložbe v tujino. Hunger in Wheelen (1996, str. 309) tako definirata multinacionalno podjetje kot dobro razvito podjetje, ki ima v lasti in nadzira obsežne dejavnosti, ki ustvarjajo dodano vrednost v več državah ter s poslovodji, ki gledajo na priložnosti podjetja globalno.

2.1 Nastanek multinacionalnega podjetja

Nastanek multinacionalnega podjetja je tesno povezan z *internacionalizacijo poslovanja*, ki pomeni proces naraščanja vpletenosti v mednarodno poslovanje³. Večina podjetij gre na svoji življenjski poti skozi določene faze razvoja, ki niso enake za vsa podjetja. Razvoj podjetja je odvisen od domačega in tujega okolja, ter od položaja podjetja na trgu. Običajno podjetja iz manjših držav hitreje internacionalizirajo svoje dejavnosti.

Naj za začetek namenim nekaj besed načinom vstopanja podjetij na tuje trge. Najenostavnejši način je *izvoz*, ki je primeren predvsem za manjša podjetja, saj je najmanj tvegan. Za naslednje oblike velja, da z lokalno proizvodnjo omogočajo oskrbovanje tujega trga. Imenujemo jih *nepremoženske oblike vstopanja* na tuje trge, kamor uvrščamo licenciranje, franšizing, lizing, pogodbeno proizvodnjo. Gre za pogodbe, ki so praviloma sklenjene za določen čas, vključujejo le omejen obseg prenosa tehnologije, prodaja pa je omejena zgolj na določen prostor. Nasprotno je *premoženjskim oblikam vstopanja* na tuje trge skupen prenos premoženja v tujino kot bazo za širitev posla. Kenda tako govori o neposrednih tujih investicijah, portfelju investicij, strateških zvezah, koncesijskih in BOT poslih. Relativno hiter način za podjetje, da vstopi na tuje tržišče, je *prevzem* podjetja, ki že deluje na trgu. Sinergijske prednosti so večje, če multinacionalno podjetje prevzame podjetje, ki ima močno komplementarno proizvodno linijo ter dobro razvito distribucijsko mrežo⁴ (Kenda, 2001, str. 176, 204).

Podjetja se ob vstopu na tuje trge srečujejo z večjimi in manjšimi težavami. Kotler (1996, str. 410, 411) kot največje probleme navaja (1) zadolženost držav v tujini, (2) nestabilno vlado kot posledico visoke stopnje zadolženosti, inflacije in brezposelnosti, (3) gospodarsko ter politično nestabilnost, ki hkrati z veliko zadolženostjo povzroča, da vrednost državne valute niha ali celo

³ Internacionalizacija poslovanja se nanaša na vse oblike mednarodnega ekonomskega sodelovanja in zajema tako mednarodno menjavo kot mednarodno proizvodnjo. Posamezno podjetje se internacionalizira v več fazah v katerih postopoma pridobiva novo znanje o novem trgu.

⁴ Pri *neposrednih tujih investicijah* (angl.: foreign direct investments, FDI) gre za lastništvo in nadzor nad opredmetenim premoženjem v tujini ter aktivno udeležbo podjetja pri njegovi dejavnosti v tujini. To so naložbe, kjer je delež lastniškega kapitala neposrednega investitorja v celotnem lastniškem kapitalu podjetja enak ali večji od 10 %. Namen *portfelja investicij* je predvsem nakup in prodaja vrednostnih papirjev zaradi zagotavljanja kapitalskih donosov ali dividend, brez težnje po upravljanju podjetja. Delež lastniškega kapitala tujega investitorja v celotnem lastniškem kapitalu podjetja je manjši od 10 %. Pri *strateških zvezah* gre za pogodbeno sodelovanje v različnih pojavnih oblikah, vendar z jasnim konceptom skupnega nastopa zaradi lažjega in boljšega uresničevanja skupnih interesov (npr. sodelovanje v razvojnih ali tržnih projektih, za boljšo izrabo distribucijske mreže in podobno). *Koncesija* je pooblastilo države, ki ga izda tujemu podjetju (koncesionarju) za opravljanje gospodarske dejavnosti na njenem območju. Praviloma gre za dejavnosti posebnega družbenega pomena. Pri *BOT poslu* (built-operate-transfer ali »zgradi-upravljay-predaj državi«) gre za pogodbo, s katero se vlagatelj zaveže, da bo za potrebe izgradnje določenega objekta zagotovil denarna sredstva, po izgradnji pa z njim razpolagal toliko časa, dokler se sredstva ne bodo povrnila oziroma ustvaril določen dobiček. Po poteku določenega roka se pravice do objekta prenesejo na sopogodbjenika. O posameznih oblikah vstopanja na tuje trge podrobneje piše Kenda (2001, 347 str.).

pada, (4) zahteve tuje vlade pri vstopu in birokracijo z različnimi predpisi in odredbami, (5) uvedbo carin in drugih omejitev z namenom zaščite lastnega gospodarstva, korupcijo, tehnološko piratstvo in podobno. Možna tveganja, ki se lahko pojavijo ob širitvi poslovanja v tujino so še nezadostno poznavanje tuje kulture poslovanja in pomanjkanje znanja o uspešnem trgovanju s tujimi državljani, podcenjevanje tujih uredb, kar lahko povzroči nepredvidene stroške, pomanjkanje posloводства z mednarodnimi izkušnjami. Zakoni o mednarodnem poslovanju se lahko v tuji državi nepričakovano spremenijo na slabše, lahko pride do inflacije, politične revolucije in nacionalizacije tujega premoženja.

Za večino podjetij lahko rečemo, da gredo skozi štiri faze razvoja. V prvi, domači fazi podjetje služi samo domačemu trgu, ki je zelo omejen. Organizacijska struktura podjetja je večinoma poslovno-funkcijska. Možne začetke izvoza kontrolira izvozni oddelek, drugače pa se z izvozom in problemi večinoma ukvarjajo zunanji sodelavci. Za drugo, internacionalno fazo je značilno, da podjetje začne resno gledati na svoje izvozne možnosti. Različne države smatra kot posamezna tržišča, ki imajo svoje značilnosti. Podjetje skrbi za svoj konkurenčni položaj v okviru podjetij v isti dejavnosti. Izvozni oddelek zamenja posebna poslovna enota. Sčasoma si podjetje pridobi mednarodne izkušnje in ima ustanovljene proizvodne, tržne ali razvojno-raziskovalne obrate v različnih državah. Prihodki od mednarodne menjave so vse pomembnejši in podjetje ima poslovne enote razkropljene po celem svetu, vključno z dobavitelji, proizvajalci in distributerji. Takrat pravimo, da podjetje doseže tretjo, multinacionalno fazo razvoja. V zadnjo, globalno fazo podjetje preide, ko preseže okvire ene same države. Resnično globalna podjetja nimajo več domače države, delujejo resnično globalno, ves svet je njihov trg. Organizacijska struktura v tej fazi je običajno zelo zapletena in se pogosto razvije v matrični ali transnacionalni model (Daft, 2001, str. 490).

Faza internacionalizacije poslovanja ter vrsta panoge, v kateri podjetje deluje, močno vplivata na oblikovanje njegove organizacijske strukture. V procesu internacionalizacije poslovanja se podjetje sooča z dvema nasprotujočima si zahtevama. Na eni strani je to zahteva po prilagoditvi lokalni državi zaradi čim večje uspešnosti, na drugi strani gre za zahtevo po koordinaciji znotraj korporacije zaradi doseganja čim večje učinkovitosti. V zvezi s tem Hunger in Wheelen (1996, str. 322) navajata pet stopenj, ki jih podjetja prehodijo pri razvoju mednarodnega poslovanja. Prikazane so v Tabeli 1 na naslednji strani.

Z vidika magistrskega dela sta najzanimivejši četrta in peta stopnja. Pri četrthi stopnji multinacionalno podjetje ustanovi lokalni štab ali podjetje v državi gostiteljici z namenom boljše oskrbe trga in razširitve proizvodne linije. Podjetje tako postavi lokalne proizvodne zmogljivosti in lokalno organizira poslovodne funkcije kot so razvoj proizvodov, finance, marketing in podobno. Sčasoma obvladujoče podjetje začne prevzemati podjetja iz iste panoge, s čimer širi svojo moč in dejavnost na lokalnem trgu. Pride lahko celo do ustanovitve mednarodnega štaba kot odvisnega podjetja v popolni lasti obvladujočega podjetja. Njegova naloga je nadzor celotnega poslovanja v tujini, kjer se v različnih državah in regijah proizvaja

in kupuje veliko različnih izdelkov. Nekatera najuspešnejša multinacionalna podjetja gredo dalje v *peto fazo*, za katero so v svetovnem merilu značilni podpora štabnega osebja, funkcija raziskave in razvoja ter strategije financiranja. Podjetje, ki je sedaj globalno, ima matrično organizacijsko strukturo.

Tabela 1: Stopnje razvoja multinacionalnega podjetja

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

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

Ob tem se poraja vprašanje, kdaj torej podjetje z izvozno dejavnostjo dejansko postane multinacionalno podjetje? V realnosti so meje med posameznimi fazami razvoja velikokrat zabrisane. Toda rečemo lahko, da se ostala podjetja (za razliko od multinacionalnih podjetij) le redko lotijo tujih investicij. Velika izvozna podjetja lahko sklepajo pogodbene zveze, vendar poslovodstvo ter zakonsko lastništvo ostajata popolnoma ločena tako za domače podjetje kot za katero koli tuje odvisno podjetje. Holt (1998, str. 20) tako pravi, da *podjetje postane multinacionalno, ko ustanovi sistem poslovnega kadra za tuje investicije*.

Premik podjetij in kapitala preko meja z namenom iskanja dobičkov je normalen proces, preko katerega podjetje dosega svojo rast in širitev⁵. Združitve, nakupi in prevzemi podjetij se v visoko tehnoloških panogah pojavljajo kot odgovor na zahteve trga po hitrem razvoju novih izdelkov in tehnologij. V omenjenih panogah je čas od zamisli do začetka trženja produkta eden izmed bistvenih dejavnikov tržnega uspeha.

⁵ Rast lahko podjetje doseže na dva načina: kot notranjo in/ali zunanjo rast. Podjetje najprej izkoristi možnosti *notranje rasti*, ki se odraža v povečanju obsega proizvodnje znotraj obstoječih proizvodnih zmogljivostih ali s širitvijo poslovanja v dodatno zgrajenih proizvodnih zmogljivostih. *Zunanja rast* je nadomestilo za notranjo rast in jo je mogoče doseči z združitvami, nakupi in prevzemi podjetij.

Rast podjetja in iskanje novih trgov pa ni edini razlog za neposredne tuje investicije. Podjetje lahko v tujini ustanovi podružnice z razlogom, da pridobi dostop do surovin, ki niso dostopne na domačem trgu (na primer nafta in rudnine). Večinoma podjetja investirajo v tujino tudi zaradi znižanja stroškov proizvodnje (na primer z lociranjem proizvodnje v dežele z nizkimi plačami). Vendar tudi ti razlogi danes niso več edini in najpomembnejši, saj sodobne oblike internacionalizacije s pomočjo vzpostavljanja omrežij in strateških povezav omogočajo internacionalizacijo brez rasti. Glavni razlogi za neposredne tuje investicije so danes predvsem strateški: biti bliže uporabniku, dvigniti učinkovitost, imeti boljši dostop do tehnologije in znanja ter braniti se pred konkurenco.

2.2 Strategije multinacionalnega podjetja

Za uspešno delovanje potrebuje podjetje primerno organizacijsko strukturo⁶, za izbiro katere je ključna odločitev o *strategiji* podjetja. Med štiri ključne strategije, ki jih podjetje uporablja na mednarodnem trgu lahko štejemo multidomačo, internacionalno, globalno in transnacionalno (Jones, 2000, str. 242-245).

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

Pri *internacionalni* strategiji organizacija ponuja potrošnikom v vseh državah standardiziran proizvod. Tuje poslovne enote proizvajajo in tržijo proizvode, ki so le rahlo prilagojeni lokalnim okusom. Pri tem uporabljajo pristope, ki jih je razvila centrala. Razvoj in trženje sta centralizirana v matičnem podjetju. Pri tej strategiji so birokratski stroški višji, organizacija ne

⁶ Lipovec (1987 str. 60-62) *organizacijsko strukturo* opredeli kot sestav razmerij med ljudmi in sestav medsebojno odvisnih vlog ali funkcij. Sestav razmerij nastaja v vzajemnem delovanju ljudi in z njim nastaja organizirana združba, ki ji organizacijska struktura zagotavlja obstoj in delovanje. Organizacijsko strukturo lahko definiramo tudi kot mehanizem nadzora, ki posameznikom v organizaciji dodeljuje dolžnost in odgovornost za uresničevanje postavljenih ciljev. *Strategija* je dolgoročna pot do cilja, ki smo si ga zastavili. Praviloma so strategije rezultat ustvarjalnega in inovativnega napora v podjetju, vendar pa mora podjetje pri razvijanju strategije upoštevati vrsto dejavnikov zunanje in notranje okolje (Pučko, 1996, str. 173-174).

izkorišča tujih potencialov in možnosti, omejena je lahko lokalna dovzetnost za določen izdelek, produkcijski stroški se lahko zvišajo.

Pri *globalni* strategiji podjetje stremi k zniževanju proizvodnih stroškov. Izdelke lahko zato ponuja po nižji ceni, kot jih ponujajo domača podjetja v posamezni državi. Standardizirani izdelki se proizvajajo na stroškovno najugodnejših lokacijah in nato distribuirajo na različna tržišča. Za razliko od internacionalne strategije, podjetje ne prenese proizvodnje, distribucije in drugih dejavnosti v vsako tujo državo, v kateri posluje. Pri tej strategiji podjetje ustanovi globalno mrežo za zmanjšanje stroškov procesa ustvarjanja vrednosti. Različne funkcije podjetja se nahajajo na različnih, stroškovno najugodnejših lokacijah po svetu. Podjetja s to strategijo so visoko centralizirana, kar zvišuje birokratske stroške in stroške koordinacije. Podjetje se zaradi stroškovne prednosti odpove prednostim, ki jih prinaša diferenciacija proizvodov.

V primeru *transnacionalne* strategije so podružnice del celote in hkrati samostojne. Različne funkcije so v različnih državah. Za usklajevanje je potrebna skupna kultura in način razmišljanja. Cilj strategije je razviti sistem koordinacije med poslovnimi enotami po svetu. Od vsake poslovne enote se pričakuje, da razvija in gradi na znanjih in virih, ki jih prejema od druge poslovne enote v mreži, ter da na koncu izboljšane proizvode pošlje naprej drugi poslovni enoti. Na ta način lahko podjetje kombinira nizke stroške, visoko kakovost in nestandardizirane proizvode, primerne za različne regije. Pri transnacionalni strategiji torej podjetje sočasno doseže prednosti globalne in multidomače strategije.

Katero strategijo bo podjetje izbralo je odvisno predvsem:

- od pritiskov po globalni integraciji,
- od pritiskov po lokalni odzivnosti in
- od birokratskih stroškov (Doz in Prahalad, 1984, str. 56):

Dodana vrednost, ki jo lahko ustvari globalno širjenje podjetja (s prenašanjem znanja in izkušenj preko meja), ustvarja pritisk na podjetje, da *integrira* svoje aktivnosti, ki ustvarjajo vrednost, ter uporablja svoje izkušnje in vire učinkoviteje. S tem si pridobi konkurenčno prednost.

Države se med seboj zelo razlikujejo. Zato se razlikujejo tudi odnosi, ki jih mora podjetje razviti s tujimi poslovnimi partnerji kot so kupci, dobavitelji, delovna sila. Večje kot so razlike med državami, večji so pritiski po *lokalni odzivnosti*. Z namenom ustvarjanja razlikovalnih konkurenčnih prednosti, podjetje prilagodi izdelke, procese in storitve na način, da ustrezajo okoliščinam v državah kjer delujejo.


Večji kot so pritiski po globalni integraciji in lokalni odzivnosti, večji so *birokratski stroški*, povezani z vodenjem delovanja v tujini. Na birokratske stroške med drugim vpliva tudi strategija širjenja na tuje trge, ki jo izbere podjetje.

2.3 Organizacijske strukture multinacionalnega podjetja

Enotnega modela, ki bi definiral optimalno organizacijsko strukturo podjetja ne poznamo. Velik delež k njeni izbiri prispeva ravno proces globalizacije, pri katerem kompleksnost koordiniranja med različnimi enotami in procesi po svetu pred poslovodstvo postavlja nove izzive, tudi organizacijske.

Elementi organizacijske strukture se razvijajo skupaj s spreminjanjem narave mednarodnih dejavnosti, ki jih ima podjetje. Med samim razvojem podjetja se spreminja poslovodna struktura zato, da se sklada z novo strategijo podjetja. Odločilen dejavnik, ki vpliva na obliko organizacijske strukture, je *stopnja nadzora in koordinacije*, ki jo izbrana strategija potrebuje. Spreminjanje organizacijske strukture glede na spreminjanje strategije ponazarjam v Tabeli 2, ki kaže tudi na spreminjanje potrebe po koordinaciji in v povezavi s tem na višino birokratskih stroškov.

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

STRATEGIJA	Internacionalna strategija	Multinacionalna strategija	Globalna strategija	Transnacionalna strategija
	Nizka	Potreba po koordinaciji		Visoka
Vertikalna diferenciacija				
Število ravni v hierarhiji	Malo	Veliko	Veliko	Malo
Centralizacija avtoritete	Decentralizirana	Glavne funkcije centralizirane, ostale decentralizirane	Centralizirana	Hkrati centralizirana in decentralizirana
Horizontalna diferenciacija	Geografska struktura	Produktna struktura	Produktna struktura	Matrična struktura
Integracija				
	Nizki	Birokratski stroški		Visoki

Vir: Jones, 2000, str. 247.

2.3.1 Oblike organizacijskih struktur multinacionalnega podjetja

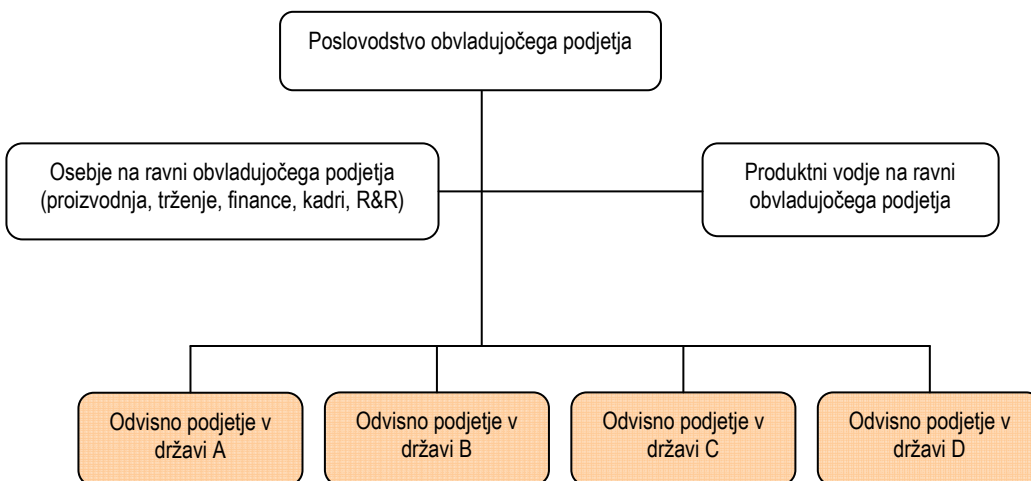
Osnovne oblike organizacijskih struktur multinacionalnega podjetja, kot jih navajata Robock in Simmonds (1989, str. 254-279), so:

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

Nacionalna organizacijska struktura je običajno prva evolucijska faza multinacionalnega podjetja. Je ena izmed možnih smeri prehoda iz mednarodnega oddelka. Potreba po spremembi organizacijske strukture v podjetju se pojavi, ko mednarodne operacije poleg izvoza vključujejo tudi proizvodnjo v tujini.

Nacionalna struktura daje največjo samostojnost novoustanovljenim odvisnim podjetjem v tujini. Popolna decentralizacija odločanja o vseh poslovnih funkcijah, vključno s finančnimi odločitvami, je običajno dana tistim podjetjem, ki so bila v tujini ustanovljena kot reakcija na ugodno tržno priložnost in ne kot rezultat strateškega načrtovanja in postopnega spoznavanja trga prek nižjih oblik internacionalizacije. Zmožnost samostojnega sprejemanja finančnih odločitev je tujemu podjetju odvzeta, bodisi ko finančni rezultati za obvladujoče podjetje niso več zadovoljivi, bodisi ko podjetje dosega ugodne finančne rezultate, a želi obvladujoče podjetje zaradi dosežene velikosti pridobiti večjo moč odločanja. Omejena decentralizacija namreč omogoča povečanje dobička multinacionalnega podjetja kot celote (na primer prek centraliziranega postavljanja prenosnih cen). Nacionalno strukturo prikazuje Slika 1.

Slika 1: Nacionalna struktura

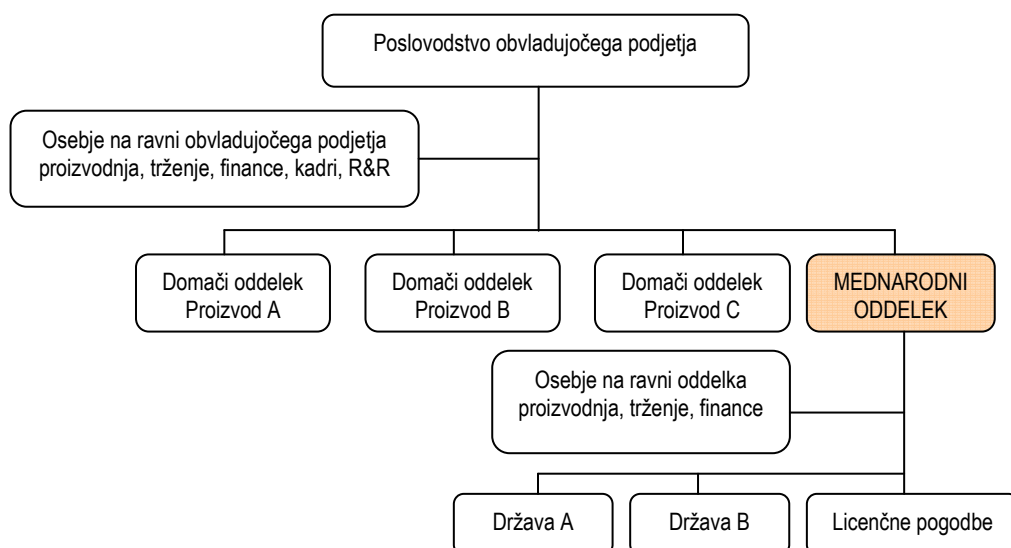


Vir: Robock, Simmonds, 1989, str. 257.

Prek **mednarodnega oddelka** podjetje izvaja vse izvozne in mednarodne licenčne posle. Takšna organizacijska struktura je primerna v začetnih fazah internacionalizacije, ko sta vrednost prodaje v tujini in vrednost v tujini lociranih sredstev v primerjavi z domačimi majhni. Proizvodnja je v začetni fazi še vedno locirana v državi obvladujočega podjetja, kjer je možno doseganje ekonomij obsega, kasneje pa se del proizvodnje preseli v podjetja v tujini, ki so še vedno pod nadzorom mednarodnega oddelka.

Mednarodni oddelek je lahko organiziran tudi kot podjetje, ločeno od obvladujočega podjetja, ki opravlja enako funkcijo kot mednarodni oddelek. Prednost takšne organizacijske strukture je v centralizaciji odločanja ter v uporabi skupnega znanja in tehnologije v začetnih fazah internacionalizacije, medtem ko prevelika odvisnost od proizvodnega programa obvladujočega podjetja pomeni njeno slabost. Kot je razvidno iz Slike 2, je mednarodni oddelek organizacijsko ločen od domačih oddelkov, prav tako je odgovornost za poslovne rezultate na domačem trgu ločena od odgovornosti za uspešno poslovanje na tujih trgih.

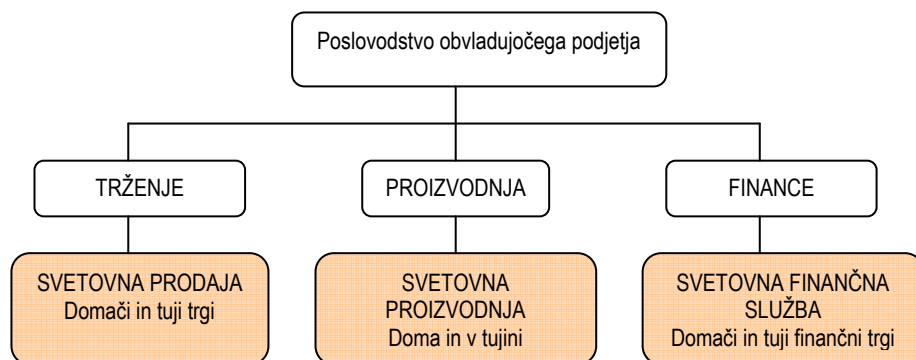
Slika 2: Mednarodna oddelčna struktura



Vir: Robock, Simmonds, 1989, str. 259.

Funkcijska organiziranost multinacionalnega podjetja je najmanj pogosta in primerna le za podjetja, katerih proizvodi so v svetovnem merilu homogeni (na primer nafta in premog). Za takšno organizacijsko strukturo je značilna izredno visoka stopnja centralizacije, saj so poslovodje posameznih poslovnih funkcij odgovorni za izvajanje posameznih funkcij v svetovnem merilu (Slika 3). Problem koordinacije med proizvodnim in trženjskim oddelkom rešuje posebna služba znotraj trženjskega oddelka, medtem ko so v okviru proizvodnega oddelka organizirane službe za nadzor kakovosti, za svetovno standardizacijo in razvoj proizvodov, ter oddelek raziskav in razvoja.

Slika 3: Funkcijska organiziranost

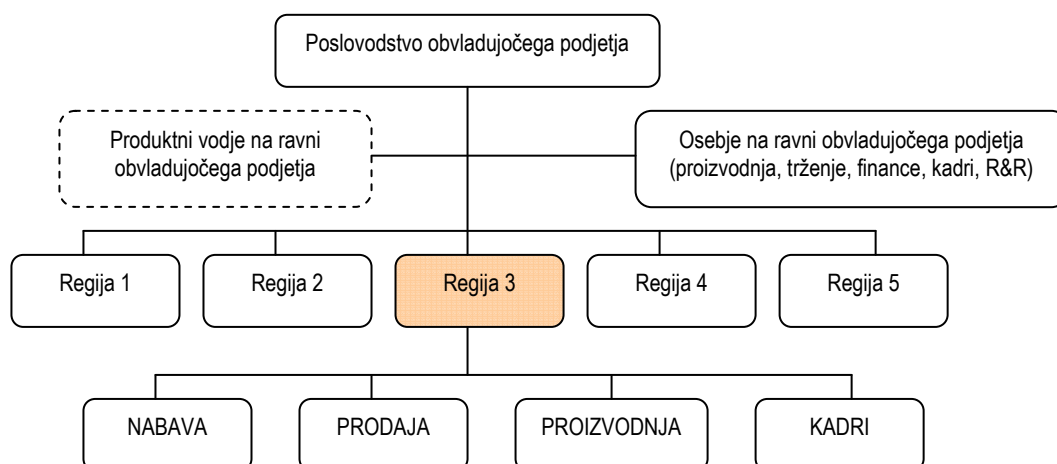


Vir: Robock, Simmonds, 1989, str. 262.

Pomanjkljivost funkcijske organiziranosti je problem poročanja o poslovanju, saj mora poslovodja odvisnega podjetja v tujini o različnih aktivnostih poročati različnim poslovdjem poslovnih funkcij na ravni korporacije. Druga pomanjkljivost je, da diverzifikacija proizvodnje zaradi informacijske zasičenosti poslovodij poslovnih funkcij, onemogoča nadaljnjo popolno centralizacijo po funkcijah.

Organiziranost po geografskih področjih je primerna za tista multinacionalna podjetja, katerih velik delež proizvodnje in prodaje poteka izven nacionalnih meja, pri tem pa nobena država ali regija ni prevladujoča. Odločanje na področju poslovnih funkcij je decentralizirano po geografskih regijah (Slika 4), zato ta organizacijska struktura omogoča prilagajanje proizvoda glede na preference potrošnikov po posameznih regijah, upoštevanje trženjskih posebnosti regije in značilnosti njenega poslovnega okolja.

Slika 4: Organiziranost po geografskih področjih



Vir: Robock, Simmonds, 1989, str. 263.

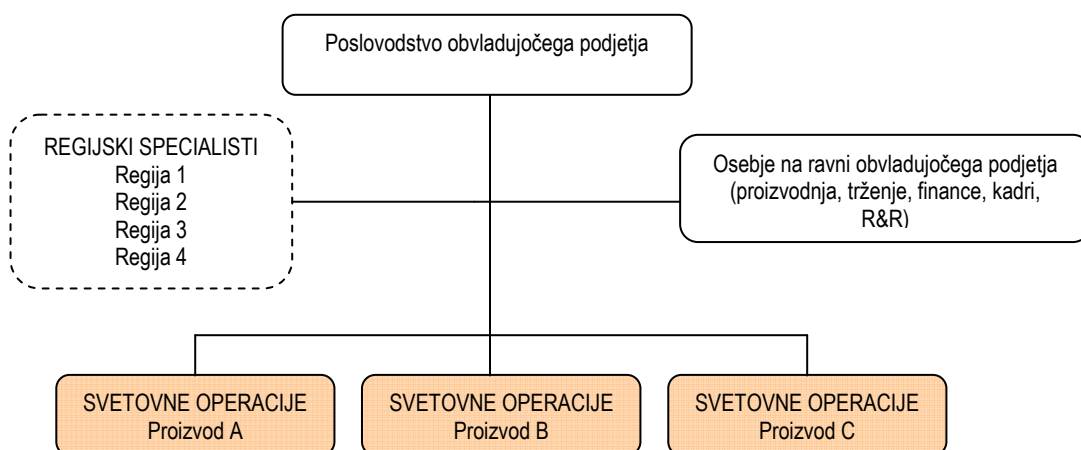
Proizvodnja po regijah omogoča boljše izkoriščanje ekonomij obsega zaradi večjega obsega proizvodnje v primerjavi z decentraliziranimi proizvodjalnimi podjetji po posameznih državah. Sorodnost trgov znotraj regije običajno zahteva le manjše prilagoditve embaliranja in trženjskih pristopov, kar je možno izvesti na regionalni ravni.

Visoka stopnja decentralizacije omogoča izkoriščanje prednosti, ki jih nudi obravnavanje odvisnih podjetij v tujini kot dobičkovnih in naložbenih mest odgovornosti. Največja pomanjkljivost organiziranosti po geografskih področjih, ki jo prinaša decentralizacija, pa je pomanjkanje komunikacije med regijami, predvsem na področju razvoja novih proizvodov in izboljšav proizvodne tehnologije. Ta problem delno rešujejo produktivni vodje na ravni korporacije, ki skrbijo za koordinacijo med regijami.

Organiziranost po proizvodnih linijah je primerna za tista multinacionalna podjetja, katerih proizvodi so tehnološko zahtevni in terjajo visoke začetne investicije. Proizvodne linije so medsebojno popolnoma neodvisne, lahko so locirane v različnih državah, pokrivajo pa tako domača kot tuja tržišča.

Ker sta tako proizvodnja kot trženje organizirana centralizirano na ravni proizvodne linije, je ta organizacijska struktura vsebinsko najbolj povezana z globalno mentaliteto podjetja. V takšni organizacijski strukturi imajo veliko moč odločanja linijski (oddelčni) poslovodje (Slika 5), ki so odgovorni za načrtovanje in nadzor vseh aktivnosti, povezanih s proizvodno linijo v svetovnem merilu. Pri organiziranosti podjetja po proizvodnih linijah se pojavlja problem lokalne koordinacije⁷.

Slika 5: Organiziranost po proizvodnih linijah

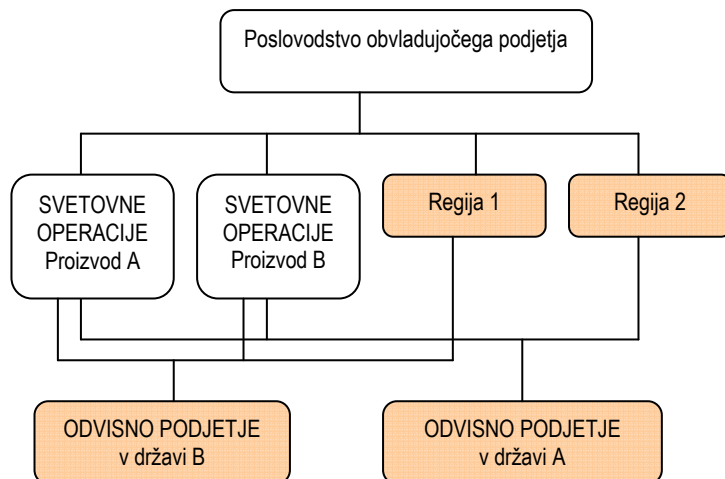


Vir: Robock, Simmonds, 1989, str. 265.

⁷ Na primer oddelek A želi prodati licenco podjetju v Avstriji, oddelek B pa ima v Avstriji že dalj časa nepolno izkoriščene proizvodnje zmogljivosti. Ker v organizacijsko strukturo ni umeščen lokalni koordinator, se lahko zgodi, da oddelka ne bosta obveščena o potrebah drug drugega.

Matrična struktura je običajno povezana s sočasnimi močnimi pritiski z več strani⁸. Rešitev hkratnega pritiska omogoča globalna matrika, ki združuje prednosti več organizacijskih struktur (Slika 6).

Slika 6: Matrična struktura



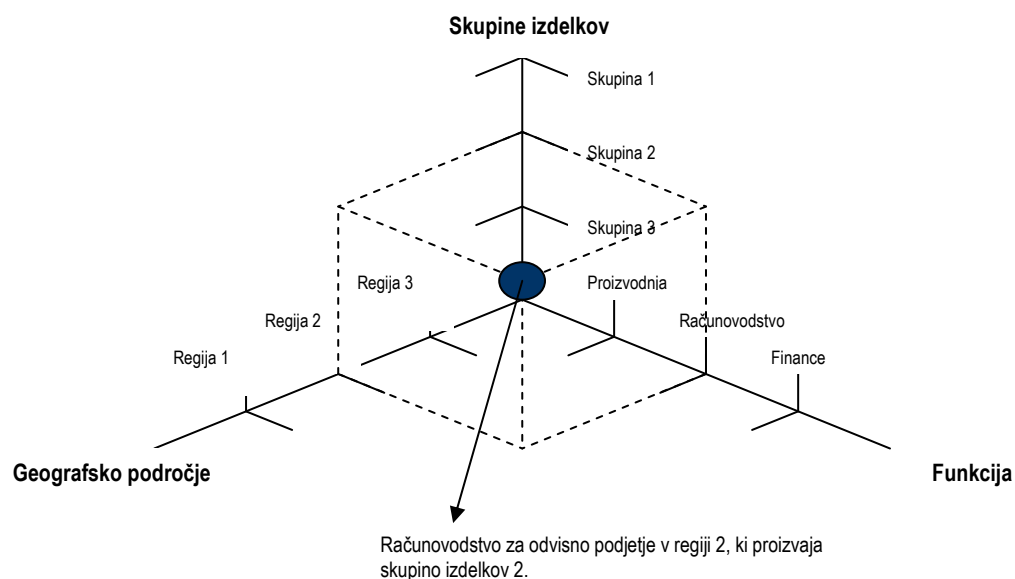
Vir: Radebaugh, Gray, 2002, str. 351.

V tej organizacijski strukturi poslovodja odvisnega podjetja, lociranega na primer v Evropi, poroča regijskemu poslovodji odgovornemu za Evropo, ter vsem poslovodjem produktnih linij, ki jih proizvajajo oziroma prodajajo njegovo odvisno podjetje. Vzporedno poročanje dvema ali trem nadrejenim ravnom odločanja vodi v nasprotje interesov in ustvarja zmedo. Zato prihaja do zastoja informacij, do njihovega podvajanja, do prekrivanja odgovornosti in podobno. Zaradi visoke stopnje decentralizacije odločanja so posamezna podjetja v tujini tudi v takšni organizacijski strukturi najpogosteje obravnavana kot dobičkovna ali naložbena mesta odgovornosti.

Matrično organizacijsko strukturo lahko ponazorimo tudi v tridimenzionalnem prostoru, kjer si skupine izdelkov, geografska območja in funkcije delijo moč in odgovornost. Primer takšne matrike prikazujem v Sliki 7 na naslednji strani.

⁸ Če se ob hkratnem močnem pritisku konkurence na izboljšanje proizvoda ali proizvodne tehnologije in pritisku držav gostiteljic k upoštevanju nacionalnih interesov, podjetje odloči za organiziranost po proizvodnih linijah, s tem zapostavlja nacionalni interes države gostiteljice, kar lahko povzroči izgubo njene podpore. Izbira nacionalne organizacijske strukture ali organiziranosti po geografskih področjih pa bi pomenila podcenjevanje konkurenčnih pritiskov ter zaostanek v razvoju proizvodov in tehnologije.

Slika 7: Tridimenzionalni prikaz matrične organizacijske strukture



Vir: Radebaugh, Gray, 2002, str. 351.

Za multinacionalno podjetje so značilne predvsem nacionalna struktura, organiziranost po geografskih področjih in matrična struktura. Njihove osnovne značilnosti so visoka raven fleksibilnosti, zmanjševanje ravni odločanja v podjetju ter dodeljevanje odgovornosti tudi najnižjim ravnam v hierarhiji. V primeru zelo velikih multinacionalnih podjetij je moč opaziti tudi kombinacijo dveh ali več standardnih organizacijskih struktur.

Povezovanje posameznih elementov strategije multinacionalnega podjetja z njihovimi organizacijskimi strukturami postaja ob težnji po vedno večji fleksibilnosti, zniževanju hierarhičnih ravni in drugih trendih, vedno težje. Klasične organizacijske strukture z močnimi vertikalnimi komunikacijskimi kanali, po katerih tečejo informacije o izvajanju navzgor, odločitve pa navzdol, se umikajo novim organizacijskim strukturam, ki jim pravimo *mrežna organizacija*⁹ (angl.: network organization). Zanje so značilni močni horizontalni komunikacijski tokovi (od spodaj navzgor), decentralizirano odločanje, učinkovit sistem povratnih informacij, usklajevanje in koordinacija pa sta skladna s kulturo, skupno vizijo ter načinom poslovanja. S temi značilnostmi je povezan tudi sistem nadzora, ki se v vse večji

⁹ Daft (2000, str. 499-501) govori o tako imenovanem *transnacionalnem podjetju*. Gre za podjetje z globalnim sistemom notranje povezanih mrež. Model je primeren za velike mednarodne korporacije s podružnicami v več državah, ki poskušajo izkoristiti tako globalne kot lokalne prednosti ter mogoče tehnološko prednost, hitre inovacije in globalno izmenjavo znanja. Transnacionalni model je veliko več kot le organizacijska shema. Je način razmišljanja, skupna želja za delovanje celotnega svetovnega sistema ter idealizirana organizacijska struktura za učinkovito upravljanje takšnega sistema. Da dosežemo prednosti transnacionalnega modela, morajo ljudje iz vseh delov organizacije razviti zmožnost strateškega razmišljanja ter strateških akcij. Ljudje niso omejeni s strogimi pravili ali hierarhijo, ampak jih organizacija spodbuja k razmišljanju, eksperimentiranju, razvijanju kreativnih rešitev ter sprejemanju odločitev.

meri izvaja prek nadzora izložka in vse manj temelji na pravilih in standardnih delovnih postopkih¹⁰.

Med procesom razvijanja podjetja se spreminja tudi njegova organizacijska struktura. Poslovodje v svetu v poskusu doseganja čim bolj učinkovite organizacije neprestano preizkušajo različne variacije standardnih modelov. Ključni element organizacijskih struktur danes je njihova fleksibilnost, ki jo vodi želja po čim hitrejši in boljši odzivnosti na potrošniške zahteve.

Organizacijska struktura, ki je uspešna v enem okolju v drugem ni, kar še posebej velja za multinacionalna podjetja, ki se soočajo z različnimi kulturami in okolji. Ker se cilji podjetja in okolje, v katerem podjetja delujejo, spreminjajo, mora poslovodstvo neprestano prilagajati tudi organizacijo podjetja.

2.3.2 Centralizacija in decentralizacija odločanja

Decentralizacijo odločanja Emmanuel, Otley in Merchant (1991, str. 52) definirajo kot stopnjo prenosa odločanja na podrejene. Pravijo, da popolnoma centralizirana in popolnoma decentralizirana podjetja ne obstajajo, temveč se podjetja razlikujejo glede na stopnjo decentralizacije. V podjetju z nizko stopnjo decentralizacije je srednje poslovodstvo pri delovanju omejeno s pravili, postopki in predpisanimi politikami, v podjetju z visoko stopnjo decentralizacije pa lahko v okviru danih pooblastil samostojno odloča¹¹.

Glavni dejavnik decentralizacije odločanja so nenehne spremembe v okolju podjetja. Nenehne spremembe povzročajo prezasičenost vrhnjega poslovodstva z informacijami, ki jih mora obvladovati, če želi ohraniti centralizirano odločanje. Zaradi potrebe po večji fleksibilnosti in koordinaciji poslovnih aktivnosti je vrhnje poslovodstvo prisiljeno prenašati del svojih dolžnosti na podrejene. Proces delegiranja in pooblaščenja (decentralizacije odločanja) se nato nadaljuje v smeri od zgoraj navzdol.

Najpomembnejša prednost decentralizacije odločanja v multinacionalnem podjetju je sposobnost lokalnega poslovodstva, da bolje kot vrhnje poslovodstvo procesira informacije o poslovanju odvisnega podjetja v njegovem lokalnem okolju. V velikih in diverzificiranih

¹⁰ Podrobnejši opis poslovodskega nadziranja sledi v poglavju 3.3.4.

¹¹ Decentralizacija odločanja je povezana z oddelčenjem, vendar je med pojmom bistvena razlika: *decentralizacija* je prenos pooblastil za odločanje, *oddelčenje* pa je hkrati tudi prenos odgovornosti za ustvarjanje dobička (Hočevar, 1995, str. 120). Oddelčenje je proces, v katerem se funkcijska oblika organiziranosti podjetja spreminja v organizacijske enote, ki so odgovorne za doseganje dobička (dobičkovna in naložbena mesta odgovornosti), do katerega prihaja zaradi težnje po učinkovitem nadziranju novo nastalih mest odgovornosti in njihovih poslovodij.

podjetjih zato decentralizacija odločanja omogoča olajšan nadzor nad aktivnostmi. Decentralizacija pa ustvarja tudi konkurenčno podjetniško ozračje, kar vpliva tudi na večjo motiviranost lokalnih poslovođij. Slabe strani decentralizacije so povezane z medsebojno odvisnostjo podjetij, zaradi katere so cilji odvisnih podjetij pogosto med seboj neskladni. Poleg tega decentralizacija ob odsotnosti ustreznih mehanizmov nadzora povzroča, da postajajo kratkoročni cilji odvisnih podjetij neskladni z dolgoročnimi cilji multinacionalnega podjetja.

Na odločitev vrhnjega poslovodstva o stopnji decentralizacije odločanja vplivajo različni dejavniki. Med njimi bi omenila naslednje:

- *Stopnja medsebojne odvisnosti odvisnih podjetij in obvladujočega podjetja*¹². Odločanje je najbolj centralizirano v podjetjih, ki so med seboj recipročno odvisna, nekoliko višja stopnja decentralizacije je mogoča v zaporedno odvisnih podjetjih, najbolj pa je utemeljeno decentralizirano odločanje v primerih, ko podjetja niso medsebojno odvisna, ali če gre zgolj za združeno odvisnost.
- *Fizična oddaljenost odvisnih podjetij od obvladujočega podjetja*. Bolj oddaljena podjetja imajo večjo avtonomijo, še posebej, če so locirana v državah z nestabilnimi političnimi razmerami ter strogimi zakonskimi zahtevami. Dejavnik fizične oddaljenosti je ravno zaradi procesov globalizacije postal zanemarljiv.
- *Velikost odvisnih podjetij*. Skupine podjetij z manjšim številom večjih odvisnih podjetij naj bi bile bolj decentralizirane kot skupine z večjim številom manjših¹³.
- *Organizacijska kultura*. Pomanjkanje povezujoče, močne organizacijske kulture prisili podjetje v centralizacijo odločitev.
- *Negotovost poslovnega okolja*. Nanaša se na dinamičnost, nepredvidljivost in nestabilnost okolja. Lokalnemu poslovodstvu v podjetju, ki deluje v negotovem okolju, mora biti v primerjavi s podjetjem v stabilnem okolju dana večja samostojnost pri sprejemanju odločitev.
- *Faza podjetja v procesu internacionalizacije poslovanja*, s katero se spreminja tudi raven decentralizacije odločanja (časovni vidik decentralizacije odločanja)¹⁴.

¹² Baliga in Jaeger razlikujeta (1984, str. 32) tri vrste medsebojne odvisnosti podjetij: *združeno* odvisnost (angl.: pooled interdependence), kjer samostojna podjetja delijo skupne vire, *zaporedno* odvisnost (angl.: sequential interdependence), kjer izložek ene enote predstavlja vložek druge enote in *recipročno* odvisnost (angl.: reciprocal interdependence), kjer si enote med seboj izmenjujejo vložke in izložke.

¹³ Kar pa ni nujno res. Običajno večja odvisna družba predstavlja pomembnejši delež v poslovanju poslovne skupine in običajno je večja odvisna družba na strateško pomembnejšem trgu. Prav zaradi tega ima običajno obvladujoče podjetje večji interes po nadzoru in upravljanju s to družbo, kar pomeni tudi večjo centralizacijo.

¹⁴ V začetnih fazah internacionalizacije poslovodstvo obvladujočega podjetja daje lokalnim poslovodjem veliko samostojnost pri odločanju. S porastom prodaje, dobička in z naraščanjem investicij povezanih s podjetji v tujini, se pozornost preusmeri na odvisno podjetje v tujini, ki zaradi povečanja dejavnosti začnejo tekmovati z domačim oddelkom za finančne vire. V tej fazi se poveča pomen koordiniranja mednarodnih in domačih aktivnosti in se pojavi potreba po večji centralizaciji odločanja o ključnih funkcijah. Vedno večji obseg mednarodnih aktivnosti povzroči informacijsko zasičenost vrhnjega poslovodstva, ki čedalje teže ohranja centralizirano odločanje in

- *Centralizacija temeljnih poslovnih funkcij*¹⁵. Ne glede na panogo, je ključnega pomena centralizacija finančne funkcije, ki omogoča zavarovanje tečajnih tveganj na ravni multinacionalnega podjetja kot celote, preskrbovanje virov financiranja, preusmerjanje denarnega toka v želeni smeri, izkoriščanje pozitivnih davčnih učinkov s pomočjo centralizirane politike mednarodnih prenosnih cen, določanje višine licenčnih, alokacije posrednih stroškov in podobno

2.3.3 Hierarhija in heterarhija

Poslovodja svojih dolžnosti praviloma ne more izvesti sam. Zaradi tega je prisiljen del njih prenašati navzdol na sodelavce. S tem se začne proces delegiranja ali pooblaščenja, v katerem nastaja novo razmerje med ljudmi v podjetju, to je razmerje nadrejenosti in podrejenosti. Ker lahko tudi tisti, ki dobi delegirano dolžnost, en del nje spet prenese navzdol na svoje sodelavce, se s tem razmerja med ljudmi povezujejo v strukturo, ki jo imenujemo *hierarhija* (Lipovec, 1987, str. 150). S procesom delegiranja se decentralizira poslovodenje, poslovodska funkcija se razvleče v hierarhično organizirano poslovodenje. Toda vzporedno z decentralizacijo poslovodne funkcije in s tem tudi oblasti v podjetju, se strogo centralizira odgovornost. S tako ureditvijo je omogočena potrebna gibčnost v organizacijski strukturi, obenem pa je zagotovljena enotnost cilja in podjetja.

Predpostavke in značilnosti hierarhije je proučevalo veliko avtorjev¹⁶. Povzela bi tri predpostavke hierarhije kot jo definirata Chandler in Williamson (povzeto po Birkinshaw in Morrison, 1995, str. 729-753):

1. zniževanje stroškov koordinacije z grupiranjem nalog glede na geografske trge oziroma trge izdelkov, na katere je usmerjeno multinacionalno podjetje,
2. ključni resursi (vključno z upravljalnim strokovnim znanjem) se nahajajo v centrali, s čimer naj bi se zagotovila njihova najbolj učinkovita uporaba in
3. razvoj ustreznega sistema nadzora poslovodij oddelkov zagotavlja, da bo njihovo oportunistično obnašanje čim manjše.

Številni raziskovalci so želeli Chandlerjev hierarhični model razširiti na internacionalno raven. Toda kmalu je postalo jasno, da njegov model ni povsem sposoben zadostno razložiti

nadzor nad poslovanjem odvisnih podjetij v tujini. Zato se v tej fazi ponovno decentralizirajo nekatere poslovne funkcije, medtem ko ključne funkcije ostanejo centralizirane.

¹⁵ Temeljne poslovne funkcije multinacionalnega podjetja so tiste, ki najbolj prispevajo h konkurenčnim prednostim podjetja in so odvisne od panoge, v kateri podjetje posluje.

¹⁶ Birkinshaw in Morrison (1995, str. 736) v svojem članku omenjata naslednje avtorje: Dionysiusa Areopagitea in Simonsa (1962), Chandlerja (1962, 1977) in Williamsona (1975), Hedlunda (1993).

kompleksnosti multinacionalnega podjetja¹⁷. V osemdesetih letih se je tako pojavila potreba po različnih novih opredelitvah multinacionalnega podjetja. Najbolj opazna je Hedlundova »heterarhija«¹⁸ ter »transnacionalnost« Bartletta in Ghoshala (povzeto po Birkinshaw, Morrison, 1995, str. 729-753).

Izraz heterarhija odnosov uporabljamo kot nasprotje hierarhiji, pri kateri prevladuje vloga obvladujočega podjetja. V heterarhiji je poslovodja še naprej odgovoren za rezultate podjetja, ki ga vodi, poleg tega pa je odgovoren tudi za integracijo v mrežo multinacionalnega podjetja in izboljševanje konkurenčnega položaja multinacionalnega podjetja kot celote. Heterarhija se od hierarhičnega modela organizacije loči po naslednjih vidikih (povzeto po Birkinshaw, Morrison, 1995, str. 737):

- Resursi, poslovanje in odločanje so razkropljeni po različnih državah in niso centralizirani na vrhu. Nadziranje bolj kot skozi formalne mehanizme nadzora poteka neformalno in sloni na korporacijski kulturi.
- Med odvisnimi podjetji obstajajo stranski medsebojni odnosi v obliki tokov izdelkov, ljudi in znanja. V hierarhiji se nasprotno skuša izogniti takšnim odnosom zaradi zniževanja stroškov koordinacije.
- Aktivnosti se običajno usklajujejo geografsko, lahko tudi glede na produkt ali funkcijo. To bi bilo v hierarhičnem modelu predrago.

2.3.4 Integracija in koordinacija

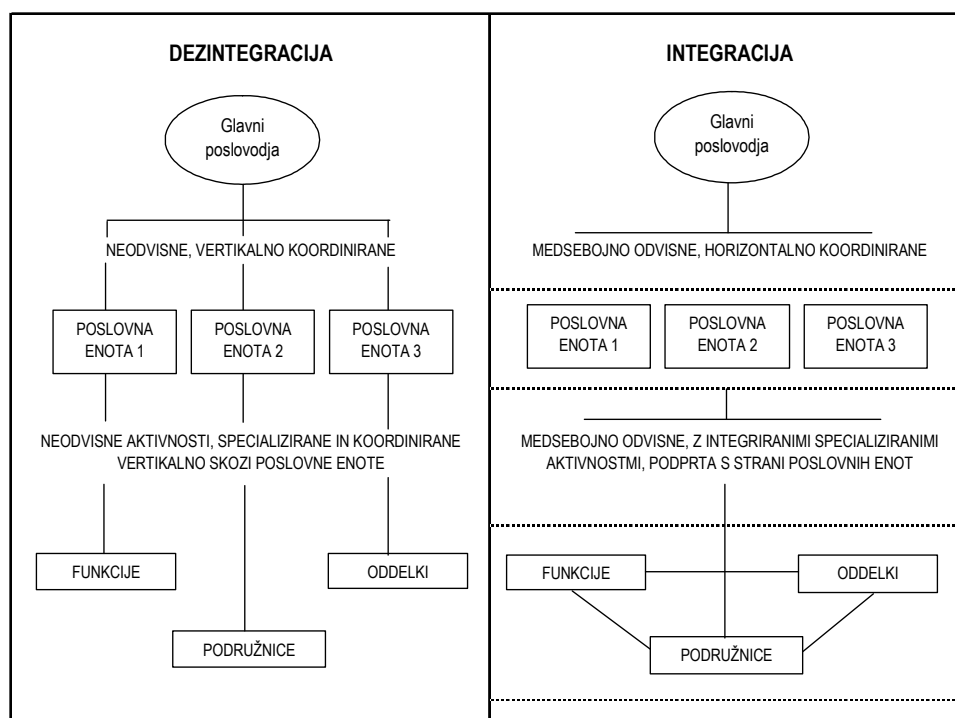
Glavni dejavnik, ki vpliva na organizacijsko strukturo, je specializacija ali tehnična delitev dela, ki se kaže v dezintegraciji podjetja. S specializacijo posamezniki in oddelki v podjetju postanejo visoko specializirani v posameznih nalogah, zaradi ekonomije obsega pa se znižajo tudi stroški. Toda takšna oblika zaradi svoje togosti ni primerna za multinacionalno podjetje, ki mora biti fleksibilno. Zato se velika mednarodna podjetja *integrirajo*. Bistvo integracije je

¹⁷ Zato so sledile številne poglobljene raziskave, usmerjene tako k odvisnim kot k obvladujočemu podjetju. Kot *prvo* se je raziskava Prahalada (1976) in Prahalada in Doza (1981) osredotočila na nezmožnost vrhnjega posloводства, da bi popolnoma razumelo kompleksnost vseh aktivnosti v zvezi s poslovanjem svojih odvisnih podjetij. Medtem ko je vrhnje posloводство zadržalo moč nad strateškimi odločitvami, je odgovornost za lokalna vprašanja delegiralo skozi formalno in neformalno organizacijsko strukturo na lokalno posloводство. Po njunem mnenju je ena od posledic delegiranja moči ta, da odvisna podjetja sama od sebe pridobivajo vire in strokovno znanje ter s tem zmanjšajo svojo odvisnost od obvladujočega podjetja. *Druga* je na primer raziskava Bartletta (1979, 1983), ki je pokazala, da je uporaba različnih neformalnih sistemov in mehanizmov nadzora multinacionalnega podjetja veliko bolj učinkovita. Bartlett in Ghoshal (1989) pa sta pokazala, da je neformalen sistem skupaj z uzakonitvijo različnih vlog odvisnega podjetja, ključen dejavnik transnacionalnega, idealiziranega modela multinacionalnega podjetja (Hedlund, 1986, str. 20).

¹⁸ Izrazi kot so »heterarhija«, »transnacionalnost«, »adhokracija« in »horizontalna organizacija« so alternative organizacijski teoriji multinacionalnega podjetja, ki jo v delu imenujem heterarhija.

koordinacija¹⁹ medsebojno odvisnih aktivnosti, ki presegajo oddelčne meje in minimizirajo neproduktivne razmejitve avtoritete. Dezintegracijo in integracijo prikazuje Slika 8.

Slika 8: Dezintegracija in integracija



Vir: Holt, 1998, str. 310.

V multinacionalnem podjetju se koordinaciji po poslovnih funkcijah in po proizvodih pridruži še usklajevanje po geografskih območjih, kar zna biti zahtevno, saj so lokacije geografsko in časovno oddaljene²⁰. Vendar te razdalje s skokovitim razvojem komunikacijske tehnologije izginjajo, pomembnejše so kulturne razlike v svetu. Korist integracije se kaže v izboljšavi medoddelčnega komuniciranja, prinaša pa določene težave za poslovodstvo. Poslovodje in zaposleni, vajeni močne hierarhične organizacije, dostikrat ne morejo ali nočejo integrirati aktivnosti z včasih nejasnimi kanali avtoritete.

V začetnih fazah razvoja nekega podjetja, dezintegracija prevladuje v organizacijski strukturi. Ko se podjetje širi na tuja tržišča z mnogimi operacijami ter diverzificiranimi proizvodjalnimi linijami, postaja integracija vedno pomembnejši dejavnik. Na začetku razvoja podjetje razprši

¹⁹ Lipovec (1987, str. 124) *koordinacijo* definira kot povezovanje in prilagajanje razmerij in organizacijskih struktur s ciljem delovanja z okoljem in medsebojno, ter usklajevanje vseh procesov v združbi glede na cilj delovanja po obsegu in času (med preteklostjo in sedanostjo, odvisno od okolja), da bi čim bolj smotrno uresničevali cilj delovanja.

²⁰ O koordinaciji v multinacionalnem podjetju, različnih mehanizmih koordinacije ter empiričnih študijah s tega področja v svojem članku podrobneje pišeta Martinez in Jarillo (1989, str. 489-514).

operacije, da pridobi primerjalne prednosti skozi specifične tuje aktivnosti (visoko specializirane podružnice). Ko podjetje postaja bolj in bolj globalno, posamezne podružnice začnejo sodelovati med seboj. Razvija se mreža. Specializacija in lokalna intenziteta lahko obdržita pomembnost, hierarhična razmerja pa postanejo okorna in zavirajo uspešnost. To pomeni začetek opustitve hierarhične strukture.

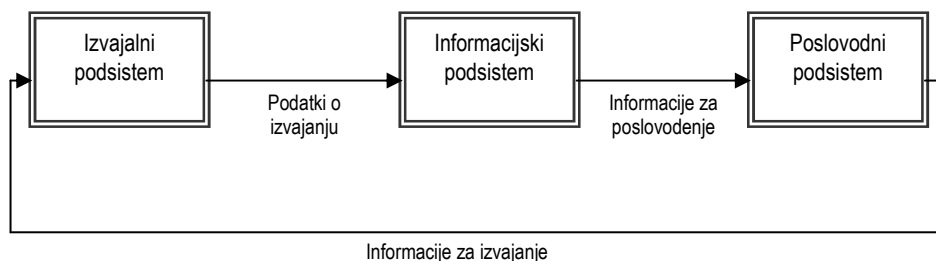
3. Vloga kontrolinga v multinacionalnem podjetju

Uspešnost podjetja je v veliki meri odvisna od uspešnosti poslovođenja. Dobre odločitve poslovođenja slonijo na kakovostnih informacijah, ki so v največji meri rezultat učinkovitega dela kontrolinga. Kontroling v anglo-ameriškem svetu in v državah zahodne Evrope poznajo že vrsto desetletij, v Sloveniji pa se o njem več govori in piše, pa tudi uvaja v praksi, predvsem v zadnjem desetletju, ko smo postali del kapitalističnega sveta.

3.1 Podjetje kot poslovni sistem

Podjetje lahko proučujemo kot poslovni sistem, ki ga sestavljajo trije podsistemi: izvajalni informacijski in poslovodni. Prikazujem ga v Sliki 9.

Slika 9: Razčlenitev poslovnega sistema



Vir: Hočevar, 2004a, str. 109.

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

Informacijski podsistem zajema podatke o delovanju izvajalnega podsistema in o raznih zunanjih danostih ter oblikuje informacije, ki so potrebne v poslovodnem podsistemu. Bistvo informacijskega podsistema podjetja je oblikovanje informacij in hranjenje podatkov na

različnih stopnjah njihovega obravnavanja. Njegova naloga je poslovodstvu zagotavljati primerne, pravočasne, točne, ustrezne in popolne informacije. Osrednji del informacijskega sistema v podjetju predstavlja računovodstvo²¹.

V okvir *poslovnega (upravljalnega) podsistema* spadajo tako imenovane poslovne funkcije; funkcija načrtovanja, priprave izvajanja in nadziranja. Bistvo poslovnega procesa je odločanje oziroma izbiranje med možnostmi delovanja za doseg zastavljenega cilja. Potreban odločanja mora biti prilagojen tudi informacijski sistem, v katerem čedalje pomembnejše mesto zavzemajo računovodske informacije. Tisti del računovodstva, ki s svojim poročanjem omogoča poslovodjem, da uspešno opravljajo svoje delo, se imenuje poslovno računovodstvo²² (Hočevar, 1995, str. 15).

3.2 Poslovno računovodstvo

Računovodstvo se kot osrednji del informacijske funkcije podjetja največkrat deli na finančno in stroškovno računovodstvo. *Finančno računovodstvo*, kamor se uvrščata glavno računovodstvo (ki je usmerjeno je k računovodskim izkazom) in analitična računovodstva (na primer računovodstvo denarnih sredstev, terjatev, finančnih naložb, kapitala), sporoča podatke o poslovanju podjetja zunanjim uporabnikom²³. Funkcija finančnega računovodstva je, da pripravlja podatke o sredstvih, vloženih v podjetje in o dobičkonosnosti poslovanja. Ne spušča se v podrobnosti pri notranjem poslovanju. To je naloga *stroškovnega računovodstva*, ki je v nasprotju s finančnim računovodstvom bolj analitične narave. Njegova naloga je spremljanje poslovnih dogodkov znotraj podjetja, pri čemer se usmerja na stroške in poslovne izide posameznih delov podjetja.

Iz finančnega in stroškovnega računovodstva izhaja *poslovno računovodstvo*, ki zajema tisti del vsakega od njiju, ki pripravlja računovodske informacije za notranje uporabnike²⁴. Usmerjeno je k poslovodstvu podjetja, saj ga oskrbuje z informacijami za poslovno odločanje. Ta vidik lahko označimo tudi kot poslovni vidik računovodstva.

Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov (angl.: International Federation of Accountants, IFAC) definira poslovno računovodstvo kot »proces opredeljevanja, merjenja, zbiranja, razčlenjevanja, pripravljanja, razlaganja in sporočanja informacij, ki jih uporablja

²¹ Podrobneje bom informacijske sisteme obravnavala v četrtem poglavju.

²² Pravimo mu tudi upravljalno računovodstvo, ravnalno računovodstvo ali poslovodstveno računovodstvo.

²³ *Zunanji uporabniki računovodskih informacij* so lastniki podjetja, ki niso člani njegovih upravljalnih in/ali nadzornih organov, posojilodajalci, dobavitelji, kupci, država in javnost (SRS, 2002, str. 220).

²⁴ *Notranji uporabniki računovodskih informacij* so izvajalci posameznih nalog v podjetju, ki morajo odločiti o podrobnostih izvajanja, poslovodstvo v podjetju od najnižje ravni do uprave, upravljalni in nadzorni organi v podjetju ter zaposleni v podjetju (SRS, 2002, str. 220).

poslovodstvo pri načrtovanju, ovrednotenju in nadziranju v podjetju ter pri zagotavljanju uporabe sredstev in odgovornosti zanje« (International Federation of Accountants, 1997, str. 37). Poslovodno računovodstvo pripravlja informacije za različne ravni poslovođenja, ki so bistvene za nadzorovanje sprotnega delovanja podjetja, načrtovanje strategije, taktike in delovanja, optimalno izrabo sredstev, merjenje in ocenjevanje izvajanja nalog, zmanjševanje subjektivnosti pri odločanju, izboljšanje notranjega in zunanjega komuniciranja.

Poslovodno računovodstvo za razliko od finančnega računovodstva ni predpisano, kar pomeni, da ni potrebno zbirati in urejati zahtevanih podatkov kot to določajo državni, bančni, borzni in podobni predpisi. Kot že rečeno, poslovodno-računovodske informacije uporabljajo notranji uporabniki z znanimi potrebami (za načrtovanje, usklajevanje, nadziranje), ne pa tudi zunanji uporabniki. Za oblikovanje računovodskih poslovodnih informacij je veliko pomembnejše, da so koristne, kot pa da se ujemajo z računovodskimi standardi. Poleg tega poslovodje potrebuje informacije hitro, zato se morajo večkrat zadovoljiti s približki. Poslovodna računovodska poročila imajo pogostejšo dinamiko (mesečno, poročila o posameznih dejavnostih pa lahko tudi tedensko ali celo dnevno) od finančno računovodskih poročil, ki jih podjetja običajno izdajajo enkrat letno. Finančne računovodske informacije so izražene v denarnih enotah, medtem ko so poslovodne informacije velikokrat izražene tudi v drugačnih enotah (število zaposlenih, delovnih urah, količinah materiala in podobno). Poslovodno računovodstvo je osredotočeno na manjše dele dejavnosti podjetja in ne na podjetje v celoti. Napačne poslovodne informacije nimajo nobenih posledic v smislu odgovornosti po zakonu. Posledice napačnih poslovodno računovodskih informacij so vidne šele prek odločitev poslovodij in prek uspešnosti poslovanja (Hočevar, 2004, str. 64-65).

Leta 1965 je R. Anthony v računovodsko literaturo uvedel pojem *poslovodsko uravnavanje*²⁵, katerega naloga je skrb za nadziranje aktivnosti in zagotavljanje učinkovitega trošenja človeških in finančnih dejavnikov za doseganje sprejetih strateških ciljev. S poslovodskim uravnavanjem se deloma ukvarja vrhnje poslovodstvo podjetja, predvsem pa srednje oziroma linijsko poslovodstvo. Proces poslovodskega uravnavanja odvisnih podjetij v tujini je tisti del poslovodskega uravnavanja v multinacionalnem podjetju, ki se usmerja na procese načrtovanja in nadziranja aktivnosti odvisnih podjetij v tujini z namenom doseganja ciljev multinacionalnega podjetja kot celote.

²⁵ Dejavnosti poslovodstva je razdelil na tri ravni, na katerih neprenehoma potekajo procesi načrtovanja in nadziranja: (1) strateško usmerjanje (angl.: strategic planning and control), (2) poslovodsko uravnavanje (angl.: management control) in (3) uravnavanje nalog ali sprotno uravnavanje (angl.: task control). S *strateškim usmerjanjem* se ukvarjajo vrhnje poslovodstvo podjetja in posamezne strokovne službe. Njegova naloga je postavljanje strateških ciljev podjetja, strategij za njihovo doseganje ter spreminjanje ciljev in strategij glede na zaznavanje sprememb v okolju. *Uravnavanje nalog*, ki pomeni podrobno načrtovanje in nadziranje posameznih delovnih postopkov in skrbi za dnevno izvajanje nalog, pa je aktivnost, s katero se ukvarja nižje poslovodstvo oziroma nadzorniki (Anthony, Govindarajan, 1995, str. 9).

Pomen poslovnega računovodstva se s procesom internacionalizacije podjetja povečuje, zato so računovodske informacije v multinacionalnem podjetju izrednega pomena pri obeh procesih poslovnega uravnavanja, tako pri načrtovanju kot pri nadziranju (Hočevar, 2004, str. 63).

Poslovno računovodstvo v mednarodnem okolju postaja nov vir konkurenčne prednosti podjetja. Orodja poslovnega računovodstva se morajo sproti prilagajati spremenjenim razmeram, ki jih prinaša globalizacija. Poleg tega v multinacionalnem podjetju vedno pomembnejše postaja tudi vzpostavljanje zanesljivih informacijskih sistemov za podporo odločanju, ustreznih metod načrtovanja in nadziranja.

3.3 Pojem in vsebina kontrolinga

V strokovni literaturi in praksi se dejavnost, ki informativno podpira poslovni uravnilni sistem, velikokrat poimenuje kontroling, oseba, odgovorna za delovanje poslovnega uravnalnega sistema oziroma računovodstva odgovornosti, pa kot kontroler (Hočevar, 1995, str. 193).

Izraz kontroling izhaja iz angleške besede »to control«, ki pomeni obvladovati, upravljati, nadzorovati, pregledovati. Tuja, predvsem pa domača literatura kontroling opredeljuje zelo različno. Iz opredelitev različnih avtorjev lahko povzamemo, da je *osnovni cilj kontrolinga* pomoč poslovnemu pri njihovem delu, ki je po nekaterih opredelitvah bolj pasivna, po drugih bolj aktivna. Koletnik na primer kontroling natančno opredeli z naslednjo definicijo: »Kontroling je poslovna filozofija, poseben slog vodenja in odločevalno naravnana (računovodska) informacijska dejavnost. Je motor in krmilo podjetja in poslovanja ter zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo, podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje« (Koletnik, 1996, str. 7).

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

Za razliko od anglo-ameriškega pristopa, sta pri *nemškem pristopu* računovodja in kontroler običajno ločeni delovni mesti, kontroling pa je organiziran kot posebna svetovalna, štabna služba v podjetju. Težišče nalog nemškega kontrolerja je na notranji ekonomiki (uporabniki

storitev nemškega kontrolerja so predvsem notranji), medtem ko finančno računovodenje, financiranje, notranja revizija in davčno področje niso njegove tipične naloge. Nemški pristop poleg nalog z operativnega področja vključuje tudi naloge s strateškega področja poslovanja podjetja. V skladu z nemško opredelitvijo bi lahko kontroling pogosto uvrstili tudi v odločevalski podsistem podjetja, saj se pogosto enači s poslovodnimi funkcijami²⁶.

Prednost anglo-ameriškega pristopa je, da ima kontroler (ki deluje v okviru računovodstva) na razpolago boljše podatke kot pri nemškem sistemu, kjer je računovodstvo predvsem knjigovodstvo in si mora kontroler ustrezne podatke pridobivati iz drugih delov podjetja.

V slovenski teoriji se nekateri avtorji opirajo na ameriško literaturo in prakso, drugi na nemško. Tako poskušajo slovenski računovodski strokovnjaki dokazati, da je tudi pri nas (tako kot v anglo-ameriškem svetu) kontroling del računovodstva in je o kontrolingu kot posebni funkciji brezpredmetno razpravljati²⁷. Na drugi strani pa strokovnjaki s področja kontrolinga strogo zagovarjajo nemško šolo kontrolinga in ne enačijo kontrolerja in računovodje. Kljub vsemu sta oba pristopa lahko ustrezna.

V preteklosti so v slovenskih podjetjih več nalog, ki jih mora v podjetju opravljati kontroling, opravljali v od računovodstva organizacijsko ločenih plansko-analitskih službah, ne pa v računovodstvih podjetij. Tako so bili računovodje v Sloveniji že od nekdanj predvsem knjigovodje, zato ni čudno, da se večinoma ločeno od računovodstva (tako kot v nemškem svetu) tudi v slovenskih podjetjih pojavlja služba kontrolinga²⁸.

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

²⁶ S čimer se ne strinjam. Menim namreč, da funkcije kontrolinga ne moremo enačiti s poslovodnimi funkcijami (z odločevalsko funkcijo), saj gre pri kontrolingu za informacijsko pomoč oziroma podporo poslovodjem. Ne gre torej za odločanje v ožjem pomenu besede, ki ostaja v popolni pristojnosti poslovodij.

²⁷ Zasledimo lahko, da se izraz kontroling v slovenščino ponekod prevaja kot računovodenje, izraz kontroler pa v ravnatelj računovodstva (Osmanagić, 1998, str. 35). Hočevar (1995, str. 199) na primer pravi, da bi uvajanje kontrolinga v računovodsko funkcijo pomenilo, da je treba na novo opredeliti funkcije računovodskega predračunavanja, analiziranja in nadziranja. Težave pa bi nastale tudi pri novem opredeljevanju finančnega in poslovnega računovodstva.

²⁸ Tudi eden izmed najpomembnejših računovodskih strokovnjakov pri nas (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 (plansko-analitsko, kontroling), ki so vzpostavljene ravno zaradi slabosti računovodske službe, ki ni bila dovolj usmerjena v pripravljanje računovodskih informacij za notranje odločevalne potrebe (Turk, 2002).

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

3.3.1 Naloge kontrolinga in kontrolerja

Včasih je večina avtorjev kot bistvo kontrolinga razumela le nadziranje (kontroliranje), na kar nakazuje tudi izvor besede²⁹. Seveda je takšno pojmovanje preozko. Na splošno velja, da je funkcija kontrolinga in kontrolerja v strokovni literaturi zelo različno opredeljena. Čeprav uvrščajo nekateri avtorji kontroling v poslovodsko dejavnost, pa menim, da jo je vendarle treba preučevati kot informacijsko oziroma računovodsko funkcijo. Opredelitev kontrolerja je tako v tem delu enaka opredelitvi vodje poslovodne računovodske službe v podjetju. Kontroler namreč ne izvaja nobenega nadzora v smislu poslovodske odgovornosti (razen v svojem oddelku), temveč je njegova naloga, da s poročanjem, svetovanjem in razlaganjem pomaga poslovodstvu pri odločanju. Na eni strani je vloga kontrolerja, da vodstvu podjetja zagotavlja verodostojnost poročil podrejenih enot, na drugi strani pa, da pomaga poslovodjem podrejenih enot pri načrtovanju in nadziranju.

Anglo-ameriška in nemška šola različno opredeljujeta naloge kontrolinga. Poleg tega tudi v okviru iste šole različni avtorji te naloge različno opredeljujejo³⁰. Nalogo kontrolerja bi lahko opredelili kot *pomoč vodstvu pri procesu poslovođenja*, in sicer pri *načrtovanju* in *nadziranju* poslovanja z *analiziranjem* in *informiranjem*. Lahko rečemo, da pri *načrtovanju* in *nadziranju* kontroler opravlja tri vrste nalog, ki jih opredeljujem v Tabeli 3 na naslednji strani.

Poleg omenjenih je naloga kontrolerja tudi nenehno spodbujanje k izboljševanju procesov načrtovanja in nadziranja v podjetju na osnovi pridobljenih podatkov, informacij o pričakovanih dogajanjih v okolju in opravljenih analiz. Baričič (2002, str. 3) navaja še naslednje naloge kontrolerja: sodelovanje pri projektih statusnih sprememb, investicijskih projektih, v primeru skupin tudi sodelovanje pri poročanju, konsolidacijah in drugih nalogah glede na potrebe vodstva družbe.

²⁹ Ravno zaradi tega je lahko pojem kontroling že v izhodišču zavajajoč, saj preveč asociira le na kontroliranje. Toda drug izraz, ki bi asociiral na vse funkcije kontrolinga, ki bi bil enostaven, in ki bi vsebinsko pravilneje opredelil kontroling, v slovenščini težko najdemo (enak problem je tudi v drugih jezikih). Poleg tega se je uporaba pojma kontroling v praksi slovenskih podjetij tako razširila, da zamenjava izraza ne bi bila smiselna, saj bi vnesla na to področje še več zmede.

³⁰ Hočevar, na primer (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, ekonomsko analiziranje.

Tabela 3: Vrste nalog kontrolerja v procesu načrtovanja in nadziranja

VRSTE NALOG KONTROLERJA	Načrtovanje	Nadziranje
vsebinske naloge (kaj kontroler dela)	Sem sodi analiziranje, informiranje ter izdelava končnega planskega dokumenta, ki vsebuje jasno opredeljene, konsistentne cilje.	Sem sodi priprava nadzornih poročil.
metodološke naloge (kako kontroler dela)	Sem sodi oblikovanje planske metodologije, pri čemer kontroler vsem enotam daje smernice, predpostavke in orodja v obliki predpripravljenih tabel, napisanih postopkov za načrtovanje, kar zagotavlja enotnost pri pripravljanju načrtov v podjetju.	Sem sodi priprava metodologije nadziranja.
organizacijske naloge (kdo in kdaj mora kaj narediti)	Sem sodi organiziranje procesa načrtovanja poslovanja in razreševanje konfliktov v procesu načrtovanja ³¹	Sem sodi organiziranje procesa nadziranja poslovanja.

Vir: Režun, 2004, str. 50.

Analiziranje in informiranje predstavljata bistvo kontrolinga. Kontroler se z njima ukvarja tako pri načrtovanju kot nadziranju. Vidimo lahko, da se vsa navedena področja med seboj močno prepletajo.

Za uspešno **načrtovanje poslovanja** v podjetju je funkcija kontrolinga izjemno pomembna. Kontrolerji sodelujejo pri *strateškem načrtovanju*, kjer je njihova vloga pogojna, saj v praksi (predvsem anglo-ameriškega sveta) to velikokrat ostaja v celoti v rokah lastnikov in poslovodstva. Pomembnejša je vloga kontrolerjev pri *letnem (taktičnem) načrtovanju*, ki izhaja iz strateškega načrta. Letni načrt je bolj razčlenjen in natančen, konkretiziran s številkami ter običajno pripravljen za prihodnje obdobje enega leta³². Pri izdelavi letnega načrta je vloga kontrolerja nepogrešljiva, saj z usmerjanjem in usklajevanjem posameznih nosilcev nalog ter metodičnim, vsebinskim in časovnim usklajevanjem povečuje učinkovitost načrtovanja (Osmanagić, 1998, str. 38). Naloge kontrolerja pri obeh vrstah načrtovanja lahko opredelimo kot informativne, analitične narave. Vloga kontrolinga pri načrtovanju poslovanja je še posebej pomembna v multinacionalnem podjetju, o čemer bom več govorila v nadaljevanju (glej poglavje 3.3.3).

³¹ Organiziranje procesa načrtovanja vključuje (Pučko, 1993, str. 427): določitev nalog v procesu načrtovanja, zaporedja in medsebojne povezanosti nalog, opredelitev nosilcev posameznih nalog, določitev rokov za izvršitev posameznih nalog. Dokument, v katerem so zapisane navedene točke, imenujemo planski rokovnik. Kontroler mora v procesu načrtovanja v sodelovanju z najvišjim poslovodstvom usklajevati konfliktne interese med posameznimi poslovnimi funkcijami, poslovnimi enotami, linijskimi poslovodji na različnih nivojih, ugotavljati in pomagati mora pri odpravljanju ozkih grl.

³² Letni načrt praviloma vključuje *področne načrte*, kot so temeljni cilj in naloge podjetja v poslovnem letu, načrt prodaje, nabave, proizvodnje, kadrov, stroškov, investicij, marketinški načrt, finančni načrt, načrt meril za nadziranje in informiranje in podobno (Kolar, 2001, str. 26).

Nadziranje poslovanja je, za razliko od načrtovanja, veliko slabše raziskana funkcija in proces. Hočevar (1998, str. 3) nadziranje poslovanja opredeli kot dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti in odklanjanjem nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih. Izvedba, ki sledi načrtu, ponavadi od njega odstopa, zato je treba v procesu nadziranja ta odstopanja ugotoviti, poiskati vzroke za odmike in predlagati ukrepe, potrebne za doseg o načrta ali načrt spremeniti.

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

Analiziranje je ena izmed vsebinskih nalog kontrolerja pri načrtovanju in nadziranju. Lipovec (1983, str. 31) analiziranje opredeli kot proces spoznavanja poslovanja konkretnega podjetja, kot pripravo za odločanje v podjetju ali organizacijskih enotah o izboljšanju uspešnosti poslovanja s stališča uporabnikov analize.

Pri analiziranju gre za spoznavanje nečesa, da se na osnovi spoznanj lahko bolje odločimo in tako uspešno delujemo. Kontroler mora pred začetkom analiziranja pripraviti program analize in na koncu poročilo o analizi. Vmes pa seveda poteka proces analiziranja. Namen analize (sedanjega) poslovanja podjetja je ugotoviti problemska in prednostna stanja v podjetju ter s tem poslovodstvu pripraviti osnovo za odločanje. Dobre odločitve so posledica kakovostnih analiz³³, ki posredno vplivajo na uspešnost poslovanja podjetja.

³³ Analiza odstopanj je delo kvalitativne narave. Predpogoj za kakovostno opravljeno delo je kontrolerjevo zelo dobro poznavanje poslovnega procesa družbe, proizvodov ali storitev, ter da ima vzpostavljene dobre komunikacijske kanale in poti z vsemi odgovornimi za konkretna področja. Slednji naj bi sodelovali pri analizi vzrokov odstopanj, pri pripravi ukrepov, predvsem pa naj bi se identificirali z ukrepi, ki jih bodo morali izvajati s ciljem korekcije stanja. Outputi te faze so navedbe razlogov za dosežene vrednosti, dodatna pojasnila in predlagani ukrepi za korekcijo stanja. Za analizo odstopanj (kvalitativni del) naj bi kontroler porabil tri četrtine svojega časa. Torej naj bi za pripravo podatkov in analizo rezultatov porabil le četrtino časa (Wright, 2002, str. 15).

Kontroler se z **informiranjem** v podjetju ukvarja profesionalno, in sicer na eni strani v smislu pridobivanja informacij za analiziranje, na drugi strani pa s posredovanjem informacij, poročil o opravljenih analizah, načrtih, nadzoru poslovojem. Tako kot analiziranje je tudi informiranje tesno povezano s procesom odločanja, ki je bistvo poslovnega procesa. Z informiranjem kot nalogo kontrolinga se srečamo tako pri načrtovanju kot tudi pri nadziranju poslovanja podjetja, s tem pa posledično tudi pri analiziranju.

Naloge kontrolinga na področju informiranja lahko razdelimo v dva med seboj tesno povezana dela: *sodelovanje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju notranjega informacijskega sistema* (če ta ni ustrezno izoblikovan) ter *izvajanje informiranja*. Kontroler mora zagotoviti, da je informacijski sistem dovolj široko zasnovan in računalniško podprt, ter da so v podjetju vzpostavljeni ustrezni komunikacijski kanali za prenos informacij. Konkretni nalogi kontrolerja pri izgradnji celovitega informacijskega sistema sta ugotavljanje informacijskih potreb (kar je podlaga za vse nadaljnje faze izgradnje tega sistema) ter ugotavljanje trenutnega stanja oskrbovanja posameznih ravni poslovanja z obstoječimi informacijami. To pomeni, da je najprej treba poznati informacije, ki so poslovojem že na voljo, nato pa priskrbeti še tiste, ki jih dodatno potrebujejo. Glede na to, da naj bi kontroling za pripravo podatkov in analizo rezultatov porabil le četrtno svojega časa, je razumljiva pomembnost ustreznega informacijskega sistema. Tej temi sem zato namenila četrto in peto poglavje.

3.3.2 Koncept kontrolinga v multinacionalnem podjetju

Narava in poslanstvo kontrolinga sta v samostojnem podjetju in v multinacionalnem podjetju podobna. V obeh primerih je primarna naloga podpora vodstvu pri vodenju in usmerjanju podjetja. V Sloveniji je, zahvaljujoč predvsem porastu investicij na trge bivše Jugoslavije, vse več podjetij, ki imajo družbe v tujini. Vse večja internacionalizacija poslovanja nedvomno prinaša tudi večjo kompleksnost upravljanja in vodenja, čemur se mora seveda prilagajati tudi kontroling. Prilagajanje kontrolinga različnim okoliščinam naj bi se odražalo v (pre)oblikovanju standardnih instrumentov kontrolinga. Kako kompleksni naj bodo ti instrumenti, je prepuščeno vsakemu multinacionalnemu podjetju posebej. Uspešnost kontrolinga pa ni odvisna od kompleksnosti njegovih instrumentov, temveč od ljudi, ki rezultate kontrolinga uporabljajo ter od interpretacijskih moči teh rezultatov (Baričič, 2003, str. 2).

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

Kontroling obvladujočega podjetja naj bi imel *dvojno vlogo*, in sicer kontroling v domačem, obvladujočem podjetju, ter odgovornost za zasnovo in vpeljavo kontrolinga v vseh odvisnih podjetjih. Zasnova običajno temelji na viziji in strategiji skupine, izvedba pa na kulturi obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij.

Izkušnje kažejo, da je prave decentralizacije na področju kontrolinga zelo malo. Kontrolerji v odvisnih podjetjih so namreč vsakodnevno izpostavljeni pritiskom obvladujočega podjetja po dodatnem poročanju in interpretacijah. Tako dnevno prihaja do nasprotij v zvezi s primarno nalogo lokalnega kontrolerja, ali naj dela samo za centralni kontroling v smislu poročanja ali naj svoj čas namenja tudi lokalnemu poslovodstvu. Dogaja se, da se s časom lokalnim kontrolerjem povečuje število poročil in analiz, ki jih morajo pripravljati in posredovati. Prevelika količina poročil pa ima za posledico veliko količinsko in rokavno obremenjenost tako kontrolerjev kot tudi poslovodstva. Zelo redko se vršijo inventure poročil ter liste prejemnikov in na njihovi podlagi predlogi za opuščanje posameznih poročil, s čimer bi si lokalni kontrolerji zagotovili več časa za kvalitativno delo.

Kontroling obvladujočega podjetja bi moral kot osrednji objekt procesa kontrolinga v multinacionalnem podjetju pripraviti tudi *vsebinski in tehnični priročnik*. Vsebinski naj bi razdeljeval naloge, odgovornosti, terminske načrte, posamezne instrumente in računovodske usmeritve, tehnični pa dal jasna navodila za uporabo enotne programske opreme, namenjene poročanju in analizam. Takšni dokumenti so v praksi relativno redki, toda po mojem mnenju zelo smiselni, saj se z njimi najlaže doseže poenotenje, s tem pa povečuje učinkovitost in uporabnost funkcije kontrolinga.

Za uspešno vodenje odvisnih podjetij so predvsem pomembne kakovostne informacije, ki so izražene v ustreznih načrtih, obračunih in nadzornih poročilih. V nadaljevanju bom zato predstavila računovodsko predračunavanje in nadziranje poslovanja v multinacionalnem podjetju.

3.3.3 Računovodsko predračunavanje v multinacionalnem podjetju

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

Računovodsko predračunavanje je na osnovi popolnega ali reprezentativnega zbiranja in ustaljenega stvarnega urejanja podatkov zasnovano evidentiranje predvidenih posamično utemeljenih ali množičnih poslovnih procesov in stanj v prihodnosti, ki zaradi izražanja v denarni merski enoti omogočajo prikazati sliko celotnega prihodnjega poslovanja podjetja

(Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 46). Predračun je podrobnejša opredelitev ciljev in strategij (strateškega načrta). Kaže, koliko vse skupaj stane in koliko prinese.

Za poslovodno odločanje so predračunske informacije pomembnejše od obračunskih, saj omogočajo odločanje o (1) programih in strateških načrtih, (2) letnih načrtih, ki vključujejo kvantitativne (največkrat denarne) kategorije za enoletno poslovanje in (3) oceni uspešnosti poslovanja poslovodij na podlagi primerjave med načrtovanim in uresničenim poslovanjem (Hočevnar, 2004a, str. 107).

Proces predračunavanja v multinacionalnem podjetju je lahko *centraliziran* (v smeri od zgoraj navzdol) ali *decentraliziran* (v smeri od spodaj navzgor). V praksi je računovodsko predračunavanje običajno hibrid obeh pristopov. Pri centralizirani obliki predračunske cilje odvisnih podjetij določa vrhnje poslovodstvo obvladujočega podjetja, v drugem primeru pa so za pripravo predračunov v celoti odgovorni lokalni poslovodje. Prednosti decentraliziranega predračunavanja sta boljše poznavanje lokalnih razmer poslovanja in večja motiviranost lokalnega poslovodstva. Po drugi strani pa lokalno poslovodstvo ne more predvideti vpliva parcialnih odločitev na uspešnost multinacionalnega podjetja kot celote ter možnosti izkoriščanja asimetričnih informacij ter z njimi povezanega oportunističnega obnašanja pri postavljanju predračunskih ciljev. Ravno nasprotno je prednost centraliziranega predračunavanja v koordiniranju aktivnosti v mednarodnem prostoru in s tem uresničevanju ciljev multinacionalnega podjetja kot celote. Je pa zato njegova slabost slabše poznavanje lokalnih razmer in manjša motiviranost lokalnih poslovodij, katerih nagrajevanje je odvisno od doseganja poslovnih rezultatov, določenih v delegiranem predračunu.

Proces računovodskega predračunavanja se običajno začne tako, da lokalno poslovodstvo postavi lastne predračunske cilje, vendar morajo biti ti cilji v okviru predpisanih smernic, ki jih določi vrhnje poslovodstvo. Belkaoui (1985, str. 170) loči naslednje štiri skupne faze predračunavanja v multinacionalnem podjetju. *Najprej* vrhnje poslovodstvo postavi strateške cilje multinacionalnega podjetja kot celote. *Nato* predračunski odbor, ob upoštevanju strateških ciljev, pripravi napoved razmer poslovanja, s katerimi v odvisnosti od organizacijske strukture seznanjeni funkcijske oddelke, divizije, regijske oddelke ali neposredno odvisna podjetja v tujini. *Za tem* odvisna podjetja določijo lastne predračunske cilje, pri čemer je samostojnost pri postavljanju lastnih ciljev v podjetjih z decentraliziranim odločanjem velika, centralizirana podjetja pa so pri predračunavanju omejena z natančnejšimi smernicami, ki jih postavlja obvladujoče podjetje. *Na koncu* predračunski odbor pregleda predlagane predračune, s čimer skuša zmanjšati možnost manipulacije ciljev. Slednjih pa zaradi asimetričnosti informacij med lokalnim in vrhnjim poslovodstvom pogosto ni mogoče odpraviti. V primeru, da vrhnje poslovodstvo spreminja predračunske cilje, mora lokalnemu poslovodstvu utemeljiti svojo odločitev. To je z motivacijskega vidika bistveno. Ko so vsi predračuni potrjeni, so vključeni v celostni predračun, ki poleg predračuna poslovanja vključuje še predračun naložb, predračunski izkaz poslovnega izida, predračunsko bilanco stanja in predračunski izkaz finančnega izida.

V multinacionalnem podjetju ne zadostuje, da so prihodnji procesi in stanja izraženi v denarni merski enoti. Vse računovodske predračune je potrebno pripraviti v *enotni valuti* za vse dele poslovanja, če želimo, da predračun prikazuje sliko celotnega prihodnjega poslovanja multinacionalnega podjetja. Posamezne predračune odvisnih podjetij v tujini je zato potrebno prevesti v poročevalsko valuto, ki je običajno valuta obvladujočega podjetja. Prevedba se lahko opravi po različnih menjalnih tečajih, izbira posamezne možnosti pa mora biti skladna z dodeljevanjem odgovornosti za tečajne razlike.

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

Ker se cilji lokalnega poslovodstva odvisnih podjetij v tujini in vrhnjega poslovodstva multinacionalnega podjetja razlikujejo, so predračunski cilji običajno kompromis različnih interesov. Doseganje ciljev je odvisno tudi od njihove povezanosti s sistemom nagrajevanja. Predračun poslovanja ima *tri pomembne funkcije*: (1) ima vlogo napovedovalca prihodnjih poslovnih rezultatov, (2) ima vlogo motivatorja in (3) predstavlja najpomembnejšo osnovo za ocenjevanje uspešnosti odvisnih podjetij v tujini in njihovih poslovodij.

Vloga predračuna kot *napovedovalca prihodnjih poslovnih rezultatov* je omejena, saj je povezovanje doseganja predračunskih ciljev z nagradami lahko dvorezen meč. Po eni strani se lahko poveča prizadevanje poslovodstva za doseganje predračunskih ciljev, po drugi strani pa se poveča dovtetnost procesa predračunavanja za manipulacije³⁴. Poleg tega lahko pride do pristranskosti predračunov tudi zaradi prepričanja v nadaljevanje ugodnih preteklih trendov in zaradi lastnosti slabih poslovodij, da zgolj z namenom kratkoročne odobritve postavljajo preveč optimistične cilje (Emmanuel, Otley, Merchant, 1991, str. 168). Vsi trije izvori pristranskosti so posledica racionalnega obnašanja pripravljalcev predračuna. V prvem primeru je previdnost pri postavljanju ciljev povezana s pričakovanimi nagradami, v drugem in tretjem pa je cilj optimističnih predračunov v izmikljanju konfliktom na kratek rok. Zaradi omenjenih razlogov v nekaterih podjetjih vzporedno pripravljajo dva ločena predračuna, ali pa, kar je laže, prilagajajo predračunske cilje različnim namenom uporabe.

V primeru centraliziranega procesa predračunavanja, so postavljeni cilji lokalnemu poslovodstvu vsiljeni in zato niso dober *motivator*. Popolnoma decentralizirana oblika na drugi strani, pa ogroža težnjo po optimalni zahtevnosti ciljev, saj lokalno poslovodstvo postavlja cilje, ki jih bo zlahka doseglo. Empirične raziskave kažejo (Anthony, Govindarajan, 1995, str.

³⁴ Dejstvo, da je nagrada poslovodjem večinoma odvisna od doseganja v predračunu postavljenih ciljev, lahko povzroči, da poslovodstvo odvisnega podjetja v tujini postavlja prenizke cilje, zaradi česar prihaja do njihovega presejanja. Zato je zelo pomemben aktiven nadzor oziroma vpletenost vrhnjega poslovodstva v proces predračunavanja, še posebej pri podjetjih, ki že več let zaporedoma presegajo predračunske cilje.

381), da sodelovanje v procesu predračunavanja pozitivno vpliva na motivacijo posloводства iz dveh razlogov. Prvič, posloводство kaže večjo zavzetost za doseganje načrtovanih rezultatov, če jih zaznava kot lastne in ne kot vsiljene cilje, in drugič, posloводство se v fazi priprave predračuna ter v fazi njegovega pregleda in potrditve prek komunikacije z vrhnjim poslovodstvom bolje seznanj s cilji in načinom njihovega doseganja.

3.3.4 Poslovodsko nadziranje odvisnih podjetij v tujini

Naložbe v podjetja, ki delujejo v različnih okoljih, povečujejo tveganje, ki so mu izpostavljena multinacionalna podjetja. Obvladujoče podjetje, ki takšno tveganje želi zmanjšati, mora vzpostaviti učinkovit nadzor nad svojimi mednarodnimi aktivnostmi. Neke vrste nadzorni mehanizem predstavlja že sama organizacijska struktura podjetja.

Poslovodsko nadziranje, poleg načrtovanja in motiviranja, predstavlja del poslovodskega uravnavanja. Podlago za poslovodsko nadziranje pripravlja *računovodstvo odgovornosti*, ki se je začelo razvijati s procesom decentralizacije (oddelčenja) in s prenašanjem pooblastil in odgovornosti na podrejene poslovodje. Računovodstvo odgovornosti je tisti del računovodskega sistema podjetja, ki poslovodstvu podjetja zagotavlja informacije za potrebe primerjanja uresničene in načrtovanega poslovanja po mestih odgovornosti. Omenjene informacije predstavljajo za nadrejene poslovodje podlago za ocenjevanje uspešnosti poslovanja podrejenih poslovodij in organizacijskih enot, ki jih podrejeni poslovodje vodijo.

Računovodstvo odgovornosti je v bistvu poslovodno računovodstvo, ki spremlja uspešnost poslovanja mest odgovornosti, kadar so le-ta v podjetju oblikovana. Hočevar (1995, str. 49) opredeli *mesto odgovornosti* kot organizacijski del podjetja, ki ga vodi poslovodja, in ki je za poslovanje tega dela tudi odgovoren³⁵. Sistematizacija mest odgovornosti, ki prevladuje v slovenski literaturi, se naslanja na Slovenski računovodski standard 20. Mesta odgovornosti se razlikujejo glede na kategorije, o katerih poslovodja posamezne ravni odloča in za katere je hkrati odgovoren (SRS, 2002, str. 150). Tako ločimo stroškovno, prihodkovno, dobičkovno in naložbeno mesto odgovornosti³⁶. Odgovornost poslovodje je omejena samo na njegovo zmožnost vplivanja na te ekonomske kategorije, torej je njegova odgovornost opredeljena s potrjenimi finančnimi planskimi cilji mesta odgovornosti. Poleg opredeljenih finančnih ciljev so lahko poslovodje odgovorni tudi za doseganje postavljenih nefinančnih ciljev in kriterijev.

³⁵ Tako z vidika vodstva podjetja celotno podjetje predstavlja mesto odgovornosti.

³⁶ Mesto odgovornosti, na katerem poslovodja odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil:

- samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) je *stroškovno (odhodkovno)* mesto odgovornosti;
- samo v zvezi z načrtovanimi prihodki je *prihodkovno mesto odgovornosti*;
- v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom je *poslovnoizidno (dobičkovno) mesto odgovornosti*;
- v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom ter donosnostjo je *naložbeno mesto odgovornosti*.

Turk, Kavčič in Kokotec-Novak (1997, str. 181) pravijo, da računovodstvo odgovornosti ugotavlja odmike med uresničenim in načrtovanim³⁷, sestavlja poročila o dosežkih in izbira primerno vsebino poročila za različne odločevalne ravni v podjetju, pri čemer upošteva njihov položaj v podjetju in bližino problema, ki je obravnavan v poročilu. V primeru, da je v podjetju ločeno organizirana funkcija kontrolinga, te naloge opravlja kontroling.

Vzpostavitev učinkovitega sistema nadzora v multinacionalnem podjetju je težka naloga. Predvsem je potrebno upoštevati, da so stroški nadzora manjši od njegovih koristi, ter da je sistem nadzora povezan s cilji podjetja. Vsekakor mora nadzor poskrbeti tudi za pravočasne povratne informacije, saj v nasprotnem primeru sam nadzor ni smiseln. Poleg omenjenega je posebno pozornost pri procesu nadziranja v multinacionalnem podjetju potrebno posvetiti tudi izboru primernih računovodskih in neračunovodskih meril uspešnosti, razlikovanju med uspešnostjo odvisnega podjetja in njegovega poslovođe, politiki mednarodnih prenosnih cen in vključevanju učinkov prenosnih cen ter sprememb menjalnih tečajev na oceno uspešnosti odvisnih podjetij v tujini in njihovega poslovođstva.

Univerzalen sistem nadzora ne obstaja. V strokovni literaturi zasledimo različne sistematizacije mehanizmov nadzora v podjetju³⁸. V skupini naj sodobnejših prispevkov izstopa poglobljena mednarodna študija mehanizmov nadzora Harzingove. Avtorica loči štiri skupine mehanizmov nadzora, ki jih prikazujem v Tabeli 4. Opređeljujeta jih dve dimenziji: dimenzija osebnosti in dimenzija neposrednosti posamezne oblike (Harzing, 1999, str. 21).

Tabela 4: Klasifikacija mehanizmov nadzora

	Osebna oblika	Neosebna oblika
Neposredna oblika	Osebni nadzor prek centralizacije	Birokratski-formalizirani mehanizmi nadzora
Posredna oblika	Nadzor prek socializacije in mreženja	Nadzor izločka

Vir: Harzing, 1999, str. 21.

³⁷ Poročilo o odklkih le nakaže, da obstajajo razlike med načrtovanimi in uresničenimi dosežki, ne pokaže pa njihovih razlogov zanje, ki so lahko: neuspešno in neučinkovito izvajanje načrta, napačen ali neustrezen načrt, ki ga zato ni mogoče uveljaviti in nepoznavanje oziroma nezmožnost poznavanja prihodnjih dogodkov, še preden nastanejo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1997, str. 184).

³⁸ Tako Iqbal, Melcher in Elmallah (1997, str. 245) ločijo med *formalnimi* in *neformalnimi* mehanizmi nadzora. Bistvo pomembnejših, formalnih mehanizmov nadzora (imenovani tudi kot nadzor izločka) je primerjanje uresničenih rezultatov z načrtovanimi in s tem omogočanje ustreznih informacij za odločanje poslovođstvu. Neformalnih mehanizmov nadzora avtorji natančneje ne opređeljujejo. Sanyal (2001, str. 355) pravi, da se poslovođstvo posluđuje večinoma *neposrednega* ali *posrednega* nadzora. Pri posrednem nadzoru se poslovođe zanašajo na osebne komunikacije, pogoste inšpekcije in skrbno izbrane kadre na pomembnih položajih, ki nadzorujejo glavne operacije, medtem ko se pri neposrednem nadzoru zanašajo na pogosta in detajlna poročila.

Nadzorni mehanizmi, ki so vključeni v skupino *osebnega nadzora prek centralizacije*, so značilni za hierarhijo odločanja, kjer odločitve sprejema najvišja raven posloводства v podjetju, ki nato osebno spremlja njihovo izpolnjevanje. *Birokratski-formalizirani mehanizmi nadzora* so neosebne oblike mehanizmov nadzora in natančno predpisujejo, običajno v obliki pravilnikov, želeno obnašanje zaposlenih. Za *nadzor prek socializacije in mreženja* velja, da poenotenje vrednot in ciljev zaposlenih v odvisnem podjetju v tujini z organizacijsko kulturo obvladujočega podjetja povečuje tudi možnosti enakega obnašanja v enakih razmerah. Socializacija v tem primeru zmanjšuje potrebo po nadzoru izločka. Mreženje ponazarja neformalno, nehierarhično izmenjavanje informacij ter formalne medoddelčne povezave. Mehanizmi nadzora, ki spadajo v skupino *nadzora izločka*, se razlikujejo od ostalih treh skupin, saj ne predpisujejo in ne nadzirajo vedenja, temveč poudarjajo pomen doseganja ciljev in se usmerjajo na dosežene rezultate. Informacije, potrebne v tem procesu nadzora, so zbrane v računovodskih poročilih, ki lahko prikazujejo bodisi najosnovnejše finančne kazalnike, bodisi natančno razdelane podatke o prodaji, proizvodnji in drugih poslovnih funkcijah. Vidimo lahko, da je vloga računovodstva (kontrolinga) v procesu poslovskega nadziranja povezana prav s prisotnostjo mehanizmov nadzora izločka v podjetju.

Naj omenim še sistematizacijo mehanizmov nadzora Balige in Jaegera (1984, str. 26). Avtorja ločita dva načina nadzora poslovanja odvisnega podjetja, in sicer:

- *birokratski* ali *formaliziran nadzor*, kjer obvladujoče podjetje pri odločanju uporablja pretežno računovodske informacije v obliki predračunov, poročil o odmikih in uspešnosti poslovanja ter
- *kultiviran nadzor*, ki temelji na neformalnih (socialnih) procesih ali na tako imenovani korporacijski kulturi³⁹.

Poudarek, ki je dan posamezni obliki nadzora, je odvisen od različnih dejavnikov tako na ravni obvladujočega kot odvisnega podjetja. Med najpomembnejše sodijo velikost podjetja, medsebojna odvisnost podjetij ter kompleksnost in negotovost zunanjega okolja. Tako *večja multinacionalna podjetja* pogosteje uporabljajo formalizirane postopke v procesu nadzora, s čimer razbremenjujejo vrhnje poslovodstvo. V podjetjih, za katera je značilna *recipročna medsebojna odvisnost*⁴⁰ (globalna in transnacionalna podjetja), je sistem nadzora še posebej kompleksen. Zaradi večje *kompleksnosti* okolja ter večje *negotovosti* zaradi poslovanja v

³⁹ Za globalno multinacionalno podjetje je zelo pomembno razvijanje mednarodne podjetniške kulture. Pojem *organizacijska kultura* pomeni celovit sistem norm, vrednot, predstav, prepričanj in simbolov, ki določa način obnašanja in odzivanja na probleme vseh zaposlenih in s tem oblikuje pojavno obliko nekega podjetja (Rozman, 2000, str. 134).

⁴⁰ Med medsebojno odvisnostjo podjetij in uporabo formaliziranih mehanizmov nadzora obstaja negativna povezanost. Standardizirani in formalizirani postopki so uporabni zgolj v primeru *nizke* (združene) medsebojne odvisnosti. *Srednja* raven odvisnosti (zaporedna odvisnost) že zahteva večjo koordinacijo aktivnosti v procesu načrtovanja in izvajanja. Nadziranje organizacijskih enot, za katere je značilna *največja* (recipročna) odvisnost, pa zahteva največjo prožnost ter uporabo neformalnih mehanizmov nadzora.

mednarodnem okolju, se morajo multinacionalna podjetja poleg sistema nadzora izločkov in z njimi povezanih računovodskih poročil, posluževati tudi različnih neformalnih oblik nadzora.

V podjetjih se najpogosteje uporabljajo mehanizmi nadzora izločka, saj v tem primeru ne gre za nadzor vedenja. Nadzor izločka je tudi moč brez večjih omejitev kombinirati z drugimi mehanizmi nadzora, ugotovitve pa so v primerjavi z ostalimi mehanizmi bolj oprijemljive, saj so podprte z izračuni, ki temeljijo na načrtovanih in uresničenih rezultatih. Ob odsotnosti te skupine mehanizmov nadzora, v multinacionalnem podjetju ni mogoče zadovoljivo izvajati poslovskega nadziranja odvisnih podjetij v tujini.

3.3.5 Uspešnost odvisnega podjetja in uspešnost poslovdje

Cilji ocenjevanja uspešnosti in izbor podatkov, ki so potrebni za oceno uspešnosti, se razlikujejo glede na to, ali ocenjujemo ekonomsko uspešnost odvisnega podjetja v tujini, ali njegovega poslovdje. Ekonomska *uspešnost odvisnega podjetja* kot mesta odgovornosti⁴¹ kaže, kako uspešno posluje odvisno podjetje kot organizacijska enota. Ocena uspešnosti odvisnega podjetja predstavlja informacijsko podlago poslovdstvu obvladujočega podjetja za sprejemanje odločitev, povezanih z odvisnim podjetjem v tujini (med njimi so najpomembnejše odločitve o (dez)investiranju). V oceno uspešnosti so vključeni vsi odhodki in prihodki, ki so neposredno povezani z delovanjem odvisnega podjetja, kot tudi pripadajoč delež posrednih stroškov obvladujočega podjetja. Pri ocenjevanju *delovanja poslovdij* odvisnih podjetij pa je iz ocene uspešnosti potrebno izključiti dejavnike, ki jih poslovdja ne obvladuje. Teh dejavnikov je pri poslovanju odvisnih podjetij v tujini več kot pri poslovanju samo v eni državi. Nekaj jih omenjam v nadaljevanju.

Naj začnem z *vplivom spremembe menjalnega tečaja*, ki jo iz analize uspešnosti delovanja poslovdij izločimo ali s primerjavo načrtovanih in uresničenih rezultatov v lokalni valuti ali pa z uporabo istega menjalnega tečaja v procesu načrtovanja in nadziranja (Belkaoui, 1991, str. 139). Nasprotno pa je gibanje tečaja lokalne valute v oceni ekonomske uspešnosti odvisnega podjetja potrebno upoštevati, saj vpliva na njegov poslovni rezultat in s tem na vrednost multinacionalnega podjetja kot celote.

Problem predstavljajo tudi *številni dogodki*, ki jih poslovdje odvisnih podjetij v tujini ne obvladujejo. Mednje sodijo vojne, vstaje, naravne nesreče, spremembe vladne politike (na

⁴¹ Vsako odvisno podjetje se lahko opredeli kot mesto odgovornosti. Vendar Hočevar (1997, str. 132) pravi, da: »Vseeno obstaja pomembna razlika med tem, ali je podjetje organizirano po mestih odgovornosti ali po odvisnih podjetjih. Kljub temu, da je neko odvisno podjetje z vidika poslovskega uravnavanja poslovanja organizirano kot stroškovno ali prihodkovno mesto odgovornosti, pa mora biti zaradi računovodskih in zakonodajnih zahtev vedno organizirano tudi kot dobičkovno ali naložbeno mesto odgovornosti. Odvisna podjetja poslujejo kot samostojni pravni subjekti in morajo zaradi pravnih in davčnih razlogov voditi celotno finančno računovodstvo.«

primer nadzor cen, višje minimalne plače, spremembe carin, izvozne takse in olajšave) in podobno. Vsi ti dogodki lahko dolgoročno vplivajo na delovanje odvisnega podjetja v tujini, vendar pa jih pri ocenjevanju delovanja ne smemo pripisati poslovodjem.

Naslednji dejavnik predstavlja dejstvo, da *so različni deli multinacionalnega podjetja medsebojno odvisni*⁴². Če ima katerokoli odvisno podjetje težave pri poslovanju, se ti problemi odražajo tudi pri ostalih, od njega odvisnih podjetjih v skupini. Pri pravilnem ocenjevanju delovanja bi morali zato izključiti te nenadzirljive vplive enega podjetja na ostala medsebojno povezana podjetja.

Omenila bi tudi *razlike med davčnimi sistemi* v različnih državah in *cene resursov*. Tako na primer čisti dobiček ni primerno sodilo za ocenjevanje uspešnosti odvisnega podjetja v državi z visoko stopnjo davka od dobička, saj ga obvladujoče podjetje zaradi zmanjšanja davkov v svetovnem merilu sili k prikazovanju čim manjšega dobička ali celo izgube. Tudi investicije multinacionalnega podjetja v tujino, kjer so viri cenejši, ugodno vplivajo na oceno ekonomske uspešnosti odvisnega podjetja. Njihovo vključevanje v analizo uspešnosti poslovodje pa ni skladno z načelom obvladljivosti, saj kljub ugodnim poslovnim rezultatom poslovodja ne more biti uspešen, če so rezultati ugodni zgolj zaradi nizke cene dela in/ali surovin.

Poleg omenjenih dejavnikov, ki jih lahko uvrstimo med dejavnike zunanjega okolja, ločimo še dejavnike notranjega okolja oziroma dejavnike, ki so odvisni od politike obvladujočega podjetja. Mednje uvrščamo politiko mednarodnih prenosnih cen in posredne stroške, licenčnine ter obresti (Noerreklit, Schoenfeld, 2000, str. 417).

Politika mednarodnih prenosnih cen je, zaradi cilja maksimizacije dobička multinacionalnega podjetja kot celote, pogosto uporabljena kot orodje za prelivanje dobičkov iz držav z višjimi v države z nižjimi davčnimi stopnjami. Toda, če se pri prenosih med podjetji v skupini ne uporablja primerljiva tržna cena, nad rezultati poslovanja nima nadzora niti poslovodja odvisnega podjetja, ki kupuje, niti poslovodja odvisnega podjetja, ki prodaja. Zato ti rezultati ne odražajo dejanskega delovanja poslovodij. Učinek politike obvladujočega podjetja na področju prenosnih cen je potrebno izločiti tudi iz ocene uspešnosti odvisnega podjetja. Politiki prenosnih cen neprilagojena ocena uspešnosti namreč ne upošteva povečanj dobička, ki so ga na račun tega podjetja realizirala druga odvisna podjetja in/ali obvladujoče podjetje⁴³.

Obvladujoča podjetja, poleg že omenjenega manipuliranja s prenosnimi cenami, pogosto svojim odvisnim podjetjem zaračunavajo tudi *visoke licenčnine in obrestne mere ter nanje razporejajo večje deleže posrednih stroškov*. Za tovrstne stroške sicer pogosto obstajajo

⁴² Poslovanje večine odvisnih podjetij v tujini ni neodvisno in samostojno. Zato na njihovo resnično vrednost bolj vpliva prispevek k delovanju celotnega multinacionalnega podjetja kot pa njihovo individualno delovanje.

⁴³ Ker je politika prenosnih (transfernih) cen zelo široko področje proučevanja, se v okviru magistrskega dela vanj ne bom podrobneje spuščala.

zakonske omejitve, še posebej na področju prenosnih cen, vendar imajo finančni strokovnjaki še vedno dovolj maneverskega prostora, da optimizirajo dobiček ob upoštevanju domače in tuje zakonodaje. V procesu ocenjevanja uspešnosti se prav zato pojavljajo podobni problemi kot pri politiki prenosnih cen.

Zgornji dejavniki, ki jih poslovodje ne obvladujejo, povzročajo težave pri primerjanju delovanja poslovodje odvisnega podjetja v eni državi z delovanjem poslovodij odvisnih podjetij v drugih državah. Tudi če se odvisna podjetja ukvarjajo s podobno dejavnostjo, delujejo v različnih gospodarskih, družbenih in političnih okoljih, česar se morajo obvladujoča podjetja zavedati, ko primerjajo delovanje odvisnih podjetij v različnih državah.

V praksi se kot merilo uspešnosti poslovanja odvisnih podjetij v tujini in njihovih poslovodij najpogosteje uporablja *primerjava predračunskih ciljev z uresničenimi rezultati*⁴⁴. Takšna primerjava omogoča, da je vsako odvisno podjetje ocenjevano na svoj način, glede na lastni predračun, istočasno pa se lahko uporabi tudi za primerjavo z ostalimi odvisnimi podjetji. Osnova ocenjevanja uspešnosti so odmiki, ki nastajajo med načrtovanim in uresničenim dobičkom. Tega lahko razčlenimo glede na njegove vzroke na odmik, povezan s stroški in na odmik, povezan s prihodki. V primeru multinacionalnega podjetja, v katerem odvisna podjetja sestavljajo računovodske predračune v valuti obvladujočega podjetja, se pojavljajo tudi odmiki, povezani s spremembo menjalnega tečaja, saj je del razlike med načrtovanim in uresničenim dobičkom posledica spremembe vrednosti lokalne valute v primerjavi z valuto obvladujočega podjetja.

3.3.6 Pomen kombiniranja finančnih in nefinančnih meril uspešnosti

Zaradi kompleksnosti povezav v mreži multinacionalnega podjetja, se le-to z namenom objektivnega ocenjevanja uspešnosti odvisnih podjetij v tujini in njihovih poslovodij, poslužujejo finančnih (večinoma izpeljanih iz računovodskih informacij) in nefinančnih meril uspešnosti. Čeprav imajo računovodska merila precej slabosti⁴⁵, je njihov pomen pri

⁴⁴ Pri določanju pomembnosti različnih osnov ocenjevanja uspešnosti je potrebno upoštevati tudi značilnosti poslovnih okolij, v katerih delujejo odvisna podjetja. Formalne metode nadzora, vključno z uporabo predračuna kot standarda, so namreč slab kazalnik uspešnosti v nestabilnem okolju. V takšnem okolju je tudi zavzetost za doseganje predračunskih ciljev manjša kot v stabilnih okoljih, saj lahko poslovodstvo nepredvidljive zunanje dejavnike izkorišča kot opravičilo za nedoseganje predračunskih ciljev (Merchant, Manzoni, 1989, str. 541).

⁴⁵ Računovodske informacije se razlikujejo od drugih vrst informacij po tem, da so izražene vrednostno. Prav ta lastnost pa, poleg prednosti »skupnega imenovalca«, pomeni eno glavnih omejitev pri njihovem uporabljanju. Tako na primer računovodska poročila ne podajajo informacij o znanju in sposobnostih zaposlenih, o konkurenčni prednosti in slabosti poslovnega sistema, o tržnih deležih, novih proizvodih, o razvoju panoge, o varnosti pri delu, tehnološkem razvoju podjetja in podobno. Računovodske informacije so le del nujno potrebnih informacij za spoznavanje, analiziranje in uspešno odločanje v zvezi s poslovnim sistemom. Računovodskim informacijam moramo zato dodati tudi neračunovodske. Zadnja leta najbolj popularna je metoda Kaplan in Nortona (2000)

ocenjevanju uspešnosti velik predvsem zato, ker je njihove pomanjkljivosti mogoče omiliti z vključevanjem kvalitativnih meril uspešnosti, s katerimi je moč ugotavljati uspešnost na področjih, ki jih računovodske informacije ne zajemajo.

Choi in Czechowicz (1983) sta proučevala vrste informacij, ki jih uporabljajo ameriška in neameriška obvladujoča podjetja za ocenjevanje poslovanja odvisnih podjetij v tujini in njihovih poslovdij. Ugotovila sta, da se obvladujoča podjetja poslužujejo tako finančnih kot nefinančnih meril. Prva so prikazana v Tabeli 5, druga v Tabeli 6 na naslednji strani.

Iz Tabele 5 izhaja, da večina finančnih meril temelji na računovodskih informacijah (izjema je denarni tok). Vidimo lahko, da je ocenjevanje odvisnih podjetij in njihovih poslovdij osredotočeno na zagotavljanje ustrezne dobičkonosnosti. Med različnimi kriteriji kot najpomembnejša izstopata primerjava med uresničenim in načrtovanim dobičkom ter primerjava med uresničenim in načrtovanim prihodkom. Pri oceni uspešnosti podjetja je med pomembnejšimi še kazalnik dobičkonosnosti vloženega kapitala. Primerjava s predračunom je za ocenjevanje poslovdij še pomembnejša kot za ocenjevanje odvisnega podjetja. Predračun je namreč zaveza poslovodstva za doseganje načrtovanih rezultatov, zato je s primerjavo uresničenih rezultatov z načrtovanimi mogoče ugotoviti, v kolikšni meri je poslovodstvo uresničilo postavljene cilje.

V sistemu ocenjevanja uspešnosti poslovdij so še posebej pomembna nefinančna merila uspešnosti, saj imajo finančni kazalniki naslednje pomanjkljivosti: pogosto vključujejo z vidika poslovdije neobvladljive dejavnike, o čemer sem že govorila, poudarjanje zgolj kratkoročnih finančnih kazalnikov v sistemu ocenjevanja spodbuja oportunistično obnašanje, poleg tega pa so usmerjeni v preteklost in niso zmožni napovedovati prihodnosti.

Za razliko od finančnih, nefinančna merila uspešnosti zaznavajo dogajanja, ki vplivajo na dolgoročno uspešnost podjetja. V Tabeli 6 vidimo, da med nefinančnimi merili za ocenjevanje odvisnih podjetij v tujini in njihovih poslovdij, obvladujoča podjetja največ uporabljajo informacije o tržnih deležih. Za ocenjevanje poslovdij odvisnih podjetij se uporabljajo še informacije o izboljšanju produktivnosti (kar še posebej velja za neameriška podjetja), o odnosih z vlado, o nadzoru kakovosti proizvodov ter razvoju in varnosti zaposlenih.

imenovana *uravnotežen sistem kazalnikov* (angl.: The Balanced Scorecard, BSC). Bistvo metode je, da lahko z njo podjetje prikaže strategijo in poslanstvo s cilji in kazalniki, ki so razvrščeni v štiri skupine: finančni kazalniki, kazalniki odnosa do kupcev, kazalniki notranjih poslovnih procesov, kazalniki učenja in rasti (Hočevar, 2004a, str. 105-106).

Tabela 5: Finančna merila za spremljanje poslovanja odvisnih podjetij in njihovih poslovdij

Vrsta finančnega merila uspešnosti	Ameriška podjetja		Neameriška podjetja		Skupaj	
	Odvisno podjetje	Poslovodja	Odvisno podjetje	Poslovodja	Odvisno podjetje	Poslovodja
Dobičkonosnost vloženega kapitala (ROI)	1,8	2,2	2,1	2,2	1,9	2,2
Dobičkonosnost lastnega kapitala (ROE)	3,0	3,0	2,9	3,0	3,0	3,0
Dobičkonosnost sredstev (ROA)	2,3	2,3	2,2	2,4	2,3	2,3
Dobičkovnost prihodkov	2,2	2,1	1,9	2,1	2,1	2,1
Prispevek k dobičku na delnico	2,8	3,2	3,5	3,4	3,0	3,2
Denarni tok k odvisnemu podjetju	2,5	2,7	2,2	2,5	2,4	2,7
Denarni tok k obvladujočemu podjetju	2,3	2,8	2,5	2,6	2,3	2,7
Preostanek dobička	3,4	3,3	3,4	3,2	3,4	3,3
Primerjava uresničenih prihodkov iz prodaje z načrtovanimi	2,0	1,6	1,9	1,8	1,9	1,7
Primerjava uresničenega dobička z načrtovanim	1,5	1,4	1,4	1,3	1,5	1,3
Primerjava uresničenega in načrtovanega ROI	2,3	2,4	2,4	2,5	2,3	2,4
Primerjava uresničenega in načrtovanega ROA	2,6	2,7	2,7	2,2	2,7	2,5
Primerjava uresničenega in načrtovanega ROE	3,1	2,9	3,2	3,1	3,1	3,0

Opomba: 1 - zelo pomembno, 2 - pomembno, 3 - manj pomembno, 4 - se ne uporablja

Vir: Choi, Czechowicz, 1983, str. 14.

Pomen nedenarno izraženih sodil je vedno večji, saj so v hitro spreminjajočem se okolju primernejša za ocenjevanje kot pa sorazmerno statične tehnike ocenjevanja, kot so predračuni in nekatera v denarju izražena sodila.

Tabela 6: Nefinančna merila za spremljanje poslovanja odvisnih podjetij in njihovih poslovdij

Vrsta nefinančnega merila uspešnosti	Ameriška podjetja		Neameriška podjetja		Skupaj	
	Odvisno podjetje	Poslovodja	Odvisno podjetje	Poslovodja	Odvisno podjetje	Poslovodja
Rast tržnega deleža	1,8	1,5	1,7	1,6	1,8	1,5
Kakovost proizvodov	2,2	1,9	2,4	2,0	2,3	1,9
Sodelovanje z obvladujočim in drugimi odvisnimi podjetji	2,4	2,0	2,5	2,1	2,4	2,0
Odnosi z vlado države gostiteljice	2,1	1,8	2,4	1,9	2,1	1,9
Okoljevarstvena odgovornost	2,4	2,3	2,5	2,4	2,4	2,3
Razvoj zaposlenih	2,4	2,0	2,4	2,2	2,4	2,0
Produktivnost zaposlenih	2,7	2,5	2,8	2,7	2,8	2,6
Prispevek k lokalni skupnosti	2,9	2,8	2,8	2,7	3,0	3,1
Izboljšanje produktivnosti	2,2	2,1	2,1	1,7	2,0	2,0
Varnost zaposlenih	2,4	2,2	2,2	2,2	2,4	2,2

Opomba: 1 - zelo pomembno, 2 - pomembno, 3 - manj pomembno, 4 - se ne uporablja

Vir: Choi, Czechowicz, 1983, str. 15.

Na podlagi proučevanj številnih multinacionalnih podjetij s sedežem v ZDA je bilo med drugim ugotovljeno (povzeto po Radebaugh in Gray, 2002, str. 555):

- da je bila najpogosteje uporabljena primerjava uresničenega s predračunom, pri čemer so se uporabljali letni predračuni naložb in predračun poslovanja, ki je vseboval predračunski izkaz poslovnega izida in bilanco stanja ter projekcije denarnih tokov;
- da je bilo ocenjevanje delovanja odvisnih podjetij v tujini enako ocenjevanju odvisnih podjetij v domači državi;
- da se je kot sodilo za ocenjevanje odvisnih podjetij najpogosteje uporabljal kazalnik donosnosti vložnega kapitala;
- da je manj kot polovica podjetij ocenjevala delovanje odvisnih podjetij z uporabo prevedenih zneskov v ameriške dolarje.

Multinacionalna podjetja imajo na razpolago različne standarde uspešnosti, s katerimi lahko primerjajo rezultate odvisnih podjetij v tujini. To so na primer primerjava s predračunskimi rezultati, primerjava s preteklimi rezultati, primerjava z drugimi odvisnimi podjetji v isti državi, primerjava z odvisnimi podjetji v matični državi in drugih državah, primerjava s konkurenti v isti ali drugih državah. Z večino omenjenih možnosti so povezani problemi dostopnosti in primerljivosti podatkov. Mednarodno primerjavo finančnih meril uspešnosti otežujejo tudi različni računovodski standardi in razlike v računovodskem poročanju. Problem primerljivosti finančnih kazalnikov med odvisnimi podjetji v mreži istega multinacionalnega podjetja je mogoče reševati z uporabo istih računovodskih standardov v vseh odvisnih podjetjih. Ker je za konsolidacijo računovodskih izkazov potrebno računovodske kategorije izračunavati skladno z računovodskimi standardi države obvladujočega podjetja, takšna možnost primerjave uspešnosti odvisnih podjetij ni povezana z visokimi dodatnimi stroški.

3.3.7 Poročanje o poslovanju odvisnih podjetij

Da bi poslovodstvo obvladujočega podjetja lahko uravnavalo poslovanje odvisnih podjetij, potrebuje ustrezne informacije. Veliko informacij, ki jih poslovodstvo uporablja, je neformalnih, saj jih dobi na podlagi opazovanja, v neposrednih pogovorih, na sestankih in podobno, zaradi česar jih je težko opisati in razvrstiti. Za poslovodsko uravnavanje pa so prav tako pomembne kot formalne informacije. Informacije v obliki formalnih računovodskih poročil za poslovodstvo pripravlja kontroling oziroma računovodstvo odgovornosti.

Za potrebe poslovodij se največkrat pripravlja tri vrste formalnih poročil (Hočevar, 1995, str. 215-216):

- *informacijska poročila*, ki poslovodstvo sproti obveščajo o tekočem poslovanju
- *poročila o ekonomski uspešnosti poslovanja*, ki so osredotočena na analiziranje uspešnosti poslovanja mest odgovornosti kot ekonomske celote in se sestavljajo na podlagi tradicionalnih računovodskih informacij ter
- *nadzorna poročila* ali poročila o osebni uspešnosti poslovanja, ki kažejo uspešnost delovanja poslovodij v primerjavi z nekim standardom.

Pripravljalec poročil (kontroler) mora zelo dobro poznati organizacijo in delovanje posameznih enot podjetja ter njihov vpliv na upravljanje celotnega podjetja. Ne more biti samo strokovnjak za računovodstvo, saj morajo poročila za notranje uporabnike imeti drugačno vsebino in obliko od poročil, ki so zakonsko potrebna. Kontroler kot pripravljalec poročil mora čim bolje razumeti informacijske potrebe odločevalcev, saj le tako lahko pripravi potrebne količine in vrste informacij.

Kot sem že omenila, je naloga kontrolerja tudi, da na osnovi vseh informacijskih potreb in zahtev zgradi ustrezen sistem poročanja. To je še posebej zahtevna naloga v primeru multinacionalnega podjetja, kjer mora (centralni) kontroler organizirati sistem pridobivanja podatkov od odvisnih podjetij. Na osnovi pridobljenih podatkov mora nato izdelati poročila, določiti prejemnike in časovno razvrstiti izdelavo posameznih poročil. Skrbeti mora tudi za to, da uporabniki poročila razumejo. Prejemniki poročil večinoma niso finančniki in zato isti izrazi na primer inženirju lahko pomenijo kaj drugega (Vlahek, 1998, str. 11).

Za uspešno računovodsko poročanje odvisnih podjetij je potrebno natančno opredeliti osnovna izhodišča poročanja. To so vrste poročil, jezik poročanja, računovodske usmeritve (standardi), valuta poročanja, oblika, način in rokovi posredovanja poročil. Vse naštetu mora biti zapisano v vsebinskem priročniku, ki je redno ažuriran in takšen vedno na voljo poročevalcem v odvisnih podjetjih.

Podjetja se danes *pri svojem poročanju srečujejo z mnogimi težavami*. Z nekaterimi sem se pri svojem delu v oddelku kontrolinga odvisnih podjetij srečala tudi sama. Tako na primer nekatera odvisna podjetja pogosto nimajo na razpolago ustrezne programske opreme. Poleg tega se soočajo z zelo kratkimi roki poročanja, ki jih lahko dosežajo le z nadurnim delom. Mednarodna povezovanja podjetij ustvarjajo vedno bolj kompleksne mednarodne organizacijske in poročevalske strukture, ki povečujejo možnosti za napake in nesporazume pri zbiranju in analizi finančnih podatkov. Dodaten čas in pozornost zahtevajo pripojitve in prevzemi, ki povečujejo kompleksnost poslovanja in prinašajo zahteve po novih operativnih, strateških in finančnih pogledih na rezultate poslovanja. Težavo predstavlja tudi razkorak med poročanji za potrebe različnih zainteresiranih, kar lahko povzroči nekonsistentnost med finančnimi podatki in poročili za davčne organe, agencije nadzora, borzo ali pa razlike v poročanju po slovenskih ali mednarodnih računovodskih standardih. Poleg omenjenega se stalno pojavljajo pritiski s strani lastnikov za znižanje stroškov oziroma zahteve po opravljanju obsežnejšega dela z enakimi ali manjšimi viri.

3.4 Konsolidirani računovodski izkazi in konsolidiranje

Konsolidirani računovodski izkazi predstavljajo finančni položaj in rezultate poslovanja obvladujočega podjetja in enega ali več odvisnih podjetij, kot da gre za eno samo podjetje.

Podjetja pri konsolidiranju računovodskih izkazov uporabljajo določene metode in upoštevajo temeljne predpostavke konsolidiranja. Konsolidirani računovodski izkazi imajo predvsem informacijsko funkcijo. Za njihovo oblikovanje so potrebni določeni postopki, ki jih imenujemo konsolidiranje. Nastanejo z združitvijo računovodskih izkazov posameznih pravno samostojnih podjetij. Računovodsko konsolidacijo izvaja oddelek finančnega računovodstva.

Za multinacionalno podjetje je pomembno, da odvisna podjetja v tujini tako prilagodijo računovodske izkaze, da ustrezajo predpisom in standardom, ki jih za računovodske izkaze uporablja obvladujoče podjetje. V ta namen mora računovodstvo obvladujočega podjetja oblikovati smernice, ki vsebujejo natančna navodila o vrednotenju in izkazovanju ekonomskih kategorij, njihov sestavni del pa je tudi enoten kontni načrt z natančnim opisom vsebin posameznih kontov ter načina obračunavanja teh vsebin.

Pred prvim konsolidiranjem mora računovodstvo obvladujočega podjetja sprejeti naslednje odločitve (Vrankar, 1995, str. 27): (1) določitev podjetij, zajetih v skupino ter metode, po kateri se konsolidirajo, (2) določitev metode prevajanja iz tujih valut, (3) določitev metode konsolidiranja kapitala, (4) izbira primernega računalniškega programa, (5) izdelava poskusnih konsolidiranih računovodskih izkazov, s čimer se pravočasno ugotovijo šibke točke in napake pri konsolidiranju ter posledice, ki jih imajo posamezne izbirne možnosti konsolidiranja na bilančno politiko skupine ter (6) izbira revizorja za posebne računovodske izkaze in konsolidirane računovodske izkaze.

Uporabniki informacij, ki jih dajejo konsolidirani računovodski izkazi so predvsem zunanji (dolgoročni investitorji in posojilodajalci, upniki, kupci, javnost), določeno informacijsko vrednost pa imajo tudi za poslovodstvo obvladujočega podjetja. Ker imajo konsolidirani računovodski izkazi zaradi velike zgoščenosti podatkov omejeno izpovedno moč, se pojavlja potreba po dodatnih in pogostejših informacijah o delih poslovanja, ki bi poslovodstvu omogočile boljši vpogled v poslovanje podjetja, njegovo tveganje in izgledov glede prihodnosti.

Z vidika kontrolinga in poslovodstva multinacionalnega podjetja zato pomembnejšo vlogo od (letnih) konsolidiranih računovodskih izkazov predstavljajo *redni zbirni računovodski izkazi* (za regijo, državo, poslovno skupino) oziroma posamezni podatki o poslovanju, iz katerih so *izločeni medsebojni odnosi podjetij v skupini*.

4. Informacijski sistemi kot ključ za doseganje konkurenčne prednosti

Poslovne odločitve so se v preteklosti zelo pogosto sprejemale na osnovi intuicije, ne pa na osnovi ustreznih informacij. Te so pogostokrat manjkale, bile neustrezne ali prepozno dosegljive. Danes oster konkurenčni boj ne dovoljuje pomanjkanja ustreznih kakovostnih

informacij za odločanje. Neprimerne odločitve zaradi neustreznih informacij so namreč predrage. Temu se podjetja skušajo v čim večji meri izogniti s skrbno načrtovanim informacijskim sistemom, ki lahko oskrbuje vse odločevalce z ustreznimi informacijami.

Reponen (1993, str. 100) informacijski sistem, ki je načrtovan tako, da prinaša podjetju konkurenčno prednost, imenuje strateški informacijski sistem. Vendar je definicij strateškega informacijskega sistema več⁴⁶. Treven (1997, str. 133) na primer pravi, da je strateški informacijski sistem *pomembno konkurenčno orodje organizacije*, ki namesto poenostavljanja posameznih funkcij in zadovoljevanja informacijskih potreb določenih segmentov uporabnikov zagotavlja strateško prednost in dviguje konkurenčnost ter poslovno uspešnost organizacije.

4.1 Razvoj informacijskih sistemov

Računalništvo je bilo sprva namenjeno avtomatizaciji funkcij na operativnem nivoju organizacije. Rutinska opravila so nadomestili transakcijski sistemi in tako bistveno povečali učinkovitost. V začetnem času se je pojavljala le ena tehnologija in nekaj aplikacij, ki so podpirale nekatere oddelke in opravljale enostavne operacije. Računalništvo se je obravnavalo kot strošek. Z razvojem tehnologije se je spreminjala tudi vloga informacijskih sistemov. Nekatera redna tabelarična poročila so se vključila v obstoječe sisteme in začel se je razvijati koncept poslovnih informacijskih sistemov. Na ta način so bile podprte aktivnosti srednjega posloводства. Največji poudarek tehnologije aplikacij je bil na poročanju in pridobivanju informacij.

Ward (1995, str. 4) opredeli razvoj informacijskih sistemov s tremi obdobji, ki so ponazorjena v Sliki 10 na naslednji strani:

- *Obdobje obdelave podatkov*, za katero je značilna avtomatizacija obdelave podatkov, ki je bila namenjena spremljanju poslovanja. Temu obdobju pravimo tudi *avtomatizacija poslovanja*.
- *Obdobje poslovnih informacijskih sistemov*⁴⁷ nadgrajuje obdelavo podatkov z oblikovanjem in pripravo informacij o poslovanju, za poslovanje in za poslovno odločanje.

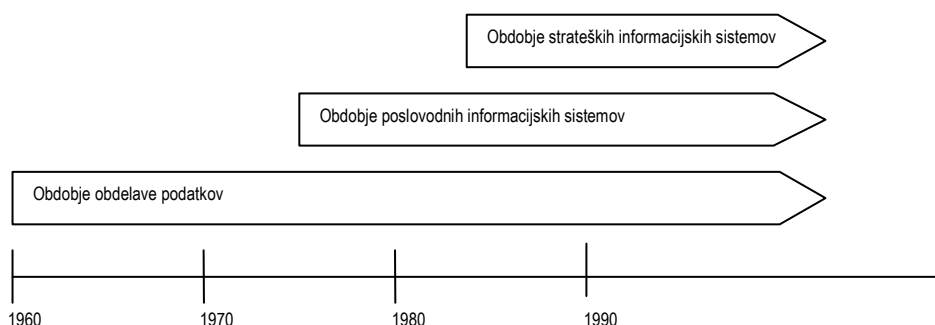
⁴⁶ Cavaye in Cragg (1993, str. 128) pravita, da je strateški informacijski sistem tisti, ki podpira strateško odločanje ali podpira in oblikuje poslovno strategijo organizacije, lahko pa je kombinacija obeh. Strateški informacijski sistem lahko ponuja nove strateške priložnosti ali ima direktno vlogo pri implementaciji strategije. Izboljšanje učinkovitosti organizacije pa je lahko dosežena preko pridobitve konkurenčne prednosti ali z zmanjšanjem te prednosti pri konkurentih.

⁴⁷ V literaturi vlada na področju terminologije, povezane s poslovnim informacijskim sistemom, velika zmeda. Pogosto se izmenično uporabljajo izrazi *poslovni informacijski sistem* (angl.: management information system, MIS), *strateški informacijski sistem* (angl.: strategic information system, SIS), *strateški poslovni informacijski sistem* (angl.: strategic management information system, SMIS) ali *strateško upravljanje informacij* (angl.: strategic information management, SIM).

Temelji na dvigu osebne produktivnosti in neposrednem vključevanju uporabnikov, zato temu obdobju pravimo *učinkovitost poslovanja*.

- *Obdobje strateških informacijskih sistemov*, ki temelji na sodobnih konceptih omrežnega računalništva in v želji po večji uspešnosti vključuje uporabo sodobnih informacijskih orodij, interneta, elektronskega poslovanja in upravljanja z znanjem. Zato temu obdobju pravimo *uspešnost poslovanja*.

Slika 10: Razvoj informacijskih sistemov



Vir: Ward, 1995, str. 4.

Za današnji čas je značilno intenzivno vlaganje v *informacijsko tehnologijo*, s katero so podprte aktivnosti strateškega posloводства. *Informacijski sistemi* imajo pomembno vlogo pri podpori odločanja in pridobivanju konkurenčne prednosti (Fidler, Rogerson, 1996, str. 211-212).

Napovedovanje prihodnosti v primeru informacijske tehnologije je zaradi hitrega razvoja skoraj nemogoče. Podjetja se bodo morala prilagoditi novemu okolju, kar ne bo lahko. Obseg razpoložljivih informacij nenehno raste, potrebno bo obvladovati nove organizacijske strukture, stalna fleksibilnost pa bo ključna za obstoj v novem, hitro spreminjajočem se poslovnem okolju. Medtem ko podjetja rastejo in postajajo vse bolj kompleksna, postaja tudi upravljanje informacij in upravljanje z informacijsko tehnologijo, vse pomembnejše.

4.2 Poslovodni in računovodski informacijski sistem

Danes, v 21. stoletju, so informacije življenjskega pomena za proces poslovoidenja. Glavni dejavniki, ki informacijski sistem v moderni organizaciji postavljajo v ospredje, so:

- možnost, da z informacijskim sistemom pridobimo konkurenčno prednost
- prodornost informacijske tehnologije v organizacijah
- kritična odvisnost organizacij od dnevnih operacij informacijskega sistema
- rast medorganizacijskih sistemov in

- integracija telekomunikacij s funkcijami informacijskega sistema (Fidler, Rogerson, 1996, str. 212).

Za opredeljevanje vloge informacijskega sistema v podjetju se pogosto uporablja računovodska opredelitev, ki podjetje pojmuje kot poslovni sistem, ki ga razčlenimo na izvajalni in poslovodni podsistem, ter informacijski podsistem kot posrednika med njima (glej poglavje 3.1). Gradišar in Resinovič (2001, str. 338) pa na primer informacijski sistem opredelita kot sistem, v katerem se ustvarjajo, shranjujejo in pretakajo informacije. Najbolj splošno bi lahko rekli, da informacijski sistemi rešujejo tri vrste problemov: probleme premostitve časovne pregrade, probleme transformacije podatkov in probleme premostitve prostorske pregrade.

Računovodstvo je v vsaki organizaciji eden od pomembnejših delov celotnega informacijskega sistema⁴⁸. *Računovodski informacijski sistem* lahko opredelimo kot dejavnost vrednostnega spremljanja in preučevanja pojavov, ki so povezani s poslovanjem kakega poslovnega sistema. Računovodski informacijski sistem preoblikuje denarno izražene podatke v finančne informacije za namene zadovoljevanja potreb tako notranjih (poslovodno računovodstvo) kot zunanjih uporabnikov (finančno računovodstvo). Ker so računovodske informacije izražene v denarnih enotah, omogočajo povezovanje in primerjavo različnih poslovnih aktivnosti ter oblikovanje kompleksnih meril uspešnosti z veliko uporabno vrednostjo. Prav zaradi te prednosti računovodskih informacij pred drugimi vrstami kvantitativnih in kvalitativnih informacij, obstaja nevarnost zanemarjanja slednjih v poslovodskem uravnavanju.

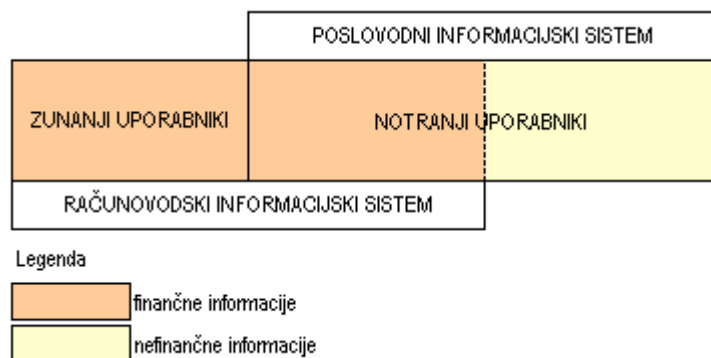
Vzpostavitev optimalnega računovodskega informacijskega sistema v multinacionalnem podjetju je zelo zahtevna naloga, saj informacije v informacijski sistem prispevajo vse organizacijske enote, prav tako pa jih v obliki različnih vrst poročil koristijo vse ravni posloводства multinacionalnega podjetja na različnih lokacijah. Poleg tega mora informacijski sistem ohraniti prožnost in se prilagajati zahtevam posloводства po novih vrstah informacij, ki jih potrebuje za odločanje. Splošno priporočljivega računovodskega informacijskega sistema, primerne za vsa podjetja in v vseh pogojih, ni. Njegove značilnosti so odvisne od razmer, v katerih podjetje deluje. V primerjavi z lokalno delujočim podjetjem, vzpostavitev računovodskega informacijskega sistema v multinacionalnem podjetju otežujejo predvsem porast stroškov zaradi obsežne podatkovne podlage, zmanjševanje informacijske vrednosti računovodskih poročil, prevedenih v valuto obvladujočega podjetja in vpliv kulturnih značilnosti na informacijski tok in na potrebe po informacijah.

Poleg računovodskega informacijskega sistema moram omeniti še *poslovodni informacijski sistem*, ki ga Cushing in Romney (1987, str. 12) definirata kot sistem, v katerem se zbirajo in

⁴⁸ Računovodske informacije (pretežno kvantitativne) so pomemben del informacij za odločanje. Zelo so koristne za kontroling, nikakor pa niso zadostne niti nenadomestljive (Debeljak, 1998, str. 12). Poslovdje morajo zato poznati osnovna računovodska načela in vedeti, kako uporabljati računovodske informacije, da bi bilo njihovo poslovođenje čim bolj učinkovito.

procesirajo informacije, ki jih poslovodstvo vseh ravni odločanja uporablja pri načrtovanju in nadziranju. *Poslovodni informacijski sistem multinacionalnega podjetja* lahko podobno definiramo kot sistem, ki preskrbuje informacije, ki jih vrhnje poslovodstvo v obvladujočem podjetju potrebuje za načrtovanje, organiziranje, vodenje in nadziranje ter informacije, ki jih poslovodstvo različnih ravni odločanja potrebuje za sprejemanje poslovnih odločitev (Mueller, Gerner, Meek, 1994, str. 124). Povezanost računovodskega in poslovodnega informacijskega sistema je prikazan v Sliki 11.

Slika 11: Povezanost računovodskega in poslovodnega informacijskega sistema



Vir: Wilkinson, 1989, str. 4.

Vidimo lahko, da poslovodni informacijski sistem, za razliko od računovodskega informacijskega sistema, pripravlja informacije izključno za notranje uporabnike, poleg finančnih pa vsebuje tudi nefinančne informacije.

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

Poslovodni informacijski sistem v multinacionalnem podjetju je povezovalni sistem, v katerem se zbirajo podatki o načrtovanih in uresničenih aktivnostih, značilnostih ekonomskih in političnih okolij, zakonskih omejitvah, interesih zunanjih deležnikov, kulturnih in socioloških značilnostih držav, v katerih podjetje posluje in o njihovih spremembah. Podatke v poslovodni informacijski sistem multinacionalnega podjetja prispevajo predvsem poslovodstva odvisnih podjetij v tujini, ki imajo boljši vpogled v lokalne razmere in zato tudi lažje predvidevajo spremembe v lokalnem okolju, vključno s spremembami obrestnih mer, inflacije, menjalnih tečajev, političnih razmer in potrošniških navad. Značilnost učinkovitega poslovodnega informacijskega sistema je preoblikovanje podatkov v informacije, ki omogočajo primerjavo

med načrtovanimi in uresničenimi aktivnostmi, primerjavo v času, analiziranje posameznih programov in ocenjevanje uspešnosti mest odgovornosti ter pravočasno posredovanje pomembnih informacij o spreminjajočih se notranjih in zunanjih razmerah, ki jih poslovodstvo na različnih ravneh odločanja potrebuje za sprejemanje odločitev.

4.3 Informacijska tehnologija ter njena uporaba

Informacijska tehnologija vsebuje vse vrste tehnologij za zajemanje, obdelavo, komuniciranje, predstavitev, uporabo in pretvorbo podatkov v informacije. Tako vključuje računalniško opremo, naprave, povezane z računalniki, komunikacijske naprave in omrežja, računalniško vodene stroje in robote.

Za začetek naj, zaradi pravilnega razumevanja besedila v tem poglavju, pojasnim pojme podatek, informacija in znanje. *Podatek* je definiran kot neko dejstvo, ki opisuje določen dogodek. Je neobdelana informacija in služi za formiranje informacij. *Informacija* predstavlja obdelane podatke, je namensko usmerjena in ima za uporabnika nov pomen. Včasih se termina podatek in informacija uporabljata kot sinonima, kar je napačno. Strokovna literatura poskuša opredeliti pojem informacija bolj točno, vendar zaenkrat med strokovnjaki ni konsenza o definiciji informacije. Obstajajo le bolj ali manj podobne definicije⁴⁹. Tudi *znanje* in informacija sta tesno povezana, vendar nista sinonima. Informacija sama po sebi še ni znanje. To postane, ko je analizirana, strukturirana in povezana z drugimi, še nepoznanimi informacijami. Tako za informacije kot tudi za znanje je značilno, da se v nasprotju z drugimi viri ne izčrpata, če ju posredujemo drugim. Ravno nasprotno, mnogokrat se v interakciji z drugimi oplemenitita in nadgradita.

Davenport (2000, str. 5-9) na podlagi opravljenih raziskav pravi, da večina poslovodij današnjih informacij ne šteje za boljše od tistih v preteklosti. Poslovodje lahko sedaj avtomatsko dobijo podatke o vseh vidikih in delih poslovanja. Toda te podatke je šele potrebno oblikovati v informacije. Trditev, da vsako podjetje, ki uporablja sodobno informacijsko tehnologijo razpolaga tudi z dobrimi informacijami in znanjem, ne velja vedno. Podjetja se morajo zato od vlaganja v informacijsko tehnologijo preusmeriti k oblikovanju informacij.

Zakaj torej v realnosti tehnologija prevlada nad informacijo in ne obratno? Eden od razlogov je izjemno navdušenje ljudi nad hitrim razvojem računalništva, komunikacij in programske opreme. Drugi razlog so vplivni ponudniki programske, strojne in komunikacijske opreme, ki prepričujejo potencialne kupce, da bodo z nakupi nove tehnologije rešili vse svoje

⁴⁹ Damij (Damij, 1993, str. 1) na primer definira informacije kot podatke, postavljene v kontekst, ki uporabniku pri kreiranju odločitev pomenijo novo znanje. Gradišar in Resinovič (1993, str. 39) pa definirata informacijo kot obvestilo o danem znakovnem sistemu, ki je: sintaktično pravilno, ima nedvoumno semantično vsebino (pomen) in ima za upravljalca pragmatično vrednost, kar pomeni, da je v upravljalnem procesu smiselno uporabna.

informacijske težave, kar običajno ne drži. Naslednji razlog, zakaj v podjetjih v resnici ne upravljajo informacij je dejstvo, da se ne zavedajo koristi, ki bi jih od tega dejansko imeli (Davenport, 2000, str. 6).

*Ključ do dobrih informacij so ljudje in ne tehnologija*⁵⁰. To dejstvo danes večina poslovođij še vedno le stežka razume. Tisti, ki ga, pa pogosto ne ravnajo v skladu s tem. Lahko bi sicer nadaljevali s staro prakso in upravljali informacije z velikimi vlaganji v tehnologijo, lahko pa bi nasprotno usmerili pozornost na »človeško plat« informacije. Nenazadnje so ljudje tisti, ki transformirajo podatek v informacijo in prav isti ljudje imajo od takšne informacije tudi koristi. Informacijska tehnologija sicer igra pomembno vlogo v sredini življenjskega ciklusa informacije (skladiščenje, glavna vsebina in prenos podatkov), toda pri ustvarjanju in uporabi informacije nam ni v veliko pomoč (Davenport, 2000, str. 9).

Velik napredek v zvezi z razumevanjem povezanosti človeka in informacij je pomenil pojav *upravljanja z znanjem* (angl.: knowledge management)⁵¹. In dobra novica je, da večina upravljalcev znanja (angl.: knowledge managers), navkljub tehnološki usmerjenosti svojega podjetja prepozna pomembnost omenjene povezanosti.

Pričakovanja vodje informatike in vrhnjega poslovođstva podjetja glede investicij v informacijsko tehnologijo se razlikujejo. Zato med pričakovanji enih in drugih nastane vrzel, kar Marchand, Kettinger in Rollins (2000, str. 10) imenujejo *paradoks produktivnosti informacijske tehnologije* (angl.: information technology productivity paradox). Medtem, ko je na eni strani glavna skrb vodje informatike uskladitev investicij v informacijsko tehnologijo s strategijo podjetja, je na drugi stani skrb vrhnjega poslovođstva podjetja le, koliko te iste investicije prispevajo k poslovnemu rezultatu podjetja⁵².

⁵⁰ Po mnenju ameriškega svetovalca Toma Petersa je uspeh pri upravljanju z informacijami v 95 odstotkih človeški dejavnik in le v 5 odstotkih posledica tehnologije. Kljub temu v večini podjetij poslovođstvo informatike ne potroši niti enega odstotka svojega časa in sredstev za analizo človeškega faktorja (Davenport, 2000, str. 6).

⁵¹ Neke enotne definicije *upravljanja z znanjem* ni. Gre za zelo širok pojem, ki se nanaša na kulturo, organiziranost podjetja, na politiko upravljanja s človeškimi viri, spodbujanje motivacije zaposlenih, izobraževalne procese, nagrajevanje in podobno. Gre za intelektualni kapital podjetja. *Najpomembnejše pojme upravljanja z znanjem predstavljajo ljudje, tehnologija in kultura*. Uspešnost podjetja je v veliki meri odvisna od tega, kako je znanje posameznikov unovčeno in kako se s tem znanjem upravlja. Upravljanje z znanjem pojmuje kot načrtno usmerjeno aktivnost v podjetju, ki zajema prepoznavanje ključnega znanja v podjetju, oblikovanje novega potrebnega znanja ter aktivno prenašanje le-tega med zaposlenimi v podjetju.

⁵² Raziskava v preko 100 multinacionalnih podjetjih je pokazala, da lahko vrhnja poslovođstva podjetij razdelimo na tri skupine glede na njihov pogled na *odnos med informacijami in poslovnim rezultatom podjetja*. V prvo skupino spadajo tisti, ki verjamejo, da bo izpopolnjena informacijska tehnologija zadostovala za povečanje poslovne učinkovitosti (iz prakse pa vemo, da to ni dovolj). V drugi skupini so tisti, ki verjamejo, da le dobro upravljanje informacij pripelje do boljših poslovnih rezultatov. Vrhnji poslovođja pričakuje boljše informacije, ki pa jih vodja informatike ne more zagotoviti, saj on prispeva le novo informacijsko tehnologijo. Tako nastane vrzel med pričakovanji enega in drugega. V zadnjo skupino uvrščamo tiste, ki menijo, da je (poleg dobrih informacij) ključnega pomena za boljše poslovne rezultate tudi obnašanje ljudi in njihove vrednote (kot na primer dejstvo ali

Po mnenju Wande Orlikowski (2000, str. 257) paradoks produktivnosti informacijske tehnologije izhaja iz dejstva, da podjetja v svetu zapravijo milijarde dolarjev za informacijsko tehnologijo, ki pa vidno ne izboljša poslovnih rezultatov. Avtorica tudi meni, da je paradoks napačno razumljen, saj bi morali povrnitev investicije v informacijsko tehnologijo pričakovati od njene učinkovite uporabe in ne od tehnologije same⁵³.

V podjetjih bi morali zato stalno vlagati v izobraževanje in širiti ustrezno kulturo ter tako zaposlenim omogočiti, da bi začeli tehnologijo učinkovito uporabljati. Prav tako bi morali stalno spremljati pravilno uporabo tehnologije in nagraditi tistega, ki bi razvil inovativne načine uporabe informacijske tehnologije.

4.4 Konkurenčnost podjetja v informacijski dobi

Eden izmed pogojev za uspešno in konkurenčno poslovanje vsakega podjetja je sodoben, to je integriran, kakovosten in učinkovit informacijski sistem, ki omogoča premišljeno zbiranje in hranjenje podatkov, njihovo preoblikovanje v kakovostne informacije ter usmerjeno posredovanje do končnih uporabnikov, ki informacije uporabijo pri odločanju.

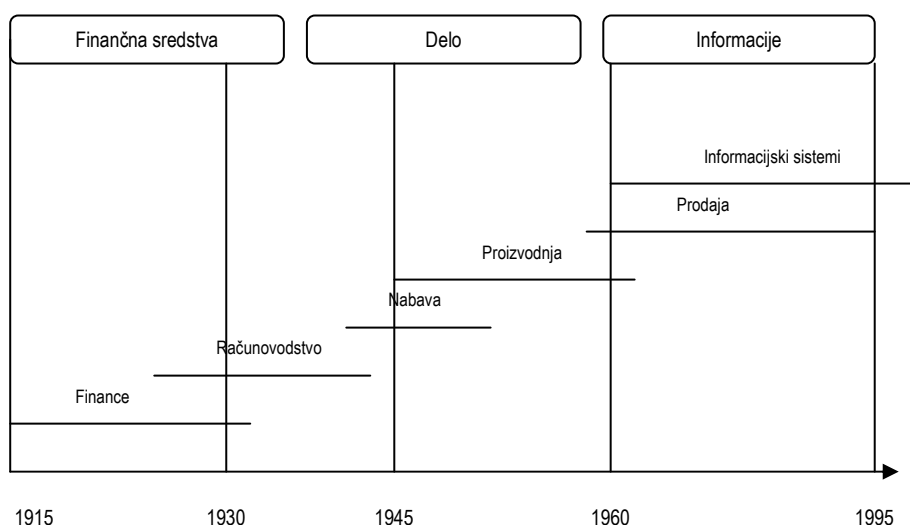
Nove, računalniško podprte tehnologije komuniciranja, nadziranja poslovanja ter v zadnjem času podpore pri odločanju nudijo podjetjem vedno večje konkurenčne prednosti, ki jih nobeno podjetje ne sme več zanemarjati, če želi ostati uspešno.

Informacijski sistemi in informacije vse bolj postajajo ključni dejavnik uspešnega poslovanja podjetja. Iz Slike 12 je razvidno, da so bili v začetku 20. stoletja prevladujoči dejavniki uspeha poslovanja najprej finance, računovodstvo, nato nabava, proizvodnja in prodaja, ter končno informacijski sistemi. Če poenostavimo, lahko rečemo, da so bila v začetku pomembna finančna sredstva, nato delo in na koncu informacije.

ljudje verjamejo drug drugemu dovolj, da si med seboj delijo informacije). Ker vodja informatike prispeva le dobro informacijsko tehnologijo, med pričakovanji obeh nastane vrzel, ki je še večja (Marchand, Kettinger, Rollins, 2000, str. 16).

⁵³ V zvezi s tem se avtorica sklicuje na delo znanstvenikov Chrisa Argyrisa in Donalda Schona (Orlikowski, 2000, str. 257), ki razlikujeta med *prevzeto tehnologijo* (angl.: *espoused technologies*), to je tisto, ki jo podjetja le kupijo in *tehnologijo v uporabi* (angl.: *technologies-in-use*), to je tisto, ki jo zaposleni dejansko uporabljajo. Podjetje, ki na primer investira v nakup programa za skupinsko delo, lahko na podlagi velikega števila uporabniških dostopov oceni projekt kot uspešen. Toda, če v resnici nihče ne uporablja tehnologije, ne moremo govoriti o povratku investicije.

Slika 12: Dejavniki uspeha podjetja skozi čas



Vir: Gradišar, Resinovič, 1993, str. 4.

Namen informacij v poslovnem procesu je, da omogočajo ali vsaj olajšajo odločanje. Da bi bilo odločanje optimalno, morajo biti informacije primerne, pravočasne in točne, ustrezne in popolne. Za zagotavljanje kakovosti informacij potrebuje podjetje ustrezno orodje za njihovo pripravo. To mu omogoča sodoben informacijski sistem, katerega bistvena naloga je na eni strani čimprejšnje zbiranje ter hranjenje podatkov in na drugi strani čim hitrejše generiranje uporabnih informacij ter njihovo učinkovito posredovanje uporabnikom. Pri tem bi poudarila, da pomeni preoblikovanje podatkov v informacije zahtevno strokovno delo, ki še zdaleč ni zgolj tehničnega značaja, temveč zahteva tudi dobro poznavanje specifičnega strokovnega področja.

Rečem lahko, da informacijski sistem podjetja nima druge naloge in cilja, kot da posreduje pravo informacijo na pravo mesto ob pravem času. Najboljši informacijski sistem je tisti, ki te funkcije opravlja hitro in učinkovito s čim nižjimi stroški. Učinkovitost informacijskega sistema lahko sodimo po njegovi integriranosti⁵⁴, enostavnosti uporabe in prilagodljivosti.

⁵⁴ Informacijski sistemi so sestavljeni iz več med seboj povezanih podsistemov. Integriranost informacijskih podsistemov zagotavlja nemoten pretok podatkov in informacij po poslovnem sistemu. Da bi to zagotovili, moramo pri graditvi podsistemov upoštevati zahteve in cilje podjetja kot celote (tudi strateških) in ne le ciljev njegovih posameznih delov.

4.5 Informacijski sistemi v različnih organizacijskih oblikah multinacionalnega podjetja

V odvisnosti od organizacijske strukture multinacionalnega podjetja mora biti ustrezno organiziran tudi poslovodni (računovodski) informacijski sistem. Poslovodjem organizacijskih enot mora omogočati dostop do informacij, ki jih potrebujejo pri načrtovanju in nadziranju.

Obseg, vsebina, pogostost in smer pretoka informacij v multinacionalnem podjetju v smislu poročanja odvisnih podjetij regijskemu oddelku, funkcijskim oddelkom, divizijam ali neposredno obvladujočemu podjetju o doseganju rezultatov, je odvisna od stopnje decentraliziranosti odločanja v multinacionalnem podjetju, od njegove organizacijske strukture in od velikosti odvisnega podjetja. Od organizacijske strukture podjetja je odvisno, do katerih informacij mora imeti za učinkovito odločanje dostop posamezna raven odločanja v podjetju in kolikšen je obseg informacij, ki potujejo po poslovodnem (računovodskem) informacijskem sistemu v smeri od spodaj navzgor. Čim večja samostojnost pri odločanju o poslovnih funkcijah je dana lokalnemu poslovodstvu, tem manjši je obseg informacij, ki jih potrebuje vrhnje poslovodstvo.

Izmed vseh oblik organizacijskih struktur zahteva najbolj razvit informacijski sistem *matrična organizacija*, v kateri poteka vzporedno poročanje dvema ali trem nadrejenim ravnem odločanja (regijskemu, produktnemu in/ali funkcijskemu vodji). Posledice neprimerne informacijskega sistema v takšni organizacijski strukturi se kažejo v podvajanju informacij, počasnem pretoku informacij in posledično zmanjšani zmožnosti hitrega odzivanja na spremenjene tržne razmere.

V primeru *mednarodnega oddelka* informacije o poslovanju potekajo od oddelkov neposredno na najvišjo raven odločanja. Posledica takšne organizacijske strukture, v kateri ne obstaja mesto odgovornosti ali poslovodja, ki bi bil odgovoren za koordinacijo domačih in tujih aktivnosti, je v izoliranosti mednarodnega oddelka, katerega podrejeni oddelki kmalu začnejo razvojno zaostajati za domačimi tekmeci.

Če je multinacionalno podjetje organizirano po *proizvodnih linijah*, imajo veliko moč odločanja oddelčni (linijski) poslovodje, ki so odgovorni za načrtovanje in nadzor vseh aktivnosti, povezanih s proizvodno linijo v svetovnem merilu. Moč oddelčnih poslovodij se zrcali v poslovodnem (računovodskem) informacijskem sistemu podjetja, v katerem tok informacij poteka neposredno od odvisnega podjetja do oddelčnega poslovodje, ki mu je bila dodeljena odgovornost za proizvodno linijo odvisnega podjetja.

Informacijski tok v *geografsko organiziranih podjetjih* poteka nekoliko počasneje kot v ostalih organizacijskih strukturah, saj se informacije najprej stekajo na ravni regije, od koder so v zbirni obliki poslane v obvladujoče podjetje.

4.6 Odločitev o lastnem razvoju ali nakupu programske rešitve

Uvajanje in izbira ustreznega informacijskega sistema ni enostavna odločitev. Visoki stroški in nevarnost, da projekt sploh ne bi bil zaključen, so razlog, da se je potrebno izbire rešitve lotiti še toliko bolj previdno in natančno.

Ko podjetje analizira svoje potrebe in želje ter prouči zunanje, notranje in tehnološke omejitve pri zasnovi informacijskega sistema, se mora odločiti: ali bo kupilo že izdelano programsko rešitev, ki je trenutno na tržišču, ali bo naročilo zunanjemu partnerju izdelavo ustrezne programske rešitve, ki bo pokrivala njegove potrebe, ali pa bo podjetje samo izdelalo programsko rešitev s pomočjo svojega lastnega kadra, če je le-ta seveda dovolj usposobljen.

Nakup že izdelane rešitve, je za podjetje ponavadi cenejša izbira. Prednosti te možnosti so skrajšan čas uvedbe novega sistema, zagotovljeno vzdrževanje in dokumentacija ter izdelava s strani strokovnjakov, ki so specialisti na svojem področju. To je v današnjem času hitrega napredka na področju informacijske tehnologije še posebej pomembno. Glavna slabost se kaže v možnosti nepokrivanja vseh potreb podjetja, kar bi zmanjšalo njegovo konkurenčno prednost.

Podjetja delujejo v različnih panogah, so različno velika, zato imajo specifične zahteve, ki so prisotne predvsem v procesu poslovanja in odločanja. Podjetje mora zato preveriti, kako je z možnostjo dodelav in sprememb informacijskega sistema, da zadovolji vsem svojim potrebam. Ker danes na tržišču obstaja množica ponudnikov programskih rešitev, mora podjetje vsako skrbno proučiti in se odločiti za tisto, ki jo je moč najlažje prilagoditi zahtevam uporabnikov v podjetju. V tem primeru je ključnega pomena sodelovanje svetovalcev zunanjega izvajalca pri implementaciji rešitve s podjetjem.

Druga možnost pri postavitvi informacijskega sistema je *pogodbeno naročilo zunanjemu podjetju*, ki je predvsem dražja, je pa izdelana po naročnikovih zahtevah in potrebah. Zunanje programiranje je potrebno še posebej pretehtati, kadar gre za široko paleto zahtev in potreb podjetja. Podjetje lahko išče programsko rešitev, ki pokriva le košček njegovega poslovnega informacijskega sistema, ali pa rešitev, ki bo zadoščala za spremljanje celotnega poslovanja.

Podjetje se lahko odloči, da bo *izdelalo lastno programsko rešitev* v okviru svoje službe za informatiko. V tem primeru podjetje lahko pričakuje zelo visoke stroške razvijanja rešitve, visoke stroške vzdrževanja, dolge razvojne faze, nizko produktivnost zaposlenih, saj jih ni mogoče kontrolirati. Prav tako tudi tvega pri kakovosti končnega proizvoda, saj nastala rešitev lahko odstopa od načrtovane. Poleg tega mora podjetje razpolagati z zadostnim številom usposobljenih strokovnjakov.

V praksi se podjetja največ poslužujejo prve možnosti, saj je ekonomsko najbolj upravičena. Tretja možnost je danes prisotna predvsem v bivših državnih velikih podjetjih, kjer so na veliko zaposlovali ljudi v oddelke avtomatske obdelave podatkov.

Grobelšek (2002, str. 81-82) v svojem prispevku obravnava možnosti izbire za slovensko podjetje, ko se le-to odloča za vpeljavo celovite programske rešitve⁵⁵. Podjetje se lahko odloči za izdelek katerega od pomembnejših tujih ponudnikov, ki so samostojno ali prek zastopnikov prisotni tudi pri nas (SAP, Baan, Navision, Scala, Oracle), bodisi za katerega od domačih ponudnikov (Kopa, Perftech, Maop, Liko Pris, Edico) ali pa za lasten razvoj ustrezne programske opreme. Prednosti, slabosti, priložnosti in nevarnosti posameznih možnosti Grobelšek opredeli kot je prikazano v Tabeli 7 na naslednji strani.

Katero pot torej ubrati? Preprostemu vprašanju žal ne sledi preprost odgovor. Najmanj težav z izbiro imajo seveda podjetja, ki v resnici možnosti izbire sploh nimajo. To so v prvi vrsti kapitalsko odvisna podjetja in podružnice tujih podjetij, prav tako pa tudi podjetja, ki večji delež celotnega prihodka ustvarijo s prodajo enemu (tujemu) kupcu. V teh primerih močnejši partner (že zavoljo preprostejšega povezovanja) podjetju zapove, čigav in kakšen sistem naj vpelje⁵⁶.

Tista podjetja, ki iščejo cenovno ugodnejšo rešitev in se lahko brez težav odpovedo nekaterim funkcionalnostim velikih sistemov, gotovo ne bodo posegala po dražjih sistemih velikih svetovnih ponudnikov. Tista podjetja, ki zahtevajo večjo funkcionalnost, več referenc in boljšo povezljivost sistema ter iščejo trdnejša zagotovila, da bo ponudnik sistema na trgu prisoten tudi dolgoročneje, pa bodo raje kupovala dražje sisteme.

⁵⁵ Celovite programske rešitve oziroma v domači in tuji literaturi najpogosteje imenovani sistemi ERP (angl.: Enterprise Resource Planning) so informacijski sistemi, ki upravljajo z vsemi razpoložljivimi viri, sredstvi in aktivnostmi v določenem podjetju. Ahlin in Zupančič (2001, str. 283) celovite programske rešitve definirata kot komercialne programske pakete, ki omogočajo integracijo poslovnih postopkov celotnega podjetja, pa tudi celotne oskrbovalne verige, ki lahko sega skozi več podjetij. Te sisteme tvorijo moduli kot so materialno poslovanje, prodaja, nabava, finance, kontroling in drugi, ki jih je mogoče vpeljati posamično ali skupaj.

⁵⁶ V Sloveniji je pričakovati, da se bo s še tesnejšim strateškim povezovanjem večjih slovenskih podjetij s tujimi partnerji moč tujih ponudnikov pri nas še povečevala.

Tabela 7: Primerjava med tremi vrstami ponudnikov celovitih programskih rešitev

	Priznani tuji ponudniki	Domači ponudniki	Lasten razvoj
Prednosti	<ul style="list-style-type: none"> • reference sistema • z nakupom takega sistema podjetje lahko pridobi tudi znanje dobrih podjetij, ki so sistem uvajala pred njim • večji sistemi običajno delujejo na različnih operacijskih sistemih in bazah • integriranost in široka funkcionalnost rešitev 	<ul style="list-style-type: none"> • ugodna cena sistema in uvajanja • hitrejša in lažja uvedba • bližina ponudnika sistema (ki je hkrati razvijalec) in tako hitrejša odzivnost pri podpori • prilagodljivost sistema kupcu (vsak kupec je za domačega ponudnika sistema pomembna stranka) 	<ul style="list-style-type: none"> • dobro poznavanje potreb in posebnih zahtev podjetja • ni potrebe po spreminjanju načina poslovanja in prilagajanju standardom, ki jih določa kupljen informacijski sistem • dober vpogled v delovanje sistema
Slabosti	<ul style="list-style-type: none"> • višja cena sistema in uvajanja • možne težave z lokalizacijo; nekatere rešitve tujih ponudnikov niso poslovenjene • pri nekaterih je podpora za uporabnike v Sloveniji slabša • veliki tuji ponudniki zaostajajo pri ponudbi primernih rešitev za manjša podjetja 	<ul style="list-style-type: none"> • nekatere rešitve ne pokrivajo nujno vseh zahtevanih funkcijskih področij; lahko se postavi tudi vprašanje povezanosti in integriranosti aplikacij • sistem pogosto deluje le na enem operacijskem sistemu in eni vrsti baz • malo ali nič referenčnih uporabnikov za nekatere panoge • manj povratnih informacij od uporabnikov 	<ul style="list-style-type: none"> • ni izkušenj z graditvijo sistema pri drugih (sorodnih) podjetjih • pogosto zahteva več časa za izpeljavo projekta • potrebna sta močan oddelek informatike v podjetju za razvoj in nato vzdrževanje sistema
Priložnosti	<ul style="list-style-type: none"> • zaradi razširjenosti izdelka na svetovnih trgih je bodoče povezovanje s tujimi partnerji podjetja uporabnika lažje • ponudnikovo stalno nadgrajevanje sistema je lahko spodbuda tudi za nadaljnji razvoj podjetja 	<ul style="list-style-type: none"> • nadaljnje sledenje specifičnim razvojnim potrebam uporabnika 	<ul style="list-style-type: none"> • možen nadaljnji razvoj posebnosti v poslovnih procesih, ki so lahko konkurenčna prednost podjetja
Nevarnosti	<ul style="list-style-type: none"> • dvigovanje cen licenc in podpore • pri tujih ponudnikih, ki nimajo pomembnega tržnega deleža pri nas, bi odhod s slovenskega trga lahko pomenil konec slovenjenja prihodnjih različic rešitev 	<ul style="list-style-type: none"> • nekoliko manjša gotovost, da bo ponudnik obstal na trgu tudi dalj časa (prevzem ali propad podjetja), kar lahko pomeni drag prehod na nov sistem 	<ul style="list-style-type: none"> • neupoštevanje vseh stroškov lastnega razvoja • morebitna pomanjkljiva dokumentacija lahko povzroči nepredvidene in visoke stroške pri naknadnem spreminjanju in nadgradnji sistema • razvoj posebnosti lahko ovira povegljivost podjetja navzven

Opomba: Primerjalne tabele zaradi posplošenih ugotovitev ni mogoče docela uporabiti za konkretnega tujega ali domačega ponudnika

Vir: Grobelšek, 2002, str. 82.

4.7 Dejavniki uspeha pri uvajanju informacijskih sistemov

Projekt vpeljave oziroma razvoja informacijskega sistema se smatra kot uspešen, če so bili doseženi časovni termini, če ni bil presežen planiran obseg sredstev, in če razvit oziroma implementiran informacijski sistem ustreza kvalitativnim zahtevam naročnika, pri čemer imajo

slednji največ težav z opredelitvijo kakovosti, ki jo mora informacijski sistem oziroma programska oprema dosegati.

V zvezi z neuspehom projekta lahko govorimo o absolutnem ali relativnem neuspehu. O prvem govorimo, ko je projekt zaključen pred koncem oziroma je prekinjen in kadar je kakovost produkta tako slaba, da ga sploh ni smiselno uporabljati. O relativnem neuspehu pa govorimo v primeru, da smo med izvedbo projekta bistveno prekoračili planiran obseg sredstev, da smo občutno prekoračili terminsko izvedbo projekta, ter da je dobljena programska oprema zelo slabe kakovosti.

Rezultati krajše ankete (povzeto po Grobelšek, 2004, str. 36) nakazujejo na nekaj ključnih dejavnikov uspeha projekta uvajanja novega informacijskega sistema v podjetju. Ti so:

- podpora vodstva v vseh fazah projekta
- ažuren prenos in vnos obstoječih podatkov
- dovolj časa za prehod v živo
- angažiranost in izobraževanje zaposlenih, predvsem pa sprememba njihovega razmišljanja (zaradi spremenjenega delovanja informacijskega sistema je treba namreč reorganizirati tudi način dela) in
- znanje in izkušnost uvajalcev skupaj z znanjem, ki ga imajo zaposleni v podjetju.

Strokovnjaki med ponudniki celovitih programskih rešitev navajajo številne napake pri vpeljavi informacijskega sistema in razloge zanje, skoraj vsi pa kot *pogostega krivca za neuspeh navajajo prav vodstvo podjetja*, ki ne posveča dovolj pozornosti projektu in se premalo angažira tako pri postopku izbire kakor tudi kasneje pri nadzoru izvajanja projekta. Nezanimanje vodstva podjetja je še toliko nevarnejše, ker se širi na zaposlene in s tem na ključne uporabnike. Poleg tega notranji odpor do sprememb v podjetju že sam po sebi prepogosto ogroža uspešno izpeljavo projekta. Pomembna vloga vodstva podjetja izhaja že iz strategije podjetja, ki je osnova za srednjeročno in kratkoročno strategijo na področju informatike, ki mora podpirati razvoj oziroma rast podjetja (Grobelšek, 2002, str. 80).

Projekti uvedbe informacijskih sistemov so večinoma predragi in preveč zahtevni, da bi bili lahko prepuščeni le posameznim oddelkom podjetja⁵⁷. Med načrtovanjem in pripravo projekta zato ni dovolj le dobro poznavanje tehnologije, temveč morajo *člani projektne skupine*

⁵⁷ Strokovnjaki opozarjajo, da podjetja v veliki večini primerov podcenjujejo čas in stroške, ki jih podjetje porabi za integracijo sistema. Pogosto je treba vložiti nemalo truda, da se že delujoče rešitve povežejo z novo celovito programsko rešitvijo ali/in da se različni šifranti in drugi pomembni podatki spremenijo v novo obliko. Prav tako ni redko, da se podjetje odloči za nakup rešitev drugega ponudnika. Na primer podjetje, ki uporablja celovito programsko rešitev podjetja SAP, se odloči za modul kontrolinga nekega drugega podjetja. Pravo zmedo pa lahko povzročijo različne združitve in prevzemi, tako da imajo velika svetovna podjetja zaradi tega tudi po pet in več takšnih informacijskih sistemov (Grobelšek, 2002, str. 80).

razumeti tudi potrebe podjetja in njegove poslovne procese, vodja načrtovanja pa mora imeti pregled nad celotnim projektom uvajanja.

Pri testiranju novega informacijskega sistema je pomembno, da se *preizkusi z dejanskimi podatki* in preveri, kako deluje v resničnem svetu. Najbolje je tudi, da ga že v testnem obdobju uporabijo zaposleni, ki bodo kasneje njegovi glavni uporabniki. Vse to sicer ni poceni, vsekakor pa ceneje od kasnejših zapletov in neprijetnih presenečenj, ko gre zares.

Ker informacijski sistemi pogosto "preživijo" marsikaterega od zaposlenih v informatiki in članov projektne skupine, je nadvse pomembno, da je *dokumentacija skrbno urejena* in ob spremembah sistema tudi sprotno dopolnjena. Le tako si lahko podjetje zagotovi, da ga v kasnejših letih ne bodo udarile po žepu nepotrebne dodatne drage svetovalne ure, ki jih bodo porabili zunanji izvajalci, da razpredejo klobčič.

Ena najpogostejših napak ob uvajanju novih informacijskih sistemov je tudi, da podjetja preprosto pozabijo, da *se morajo zaposleni na nov način dela privaditi*. Poskrbeti je potrebno za izobraževanje zaposlenih, saj je še tako čudovit informacijski sistem, za katerega podjetje odšteje milijone, lahko brez vsake vrednosti, če ga zaposleni, ki se radi oklepajo utečenega načina dela in zato upirajo spremembam, ne osvojijo.

Zaradi zahtevnosti projektov uvajanja novih informacijskih sistemov, podjetja pogosto najemajo zunanje svetovalne ekipe in podjetja, ki se ukvarjajo s sistemsko integracijo. *Brez ustreznega projektnega načrta ni dobrega vodenja projekta* in brez vodenja lahko svetovalne ure dodobra oskubijo proračun za izpeljavo projekta. Poznavalci priporočajo, da se v pogodbah pozorno določijo rezultati oziroma cilji in zmogljivost sistema s tehnično specifikacijo, nenazadnje pa tudi roki izvedbe ter cilji internega izobraževanja⁵⁸.

Multinacionalna podjetja si že od nekdaj prizadevajo vpeljati globalni standardiziran informacijski sistem v svojih poslovnih enotah po svetu. Prvi projekti postavitve takšnih sistemov so bili uspešni šele v letu 1990. Po mnenju McMullena in Feenya (2000, str. 152) je razlog za to boljše upravljanje projektov. V podjetjih postaja vse pomembnejša ali celo nujna podpora vodstva družbe takšnim projektom, ter vpletenost delničarjev. Oboji imajo interes, da so tovrstni projekti dobro upravljeni.

⁵⁸ Pogosto se dogaja, da so informacijski sistemi do konca implementirani, ko pride do spora med izvajalcem in naročnikom glede lastnosti informacijskega sistema. Zato je potrebno pred začetkom projekta jasno definirati osnovne lastnosti, ki naj jih informacijski sistem ima. Pri definiranju funkcij, rokov in cene običajno ni težav, zatakne pa se pri določanju kakovosti. Pri definiranju kakovosti informacijskega sistema zgolj kvalitativni opisi (kot na primer informacijski sistem naj bo prijazen do uporabnika in podobno) ne zadostujejo, saj so preveč nejasni. Da se izognemo nejasnostim in s tem povezanim sporom, je treba določiti lastnosti sistema kvantitativno.

5. Zasnova informacijskega sistema za potrebe kontrolinga odvisnih podjetij

Glavni namen magistrskega dela je praktičen prikaz zasnove informacijskega sistema za potrebe kontrolinga multinacionalnega podjetja, ki bo v nadaljevanju omenjeno kot podjetje Alfa. Informacijski sistem, o katerem bom govorila, je namenjen računovodskemu poročanju odvisnih podjetij centralnemu kontrolingu, služil naj bi kot enotna baza podatkov o poslovanju podjetij ter omogočal izdelavo analiz in poročil za notranje uporabnike informacij. V nadaljevanju bom na kratko predstavila podjetje Alfa, nato pa se osredotočila na konkreten primer projekta uvajanja informacijskega sistema.

Razlog, zakaj v delu govorim le o zasnovi informacijskega sistema in ne o njegovi uvedbi je v tem, da projekt ni bil do konca izpeljan. Zaustavljen je bil v zaključni fazi izgradnje oziroma pred fazo testiranja aplikacije. Vzrok za neuspeh projekta pa ni bil nobeden izmed dejavnikov, o katerih sem govorila v poglavju 4.7, temveč je bila zaustavitev projekta posledica povezave podjetja Alfa s tujim strateškim partnerjem. Vloga podjetja Alfa se je v novi organizacijski strukturi tako spremenila. Poleg tega, da ima podjetje lokalno še vedno vlogo obvladujočega podjetja, pa je v okrilju tujega strateškega partnerstva postalo tudi eno izmed odvisnih podjetij, ki poroča obvladujočemu podjetju v tujini. Podjetje Alfa in njegova odvisna podjetja so tako prišla v situacijo, ko niso več imela možnosti izbire kateregakoli informacijskega sistema. Informacijski sistem in s tem sistem poročanja jim je bil delegiran s strani obvladujočega podjetja v tujini.

Zasnova informacijskega sistema za potrebe kontrolinga odvisnih podjetij, ki je predmet magistrskega dela, se nanaša na multinacionalno podjetje Alfa, kakršno je bilo pred strateško povezavo.

5.1 Predstavitev podjetja Alfa

Podjetje Alfa deluje v farmacevtski panogi. Organizirano je kot poslovna skupina, ki ima podjetja in predstavništva⁵⁹ na najpomembnejših trgih, na katerih dosega dve tretjini vse

⁵⁹ *Osnovna razlika med podjetjem in predstavništvom* je, da ima podjetje status pravne osebe, ki opravlja svojo dejavnost v skladu z zakonodajo države kjer je sedež podjetja, predstavništvo pa ima po zakonu splošno pooblastilo, da nastopa v imenu obvladujočega podjetja in za njegov račun. Pri dejavnosti predstavništev med posameznimi državami ni bistvenih razlik. Večinoma velja, da je *osnovna naloga odvisnih podjetij* v tujini čim uspešnejše plasiranje izdelkov obvladujočega podjetja na tujih trgih. Taka dejavnost pa ne spada med *naloge predstavništev*, saj le-ta lahko samo organizirajo in izvajajo raziskave trga, zbirajo in obvladujočemu podjetju posredujejo pomembne informacije, sodelujejo z institucijami in ministrstvi, sodelujejo pri realizaciji investicij v tujini, oblikujejo načrt kadrov in sodelujejo pri kadrovanju, nabavljajo osnovna sredstva in drugi material v skladu s planom, opravljajo pripravljala dela za izvajanje prodaje in drugih komercialnih dejavnosti v skladu z letnim načrtom, izvajajo promocijske aktivnosti v skladu z letnim načrtom, vodijo finančno administrativno poslovanje ter opravljajo obračun in interno kontrolo.

prodaje. Glavne dejavnosti podjetja oziroma poslovne skupine so razvoj, proizvodnja in trženje zdravil. Osnovni farmacevtski *program*, kamor spadajo farmacevtski izdelki in farmacevtske učinkovine, dopolnjujejo izdelki za samozdravljenje, veterinarski izdelki, medicinski pripomočki in kozmetični izdelki. Poleg domačega trga so prednostni trgi podjetja predvsem hitro rastoči trgi srednje in vzhodne Evrope. Gre za tako imenovane tradicionalne trge, na katerih je bila družba v zadnjih letih še posebej aktivna pri prevzemih podjetij in ustanavljanju predstavništev. V poslovni skupini je bilo v času uvajanja novega informacijskega sistema 24 odvisnih podjetij v 15 državah.

Podjetje Alfa je multinacionalno podjetje z matrično organizacijsko strukturo, v kateri poslovdja odvisnega podjetja, lociranega v neki državi, vzporedno poroča trem nadrejenim ravnam odločanja:

- regijskemu poslovdji, odgovornemu za regijo, v kateri se država nahaja
- vsem poslovdjem programov, ki jih proizvaja oziroma prodaja njegovo odvisno podjetje ter
- poslovdjem nekaterih poslovnih funkcij (finančne, kadrovske).

Nekatere poslovne funkcije, kot so nabava, prodaja so decentralizirane, druge, kot so finančna, kontrolniška, pa so centralizirane.

5.2 Potreba po novem informacijskem sistemu

Z rastjo in vse večjo kompleksnostjo poslovanja podjetja v zadnjih letih *so narasle tudi zahteve po poročanju*, ki jih obstoječe programsko orodje (ki je bilo zasnovano na Microsoft Accessu) ni moglo več pokrivati. Začasno so bile zato uvedene vzporedne oblike spremljanja poslovanja odvisnih podjetij, predvsem v obliki Excelovih tabel. To je dodatno obremenjevalo tako poročevalce v odvisnih podjetjih kot centralni kontroling v obvladujočem podjetju. Zaradi dodatno zahtevanih podatkov, ki jih ni bilo moč vključiti v obstoječo aplikacijo, ni bilo več enotne baze podatkov. To je oteževalo izdelavo različnih analiz in poročil, ki so se vedno bolj pripravljala ročno. Večino časa smo tako kontrolerji porabili za pripravo poročil, namesto za analizo odmikov. Poleg omenjenega je v stari aplikaciji, zaradi preobsežne baze podatkov, vse pogosteje prihajalo do tehničnih napak in napak v izračunih (predvsem pri preračunavanju valut).

Postopek rednega mesečnega poročanja odvisnih podjetij obvladujočemu podjetju o uresničenih poslovnih rezultatih je v starem programskem orodju potekal takole. Poročevalci iz odvisnih podjetij so ročno izpolnili vnosne tabele v aplikaciji. Nato so vnesene podatke izvozili ter jih v obliki tekstovne datoteke po elektronski pošti poslali v centralo. V centralnem kontrolingu smo morali vsako poslano datoteko (za vsako podjetje, za vsako obdobje) ponovno

uvoziti v aplikacijo, kjer je bila centralna baza podatkov⁶⁰. Podobno je bilo pri planskem procesu, pri katerem so odvisna podjetja svoje načrte najprej naredila v Excelu, ko pa so bili leti potrjeni s strani vrhnjega posloводства, je bilo potrebno vsak podatek (vsako postavko podjetja, za vsak program, za vsak mesec) ročno vnesti v aplikacijo. Iz povedanega ni težko zaključiti, da je bilo že samo pri vzdrževanju baze podatkov ročnega dela zelo veliko.

Dodaten trud in napor sta terjala še izdelava množice poročil in njihova distribucija končnim uporabnikom ter nenehno preverjanje pravilnosti izračunov v aplikaciji. Postopki poročanja, načrtovanja in analiziranja so terjali ogromno truda in časa, kar je bil tudi razlog, da je bil projekt uvedbe novega informacijskega sistema med prvimi prioritetai v podjetju in je imel močno podporo vodstva družbe.

Postavitev novega informacijskega sistema za potrebe kontrolinga odvisnih podjetij je predstavljal le en del širšega projekta prenove kontrolinga poslovne skupine. Celotni projekt je bil namreč sestavljen iz več podprojektov⁶¹ in je zajemal:

- postavitev novega informacijskega sistema za kontroling obvladujočega podjetja (uvajanje celovite programske rešitve SAP, modul za kontroling (SAP-CO));
- postavitev novega informacijskega sistema za kontroling odvisnih podjetij (v nadaljevanju imenovan kot projekt Planet, prva faza);
- posledično vzpostavitev kontrolinga poslovne skupine in postavitev računovodske konsolidacije (v nadaljevanju imenovan kot projekt Planet, druga faza).

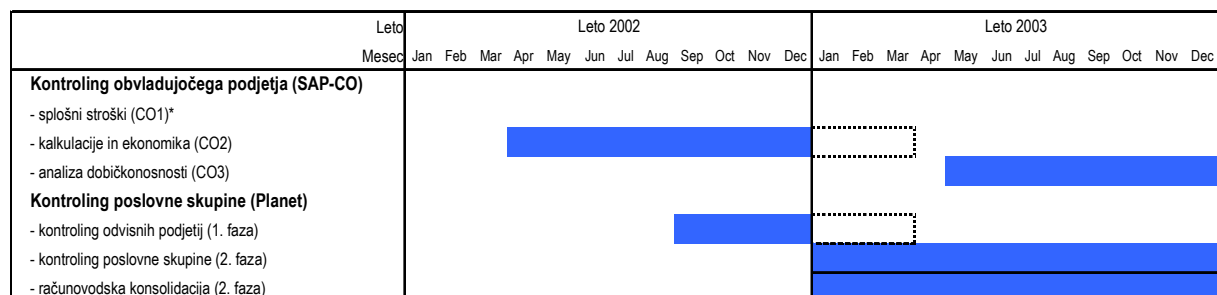
Namen projekta Planet je bil, preliti uporabniške zahteve, ki so bile preverjene tudi z vrhnjim poslovodstvom, v eno, sistematizirano in uporabniku prijazno aplikacijo, ki bi omogočala nadzorovan vnos in prenos podatkov ter avtomatizirano izdelavo standardnih poročil s pregledi po programih in državah kot dveh osnovnih dimenzijah spremljanja in upravljanja poslovanja poslovne skupine.

Projekt Planet sta sestavljali dve fazi. V prvi, o kateri teče beseda v magistrskem delu, je bil cilj zamenjava obstoječega informacijskega sistema za namene poročanja odvisnih podjetij obvladujočemu podjetju ter pripravo poročil notranjim uporabnikom informacij. V drugem delu projekta naj bi se aplikacija razširila na celotno poslovno skupino, kar pomeni, da bi se v sistem zajeli tudi podatki o poslovanju obvladujočega podjetja, z istim orodjem pa bi nadomestili tudi obstoječe orodje za računovodsko konsolidacijo. Terminski plan posameznih (pod)projektov prikazuje Slika 13.

⁶⁰ Vedno pogosteje se je tudi dogajalo, da smo morali podatke kakšnega odvisnega podjetja v aplikacijo ročno vnašati v oddelku centralnega kontrolinga, saj je do tehničnih napak v aplikaciji prihajalo tudi pri njih. Podatke so nam v takšnih primerih poslali v Excelovi datoteki.

⁶¹ Po potrebi se projekti uvajanja informacijskih sistemov delijo v podprojekte po merilih velikosti aplikacije, času uvajanja ter razpoložljivosti virov sredstev pri projektu.

Slika 13: Terminski plan širšega projekta prenove kontrolinga poslovne skupine



* Projekt je že zaključen

Vir: Interni: Zagonski elaborat.

5.3 Izbira najustrežnejše programske rešitve

Za uspešno vpeljavo novega, računalniško podprtega informacijskega sistema sta potrebna dva osnovna pogoja: izbira primerne programske rešitve in ustrezen postopek uvajanja.

Sprva je bilo predvideno, da se podpora kontrolingu uvede s celovito programsko rešitvijo SAP, z modulom za konsolidacijo (SAP-CS). Vendar smo na osnovi predstavitve in izobraževanja ugotovili, da funkcionalnost orodja ne ustreza zahtevam. Osnova za nadaljnji izbor so bile programske rešitve treh ponudnikov: podjetij Hyperion, Cognos in Concept. Vsak ponudnik je s konkretnim primerom predstavil svoje programsko orodje in njegove funkcionalnosti. Na osnovi predstavitev in referenc nekaterih podjetij⁶² smo ocenili prednosti in slabosti posamezne programske rešitve, ter kot najprimernejšo izbrali rešitev Hyperion Financial Management (v nadaljevanju HFM) podjetja Hyperion.

Razlogi za izbiro tega programskega orodja so bili, poleg njegovih značilnosti, o katerih bom govorila kasneje (glej poglavje 5.7), predvsem dobre reference v farmacevtskem podjetju Sanofi Synthelabo ter dejstvo, da je Hyperion vodilno podjetje v svetu na področju poslovne inteligence. Za svoje aplikacije, ki jih stalno nadgrajuje in izboljšuje, je osvojilo že več nagrad.

V času izbiranja ustrezne programske rešitve, je bilo orodje HFM med paleto Hyperionovih programskih orodij novost, zato je bilo zelo težko dobiti izkušeno skupino svetovalcev. V našem primeru so to bili svetovalci iz Italije, ki so za začetek pripravili prototip aplikacije na konkretnem primeru odvisnih podjetij družbe Alfa. Prototip je bil osnova za dokončno odločitev glede izbire ponudnika in za določitev datuma začetka projekta.

⁶² V živo smo si ogledali programska orodja vseh ponudnikov: Hyperionov Enterprise (ki je predhodnik kasneje izbranega orodja Hyperion Financial Management) v podjetju Sanofi Synthelabo in v Gorenju, konkurenčno orodje Cognos Finance v podjetju Bridgestone & Firestone Europe, starejšo različico orodja Corporate Manager družbe Concept pa trenutno uporabljamo v podjetju za računovodsko konsolidacijo.

Implementacija programske rešitve je potekala po standardizirani metodologiji uvajanja programskih rešitev podjetja Hyperion, ki se imenuje STAR (angl.: Structured Techniques for Assured Results, »strukturiran pristop za zagotovljen rezultat«).

Pri pripravi uporabniških zahtev in pri izvedbi projekta so bile upoštevane usmeritve vrhnjega posloводства, zahteve ostalih uporabnikov informacij ter drugih nosilcev aktivnosti z različnih nivojev odgovornosti v poslovni skupini. Definiranje uporabniških zahtev je predstavljalo ključno fazo v projektu. Tej fazi namenjam poglavje 5.5.

5.4 Zagonski elaborat projekta Planet

Osnovni dokument, v katerem smo zasnovali projekt predstavlja zagonski elaborat. V njem smo definirali cilje projekta, projektno organizacijo, terminski plan posameznih korakov projekta po metodologiji STAR, ocenili stroške projekta ter njegove omejitve in rizike.

5.4.1 Cilji projekta Planet

V začetni fazi projekta je bilo potrebno osnovati temelje projekta in sprejeti odločitve v zvezi z njegovo realizacijo. Začetna faza projekta je pomenila snovanje vizije in določanje ciljev projekta. Izhodišče projekta so predstavljali *namenski cilji*. Ti opredeljujejo stanje, ki smo ga s projektom želeli doseči. Ustrezni namenski cilji predstavljajo tudi »moto« projekta. Ker določitev namenskih ciljev ni bila dovolj, smo določili še *objektne cilje* projekta, ki iz namenskih izhajajo in določajo, na kakšen način namenske cilje doseči. Cilje projekta Planet smo definirali v samem začetku projekta in jih takole zapisali v zagonskem elaboratu:

Namenski cilji (N) projekta Planet:

- N1: Prenova kontrolinga odvisnih podjetij.
- N2: Prenova kontrolinga poslovne skupine.
- N3: Prenova računovodske konsolidacije.

Objektni cilji (O) projekta Planet:

- O1: Definiranje uporabniških zahtev za kontroling poslovne skupine, odvisnih podjetij in obvladujočega podjetja.
- O2: Nadomestitev in nadgradnja obstoječega informacijskega sistema za kontroling odvisnih podjetij s tehničnega in vsebinskega vidika z orodjem HFM.
- O3: Vzpostavitev sistema poročanja odvisnih podjetij centrali ter priprava navodil za njihovo poročanje.
- O4: Poenotenje kategorij (kontnega načrta, stroškovnih mest, metodologije, izračuna ekonomike) za celotno poslovno skupino.

- O5: Vzpostavitev kontrolinga poslovne skupine in sistema poročanja poslovodstvu na nivoju poslovne skupine v orodju HFM.
- O6: Nadomestitev in nadgradnja obstoječega informacijskega sistema za računovodsko konsolidacijo z orodjem HFM.

V prvi fazi projekta Planet, ki je predmet magistrskega dela, se realizirajo objektni cilji O1, O2, O3, O4. Cilja O5 in O6 se realizirata v drugi fazi.

5.4.2 Projektna organizacija

Eden izmed pogostih razlogov za propad projektov je njihova slaba organizacija. Ključnega pomena pri definiranju organizacije projekta je opredelitev avtoritete, odgovornosti in dolžnosti⁶³.

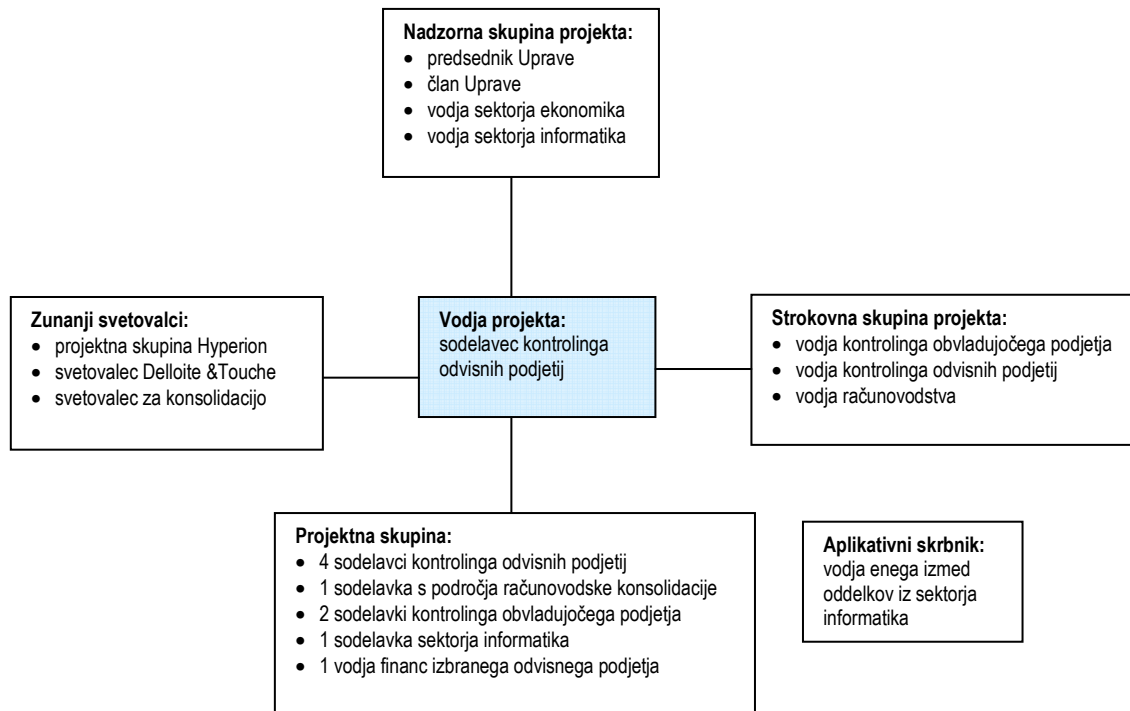
Za določen projekt je potrebno izbrati takšne udeležence, ki imajo najboljše možnosti, da s svojim delom prispevajo h kar se da dobrim rezultatom projekta. Osnovne značilnosti dobro izbrane projektne skupine so motivirani in angažirani člani, dobro projektno vodenje in jasni cilji. Pri izbiri pravih ljudi je potrebno upoštevati strokovnost, medsebojno spoštovanje, vizijo in sposobnost reševanja problemov, odprtost in sposobnost podpiranja odločitev skupine.

Vse omenjeno smo pri postavitvi projektne organizacije upoštevali. Z njo smo definirali razmejitve med nadzornim, vodstvenim (vodja projekta) in izvajalnim delom projekta (notranji in zunanji izvajalci). Projektno organizacijo v podjetju prikazuje Slika 14 na naslednji strani.

Nadzorna skupina projekta je predstavljala predpostavljeno instanco vodji projekta in projektni skupini. Sestavljena je bila iz najvišjih ravni poslovodstva, tudi kasnejših uporabnikov informacij novo postavljenega informacijskega sistema. Nadzorna skupina je bila odgovorna za potrjevanje oziroma določanje ciljev, virov, stroškov in rokov. Med njene naloge so spadale opredelitev ciljev in glavnih nalog, potrditev in kontrola projektnega načrta, mejnikov in poročil o poteku projekta, sprejemanje ključnih odločitev na projektu, reševanje sporov ter potrditev s strani vodje projekta predlaganih članov projektne skupine. Nadzorna skupina se je redno sestajala ob zaključku vsakega koraka projekta.

⁶³ *Avtoriteta* je pravica in možnost odločanja, ukrepanja in ukazovanja ter možnost in pravica zahtevati in izsiliti od drugih ljudi izvedbo ukazov. *Odgovornost* pomeni prevzem dolžnosti za izvedbo dodeljene naloge in s tem posledic te dolžnosti ne glede na to, ali so ugodne ali neugodne. Naloga, ki je zaupana članu projektne skupine, je njegova *dolžnost*. Projektna organizacija pomeni določitev zadolžitev, odgovornosti in avtoritete, v tem pa razmerij, strukture ali funkcij tako ravnatelja projekta kot ravnateljev delov projekta ali posameznih dejavnosti, kot tudi vgraditev projekta v organizacijsko strukturo podjetja.

Slika 14: Projektna organizacija v podjetju Alfa



Vir: Interni: Zagonski elaborat.

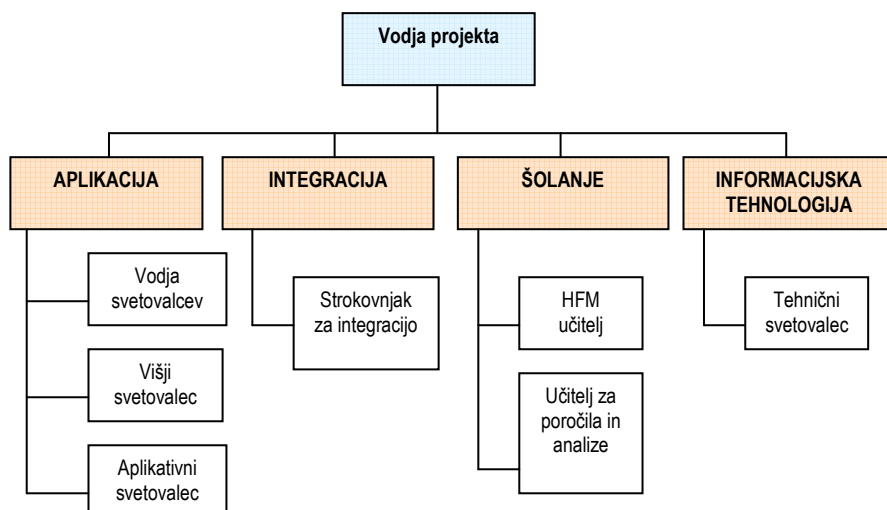
Ključno osebo pri projektu je predstavljal *vodja projekta*, ki je imel ustrezno strokovno, metodološko in vodstveno znanje ter sposobnosti. Njegova naloga je bila predlagati cilje in jih zapisati kot delovne naloge projekta, preverjati uresničljivost ciljev projekta glede na pogoje, predlagati organizacijo projekta, voditi sodelavce, načrtovati roke in stroške, poskrbeti za vire, načrtovati in nadzorovati potek projekta, delegirati naloge, odločati o spremembah, poročati nadzorni skupini, motivirati člane projektne skupine in podobno.

Strokovno skupino projekta so sestavljali strokovnjaki s področja kontrolinga oziroma računovodstva. Zadolženi so bili za strokovno znanje in informacije s področja kontrolinga ter za preizkušanje rešitev projektne skupine. Strokovna skupina se je sestajala na zahtevo nadzorne skupine.

Kot *zunanji svetovalci* so sodelovali svetovalci podjetja Hyperion (njihova projektna organizacija je prikazana na Sliki 15), svoje strokovno znanje pa so prispevali še strokovnjaki podjetja Delloite & Touche ter svetovalka za računovodsko konsolidacijo.

Člane *projektne skupine*, ki jih je predlagal vodja projekta, je potrdila nadzorna skupina. V projektne skupini smo sodelovali predstavniki iz različnih področij poslovanja podjetja. Nekateri smo pri projektu sodelovali polni delovni čas, drugi le občasno, odvisno od posameznikove vloge v projektu ter faze, v kateri se je projekt nahajal.

Slika 15: Projektna organizacija svetovalcev Hyperion



Vir: Interni: Zagonski elaborat.

Vloga *aplikativnega skrbnika* je bila predvsem v začetni fazi izbiranja, nakupa programskega paketa ter pogajanj v zvezi z nakupom. Poleg dveh predstavnikov iz sektorja informatika, ki sta v projektni organizaciji imela tudi formalno vlogo, je pomoč pri projektu nudilo še nekaj drugih sodelavcev iz omenjenega sektorja.

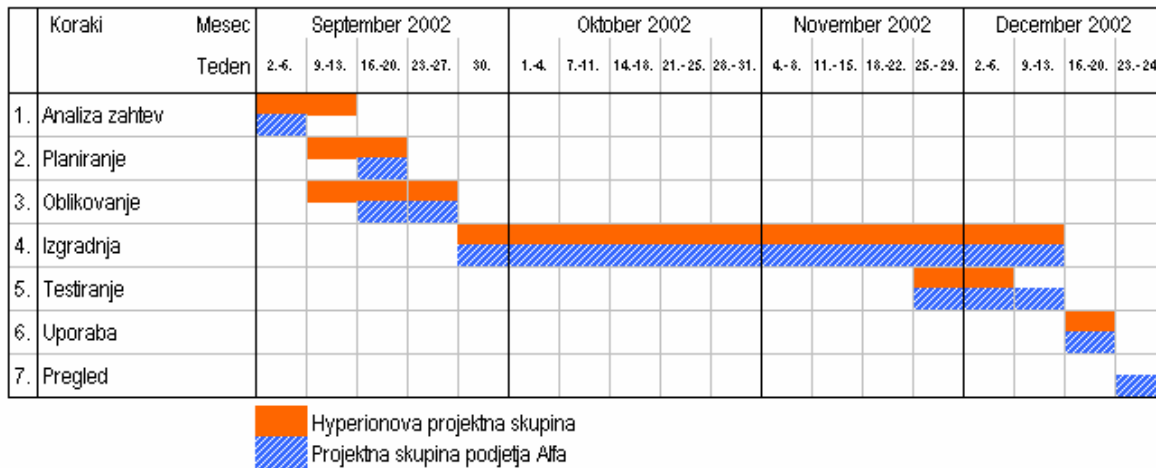
5.4.3 Uvajanje informacijskega sistema po metodologiji STAR

Implementacija programske rešitve je potekala skladno s standardiziranim postopkom uvajanja programskih rešitev podjetja Hyperion, ki omogoča upravljanje z obsegom projekta, njegovim tveganjem in kakovostjo. Implementacija programske rešitve je v skladu z metodologijo STAR obsegala sedem korakov, znotraj katerih so tekle posamezne aktivnosti. Terminski plan ključnih korakov projekta prikazuje Slika 16 na naslednji strani.

Pri implementaciji programske rešitve smo sodelovali projektna skupina podjetja Alfa in strokovnjaki podjetja Hyperion. Skozi celoten postopek implementacije so potekala izobraževanja projektne skupine in ključnih uporabnikov aplikacije.

Po vsakem končanem koraku so bile predvidene kontrolne točke, kjer smo definirali status projekta, pregledali rizike in potrdili smer razvoja projekta. Vse ugotovitve in aktivnosti posameznega koraka smo dokumentirali v poročilu, ki je vključevalo trenutni status projekta, natančen opis aktivnosti svetovalcev ter definiranje korakov, ki sledijo. Za dokumentacijo sta bili odgovorni vodji obeh projektnih skupin. Spremembe glede urnika in obsega posameznih nalog so se nadzorovale in posredovale tekom projekta. Vsak korak projekta so sestavljale številne aktivnosti, ki jih povzemam v Tabeli 8 na strani 69.

Slika 16: Terminski plan projekta Planet po ključnih korakih metodologije STAR



Vir: Interni: Zagonski elaborat.

Za čas po zaključku prve faze projekta (v prvem četrtletju leta 2003) smo predvideli še posamezne poprojektne aktivnosti, katerih nosilci bi bili projektna skupina podjetja Alfa ter nosilci poročanja v odvisnih podjetjih. Šlo je za vnose podatkov (plan, prenosi zgodovinskih podatkov), prilagoditve poročanja in prilagoditve informacijskih sistemov v odvisnih podjetjih, pripravo vmesnikov in drugo.

5.4.4 Ocena stroškov projekta

Ključni dejavnik pri postavitvi informacijskega sistema predstavljajo stroški njegove uvedbe ter cena licenc in vzdrževanje sistema v prihodnosti. Pomembno vlogo je cena predstavljala že v procesu izbire najustreznejše programske rešitve. V elaboratu smo ocenili stroške nakupa programske in strojne opreme, potrebne za postavitev aplikacije, stroške nakupa uporabniških licenc (tako za obvladujoče kot za odvisna podjetja), vmesnikov ter ceno svetovalnih dni svetovalcev.

Ocena stroškov projekta v zagonskem elaboratu ni vključevala ocene dni resursov podjetja Alfa in morebitnih dodatnih vlaganj v informacijske sisteme odvisnih podjetij zaradi dodatnih poročevalskih zahtev. Ocene teh stroškov ni bilo moč narediti v planski fazi projekta, zato naj bi jo naredili v kasnejših fazah. Prav tako takrat še ni bilo moč oceniti stroškov komunikacijskih linij, saj zaradi nepoznavanja končnega obsega izmenjanih podatkov nismo mogli oceniti potrebnih kapacitet podatkovnih vodov. Obstoječi vodi in komunikacijska infrastruktura (zagotavljanje varne, šifrirane povezave) naj bi zadostovali za začetek dela vsaj v večini primerov. Morebitne nadgradnje naj bi se izvedle v prvem letu uporabe aplikacije, tako da v tej fazi še niso bile cenovno opredeljene.

Tabela 8: Aktivnosti projekta po posameznih korakih metodologije STAR

Korak	Naziv koraka	Aktivnosti	Izdelek	Obremenjenost skupin
Korak 1	Analiza zahtev (angl.: Requirements Analysis)	<ul style="list-style-type: none"> analiza uporabniških zahtev analiza tehničnih zahtev šolanje administratorjev* izdelava poročila, kontrola in potrditev faze 	Definirane uporabniške in tehnične zahteve.	Intenzivno za celotno projektno skupino podjetja.
Korak 2	Planiranje projekta (angl.: Plan)	<ul style="list-style-type: none"> določitev dejavnikov uspeha projekta (natančno določeni operativni cilji projekta) izdelava plana potrebnih resursov določitev rokovnika ključnih dogodkov v projektu šolanje članov projektno skupine izdelava finančne analize projekta namestitve potrebne strojne in programske opreme ter pregled njene ustreznosti izdelava poročila, kontrola in potrditev faze 	Izdelani in potrjeni zapisniki o instalaciji strojne in programske opreme, zaključenem šolanju članov projektno skupine, izdelana finančna analiza projekta ter rokovnik ključnih dogodkov projekta (izdelan Zagonski elaborat projekta).	Administratorja in projektni vodja, člani skupine ob šolanju.
Korak 3	Oblikovanje (angl.: Design)	<ul style="list-style-type: none"> ponovni pregled uporabniških zahtev oblikovanje aplikacije v orodju HFM analiza podatkovnih inputov oblikovanje posameznih dimenzij in njenih atributov oblikovanje in analiza podatkovnih outputov analiza možnosti integracije podatkov v HFM postavitve aplikacije za analize in poročanje – Hyperion Analyzer izdelava poročila, kontrola in potrditev faze 	Zapisniki o posameznih aktivnostih, oblikovana struktura aplikacije po dimenzijah in atributih.	Intenzivno za celotno projektno skupino podjetja.
Korak 4	Izgradnja (angl.: Build)	<ul style="list-style-type: none"> izgradnja strukture aplikacije v skladu s fazo oblikovanja izdelava vnosnih mask v orodju za poročanje (web, Excel) izdelava poročil in zbirk poročil izgradnja vmesnikov, konverzij, dodelav in prilagoditev izgradnja formul za različne preračune postavitve zaščite aplikacije (web, Windows NT zaščita, avtorizacije) priprava uporabniških navodil za končne uporabnike izdelava poročila, kontrola in potrditev faze 	Zgrajena aplikacija v skladu z našimi zahtevami	Administratorja in projektni vodja v povezavi z ostalimi.
Korak 5	Testiranje (angl.: Test)	<ul style="list-style-type: none"> testiranje vmesnikov testiranje pravilnosti prenesenih podatkov testiranje pravilnosti preračunov testiranje ustreznosti izdelanih poročil demo predstavitev aplikacije nadzorni skupini izdelava poročila, kontrola in potrditev faze 	Zapisniki o opravljenih posameznih testih in morebitne ugotovljene napake	Administratorja in projektni vodja na začetku faze, kasneje ostali v skupini.
Korak 6	Uporaba (angl.: Roll-Out)	<ul style="list-style-type: none"> pridobiti soglasje nadzorne skupine za uvedbo aplikacije v živo šolanje končnih uporabnikov izvajanje podpore končnim uporabnikom določiti odgovornosti in pristojnosti začeti v živo, vzporedno s staro aplikacijo izdelava poročila, kontrola in potrditev faze 	Izšolani končni uporabniki, začetek rednega delovanja sistema	Intenzivno za celotno projektno skupino podjetja.
Korak 7	Pregled (angl.: Review)	<ul style="list-style-type: none"> pregled vseh faz implementacije tekoči nadzor odpravljanje problemov pregled dolgoročnih zahtev izdelava poročila, kontrola in potrditev faze 	Poročilo končnega pregleda projekta, potrjeno končno poročilo s strani nadzorne skupine projekta, uvedena računalniška aplikacija.	Celotna projektna skupina podjetja.

* Administrator je v podjetju tista oseba, ki ima največja pooblastila za upravljanje z aplikacijo. Predvideli smo dva administratorja.

Vir: Interni: Zagonski elaborat.

Nakup programskih orodij in licenc ter nakup dveh dodatnih strežnikov, aplikacijskega in omrežnega, je predstavljal investicijsko vlaganje in je bil zato prikazan med neopredmetenimi dolgoročnimi sredstvi, vsi ostali stroški projekta so predstavljali tekoče stroške.

5.4.5 Omejitve in riziki projekta

V zagonskem elaboratu smo opredelili tudi predvidene omejitve in rizike projekta. Med njimi naj omenim vsebinske omejitve, ki izhajajo iz morebiti *(ne)ustrezno definiranih uporabniških zahtev*. Le-te so namreč ključnega pomena za projekt, saj določajo širino in globino podatkov v aplikaciji.

Pri projektu je veliko tveganje predstavljal zelo *kratko obdobje štirih mesecev*, ki smo ga imeli na razpolago za zaključek prve faze projekta. Po izkušnjah svetovalcev, naj bi takšni projekti trajali približno eno leto. Zaradi večje angažiranosti razpoložljivih notranjih kadrov, ki so v času trajanja projekta opravljali tudi vse svoje redne naloge, bi se utegnili povišati planirani stroški. Poleg tega bi utegnili utrujenost članov projektne skupine vplivati na kakovost njihovega dela, tako rednega kot projektnega.

S kadrovskega vidika so tveganje predstavljali tudi *zunanji svetovalci za programsko orodje*, saj lokalnih svetovalcev ni bilo na voljo. Sodelovanje s tujimi svetovalci pa, poleg višjih stroškov, pomeni tudi manjšo odzivnost.

Glede na to, da se je vsako odvisno podjetje v času planiranja projekta nahajalo na različni stopnji razvitosti svojega informacijskega sistema, je bilo zelo težko vnaprej predvideti *potrebne aktivnosti v zvezi s prilagoditvami njihovih informacijskih sistemov* na dodatne poročevalske zahteve. V povezavi s tem je omejitev v odvisnih podjetjih predstavljal tudi ocena stroškov izdelave vmesnikov za avtomatiziran prenos podatkov. V planski fazi projekta teh aktivnosti še ni bilo moč realno oceniti.

5.5 Definiranje uporabniških zahtev

Definiranje uporabniških zahtev je predstavljal izhodišče projekta, zato smo tej fazi namenili veliko časa. *Organizirali smo več delavnic*, kjer smo podrobno preučili obstoječe procese in naloge kontrolinga (procese načrtovanja, nadziranja, informiranja, rokovnike poročanja). Na delavnicah smo sodelovali predstavniki sektorja ekonomika (v okviru katerega so organizirani oddelki računovodstva, kontrolinga obvladujočega podjetja ter kontrolinga odvisnih podjetij), vključili pa smo tudi predstavnike nekaterih odvisnih podjetij v tujini ter svetovalca iz svetovalne agencije Deloitte & Touche.

Omenjene delavnice so bile osnova za pripravo na *intervjuje s ključnimi uporabniki informacij v podjetju*. Intervjuje smo opravili z vodji posameznih programov in regij, z vodji prodajnih oddelkov ter še z nekaterimi drugimi uporabniki informacij. *Namen intervjujev* je bil pridobiti mnenja uporabnikov o obstoječem delu kontrolinga, predvsem v smislu ustreznosti informacij, ki jih le-ta zanje pripravlja ter izvedeti, kakšne so njihove dejanske zahteve po informacijah.

Intervjuje smo sicer prilagodili vsakemu uporabniku informacij posebej, vendar se je njihova vsebina v vseh primerih nanašala na obstoječe poročanje (predvsem redno poročanje o uresničenih rezultatih) ter na predloge za njegovo izboljšanje v prihodnje. Beseda je tekla predvsem o:

- ustreznosti rokovnikov poročanja
- vsebinski in oblikovni primernosti obstoječih poročil
- načinu razdeljevanja in podajanja poročil
- obsegu poročil
- kakovosti informacij v poročilih in
- o procesu načrtovanja.

Intervjuje smo izvajali sistematično na podlagi vnaprej pripravljene predloge, kamor smo si zapisovali tudi vse ugotovitve in zaključke. Primer predloge intervjuja sem uvrstila med priloge (glej Prilogo 1).

Potrebe različnih uporabnikov informacij se razlikujejo skladno z njihovim področjem poslovanja in njihovim nivojem odgovornosti. Razlike se nanašajo predvsem na nivo detajla, ki je zajet v poročilih ter na valuto, v kateri so poročila pripravljena (tako na primer vodje regij želijo podatke o poslovanju odvisnih podjetij v lokalni in transferni valuti⁶⁴, vodje programov pa v enotni valuti, to je v slovenskih tolarjih). *Skupne ugotovitve, ki izhajajo iz intervjujev*, povzemam v nadaljevanju.

Večina uporabnikov informacij je bila mnenja, da se redna (mesečna, četrtna, polletna, letna) poročila *pripravljajo prepozno*. Poleg tega jih je motilo, da se mesečna poročila o uresničenih rezultatih pripravljajo v dveh delih⁶⁵, kar je neracionalno tako za poročevalce v odvisnih podjetjih kot za nas kontrolerje. Zaradi zgoraj omenjenih razlogov in zaradi nezaupanja v poročila, ki jih je pripravljala kontroling, so si v nekaterih oddelkih zamislili lastno informatiko. Posledica tega je bilo nenehno ugotavljanje razlik v podatkih enih in drugih, kar je bilo zelo

⁶⁴ Transferna valuta je tista, v kateri se izvrši večina poslov. Večinoma sta to evro in ameriški dolar.

⁶⁵ Prvi del poročila, ki je zaključen osmi delovni dan v mesecu, se nanaša na prodajo, terjatve, zaloge in število zaposlenih. Drugi del poročila, ki je zaključen dvajsetega v mesecu, pa na stroške.

zamudno, predvsem pa je povzročalo slabo voljo na obeh straneh. V novem rokovniku za redno mesečno poročanje smo zato predvideli le en datum in zelo kratke roke poročanja⁶⁶.

Naslednja ugotovitev je bila, da so *obstoječa poročila za konkretnega uporabnika preobsežna*, zaradi česar jih le-ta pogosto ni v celoti pregledal. Zaradi tega smo naredili natančno revizijo obstoječih poročil, kar pomeni, da smo z uporabniki pregledali vsa poročila, nepotrebna izločili, določena pa le preoblikovali skladno z željami uporabnika. Z namenom oskrbeti uporabnika le s poročili, ki so v njegovem interesu, smo pripravili listo uporabnikov in poročil, ki jih posamezen uporabnik želi.

V obstoječem poročevalskem procesu je, kljub enotnim usmeritvam glede poročanja, zaradi različnih lokalnih standardov prihajalo do razlik v metodologijah, vrednotenjih in zajemanju podatkov s strani odvisnih podjetij. Nekatera poročila odvisnih podjetij in obvladujočega podjetja *metodološko niso bila usklajena*, kar je oteževalo konsolidacijo in medsebojne primerjave podatkov. Odvisna podjetja se morajo pri poročanju natančno držati navodil obvladujočega podjetja, zaradi česar smo za namene bodočega poročanja pripravili *vsebinski priročnik*. Le-ta je natančno določal računovodske standarde, metodologije obračunavanja posameznih postavk in tudi način izpolnjevanja posameznih tabel. Priročnik bi moral biti redno ažuriran in prek spletnih strani stalno dostopen poročevalcem v odvisnih podjetjih. Poleg vsebinskega priročnika je bil v pripravi tudi *tehnični priročnik* (pripravljali so ga svetovalci Hyperiona), ki naj bi vseboval tehnična navodila za uporabo nove aplikacije.

Nekateri uporabniki, predvsem iz prodajnih služb, so na intervjujih izrazili željo po *poročilih o prodaji po posameznih preparatih (izdelkih) in glavnih kupcih*. Omenjene (prodajne) podatke so si do takrat zagotavljali sami. Na tej stopnji smo se člani projektne skupine morali vprašati, kako široko bomo v novem informacijskem sistemu zajemali podatke. Odločili smo se, da je za namene kontrolinga zajemanje podatkov po preparatih in kupcih preveč podrobno, zato smo projekt (aplikacijo) zamejili in kot najnižji nivo podatka določili program. Poročanje po proizvodih (angl.: product reporting), pa bi bilo kljub temu moč naknadno vzpostaviti v enakem programskem orodju z aplikacijo, ki bi bila identična prvi in zato z njo popolnoma združljiva.

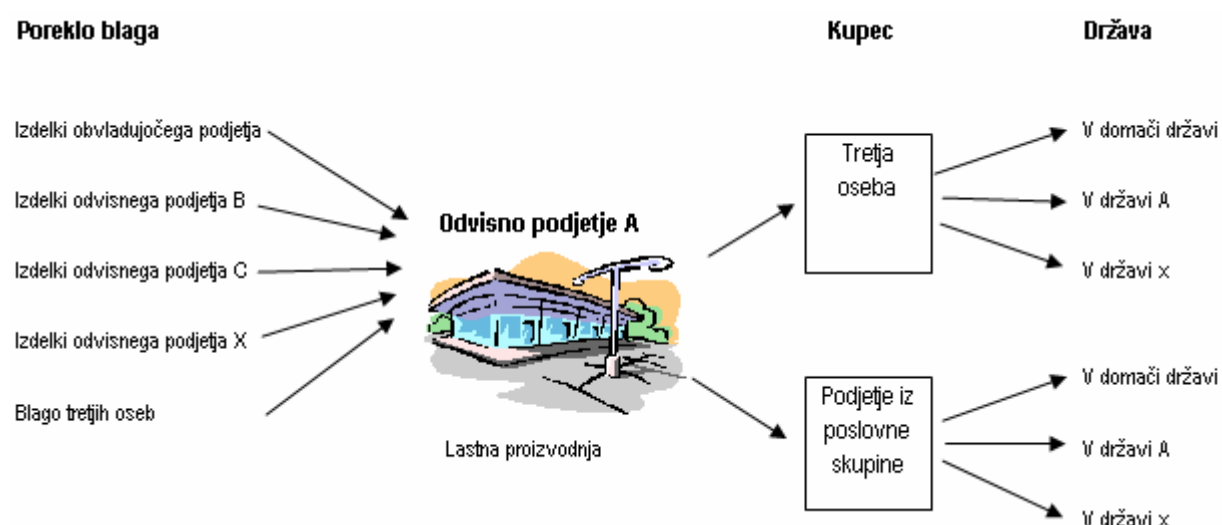
Uporabniki so v obstoječih poročilih *pogrešali različne vrste grafičnih prikazov*, pritoževali pa so se tudi nad neustrezno strukturiranimi stroški, saj iz njih niso bile razvidne določene postavke (na primer stroški strokovnih sodelavcev v okviru marketinških stroškov). V novih

⁶⁶ Tako naj bi podatke o poslovanju odvisna podjetja posredovala centralnemu kontrolingu že četrti delovni dan v mesecu za pretekli mesec. Zaradi tako kratkih rokov bi morala podjetja vsak mesec čim boljše oceniti (vkalkulirati) postavke in poslovne dogodke, ki v času poročanja še niso bili zavedeni v računovodskih evidencah. Omenjen postopek imenujemo postopek »hitrega zaključevanja računovodskih evidenc« (angl.: fast close procedure) in naj bi bil v vseh odvisnih podjetjih tudi ustrezno predstavljen.

poročilih smo zato predvideli različne vrste grafičnih prikazov in pripravili predlog nove strukture stroškov, ki je upoštevala želje uporabnikov.

Zaradi vse kompleksnejših razmerij med podjetji v poslovni skupini, se je pojavila tudi *potreba po sledljivosti blaga in izdelkov*. Odvisna podjetja v tujini imajo namreč različne funkcije. Nekatera podjetja le prodajajo, druga so proizvodna, tretja pa se ukvarjajo tako s proizvodnjo kot s prodajo (podjetja s celovitim poslovanjem). Ob tem po eni strani podjetje lahko prodaja izdelke obvladujočega podjetja, lastne proizvode, izdelke drugega odvisnega podjetja ali celo izdelke tretjih oseb⁶⁷. Na drugi strani podjetje te izdelke prodaja različnim kupcem v različnih državah. Tako lahko prodaja izdelke tretjim osebam ali podjetjem v poslovni skupini⁶⁸. Opisane relacije ponazarjam v Sliki 17.

Slika 17: Prodaja po poreklu blaga in kupcu



Vir: Lastni.

Z intervjuji smo tudi ugotovili, da je večina uporabnikov še vedno najbolj vajena prejemati tiskana poročila. Le redki so izrazili željo po »on-line« poročilih, kar bo nov informacijski sistem tudi omogočal. Na tem mestu bo potrebno nekaj dodatnega napora vložiti v spreminjanje navad uporabnikov informacij.

Na podlagi zaključkov intervjujev smo izdelali akcijski plan, v katerem smo določili posamezne aktivnosti, njene nosilce in predvidene roke za zaključek aktivnosti. Kot rezultat intervjujev so nastali tudi predlogi novih poročil, ki so bila osnova za *pripravo vnosnih tabel*. Z njimi smo morali zajeti vse potrebne analitične podatke, iz katerih se bodo oblikovala poročila.

⁶⁷ Izraz tretje osebe uporabljam za ekonomske subjekte, ki niso člani poslovne skupine.

⁶⁸ V zvezi s tem govorim o prodaji po poreklu blaga in kupcu.

5.6 Osnovna izhodišča poročanja odvisnih podjetij

Za nemoten proces poročanja smo morali *opredeliti osnovna izhodišča poročanja*. Določili smo vrsto poročil, jezik poročanja, računovodske standarde, valuto poročanja, obliko in način poročanja ter rokovnik poročanja za prihodnje poslovno leto.

Vrsto poročil smo definirali na osnovi zahtev uporabnikov. Pripravljala se bodo predvsem *redna mesečna, četrletna, polletna in letna obračunska poročila*⁶⁹.

Poročanje bo potekalo *v angleškem jeziku*, končna poročila uporabnikom v obvladujočem podjetju pa se bodo pripravljala v slovenskem jeziku. V zvezi z angleščino kot jezikom poročanja bi lahko naleteli na težave glede razlik v računovodskem žargonu med britansko in ameriško angleščino. Temu smo se izognili s pripravo vsebinskega priročnika, v katerem smo med drugim tudi vnaprej oblikovali enotno poimenovanje računovodskih kategorij v angleškem jeziku. S tem smo si želeli olajšati delo, ne samo pri pripravi medletnih poročil, ampak tudi v kasnejših fazah – pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov. Po potrebi bi v aplikacijo lahko dodali tudi opise v drugih jezikih.

Odvisna podjetja v tujini so pri poslovanju omejena z lokalnimi računovodskimi standardi in lokalno zakonodajo. Glede na to, da mora odvisno podjetje izpolnjevati tudi *standarde obvladujočega podjetja* (v našem primeru Slovenske računovodske standarde), bo morale računovodske izkaze sestavljati v dveh različicah.

Podjetja bodo podatke o poslovanju poročala v svojih, *lokalnih valutah*. Na osnovi ustreznih menjalnih tečajev, se bodo podatki v aplikaciji avtomatično preračunavali v ustrezne valute (v skupno valuto, ki je slovenski tolar ali v ustrezno transferno valuto). V tem primeru se pojavi vprašanje izbire primernega menjalnega tečaja.

Oblika in način poročanja sta definirana že s samo aplikacijo. Poročevalci iz odvisnih podjetij bodo do aplikacije (in tudi do končnih poročil) dostopali preko spletnih strani v skladu s pooblastili posameznih skupin uporabnikov. To pomeni, da lokalne instalacije programske opreme niso potrebne. Z ročnim izpolnjevanjem⁷⁰ vnosnih tabel na spletnih straneh in z enim pritiskom na gumb, bodo podatke poslali neposredno v centralno bazo podatkov. Pošiljanje poročil preko elektronske pošte ali celo telefaksov (in težav v zvezi s tem) bo le še preteklost.

⁶⁹ Za redna poročila velja, da so nosilec odločanja predložena v rednih, vnaprej določenih rokih. Glavni namen obračunskih poročil pa je obravnavanje že nastalih poslovnih dogodkov in prikazovanje že izmerjenih računovodskih kategorij.

⁷⁰ Sprva naj bi poročevalci podatke v vnosne table vnašali ročno, kasneje pa bi se prenosi podatkov iz lokalnih računovodskih evidenc večinoma avtomatizirali z uporabo vmesnikov.

Pri oblikovanju rokovnika za redna obračunska poročila je bilo ključno, kdaj uporabniki želijo razpolagati z informacijami. Omenjeni datum je bil izhodišče za določitev rokov poročanja odvisnim podjetjem. Seveda smo si v centralnem kontrolingu pustili še nekaj časa za analizo rezultatov in pripravo poročil, ki se bo z novo aplikacijo ustrezno skrajšal.

Pogostost in vrsto računovodskih podatkov in informacij, ki jih bodo v skladu s projektom odvisna podjetja posredovala obvladujočemu podjetju, sem povzela v Tabeli 9.

Tabela 9: Pogostost in vrsta informacij odvisnih podjetij obvladujočemu podjetju

Pogostost informacij	Vrsta informacij	Prejemnik informacij v obvladujočem podjetju
Dnevne informacije	Stanje denarnih sredstev	Sektor finance
Mesečne informacije	Neto prodaja (po državah, programih, po kupcu in poreklu blaga) Bruto / neto prodaja Stroški po funkcionalnosti Terjatve - kratkoročne terjatve do kupcev - zapadle kratkoročne terjatve do kupcev in njihova starostna struktura - terjatve do podjetij v skupini Obveznosti iz poslovanja Končno stanje zalog po nabavni vrednosti (ločeno za carinsko in redno skladišče) Število zaposlenih po programih Mesečni denarni tok	Kontroling Sektor finance
Četrtletne informacije	Poleg zgoraj navedenih še:	Kontroling
Polletne informacije	- izkaz poslovnega izida (stopenjski izkaz z ustreznimi prispevki pokritja)	
Letne informacije	- bilanca stanja - izkaz finančnega izida	

Vir: Lastni.

5.7 Oblikovanje in zgradba aplikacije

Naj za začetek navedem nekaj glavnih lastnosti novega programskega orodja, ki so bile tudi odločilne za njegov končni izbor:

- široka funkcionalnost in fleksibilnost (možnost naknadnega spreminjanja dimenzij);
- sodobna, uporabniku prijazna, večdimenzionalna aplikacija;
- orodje, prilagojeno potrebam velikih podjetij z več tisoč uporabniki,
- sposobnost procesiranja velike količine podatkov;
- enotna baza podatkov, ki zagotavlja »eno verzijo resnice«;
- vključenost orodij za poročanje in analize, ki so enostavna za uporabo⁷¹.

⁷¹ To pomeni, da so oblikovana tako, da uporabnik pri njihovi uporabi ne potrebuje pomoči informatikov ali programerjev.

Orodje odlikujejo tudi različne funkcije za finančno konsolidacijo in poročanje. Omogočeno je avtomatično izločanje postavk, in s tem skrajševanje postopka konsolidacije, ki so posledica odnosov med podjetji znotraj skupine, avtomatizirano je tudi preračunavanje podatkov v različne valute, seveda na osnovi vnesenih menjalnih tečajev.

Arhitektura programskega orodja *sloni na medmrežju*, s čimer je uporabnikom omogočen hiter, enostaven in varen vnos podatkov ter hiter dostop do skupnih finančnih informacij s katerekoli lokacije. Relacijsko shranjevanje podatkov (angl.: relational data storage) omogoča, da so ključni podatki dostopni uporabnikom kjerkoli, kadarkoli. Aplikacijo je moč centralno upravljati (centralni kontroling) preko interneta, intraneta ali extraneta⁷² le s pomočjo spletnega brskalnika. Uporabniki so tako priča enotnemu pogledu v kateremkoli trenutku. Nova aplikacija predstavlja centraliziran finančni informacijski sistem, ki lahko generira poročila tako za notranje kot za zunanje uporabnike, pri čemer je zagotovljena konsistentnost podatkov.

Programsko orodje je moč enostavno integrirati v obstoječ informacijski sistem podjetja, saj je ob pomoči adapterjev popolnoma *združljivo* z različnimi celovitimi programskimi rešitvami. Z uporabo standardnih orodij in programskih vmesnikov je moč enostavno *razširiti funkcionalnost aplikacije* (z namenom rešiti specifične zahteve hitro in stroškovno učinkovito).

5.7.1 Dimenzije aplikacije

Kot sem že omenila, gre za večdimenzionalno programsko orodje z možnostjo oblikovanja do (največ) dvanajst dimenzij. Od tega jih osem določa že sam sistem, do štiri dimenzije pa se dodajo poljubno. Dimenzije, ki jih določa sistem, so: *scenarij, leto, obdobje, entiteta, vrednost, postavka, notranji odnosi in pogled*.

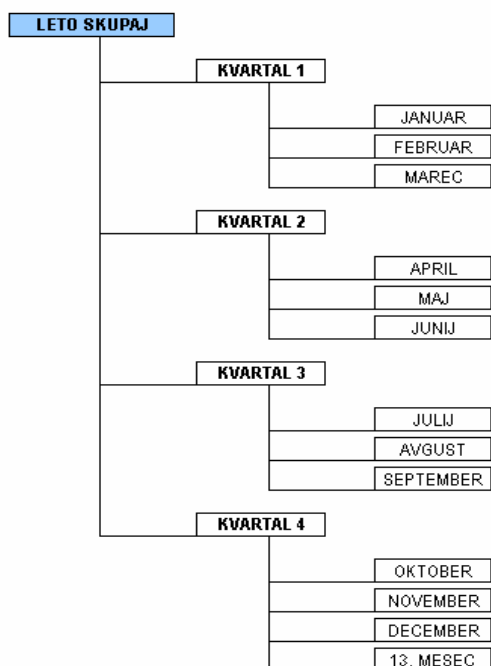
Scenarij (angl.: *Scenario*): v tej dimenziji določimo vrsto podatkov, ki se bodo zbirali (na primer realizacija, plan, napoved, ocena in podobno). Število scenarijev v dimenziji lahko določamo poljubno. V aplikaciji smo oblikovali naslednje scenarije: mesečna realizacija, četrletna realizacija, napoved, ocena, letni plan, dinamični plan, interni plan.

Leto (angl.: *Year*): že pri določanju profila aplikacije (v samem začetku izgradnje) moramo navesti število let, za katera bomo zbirali podatke. Aplikacijo smo (za vsak slučaj) definirali za 36 let, od leta 1995 do 2030, saj kasneje te dimenzije ni več moč spreminjati.

⁷² Islovar (terminološki slovar informatike) opredeljuje *internet ali medmrežje* kot svetovno omrežje omrežij, ki uporablja protokole in storitve odprtih standardov, predvsem sklada protokolov TCP/IP. Je globalni informacijski sistem. *Intranet* je notranji informacijski sistem neke natančno določene skupine uporabnikov, *ekstranet* pa je skupni notranji informacijski sistem dveh ali več natančno določenih skupin uporabnikov, ki temelji na uporabi storitev in protokolov Interneta [URL: http://www.islovar.org/iskanje_enostavno.asp].

Obdobje (angl.: Period): časovna obdobja smo uskladili s standardnim koledarjem. Leto smo razdelili na četrtletja in mesece, in sicer smo v okviru letnega scenarija oblikovali trinajst period – mesecev. Zadnji, trinajsti mesec, bi bil namenjen prilagoditvam konec leta. V aplikaciji ne bi bilo podatkov za obdobja, krajša od enega meseca. Obdobja smo v aplikaciji oblikovali hierarhično kot kaže Slika 18.

Slika 18: Hierarhija dimenzije *obdobje*

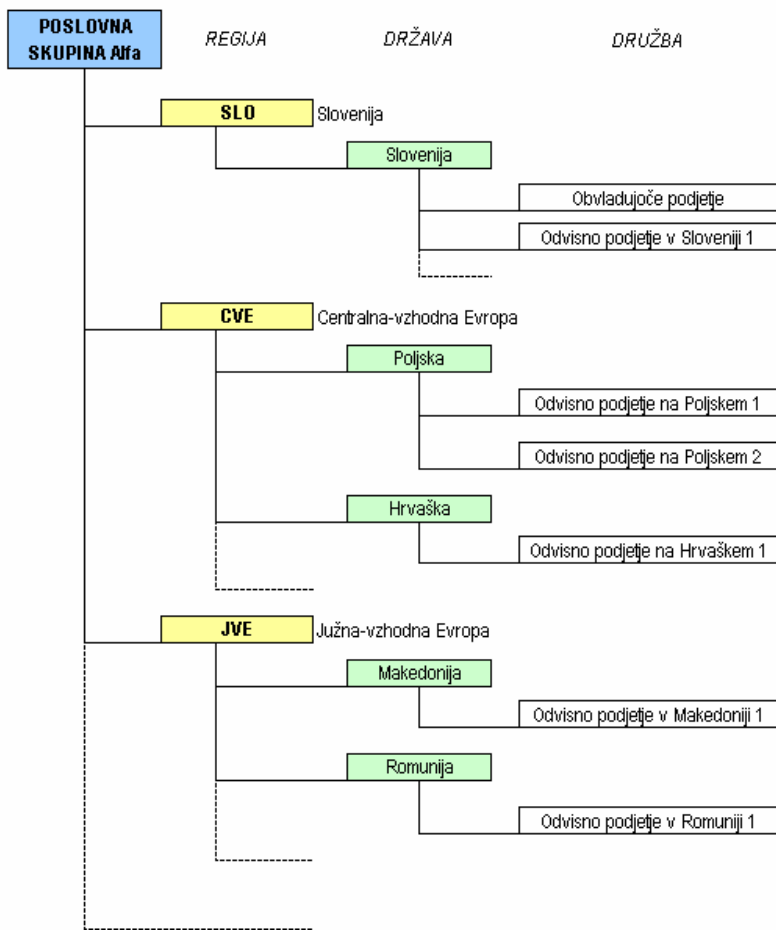


Vir: Lastni.

Entiteta (angl.: Entity): dimenzija se nanaša na enote, ki so del organizacijske strukture podjetja. Entiteta je lahko divizija, oddelek, proizvodni obrat, regija, odvisno podjetje, oddelek in podobno. V našem primeru entitete predstavljajo odvisna podjetja. Njihova hierarhija sledi geografskemu kriteriju regija – država – enota, tako kot je razvidno iz Slike 19 na naslednji strani. Pridružena podjetja (angl.: associated companies) so v aplikaciji obravnavana kot tretje osebe in ne kot člani poslovne skupine.

V primeru dimenzije *entiteta* govorimo o tako imenovani združevalni dimenziji, kar pomeni, da se podatki na osnovi vnaprej definirane hierarhije združujejo po določenem kriteriju, v našem primeru geografsko. V tej dimenziji je potrebno definirati vse medsebojne odnose med entitetami v organizaciji. Entiteta je tako lahko odvisna (je v lasti druge entitete), osnovna (je najnižje v hierarhiji in ne more posedovati druge entitete) ali matična (lahko poseduje eno ali več odvisnih entitet, ki so ji neposredno podrejene).

Slika 19: Hierarhija dimenzije *entiteta*



Vir: Lastni.

Vrednost (angl.: Value): dimenzija pomeni vrednost postavke, ki je lahko izražena v katerikoli valuti. Entitete v kombinaciji z dimenzijo *vrednost* predstavljajo edini del aplikacije, ki se lahko konsolidira. Vse ostale dimenzije, katerih elementi so organizirani hierarhično in imajo nadrejeni člen, se lahko le združujejo oziroma agregirajo.

Postavka (angl.: Account): seznam postavk, ki ga sestavlja nabor vseh postavk, za katere se v aplikaciji zbirajo podatki, predstavlja najkompleksnejšo dimenzijo. Vse postavke smo v aplikaciji hierarhično razvrstili in vsaki od njih določili ustrezen tip. Tip postavke določa, na kakšen način se podatki posameznih postavk med seboj združujejo⁷³. Vsaki postavki smo, poleg njenega tipa, določili še ostale attribute, kot so število decimalnih mest postavke, ali gre

⁷³Določanje tipa postavke je zelo pomembno za pravilno izračunavanje zbirnih postavk. Na primer, izkaz poslovnega izida smo v aplikaciji zasnovali kot hierarhijo postavk, njihovo pravilno preračunavanje pa določata hierarhija in tip posamezne postavke. Novost programskega orodja, o katerem govorim, je ravno lastnost združevanja postavk preko hierarhije. Preračunavanje tako ne poteka na osnovi zapisanih formul. Najpogosteje smo v aplikaciji uporabili naslednje tipe postavk: aktiva, pasiva, prihodek, odhodek.

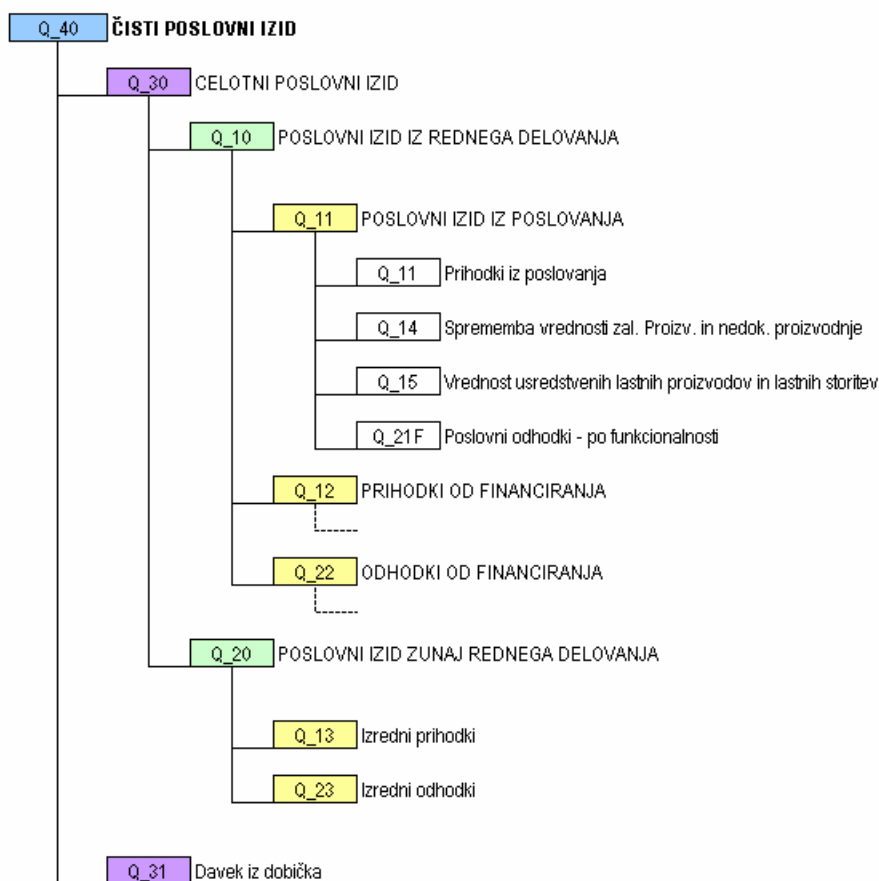
za postavko medsebojnih razmerij podjetij v skupini, nivo detajla postavke (na primer delitev po programih) in podobno⁷⁴. V primeru, da postavke ne želimo naprej podrobneje razčleniti, to določimo s posebno »nevnosno« formulo (angl.: non-input logics).

Za potrebe kontrolinga poslovne skupine smo seznam postavk razdelili v tri sklope v odvisnosti od vrste poročanja:

- mesečne postavke (vsebuje postavke, ki se poročajo mesečno);
- četrtnete postavke (vsebuje postavke, ki se poročajo četrtneto) in
- računovodske postavke (vsebuje postavke, potrebne za računovodsko konsolidacijo).

Postavke smo označili z alfanumeričnimi, tako imenovanimi govorečimi šiframi. Primer hierarhije seznama postavk za izkaz poslovnega izida prikazujem v Sliki 20.

Slika 20: Hierarhija postavk izkaza poslovnega izida



Vir: Lastni.

⁷⁴ Seznam vseh postavk z njihovimi atributi smo pripravili v Excelovi datoteki, ki smo jo nato (v tekstovni obliki) uvozili v aplikacijo. S tem smo v aplikaciji kreirali šifrant postavk, ki ga lahko nadalje ročno urejamo neposredno v aplikaciji.

Notranji odnosi (angl.: intercompany, ICP): dimenzija se uporablja v kombinaciji z dimenzijo *postavka*. Pri vsaki postavki med atributi naletimo tudi na atribut ICP, ki ga izberemo v primeru, da želimo za neko postavko imeti podatek ločen na del, ki se nanaša na odnose med podjetji v skupini (na primer prodaja odvisnega podjetja drugemu odvisnemu podjetju) in na del, ki se nanaša na odnose do tretjih oseb (na primer prodaja odvisnega podjetja končnemu kupcu).

Na osnovi ustrezno definiranih postavk aplikacija avtomatično izloči odnose znotraj poslovne skupine in naredi poročilo o narejenih izločitvah. V primeru, da se izkazani zneski o medsebojnih odnosih dveh podjetij razlikujejo⁷⁵, jih aplikacija zapiše na tako imenovane konte razlik (angl.: plug accounts), ki omogočajo, da je na primer bilanca stanja kljub razlikam (ki naj jih ne bi bilo) izravnana.

V Sliki 21 na naslednji strani prikazujem primere postavk (v okviru prihodkov iz poslovanja), za katere želimo imeti podatke razčlenjene na del, ustvarjen znotraj poslovne skupine⁷⁶ in na del, ustvarjen izven poslovne skupine⁷⁷. Iz slike je nadalje razvidno, da moramo podatke postavk, ki se nanašajo na odnose v skupini naprej razdeliti po podjetjih iz skupine in po programih. V teh primerih se postavke kombinirajo z dimenzijama *entiteta* in *program*⁷⁸, kar prav tako določimo med atributi postavke. Glede na to, da želimo prodajo spremljati po državah, moramo podatke o prodaji končnim kupcem razdeliti tudi po državah.

V seznam postavk smo vključili tudi kontrolne postavke, katerih namen je preverjanje konsistentnosti vnesenih podatkov⁷⁹. V primeru, da podatki niso konsistentni, jih ni moč poslati v centralo. Na ta način se nepravilnosti rešujejo že v postopku poročanja.

Pogled (angl.: View): v tej dimenziji definiramo različne poglede, ki so lahko mesečni, kumulativni. Kombinirajo se z dimenzijo *obdobje*.

Poleg dimenzij, ki jih določa že sam sistem, smo definirali še dve dimenziji po meri. Prva je *program*, druga pa vključuje štiri poddimenzije⁸⁰: *končni kupec*, *pridružena podjetja*, *stopnja izobrazbe*. Dimenzije po meri pomenijo možnost nadaljnje členitve podatka neke postavke, kar moramo prav tako definirati med atributi postavke.

⁷⁵ Na primer, da odvisno podjetje A izkazuje terjatev do odvisnega podjetja B v drugačnem znesku kot izkazuje odvisno podjetje B obveznost do odvisnega podjetja A.

⁷⁶ Na kar nakazuje črka G (angl.: group, skupina) v šifri konta; med atributi konta izberemo okence ICP.

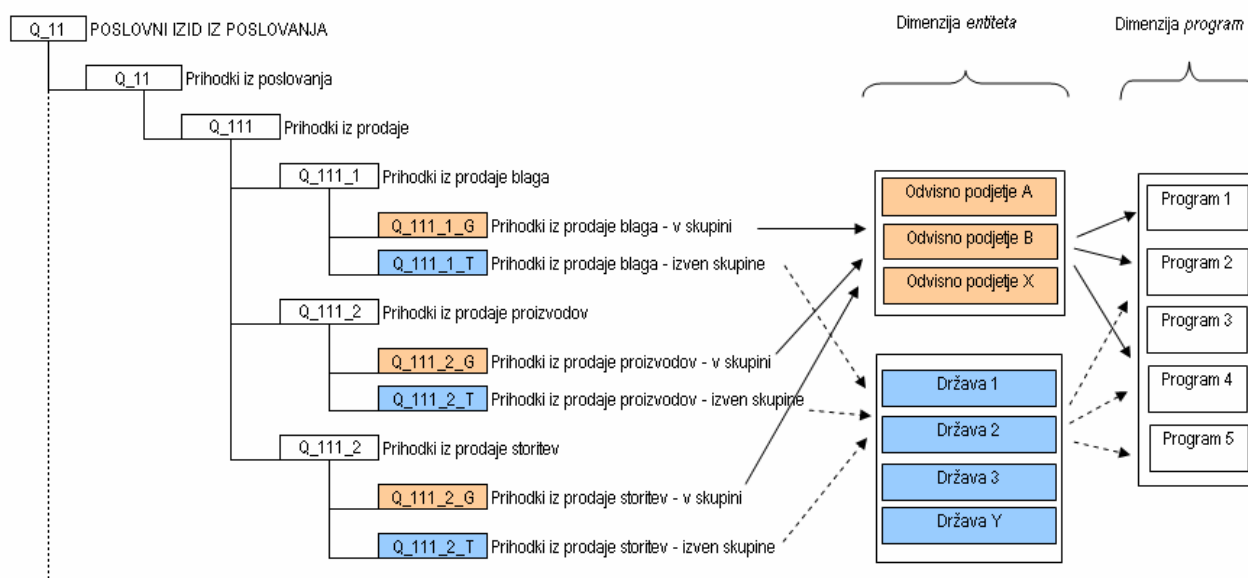
⁷⁷ Na kar nakazuje črka T (angl.: third party, tretje osebe) v šifri konta; med atributi konta ne izberemo okenca ICP.

⁷⁸ V nadaljevanju bomo videli, da je dimenzija Program določena kot dimenzija po meri.

⁷⁹ Na primer vsota odhodkov po funkcionalnosti mora biti enaka vsoti odhodkov po vrstah.

⁸⁰ Aplikacija dopušča oblikovanje več poddimenzij v okviru ene dimenzije po meri, toda le v primeru, ko se med seboj ne križajo. Na primer postavke, ki se nanaša na izobrazbo zaposlenih, ni smiselno kombinirati s pridruženim podjetjem.

Slika 21: Primer kombiniranja postavk z dimenzijama *entiteta* in *program*



Vir: Lastni.

5.7.2 Preračunavanje valut

Pri izbiri valute poročanja ima podjetje na voljo tri možnosti: lahko izbira med valuto obvladujočega podjetja, lokalnimi valutami odvisnih podjetij ali tretjo valuto. Splošnega pravila, katera možnost je najboljša ni. Podjetje se mora o poročevalni valuti odločiti na podlagi svojih potreb.

V našem primeru poročevalno valuto odvisnih podjetij predstavlja lokalna valuta države, v kateri se podjetje nahaja. Glede na zahteve končnih uporabnikov informacij, se vrednosti postavk v aplikaciji ustrezno preračunavajo v skupno in/ali v transferno valuto. Preračunavanje valut poteka na osnovi vnesenih menjalnih tečajev in določene metode preračunavanja valut.

Aplikacija že sama po sebi vključuje dve metodi za preračune valut, tako imenovani PVA in VAL metodi. Prva preračuna vsak mesečni podatek z ustreznim mesečnim tečajem (uporablja se za postavke toka), druga metoda pa prevede kumulativne oziroma končne vrednosti z ustreznim končnim tečajem. Primer preračuna po obeh metodah prikazujem v Tabeli 10.

Tabela 10: Prikaz metod PVA in VAL

	JAN.	FEB.	MAR.	MAR.	
	Mesečni podatek	Mesečni podatek	Mesečni podatek	Kumulativa	
Prihodki (lokalna valuta)	10	10	10	30	
Terjatve (lokalna valuta)	10	10	10	10	
Povprečni tečaj	2	3	4		
Končni tečaj	2,1	2,8	4,2		
Prihodki (enotna valuta) - PVA	20	30	40	90	$90 = 20+30+40$ in ne $120 = (10+10+10)*4$
Terjatve (enotna valuta) - VAL	21	28	42	42	$42 = (10 * 4,2)$

Vir: Interni.

Preračunavanje vrednosti postavk v drugo valuto lahko privede do tečajnih razlik, ki izhajajo iz pretvorbe posameznih prihodkov in odhodkov po povprečnem menjalnem tečaju ter sredstev in dolgov po končnem deviznem tečaju.

MRS na primer določajo (MRS, 2001, str. 518), da naj obvladujoče podjetje pri pretvarjanju računovodskih izkazov odvisnih podjetij v enotno valuto upošteva naslednje postopke:

- sredstva in dolgove, tako denarne kot nedenarne, ki jih ima podjetje v tujini, naj pretvori po končnem tečaju;
- posamezne prihodke in odhodke v podjetju v tujini naj pretvori po menjalnih tečajih, ki so veljali na dneve poslov⁸¹. Če je valuta poročanja valuta hiperinflacijskega gospodarstva, mora posamezne prihodke in odhodke pretvoriti po končnem tečaju in
- vse tečajne razlike je treba razvrstiti kot kapital, dokler čista finančna naložba ni odtujena.

6. Sklep

Namen dela je bil ugotoviti vlogo in pomen kontrolinga v multinacionalnem podjetju pri zagotavljanju informacij za odločanje različnim ravнем posloводства, s poudarkom na nalogah kontrolerja, ki jih ima pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju notranjega informacijskega sistema ter pri izvajanju informiranja.

Za lažje razumevanje obravnavanega področja sem najprej predstavila teoretična izhodišča v zvezi z nastankom multinacionalnega podjetja ter možne oblike njegove organizacijske strukture. Za multinacionalno podjetje so značilne predvsem nacionalna struktura,

⁸¹ Za pretvarjanje posameznih prihodkov in odhodkov pogosto uporabljamo tečaj, ki je blizu dejanskim menjalnim tečajem, na primer povprečni menjalni tečaj za obdobje (MRS, 2001, str. 519). Kadar se menjalni tečaji zelo spreminjajo, je uporaba povprečnega tečaja v obdobju precej nezanesljiva.

organiziranost po geografskih področjih in matrična struktura. Njihove osnovne značilnosti so visoka raven fleksibilnosti, zmanjševanje ravni odločanja v podjetju ter dodeljevanje odgovornosti tudi najnižjim ravnam v hierarhiji. V primeru zelo velikih multinacionalnih podjetij je moč opaziti tudi kombinacijo dveh ali več standardnih organizacijskih struktur.

Vse večja internacionalizacija poslovanja nedvomno prinaša tudi večjo kompleksnost upravljanja in vodenja, pri čemer zelo pomembno vlogo igra kontroling. Njegova primarna naloga je ravno v podpori vodstvu pri vodenju in usmerjanju podjetja. Vloga kontrolinga obvladujočega podjetja kot osrednjega objekta procesa kontrolinga v multinacionalnem podjetju je dvojna: kontroling v domačem, obvladujočem podjetju, ter odgovornost za zasnovo in vpeljavo kontrolinga v vseh odvisnih podjetjih.

Jedro vsakega kontrolinga predstavlja ustrezen informacijski sistem, ki mora vsem odločevalnim ravnam zagotavljati pravočasne, primerne, točne in popolne informacije. Zelo pomembna je njegova ustrežna izgradnja, razvoj in vzdrževanje, saj je učinkovitost vseh aktivnosti kontrolinga v največji meri pogojena ravno z ustreznostjo informacijskega sistema ter kakovostjo razpoložljivih informacij. Za uspešno vodenje odvisnih podjetij so pomembne predvsem kakovostne informacije, ki so izražene v ustreznih načrtih, obračunih in nadzornih poročilih.

Vzpostavitev optimalnega informacijskega sistema v multinacionalnem podjetju je zelo zahtevna naloga, saj informacije vanj prispevajo vse organizacijske enote, prav tako pa jih v obliki različnih vrst poročil koristijo vse ravni posloводства multinacionalnega podjetja na različnih lokacijah. Poleg tega mora informacijski sistem ohraniti prožnost in se prilagajati zahtevam posloводства po novih vrstah informacij, ki jih potrebuje za odločanje. Pri tem bi poudarila, da pomeni preoblikovanje podatkov v informacije zahtevno strokovno delo, ki še zdaleč ni zgolj tehničnega značaja, temveč zahteva tudi dobro poznavanje specifičnega strokovnega področja. Rečem lahko, da informacijski sistem podjetja nima druge naloge in cilja, kot da posreduje pravo informacijo na pravo mesto ob pravem času. Najboljši informacijski sistem je tisti, ki te funkcije opravlja hitro in učinkovito, s čim nižjimi stroški. Ob tem se je potrebno tudi zavedati, da so ključ do dobrih informacij ljudje in ne tehnologija. Nenazadnje so ljudje tisti, ki transformirajo podatek v informacijo in prav isti ljudje imajo od takšne informacije tudi koristi.

Obseg, vsebina, pogostost in smer pretoka informacij v multinacionalnem podjetju v smislu poročanja odvisnih podjetij regijskemu oddelku, funkcijskim oddelkom, divizijam ali neposredno obvladujočemu podjetju o doseganju rezultatov, je odvisna od stopnje decentraliziranosti odločanja v multinacionalnem podjetju, od njegove organizacijske strukture in od velikosti odvisnega podjetja. Od organizacijske strukture podjetja je odvisno, do katerih informacij mora imeti za učinkovito odločanje dostop posamezna raven odločanja v podjetju in kolikšen je obseg informacij, ki potujejo po informacijskem sistemu v smeri od spodaj

navzgor. Čim večja samostojnost pri odločanju o poslovnih funkcijah je dana lokalnemu poslovodstvu, tem manjši je obseg informacij, ki jih potrebuje vrhnje poslovodstvo.

Od vseh oblik organizacijskih struktur, zahteva najbolj razvit informacijski sistem matrična organizacija, v kateri poteka vzporedno poročanje dvema ali trem nadrejenim ravnem odločanja (regijskemu, produktnemu in/ali funkcijskemu vodji). Posledice neprimerne informacijskega sistema v takšni organizacijski strukturi se kažejo v podvajanju informacij, počasnem pretoku informacij in posledično zmanjšani zmožnosti hitrega odzivanja na spremenjene tržne razmere.

Uvajanje in izbira ustreznega informacijskega sistema ni enostavna odločitev. Visoki stroški in nevarnost, da projekt sploh ne bi bil zaključen, so razlog, da se je potrebno izbire rešitve lotiti še toliko bolj previdno in natančno. Podjetje se lahko odloči za nakup že izdelane programske rešitve, ki je trenutno na tržišču, lahko naroči izdelavo ustrezne programske rešitve zunanjemu partnerju ali pa podjetje samo izdelava programsko rešitev s pomočjo svojega lastnega kadra. V praksi se podjetja največ poslužujejo prve možnosti, saj je ekonomsko najbolj upravičena. A odločitev, kaj je v konkretnem primeru najboljše, je vse prej kot lahka. Najmanj težav z izbiro imajo seveda podjetja, ki v resnici možnosti izbire sploh nimajo. To so v prvi vrsti kapitalsko odvisna podjetja in podružnice tujih podjetij, prav tako tudi podjetja, ki večji delež celotnega prihodka ustvarijo s prodajo enemu (tujemu) kupcu. V teh primerih močnejši partner, že zavoljo preprostejšega povezovanja, podjetju zapove, čigav in kakšen sistem naj vpelje.

Ne glede na to, za kateri način vpeljave informacijskega sistema se podjetje odloči, je potrebno postavitve informacijskega sistema organizirati kot projekt z vsemi njegovimi značilnostmi. Ključni dejavniki uspeha projekta uvajanja novega informacijskega sistema v podjetju predstavljajo podpora vodstva v vseh fazah projekta, ažuren prenos in vnos obstoječih podatkov, dovolj časa za prehod v živo, angažiranost in izobraževanje zaposlenih, predvsem pa sprememba njihovega razmišljanja, in znanje ter izkušnost uvajalcev skupaj z znanjem, ki ga imajo zaposleni v podjetju.

Z neustreznim informacijskim sistemom za podporo kontrolingu odvisnih podjetij in podjetja kot celote se je soočalo tudi multinacionalno podjetje Alfa. Vedno bolj kompleksno poslovanje podjetja je namreč zahtevalo sodobnejše in zmogljivejše programsko orodje. Podjetje se je zato odločilo za nakup aplikacije Hyperion Financial Management (HFM), ki jo odlikuje široka funkcionalnost in fleksibilnost ter sposobnost procesiranja velike količine podatkov. Gre za sodobno, uporabniku prijazno, večdimenzionalno aplikacijo, ki je prilagojena potrebam velikih podjetij z več tisoč uporabniki. Poleg tega vključuje orodja za poročanje in analize, ki so zelo enostavna za uporabo, odlikuje pa jo tudi enotna baza podatkov, ki zagotavlja »eno verzijo resnice«.

Za uspešno vpeljavo novega, računalniško podprtega informacijskega sistema je poleg izbire primerne programske rešitve potreben še ustrezen postopek uvajanja. Postavitve nove aplikacije smo v podjetju organizirali kot projekt, katerega namen je bil preliti uporabniške zahteve v eno, sistematizirano in uporabniku prijazno aplikacijo, ki bo omogočala nadzorovan vnos in prenos podatkov ter avtomatizirano izdelavo standardnih poročil s pregledi po programih in državah kot dveh osnovnih dimenzijah spremljanja in upravljanja poslovanja poslovne skupine. Osnovni dokument, v katerem smo zasnovali projekt, je predstavljal zagonski elaborat kjer smo definirali cilje projekta, projektno organizacijo, terminski plan posameznih korakov projekta po metodologiji uvajanja projektov STAR, ocenili stroške projekta ter njegove omejitve in rizike.

Pomembno se mi zdi, da podjetja v sodobnem poslovnem svetu vedno bolj razmišljajo o učinkoviti umestitvi informacijskih sistemov v poslovanje podjetja, saj meje med poslovanjem in informatiko vse bolj izginjajo. Tudi prenova informacijskega sistema za potrebe kontrolinga odvisnih podjetij je bila v podjetju Alfa nujna, saj si danes lahko podjetje z uspešnim upravljanjem in inovativno uporabo sodobnih informacijskih orodij ob primerni organizacijski obliki zagotovi pomembno konkurenčno prednost.

7. Literatura in viri

7.1 Literatura

1. Ahlin Tomaž, Zupančič Jože: Uvajanje celovitih programskih paketov. Organizacija, Kranj, 34(2001), 5, str. 283-289.
2. Anthony Robert N., Govindarajan Vijay: Management Control Systems. Chicago : Irwin, 1995. 888 str.
3. Baliga B. R., Jaeger Alfred M.: Multinational Corporations: Control Systems and Delegation Issues. Journal of International Business Studies, New York, 15(1984), 2, str. 25-40.
4. Belkaoui Ahmed: International Accounting - Issues and Solutions. New York : Quorum Books, 1985. 364 str.
5. Belkaoui Ahmed: Multinational Management Accounting. New York : Quorum Books, 1991. 292 str.
6. Birkinshaw Julian M., Morrison Allen J.: Configurations of Strategy and Structure in Subsidiaries of Multinational Corporations. Journal of International Business Studies, New York, 26(1995), 4, str. 729-753.
7. Cavaye A.L.M., Cragg P.B.: Strategic Information System research: A Review and Research Framework. Journal of Strategic Information Systems, New York, 2(1993), 2, str. 125-137.

8. Choi Frederick D. S., Czechowicz James I.: Assessing Foreign Subsidiary Performance: A Multinational Comparison. *Management International Review*, 4, 1983, str. 14-25.
9. Cushing Barry E., Romney Marshall B.: *Accounting Information Systems and Business Organisations*. Reading, Mass. : Addison - Wesley Publishing Company, 1987. 906 str.
10. Daft Richard L.: *Organizational Theory and Design*, 7th ed. Cincinnati : South-Western College, 2001. 633 str.
11. Damij Talib: *Informacijski sistemi*. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1993. 32 str.
12. Davenport Thomas H.: *Putting the I into IT - Mastering Information Management*. London : Financial Times/Prentice Hall, 2000, str. 5-9.
13. Debeljak Žiga: *Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal, d.d.* Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 81 str.
14. Doz Yves, Prahalad C. K.: Patterns of Strategic Control Within Multinational Corporations. *Journal of International Business Studies*, New York, 15(1984), 2, str. 55-72.
15. Emmanuel Clive R., Otley David T., Merchant Kenneth A.: *Accounting for Management Control*, 2nd ed. London : Chapman&Hall, 1991. 518 str.
16. Fidler C., Rogerson S.: *Strategic Management Support Systems*. London : Pitman Publishing, 1996. 334 str.
17. Ghoshal Sumantra, Bartlett Christopher A.: The Multinational Corporation as an Interorganizational Network. *Academy of Management Review*, Mississippi, 1990, 15, str. 603-625.
18. Gradišar Miro, Resinovič Gortan: *Osnove informatike*. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1993. 334 str.
19. Gradišar M., Resinovič G.: *Informatika v poslovnem okolju*. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 508 str.
20. Grobelšek Matic: Kako izbrati pravi ERP. *Gospodarski vestnik*, Ljubljana, (14.10.2002)41, str. 80-83.
21. Grobelšek Matic: Informatizacija poslovanja v podjetju: Čas je za trezno naložbo v IT. *Gospodarski vestnik*. Ljubljana, (23. 2. 2004)9, str. 36.
22. Harzing Anne-Wil: *Managing the Multinationals - An International Study of Control Mechanisms*. Cheltenham : Edward Elgar Publishing Limited, 1999. 425 str.
23. Hedlund Gunnar: The Modern MNC - A Heterarchy. *Human Resource Management*, New York, 25(1986), 1, str. 9-35.
24. Hočevar Marko: *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti*. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 220 str.
25. Hočevar Marko: *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti*. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.

26. Hočevar Marko: Računovodsko informiranje za spremljanje poslovanja odvisnih podjetij. Zbornik XXIX. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997. Str. 127-141.
27. Hočevar Marko: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 143 str.
28. Hočevar Marko: Kako izboljšati poslovodsko odločanje? (1. del). Les : revija za lesno gospodarstvo, Ljubljana, 56(2004), 3, str. 63-68.
29. Hočevar Marko: Kako izboljšati poslovodsko odločanje? (2. del). Les : revija za lesno gospodarstvo, Ljubljana, 56(2004a), 4, str. 101-110.
30. Holt David H.: International Management. Forth Worth : The Dryden Press, 1998. 844 str.
31. Hunger David J., Wheelen Thomas L.: Strategic Management, 5th ed. B.k.: Addison-Wesley, 1996. 441 str.
32. IFAC: Poslovodno računovodstvo - zasnove poslovodnega računovodstva. Revizor, Ljubljana, 8(1997), 1, str. 36-38.
33. Iqbal Zafar M., Melcher Trini U., Elmallah Amin A.: International Accounting - A Global Perspective. South-Western College : International Thomson Publishing, 1997. 610 str.
34. Jones Gareth R.: Organizational Theory, 3rd ed. Upper Saddle River (N.J.): Prentice-Hall, 2000. 559 str.
35. Kaplan S. Robert, Norton P. David: Uravnoteženi sistem kazalnikov: The Balanced Scorecard. Ljubljana : Gospodarski Vestnik, 2000. 343 str.
36. Kenda Vladimir: Mednarodno poslovanje. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2001. 347 str.
37. Kolar Tone: Zamisel sodobnega operativnega kontrolinga. Zbornik 26. posvetovanja o podjetniškem planiranju in menedžmentu. Portorož : Društvo ekonomistov Maribor, 2001, str. 20-34.
38. Koletnik Franc: Kontroling. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1996. 169 str.
39. Kotler Philip: Marketing Management - Trženjsko upravljanje : analiza, načrtovanje, izvajanje in nadzor. Ljubljana : Slovenska knjiga, 1996. 832 str.
40. Lipovec Filip: Analiza in planiranje poslovanja. Ljubljana : Delo - Gospodarski Vestnik, 1983. 401 str.
41. Lipovec Filip: Razvita teorija organizacije. Maribor : Obzorja, 1987. 365 str.
42. Marchand Donald A., Kettinger William J., Rollins John D.: Company performance and IM: the view from the top - Mastring Information Management. London : Financial Times/Prentice Hall, 2000, str. 10-16
43. Martinez Jon I., Jarillo J. Carlos: The Evolution of Research on Coordination Mechanisms in Multinational Corporations. Journal of International Business Studies, New York, 20(1989), 4, str. 489-514.

44. McMullen Geoffrey, Feeny David: Is standardized global IS worth the bother? - *Mastring Information Management*. London : Financial Times/Prentice Hall, 2000, str. 148-152.
45. Merchant Kenneth A., Manzoni Jean-Francois: The Achievability of Budget Targets in Profit Centers: A Field Study. *The Accounting Review*, Sarasota, 64(1989), 3, str. 539-558.
46. Mueller Gerhard G., Gerner Helen, Meek Gary: *Accounting - An International Perspective*. New York : Business One Irwin, 1994. 201 str.
47. Noerreklit Hanne, Schoenfeld Hanns-Martin W.: Controlling Multinational Companies: An Attempt to Analyze Some Unresolved Issues. *The International Journal of Accounting*, Illinois, 35(2000), 3, str. 415-430.
48. Orlikowski Wanda J.: Managing use not technology: a view from the trenches - *Mastring Information Management*. London : Financial Times/Prentice Hall, 2000, str. 253-257.
49. Osmanagić Bedenik Nindžara: *Računovodenje (Kontroling)*. Revizor, Ljubljana, 1998, 6, str. 35-48.
50. Pučko Danijel: *Planiranje v podjetjih*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993. 492 str.
51. Pučko Danijel: *Strateško upravljanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 385 str.
52. Radebaugh Lee H., Gray Sidney J.: *International Accounting and Multinational Enterprises*. Fifth edition. New York: John Wiley & Sons, 2002. 624 str.
53. Reponen T: Strategic Information Systems – A Conceptual Analysis. *Journal of Strategic Information Systems*, New York, 2(1993), 2, str. 100-104.
54. Režun Špela: *Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju*. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 92 str.
55. Robock Stefan, Simmonds Kenneth: *International Business and Multinational Enterprises*. Boston : Irwin, 1989. 826 str.
56. Rozman Rudi: *Analiza in oblikovanje organizacije*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 154 str.
57. Sanyal Rajib N.: *International Management: a strategic perspective*. Upper Saddle River (N.J.): Prentice-Hall, 2001. 503 str.
58. Treven S.: Dodajanje vrednosti z informacijskimi sistemi. Zbornik posvetovanja Dnevi slovenske informatike 1997, Portorož: Slovensko društvo Informatika, 1997, str. 127-133
59. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997. 620 str.
60. Vlahek Davor: Kontroler se mora prilagoditi uporabniku. *Finance*, Ljubljana, 1998, 40, str. 11.
61. Vrankar Mateja: *Izdelovanje konsolidiranih računovodskih izkazov - postopki in zgledi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 195 str.
62. Ward J.: *Principles of Information System Management*. London: Routledge, 1995. 267 str.

63. Wilkinson Joseph W.: Accounting Information Systems - Essential Concepts and Applications. New York : John Wiley & Sons, Inc., 1989. 702 str.

7.2 Viri

1. Baričič Andrej: Kontroling v praksi (seminarsko gradivo). GV izobraževanje, Ljubljana, 15. maj 2002, 15 str.
2. Baričič Andrej, Vrankar Mateja, Jerše Branka: Kontroling v skupinah podjetij (seminarsko gradivo). GV izobraževanje, Ljubljana, 19. junij 2003, 34 str.
3. Islovar, spletni Slovar informatike. [URL: http://www.islovar.org/iskanje_enostavno.asp], Slovensko društvo informatika, jezikovna sekcija, II. izdaja, 2001-2005.
4. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 1357 str.
5. Slovenski računovodski standardi 2002. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.
6. Turk Ivan: Izbrane teme iz računovodstva (zapiski predavanj), Ljubljana 2002.
7. Wright Bruce J.: The Controllers' Management Seminar. Brussels: Management Centre Europe, 2002. 182 str.

Priloge

Priloga 1: Predloga intervjuja z uporabniki informacij kontrolinga podjetja Alfa

PREDLOGA ZA INTERVJU Z UPORABNIKOM INFORMACIJ KONTROLINGA ODVISNIH PODJETIJ

Ime in priimek intervjuvanca: _____

Organizacijska enota: _____

Delovno mesto: _____

Komu poroča: _____

Naloge, dolžnosti, odgovornosti intervjuvanca:

Predstavitev projekta Planet.

1. Kako potreben je po vašem mnenju projekt? (1 = nepotreben, 5 = zelo potreben)

Nepotreben		Zelo potreben		
1	2	3	4	5

2. Kako pogosto pregledujete poročila, ki jih za vas pripravlja oddelek kontrolinga?

redno občasno ne pregledujem

3. V primeru, da ne pregledujete poročil oddelka kontrolinga, navedite razlog(e).

4. Ali si v oddelku pripravljate tudi lastna poročila? Če da, katera in zakaj.

da ne

5. Ali se vam zdijo poročila, ki jih trenutno pripravlja oddelek kontrolinga, ustrezna?

da ne

6. Če ne, kaj vas moti pri obstoječih poročilih:

oblika vsebina rokovnik vse naštet

7. V kateri valuti želite prejemati poročila:

- v lokalni valuti
 v transferni valuti (EUR, USD)
 v SIT

8. Ali so podatki v poročilih oddelka kontrolinga enaki vašim (ali so zanesljivi)?

- da, vedno večinoma večkrat so različni

9. Kaj menite o časovni (ne)ustreznosti poročil? Poročila so podana:

- prepozno v ustreznem času

10. Ali bi želeli prejemati poročila prej (na primer osmi delovni dan v mesecu) na račun nekoliko manjše točnosti podatkov?

- da ne

11. Katerega dne v mesecu bi želeli prejemati:

- redna mesečna poročila: _____
- redna četrtna poročila: _____

12. Način distribucije poročil, ki vam najbolj odgovarja:

- on-line tiskana poslana po e-pošti

13. Koliko ljudi v vašem oddelku bi potrebovalo dostop do nove aplikacije in poročil?

- eden dva
 tri več

14. Pregled obstoječih *mesečnih* poročil, ki jih pripravlja oddelek kontrolinga:

Poročila	OPOMBE in PREDLOGI glede	
	oblike poročila in grafičnih prikazov	vsebine poročila (postavke, kazalniki...)
<i>Zbirna mesečna poročila:</i>		
Prodaja po podjetjih in programih		
Stroški po podjetjih in programih		

Poročila	OPOMBE in PREDLOGI glede	
	oblike poročila in grafičnih prikazov	vsebine poročila (postavke, kazalniki...)
Prodaja in stroški po podjetjih		
Terjatve po podjetjih		
Zaloge po podjetjih in programih ločeno za redno in carinsko skladišče		
Obveznosti po podjetjih		
Število zaposlenih po podjetjih in programih		
<i>Mesečna poročila za posamezno odvisno podjetje:</i>		
Pregled poslovanja podjetja		
Časovna vrsta prodaje, zalog in terjatev		
Analiza prodaje in terjatev		
Prodaja po poreklu blaga in kupcu		
Bruto – neto prodaja po programih		
Kratkoročne terjatve do končnih kupcev		
Prikaz stroškov po vrstah stroškov		
Mesečni denarni tok		
Število zaposlenih po funkcijski shemi		
Število zaposlenih v prodaji in marketingu		

15. Pregled obstoječih *četrtnih* poročil, ki jih pripravlja oddelek kontrolinga:

Poročila	OPOMBE in PREDLOGI glede	
	oblike poročila in grafičnih prikazov	vsebine poročila (postavke, kazalniki...)
<i>Zbirna četrtna poročila za vsa odvisna podjetja:</i>		
Izkaz poslovnega izida po podjetjih in programih		
Konsolidiran izkaz poslovnega izida po programih za državo		
Konsolidirana bilanca stanja za državo		
<i>Četrtna poročila za posamezno odvisno podjetje:</i>		
Izkaz poslovnega izida po programih		
Bilanca stanja za podjetje		
Struktura stroškov v neto prodaji		
Poročilo o zneskih pokritja		

16. Kateri je najnižji nivo podatka, ki ga želite v poročilih o *prodaji*?

- program preparat izdelek

17. Če je najnižji nivo podatka preparat ali artikel, za koliko njih želite spremljati prodajo?

- za prvih 10 za prvih 30 za vse

18. Za koliko držav želite spremljati prodajo?

- za prvih 10 za vse

19. Katere podatke o prodaji si trenutno pridobivate sami?

20. Drugo v zvezi s spremljanjem prodaje:

21. Kateri je najnižji nivo podatka, ki ga želite v poročilih o *zaloga*h?

- program preparat izdelek

22. Če je najnižji nivo podatka preparat ali artikel, za koliko njih želite spremljati zaloge?

- za prvih 10 za prvih 30 za vse

23. Kaj vas zanima:

- fizično spremljanje zalog
 vrednostno spremljanje zalog
 oboje

24. Kaj vas zanima:

- zaloge po prodajni vrednosti
 zaloge po nabavni vrednosti oz. po stalnih cenah
 oboje

25. Ali vam kot podatek o povprečnem stanju zalog zadostuje izračun povprečja iz začetnega in končnega stanja zalog obdobja? Če ne, kakšen naj bi bil po vaše izračun povprečnih zalog?

- da ne

26. Ali želite spremljati zaloge ločeno za redno in carinsko skladišče?

- da ne

27. Drugo v zvezi s spremljanjem zalog:

28. Kateri podatki o *terjatvah* iz poslovanja vas zanimajo:

- le terjatve iz prodaje
- vse terjatve iz poslovanja

29. Ali želite podatek o terjatvah iz prodaje po kupcih? Če da, za koliko oziroma za katere?

- da
- ne

30. Ali želite podatek o starostni strukturi terjatev?

- da
- ne

31. Drugo v zvezi s spremljanjem terjatev:

32. Kakšno delitev *stroškov* želite:

- stroške po vrstah stroškov (obstoječa delitev)
- stroške po funkcionalnosti
- oboje

33. Drugo v zvezi s spremljanjem stroškov:

34. Spremljanje *obveznosti* iz poslovanja:

35. Spremljanje *kadrov*:

36. Spremljanje *investicij*:

37. *Izkaz poslovnega izida*:

38. *Izkaz stanja*:

39. *Izkaz finančnega izida*:

40. Kateri kazalniki iz obstoječih poročil so za vas najpomembnejši? Katere kazalnike pogrešate?

41. Ali vam ustreza primerjava podatkov o poslovanju s planom in preteklim letom?

da

ne, želim še _____

Glavni zaključki:

Udeleženci intervjuja :

_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____
_____	_____

V Ljubljani, dne _____