

UNIVERZA V LJUBLJANI

EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

**ANALIZA IN PREDLOG IZBOLJŠAVE POSLOVODNEGA
NADZIRANJA POSLOVNIH ENOT V TUJINI SKUPINE
GORENJE**

LJUBLJANA, JUNIJ 2007

BOŠTJAN KRAŠOVEC

Študent Boštjan Krašovec izjavljam, da sem avtor tega specialističnega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom doc. dr. Sergeje Slapničar, in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

Kazalo

1	Uvod.....	1
1.1	Opredelitev problema, cilji in metode dela	1
2	Poslovodni nadzorni sistemi.....	2
2.1	Definicije poslovodnih nadzornih sistemov v podjetjih.....	2
2.2	Opredelitev procesov poslovodnih nadzornih sistemov.....	3
2.3	Opredelitev načinov poslovodnega nadziranja	4
3	Poslovodno nadziranje odvisnih družb v multinacionalni skupini.....	5
3.1	Problem agentov.....	5
3.1.1	Razmerje med centralizacijo in decentralizacijo odločanja v multinacionalni skupini	7
3.1.2	Opredelitev multinacionalne skupine.....	8
3.1.2.1	Vrste in organizacijska struktura multinacionalnih skupin	10
3.1.2.2	Zgodovina razvoja globalnega okolja in multinacionalnih skupin	11
3.1.2.3	Odvisne družbe v multinacionalni skupini.....	12
3.1.3	Kaj vpliva na izbor oblike nadzora odvisnih družb?.....	13
3.1.3.1	Vpliv nacionalne kulture in okolja na nadziranje odvisnih podjetij.....	14
3.1.3.2	Vpliv organizacijske kulture in strategije podjetja na nadziranje odvisnih podjetij	15
3.1.3.3	Pomen jezika in komunikacije pri poslovodnem nadziranju odvisnih družb... ..	17
3.1.3.4	Težave pri prevajanju računovodskih standardov in gospodarske zakonodaje	18
3.2	Poslovodno nadziranje odvisnih družb v tujini	19
3.2.1	Nadziranje multinacionalnih skupine.....	20
3.2.1.1	Neformalni nadzor.....	21
3.2.1.2	Zaposleni, poslani na začasno delo v tujino	21
3.2.1.3	Formalni nadzor	22
3.2.2	Pomen računovodskih informacij pri nadziranju odvisnih podjetij v multinacionalnih skupinah	25
3.2.2.1	Oblikovanje konsolidiranih računovodskih izkazov in družbeno poročanje.....	25
3.2.2.2	Računovodstvo odgovornosti.....	26
3.2.2.3	Metode za merjenje uspešnosti	27
3.2.2.3.1	Primerjava dejanskih rezultatov z načrtovanimi	27
3.2.2.3.2	Mesta odgovornosti in ustrezni kazalci za merjenje njihove uspešnosti	28
3.2.2.4	Nadziranje in finančna tveganja.....	32
3.3	Poštenost pri poslovodnem nadziranju.....	34
3.3.1.1	Transferne cene	34
3.4	Pomen informacijskega sistema pri poslovodnem nadziranju multinacionalne skupine	35

3.4.1	Internet in tehnologija OLAP v poslovnem nadziranju multinacionalne skupine	37
4	Analiza in predlog izboljšave poslovnega nadzornega sistema za poslovne enote v tujini Skupine Gorenje.....	38
4.1	Predstavitev Skupine Gorenje	38
4.1.1	Dosežki, organizacija, vizija strategija in poslanstvo	38
4.1.2	Trg gospodinjskih aparatov	40
4.1.3	Zgodovina Skupine Gorenje.....	41
4.2	Analiza Skupine Gorenje z vidika poslovnega nadzora v multinacionalni skupini.	42
4.2.1	Vloga in pomen poslovnih enot v tujini Skupine Gorenje	42
4.2.2	Analiza neformalnega nadzora.....	44
4.2.3	Analiza finančnega formalnega nadzora	45
4.2.3.1	Mesečni poročilni sistem.....	45
4.2.3.2	Izdelava letnih poslovnih načrtov	49
4.3	Predlog izboljšave formalnega in neformalnega sistema nadziranja poslovnih enot v tujini Skupine Gorenje	51
4.3.1	Predlog izboljšave neformalnega nadzora.....	51
4.3.2	Predlog izboljšave formalnega nadzora	54
4.3.2.1	Vsebinske izboljšave mesečnega poročilnega sistema.....	56
4.3.2.2	Tehnične izboljšave mesečnega poročilnega sistema	59
4.3.2.3	Razmislek o tehnologiji obdelave podatkov in izdelavi poročil ter prihodnosti poročanja	59
4.3.3	Pregled prednosti in slabosti predlogov izboljšav formalnega nadzora.....	60
5	Zaključek.....	62
6	Izhodiščna literatura in viri	63

Seznam tabel

Tabela 1: Ekonomski cilji poslovanja v skladu s strateškim načrtom	40
Tabela 2: Kazalniki merjenja uspešnosti poslovanja v poročilu »one page report«	47
Tabela 3: Integralno pokritje v t.i. »one page reportu«	48
Tabela 4: Pogost primer napačne interpretacije podatkov	57

Seznam slik

Slika 1: Zgodovinski razvoj mednarodnega gospodarskega okolja, mednarodne konkurence in strategij multinacionalnih skupin	11
Slika 2: Veriga vrednosti v podjetju	12
Slika 3: Viri obvladujočih družb in prispevek odvisnih družb v multinacionalnih skupinah	13
Slika 4: Vplivi na izbor nadzora	14
Slika 5: Oblike nadzora	20
Slika 6: Načrt nagrad in nadomestil poslovojem poslovnih enot.....	24
Slika 7: Razmerje med dosegljivostjo ciljev in motivacijo za njihovo doseganje.....	28
Slika 8: Vprašalnik o dejavnostih dodane vrednosti in samostojnosti pri odločanju.....	43
Slika 9: Koraki v procesu načrtovanja v Skupini Gorenje	49
Slika 10: Ekonomska in finančna uspešnost poslovanja	54

1 Uvod

1.1 *Opredelitev problema, cilji in metode dela*

Skupina Gorenje je s svojim delovanjem prisotna v večini evropskih in tudi nekaj drugih državah po svetu. Prisotnost Skupine na tujih trgih temelji predvsem na poslovnih enotah v tujini, ki so hkrati tudi najštevilčnejša oblika odvisne družbe znotraj Skupine. Število slednjih iz leta v leto še narašča, hkrati pa se družbe ustanavljajo tudi izven Evrope. Namen širjenja Skupine je povečanje učinkovitosti poslovanja in širjenje območja poslovanja. Chenhall (2003, str. 148) ugotavlja, da rast družb izboljšuje njihovo učinkovitost, ponuja možnost specializacije in delitve dela, hkrati pa prinaša potrebo po obvladovanju velike količine informacij. V sodobnem poslovanju to predstavlja poseben izziv, saj se danes družbe še tesneje povezujejo s kupci in z dobavitelji, s čimer se zabrišejo meje posamezne enote.

Poslovna praksa zahteva od Skupine Gorenje prilagodljivost in možnost hitrih odzivov na zahteve trga. Od poslovnih enot v tujini se zahteva, da še tesneje sodelujejo med sabo. Slednje povečuje število medsebojnih transakcij, ki so ovrednotene s transfernimi cenami. Konfliktna situacija nastopi v trenutku, ko se določen dobiček, na katerega bi/so lahko vplivali višji managerji, uporabi kot sredstvo merjenja uspešnosti posamezne enote. (Kaplan, 1998, str. 455) Tu se zastavi vprašanje delitve virov znotraj skupine in poštenosti poslovnega nadziranja (Hartmann, Slapničar, 2006). Dolgoročno si ni mogoče predstavljati učinkovitosti poslovanja celotne skupine brez enakopravnega obravnavanja enot. Uspešnost poslovanja skupine je namreč odvisna od poslovanja njenih sestavnih delov, zato je nujno objektivno merjenje uspešnosti poslovanja teh enot.

Vzpostavitev učinkovitega sistema poslovnega nadziranja v Skupini Gorenje je nujna vsaj iz dveh razlogov: prvič, kot javna delniška družba smo dolžni poročati svojim delničarjem tudi o poslovanju skupine in ne le matične družbe. Drugič, obstoj Skupine je vezan na obvladovanje odnosov znotraj in zunaj skupine, saj v nasprotnem primeru ne bi preživeli konkurenčnega boja, ki je prisoten v zreli panogi gospodinjskih aparatov. Če je prvo predvsem nadziranje računovodskih podatkov, je drugo še veliko več, saj gre za dejansko vzpostavljanje Skupine kot enega podjetja. Slednje je težko, saj si, kot ugotavljajo Emmanuel, Otley in Merchant (1991, str. 32-34), veliko ciljev pri merjenju uspešnosti poslovanja nasprotuje (na primer dolgoročni in kratkoročni cilji, ki so velikokrat različni).

Že pri spremljanju računovodskih mest odgovornosti znotraj skupine naletimo na mnoga vprašanja od transfernih cen, notranje delitve virov, sistema nagrajevanja do uporabe različnih metod merjenja uspešnosti. Vprašanja, ki se v multinacionalnih skupinah le še stopnjujejo. Cilje glede uspešnosti poslovanja je tako še težje poenotiti, saj delujejo v različnih kulturnih in gospodarskih razmerah. Povezavo med računovodstvom, kulturo in jezikom podaja Evans (2004, str. 235), ki opozarja na težave pri soočenju dveh pravnih in računovodskih tradicij. Zato je odločanje v multinacionalni skupini po Zamanovi (2003, str. 12) bolj odvisno od rešitev pri

vzpostavljanju organizacijskih struktur in stopnje decentralizacije odločanja. Torej je dobro odločanje odvisno tudi od dobrega poslovnega nadzornega sistema, ki omogoča izkoriščanje prednosti decentralizacije, ne da bi zato trpel uspeh skupine.

Odpiranje novih poslovnih enot v tujini Skupine Gorenje, sodobni informacijski sistemi, zaostrene tržne razmere v panogi, vse višje zahteve poročanja javnih delniških družb zahtevajo od poslovnega nadzornega sistema, da se nenehno prilagaja trendom sodobne teorije poslovnega nadziranja in sodobni informacijski tehnologiji.

Problem je torej v vzpostavitvi kakovostnega sistema nadzora poslovnih enot v tujini Skupine Gorenje.

Cilj specialističnega dela je oblikovati predloge izboljšav poslovnega nadzornega sistema, ki temeljijo na teoretično sprejetih rešitvah za doseg čim boljšega poslovnega nadzora poslovnih enot v tujini Skupine Gorenje. Pripraviti teoretično osnovo ter predloge za izboljšavo poslovnega nadzornega sistema za poslovne enote v tujini Skupine Gorenje, ki bo učinkovit, prilagodljiv in pošten do vseh udeležencev.

Metode, ki so bile pri tem uporabljene, so predvsem pregled literature in analiza obstoječega sistema nadzora poslovnih enot v tujini.

2 Poslovni nadzorni sistemi

Poslovno nadziranje je ključna funkcija v organizacijah, saj lahko le-te brez poslovnega nadzora ustvarijo velike izgube ali celo ogrozijo svoj obstoj. (Merchant et al., 2003, str. 3) Še več, poslovno nadzorni sistem je nujen, ko gre za decentralizirane organizacije (Anthony et al., 2004, str. 1). Bistvo poslovnih nadzornih sistemov je v obvladovanju napetosti med kreativnostjo inovacij in predvidljivostjo doseganja ciljev ter v uravnoteženju osnovne organizacijske dileme med nadzorom in prilagodljivostjo (Henri, 2004, str. 1) V nadaljevanju bomo predstavili bistvene značilnosti poslovnih nadzornih sistemov, procese, ki tečejo znotraj njih, in na kratko sredstva, s katerimi se poslovni nadzor izvaja.

2.1 Definicije poslovnih nadzornih sistemov v podjetjih

Poslovno nadziranje je kot termostat, ki meri uspešnost poslovanja, le-to primerja s sodobnimi standardi uspešnosti in po potrebi izvršuje popravke v delovanju organizacije. Pri tem spodbuja, omogoča ter včasih celo sili zaposlene, da delujejo v interesu organizacije. Nadzor s pomočjo aktivnih in proaktivnih metod skuša preprečiti morebitne nevarnosti, preden se zgodijo. Vse aktivnosti, ki skupaj zagotavljajo, da je ravnanje in odločanje zaposlenih v skladu s cilji in strategijo organizacije, imenujemo *poslovni nadzorni sistem*. (Merchant et al., 2003, str. 4)

Opredelitev poslovnega nadzornega sistema se je razvijala dlje časa. Od definicije, osredotočene na oskrbo z natančnimi finančnimi informacijami, na podlagi katerih poslovodstvo sprejema odločitve, do definicije, da poslovno nadziranje zajema širši spekter informacij, ki

zajemajo tudi zunanje informacije o tržišču, strankah, konkurenci, nefinančne informacije, povezane s proizvodanjem, spekter metod za podporo pri odločanju in neformalne in družbene kontrole osebja. Čeprav so poslovodni nadzorni sistemi sprva veljali kot pasivni, jim ravno njihova družbena usmerjenost dodaja bolj aktivno vlogo, ker naj bi vzpodbudili posameznike k doseganju ciljev. (Chenhall, 2003, str. 129) Tako Tekavčič in Šink (2002, str. 1) ugotavljata, da mora sodoben sistem odločanja predvideti dolgoročne posledice trenutnega poslovanja organizacije. Podobno definicijo kot Chenhall podaja tudi Henri (2004, str. 1), ki pravi, da so bili poslovodno nadzorni sistemi v začetku oblika formalnega nadzora, ki je oskrbovala vodstvo s povratnimi informacijami o uspešnosti poslovanja organizacije, in način za popravilo napak v organizaciji. Danes se poslovodni nadzor uporablja za spodbujanje prilagodljivosti, pomoč pri organizacijskih spremembah in učenje znotraj organizacij.

»Poslovodno nadziranje je proces, v katerem poslovodstvo vpliva na zaposlene v organizaciji na način, da se izvršuje strategija organizacije,« definira poslovodno nadziranje Anthony et al. (2004, str. 7).

Poslovodno nadzorni sistemi poosebljajo tehnike in mehanizme, ki jih uporabljajo organizacije z namenom zasledovanja ciljev in uresničevanja strategij. Poslovodni nadzorni sistemi povezujejo, motivirajo, pomagajo pri odločitvah, določitvi ciljev in zagotavljanju povratnih informacij ... (Cunningham, 1992, str. 86)

2.2 Opredelitev procesov poslovodnih nadzornih sistemov

Med dejavnosti poslovodnega nadziranja med drugimi spadajo:

1. načrtovanje dela v organizaciji,
2. koordiniranje aktivnosti različnih delov organizacije,
3. izmenjava informacij,
4. ocenjevanje informacij,
5. sprejem odločitev o morebitnem ukrepanju,
6. vpliv na spremembo obnašanja ljudi. (Anthony et al., 2004, str. 7)

K točki 1. Sem spada strateško načrtovanje, ki je proces odločanja, katerih programov se bo organizacija lotila v prihodnje in koliko sredstev bo zato razdelila po programih (Anthony et al., 2004, str. 349), ter poslovno načrtovanje, katerega namen je odločanje v naprej in spodbujanje dolgoročnega razmišljanja. (Merchant et al., 2003, str. 302)

K točki 2. Jarillo in Martinez (1989, str. 491) naštevata najbolj pogoste mehanizme koordinacije v multinacionalnih skupinah, ki so po njunem prepričanju razširjeni v vseh večjih organizacijah. Kot so: delitev na oddelke, centralizacijo oziroma decentralizacijo odločanja ter formalizacijo in standardizacijo politik, tehničnih postopkov, pravil in opisov del.

K točki 3. Izmenjava informacij v organizacijah poteka po formalnih in neformalnih poteh. Pri čemer se med formalne poti šteje tradicionalni poslovodni računovodski sistem, med neformalne pa osebna komunikacija na raznih sestankih in ob njih ter opazovanje in neformalno poročanje.

Poslovodno računovodski sistem kot del tradicionalnega sistema pa na formalen način v obliki poročil posreduje od vseh oddelkov zbrane in obdelane računovodske podatke. (Chow , Harrison, McKinnon in Wu, 1999, str. 561)

K točki 4. Razumevanje, kaj je potrebno nadzirati, je mogoče le z opredelitvijo ključnih aktivnosti. Na nižjih nivojih to ni težko, saj z lahkoto izmerimo učinek, na višjih ravneh, kjer poteka odločanje in so procesi težje razumljivi, je to precej težje. (Merchant et al., 2003, str. 216)

K točki 5. Na osnovi rezultatov poslovodnega nadzora se sprejemajo odločitve o projektih, kazni, vzpodbude, denarne nagrade in še druge odločitve pomembne za delovanje organizacije. (Merchant et al., 2003, str. 367-378)(Anthony et al. 2004, str. 565-585)

K točki 6. Dober poslovodni nadzorni sistem vpliva na obnašanje ljudi na način, da ima vsak posameznik možnost uresničevati svoje osebne cilje, ti pa morajo biti preko sistema motiviranja povezani s cilji celotne organizacije. (Anthony et al., 2004, str. 93)

2.3 Opredelitev načinov poslovodnega nadziranja

Pri delitvi poslovodnega nadzora smo v literaturi zasledili (Emmanuel et al., 1991, str. 116) (Merchant et al., 2003, str. 218) naslednje tipe poslovodnega nadzora:

- nadzor rezultatov,
- nadzor delovanja,
- kadrovski/kulturni nadzor.

Obstajajo še druge vrste delitev poslovodnega nadzora. Na primer delitev na mehanske in organske. Mehanske so bolj formalne, temeljijo na standardiziranih operacijah in praksi, organske pa so bolj prilagodljive in vsebujejo manj pravil in predpisov. (Chenhall, 2003, str. 131)

Lastnost dobrega poslovodnega nadzora je, da izključuje velika presenečenja, ki bi lahko škodovala poslovanju. Hkrati pa dopušča možnost, da se pripetijo manjša, ker popolnega poslovodnega nadzora v praksi ni mogoče uresničiti. Strošek teh manjših pripetljajev je izguba nadzora. Nov in boljši nadzor se splača uveljaviti le, če so njegovi stroški manjši od stroškov izgube nadzora. Ocenjevanje uspešnosti nadzora mora biti usmerjeno v prihodnost, saj preteklost pri preprečevanju prihodnjih situacij ni pomembna. Cilji so tisti, ki morajo biti uresničeni, zato se mora tudi nadzor osredotočiti na to, da jih podjetje uresniči. V primeru, da poslovodstvu ne uspe vzpostaviti dobrega poslovodnega nadzora, lahko podjetje utрпи škodo v obliki izgub oziroma oslabitev sredstev, zmanjšanja prihodkov, previsokih stroškov, nenatančnih evidenc, poročil, ki vodijo k slabim odločitvam, tožb in prekinitev poslovanja. V najslabšem primeru lahko pride do prenehanja obstoja takega podjetja. (Merchant et al., 2003, str. 10-11) Dobre kontrole so ponavadi sestavljene. Poslovodstvo mora najprej poskrbeti za nadzor delovanja, nato pa še za ostale kontrole. (Emmanuel et al., 1991, str. 111)

Nadzor rezultatov morajo poslovodje vpeljati v treh korakih: 1. definirati področje, na katerem se bodo dosegali rezultati, in določiti standarde; 2. vzpostaviti merjenje učinkovitosti na teh

področjih glede na prej določene standarde; 3. omogočiti nagrajevanje za spodbujanje ljudi k delovanju, ki vodi do teh rezultatov. (Emmanuel et al., 1991, str. 112) (Merchant et al., 2003, str. 26) Za dobro delovanje kontrol je potrebno, da poslovodje vedo, kakšni rezultati so pričakovani in katera so področja kontrole; zaposleni, katerih obnašanje so kontrolirali, morajo imeti vpliv na rezultate, za katere so odgovorni. (Merchant et al., 1991, str. 29)

Nadzor delovanja zagotavlja, da posamezniki znotraj organizacije delujejo v korist organizacije in ne v njeno škodo. Nadzor delovanja obstaja v treh oblikah: 1. omejitve obnašanja; 2. pregledovanje nedokončanih opravil z namenom popravljanja dosedanjega dela; 3. odgovornost za dejanja. (Emmanuel et al., 1991, str. 113) Merchant et al. (2003, str. 67, str. 70) dodaja še podvajanje (ang. redundancy). Gre za podvajanje določenih sistemov ali delavcev na istem delovnem mestu. Takšno podvajanje je nujno na primer pri računalniških sistemih in tistih kritičnih delovnih mestih, ki so nujni za nemoteno delovanje organizacije. Nadzor delovanja je uspešen, če obstaja znanje poslovodstva o tem, katera dejanja so želeni in neželeni ter sposobnost, da se zagotovi želeni rezultat. (Merchant et al., 2003, str. 72)

Kadrovski/kulturni nadzor temelji na notranjih vzgibih zaposlenih, da se motivirajo in kontrolirajo sami. V glavnem je vloga kadrovske kontrole, da: pomagajo zaposlenemu razumeti, kaj organizacija od njega pričakuje; omogočajo, da vsak zaposleni dobro opravi delo; povečajo verjetnost samonadzora zaposlenih. Kadrovske kontrole se največkrat izvajajo na tri načine, in sicer: 1. selekcioniranje in promoviranje zaposlenih; 2. šolanje zaposlenih in; 3. delovno mesto z ustreznimi delovnimi pogoji (tako v organizacijskem kot tehničnem smislu). (Merchant et al., 2003, str. 74-76) Glavna lastnost kadrovskega nadzora, ki ga ta mora vsebovati, da bi bil uspešen, je njegova prilagodljivost. (Merchant et al., 2003, str. 84)

S praktičnega vidika uporabnika je pri vzpostavitvi nadzora najprej potrebno definirati, **koga ali kaj nadziramo**. Kranias (2001, str. 300), ko gre za ocenjevanje uspešnosti odvisnih družb, ponuja dve izbiri:

- ocenjevanje uspešnosti poslovanja odvisne družbe,
- ocenjevanje uspešnosti poslovodstva odvisne družbe.

3 Poslovodno nadziranje odvisnih družb v multinacionalni skupini

3.1 Problem agentov

Zaradi prenosa pooblastil in odločanja na nižje ravni pride do izraza problem agentov. Slednji zahteva vzpostavitev poslovodnega nadzora, saj le-ta tako zajema kar polovico spektra poslovodnih kontrol, če pogledamo z vidika koga ali kaj ta nadzira.

Problem agentov je mogoče prenesti tudi na druge ravni znotraj podjetja ali multinacionalne skupine. V tem primeru ima vrhnje poslovodstvo vlogo principala, vlogo »agentov« pa prevzamejo vodje enot nižje v hierarhiji (Anthony et al., 2004, str. 582) (Chang et al., 1999, str. 544). Iz tega lahko izpeljemo, da so poslovodje odvisnih družb v razmerju do poslovodij

obvladujoče družbe agenti, poslovodje obvladujočih družb pa principalali. To velja tudi za ljudi, ki jih obvladujoče podjetje pošlje v odvisne družbe, ti pa potem z dejavnostmi, ki povečajo njihovo opaznost, dolgoročno škodujejo podjetju (ibidem).

Težavi, ki iz tega izhajata, sta predvsem dve (Anthony et al., 2004, str. 582) (Chang et al., 1999, str. 543-544): razlika med cilji agentov in principalov in asimetričnost informacij.

Razlika med cilji agentov in principalov je večplastna. Prvič, stopnja tveganja, ki sta ga pripravljena sprejeti agent in principal, se lahko močno razlikuje. (Chang et al., 1991, str. 543) Pri čemer naj bi bili agentje manj dovzetni za tveganje, saj njihovo premoženje pretežno izhaja iz družbe in njihovega človeškega kapitala, medtem ko principal svoje tveganje navadno razprši v obliki delnic več družb. (Anthony et al., 2004, str. 582) Slednja trditev nikakor ne pokrije vseh možnosti odnosa med agentom in principalom. Agent je lahko namreč včasih preveč nagnjen k tveganju, ko se želi izkazati pri upravljanju družbe. Drugič, gre za različne cilje, ko agent izrablja ugodne delovne pogoje, druge ugodnosti ali pa povečuje svoj prosti čas na račun delovnega časa (Anthony et al., 2004, str. 582). Primer takega razmerja lahko najdemo zlasti tam, kjer finančni učinki niso na prvem mestu. Kot primer lahko navedemo posamezne odvisne družbe, strateško ustanovljene z namenom izkoriščanja prihodnjih priložnosti, katerih poslovanje je zelo omejeno.

Asimetričnost informacij pomeni, da principal zaradi pomanjkanja informacij ne more biti prepričan o primernosti agentovega delovanja. Pri čemer ima agent ponavadi še dodatne »zasebne« informacije, saj pozna procese znotraj podjetja. V primeru, da agent zavajajoče predstavlja podatke, se to imenuje »moralni hazard«. (Anthony et al., 2004, str. 582-583) Asimetričnost informacij pa ne pomeni, da je vedno agent tisti, ki ima več informacij. To drži, ko gre za poslovne informacije znotraj podjetja, medtem ko lahko principal včasih poseduje več informacij o strategiji in prihodnosti podjetja. To vsekakor drži, ko gre za odvisne družbe, saj se strategija njihovega delovanja nemalokrat določa v obvladujočem podjetju. V izjemnih primerih tudi brez vednosti poslovodstva odvisne družbe.

Principalali lahko agentske stroške zmanjšajo z uporabo osnovnega nadzora. Njegovo pogostost in obliko morajo principalali prilagoditi temu, katere cilje naj bi agent izpolnjeval najbolj dosledno. (Chang et al., 1999, str. 544) Sodobna informacijska tehnologija spreminja nadziranje poslovanja. Najbolj radikalen pristop (Gowthorpe, 2004, str. 285) v uporabi te tehnologije principalom omogoča sproten »on-line« vpogled v poslovanje odvisne družbe. Slednje sicer še vedno ne rešuje težav z asimetrijo informacij v celoti, saj objavljene podatke še vedno ureja agent. Sproten vpogled v poslovanje agentov je danes običajen predvsem v odvisnih družbah, kjer je obvladujoče podjetje edini ali vsaj prevladujoči lastnik in je dolžan izdelovati uskupinjene računovodske izkaze.

Teorija agentov je v multinacionalni skupini še bolj izražena, saj kulturna in geografska oddaljenost povečata dvome o pravilnem ravnanju agentov. Bolj kot je poslovanje zapleteno in več kot je potrebnih lokalnih poslovodji, bolj so principalali negotovi, če ti delujejo v njihovem interesu.

3.1.1 Razmerje med centralizacijo in decentralizacijo odločanja v multinacionalni skupini

Decentralizacija je prenašanje odločanja na nižje ravni (Emmanuel et al., 1991, str. 52) (Govindarajan et al., 1991a, str. 785) Velike organizacije težko poslujejo učinkovito, če vso odločanje centralizirajo, saj se jim podaljša odzivni čas, upade kakovost poslovanja in zmanjša nadzor nad poslovanjem. (Emmanuel et al., 1991, str. 52) Moč odločanja poslovođij v odvisnih družbah bi se z geografsko razpršenostjo teh enot morala povečati, saj je njihova obveščenost o lokalnih razmerah večja od obveščenosti poslovođji obvladujoče družbe. Težava, ki pri tem lahko nastopi, je, da poslovođje bolj skrbijo za poslovanje svoje odvisne družbe in lokalne ekonomije kot za delničarje skupine. (Bowman, Duncan in Weir, 2000, str. 129)

Dodajmo, da si decentralizacije poslovanja ne predstavljamo kot zgolj poslovanje samostojnih enot, ki samostojno odločajo o delu poslovnih aktivnosti, ampak kot vsako dejavnost, ki poteka fizično ločeno od vrhnjega centra odločanja. Naj gre za proizvodnjo, storitev ali drugo obliko dejavnosti, takoj ko se ta ne odvija več v strogem centru odločanja, so prisotni ljudje, ki morajo še v tako centraliziranih organizacijah sprejemati odločitve. Če ne drugače, se morajo odločiti, kdaj in kako bodo o situaciji obveščali svojega nadrejenega in kdaj ga bodo pozvali k odločitvi. Vprašanje kdaj in kaj povedati svojim nadrejenim, je stalnica pri vseh, ki se ukvarjajo z nadziranjem, saj je v sodobnem poslovanju težava predvsem v obvladovanju velike količine informacij.

Zamanova (2003, str. 30) pravi, da je slabost decentralizacije v neskladnosti ciljev odvisne družbe s cilji skupine, poleg tega pa opozarja, da brez ustreznega nadzora kratkoročni cilji odvisne družbe postajajo neskladni z dolgoročnimi cilji skupine. Izbrana stopnja decentralizacije je po njenem odvisna od sledečih dejavnikov:

1. stopnje medsebojne odvisnosti odvisnih podjetji in obvladujočega podjetja,
2. negotovosti poslovnega okolja,
3. kulturne bližine in fizične razdalje,
4. strategije diverzifikacije.

Govindarajan in Gupta (1991a, str. 785) sta strnila rezultate raziskav na temo učinkovitosti decentralizacije v tri točke. Prvič, višja kot je stopnja negotovosti v okolju, višja stopnja decentralizacije je potrebna za uspešno poslovanje. Drugič, enote, ki ne opravljajo rutinskih del, so uspešnejše v primeru večje samostojnosti pri odločanju. Tretjič, manjša kot je medsebojna odvisnost med obvladujočo družbo, odvisno družbo in ostalimi odvisnimi družbami, večja naj bo stopnja decentralizacije za uspešnejše poslovanje.

Pri centraliziranem odločanju naj strateške odločitve ostanejo v domeni obvladujoče družbe, odvisne družbe pa naj imajo čim večjo svobodo pri operativnih odločitvah. (Bowman et al., 2000, str. 129) Centralizacija je potrebna, da se dosežajo sinergije pri poslovanju. Zamanova (2003, str. 37) pravi, da je sinergične in vertikalne učinke, povezane s strategijo vertikalne in povezane diverzifikacije, mogoče doseči le ob nizki stopnji decentralizacije. Zamanova (2003,

str. 39) pravi, da ključnih poslovnih funkcij v skupini ne smemo centralizirati, pri čemer so ključne funkcije opredeljene za vsako skupino posebej. Na tem mestu izpostavlja finančno in računovodsko funkcijo, katerih centralizacija je včasih celo zakonsko zahtevana – primer sestave konsolidiranih računovodskih izkazov za skupino. Mi bi k temu dodali še centralizacijo računalniškega informacijskega sistema, saj napredek te tehnologije pomeni revolucijo v poslovanju in poslovnem nadziranju.

Empirična raziskava (Bowman et al., 2000, str. 153), ki je zajemala finančno, proizvodno, kadrovsko in raziskovalno funkcijo in potrjuje uvodno trditev avtorjev, da strateške odločitve ostajajo v domeni obvladujoče družbe, operativne pa v domeni odvisne družbe. Pokazalo se je namreč, da imajo odvisne družbe največ svobode pri izbiri kadrov. Toda ko gre za vrhnje poslovodstvo, o njem še vedno odloča obvladujoče podjetje. Ravno tako odvisni družbi ostane dobršen del finančne funkcije, ko gre za letne načrte, pridobivanje virov za obratna sredstva, medtem ko sta dividendna politika in zahtevana dobičkonosnost ostali v domeni obvladujoče družbe.

3.1.2 Opredelitev multinacionalne skupine

Značilnost multinacionalne skupine je, da obstaja mreža podjetij, ki ima v več državah zorganizirane vse ali nekaj od naštetih poslovnih funkcij vključno s poslovodstvom, proizvodnjo, trženjem in financami. (Belkaoui, 1994, str. 4) Zamanova (2003, str. 12) pravi, da obstaja več definicij multinacionalnih skupin, ki jim je skupno le to, da se ukvarjajo z mednarodnim poslovanjem. Pri tem (ibidem) kot najsplošnejšo navaja definicijo Changa in Taylorja (1999, str. 541), ki multinacionalno skupino opredelila kot mrežo proizvajalnih, prodajnih ali razvojno raziskovalnih enot, lociranih v več državah, ki so v celotni ali delni lasti obvladujočega podjetja. Govindarajan in Gupta (1991b, str. 21) multinacionalno skupino opredeljujeta kot omrežje treh vrst notranjih transakcij: 1. toka kapitala v družbe in iz njih; 2. proizvodnih tokov med družbami znotraj skupine in; 3. prenosa znanja med družbami v skupini.

Prednosti, ki jih lahko dosežemo z multinacionalno skupino, našteva Belkaoui (1994, str. 5):

1. Pomembne koristi zaradi možnosti izbire:
 - a) izkoristek finančnih trgov,
 - b) zmanjšanje davka,
 - c) ublažitev oziroma prenos tveganja na odvisne družbe s primerjalno prednostjo v razmerju do njih,
 - d) razpršitev denarnih tokov, prejetih iz poslovanja v tujini,
 - e) izkoriščanje različnih zakonskih ugodnosti,
 - f) pridobitev in prilagoditev informacij.
2. Dodatne koristi možnosti poslovanja na tujem:
 - a) možnost izbire lokacij, lokacija poslovanja naj izboljšuje dobičkonosnost,
 - b) možnost izbire trenutka opravljanja operacij zaradi tečajnih razlik in transakcijskih stroškov,
 - c) izbira tehnologije za izkoriščanje mednarodnih stroškovnih razlik in kratkoročnih sprememb cen,

d) možnost postopnosti pri doseganju opazne prisotnosti na tujem(-ih) trgu(-ih).

Ena izmed definicij multinacionalne skupine (Zaman, 2003, str. 13) pravi, da lahko multinacionalne skupine opredelimo kot podjetja, ki imajo neposredne naložbe v tujini in te naložbe tudi aktivno upravljajo.

Belkaoui (1994, str. 6) našteva naslednje razloge za neposredne naložbe v tujini:

- zmanjšanje transportnih stroškov,
- pomanjkanje politike razvoja v domačem okolju,
- doseganje ekonomije obsega v procesni industriji malega obsega,
- izogibanje omejitvam, ki jih postavljajo kupci ali trg,
- sledenje kupcem in konkurenci,
- koriščenje razlik v stroškovnih strukturah,
- doseganje vertikalne povezanosti,
- racionalizacija proizvodnje z izkoriščanjem razlik v stroških dela, kapitala in surovin,
- dostop do proizvodnih virov,
- izkoriščanje vladnih naložbenih vzpodbud,
- politični motivi,
- izkoriščanje monopolnega položaja v primerjavi s podobnimi podjetji v drugih državah,
- boljša dobičkonosnost, stabilnejši obseg prodaje - vrednostno in količinsko.

Podobno, toda bolj strnjeno, navaja razloge za internacionalizacijo Krnias (2000, str. 638), in sicer: 1. takrat, ko podjetje zazna, da njegovo poreklo ali stopnja multinacionalnosti predstavlja določeno prednost pred domačimi podjetji; 2. podjetje je to prednost sposobno ekonomsko izkoriščati; 3. podjetje verjame, da je v njegovem globalnem interesu, da prenese del dodane vrednosti na tuje lokacije. Internacionalizacijo poslovanja in ustanavljanje odvisnih podjetij v tujini kot odgovor na težave, ki so nastale pri razpadu enotnega jugoslovanskega trga, in prehod na tržni na tleh bivše Jugoslavije so predlagali tudi Hočevar, Zaman in Čadež (2003, str. 55) Ob tem so (ibidem) navedli tudi razloge za ustanavljanje odvisnih podjetij doma in v tujini, kjer bi bilo slovensko podjetje obvladujoče podjetje. In sicer: selitev delovno intenzivne proizvodnje v države s cenejšo delovno silo, organiziranje prodajnih mrež v tujini (še posebej na jugoslovanskih trgih), selitev proizvodnje v države glavnih kupcev in prenos posameznih področij nalog na odvisna podjetja.

Cilj, ki naj bi ga pri poslovanju multinacionalna skupina zasledovala, je povečanje vrednosti za delničarje (ibidem). Multinacionalne skupine si prizadevajo za ekonomsko čim bolj učinkovito poslovanje in za izkoriščanje priložnosti, ki jih ponuja mednarodno okolje. Skupine morajo zato najti primerno ujemanje svoje organizacijske strukture z lastnostmi okolja, hkrati pa z nadzorom in s sistemom merjenja uspešnosti zadržati nadzor nad mednarodnimi operacijami. (Belkaoui, 1994, str. 175)

3.1.2.1 Vrste in organizacijska struktura multinacionalnih skupin

Kranias (2000, str. 639) našteva več klasifikacij multinacionalnih skupin. Na prvo mesto postavlja klasifikacijo s tremi tipi multinacionalnih skupin, in sicer: globalne skupine, »več domačne« skupine in izvozne skupine. **Globalna skupina** deluje na velikem geografskem območju z veliko soodvisnostjo enot in s sposobnostjo povezovanja dejavnosti, ki se izvajajo na različnih koncih sveta. »**Več domačne**« (ang. Multidomestic) **skupine** so nasprotje globalnih, saj sta njihovi glavni značilnosti, da so decentralizirane in neodvisne. Obvladujoče podjetje pri tem bolj spremlja učinkovito rabo finančnih sredstev, kot da bi nadziralo vse operacije. **Izvozne skupine** so tiste, katerih organizacija je prilagojena izkoriščanju tržnih in prodajnih kanalov družb po celem svetu.

Za multinacionalne skupine so primerne številne običajne organizacijske strukture, pravi Belkaoui (1994, str. 178–181) in ob tem našteva: ločeno mednarodno divizijo, proizvodnjo delitev, geografsko delitev, funkcijsko delitev, matrično organizacijo in strateško matrično organizacijo. Poglejmo si te oblike malce podrobneje.

Ločena mednarodna divizija pride v upoštevanje v tisti skupini, katere težišče je njen domači trg, njen delež operacij na tujem je zanemarljiv v primerjavi s celotno skupino. Del dejavnosti skupine na tujih trgih, ko gre za mednarodne izkušnje, podatki o priložnostih na tujem in odločanje o mednarodnih dejavnostih so centralizirani v polsamostojni mednarodni diviziji. **Produktne divizije** so odgovorne za proizvode in trženje na mednarodnih trgih. Stroškovna učinkovitost teh skupin se zagotavlja s centralizacijo proizvodnih dejavnosti. Uporaba te delitve je primerna takrat, ko gre za proizvode narejene po meri za znanega kupca, tehnološko zahtevne proizvode in proizvode, ki zahtevajo veliko kapitala. **Geografsko delitev** največkrat izbirajo velike multinacionalne skupine z veliko operacijami v tujini. Takšna divizija prevzame celotno odgovornost za proizvodnjo in trženje na posameznem geografskem območju. Struktura je primerna zlasti, kadar skupina trguje z izdelki, prirejenimi za določen trg. Primerna je za uporabo, kjer je domači trg obvladujočega podjetja oddaljen od ciljnega trga divizije in so zato potrebni drugačni vodstveni in tržni prijemi. **Funkcijske divizije**, kjer vsaka funkcija (finance, trženje, proizvodnja, kadrovanje) deluje samostojno in v različnih državah. Odvisne družbe ne igrajo velike vloge pri oblikovanju strategije. Takšna delitev je primerna za skupino, kjer že obstaja postavljena strategija s strani obvladujočega podjetja, proizvodi pa se nespremenjeni prodajajo na svetovnem trgu. **Matrična organizacija** omogoča, da so funkcije, območja, produkti skupine in vidiki zajeti tako v strateško kot operativno odločanje. Matrična organizacijska struktura združuje produktne, geografske in funkcijske divizije. Pri tem takšna organizacija odseva trenutne potrebe skupine, stil vodenja, pomen pomembnih trgov in nestabilnost. Slednje predvsem zato, ker se mora venomer prilagajati okolju. **Strateška matrika** vsebuje stil vodenja, kjer enote sodelujejo pri načrtovanju in kjer se stapljata matrično vodenje in strateško načrtovanje. Matrično vodenje pri tem obsega »team building«¹, in »več upravni sistem«². Strateško načrtovanje pa določitev ciljev in strategij na podlagi opazovanja okolja.

¹ Team building ang. bi v slovenščino lahko prevedli kot oblikovanje delovnih skupin.

² Slednje pomeni, da lahko enote dobivajo naloge z različnih ravni in iz drugih enot.

3.1.2.2 Zgodovina razvoja globalnega okolja in multinacionalnih skupin

Gospodarstvo se je vedno prilagajalo okolju in iskalo najboljše možnosti za svoj razvoj in čim učinkovitejšo rabo sredstev. Slednje se ni v celoti ustavilo niti v socialističnih dogovornih gospodarstvih. Razvoj zgodovine mednarodnega gospodarskega okolja, mednarodne konkurence in strategij multinacionalnih skupine skozi zgodovino prikazujemo na Sliki 1.

Slika 1: Zgodovinski razvoj mednarodnega gospodarskega okolja, mednarodne konkurence in strategij multinacionalnih skupin

Obdobja	Večji pojavi v mednarodnem gospodarskem okolju	Oblike mednarodne konkurence	Strateški odgovori multinacionalnih skupin
Prvo obdobje 1920-1950 »Multinacionalno« »Več domačno« (ang. Multidomestic)	Razlike med državami glede okusov in tržnih struktur. Nacionalizem. Protekcijonizem in visoke carinske ovire. Karteli in drugi pogodbeni dogovori. Diskriminatorna zakonodaja do tujih podjetji. Transportne in komunikacijske ovire.	»Več domačna« (ang. Multidomestic) od države do države. Konkurenca je v vsaki državi neodvisna od konkurence v drugi. Podjetja upravljajo svoje poslovanje s portfoliom odvisnih družb.	Usmerjenost znotraj države. Neposredne investicije v veliko državah. Samozadostne in avtonomne podružnice. Raznolike in od države do države različne strategije. Konkurenčna prednost je v vrednosti delovanja na nižjih hierahičnih ravneh.
Drugo obdobje 1950-1980 »Globalno« »Čisto globalno«	Ekonomija obsega zaradi napredka v tehnologiji na več področjih. Homogenizacija okusov in tržnih struktur med državami, preko segmentacije trga znotraj držav. Zmanjšanje protekcijonizma in nacionalizma. Velike izboljšave in zmanjšanje stroškov transporta in komunikacije. Izginotje kartelov in drugih pogodbenih dogovorov.	Konkurenčni položaj podjetja v eni državi je močno povezan s konkurenčnim položajem v drugih državah.	Koncentracija proizvodnje le v nekaj tovarnah, da bi dosegli ekonomijo obsega. Oskrbovanje svetovnega tržišča iz teh lokacij s pomočjo izvoza. Centralizirana kontrola mednarodnih tržnih aktivnosti. Standardizacija izdelave proizvodov. Primerjalna prednost na višjih ravneh hierarhične lestvice.
Tretje obdobje 1980- »Nadnacionalno« »Kompleksno-globalno«	Večja homogenizacija okusov in tržnih struktur. Dosežene so meje ekonomije obsega v mnogih industrijah. Razvoj prilagodljivih proizvodnih procesov in tehnologij, ki zmanjšujejo najmanjši potreben obseg.	Konkurenčni položaj podjetja v eni državi je močno povezan s konkurenčnim položajem v drugih državah.	Decentralizacija proizvodnje v več tovarnah po svetu, vsaka specializirana za posamezen proizvod in visoko soodvisnostjo med njimi. Prenos znanja in idej med podjetji iz skupine.

	Omejčitve nadaljevanja padanja transportnih stroškov. Nadaljevanje padanja komunikacijskih stroškov. Oster dvig protekcionizma in necarinskih ovir. Vlade pritiskajo na lokalno investiranje in ustvarjanje delovnih mest, popravo zunanje trgovinske bilance in prenosom naprednih tehnologij.		Usklajen odgovor na državne in lokalne interese in ekonomske globalizacijske pritiske. Primerjalna prednost na višjih in nižjih ravneh hierarhične lestvice.
--	---	--	--

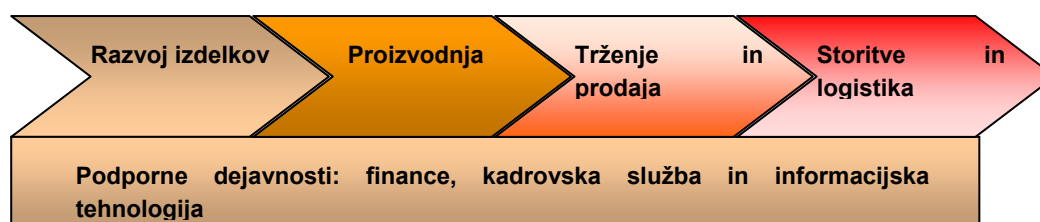
Vir: Jarillo in Martinez, (1989, str. 504-505)

Zadnje obdobje iz tabele je tudi najbolj pestro doslej, zato za boljšo predstavo dodajamo še kritičen opis avtorjev Macintosha, Shearerja in Riccabonija (2005, str. 3), ki imajo o obdobju naslednje mnenje: »V "novem svetovnem redu" nacionalne države mednarodne scene ne obvladujejo več. Dejstva so taka, da je po ocenah okoli 25 velikih multinacionalnih skupin, ki počnejo s svetom vse, le upravljajo ne. Njihova skupna ekonomska moč presega bruto domači proizvod štirih petin držav na svetu in je manjša le od bruto domačega proizvoda dvanajstih največjih držav na svetu. Ti velikani so glavni igralci globalizacije, njihovo delovanje pa skorajda neodvisno, celo v toliki meri, da obvladujejo večino držav. Spodkopavanje vloge nacionalnih držav s strani multinacionalnih skupin ni presenečenje, saj te pri svojem delovanju globalno razširjajo najboljše poslovne prakse, kar se imenuje »globalni organizacijski efekt.« (Geppert, 2005, str. 158) Torej, četudi ne maramo Coca-Cole, so tržni prijemi tega podjetja zanimivi in posnemanja vredni.

3.1.2.3 Odvisne družbe v multinacionalni skupini

Spoznali smo zgodovino razvoja strategij multinacionalnih skupin, s katerimi so se prilagajale globalnem gospodarskem okolju. V teh strategijah so pomembno vlogo igranje/igrajo odvisne družbe, saj so bile v vseh obdobjih orodje multinacionalnih skupin. Njihova vloga se je spreminjala od popolnoma neodvisnih, samozadostnih enot do popolnoma integriranih enot, ki so postale soodvisni del velike organizacije. Kranias (2000, str. 644) poudarja, da so odvisne družbe postale soodvisen del verige vrednosti v multinacionalni skupini (Slika 2).

Slika 2: Veriga vrednosti v podjetju



Vir: Anthony et al. (2004, str. 68)

Večina delitev odvisnih družb temelji na njihovem strateškem obnašanju in številu dejavnosti dodane vrednosti, ki jih izvajajo (Williams, 1998, str. 283). Govindarajan in Gupta (1991a, str. 774) odvisne družbe delita glede na pretok znanja iz in vanje. Tako sta opredelila **štiri tipe družb**, in sicer: **globalni inovator** (nizek pritok in visok odtok znanja), **integrirani igralec** (visok pritok in visok odtok), **lokalni inovator** (nizek pritok in nizek odtok) ter **izvrševalec** (visok pritok in nizek odtok).

Odločitev za oblikovanje multinacionalne skupine je ponavadi premišljena poteza. Tako za ustanovitev ali nabavo odvisne družbe v tujini kot za iskanje prevzemnika ali strateškega partnerja in vstop v multinacionalno skupino. Vloge znotraj takšnih razmerij se lahko precej razlikujejo. Slika 3 prikazuje, katere vire lahko obvladujoče družbe priskrbijo odvisnim družbam in kakšen prispevek za multinacionalno skupino imajo lahko odvisne družbe.

Slika 3: Viri obvladujočih družb in prispevek odvisnih družb v multinacionalnih skupinah

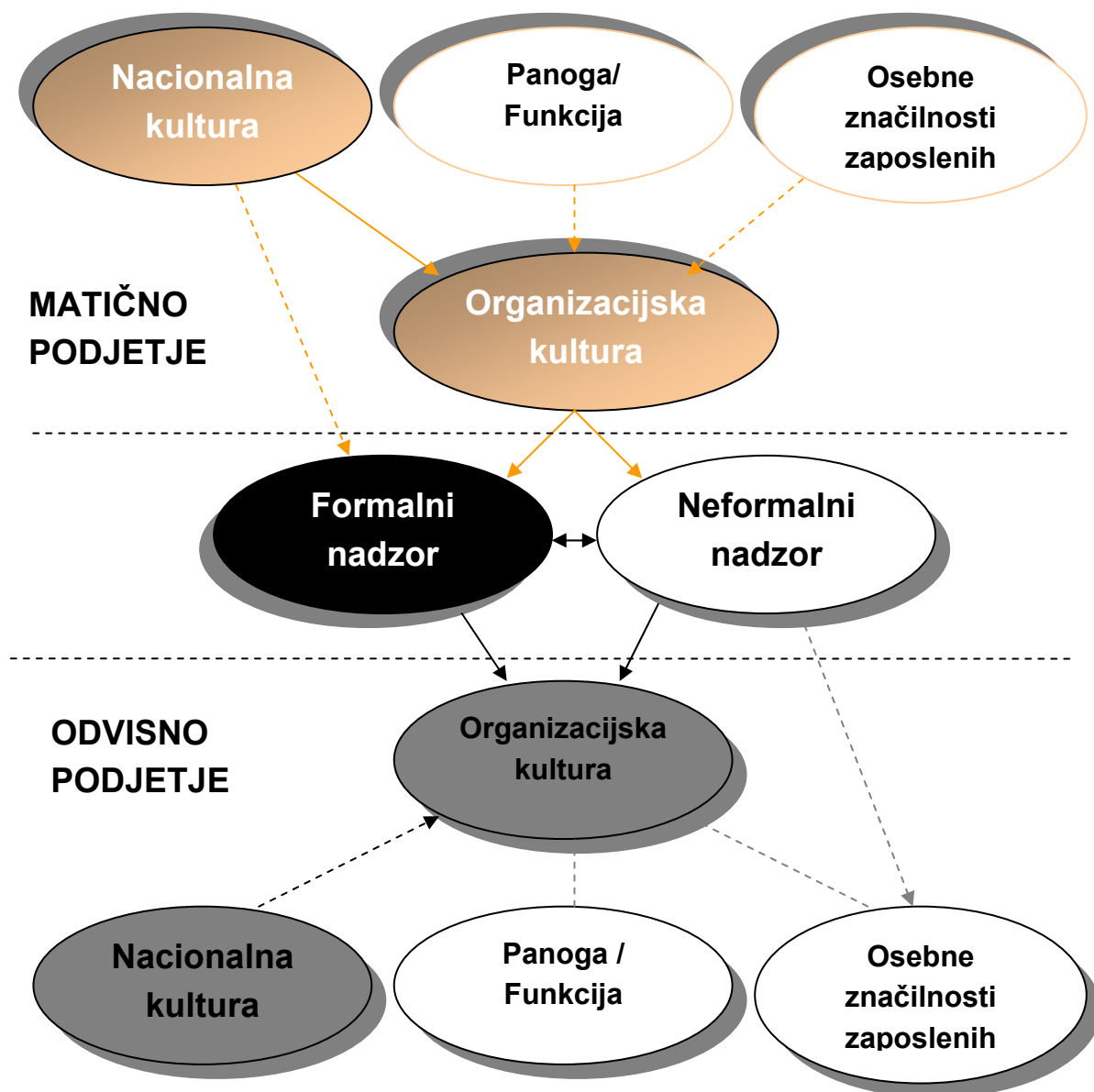
Viri, ki jih priskrbijo obvladujoče družbe	Prispevek odvisnih družb
1. znanje o ali dostop do surovin in proizvodnih komponent	1. ustvarjanje dobička
2. dostop do kapitala	2. ustvarjanje prodaje
3. znanje o ali dostop do izvoznih trgov	3. sestavljanje proizvodov in polproizvodov za obvladujoče podjetje ali druge odvisne družbe
4. znanje o ali dostop do lokalnih trgov	4. izvoznik v državo sedeža skupine in druge države
5. vodstvena in tehnična znanja o proizvodnji, trženju in financah	5. kupec materialov, komponent ali končnih izdelkov od obvladujoče družbe ali pa drugih odvisnih družb
	6. pomen dejavnosti odvisne družbe za strategijo obvladujoče družbe

Vir: Martinez in Ricks (1989, str. 468-469)

3.1.3 Kaj vpliva na izbor oblike nadzora odvisnih družb?

Zavedamo se, da je izbor oblike nadzora nemalokrat subjektivna stvar posloводства in da nikakor ni mogoče zajeti vseh vplivov na poslovodni nadzor. Chung et al. (2000), Chang et al. (1999), Govindarajan et al. (1991a), Henri (2004) vsi proučujejo vplive na izbor oblike poslovodnega nadzora. Vplivi segajo od nacionalne kulture, organizacijske kulture, strategije, stopnje lastništva, prenosa znanja do pomembnosti določene družbe ipd. Mi smo vplive na poslovodni nadzor razdelili na tiste, ki so posledica okolja in nacionalne kulture in na tiste, ki so notranji in so posledica organizacijske kulture ter strategije podjetja.

Slika 4: Vplivi na izbor nadzora



Vir: Slapničar in Rejc (2005, str. 84)

3.1.3.1 Vpliv nacionalne kulture in okolja na nadziranje odvisnih podjetij

Vpliv nacionalne kulture

Chow, Shields in Wu (1999, str. 449) ugotavljajo, da multinacionalne družbe vzpostavljajo podoben poslovodni nadzor ne glede na nacionalnost lastnika, kar so proučili v tajvanskih odvisnih družbah. Slednje se res razlikujejo od države do države, vendar je nedvomno posledica okolja in nacionalne kulture območja, kjer deluje odvisna družba. Drugi avtorji (Chang et al., 1999, str. 537) (Harzing, 2001, str. 594) pišejo o obratnem vplivu, ko npr. nacionalnost lastnika vpliva vsaj na izbor oblike kadrovskega nadzora, še posebej ob veliki kulturni razliki med obvladujočo in odvisno družbo. Vpliv nacionalnosti na avtonomijo odločanja v odvisnih družbah in posledično tudi na obliko nadzora potrjujejo v študiji tudi Bowman et al. (2000, str. 135-136), Picard in Reis (2002) pa pri opisu vpliva nacionalne kulture uporabita metafore, ki po njunem

zajemajo glavne lastnosti posamezne nacionalne kulture.³ Res je, da vpliv nacionalne kulture sčasoma popušča, s pomočjo nadzornih mehanizmov pa stopi ospredje organizacijska kultura (Slapničar et al., 2005, str. 95) (Kranias, 2001, str. 305).

Slapničar in Rejc (2005, str. 83) sta v študiji o organizacijski kulturi in managerskem nadzoru po prevzemu postavili tezo o odnosu med nacionalno in organizacijsko kulturo: «Predvidena smer je naslednja: nacionalna kultura podjetja vpliva na njegovo organizacijsko kulturo. Bolj kot sta nacionalni kulturi matičnega in odvisnega podjetja podobni, več podobnosti je pričakovati v organizacijskih kulturah. Bolj kot sta si organizacijski kulturi različni, višji so stroški nadzornih mehanizmov.» Teza sicer ni bila potrjena v celoti, vendar v grobem drži, kar posredno potrjujejo tudi Macintosh, Shearer in Riccaboni (2005, str. 6), ko pravijo, da določenih strokovnih sistemov ni mogoče preprosto prenesti v druga kulturna okolja. Kot primer navajajo neuspešen "izvoz" krščanstva v Indijo, na drugi strani pa uspešno vpeljavo železnice.

Vpliv okolja

Čeprav se zadnje čase zdi, da je mogoče vsepovsod na svetu proizvajati vse, to ne drži, še posebej, če želimo to delati poslovno uspešno. Nekatere od proizvodenj so pač še vedno geografsko opredeljene. Geppert (2005) ugotavlja, zakaj imajo tuja podjetja v svojih podružnicah v Nemčiji razvojno raziskovalne oddelke. Dober izobraževalni sistem na področju inženirstva in gospodarsko okolje, ki je naravnano tako, da se znotraj družbe znanje prenaša učinkoviteje, socialni dialog in naravnost k dolgoročnim ciljem. Nasprotno v odvisnih družbah istih multinacionalnih skupin v Veliki Britaniji sami zapirajo proizvodnjo, ker ne daje zelenih rezultatov, saj naj bi bilo premalo inženirskega znanja, hkrati pa je usmerjenost h kratkoročnim ciljem pod močnim vplivom zahtev trga kapitala prevelika, odpuščanje delavcev pa lažje in sprejemljivejše. Vse to je kot posledica nacionalnega institucionalnega okvira, kamor sodi izobraževanje, delovno-pravna zakonodaja in finančni sistem.

Različna usmerjenost gospodarskega okolja zaradi zunanjih institucionalnih vplivov, ki vplivajo na favoriziranje določenega tipa nadzora, vpliva preko nadzora tudi na sam potek poslovanja.

3.1.3.2 Vpliv organizacijske kulture in strategije podjetja na nadziranje odvisnih podjetij

Strategija družbe, lastništvo, panoga in pretok znanja znotraj družbe

Vpliv **strategije** na izbiro oblike poslovnega nadzora smo razdelili glede na časovno ročnost strategije:

- 1. Kratkoročna;** družbe, ki se jih pridobi le za kratko časovno obdobje, najverjetneje ne bodo deležne drage napredne informacijske tehnologije in poslovnih nadzornih sistemov. Zadoščeno bo zgolj minimalnim zakonskim potrebam.

³Picard in Reis (2002, str. 225-232) značilnosti nacionalnih kultur opisujeta kot: ZDA-ameriški nogomet, Japonska - japonski vrt, Kitajska - kitajski družinski oltar, Nemčija - nemška simfonija, Indija - ples boginje Šiva in Italija - italijanska opera.

2. **Dolgoročna;** družbe so pridobljene dolgoročno, tu je strategija predvsem povezana s trdnostjo nadzora in pomembnostjo odvisne družbe za skupino. Gre za razmerje med gotovostjo in ceno, ki jo je obvladujoča družba pripravljena plačati za nadzor. Drugo pa je odvisno od tega, koliko aktivnosti verige vrednosti opravlja odvisna družba in kakšen je vpliv družbe na poslovanje celotne skupine.

Obstajajo še druge delitve vpliva strategije na cilje družbe in s tem posledično na oblike poslovnih kontrol. Tako Čadež (2005, str. 14-15) pravi, da je strategija proces postavljanja strateških ciljev in potrebnih aktivnosti za njihovo doseganje, ob tem pa našteje nekaj delitev strategij, ki jih uporabljajo družbe pri konkuriranju na trgu.

Z ročnostjo strategij je navadno povezano tudi **lastništvo**. Družinska podjetja, še posebej, če niso javne delniške družbe, ne potrebujejo določenih vrst kontrol, ki jih morajo imeti javne družbe, saj je njihov obseg poročanja manjši. Hkrati pa samo lastništvo vpliva na poslovanje, ki je v primeru družinskih podjetij usmerjeno dolgoročno. V svetu poznamo kar nekaj družin⁴, ki obvladujejo velike skupine. V svetu bele tehnike so najbolj poznani Miele (družini Miele in Zinkann), Bosch (družina Bosch), Indesit (družina Merloni). V drugih panogah pa npr. Danfoss (družina Clausen), BMW (družina Quandt).

Na izbor oblike nadzora močno vpliva tudi način ustanovitve oziroma pridobitve družbe, ki je tudi del strategije. Pri pripojitvi (Selan, 2006) pride do trka organizacijskih kultur, izrazijo se potrebe po reorganizaciji, zaradi usklajevanja z obvladujočo družbo se uporabijo računovodsko zapletene rešitve. Težnja obvladujoče družbe po prilagajanju sistemov nadziranja in kulture podjetja, kot je to v primeru pripojitve More Moravie a.s. Gorenju, d.d., kjer so si lastnosti organizacijske kulture različne (Slapničar in Rejc, 2005, str. 93), nemalokrat povzroči odpor in nezadovoljstvo v prevzeti družbi. Geppert (2005, str. 162-163) navaja primer, ko je bilo potrebno po prevzemu zamenjati vrhnji del posloводства odvisne družbe, da so lahko uvedli nov informacijski sistem. »Greenfield« naložbe, kot druga vrsta pridobitve družbe, tudi vplivajo na obliko poslovnega nadzora. Zanje je značilno, da imajo v začetku manj dejavnosti verige vrednosti (Williams, 1998, str. 286), hkrati pa je v njih malce več potreb po zapolnitvi delovnih mest (Harzing, 2001, str. 592).

Učenje znotraj multinacionalnih skupine je »lepilo« globalne kulture, ki drži močnejše od posameznih nacionalnih kultur managerjev ali zaposlenih in presega kulturne ovire nacionalnih institucionalnih kontekstov držav, kjer delujejo odvisne družbe (Geppert, 2005, str. 158). Omenili smo že delitev (Govindarajan in Gupta, 1991a, str. 773-774) odvisnih družb glede na pretok znanja iz njih in v vanje. Vpliv pretoka znanja na izbor oblike poslovnega nadzora potrjuje tudi študija Govindarajan in Gupta (1991b, str. 25). Od tega je odvisno tudi ravnanje posloводства tako odvisne kot obvladujoče družbe (Govindarajan in Gupta, 1991a, str. 775).

⁴ Več informacij dobite na straneh www.miele.si, www.bosch.de, www.indesit.com, www.danfoss.com, in www.bmw.com.

Sam tok prenosa znanja je močno povezan s panogo. Kot primer lahko navedemo poslovanje velikih revizorskih hiš na eni in proizvodnjo smuči na drugi strani. Če gre pri poslovanju revizijskih hiš za izmenjavanje znanja tako iz lokalnega okolja podružnice kot globalnega okolja skupine, je proizvodnja smuči omejena na znanje obvladujočega podjetja ali vsaj centra, zadolženega za razvoj znotraj skupine. Zanimivost pri proizvodnji smuči je, da čeprav so v njej zastopane globalne znamke, se proizvodnja vrši še vedno pretežno v obvladujočih⁵ podjetjih. Tako v naših trgovinah po zadnjih informacijah še vedno ni mogoče kupiti izdelka z oznako »Made in the Public Republic of China«. Vpliv pretoka znanja na obliko poslovnega nadzora je le eden od vplivov panoge. Tu so še **globalnost/lokalnost proizvoda/storitve (npr. smučarska industrija)**, **vpliv zakonske regulacije panoge (npr. banke)** in mnoge druge. Vse to vpliva na izbor in prilagoditev poslovnega nadzora.

3.1.3.3 Pomen jezika in komunikacije pri poslovnem nadziranju odvisnih družb

V primeru, da jezik predstavlja prepreko pri gradnji medsebojnih osebnih odnosov, se poveča stopnja sumničavosti, nezaupanja in konfliktov med obvladujočo in odvisno družbo. Nezaupanje obvladujoče družbe bo še povečalo število oblik formalnega nadzora in zmanjšalo subjektivno ocenjevanje uspešnosti poslovanja odvisne družbe. Hkrati pa lahko nezaupanje prepreči sodelovanje na višji ravni in s tem tudi manjši pretok znanja v odvisno družbo in obratno (Feely et al., 2003, str. 42). Peltkorpi (2006, str. 113) v študiji o organizacijskem obnašanju v skandinavskih odvisnih družbah na japonskem ugotavlja, da se lahko poslovodje z omejenim znanjem japonščine hitro znajdejo v »očarljivo slepi nevednosti« zaradi filtriranja informacij od podrejenih.

Glede na praktične izkušnje pri nadziranju odvisnih družb smo izluščili tri vidike, ko gre za jezik in komuniciranje pri nadziranju teh družb v multinacionalnih skupinah, in sicer:

1. izbira funkcionalnega jezika v multinacionalne skupine,
2. vidik zadostnega razumevanja pri medsebojni komunikaciji,
3. vidik standardizacije komunikacije.

K točki 1. Naše mnenje je, da morajo skupine izbrati ustrezen jezik, ko gre za notranjo komunikacijo pri nadziranju odvisnih družb. Druge rešitve, kot je na primer uporaba prevajalcev zunaj in znotraj podjetja, selitev zaposlenih iz družbe v družbo, so lahko le dopolnilo k rešitvi, ne pa sama rešitev zagat glede izbire jezika. Pri poslovnem nadziranju gre namreč za kompleksno tematiko, ki je prevajalci največkrat ne utegnejo razumeti v potrebni meri. Poleg tega postanejo tudi komunikacijsko ozko grlo. Selitev kadra iz odvisne družbe v obvladujočo in obratno problem jezika le prestavi, tako da se ta odvija znotraj ene same družbe, pravita Feely in Harzing (2003, str. 47). Čeprav je res, da angleščina počasi izgublja primat »lingue france«, več o tem pišeta Feely in Harzing (2003, str. 43), je ta še vedno najbolj razširjena, ko gre za poslovni svet. Dejstvo je, da se s poslovnim nadziranjem ukvarjajo izobraženi strokovnjaki, ki v večini

⁵ Tu ne gre vedno za obvladujoča podjetja, ampak za podjetja, ki znotraj skupin vodijo določene divizije. Tak primer je avstrijski Atomic, ki je zadnja leta najuspešnejši proizvajalec tekmovalnih smuči na svetu in je član skupine Amer sports. Atomic proizvaja in razvija tudi druge znamke smuči skupine Amer sports. Več o tem na spletni strani <http://www.atomicsnow.com/atomic.php?id=42>.

primerov govorijo angleško. Izbor jezika je odvisen od sestave in oblike skupine. Menimo, da sta najboljši izbor angleški in domač jezik obvladujoče skupine. Toda to velja le pogojno, kajti, če skupina deluje v delu sveta, kjer angleščina ni toliko razširjena ali pa je domač jezik eden izmed večjih svetovnih jezikov, je boljši izbor drugega jezika.

K točki 2. Različni uporabniki različno razumejo enake izraze (Bayou, 1993, str. 32), tako se včasih med sabo ne razumemo tudi tisti, ki govorimo isti materni jezik. Komunikacija se še bolj zaplete, če poteka med ljudmi iz različnih kulturnih okolij, četudi vsi govorijo isti jezik (Harzing, 2001, str. 585). To potrjuje tudi študija, ki je pod drobnogled vzela računovodje angleškega govornega področja, ki živijo v različnih državah (Evans, 2004, str. 221). Ugotavlja, da računovodje, ki delajo in živijo v treh različnih angleško govorečih državah, dojemajo iste izraze precej različno. Problem še dodatno izbruhne, ko gre za prenos ali prevod terminologije v tuj jezik in kulturo hkrati. Težave se po našem mnenju rešujejo s štirimi metodami upravljanja z jezikovnimi problemi, ki smo jih spoznali pri Feely in Harzing (2003), in sicer: z usposabljanjem zaposlenih, uporabo prevajalcev, s selektivnim kadrovanjem in selitvijo osebja med posameznimi državami.

K točki 3. »Nova tehnologija in globalna konkurenca, ki spreminjata globalno proizvodnjo v mnogih državah, sta povečali obseg in kompleksnost izrazov v poslovnem računovodstvu,« pravi Bayou (1993, str. 32). Slednjo trditev lahko v veliki meri posplošimo tudi na druga področja poslovanja. Zato je vsaj znotraj multinacionalne skupine nujna standardizacija izrazoslovja in komunikacijskih kanalov.

3.1.3.4 Težave pri prevajanju računovodskih standardov in gospodarske zakonodaje

Tema se močno prekriva z računovodstvom, ta pa je, kot smo že spoznali, sestavni del poslovnega nadziranja odvisnih družb. Velik del nadzora odvisnih družb poteka ravno preko rezultatov, katerih interpretacija temelji na dobrem poznavanju računovodskega jezika. Računovodstvo, ki je po našem prepričanju pomembnejši del poslovnega nadziranja, je dober primer jezikovnih in komunikacijskih težav, s katerimi se ubadajo/mo v multinacionalnih skupinah. Chow, Harrison, McKinnon in Wu (1999, str. 567) ugotavljajo, da je težava pri raziskovanjih v multinacionalnih okoljih ravno medkulturna primerljivost izrazov.

Evans (2004, str. 235) ugotavlja, da:

1. sta jezik in kultura tesno povezana,
 2. jezik vpliva na dojetje in razmišljanje,
 3. se del pomena pri prevodu izgubi ali zamenja,
 4. se težave pri prevajanju še povečajo, ko trčijo različne računovodske in pravne tradicije.
- Uporabniki določenim izrazom že vnaprej dajejo pomen, kot ga imajo ti v njihovi praksi.

Osnova za jezikovni relativizem v računovodstvu izhaja iz značilnosti računovodskega jezika, kot sta besedišče in slovnica, ki vplivata na miselne procese in presojo. Stopnja obvladovanja računovodskega jezika namreč odloča o razumevanju računovodskih podatkov, ki so informacijska podlaga za odločanje. Hkrati pa na razumevanje vpliva tudi sociološko-jezikovni

izvor posameznika (Belkaoui, 1994, str. 58). Jezik je miselno orodje, s katerim gledamo svet, in vpliva na pridobivanje znanja in sposobnost pomnjenja. Posameznik si namreč s pomočjo jezika ustvari predstavo o določenem pojmu in jo nato posplošuje še na druge situacije. Preprost dokaz za zvezo med kulturo in jezikom je primer eskimskih jezikov, v katerih poznajo daleč največ izrazov za sneg (Evans, 2004, str. 224).

Prevajalska teorija pravi, da ravno povezava med jezikom in kulturo otežuje prevajanje. Vsak jezik je namreč posebnost zase, zato so posebna tudi razmerja med posameznimi izrazi v vsakem jeziku. Popoln prevod je zato večkrat nemogoč, še posebej, ko gre za izraze, ki vključujejo institucije, opredeljujejo obnašanje, opisujejo narejene objekte in podobno. Prevajalci to težavo premoščajo z opisovanjem (ibidem).

Povezanost različnih pravnih tradicij pogojuje tudi različne računovodske sisteme. Tako je v državah s kontinentalnim pravnim sistemom računovodstvo omejeno z zakonodajo in manj s stroko. Takšna zakonodaja računovodje bolj omejuje in omogoča manj prostora njihovi strokovni presoji. Podrobni predpisi imajo prednost pred splošnimi (Evans, 2004, str. 218). Problem nastane takrat, ko se srečata kontinentalni in anglosaški pravni sistem, takrat zna biti razumevanje situacije različno med pripadniki posameznih kultur. Tri primere takih situacij navaja Evans (2004, str. 226-235), med katerimi sta zelo zanimiva dva. Prvi je prevod besedice »prudence⁶« v smernicah Evropske unije v nemško besedo »Vorsicht«, pri kateri se zgodi delna sprememba pomena. Drugi pa je prevod določila »true and fair view«⁷ v druge jezike, ki izraža pravičnost in poštenost v računovodstvu. Pri prevodu v španščino in nemščino so namreč dodali stavek. V prvem primeru, da je določilo v skladu z zakonodajo, v drugem pa, da se za podrobnejšo razlago pojma smiselno uporablja nemški GoB, ki predstavlja zbirko temeljnih predpisov s področja računovodenja.

3.2 Poslovodno nadziranje odvisnih družb v tujini

Poslovodno nadziranje podjetja je zahtevnejša naloga, ko gre za skupino, v kateri so družbe organizirane kot samostojne pravne osebe. Dodatna razsežnost, ki otežuje nadziranje, sta sedež in organizacija teh družb v drugih kulturnih območjih, kjer veljajo drugačna pravila in poslovni običaji. Merchant et al. (2003, str. 593) pravijo, da se z razširitvijo v tujino zahtevnost poslovodnega nadziranja poveča, saj obstaja možnost, da se določene oblike nadzora sprevržejo celo v njihovo nasprotje na drugih organizacijskih in kulturnih področjih. Zato bomo v nadaljevanju predstavili ključne dejavnike, ki otežujejo poslovodno nadziranje odvisnih družb s poudarkom na nadziranju odvisnih družb v tujini. Med njimi sta po našem mnenju ključni centralizacija oz. decentralizacija, zaradi katerih je poslovodno nadziranje odvisnih družb postalo zahtevno, zapleteno in nujno delo hkrati. Posebnosti poslovodnega nadziranja v multinacionalnih skupinah pa so nedvomno pestrost kultur, jezikov, upravnih in poslovnih okolij.

⁶ Slovenski prevod obeh besed je previdnost.

⁷ Dobesedni slovenski prevod bi se glasil: resničen in pošten pogled.

3.2.1 Nadziranje multinacionalnih skupine

Tri osnovne vrste poslovnega nadziranja družb, in sicer nadzor rezultatov, nadzor delovanja in kadrovsko/kulturni nadzor, so temelj za nadziranje tudi v multinacionalnih skupinah. Dober poslovni nadzor je največkrat sestavljen iz več kontrol (Emmanuel, 1991, str. 111), kar je še bolj poudarjeno pri nadziranju odvisnih družb v tujini, kjer je težje pridobiti prave informacije.

Kaj želimo z nadzorom doseči? Določiti moramo, kaj je naš cilj poslovnega nadzora, in paziti na to, da ne pride do prevelikega neskladja med, kot pravi Henri (2004, str. 1), kreativnim inoviranjem in predvidljivim uresničevanjem ciljev. Zavedati se je treba, da lahko prevelika stopnja kontrole povzroči, da ne izkoriščamo priložnosti, zaradi katerih smo se sploh spustili v tveganje in ustanovitev odvisnih družb v tujini (razloge za ustanovitev smo navedli v podpoglavju 3.1.2). Kranias (2001, str. 299) omenja dve dilemi v zvezi z nadziranjem multinacionalnih skupin, in sicer: **prilagodljivosti** in **stroške**. Prilagodljivost bi lahko enačili s kreativnim inoviranjem (Henri, 2004, str. 1), gre v bistvu za avtonomijo odvisne družbe, da se ta lahko odzove na zahteve lokalnega okolja in tamkajšnje trende. Druga dilema so stroški nadzora. Dejstvo je, da noben nadzor ni zastoj, upoštevajoč delovne ure ljudi in tehnična sredstva. To še posebej drži za odvisne družbe v tujini, kjer je nadziranje še dražje. Naj bo to zaradi dražjih sredstev nadzora ali fizične oddaljenosti. Zato je nujno (Kranias 2001, str. 299) potrebno skleniti kompromis med željo po predvidljivosti in potrebo po fleksibilnosti.

Določiti je potrebno vrsto problema. Ali gre za pomanjkanje usmeritev, motivacijski problem ali osebnostne omejitve. Za dober nadzor je potrebno kombinirati pravilne kontrole, ki pa nimajo le dobrih lastnosti. Teh se mora poslovodstvo obvladujoče družbe dobro zavedati, če želi uspešno nadzirati odvisne družbe (Emmanuel et al., 1991, str. 115).

Slika 5: Oblike nadzora

Objekt nadzora	Vrsta nadzora	
	Formalni nadzor	Neformalni nadzor
Rezultati	formalna poročila o poslovanju, nadzor izločka	sprejete norme poslovanja, osebni nadzor preko centralizacije
Vedenje	poslovniki podjetja	sprejeta poslovodska filozofija, nadzor preko socializacije in mreženja

Vir: Belkaoui (1994, str. 187), Zaman (2003, str. 21, 33).

V tej primerjavi sta dva objekta nadzora, in sicer: rezultati in vedenje ali delovanje zaposlenih. Za nadzor so na voljo formalne in neformalne metode nadzora, pri čemer formalni nadzor temelji na računovodskih in predračunskih podatkih, analiziranju odmikov ter poročilih o delovanju. Neformalne metode nadzora izhajajo predvsem iz socializacije zaposlenih v skladu z vrednotami in kulturo podjetja (Belkaoui, 1994, str. 185)

3.2.1.1 Neformalni nadzor

»Neformalni nadzor se nanaša na mehanizme, kot so izbor, usposabljanje, premeščanje managerjev in načrtovanje njihove kariere ter komuniciranje skupnih ciljev in prepričanj preko korporativnih dokumentov. Osredotoča se na oblikovanje skupnega sistema vrednot ...« definirata to vrsto neformalnega nadzora, ki ga imenujeta **socializacija**, Slapničar in Rejc (2005, str. 82). Socializacija je učenje zaposlenih o tem, kakšno obnašanje in delovanje je primerno oziroma zaželeno v delovnem okolju. (Govindarajan et al., 1991a, str. 779) Kot drugi tip neformalnega nadzora Slapničar in Rejc (ibidem) naštevata **neposredno posredovanje managerjev matičnega podjetja** v poslovanje odvisne družbe.

Neformalni nadzor je impliciten in izhaja iz posamezne kulture. Od tod izhajajo trije elementi: zaupanje, občutljivost (subtilnost) in domačnost. (Kranias, 2000, str. 640) Dejstvo, da je večkrat bolj kot samo formalno zbiranje informacij pomemben osebni stik, govori o nujnosti obiskov s strani matične družbe in poslovodij matične družbe. V odvisnih družbah si po naših izkušnjah želijo obiskov in novic s strani matične družbe, vsaj ko gre za zaposlene, poslane v tujino. To potrjuje v svojih primerih Kranias (2000, str. 646), ko opisuje upadanje števila obiskov s strani obvladujočega podjetja v odvisnih družbah. Število obiskov se je sčasoma zmanjšalo, v odvisnih družbah pa imajo takšni obiski bolj status asistence kot nadzora. Globalizacijski procesi, zahtevnost okolja, zaostrena konkurenca zahtevajo nove vrste koordinacijskih in nadzornih procesov predvsem v obliki povečanje komunikacije in učenja med divizijami in družbami iz različnih okolij (Geppert, 2005, str. 155).

Moči osebnega stika skorajda ni mogoče nadomestiti. Na takih sestankih so udeleženci velik vir informacij, sogovornika je namreč mogoče subjektivno oceniti s pomočjo njegovih gest. (Chow, Harrison, McKinnon in Wu, 1999, str. 562) Neformalne osebne stike je najlažje zagotoviti s postavitvijo managerjev obvladujoče družbe na pomembna mesta v odvisni družbi. Ti so že socializirani in poznajo korporativno kulturo obvladujoče družbe. (Chung, Gibbons in Schoch, 2000, str. 649-650)

3.2.1.2 Zaposleni, poslani na začasno delo v tujino⁸

Obvladujoča podjetja imajo največkrat tri razloge za pošiljanje svojih zaposlenih v odvisne družbe v tujini (Harzing, 2001, str. 582):

1. zapolnitev prostih delovnih mest,
2. razvoj poslovodstva,
3. razvoj organizacije.

Prvič, zapolnitev prostih delovnih mest se nanaša na delovna mesta, za katera so potrebna določena strokovna znanja in jih je v državah odvisne družbe težko dobiti. Pri našem delu se vsakodnevno srečujemo z različno strokovno usposobljenimi računovodji. V nekaterih državah, kot je npr. Francija, so računovodje, ki so strokovno močni, ob tem pa govorijo tudi angleško, za marsikatero družbo predragi. V državah v razvoju pa spet naletimo na problem profesionalnosti

⁸ V angleški strokovni literaturi to vrsto zaposlenih imenujejo z besedo expatriates.

računovodij, ki ga v svoji študiji proučuje Askary (2006). Drugič, razvoj mladih vodstvenih kadrov lahko poteka tudi preko kaljenja v tujih odvisnih družbah, kjer pridobijo potrebne mednarodne izkušnje za kasnejše delo v obvladujočem ali odvisnem podjetju. Tretjič, spreminjanje ali ohranjanje strukture procesov odločanja znotraj odvisne družbe s koordinacijo in z nadzorom s strani zaposlenih v tujini. Ti s pomočjo socializacije in osebnih stikov vzpostavijo vez med odvisnim in obvladujočim podjetjem. (Harzing, 2001, str. 582)

Zanimiva sta predvsem slednji in deloma prvi razlog za pošiljanje zaposlenih v tuje odvisne družbe, saj drugi razlog nikakor ne sodi med poslovodno nadziranje, čeprav je to del organizacijske kulture podjetja, ki na dolgoročno vsekakor vpliva tudi na poslovodno nadziranje odvisnih družb. Harzing (2001, str. 588-592) v svoji študiji ugotavlja razliko v dojemanju pošiljanja zaposlenih kot neposredno kulturno kontrolo med obvladujočo in odvisnimi družbami. Poslovodje obvladujočih družb so ocenili ta nadzor kot pomembnejši v primerjavi s poslovodji odvisnih družb, čeprav je pri obeh družbah ta razlog pošiljanja zaposlenih v tujino ocenjen kot najmanj pomemben. Pomembnejši se jim zdi razlog izboljšanja komunikacije, najpomembnejši pa razlog prenosa znanja s strani zaposlenih, poslanih v odvisne družbe v tujini. Študija ugotavlja, da se pomen zaposlenih, poslanih v tujino, za obvladujočo družbo z večjo kulturno oddaljenostjo povečuje. Poleg same kulturne oddaljenosti je pomemben tudi časovni redosled dogodkov, v začetku po pridobitvi je pomen zaposlenih, poslanih v tujino, predvsem zaradi prenosa znanja večji. To potrjuje v svoji študiji tudi Kranias (2000, str. 646), ko ugotavlja, da so japonske odvisne družbe takoj po ustanovitvi ali prevzemu »napolnjene« z Japonci, katerih število in nadzor se začne sčasoma manjšati. Število zaposlenih, poslanih na pomembna delovna mesta v tuje odvisne družbe, je odvisno tudi od pomena odvisne družbe za obvladujočo družbo. (Martinez in Ricks, 1989, str. 483)

Uspešnost nadzora s pomočjo pošiljanja zaposlenih iz obvladujoče v odvisno družbo v tujini.

Uspešnost pošiljanja zaposlenih v odvisne družbe v tujini je v veliki meri odvisno od tega, zakaj se pošilja zaposlenega v odvisno družbo. Poslovodstvo obvladujoče družbe mora zaposlenemu natančno pojasniti, kakšne cilje mora izpolniti v smislu uresničevanja širše strategije multinacionalne skupine. Pri določitvi ciljev je nujno upoštevanje širših razmer, v katerih odvisna družba deluje. V multinacionalni skupini je potrebno določiti nekoga z mednarodnimi izkušnjami in s poznavanjem razmer v državi odvisne družbe, pri katerem bo zaposleni dobival informacije o novih ciljih, nasvete in oceno njegove uspešnosti. Na ta način lahko zaposleni izboljšuje svoje delovanje v odvisni družbi. Zaposleni se morajo zavedati povezave med uspešnostjo in nagrado. Nagrada ni le denarna, ampak je tudi upoštevanje mednarodnih izkušenj in načrtovanje njihove prihodnje kariere, ko se vrnejo. (Christensen in Harzing, 2004, str. 623-624)

3.2.1.3 Formalni nadzor

»Formalni nadzor tako vključuje več mehanizmov: prerazporeditev aktivnosti po načelu delitve dela, (de)centralizacijo odločanja, formalizacijo in standardizacijo, ki se izražata v napisanih prodajnih, nakupnih, zaposlitvenih politikah, opisih delovnih mest ipd., sistem merjenja

uspešnosti, s katerim se nadzira učinke in popravlja odmike od plana ter zaznava priložnosti in grožnje iz okolja ter sistem nagrajevanja (delež fiksnega/variabilnega nagrajevanja, osnove za variabilno nagrajevanje in napredovanje),« naštevata mehanizme formalnega nadzora Slapničar in Rejc (2005, str. 82).

Nadzor izložkov je alternativa nadzora delovanja. Gre predvsem za ocenjevanje uspešnosti s pomočjo končnih finančnih rezultatov, pri čemer je njihova uporaba primernejša tam, kjer je negotovost doseganja rezultatov manjša. (Govindarajan et al., 1991a, str. 782) Uporaba te vrste nadzora ni odvisna le od negotovosti doseganja rezultata, nanjo naj bi vplival tudi sedež obvladujoče družbe. Harzing (2001, str. 593) v svoji študiji na primer ugotavlja, da temelji nadziranje obvladujočih družb s sedeži v ZDA in Veliki Britaniji bolj na formalnih in birokratskih kontrolah.

Vloga poslovnih računovodij (ang. Controller) pri nadziranju odvisnih družb

Pri omejitvi zgolj na formalni nadzor najdemo dve skupini strokovnjakov, ki se še posebej neposredno in posredno ukvarjata z nadzorom odvisnih družb. Omeniti je potrebno, da to nikakor nista edina profila v podjetju, saj nadzor vršijo tudi v drugih oddelkih obvladujoče družbe, od trženja, nabave, finančnega upravljanja, logistike, informatike, investicij do tehnologije. Pomembno je to, da sta ta dva edina profila strokovnjakov, katerih glavna naloga je nadziranje odvisnih družb oziroma delovanja poslovnega nadzornega sistema v primeru notranjega revizorja, ki neposredno pomagata managementu pri nadziranju odvisnih družb. Posvetili se bomo le poslovnemu računovodji, saj je z vidika poslovnega nadziranja pomembnejši. To velja še posebej (Merchant et al., 2003, str. 498), če je notranja revizija kadrovsko šibka in se ukvarja pretežno z ugotavljanjem skladnosti postopkov z internimi pravilniki in učinkovitostjo posameznih funkcij.

Poslovni računovodja je strokovnjak za finančno merjenje in je hkrati ključni član poslovne ekipe (Merchant et al., 2003, str. 493), je strokovnjak za izdelavo in delovanje poslovnih nadzornih sistemov in je del štabne funkcije⁹. (Anthony et al., 2004, str. 105) Njegova naloga je: načrtovanje poslovnega nadzornega sistema in upravljanje z informacijami; priprava konsolidiranih računovodskih izkazov in drugih poročil za delničarje in zunanje uporabnike; priprava in analiza poročil o uspešnosti poslovanja; priprava poslovnih načrtov za posamezne enote in njihova konsolidacija; nadziranje notranje revizije in računovodskih kontrol z namenom pridobivanja pravih informacij; razvoj kadrov v kontrolingu in izobraževanje v zvezi funkcijo poslovnega računovodje. (Anthony et al., 2004, str.105) (Merchant et al., 2003, str. 493-494)

Tako Merchant et al. (2003, str. 495-496) kot Anthony et al. (2004, str. 107) opisujejo problematiko, ki izhaja iz položaja poslovnega računovodje v skupini. Neumnost je poslovnega računovodjo nagrajevati glede na dobre rezultate družbe, čeprav Merchant (2003,

⁹ V literaturi Merchant et al. (2003) in Anthony et al. (2004) omenjajo dve vrsti poslovnih računovodij, poslovnega računovodjo obvladujoče družbe (in s tem skupine) ter poslovnega računovodjo poslovne enote (in s tem odvisne družbe). Ne glede na vrsto sta oba del štabne funkcije svojih enot.

str. 494) piše, da naj bi po ocenah dobro delo poslovnih računovodij prineslo kar 5-25% čistih prihodkov. V praksi so glasniki slabih novic pač vedno na bolj ali manj slabem glasu. Pri samih odnosih med poslovnimi računovodji odvisne in obvladujoče družbe je pomembno, kako so le-ti hierarhično razporejeni. Če so poslovni računovodje odvisne družbe neposredno podrejeni poslovnemu računovodji krovne družbe, je problem agentov manjši, kot če so poslovni računovodje odvisnih družb samostojni in s tem bliže poslovnstvu odvisne družbe.

Nagrajevanje poslovnstva

Nadomestilo poslovnstvu je sestavljeno iz treh vrst plačil: 1. plač, 2. bonusov in 3. nagrad. Pri čemer so vse tri vrste medsebojno soodvisne, zadnja vrsta pa je še posebej odvisna od poslovnega nadzora. (Anthony et al., 2004, str. 566) V večini anglosaških podjetij je povezava med rezultati in nagradami premo sorazmerna. (Merchant et al., 2003, str. 373) V našem primeru so zanimive predvsem nagrade in vzpodbude za poslovne enote, kakor lahko poenostavljeno obravnavamo odvisne družbe glede na (ne)samostojnost poslovanja. Anthony et al. (2004, str. 574) omenja širok spekter povračil, ki sega od denarnih pa do psiholoških in družbenih nagrad.

Slika 6: Načrt nagrad in nadomestil poslovnim enotam

A. Vrsta nagrade	D. Kriteriji uspešnosti
<i>1. Denarne nagrade</i>	<i>1. Finančni kriteriji</i>
a. dvig plače	a. prispevek za kritje
b. nagrada za dobre rezultate	b. neposredni poslovni izid poslovne enote
c. ugodnosti (npr. avtomobil, telefon ...)	c. obvladljivi poslovni izid enote
d. možnosti dodatnega zaslužka (npr. predavanja)	d. poslovni izid pred davki
<i>2. Psihološke in družbene nagrade</i>	e. čisti poslovni izid
a. možnost napredovanja	f. ROI
b. povečanje odgovornosti	g. EVA
c. večja samostojnost	<i>2. Časovno obdobje preverjanja</i>
d. boljša geografska lokacija službe	a. finančna uspešnost na letni ravni
e. priznanje	b. uspešnost poslovanja med letom
B. Velikost nagrade za dobre rezultate v primerjavi s plačo	<i>3. Nefinančni kriteriji</i>
1. spodnja meja v primerjavi s plačo	a. rast prodaje
2. zgornja meja v primerjavi s plačo	b. tržni delež
C. Osnova za nagrado za dobre rezultate	c. zadovoljstvo kupcev
1. poslovni izid poslovne enote	d. kakovost
2. poslovni izid celotne skupine	e. razvoj novih proizvodov
3. kombinacija obeh poslovnih izidov	f. osebni razvoj
E. Način ugotavljanja nagrade	g. družbena odgovornost
1. na osnovi formule	<i>4. Tehtani finančni in nefinančni kriteriji</i>
2. subjektivno	<i>5. Primerjalna analiza</i>

3. kombinacija zgornjih dveh načinov	a. primerjava poslovnega izida z načrtovanim
F. Oblika nagrade¹⁰	b. pretekli rezultati
1. denar	c. uspešnost poslovanja konkurence
2. delnice ali deleži	
3. delniške opcije	
4. »fantomske« oz. navidezne delnice	
5. delnice odvisne, od uspeha	

Vir: Anthony et al. (2004, str. 574)

Že iz tabele je razvidno, da je veliko kombinacij nadzora v okviru nabora možnih metod in meril uspešnosti in nagrajevanja.

3.2.2 Pomen računovodskih informacij pri nadziranju odvisnih podjetij v multinacionalnih skupinah

Pri omembi formalnega nadzora najprej pomislimo na poročila, ki po večinoma zajemajo računovodske podatke in informacije. Macintosh et al. (2005) računovodstvu kot nadzornemu sistemu pripisujejo vlogo »lingue france« v današnjem globalnem svetu, saj ima sposobnost preseganja geografskih, velikostnih, mednarodnih razlik, hkrati pa omogoča medoddelčno, mednarodno in medčasovno primerjavo. Kljub temu računovodstvo ne sme narekovati oblike organizacije, saj je takšno močno računovodstvo nepotrebno in bolj ovira kot nuja, pravi Mouritsen (2005, str. 98).

3.2.2.1 Oblikovanje konsolidiranih računovodskih izkazov in družbeno poročanje

Računovodski podatki odvisnih družb, ki jih morajo le-te pošiljati obvladujoči družbi za izdelavo konsolidiranih računovodskih podatkov, so v bistvu zakonsko določeni minimum poslovnega nadziranja odvisnih družb. Njihov glavni namen je sicer zaščita lastnikov in ne poslovanje, vendar so osnova za poslovodno nadziranje. Zaradi njihovega pomena se v mednarodnem poslovnem okolju že dolgo zavzemajo za harmonizacijo računovodskih standardov, kar bi močno znižalo stroške analize in izdelave izkazov. (Amat, Blake, Gowthorpe in Pilkington, 1998, str. 144) Evropska unija je k harmonizaciji računovodskih izkazov pristopila s četrto in sedmo direktivo za vse kapitalske družbe ter z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP) za javne delniške družbe. Četrta direktiva predpisuje vsebino računovodskih izkazov in letnega poročila, sedma direktiva pa predpisuje izdelavo konsolidiranih izkazov. Obe smernici pa smiselno zajema Zakon o gospodarskih družbah (ZGD).

¹⁰ Glede na to, da nekatere od oblik niso zelo razširjene v našem delu sveta, smo dolžni nekaj pojasnil, še posebej k točki 3, 4 in 5. Delniške opcije so, da poslovodje v prihodnosti kupijo delnice po dogovorjeni ceni, njihova korist se bo večala z višjo ceno delnice na trgu. »Fantomske delnice« niso delnice, ampak pravice, ki naj bi jih poslovodja pridobil, če bi imel navadne delnice podjetja. Tako je s »fantomsko delnico« upravičen do nagrade v višini dividende navadne delnice. Delnice odvisne od uspeha, v tem primeru dobi poslovodja delnice le, če doseže uspeh pri doseganju zastavljenih ciljev.

Zakon o gospodarskih družbah (2005) določa, da so skupine dolžne sestavljati skupinske računovodske izkaze. Računovodski standardi določajo način konsolidacije za vsako računovodsko postavko, na splošno pa določajo potrebo po seštetju sorodnih postavk sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov ter hkratni izločitvi medsebojnih vplivov. Izločiti je potrebno: finančne naložbe in dolgove oziroma deleže v kapitalu med družbami, medsebojne poslovne terjatve in dolgove, izločiti medsebojne prihodke in odhodke, neiztržene čiste dobičke in izgube, ki so posledica notranjih poslov znotraj skupine, ponovno obračunati davke in jih časovno razmejiti ter posebej izkazati manjšinske deleže v kapitalu in čistem dobičku. Pri tem morajo biti uporabljene enotne računovodske usmeritve.

Zaradi nujnosti uporabe enotnih računovodskih usmeritev znotraj cele skupine mora obvladujoča družba vzpostaviti nadzorni sistem, ki preverja rabo usmeritev. Slednje ni vedno lahko, še posebej, če skupina deluje v mednarodnem okolju. Namreč, navkljub težnji po harmonizaciji standardov znotraj EU še vedno obstajajo razlike. Amat et al. (1998, str. 150) so jih strnili v tri točke: 1. razlike v zakonodajnem okviru posamezne države, ki omejujejo vpliv računovodje pri podpiranju naporov Odbora za mednarodne računovodske standarde; 2. različne interpretacije osnovnega načela »resničen in pošten pregled«; 3. povezanost davčne in računovodske bilance, ki podjetja sili k uporabi določil davčne bilance. Slednja točka je pogosto jabolko spora pri nadziranju odvisnih družb, ko pride do razlik med računovodskimi smernicami skupine in davčno zakonodajo, saj računovodje pogosto postavljajo zahteve davčne zakonodaje nad smernice skupine.

3.2.2.2 Računovodstvo odgovornosti

Mesto odgovornosti je organizacijska enota, ki jo vodi poslovodja, ki je zadolžen za njene aktivnosti. Podjetje je sestavljeno iz mest odgovornosti, ki tvorijo njegovo hierarhijo, pri čemer oddelki, ki vsebujejo več manjših enot, zasedajo višja mesta v hierarhiji. (Anthony et al., 2004, str. 147-148) Mesta odgovornosti so osrednji del poslovnih nadzornih sistemov. Opredeljuje jih z deležem odgovornosti za vhodne sestavine in rezultate procesov, ki potekajo v njih. Odgovornost na teh mestih je vsaj deloma izražena v denarnih enotah. (Merchant, 2003, str. 254-255)

V preseku avtorjev Merchant et al. (2003, str. 2005), Kaplan (1998, str. 294), Anthony et al. (2004, str. 151), Zaman (2003, str. 98) glede mest odgovornosti smo ugotovili:

1. stroškovno mesto odgovornosti,
2. prihodkovno mesto odgovornosti,
3. poslovnoizidno mesto odgovornosti,
4. naložbeno mesto odgovornosti.

»Koncept računovodstva odgovornosti je mogoče razširiti na multinacionalna podjetja. Z vidika multinacionalnega podjetja so namreč odvisna podjetja v tujini obravnavana kot mesta odgovornosti,« prenaša Zamanova (2003, str. 99-100) koncept računovodstva odgovornosti na odvisne družbe v tujini in ob tem ugotavlja:

1. Upoštevanje načela obvladljivosti je v procesu ocenjevanja uspešnosti zahtevnejše. Analiza je namreč otežena s prihodki in stroški, na katere poslovdja odvisne družbe nima nobenega vpliva.
2. Vseh odvisnih podjetij ni mogoče obravnavati kot naložbena mesta odgovornosti. Obseg sredstev in sestava sredstev namreč nista vedno v pristojnosti poslovdij odvisnih družb v tujini.
3. Povezavo med vrsto mesta odgovornosti, ki ga predstavlja odvisno podjetje, in mentaliteto multinacionalnega podjetja. Pri tem našteva globalno, transnacionalno in multinacionalno mentaliteto podjetja. Pri globalni mentaliteti gre za zaporedno odvisnost, kjer odvisna podjetja večino izdelkov in polizdelkov prodajo obvladujoči družbi, zato je podjetja mogoče obravnavati kot stroškovna mesta odgovornosti. Pri transnacionalni mentaliteti so med podjetji tokovi proizvodov, kapitala in znanja večji. Odvisne družbe same prodajo večji del proizvodov. Zato jih lahko obravnavamo kot poslovnoizidna ali pa naložbena mesta odgovornosti. Pri multinacionalni mentaliteti podjetja gre za visoko raven decentralizacije odločanja in nizko raven medsebojne odvisnosti, zato lahko v tem primeru odvisne družbe obravnavamo kot poslovnoizidna ali naložbena mesta odgovornosti.
4. Pri vzpostavljanju sistema ocenjevanja uspešnosti je pomembno poznavanje in upoštevanje vlog odvisnih podjetij v tujini. Tu je dobro merilo merjenje dobičkonosnosti, vendar je potrebno paziti, saj ti ne smejo veljati za odvisne družbe s pretežno strateškimi cilji.

3.2.2.3 Metode za merjenje uspešnosti

Uporabo metod merjenja uspešnosti lahko po Henri (2004, str. 4-5) strnemo v sledeče točke:

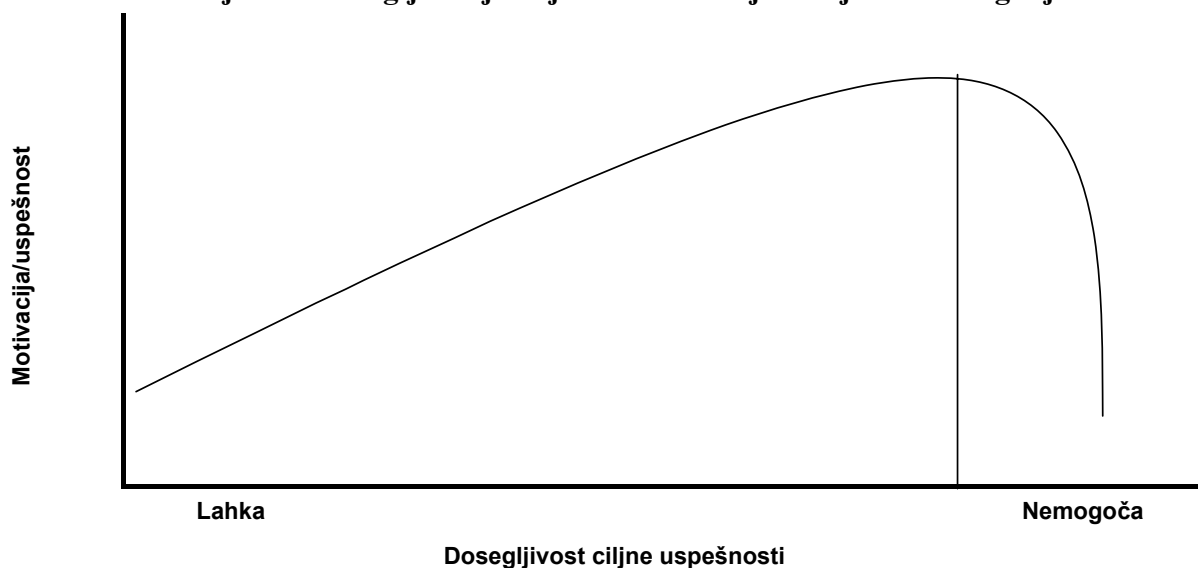
1. nadziranje,
2. usmerjanje pozornosti na določene probleme,
3. strateško odločanje,
4. utemeljevanje preteklih odločitev.

Idealno merjenje z računovodskimi podatki dosežemo, če so metode merjenja oziroma mere, ki merijo dejanske cilje skupine, natančne, brez uporabe približnih ocen; objektivne, brez dvomov; so časovno usklajene in razumljive. (Emmanuel et al., 1991, str. 114) Iz tega izhaja, da moramo pri merjenju uspešnosti oziroma nadziranju vsakemu računovodskemu mestu odgovornosti dodeliti ustrezen kazalec ali postavko. Za vsa stroškovna mesta in vse kazalce ugotavljamo, da imajo skupno metodo merjenja uspešnosti in nadzora, in sicer primerjavo z načrtom.

3.2.2.3.1 Primerjava dejanskih rezultatov z načrtovanimi

Načrtovanje je pomembno orodje kratkoročnega načrtovanja in poslovnega nadzora znotraj organizacij, saj oceni prihodnji dobiček poslovne enote in je hkrati obveza poslovdje te enote potrjena s strani vrhovnih poslovdij. Ko je načrt enkrat odobren, ga je brez tehtnih razlogov nemogoče spreminjati. Dejanske rezultate poslovdstvo redno primerja z načrtovanimi finančnimi podatki in pojasni ter analizira odstopanja. (Anthony et al., 2004, str. 409)

Slika 7: Razmerje med dosegljivostjo ciljev in motivacijo za njihovo doseganje



Vir Merchant et al. (2003, str. 340)

Slika 7 prikazuje glavno težavo, na katero naletimo. Merchant et al. (2003, str. 340-343) opisujejo še več možnih scenarijev, ki lahko v primeru uporabe odmakov od načrtovanih finančnih ciljev kot izključnega merila ogrozijo tudi obstoj podjetja. Cilji so lahko zastavljeni prenizko, kar slabo vpliva na dobičkonosnost odvisne družbe. Pojavi se lahko tudi težava, da poslovodje prirejajo rezultate, tako da favorizirajo kratkoročne rešitve, ki učinkujejo na merjenih kategorijah. Na te cilje so največkrat vezane nagrade in ocene njihove uspešnosti. Izkušnje primerov Enron, Parmalat in drugih, ki smo jim bili priča, kažejo, da lahko podjetja to počnejo celo več, let preden se to razkrije.

3.2.2.3.2 Mesta odgovornosti in ustrezni kazalci za merjenje njihove uspešnosti

Stroškovno mesto odgovornosti

Stroškovno mesto odgovornosti je odgovorno za stroške, ki na njem nastajajo. Ob načrtovanih aktivnostih na tem mestu so načrtovani tudi stroški, ki se jih primerja z načrtovanimi in s preteklimi. Na teh mestih uporabljamo še kazalce, ki so primerni za merjenje uspešnosti predvsem takrat, ko se količina aktivnosti/dela na stroškovnem mestu močno poveča. Tipičen primer takega preseganja stroškov najdemo v kontrolingu, ko se npr. število strani v letnem poročilu poveča in ko ta strošek bremeni to stroškovno mesto. V tem primeru je bolje, če uvedemo kazalec, ki meri stroške za posamezno stran letnega poročila.

Prihodkovno mesto odgovornosti

Za prihodkovno mesto odgovornosti velja podobno kot za stroškovno, le da so na tem mestu želeni čim višji prihodki.

Dobičkovno mesto odgovornosti

»Obstaja splošen konsenz, da je glavni cilj profitnih organizacij maksimiranje vrednosti podjetja v skladu z zakonodajnimi omejitvami in skrbjo za zaposlene, kupce in druge deležnike,« pravijo Merchant et al. (2003, str. 409) in ob tem še dodajajo, da je to mogoče le z maksimizacijo ekonomskega in ne računovodskega dobička. Pri tem ekonomskega dobička na moremo izračunati, če ne ugotovimo računovodskega. Tako je dobiček ena od osnov merjenja uspešnosti poslovanja. Drugi vidik merjenja uspešnosti se nanaša na merjenje uspešnosti posloводства in merjenje uspešnosti enote (Anthony et al. (2004, str. 213) Pri čemer Anthony et al. (2004, str. 214-216) naštevajo sledeče možne mere poslovnega izida, ko gre za poslovnoizidno mesto odgovornosti:

1. prispevek za kritje,
2. neposredni poslovni izid,
3. nadzorovani poslovni izid,
4. poslovni izid pred obdavčitvijo,
5. čisti poslovni izid.

K točki 1. Prispevek za kritje je razlika med prihodki in variabilnimi stroški. Mera predvideva, da na fiksne stroške ni mogoče vplivati, kar seveda ne drži v celoti, saj ni res, da so vsi stroški enako fiksni.

K točki 2. Neposredni poslovni izid poslovnizidne enote je razlika med stroški in prihodki, ki jo lahko pripišemo enoti ne glede na nadzor poslovodij. Ta mera je uporabna izključno za merjenje poslovanja enote.

K točki 3. Pri ugotavljanju poslovnega izida uporabimo le s strani poslovodij nadzorovane stroške. Težava tega merila je, da takega poslovnega izida ne moremo neposredno primerjati s konkurenco. Poslovne izide odvisnih družb le redko lahko primerjamo s konkurenco, saj niso javno objavljeni.

K točki 4. Poslovni izid pred obdavčitvijo se izračuna tudi s stroški, na katere poslovodstvo nima vpliva. Ta mera ne vsebuje vplivov različnih davčnih sistemov, zato je lažje primerjati poslovnoizidne enote iz različnih držav.

K točki 5. Čisti poslovni izid ni najbolj primerna mera, ker je včasih le zmanjšan za konstanten odstotek davka glede na poslovni izid pred obdavčitvijo. Hkrati se v njem odraža tudi davčna politika celotne skupine. S tem pa je vprašljiv tudi vpliv poslovodje na dobiček, ker mu lahko obvladujoča družba že vnaprej z računovodskimi smernicami začrta, kako obravnavati posamezne postavke, ki vplivajo na višino njegove davčne osnove.

Naložbeno mesto odgovornosti

Pri merjenju uspešnosti naložbenih mest odgovornosti avtorji Kaplan et al. (1998, str. 499), Merchant et al. (2003, str. 415, 421), Anthony et al. (2004, str. 299) največkrat omenjajo dve vrsti merjenja uspešnosti: dobičkonosnost vloženega kapitala **ROI** (ang. Return on Investment)

in ekonomsko dodano vrednost **EVA** (ang. Economic Value Added). Poslovodje naložbenih mest odločajo o cenah, strankah, proizvodnih metodah, poleg tega pa še o vrstah in količini sredstev, ki jih bodo uporabili pri svojem poslovanju. Za takšne enote se predvideva merjenje uspešnosti glede na uporabo kapitala oziroma sredstev. S tem se v meri uspešnosti povežeta poslovni izid in kapital oziroma sredstva, porabljena na enoti. (Kaplan et al., 1998, str. 499) Mera je dobra, ker jo je lahko izračunati, je primerljiva in ker zajame vse večje spremembe v računovodskih izkazih (Anthony et al., 2004, str. 299). Kaligaro (2006) dodaja še eno zanimivo mero, ki temelji na denarnem toku, in sicer denarno dodano vrednost ali **CVA** (ang. Cash Value Added).

ROI

ROI je angleška kratica za Return on investment – dobičkonosnost naložb. Pri tem se ne smemo strogo osredotočiti na njo kot na mero, ki meri uspešnost naložbe. V praksi se mera uporablja v različnih oblikah, ugotavljajo Merchant et al. (2003, str. 416), ki kot najbolj pogoste omenjajo dobičkonosnost naložb, kapitala, uporabljenega kapitala in čistih sredstev. Glede na to so tudi formule izračuna drugačne. Tako Kaplan (1998, str. 500) podaja naslednjo formulo za izračun ROI, ki je po našem ROA ali dobičkonosnost sredstev naložbenega mesta odgovornosti:

$$\text{ROI} = \frac{\text{čisti poslovni izid}}{\text{čisti prihodki od prodaje}} \times \frac{\text{čisti prihodki od prodaje}}{\text{sredstva}}$$

Anthony et al. (2004, str. 288) ga izračunavajo kot:

$$\text{ROI} = \frac{\text{čisti poslovni izid pred davki}}{\text{kapital}}$$

Avtorji Kaplan (1998, str. 504-505), Merchant et al. (2003, str. 418-421), Anthony et al. (2004, str. 299-307) opozarjajo na slabosti mere ROI. Vsi poudarjajo, da ima mera ROI vse slabosti¹¹ drugih mer, ki temeljijo na računovodskem poslovnem izidu.

Primer težave mere¹² je, da vsaka enota želi doseči čim večji ROI. Recimo, da imamo dve odvisni družbi A in B. A dosega ROI 30%, B pa 15%. Z dodatnim poslom, ki ga predlaga poslovodstvo obvladujoče družbe, bi družba A dosegla ROI 25%, družba B pa 20%. Družba A posla ne bo želela izpeljati, ker se bo poslabšala njena uspešnost. Nasprotno pa bo družba B za tak posel zelo zainteresirana. Skupina bo tako na slabšem, kot bi če posel izpeljala družba A, čeprav bo dobičkonosnost skupine res padala, kar pa je v začetku investicije običajno. S tem se postavi vprašanje, če nam mera ROI kratkoročno pove dovolj, da bi lahko na tej osnovi načrtovali prihodnji razvoj družb. Nižja amortizacija zaradi zastarelih sredstev in v veliki meri odpisana sredstva dajejo večjo vrednost ROI. To poslovodje sili k dezinvestiranju in neobnavljanju sredstev, kar ogroža dobičkonosnost dolgoročnega poslovanja.

¹¹ Na primer vpliv davčne zakonodaje na amortizacijske stopnje.

¹² V originalu ga avtorji poimenujejo suboptimizacija.

Ostanek poslovnega izida - ekonomska dodana vrednost

Odgovor na težave z mero ROI naj bi dal ostanek poslovnega izida oziroma ekonomsko dodano vrednost (Merchant et al., 2003, str. 421). Tako kot ROI tudi ekonomsko dodano vrednost izračunavamo na dveh ravneh, na ravni skupine in posamezne enote. Ekonomsko dodano vrednost (EVA), ko gre za celotno **skupino**, izračunamo po naslednji formuli: (Merchant et al., 2003, str. 422)

$$EVA^{13} = (\text{poslovni izid iz poslovanja} - \text{davek}) - WACC^{14} * (\text{kapital} + \text{finančni dolgovi})$$

(Slapničar, 2005, str. 19-20)

$$EVA = \text{čisti poslovni izid} - \text{zahtevana donosnost kapitala} * \text{kapital}$$

Pri čemer se zahtevana donosnost izračuna po modelu CAPM¹⁵.

Izračun zahtevane donosnosti lastniškega kapitala CAPM smo priredili po Mills (1998, str. 102):

$$\text{Zahtevana donosnost} = \text{netvegana stopnja donosa} + \text{premija za tveganje} * \beta$$

- Premija za tveganje je tržno tveganje v portfelj lastniških naložb v ekonomskem prostoru, ki je navadno razlika med donosom tvegane in netvegane naložbe.
- β mera sistematičnega tveganja naložbe v lastniški kapital podjetja

Po Anthony et al. (2004, str. 301) se ekonomsko dodana vrednost izračuna na ravni **posamezne enote** oziroma odvisnega podjetja:

$$EVA = \text{čisti poslovni izid} - \text{strošek kapitala}$$

$$\text{strošek kapitala} = \text{cena kapitala} * \text{uporabljeni kapital}$$

Avtor (ibidem) ne opredeljuje cene kapitala, ki jo tako lahko določimo na več načinov: kot zahtevano donosnost, kot tehtani povprečni kapital ali drugače.

Zapisano drugače:

$$EVA = \text{uporabljeni kapital} * (\text{ROI} - \text{strošek kapitala})$$

Pri čemer je lahko uporabljeni kapital zamenjano z uporabljenimi sredstvi kot v primeru mere ROI.

¹³ Zaščiten znak svetovalnega podjetja Stern&Stewart.

¹⁴ Angleška kratica za Weighted average cost of capital – tehtani povprečni strošek kapitala, ki se izračuna kot tehtano povprečje stroškov kapitala in dolga. Več o izračunu WACC piše Mills (1998, str. 115)

¹⁵ Kratica za Capital asset pricing model – ocena zahtevane donosnosti lastniškega kapitala.

Prednosti mere EVA so, da je uporabna kot skupen imenovalec vseh enot v podjetju; enote spodbuja, da delujejo v dobro celote; omogoča merjenje ekonomskega stroška različnih uporabljenih sredstev, saj lahko vsakemu sredstvu dodelimo svojo obrestno mero; mera EVA je bolj korelirana s tržno vrednostjo podjetja kot mera ROI (Anthony et al., 2004, str. 300). Z njeno pomočjo se izognemo političnim igriscam pri pripravi poslovnega načrta, saj se EVA primerja z razmerami izven podjetja (Mouritsen, 2005, str. 101). EVA sicer ni imuna na probleme mer, ki temeljijo na dobičku. Ravno tako je zelo občutljiva na vrednotenje sredstev. Npr. ni vseeno, ali vzamemo odpisano ali neodpisano vrednost osnovnih sredstev, pravijo Anthony et al. (2004, str. 304) in ob tem še dodajajo, da je EVA lahko prilagodljiva mera za merjenje uspešnosti poslovodij, saj jo lahko izračunamo tudi na podlagi sredstev, ki jih imajo pod nadzorom. Mero morajo razumeti vsi akterji, sicer se nam lahko (Mouritsen, 2005, str. 108) pripeti, da se scenarij ne uresniči.

EVA ⇒ decentralizacija ⇒ ustvarjalnost ⇒ finančni učinek

Druga možnost:

EVA ⇒ decentralizacija ⇒ nerazumevanje ⇒ finančni propad.

3.2.2.4 Nadziranje in finančna tveganja

Med finančnimi tveganji, ki so sestavni del poslovnih tveganj, predstavlja Peterlin (2005, str. 27) naslednje skupine:

1. tveganje neizpolnitve obveznosti nasprotne stranke (kreditno tveganje),
2. valutno tveganje,
3. obrestno tveganje,
4. likvidnostno tveganje in
5. naložbeno tveganje.

Multinacionalna skupina je izpostavljena vsem zgoraj naštetim tveganjem, medtem ko so tveganja odvisnih družb odvisna od njihove oblike - samostojnosti, okolja in poslov, ki jih opravljajo. Finančna tveganja je mogoče obvladovati na ravni skupine ali na ravni odvisne družbe. Peterlin (2005, str. 55-56) pri tem izpostavlja slabosti decentraliziranega obvladovanja, kot so: poslovodstvo ima manj vpogleda izpostavljenosti skupine finančnimi tveganjem, podjetje tako ne more oblikovati ustrezne politike obvladovanja finančnih tveganj za skupino, nestrokovno varovanje¹⁶ pa lahko izpostavljenost tveganju še poveča, težje je odkrivati špekulacije z inštrumenti za obvladovanje tveganj in povečano kreditno tveganje.

»Ko analiziramo poslovanje podjetja glede finančnega tveganja, potrebujemo podatke o sredstvih in dolgovih podjetja, ki so mu izpostavljeni. Osnovni vir informacij so računovodski

¹⁶ Pritiski obvladujočih podjetij na stroške dela največkrat onemogočajo popolno kadrovsko zasedenost. Zato je bolje, da se s finančnimi tveganji ukvarjajo strokovnjaki iz skupine, razen, če (Peterlin, 2005, str. 54) podjetja poslujejo v popolnoma različnih gospodarskih sistemih.

izkazi, ker pa sprejemamo varovalne ukrepe za prihodnost, je najpomembneje analizirati načrtovane računovodske izkaze. Poslovni načrti vsebujejo bistveno več informacij, kot pa jih lahko dobimo iz računovodskih izkazov,« na ta način povezuje računovodske izkaze in upravljanje s finančnimi tveganji Peterlin (2005, str. 65). Poslovno načrtovanje je proces poslovnega nadzornega sistema, del njegovega procesa pa je tudi ocenjevanje informacij. Oddelek, odgovoren za poslovodno nadziranje, tako pripravlja informacije tudi za finančno upravljanje, na podlagi katerih obvladuje finančna tveganja skupine. Tako sta v praksi finančna in poslovno nadzorna funkcija tesno povezani. Med funkcijama je potrebna dobra koordinacija, da ne pride do podvajanja nalog¹⁷ in razlik pri interpretaciji istih podatkov.

Družbe so tako pri mednarodnem poslovanju izpostavljene valutnemu tveganju v obliki (Belkaoui, 1991, str. 132): **transakcijske, translacijske in ekonomske izpostavljenosti**. Peterlin (2005, str. 44) dodaja, da slednje velja tudi za obrestno tveganje, in natančneje določa, da so izpostavljeni sredstva, dolgovi in kapital.

Transakcijsko izpostavljenost operativno pokriva finančno upravljanje bodisi odvisne ali obvladujoče družbe, odvisno od politike podjetja. Za poslovodno nadziranje pa sta bolj zanimiva translacijska in ekonomska izpostavljenost, ki spadata v domeno poslovnega nadziranja. Pri translacijski izpostavljenosti gre za bilančno in davčno izpostavljenost finančnim tveganjem, kar lahko povzroči bilančne spremembe pri prevajanju bilančnih postavk odvisnih podjetij v valuto obvladujočega podjetja. Na denarni tok vpliva le pogojno, kadar pri preračunu dolgov in terjatev transakcijska in translacijska izpostavljenost nista usklajeni. (Peterlin, 2005, str. 45) Translacija bilančnih postavk se zgodi najmanj enkrat letno ob izdelavi konsolidiranih računovodskih izkazov, ki je praviloma po srednjem tečaju Banke Slovenije (SRS, 2006). Druga od izpostavljenosti, pomembna pri poslovnem nadziranju, je ekonomska izpostavljenost, ki jo Belkaoui (1991, str. 133) opredeljuje kot nepredvideno spremembo denarnega toka, ki je lahko posledica spremembe deviznih tečajev tujih valut in vpliva na bodoči denarni tok in s tem na tržno vrednost podjetja.

Postavlja se vprašanje, koga ali kaj nadziramo ter kdo nadzira. Od tega, koga ali kaj nadziramo, je namreč po Zamanovi (2003, str. 162) odvisna ocena uspešnosti. Tako se po Zamanovi (2003, str. 164) uporablja **lokalna valuta**, ko se želi ocenjevati poslovodjo odvisne družbe, in **valuta obvladujočega podjetja**, ko se želi ocenjevati uspešnost odvisnega podjetja. Odgovornost za transakcijski učinek je mogoče z odvisne družbe prenesti na obvladujočo, odgovornost za translacijski učinek ima obvladujoča družba, medtem ko je za ekonomski učinek odgovorna na odvisna družba (Zaman, 2003, str. 165-171). V poglavju o poštenosti pri poslovnem nadziranju bomo prikazali primer vpliva translacijskega učinka iz prakse.

¹⁷ Tak primer bi bilo ponovno računanje kazalnikov in kazalcev, ki jih pripravlja oddelek, kjer se odvija poslovodno nadzorna funkcija.

3.3 Poštenost pri poslovnem nadziranju

Poštenost pri poročanju v organizacijah je pomembna zato, ker so zaposleni v organizacijah, ki svoje ljudi obravnavajo pošteno, bolj motivirani in uspešnejši od tistih v organizacijah, ki nimajo poštene obravnave zaposlenih (Hartmann in Slapničar, 2006, str. 3). Slednje bi lahko prenesli tudi na multinacionalne skupine, kjer je družbe nujno obravnavati pošteno. Ne le pri njihovih rezultatih, ampak tudi pri upoštevanju njihovih vhodnih prvin poslovnega procesa, še posebej, če jih pridobiva na omejenem »trgu« znotraj skupine.

Hartmann in Slapničar (2006, str. 3-4) navajata dve vrsti poštenosti: razdelitveno poštenost in poštenost postopkov. Pri prvi gre predvsem za poštenost pri razdelitvi virov in nagrajevanja znotraj skupine, kar vpliva na motivacijo. Pri drugi pa za poštenost postopkov ugotavljanja rezultatov. Glede njune odvisnosti je razdelitvena poštenost (Hartmann in Slapničar, 2006, str. 6) odvisna od poštenosti postopkov, kar se doseže s formalnim sistemom nagrajevanja.

3.3.1.1 Transferne cene

Transferne cene so cene prenosov poslovnih učinkov, torej proizvodov in storitev, med organizacijskimi enotami ali povezanimi podjetji (Zaman, 2003, str.126), še več, gre tudi za prenose osnovnih sredstev, tako opredmetenih kot neopredmetenih. (International Transfer Pricing 2003/2004, 2003, str. 3)

Transfernih cen se bomo z vidika našega praktičnega primera v poglavju 4 lotili zgolj z vidika vpliva na ocenjevanje uspešnosti družb in ne z davčnega vidika ter drugih vidikov ocenjevanja učinkovitosti družbe. Politika Skupine Gorenje jasno (Letno poročilo 2005, 2006, str. 179) določa: »Družbe Skupine so s povezanimi osebami poslovale na osnovi sklenjenih kupoprodajnih pogodb, pri čemer so bile v medsebojnih prometih povezanih oseb uporabljene tržne cene izdelkov in storitev.« Slednje je v skladu s smernicami OECD (International Transfer pricing 2003/2004, 2003, str. 18), ki zagovarjajo pravilo »arm's length principle«, ki pomeni, da morajo davkoplačevalci s povezanimi osebami trgovati pod pogoji, pod katerimi trgujejo z ostalimi nepovezanimi osebami.

Transferne cene se lahko oblikujejo na podlagi tržnih cen posameznega območja, pomembnosti kupca in strateške usmeritve. V teoriji obstajajo še druge metode, kot je na primer (Zaman, 2003, str. 143) metoda pribitka na stroške. Transferne cene so tako predmet pogajanj znotraj družbe, ki so le ena od strategij obvladovanja problema transfernih cen. Emmanuel (1994, str. 128) navaja še: strategijo indiferentnosti in strategijo popolne izločitve problema. Pri prvi se poslovodstvo s problemom transfernih cen ne ubada in jih prepusti stihiji, pri drugi pa poslovodstvo popolnoma ukine notranji trg.

Transfena cena in prenos stroškov sta »nepopoljšljiva dvojčka«, ki vplivata na razmerje med transfernimi cenami in ocenjevanjem uspešnosti poslovanja (Emmanuel, 1994, str. 46). Zato bi bilo nenavadno, če poslovodja ne bi iskal odgovorov za uspešnost svojega poslovanja v transfernih cenah, še posebej, če je sistem nagrajevanja vezan na poslovni izid enote (Emmanuel,

1994, str. 75). Zato so stroški načrtovanja, upravljanja, pregledovanja in prilagajanja sistema transfernih cen in sistema ocenjevanja uspešnosti, ki sta del poslovnih nadzornih sistemov, neizogibni agentski stroški (Emmanuel, 1994, str. 92-93).

3.4 Pomen informacijskega sistema pri poslovnem nadziranju multinacionalne skupine

»Poslovni in računovodski informacijski sistem multinacionalnega podjetja pripravljata podlago poslovnemu uravnavanju,« opredeljuje funkcijo informacijskega sistema Zaman (2003, str. 49). Opazili smo, da je trend razvoja informacijske tehnologije v združevanju informacijskih sistemov, zato torej ni več mogoče govoriti le o samostojnem poslovnem in računovodskem informacijskem sistemu, temveč gre za celovite informacijske sisteme s centralno bazo podatkov in z več specializiranimi moduli, kot to prikazuje Šumah (2005, str. 7). Smer razvoja v celovite informacijske sisteme potrjuje tudi Meža (2002, str. 68), saj v Managersko informacijskem sistemu Gorenja (v nadaljevanju MIS_G) vključuje tudi podatke in poročila o gospodarskem okolju posamezne države, kjer ima Skupina Gorenje svoje odvisne družbe. Zorman (2003, str. 14) sicer poudarja razliko med MIS-managerskimi informacijskimi sistemi in EIS-executive information systems, kar prevaja kot »direktorski informacijski sistem«, čeprav priznava, da razlike med njima v praksi večkrat ni. Slednji naj bi bil predvsem orodje za strateško odločanje in bi managerjem posredoval pretežno zunanje informacije in ne toliko notranjih. Sodobni fleksibilni uporabnikom prijazni informacijski sistemi, kot je SAP, postajajo celo gonilo sprememb v organizaciji (Mouritsen, 2005, str. 98).

Glede na zgornja dejstva in to, da na področju poimenovanja informacijskih sistemov ni enotnosti (Zaman, 2003, str. 49), smo se odločili, da se bomo držali poimenovanja poslovni informacijski sistem. Pod tem pojmom razumemo poslovni informacijski sistem, ki vsebuje tako notranje, zunanje in računovodske informacije, uporabljajo pa ga managerji kot orodje za poslovno uravnavanje, nadziranje in načrtovanje.

Notranje informacije poslovnega informacijskega sistema

Notranjih informacij ne vidimo zgolj znotraj enega samega podjetja, ampak kot informacije znotraj multinacionalne skupine. Notranje informacije lahko po našem prepričanju delimo na **originalne** in **izvedene**. Originalne so osnovni podatki, pridobljeni v družbah skupine, kot so število zaposlenih, prodajne količine, pravno formalna oblika družb in podobno, medtem ko so izvedeni najrazličnejše analize, izračuni in kalkulacije. Ena od definicij poslovnega informacijskega sistema, ki jih je strnila Zamanova (2003, str. 50), pravi, da je značilnost poslovnega informacijskega sistema preoblikovanje podatkov v informacije. Te omogočajo primerjavo med načrtovanimi in uresničenimi aktivnostmi, primerjavo v času, analiziranje posameznih programov in ocenjevanje uspešnosti mest odgovornosti.

Zunanje informacije poslovnega informacijskega sistema

Z globalizacijo poslovanja so se povečale tudi potrebe po globalnih informacijah. Podjetja morajo biti sposobna ocenjevati morebitne grožnje in priložnosti po celem svetu. (Kumar, Palvia, 2001, str. 153) To potrjujeta avtorja tudi s študijo (Kumar et al, 2001, str. 161), v kateri sta

ugotovila, da bolj kot se podjetja doma soočajo z globalno konkurenco, bolj povprašujejo po zunanjih virih informacij. Med zunanje vire informacij avtorja štejeta:

- »online« baze podatkov,
- podatke o dobaviteljih, strankah, trgovskih združenjih,
- objavljene publikacije zbornic in državnih institucij,
- informacije akademskih ustanov,
- svetovalnih hiš,
- gospodarskih zbornic,
- informacije s konferenc in sejmov,
- poslovnih potovanj in osebnih kontaktov.

Poslovodje, ki delujejo v državi, kjer je sedež odvisne družbe, so najboljši vir informacij o okolju, v katerem te družbe delujejo, zato lažje predvidevajo razmere v lokalnem okolju, vključno s spremembami obrestnih mer, inflacije, političnih razmer (Zaman, 2003, str. 50). Poslovodstvo pa kljub vsemu potrebuje dodatne zunanje informacije tudi zato, da bi z njimi preprečevalo morebitne zlorabe oziroma nedoslednosti informacij s strani poslovodij odvisnih družb. Več o tem piše Kumar et al. (2001, str. 156)

Računovodske informacije poslovnega informacijskega sistema

Tako kot so različni uporabniki računovodskih in poslovnih informacij, so različni tudi informacijski sistemi. Zamanova (2003, str. 50), ki uporablja ločeno klasifikacijo informacijskih sistemov in hkrati ugotavlja tesno povezanost med računovodskim in poslovnim informacijskim sistemom. V nasprotju s slednjim naj bi računovodski informacijski sistem pripravljaj več informacij za zunanje kot notranje uporabnike. Zaman (ibidem) navaja tudi več definicij, npr. Emmanuel et al. (1991, str. 34), ki ne delijo računovodskega informacijskega sistema po načelu zunanjih in notranjih uporabnikov. Emmanuel et al. (ibidem) opredeljuje računovodske informacije, kot informacije izražene v denarnih enotah. Iz opredelitev je razvidno, da so uporabniki teh informacij tako znotraj kot zunaj podjetja. Po naših izkušnjah iz prakse računovodski informacijski sistem zajema tako informacije finančnega kot poslovnega računovodstva, pri čemer so oboje izražene v denarnih enotah. Obe vrsti informacij vsaj deloma uporabljajo tako zunanji kot notranji uporabniki.

Obvladujoča podjetja so danes vsaj četrtno dolžna izdelati konsolidirane skupinske računovodske izkaze. Tega brez ustreznega poslovnega računovodskega sistema ni mogoče izvesti. Odvisne družbe v multinacionalni skupini delujejo v okoljih, kjer veljajo drugačni predpisi, zato je potrebna transformacija kontov na ustrezne konte obvladujočega podjetja (Kaligaro, 2005). Poleg tega je tu še konsolidacija, ki zahteva močno informacijsko podporo, ki mora biti vpeljana v vse družbe. Takšen sistem za potrebe konsolidiranja v skupinah predstavlja Šumah (2005, str. 26-35), ki opisuje tak sistem na primeru Skupine Gorenje.. Iz tega sledi potreba po tesni povezanosti informacijskih sistemov med obvladujočo in odvisnimi družbami.

3.4.1 Internet in tehnologija OLAP¹⁸ v poslovnem nadziranju multinacionalne skupine

Uporabe sodobne informacijske tehnologije pri poslovanju ni več mogoče deliti po sklopih, saj najbolj deluje takrat, ko je prepletena. Predstavili bomo dva pojavi informacijske tehnologije, ki močno spreminjata poslovanje in ga bosta v prihodnje še bolj. To sta internet in OLAP-tehnologija, ki sta zares učinkovita, ko sta zlita v informacijski sistem skupine. Internet je pri tem infrastruktura komunikacije, OLAP pa infrastruktura vsebine.

Internet

Interneta ne bomo posebej predstavljali, pogledimo pa si prednosti njegove uporabe (Anthony et al. 2004, str.12-13).

- *Neposreden dostop do podatkov* – velike količine so lahko v zelo kratkem času poslane komurkoli kamorkoli na svetu.
- *Večciljna komunikacija* – doseg več milijonov ljudi.
- *Zastoj komunikacija* – stroški povezani s telefonom odpadejo.
- *Možnost pošiljanja in prikaza slik* – proizvode je mogoče pokazati preko slike.
- *Internet daje moč posameznemu potrošniku* – saj ta kontrolira ponudbo.

Zadnja in druga točka govorita predvsem o zunanjih uporabnikih informacij multinacionalne skupine. Gowthorpe (2004, str. 284-285) napoveduje, kako naj bi se internet razvijal v prihodnosti. Na tem mestu poudarja, da zna internet radikalno spremeniti naravo finančnega poročanja družb. Deležniki naj bi bili informirani v realnem času brez časovnih zamikov. Zato bi bilo potrebno razviti tudi nov tip računovodstva. S tem bi bila omogočena dvostranska komunikacija med družbo in deležniki, ki je zdaj v večini primerov omejena le na skupščine delničarjev. Do leta 2010 naj bi se povečala komunikacija z delničarji v obliki video materiala, elektronske pošte in srečanj.

Tehnologija OLAP

Kratka OLAP pomeni sprotno analitično obdelavo podatkov. Poslovodje lahko s pomočjo OLAP kock berejo in analizirajo podatke, ki so shranjeni v podatkovnih skladiščih. Podatkovna skladišča so računalniške baze, kjer so podatki shranjeni na način, da jih je mogoče enostavno analizirati. Največja razlika med običajnimi bazami podatkov in podatkovnimi skladišči je, da podatkov v teh bazah ne moremo spreminjati, ampak jih lahko le beremo. (Zorman, 2003, str. 18) OLAP-orodja so danes nepogrešljiv del sodobnega nadziranja poslovanja. Kljub reklamam in predstavitvam družb, ki prodajajo tovrstno opremo, so ti sistemi še vedno bolj domena operativne izvedbe kot poslovodstva. Navadno so to orodja, s pomočjo katerih operativci pripravijo in strukturirajo informacije poslovodjem in končnim uporabnikom. Neposredna uporaba OLAP-orodij s strani poslovodstva in drugih končnih uporabnikov je navadno redkejša in omejena na določen tip informacij. Gre predvsem za podatke o prodaji vrednostni in količinsko, manj pa se ukvarja s samo analizo podatkov.

¹⁸ OLAP-On Line Analytical Processing – v prevodu sprotna analitična obdelava podatkov, gre za orodja za obdelavo in pripravo podatkov.

Kocka je osnovna podatkovna struktura večdimenzijskega OLAP sistema. Definirana je z dimenzijami, s hierarhično lestvico, z ravnmi in meritvami. (Zorman, 2003, str. 26) Kocka je zasnovana tako, da je pri analiziranju problema mogoče pridobiti čim več podatkov. Analiziranje podatkov s pomočjo OLAP kock je zaradi možnosti vrtenja stranic in načina kombiniranja posameznih skupin podatkov podobno igranju z rubikovo kocko. (Zorman, 2003, str. 25)

Značilnost orodij OLAP je podpiranje potreb uporabnikov, ki potrebujejo takojšen večdimenzionalni pogled, fleksibilnost in možnost vrtanja v globino neke poslovne situacije ali poslovnega dogodka (Zorman, 2003, str. 28). Če strnemo funkcionalne značilnosti orodja OLAP (Zorman, 2003, str. 29), mora biti ta:

- večdimenzionalen, da na primer spremlja prodajo izdelka po regijah in hkrati po časovnih obdobjih.
- Sistem mora biti hiter, podatki pa shranjeni na način, da jih je mogoče priklicati v čim krajšem času.
- Imeti mora močne analitične sposobnosti, torej več kot le osnovne matematične funkcije.
- Sistem mora biti prilagodljiv tudi glede prikazovanja podatkov in lažje interpretacije analiz. (grafikoni, matrike, oblikovno raznolike tabele).
- Večuporabniški dostop in, kar je danes še pomembnejše, podatki morajo biti v vsakem trenutku dostopni preko interneta.

4 Analiza in predlog izboljšave poslovodno nadzornega sistema za poslovne enote v tujini Skupine Gorenje

4.1 Predstavitev Skupine Gorenje

4.1.1 Dosežki, organizacija, vizija strategija in poslanstvo

Dosežki in organizacija

Gorenje je v Sloveniji sinonim za gospodinjske in druge aparate za dom. Skupina Gorenje je ena izmed največjih skupin s sedežem v Sloveniji. Gospodinjski aparati predstavljajo več kot 84% celotne prodaje Skupine, ki jih (Letno poročilo Skupine Gorenje 2005, 2006, str. 33-34) družba slabih 60% ustvari v Evropski uniji, slabih 35% v Vzhodni Evropi in 6% v ostalih državah. Tem dejstvom navkljub je Gorenje šele v drugi polovici deseterice največjih proizvajalcev gospodinjskih aparatov. Vrednostni tržni delež Skupine od prodaje 8 vrst velikih gospodinjskih aparatov v obdobju od januarja do junija 2006 na 27¹⁹ trgih evropskih držav skupaj je komaj 1,7%. Boljšo tržno pozicijo ima Skupina v vzhodnoevropskih državah, kjer zaseda 5. mesto med proizvajalci in ima 7,7% tržni delež (GfK Group, 2006).

¹⁹ Tržna raziskava je zajemala 13 zahodnoevropskih in 13 vzhodnoevropskih držav in Turčijo. Med njimi ni bilo trgov bivše Jugoslavije, razen Hrvaške. Ob izločitvi Turčije in vključitvi ostalih držav bivše Jugoslavije bi se tržni delež Skupine Gorenje izboljšal.

Po podatkih iz Letnega poročila 2005 Skupine Gorenje (2006, str. 18) so Skupino sestavljale krovna družba Gorenje, d.d., 49 odvisnih družb, delujočih v Sloveniji in tujini, in družbi, ki sta skupni podvig dveh partnerjev. Družbe so bile razdeljene v tri divizije, in sicer divizijo gospodinjskih aparatov, d notranje opreme in trgovine in storitev. Od teh 51 odvisnih družb jih ima sedež v Sloveniji le 15, preostale imajo sedeže po evropskih državah (Letno poročilo Skupine Gorenje 2005, 2006, str. 20). Poleg odvisnih družb ima Gorenje, d.d., tudi 8 predstavništev, od katerih sta dve geografsko izven Evrope, in sicer Krasnojarsk v Ruski federaciji in Shanghai na Kitajskem.

Vizija in poslanstvo Skupine Gorenje

»Vizija Skupine Gorenje je postati najbolj izviren, v oblikovanje usmerjen ustvarjalec izdelkov za dom na svetu, »piše v Letnem poročilu Skupine Gorenje za leto 2005 (2006, str. 30). Zasledovanje vizije je moč opaziti pri prodajni paleti, saj so v njej gospodinjski aparati, ki jih oblikujejo priznani oblikovalci oziroma ponudniki modnih dodatkov, kot so: Pininfarina, Swarovski in Ora-Ito.

Poslanstvo vidijo (Letno poročilo Skupine Gorenje za leto 2005, 2006, str. 30) v ustvarjanju izvirnih, tehnično dovršenih, vrhunsko oblikovanih ter okolju in uporabniku prijaznih izdelkov za dom. Družbeno odgovornost Skupina Gorenje izkazuje z registracijo (Letno poročilo Skupine Gorenje za leto 2005, 2006, str. 82-85) v sistemu EMAS²⁰ in s poročili, ki jih mora objavljati. Družba Gorenje, d.d., je namreč lastnica certifikata z registracijsko številko 1, ki ga je izdal Slovenski inštitut za kakovost in meroslovje. Gorenje, d.d., je torej prva družba v Sloveniji, ki je vpeljala sistem EMAS v svoje poslovanje in družbeno poročanje.

Strategija Skupine²¹

Strateška področja delovanja Skupine so enaka divizijam, na katere so razdeljene družbe Skupine Gorenje, in sicer: diviziji gospodinjskih aparatov, notranje opreme ter trgovine in storitev. Strateške usmeritve v Skupini Gorenje delijo na osnovno in dodatne strateške usmeritve. Osnovna strateška usmeritev je kakovostna in uravnotežena rast obsega poslovnih aktivnosti in pomembno povečanje ravni konkurenčnih sposobnosti, dodatne strateške usmeritve pa imajo strnjene v sledečih točkah:

- »doseganje kakovostne organske rasti prihodkov od prodaje vseh divizij zaradi rasti povprečnih prodajnih cen pri prodaji višje cenovno umeščenih izdelkov in pri uravnoteženi količinski rasti prodaje;
- uresničevanje možnosti rasti obsega s prevzemi zanimivih proizvajalcev gospodinjskih aparatov v Evropi in z drugimi oblikami strateških partnerstev v vseh divizijah delovanja Skupine Gorenje;
- povečevanje sposobnosti ustvarjanja dodane vrednosti z izboljševanjem prodajnega spleta, ustreznimi prodajnimi aktivnostmi in aktivnostmi marketinga, ustreznimi

²⁰ EMAS je angleška kratica za Shemo okoljskega vodenja in presojanja – Eco-Management and Audit Scheme.

²¹ Strategija Skupine je povzeta iz Letnega poročila Skupine Gorenje za leto 2005 (2006).

razvojnimi aktivnostmi, internacionalizacijo proizvodnje, s povečevanjem produktivnosti in stroškovno optimizacijo;

- ustvarjanje in povečevanje proizvodnih zmogljivosti izven Slovenije za proizvodnjo izdelkov na Češkem, v Srbiji, Črni gori ter Rusiji ali Ukrajini, pri zadržani proizvodnji 3,0 milijona izdelkov lastne proizvodnje z višjo dodano vrednostjo v Sloveniji;
- proizvodnja in prodaja 4,3 milijona velikih gospodinjskih aparatov do leta 2010, od tega 3,0 milijona aparatov v Sloveniji in 1,3 milijona aparatov izven Slovenije, skupaj z dokupi izdelkov naj bi prodaja dosegla 4,7-5 milijonov aparatov letno«.

Tabela 1: Ekonomski cilji poslovanja v skladu s strateškim načrtom

Raven čistih prihodkov od prodaje	1.250 mio EUR z organsko rastjo, s prevzemi do 1.550 mio EUR
Raven dobička pred amortizacijo in rezervacijami	112 mio EUR ali 9-odstotni delež v čistih prihodkih od prodaje
Investicije v osnovna sredstva	V povprečju 40 do 50 mio EUR letno
Rast fizične produktivnosti dela	V povprečju 4,7 % letno
Rast produktivnosti uporabljenega kapitala	V povprečju 1 % letno

Vir: Letno poročilo Skupine Gorenje za leto 2005 (2006, str. 30)

4.1.2 Trg gospodinjskih aparatov²²

Skupina Gorenje je najbolj aktivna na trgu velikih gospodinjskih aparatov. Za ta trg je značilno, to velja predvsem za razviti del Evrope, da je rast obsega prodaje gospodinjskih aparatov nizka ali se celo zmanjšuje. Po podatkih mednarodne tržno raziskovalne družbe GfK Group (2006) je bila prodaja velikih gospodinjskih aparatov na 13 zahodnoevropskih trgih 2,3 % višja vrednostno ob 3,7 % povečanju obsega prodanih količin. To kaže na resen trend padanja cen, ki je izrazitejši na področju hladilne in pralno-pomivalne tehnike. Po državah se je ta trend odražal precej različno. Najbolj je bil v letu 2005 v upadanju nemški trg, kjer se je vrednostna prodaja znižala za 3,4 %. Od zahodnih trgov je pozitivno izstopala Velika Britanija, rast prodaje pa so zabeležili tudi v novih članicah EU, z izjemo Poljske in Madžarske, ter na ostalih trgih Jugovzhodne in Vzhodne Evrope.

Zniževanje cen je posledica predvsem presežnih zmogljivosti evropskih proizvajalcev ter močne konkurence azijskih proizvajalcev gospodinjskih aparatov. Drugi razlog je konkurenčni boj velikih globalnih trgovcev. Ob vseh teh pritiskih na cene gospodinjskih aparatov so se v zadnjih letih močno povečale še cene surovin in energentov, poleg tega je avgusta 2005 začela veljati evropska direktiva o reciklaži elektronske in električne opreme.²³ Končni stroškovni učinki te direktive bodo jasni šele čez nekaj let, saj dinamika uveljavljanja in načini rešitev v nacionalnih zakonodajah v tem trenutku še niso popolnoma jasni. Razlikujejo se od države do države, te imajo namreč pravico določati postopke in obveznosti. Glavno torišče je predvsem, kako se bodo

²² Povzeto po Letnem poročilu Skupine Gorenje za leto 2005 (2006, str. 31-31)

²³ Bolj znana pod angleško kratico WEEE-Waste of electronic and electric equipment.

krila pretekla bremena, torej izdelki, ki so bili prodani pred uveljavitvijo, za katere se ni plačala še nobena od pristojbin v zvezi z reciklažo in odstranjevanjem odpadkov.

Proizvajalci gospodinjskih aparatov zato pospešeno izvajajo racionalizacijo poslovanja in ukrepe, kot je selitev v države Vzhodne Evrope in Azije. Prav tako se nadaljujejo strateška povezovanja predvsem med proizvajalci in distributerji gospodinjskih aparatov. Opaziti je trend centralizacije nabave in distribucije.

4.1.3 Zgodovina Skupine Gorenje

Namen predstavitve zgodovine Skupine Gorenje ni kronološki prikaz razvoja, ampak izbor posebej za naš primer izbranih dogodkov, ki so močno zaznamovali njen razvoj. Prav tako nimamo namena predstavljati vsega, kar je vplivalo na razvoj Skupine Gorenje. Predstavitve zgodovine smo zastavili zgolj kot kolaž dogodkov, ki so vplivali. Nekateri še vedno vplivajo na razvoj skupine in poslovnega nadziranja v njej.

Gorenje se je razvilo iz majhne kovaške delavnice z imenom »Okrajno kovinsko podjetje Gorenje«, ustanovljene 5. aprila 1950 v vasi Gorenje (Rojc, 2000, str. 14). Pomembna prelomnica v razvoju Skupine Gorenje je bila preselitev v novo nastajajoče rudarsko mesto Velenje 1960. leta, kjer je naraščala potreba po delovnih mestih predvsem žena rudarjev (Rojc, 2000, str. 22). Gorenje se je od takrat širilo v vseh pogledih, od proizvodnih zmogljivosti, prodajne palete, dejavnosti, trgov do zaposlenih. Za nas je zanimivo predvsem, kdaj je Gorenje postalo mednarodna skupina, torej kdaj je ustanovilo svojo **prvo poslovno enoto v tujini (PET)**. Rojc (2000, str. 44) piše, da je Gorenje sredi leta 1973 ustanovilo novo podjetje Gorenje Vertriebs GmbH v Münchnu. Podjetje je bilo registrirano za kupoprodajo vseh vrst blaga, izvoz in uvoz ter zastopanje tujih podjetij.

Po letu 1973 je Skupina Gorenje ustanovila še več podjetij v Zahodni Evropi, ki niso pomenila le, kot pravi Rojc (2000, str. 54), ekspanzije v evropski in svetovni prostor, ampak tudi veliko življenjsko šolo za zaposlene. Šlo je namreč za preplet dveh ekonomskih in političnih sistemov. Leta 1978 je (Rojc, 2000, str. 54-55) Gorenje kupilo nemškega proizvajalca zabavne elektronike Körting z Bavarske. Podjetje je kasneje zašlo v hude težave, ki so zamajale obstoj celotne skupine. Težave so bile v glavnem (ibidem) posledica prodora japonskih proizvajalcev zabavne elektronike ter političnih pritiskov na poslovanje. Po našem mnenju je k težavam prispevalo tudi slabo poslovodno nadziranje. Celotna Skupina Gorenje je namreč leta 1982 s 17.500²⁴ zaposlenimi (Rojc, 2000, str. 69) ustvarila izgubo v višini 6% prihodkov, od tega je 80% izgube ustvaril Gorenje Körting Electronic iz Grassaua. Ob tem sta podjetji, ki ju je obvladoval Gorenje Körting Electronic, in sicer Hellas (Grčija) in Körting (Italija), izkazovali velika odstopanja od bilančnih izkazov.

²⁴ Prikaz burnega preoblikovanja Skupine Gorenje je tudi število zaposlenih. Število je v letu 2005 znašalo le 10.509 (Letno poročilo Skupine Gorenje za leto 2005, 2006, str. 17) v primerjavi s 17.500 v letu 1982.

Sledilo je težavno obdobje v Gorenju, ki ga Rojc (2000, str. 63-112) poimenuje kot »Sanacija in razvojni zasuk« in je časovno opredeljeno od leta 1983 do leta 1991. To je čas racionalizacije poslovnih procesov, zmanjševanja števila zaposlenih in čas razpada Jugoslavije, ki je Skupino Gorenje prizadela z več plati. Tako zaradi izgube (Rojc, 2000, str. 100) trga kot tudi proizvodnih zmogljivosti v družbah Gorenje FEM, MIV Vranje in Gorenje Bira Bihač, ki je bila zaradi vojne v celoti onespособljena. V tem obdobju se je začel uresničevati projekt »Obnova Gorenja« ali »OGOR«, ki je imel dvanajst podprojektov (Rojc, 2000, str. 83). Z našega vidika so zanimivi predvsem trije podprojekti, in sicer:

- marketing funkcija, odvisne družbe in predstavništva,
- organizacijske strukture in računalniško zasnovan integralni poslovno informacijski sistem,
- ekonomika poslovanja, računovodstva.

Trdo soočanje z recesijo proti koncu devetdesetih let prejšnjega stoletja na zahodnoevropskih trgih in odpiranje Vzhodne Evrope je Skupina pravočasno zaznala, zato je začela vlagati v te trge tudi preko postavljanja mreže Gorenjevih podjetij, ki so bila pretežno v lasti holdinga Gorenje Beteiligungs. m.b.H, iz Dunaja. Pri tem je Skupina odprla na Češkem tudi svojo prvo proizvodno družbo za izdelavo kuhinjskega pohištva. Enako pozornost kot trgom Vzhodne Evrope je Skupina namenjala trgom nekdanje Jugoslavije, ki so začeli kazati znake oživljanja. (Rojc, 2000, str. 164) Zadnje obdobje je obdobje velikih vlaganj, predvsem v povečevanje zmogljivosti in okolju prijazno tehnologijo. Z vidika Skupine se je v letu 2005 začela delokalizacija proizvodnje s prevzemom češkega proizvajalca kuhalnih aparatov Mora Moravia, s.r.o., in z začetkom gradnje tovarne hladilno-zamrzovalnih aparatov v Valjevu. (Letno poročilo Skupine Gorenje za leto 2005, 2006, str. 11)

4.2 Analiza Skupine Gorenje z vidika poslovnega nadzora v multinacionalni skupini

4.2.1 Vloga in pomen poslovnih enot v tujini Skupine Gorenje

Naloga divizije gospodinjskih aparatov je (Letno poročilo Skupine Gorenje 2005, 2006, str. 18) prodaja lastnih in drugih gospodinjskih aparatov, dokup zabavne elektronike in malih gospodinjskih aparatov, prodaja toplotno-ogrevalne tehnike. Iz definicije smo iztrgali dele, ki govorijo o proizvodnji, ker se bomo v nadaljevanju skušali osredotočiti zgolj na družbe Skupine Gorenje, ki so zadolžene za prodajo teh gospodinjskih aparatov. 24 družb med družbami divizije gospodinjskih aparatov so poslovne enote v tujini ali tako imenovani PET-i. Ime samo pove (Rojc, 2000, str. 124), da so to odvisne družbe Skupine Gorenje s sedeži v tujini. PET-i so samostojni poslovni subjekti skupine Gorenje, ki so v celoti odgovorni za svoj obstoj in razvoj z jasnimi pogoji poslovanja.

Z vidika same organizacije skupine je mogoče prepoznati več vlog PET-ov Skupine Gorenje, kot je zapisano v goli definiciji. Njihov cilj je biti vez med obvladujočim podjetjem in trgom, kjer so locirane. Tak primer so nedvomno PET-i po bivši Jugoslaviji, ki so delovali tudi v vojnih časih.

Takrat je bilo njihovo delovanje bolj strateškega pomena, če ga primerjamo s sodelovanjem danes, saj so ohranili raven blagovne znamke Gorenje na teh trgih. Drug vidik vezi je prenos potreb trga do obvladujočega podjetja, kar je glede na usmerjenost Skupine Gorenja kot vodilnega proizvajalca na področju oblikovanja zelo pomembno, še posebej glede odzivov, ki jih imajo kupci na novosti.

V Skupini Gorenje se na ravni skupine ukvarjajo s poslovnim nadziranjem služba Kontrolinga in računovodstva, še posebej oddelek kontrolinga, ki je organizacijsko zaključena celota, razdeljena na 4 področja. **Kontroling odvisnih družb, kontroling krovne družbe, kontroling projektov in posebna področja kontrolinga.** Čeprav je področje kontrolinga odvisnih družb tisto, ki se primarno ukvarja z nadzorom odvisnih družb in je hkrati zadolženo tudi za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov, so tudi druga področja tesno vpeta v njihovo poslovno nadziranje. Kontroling krovne družbe pripravlja dobičkonosnost izdelkov in trgov, kontroling projektov je vključen v izračune dobičkonosnosti posameznih velikih projektov po odvisnih družbah, posebna področja kontrolinga pa se ukvarjajo z davčno politiko Skupine ter transfernimi cenami. Na področju kontrolinga odvisnih družb je zaposlenih 7 kontrolerjev²⁵, ki so zadolženi za odvisne družbe. Družbe so razdeljene tako, da smo kontrolerji čim enakomerneje obremenjeni in ne zgolj po geografskih območjih.

Williams (1998, str. 284) deli odvisne družbe na tri tipe, temelječe na kombinaciji dejavnosti dodane vrednosti in samostojnosti odločanja, ki jo uživajo pri poslovanju. V ta namen je pripravil tabelo v obliki vprašalnika, kjer je opredelil dejavnosti dodane vrednosti in oblike samostojnosti, ki jo pri tem uživajo. Opredelitev dejavnosti je zanimiva tudi za nas, zato jo prikazujemo na spodnji sliki.

Slika 8: Vprašalnik o dejavnostih dodane vrednosti in samostojnosti pri odločanju

Dejavnosti dodane vrednosti	Samostojnost odločanja
Katero od teh dejavnosti se izvaja v odvisni družbi?	Lahko o tem odvisna družba odloča samostojno?
1. sestavljanje	1. skupni ciljih
2. proizvodnja	2. vrstah proizvodov
3. trženje, prodaja in poprodajne aktivnosti	3. tržnih ciljih in prodajnih strategijah
4. finance in planiranje	4. proizvodnih procesih
5. upravljanje s človeškimi viri	5. izbiri dobaviteljev
6. raziskave in razvoj	6. raziskovalnih pobudah
7. nabava	7. razvoju inovacij

Vir: Williams (1998, str. 283)

²⁵ V teoretičnem delu smo kontrolerja poimenovali poslovnih računovodja, v praktičnem delu ga bomo poimenovali kontroler, saj se tako poimenovanje uporablja v Skupini Gorenje.

Prvi tip je odvisna družba, ki izvaja manj kot tri dejavnosti dodane vrednosti in ima samostojnost na manj kot treh področjih²⁶. Drugi tip odvisne družbe izvaja vsaj pet dejavnosti dodane vrednosti in je samostojen na vsaj petih področjih. Tretji tip odvisne družbe izvaja vse dejavnosti dodane vrednosti in ima samostojnost na vseh sedmih področjih (ibidem).

PET-i (razen redkih izjem) v Skupini Gorenje opravljajo največ tri dejavnosti verige dodane vrednosti. Analiza PET-ov glede dejavnosti dodane vrednosti in samostojnosti odločanja po Williamsu (1998, str. 283), ki smo jo opisali v poglavju Odvisne družbe v multinacionalni skupini, se razlikuje glede nato, ali gre za proizvodno ali neproizvodno družbo. Tako so proizvodne družbe drugi tip odvisnih družb, neproizvodne pa prvi tip proizvodnih družb. Kljub temu je pri samostojnosti odločanja moč dodati, da se ta od družbe do družbe razlikuje.

Prihodnost PET-ov je opravljanju še več dejavnosti verige dodane vrednosti. V nasprotnem primeru se, vsaj na območju Evropske unije, zastavi vprašanje o upravičenosti obstoja teh družb, še posebej na trgih, ki niso toliko oddaljeni in jih je možno pokrivati iz krovne družbe.

4.2.2 Analiza neformalnega nadzora

Analiza neformalnega nadzora je omejena strogo na podatke o neformalnem nadzoru kontrolerjev odvisnih družb, ki se edini ukvarjajo izključno s poslovnim nadziranjem. Pri tem bi lahko izluščili tri vrste neformalnega nadzora, ki jih kontrolerji zaznavamo in opažamo.

Prva in hkrati najdražja oblika neformalnega nadzora so **zaposleni, poslani v tujino**. Tako so v večini odvisnih družb in še posebej PET-ih²⁷ direktorji teh družb zaposleni, poslani iz Gorenja, d.d. Računovodje in tržniki pa so ponavadi domačini. Prva oblika neformalnega nadzora je tako kadrovski nadzor, saj gre za izbor pravih ljudi. Druga oblika so **stiki in obiski posloводства obvladujoče družbe** v odvisnih družbah ter obiski poslovodstev odvisnih družb pri poslovodstvu obvladujoče družbe. Sem lahko prištevamo individualna srečanja kot tudi finančno konferenco Skupine Gorenje, ki je organizirana najmanj enkrat na leto, medtem ko je tržna konferenca organizirana najmanj dvakrat na leto. Tretja oblika neformalnega nadzora so obiski in telefonski pogovori kontrolerjev kontrolinga odvisnih družb z računovodji oz. kontrolerji odvisnih družb.

Cilj neformalnega nadzora je po našem mnenju predvsem ta, da zagotovi pravilnost in izboljša delovanje formalnega nadzornega sistema. Zanesljivost podatkov iz formalnega sistema nadzora temelji na ljudeh, ki jih pripravljajo. Del nadzora pravilnosti podatkov iz formalnega sistema je mogoče nadzirati z logičnimi kontrolami, toda ne v celoti. Gre predvsem za subjektivno oceno določene okoliščine ali človeka. Problem deloma odpravljajo sodobni poslovno informacijski sistemi, vendar tudi ti ne v celoti, saj so v Skupini Gorenje ljudje še vedno ključni, ko gre za pravilnost podatkov v formalnem sistemu nadziranja. Drugi cilj neformalnega nadzora vidimo v izkoriščanju novih priložnosti. Tako poslovnih priložnosti kot boljšega poslovnega nadzora za

²⁶ Nanaša se na dejavnosti dodane vrednosti in področja samostojnosti, opredeljena v Tabeli 2.

²⁷ Velja za vse PET-e Skupine Gorenje, razen More Moravie, ki ni »greenfield« naložba.

racionalnejšo rabo sredstev pri doseganju ciljev. Neformalni poslovodni sistem je lahko veliko bolj prilagojen vsaki družbi, čeprav to pomeni, da ga je težje primerjati od družbe do družbe. V Skupini Gorenje so vodje tržnih področij ljudje, ki so praviloma delovali kot vodje ali uslužbenci PET-ov v preteklosti. Prehod Skupine Gorenje glede neformalnega nadzora v smer še bolj globalne multinacionalne skupine nakazujemo v nadaljevanju med predlogi izboljšav neformalnega sistema nadziranja.

4.2.3 Analiza finančnega formalnega nadzora

Oblike formalnega nadzora v Skupini Gorenje pri nadziranju odvisnih družb so v glavnem domena službe kontrolinga. Razdelimo jih lahko na: mesečni poročilni sistem, izdelavo letnih načrtov in konsolidiranih računovodskih izkazov, izredna poročila in poročanje drugim oddelkom. Ravno slednje je večkrat tudi kamen spotike, zahtevani podatki se včasih podvajajo, kar spravlja odvisne družbe v slabo voljo.

Formalni nadzor, ko gre za računovodske podatke, temelji na računovodskih smernicah Skupine Gorenje (2006). Smernice so sestavljene v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, le da še podrobneje določajo posamezne postavke in postopke znotraj Skupine. Smernice se žal uporabljajo le pri delu računovodskega poročanja, ki ga v Skupini Gorenje vodi kontroling odvisnih družb. Zato se včasih ne ujema s poročili drugih oddelkov, ki za svoje potrebe zahtevajo drugačne vidike poročanja. Težava se že odpravlja s projektom enotnega poročilnega sistema v Skupini Gorenje. Ena od nalog je vzpostavitev terminološkega slovarja in postavitev skrbnikov te baze, ki bosta zaenkrat prihajala iz oddelka trženja in kontrolinga, kdaj kasneje pa tudi iz drugih oddelkov. Skrb za enotno terminologijo je ob poenotenih bazah podatkov nenehen proces.

4.2.3.1 Mesečni poročilni sistem

Tehnologija spremljanja računovodskih podatkov

Glavna oblika formalnega nadzora je po našem mnenju v Skupini Gorenje pri nadziranju odvisnih družb vezana na mesečno poročanje računovodskih podatkov. Odvisne družbe mesečno polnijo svoje podatke iz svojih poslovnih knjig v program Hyperion™, ki je kljub uvajanju poslovno informacijskega sistema SAP še vedno hrbtenica poslovnega nadziranja odvisnih družb, ko gre za tekoče mesečne podatke. Podatki se iz lokalnih glavnih knjig prenašajo preko hyperionovega modula »Ledger link«²⁸, ki deluje kot prevajalnik kontov lokalnih glavnih knjig v hyperionove kode Skupine Gorenje. Hyperionove kode so v bistvu neke vrste skrajšani skupinski kontni načrt. Transformacije opravljamo kontrolerji v Gorenju, d.d., ki skrbimo, da so družbe obveščene glede najnovejših **smernic računovodenja Skupine Gorenje** in potreb posloводства obvladujoče družbe. Slednje s svojimi željami poleg spremembe zakonodaje najbolj vpliva na razvoj hyperionovih kod. S tem, ko kontrolerji transformiramo konte, se izloči vpliv lokalnih računovodskih standardov. Podatki se napolnijo v hyperionov modul Enterprise, ki je bilančna

²⁸ »General ledger« je angleški izraz za glavno knjigo, »link« pa za vez oziroma povezavo. »Ledger link« tako predstavlja povezavo z lokalnimi glavnimi knjigami in bazo podatkov v obvladujočem podjetju.

baza z logiko nastavljena na MSRP. Za potrebe poslovnega nadziranja morajo družbe v lokalnih knjigah odpirati konte, ki so usklajeni s hyperionovimi kodami.

Sistem ima dve večji pomanjkljivosti:

1. **vsebinsko**; pri transformaciji kontov, saj zaradi jezikovnih, kulturnih in zakonodajnih razlik prihaja do napak pri transformacijah.
2. **tehnično**; neusklajenost lokalnih informacijskih sistemov in s tem veliko polavtomatskih in ročnih opravil, pri katerih se lahko dogajajo napake.

K točki 1. Vsebinske napake so posledica jezikovnih, kulturnih in zakonodajnih razlik. Zgodijo se pri transformaciji novih lokalnih kontov v hyperionove kode. Njihove posledice so veliko bolj neprijetne kot tehnične, saj jih je težje odkriti in lažje spregledati, vplivajo pa na računovodske izkaze. Težava je tudi, kako jih odpravljati za nazaj, da ne pride s popravo še do večjih nepravilnosti. Emmanuel (1994, str. 78) pravi, da se dobički družb, ki morajo poročati po lokalnih računovodskih standardih, le redko ujemajo z računovodskimi smernicami skupin, to pa je izvedljivo le na podlagi določenih »pogumnih« predpostavk.

K točki 2. Tehnične pomanjkljivosti so veliko manj pomembne, gre bolj za neprijetnost pri nadziranju. Postopek napolnitve podatkov se zaplete v odvisnosti od razlik med lokalnim računovodskim informacijskim sistemom in Hyperionom. Več kot je postopkov, več je možnih napak. Še posebej se napake rade dogajajo v časovni stiski, ki zavlada enkrat mesečno ob roku za pošiljanje podatkov. Kontrolerji s tehničnim urejevanjem izgubljajo dragocen čas za pregled in analizo podatkov.

Tehnične težave se v Skupini Gorenje že odpravljajo z vpeljavo enotnega poslovno informacijskega sistema SAP v odvisne družbe. Glavna značilnost tega sistema je **enotni kontni načrt Skupine**. Pojma ne smemo mešati s hyperionovimi kodami, saj gre tu dejansko za kontni načrt, ki je v uporabi v vseh družbah Skupine, kjer SAP že deluje. Prednost tega sistema je, da računovodja ob odprtju konta izbere že obstoječi konto ali pa nov konto javi v obvladujočo družbo, kjer ga odprejo v skupinskem kontnem načrtu. Ta isti konto je v glavni knjigi odvisne družbe razporejen po lokalni zakonodaji, medtem ko ga v obvladujoči knjigi razporejamo po MSRP. S tem je tehnična plat problema rešena, medtem ko vsebinska ostaja. Vsebinska se pojavlja ob odpiranju novih kontov in ob vpeljavi sistema SAP v odvisne družbe, ko je potrebno prevesti lokalne konte v konte skupinskega kontnega načrta.

Mesečna poročila in analiza poslovanja

Na podlagi teh mesečnih poročil od 1.1.2007 pripravljamo dve obliki standardiziranih poročil, in sicer: »**one page report**« ter četrtletne konsolidirane računovodske izkaze, ki jih pripravljamo za seje nadzornega sveta.

Tabela 2: Kazalniki merjenja uspešnosti poslovanja v poročilu »one page report«

Gorenje, d.d., Velenje

v TEUR

	2007		Načrt 2007		2006		Primerjave	
	jan-feb		Leto		jan-feb		prim.	doseg.
	Znesek	Delež	Znesek	Delež	Znesek	Delež	07/06	07 v N.07
KAZALNIKI USPEŠNOSTI POSLOVANJA								
Čisti prihodki od prodaje na zaposlenega (v EUR)								
Dodana vrednost na zaposlenega (v EUR)								
Prosti denarni tok (v EUR)								
Stroški dela na zaposlenega (v EUR)								
Učinkovitost dela (čisti prihodki od prodaje / stroški dela)								
EBITDA / čisti prihodki od prodaje								
Operativna učinkovitost								
Ekonomska dobičkonosnost								
Vezave (dnevi)	povprečje	stanje		stanje	povprečje	stanje		
* zaloge								
* terjatve do kupcev								
* obveznosti do dobaviteljev								

Vir: Prirejeno po internem gradivu Gorenja, d.d.

Legenda: EBITDA (ang. Earnings before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization) lahko označimo kot poslovni izid iz poslovanja povečan za stroške amortizacije.

»One page report« (celotno poročilo v Prilogi 2) je glavno redno mesečno analitično poročilo za posamezno družbo. Poleg prikaza kratke bilance stanja in izkaza uspeha ter nabora stroškov, ki so zanimivi za redno spremljavo, vsebuje še zgornje kazalnike ter prilagojen izračun integralnega pokritja stroškov trga, kjer deluje družba. Glava poročila vsebuje obdobja, ki so podlaga za vodoravno analizo podatkov. Poleg nje imamo med kazalniki še kazalnike, ki imajo lastnosti navpične analize podatkov - (EBITDA/ Čisti prihodki od prodaje). Med bolj zanimive kazalnike lahko štejemo kazalnik **prostega denarnega toka, operativne učinkovitosti in ekonomske dobičkonosnosti**.

Prosti denarni tok izračunamo kot: $(EBIT^{29} - \text{davki} + \text{amortizacija} - \text{investicije} - \Delta(\text{zaloge} + \text{terjatve}))$

Kazalnika operativne učinkovitosti in ekonomske dobičkonosnosti sta zanimiva predvsem zato, ker je njun izračun prirejen potrebam Skupine Gorenje. Izračuna operativne učinkovitosti in ekonomske dobičkonosnosti sta:

Operativna učinkovitost = $((\text{stroški materiala} + \text{stroški dela} + \text{stroški storitev} - \text{stroški tržnega komuniciranja} - \text{stroški servisiranja} + \text{amortizacija} + \text{odpisi obratnih sredstev} + \text{rezervacije} + \text{drugi poslovni odhodki}) / \text{čisti prihodki od prodaje})$

Ekonomska dobičkonosnost = $((\text{dobiček iz poslovanja} + \text{stroški servisiranja} + \text{stroški tržnega komuniciranja} - \text{odhodki za obresti} + \text{prihodki za obresti} - \text{stroški lastniškega kapitala}) / \text{čisti prihodki od prodaje})$

Pri čemer se stroški lastniškega kapitala izračunajo kot: kapital zmanjšan za čisti poslovni izid tekočega obdobja in pomnožen z zahtevano donosnostjo, ki jo vsako leto sproti določi uprava.

²⁹ EBIT (ang. Earnings before Interests and Taxes) ustreza poslovnemu izidu iz poslovanja.

Izračun operativne učinkovitosti in ekonomske dobičkonosnosti je prilagojen zaradi izločitve stroškov tržnega komuniciranja in servisiranja v garancijskem roku, na kar odvisne družbe nimajo vpliva, saj so ti stroški v glavnini odvisni od matičnega podjetja.

Poleg kazalnikov in bilanc smo kot sestavni del »one page reporta« omenili še **integralno pokritje**. Namen tega je prikazati pokritja, ki jih dosegajo izdelki podjetja na določenem trgu. Prikazujemo tri ravni pokritij, od katerih sta pokritje na ravni proizvodnih stroškov (I14) in pokritje na ravni polne lastne cene (I23) izračunana znotraj krovne družbe, integralno pokritje pa poleg krovne družbe zajema še poslovni izid PET-a; torej od proizvodnje do kupca. Pokritje I14 je izračunano na ravni transferne cene, ki zajema neposredne in posredne stroške proizvodnje. Pokritje I23 pa na ravni polne lastne cene na meji tovarne vključno z izhodno logistiko. Integralno pokritje je seštevek pokritij pri krovni družbi pokritja na ravni polne lastne cene (I23) in čistega poslovnega izida PET-a.

Tabela 3: Integralno pokritje v t.i. »one page reportu«

Gorenje, d.d., Velenje v TEUR	2007		Načrt 2007		2006		Primerjave	
	jan-feb		Leto		jan-feb		prim.	doseg.
	Znesek	Delež	Znesek	Delež	Znesek	Delež	07/06	07 v N.07
Pokritje pri krovni družbi								
Pokritje pri krovni družbi (I23)*								
Pokritje pri krovni družbi (I14)**								
Integralno pokritje***								
Prodane količine								
*lastna proizvodnja								
*dopolnilni program								

Vir: Prirejeno po internem gradivu Gorenja, d.d.

Tovrsten izračun integralnega pokritja za izdelke od proizvodnje do kupca je začasna rešitev. Z uvedbo poslovno informacijskega sistema SAP v ostale družbe Skupine se bo prenesla tudi CO-PA³⁰ ali analiza dobičkonosnosti. Glede analize dobičkonosnosti si prizadevamo, da bi to najprej vzpostavili v proizvodnih družbah, kot naslednji korak pa še v ostalih družbah skupine. Tako CO-PA že deluje v krovni družbi, vzpostavlja pa se v družbi Mora Moravia s. r.o., Marianske Udoli in Gorenje aparati za domačinstvo, d.o.o., Valjevo. Sami ključni za razporeditev posrednih stroškov so znotraj krovne družbe dogovorjeni glede na analize, želje posloводства in pogajanja med posameznimi oddelki.

Težava izračuna integralnega pokritja po družbah, kjer CO-PA še ne deluje, je v tem, da je njegova uporabnost le za dobro poučene bralce, ki dobro poznajo same tržne razmere na posameznem tržnem področju oziroma v državi. Le poslovodje posameznih območij namreč poznajo tržne cene, prodajno paleto – imenovano »gama« in povprečne cene, ki jih za to paleto družba dosega na trgu.

Družb nikoli ne moremo primerjati le s kazalnikom integralnega pokritja, saj se je potrebno zavedati, da je konkurenca od trga do trga različno močna, različna pa je tudi stabilnost trgov. To

³⁰ CO-PA je analiza dobičkonosnosti, zgrajena znotraj poslovno informacijskega sistema SAP, ki deluje znotraj SAP-ovega OLAP modulom Business Warehousea, kjer se izračunava dobičkonosnosti prodajnega vidika izdelkov.

se rešuje tako, da so družbe razdeljene na tržna območja, ki zajemajo trge, ki so si podobni. Družbe, ki delujejo na območjih s slabšimi pokritji, morajo zato dosegati druge cilje, kot je premikanje v višje cenovne razrede (višje pozicioniranih znamk Skupine Gorenje), povečanje obsega prodaje in tržnega deleža. Prodaja po tržnih območjih je uravnotežena na način razpršitve, kot da bi razpršili tržne naložbe na borzi, od tveganih, mešanih do netveganih. Bistveno je, da je izračun pokritja pri krovni družbi za Skupino ugoden. Izračun zajema tako lastno proizvodnjo kot dokupni in dopolnilni program, ki sta v glavnem centralizirana, vodena s strani krovne družbe, zaradi doseganja sinergij.

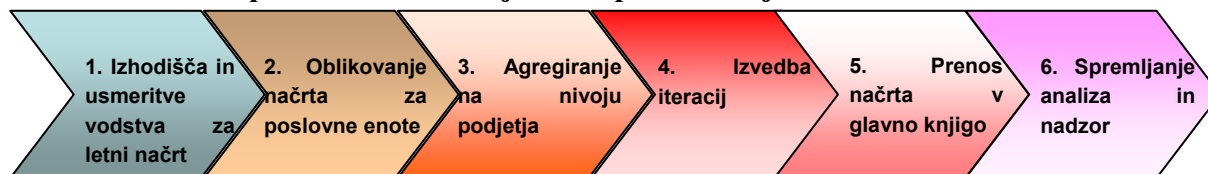
Mesečno poročanje poleg »one page reporta« zajema še izračun pokritij po ostalih ravneh, ki jih pripravi kontroling krovne družbe, ter štiri skupne tabele, kjer so strnjeni podatki za vse družbe: tabela čisti poslovni izid in čisti prihodki od prodaje, zaposleni, zaloge in ROS oziroma operativno učinkovitost in tabela izračuna dobičkonosnosti za vsako družbo. (Poročila najdete v prilogi 2.)

4.2.3.2 Izdelava letnih poslovnih načrtov

Proces načrtovanja

»Načrtovanje je najmanj avtomatiziran in najdražji proces v večini organizacij,« trdi Kaligaro (2006). Teoretično vsebuje proces letnega načrtovanja na ravni PET-ov v Skupini Gorenje naslednje korake, kot jih najdemo na Sliki 9:

Slika 9: Koraki v procesu načrtovanja v Skupini Gorenje



Vir: Kaligaro (2006)

H koraku 1. Izhodišča in usmeritve pripravimo vsako leto v Velenju, njihova oblika se vsako leto malce spreminja. Tisto, kar vsako leto ostaja isto, so ocene makroekonomskih razmer priznanih inštitutov, uradov in organizacij, ki jih priložimo v izhodišča. Poleg samih izhodišč se kot popolnoma tehnično opravilo že v začetku leta izvede nadgradnja sistema Hyperion. Pri slednjem gre največkrat za periodično nadgradnjo³¹, včasih pa tudi za spremembo logike in dodajanje novih postavk. Takšna nadgradnja logike postavk se zgodi predvsem ob spremembi računovodskih standardov ali računovodskih smernic Skupine Gorenje. Pri načrtovanju se uporablja malce skrajšan kodni sistem, kot smo ga predstavili pri mesečnem poročanju, saj je za smiselno planiranje mesečni preveč podroben.

H koraku 2. Odvisno od organizacije posamezne odvisne družbe se znotraj nje oblikujejo poslovni načrti za oddelke, ki so deloma posledica načrtov, ki jih načrtujejo deloma v skladu z

³¹ Vsako leto je potrebno nadgraditi Hyperion in izvesti t.i. »roll-over« proces, kjer se zamenjajo predvsem periodične oznake in ponovno definirajo obdobja podatkov - npr. tekoči letni načrt postane načrt preteklega leta.

zahtevami oziroma željami matične družbe. Samostojnost pri odločanju se spreminja iz leta v leto in v odvisnosti od družbe. Samostojnost je po naših opažanjih odvisna predvsem od pomembnosti družbe za Skupino, zahtevnosti trga in splošnih gospodarskih razmer v državi, kjer družba deluje. Družbe, ki delujejo na gospodarsko in politično nemirnejših območjih, imajo več samostojnosti, ko gre za samo prodajno politiko, medtem ko so pri naložbeni politiki bolj omejene. Nasprotno imajo družbe, ki delujejo na bolj stabilnih trgih in so »pomembnejše« za Skupino Gorenje, več svobode glede naložb, vendar so njihovi prodajni načrti bolj narekovani s strani krovne družbe.

H koraku 3. Sledi agregiranje na ravni podjetja, pred katerim je nujno oceniti poslovanje družbe do konca tekočega leta. Takšna ocena služi kot predpriprava za načrt in ocenjevanje uresničljivosti načrta s strani posloводства matične družbe in kontrolinga, ki usmeri pozornost poleg vsebinske tudi na tehnično plat ocene. Proces načrtovanja namreč poteka v zadnjem četrtletju tekočega leta, tako da je ocena poslovanja do konca leta dokaj realna za načrtovanje. Hkrati je ocena tehnična podlaga za izračun postavk bilance stanja v letnem načrtu. Šele tako agregiran poslovni načrt se pošlje v kontroling odvisnih družb v Gorenju, d.d., v obliki ekstrakta, ki je podoben mesečnemu pošiljanju podatkov, le da sta tokrat v programu nastavljena obdobje načrta za prihodnje leto ter manjša podrobna delitev kod.

H koraku 4. Po prenosu načrtovanih podatkov se le-ti pregledajo po vsebinski in tehnični plati. V kolikor niso v skladu s pričakovanji, se zahteva dodatna pojasnila ter hkrati vrne v proces načrtovanja skupaj z dodatnimi navodili. Tak primer so bili npr. v letu 2007 stroški za razgradnjo in odstranjevanje elektronske in električne opreme, bolj znani kot direktiva WEEE. Zaradi vstopa Bolgarije in Romunije v EU je bilo potrebno dodatno planirati stroške razgradnje v Gorenju Bulgaria EOOD in Gorenje Romania S.r.l.

H koraku 5. Potem, ko je načrt sprejet, se ga zaklene tako v Hyperionu, kjer so računovodski podatki vseh odvisnih družb, kot v SAP-u, kjer so količinski podatki po trgih, kjer delujejo družbe.

H koraku 6. Tu sklenemo krog z mesečnim poročanjem, saj vsa mesečna poročila, ki jih izdaja kontroling odvisnih družb, katerih prejemnik je posloводство matičnega podjetja, vsebujejo tudi primerjavo dejanskih mesečnih podatkov s poslovnim načrtom za tisto leto. Torej načrtom, ki je bil sprejet pred več kot letom dni, če gre za primerjavo v mesecu decembru. Slednje povzroča lahko povzroči težave, kadar se razmere v tekočem letu odvisne družbe močno spremenijo.

Slabosti procesa letnega načrtovanja

Slabosti procesa letnega načrtovanja je Kaligaro (2006) strnil v naslednje točke:

- časovno intenziven proces,
- težko ga je izvajati brez posegov v redno poslovanje,
- sinhronizacija med oddelki in poslovnimi enotami ter med operativnim in investicijskim načrtom,
- najti pravo mero podrobnosti v načrtovanju,

- poudarek je na kratkoročnih in ne na dolgoročnih rezultatih,
- postopek načrtovanja je slabo dokumentiran.

Poglejmo si nekaj slabosti procesa letnega načrtovanja podrobneje:

Težko ga je izvajati brez posegov v redno delovanje – načrtovanje zahteva temeljito analizo in delovanje na vseh ravneh skupine, kar ni lahko v odvisnih družbah, ki so kadrovsko omejene. Čas načrtovanja sovпада s pomembnim prodajnim obdobjem (jesen in zima), ko prodaja po dopustih spet oživi. Sinhronizacija med oddelki in poslovnimi enotami ter med operativnim in investicijskim načrtom – v tem obdobju poteka veliko usklajevanj med oddelki, in sicer: znotraj krovne družbe, znotraj odvisnih družb in med krovno in odvisnimi družbami. Samo v kontrolingu odvisnih družb morajo kontrolerji pregledati več kot 10 družb (njihovih računovodskih izkazov, specifikacij stroškov, specifikacij naložb). To se dogaja sproti, ko vsa usklajevanja še niso končana, šele na koncu, ko so načrti usklajeni z vsebinskega in s tehničnega vidika, se oblikuje enoten načrt za prihodnje leto, ki ga obravnavata uprava in nadzorni svet krovne družbe. Najti pravo mero podrobnosti v načrtovanju – časovne in kadrovske omejitve, omejitve informacijskih sistemov in omejitev stabilnosti okolja, v katerem družba deluje ne dopuščajo prepodrobnega načrtovanja, saj bi bilo to popolnoma neproduktivno. Nasprotno preohlapno načrtovanje pomeni, da se moč načrtovanja razvrednoti. Težava pri načrtovanju je, da vsi želijo zadovoljiti svoje kratkoročne cilje, saj dolgoročni neredko pomenijo slabše kratkoročne rezultate. Postopek načrtovanja je slabo dokumentiran – načrtovanje poteka na osnovi analiz in ocen in ne osnovi listin, kot so računi in podobno. Načrtuje se v več različicah hkrati, zato je včasih težko obdržati nit podatkov, čeprav je osnova za načrt v Skupini Gorenje vedno ocena poslovanja do konca tekočega leta, ki se je po dosedanjih izkušnjah izkazala kot dovolj natančna.

4.3 Predlog izboljšave formalnega in neformalnega sistema nadziranja poslovnih enot v tujini Skupine Gorenje

4.3.1 Predlog izboljšave neformalnega nadzora

Naš namen ni iskanje pomanjkljivosti dosedanjega sistema neformalnega nadzora. Vrednotenje le-tega bi zaradi subjektivnosti neformalnega nadziranja zahtevalo bolj temeljito proučevanje. Hkrati se zavedamo tudi stroškov nadziranja, zato želimo predvsem opozoriti na možnosti razvoja dodatnih načinov neformalnega nadziranja, ki bi jih lahko uporabljali več, drugače ali sploh začeli uporabljati. Pri tem bo težišče na neformalnem nadzoru kontrolerjev, ki je po besedah Mlinarja (2007)³² s strani strokovnega kadra Gorenja, d.d., celo zaželen. Podobno smo zasledili tudi v literaturi (Kranias, 2000, str. 646).

Predloge za možne dopolnitve neformalnega nadziranja v prihodnosti smo strnili v naslednje točke:

1. izdelava letnega načrta obiskov odvisnih družb s strani kontrolerjev,
2. izmenjava kadra med odvisno in obvladujočo družbo in deljenje odgovornosti,

³² Darko Mlinar je direktor odvisne družbe Gorenje Bulgaria EOOD. Celoten intervju lahko najdete v prilogi 1.

3. organizacija internega izobraževanja glede računovodskih smernic in tehnologije nadziranja,
4. dosledna uveljavitev in uporaba uradnega jezika v skupini,
5. uporaba spletnih kamer pri komuniciranju.

K točki 1. Osebni stik je zelo pomemben, pravi Mlinar (2007). S čedalje več nizkocenovnimi letalskimi družbami in z dobrim načrtovanjem se približajo tudi odvisne družbe, katerih obisk je bil do zdaj precej drag. Poleg tega bi z letnim načrtom zmanjšali tudi pritisk na računovodje v odvisnih družbah, saj bi bili termini dogovorjeni vnaprej.

K točki 2. Izmenjava kadra med odvisno in obvladujočo družbo na področju poslovnega nadziranja je večplastna. Pri dosedanjem delovanju Skupine gre največkrat za vodstvene delavce in manjkrat za strokovne kadre z namenom pokrivanja vrzeli v odvisnih družbah ter mlade perspektivne kadre, poslane z namenom pridobivanja mednarodnih izkušenj. V primeru kratkoročne zaposlitve kadrov iz odvisnih družb v obvladujoči družbi bi dosegli, da se le-ti bolje spoznajo z organizacijsko kulturo Skupine, hkrati se uvedejo tudi v samo tehnologijo dela na svojem področju. Skupina ima od tega najmanj dvojno korist. Prvič, vpogled v kader odvisnih družb in s tem možnost odkrivanja perspektivnih kadrov. Drugič, kadri odvisnih družb se lažje socializirajo in prevzamejo vrednote organizacijske kulture, s tem pa bolje razumejo želje kolegov v obvladujoči družbi.

Obratno so kadri obvladujoče družbe sicer že v odvisnih družbah, toda ponavadi kot direktorji teh družb. Ti so soočeni z vsemi težavami zaposlenih, poslanih na začasno delo v tujino. Zato bi veljalo razmisliti o pošiljanju začetnikov v odvisne družbe v tujini, da bi si pridobili mednarodne izkušnje in spoznali tudi delo in družbe še z druge plati. Skupina bi s tem izluščila kadre, ki so najprimernejši za delovanje na tujem v prihodnosti. Poleg tega bi lahko to predstavila kot konkurenčno prednost na trgu delovne sile, saj je Skupina ena redkih v Sloveniji, ki ima to priložnost.

Drugi del predloga v zvezi z izmenjavo kadra vidimo v delitvi odgovornosti v slovenski družbi Danfoss Trati, ki je del skupine Danfoss. Slapničar in Rejc (2005, str. 95) sta ugotovili, da imajo slovenski poslovodje vloge tudi znotraj celotne korporacije. Tako so bolj vključeni v skupino in njihova uspešnost ni odvisna le od uspeha njihove družbe. Takšna oblika mrežnega organiziranja preprečuje popolnoma naravna trenja, ki jih sicer lahko zasledimo, ko je poslovodja odgovoren le za svojo družbo. Slabo lastnost take ureditve vidimo v tem, da poslovodji včasih zmanjka časa za ukvarjanje s svojo družbo. Zato ta del organiziranosti skupine Danfoss predlagamo kot rešitev problema v Skupini Gorenje tam, kjer se dogaja, da se posamezne enote preveč oddaljujejo oziroma si »nezdravo« konkurirajo znotraj skupine.

K točki 3. Poslovodno nadziranje, ki vključuje tudi mednarodno računovodstvo, zahteva od udeležencev široko znanje, razumevanje in disciplino. Skupna izobraževanja bi omogočila enotnejši pogled na posamezne kategorije in omogočila, da bi čim več udeležencev dobilo »skupinski vidik«. Mouritsen (2005, str. 99) pravi, da je odpor sestavni del pri mobilizaciji

računovodstva pri poslovnem nadziranju, vendar ta ne sme prerasti v razsežnosti, ki bi hromile odnose znotraj organizacije. Zato bi na takih izobraževanjih po našem mnenju morali dobiti besedo tudi računovodje odvisnih družb in razložiti svoj vidik in predloge k poslovnemu nadziranju. Ena večjih težav v praksi so nerazumevanje posameznih nalog, kar je v glavnem posledica različnih vidikov, in jezikovne pregrade. Zbliževanje vidikov v Skupini je nujnost, kar bomo prikazali v enem od najpogostejših primerov nesporazumov v naši praksi.

Primer 1: primer nesporazuma pri dojemanju povezanosti

Primer napačnega razumevanja pojma »nabavna vrednost prodanega blaga«. Nabavna vrednost prodanega blaga se za potrebe konsolidacije deli na povezane in nepovezane družbe. Tu naletimo na težavo, saj v nekaterih odvisnih družbah ta pojem različno razumejo. Mi namreč potrebujemo podatek za kolikšno vrednost trgovskega blaga so nabavili pri povezanih in za koliko pri ostalih družbah. Oni pa večkrat to razumejo kot stroške blaga prodanega blaga, ki so ga prodali povezanim in ostalim družbam. Večina sodobnih informacijskih sistemov podpira ravno to zadnjo različico, tako je stroške nabavne vrednosti mogoče pridobiti na bolj zapleten način z razknjiževanjem zalog. Vidik povezanosti je na prvi pogled zelo enostaven, toda v praksi je največ napak v konsolidiranih izkazih ravno zaradi nesporazumov glede povezanosti.

K točki 4. Jezik kot oblika nadzora sodi tako med formalne kot neformalne oblike nadziranja. Dodati je potrebno, da neformalne kratkoročne rešitve, ko se uporablja več jezikov hkrati, sicer rešijo marsikatero tekočo zagato pri poslovanju, po drugi strani pa zapletejo poslovanje. Previdnost pri pretiranih odmikih od uradno določenih jezikov skupine ni odveč, saj v nasprotnem slabimo komunikacijski sistem. Zato predlagamo, da se več pozornosti nameni jezikovnemu izobraževanju znotraj Skupine in terminološkem poenotenju. Kot primer lahko navedemo računovodske izkaze, kjer se angleški prevodi postavk glasijo zelo različno, kar pri neizkušenih uporabnikih povzroča nepotrebne težave in zaplete.

K točki 5. Nedvomno gre na prvi pogled za »igračo« iz znanstveno-fantastičnih filmov, ki je danes postala resničnost. Prednost uporabe spletnih kamer je predvsem v neverbalni komunikaciji in enostavni organizaciji videokonferenc. Slabost tovrstne tehnologije pa ta, da obremenjuje komunikacijska omrežja in da še ni popolnoma sprejeta kot »resno« komunikacijsko orodje predvsem pri starejših generacijah, ki še vedno prisegajo na faks in telefon. Tehnologija, ki je nedvomno del naše prihodnosti, bi še posebej prišla prav kontrolerjem, ki se s sogovornikom sploh še niso srečali.

4.3.2 Predlog izboljšave formalnega nadzora

Razvoj formalnega sistema nadziranja je v Skupini Gorenje del nenehnega procesa, ki se dogaja. Nesmiselno si je predstavljati, da je čez noč mogoče postaviti popolnoma nov sistem formalnega nadzora na področju finančne uspešnosti, ki bi ob tem še brezhibno deloval. Poleg tega je sistem že postavljen in ima po našem mnenju pravo smer razvoja. V Skupini Gorenje smo že pred časom definirali ključne točke, ki jih potrebujemo za spremljanje ekonomske in finančne uspešnosti PET-ov.

Slika 10: Ekonomska in finančna uspešnost poslovanja

EKONOMSKA IN FINANČNA USPEŠNOST POSLOVANJA (PRODAJE)								
Dobičkonosnost prodaje (poslovanja).	PK1 na ravni neposrednih stroškov surovin, material in proizvodnih storitev.	PK2 na ravni neposrednih stroškov proizvodnje.	PK3 na ravni polne proizvodne lastne cene ali nabavna vrednost prodanega blaga.	PK4 na ravni polne lastne cene.	PK5 na ravni variabilnih stroškov.			
Upravljanje čistih kratkoročnih sredstev.	(V,Q) stanje zalog, (V) stanje poslovnih terjatev, (v) stanje poslovnih obveznosti.	Povpr. / 12m (V,Q) stanje zalog, (V) stanje poslovnih terjatev, (v) stanje poslovnih obveznosti.	Povprečno stanje čistih kratkoročnih sredstev (12 m).	Dnevi vezave zalog, terjatev in obveznosti.	(V) popravki vrednosti terjatev (delež v ČPP), stanje dvomljivih in spornih (V in delež v ČPP).	Raven kakovostnega zavarovanja terjatev (delež v stanju).	Dolgoročne stvarne in finančne naložbe (V)	Čiste finančne obveznosti (V, finančni vzvod).
Učinkovitost poslovanja.	Operativna učinkovitost.	EBIT, EBITDA,	Ekonomska dobičkonosnost.	Ekonomska produktivnost družbe.	Ekonomska produktivnost prodajnega personala.	Učinkovitost prodaje (na zaposlenega).	Delež variabilnih stroškov v ČPP.	Prelomna točka prodaje (V, Q).

Vir: interno gradivo Gorenja, d.d.

Legenda: PK(1,2,3, 4 in 5) = (ravni 1,2,3,4 in 5) prispevek za kritje; V = vrednostno; Q = količinsko; ČPP = čisti prihodki od prodaje; EBITDA (ang. Earnings before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization) lahko označimo kot poslovni izid iz poslovanja povečan za stroške amortizacije; EBIT (ang. Earnings before Interests and Taxes) ustreza poslovnemu izidu iz poslovanja.

Že v sami predstavitvi mesečnih poročil je razvidno, da je večina ključnih točk že upoštevana v njih ali vsaj prirejena na način, da se pridobijo podobne informacije o posamezni družbi. To je razvidno že iz poročil v prilogi 2. Kljub dobro postavljenemu modelu, ki se z uvedbo dodatnih orodij znotraj poslovno informacijskega sistema SAP nenehno nadgrajuje, je po našem mnenju možnih še nekaj izboljšav. Predvsem v smislu sporočilnosti podatkov za bralca. Zavedati se moramo, da nimajo vsi bralci, ki jih zanimajo podatki o odvisnih družbah, ekonomske izobrazbe. Kot drugo pa to, da so ti bralci, četudi so dobro podkovani v branju poročil, zelo na tesnem s časom, zato jim je potrebno branje poročil olajšati. Pregledati morajo

namreč ogromno informacij, zato le-te ne smejo ostati skrite v množici ostalih podatkov. Težave, katere danes pestijo poslovodje, so da ni več problema v pomanjkanju informacij, ampak v njihovi poplavi.

4.3.2.1 Vsebinske izboljšave mesečnega poročilnega sistema

Poštenost poročanja

Če se dotaknemo poštenosti poročanja, lahko ugotovimo, da imamo pri poenostavljenem spremljanju uspešnosti poslovanja s pomočjo integralnega pokritja znotraj »one paga report« težavo s transfernimi cenami znotraj skupine. Različni konkurenčni pogoji po državah, kjer konkuriramo, različnost njihovih zakonodaj narekujejo različne pogoje, po katerih posamezna odvisna družba kupuje proizvode pri krovni družbi. To pomeni, da se pri cenah proizvodov upoštevajo tržne razmere v posamezni državi. Če pogledamo integralno pokritje kot seštevek med pokritjem pri krovni družbi za posamezen trg in čistega poslovnega izida odvisne družbe, le-ta ni popolnoma primerljiv po družbah, saj se lahko prodajna cena krovne družbe od trga do trga razlikuje zaradi različnih konkurenčnih razmer. V idealnih razmerah bi se morala vpliv nižjih cen na posameznem trgu na nižje pokritje pri krovni družbi in višji poslovni izid pri odvisni družbi na tem trgu nevtralizirati, seveda ob predpostavki, da odvisna družba obvladuje stroške na ravni, ki je primerljiva s celotno Skupino oziroma drugimi PET-i.

Rešitev tega problema je uporaba analize dobičkonosnosti CO-PA v vseh družbah. Z uporabo slednje bodo neto prodajne cene osnova za primerjavo trgov ali fakturirane neto prodajne cene za ocenjevanje posameznega poslovanja. Dokler analiza dobičkonosnosti CO-PA ne bo vzpostavljena v vseh družbah, bodo kazalci integrirane dobičkonosnosti primerni le za individualno presojo dobro obveščenih bralcev, nikakor pa to ne more biti temelj, na katerem bi lahko na splošno ugotavljali uspešnost družbe.

V smislu proceduralne poštenosti zaradi različne višine transfernih cen bi tu veljalo uporabnike opozoriti, da gre pri kazalniku integrirane dobičkonosnosti izključno za vodoravno in navpično računovodsko analizo posamezne družbe

V zvezi s poštenostjo postopkov poročanja predlagamo, da bi družbe poleg območnega vidika, spremljali tudi glede na njihovo poslanstvo. Z vidika spremljanja bi bilo potrebno ločiti družbe na pomembne in nepomembne, saj je potrebno poudariti, da danes nadziranje nepomembne družbe, še posebej, če nimamo vse programske opreme, vzame več časa kot nadziranje pomembne.

Primer napačne interpretacije podatkov kot oblika proceduralne poštenosti

V velikih sistemih se okoliščine poslovanja spreminjajo iz dneva v dan, nemogoče je vse odgovorne seznaniti o vseh podrobnostih. Tu pride do težav, saj tudi odgovorni poslovodje v posameznem PET-u objektivno ne morejo obvladati vseh podrobnosti sprememb. Spremembe so stalnica poslovanja, in kadar so le-te pozitivne za odvisno družbo, jih poslovodje lažje odrinejo iz seznama priorit. Tehnologija obdelave podatkov, kot jo imamo v Skupini Gorenje, kjer npr. služba Kontrolinga in računovodstva pripravi podatke v EUR po tečaju, ki poslovodji odvisne družbe ni znan, še dodatno poveča možnost napačne interpretacije

podatkov. Zato prikazujemo primer, kjer je prišlo do tega, da se je poslovodja odvisne družbe moral zagovarjati za slabe rezultate, čeprav ti sploh niso bili slabi.

Tabela 4: Pogost primer napačne interpretacije podatkov

POSLOVNOIZIDNA USPEŠNOST POSLOVANJA				
v TSIT	Načrt 2007		LETO 2006	
	Oцена 1-12			
	Znesek	Delež	Znesek	Delež
IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA		% v KD		
Čisti prihodki od prodaje	68.890	99,2	68.020	96,6
Kosmati donos iz poslovanja	69.424	100,0	70.441	100,0
Stroški blaga, materiala, storitev	53.472	77,0	55.442	78,7
Stroški dela	10.094	14,5	8.722	12,4
Amortizacija	1.796	2,6	1.944	2,8
Odpisi obratnih sredstev	191	0,3	525	0,7
Rezervacije	283	0,4	387	0,5
Drugi poslovni odhodki	173	0,2	742	1,1
Poslovni izid iz poslovanja	3.416	4,9	2.680	3,8
Rezultat finančnih gibanj	-647	-0,9	-479	-0,7
Poslovni izid iz rednega delovanja	2.769	4,0	2.201	3,1
Rezultat drugih gibanj	0	0,0	4	0,0
Celotni poslovni izid	2.769	4,0	2.204	3,1
Davek na dobiček	664	1,0	466	0,7
Čisti poslovni izid poslovnega leta	2.105	3,0	1.739	2,5
Povprečno število zaposlenih	893		868	
Kazalniki uspešnosti poslovanja				
Učinkovitost dela (čisti prihodki od prodaje / stroški dela)	6,8		7,8	

Vir: Interno gradivo Gorenja, d.d.

Z rdečimi krogi so izpostavljeni problemi, ki so jih našli poslovodje obvladujoče družbe. Pred tem so se namreč dogovorili, da bodo trgovske družbe odkupile več proizvodov in da bodo proizvodnjo količinsko povečali. To pa se ni odrazilo v sorazmerno višjih čistih prihodkih, povečalo se je tudi število zaposlenih, kar je povečalo delež stroškov dela v čistih prihodkih in poslabšalo kazalnik učinkovitost dela. V tem obdobju je namreč potekala reorganizacija, kjer je obvladujoče podjetje ukinilo dokupni in dopolnilni program³³ v odvisni družbi, s katerima je družba dosegala visoka pokritja fiksnih stroškov. Povečala sta se število zaposlenih in stroški dela na račun stroškov storitev fizičnih oseb. Poslovodja tega ni mogel opaziti, ker je podatke gledal v lokalni valuti, tam so bili podatki v načrtu 2007 višji od ocene za leto 2006 po preračunu v SIT, zato je na obravnavi rezultatov prišlo do nepravilne interpretacije doseženega rezultata, ki smo jo uspeli razčistiti šele kasneje.

Sporočilnost poročil

Pri sporočilnosti poročil bi kot prvo izboljšali to, da bi poročilu dodali **polja s komentarji**. Komentarje bi vpisali poslovodje odvisnih družb skupaj s svojimi ekipami. Tako bi olajšali marsikatero vsebinsko preverjanje, ki sledi v procesu izdelave poročila glede opaženih odstopanj od načrta oziroma na preteklo obdobje. Hkrati bi tako že sami opozorili na

³³ V Skupini Gorenje je dopolnilni program kot trgovsko blago, ki dopolnjuje proizvodni program (npr. pralni stroji z gornjim polnjenjem). Dokupni program pa je opredeljen kot ostalo trgovsko blago, ki se prodaja v Skupini, ne pa tudi proizvaja (npr. televizorji, DVD-predvajalniki, računalniki ...).

posebnosti pri svojem poslovanju in tako odprli morebitne vsebinske oziroma tehnične probleme, ki so nastali v procesu spremljanja in ocenjevanja uspešnosti. Čas izdaje poročil se ne bi podaljšal, saj bi le malce zamenjal zaporedje do pridobitve prave informacije.

Poudarek 5–ih kritičnih točk. Kontrolerji bi izbrali 5 kritičnih podatkov, jih obkrožili, izbor pa obrazložili z enim stavkom za vsako točko med opombami na koncu vsakega poročila, če se poročilo nanaša na posamezno družbo.

Sporočilnost kazalnikov

V Skupini Gorenje **ekonomsko dobičkonosnost** računamo kot prilagojeno čisto dobičkovnost prihodkov, podobno kot tudi operativno učinkovitost. Slednja bi morala npr. ob njeni visoki vrednosti povečati prosti denarni tok, če družba kljub solidnemu obvladovanju zalog in terjatev ne bi bila v obdobju močnega investiranja v osnovna sredstva. Namen izračuna kazalnikov je, da nam skupaj dajo čimbolj realno sliko, zato jih je potrebno spremljati povezano. To je bil verjetno tudi eden izmed razlogov, da smo v Skupini Gorenje začeli izračunavati ekonomske dobičkonosnosti in ne zgolj ROS. Da bi že v izračunu povezali čim več kategorij, smo vključili tudi vpliv lastniških in dolžniških stroškov financiranja odvisne družbe v enačbo. Drug tak primer je odvisnost izračuna integralnega pokritja in cen, po katerih odvisne družbe kupujejo blago od krovne družbe, kjer pa na dejansko uspešnost vplivajo še pogoji, po katerih družbe blago plačujejo. Tako valutno ščitenje in financiranje različno dolgih plačilnih rokov pade v breme krovne družbe. Cena ščitenja pred valutnim tveganjem v samem poročilu sicer ni zajeta, so pa zajeti dnevi vezave obveznosti do dobaviteljev in dnevi vezave zalog in vezave terjatev. Vprašanje, ki se pri tem poraja, je, če je povezava med različnimi kazalniki v samem poročilu dovolj vidna in nazorna, da jo manj poučeni bralci oziroma bralci, ki nimajo veliko časa, dovolj hitro zaznajo. Zato predlagamo, da bi v poročilih tudi grafično nakazali povezavo med posameznimi povezanimi kritičnimi kazalniki.

Druga točka, ki jo lahko izboljšamo pri sporočilnosti kazalnikov, je **ekonomska dobičkonosnost**, še posebej zdaj, ko smo dokončno postali del evropskega enotnega trga in evropske monetarne unije, je izračun stroškov lastniškega kapitala. Hkrati pa je večina PET-ov v državah EU. Glede na to, da gre za predvidljivo finančno okolje, ga je enostavno izračunati za vse družbe s sedežem v EU. Za ostale družbe bi bilo to malce težje. Zahtevano donosnost lastniškega kapitala bi lahko izračunali po CAPM-modelu.

Kot netvegano stopnjo donosa bi uporabili obrestno mero evroobveznic kot premijo za tveganje pa njihovo lokalno obrestno mero, če družba ni v državi, ki je del evroobmočja. Kot β pa se preprosto uporabi β za evropske proizvajalce bele tehnike.

Glede na to, da gre v našem primeru predvsem za naložbo krovne družbe, ki jo le-ta plasira v odvisne družbe, bi kot rešitev lahko izračunali le zahtevano donosnost naložbe krovne družbe in jo aplicirali v vseh odvisnih družbah.

Postavitev standardov za posamezne kazalnike

Stopnje razvitosti držav in naš položaj na trgih, kjer delujemo, otežujejo primerljivost med posameznimi družbami, ko gre za učinkovitost dela. Kapacitete družb, ki so v našem primeru predvsem v obliki skladišč in deloma trgovin, so zelo različno avtomatizirane, kar nedvomno otežuje primerjavo. Temu navkljub predlagamo, da se v računovodskih smernicah določi glavnina vrednosti za posamezne kazalnike. S tem bi se olajšalo delo bralcem, ki bi tako dobili vpogled, kje se nahaja družba znotraj Skupine Gorenje. Primer kazalnika, kjer bi bilo to mogoče enostavno izvesti, je kazalnik operativne učinkovitosti, ki je popolnoma v domeni poslovodij odvisnih družb. Hkrati pa nam ta kazalnik kaže nek standard ravnanja s stroški v Skupini Gorenje.

4.3.2.2 Tehnične izboljšave mesečnega poročilnega sistema

Uporaba možnosti avtomatične obdelave podatkov znotraj mesečnih poročil

Pri tehničnih izboljšavah poročil ne želimo spreminjati oblike, temveč dodati nove možnosti uporabe poročil, ki že obstajajo. Poročila so bila namreč oblikovana v skladu z željami uporabnikov. Naš namen je predvsem pokazati uporabnikom, kako lahko izboljšamo uporabnost s pomočjo tehnologije, ki je v poročila že vgrajena.

Vse več uporabnikov prejema poročila kontrolinga po elektronski pošti. S tem se odpirajo nove možnosti, saj so poročila izdelana v obliki Excelovih preglednic. Če pogledamo dosednji pregled poročil (Priloga 2), so le-ta, z izjemo nekaj parametrov iz skupnih tabel, osredotočena na podatke posamezne družbe. Skupne tabele so razvrščene po območjih in področjih. Trenutni nabor podatkov je v skladu z željami uporabnikov. Širjenje te oblike poročil bi bilo zaradi nepreglednosti nesmiselno. Z uporabo tehničnih možnosti obdelovanja podatkov znotraj Excela pa ne vidimo nobene ovire, da ne bi uporabnikom ponudili še več pogledov. Predvsem pa še več podatkov in možnosti, da jih na pregleden način prikličejo. Tehnično delovanje sistema in idejo podrobneje prikazujemo v Prilogi 3. Slednje bi povečalo avtonomijo uporabnikov pri obdelavi podatkov in jim omogočilo hitre analize, predvsem ko gre za skupinski pregled uspešnosti. Mogoča je uporaba grafičnih pripomočkov v skladu s sodobnimi načini oblikovanja informacij za poslovodje, kot to kažejo sodobne prakse. Več najdete v Oblikovanju informacij za managerje (2006).

4.3.2.3 Razmislek o tehnologiji obdelave podatkov in izdelavi poročil ter prihodnosti poročanja

Najprej nekaj misli o sodobni tehnologiji obdelave računovodskih podatkov, danes smo v skupini Gorenje v obdobju, ko se zaključuje poenotenje poslovnega informacijskega sistema znotraj celotne Skupine. Kljub vsemu je do popolne uveljavitve še kar nekaj nalog, poleg tega pa je to čas za prvo oceno, kaj je bilo storjeno prav in kaj narobe. V prehodnem času so nam nove tehnologije skupaj s starimi z nekaj prilagoditvami omogočile nove možnosti pri spremljanju uspešnosti poslovanja podjetji. Za sam prehod je bilo porabljen veliko naporov kontrolerjev, ki so v vmesnem času skrbeli predvsem za tehnično ustreznost podatkov.

V naslednji fazi bomo morali več časa posvetiti predvsem vsebinski plati pri nadziranju družb. Z razbremenitvijo kontrolerjev tehničnega dela se bo težišče prevesilo v poglobljeno analiziranje podatkov družb in trgov, kjer te delujejo. Iluzorno je pričakovati, da bo sodobna tehnologija sama po sebi rešila vse probleme tehnične priprave podatkov. Vedno bodo obstajale posebne okoliščine, kot so spremembe računovodskih standardov, sprememba pogleda, lastnosti programov in druge, ki jih s samo tehnologijo ni mogoče rešiti takoj. Te okoliščine bodo kontrolerje skupaj z informatiki venomer silile v to, da bo del skrbi namenjen tudi tehnični pripravi podatkov, čeprav je trend sodobnih poslovnih informacijskih sistemov vpogled v podatke »v živo«.

4.3.3 Pregled prednosti in slabosti predlogov izboljšav formalnega nadzora

Poštenost poročanja in delitev družb glede na njihovo poslanstvo:

Prednosti	Slabosti
1. lažji pregled po družbah, z ločitvijo na pomembne in nepomembne družbe z vidika operativnega delovanja Skupine	1. težavni kriteriji za razvrstitev teh družb, saj bi družbe venomer pritiskale za uvrstitev zdaj v eno, zdaj v drugo skupino
2. lažja določitev standardov uspešnega poslovanja za pomembne družbe	

Polja s komentarji:

Prednosti	Slabosti
1. hitrejša in vsebinsko natančnejša informacija	1. več dela pri pripravi podatkov za odvisne družbe in s tem večja poraba časa
2. razbremenitev odvisnih družb dodatnih zahtev po pojasnilih	
3. zagotavljanje večje poštenosti pri poročanju z osvetlitvijo posameznih problemov	
4. razbremenitev kontrolerjev enostavnih opravil	

Izpostavitev 5-ih kritičnih točk:

Prednosti	Slabosti
1. olajšati delo bralcem	1. nevarnost zavajanja bralcev, ki bi utegnili iz drugih podrobnosti poročila izbrati več
2. nazoren prikaz večjih sprememb obdobja	

Sporočilnost kazalnikov – povezanost kazalnikov

Prednosti	Slabosti
1. opozoriti na povezanost kazalnikov in s tem pokazati na relativnost dosežka, če se ga gleda zgolj skozi prizmo enega kazalnika	

Sporočilnost kazalnikov – izračun zahtevane donosnosti

Prednosti	Slabosti
1. s pomočjo modela izračunavati stroške lastniškega kapitala, ki bi tako sledili razmeram na trgu	1. zaradi spoštovanja načela prerazdelitvene poštenosti moramo vsem družbam postaviti isto ceno lastniškega kapitala
	2. na ta način se izgubi premija za višje tveganje, ki naj bi jo krovna družba iztržila na bolj tveganih trgih v primeru običajne finančne naložbe

Postavitev standardov za posamezne kazalnike

Prednosti	Slabosti
1. lažje spremljanje družb	
2. stremljenje celotne Skupine k boljšem ravnanju, npr. s stroški	

Uporaba avtomatične obdelave podatkov znotraj poročil

Prednosti	Slabosti
1. enostaven pregled podatkov po družbah	1. deluje le v elektronski obliki
2. enostavna možnost dodajanja podatkov in vidikov pregleda v skladu z željami bralcev	2. gre za dodatno datoteko k že obstoječemu naboru, kar še povečuje obseg podatkov
3. možnost grafičnega prikaza podatkov	
4. možnost prenosa modela podatkov iz Excela v druga OLAP-orodja v prihodnosti, tako da uporabnikom ostanejo	

5 Zaključek

Kakovostni poslovodni nadzorni sistemi v multinacionalnih skupinah so nuja, ki le ob pravilni rabi v kombinaciji z dovolj znanja, prizadevnosti, spretnosti in modrosti omogočajo preživetje in napredovanje skupin. Poslovodni nadzorni sistemi ohranjajo razmere za napredek skupine z blaženjem negotovosti, ki jih povzročajo spremembe v zunanjem okolju skupine in trenja znotraj skupin. Sodobna poslovna praksa in zgodovina tega področja sta polni rešitev in vprašanj ter dilem, ki jih prinaša poslovodno nadziranje.

Skupina Gorenje s svojim specifičnim razvojem, delovanjem v mednarodnem okolju, zrelo panogo ne zmore poslovati brez kakovostnega poslovodnega nadzornega sistema. Kakovosten poslovodni sistem v skupini že deluje, vendar je to živ sistem, ki mora nenehno slediti trendom sodobne teorije in prakse. Ni dovolj, da se pri tem zanaša le na visoko tehnološke proizvode vodilnih proizvajalcev poslovno informacijskih sistemov in zadnjih znanstvenih dognanj v zvezi s poslovnim nadziranjem, ampak so potrebni nenehni majhni koraki. Ti so predvsem cenejši, manj pretresljivi za skupino, hkrati pa pomenijo pot nenehnih sprememb, s katerimi se tudi potrebni veliki rezi v poslovodno nadziranje zbrusijo, da postanejo še učinkovitejši za uporabnike.

Predlagali smo izboljšave neformalnega poslovodnega nadziranja, ki povečujejo socializacijo zaposlenih v skupini tako v odvisnih kot krovni družbi. Spremenjen značaj Skupine Gorenje, ki se bo po napovedih s povečevanjem zaposlenih v tujih odvisnih družbah še spreminjal, terja razmislek o določenih izboljšavah, ki bi jih bilo relativno enostavno vpeljati v dnevne aktivnosti poslovodnega nadziranja. Izboljšave formalnega poslovodnega nadziranja so bolj tehnične narave in plod teoretičnih dognanj, tehnoloških zmožnosti in praktičnih izkušenj.

V prihodnje lahko pričakujemo še večje spremembe na področju poslovodnega nadziranja. Novih tehnologij poslovodnega nadziranja, ki bi korenito spremenile to aktivnost poslovnega življenja, ne pričakujemo. Pričakujemo pa spremembo gospodarskega in političnega okolja, ki bo od družb z zakonodajo zahtevalo več poslovodnega nadzora. Po drugi strani pa jim bo to s poenotenjem gospodarskega okolja omogočalo. Primeri, ki jih danes že lahko zasledimo kot direktivo o odstranjevanju elektronskih in električnih naprav in na drugi strani obveznosti uporabe Mednarodnih standardov računovodskega poročanja v javnih delniških družbah.

6 Izhodiščna literatura in viri

Literatura

1. Amat Oriol, Blake John, Gowthorpe Catherine, Pilkington Catherine. International accounting harmonisation – a comparison of Spain, Sweden and Austria. MCB University Press, European Business Review, 98 (1998), 3, str. 144-150.
2. Anthony Robert Newton, Govindarajan, Vijay. Management control systems. London: MacGraw-Hill, 2004, 851 str.
3. Askary Saeed. Accounting professionalism – a cultural perspective of developing countries. Managerial Auditing Journal, 21 (2006), 1, str. 102-111.
4. Bayou Mohamed E. Standadization Issues in Management Accounting Communication. MCB University Press: Accounting, Auditing & Accountability Journal, 6 (1993), 2, str. 32-51.
5. Belkaoui Ahmed Riahi. International and multinational accounting. London: Dryden Press, 1994, 502 str.
6. Bowman Sally, Duncan James, Weir Charlie. Decision-making in multinational corporation subsidiaries operating in Scotland. European Business Review, 12 (2000), 3, str. 129-136.
7. Chang Eunmi, Taylor M. Susan. Control in Multinational Corporations (MNCs): The Case of Korean Manufacturing Subsidiaries. Journal of Management, 25 (1999), 4, str. 541-565.
8. Chenhall Robert H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for Accounting, Organization and Society, 28 (2003), str. 127-168.
9. Chow W. Chee, Harrison I. Graeme, McKinnon L. Jill, Wu Anne. Cultural influences on informal information sharing in Chinese and Anglo-American organizations: an exploatory study. Accounting, Organizations and Society, 24 (1999), str. 561-582.
10. Chow W. Chee, Shields D. Michael, Wu Anne. The importance of national culture in the design of and preference for management control for multinational operations. Accounting, Organizations and Society, 24 (1999), str. 441-461.
11. Christensen Claus, Harzing Anne-Wil. Expatriate failure: time to abandon the concept? Career Development International, 9 (2004), 7, str. 616-626.
12. Chung Lai Hong, Gibbons Patrick T., Schoch P. Herbert. The influence of subsidiary context and head office strategic management style on control of MNCs: the experience in Australia. Accounting Auditing & Accountability Journal, 13 (2000), 5, str. 647-666.
13. Cunningham Gary M. Management Control and Accounting Systems under competitive Strategy. MCB University Press, Accounting Auditing & Accountability Journal, 5 (1992), 2, str. 85-102.

14. Čadež Simon. Kontingenčni pristop k oblikovanju sistema strateškega poslovnega računovodstva: empirična preverba v slovenskih podjetjih: doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005, 210 str.
15. Emmanuel Clive, Otley David, Merchant Kenneth. Accounting for management control. London: Chapman&Hall, University and Professional Division, 1991, 518 str.
16. Emmanuel Clive. Transfer Pricing. London: Academic Press, 1994, 172 str.
17. Evans Lisa. Language, translation and the problem of international accounting communication. Emerald Group Publishing Limited, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 17 (2004), 2, str. 210-248.
18. Feely J. Alan, Harzing Anne-Wil. Language Management in Multinational Companies. Cross Cultural Management, 10 (2003), 2, str. 37- 52.
19. Geppert Mike. Competence development and learning in British and German subsidiaries of MNCs. Why and how national institutions still matter? Personnel Review, 34 (2005), 2, str. 155-177.
20. Gowthorpe Catherine. Asymmetrical dialogue? Corporate financial reporting via the Internet. Corporate Communications An International Journal, 9 (2004), 4, str. 283-293.
21. Govindarajan Vijay, Gupta Anil K.1991a. Knowledge flows and the structure of multinational corporations. Academy of Management Review, 16 (1991), 4, str. 768-792.
22. Govindarajan Vijay, Gupta Anil K.1991b. Knowledge patterns, subsidiary strategic roles, and strategic control within MNCs. Academy of Management Proceedings, (1991), str. 21-25.
23. Hartmann Frank, Slapničar Sergeja. How formality of Performance Evaluation Affects Managerial Justice Perceptions and Motivations. EEA 2006 submission (2006).
24. Harzing Anne-Wil. An analysis of the functions of international transfer of managers in MNCs. Employee Relations, 23 (2001), 6, str. 581-598.
25. Henri Jean-Francois. Organizational culture and performance measurement systems. Accounting , Organizations and Society, (2004).
26. Hočevár Marko, Zaman Maja, Simon Čadež. Računovodske informacije za obvladovanje odvisnih podjetij na trgih nekdanje Jugoslavije Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Revizor, (2003), 7-8, str. 54-72.
27. Jarillo J. Carlos, Martinez I. Jon.The Evolution of research on coordination Mechanisms in Multinational Corporations. Journal of International Business studies, Fall (1989), str. 489-514.
28. Kaplan Robert S. Advanced management accounting. Upper Saddle River: Prentice Hall, 1998, 798 str.
29. Kranias S. Dimitrios. Cultural control: the case of Japanese multinational companies and their subsidiaries in the UK. Management Decision, 38 (2000), 9, str. 638-648.
30. Kranias S. Dimitrios. Formal control of the Japanese multinational companies to their subsidiaries in the UK. Managerial Auditing Journal, 16 (2001), 5, str. 297-306.

31. Kumar Anil, Palvia Parshant. Key data management issues in a global executive information system. MCB University Press: Industrial management & Data Systems, 101 (2001), 4, str. 153-164.
32. Macintosh N.B., Riccaboni A., Shearer. Transnational corporations and Expert Management control Systems: A Levinasian Philosophical Ethical Critique. Paper presented at European Accounting Association Annual Congress 2005, Gotheborg, Švedska 23.-25. maj 2005.
33. Martinez L. Zaida, Ricks David A. Multinational parent companies influence over human resource decisions of affiliates: U.S. firms in Mexico. Journal of International Business Studies Fall, (1989), str. 465-486.
34. Merchant Kenneth A., Van der Stede Wim A. Management control systems: performance measurement, evaluation, and incentives. New York: Prentice Hall, 2003, 701 str.
35. Meža Bernarda. Analiza informacijskih potreb članov uprave Gorenja: magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002, 80 str.
36. Mills Roger W. The Dynamics of Shareholder Value. Price Waterhouse, 1998, str. 256.
37. Mouritsen Jan. Beyond accounting change: design and mobilisation of management control systems. Journal of Accounting & Organisational Change, 1 (2005), str. 97-113.
38. Peltkorpi Vesa. Japanese organizational behaviour in Nordic subsidiaries; a Nordic expatriate perspective. Employee Relations, 28 (2006), 2, str. 103-118.
39. Peterlin Jožko. Obvladovanje finančnih tveganj: vrednotenje, računovodenje in nadziranje uporabe izpeljanih finančnih inštrumentov in varovalnih razmerji v praksi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005, str.398.
40. Piccard R. Robert, Reis Priscilla. Management control systems design: a metaphorical integration of national cultural implications. Managerial Auditing Journal, 17 (2002), 5, str. 222-233.
41. Rojc Emil. Gorenje v ogledalu petih desetletij: monografija Gorenja. Velenje: 2000, 183 str.
42. Slapničar Sergeja. Analiza Računovodskih izkazov – gradivo za vaje pri finančnem računovodstvu. (2005).
43. Slapničar Sergeja, Adriana Rejc Buhovac. Organizacijska kultura in managerski nadzor po mednarodnem prevzemu. Ljubljana: Časnik Finance, Globalno gospodarstvo in kulturna različnost, 2005, str. 159-180.
44. Šumah Nataša. Uvedba celovitega informacijskega sistema SAP R/3 v Gorenje: diplomsko delo. Maribor: Ekonomska poslovna fakulteta, 2005, 42 str.
45. Metka Tekavčič, Šink Darja. The Relationship Between Cost Management And Company Performance: The Slovenian Case. International Business&Economics Research Conference, 2002, Las Vegas.
46. Williams David. The developmment of foreign-owned manufacturing subsidiaries some empirical evidence. European Business Review, 98 (1998), 5, str. 282-286.

47. Zaman Maja. Pomen računovodskih informacij za poslovodsko uravnavanje odvisnih podjetij v tujini: empirična preverba teoretičnih spoznanj na primeru slovenskih podjetij: doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003, str. 234.
48. Zorman Blaž. Uporaba tehnologije OLAP v managersko informacijskih sistemih: diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003, str. 42.

Viri

1. GfK Group, Retail and technology. Gorenje/ MDA West Europe First Half Year 2006. [18.9.2006].
2. International Transfer Pricing 2003/2004. Pricewaterhouse Coopers, 2003, str.521.
3. Interno gradivo družbe Gorenje, d.d. Mesečno poročila. [8.5.2007].
4. Kaligaro Jože. Mehanizmi nadzora odvisnih družb. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005, predavanje pri predmetu Mednarodno računovodstvo, 2.12.2005
5. Kaligaro Jože. Sodobna orodja kontrolinga. Ljubljana, Ekonomska fakulteta, Cisef, 4.4. 2006.
6. Letno poročilo Skupine Gorenje za leto 2005. Velenje: Gorenje, d.d., 2006
7. Oblikovanje informacij za managerje, Ljubljana: Management informacijske komunikacije, Delavnica Ljubljana, 27.6.2006, str.71.
8. SRS 2006 - Slovenski računovodski standardi 2006. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2006.
9. Vprašanja za direktorja odvisne družbe. Intervju z g. Darkom Mlinarjem, direktorjem družbe Gorenje Bulgaria EOOD.[22.4.2007].
10. Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-UPB1 (Uradni list RS, št. 15/2005) <http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlid=200515&stevilka=433>

Priloga 1: Vprašanja za direktorja odvisne družbe

Vprašanja so bila postavljena g. Darku Mlinarju, dolgoletnemu direktorju odvisne družbe Skupine Gorenje, Gorenje Bulgari EOOD.

Splošni del

1. Kako lahko opišete svojo vlogo znotraj Skupine?

Glavna funkcija PET-a je trženje gospodinjskih aparatov Skupine Gorenje in skrb za poprodajne aktivnosti. Pri slednjem gre predvsem za organizacijo servisne dejavnosti, zagotavljanje ustreznih rezervnih delov in obravnavanje garancij.

2. Kako ocenjujete svojo samostojnost (po poslovnih funkcijah)?

Odvisna družba je samostojna v naslednjih poslovnih funkcijah: kadrovske funkciji, delno samostojni smo v finančni funkciji (delna odvisnost od Gorenja Beteiligungs m.b.H.), skladiščenju in vhodni ter izhodni logistiki, cenovni politiki in pri operativnih stroških. Sami tudi iščemo možnosti za nove naložbe, ki pa jih potrjuje uprava Gorenja, d.d.

3. Imate občutek, da se od vas zahteva več, kot dovoljujejo vaše pristojnosti?

Po našem mnenju tega ni, imamo dovolj samostojnosti za opravljanje dejavnosti.

Neformalne kontrole

1. Katera skupina ljudi po vašem mnenju izvaja neformalni nadzor nad vašim delovanjem?

Poslovodstvo matične družbe.

2. Katere oblike neformalnih kontrol lahko zaznate v svojem poslovanju?

Predvsem so to telefonski pogovori ter planska in tržna konferenca, ki sta vsaka na sporedu 1-krat letno.

3. Katere neformalne kontrole bi predlagali in katere bi izboljšali?

Želeli bi si predvsem več obiskov strokovnega kadra z različnih področji. Tako informacijske stroke za pomoč pri uvajanju poslovnega programskega sistema SAP, logistike, trženja in kontrolinga. Želeli bi si več osebnega stika z vsemi, ki v matični družbi sodelujejo z nami.

Formalne kontrole

1. Kdo po vašem mnenju izvaja največ formalnih kontrol vašega poslovanja znotraj Skupine?

To so predvsem oddelki: kontroling odvisnih družb, finančno upravljanje, trženje. Kontroling spremlja naše računovodske podatke, finančno upravljanje stanje naših kreditov in plačilne sposobnosti, oddelek trženja pa prodane količine aparatov.

2. Katere formalne kontrole ste opazili pri poslovanju?

V glavnem gre za poročila, ki jih pošiljamo kontrolingu za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov, mesečnega poročila, poslovnega načrta in za pripravo letnega poročila Skupine Gorenje. Nekaj poročil pa pošiljamo tudi prej omenjenima oddelkoma.

Druge vrste formalnih kontrol so predvsem navodila in usmeritve. Npr. računovodske usmeritve Skupine Gorenje.

3. Kako ocenjujete obremenjenost vaše družbe s formalnimi kontrolami obvladujoče družbe?

Gre za zelo kadrovsko obremenjujočo aktivnost, saj takrat naše poslovne funkcije na teh področjih obmirujejo.

4. Kaj bi spremenili in kaj vas moti pri formalnih kontrolah?

V poročilnem sistemu bi si želeli več specifik, ki bi ustrezale naši družbi, saj zaradi razlik med trgi poročil ni mogoče posploševati.

5. Kaj bi izboljšali pri sodelovanju s kontrolingom odvisnih družb?

Najmanj 1-krat letno bi se morali srečati kontrolerji v matični in odvisni družbi, si vzeti dovolj časa za pregled odprte problematike.

Priloga 2: Mesečno poročilo

»one page report«

ANALIZA USPEŠNOSTI POSLOVANJA DRUŽBE								
Gorenje Austria Handelsges.m.b.H	2007		Načrt 2007		2006		Primerjave	
	jan-feb		Leto		jan-feb		prim.	doseg.
	Znesek	Delež	Znesek	Delež	Znesek	Delež	07/06	07 v N.07
v TEUR		% v KD		% v KD		% v KD	v %	v %
IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA								
Čisti prihodki od prodaje								
Kosmati donos iz poslovanja								
Stroški blaga, materiala, storitev								
* Stroški blaga								
* Stroški materiala								
* Stroški storitev								
Stroški dela								
Odpisi obratnih sredstev								
Rezervacije								
Drugi poslovni odhodki								
Poslovni izid iz poslovanja pred amortizacijo (EBITDA)								
Amortizacija								
Poslovni izid iz poslovanja (EBIT)								
Rezultat finančnih gibanj								
* odhodki za obresti								
Poslovni izid iz rednega delovanja								
Rezultat izrednih gibanj								
Celotni poslovni izid								
Davek na dobiček								
Čisti poslovni izid poslovnega leta								
Pokritje pri krovnih družbi								
Pokritje pri krovnih družbi (I23)*								
Pokritje pri krovnih družbi (I14)**								
Integralno pokritje***								
Prodane količine								
*GA								
*ostalo								
Povprečno število zaposlenih								
BILANCA STANJA								
SREDSTVA								
Opredmetena osnovna in neopredm.dolg.sredstva								
Zaloge								
Poslovne terjatve								
Finančne naložbe								
Denarna sredstva								
AČR								
VIRI SREDSTEV								
Kapital								
Rezervacije / dolgoročne								
Poslovne obveznosti								
- od tega do podjetij v Skupini								
Finančne obveznosti								
- od tega do podjetij v Skupini								
PČR								
Število zaposlenih konec obdobja								
Investicije								
STROŠKI MATERIALA								
Osnovni material								
Pomožni material								
Energija								
Pisarniški material in strokovna literatura								
Drugi stroški materiala								
STROŠKI STORITEV								
Stroški pri izdelovanju proizvodov in opravljanju storitev								
Stroški logistike, vezani na prodajo izdelkov								
Stroški vzdrževanja								
Najemnine								
Stroški izobraževanja, službenih potovanj, dnevnic, nočnin								
Stroški plačilnega prometa in bančnih storitev								
Zavarovalne premije								
Intelektualne in osebne storitve								
Stroški tržnega komuniciranja in institucionalne propagande								
Stroški reprezentance								
Pogodbno delo								
Servisiranje v garancijskem roku								
Ostali stroški								
KAZALNIKI USPEŠNOSTI POSLOVANJA								
Čisti prihodki od prodaje na zaposlenega (v EUR)								
Dodana vrednost na zaposlenega (v EUR)								
Prosti denarni tok (v EUR)								
Stroški dela na zaposlenega (v EUR)								
Učinkovitost dela (čisti prihodki od prodaje / stroški dela)								
EBITDA / čisti prihodki od prodaje								
Operativna učinkovitost								
Ekonomska dobičkonosnost								
Vezave (dnevi)								
* zaloge								
* terjatve do kupcev								
* obveznosti do dobaviteljev								

*Opomba: Pokritje pri krovnih družbi do polne lastne cene

**Opomba: Pokritje pri krovnih družbi do polne proizvodne cene povečane za stroške marketinga in kakovosti

***Pokritje pri krovnih družbi do polne lastne cene s čistim poslovnim izidom odvisne družbe

Čisti prihodki in čisti poslovni izid

ČISTI PRIHODKI					v TEUR	ČISTI POSLOVNI IZID				
jan-nov. 2005	Načrt (LN) 2006	jan-nov. 2006	06/06N	06/05		jan-nov. 2005	Načrt (LN) 2006	jan-nov. 2006	06/06N	06/05
					Gorenje, d.d., Velenje					
					- konsolidacijske izločitve					
					- izločitev predstavništev in neposrednih stroškov držav					
					= prilagojeno Gorenje, d.d., Velenje					
					Gorenje I.P.C., d.o.o., Velenje					
					Bitern, d.o.o., Bistrica ob Sotli					
					Mora Moravia s.r.o., Mariánské Lázně, Češka Republika					
					Mora Slovakia, s.r.o., Bratislava, Slovenska Republika					
					Mora Hungaria Kft., Budapest, Madžarska					
					Gorenje AD, d.o.o. Valjevo					
					Gorenje Tiki, d.o.o., Ljubljana					
					Gorenje Orodjarna, d.o.o., Velenje					
					Gorenje Indop, d.o.o., Velenje					
					= izločitve					
					= Proizvodne družbe					
					Gorenje Skandinavien A/S, Danska					
					Gorenje AB, Švedska					
					Gorenje OY, Finska					
					Gorenje AS, Norveška					
					OÜ Gorenje, Estonija					
					SIA Gorenje, Latvija					
					= Skandinavija skupaj					
					Gorenje Austria Handelsges.m.b.H, Avstrija					
					Gorenje Vertreter GmbH, Nemčija					
					Gorenje spol. s r.o., Češka Republika					
					Gorenje Slovakia s.r.o., Slovenska Republika					
					Gorenje - real spol. s r.o., Češka Republika					
					Gorenje Polska Sp. z o.o., Poljska					
					Gorenje Budapest Kft., Madžarska					
					= Tržno področje severna in centralna Evropa					
					Gorenje France S.a., Francija					
					Gorenje Belux S.a.r.l., Belgija					
					Gorenje Koerting Italia S.r.l., Italija					
					Gorenje UK Ltd., Velika Britanija					
					Prihodki in poslovni izid pri krovni družbi					
					= Velika Britanija skupaj					
					Predstavništvo Alene					
					Gorenje Espana S.L., Španija					
					Predstavništvo Barcelona					
					= Španija skupaj					
					= Tržno področje zahodna Evropa					
					Gorenje Bulgaria EOOD, Bolgarija					
					Neposredni stroški pri krovni družbi					
					= Bolgarija skupaj					
					Gorenje Romania S.r.l., Romunija					
					Prihodki in poslovni izid pri krovni družbi					
					= Romunija skupaj					
					Predstavništvo Kijev					
					Predstavništvo Moskva					
					Gorenje USA Inc., Združene države Amerike					
					Prihodki in poslovni izid pri krovni družbi					
					= Združene države Amerike skupaj					
					Prihodki in poslovni izid Kitajske					
					Gorenje Gulf FZE, Združeni Arabski Emirati					
					= Tržno področje Ostali svet					
					Gorenje Zagreb, d.o.o., Hrvaška					
					Gorenje Commerce, d.o.o., Bosna in Hercegovina					
					Neposredni stroški pri krovni družbi					
					= Bosna in Hercegovina skupaj					
					Gorenje, d.o.o., Srbija					
					Predstavništvo Beograd					
					Gorenje Podgorica, d.o.o., Črna gora					
					Predstavništvo Priština					
					= Srbija in Črna gora skupaj					
					Gorenje Skopje, d.o.o., Makedonija					
					Gorenje GSI					
					= Tržno področje jugovzhodna Evropa in Slovenija					
					Gorenje Betelligungsges.m.b.H, Avstrija					
					- konsolidacijske izločitve					
					= prilagojeno Gorenje Betelligungsges.m.b.H, Avstrija					
					- izločitve					
					= trgovske družbe					
					GOSPODINJSKI APARATI					
					Gorenje Notranja oprema, d.o.o., Velenje *					
					Gorenje Glin, d.o.o. Nazarje					
					Gorenje Kuechen GmbH, Avstrija					
					Gorenje - kuchyne spol. s r.o., Češka Republika					
					Gorenje Kuhinje, d.o.o., Bosna in Hercegovina					
					- izločitve					
					NOTRANJA OPREMA					
					Gorenje GTI, d.o.o., Velenje					
					Hyundai auto Zagreb, d.o.o., Hrvaška					
					Gorenje Gostinstvo, d.o.o., Velenje					
					TCL, Velenje					
					Hyundai Auto, d.o.o., Srbija					
					Linea, d.o.o., Velenje					
					G.A. Betelligungsges.m.b.H, Avstrija					
					Gorenje Imobilija, d.o.o., Srbija					
					Gorenje Invest d.o.o., Srbija					
					Opte, d.o.o. Ptuj					
					KEMIS, d.o.o., Radomlje					
					KEMIS Zagreb, d.o.o.					
					KEMIS BiH, d.o.o.					
					Energygor, d.o.o., Velenje					
					ZEOS.ravnanje z električno/elektr. opr., Vrhnika					
					Istrabenz Gorenje energetski sistemi, d.o.o., Nova Gorica					
					Intrade energija, d.o.o., Bosna in Hercegovina					
					GEN - I, d.o.o., Krško					
					IG Prodaja d.o.o., Nova Gorica					
					Istrabenz-Gorenje, d.o.o., Hrvaška					
					Austrian Power Vertriebs, GmbH, Avstrija					
					Biplota, d.o.o., Nova Gorica					
					Vitales, d.o.o., Vitez, Bosna in Hercegovina					
					= Skupaj Istrabenz Gorenje energetski sistemi					
					- izločitve					
					TRGOVINA IN STORITVE					
					SKUPINA GORENJE					
					Izločitev prihodkov družb Hyundai					
					Izločitev prodaje Hyundai					
					Izločitev prodaje Telemacha					
					SKUPINA GORENJE - PRIMERLJIVO					

Tabel zalog, zaposlenih in ROI oziroma operativne učinkovitosti ne bomo prikazali, ker so urejene na podoben način kot zgornja tabela.

Dobičkonosnost po trgih

		Mesec 002.2007	Obdobje 002.2007 - 002.2007	Letni plan 2007
Količina prod.izdelkov	KOS			
..Bruto vrednost prodaje	EUR			
Komercialni rabat	EUR			
Garancijski rabat	EUR			
Marketinški rabat	EUR			
Letne, četrletne bonitete	EUR			
Finančni rabat	EUR			
Provizija				
Rabat za pospeševanje prodaje blagovne znamke Gorenje	EUR			
.Vsota rabatov	EUR			
..Fakturirana neto vrednost prodaje (=FNPC)	EUR			
Str.zunanje log	EUR			
..Neto vrednost prodaje (=NPC)	EUR			
.Povprečna neto prodajna cena	EUR/KOS			
.Neposredni proizvodni stroški (Nabavna vred. prod. blaga)	EUR			
Povprečni proizv.str.(NV)	EUR/KOS			
..PK na ravni neposrednih proizvodnih stroš. (raven FNPC)	EUR			
Stopnja prispevka za kritje 2 (FNPC)	%			
..PK na ravni neposrednih proizvodnih stroš. (raven NPC)	EUR			
Stopnja prispevka za kritje 2 (NPC)	%			
Statistični str. nabave	EUR			
Statistični str. kakovosti	EUR			
Statistični str. vzdrževanja	EUR			
Statistični str.dejavnosti raz. in razvoja	EUR			
.Polna proizvodna lastna cena (transferna cena)	EUR			
Povprečni transferni str.	EUR/KOS			
..PK na ravni transferne cene (raven FNPC)	EUR			
Stopnja prispevka za kritje 4 (FNPC)	%			
..PK na ravni transferne cene (raven NPC)	EUR			
Stopnja prispevka za kritje 4 (NPC)	%			
Neposredni stroški trženja in prodaje TP/drłave	EUR			
Neposredni stroški marketinga	EUR			
Neposredni stroški kakovosti	EUR			
..Lastna cena drłave / trłnega področja	EUR			
..PK na ravni lastne cene drłave/TP (raven FNPC)	EUR			
Stopnja prispevka za kritje 5 (FNPC)	%			
..PK na ravni lastne cene drłave/TP (raven NPC)	EUR			
Stopnja prispevka za kritje 5 (NPC)	%			
Splošni stroški trženja in prodaje	EUR			
Splošni stroški logistike	EUR			
Splošni stroški servisa	EUR			
Splošni stroški skupnih služb	EUR			
..Polna lastna cena	EUR			
..PK na ravni polne lastne cene (raven FNPC)	EUR			
Stopnja prispevka za kritje 6 (FNPC)	%			
..PK na ravni polne lastne cene (raven NPC)	EUR			
Stopnja prispevka za kritje 6 (NPC)	%			

Priloga 3: Možnost avtomatične obdelave podatkov

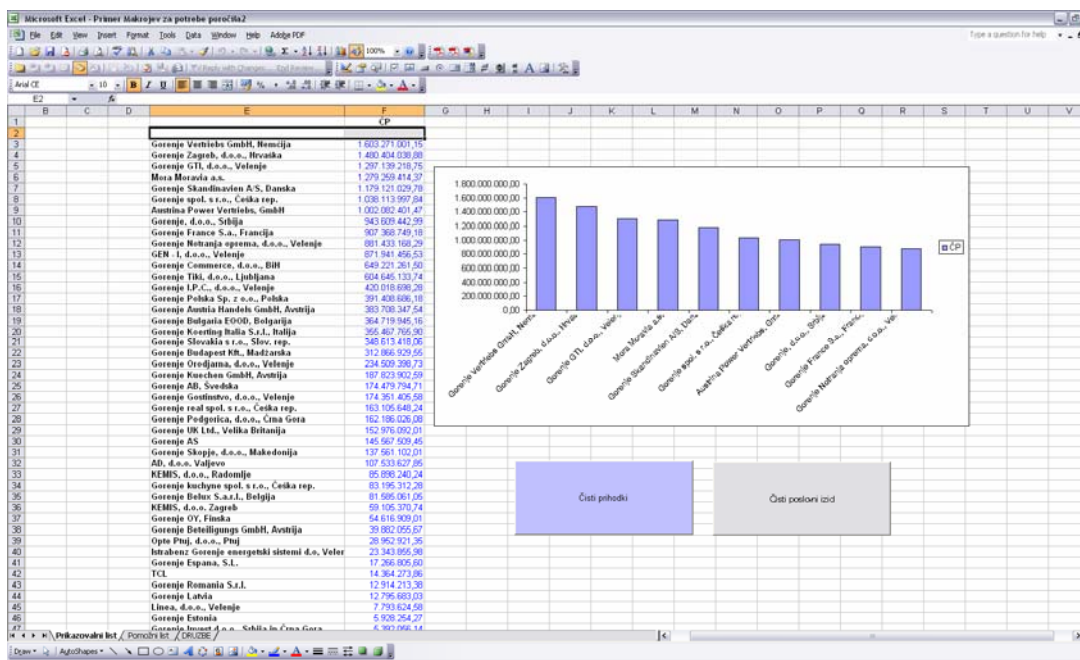
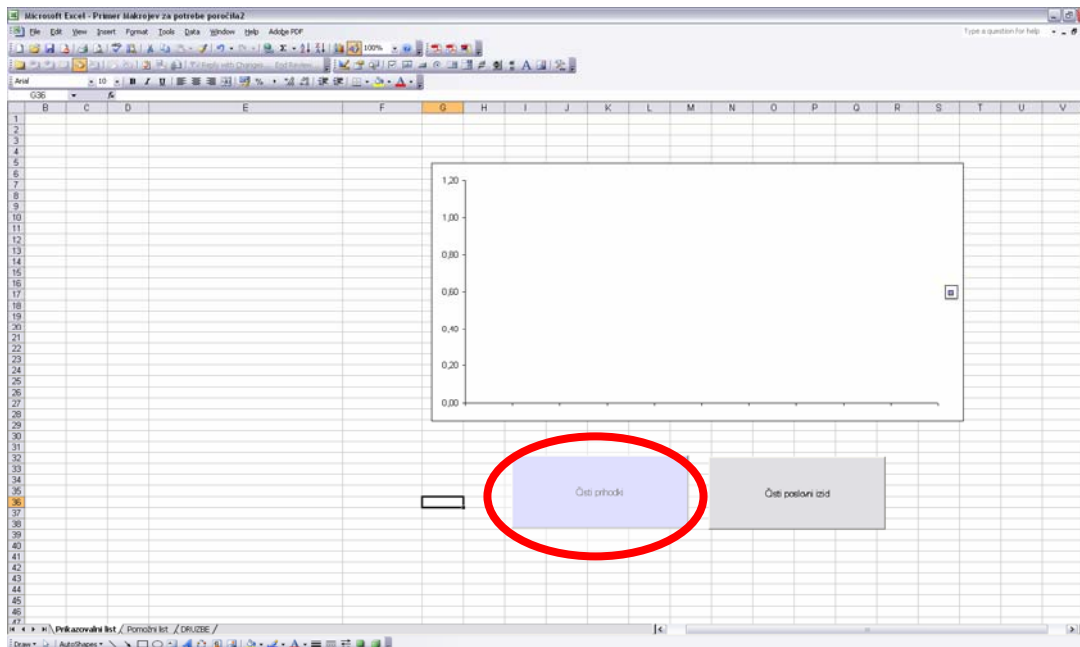
1. Podatki iz Hyperionove baze podatkov so na listu »DRUZBE«, ti tvorijo »one page report« in ostala poročila. Na ta list je mogoče uvrstiti še dodatne podatke po družbah, med drugim tudi kazalnike, ki jih je mogoče izračunati v samem Hyperionu.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
		PRV_2 299999	PRV_2 999998	PRV_2 999999	PRV_2 899999	PRV_2 322000	PRV_2 334300	PRV_2 303000	PRV_2 336510	PRV_2 337300	
1											
2	Gorenje, d.d., Velenje	13,00	13,00	13,00	13,00	13,00	13,00	13,00	13,00	13,00	
3	Gorenje I.P.C., d.o.o., Velenje	46,00	46,00	46,00	46,00	46,00	46,00	46,00	46,00	46,00	
4	Elbero, d.o.o., Bistrica ob Sotli	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
5	Gorenje Tih, d.o.o., Ljubljana	56,00	56,00	56,00	56,00	56,00	56,00	56,00	56,00	56,00	
6	Gorenje Tih, d.o.o., Beograd	49,50	49,50	49,50	49,50	49,50	49,50	49,50	49,50	49,50	
7	Gorenje Ovečje, d.o.o., Velenje	57,90	57,90	57,90	57,90	57,90	57,90	57,90	57,90	57,90	
8	Gorenje Indop, d.o.o., Velenje	66,30	66,30	66,30	66,30	66,30	66,30	66,30	66,30	66,30	
9	Mora Moravia a.s.	74,70	74,70	74,70	74,70	74,70	74,70	74,70	74,70	74,70	
10	Mora Slovaka, s.r.o., Bratislava	83,10	83,10	83,10	83,10	83,10	83,10	83,10	83,10	83,10	
11	Mora Hungaria, Kft., Budapest	91,50	91,50	91,50	91,50	91,50	91,50	91,50	91,50	91,50	
12	AD, d.o.o., Valjevo	99,90	99,90	99,90	99,90	99,90	99,90	99,90	99,90	99,90	
13	Proizvodne družbe	108,30	108,30	108,30	108,30	108,30	108,30	108,30	108,30	108,30	
14	Gorenje Vertikalno GmbH, Nemčija	116,70	116,70	116,70	116,70	116,70	116,70	116,70	116,70	116,70	
15	Gorenje Zagreb, d.o.o., Hrvatska	125,10	125,10	125,10	125,10	125,10	125,10	125,10	125,10	125,10	
16	Gorenje Skandinavien A/S, Danska	133,50	133,50	133,50	133,50	133,50	133,50	133,50	133,50	133,50	
17	Gorenje Austria Handels GmbH, Avstrija	141,90	141,90	141,90	141,90	141,90	141,90	141,90	141,90	141,90	
18	Gorenje France S.a., Francija	150,30	150,30	150,30	150,30	150,30	150,30	150,30	150,30	150,30	
19	Gorenje Commerce, d.o.o., BiH	158,70	158,70	158,70	158,70	158,70	158,70	158,70	158,70	158,70	
20	Gorenje spol. s r.o., Češka rep.	167,10	167,10	167,10	167,10	167,10	167,10	167,10	167,10	167,10	
21	Gorenje Koerting Italia S.r.l., Italija	175,50	175,50	175,50	175,50	175,50	175,50	175,50	175,50	175,50	
22	Gorenje Polska Sp. z o.o., Poljska	183,90	183,90	183,90	183,90	183,90	183,90	183,90	183,90	183,90	
23	Gorenje Slovacka s.r.o., Slov. rep.	192,30	192,30	192,30	192,30	192,30	192,30	192,30	192,30	192,30	
24	Gorenje real spol. s r.o., Češka rep.	200,70	200,70	200,70	200,70	200,70	200,70	200,70	200,70	200,70	
25	Gorenje, d.o.o., Srbija	209,10	209,10	209,10	209,10	209,10	209,10	209,10	209,10	209,10	
26	Gorenje Bulgaria EOOD, Bolgarija	217,50	217,50	217,50	217,50	217,50	217,50	217,50	217,50	217,50	
27	Gorenje Skopje, d.o.o., Makedonija	225,90	225,90	225,90	225,90	225,90	225,90	225,90	225,90	225,90	
28	Gorenje AB, Švedska	234,30	234,30	234,30	234,30	234,30	234,30	234,30	234,30	234,30	
29	Gorenje Budapest Kft., Madžarska	242,70	242,70	242,70	242,70	242,70	242,70	242,70	242,70	242,70	
30	Gorenje Podgorica, d.o.o., Črna Gora	251,10	251,10	251,10	251,10	251,10	251,10	251,10	251,10	251,10	
31	Gorenje UR Ltd., Velika Britanija	259,50	259,50	259,50	259,50	259,50	259,50	259,50	259,50	259,50	
32	Gorenje Belux S.a.r.l., Belgija	267,90	267,90	267,90	267,90	267,90	267,90	267,90	267,90	267,90	
33	Gorenje OY, Finska	276,30	276,30	276,30	276,30	276,30	276,30	276,30	276,30	276,30	
34	Gorenje Betellings GmbH, Avstrija	284,70	284,70	284,70	284,70	284,70	284,70	284,70	284,70	284,70	
35	Gorenje Gulf FZE	293,10	293,10	293,10	293,10	293,10	293,10	293,10	293,10	293,10	
36	Gorenje USA Inc., ZDA	301,50	301,50	301,50	301,50	301,50	301,50	301,50	301,50	301,50	
37	Gorenje Romania S.r.l.	309,90	309,90	309,90	309,90	309,90	309,90	309,90	309,90	309,90	
38	Gorenje AS	318,30	318,30	318,30	318,30	318,30	318,30	318,30	318,30	318,30	
39	Gorenje Estonia	326,70	326,70	326,70	326,70	326,70	326,70	326,70	326,70	326,70	
40	Gorenje Latvia	335,10	335,10	335,10	335,10	335,10	335,10	335,10	335,10	335,10	
41	Gorenje Espana, S.L.	343,50	343,50	343,50	343,50	343,50	343,50	343,50	343,50	343,50	
42	Gorenje Invest d.o.o., Srbija in Črna Gora	351,90	351,90	351,90	351,90	351,90	351,90	351,90	351,90	351,90	
43	Gorenje Istanbul Ltd.	360,30	360,30	360,30	360,30	360,30	360,30	360,30	360,30	360,30	
44	GSL Velenje	368,70	368,70	368,70	368,70	368,70	368,70	368,70	368,70	368,70	
45	Trgovske družbe	377,10	377,10	377,10	377,10	377,10	377,10	377,10	377,10	377,10	
46	Gorenje d.o.o., Velenje	385,50	385,50	385,50	385,50	385,50	385,50	385,50	385,50	385,50	

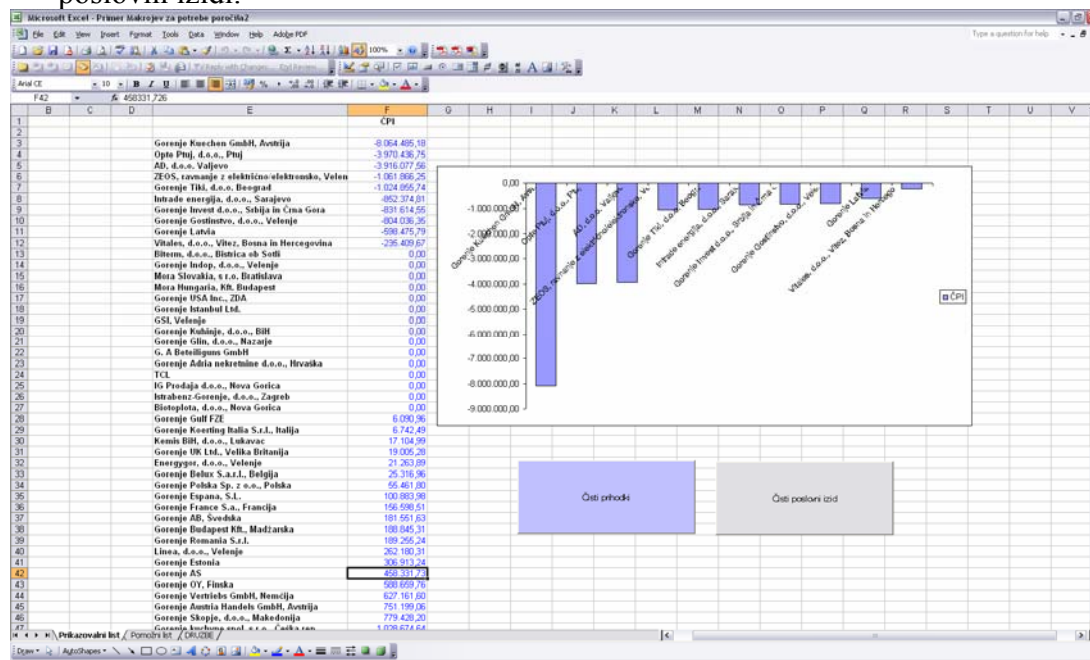
Vir: lastne tabele

2. Zaradi samega tehnološkega postopka smo vstavili »Pomožni list«, kjer se ti podatki procesirajo na način, ki omogoča pregleden prikaz v uporabniškem vmesniku.

3. Za uporabnike je zanimiv predvsem uporabniški vmesnik, ki smo ga uvrstili na »Prikazovalni list«. S pritiskom na gumb (obkroženo rdeče) »Čisti prihodki« dobijo v našem primeru uporabniki čiste prihodke po družbah, razvrščene od največjih do najmanjših. Poleg tega pa še grafični prikaz 10 največjih družb.



4. S pritiskom na gumb »Čisti poslovni izid« se uporabniku izpišejo najnižji čisti poslovni izidi.



Priloga 4: Podatki za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov in letnega poročila

Priprava konsolidiranih računovodskih izkazov temelji na redni mesečni bazi podatkov. Dodatno se od družb zahteva izpolnitev konsolidacijskih obrazcev - »specifikacij«, kamor družbe navedejo vse relacije do povezanih podjetji, ki so pomembne za konsolidiran prikaz postavk, ter morebitne prilagoditvene knjižbe, ki so potrebne zaradi uporabe različnih računovodskih standardov. Konsolidacijske obrazce potrjujejo revizorji ob reviziji letnih računovodskih izkazov družb, saj so osnova za izdelavo konsolidiranih računovodskih izkazov. Relacije do povezanih podjetji se v konsolidacijskem modulu programa SAP avtomatsko izločijo. V ta namen vsako leto v procesu konsolidacije v kontrolingu osvežimo konsolidacijske obrazce s svežimi bilančnimi podatki za vsako družbo posebej in osvežimo seznam družb. Pri izbiri družb v skupini sta računovodjem, ki izpolnjujejo te obrazce, v pomoč kontrolni list in fiksni seznam družb, s pomočjo katerega izberejo družbe, do katerih imajo relacije.

Slika: Primer obrazca specifikacij za izdelavo konsolidiranih računovodskih izkazov

Terjatve					
2	#NAME?			Priloge k bilanci stanja na dan	30.06.2005
70060 Predujmi za opredmetena osnovna sredstva dani podjetjem v skupini					
	Šifra družbe	transakcijska valuta	Ime	Vrednost v transakcijski valuti	Vrednost v lokalni valuti
	0129 Gorenje Vertriebs GmbH				
	0131 Gorenje France S.A.				
	0157 Gorenje Belux S.a.r.l.				
	0130 Gorenje Körting Italia S.r.l.				
	0133 Gorenje Skandinavien AS				
	0151 Gorenje Sverige AB				
	0140 Gorenje OY				
	0167 Gorenje AS				

Vir: lasten vir.

Slika prikazuje obrazec za eno od postavk. Računovodje lahko vpisujejo podatke le v zelena polja, druga polja so ustrezno zaščitena. Prav tako lahko izberejo valuto in družbo le s seznama, ki se jim odpre pri kliku na celico. To pa zato, ker se ob koncu datoteke oblikujejo prenosni listi, ki se jih uvaža v program SAP. Vse specifikacije imajo na dnu vrednost, ki je na tej kodi v bilančnih podatkih (v primeru na sliki je to koda 70060). V primeru, da vnosi vrednostno niso usklajeni z bilančnimi podatki, se na kontrolni plošči, kjer so številke listov, ki vsebujejo specifikacije za posamezne kode, prižge rdeča luč.

Kontrolna plošča znotraj konsolidacijskih obrazcev

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M
A=P	#NAME?	1	#NAME?		14	#NAME?		25	#NAME?		48	#NAME?
A=P (pril.)	0,00	2	#NAME?		15	#NAME?		26	#NAME?			
A=P (MSRP)	#NAME?	2.1	#NAME?		16	#NAME?		27	#NAME?			
		3	#NAME?		17.1	#NAME?		28	#NAME?			
		3.0	#NAME?		17.2	#NAME?		29	#NAME?			
		3.1	#NAME?		17.3	#NAME?		30	#NAME?			
		3.2	#NAME?		17.4	#NAME?		31	#NAME?			
		4	#NAME?		18.1	#NAME?		32	#NAME?			
		5	#NAME?		18.2	#NAME?		33	#NAME?			
		6	#NAME?		18.3	#NAME?		34	#NAME?			
		7	#NAME?		19.1	#NAME?		35	#NAME?			
		8	#NAME?		19.2	#NAME?		36	#NAME?			
		9.1	#NAME?		19.3	#NAME?		37	#NAME?			
		9.2	#NAME?		19.4	#NAME?		38	#NAME?			
		10.1	#NAME?		19.5	#NAME?		39	#NAME?			
		10.2	#NAME?		20.1	#NAME?		40	#NAME?			
		10.3	#NAME?		20.2	#NAME?		41	#NAME?			
		11	#NAME?		20.3	#NAME?		42	#NAME?			
		12.1	#NAME?		20.4	#NAME?		43	#NAME?			
		12.2	#NAME?		21	#NAME?		44	#NAME?			
		12.3	#NAME?		22	#NAME?		45	#NAME?			
		12.4	#NAME?		23	#NAME?		46	#NAME?			
		13	#NAME?		24	#NAME?		47	#NAME?			

Vir: lasten vir.

Na kontrolni plošči so poleg specifikacij posameznih postavk zvezani tudi razvoji sredstev, rezervacij, naložb, kapitala in pa sredstva in viri sredstev pred prilagoditvami in po njih. Napake je tako lažje izslediti in popravljati. Kljub dokaj avtomatiziranemu sistemu obdelave podatkov bo s prehodom na SAP v vseh družbah Skupine ta način dela ostal. Toda le v družbah, kjer SAP še ni ali ne bo uveden.

Glavno težišče dela kontrolerjev je pri pregledovanju vsebine predvsem prilagoditev in razvojev, kjer se preverja smiselnost in vsebina razvojev, kar nemalokrat predstavlja glavnino operativnega dela. Pri tem delu je precej praktičnih težav, saj je prilagoditve iz lokalnih zakonodaj na MSRP težko nadzorovati, včasih pa težko pravilno obravnavati. Dejstvo je, da sodobni računalniški programi ne dovolijo toliko ročnih prilagajanj, kot je bilo to mogoče v preteklosti, hkrati pa se tudi močno navezujejo na pretekla leta. Do težav pride tam, kjer so kompleksne prilagoditve, ob katerih ni težko zgubiti niti iz preteklih let. Tak primer smo imeli z družbo, ki po lokalni zakonodaji ni bila dolžna sredstev pridobljenih v obliki finančnega leasinga izkazovati v bilanci stanja. Še več njihov revizor je zahteval, da ima del sredstev pridobljenih z operativnim leasingom po MSRP status finančnega leasinga.