

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

**ORGANIZACIJA IN DELOVANJE KONTROLINGA POSLOVNE
SKUPINE**

Ljubljana, februar 2010

JANA KAVČIČ

IZJAVA

Študentka Jana Kavčič izjavljam, da sem avtorica tega specialističnega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalcem prof. dr. Rudijem Rozman in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetinih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POJMOVANJE ORGANIZACIJE IN KONTROLINGA	3
1.1 Pojmovanje organizacije	3
1.2 Organizacijske strukture	5
1.2.1 Razmerja in ravni v organizacijski strukturi	6
1.2.2 Oblikovanje organizacijske strukture	8
1.3 Organizacijski proces	10
1.3.1 Upravljalno-ravnalni proces	10
1.3.2 Uresničevanje ciljev	12
1.3.3 Koordinacija	13
1.3.4 Odločanje	14
2 VSEBINA KONTROLINGA IN NJEGOV POMEN V ORGANIZACIJI	15
2.1 Opredelitev kontrolinga	15
2.2 Naloge kontrolinga	16
2.3 Opredelitev planiranja poslovanja in vloge kontrolinga v njej	17
2.3.1 Opredelitev planiranja	17
2.3.2 Vrste planiranja	18
2.3.3 Vloga kontrolinga pri planiranju	20
2.4 Opredelitev kontrole poslovanja in vloge kontrolinga v njej	22
2.4.1 Opredelitev kontrole poslovanja	22
2.4.2 Vrste kontroliranja	24
2.4.3 Vloga kontrolinga pri kontroliranju poslovanja	25
2.4.4 Sistem kontroliranja poslovanja	26
2.5 Analiziranje poslovanja	27
2.5.1 Opredelitev in vrste analiziranja	27
2.5.2 Kontroling in analiza	28
2.6 Informiranje	31
2.6.1 Kaj je informacija?	31
2.6.2 Vloga kontrolinga pri informiranju	33
3 MULTINACIONALNA POSLOVNA SKUPINA	35
3.1 Nastanek poslovne skupine	35
3.2 Organizacijske strukture multinacionalnega podjetja	38
3.3 Centralizacija in decentralizacija odločanja	45
3.4 Hierarhija in heterarhija	46
3.5 Integracija in koordinacija	47
4 MESTO KONTROLINGA V PODJETJU	48
4.1 Vključevanje kontrolinga v poslovno-funkcijsko strukturo	48
4.2 Meto kontrolinga v podjetju	48
4.2.1 Vplivni dejavniki na umestitev kontrolinga v podjetju	48
4.2.2 Kontroling kot samostojna služba	50

4.2.3 Vodja računovodstva kot kontroler – ameriški model.....	50
4.2.4 Poslovodno računovodstvo.....	52
5 VLOGA KONTROLINGA V MULTINACIONALNEM PODJETJU	53
5.1 Organiziranost kontrolinga v multinacionalnem podjetju.....	53
5.2 Planiranje v multinacionalnem podjetju.....	55
5.3 Kontroliranje v multinacionalnem podjetju	57
5.4 Analiza v multinacionalnem podjetju.....	59
5.5 Informiranje v multinacionalnem podjetju	60
5.5.1 Poročanje poslovanja v odvisnih podjetjih.....	60
5.5.2 Poročanje v skupini podjetij	61
5.6 Različni pogledi na kontroling v skupini.....	62
5.6.1 Oblikovanje kontrolinga v skupini	62
5.6.2 Kontroling v skupini z vidika matične družbe	65
5.6.3 Kontroling v skupini z vidika hčerinske družbe.....	66
SKLEP	68
LITERATURA IN VIRI	70

KAZALO TABEL

Tabela 1: Vrste nalog kontrolerja v procesu načrtovanja in nadziranja.....	17
Tabela 2: Zvrsti planiranja v podjetju.....	19
Tabela 3: Stopnje razvoja multinacionalnega podjetja.....	37
Tabela 4: Povezava med strategijo in organizacijsko strukturo v mednarodnem okolju....	39
Tabela 5: Klasifikacija mehanizmov nadzora.....	58

KAZALO SLIK

Slika 1: Faze ravnalnega procesa na ravni podjetja in ravni posameznika.....	11
Slika 2: Struktura hčerinskih podjetij.....	40
Slika 3: Mednarodna oddelčna struktura.....	41
Slika 4: Funkcijska organizacija.....	41
Slika 5: Organiziranost po geografskih področjih.....	42
Slika 6: Organiziranost po proizvodnih skupinah.....	43
Slika 7: Matrična struktura.....	44
Slika 8: Razčlenitev poslovnega sistema.....	53

UVOD

Gospodarske razmere na trgih se iz leta v leto spreminjajo. Eden izmed razlogov za nastale spremembe je tudi globalizacija in internacionalizacija poslovanja. Poslovanje se internacionalizira z različnimi načini vstopanja na tuje trge. Kadar podjetje izbere neposredna vlaganja oziroma ustanavljanje odvisnih podjetij govorimo o nastanku poslovne skupine. V primeru skupine podjetij, katere obvladujoče podjetje ima vsaj eno odvisno podjetje locirano izven matične države, govorimo o multinacionalnem podjetju.

Za uspešno delovanje podjetja potrebujemo primerno poslovanje in organizacijo. V okolju z nenehnimi spremembami velikost podjetja ne pomeni vedno le prednosti, ampak tudi nevarnost, saj podjetje postaja manj prožno in nesposobno hitrega prilagajanja. Stroški upravljanja in ravnateljstva kompleksnih organizacij postajajo veliki.

Odvisna podjetja poslujejo v okolju, ki jih matična družba slabo pozna. Pojavljajo se težave pri odločanju o njihovem poslovanju. Zaradi teh razlogov se je začela pojavljati potreba po kakovostnih informacijah za načrtovanje in nadziranje domačih in mednarodnih aktivnosti. Celovite informacije, ki jih potrebuje vodstvo obvladujočega podjetja, pripravlja kontroling. S širitvijo poslovanja izven matične družbe, se pojavlja tudi potreba po vpeljavi kontrolinga skupine, ki povezuje matično družbo in odvisna podjetja.

Funkcija kontrolinga je v podjetjih oziroma družbah vključena različno, prav tako se zanjo pojavljajo različni nazivi oziroma imena. V nekaterih družbah deluje kontroling kot neodvisna funkcija, ponekod najdemo to funkcijo v okviru računovodstva ali pa v okviru finančne funkcije (Deyhle, 1997, str. 16). Od kontrolinga se pričakuje, da koordinira plan poslovanja in opravlja nadzor poslovanja, pri čemer predvsem pripravlja informacije in analize poslovanja.

Za uspešno poslovanje podjetja je odgovoren ravnatelj, ki med drugim planira in kontrolira poslovanje. Te naloge zahtevajo veliko dela, zato management pri tem potrebuje pomoč, ki mu jo nudi funkcija kontrolinga. Umestitev kontrolinga v podjetju pa je od organizacije do organizacije različna in tudi v strokovni literaturi najdemo različne opredelitve, kam naj bi bil kontroling umeščen (Režun, 2004, str. 2). Kontroling kot funkcija deluje kot vezni člen med knjigovodstvom in managementom. Kontroling pripravlja informacije vodstvu podjetja. Te morajo biti kakovostno pripravljene, saj se na njihovi osnovi sprejemajo odločitve podjetja.

Mesto kontrolinga v samostojnem podjetju in v skupini je podobno. V obeh primerih je njegova primarna naloga podpora vodstvu pri managementu podjetja. Vse večja internacionalizacija poslovanja prinaša tudi večjo kompleksnost upravljanja in managementa, čemur se mora prilagajati tudi kontroling. V multinacionalnem podjetju je

zelo pomembno, kako je podjetje organizirano, kako potekajo procesi, kdo ima moč in na kakšen način jo uveljavlja.

Velike in hitre spremembe v poslovanju (npr. združevanje podjetij, tuji prevzemi, ali zamenjave vodstva podjetja itd.) vplivajo tudi na kontroling in njegovo vlogo v organizaciji. Kontroling kot podporna funkcija vodstvu mora biti v takih primerih zelo fleksibilna in pripravljena na spremembe. Slediti je potrebno vsem novim vplivom, ki prihajajo iz okolja podjetja ali organizacije. Organizacijske spremembe hkrati vplivajo tudi na pomen kontrolinga. Potreba po funkciji kontrolinga v podjetju se v zadnjem času pojavlja predvsem zaradi vse večje konkurence in hitrega razvoja na trgu ter globalnih povezovanj. Hkrati s tem se v podjetjih pojavlja tudi potreba po hitrejšem in bolj kvalitetnem informiranju, na podlagi katerega lahko vodstvo sprejema strateške odločitve in pripravlja podlago za načrtovanje poslovanja v prihodnosti.

Kontroling mora za uspešno delovanje in zagotavljanje vseh potrebnih podatkov in informacij tudi zelo dobro sodelovati z ostalimi funkcijami v podjetju. Vse ostale funkcije so po eni strani njegove stranke, po drugi strani pa mora tudi kontroling njim zagotavljati dobre povratne informacije, ki so zelo potrebne za sestavo plana poslovanja in za reševanje tekoče problematike. Dobro sodelovanje z ostalimi funkcijami prinese družbi tudi dobro izdelane analize, ki služijo vodstvu za sprejemanje pomembnih odločitev. Podlaga za dobre poslovne odločitve so tudi kakovostne informacije, ki pa so v največji meri odvisne od učinkovitosti kontrolinga.

Namen proučevanja kontrolinga je izboljšati odločitve managerjev in povečati uspešnost pri poslovanju multinacionalnih podjetij. V nalogi želim predstaviti pomembnost kontrolinga v skupini z vidika obvladujočega podjetja in organizacije multinacionalke. S tem želim prispevati k boljšim odločitvam in večji preglednosti poslovanja.

Temeljna cilja specialističnega dela sta:

- Prikazati kontroling v multinacionalnem podjetju in kaj so njegove temeljne naloge pri poslovanju z odvisnimi podjetji.
- Prikazati težave, s katerimi se sooča kontroling pri poslovanju z odvisnimi podjetji.

Poleg temeljnih ciljev bom opredelila tudi naslednje delne cilje naloge:

- Opredeliti multinacionalno podjetje ter spreminjanje njegove organizacijske strukture.
- Prikazati, kaj sploh je kontroling, kakšne so njegove temeljne naloge in zakaj je potreben v podjetju.

Specialistično delo je teoretičnega značaja, saj temelji na sekundarnih podatkih in dejstvih, ki so jih mnogi avtorji že uporabili v svoji literaturi. Pri delu sem uporabila tako domačo

kot tujo literaturo, ki je povezana s kontrolingom ter organizacijo in poslovanjem povezanih podjetij. Za pisanje dela sem uporabila tudi literaturo z različnih seminarjev, ki so bili organizirani v zadnjih letih. Prav tako sem za pisanje uporabila lastne izkušnje, ki sem jih pridobila z delom v kontrolingu v različnih podjetjih in v različnih strukturah ter nivojih.

Specialistično delo je sestavljeno iz petih poglavij ter vsebuje kratek uvod v vsebino in sklepne misli.

V prvem poglavju sem na kratko opredelila organizacijo ter njeno širše in ožje pojmovanje, kjer sem navedla tudi različne definicije organizacije, ki se uporabljajo v strokovni literaturi ter v praksi. Nato sem v poglavju preletela še formalne organizacijske strukture, kaj je pomembno pri oblikovanju strukture in kakšne organizacijske strukture se pojavljajo v praksi. Sledi še opredelitev organizacijskega procesa in opis faz upravljalno ravnalnega procesa.

V drugem poglavju je opredeljen kontroling in njegova vsebina ter različni pogledi na kontroling v praksi. V nadaljevanju so predstavljene naloge kontrolinga in vloga kontrolinga pri posameznih nalogah kot so planiranje, kontrola, analiziranje in informiranje.

Tretje poglavje predstavlja teoretičen opis poslovne skupine in multinacionalnega podjetja. Opredelila sem načine vstopanja na tuje trge in kako nastane multinacionalno oziroma povezano podjetje. Sledi opis organizacijskih struktur v multinacionalnem podjetju, ki spremljajo njegovo poslovanje in razvoj.

V četrtem poglavju sem predstavila vpetost kontrolinga v različnih organizacijah in njegovo vključenost v poslovanje podjetja. Ker se vsebina in vloga kontrolinga v podjetjih različno pojavljata, sem najprej opisala kontroling kot del računovodske funkcije, nato kontroling kot samostojno enoto.

V petem poglavju sem opredelila še vlogo kontrolinga v multinacionalnem podjetju. Temu delu poglavja sem namenila malo več strani predvsem zaradi različnih pogledov na funkcijo kontrolinga, ki se pojavlja v praksi.

1 POJMOVANJE ORGANIZACIJE IN KONTROLINGA

1.1 Pojmovanje organizacije

Z organizacijo razumemo sestav medsebojnih razmerij med ljudmi, ki zagotavljajo obstoj in posebne značilnosti omogočeni združbi, ter njeno uresničevanje v strukturi usklajenih ciljev delovanja (Lipovec, 1987, str. 35). Po tej opredelitvi je organizacija tisto, kar drži

skupaj člane združbe in razmerja med njimi. Ne ljudje, ampak razmerja sestavljajo organizacijo in dokler so ustrezna razmerja, obstaja tudi združba.

Organizacija omogoča posamezniku oziroma skupini posameznikov, da opravljajo naloge in dosežajo cilje, ki jih kot posamezniki ali neorganizirana skupina ne bi mogli. Organizacija torej povečuje moč posameznikov. Organizirani posamezniki zmorejo več kot neorganizirani, organizirane skupine so namreč močnejše kot neorganizirane. Organizacijo lahko definiramo tudi kot sredstvo ali orodje za doseganje ciljev, ki so neorganiziranim posameznikom ali skupini nedosegljivi.

Mnogi pisci organizacijske literature opredeljujejo organizacijo zgolj splošno in ne posebej organizacije podjetja. Ali pa izvedejo pojem organizacije pozneje iz splošnega pojma organizacije. Lipovec (1974, str. 16-28) navaja tri osnovne opredelitve organizacije, iz katerih je izpeljal svojo definicijo organizacije:

- definicije, ki organizacijo razumejo kot formalen proces ali tehniko kombiniranja procesov,
- definicije, ki organizacijo razumejo kot proces, s katerim se zagotavlja nemoteno sodelovanje posameznih organov organizma podjetja,
- definicije, ki organizacijo razumejo kot združbo ljudi, ki deluje zaradi uresničevanja skupnih ciljev.

Kavčič je v svojem delu definicije organizacije, ki sicer vse spadajo v opredelitev organizacije kot združbe ljudi, razvrstil v sledeče zvrsti (1991, str.16):

- Organizacija kot racionalni sistem: organizacija je za doseganje relativno specifičnih ciljev usmerjena družba z relativno močno formalizirano socialno strukturo.
- Organizacija kot naravni sistem: organizacija je družba, v kateri je obnašanje članov pod relativno majhnim vplivom formalne strukture in uradnih ciljev, imajo pa skupen interes za nadaljnji obstoj sistema in se za njegovo vzdrževanje udeležujejo neformalno strukturiranih dejavnosti.
- Organizacija kot odprt sistem: organizacija je koalicija spreminjajočih se interesnih skupin, ki svoje cilje razvijajo s pogajanji; struktura aktivnosti in rezultati te koalicije pa so pod močnim vplivom dejavnikov okolja.

Organiziranje pomeni aktivno sodelovanje pri uresničevanju kakega cilja. Organiziranost se uporablja za označevanje pripadnosti organizaciji, za stopnjo približevanja realnega poteka uresničevanja kakega cilja ali za označevanje trdnosti organizacije. Posamezniki se združujejo v organizacije zato, da bi v njej dosegli svoje cilje, zato je pomembno tudi, kakšen je odnos med individualnimi in organizacijskimi cilji. Skladnost ciljev ni avtomatična, dosežena je le v ekstremnih primerih. Visoka usklajenost ciljev organizacije in posameznikov je dosežena v namenskih prostovoljnih organizacijah (npr. društva).

Večinoma pa skladnost ciljev ni visoka, saj so cilji mezdnih delavcev precej drugačni od ciljev managementa in predstavnikov kapitala.

1.2 Organizacijske strukture

Organizacijska struktura je sestava razmerij med ljudmi in sestav medsebojno odvisnih vlog in funkcij. Sestav razmerij nastaja v vzajemnem delovanju ljudi in z njimi 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 (Lipovec, 1987, str. 60).

Formalna organizacijska struktura ne obsega vsega organizacijskega življenja, neformalna struktura dopolnjuje in komplementira organizacijo. Formalno organizacijsko strukturo definiramo kot (Kavčič, 1991, str. 177):

- vzorec formalnih odnosov in zadolžitev (organigram in opisi delovnih nalog);
- način kako so različne delovne naloge razdeljene (med različne oddelke in po zaposlenih);
- način, kako so razdeljene naloge koordinirane (integracija);
- odnose moči, položajev in hierarhije v organizaciji;
- planirane in formalizirane politike, postopke in kontrole, ki usmerjajo aktivnosti in odnose med zaposlenimi.

Organizacijska struktura je deležna sorazmerno velike pozornosti, ker jo obravnavamo kot dejavnik organizacijske učinkovitosti. Znaki učinkovite organizacijske strukture so (Žnidaršič-Kranjc, 1995, str. 41):

- jasna opredelitev pristojnosti in odgovornosti; vsak posameznik ve, komu in za kaj je odgovoren,
- organizacija diferencira svoje aktivnosti čimbolj učinkovito in uspešno,
- organizacija je sposobna koordinirati in integrirati diferencirane aktivnosti,
- komunikacijski proces je zgrajen tako, da so tistim, ki odločajo, zagotovljene natančne in učinkovite informacije,
- formalna organizacijska struktura priznava in dopušča ravnanje, ki je deviantno od formalnega, neformalna organizacija je kot dopolnilo formalne organizacije,
- organizacijska struktura je dovolj decentralizirana in kompleksna, da organizacija lahko reagira na okolje ter
- organizacijska struktura je usklajena tako, da v njej ni lukenj (če pomembne funkcije ne pokriva nobena enota) in prekrivanj (isto funkcijo opravlja več oddelkov).

Struktura organizacije pomeni tudi povezavo med organizacijskimi podsistemi in okoljem (mreža). Organizacija kot združba pridobiva vložke iz okolja, če hoče obstajati in oddajati svoje rezultate v okolje. Okolje ima močan vpliv na organizacijsko strukturo.

Organizacijska struktura ni stabilna ampak se spreminja s spreminjanjem dejavnikov v okolju in organizaciji. Spremeni se, če se spreminja homogenost in stabilnost okolja ali če se bistveno spremenijo organizacijski cilji. Vendar pa spreminjanje organizacijske strukture ni zdravilo za vse spremembe v okolju in v organizaciji. Organizacija lahko na spremembe reagira tudi s spremembami v preoblikovanem procesu ali dejavnosti drugega že oblikovanega oddelka. Organizacijska zgradba omogoča delovanje organizacije, pri tem pa sama ne deluje. Zanj velja, da je dobra, če omogoča hitro, učinkovito in stalno komuniciranje med nosilci po najkrajši poti.

1.2.1 Razmerja in ravni v organizacijski strukturi

Organizacijsko strukturo skušamo prikazati slikovno, lahko z razpredelnicami ali pa z organigrami oziroma hierarhičnimi lestvicami. Organigrami so slike organizacijskih razmerij ali funkcij, navadno takih, kot si jih nosilci izvršne funkcije žele, da bi prevladovale v podjetju. Te slike prikazujejo, kdo koga nadzira, kako so funkcije ali oddelki med sabo povezani z vezmi formalne oblasti. Glede na uporabljeno tehniko risanja organigramov razlikujemo navpični, vodoravni ali koncentrični organigram. Organigrami so kljub svoji priljubljenosti in splošni uporabi vendarle nepopolni pripomoček za ponazarjanje organizacijskih struktur, saj v glavnem prikazujejo samo strukturo ravnalne funkcije. Včasih je tej dodana še struktura upravljanja in izvajanja. Ta se vključuje v organigram po istem kriteriju, kot velja za ravnanje, kar pa ne ustreza popolnoma.

Poslovanje podjetja v smeri zastavljenih ciljev zahteva oblikovanje organizacije. Le-ta določa pravila in način izvajanja nalog ter predstavlja urejenost, ubranost in stabilnost organizacije. Tako nastali sestav razmerij pogojuje nastanek osnovnih tipov organizacijskih struktur: tehnične, komunikacijske, motivacijske in oblastne ali ravnalne (Rozman, 2000, str. 6-12).

Tehnična struktura temelji na tehnični delitvi nalog, ki jih razčlenjujemo do najmanjših delovnih opravil (gibi, misli). Tehnična razmerja so povezana z zaporedjem in lokacijo delovnih nalog, njihovim trajanjem in zahtevnostjo. Da bi naloge v tehničnem smislu pravilno razdelili med zaposlene, se pojavi potreba po usklajevanju. Pri tem so usklajevalne naloge širše od izvedbenih in v tehničnem smislu tudi nadrejene izvedbenim. Združevanje nalog poteka po principu podobnosti in po obsegu. S tehnično delitvijo dela se vzpostavljajo povsem tehnična razmerja in strukture razmerij med ljudmi.

Komunikacijska struktura pravimo, da se vzpostavi pri komuniciranju med več osebami. Komunikacije so tokovi sporočil med prejemniki in oddajniki po določenem kanalu. Pogoj

za ustrezno delitev dela je komunikacija med ljudmi. Komunikacijske strukture so različne, v svojih lastnostih odvisne od tehničnih in tudi od drugih organizacijskih struktur, zlasti od strukture avtoritete. Na njihovo delitev namreč vplivajo navpične povezave, značilne za hierarhijo. V nasprotju z navpičnimi povezavami so vodoravne povezave značilne za teame.

Motivirano delovanje pravimo, da je ciljno usmerjeno delovanje, ki vpliva na tvorbo najrazličnejših razmerij in struktur med zaposlenimi. Le-te so lahko formalne ali neformalne. Različna razmerja med ljudmi ustvarja različna stopnja motiviranosti za izvedbo naloge ter tudi potrebe in cilji organizacije. V pogojih različnih razmerij med ljudmi, na razvoj katerih vpliva motivirano delovanje, se razvija motivacijska struktura.

Z avtoriteto pojmuje moč, ki je vezana na usklajevalno nalogo ter izvira iz položaja v podjetju. Usklajevanje pomeni delegiranje delovnih nalog, kar izvira deloma iz tehnične strukture, del odgovornosti pa je povezanih z motivacijsko strukturo. Moč prvotno izvira iz lastnine oziroma lastništva, medtem ko z družbeno močjo razumemo predvsem lastnosti posameznika, da doseže, da mu sodelavci sledijo (moč torej izvira iz lastnine ali položaja). Pri tem je pomembno, da so dolžnost, odgovornost in avtoriteta v sorazmerju ali vsaj določenem razmerju. Z delegiranjem ali pooblaščenjem se tvorijo razmerja-hierarhija, pri čemer ima vsaka stopnja ali instanca določeno pristojnost ali kompetenco. Oblastna razmerja in strukture ali strukture avtoritete se tako tvorijo predvsem s pooblaščenjem, prenašanjem oblasti, ki na začetku izvira iz lastnine in upravljanja. Če se prenaša večji del oblasti na nižje ravni v hierarhiji, govorimo o decentralizaciji odločanja ali širokem kontrolnem razponu. V nasprotnem primeru govorimo o centralizaciji ali ozkem kontrolnem razponu.

Ravnalna struktura je povezava tehnične, motivacijske, komunikacijske in oblastne strukture. Te strukture so sicer enovite, toda morajo biti med seboj v sozvočju. Ravnalna struktura je po svoji funkciji struktura zadolžitve, odgovornosti, avtoritete in mesta v komuniciranju, ter je najbolj izdelana formalna organizacijska struktura, ki pa se zaradi določenih vplivov spreminja. Tako ločimo, predvsem v povezavi s hierarhijo (z vidika prenašanja navodil na delo ali z vidika vodenja), naslednje zvrsti ravnalne strukture: linijsko, funkcionalno, štabno-linijsko in odborovsko. Za linijsko organizacijsko strukturo je značilno, da poteka delegiranje z vrha navzdol preko vseh hierarhičnih nivojev. Vodja organizacijske enote je tako polno odgovoren za pravilno izvajanje nalog.

Iz naslova kompleksnosti nalog se je razvila v naslednji fazi funkcionalna organizacijska struktura, za katero je značilna specializacija dela od najvišje do najnižje ravni. Zaradi neracionalne izrabe vodilnih strokovnjakov in prepletanja vplivov različnih vodij, se funkcionalna organizacijska struktura v čisti obliki redko pojavlja (Možina et al., 1994, str. 384). Linijsko-štabna organizacijska struktura vsebuje prvine obeh zgoraj omenjenih

organizacijskih struktur. Pri odborovskem tipu organizacijske strukture se v hierarhijo uvrščajo tudi odbori, ki imajo različne vloge (od posvetovalne do odločitvene).

Vsak od navedenih tipov organizacijskih struktur ima določene prednosti in slabosti, prav tako tudi svoje značilnosti. Na izbiro strukture vplivajo različni elementi. Pogosto srečamo v posameznem podjetju vse, s poudarkom na nekaterih od njih. V novejšem času nastajajo strukture, ki niso hierarhične. Kot posledica neučinkovitosti klasičnih organizacijskih struktur so se tako razvile **vitke** organizacije, katerih izhodišče predstavlja zniževanje hierarhičnih ravni in poudarjanje procesnega vidika organizacije (Kovač, 1996, str. 617-624). V prihodnje lahko pričakujemo še povečano intenzivnost pri uvajanju in pojavljanju novih organizacijskih struktur, katerih osnovna značilnost je sobivanje različnih oblik, ki bodo pripomogle k preseganju klasične organizacijske strukture. Značilnost novih struktur je predvsem tematski ali projektni pristop, nehierarhična razmerja med člani v teamu, vloga vodje temelji na osebnosti in znanju in ne toliko na položaju. Zaradi povezanosti z drugimi tipi struktur govorimo zato o matrični strukturi. Poleg matrične strukture obstajajo tudi druge oblike organizacijskih struktur podjetja.

1.2.2 Oblikovanje organizacijske strukture

Organizacijske strukture so lahko bolj splošne ali nadrobne. S shemo lahko prikažemo oddelke, delovne skupine in delovna mesta v organizaciji. Na splošno nudi organizacijska shema štiri glavne informacije o strukturi organizacije in prikazuje naslednje:

- področja različnih nalog znotraj organizacije,
- oddelke v organizaciji, ki so odgovorni za določeno področje del,
- ravni managementa oziroma vodstveno hierarhijo od predsednika uprave do različnih oddelčnih managerjev in
- linije avtoritete ali navpične povezave, ki nam povedo, kateri položaji so komu nadrejeni.

Ključ za učinkovito oblikovanje organizacijske strukture je v organiziranju ljudi in nalog na tak način, da lahko odločitve tečejo nemoteno skozi celotno podjetje. Velike in kompleksne organizacije uporabljajo različne oblike organizacijskih struktur na različnih organizacijskih ravneh, da lahko olajšajo pretok odločitev in informacij.

Podjetja svobodno oblikujejo svoje organizacijske strukture, pri čemer morajo upoštevati zakonske zahteve s področja upravljanja in odločanja (Lipičnik, 1992, str. 59). Z vidika centralizacije in decentralizacije nalog v organizaciji ločimo naslednje tipe organizacijskih struktur: enostavno, poslovno-funkcijsko, produktno-matrično, decentralizirano ali poslovna enotno, projektno-matrično organizacijsko strukturo in mrežo podjetij.

Enostavna organizacijska struktura je prisotna v majhnih podjetjih z malo zaposlenimi. Lastnik je tudi glavni manager in nosilec novih zamisli ter s tem osrednja oseba. Reakcije na spremembe so hitre, ni formalizacije, komunikacija je ustna, stroški vzdrževanja infrastrukture so nizki (Vodopivec, 2009, str. 24).

Poslovno-funkcijska organizacijska struktura je najbolj pogosta struktura, katere bistvo je v strukturiranju nalog po vsebinah. Na osnovi tega omogoča veliko specializacijo in koncentracijo znanja na enem mestu, intenziven razvoj posameznih funkcij in visoko stopnjo izkoriščanja zmogljivosti. Povezovanje v funkcijsko organizacijsko strukturo poteka izrazito centralistično, kar kaže na togost organizacije pri reagiranju na odzive okolja.

Poslovno–enotna organizacijska struktura uvaja decentralizirane povezave in lahko hitro odgovori na zahteve okolja. Posamezne funkcije so organizirane po proizvodih oziroma proizvodnih programih. Določene funkcije lahko ostanejo centralno organizirane (tiste, ki so skupne vsem – razvoj, nabava). Njene prednosti so predvsem v odgovornosti, ki je delegirana na nižje ravni hierarhične strukture organizacije, v boljši koordinaciji funkcij, decentralizaciji odločanja in oblikovanju avtonomnih enot na nižjih organizacijskih ravneh ter izboljšani koordinaciji celotne dejavnosti na višjih ravneh, kar v velikih organizacijah sploh ni mogoče. Pomanjkljivosti produktne strukture se kažejo predvsem v težnji po prevelikem osamosvajanju posameznih programov.

Projektna organizacijska struktura se je v skladu s potrebo po veliki stopnji usklajevanja velikega števila aktivnosti vezanih na posamezen projekt oblikovala kot vzporedna organizacijska struktura funkcijski. Takšne strukture namreč ni bilo mogoče doseči z ustaljeno funkcijsko organizacijsko strukturo. Ta organizacijska struktura je primerna za uresničitev ciljev, ki zahtevajo visoko stopnjo usklajevanja velikega števila posamičnih aktivnosti, ali za izvedbo enkratnih nalog. Vsak projekt predstavlja začasen oddelek.

Projektno-matrična organizacijska struktura se je razvila kot kombinacija funkcijske in produktne organizacijske strukture in je v prvi fazi usmerjena k povezovanju pozitivnih lastnosti omenjenih organizacijskih struktur. Razlika je v tem, da so proizvodne enote stalne in pri njih gre za operativno usklajevanje. Projekti so občasni in gre za usklajevanje strokovnih, neponovljivih del. Značilnost matrične organizacijske strukture je, da sodelavci na projektu delajo po potrebi, kar omogoča večjo mobilnost. Slabe lastnosti se kažejo predvsem v skupinskem odločanju in ne dovolj opredeljenih pristojnostih.

V konkurenčnem boju se podjetja naslanjajo na nekatere ključne prednosti. Tiste, ki niso ključne, dajo v zunanje izvajanje. Z zunanjimi izvajalci uredijo partnerski odnos, ki ne temelji na trgu, ampak na zaupanju in sodelovanju. Tako nastanejo mreže podjetij. Vsako podjetje deluje na svojem področju, kjer pridobiva prednosti in sodelovanje. Med seboj se

povezujejo elektronsko, virtualno preko računalniških povezav, pri tem državne ali druge meje nimajo bistvene vloge in ne predstavljajo ovire.

Vsaka organizacijska struktura ima svoje prednosti in pomanjkljivosti, ki so odvisne predvsem od uporabljene specializacije in standardizacije. Rozman pravi, da je od situacijskih spremenljivk odvisno, katera bo najustreznejša organizacijska struktura podjetja (Rozman, Kovač & Koletnik, 1993, str. 147). Brez vodstva lahko nastopi kaos ali neoptimalna uporaba človeških in drugih virov. Funkcija managementa mora zagotavljati učinkovito oblikovanje divizij in integracijo nalog med ljudmi v celotni organizaciji (Knights & Willmott, 2007, str. 265).

1.3 Organizacijski proces

1.3.1 Upravljalno–ravnalni proces

Vsak delovni proces sestoji iz planiranja, kontrole in izvedbe. Ljudje razmišljajo vnaprej, kako doseči rezultat in s tem plan. Podjetje je ustanovljeno, da doseže višje rezultate kot posamezniki. Začne se torej s planiranjem celotnega poslovanja podjetja. Pripravijo se dolgoročni (strateški) plani in kratkoročni ali taktični plan. Preden začnemo z izvrševanjem plana, moramo opredeliti odgovornosti, dolžnosti in pooblastila, da bomo lahko pričeli uresničevati plan v skladu s cilji podjetja. Za doseganje plana moramo planirati tudi proces organizacije in ne samo njeno strukturo (Rozman, 2008, str. 8).

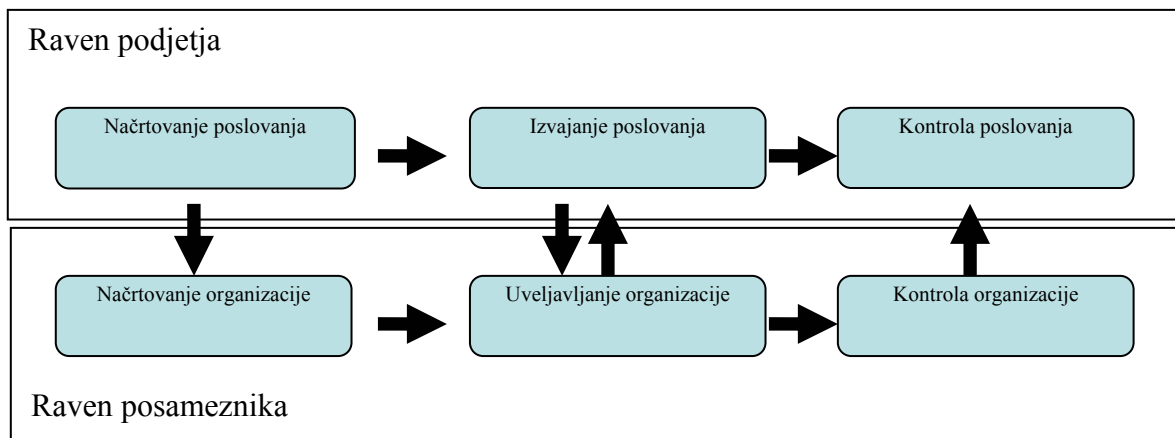
Organizacijski proces je proces zagotavljanja obstoja družbeno-ekonomskih in drugih značilnosti podjetja ter proces smotrnega uresničevanja ciljev podjetja. Organizacijski proces je torej proces zagotavljanja in na takšen način se vzpostavijo namerni ali formalni organizacijski procesi, ki vključujejo ravnanje in upravljanje.

Proces upravljanja je določanje ciljev podjetja, splošne poslovne politike in drugih važnejših odločitev, s čimer zastopa, varuje in razvija interese nosilec upravljanja. Za razliko od procesa upravljanja, je v skladu s procesno definicijo ravnalni proces izvajanje naloge s pomočjo drugih ljudi v procesu planiranja, delegiranja, koordiniranja in kontroliranja. V zavestno usmerjenem delovnem procesu nastopajo planiranje, kontrola, organizacija in vodenje funkcije ravnanja, sama izvedba pa pomeni poslovanje. Ravnalne in izvajalne funkcije so v podjetju vezane na organizacijo in poslovanje podjetja in to opredelimo kot organizacijski proces (Rozman, 2000, str. 12).

Upravljalni in ravnalni proces ne moreta biti vsebinsko ločena, zato pogosto govorimo o upravljalno–ravnalnem procesu. Celoten proces se začne z upravljanjem in nadaljuje z ravnanjem. Slika 1 prikazuje povezavo ravnanja na ravni posameznika in na ravni podjetja. Na ravni podjetja je predstavljen poslovni proces, sestavljen iz načrtovanja, izvajanja in kontrole poslovnih funkcij, s ciljem doseči postavljen cilj podjetja. Na ravni posameznika

je predstavljen proces načrtovanja, uveljavljanja in kontrole z namenom doseči cilj podjetja. Zaposleni želijo slediti planu, vendar jih moramo pri tem kontrolirati in usmerjati, da izpolnjujejo svoje dolžnosti in odgovornosti v procesu poslovanja. Izvajanje poslovanja podjetja je mogoče le s pomočjo povezanih posameznikov v združbi, zato je za izvajanje poslovanja pomembna uveljavljena organizacija.

Slika1: Faze ravnalnega procesa na ravni podjetja in ravni posameznika



Vir: R. Rozman, A developed approach to organization and management 2008, str. 8.

Cilj celotnega procesa v zgornjem delu je uspešnost, v organizacijskem delu pa učinkovitost. Na drugi strani imamo proces planiranja, delovanja in kontrole organizacije, ki ga lahko imenujemo proces posameznika. Ker so zaposleni med seboj povezani, lahko tudi rečemo, da je proces razmerje v organizaciji. Po vsebini je to proces usmerjene koordinacije in organizacije, ki se izvajata preko planiranja, uveljavljanja in kontroliranja. Proces njihovega izvajanja je odločanje.

Razmerja in strukture se neprestano spreminjajo in ta proces spreminjanja razmerij je planiranje poslovanja. Kontrola je proces, s katerim si prizadevamo, da bi planirano uresničili. Kontroliranje lahko razumemo kot ugotavljanje, kaj je bilo opravljeno, kot merjenje in ocenjevanje delovanja in izvajanje konkretnih ukrepov, da bi zagotovili uresničevanje ciljev podjetja in planov, ki naj bi to vnaprej zagotavljali. Kontroliranje skupaj s planiranjem in uveljavljanjem zagotavlja smotrnost in učinkovitost delovanja združbe.

Sedaj si pogledjmo še podrobneje posamezne sestavine upravljalno-ravnalnega procesa, ki se v praksi začneja s katerokoli fazo in ponavadi vse tri faze potekajo hkrati. Lipovec (1987, str. 230) v svojem delu predlaga, naj si pričnemo celoten proces razlagati s kontroliranjem, saj ga na ta način lahko začnemo razlagati kot proces spreminjanja organizacije in ne kot proces nastajanja. To je smiselno predvsem zato, ker se upravljalno-

ravnalni proces prične z načrtovanjem le, dokler organizirana združba še ne obstaja. Ko le-ta že obstaja, nas zanima njeno smotrno delovanje.

S kontroliranjem ugotavljamo, kaj je bilo narejeno, merimo in ocenjujemo delovanje in izvajanje korektivnih ukrepov, da zagotovimo uresničevanje ciljev in načrtov združbe. Kontrolirati moramo, ker ob uveljavljanju načrtov pogosto naletimo na ovire, kar povzroči odstopanje rezultatov od načrtovanih ciljev. S kontroliranjem te ovire odkrivamo in jih poskušamo odpraviti vsaj do te mere, da bodo odkloni od načrtovanega in cilja v dovoljenih mejah. Ob kontroliranju pa lahko tudi odpravljamo napake, ki povzročajo odstopanja. Brez kontroliranja bi bila lahko združba veliko manj uspešna, kar bi negativno vplivalo na delovanje ljudi v združbi. Kontroliramo poslovanje in organizacijo.

Planiranje opredelimo kot zavestno določanje prihodnjega delovanja, ki temelji na predvidevanju prihodnosti, da bi uresničili cilje poslovanja. To določanje je izoblikovano v politiki, postopkih, predračunih in programih. Predpostavka planiranja so cilji poslovanja, saj vsak načrt nujno zajema vnaprej začrtani cilj. Cilj združbe so rezultati, ki jih le-ta želi doseči s poslovanjem (Lipovec, 1987, str. 256). Brez ciljev in načrtov ne bi vedeli, kaj in kako delati, vsak bi deloval, kot bi sam menil, da je prav. Združba mora imeti začrtane cilje, ki jih želi doseči in ljudi je potrebno spodbujati in usmerjati, da lahko te cilje dosežejo. O planiranju poslovanja bom prav tako več napisala v nadaljevanju dela.

Uveljavljanje je organizacijska faza, ki sledi načrtovanju in jo lahko opredelimo kot delovanje, ki ustreza vsebini in obliki načrtovanja. Težišče je na kadrovanju, vodenju, ukazovanju, zgledu in motiviranju. To so sredstva ali orodja organizacijskega procesa. Uveljavljanje je enotna faza, v kateri se uveljavita dve različni stvari z različnimi orodji.

1.3.2 Uresničevanje ciljev

Ena izmed organizacijskih oblik je tudi podjetje, katerega temeljni cilj izhaja iz družbenoekonomskega odnosa do lastništva in ta je v tržnem gospodarstvu maksimizacija njegove tržne vrednosti, ki je v tesni povezavi z mero uspešnosti gospodarjenja. Glede na to da temeljni cilj podjetja izhaja iz lastništva, bi bilo logično pričakovati, da za uresničitev cilja skrbi neposredno lastnik. To je res v manjših podjetjih. Ko pa se podjetje veča in postaja vedno kompleksnejše in postaja njegovo obvladovanje vedno zahtevnejše in težavnejše, najame lastnik nekoga, ki v njegovem imenu skrbi za uresničitev temeljnega cilja podjetja. Ta oseba je manager podjetja.

Manager usmerja delovanje združbe k doseganju cilja. Drucker opredeli managerja kot dinamičen, ustvarjalni element v vsakem poslovanju. V konkurenčnem gospodarstvu kakovost in uspešnost ravnatelja določata uspeh poslovanja podjetja in njegovo preživetje. Kakovost in uspešnost managerja sta edina učinkovita prednost, ki jo ima podjetje v konkurenčnem gospodarstvu (Rozman, 1989, str. 6).

Manager opravlja funkcijo ravnanja, ki je ena izmed treh temeljnih organizacijskih funkcij, poleg upravljanja in izvajanja. Ravnanje je torej planiranje, organiziranje, vodenje in kontroliranje dela v organizaciji in s tem povezanih nalog in aktivnosti, ki jih zaposleni opravljajo (Možina et al., 1994, str 16). Ravnanje kot organizacijski proces lahko glede na predmet razdelimo na dva medsebojno povezana procesa:

- proces, kamor lahko uvrstimo planiranje in kontroliranje poslovanja in
- proces, kamor lahko uvrstimo planiranje, uveljavljanje in kontroliranje organizacije.

Managerji opravljajo organizacijske funkcije planiranja poslovanja, organiziranja, uveljavljanja (vodenja) in kontroliranja poslovanja z namenom, da bi dosegli temeljni cilj podjetja, ki je določen s strani lastnikov. Vsebina upravljalno-ravnalnega procesa je koordinacija, proces dela managerjev pa je odločanje. Oboje bom opredelila v naslednjih dveh poglavjih.

1.3.3 Koordinacija

Upravljalno ravnalni proces je proces, ki se razvija s planiranjem, uveljavljanjem in kontroliranjem. Po vsebini je to proces usmerjene koordinacije organiziranja, ki poteka po fazah planiranja, uveljavljanja in kontroliranja. S temi fazami se izvaja tudi koordinacija. Koordinacijo nekateri avtorji opredelijo kot eno izmed managerskih funkcij. Money (povzeto po Rozman, 2008, str. 5) pravi, da to ni managerska funkcija, temveč prvo načelo organizacije. Koordinacija predstavlja bistvo organizacije in definira koordinacijo aktivnosti, poslovnega procesa in funkcije oziroma enote. Koordinacija je osnovno načelo, vključeno v vsako managersko funkcijo in delo.

Koordinacija aktivnosti je možna, v kolikor so le-te znane vnaprej, vendar v realnosti temu ni vedno tako in so odvisne od okolja ter ena od druge. S tem postane koordiniranje oteženo ali pa tudi onemogočeno. Zato je pomembno, da dosežemo harmonizacijo med zaposlenimi in cilji posameznika, da tudi lažje dosežemo skupne cilje. Cilji morajo biti naš skupen interes.

Lipovec (1987, str. 128) je definicijo koordinacije razširil še na povezovanje in sprejemanje razmerij v organizaciji za doseganje ciljev, integracijo vseh procesov v organizaciji glede na velikost in pomembnost cilja ter doseganje ciljev na najbolj racionalen način.

Koordinacija je povezovanje in prilagajanje razmerij in organizacijskih struktur s ciljem delovanja, z okoljem in med seboj. Gre za usklajevanje vseh procesov v združbi glede na cilje delovanja po obsegu in času in da bi cilje čimbolj smotrno uresničevali (Lipovec, 1987, str. 128).

1.3.4 Odločanje

Ena izmed faz upravljalno- ravnalnega procesa je tudi odločanje, ampak ne kot posebna faza, temveč kot način, da vsaka faza in njen del potekata z odločanjem. Odločanje razumemo lahko kot trenutno odločitev ali kot izbiranje med več alternativami. Da lahko neko odločitev sprejmemo, moramo poznati vsebino in cilj posamezne alternative. Vsebino največkrat spoznamo skozi analizo. Metoda analiziranja sestoji iz (Rozman, 2008, str. 10) opazovanja (znaki), diagnoze (vzroki), variante in izbire. Trenutna odločitev je točka, na kateri se začnejo cilji in načrti spreminjati v stvarno delovanje. Odločanje je izoliran posamičen dogodek. Drugo razumevanje odločanja pa si lahko zamislimo kot proces odločanja, ki ga lahko razdelimo v zaporedne faze. Zadnja faza odločanja nas vodi nazaj do prve faze in tako se sklene krožni tok odločanja, ki ga lahko smatramo kot metodološko stran upravljalno-ravnalnega procesa, saj je zelo podoben spoznavnemu procesu (Lipovec, 1987, str. 229).

Odločanje je aktivnost, ki obsega opredelitev problema in izbiro ene izmed mogočih smeri dejavnosti za njegovo rešitev, zato ga poenostavljeno lahko opredelimo kot reševanje problemov. Tisti, ki odloča, ima pred seboj cilje, ki imajo zanj pozitivno vrednost in dosežen cilj pomeni rešitev problema.

Odločanje v širšem pomenu je proces in ga razdelimo v več zaporednih faz (Rozman, 1989, st. 22):

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

V najožjem pomenu pa odločanje pomeni le zadnje tri faze, medtem ko prve tri obravnavamo v povezavi z analizo. Odločanje v širšem pomenu torej vključuje analiziranje in odločanje v ožjem smislu.

Odločanje managerjev se nanaša na odločanje o poslovnih funkcijah in celotnem poslovanju ter poteka na osnovi določenih kriterijev, informacij, ki jih za managerje pripravljajo službe v okviru informacijskega podsistema (računovodstvo, kontroling). Manager opravlja organizacijske funkcije planiranja, organiziranja, uresničevanja in kontroliranja, katerih vsebina je koordiniranje in odločanje v podjetju kot odprtem sistemu, ki je izpostavljen nenehnim vplivom in spremembam v okolju. Hitrejše, večje in bolj nepredvidljive ter kompleksnejše so spremembe v okolju, zahtevnejše in težje je

usmerjanje in usklajevanje v podjetju. V trenutku ko okolje postane preveč spremenljivo in nepredvidljivo, postane delo managerja bolj zahtevno. Manager ne more več kakovostno opravljati svojega dela in pojavi se potreba po pomoči. Torej pojavi se potreba po podporni organizacijski funkciji, ki managerju pomaga zagotavljati smotrno uresničevanje ciljev podjetja.

S tem nastopi funkcija kontrolinga, ki jo bom opredelila v nadaljevanju specialističnega dela.

2 VSEBINA KONTROLINGA IN NJEGOV POMEN V ORGANIZACIJI

2.1 Opredelitev kontrolinga

Pojem kontroling izhaja iz angleške besede *to control*, ki ima več pomenov (Emmanuel, Otley & Merchant, 1990, str. 7-8). Dva skrajna pomena sta dominirati, v smislu o vsem odločati, in regulirati oziroma določati, kaj je in kaj naj bi bilo. Prevod tudi v slovenščini zajema več pomenov. Najpomembnejši prevodi so uravnavati, urejati, obvladovati, regulirati, usmerjati, nadzirati, presoјati, krmiliti, upravljati, voditi poslovanje. Kontroling v najožjem smislu pomeni nadziranje, kontroliranje, ugotavljanje pravilnosti in ustreznosti poslovnih odločitev.

Tako kot izvorna beseda *to control* ima tudi kontroling ogromno pomenov, saj različni avtorji različno opredeljujejo funkcijo in dejavnost kontrolinga. Pojem kontroling je zlasti v celinskem delu Evrope nastajal brez teoretične podlage. Nastajal je vzporedno s prakso, zato je ta pojem služil opisu različnih dejavnosti, ki so se izvajale v različnih podjetjih pri različnih pogojih poslovanja. Z vidika prakse je na to neopredeljenost in širokost možno gledati kot na prednost, saj si podjetje iz nabora aktivnosti in nalog lahko izbere želene aktivnosti za lastni sistem kontrolinga. Kontroling je neke vrste poslovna filozofija, poseben slog vodenja in odločevalno naravnana informacijska dejavnost. Je motor in krmilo podjetja in zahteva ciljno decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo, načrtovanje in nadziranje (Koletnik, 1996, str. 7). Beseda kontroler je vključena v domači jezik mnogih podjetij, toda vloga kontrolerja je pomembnejša od izraza. Na žalost nimamo nobenega nemškega in tudi ne slovenskega prevajalca izraza, ki bi opredelil funkcijo kontrolerja tako dobro kot izvorni ameriški izraz.

Pri tem poskušamo odgovoriti na vprašanje, kako je naloga kontrolerja vključena v organizacijsko shemo podjetja. Izraz »kontroler« še danes povzroča nesporazume, ker izraz spominja na nepriljubljeno kontrolo, ki si je običajno nihče ne želi. Hkrati pa si nihče ne želi drugemu dati pravice, da bi kontroliral druge ali pa za njimi poizvedoval. V podjetjih obstaja tudi pogosta predstava, da je kontroler vpliven, močan človek in se brez njega ne more končati noben projekt. Kontroler naj bi pri poslovodstvu zbuјal občutke konkurenčnosti.

Kontroler s svojim informacijskim in podatkovnim mehanizmom skrbi, da z opredeljenimi cilji, planiranjem in nadziranjem vodstvo podjetja dosega primeren dobiček, oziroma mora preprečiti, da bi se podjetje znašlo v izgubi.

Kontroling je organizacijska funkcija, ki s podatki pripravi ustrezne informacije in analize kot pomoč managementu, da lahko smotno uresničuje cilje podjetja. Kontroling je nastal iz potrebe, ki izhaja iz vedno kompleksnejšega okolja in spreminjajočega se sistema, znotraj katerega se nahaja podjetje, ki ga je težko upravljati. Vodstvo ob nepredvidljivih spremembah ne more kakovostno opravljati svojega dela, delegiranega s strani lastnika in ne more zagotavljati uresničevanja ciljev, zato potrebuje pomoč. V tem primeru vodstvo potrebuje pomoč oziroma storitve kontrolinga, kateremu delegira tudi del svojih nalog.

Kontroling je usmerjen v prihodnost in v uresničevanje načrtovanega poslovnega uspeha podjetja, kjer uporablja različne metode, instrumente in orodja. Uresničevanje kontrolinga poteka preko sodelovanja med vodstvom in kontrolerjem, ki opravlja poslovno-ekonomsko svetovanje. Deluje tudi kot navigator za doseg ciljev. Za podjetje ni tako pomembno, kako se kontroling imenuje oziroma kje se nahaja, pomembno je, da organizacija omogoča izpolnitev vsebinske vloge kontrolinga (Žilnik, 2005, str, 28).

2.2 Naloge kontrolinga

Jasno je, da se kontroling ne ukvarja z organiziranjem, temveč predvsem s plani in kontrolo poslovanja ter z informiranjem in analiziranjem. Bolj podrobno bom v nadaljevanju predstavila naslednje procese, kjer je naloga kontrolinga najbolj vidna:

- planiranje in kontroliranje poslovanja,
- analiziranje in informiranje.

Kontroler se pri kontroliranju poslovanja srečuje tudi z analiziranjem in informiranjem. Naloge kontrolinga pri kontroliranju poslovanja podjetja lahko ne glede na vrsto kontroliranja razdelimo na:

- vsebinske (kaj kontroler dela): analiziranje, informiranje, priprava kontrolnih poročil;
- metodološke (kako kontroler dela): oblikovanje metodologije kontroliranja;
- organizacijske (kdo in kaj mora kdaj narediti): organiziranje procesa kontroliranja poslovanja.

Kontroler v večini podjetij deluje kot sodelavec ožjega vodstva organizacije, kajti njegovi podatki in informacije služijo za vodenje oziroma spremljanje večine pomembnih poslovnih odločitev. Tipične naloge kontrolerja v procesu načrtovanja in nadziranja so prikazane v spodnji tabeli (Tabela 1).

Tabela 1: 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 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 organizacija procesa načrtovanja poslovanja in razreševanje konfliktov v procesu načrtovanja.	Sem sodi organizacija procesa nadziranja poslovanja.

Vir: Š.Režun, Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju., 2004, str. 50.

Naloga kontrolinga je tudi nenehno spodbujanje k izboljšanju procesov kontroliranja in planiranju poslovanja v podjetju na osnovi pridobljenih podatkov, informacij o pričakovanih dogajanjih v okolju in opravljanju analiz (Baričič, 2002, str. 3). Poleg omenjenih nalog kontroler sodeluje tudi pri projektih statusnih sprememb, investicijskih projektih, pri konsolidacijah poročil in opravlja druge naloge glede na potrebe vodstva družbe.

2.3 Opredelitev planiranja poslovanja in vloge kontrolinga v njej

2.3.1 Opredelitev planiranja

V kolikor nočemo dogodkov prepustiti naključju, jih je potrebno na nek način planirati. Vodstvo si ne sme dovoliti, da bi bila njegova organizacija odvisna od naključij. Njegova osnovna naloga je, da bo organizacija dosegla svoje temeljne cilje, ki so dolgoročni in jih ne moremo prilagoditi trenutnim dogodkom.

Planiranje je del vsakega zavestnega procesa ali delovanja. Pomeni zamišljanje rezultatov dela in samega delovnega procesa. Bolj ko so rezultati dela in delovni procesi odvisni od človeka, bolj ustvarjalno bo njegovo razmišljanje o prihodnjih rezultatih in poteh za doseganje le-teh (Rozman, 1993, str. 20).

Planiranje je razmišljanje o prihodnosti oziroma priprava nanjo, da bi bili rezultati čim bližje želenim. Predvidevanje in upoštevanje možnega mora biti pravočasno. Razmišljanje o svoji prihodnosti z namenom, da bi vplivali nanjo, je planiranje. Razmišljanje o prihodnosti, ne da bi imeli namen vplivati nanjo, je predvidevanje.

Po Deyhlu je napoved predvidevanje, planiranje pa izjava o hotenju, ki vključuje tudi odločitev. S planiranjem odločamo, kaj naj bi se naredilo oziroma uresničilo. V praksi se pogosto ugotavlja, da je težko določiti, kam naj »potuje podjetje« in po kateri poti naj gre. Zato vodstva podjetij velikokrat zahtevajo od svojih strokovnjakov natančne napovedi, da bi se lahko izognili neprijetnim odločitvam (Dyhle, 1997, str.81).

Lipovec (1987, str. 256) pravi, da je predvidevanje prihodnosti zavestno določanje prihodnjega delovanja za uresničitev ciljev poslovanja, izoblikovano v politike, postopke, predračune in programe. Cilji podjetja so rezultati, ki jih želi podjetje doseči s svojim poslovanjem, ki je v tem smislu samo sredstvo za uresničevanje ciljev. Upravljalno-ravnalni proces pa to uresničevanje zagotavlja. Z organizacijskega vidika je temeljni cilj planiranju vnaprej dan.

Planiranje omogoča sistematično zmanjševati vpliv negotovosti v procesih managerskega odločanja. Planiranje, ki opredeljuje cilje, omogoča osredotočenje pozornosti in usmerjanje vseh dejavnosti k doseganju teh ciljev. Cilji so vsem v organizaciji smerokaz, kaj ima prednost in k čemu moramo težiti (Možina et., 1994, str. 269). S planiranjem si običajno zagotavljamo tudi gospodarno izvajanje nalog, ki vodijo do teh ciljev. S planiranjem lahko minimiziramo stroške, s čimer si zagotovimo uspešno poslovanje.

Pučko (1993, str. 107) opredeli planiranje kot organiziran intelektualni, zavestni in racionalni proces razmišljanja, kalkuliranja in vrednotenja. Planiranje je usmerjeno delovanje podjetja v spreminjanje v želeni smeri ter proces sistematičnega odločanja. Podjetje pri planiranju predvidi prihodnje zunanje in notranje možnosti poslovanja in teži k sprejemanju dobrih odločitev. Pri tem stalno sistematično ocenjuje notranje prednosti in slabosti glede na predvidene poslovne nevarnosti in priložnosti. Predvidi pomembnejše dejavnike za določanje ciljev in načine doseganja ciljev.

V širše pojmovanje procesa planiranja ponavadi vključujemo naslednje faze: analizo poslovanja, analizo in predvidevanje okolja, postavitev planskih ciljev, izbiro poti do ciljev ter izdelavo planskih tabel. Na osnovi opredelitev lahko razumemo planiranje kot proces zamišljanja prihodnjega, hotenega stanja poslovanja.

2.3.2 Vrste planiranja

Poznamo več vrst planiranja, ki jih avtorji razvrščajo po različnih kriterijih. V vsakem podjetju ločimo tri osnovne zvrsti planiranja (Rozman, 1993, str. 39):

- Planiranje celotnega poslovanja, kjer je merilo za odločanje predračunska bilanca uspeha in predračunska bilanca stanja ter iz njiju izvedene mere uspešnosti (kazalci poslovanja).
- Planiranje delovanja poslovnih funkcij, kjer so merilo odločanja prihodki, stroški po mestih odgovornosti.
- Planiranje proizvoda in procesa, kjer je merilo za odločanje predkalkulacija.

Omenjene tri zvrsti planov z njihovimi značilnostmi (predmetom, odgovornimi in kriteriji), so prikazane v spodnji preglednici (Tabela 2).

Tabela 2: Zvrsti planiranja v podjetju

Značilnost	Zvrst planiranja		
	Planiranje izdelka in procesa	Operativno planiranje poslovne funkcije	Planiranje celotnega poslovanja
Predmet planiranja	Izdelek, proces	Poslovna funkcija	Poslovanje podjetja
Kriterij planiranja	Stroški	Izkoriščenost zmogljivosti	Uspešnost celote
Plan kriterija	Predkalkulacija	Plan stroškov po stroškovnih mestih	Plan uspešnosti
Kontrola kriterija	Pokalkulacija	Obračun stroškov	Dejanska uspešnost
Odgovorni za planiranje	Tehnologi, projektanti	Ravnatelji poslovnih funkcij	Ravnatelji podjetja

Vir: R. Rozman, Planiranje poslovanja podjetja, 1993, str. 40.

Planiranje lahko opredelimo po naslednjih štirih kriterijih (Možina et.al, 1994, str. 289):

- Razčlenitev po času, kjer ločimo planiranje na dolgoročno, srednjeročno ter kratkoročno ali letno in operativno planiranje.
- Glede na obseg organizacijske oblike, ki planira poslovanje, ločimo planiranje poslovanja organizacije kot celote, po profitnih centrih, strateško poslovnih enotah, delovnih enotah, obračunskih enotah in proizvodu ali projektu.
- Predmet planiranja – ločimo naslednje vrste planiranja: planiranje prodaje ali trženja, planiranje proizvodnje, planiranje nabave, planiranje raziskovalno-razvojnega dela, planiranje kadrov, plan investicij, planiranje financiranja, organizacije, planiranje poslovnega uspeha in premoženja.
- Planiranje po značilnostih – delimo ga lahko na vseobsegajoče ali delno planiranje, glavno ali pomožno, funkcionalno ali nefunkcionalno, strateško ali taktično, formalno ali neformalno planiranje.

Pogosto se uporabljata strateško in taktično planiranje. To sta dva podprocesa planiranja, kjer strateško planiranje obdaja in s tem usmerja letno planiranje. Strateško planiranje je vrsta planiranja, ki opredeljuje prednostne in odločilne smeri razvoja organizacije.

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

2.3.3 Vloga kontrolinga pri planiranju

Za skladnost plana morajo skrbeti vsi, ki so odgovorni za planiranje. Ali je to kontroling ali oddelek planiranja, je odvisno od notranje organizacije podjetja. Planski oddelki ne planirajo namesto prodaje, proizvodnje ali nakupa, temveč skrbijo zato, da planira vsako poslovno področje samo zase, da so plani med seboj povezani, da so v skladu s postavljenimi cilji, da vsakdo pozna svoje obveznosti in da ve kaj mora prispevati k skupnemu planiranju. Kontroler je neke vrste produktni vodja za planiranje oziroma prodajalec plana (Deyhle, 1997, str. 126).

Pri procesu planiranja ima kontroling več nalog. Pripravi metodologijo in skupaj z vodstvom skrbi za pričetek procesa planiranja in njegovo izvajanje. Kontroling skrbi za konsistentnost vseh elementov, ki so bili posredovani s strani različnih organizacijskih enot ter njihovo vpetje v plan celotne organizacije. Kontroling je tisti, ki v procesu planiranja skrbi za spoštovanje opredeljenih terminskih rokov ter s tem za pravočasen zaključek planiranja.

Naloga kontrolinga pri strateškem planiranju je: dati spodbudo za kontinuirano razvijanje poslanstva, strateških usmeritev ter ciljev in strategij, s katerimi uresničujemo cilje. Vključevanje kontrolinga v proces strateškega planiranja je od podjetja do podjetja različno, lahko je vključen kot svetovalec ali skrbnik informacij ali pa aktivno sodeluje pri sprejemanju odločitev (Willson, Roehl-Anderson & Bragg, 1995, str. 331).

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

Glavna naloga kontrolinga pri strateškem planiranju je zbiranje kakovostnih informacij iz okolja in analiziranje obstoječega poslovanja podjetja. Na podlagi vseh zbranih podatkov si

lahko ustvarimo celovito sliko podjetja in okolja (Osmanagič, 1998, str. 38). V praksi je kontroling bolj ali manj izključen iz procesa strateškega planiranja, nemški pristop pa vključuje kontroling bolj aktivno tudi v ta proces.

V kolikor kontroling sodeluje pri procesu strateškega planiranja, je njegova vloga bolj svetovalna in skrbi za organiziranje, oblikovanje planske metodologije, razrešuje konflikte in na koncu izdela strateški plan. Naloge kontrolinga niso odločevalske narave temveč bolj informativne, analitične in svetovalne. Končne odločitve končajo pri vodstvu organizacije. Letni plan je mnogo bolj razčlenjen in natančen, saj poznamo več informacij.

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

Pri izdelovanju letnega plana je vloga kontrolinga nepogrešljiva: z usmerjanjem in usklajevanjem posameznih nosilcev nalog ter metodičnim, vsebinskim in časovnim usklajevanjem lahko poveča učinkovitost planiranja (Osmanagič, 1998, str. 38).

Letni plan vključuje več področnih planov, kot primer lahko navedemo naslednje (Kolar, 2001, str. 26):

- temeljni cilji in naloge podjetja v poslovnem letu,
- plan prodaje po trgih, kupcih, poslovnih področjih, organizacijskih enotah in skupaj,
- plan zadovoljstva kupcev in drugih ukrepov, ki tvorijo skupen marketinški načrt,
- plan raziskav in razvoja in ukrepi za napredek inovativnosti,
- plan nabave,
- plan proizvodnje in izvajanje storitev s podplanom vzdrževanja in napredka kakovosti procesov,
- plan investicij,
- plan kadrov in izobraževanj,
- plan stroškov po stroškovnih mestih ter direktnih in indirektnih stroškov,
- finančni plan (npr. plan prilivov in odlivov),
- rekapitulacija usklajenih planov po organizacijskih enotah in za celotno podjetje.

Vloga kontrolinga pri letnem planu je nepogrešljiva in zelo pomembna. Kontroler je pri planiranju v vlogi koordinatorja in svetovalca, njegove naloge so vsebinske, metodološke in organizacijske. Kontroler med drugim organizira letno planiranje, pripravi rokovnike, oblikuje plansko metodologijo, razrešuje konflikte v procesu letnega planiranja in izdela celoten letni plan.

Pri planiranju poslovanja podjetja so naloge kontrolinga (Režun, 2004, str. 29):

- Vsebinske naloge, ki povedo, kaj na splošno kontroling dela (analizira, informira, planira) in vsebujejo jasno opredeljene cilje. Za izdelavo celovitega plana je zadolžen kontroling. Združuje vse delne plane po posameznih področjih, poslovnih funkcijah in organizacijskih enotah.
- Metodološke naloge, kjer je opredeljeno, kako kontroler dela. Kontroling oblikuje plansko metodologijo in daje vsem enotam smernice, predpostavke in orodja v obliki predpripravljenih tabel in napisanih postopkov za njihovo planiranje. S tem se zagotavlja enotnost planiranja v podjetju.
- Organizacijske naloge opredeljujejo, kdo in kdaj mora kaj narediti. Kontroler izdelava planski rokovnik, v katerem so opredeljene naloge v procesu planiranja, zaporedja in medsebojna povezanost nalog, nosilci posameznih nalog in roki za izdelavo. Kontroler mora v sodelovanju z vodstvom podjetja uskladiti konflikte interesov med posameznimi funkcijami, poslovnimi enotami in ravnatelji na različnih nivojih.

Za uspešno planiranje je torej funkcija kontrolinga izredno pomembna. Lipovec (1987, str. 35) v svoji razlagi pravi, da brez planiranja ne bi bil zagotovljen obstoj podjetja, značilnosti podjetja se bi lahko nenamerno spreminjale in ne bi bilo zagotovljeno, da bi dosegali cilje.

2.4 Opredelitev kontrole poslovanja in vloga kontrolinga v njej

2.4.1 Opredelitev kontrole poslovanja

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

- pregledovanje organizacije in opravljanje delovanja,
- ocenjevanje opravljenega na podlagi predvidevanj,
- odpravljanje ovir in odklonov s korektivnim delovanjem.

Proces kontrole se prične z ugotovitvijo izvedbe, nadaljuje s primerjavo izvedbe in plana, ugotavlja se odstopanja, postavlja diagnozo odstopanj s tem, da se ugotavlja vzroke, ki so odstopanja povzročili in predlaga ukrepe, da bi se zamišljeno izvedlo ali pa spremenilo. Kontrola vključuje nenehno odločanje z namenom uspešne izvedbe plana. Uspešna kontrola zahteva pripravljen plan in ustrezno organizacijo: naloge, odgovornosti in

avtoriteto sodelujočih. Ko se uresničeno primerja s planiranim, se ugotovi morebitna potrebna ukrepanja in v primeru jasno opredeljene odgovornosti, se ve, kdo mora ukrepati.

Kontrola je v širši opredelitvi vsak proces, ki vodi aktivnosti proti vnaprej določenemu cilju. Bistvo kontrole je v ugotavljanju, ali je aktivnost dosegla svoj rezultat. Kontrola torej ni mogoča brez planiranja, kar pomeni, da si je potrebno postaviti cilje, ki jih je potrebno doseči. Kontrola obsega: določitev ciljev, plana, politike in kriterija, določitev sredstev za merjenje aktivnosti s kriterijem in neki mehanizem za korekturno akcijo, ki naj zagotovi, da bo vnaprej postavljen cilj dosežen (Kokošar, 1995, str. 16).

Hočevar pravi, da je kontrola dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti in odklanjanjem nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih. Izvedba, ki sledi planiranju, ponavadi od njega odstopa, zato je treba med kontroliranjem ta odstopanja ugotoviti, poiskati vzroke za odmike in predlagati ukrepe, potrebne za doseg ali spremembo plana (Hočevar, 1998, str. 3).

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

Uresničeno ni nikoli povsem enako planiranemu, zato je izmerjenih odmikov zelo veliko. Analiziranje vsakega odmika bi bilo preveč zamudno in težavno delo. V večini primerov pa tudi ne bi bilo smotno in ekonomično. Če je odmik majhen, so stroški, ki jih povzroči preučevanje, lahko dosti večji, kar pomeni, da je vrednost oziroma koristnost takšne informacije manjša od stroškov njene pridobitve. Za odločitev o tem, katere odmike preučevati in katere ne, je treba postaviti kriterije pomembnosti odmikov in dovoljene meje preseganja ali nedoseganja plana. Pomembne odmike, ki presegajo vnaprej določene meje, je potrebno analizirati in preučiti. Takšno kontroliranje se imenuje tudi poslovodenje po izjemah (Turk, Kavčič & Kokotec-Novak, 1997, str. 185).

Pomembno je, da za nastale odmike ugotovimo tudi vzroke in predlagamo ukrepe, ki vodijo k uresnitvi plana. Za kontroliranje poslovnih procesov in aktivnosti morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji (Pustatičnik, 2001, str. 28):

- poslovni proces mora imeti jasno opredeljene cilje, iz katerih mora biti razvidna odgovornost za njihovo uresničevanje;
- izhodni rezultati poslovnega procesa, ki izhajajo iz opredeljenih ciljev, morajo biti merljivi,

- poslovni proces mora imeti opredeljen model za napovedovanje aktivnosti, ki so potrebne za izvajanje procesa; z analizo lahko ugotovimo neželene aktivnosti, ki so razlog, da določeni cilji niso doseženi;
- obstajati mora možnost izvajanja popravljalnih ukrepov, ki pripomorejo k doseganju zastavljenih ciljev.

Planiranje in kontroliranje sta med seboj tesno povezana in prepletena. Kontroliranje se včasih enači s celotnim upravljalno-ravnalnim procesom. Lipovec v svojih delih pravi, da mora za to obstajati več razlogov, ki jih moramo dobro poznati, da lahko razločujemo oba procesa in da se nam upravljalno-ravnalni proces ne bi poenostavil tako, da bi v praksi ostali povsem brez orodij za zagotavljanje smotrnosti (Lipovec, 1987, str. 244). Razlogi so naslednji:

- pomenska podobnost obeh procesov: če je kontrola vzdrževanja odklonov uresničena v sprejemljivih mejah, je to vsekakor tudi funkcija celotnega upravljalno-ravnalnega procesa, ki je proces zagotavljanja smotrnosti poslovanja; organizacijski proces je v bistvu kontrolni proces; to zagotavljanje poteka na podlagi planiranja in uveljavljanja s kontroliranjem, ali se uveljavljeno ujema s planiranim;
- zamenjevanje kontrole v metodološkem smislu kot del procesa odločanja in kontrole v organizacijskem smislu kot del upravljalno-ravnalnega procesa;
- kontroliranje včasih nujno zahteva korektivno akcijo, ki obsega ponovno planiranje in uveljavljanje korektur;
- končno pa se v nerazvitem, majhnem podjetju lahko ves upravljalno-ravnalni proces omeji na enostaven nadzor, ker vse planiranje in ustvarjanje ostajata izvajalcem, nadzorniki pa zadržujejo svoj cilj poslovanja, ki ga hočejo uveljaviti.

Večina avtorjev kontroliranje opredeli kot proces, ki zagotavlja uresničitev planov s tem, da analizira odmike med doseženim in planiranim ter sproža ustrezno ukrepanje za odpravljanje odmikov. Takšno kontrolo označujemo kot povratno kontrolo. Kritiki pravijo, da potrebne informacije o odmikih prihajajo prepozno, zato priporočajo vnaprejšnjo kontrolo, katere bistvo je v zgodnjem odkrivanju in sporočanju sprememb, ki nastajajo v različnih podsistemih okolja podjetja in bodo imele v prihodnosti pomemben vpliv na poslovanje podjetja. Vnaprejšnjo kontrolo lahko opredelimo kot preventivno planiranje, kar nas lahko pripelje do sklepa, da sta planiranje in kontroliranje tesno povezana.

2.4.2 Vrste kontroliranja

Ločimo med kontroliranjem poslovanja in kontroliranjem zagotavljanja – organizacijsko kontroliranje.

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

- kontroliranje celotnega poslovanja, kjer je merilo za odločanje obračunska bilanca uspeha in bilanca stanja ter iz nji izvedene mere uspešnosti (kazalci poslovanja);
- kontroliranje delovanja poslovnih funkcij, kjer so merilo odločanja prihodki in stroški po mestih odgovornosti;
- kontroliranje izvedbe plana proizvoda in procesa, kjer je merilo obračunska kalkulacija – ekonomska kontrola proizvoda in procesa.

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

- kontroliranje v ožjem smislu – ugotavljamo odmike med planiranim in dejanskim stanjem;
- kontroliranje v širšem smislu, kjer poleg kontroliranja v ožjem smislu vključimo tudi analiziranje in presojanje odmikov ter predlaganje ukrepov za odpravo razlik;
- pod kontrolo poslovanja razumemo predvsem kontroliranje vsebine in uspešnosti poslovanja; obsega kontrolo izvedbe plana proizvoda in procesa, plana poslovnih funkcij in plana celotnega poslovanja.

2.4.3 Vloga kontrolinga pri kontroliranju poslovanja

Kontroler opravlja vlogo kontrolorja poslovanja v celotnem podjetju. Spremljati mora, ali poslovanje napreduje po načrtovani smeri in ali je usklajeno z drugimi funkcijami podjetja. Ta signalna funkcija je zelo izrazita v prodajni funkciji in malo manj pri spremljanju odmikov po stroškovnih mestih. V podjetju lahko razlike med načrtovanim in dejanskim nastanejo na različnih nivojih in zaradi različnih vzrokov. Vodja mora pridobiti strokovno razlago kontrolerja, da lahko pripravi nadaljnje ukrepe ali izboljšave.

Preden opredelim naloge kontrolinga pri letnem kontroliranju poslovanja, naj navedem dva pogoja, ki morata biti izpolnjena, da lahko kontroler opravi svoje delo na tem področju: iz organizacijske strukture podjetja mora biti jasno razvidna odgovornost za posamezne dele poslovanja podjetja, ki se dejansko uresničuje tudi v praksi in postavljeni morajo biti planski cilji, za uresničevanje katerih so zadolžene odgovorne osebe; ločeno kontroliranje po opredeljenih organizacijskih enotah z odgovornimi osebami in planskimi cilji, ki so konsistentni s temeljnimi cilji podjetja.

Kontroler ni kontrolor. Njegova prva skrb je, da se lahko vsak sam kontrolira in da upošteva postavljene cilje. Pogoj za učinkovito kontroliranje je planiranje. Plan je izhodišče za opredelitev meril. Planiranje mora zagotoviti, da so posamezni cilji ali predmeti planiranja usklajeni s skupnimi cilji oziroma smotri podjetja. Cilje podjetja, ki so določeni z raznimi kazalniki (donosnost kapitala, stopnja rasti prihodka, rast tržnega deleža, prihodek na zaposlenega), je treba preoblikovati v posebna merila za vsako poslovno funkcijo posebej (Deyhle, 1997, str. 133).

Kontroling po ožjem pojmovanju njegove vloge lahko opredelimo kot primerjanje planiranega in doseženega. Pri vsakem odmiku, zlasti pri negativnem, se lahko vprašamo: »Zakaj je prišlo do odstopanja od plana?« Vprašanje lahko sproži potrebo po opravičevanju in zato pravi, da plan ni bil pravilno sestavljen ali da so dejanski podatki napačni. Psihološko lahko vprašanje postavimo drugače, in sicer: »Kako bodo potekale zadeve v prihodnje? Ali bomo dosegli letni plan?« Kontroler tako uporabi usmerjevalno vlogo.

Naloga kontrolinga je, da načrtovano nato primerja z doseženim. Primerja prihodke, prispevek za kritje, stroške v profitnih centrih in ostale kazalnike. To je najboljširnejši segment delovanja kontrolerja. Gre za redno primerjavo dejanskih oziroma doseženih vrednosti z načrtovanimi. V praksi prihaja do dilem o smiselnosti primerjav doseženega s planom ali z doseženimi vrednostmi v predhodnem primerljivem obdobju. Organizacija se mora pri tem obnašati pragmatično. Če je npr. predhodno obdobje vsebovalo veliko netipičnih dogodkov, je primerjava manj smiselna. In obratno. Pomemben element pri tem je tudi priprava medletnih napovedi, ki so kombinacija doseženih vrednosti in vrednosti iz planov za prihodnje mesece poslovanja.

Kontroler mora vnaprej opredeljena merila po posameznih mestih odgovornosti razvrstiti po njihovi pomembnosti. Skladno s pomembnostjo mora postaviti merila poslovanja. Za merila mora nato določiti kriterije, po katerih se bo ocenjevalo posamezne kazalnike oziroma dovoljen obseg odstopanja uresničenega od planiranja. Ko postavimo sistem poslovanja, moramo poskrbeti za njegovo izvajanje. Kontroler v osnovni nalogi ni policist, temveč skrbi, da zna vsak sam kontrolirati svoje delovanje glede na postavljene cilje. To pa pomeni, da so cilji jasni, objektivni in dejansko določeni.

Kontroler ugotovi odlike in jih nato po potrebi razčleni na sestavne dele. Kontroler ima tu pojasnjevalno vlogo, saj mora znati pojasniti nastale odlike in jih tudi strokovno utemeljiti. Na koncu mora kontroler znati prodati svoje številke. Ugotoviti mora, kaj želijo njegovi uporabniki, zato mora biti usmerjen uporabniško. Na težave mora gledati z vidika uporabnika in ne s svojega vidika (Režun, 2004, str. 31).

2.4.4 Sistem kontroliranja poslovanja

Kontroler aktivno ukrepa šele, ko posamezne odgovorne osebe ne delujejo v skladu s postavljenimi merili in dovoljenimi odmiki (Koletnik, 1996, str. 45). Razloge lahko iščemo v pomanjkanju vodenja, pomanjkanju motivacije in sposobnosti zaposlenih.

Naloga kontrolinga pri taktičnem kontroliranju poslovanja razdelimo na:

- postavitev sistema kontroliranja poslovanja,
- izvajanje kontroliranja poslovanja,

- sodelovanje z vodstvom podjetja pri ugotavljanju vzrokov za odstopanja in predlaganje ukrepov za uresničitev plana.

Prvi dve nalogi sta tipični za kontroling, pri tretji nalogi pa je kontroling lahko vključen, vendar je to odvisno od vodstva in tega, kakšne naloge vodstvo podjetja delegira naprej kontrolerju. Vsako kontroliranje mora temeljiti na strokovnih pravilih in načelih (Rozman, Kovač & Koletnik, 1993, str. 270):

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

Ko se ugotovi pomemben kritičen odmik, je treba pričeti z njegovo analizo. Poiskati je potrebno vzrok odmika in ga odpraviti, da bo planirano tudi uresničeno. V primeru da kontroler pomaga ravnatelju pri iskanju vzrokov odstopanj in svetuje pri ukrepih za njihovo odpravo, govorimo o nalogi kontrolerja – sodelovanje pri ugotavljanju vzrokov za odstopanja in predlaganje ukrepov za uresničitev plana.

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

2.5 Analiziranje poslovanja

2.5.1 Opredelitev in vrste analiziranja

Z analiziranjem smo se srečali pri planiranju poslovanja in pri kontroliranju. Opredelimo ga kot eno izmed vsebinskih nalog kontrolerja pri obeh funkcijah.

Analiziranje je proces spoznavanja poslovanja konkretnega podjetja kot priprava za odločanje v podjetju in organizacijskih enotah o izboljšanju uspešnosti poslovanja s stališča uporabnika analize (Lipovec, 1983, str. 31).

Analizo lahko opredelimo tudi kot proces spoznavanja konkretnega predmeta, da bi se o njem smotrno odločili in tako izboljšali doseganje cilja. Če analiza ugotavlja obstoječe probleme, da bi jih pomagala rešiti, govorimo predvsem o njeni povezavi s kontrolo. V primeru, da analiza ugotavlja morebitne probleme in prednosti, da bi jih podjetje preprečilo ali izkoristilo, lahko o njej govorimo kot o začetni fazi poslovanja. Analiza je spoznavanje poslovanja z namenom, da se lažje in bolje odločimo (Rozman, 1995, str. 43).

Izsledki analiziranja služijo kot podlaga in pomoč za boljše odločanje in učinkovitejše ukrepanje v zvezi s poslovanjem. Analiziranje poslovanja je proces spoznavanja, preučevanja in primerjanja na tej podlagi ugotovljenih dejstev o poslovanju konkretnega podjetja. Izsledki analiziranja lahko služijo kot podlaga in pomoč pri sprejemanju odločitev, ki vodijo k doseganju cilja podjetja (Odar, 1999, str. 9).

Pri analiziranju gre za spoznavanje, da se na osnovi spoznanj bolje odločimo in tako bolje delujemo in lahko bolj uspešno poslujemo. Predmet analiziranja ni vedno poslovanje podjetja ali njegov del, poznamo tudi druge predmete analiziranja.

Z analiziranjem poslovanja podjetja se proces planiranja začne. Z opazovanjem analiziramo obstoječe poslovanje, nato izbrane informacije primerjamo s poslovanjem v preteklih letih, s poslovanjem drugih podjetij. Z odstopanji nato ugotovimo obstoječe probleme in prednosti. Probleme poskušamo preprečiti, prednosti pa izkoristiti. Pri notranjem analiziranju ločimo (Režun, 2004, str. 39):

- celovito sistemsko analiziranje poslovanja,
- analiziranje posameznih strateških skupin,
- analiziranje strateškega položaja podjetja in poslovnih enot ter posameznih področij,
- analiziranje strukture stroškov.

Zaradi močnih vplivov okolja na poslovanje podjetja je pomembno tudi analiziranje zunanjega in notranjega okolja podjetja. Pri tej vrsti analiziranja gre za spoznavanje, preučevanje konkurence, kupcev, dobaviteljev itd. Na osnovi analize in predvidevanja okolja, se ugotavlja možnosti in nevarnosti razvoja podjetja glede na okolje.

SWOT analiza je analiza prednosti in pomanjkljivosti ter priložnosti in nevarnosti, ki je sestavljena iz analize poslovanja in analize okolja. Pri analizi organizacije podjetja gre za spoznavanje organizacije podjetja, da se lahko v njej smotrno odločamo in povečamo njeno učinkovitost.

2.5.2 Kontroling in analiza

Vse večja kompleksnost poslovanja narekuje tudi potrebe po profesionalnih analitikih, ki imajo posebna analitična znanja ter svoj delovni čas posvetijo zahtevnim analizam.

Kontroling mora opravljati bolj zahtevne analize in na koncu pripraviti ustrezno poročilo. Obseg in vsebina programa in končnega poročila v praksi sta odvisna od zahtevnosti in kompleksnosti analize. Vsak dober program analize vsebuje naslednje elemente (Lipovec, 1983, str. 97):

- opredelitev predmeta analize in analitskega problema v predmetu,
- namen analize (kako, s kakšnimi ukrepi in koliko bodo komu rezultati koristili ter določitev kriterijev, ki jih bomo v analizi uporabili),
- cilj analize z metodo (določitev poti, po kateri bomo prišli do cilja),
- opredelitev oblike poročila in razdelitev na poglavja,
- rok za dokončanje analize, roke za izvedbo posamezne faze,
- izračun časa, stroškov ter finančnih sredstev, ki so potrebni za analizo,
- kdo je uporabnik analize.

V praksi običajno kontroler pripravi predlog programa, uprava pa ga potrdi. Seveda pa je vse odvisno od kompleksnosti in zahtevnosti analize. Pri enostavnejših in bolj rutinskih analizah ne potrebujemo potrditve vodstva družbe, medtem ko pri bolj zahtevnih analizah potrebujemo sodelovanje uprave oziroma vodstva podjetja.

Ko je proces analiziranja zaključen, kontroler sestavi končno poročilo o analizi in ga dostavi končnim uporabnikom. Poročilo mora biti strnjen prikaz opravljene analize in njenih rezultatov in mora vsebovati (Lipovec, 1983, str. 98):

- naslov analize (kjer mora biti razviden predmet analize in obdelan problem),
- kazalo vsebine in kratek pregled vsebine poročila po poglavjih,
- uvod v poročilo, ki naj vključuje namen analize in kriterij, po katerem se presojuje mogoče rešitve, ter cilje analize in uporabljeno osnovno metodo; nato sledi podrobnejši opis predmeta analize in okoliščin, v katerih se je v predmetu pojavil analitski problem; na koncu uvoda se na kratko predstavijo še rezultati analize;
- dele in poglavja o vsebini analize (razčlenitev analize na poglavja je odvisna od zaporedja metodoloških postopkov, ki jih posamezna analiza zahteva);
- zaključek; običajno tu še enkrat navedemo sklepe iz posameznih poglavij in praktično uporabnost rezultatov analize;
- seznam uporabljene literature in virov;
- dodatki (tabele, skice, slike);
- podpis analitika (kontrolerja), s tem se prevzame odgovornost za pravilno izvedbo analize;
- navedbo uporabnikov in koliko izvodov je izdelanih.

Analiza je delo kvalitativne narave. Predpogoj za kvalitetno opravljeno delo je, da kontroler zelo dobro pozna poslovni proces družbe, proizvode ali storitve ter da ima vzpostavljene dobre komunikacijske kanale in poti z vsemi, ki so odgovorni za konkretna

področja. Slednji naj bi tudi sodelovali pri analizi vzrokov odstopanj, pri pripravi ukrepov in naj bi se identificirali z ukrepi, katere bodo morali izvajati s ciljem korekcije stanja. Namen analize poslovanja podjetja je ugotoviti problemska in prednostna stanja v podjetju ter s tem upravi pripraviti osnovo za odločanje. Dobre odločitve so posledica kakovostnih analiz, ki posredno vplivajo tudi na uspešnost poslovanja. Analiza je vhod v proces planiranja poslovanja.

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

- Opazovanje obstoječega poslovanja. Prične se s sistematičnim zbiranjem podatkov in informacij o poslovanju kot celoti, po poslovnih funkcijah in proizvodnih prvinah. Področje zbiranja informacij so: kadri, nabava, proizvodnja, prodaja, finance, osnovna in obratna sredstva, dobiček in premoženje ter viri podjetja. Za vsa navedena področja kontroler ali analitik pripravi tabele, v katere vpisuje zbrane podatke. Nato je potrebno definirati primerjalno osnovo, ki je lahko preteklo poslovanje, plan ali poslovanje konkurenčnega podjetja. S primerjavo se ugotavlja odstopanja, ki so lahko negativna ali pozitivna. V kolikor gre za pozitivna odstopanja govorimo o prednostih poslovanja, pri negativnih odstopanjih pa govorimo o problemih. Temu sledi še iskanje vzrokov za odstopanja.
- Diagnoza poslovanja – iskanje vzrokov ugotovljenih odstopanj. Ugotavljamo najprej vse možne vzroke, potem pa med njimi poiščemo tiste, ki veljajo v konkretnem primeru.

Prvo fazo kontroler opravi samostojno, ker gre predvsem za strokovno opravilo, pri drugi fazi pa gre za tesno sodelovanje z vodstvom, ki običajno bolje pozna vzroke odstopanj. Z analizo okolja lahko ugotavljamo gospodarske pojave, ki so pomembni za poslovne odločitve podjetja. Podjetja tako tudi zmanjšajo poslovno tveganje. Analizirati je potrebno vse podsisteme v okolju: tehnološkega, gospodarskega, političnega, kulturnega in naravnega (Pučko, 1996, str. 62).

Pri analizi okolja gre za predvidevanje, napovedovanje, ocenjevanje in spoznavanje dogajanja v posameznih podsistemih okolja z namenom pravočasnega odkritja priložnosti in nevarnosti za podjetje. Pri analizi poslovanja se mora zbrati najrazličnejše podatke in jih sistematično vpisati v pripravljene tabele. S tem pripravimo oceno trenutnega okolja. Nato sledi predvidevanje prihodnjih dogajanj po področjih in analiza medsebojnih povezav, kako spremembe vplivajo druga na drugo (Rozman, Kovač & Koletnik, 1993, str. 89).

Analiza obstoječega poslovanja podjetja in analiza okolja podjetja sta običajno začetni fazi procesa planiranja. S tem spoznavamo prednosti in slabosti ter priložnosti in nevarnosti, ki se nahajajo v okolju podjetja. Na osnovi teh spoznanj se lahko odločamo o prihodnjem razvoju poslovanja. Vzpostavljeni kontrolni mehanizmi ustvarjajo pogoje za aktivno

ukrepanje, vendar brez podpore intenzivne analize v primeru ugotovljenih odmikov rezultati ukrepov niso optimalni. Osnovni namen analize je ugotavljanje vzrokov za nastale odmike in iskanje rešitev za odpravo in preprečevanje novih odmikov (Pustatičnik, 2001, str. 42).

Posledice napačnih odločitev v današnjem času, kjer so spremembe zelo hitre, so lahko za podjetja katastrofalne. Za dobre odločitve vodstvo potrebuje kakovostne in pravočasne informacije, ki so delo uspešnega in kakovostnega kontrolinga.

Pri analiziranju odmikov kontroler pripravi program analize, izvaja posamezno analiziranje ter pripravi končno poročilo. V rednih periodičnih poročilih so vključeni rezultati primerjava doseženih vrednosti z načrtovanimi ter njihova analiza. Poročila naj imajo čim večjo izpovedno moč in ker so namenjena vodstvu družbe naj bodo pripravljena po njihovi meri v smislu oblike in dolžine. Kontrolerji morajo poročila prilagajati njihovim naslovnikom. Področje poročanja je tisto, po čemer se organizacije in njihova vodstva pomembno razlikujejo, kar se potem odraža v poslovni filozofiji in strategiji.

2.6 Informiranje

Ena izmed nalog kontrolerja je tudi informiranje. Čeprav se velikokrat zgodi, da se v podjetju, z informiranjem ukvarja več ljudi, je to ena izmed temeljnih funkcij kontrolinga. Kontroler lahko pridobiva informacije, ki jih potrebuje za pripravo analize, na drugi strani pa informacije posreduje naprej drugim uporabnikom.

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 ter ugotavljanje trenutnega stanja oskrbovanja posameznih ravni poslovanja z obstoječimi informacijami. To pomeni, da je najprej potrebno poznati informacije, ki so poslovojem že na voljo, nato pa priskrbeti še tiste, ki jih dodatno potrebujejo, da lahko sprejemajo svoje odločitve

2.6.1 Kaj je informacija?

Informacija je rezultat predelave nevtralnih podatkov. Podatek je nevtravno sporočilo o določenem dejstvu, ki še ni ovrednoteno in pripravljeno za sprejem poslovne odločitve. Informacija je problemsko usmerjeno in na nekoga usmerjeno sporočilo, ki ima za odločevalca pragmatično vrednost in olajša sprejem odločitve (Hočevar, 1998, str. 3).

Poslovne odločitve so se v preteklosti pogosto sprejemale na osnovi intuicije, ne pa na ustreznih informacijah, ki so pogosto manjkale ali so bile neustrezne, lahko pa so tudi prišle prepozno. Danes, v času ostre konkurence, sistem ne dopušča pomanjkanja ustreznih

in kakovostnih informacij za odločanje. Neprimerne odločitve so predrage. Temu se družbe poskušajo izogniti s skrbno načrtovanim informacijskim sistemom, ki lahko oskrbuje vse odločevalce z ustreznimi informacijami. Ustrezna informacija torej zmanjšuje tveganje, ki je velikokrat prisotno. Zaradi vedno večje pomembnosti se je proučevanje informacij osamosvojilo in jih pogosto proučujemo ločeno, kar nam omogoča večji poudarek in strokovnost pri gradnji informacijskih sistemov. Obstaja pa nevarnost razvijanja podatkov zaradi samih podatkov, če se pozabi na povezanost informacij in odločitev. Informacije namreč nastajajo iz podatkov, ki zabeležijo neko stanje in spremljajo pojav. V procesu spremembe podatkov v informacijo se podatke preverja, analizira in pripravi v ustrezni obliki. Na izhodni ravni so informacije določene z odločitvijo, na vhodni ravni pa z možnostjo pridobitve podatkov (Rozman, 1989, str. 79).

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

- primernost – prilagojena mora biti potrebam za odločanje,
- pravočasnost in točnost,
- ustreznost – prave informacije mora dobiti prava oseba,
- popolnost – zbrani morajo biti vsi podatki, ki so pomembni za poslovno odločitev.

Učinkovito obvladovanje informacij, prava informacija ob pravem času in na pravem mestu, je v času informacijske družbe eden izmed ključnih virov za konkurenčnost podjetja. Ker so informacije jedro podjetja, je zelo pomembno, da imamo v podjetju dobro področje informacijske tehnologije, ki mora tesno sodelovati z ostalimi uporabniki. Informacijski sistem sestavljajo zbirke računalniških programov, strojne opreme, zaposleni strokovnjaki, procesi in procedure, dokumentacija in podatki. Celovit informacijski sistem običajno sestoji iz več podsistemov. Pomembno vlogo med informacijskimi podsistemi znotraj celovitega informacijskega sistema ima računovodski sistem. Računovodske informacije so pomemben del informacij za odločanje, predvsem za področje planiranja, kontroliranja in merjenja uspešnosti. Te informacije so zelo koristne in uporabne za kontroling, niso pa zadostne (Debeljak, 1998, str. 12).

V okviru informacijskega sistema se odvija informacijski proces, ki predstavlja:

- zajemanje podatkov – preslikava poslovnih dogodkov in stanj;
- obdelavo podatkov – osrednji del, katerega rezultat so informacije;
- oblikovanje informacij v skladu s potrebami končnih uporabnikov.

Spremljanje izvajanja plana in analiziranje odmikov sta podlaga za informiranje in poročanje. Z oblikovanjem poročanja, kontroling pogloblja znanje o poteku poslovanja ter spodbuja dejavnosti v smeri preusmerjanja in opredeljevanja nalog (Osmanagić, 1998, str. 38).

Dober informacijski sistem je orodje vsem ostalim elementom kontrolinga, saj pretežni del aktivnosti kontrolinga temelji na zbiranju, obdelavi in sporočanju različnih informacij odločevalcem. Učinkovitost vseh ostalih aktivnosti kontrolinga je v ključni meri pogojena z ustreznostjo informacijskega sistema ter kakovostjo razpoložljivih informacij (Debeljak, 2002, str 7).

Poslovni informacijski sistem opredelimo kot jedro kontrolinga. Vsem odločitvenim ravnam mora zagotavljati pravočasne in primerne informacije po vsebini in obliki. Za informacijski sistem je pomembna ustrežna izgradnja, razvoj in vzdrževanje, kjer ima kontroling pomembno vlogo (Režun, 2004, str. 46).

2.6.2 Vloga kontrolinga pri informiranju

Kot sem že prej omenila, ima kontroling zelo pomembno vlogo pri izgradnji ustreznega informacijskega sistema. Tukaj je sodelovanje kontrolinga nepogrešljivo. Kontroler mora zagotoviti, da je sistem dovolj široko zasnovan in računalniško podprt ter da so v podjetju vzpostavljeni ustrezni komunikacijski kanali. Naloge kontrolinga na področju informiranja lahko razdelimo na dva med seboj tesno povezana dela:

- sodelovanje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju notranjega informacijskega sistema,
- izvajanje informiranja.

Naloge kontrolinga pri izgradnji celovitega informacijskega sistema:

- Ugotavljanje informacijskih potreb, je podlaga za vse nadaljnje faze izgradnje tega sistema. Informacijske potrebe se ugotavljajo z različnimi intervjuji, vprašalniki, lahko si pomagamo tudi z ustrežno literaturo, kjer so navedeni katalogi za posamezna področja poslovanja. Pri tem moramo poznati: vrsto informacije, stopnjo zgoščenosti, aktualnost informacije, obliko in pomen za prejemnika, časovni razmik, kakovost, natančnost in namen uporabe informacije.
- Ugotavljanje trenutnega stanja oskrbovanja posameznih ravni informacij; Najprej je potrebno poznati informacije, ki so vodstvu že na voljo, nato pa moramo priskrbeti še tiste, ki jih dodatno potrebujejo. Najti moramo ustrezen vir podatkov. Notranje podatke ponavadi pridobivamo iz internih informacijskih sistemov in podsistemov. Zunanje podatke (makroekonomske, konkurenca, panoga, kupci, dobavitelji, trg dela in kapitala, tehnologije itd.) pa pridobivamo iz literature, časopisov, specializiranih revij, z interneta, s seminarjev in sejmov.

Kontroling sodeluje tudi pri ostalih fazah izgradnje celovitega informacijskega sistema, predvsem pri pripravi metodoloških izhodišč ter pri sprejemanju izvajanja in delovanja. Kontroler aktivno sodeluje pri opredelitvi vsebine informacijskega sistema z vidika potreb posloводства. Še posebej pa mora zagotoviti (Debeljak, 2001, str. 18):

- informacijski sistem mora biti vsebinsko dovolj široko zasnovan in ne le računalniško podprt,
- omogočen mora biti pogled na sistematične in analitične informacije,
- izbrani morajo biti komunikacijski kanali za prenos informacij,
- vsi uporabniki se morajo zavedati, da informacije niso dokončna resnica, temveč lahko dobimo različne alternativne poglede.

Razvoj informacijske tehnologije omogoča zbiranje vedno večje količine podatkov, tako da ni več problem pomanjkanje podatkov, ampak njihova preobilica, neurejenost in neuskkljenost. Kontrolerjeva naloga tukaj je, da veliko količino podatkov uredi na ustrezen način, ki bo omogočal vodstvu dostop do tistih informacij, ki jih potrebuje. Velike količine informacij je potrebno urediti v relevantne informacije za uporabnike, ki bodo omogočale sprejemanje boljših odločitev (Recelj, 2003, str. 72).

Na osnovi informacij in informacijskega sistema mora kontroler zagotoviti ustrezen način poročanja. Izdela ustrezna poročila, določi prejemnike in časovno razvrstitev izdelave posameznih poročil oziroma ustrezno časovnico. Skrbeti pa mora tudi, da uporabniki posamezna poročila razumejo. Velikokrat je potrebno poročila prejemnikom razložiti, saj lahko nastanejo nesporazumi zaradi na videz nepomembnih stvari. Kontroler se mora zavedati, da prejemniki večinoma niso finančniki in da ti izrazi lahko drugim uporabnikom pomenijo nekaj drugega.

Poleg tega kontroling izvaja tudi informiranje v podjetju. Informacije morajo biti prilagojene uporabnikom. Kontroler torej prodaja informacije uporabnikom, ki morajo biti motivirani, da določene informacije sprejmejo. Da lahko kontroler preda poročilo, mora včasih svoja poročila predstaviti tudi v živo. Nekaterim mora predstaviti poročila, ki zadevajo njihovo odgovornost. Vsebovati morajo bistvene in pravočasne podatke o doseženem in načrtovanem. Poročilo mora vsebovati tudi razlage in predloge za njihovo zmanjšanje. Sistem poročanja je težko izboljšati, če imamo neustrezen management. Včasih moramo spremeniti poslovno miselnost in vpeljati ciljno delovanje podjetja. Kdor nima postavljenih ciljev, za svoje delovanje ne potrebuje poročil, podjetjem, ki imajo postavljene cilje, pa mora kontroling biti informacijski servis za usmerjeno in usklajeno delovanje vseh poslovnih procesov (Vlahek, 1998, str. 12).

Kakovostne informacije so eden izmed najpomembnejših pogojev za kakovostne odločitve, ki tudi vplivajo na uspešnost poslovanja podjetja. Hansen je postavil deset zahtev za sestavo konstruktivnega kontrolerjevega poročila (Deyhle, 1997, str. 158):

- vodje vseh ravni v podjetju naj dobijo poročilo, ki zadeva njihovo odgovornost,
- poročila naj vsebujejo bistvene podatke,
- poročila naj prinašajo dosežene in planirane podatke,

- poročila naj vsebujejo podatke o razlikah med planiranimi in doseženimi zneski, odmiki naj bodo izraženi absolutno v odstotkih ter kumulativno,
- poročila naj vsebujejo razloge za nastanek odmikov in predloge za izboljšanje stanja,
- poleg rutinskih poročil naj bi dobili uporabniki tudi posebna poročila, kar pomeni, da moramo predvidevati in upoštevati tudi želje posameznikov,
- poročila naj bi bila kombinacija tabel in grafov,
- poročila naj bi prihajala pravočasno v rokih (dnevna, tedenska, mesečna, kvartalna),
- poročila naj bi bila prilagodljiva in ne vezana na formalno računsko in tehnično usklajevanje,
- pomembna področja za sestavo poročil so prihodki, stroški in dobiček.

3 MULTINACIONALNA POSLOVNA SKUPINA

Definicije multinacionalnega podjetja so različne. Skupno jim je, da se multinacionalno podjetje ukvarja z mednarodnim poslovanjem in da tu ne gre samo za izvoz, ampak tudi za neposredne naložbe v tujino. Multinacionalno podjetje je tisto podjetje, ki ima znatne naložbe v dveh tujih državah ali sodeluje s podjetji, ki jih aktivno nadzira (Jaklič, 2005, str. 184). Druga definicija pa na primer pravi, da je multinacionalno podjetje opredeljeno kot skupina podjetij, katerih obvladujoče podjetje ima vsaj eno odvisno podjetje locirano izven matične države (Zaman, 2003, str. 16).

V Mednarodnih računovodskih standardih so pojmi za obvladujoče podjetje, odvisno podjetje in skupino podjetij opredeljeni takole (MRS, 2001, str. 1291-1323):

- obvladujoče podjetje (angl. *Parent*) je podjetje, ki ima eno ali več odvisnih podjetij,
- odvisno podjetje (angl. *Subsidiary*) je podjetje, ki ga obvladuje drugo podjetje, imenovano obvladujoče,
- skupina podjetij (angl. *Group*) je obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja.

Pogoj za priznavanje odvisnega podjetja je obvladovanje, ki pomeni zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja. Odvisno podjetje je podjetje, ki ga obvladuje drugo obvladujoče podjetje. Skupina podjetij lahko pomeni, da so vsa podjetja locirana v matični državi, lahko pa so locirana v različnih državah, v tem primeru gre za multinacionalno podjetje. Ta izraz se tudi večinoma uporablja v strokovni literaturi.

3.1 Nastanek poslovne skupine

Nastanek poslovne skupine je tesno povezan z internacionalizacijo poslovanja, ki pomeni proces naraščanja vpletenosti v mednarodno poslovanje. Večina podjetij gre na svoji življenjski poti skozi določene faze razvoja, ki niso enake za vsa podjetja. Razvoj podjetja

je odvisen od razvoja domačega in tujega okolja ter od položaja podjetja na trgu. Podjetja iz manjših držav ponavadi hitreje internacionalizirajo svoje poslovanje.

Podjetje začne z vstopom na tuje trge na različne načine. Najenostavnejši način je izvoz, ki je primeren za mala podjetja, saj je manj tvegan. Na tuje trge pa lahko vstopamo tudi preko nepremoženjskih oblik vstopanja, kamor spadajo licence, franšize, lizing in pogodbeni proizvodnja. Tukaj gre za pogodben odnos, ki ponavadi traja določen čas, vključuje prenos tehnologije, prodaja pa je omejena na določen prostor. Premoženjske oblike vstopanja na tuje trge so lahko neposredne tuje investicije, portfelj investicij, strateške zveze, koncesije in BOT posli. Relativno hiter način za vstop podjetja na tuji trg je prevzem podjetja. Sinergijske prednosti so večje in ponavadi ima obstoječe podjetje že razvito distribucijsko mrežo.

Z vstopom na tuje trge se podjetje srečuje z večjimi ali manjšimi težavami (Kotler, 1996, str. 410):

- zadolženost držav v tujini,
- nestabilna vlada kot posledica visoke stopnje zadolženosti, inflacije in brezposelnosti,
- gospodarska in politična nestabilnost, ki hkrati z zadolženostjo povzroča, da vrednost državne valute niha in celo pada,
- zahteve tuje vlade pri vstopu in birokracija z raznimi predpisi in odredbami,
- uvedba carin in drugih omejitev z namenom zaščite lastnega gospodarstva (korupcija, tehnološko piratstvo itd.).

Možna tveganja, ki se pojavljajo 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 in pomanjkanje posloводства z mednarodnimi izkušnjami. Zakoni o mednarodnem poslovanju se lahko v tuji državi nepričakovano spremenijo na slabše, lahko pride od inflacije, politične revolucije in nacionalizacije tujega premoženja.

Podjetje gre skozi različne faze razvoja. V prvi fazi razvoja podjetje služi samo domačemu trgu, ki je omejen, organizacijska struktura pa je ponavadi poslovno-funkcijska. V drugi fazi se podjetje internacionalizira in prične gledati svoje izvozne možnosti. Podjetje skrbi za svoj konkurenčen položaj v okviru iste dejavnosti. Podjetje si s časom pridobi mednarodne izkušnje, ima ustanovljene proizvodne, tržne ali razvojne obrate v različnih državah. Prihodki podjetja iz mednarodne menjave so vse bolj pomembni in poslovne enote ima razkropljene po celem svetu. Nato podjetje doseže multinacionalno fazo razvoja. V globalno fazo podjetje preide, ko preseže okvire ene same države. Podjetje nima več domače države, deluje resnično globalno, ves svet je njegov trg. Organizacijska struktura v tej fazi je običajno zelo zapletena in se pogosto razvije v matrični ali transnacionalni model (Daft, 2001, str. 490).

Internacionalizacija poslovanja ter vrsta panoge močno vplivata na oblikovanje organizacijske strukture. Podjetje se sooči z dvema nasprotujočima si zahtevama, na eni strani je to zahteva po prilagoditvi lokalni državi zaradi večje uspešnosti, na drugi strani pa gre za zahtevo po koordinaciji znotraj korporacije za doseganje čim večje učinkovitosti (Hunger & Wheelen, 1996, str. 322).

Obvladujoče podjetje začne prevzemati podjetja iste panoge, s tem širi moč in dejavnost na lokalnem trgu. Podjetje ustanovi neke vrste mednarodni štab, katerega naloga je nadzor celotnega poslovanja v tujini, kjer se v različnih državah in regijah proizvaja in kupuje veliko različnih izdelkov (Tabela 3). Najuspešnejša multinacionalna podjetja gredo v fazah razvoja celo naprej. Pride do tega, da so štabno osebje, razvoj in raziskave ter strategija financiranja v svetovnem merilu. Pride do popolne globalizacije in matrične organizacijske strukture.

Tabela 3: Stopnje razvoja multinacionalnega podjetja

Stopnja	Dejavnost podjetja	Enota, ki je odgovorna za mednarodne dejavnosti	Odgovorni poslovodja
1.	Posredni in neposredni izvoz, obseg trgovanja je majhen	Izvozni oddelek	Poslovodja izvoza, podrejen vodji domačega trženja
2	Izvoz postane pomembnejši	Izvozni oddelek	Poslovodja oddelka
3	Licenciranje ter začetek z investiranjem v proizvodne zmogljivosti v tujini	Mednarodni oddelek	Vodja mednarodnega oddelka
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 kombinaciji 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: D. J. Hunger & T. L. Wheelen, Strategic Management, 1996, str. 323.

Premik podjetij in kapitala preko meja z namenom iskanja dobičkov je normalen proces, preko katerega podjetje dosega svojo rast in širitev. Združitve in nakupi ter 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.

Rast podjetja in iskanje novih trgov pa ni edini razlog za neposredne investicije. Podjetje lahko v tujini ustanovi podružnice z razlogom, da pridobi dostop do surovin, ki niso dostopne na domačem trgu. Večinoma podjetja investirajo tudi zaradi znižanja stroškov proizvodnje (lociranje proizvodnje v državi z nizkimi plačami). Vendar to niso edini razlogi. Danes so najpomembnejši razlogi za neposredne tuje investicije predvsem strateške narave: biti bližje uporabniku, dvigniti učinkovitost, imeti boljši dostop do tehnologije in znanja ter braniti se pred močno konkurenco.

3.2 Organizacijske strukture multinacionalnega podjetja

Enotnega modela, ki bi definiral optimalno organizacijsko strukturo podjetja, ne poznamo. Velik delež k njeni izbiri prispeva 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 mednarodne dejavnosti podjetja. Med 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 je prikazano v Tabeli 4, ki prikazuje tudi spreminjanje potrebe po koordinaciji in v povezavi s tem tudi višino birokratskih stroškov.

Tabela 4: 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	Birokratski stroški			Visoki
Nizki				Visoki

Vir: G. Jones, *Organizational Theory*, 2000, str. 247.

Osnovne oblike organizacijskih struktur multinacionalnega podjetja so (Robock & Simmonds, 1989, str. 254):

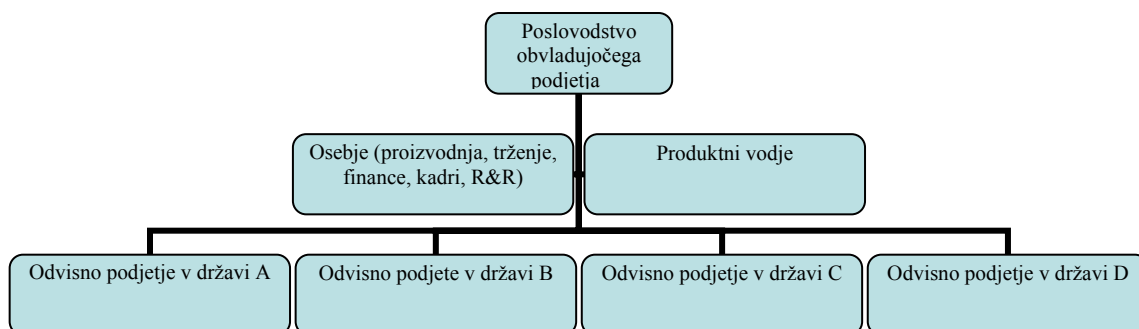
- strukture hčerinskih podjetij (angl. *national subsidiary structure*),
- mednarodna oddelčna struktura (angl. *international division structure*),
- funkcijska struktura (angl. *functional structure*),
- organiziranost po geografskih področjih (angl. *regional structure*),
- organiziranost po proizvodnih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

Struktura hčerinskih podjetij je običajno prva evolucijska faza multinacionalnega podjetja. To 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.

Ta 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 ustanovljena kot reakcija na ugodno tržno priložnost in ne kot rezultat strateškega načrtovanja in postopnega spoznavanja trga preko nižjih oblik internacionalizacije. Zmožnost samostojnega sprejemanja finančnih odločitev je tujemu podjetju odvzeta, bodisi ko finančni rezultati 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 (npr. preko centraliziranega postavljanja transfernih cen). Struktura hčerinskih podjetij je prikazana na Sliki 2.

Slika 2: Struktura hčerinskih podjetij

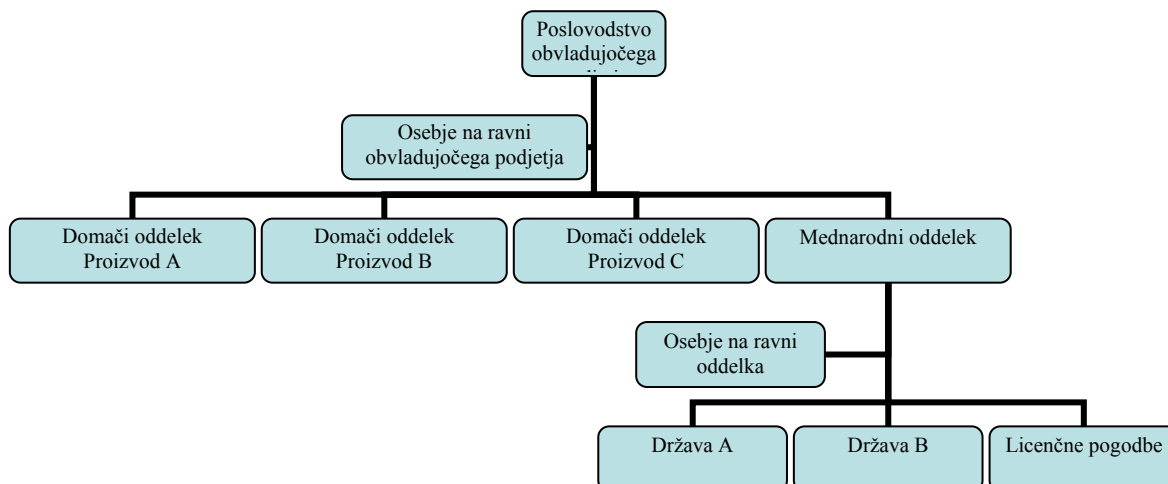


Vir: S. Robock & K. Simmonds, *International Business and Multinational Enterprises*, 1989, str. 257.

Preko 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 ekonomije obsega, kasneje pa se del proizvodnje preseli v podjetja v tujini, ki so še vedno pod nadzorom mednarodnega oddelka.

Mednarodni oddelek je lahko organiziran 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 3, 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.

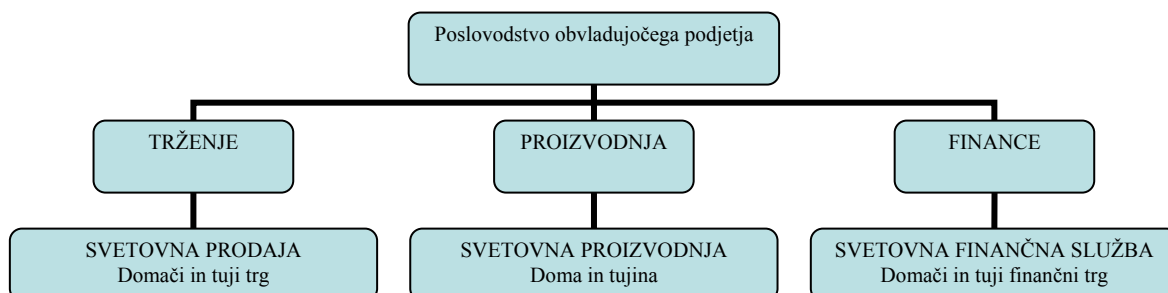
Slika 3: Mednarodna oddelčna struktura



Vir: S. Robock & K. Simmonds, *International Business and Multinational Enterprises* 1989, str. 259.

Funkcijska organiziranost multinacionalnega podjetja je najmanj pogosta in primerna le za podjetja, katerih proizvodi so v svetovnem merilu homogeni (npr. premog ali nafta). 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 4). Problem koordinacije med proizvodjalnim in trženjskim oddelkom rešuje posebna služba znotraj trženjskega oddelka, medtem ko so v okviru proizvodjalnega oddelka organizirane službe za nadzor kakovosti, za svetovno standardizacijo in razvoj proizvodov ter oddelek raziskav in razvoja.

Slika 4: Funkcijska organizacija



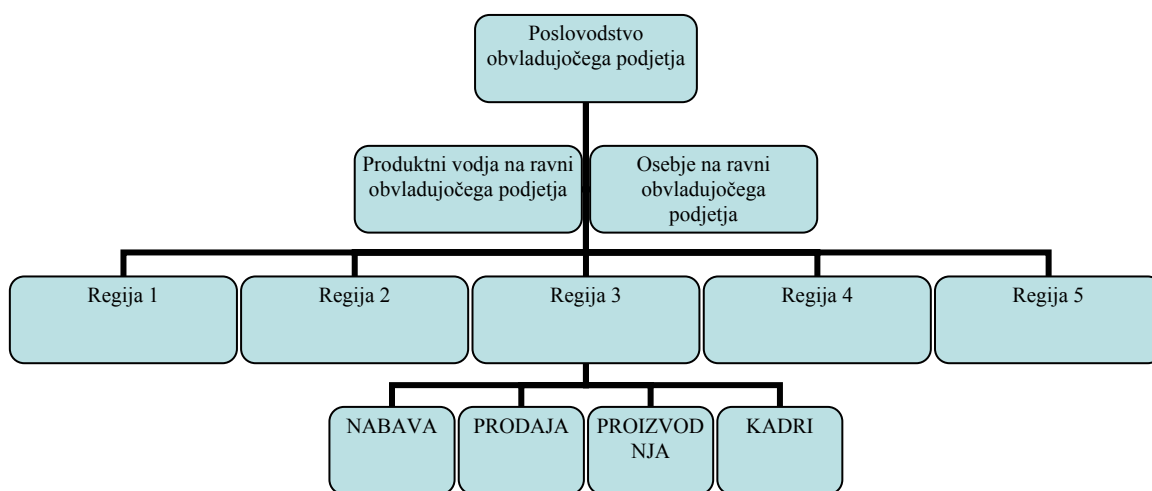
Vir: S. Robock & K. Simmonds, *International Business and Multinational Enterprises* 1989, str. 262.

Pomanjkljivost funkcijske organiziranosti je problem poročanja o poslovanju, saj mora poslovodja odvisnega podjetja v tujini o različnih aktivnosti poročati različnim poslovodjem poslovnih funkcij na ravni korporacije. Druga pomanjkljivost je, da

diverzifikacija proizvodnje zaradi informacijske značilnosti poslovdij 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 področjih poslovne funkcije je decentralizirano po geografskih regijah, kot je prikazano na Sliki 5. Ta organizacijska struktura omogoča prilagajanje proizvoda glede na preference potrošnikov po posameznih regijah, upoštevanje trženjskih posebnosti regije in značilnosti njenega poslovnega okolja.

Slika 5: Organiziranost po geografskih področjih



Vir: S. Robock & K. Simmonds, *International Business and Multinational Enterprises* 1989, str. 263.

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

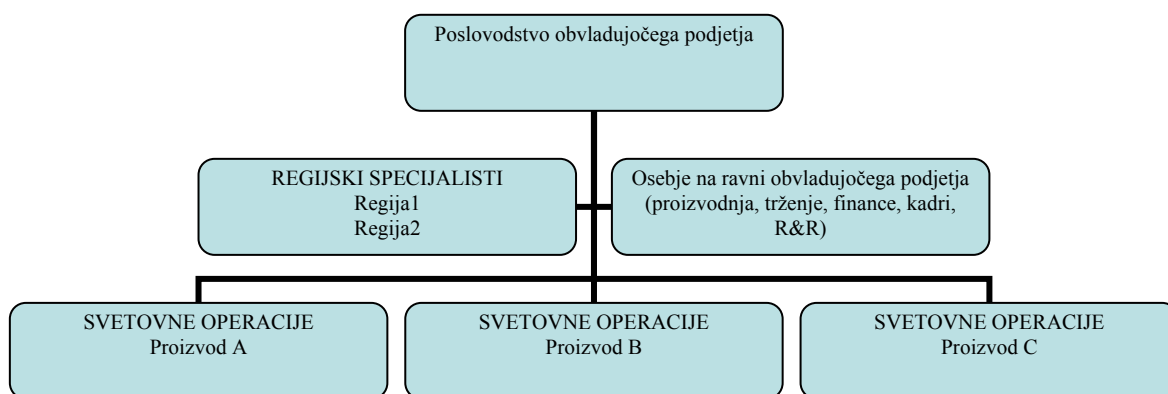
Visoka stopnja decentralizacije omogoča izkoriščanje prednosti, ki jih nudi obravnavanje odvisnih podjetij v tujini in dobičkovnih in naložbenih mest odgovornosti. Največja pomanjkljivost organiziranosti po geografskih področjih, ki jo prinaša decentralizacija, pa je pomanjkanje komunikacije med regijami, predvsem na področju razvoja novih proizvodov in izboljšav proizvodne tehnologije. Ta problem delno rešujejo produktni 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 ali oddelčni poslovodje, kot vidimo na Sliki 6. Oddelčni vodje 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 koordinacije, kot na primer, ko želi oddelek A prodati licenco podjetju v tujini, oddelek B pa ima na tujem trgu že dalj časa nepopolno izkoriščene proizvodne zmogljivosti. Ker v organizacijsko strukturo ni umeščen lokalni koordinator, se lahko zgodi, da oddelka ne bosta obveščena o potrebah drug drugega.

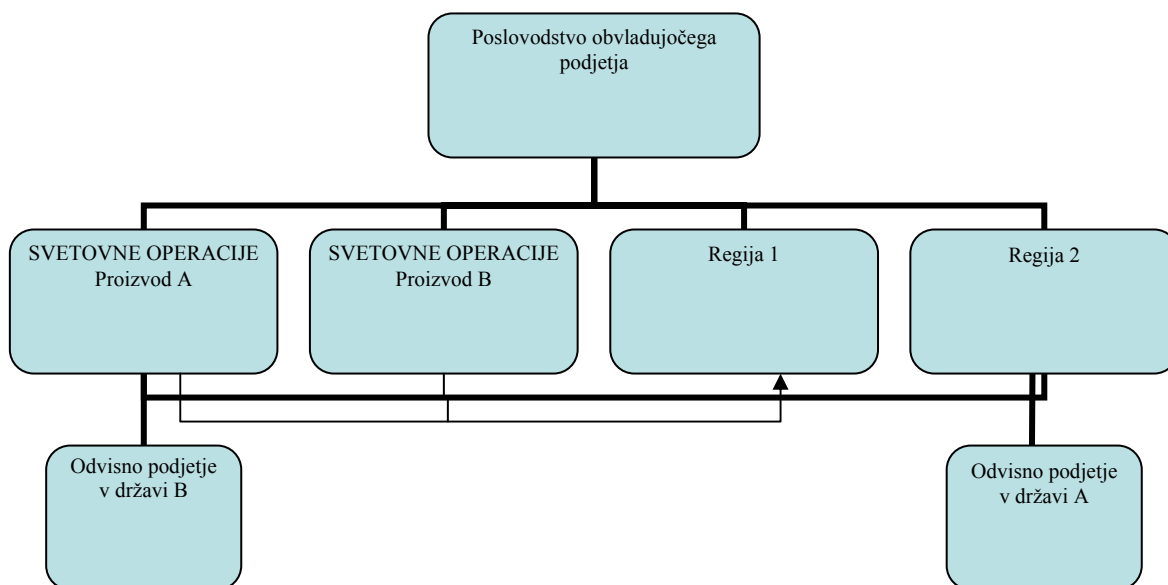
Slika 6: Organiziranost po proizvodnih skupinah



Vir: S. Robock & K. Simmonds, International Business and Multinational Enterprises 1989, str. 265.

Matrična struktura je običajno povezana s sočasnimi močnimi pritiski z več strani. Rešitev hkratnega pritiska omogoča globalna matrika, ki združuje prednosti več organizacijskih struktur (Slika 7).

Slika 7: Matrična struktura



Vir: L. H. Radebaugh & S. J. Gray *International Accounting and Multinational Enterprises*, 2002, str. 351.

V tej organizacijski strukturi poslovodja odkvisnega podjetja lociranega v Evropi poroča regijskemu poslovodji odgovornemu za Evropo ter vsem poslovodjem produktnih linij, ki jih ima njegovo odkvisno podjetje. Vzporedno poročanje dvema ali trem nadrejenim ravnam odločanja vodi v nasprotje interesov in ustvarja zmedo. Zaradi takih stvari prihaja do zastoja informacij, do podvajanja informacij, do prekrivanja odgovornosti in podobno. Visoka decentralizacija odločanja se v posameznih podjetjih v tujini tudi v takšni organizacijski strukturi najpogosteje obravnava kot zelo dobičkonosna in naložbena mesta odgovornosti.

Matrično organizacijsko strukturo lahko ponazorimo tudi v tridimenzionalnem prostoru, kjer si skupine proizvodov, geografska območja in funkcije delijo moč in odgovornost.

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 velikega multinacionalnega podjetja 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 trendov vedno večje. 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 (angl. *network organization*). Zanj 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 meri izvaja preko nadzora in vse manj temelji na pravilih in standardnih delovnih postopkih.

Med procesom razvijanja podjetja se spreminja tudi njegova organizacijska struktura. Poslovanje 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 je lahko uspešna v enem okolju, v drugem pa ne, kar še posebej velja za multinacionalna podjetja, ki se soočajo z različnimi kulturami in okolji. Ker se cilji podjetja in okolja, v katerem podjetje deluje, spreminjajo, mora poslovodstvo neprestano prilagajati organizacijo podjetja.

3.3 Centralizacija in decentralizacija odločanja

Decentralizacija odločanja je prenos odločanja na podrejene (Emmanuel, Otley & Merchant, 1991, str. 52). Popolne decentralizacije ali centralizacije 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 predpisi, v podjetjih z visoko stopnjo decentralizacije pa lahko v okviru pooblastil samostojno odloča.

Nenehne spremembe v okolju podjetja so glavni dejavnik za decentralizacijo odločanja. Spremembe povzročajo prezasičenost vrhovnega poslovodstva, ki jih mora obvladovati, če želi ohraniti centralizirano odločanje. Zaradi potrebe po večji fleksibilnosti in koordinaciji poslovnih aktivnosti je najvišje poslovodstvo prisiljeno prenašati del svojih dolžnosti na podrejene. Proces delegiranja in pooblaščenja se nato nadaljuje v smeri od zgoraj navzdol.

Prednost decentralizacije odločanja v multinacionalnem podjetju je sposobnost lokalnega vodstva, da bolje kot zgornje poslovodstvo procesira informacije o poslovanju odvisnega podjetja v njegovem lokalnem okolju. V velikih in diverzificiranih podjetjih zato decentralizacija odločanja omogoča olajšan nadzor nad aktivnostmi. Decentralizacija pa ustvarja tudi konkurenčno podjetniško ozračje, kar vpliva na večjo motiviranost lokalnih poslovodij. Slabe strani decentralizacije odločanja so povezane z medsebojno odvisnostjo podjetij, zaradi katere so cilji odvisnih podjetij pogosto med seboj neskladni. V kolikor nimamo ustreznih mehanizmov nadzora, lahko pride do neusklajenosti kratkoročnih ciljev odvisnih podjetij z dolgoročnimi cilji multinacionalke.

Na odločitve vrhnjega posloводства o stopnji decentralizacije odločanja vplivajo različni dejavniki (Baliga & Jaeger, 1984, str. 32):

- stopnja medsebojne odvisnosti odvisnih podjetij in obvladujočega podjetja. Odločanje je najbolj centralizirano v podjetjih, ki so med seboj recipročno odvisna. Najbolj utemeljeno decentralizirano odločanje je v primerih, ko podjetja med seboj niso odvisna ali gre 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 in strogimi zakonskimi zahtevami,
- velikost odvisnih podjetij: Skupine podjetij z manjšim številom večjih odvisnih podjetij naj bi bile bolj decentralizirane kot skupine z večjim številom manjših,
- organizacijska kultura: Pomanjkanje povezujoče, močne organizacijske kulture prisili podjetja 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: Z njo se spreminja raven decentralizacije odločanja,
- centralizacija temeljnih poslovnih funkcij: Ključnega pomena je centralizacija finančne funkcije, ki omogoča zavarovanje tečajnih tveganj na ravni multinacionalnega podjetja kot celote, preskrbovanje virov financiranja, preusmerjanje denarnega toka, izkoriščanje pozitivnih davčnih učinkov, določanje licenčnih, alokacije posrednih stroškov in podobno.

V začetni fazi internacionalizacije poslovodstvo obvladujočega podjetja daje lokalnim poslovođenjem veliko samostojnost pri odločanju. S porastom prodaje, dobička in z večanjem investicij v povezanih podjetjih, se pozornost preusmeri na odvisna podjetja v tujini, ki zaradi povečanja dejavnosti začnejo tekmovati za finančne vire. Poveča se pomen koordinacije mednarodnih in domačih aktivnosti in se pojavi potreba po večji centralizaciji odločanja o ključnih funkcijah. Vedno večji obseg mednarodnih aktivnosti povzroči informacijsko zasičenost vodstva, ki vedno težje ohranja centralizirano odločanje in nadzor. Posamezne funkcije v decentraliziranih podjetjih se decentralizirajo, le ključne funkcije ostanejo centralizirane.

3.4 Hierarhija in heterarhija

Poslovodja svojih dolžnosti praviloma ne more izvesti sam. Zaradi tega je prisiljen del njih prenašati na svoje sodelavce. Prične se proces delegiranja ali pooblaščenja, v katerem nastaja novo razmerje med ljudmi v podjetju. Gre za razmerje nadrejenosti in podrejenosti.

Tudi tisti, ki dobi delegirano dolžnost, lahko del nje prenese navzdol. Ta razmerja med ljudmi se povezujejo v strukturo, ki jo imenujemo hierarhija (Lipovec, 1987, str. 150).

Predpostavke hierarhije so (Birkinshaw & Morrison, 1995, str. 729):

- zniževanje stroškov koordinacije z grupiranjem nalog glede na geografske trge multinacionalnega podjetja,
- ključni resursi se nahajajo v centrali, s čimer naj bi se zagotovila njihova najbolj učinkovita uporaba in
- razvoj ustreznega sistema nadzora poslovođij in oddelkov.

Heterarhija odnosov nastaja kot nasprotje hierarhiji, pri kateri prevladuje vloga obvladujočega podjetja. Poslovođja je še vedno odgovoren za rezultate podjetja, ki ga vodi, poleg tega je odgovoren tudi za integracijo v mrežo multinacionalnega podjetja in izboljšanje konkurenčnega položaja multinacionalnega podjetja kot celote. Heterarhija se od hierarhičnega modela loči po naslednjih vidikih (Birkinshaw & Morrison, 1995, str. 737):

- Poslovođenje in odločanje sta razkrojena po različnih državah in nista centralizirana 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 usklajujejo geografsko ali glede na produkt ali funkcijo.

3.5 Integracija in koordinacija

Glavni dejavnik, ki vpliva na organizacijsko strukturo, je specializacija ali delitev del. S specializacijo posamezniki in oddelki v podjetju postanejo visoko specializirani v posameznih nalogah, zaradi ekonomije obsega pa se znižujejo tudi stroški. Za multinacionalno podjetje takšna oblika ni najbolj primerna, mora biti bolj fleksibilna. Velika mednarodna podjetja se zato integrirajo, pri čemer je bistvo koordinacija medsebojnih aktivnosti, ki presegajo oddelčne meje in minimizirajo neproduktivne razmejivne avtoritete (Žilnik, 2005, str. 21).

V multinacionalnem podjetju se koordinaciji po poslovnih funkcijah in po proizvodih pridruži še usklajenost po geografskih območjih kar zna biti zahtevno, saj so lokacije geografsko in časovno oddaljene. 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 poslovođstvo. Poslovođje in zaposleni, vajeni močne hierarhične organizacije, dostikrat

tudi nočejo integrirati aktivnosti. 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 operacije, da pridobi primerjalne prednosti skozi specifične tuje aktivnosti. Ko podjetje postaja 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.

4 MESTO KONTROLINGA V PODJETJU

4.1 Vključevanje kontrolinga v poslovno-funkcijsko strukturo

Po Deyhlu (1997, str. 170) model poslovno-funkcijskega načela določata dve temeljni značilnosti:

- Pri tem primeru se ne razmišlja o osebah in položaju, temveč o razsežnosti podjetniških funkcij ali o verigah, ki ustvarjajo vrednost.
- Štabov ni, ker so v skladu z načeli organizacije vključeni v funkcijo za priskrbo sredstev oziroma so preoblikovani v linijsko strukturo. Štabi so pogosto značilnost sedanjih organizacijskih struktur. Vsaka naloga, ki je v določenem trenutku pomembna, povzroči ustanovitev novega štabnega mesta v vodstvu.

4.2 Mesto kontrolinga v podjetju

4.2.1 Vplivni dejavniki na umestitev kontrolinga v podjetju

Kontroling je v vsaki družbi smiseln, izjema so lahko le manjše gospodarske družbe. Število ljudi, ki vidijo smiselnost kontrolinga v organizaciji, se iz leta v leto povečuje, v gospodarskih družbah pa se povečujejo tudi potrebe po storitvah, ki segajo v tipičen delokrog kontrolerjev. Število kontrolerjev in gospodarskih družb, ki imajo funkcijo kontrolinga, je vsak dan večje.

Kljub vedno večjemu številu, pa še vedno ne moremo govoriti o povsem poenotenem pogledu na vsebino dela in mesto kontrolerja v organizacijski strukturi. Organiziranost, instrumenti in cilji dela se od družbe do družbe razlikujejo. Družbe večinoma kontroling vpeljujejo postopoma, glede na obstoječe stanje in vrsto organizacije. Kako bomo umestili kontroling v organizacijo, naj bo pomembno predvsem z vidika uporabnosti njihovih storitev. Ker ima vodstvo različne potrebe, je to tudi razlog za različnost kontrolinga od družbe do družbe (Baričič, 2002).

Kontroler naj bi bil ožji sodelavec vodstva družbe. S tem je mišljeno predvsem to, da je glavni uporabnik storitev kontrolerja ožje vodstvo družbe. Kontroler je pripravljalec in interpretator podatkov in informacij, na podlagi katerih vodstvo družbe odloča in vodi družbo, kar kaže na pomembnost te funkcije.

V večjih organizacijah se velik del aktivnosti kontrolerja dotika predvsem priprave informacij in poročil, ki so namenjene vodstvu, lastnikom ali pa skupini, v kateri organizacija deluje. Večina organizacij umešča kontroling v sklop finančno-računovodskega sektorja. Razloga sta dva:

- Kontroling se je tradicionalno ukvarjal predvsem s podatki in informacijami, ki so nastajale in se evidentirale v finančno-računovodskem sektorju. Zato je bila bližina zaradi lažje komunikacije in logistike smiselna.
- Drugi razlog je bolj zgodovinsko-političen, pri čemer mislimo predvsem na organski razvoj kontrolinga iz nekdanjih plansko-analitskih služb.

Naloga kontrolinga so zelo raznolike in imajo širino, zato se mnogo usmeritev nagiba k temu, da postavijo kontroling izven finančno-računovodskega sektorja. Kontroling je lahko organiziran kot ena izmed štabnih služb. Obstaja pa nevarnost ozkega razumevanja kontrolinga, s tem pa tudi skrčenih področij in delovanja kontrolerja.

Poleg umestitve je zelo pomembna tudi sama organiziranost. V praksi je moč zaslediti, da je v manjših družbah kontroling organiziran centralizirano, t.j. na enem mestu za celo organizacijo. V večjih organizacijah pa pogosto srečujemo rešitve, da imajo večji segmenti, kot so na primer prodaja, proizvodnja, razvoj itd. decentralizirane kontrolerje. Enotnega pravila ni. Vsaka organizacija in organiziranost prilagaja kontroling svojim razmeram in predvsem svojim potrebam.

Vloga kontrolinga v organizaciji je tudi povezovanje in usklajevanje posameznih organizacijskih enot in njihovih vodij. To lahko služi tudi kot merilo za uspešnost delovanja kontrolerja, istočasno pa vpliva tudi na osebnostne in strokovne lastnosti, katere naj uspešni kontroler izpolnjuje. Osebnost kontrolerja naj bi združevala analitično razmišljanje, vodstvene sposobnosti, nagnjenost k timskemu delu, samostojnost, čustveno zrelost, inovativnost, sposobnost koordinacije in nekonfliktnost.

Ko v organizacijo vpeljujemo kontroling, je smiselno izhajati iz že obstoječega stanja v organizaciji. Uvajanje ali izboljšave na segmentu kontrolinga naj bodo proces, ki poteka korak za korakom. V praksi se vedno bolj kaže, da je smiselno pričeti z manjšimi zalogaji in jih kasneje nadgrajevati v čedalje bolj kompleksen sistem. Kontrolerja pri delu ne sme begati, kako daleč je cilj, temveč naj ga motivira že doseženo. Predvsem pa naj ima pred seboj koristnost in uporabnost izdelkov kontrolinga ali posameznega kontrolerja.

Velikokrat je s kontrolingom povezano tudi vpeljevanje novih informacijskih rešitev. Vendar vse programske zasnove ne pomagajo in ne rešijo problemov kontrolinga. Težišče kontrolinga je na kvalitativnem in analitičnem delu, ne pa na tehničnem pristopu. Različne programske rešitve je potrebno jemati samo kot orodje, ki kontrolerju olajšajo delo, ne morejo pa nadomestiti človeških sposobnosti.

4.2.2 Kontroling kot samostojna služba

Kontrolerjeva samostojnost je odvisna od velikosti podjetja. V velikih kapitalskih povezavah in velikih družbah ni sprejemljivo, da bi bile naloge kontrolinga opredeljene kot podfunkcije. V velikih sestavljenih podjetjih je kontroling lahko del vodstva, kar pomeni, da mora biti kontroling samostojen in ne sme delovati kot stranska dejavnost.

Kontroling je v različnih organizacijskih strukturah umeščen različno. V linijski organizacijski strukturi so odgovornosti jasno razmejene, razporeditev avtoritete je preprosta, zato je tudi zasnova sistema kontrolinga razmeroma preprosta. Ukazi potujejo iz vrha navzdol po vseh stopnjah hierarhije in vodja oddelka je povsem odgovoren za pravilno delovanje celotnega oddelka (Lipičnik, 1992, str. 60).

Linijsko štabna organizacijska struktura se je razvila zaradi nezadovoljstva z linijsko strukturo. Ta struktura združuje nekatere prvine linijske in funkcionalne organizacijske strukture. Linijskim vodjem so dali posebne službe, ta mesta so običajno zasedli posebni strokovnjaki (Lipičnik, 1992, str. 70). Kontroling je v tem primeru štabna služba in je v pomoč vodstvu. Prevzema funkcijo svetovanja, priprave informacij in poročil.

V multidivizijski organizacijski strukturi je organizacija razdeljena na več samostojnih enot, ki so oblikovane glede na:

- izdelek ali storitev (področna struktura),
- geografska območja (območna struktura),
- procese (procesna struktura).

Kontroling v takih strukturah najdemo na različnih področjih. Veliko energije je v tem primeru potrebno vložiti v koordinacijo medsebojnih aktivnosti. Zaradi razdelitve organizacije na več neodvisnih enot pa je otežen tudi proces planiranja.

4.2.3 Vodja računovodstva kot kontroler – ameriški model

Skoraj v vsakem podjetju najdemo kontrolerja, lahko je v financah, v računovodstvu ali pa tudi v knjigovodstvu. Vodja financ in računovodstva, kateremu so podrejeni finančno knjigovodstvo, obratovno knjigovodstvo ter kalkulacije, opravlja tudi funkcijo kontrolerja.

Američani uporabljajo izraz *management accounting* za interno računovodstvo, finančno računovodstvo pa je blizu našemu finančnemu knjigovodstvu. K managerskemu računovodstvu spada odločitveno računovodstvo in odgovornostno računovodstvo, katerih skupni cilj je ponuditi izhodišča za povečanje dobička. Pomembno orodje za to je obračun s prispevki za kritje, ki ga lahko z vidika kontrolerjeve funkcije ali informacijsko-računovodske funkcije opredelimo kot (Deyhle, 1997, str.173) obračun s prispevki za kritje. To je managerski informacijski sistem, ki v podjetniškem planiranju sistematično skrbi za to, da so pokriti vsi stroški in da se glede na tržne možnosti doseže primeren dobiček. S tem naj bi podjetje financiralo svoj razvoj iz lastnih sredstev. Informacijski sistem za planiranje in upravljanje z dobičkom pomaga managerjem pri njihovih poslovnih odločitvah, lahko pa tudi ocenijo posledice teh odločitev.

Funkcijo zakladnika in kontrolerja moramo obravnavati ločeno in vzporedno. Tukaj gre predvsem za določitev nalog, vprašanje položaja pa je vedno vprašanje in posledica, ki je povezana z velikostjo podjetja. Poleg tega moramo glede razmerij med položaji v podjetju vedno sklepati kompromise. Lahko tudi pride do primera, kjer ima kontroler naziv oziroma položaj podpredsednika, lahko pa je organizacijsko podrejen npr. zakladniku (Deyhle, 1997, str. 168).

Predvsem v majhnih in srednje velikih podjetjih se zgodi, da opravljajo naloge kontrolinga finance ali računovodstvo, ali pa so naloge porazdeljene neposredno vodstvu podjetja. Naloge kontrolinga lahko opravlja računovodstvo ali vodstvo.

V kolikor imamo funkcijo kontrolinga umeščeno v računovodstvo, le-ta lahko podjetju priskrbi veliko informacij, naloge kontrolinga pa opravlja pomanjkljivo, ker je računovodstvo usmerjeno v preteklost, kontroling pa v prihodnost in spremlja uresničevanje zastavljenih ciljev. Pri tem se lahko pojavijo naslednje pomanjkljivosti:

- Pokaže se, da manjka oseba, ki bi bila za to odgovorna, strokovno usposobljena in hkrati neodvisna, da bi lahko različne možnosti presodila nevtrarno.
- Poveča se obremenitev obstoječih mest in to lahko pripelje do slabše opravljenih nalog kontrolinga.
- Kontroling naj bi bil posebna metoda vodenja in koordinacije, za kar pa je potrebno veliko truda

Deyhle (1997, str. 174) v svojem primeru opisa del za vodjo računovodstva, ki opravlja funkcijo kontrolerja v podjetju, poudari naslednje naloge:

- Kontroler je podrejen pooblaščenemu članu upravnega sveta in je odgovoren za vzpostavitev planskega in kontrolnega mehanizma, ki bo deloval tako, da bo podjetje ustvarjalo dobiček. Njegove posebne dolžnosti so vodenje dela pri sestavi planov in predračunov v smislu usklajevanja delnih ciljev in planov.

- Vzpostavitev poročevalskega in informacijskega sistema, ki bo deloval natančno in hitro in bo vsem zagotavljal izbrane informacije, potrebne za odločanje (MIS).
- Svetovanje linijskim vodjem (prodaje, proizvodnje in nabave) pri njihovih odločitvah.
- Predstavitev posledic njihovih odločitev in predlaganje rešitev za izboljšanje razmer pri ustvarjanju prihodkov, stroškov in dobička in predstavitev priporočenih možnosti.
- Kontroler pripravlja ekonomske izračune o naložbah in zagotavlja možnosti za uvedbo koristnih in sodobnih managerskih tehnik v poslovanje podjetja.
- Prav tako je pomembno nadziranje stroškov, sodelovanje pri postavljanju prodajnih cen in pripravlanje kazalcev uspešnosti, ki jih določi vodstvo.
- Skrbi, da se izboljšave tudi izpeljejo v praksi.

4.2.4 Poslovodno računovodstvo

Računovodstvo kot osrednji del informacijske funkcije se deli na upravljalno (finančno) in poslovodno (stroškovno) računovodstvo. K upravljalnemu računovodstvu sodi glavno računovodstvo, ki je bolj usmerjeno k računovodskim izkazom, in analitično računovodstvo, ki se ukvarja z denarnimi sredstvi, terjatvami, finančnimi naložbami in kapitalom. Podatke o poslovanju sporoča zunanjim uporabnikom (Hočevar, 2004, str. 60). Upravljalno računovodstvo se ne spušča v podrobnosti notranjega poslovanja, kar je naloga poslovodnega računovodstva. Njegova naloga je spremljanje poslovnih dogodkov znotraj podjetja, v glavnem se usmerja na stroške in poslovne izide posameznih delov podjetja.

Poslovodno računovodstvo zajema računovodske informacije za notranje uporabnike. Usmerjeno je k poslovodstvu podjetja, saj ga oskrbuje z informacijami za sprejemanje poslovnih odločitev. Poslovodno računovodstvo lahko definiramo tudi kot proces opredeljevanja, merjenj, zbiranja, razčlenjevanja, pripravljanja, razlaganja in sporočanja informacij, ki jih uporablja poslovodstvo pri načrtovanju, ovrednotenju in nadziranju podjetja. Poslovodno računovodstvo pripravlja informacije za različne ravni poslovođenja, ki so bistvene za nadzorovanje in delovanje podjetja, načrtovanje strategije, taktike delovanja, optimalno izrabo sredstev, merjenje in ocenjevanje nalog, zmanjšanje subjektivnosti pri odločanju, izboljšanje notranjega in zunanjega komuniciranja.

Poslovodno računovodstvo ni predpisano, kar pomeni, da ni potrebno zbirati in urejati zahtevanih podatkov, kot to določajo državni, bančni ali borzni predpisi. Poslovodno-računovodske informacije uporabljajo notranji uporabniki z znanimi potrebami (za načrtovanje, usklajevanje ali nadziranje), ne pa tudi zunanji uporabniki. Za oblikovanje računovodskih informacij za poslovodstvo je pomembno, da so koristne. Poslovodstvo potrebuje informacije hitro, zato se morajo večkrat zadovoljiti tudi s približki. Poslovodna poročila (mesečna ali tedenska ali pa tudi dnevna) imajo pogostejšo dinamiko od finančnih poročil, ki jih morajo podjetja izdajati enkrat letno. Finančna poročila so izražena v denarnih enotah, poslovodne informacije so izražene tudi v drugih enotah (število zaposlenih, delovne ure, količina materiala, število izdelkov). Poslovodno računovodstvo

je usmerjeno v manjše dejavnosti podjetja in ne v celotno podjetje. Posledice napačnih računovodskih informacij so vidne šele čez čas, ko se pokažejo skozi napačne odločitve (Hočevar, 2004, str. 64).

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

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

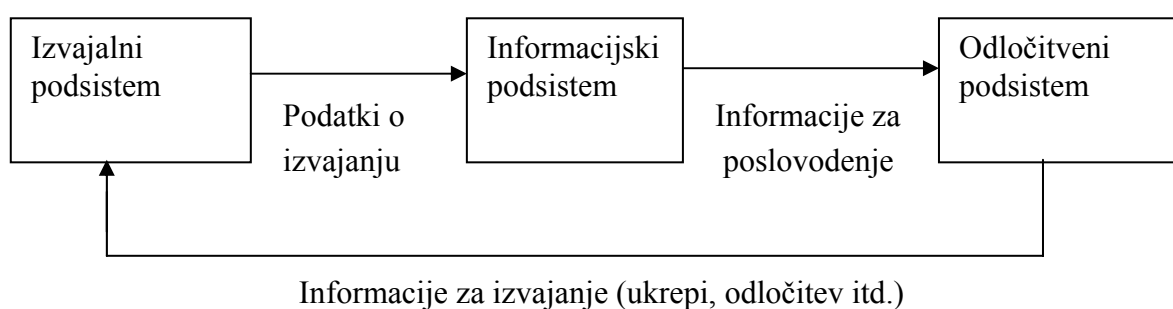
5 VLOGA KONTROLINGA V MULTINACIONALNEM PODJETJU

5.1 Organiziranost kontrolinga v multinacionalnem podjetju

Uspešnost podjetja je odvisna od uspešnosti poslovođenja. Dobre odločitve poslovođenja slonijo na kakovostnih informacijah, ki so rezultat učinkovitega kontrolinga.

Podjetje proučujemo kot poslovni sistem, ki ga sestavljajo podsistemi (izvajalni, informacijski in poslovodni), kot je prikazano na spodnji sliki (Slika 8):

Slika 8: Razčlenitev poslovnega sistema



Vir: M. Hočevar, Kako izboljšati poslovodsko odločanje? 2004, str. 109.

Z izvajanjem podsistema 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, prodaja, finance), 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 raznih zunanjih danostih ter oblikuje informacije, ki so potrebne v poslovnem 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 računovodstvo.

V okvir poslovnega 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. Potreba odločanja mora biti prilagojena tudi informacijski sistem, v katerem čedalje pomembnejše mesto zavzemajo računovodske informacije (Hočevar, 1995, str. 15).

Narava in poslanstvo kontrolinga sta podobna v samostojnem podjetju in v skupini podjetij. V vsakem primeru je primarna naloga kontrolinga podpora vodstva pri vodenju in usmerjanju podjetja. Internacionalizacija podjetja pa prinaša s seboj povečano kompleksnost upravljanja in vodenja in tem novim okoliščinam se mora prilagajati tudi kontroling (Baričič, 2002).

Prilagajanje kontrolinga mora izhajati predvsem iz rizikov mednarodnega poslovanja. To mora služiti kot izhodišče pri oblikovanju in modificiranju standardnih instrumentov. Kako kompleksni naj bodo ti instrumenti, je prepuščeno vsaki skupini podjetij posebej. Uspešnost kontrolinga namreč ni odvisna od kompleksnosti instrumentov, pač pa od ljudi, ki outpute kontrolinga uporabljajo in moči teh podatkov. Zelo pomembno je, kako je kontroling v skupini organiziran, kako poteka proces komunikacije med posamezniki oziroma oddelki, kdo ima največjo moč v piramidi skupine in na kakšen način jo uveljavlja (Ghosal & Batlett, 1990, str. 604).

Kontroling centrale ima v skupini dvojno vlogo: vlogo kontrolinga v domačem podjetju ter odgovornost za zasnovano in vpeljavo kontrolinga v vseh hčerinskih družbah. Zasnova običajno temelji na viziji in strategiji skupine, izvedba pa na kulturi družbe oziroma njene skupine. Izkušnje kažejo, da je decentralizacije na področju kontrolinga zelo malo. Samostojnost kontrolinga v hčerinskih družbah je relativirana zaradi dnevnih pritiskov centrale po dodatnem poročanju in interpretacijah.

Kontrolerji v centralah imajo pogosto premalo razumevanja za dvojno vlogo kontrolerja v hčerinski družbi. 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 nameni lokalnemu vodstvu in opravlja aktivnosti za svojo družbo. Centralni kontroling bi moral tem vprašanjem posvečati več pozornosti, saj se v večini primerov kaže dejstvo, da se s časom lokalnim kontrolerjem povečuje število poročil in analiz, ki jih morajo pripravljati in posredovati. Zelo redko pride namreč do inventure poročil in analiz ter liste

prejemnikov in na podlagi tega lahko sprejemamo predloge za opuščanje posameznih poročil in tudi ustrezno korigiranje liste prejemnikov.

Velika količina poročil ima za posledico veliko količinsko in rokovno obremenjenost kontrolerjev. V primeru opuščanja podvojenih poročil, poročil, ki ne služijo več osnovnemu namenu, bi lokalni kontrolerji lahko imeli več časa za kvalitativno delo. Tukaj vidim predvsem čas za komunikacijo z odgovornimi in za priprave analiz in varianc odstopanja ter tako tudi pripravo predlogov ukrepov in prikaz pozitivnih trendov poslovanja.

Kontroling centrale je zadolžen za pripravo priročnika oziroma navodil, ki grobo in nato tudi podrobno razdeljuje naloge, odgovornosti, pravila, terminske načrte, skupne aktivnosti in posamezne instrumente. Ta dokument je v praksi relativno redek, a zelo smisel in uporaben. S tem se najlažje dosega poenotenje in zmanjšanje razlik, na drugi strani pa se povečuje učinkovitost in uporabnost funkcije kontrolinga.

V zadnjih obdobjih se ugotavlja, da zainteresirano javnost ter lastnike bolj kot dobički zanimajo denarni tokovi in vrednost celotne skupine ali posameznih družb v skupini. Tem trendom se prilagaja tudi kontroling.

V slovenskih podjetjih je težava kontrolinga, predvsem njegovo pozicioniranje in priznavanje njegove vloge. Kontroling skupine morajo sprejeti tako vodstvo celotne skupine podjetij kot vodstvo lokalnih družb. Priznavanje kontrolinga s strani vodstva lokalnega podjetja, je predvsem pomembno takrat, ko je v zelo majhni odvisni družbi celotno delo kontrolerja organizirano v centrali. Tukaj lahko pride do konfliktne situacije, saj vodja hčerinske družbe kontrolerju ne priznava zadostnega poznavanja poslovanja in procesov in tako pride do nezaupanja. Na tak način skušajo spodbijati rezultate analiz in morebitnih ukrepov. Vodstvo centrale mora take situacije umirjati. Zgodi pa se lahko, da vodstvo centrale stopi na stran vodstva hčerinskega podjetja, saj se mu zdijo njegovi rezultati bolj pomembni kot kontrolerjevi. Takšne situacije demotivirajo kontroling. V takih primerih lahko največ naredi kontroler sam, in sicer tako, da s svojimi izdelki in njihovo uporabnostjo stalno prepričuje uporabnike in vodstvo o njihovi koristnosti.

5.2 Planiranje v multinacionalnem podjetju

Računovodsko planiranje ali predračunavanje je na osnovi reprezentativnega zbiranja in ustaljenega urejanja podatkov zasnovano evidentiranje predvidenih posamično utemeljenih ali množičnih poslovnih procesov in stanj v prihodnosti, ki zaradi izražanja v denarni merski enoti omogočajo prikaz slike celotnega prihodnjega poslovanja podjetja (Turk, Kavčič & Kokotec - Novak, 1997, str. 46). Predračun je podrobnejša opredelitev ciljev in strategij, ki kaže, koliko vse skupaj stane in koliko prinese.

Proces planiranja v multinacionalnem podjetju je lahko centraliziran (v smeri od zgoraj navzdol) ali decentraliziran (v smeri od spodaj navzgor). V praksi je običajno hibrid obeh pristopov. Pri centralizirani obliki predračunske cilje odvisnih podjetij določa najvišje vodstvo obvladujočega podjetja, v drugem primeru pa je za pripravo predračunov v celoti odgovorno lokalno vodstvo. Prednosti decentraliziranega planiranja sta boljše poznavanje lokalnih razmer poslovanja in večja motiviranost lokalnega vodstva. 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 planskih ciljev. Ravno nasprotno je prednost centraliziranega planiranja 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 lokalnega vodstva, katerega nagrajevanje je odvisno od doseganja poslovnih rezultatov.

Proces računovodskega planiranja se prične tako, da lokalno poslovodstvo postavi lastne predračunske cilje, ki morajo biti v okviru postavljenih smernic, ki jih določi vodstvo organizacije. Ločimo štiri faze planiranja v multinacionalnem podjetju. Najprej najvišje poslovodstvo postavi strateške cilje multinacionalke kot celote. Nato predračunski odbor pripravi napoved poslovanja, s katero seznanijo funkcijske oddelke, divizije, regijske oddelke ali odvisna podjetja v tujini. Odvisna podjetja si nato določijo lastne predračunske cilje, pri čemer je samostojnost pri postavljanju lastnih ciljev v podjetjih z decentraliziranim odločanjem velika. Centralizirana podjetja pa so pri planiranju omejena z natančnejšimi smernicami, ki jih postavlja obvladujoče podjetje. Na koncu predračunski odbor pregleda predlagane predračune, s čimer skuša zmanjšati možnosti manipulacije ciljev. Slednjih pa zaradi asimetričnosti informacij med lokalnim in vrhnjim vodstvom pogosto ni mogoče odpraviti. V primeru da najvišje vodstvo spreminja predračunske cilje, mora lokalnemu vodstvu utemeljiti svojo odločitev. To je bistveno iz motivacijskega vidika. Ko so vsi predračuni potrjeni, so vključeni v celostni predračun, ki poleg predračuna poslovanja vključuje še predračun naložb, predračunski izkaz uspeha, 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 predračune je potrebno pripraviti v enotni valuti za vse dele poslovanja. Posamezne dele predračuna odvisnih podjetij v tujini je potrebno prevesti v poročevalsko valuto, ki je običajno valuta obvladujočega podjetja, lahko pa se podjetje odloči, da za skupno valuto uporablja katero drugo valuto.

Ker se cilji lokalnega vodstva odvisnih podjetij v tujini in najvišjega vodstva multinacionalnega podjetja razlikujejo, so predračunski cilji običajno kompromis različnih interesov. Doseganje ciljev je odvisno od njihove povezanosti s sistemom nagrajevanja. Predračun poslovanja ima tri pomembne funkcije: vlogo napovedovalca prihodnjih

poslovnih rezultatov, vlogo motivatorja in najpomembnejšo osnovo za ocenjevanje uspešnosti odvisnih podjetij v tujini in njihovega vodstva.

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 vodstva za doseganje predračunskih ciljev, po drugi strani pa se poveča dovzetnost procesa planiranja za manipulacije. Pride pa lahko tudi do pristranskih predračunov zaradi prepričanja v nadaljevanje ugodnih preteklih trendov in zaradi slabosti vodstva, da z namenom kratkoročne odobritve postavljajo optimistične cilje. Vsi izvori pristranskosti so posledica racionalnega obnašanja pripravljalcev plana. Previdnost pri postavljanju ciljev je povezana s pričakovanimi nagradami in izmikanju konfliktov na kratek rok.

V primeru centraliziranega procesa planiranja so postavljeni cilji lokalnemu vodstvu vsiljeni in zato niso dober motivator. Popolnoma decentralizirana oblika pa ogroža težnjo po optimalni zahtevnosti ciljev, saj lokalno poslovodstvo postavlja cilje, ki jih bo zlahka doseglo. Raziskave kažejo, da sodelovanje v procesu planiranja pozitivno vpliva na motivacijo vodstva, ki kaže večjo zavzetost za doseganje načrtovanih rezultatov, če jih zaznava kot lastne in ne kot vsiljene cilje. V fazi priprave plana in v fazi pregleda in potrditve se vodstvo preko komunikacije bolj seznanja s cilji in načinom njihovega doseganja (Anthony & Govindarajan, 1995, str. 381).

5.3 Kontroliranje v multinacionalnem podjetju

Podjetja, ki delujejo v različnih okoljih, povečujejo tudi tveganje, ki so mu multinacionalna podjetja izpostavljena. Obvladujoče podjetje si želi ta tveganja zmanjšati, pri tem pa si pomaga tudi s tem, da vzpostavi učinkovit nadzor nad svojimi mednarodnimi aktivnostmi. Nadzorni mehanizem predstavlja že organizacijska struktura podjetja.

Poslovodsko kontroliranje je poleg načrtovanja in motiviranja del poslovodskega uravnavanja. Podlago za poslovodsko kontroliranje pripravlja računovodstvo odgovornosti, ki se je začelo razvijati s procesom decentralizacije in prenašanjem pooblastil in odgovornosti na podrejene. Računovodstvo odgovornosti je tisti del računovodskega sistema podjetja, ki poslovodstvu podjetja zagotavlja informacije za potrebe primerjanja uresničenega in načrtovanega poslovanja po mestih odgovornosti. Omenjene informacije predstavljajo za nadrejene podlago za ocenjevanje uspešnosti poslovanja podrejenih in organizacijskih enot. Računovodstvo odgovornosti je v bistvu poslovodno računovodstvo, ki spremlja uspešnost poslovanja mest odgovornosti, kadar so le-ta oblikovana (Hočevar, 1995, str. 49).

Sistematizacija mest odgovornosti se naslanja na Slovenske računovodske standarde in se loči glede na kategorije, o katerih vodstvo posamezne ravni odloča in za katere je hkrati

odgovoren. Ločimo stroškovno, prihodkovno, dobičkovno in naložbeno mesto odgovornosti. 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.

Računovodstvo odgovornosti ugotavlja odmike med uresničenim in načrtovanim, 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 podjetje 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 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 in vključevanju učinkov prenosnih cen ter sprememb menjalnih tečajev na oceno uspešnosti odvisnih podjetij v tujini in njihovega vodstva.

Univerzalnega sistema kontrole ne poznamo. Podjetja uporabljajo različne mehanizme kontroliranja ali nadzora. Harzingova loči štiri skupine mehanizmov, ki so prikazani v Tabeli 5. Opredeljujeta jih dve dimenziji: dimenzija osebnosti in dimenzija neposrednosti posamezne oblike (Harzing, 1999, str. 21).

Tabela 5: Klasifikacija mehanizmov nadzora

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

Vir: A. Harzing, Managing the Multinationals –An International Study of Control Mechanisms, 1999, str. 21.

Nadzorni mehanizmi, ki so vključeni v skupino osebnega nadzora preko centralizacije, so značilni za hierarhijo odločanja, kjer odločitve sprejema najvišja raven vodstva 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 preko socializacije in mreženja velja, da poenotenje vrednot in ciljev zaposlenih v odvisnem podjetju v tujini z

organizacijsko kulturo obvladujočega podjetja povečuje tudi možnost enakega obnašanja v enakih razmerah. Socializacija 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 in lahko prikazujejo najosnovnejše finančne kazalnike ali natančno razdelane podatke o prodaji, proizvodnji in drugih funkcijah. Vloga kontrolinga v tem procesu je povezana s prisotnostjo mehanizmov nadzora.

V podjetjih se najpogosteje uporablja mehanizem 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 oprijemljive, saj so podprte z izračuni, ki temeljijo na načrtovanih in uresničenih rezultatih. V kolikor nimamo vpeljanih mehanizmov nadzora, potem v multinacionalnem podjetju ni mogoče zadovoljivo izvajati nadzora svojih odvisnih podjetij v tujini.

5.4 Analiza v multinacionalnem podjetju

Cilji ocenjevanja uspešnosti in podatki, ki so potrebni za oceno uspešnosti, se razlikujejo glede na to, ali ocenjujemo uspešnost odvisnega podjetja ali njegovo vodstvo. Ekonomska uspešnost podjetja kot mesta odgovornosti nam kaže, kako uspešno posluje odvisno podjetje kot organizacijska enota. Ocena uspešnosti predstavlja informacijsko podlago poslovodstvu obvladujočega podjetja za sprejemanje odločitev, povezanih z odvisnim podjetjem v tujini. V oceno so vključeni vsi prihodki in odhodki, ki so neposredno povezani z delovanjem odvisnega podjetja, kot tudi pripadajoč delež posrednih stroškov obvladujočega podjetja. Pri ocenjevanju vodstva pa je potrebno izključiti dejavnike, ki jih vodja ne obvladuje. Teh dejavnikov je pri poslovanju odvisnih podjetij več kot pri poslovanju samo v eni državi.

Na poslovanje vplivajo spremembe menjalnih tečajev, ki jih iz analize uspešnosti delovanja izločimo s primerjavo načrtovanih in uresničenih rezultatov v lokalni valuti ali z uporabo istega menjalnega tečaja v procesu načrtovanja in nadziranja. 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 podjetja kot celote (Belkaoui, 1991, str. 139).

Problem predstavljajo tudi številni dogodki, ki jih odvisna podjetja v tujini ne obvladujejo. Med te sodijo vojne, vstaje, naravne nesreče, spremembe vladne politike in podobno. Vsi ti dogodki lahko dolgoročno vplivajo na delovanje odvisnega podjetja v tujini. Dejavnik, ki vpliva na poslovanje je tudi, da so deli multinacionalnega podjetja med seboj odvisni. Če ima katerokoli drugo podjetje težave pri poslovanju, se to lahko odraža tudi pri ostalih. Naj

omenim še razlike med davčnimi sistemi v posameznih državah in cene resursov. Na primer čisti dobiček ni primerno merilo za ocenjevanje uspešnosti odvisnega podjetja v državi z visoko stopnjo davka na dobiček, saj ga obvladujoče podjetje zaradi zmanjšanja davkov v svetovnem merilu sili k prikazovanju čim manjšega dobička ali celo izgube. Investicije gredo tako v tujino, kjer so viri cenejši in ugodno vplivajo na oceno ekonomske uspešnosti odvisnega podjetja. Njihovo vključevanje v analizo uspešnosti poslovanja pa ni skladno za načelom obvladljivosti, saj kljub ugodnim poslovnim rezultatom poslovanja ne more biti uspešen, če so rezultati ugodni zgolj zaradi nizke cene dela in surovin.

Na uspešnost vplivajo tudi notranji dejavniki, ki so odvisni od politike obvladujočega podjetja. Sem uvrščamo politiko mednarodnih prenosnih cen in posredne stroške, licenčnine in obresti. Politika prenosnih cen je zaradi 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 vodstvo podjetja, ki prodaja ali kupuje. Ti rezultati ne odražajo dejanskega delovanja vodstva. Učinek politike na področju prenosnih cen je potrebno izločiti iz ocene uspešnosti odvisnega podjetja.

Obvladujoča podjetja poleg 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 pogosto obstajajo zakonske omejitve, vendar imajo finančni strokovnjaki še vedno dovolj prostora, da optimizirajo dobiček ob upoštevanju domače in tuje zakonodaje.

Vsi zgoraj naštetih dejavniki, ki jih poslovanje ne obvladuje, povzročajo težave pri primerjanju delovanja poslovanja odvisnega podjetja v eni državi z delovanjem poslovanj odvisnih podjetij v drugi državi. Tudi če se podjetja ukvarjajo s podobno dejavnostjo, delujejo v različnih gospodarskih, družbenih in političnih okoljih, česar se morajo obvladujoča podjetja zavedati, ko primerjajo delovanje svojih odvisnih podjetij.

5.5 Informiranje v multinacionalnem podjetju

5.5.1 Poročanje poslovanja v odvisnih podjetjih

Poslovanje obvladujočega podjetja potrebuje ustrezne informacije, da lahko uravnava poslovanje odvisnih podjetij. Veliko informacij, ki jih podjetje uporablja, je neformalnih; pridobi jih na podlagi opazovanja, v neposrednih pogovorih, na sestankih in podobno. Te informacije je težko opisati ali jih ustrezno razvrstiti, za poslovanje pa so ravno tako pomembne kot formalne informacije. Informacije v obliki formalnih računovodskih poročil pripravlja kontroling.

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

- informacijska poročila, ki vodstvo 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,
- nadzorna poročila ali poročila o osebni uspešnosti poslovanja, ki kažejo uspešnost delovanja vodstva v primerjavi z nekimi standardi.

Kontroler mora dobro poznati organizacijo in delovanje posameznih enot 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 določena z zakonom. Kontroler kot pripravljalec poročil mora čim bolj razumeti informacijske potrebe odločevalcev, saj le tako lahko pripravi potrebne količine in vrste informacij.

Za uspešno računovodsko poročanje odvisnih podjetij je potrebno natančno opredeliti osnovna izhodišča poročanja. To so vrste poročil, jezik poročanja, računovodske usmeritve, valuta poročanja, oblika, način in rokovi oddajanja poročil. Vse mora biti napisano v vsebinskem priročniku, ki je redno ažuriran in na voljo poročevalcem v vseh enotah.

5.5.2 Poročanje v skupini podjetij

Postaviti oziroma dogovoriti se je potrebno za enotno vsebino poročanja, ki naj bo zgrajena na značilnostih panoge, strategije, korporacije, gonilcev vrednosti in nosilcev procesov. Za to pa morajo biti izpolnjeni tudi določeni pogoji. Postaviti je potrebno enotne roke in enotne vnose podatkov, uporabljati je potrebno enotne pojme in skupen tečaj v skupini. Postaviti je potrebno skupna načela za poročanje, točno definirati roke, ki jih ponavadi določimo za eno leto vnaprej. Z roki določimo tudi dinamiko poročanja, kdaj poročamo redne mesečne podatke, plane, napovedi poslovanja in kdaj posredujemo določene analize in komu. S takimi aktivnostmi zmanjšamo možnost napak in porabimo manj časa za usklajevanje. Te naloge običajno opravi centralni kontroling. V sodobnem sistemu je omogočeno, da so vsi ti podatki vsem v skupini dostopni preko intraneta, kjer lahko uporabniki sproti spremljajo navodila in usmeritve. S tem tudi določimo pristojnosti in odgovornosti. Določimo, kdo je odgovoren za celoten proces in kdo je na koncu uporabnik informacij.

Centralni kontroler lahko opravlja funkcijo centralnega kontrolerja in skrbi za celoten proces kontrolinga. V kolikor pa so v skupini tudi manjše družbe, katerim drugače ne moremo zagotoviti funkcije kontrolinga, pa lahko to funkcijo opravlja t.i. centralni

kontroler. Njegove naloge v tem primeru so povezane tudi z interesi ustanovitelja hčerinske družbe. Izvaja planski proces, analizira mesečna poročila in pripravi ustrezne predloge. V zvezi s to družbo ga morajo obveščati tudi ostali udeleženci v poslovanju, on pa mora aktivno sodelovati z najvišjim vodstvom podjetja ter slediti in spremljati poslovanje v najširšem smislu.

Funkcije v centralnem kontrolingu morajo obvladati in usmerjati celotno korporacijo, sodelovati morajo pri postavljanju strategije, pri sprejemanju politik in sistemov poročanja. Hčerinske družbe morajo poznati po različnih funkcijah in področjih (IT, financiranje, osnovno poslovanje, kadri, investicije).

Za uspešno delo kontrolerja je pomembna povezanost poslovnih funkcij. Zelo dobro za celotno poslovanje je, da posamezne funkcije delujejo skupno (sodelovanje prodaje, financ, nabave, računovodstva, kadrovske službe) oziroma timsko. Pomemben je tudi ustrezen dostop do informacij, pridobivanje izkušenj in pridobivanje znanj od vodstva in nadrejenih.

V kontrolingu velikokrat naletimo na mnogo problemov. Naj omenim samo nekaj najopaznejših:

- preveč prioritet oziroma nalog hkrati,
- veliko število notranjih uporabnikov oziroma kupcev informacij in podatkov,
- **poseganje v tuje delo,**
- posvečanje se prevelikim detajlom, saj se s tem izgubi celotna slika,
- podcenjevanje problema,
- prevelika centralizacija odločanja saj se s tem izgubi veljava kontrolinga,
- **zaradi dreves ne vidiš gozda.**

5.6 Različni pogledi na kontroling v skupini

5.6.1 Oblikovanje kontrolinga v skupini

Podjetja v današnjem času delujejo na različne načine in v različnih okoljih. Ločimo več različnih vrst podjetij: mednarodno, globalno, transnacionalno in multinacionalno. V vseh teh oblikah podjetij srečujemo tak ali drugačen kontroling, katerega vloga je:

- koordinacija vodstvenih podsistemov,
- sistem planiranja,
- sistem kontrole,
- informacijski sistem,
- organizacijski sistem,
- kadrovski sistem.

Podjetja v skupinah se med seboj lahko zelo razlikujejo. Ker delujejo v različnih okoljih, so lahko precej oddaljena drug od drugega, delujejo na različnih področjih, njihove dejavnosti so si lahko med seboj popolnoma različne. Podjetja so različnih velikosti in v različnih razvojnih fazah ter delujejo v različnih avtonomijah.

Proces kontrolinga v mednarodnih podjetjih ali skupinah lahko motijo različni dejavniki:

- različnost tečajev in uporabljenih valut,
- različni pravni in ekonomski pogoji,
- podjetja se ubadajo z različnimi riziki, ki nastajajo pri poslovanju,
- kulturne razlike.

Kontroling mora pri svojem delu upoštevati vse pasti, ki lahko motijo njegov proces in razvoj. Kontroling v skupini se ukvarja z različnimi riziki, ki nastanejo pri poslovanju. V skupini se da na to velik poudarek, ker lahko podjetja med seboj izkoriščajo svoje konkurenčne prednosti.

Ko se vpeljuje kontroling skupine v različnih mednarodnih okoljih, se lahko pojavijo tudi različne napake. V začetni fazi pride do podcenjevanja, predvsem zaradi velikih pričakovanj in priložnosti, ki jih na novo oblikovane skupine vidijo. Matična družba v začetku preslika svoje prednosti tudi na tuje področje v manjšo ali enakovredno družbo. Pri tem se velikokrat pozabi na lokalne prednosti in pride do podcenjevanja domačih virov. Podjetja se zanašajo na parcialne informacije in ne pridobijo vseh potrebnih in pravih informacij. Pride lahko tudi do znatnega povečanja stroškov, ki s časom postanejo problem, zato se pojavijo tudi razne omejitve v poslovanju. Centrala se včasih togo obnaša do hčerinske družbe, kar se čuti v šibki koordinaciji dela in v sami organiziranosti poslovanja.

V začetku delovanja skupine se pojavijo tudi druge pomanjkljivosti. Kaj kmalu se ugotovi, da ne obstajajo dolgoročni strateški plani, ki bi vključevali vse družbe skupine. S tem pride tudi do napačne ocene velikosti poslovanja in potenciala posameznega trga. Zaposlenim v drugih državah se ne pripisuje zadostnih kvalitete ali pa pride do nepoznavanja mentalitete.

Kontroling v skupini mora prikazati transparentnost celotnega poslovanja in njegovo kompleksnost na tak način, da je razumljiva tudi drugim, predvsem vodstvu družbe. Pri združitvah je potrebno pravočasno opozarjati na variance in takoj pripraviti ustrezne ukrepe za korekcije le-teh. Zaposlene na vseh ravneh je potrebno obvestiti o ciljih družbe in dati podporo lokalnemu vodstvu. Lokalni kontroler mora potem delovati tako lokalno kot globalno, kjer pravimo, da naj deluje globalno, kolikor je možno, in lokalno, kot je potrebno. Pri poslovanju moramo biti pripravljeni na prihodnje trende in zagotavljati dolgoročno prihodnost družbe. Kontroler v takih primerih pripravi vse podatke za vodstvo, ki potem na podlagi izkušenj sprejema odločitve (Jerše, 2003).

V lokalnih organizacijah morajo kontrolerji poročati tudi skupini. Cilji skupine so nad parcialnimi cilji, zato je naloga kontrolinga, da v vsakem trenutku lahko posreduje transparentne informacije o prispevku vsake družbe k ciljem skupine. Kontroling hčerinske družbe poleg svojih osnovnih nalog opravlja tudi naloge za skupino, kjer mora predvsem skrbeti za koordinacijo, unificiranje vsebine in mora biti seznanjen tudi s konsolidacijo poslovanja.

Ko v hčerinski družbi oblikujemo kontroling moramo upoštevati:

- kako poteka interakcija s centralo,
- kateri kazalniki so relevantni,
- diferenciacijo kontrolinga.

Pri priključevanju dodatnih trgov moramo paziti na usmeritve skupine in racionalnost poslovanja. V skupinah se pojavi vedno večja centralizacija informacij, ki jih lahko potem poročamo na različne načine. Centralno, po različnih divizijah, po družbah ali pa po posameznih trgih. Na nivoju družbe so naloge naslednje:

- sodelovanje v procesu planiranja,
- analiza odstopanj v primerjavi s planom,
- priprava predlogov za korekcije planov ali trendov poslovanja,
- priprava rednih poročil za vodstvo in drugo zainteresirano javnost,
- priprava projekcij za različna obdobja,
- sodelovanje pri statusnih in investicijskih projektih.

V skupini je potrebno spoštovati določena načela, da lahko proces nemoteno poteka. Poznati moramo poslovne procese, ki jih je potrebno poenotiti in morajo biti neodvisni in nevtralni za celoto. Seveda pa se v skupini pojavijo tudi določene slabosti. Velikokrat pride do dvojnega poročanja ali vzporednih informacij. Pojavljajo se tudi različne interpretacije podatkov, zato je naloga skupine oziroma na tem mestu centralnega kontrolinga, da vpelje skupna navodila in definicije dogodkov.

Po drugi strani pa nam take povezave prinesejo tudi nekatere prednosti, predvsem na področju investicij. Običajno ima centralni kontroling močan tudi t.i. kontroling investicij, ki proučuje različne možne investicije na različnih lokacijah in po različnih obdobjih. Od takih podatkov lahko hčerinske družbe pridobijo mnogo koristi in sinergij za svoje poslovanje. Mnogokrat si tako tudi olajšajo delo, ker se uporablja skupne poenotene modele.

5.6.2 Kontroling v skupini z vidika matične družbe

V velikih korporacijah je razumevanje kontrolinga različno. Vidimo oziroma najdemo ga skoraj v vseh funkcijah. Kako ga vidijo notranji uporabniki, pa je v veliki večini odvisno, koga vprašamo. Mnogi kontroling povezujejo z računovodstvom, planiranjem, notranjo kontrolo, analizo poslovanja, poročanjem poslovanja, usmeritvami podjetja za prihodnost ali pa kot vir informacij. V nekaterih družbah ga celo povezujejo z davki ali interno revizijo, vendar naj kontroling ne bi bil vključen v ta dva procesa ali te vsebine.

Kontroling v skupini je:

- indikator poslovanja,
- nosilec trendov in problemov,
- vir znanja o poslovanju družbe,
- vir informacij o procesih,
- zastopnik ustvarjanja vrednosti in ekonomske racionalnosti,
- racionalen in zanesljiv partner.

Poleg vsega naštetega mora kontroling imeti vpliv in pozornost ter predvsem podporo uprave. Dobra organiziranost kontrolinga skupine vpliva tudi na sam proces obvladovanja poslovne skupine.

V poslovni skupini mati izvaja korporativni nivo odločanja in upravljanja, hčerke pa izvajajo odločitve na poslovnem nivoju v okviru usmeritve in strategije, ki jo določa mati. V poslovni skupini poznamo dva nivoja odločanja:

- Korporativni nivo odloča o alokaciji virov poslovne skupine, pa naj gre za materialne, človeške ali finančne vire, kateri so naši strateški trgi in strateški proizvodi ter razvoj in investicije.
- Poslovni nivo odloča o profitnih centrih, samostojnosti delovanja v okviru plana, medsebojnem sodelovanju in prelivanju znanja, kakšne so naše kompetence in konkurenčne prednosti.

Kontroling je odvisen od načel upravljanja poslovne skupine, politike poslovanja, sistema in procesov. Načela upravljanja poslovne skupine določajo pristojnosti in odgovornosti organov upravljanja. Organi upravljanja obravnavajo plan poslovanja, poročila o preteklem poslovanju, sprejemajo soglasja za aktivnosti, ki niso zajete v planu in obravnavajo projekte. Imenujejo tudi člane nadzornih svetov, direktorje odvisnih družb in druge vodstvene delavce.

V poslovni skupini se pojavljajo tudi razne politike, ki jih potrebujemo za jasnost poslovanja, usklajenost definicij, za usmerjanje zaposlenih, da delujejo enotno in

usklajeno, zmanjšujejo rizike in omejujejo napake. Potrebujemo jih še posebno tam, kjer so vložena sredstva, ker so tam tudi večja tveganja. Politike poslovne skupine delimo še naprej na druge politike, kot so t.i. politika upravljanja, politika delitve dodane vrednosti (npr. transferne cene), računovodska politika, politika financiranja, politika sprejemanja investicij, politika upravljanja terjatev, politika upravljanja z denarnimi sredstvi (zakladništvo).

Za poslovno skupino je še posebej pomemben pravilnik o računovodstvu. V tem pravilniku je opredeljen enoten kontni načrt oziroma skupine, enotna definicija kontov in prikazovanja poslovnih dogodkov, opredeljeno je, kako se prikazujejo transakcije med skupinami in odnosi znotraj skupine. Uporabljamo ga za poročanje, računovodstvo in konsolidacijo. Njegove usmeritve pa se upoštevajo tudi pri analizi in nadziranju poslovnih dogodkov. Prav tako je priporočljivo, da je uporabljen enoten jezik. V večini primerov so taka navodila in usmeritve napisana v angleščini.

Za usklajeno poročanje pa so pomembni tudi enotni informacijski sistemi oziroma podpore tem sistemom. Pomembno je, da informacijski sistemi delujejo usklajeno in transparentno. Odvisne družbe poročajo matični družbi v enoten informacijski sistem. Usklajeno mora biti redno mesečno poročanje, poenoten sistem planiranja od strateškega plana preko smernic do izvajanja samega plana, poenoten sistem nadziranja in na koncu tudi plačni sistem in nagrajevanje.

5.6.3 Kontroling v skupini z vidika hčerinske družbe

Kontroling v hčerinskih družbah je v večji meri voden iz centralnega kontrolinga, ki se nahaja v matični družbi. V velikih korporacijah lahko srečamo tudi več t.i. centralnih kontrolingov, kjer so posamezni kontrolerji odgovorni za različne divizije poslovanja in znotraj tega še za različne funkcije. Kam in komu bomo poročali je odvisno od organizacije in povezanosti oziroma prepletenosti posameznih funkcij in aktivnosti.

Naloge in aktivnosti kontrolinga so v večji meri torej vodene od zunaj oziroma iz matične družbe. Poleg tega pa posamezni kontrolerji dobivajo še naloge od notranjih naročnikov. Kontroler je v tem primeru v dilemi, kaj naj mu bo prioriteta in komu naj delo najprej opravi ter kako. V takih primerih pride velikokrat namreč tudi do različnega pojmovanja potreb. Kontrolerju pomagajo navodila in usmeritve iz matične družbe, katere je priporočljivo prenesti oziroma jih prevesti tudi za hčerinsko družbo. Notranje definicije poslovanja je potrebno prevesti oziroma uskladiti s skupnimi definicijami, da si lahko kasneje olajšamo delo in razumevanje podatkov.

Organiziranost kontrolinga v hčerinski družbi pa je tudi odvisna od velikosti družbe, kompleksnosti poslovanja, zahtevnosti celotne skupine in zahtevnosti lokalnega oziroma notranjega vodstva in ostalih funkcij. Če ima hčerinsko podjetje vse funkcije poslovanja

(proizvodnja, prodaja, razvoj, nabava, finance, informacijska tehnologija itd), se bo tudi lokalni kontroling moral nekako podrediti vsem notranjim funkcijam in njihovim zahtevam ter hkrati zagotavljati še informacije in podatke za matično družbo. V velikih sistemih si ponavadi funkcije kontrolinga postavimo tudi direktno v posamezno funkcijo ravno zaradi kompleksnosti poslovanja. S tem je tudi kontroling bližje vsem potrebnim informacijam in je povezan na obe strani. Na eni strani v samo funkcijo kontrolinga, na drugi strani pa tesno sodeluje še z vodstvom poslovne enote. Če ni možno, da imamo kontrolerja po vseh funkcijah poslovanja, je dobro, da si v večjih in bolj kompleksnih enotah (npr. proizvodnja, razvoj itd.) določimo neko notranjo osebo, ki bo poleg svojih nalog opravljala tudi naloge kontrolinga svoje enote in opravljala tudi tako imenovano notranje poročanje, planiranje svoje enote in nadziranje poslovanja ter analiziranje odstopanj od plana.

Kontroler v kontrolingu pa bo koordiniral vse kontrolerje po enotah in tako tudi zagotavljal usklajenost in povezljivost poslovanja. Ta kontroler potem tudi zagotavlja poenoteno poročanje v matično družbo oziroma centralo. Podatke za analiziranje pa si pridobiva od tako imenovanih funkcijskih kontrolerjev. Tudi pri sami izvedbi plana si tako kontroler lahko malo olajša delo, saj je plan pripravljen po skupnih zahtevah na posameznih funkcijah, kontroler pa ga nato tako rekoč sestavi skupaj in odda na matično družbo.

Pri sestavi plana mora hčerinsko podjetje upoštevati smernice in cilje matične družbe ter se uskladiti s strateškim planom celotne skupine. Smernice za posamezne hčerinske družbe pridejo od matične enote do družbe glede na njene usmeritve in pričakovanja v prihodnosti. Pomembno je, da so smernice ustrezno predstavljene in skomunicirane z najožjim vodstvom, ki mora potem temu tudi prilagoditi svoje prihodnje aktivnosti. Plan mora biti dokončan v določenem roku, saj je za skupino izredno pomembno, da so vse aktivnosti v skladu z enotnimi roki, da lahko potem nadaljujejo svoje iteracije in uskladitve ob morebitnih nesoglasjih. Pred samim poročanjem je tudi pomembno, da so medsebojne aktivnosti in finančni vplivi usklajeni. Nato pa lahko podatke poročamo v sistem. Po oddaji podatkov matična družba zagotovi avtomatsko konsolidiranje podatkov, ki jih nato skomunicira z vsemi družbami v skupini. V kolikor pride do neusklajenosti pri poročanju, je potrebno v določenem roku podatke ponovno popraviti in oddati. Vse aktivnosti morajo biti usklajene in pravočasne.

Kontroling hčerinske družbe je odvisen in vpet v delovanje matične družbe. Pomembna je dobra komunikacija in koordianacija med enotami in med posameznimi procesi. V hčerinski družbi je potrebno imeti dobre informacije, kdo je za kaj odgovoren in kdo je lastnik določenega procesa. Prav tako mora matična družba obvestiti kontrolerje v hčerinskih družbah, kadar pride do spremembe kontaktne osebe ali procesa.

Matične družbe od hčerinskih družb zahtevajo vedno več podatkov in informacij, zato je potrebno imeti tudi zelo dober in fleksibilen informacijski sistem. Informacijski sistem mora nastajati v sodelovanju s kontrolingom, da bo ta lahko potem zagotovil vse potrebne

podatke za matično družbo. V večjih korporacijah prihaja v zadnjih letih tudi do vpeljevanja enotnih informacijskih sistemov. Definicije in osnovni moduli so določeni iz matične družbe, hčerinske družbe pa morajo svoje podatke pripeljati na nivo in način, kot ga zahteva osnovna nastavitve sistema. S takim enotnim informacijskim sistemom si bodo lahko matične družbe po istih definicijah in nastavitvah pridobile vse potrebne informacije hčerinskih družb. S tem se pa seveda zmanjšuje odgovornost in pomembnost kontrolinga v hčerinskih družbah, kajti s časom se tudi lokalno vodstvo sprijazni s tem, da so zahteve, ki se pripravljajo za matično družbo, tudi za njega primerne in ne prihaja več do dodatnih zahtev ali potreb. Prav tako si lahko z dobro informacijsko podporo naredimo tudi MIS (Management Information System), kjer lahko poročila definiramo na različne načine in se potem avtomatsko obnavljajo ob datumih in rokih, ki jih določimo ob vpeljavi sistema.

Ali bo zaradi vedno boljših informacijskih sistemov v prihodnosti prišlo do zmanjševanja števila potrebnih kontrolerjev, je različno od družbe do družbe. Prihaja pa do vedno večje prepletenosti kontrolinga z računovodstvom. Po nekaterih definicijah naj bi bilo za celotno poročanje odgovorno računovodstvo, na drugi strani pa naj bi bil kontroling odgovoren za plan in nadziranje. Tako bi nekaj dela prešlo na računovodstvo, v kontrolingu bi ga ostalo samo en del.

Kontroler v hčerinski družbi je še vedno odgovoren za pripravo lokalnih analiz in varianc odstopanja od plana, vendar mu pri zagotavljanju zahtev za matično družbo, za lokalne aktivnosti zmanjkuje časa. Zato je pomembno dobro načrtovanje aktivnosti posameznega kontrolerja in usklajenosti njegovega delovanja.

Kontroler naj bi bil po definiciji tudi svetovalec vodstvu pri sprejemanju odločitev. Vendar s centraliziranjem funkcij in pozicioniranjem skupine prehajajo tudi pomembne odločitve na matično družbo, tako da se tudi iz tega stališča izgublja pomembnost funkcije kontrolerja v hčerinski družbi, medtem ko bi lahko rekli, da pomembnost funkcije v matični družbi narašča. Res je na koncu vse odvisno od posameznega kontrolerja, kako dobro bo opravljal svoje naloge in katere dodatne zadolžitve bo pripravljen sprejeti.

V skupine podjetij se poskuša uvesti tudi poenotene informacijske sisteme, ki pa ne upoštevajo vedno njihovih zmožnosti in ponudb, ki jih lahko doprinesejo končni uporabniki.

SKLEP

V nalogi sem opredelila različne poglede na kontroling v organizacijah. Najprej sem predstavila splošen pregled organizacije, različne definicije organizacije ter organizacijske strukture, ki izhajajo iz vrste delovanja organizacije. Ker je bil moj glavni namen predstaviti delovanje kontrolinga v skupini, sem podrobno opisala tudi nastanek multinacionalnega podjetja in skupino podjetij. Ker se podjetja med seboj različno

povezujejo, se pojavljajo tudi različne organizacijske strukture v povezanih oziroma multinacionalnih podjetjih. Za multinacionalna podjetja so značilne predvsem nacionalna struktura, organiziranost po geografskih področjih in matrična struktura. Njihova osnovna značilnost so visoka raven fleksibilnosti, zmanjševanje ravni odločanja ter dodeljevanje odgovornosti tudi nižjim ravnam v strukturi.

Pomembnost kontrolinga v multinacionalnih podjetjih narašča, kajti velika internacionalizacija poslovanja prinaša vse večjo kompleksnost upravljanja in vodenja. Primarna naloga kontrolinga je podpora vodstvu pri vodenju in usmerjanju poslovanja. Vloga kontrolinga v obvladujočem podjetju je dvojna: deluje kot kontroling v domačem, obvladujočem podjetju ter nosi odgovornost za vpeljavo in delovanje kontrolinga v vseh njegovih odvisnih podjetjih. Tu ne gre samo za vzpostavitev funkcije kontrolinga, temveč predvsem za opravljanje nalog kontrolinga. Velikokrat so namreč odvisna podjetja zelo različnih velikosti in predvsem mala podjetja imajo to funkcijo združeno še s katero drugo finančno ali morda celo vodstveno funkcijo.

Za celovito in dobro delovanje kontrolinga je zelo pomemben pretok informacij preko dobro vpeljanega informacijskega sistema. Na drugi strani pa mora biti kontroler tudi dober komunikator, da dobi od vseh povezanih družb ustrezne informacije in vsebinsko analizo poslovanja. Kontroler matičnega podjetja pripravi na koncu tudi skupinski vidik poslovanja, ki ga predstavi širšemu vodstvu multinacionalnega podjetja. Na podlagi dobrih in učinkovitih informacij kontrolinga podjetje nato sprejema odločitve in usmeritve poslovanja podjetja v sedanjosti in prihodnosti.

Sama organizacija kontrolinga niti ni tako pomembna, kot so pomembne njegove naloge. Univerzalne rešitve za organizacijo kontrolinga ne poznamo. Ali naj kontroling deluje v okviru računovodstva ali naj bo organiziran kot samostojna enota, je odvisno od velikosti podjetja, od organiziranosti poslovanja in od vrste dejavnosti. Prav tako je organizacija odvisna od spremenljivk, ki vplivajo na uspešnost podjetja. Kontroling mora biti organiziran tako, da se čim hitreje odziva na zunanje in notranje dejavnike uspešnosti poslovanja, na tržne spremembe in odzivnost konkurence. Znotraj podjetja mora biti vloga kontrolinga močna, da njegovi uporabniki čutijo potrebo po njegovih nalogah.

Kontroling deluje med vodstvom in knjigovodstvom podjetja. Je nekakšna presečna množica med vodstvom, ki odloča, in kontrolerjem, ki pripravlja poročila. Naloga managerja je, da ustvarja kontroling, kontroler pa k temu prispeva s svojim znanjem in s svojimi instrumenti ter nasveti. Za končni rezultat je odgovoren management, kontroling pa je odgovoren za razvidnost rezultata in pripravljenega poročila.

V velikih podjetjih se naloge kontrolinga opravljajo na različnih ravneh in tudi v različnih funkcijah. V takih primerih je vloga centralnega kontrolinga matične družbe, da združuje tudi te funkcije in da uporablja tudi njihove informacije pri sestavi poročil vodstvu

matičnega podjetja. Vsebina kontrolinga je zelo široka, zato mora biti tudi oseba, ki opravlja naloge kontrolinga dobro strokovno podkrovana in mora imeti tudi dobre osebnostne lastnosti. V večji meri na dober rezultat vplivajo predvsem osebnostne lastnosti. Prav tako se mora kontroler nenehno izobraževati in slediti dogajanju v mednarodnem okolju.

LITERATURA IN VIRI

1. Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (1995). *Management Control Systems*. Chicago: Irwin.
2. Baliga, B. R., & Jaeger, A. M. (1984). Multinational Corporations: Control Systems and Delegation Issues. *Journal of International Business Studies, New York, 15, 2, 25-40*.
3. Baričič, A. (2002). *Kontroling v skupinah podjetij*. Seminarsko gradivo GV izobraževanje Ljubljana.
4. Belkaoui, A. (1991). *Multinational Management Accounting*. New York: Quorum Books.
5. Birkinshaw, J. M., & Morrison, A. J. (1995). Configurations of Strategy and Structure in Subsidiaries of Multinational Corporations. *Journal of International Business Studies, New York, 26, 729-753*.
6. Daft, R. L. (2001). *Organizational Theory and Design, 7th ed.* Cincinnati: South-Western College.
7. Debeljak, Ž. (1998). *Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal, d.d. (magistrsko delo)*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Debeljak, Ž. (2002). *Kontroling v praksi*. Seminarsko gradivo GV Izobraževanje Ljubljana.
9. Deyhle, A. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
10. Emmanuel, C.R., Otley, D. T., & Merchant, K. A. (1999). *Accounting for Management Control*. London: Chapman&Hall.
11. Harzing, A. (1999). *Managing the Multinationals – An International Study of Control Mechanisms*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited.
12. Hočevar, M. (1995). *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
13. Hočevar, M. (1998). *Planiranje in kontrola poslovanja*. Ljubljana. Ekonomska fakulteta.
14. Hočevar, M. (2004). *Kako izboljšati poslovodsko odločanje? (1. del)*. *Les: Revija za lesno gospodarstvo, 56, 3, 63-68*.
15. Hunger, D. J., & Wheelen T. L. (1996). *Strategic Management, 5th ed.* B.k.: Addison-Wesley.
16. Jaklič, M. (2005). *Poslovno okolje podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

17. Jerše, B. (2003). Kontroling v skupini. Seminarsko gradivo GV Izobraževanje Ljubljana.
18. Jones, G. R. (2000) *Organizational Theory*, 3rd ed. Upper Saddle River (N.J): Prentice-Hall.
19. Kavčič, B. (1991). *Sodobna teorija organizacije*. Ljubljana: Državna založba Slovenije.
20. Kavčič, S., Koželj, S., & Odar, M. (1998). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, 3, 40-57.
21. Knights, D., & Hugh, W. (2007) *Management and Leadership*, in *Introducing Organizational Behaviour and Management*. Thomson (str. 258-310). London.
22. Kokošar, S. (1995). *Planiranje in kontrola poslovanja* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
23. Kolar, T. (2001). Zamisel sodobnega operativnega kontrolinga. *Zbornik 26. posvetovanja o podjetniškem planiranju in menedžmentu* (str. 20-34). Portorož: Društvo ekonomistov Maribor.
24. Koletnik, F. (1992). *Upravljalno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
25. Koletnik, F. (1996a). *Kontroling*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
26. Koletnik, F. (1996b). Ali razumemo kontroling? *Revizor*, 7, 7-16.
27. Kotler, P. (1996). *Marketing Managemnet – Trženjsko upravljanje: analiza, načrtovanje, izvajanje in nadzor*. Ljubljana: Slovenska knjiga.
28. Kovač, J. (1996). Razvojne usmeritve organizacijskih struktur. *Organizacija: revija za management, informatiko in kadre*, 10 (29), 617-624.
29. Križaj, F. (1997). *Temeljno znanje o kontrolingu, kontrolerju in stroških*. Ljubljana: Orgos d.o.o.
30. Lipičnik, B. (1992). *Organizacija podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
31. Lipovec, F. (1974). *Uvod v analizo poslovanja*. Kranj: Moderna organizacija.
32. Lipovec, F. (1983). *Analiza in planiranje poslovanja*. Ljubljana: Delo – Gospodarski vestnik.
33. Lipovec, F. (1987). *Razvita teorija organizacije*. Maribor: Založba Obzorja.
34. *Mednarodni računovodski standardi 2001*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
35. Melavec, D. (1991). Kaj je controlling? *Organizacija in kadri*, 24 (5/6).
36. Možina, S. et al. (1994). *Management*. Radovljica: Didakta.
37. Odar, M. (1999). Analiziranje, kontroling in revidiranje – prekrivanje, podobnosti in razlike. *Referat za 5. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu* (str. 7). Ljubljana: Zveza ekonomistov slovenije.
38. Osmanagić Bedenik, N. (1998). Računovodenje (Kontroling). *Revizor*, 6 (35-48)..
39. Pučko, D. (1993). *Planiranje v podjetjih*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
40. Pučko, D. (1996) *Analiza in načrtovanje poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
41. Pustatičnik, I. (2001). *Nadgradnja kontrolinga v trgovskem podjetju na primeru družbe ERA, d.d., Velenje* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
42. Radebaugh, L. H., & Gray, S. J. (2002) *International Accounting and Multinational Enterprises*. Fifth edition. New York: John Wiley & Sons.

43. Recelj, A. (2003). Računovodske informacije glede na različne ravni odločanja. *Zbornik 28. posvetovanja o podjetniškem planiranju in menedžmentu (str. 72-83)*. Portorož: Društvo ekonomistov Maribor.
44. Režun, Š. (2004). Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
45. Robock, S., & Simmonds, K. (1989). *International Business and Multinational Enterprises*. Boston: Irwin.
46. Rozman, R. (1989). Sistem planiranja v gospodarskih organizacija (doktorska disertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
47. Rozman, R., Kovač, J., & Koletnik, F. (1993). *Management*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
48. Rozman, R. (1993). Planiranje poslovanja podjetja. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
49. Rozman, R. (1995). Opredelitev analize kot metode spoznavanja. *Referat za 1. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu (str 39-50)*. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
50. Rozman, R. (2000). Analiza in oblikovanje organizacije. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
51. Rozman, R. (2008). A developed approach to organization and management. 8th EURAM conference, Ljubljana.
52. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec – Novak, M. (1997). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
53. Vlahek, D. (1998). Kontroler se mora prilagoditi uporabniku. Ljubljana: Finance.
54. Vodopivec, V. (2009). *Osnove upravljanja in organizacija poslovanja*. Ljubljana: Leila.
55. Willson, J. D., Roehhl – Anderson, J. M., & Bragg, S.M. (1995). *Controllershship – The work of the Managerial Accountant*. New York: John Wilwy&Sons Inc.
56. Wright, B. J. (2002). *The Controllers' Management Seminar*. Brussels: Management Centre Europe.
57. Zaman, M. (2003). Pomen računovodskih informacij za poslovodsko uravnavanje v odvisnih podjetjih v tujini (doktorska disertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
58. Žilnik, V. (2005). Izgradnja informacijskega sistema za potrebe kontrolinga poslovne skupine (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
59. Žnidaršič-Kranjc, A. (1995). *Ekonomika podjetja*. Postojna: Dej d.o.o.