

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**KONTROLING V PODJETJU – PRIMER DRUŽBE
INTEREUROPA D.D.**

Ljubljana, december 2004

Andreja Abram

IZJAVA

Študent/ka Andreja Abram izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom Slavke Kavčič in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 1.12.2004

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD	1
2. KONTROLING V SLOVENIJI IN SVETU	2
2.1. Opredelitev podjetja in njegovih ciljev	2
2.2. Gledanje na kontroling v Sloveniji in svetu.....	4
2.2.1. Zgodovinski razvoj kontrolinga	5
2.2.2. Umestitev kontrolinga v podjetje po anglo-ameriškem in nemškem pristopu	6
3. KONTROLING KOT SAMOSTOJNA SLUŽBA	9
3.1. Načrtovanje	9
3.1.1. Vloga kontrolinga pri načrtovanju poslovanja podjetja.....	11
3.2. Kontroliranje.....	13
3.2.1. Opredelitev kontroliranja.....	13
3.2.2. Vloga kontrolinga pri kontroliranju poslovanja	15
3.3. Analiziranje	17
3.3.1. Opredelitev analiziranja	17
3.3.2. Vloga kontrolinga pri analiziranju	18
3.4. Informiranje	20
3.4.1. Informacija in informacijski sistem.....	20
3.4.2. Vloga kontrolinga pri informiranju.....	22
4. KONTROLING KOT DEL RAČUNOVODSKE FUNKCIJE	22
4.1. Vsebina računovodstva.....	23
4.1.1. Vsebina poslovnega računovodstva	24
4.1.2. Zadolžitve poslovnega računovodstva	26
5. ORGANIZACIJA KONTROLINGA V PODJETJU	27
5.1. Kontroling in poslovne funkcije	28
5.1.1. Kontroling in prodajna funkcija	28
5.1.2. Kontroling in kadrovska funkcija.....	29
5.1.3. Kontroling in proizvodna funkcija	29
5.1.4. Kontroling in nabavna funkcija	29
5.1.5. Kontroling in finančna funkcija.....	30
6. KONTROLING V DRUŽBI INTEREUROPA D.D.	30
6.1. Predstavitev družbe Intereuropa d.d.	30
6.1.1. Organizacijska struktura in vloga kontrolinga v družbi Intereuropa	31
6.2. Poslovni proces in vsebina kontrolinga v Intereuropi.....	33
6.2.1. Poslovni proces v Intereuropi d.d.	33
6.2.2. Vsebina kontrolinga	37
6.3. Organiziranost kontrolinga.....	41
6.4. Podpora procesu kontrolinga.....	42

6.4.1. Informacijska podpora.....	42
6.4.2. Kadri in znanje	43
6.4.3. Management.....	43
6.5. Koristi uvedbe kontrolinga	44
7. SKLEP.....	44
LITERATURA	46
VIRI.....	48
PRILOGE	

1. UVOD

Okolje današnjih podjetij postaja vse kompleksnejše, vedno bolj nepredvidljivo. Za uspešno poslovanje podjetij je tako nujno njihovo pravočasno in učinkovito odzivanje na priložnosti in nevarnosti v okolju. Dogaja se, da managerji, ki v podjetjih sprejemajo odločitve, v takšnih nepredvidljivih okoliščinah ne morejo več kakovostno izpolnjevati svojih zadolžitev, ki jih delegirajo njihovi lastniki. Pri uresničevanju temeljnega cilja podjetja potrebujejo pomoč **kontrolinga**.

Čeprav se v strokovni literaturi opredelitve kontrolinga med različnimi avtorji, domačimi in tujimi, razhajajo, se vsi strinjajo, da je njegov osnovni **namen pomoč managerjem** pri uresničevanju temeljnega cilja podjetja.

Namen diplomskega dela je najprej dokazati, da je kljub temu, da v literaturi in praksi razlikujemo med anglo-ameriškim in nemškim pristopom h kontrolingu, kontroling in z njim njegova vloga sta se namreč po državah različno razvijala, njegov namen vedno enak, in nato te ugotovitve aplicirati na sistem kontrolinga v družbi Intereuropa d.d..

Vsebinsko diplomskega dela lahko razdelimo na *pet delov*. *Prvi del* prikazuje zgodovinski razvoj kontrolinga v svetu, njegovo umestitev v podjetje po anglo-ameriškem in nemškem pristopu ter razlike med omenjenima pristopoma.

Drugi del natančneje predstavi nemški pristop h kontrolingu, ki zagovarja kontroling kot samostojno službo, ki v podjetju opravlja naloge načrtovanja, kontroliranja, analiziranja in informiranja, medtem ko *tretji del* obravnava anglo-ameriški pristop, ki razume kontroling kot del računovodske funkcije oziroma tisti del računovodstva, ki pripravlja informacije za odločanje.

Sledi *četrti del*, v katerem še natančneje predstavim možnosti organiziranja službe za kontroling v podjetju, pri čemer je posebej predstavljen kontroling po poslovnih funkcijah.

Peti del diplomskega dela predstavlja kontroling v praksi, in sicer v družbi Intereuropa d.d.. Zanimale so me predvsem podpora in koristi uvedbe kontrolinga v podjetju.

Pri pisanju diplomskega dela sem uporabila literaturo domačih in tujih avtorjev s področja kontrolinga, poslovnega računovodstva in vodenja. Pri predstavljanju kontrolinga v družbi Intereuropa d.d. pa sem se oprla na interno gradivo podjetja in značilnosti kontroling službe spoznala tudi skozi pogovore z zaposlenci v omenjeni službi.

2. KONTROLING V SLOVENIJI IN SVETU

2.1. Opredelitev podjetja in njegovih ciljev

Podjetje je mogoče opredeliti kot **poslovni sistem**, ki je celota med seboj povezanih sestavin, ki omogočajo njegov poslovni proces in pri njem bolj ali manj vplivajo druga na drugo, hkrati pa tudi kot enoto, obdano z okoljem, ki bolj ali manj vpliva nanj (Turk et al., 2003, str. 61).

Sisteme lahko z vidika vpliva okolja nanje delimo na odprte in zaprte. Če sistemi niso povezani z okoljem in okolje nima neposrednega vpliva na njihovo delovanje, govorimo o zaprtih sistemih. O odprtih sistemih pa govorimo v primeru, da okolje vpliva na njihovo delovanje. Podjetje uvrščamo med odprte sisteme, saj okolje močno vpliva na njegovo poslovanje, pa tudi poslovanje podjetja vpliva do določene mere na okolje (Debeljak, 1998, str. 3).

Temeljni cilj podjetja izhaja iz družbenoekonomskega odnosa in lastništva. Iz tega razloga enačimo temeljni cilj podjetja s ciljem lastnika. Podjetje, ki posluje s ciljem maksimizacije tržne vrednosti lastniškega kapitala, omogoča lastnikom, da maksimizirajo koristnost svoje potrošnje. Menimo lahko, da podjetja v tržnem gospodarstvu poslujejo s ciljem maksimizacije tržne vrednosti lastniškega kapitala (Mramor, 1991, str. 15-34).

Poleg cilja maksimizacije tržne vrednosti lastniškega kapitala zasledujejo podjetja še številne druge cilje: rast prodaje, povečanje ekonomičnosti in produktivnosti, povečanje tržnega deleža, povečanje hitrosti obračanja sredstev, racionalizacija poslovanja, zadovoljstvo zaposlencev, skrb za okolje in potrošnike ...

Pri vsem tem je najpomembnejše to, da so cilji jasno postavljeni, usklajeni med seboj, skladni s podjetjem in okoljem, v katerem podjetje deluje, dosegljivi ter merljivi, da lahko spremljamo njihovo uresničevanje.

V primeru, da je v podjetju ena sama oseba, ki je obenem lastnik, ta skrbi za uresničitev temeljnega cilja podjetja. Ko pa se podjetje veča, postaja njegovo obvladovanje vedno zahtevnejše in lastnik običajno najame nekoga, ki v njegovem imenu (posredno) skrbi za uresničitev temeljnega cilja podjetja. Ta oseba je **manager**¹ (Režun, 2004, str. 6).

¹ V diplomskem delu uporabljam izraz manager (management), ko mislim na poslovodjo (poslovodstvo) ali ravnatelja (ravnateljstvo).

Manager usmerja delovanje družbe² k doseganju njenega temeljnega cilja. Vsebina dela managerjev je usklajevanje tehnično razdeljenega dela v celoto, usklajevanje ciljev in interesov zaposlencev, usklajevanje razmerij ...

V podjetju ločimo 3 ravni managerjev (Možina et al., 1994, str. 15-18):

1. **nižji managerji** so odgovorni za proizvodnjo izdelkov in storitev;
2. **srednji managerji** usklajujejo delo nižjih managerjev;
3. **višji managerji** odgovarjajo za splošno usmerjanje dejavnosti v organizaciji.

Usklajevanje in odločanje v zvezi z **lastništvom** imenujemo **upravljanje**. Usklajevanje v okviru upravljanja v **nelastniškem** pomenu pa opravljajo **managerji**.

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

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

Odločanje je proces pripravljanja možnih rešitev problema in izbiranje med njimi. Odločitev je izbira ene od možnosti. Gavett navaja naslednje faze v procesu odločanja (Rozman et al., 1993, str. 31):

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

Funkcije managerjev so **načrtovanje**, **organiziranje**, **vodenje** in **kontroliranje** dela v organizaciji in s tem v zvezi vseh nalog in aktivnosti, ki jih zaposlenci opravljajo in to z namenom, da bi dosegli temeljni cilj podjetja, ki je opredeljen s strani lastnikov (Rozman, 1993, str. 11). Vse našteje managerske funkcije vključujejo usklajevanje, odločanje in delegiranje.

Predmet **poslovanja podjetja** je lahko: proizvodjanje in prodajanje določenih vrst proizvodov, nakupovanje in prodajanje določenih vrst blaga ali opravljanje in prodajanje določenih vrst storitev. Ne glede na predmet in cilj poslovanja podjetij je vsem skupno to, da jih organizirajo

² Izraz podjetje uporabljam v diplomskem delu tudi, ko mislim na (gospodarsko) družbo ali organizacijo. Slednja izraza uporabljam, ko neposredno citiram.

in upravljajo ljudi, da njihovega delovanja in obnašanja v prihodnosti ni mogoče natančno določiti, saj so izpostavljeni nenehnim vplivom okolja in sestavljeni iz več podsistemov (Hočevnar, 1998, str. 1).

Poslovanje podjetja kot celovitega poslovnega sistema poteka v **treh** povezanih **podsistemi**h (Turk, 2002, str. 5):

1. **Izvajalni podsistem** sestavljajo temeljne poslovne funkcije: kadrovska, nabavna, proizvodna, prodajna, tehnična in finančna. Njihova izbira je odvisna od dejavnosti podjetja.
2. **Odločevalni podsistem** odloča o procesih in ekonomskih kategorijah, ki sestavljajo izvajalni podsistem. Sestavljajo ga naslednje funkcije: načrtovanje, pripravljanje izvajanja in nadziranje.
3. **Informacijski podsistem** ima nalogo preoblikovanja nevtralnih podatkov v informacije, ki olajšajo odločanje o procesih in kategorijah izvajalnega podsistema. Informacijski podsistem sestavljajo naslednje funkcije: obravnavanje podatkov o preteklosti (knjigovodstvo), obravnavanje podatkov o prihodnosti (računovodsko predračunavanje), nadziranje obravnavanja podatkov (računovodsko nadziranje) in analiziranje podatkov (računovodsko analiziranje).

Izvajalni, odločevalni in informacijski podsistem so med seboj povezani s tokovi podatkov in informacij. V izvajalni podsistem vstopajo informacije za izvajanje in iz njega izstopajo podatki o izvajanju. V informacijski podsistem vstopajo podatki o izvajanju in iz njega izstopajo informacije za odločanje. V odločevalni podsistem pa vstopajo informacije za odločanje in iz njega izstopajo informacije za izvajanje. S tokovi podatkov in informacij pa se celotna organizacija kot poslovni sistem povezuje tudi z okoljem (Turk et al., 2003, str. 63).

V podjetju kot odprtemu sistemu, ki je izpostavljen nenehnim vplivom okolja, manager opravlja funkcije načrtovanja, organiziranja, uresničevanja in kontroliranja, katerih vsebina je usklajevanje in odločanje. Vse bolj nepredvidljive in kompleksnejše spremembe v okolju pomenijo zahtevnejše delo za managerje. Zgodi se lahko, da manager ne more več kakovostno opravljati svojega dela. Pojavi se potreba po **podporni organizacijski funkciji**, ki mu **pomaga** zagotavljati uresničevanje temeljnega cilja podjetja. To je **kontroling**.

2.2. Gledanje na kontroling v Sloveniji in svetu

V nadaljevanju bomo iz zgodovinskega razvoja kontrolinga spoznali, da so različna družbenoekonomska okolja, različne zakonodaje in razlike v sistemih upravljanja (v nemških podjetjih je vloga lastnikov veliko bolj omejena kot v ameriških podjetjih) ključni razlogi, da sta se kontroling in njegova vloga po državah različno razvijala. V literaturi in praksi razlikujemo med dvema pristopoma h kontrolingu:

1. **anglo-ameriški** in

2. nemški pristop.

Ključna razlika med obema pristopoma je, da v ameriških podjetjih naloge kontrolinga opravlja računovodja, medtem ko je v nemških podjetjih funkcija kontrolinga ločena od računovodstva in organizirana kot samostojna štabna služba ali pa decentralizirana svetovalna funkcija v okviru posameznih poslovnih funkcij.

V **Sloveniji** kontroling **ni enotno definiran** in ni jasno, ali gre za del računovodske funkcije ali ne. Prav iz tega razloga bomo v nadaljevanju predstavila anglo-ameriški in nemški pristop h kontrolingu ter razlike med njima.

2.2.1. Zgodovinski razvoj kontrolinga

Vsebina kontrolinga - anglo-ameriški in nemški pristop - bo opisana v naslednjih poglavjih, medtem ko bom skozi zgodovino predstavila kontroling ne glede na njegovo vsebino.

O kontrolingu se danes največ govori v Evropi, čeprav ima korenine v **ZDA**, kjer je podjetje General Electric Company leta 1892 uvedlo prvo delovno mesto »controller«. Množično uvajanje kontrolinga v podjetja pa se začne šele po letu 1920, obdobju neugodnih gospodarskih razmer. V obdobju nestabilnih gospodarskih razmer, visokega poslovnega tveganja in visoke inflacije, podjetja začutijo potrebo po ekonomskih strokovnjakih, ki bi managerjem pomagali usmerjati in uravnavati poslovanje. Naloge kontrolinga kot informacijske dejavnosti se razširijo in sicer iz spremljanja preteklih stanj in dogodkov na oblikovanje ciljev in nalog ter poti za njihovo doseganje. Nastala je potreba po računovodstvu (Bec, 2002, str. 3). Na poglobljeno uvajanje kontrolinga v podjetja je vplivala tudi druga svetovna vojna, saj je bil leta 1931 ustanovljen Controller Institute of America (Križaj, 1998, str. 15).

V **Evropi** so kontroling najprej začeli uvajati v Nemčiji in sicer šele v drugi polovici 50-ih let prejšnjega stoletja pod vplivom ameriških družb. Razlogi za kasnejše uvajanje kontrolinga v evropska podjetja so v neenakem razvoju gospodarstva v ZDA in Evropi. Ker so v ZDA gospodarske krize nastopile prej in močnejše, je bila potreba po načrtovanju in kontroliranju močnejša (Osmanagić, 1991, str. 33).

Leta 1970 je Deyhle v Nemčiji ustanovil Akademijo za kontrolerje (Controller Academie), leta 1973 pa je bilo ustanovljeno še društvo kontrolerjev (Controller Verein).

V ostalih **evropskih** podjetjih se je kontroling začel uveljavljati šele v 70-ih letih prejšnjega stoletja kot posledica velike naftne krize. Splošne ekonomske razmere druge polovice 70-ih let prejšnjega stoletja so narekemale večjo uveljavitev trženjskih zakonitosti, decentralizirano, preudarno in ciljno delovanje (Koletnik, 2000, str. 5).

S spreminjanjem splošnih gospodarskih razmer in pogojev poslovanja podjetij se je skozi čas spreminjala tudi vloga in funkcija dejavnosti kontrolinga. Govorimo lahko o treh razvojnih fazah kontrolinga (Capunder, 1997, str. 3):

1. Faza regulatorja - 50-ta in 60-ta leta 20. stoletja so bila leta, ko je bilo okolje podjetij stabilno, informacije o njem zanesljive in iz tega razloga predvidevanje v podjetjih zelo natančno. Podjetja so bila usmerjena v notranjo proizvodno sposobnost. Usklajevanje in usmerjanje nista bila zahtevna in zato tudi vloga kontrolinga ni bila zelo pomembna.

2. Faza pomočnika pri taktičnem usmerjanju poslovanja - V 70-ih letih 20. stoletja postane osnovna naloga kontrolinga spremljanje poslovanja in informiranje managerjev na osnovi stroškovnega računovodstva in letnega načrtovanja poslovanja. V tistem času se je začelo obdobje hitrih sprememb v okolju, informacije so postajale nezanesljive, predvidevanje pa vse bolj nenatančno. Če so podjetja hotela obstati na trgu, so se morala okolju aktivno prilagoditi, in ker je ponudba postajala večja od povpraševanja, so se morala spopasti s konkurenti za tržne deleže. Delo managerjev je postalo zahtevnejše, vloga kontrolerjev pa pomembnejša.

3. Faza prenovitelja – Sedanji čas je čas, ko je okolje podjetij turbulentno in naloga podjetij ni zgolj prilagajanje spremembam v okolju, ampak morajo sama tudi povzročiti spremembe in tako premagati konkurenco. To je obdobje visoko kvalificiranih in motiviranih kadrov. Usklajevanje in usmerjanje je v podjetju najzahtevnejše opravilo, zato managerji potrebujejo dobro pomoč. Tako se naloga kontrolinga razširi še na pomoč managerju pri strateškem načrtovanju in kontroli. Kontroler deluje kot inovator, saj uvaja nove instrumente ter metode za pomoč managerjem pri njihovem delu.

2.2.2. Umestitev kontrolinga v podjetje po anglo-ameriškem in nemškem pristopu

2.2.2.1. Anglo-ameriški pristop

Po anglo-ameriškem pristopu je kontroling v glavnem izenačen z **računovodstvom**. Kadar v podjetju finančno in stroškovno računovodstvo nista ločena, opravlja kontroler (računovodja) naslednje naloge: naloge finančnega in stroškovnega računovodenja, načrtovanje in nadzor poslovanja, analiziranje poslovanja, naloge sistemske podpore in naloge z davčnega področja (spremljanje sprememb v zakonodaji). V primeru, da sta notranje (stroškovno) in zunanje (finančno) računovodstvo v podjetju ločena oddelka, in oba pokriva glavni računovodja, se kontroling izenačuje z notranjim (stroškovnim) računovodstvom (Režun, 2004, str.13).

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

Zadolžitve, ki naj jih opravlja kontroler, je poklicna organizacija za računovodenje (Controller Institute of America) opredelila takole (Melavc, 1991, str. 142):

- izgradnja in nadzor poslovnega računovodstva, ki pripravlja informacije, potrebne pri odločanju,
- načrtovanje, predračunavanje ter uresničevanje usklajenega celostnega načrtovanja in predračunavanja dejavnosti poslovnega sistema, vključno z načrtovanjem in predračunavanjem naložb,
- nadzor uresničevanja načrtov in predračunov, vključno s pripravo predlogov ukrepov v primeru odklona od načrtov in predračunov,
- priprava poročil za notranje uporabnike informacij o načrtih in predračunih ter o izidih poslovne dejavnosti,
- priprava poročil za zunanje uporabnike informacij, za lastnike, za javnost, za sodelavce, za dobavitelje, za kupce in še koga,
- varovanje interesov poslovnega sistema glede na davčne obveznosti,
- sodelovanje z zunanjimi nadzorniki,
- skrb za varovanje premoženja celotnega poslovnega sistema ter
- zagotovitev učinkovitega osebja in naprav.

V ameriških podjetjih se je računovodja preimenoval v kontrolerja, ko je postal oskrbnik odločevalnih ravni z usmerjevalnimi in usklajevalnimi informacijami. Kontroler je odgovoren za odločevalno naravnano – poslovodno računovodstvo. Naloge, ki naj bi jih ameriški računovodja (kontroler) opravljal so naslednje: izdelava predračunov, primerjava med izvedenim in načrtovanim, presojanje in poročanje o uresničevanju ciljev ter vplivu okolja na podjetje, zunanje poročanje in skrb za varstvo sredstev (Koletnik, 2000, str. 3).

V ameriških podjetjih so torej naloge kontrolerja vedno bile v pristojnosti računovodje. Kontroling vključuje tako notranji kot zunanji nadzor, to je poslovodno in finančno računovodstvo; poslovodno računovodstvo obsega tudi stroškovno računovodstvo. Tako je računovodja običajno tudi kontroler in finančnik, včasih pa sta kontroler, ki se ukvarja s stroškovnim (notranjim) računovodstvom, in finančnik, ki se ukvarja s finančnim (zunanjim) računovodstvom, podrejena vodji računovodstva. Največkrat je kontroler eden izmed najpomembnejših managerjev v podjetju (Režun, 2004, str. 15).

2.2.2.2. Nemški pristop

Nemški pristop kontrolinga **ne enači z računovodstvom** in tudi naloge kontrolerja se razlikujejo od nalog, ki jih opravlja računovodja.

Utemeljitelj nemške šole, Deyhle, je mnenja, da kontroler ne nadzoruje, ampak skrbi, da zna vsak sam nadzorovati svoje poslovanje glede na cilje, ki so jih določili lastniki in managerji podjetja. Takšen samonadzor deluje le, če obstajajo načrti in merila za samonadzor.

Kontroling se uresničuje s primerjavo med načrtovanim in doseženim oziroma s proučevanjem odmikov. Naloga kontrolinga je torej, da lastnikom in managerjem podjetja ponudi signalni sistem o odmikih in se ne ukvarja s tem, ali so vknjižbe pravilne in usklajene. Kontroler informira naslovnike z namenom sprejetja akcijskega programa izboljšav (Deyle, 1997, str. 9-10) in tako deluje kot navigator pri uresničevanju zastavljenih ciljev v podjetju. Controller Institut, ki deluje v Avstriji, je že leta 1983 opredelil naslednje naloge kontrolinga (Melavc, 1991, str. 142):

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

V Nemčiji se računovodstvo deli na dva dela in sicer na **zunanje računovodstvo (finančno računovodstvo)** in **računovodstvo za notranje uporabnike**. Glavna naloga zunanjega računovodstva je zadostiti zakonskim predpisom države. Kontrolerja zanima drugi del računovodstva – računovodstvo za notranje uporabnike (Koletnik, 2000, str. 11). Vse do 70-ih let 20. stoletja v Nemčiji ni bilo potrebe po notranjem računovodstvu, saj so razmere v okolju bile relativno stabilne. Tako tudi računovodje niso poznali kontrolinga in njegovih nalog.

Velikokrat pa tudi v praksi nemških podjetij, predvsem tistih, ki so pod vplivom ameriškega kapitala, zasledimo, da je služba za kontroling organizirana v okviru finančno-računovodske službe.

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

Sedaj ko sem analizirala oba pristopa, lahko poiščem razlike med njima (Režun, 2004, str.18):

1. Prva razlika, ki ju med pristopoma opazimo je, da se po anglo-ameriškem pristopu **delovno mesto** kontrolerja enači z delovnim mestom računovodje oziroma mu je podrejeno, medtem ko sta po nemškem pristopu to dve ločeni delovni mesti.
2. Tudi z **organizacijskega vidika** opazimo, da je po anglo-ameriškem pristopu kontroling opredeljen kot služba računovodstva oziroma njen del, po nemškem

pristopu pa je na voljo več organizacijskih rešitev (štabna služba, posebna svetovalna služba v podjetju).

3. **Naloge** kontrolerja se po anglo-ameriškem pristopu nanašajo na notranje in zunanje računovodstvo, po nemškem pristopu pa samo na notranje računovodstvo.
4. Tako so tudi **uporabniki storitev** kontrolerjev po anglo-ameriškem pristopu notranji in zunanji, po nemškem pristopu pa zgolj notranji (predvsem so to managerji).
5. Anglo-ameriški pristop vključuje v okviru kontrolinga predvsem naloge **operativne narave**, medtem ko nemški pristop vključuje tudi naloge **strateške narave**.
6. **Prednost** anglo-ameriškega pristopa h kontrolingu je v tem, da je kontroling služba organizirana v sklopu računovodstva in tako razpolaga z vsemi potrebnimi podatki, medtem ko si mora kontroler po nemškem pristopu te podatke pridobiti iz drugih delov v podjetju. Prednost nemškega pristopa h kontrolingu pa je v tem, da vključuje poleg nalog operativne narave tudi tiste strateške narave.
7. Po anglo-ameriškem pristopu vključujemo dejavnost kontrolinga v informacijski podsistem (kot računovodstvo), po nemškem pristopu pa je dejavnost podrejena odločevalnemu podsistemu (kontroler zgolj pomaga managerjem pri uresničevanju zastavljenih ciljev).
8. Za anglo-ameriški pristop je značilno, da je teorija sledila praksi, medtem ko sta se po nemškem pristopu teorija in praksa razvijali vzporedno in ne povsem povezano, saj se teoretični kontroling, ki opredeljuje, kaj naj bi kontroler počel, ne ujema s praktičnim kontrolingom.
9. Po analizi razlik med pristopoma se pri anglo-ameriškem pristopu pojavi vprašanje o smiselnosti uporabe pojma kontroling, saj se ta izenačuje z računovodstvom oziroma je njegov del. Po drugi strani pa je nemški pristop veliko bolj neenoten, vendar je uporaba pojma veliko razumljivejša.

V nadaljevanju si bomo podrobneje pogledali, kako opredeljujejo kontroling tisti, ki pravijo da je to posebna služba (nemški pristop h kontrolingu) in ostali, ki menijo, da je le del računovodstva (anglo - ameriški pristop h kontrolingu).

3. KONTROLING KOT SAMOSTOJNA SLUŽBA

Nemški pristop h kontrolingu zagovarja, da je funkcija kontrolinga ločena od računovodstva in organizirana kot samostojna štabna služba ali pa decentralizirana svetovalna funkcija v okviru posameznih poslovnih funkcij, ki opravlja naslednje naloge: **načrtovanje, kontroliranje, analiziranje in informiranje**.

3.1. Načrtovanje

Za boljše razumevanje načrtovanja bom najprej predstavila nekatere izmed opredelitev načrtovanja v literaturi, nekatere vrste in nato vlogo kontrolinga pri načrtovanju.

V domači in tuji literaturi različni avtorji načrtovanje različno opredeljujejo, vendar se vsi strinjajo, da gre pri načrtovanju v bistvu za **zamišljanje prihodnosti**.

Ackoff opredeli načrtovanje kot oblikovanje zaželenih prihodnosti in učinkovitih poti za njihovo doseganje, Drucker pa kot neprekinjen proces priprave podjetniških odločitev sistematično ter z najboljšim poznavanjem njihove prihodnosti (Rozman et al., 1993, str. 76). Rozmanova opredelitev načrtovanja poslovanja podjetja je naslednja (Rozman et al., 1993, str. 77):

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

Po Hočevarju (1998, str. 3) je načrtovanje stalno zamišljanje prihodnjega poslovanja:

- zamišljanje ciljev in poti za njihovo doseganje;
- zamišljanje usklajevanja delov v celoto – sistematično usmerjanje na vseh odločilnih ravneh;
- zamišljanje smotrne porabe dela, delovnih sredstev in predmetov dela.

Iz vseh navedenih opredelitev načrtovanja je razvidno, da je pri vseh poudarjen sam proces načrtovanja, ne pa rezultat – načrt.

Ker avtorji načrtovanje različno opredeljujejo, ga tudi razvrščajo različno, po različnih kriterijih.

Glede **na predmet načrtovanja** razlikujemo (Rozman et al., 1993, str. 79):

1. **načrtovanje proizvoda in procesa** (merilo za odločanje je predkalkulacija),
2. **načrtovanje poslovnih funkcij** (merilo za odločanje so prihodki in stroški po mestih odgovornosti) in
3. **načrtovanje celotnega poslovanja** (merilo za odločanje so predračunska bilanca uspeha³ in predračunska bilanca stanja ter izvedene mere uspešnosti).

³ Slovenski inštitut za revizijo je leta 2001 sprejel Slovenske računovodske standarde v prenovljeni obliki. Prenovljeni Slovenski računovodski standard 25 se je iz prejšnjega **izkaza uspeha** preimenoval v **izkaz poslovnega izida**. Izraz (bilanca) uspeha v diplomskem delu uporabljam zgolj, ko citiram.

Za nas bo zanimiva predvsem razdelitev načrtovanja na **strateško** in **letno načrtovanje**. **Strateško načrtovanje** je brez časovnega horizonta in opredeljuje **načine uresničevanja** zamisli, poslanstev, smotrov in temeljnih ciljev podjetja.

Podatki in informacije za strateško načrtovanje so v podjetju in v njegovem okolju. Pri strateškem načrtovanju se srečujemo z naslednjimi nalogami (Koletnik, 1999, str. 17):

- z analiziranjem trga in okolja (ocena priložnosti in nevarnosti),
- z analiziranjem zmožnosti in razvoja podjetja (ocena prednosti in slabosti poslovanja podjetja),
- z analiziranjem in izdelovanjem dolgoročnih načrtov podjetja ter v tej povezavi tudi s presojanjem in izdelovanjem dolgoročnih predračunskih računovodskih izkazov.

V podjetju se z **letnim načrtovanjem** uresničujejo strateški cilji in zastavljene strategije. Letno načrtovanje je proces pretvarjanja strateško načrtovanih nalog v specifične. Običajno se nanaša na obdobje enega leta.

Osnovni namen letnega načrtovanja je, ob upoštevanju danih tržnih razmer in omejenih proizvodnih zmogljivosti, izbrati tisti proizvodni program in takšno kombinacijo vložkov v proizvodni proces, ki bo omogočil čim uspešnejše poslovanje podjetja (Pučko, 1996, str. 333).

Naloge letnega načrtovanja so (Koletnik, 1996, str. 31):

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

3.1.1. Vloga kontrolinga pri načrtovanju poslovanja podjetja

3.1.1.1. Vloga kontrolinga pri strateškem načrtovanju poslovanja

Glavna naloga kontrolerja, ki sodeluje pri strateškem načrtovanju, je zbiranje kakovostnih informacij iz okolja in analiziranje obstoječega poslovanja podjetja. Na osnovi zbranih in obdelanih podatkov si je mogoče ustvariti sliko o podjetju in okolju, to pa olajša opredeljevanje vizije, poslanstva, strategij in scenarijev (Osmanagić, 1998, str. 38).

Vključitev kontrolinga v strateško načrtovanje je od podjetja do podjetja različno. Kontroling ima lahko pri tem zgolj vlogo svetovalca, vlogo oskrbnika z informacijami in podatki, ali pa tudi sodeluje pri sprejemanju odločitev (Wilson et al., 1995, str. 331-332).

Naloge kontrolinga pri strateškem načrtovanju so predvsem **informativne**, **analitične** in **svetovalne narave**, nikakor pa ni to odločanje v ožjem pomenu besede, saj je to še vedno v rokah managerjev in lastnikov. Konkretno naloge kontrolerja, ki sodeluje pri strateškem

načrtovanju so: sama organizacija strateškega načrtovanja, oblikovanje ustrezne planske metodologije, razreševanje konfliktnih situacij, do katerih pride v procesu strateškega načrtovanja in sama izdelava strateškega načrta, v katerem prevladujejo opisne kategorije (Režun, 2004, str. 27).

3.1.1.2. Vloga kontrolinga pri letnem načrtovanju poslovanja

Pri letnem načrtovanju poslovanja je kontrolerjeva vloga veliko močnejša od vloge, ki jo ima pri strateškem načrtovanju. Naloge kontrolerja, ki sodeluje pri letnem načrtovanju poslovanja, so naslednje (Križaj, 1997, str. 26)

- sodelovanje pri opredelitvi ciljev,
- oblikovanje koncepta obračuna stroškov, poslovnega uspeha in izdelava kalkulacij,
- pripravljanje podlag za oblikovanje načrtov podjetja,
- usklajevanje aktivnosti pri oblikovanju načrtov in predračunov v podjetju,
- sodelovanje pri vzpostavitvi učinkovitega sistema informiranja odgovornih oseb in
- po potrebi preprečevanje in reševanje konfliktov v procesu načrtovanja.

Predračun je vrednostni izraz načrtovanih akcij in njihovih pričakovanih poslovnih rezultatov. Navadno se nanaša na leto dni. Predračun je tudi merilo za ocenjevanje obsega in kakovosti doseganja zastavljenih gospodarskih ciljev podjetja kot celote oziroma njegovih delov (Hočevár, 1995, str. 200). V sklopu letnega načrtovanja je vloga kontrolerja enaka vlogi **koordinatorja** in **usmerjevalca** posameznih služb znotraj podjetja, saj je pri sestavljanju predračunov najpomembnejše sodelovanje med njimi (Bec, 2002, str. 16).

Celostni predračun je predračun za celotno podjetje za določeno obdobje – običajno eno leto. Oblikujejo ga posamezni predračuni (Šmid, 1999, str. 9):

I. Predračun poslovanja

1. predračun programov:
 - predračun prodaje,
 - predračun nabave prodajnega blaga,
 - predračun proizvodnje,
 - predračun nabave materiala,
 - predračun splošnih proizvodjalnih stroškov,
 - predračun upravnih in prodajnih stroškov;
2. predračun po mestih odgovornosti:
 - predračun stroškovnega mesta odgovornosti,
 - predračun prihodkovnega mesta odgovornosti,
 - predračun dobičkovnega in naložbenega mesta odgovornosti.

II: Predračun naložb

III: Predračunski računovodski izkazi:

1. predračunski izkaz stanja,
2. predračunski izkaz poslovnega izida,
3. predračunski izkaz gibanja kapitala,
4. predračunski izkaz finančnega izida.

Kontroler **zgolj pomaga** pri pripravi načrta in ne odloča o kakšnih vsebinskih vidikih, ki se nanašajo na načrt. To je v rokah managerjev, lastnikov.

3.2. Kontroliranje

3.2.1. Opredelitev kontroliranja

Podjetje si z načrtom zamisli uspešno poslovanje in temeljna naloga kontroliranja je zagotavljati poslovanje v skladu z zamišljenim. Ker odstopanja od zamišljenega lahko ogrozijo to uspešnost, jih mora podjetje pravočasno odkriti in ukrepati, preden postanejo prevelika. Vse, kar si je podjetje zamislilo in kar kasneje izvaja, podjetje evidentira, zabeleži, spremlja in primerja z načrtom, ki pomeni načelo ali merilo kakovosti izvedbe. Presoji vsebine in velikosti razlike med doseženim in načrtovanim sledi ugotavljanje vzrokov zanje, nato pa odločanje o potrebi po ukrepanju. Z ukrepi managerji podjetja odpravijo vzroke in posledice odstopanj in povrnejo poslovanje podjetja v načrtovano stanje (Rozman et al., 1993, str. 255).

Na podlagi razlike med uresničenim in načrtovanim se ugotovi **odmik**. Odmik oziroma odklon je vedno vrednostno izražen in prav iz tega razloga morajo imeti v podjetjih izdelane natančne kvantificirane cilje, merila za vsako posamezno poslovno aktivnost, organizacijsko enoto in za podjetje kot celoto (Turk et al., 1997, str. 181).

Največkrat se uresničene velikosti ciljev določenega podjetja presojajo glede na (Južnič, 1994, str. 11):

- načrtovane velikosti enakovrstnih ciljev v istem podjetju,
- uresničene velikosti enakovrstnih ciljev za prejšnje obdobje v istem podjetju,
- uresničene velikosti enakovrstnih ciljev za isto obdobje v drugih podjetjih panoge, kamor sodi proučevano podjetje,
- standardne velikosti enakovrstnih ciljev v istem obdobju.

Ker je izmerjenih odmikov zelo veliko, in ker se le redkokdaj zgodi, da so le-ti enaki nič, je praktično nemogoče proučiti vse. V podjetjih se običajno ne ukvarjajo s presojanjem tistih odmikov, ki po vsebini in/ali obsegu ne ogrožajo uresničevanja načrtovanih ciljev in nalog. Nekateri odmiki imajo take lastnosti, da jih lahko odpravimo brez poglobljene analize. Managerji običajno uporabljajo različna merila za izbiro tistih odmikov, ki jih je potrebno

nujno proučiti. To običajno storijo tako, da postavijo neko mejo odmikov in tiste, ki jo presegajo, dodatno proučijo ter določijo popravljalne ukrepe.

Izvedba kontroliranja je mogoča v primeru, da (Režun, 2004, str. 32):

1. ima poslovni proces, načrt oziroma politika jasno določene cilje, iz katerih mora biti razvidna odgovornost za njihovo uresničevanje;
2. so rezultati poslovnega procesa merljivi;
3. so določena sredstva za merjenje aktivnosti z določenim kriterijem;
4. mora obstajati mehanizem za korekturno akcijo, ki naj zagotovi, da bo vnaprej postavljen cilj dosežen.

Kontroli, ki temelji na zastavljenih načrtih, pravimo **povratna (feedback) kontrola**, saj zagotavlja informacije za popravljalno ukrepanje in nov cikel načrtovanja. Povratna kontrola zahteva opredelitev tistega, kar je treba v povezavi s poslovanjem podjetja meriti. Temu sledi postavljanje standardov za pojave, ki jih bomo merili, in opredelitev sprejemljivih odmikov doseženega od načrtovanega. Dejanske dosežke primerja s postavljenimi standardi in ugotavlja kritične odmike. Temu sledi akcijsko ukrepanje za odpravo nesprejemljivih odmikov ter tako preprečitev njihovega nadaljnjega nastajanja. Slabost povratne kontrole je, da ne dopušča, da bi pravočasno popravili uresničevanje načrtov, saj prihajajo informacije pri takšni kontroli prepozno – šele takrat, ko je do nezaželenega rezultata že prišlo. To pomanjkljivost odpravlja **strateška (feedforward) kontrola**, saj ima sposobnost, da zgodaj opozarja na nepričakovane razvoje v okolju podjetja. Ker je njeno delovanje preventivnega značaja, pridemo do sklepa, da sta načrtovanje in kontroliranje tesno povezana (Pučko, 1996, str. 340-342).

Tako kot načrtovanje tudi kontroliranje lahko razvrstimo **glede na predmet** in sicer ločimo (Kokošar, 1995, str. 16):

1. **kontroliranje celotnega poslovanja** (merilo za odločanje je obračunska bilanca uspeha, obračunska bilanca stanja in izvedeni kazalniki uspešnosti);
2. **kontroliranje delovanja poslovnih funkcij** (merilo za odločanje so prihodki, stroški po mestih odgovornosti);
3. **kontroliranje izvedbe načrta proizvoda in procesa** (merilo je obračunska kalkulacija).

Glede na **vsebino kontroliranja** ločimo kontroliranje v **ožjem smislu**, ki se ukvarja z ugotavljanjem odmikov med načrtovanim in doseženim stanjem in kontroliranje v **širšem smislu** oziroma analiziranje, ki presoja odmike in predlaga ukrepe za odpravo le-teh (Koletnik, 1996, str. 46).

Glede na to, ali kontroliranje opravljajo službe v podjetju ali zunaj njega, ločimo **notranje** in **zunanje** kontroliranje. V okviru notranjega kontroliranja ločimo tudi **samokontroliranje**, ki deluje le v primeru, da obstajajo načrti in z njimi določena merila za samonadzor.

Zelo pomembna je tudi razdelitev na **povratno** in **vnapijšnjo kontrolo**, ki pa sem jo že predstavila.

3.2.2. Vloga kontrolinga pri kontroliranju poslovanja

3.2.2.1. Vloga kontrolinga pri strateškem kontroliranju poslovanja

Temeljna naloga strateške kontrole je pravočasno opozarjanje na **nepričakovane razvoje v okolju podjetja**. Opravlja nekakšno revizijo strateških usmeritev podjetja in vodi do spreminjanja njegovih strateških načrtov. Strateško kontrolo zanima, ali podjetje glede na razvoje v okolju in glede na učinke sprejetih ukrepov še sploh lahko obdrži svojo osnovno strateško usmeritev (Pučko, 1996, str. 340-342). Strateška kontrola prilagodi strateške načrte spremembam v okolju.

Naloge kontrolinga v procesu strateškega kontroliranja poslovanja so predvsem **informativne narave**; zbiranje podatkov in priprava analiz, ki managerjem olajšajo delo. Tako kontroling pripomore k izboljšanju samega procesa načrtovanja.

3.2.2.2. Vloga kontrolinga pri letnem kontroliranju poslovanja

V okviru letnega kontroliranja poslovanja lahko kontroler svoje naloge opravi le v primeru, da je **odgovornost za posamezne dele poslovanja** jasno določena in da so postavljeni **cilji**, določeni z načrti, za uresničevanje katerih so zadolžene odgovorne osebe. Zahtevani pogoji so v tesni povezavi s **teorijo mest odgovornosti**.

Slovenski računovodski standard 20 – Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni - opredeljuje **mesto odgovornosti** v stopenjskem organizacijskem ustroju kot mesto, na katerem obstaja nosilec, ki nosi odgovornost za tamkajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali donosnost. Nosilec, ki ima v svojem krogu odgovornosti tudi podrejena mesta odgovornosti, soodgovarja z nosilci odgovornosti na njih (Slovenski računovodski standardi, 2001, 2002, str. 149).

Kontroler skrbi, da zna vsak sam nadzorovati svoje poslovanje glede na postavljene cilje, predvsem pa temeljni cilj. Takšen samonadzor deluje le v primeru, da obstajajo načrti in z njimi določena merila za samonadzor. Kontroling se tako uresničuje s primerjavo med načrtovanim in doseženim oziroma s proučevanjem odmikov. Kontroler mora managerjem podjetja zagotoviti signalni sistem o odmikih. Naloga signalnega sistema je spodbuditi

managerje k uvedbi sprememb, s katerimi bi kolikor se le da ohranili načrtovano usmeritev k dosegi ciljev (Deyhle, 1997, str. 9-10).

Naloge kontrolinga pri letnem kontroliranju poslovanja so (Režun, 2004, str. 36):

1. postavitve sistema kontroliranja poslovanja,
2. izvajanje kontroliranja in
3. ugotavljanje vzrokov za odstopanja in predlaganje ukrepov za uresničitev načrta v sodelovanju z managerji podjetja.

1. Postavitev sistema kontroliranja poslovanja

Postavitev sistema kontroliranja zahteva od kontrolerja najprej postavitev, nato pa še nastavitve delovanja **signalnega sistema** na posameznih vnaprej opredeljenih mestih odgovornosti. Nastavitve delovanja signalnega sistema zahteva, da kontroler v sodelovanju z managerji določi **dovoljen obseg odmikov** in s tem nujnost podrobnejšega analiziranja le-teh. Opredelitev **dopustne meje odmikov** (merilo po posameznih mestih odgovornosti) ni statična, ampak se prilagaja pomenu procesa, ki ga ima ta v celotni poslovni nalogi podjetja pri doseganju temeljnega cilja. Kadar so za presojanje odmikov pristojne različne odločitvene ravni, se v podjetju odločijo za uporabo večstopenjskih dopustnih toleranc. Schroder razporedi pristojnosti na sledeč način (Koletnik, 1996, str. 4):

- majhne odmike presoja sam nosilec naloge oziroma vodja oddelka, v katerem so se odmiki pojavili;
- pri srednje velikih (od 3 do 5%) se v presojo vključi služba za kontroling, ampak problem ne sme presegati pristojnosti vodje oddelka;
- pri večjih odmikih (nad 5%) se v reševanje vključijo tudi vodje višjih ravni.

2. Izvajanje kontroliranja

Pri izvajanju kontroliranja poslovanja je glavna kontrolerjeva zadolžitev gledanje signalnega sistema in opozarjanje odgovornih oseb, ki ne delujejo v skladu s postavljenimi merili in dovoljenimi odmiki (Koletnik, 1996, str. 45). Kontroler skrbi predvsem za to, da zna vsak sam kontrolirati svoje delovanje glede na postavljene cilje, kar pa je mogoče zgolj v primeru, da obstajajo načrti in z njimi določena merila za samonadzor (Deyhle, 1997, str. 9).

3. Ugotavljanje vzrokov za odstopanja in predlaganje ukrepov za uresničitev načrta v sodelovanju z managerji podjetja

Odkritje **kritičnih odmikov** od načrtovanih ciljev in nalog zahteva njihovo takojšnjo **analizo**. Potrebno je odkriti in odpraviti vzroke, ki naj bi jih povzročili, da bi ohranili usmeritev k dosegi zastavljenih ciljev. V primeru sodelovanja kontrolerja z managerjem pri ugotavljanju vzrokov za nastale odmike in predlaganju ukrepov za njihovo odpravo z namenom uresnitve načrta, govorimo o tretji nalogi kontrolerja pri kontroliranju poslovanja podjetja (Režun, 2004, str. 37).

Pri vseh treh nalogah kontrolerja pri letnem kontroliranju poslovanja sta predvsem izpostavljena **informiranje** in **analiziranje**, ki ju bom podrobneje predstavila in analizirala v naslednjih poglavjih.

3.3. Analiziranje

Obe osnovni nalogi kontrolinga, ki smo ju do sedaj spoznali, načrtovanje in kontroliranje, vključujeta analiziranje.

3.3.1. Opredelitev analiziranja

Analiziranje poslovanja podjetja je proces spoznavanja, proučevanja, primerjanja in na tej podlagi ugotavljanja dejstev in podatkov o poslovanju konkretnega podjetja, da bi izsledki analiziranja lahko služili kot mogoča podlaga in pomoč pri sprejemanju odločitev, ki vodijo k doseganju cilja podjetja (Odar, 1999, str. 22).

Lipovec (1983, str. 31) analiziranje opredeli kot proces spoznavanja poslovanja konkretnega podjetja, kot pripravo za odločanje v podjetju ali organizacijskih enotah o izboljšanju uspešnosti poslovanja s stališča uporabnika analize.

Ni nujno, da je **predmet analiziranja** zgolj poslovanje podjetja in tako v nadaljevanju obravnavamo tudi druge vrste analiziranja.

Glede na **predmet analiziranja** razlikujemo (Kokošar, 1995, str. 20):

1. **Analiziranje poslovanja podjetja**, pravimo mu tudi notranje analiziranje, se prične z opazovanjem obstoječega poslovanja, nato pa zbrane informacije primerjamo bodisi s poslovanjem iz preteklih let, s poslovanjem drugih podjetij v panogi ali pa pri tem uporabimo druge primerjalne kriterije. Na podlagi odkritih odstopanj ugotovimo probleme (ugotovljena odstopanja niso v našo korist) oziroma prednosti. Namen analize je, da se ugotovljeni problemi takoj odpravijo, prednosti pa izkoristijo. Pri tem se lahko v podjetju odločijo za celovito sistemsko analiziranje poslovanja, analiziranje posameznih strateških skupin, analiziranje strateškega položaja podjetja, poslovnih enot, posameznih poslovnih funkcij, analiziranje stroškov, ...
2. **Analiziranje okolja podjetja**, ki mu pravimo tudi zunanje analiziranje, zajema spoznavanje, proučevanje konkurence, kupcev, dobaviteljev, države, ... Na podlagi analize in predvidevanja okolja se ugotavlja možnosti in nevarnosti razvoja podjetja v okolju.
3. Analiziranje poslovanja podjetja in analiziranje okolja sestavljata **analiziranje PSPN** (prednosti, slabosti, priložnosti in nevarnosti).
4. **Analiziranje organizacije** omogoča spoznavanje organizacije in tako sprejemanje odločitev, ki pripomorejo k njeni večji učinkovitosti.

3.3.2. Vloga kontrolinga pri analiziranju

Vse bolj kompleksno poslovanje in nepredvidljivo okolje podjetja sta povzročila, da se je v podjetjih pojavila potreba po **profesionalnih analitikih** s posebnimi znanji. Naloga analiziranja, kot ene izmed osnovnih nalog kontrolinga, je prav v izvedbi zahtevnih analiz. Pred samim začetkom analize je kontrolerjeva naloga, da pripravi **program analize**, na koncu pa še **poročilo** o opravljeni analizi. Obseg in vsebina programa ter končnega poročila sta odvisni od kompleksnosti, zahtevnosti in specifičnosti analize (Režun, 2004, str. 40).

Vsak **program** analize mora **vsebovati** opredelitev predmeta analize, namena analize, cilja analize z metodo, opredelitev oblike poročila, rok dokončanja analize, sam predračun časa in stroškov analize, navedbo uporabnikov analize, datum sestave programa in podpis sestavljavca programa (Lipovec, 1983, str. 97). Naloga kontrolerja je torej, da pripravi predlog programa, ki ga potrdi manager.

Po končani analizi, je naslednja naloga kontrolerja, da pripravi **poročilo**, ki ga posreduje uporabnikom. Poročilo vključuje podatke o poteku analize in ugotovljene rezultate.

Glede na vrsto analize se razlikuje tudi **proces analiziranja**, ki poteka med programom in končnim poročilom.

Sedaj si bomo podrobneje pogledali potek **analize sedanjega poslovanja podjetja**, kasneje pa še **analiziranje okolja**. Namen analize sedanjega poslovanja podjetja je ugotoviti probleme in prednosti podjetja, ter s tem pripraviti managerjem podlago za sprejemanje odločitev. Za uspešnimi odločitvami stojijo kakovostne analize, ki so osnova načrtovanju.

Pri izvajanju analize poslovanja podjetja se delo kontrolerja deli v dve fazi (Rozman et al., 1993, str. 85-89):

1. **Opazovanje obstoječega poslovanja** se prične z zbiranjem podatkov in informacij o poslovanju podjetja kot celoti, po poslovnih funkcijah in proizvodnih prvinah. V nadaljevanju kontroler vse zbrane podatke vpiše v vnaprej pripravljene tabele in jih primerja z izbrano primerjalno osnovo, ki je lahko preteklo poslovanje, načrt ali pa poslovanje podobnega podjetja. Na ta način ugotovi odstopanja, ki so lahko pozitivna (govorimo o prednostih) ali negativna (govorimo o problemih). Sledi ugotavljanje vzrokov zanje in začne se druga faza.
2. **Diagnoza poslovanja**, ki se ukvarja z iskanjem vzrokov za ugotovljena odstopanja.

Ker je prva faza tehnične narave, lahko kontroler delo opravi samostojno, pri izvajanju druge faze pa sodeluje z managerjem, ki običajno bolje pozna možne vzroke odstopanj.

Analiziranje okolja se izvaja z namenom ugotavljati mogoče razvoje gospodarskih pojavov, ki so pomembni za sedanje poslovne odločitve podjetja (Pučko, 1996, str. 62). Gre za predvidevanje, napovedovanje, ocenjevanje in spoznavanje dogajanja v okolju z namenom odkriti priložnosti in nevarnosti za podjetje. Kontroler izvede trenutno oceno okolja tako, da iz okolja zbere najrazličnejše podatke in jih sistematično vpiše v za to predhodno pripravljene tabele. Sledi predvidevanje prihodnjega dogajanja v okolju ter medsebojnih povezav predvidenih sprememb. Sistematičnim opisom predvidenih področij s poudarkom na medsebojnih povezavah pravimo scenariji. Najpogosteje pripravimo dva do štiri scenarije in za vsakega plan poslovanja podjetja (Rozman et al., 1993, str. 89-91).

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

- analiza in predvidevanje porabe,
- analiza in predvidevanje konkurence,
- analiza in predvidevanje panoge.

Z analizo obstoječega poslovanja podjetja in analizo okolja se ponavadi začne proces načrtovanja. Z analizama pridemo do spoznanja prednosti in slabosti poslovanja podjetja ter priložnosti in nevarnosti, ki se nahajajo v okolju. Na osnovi teh spoznanj tudi managerji bolje odločajo o prihodnjem razvoju poslovanja podjetja.

Namen analize kritičnih odmikov je ugotavljanje vzrokov, ki so jih povzročili, iskanje rešitev za odpravo in preprečevanje novih odmikov (Pustatičnik, 2001, 42), to pa z namenom, da bo načrtovano doseženo.

Na podlagi ugotovljenih odmikov od načrtovanih ciljev in nalog ter vzrokov, ki naj bi jih povzročili, kontroling služba v sodelovanju z nosilci nalog, pripravi predloge za odpravo ugotovljenih nepravilnosti. Ukrepi so lahko usmerjeni ali v *spremembo nadaljnjih aktivnosti v procesu uresničevanja postavljenih ciljev* ali v *spremembo prvotnih ciljev* (Koletnik, 1996, str. 42-43).

Za katero vrsto se **manager odloči**, je odvisno od analize odmikov. Kadar so odmiki posledica napačnega ravnanja izvajalcev, ki so odgovorni za dosego postavljenih ciljev in nalog, kontroling služba predlaga popravke v procesu uresničevanja. V tem primeru gre za korektivno ukrepanje z namenom ohranitve načrtovanih usmeritev na določenem poslovnem področju (Deyhle, 1997, str. 91). V primeru pa, ko ugotovimo, da zaradi vplivov, ki se bodo pojavili tudi v prihodnosti in katerih nismo mogli predvideti, načrtovanih ciljev ne bo mogoče uresničiti, kontroling služba predlaga spremembo prvotnih ciljev. Spremembo prvotnih ciljev predlaga tudi v primeru, ko so bili le-ti napačno zastavljeni oziroma nerealni. Gre za fleksibilno načrtovanje, ki lahko zajame samo proučevane načrte ali celotni načrt poslovanja podjetja (Južnič, 1994, str. 13).

Temeljne kontrolerjeve naloge v okviru analiziranja so: priprava programa analize, izvajanje analize in priprava končnega poročila o analizi. Pri vseh treh nalogah kontroler tesno sodeluje z managerji.

Manager sprejema svoje odločitve na podlagi informacij iz končnega poročila o opravljeni analizi.

3.4. Informiranje

Z informiranjem se kontroling ukvarja, ko zagotavlja informacije za potrebe analiz in tudi ko posreduje informacije v obliki končnih poročil o opravljenih analizah managerjem za potrebe odločanja.

3.4.1. Informacija in informacijski sistem

Treba je razlikovati med pojmom **informacija** in **podatek**. Podatki le dokazujejo določeno dejstvo, informacije pa so problemsko usmerjene in podlaga za odločanje (Hočevvar, 1998, str. 3).

Lastnosti dobre informacije so naslednje (Hočevvar, 1998, str. 7):

- primernost, kar pomeni, da mora biti prilagojena potrebam odločanja;
- pravočasnost in točnost, kar pomeni, da mora biti točna in uporabnikom na voljo pravočasno;
- ustreznost, kar pomeni, da morajo prave informacije dobiti pravi managerji;
- popolnost, kar pomeni, da obsega za poslovno odločitev pomembne podatke.

Podjetja potrebujejo zanesljiv **informacijski sistem**, ki jim bo pomagal napovedovati njihove možnosti v prihodnosti ter omogočal sprejemati optimalne odločitve v okviru predvidljivih informacij. Poleg tega pa mora biti tudi prilagodljiv in to z namenom učinkovitega prilagajanja vseh poslovnih procesov na spremembe v poslovnem okolju.

Informacijski sistem sestavljajo zbirke računalniških programov, strojna oprema, zaposleni strokovnjaki, procedure, dokumentacija, uporabljeni vhodni podatki in izhodi, procesirani z obdelavo podatkov. Sestoji iz naslednjih informacijskih podsistemov, ki so med seboj povezani, saj podatki potujejo iz enega v drugega: računovodskega, kadrovskega, nabavnega, marketinškega, proizvodnega, ... (Pustatičnik, 2001, str. 43-44). Pri tem ima najpomembnejšo vlogo računovodski podsistem, saj so prav računovodske informacije najpogostejše tiste, ki močno vplivajo na odločanje managerjev na področju načrtovanja, kontroliranja, ... (Debeljak, 1998, str. 12).

Temeljna naloga **informacijskega procesa** je, da zbrane podatke obdela, rezultat so informacije, ki so prilagojene potrebam njihovih uporabnikov.

Da **informacijski sistem** predstavlja jedro **kontrolinga** potrjuje dejstvo, da večina aktivnosti kontrolinga temelji na zbiranju, obdelavi in sporočanju različnih informacij odločitvenim ravnam v podjetju (Debeljak, 2001, str. 7). Ker mora zagotavljati pravočasne in po vsebini in obliki ustrezne informacije, je izrednega pomena njegova izgradnja, razvoj in vzdrževanje.

V literaturi je moč zaslediti različne **razvrstitve** informacij. Ena najsplošnejših razvrstitev informacij je tista, ki jih razvrsti na kvantitativne in kvalitativne. **Kvantitativne** informacije so izražene s številkami, **kvalitativne** informacije pa so tiste, ki so pridobljene na podlagi opazovanj, vtisov, izkušenj in podobnega (Hočevár, 1998, str. 4).

Druge razvrstitve informacij so razvrstitve na **formalne** in **neformalne**, na **finančne** in **nefinančne**, na **računovodske** in **neračunovodske**, na **strateške** in **operativne**, na **standardizirane** in **nestandardizirane**, na **rutinske** in **nerutinske**, na **letne**, **mesečne**, **dnevne**, ...

Neformalne informacije so tiste, ki so pridobljene na podlagi opazovanj in pogovorov in so pri sprejemanju odločitev prav tako pomembne kot formalne. Kontroler pripravlja za managerje predvsem formalne informacije v obliki poročil, pri čemer so to najpogostejše informacijska poročila (managerje obveščajo o tekočem poslovanju), poročila o ekonomski uspešnosti poslovanja in nadzorna poročila (prikazujejo uspešnost delovanja managerjev v primerjavi z nekim standardom). Finančne informacije so kvantitativne in izražene v denarni merski enoti, nefinančne informacije pa so lahko kvantitativne ali kvalitativne narave in niso izražene v denarni merski enoti. Računovodske informacije so tiste, ki izhajajo iz računovodskega informacijskega podsistema, so kvantitativne in finančne, se zbirajo na standardiziran način in sistematično posredujejo različnim uporabnikom. V okviru kontrolinga imajo računovodske informacije pomembno vlogo, vendar jih je potrebno nadgraditi z neračunovodskimi informacijami (Debeljak, 2001, str. 19).

Koletnik tako kvalitativne kot kvantitativne informacije razdeli z različnih vidikov in sicer (Koletnik, 1996, str. 56):

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

Pri izvajanju svojih nalog se kontroler srečuje z vsemi vrstami informacij. V nadaljevanju si bomo pogledali naloge kontrolerja na področju informiranja.

3.4.2. Vloga kontrolinga pri informiranju

Naloge kontrolinga na področju informiranja so:

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

ad1) V pristojnosti kontroling službe je izgradnja notranjega informacijskega sistema ter skrb za njegov razvoj in nadgradnjo, z namenom neprestane podpore managerjem v podjetju. Informacijski sistem ustreza le, če pozna odgovore na temeljna vprašanja o informiranju: kaj, kdaj, kako, kdo in čemu (Koletnik, 1999, str. 15). Naloga kontrolerja je torej, da opredeli vrsto, roke, vsebine in prejemnike rednih poročil ter pomembne odmike pri nadzornih informacijah.

ad2) Poročila, ki so namenjena različnim ravnam v podjetju so različna, njihov namen pa vedno enak, in sicer motivirati prejemnike za odločitve na podlagi dobljenih informacij. Pri tem velja pravilo, da so informacije tem manj podrobne in poročila tem bolj zgoščena, čim višji ravni so namenjena. Kontroler mora v poročilo vključiti zgolj podatke o tistih ekonomskih kategorijah, na katere prejemnik, ki mu je poročilo namenjeno, lahko vpliva oziroma o tistih, ki zadevajo njegovo mesto.

Palle Hansen navaja naslednjih deset zahtev za sestavo dobrega kontrolerjevega poročila (Deyhle, 1997, str. 158):

1. vodje vseh ravni naj dobijo poročila, ki zadevajo njihovo odgovornost;
2. poročila naj vsebujejo bistvene podatke;
3. poročila naj prinašajo dosežene in načrtovane podatke;
4. poročila naj vsebujejo podatke o razlikah med načrtovanimi in doseženimi zneski, izražene absolutno in v odstotkih ter kumulativno do današnjega dne;
5. poročila naj vsebujejo razloge za nastanek odmkov in predloge za izboljšanje stanja;
6. poleg rutinskih poročil naj uporabniki dobivajo tudi posebna poročila, kar pomeni predvideti želje in potrebe podjetja;
7. poročila naj bi bila kombinacija tabel in grafikonov;
8. poročila naj bi prihajala pravočasno;
9. poročila naj bi bila prilagodljiva in ne vezana na formalno računsko in tehnično usklajevanje;
10. pomembna področja za sestavo poročil so: prihodki, stroški in dobiček.

4. KONTROLING KOT DEL RAČUNOVODSKE FUNKCIJE

Zagovorniki anglo-ameriškega pristopa h kontrolingu vidijo kontroling kot del računovodske funkcije, saj se jim zdi ustanavljanje novih služb v podjetjih, tako imenovanih služb za kontroling, ki zgolj **prevzemajo** del dejavnosti **računovodstva**, **neupravičeno**. Neupravičeno

zato, ker se v tem primeru dejavnost računovodstva zoži zgolj na knjigovodstvo, medtem ko se tiste računovodske informacije, ki služijo odločanju, preselijo v drugo službo – kontroling. Tako ugotavljamo, da kontroling v bistvu opravlja naloge, ki sodijo v poslovodno računovodstvo oziroma v tisti del računovodstva, ki pripravlja informacije za odločanje, pripravo na izvajanje in nadziranje izvajanja, kar pomeni, da se pokriva z **vsebino poslovodnega računovodstva** (Mlinar, 2001, str. 52).

Za lažje razumevanje vsebine poslovodnega računovodstva, si bomo najprej pogledali vsebino računovodstva.

4.1. Vsebina računovodstva

V gospodarski družbi je računovodstvo dejavnost, saj pomaga vsem, ki si prizadevajo za uspešnost organizacije: na eni strani sprejemati poslovne odločitve in na drugi ugotavljati, kakšno je gospodarsko in finančno stanje organizacije ter kakšne so možnosti njenega bodočega razvoja. Je jezik, v katerem prenašamo gospodarske in druge informacije tistim, ki se zanje zanimajo. To so: management, delničarji, zaposleni, kreditorji in država. Pri tem se mora računovodstvo osredotočiti zgolj na informacije, ki so koristne za uporabnike, torej takšne, ki olajšajo poslovne odločitve (Turk et al., 2003, str. 21).

Dejavnost računovodstva vključuje (Turk, 2002, str. 1-3):

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

Pri vodenju računovodstva je treba upoštevati temeljna računovodska načela in Slovenske računovodske standarde (Turk et al., 2003, str. 20).

Kakovost izvajanja posameznih dejavnosti računovodstva je v veliki meri odvisna tudi od organiziranosti računovodske službe. Slovenski računovodski standardi se ne spuščajo v samo organizacijo računovodske službe, medtem ko Kodeks računovodskih načel daje prednost organiziranosti računovodske službe kot enotne službe, ki je sposobna opravljati vse dejavnosti računovodske funkcije, vendar dopušča tudi druge rešitve (Mlinar, 2001, str. 6).

Celotno računovodstvo lahko z vidika področja spremljanja in uporabnikov računovodskih informacij razdelimo na tri dele (Turk et al., 2003, str. 21):

1. **Finančno računovodstvo** je tisti del celotnega računovodstva, ki spremlja poslovne dogodke organizacije v povezavi z zunanjim okoljem, in pripravlja podatke, ki zanimajo zunanje uporabnike.
2. **Stroškovno računovodstvo** je del celotnega računovodstva, ki spremlja in proučuje poslovne dogodke znotraj gospodarske družbe.
3. **Poslovodno računovodstvo** je tisti del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije za notranje uporabnike za potrebe odločanja. Je del finančnega in hkrati del stroškovnega računovodstva, saj iz njiju črpa nevtralne podatke ter jih preoblikuje v informacije za odločanje.

4.1.1. Vsebina poslovodnega računovodstva

Poslovodno računovodstvo je kot ustroj računovodenja usmerjeno k oblikovanju računovodskih in drugih informacij, ki se uporabljajo pri **poslovnih odločitvah** (Turk et al., 2003, str. 21).

Zamisel o poslovodnem računovodstvu je lažje razumeti, če izhajamo iz podjetja kot poslovnega sistema, že predstavljenega v drugem poglavju. Ta sistem sestavljajo trije povezani podsistemi: izvajalni, odločevalni in informacijski podsistem. Izvajalni podsistem obsega zunanje, vidne dele poslovanja, urejene v temeljne poslovne funkcije. Odločitve o letih in gospodarskih kategorijah je treba sprejemati v sklopu organa, ki je pristojen za odločanje. Informacije, potrebne za sprejemanje odločitev o procesih in stanjih, pa izhajajo iz informacijskega podsistema. Računovodstvo je osrednji del informacijskega podsistema, poslovodno računovodstvo pa se nanaša na računovodske informacije, ki povezujejo tako računovodski kot neračunovodski del informacijskega podsistema z odločevalnim podsistemom (Turk et al., 2003, str. 22).

Odločanje je bistvo **načrtovanja**, **pripravljanja izvajanja** in **nadziranja**; zato mora poslovodno računovodstvo neposredno služiti tistim, ki delujejo v sklopu odločevalnega podsistema. Ker je odločanje usmerjeno v prihodnost, postajajo čedalje pomembnejši **računovodski predračuni**, ki predstavljajo podlago za odločanje pri načrtovanju kot odločevalni funkciji. **Računovodske obračune** pa je treba podrediti potrebam nadziranja kot odločevalne funkcije. Strokovne ocene predračunov in obračunov olajšajo sprejemanje pomembnih odločitev in prav iz tega razloga je pri tem zelo pomembno **analiziranje**. V poslovodnem računovodstvu je tako težišče preneseno iz knjigovodstva s sprotnimi računovodskimi kontrolami na računovodsko predračunavanje in računovodsko analiziranje (Mlinar, 2001, str. 10).

Poslovodno računovodstvo je tako sestavljeno iz dveh delov (Turk et al., 2003, str. 23):

- iz dela, v katerem se oblikujejo predračunske informacije, ki so potrebne za sprejemanje odločitev pri načrtovanju in pripravljanju izvajanja kot odločevalnih funkcijah in
- iz dela, v katerem se oblikujejo obračunske informacije, potrebne za sprejemanje odločitev pri nadziranju in pripravljanju izvajanja kot odločevalnih funkcijah.

Odločitve, ki se sprejemajo v gospodarski družbi kot poslovnem sistemu, se nanašajo na prihodnje delovanje ali na spremljanje uresničevanja različnih temeljnih poslovnih funkcij. Tako pridemo do računovodskih informacij za sprejemanje odločitev o tehnični, kadrovske, nabavni, proizvodjalni, prodajni in finančni funkciji. Ker se vsa dejavnost izraža v poslovnem izidu, ločimo tudi računovodske informacije za sprejemanje odločitev o poslovnem izidu in poslovnoizidnih tokovih, medtem ko so računovodske informacije o finančnem stanju in finančnih tokovih že vključene v sistematično računovodskih informacij za sprejemanje odločitev o finančni funkciji (Turk et al., 2003, str. 24). Tako je druga razsežnost poslovodnega računovodstva pripravlanje predračunskih in obračunskih informacij o delovanju posameznih poslovnih funkcij in za odločanje o poslovnem izidu (Mlinar, 2001, str. 11).

Odločitve v gospodarski družbi sprejemajo različne ravni, od organov upravljanja do nižjih ravni managementa, in tako tudi poslovodno računovodstvo pripravlja informacije za različne ravni odločanja. Informacije za organe upravljanja morajo biti zgolj okvirne, saj se odloča o strategiji, medtem ko morajo biti informacije za management podrobne, saj se odloča o konkretnih nalogah (Turk et al., 2003, str. 24).

Poslovodno računovodstvo je tisto, ki oblikuje informacije za vse ravni odločanja in zato mora zelo dobro poznati delovanje gospodarske družbe, njen poslovni proces, njene sestavine, posamezne ravni odločanja itd. Le tako uspe poslovodnemu računovodstvu dajati prave informacije pravi osebi, v pravem obsegu, pravočasno in s čim nižjimi stroški.

Na ugotovitvah poslovodnega računovodstva temeljijo praktično vse poslovne odločitve, tako po posameznih ravneh odločanja kot tudi po posameznih poslovnih funkcijah. Odločitev je v vsakem primeru manj tvegana, če je podprta s kakovostnimi informacijami. Računovodstvo izpolnjuje svoje poslanstvo le, če svoje nevtralne podatke preoblikuje v informacije za poslovno odločanje (Mlinar, 2001, str. 11).

Glavna naloga poslovodnega računovodstva je, da **pripravlja informacije za sprejemanje odločitev** in na ta način pomaga managerjem pri opravljanju njihovih funkcij. Te so (Čadež, 2000, str. 24-25):

- **Načrtovanje.** (V procesu načrtovanja računovodja z zagotovitvijo ustreznih informacij pomaga pri izdelavi načrta. Poslovodni računovodja je v procesu letnega

načrtovanja odgovoren za vzpostavitev določenih stalnih postopkov in urnikov predračunavanja ter koordinira in usklajuje vse predračune celotne gospodarske družbe. Združene predračune predloži najvišjemu managerju v odobritev.)

- **Kontroliranje.** (Poslovodno računovodstvo sodeluje v procesu kontrole s pripravljanjem računovodskih obračunov, ki primerjajo dejanske rezultate z načrtovanimi za vsako mesto odgovornosti. Računovodja izloči vse tiste aktivnosti, kjer uresničeno ni enako načrtovanemu in to z namenom, da se manager usmeri zgolj na problematične aktivnosti in ne izgublja časa s tistimi, ki potekajo po načrtu.)
- **Organiziranje.** (Povezava med organiziranjem in računovodstvom je nekoliko nejasna. Gre pa za to, da v primeru, če sistem poročanja po obstoječi organizacijski strukturi ne daje ustreznih poročil, to nakazuje na drugačno izbiro organizacijske strukture.)
- **Vodenje.** (S predračuni so začrtani cilji, ki motivirajo tako managerje kot zaposlene k njihovem doseganju. Obračuni na koncu obdobja razkrijejo, ali je bilo ravnanje zaposlencev dejansko enako zaželenemu. Predračuni pa so tudi sredstvo komunikacije, saj določajo, kdo je odgovoren za posamezne naloge in kaj se od njega pričakuje, hkrati pa omogočajo tudi koordinacijo med različnimi organizacijskimi enotami.)
- **Odločanje.** (Poslovodno računovodstvo v procesu odločanja sodeluje s pripravo ustreznih informacij.)

4.1.2. Zadolžitve poslovnega računovodstva

Na podlagi vsebine poslovnega računovodstva lahko povzamemo, da sodijo v delovno področje računovodstva spodaj našteje naloge, ki v bistvu predstavljajo naloge poslovnega računovodstva (Turk et al., 1999, str. 675):

- **Splošno računovodstvo.** Računovodja mora skrbeti za vzdrževanje računovodske ureditve, za vodenje poslovnih knjig in za evidentiranje vseh poslovnih dogodkov in sredstev.
- **Računovodsko predračunavanje.** Računovodja usklajuje pripravo celostnega predračuna podjetja, skrbi za pripravo delnih predračunov, analizira in poroča o odmikih.
- **Posebne naloge.** Računovodja odgovarja na zahteve po informacijah in nasvetih drugih oddelkov, različnih ravni managementa, nadzornega sveta, lastnikov.
- **Poročanje.** Računovodja pripravlja računovodska poročila za notranje uporabnike ter jih dopolnjuje in posodablja, da jih je koristno in učinkovito uporabiti tudi v spremenjenih razmerah.
- **Administracija.** Računovodja zaseda položaj vodje oddelka, kar je povezano z določenimi administrativnimi nalogami. Ureja tudi različne administrativne zadeve, povezane z ostalimi oddelki.

- **Notranja revizija.** Računovodja je odgovoren za revidiranje vseh notranjih računovodskih procesov, vodenje poslovnih knjig in evidentiranje poslovnih dogodkov.
- **Priprava temeljnih računovodskih izkazov.** Računovodja mora poskrbeti za pripravo medletnih in letnih računovodskih izkazov ter pripraviti ustrezna pojasnila in razkritja.
- **Davki.** Računovodja je odgovoren za obračun davkov in za predračun izdatkov za davčne obveznosti.

Torej, za poslovodno računovodstvo naj bi bilo značilno ugotavljanje, merjenje, kopičenje, analiza, priprava, razlaga in sporočanje informacij, ki pomagajo managerjem dosegati cilje, ki si jih je podjetje zastavilo. Poslovodno računovodstvo se ukvarja s pripravo računovodskih informacij za poslovno odločanje in s tem olajša managerjem načrtovanje in nadziranje poslovanja podjetja, saj se ukvarja tudi s predračunavanjem, računovodskim nadziranjem in analizo (Mlinar, 2001, str. 51).

Zaključim lahko, da je tako pri nemški različici kontrolinga, ki zagovarja kontroling kot samostojno službo, kot pri anglo-ameriški različici, pri kateri se vsebina kontrolinga pokriva s poslovodnim računovodstvom, težišče nalog kontrolinga usmerjeno v podjetniško načrtovanje in izdelovanje predračunov, v izdelavo ekonomskih analiz in internih obračunov poslovanja ter v nadziranje poslovanja. Tako je **glavna razlika** med anglo-ameriškim in nemškim pristopom h kontrolingu le v **organiziranosti** dejavnosti kontrolinga v podjetju (Turk et al., 2003, str. 38).

Vse zgoraj našteje naloge, ki naj bi jih opravljal kontroling, so hkrati tudi temeljne naloge poslovodnega računovodstva in prav to je razlog, da lahko sklepamo na velike vsebinske podobnosti med kontrolingom in poslovodnim računovodstvom.

Zaključimo lahko, da je **namen** kontrolinga tako pri anglo-ameriškem kot pri nemškem pristopu h kontrolingu **enak**. Gre za dejavnost, ki je organizirana z namenom, da pomaga managementu podjetja pri doseganju ciljev, ki si jih je podjetje zastavilo.

5. ORGANIZACIJA KONTROLINGA V PODJETJU

Vodstvo podjetja se odloči, kako bo organiziralo kontroling, in pri tem se lahko odloči in sprejme pomoč zunanjih svetovalcev, ali pa ga samo organizira. Pri tem gre lahko za uvajanje notranjega kontrolinga v podjetju ali pa za odločitev o uporabi zunanjega kontrolinga. Na vse zgornje odločitve vplivajo naslednje spremenljivke: okolje podjetja, velikost podjetja, tehnologija, cilji podjetja in zaposleni.

Če se v podjetju odločijo za notranji kontroling, je lahko dejavnost kontrolinga v podjetju organizirana kot posebna štabna služba, ki je lahko centralizirana ali decentralizirana po

posameznih poslovnih funkcijah ali drugih poslovni-organizacijskih enotah (profitnih centrih, strateških poslovnih enotah, ...) (Deyhle, 1997, str. 186-187).

Če je dejavnost kontrolinga organizirana decentralizirano, potem glavni kontroler usklajuje delo decentraliziranih kontrolerjev. Druga možnost pa je, da se namesto v posebnem oddelku kontroling organizira v okviru računovodstva (poseben oddelek znotraj računovodstva ali pa računovodja opravlja tudi funkcijo kontrolerja).

Vsako podjetje mora najti **zase najbolj primerno rešitev**. Pomembno je, da je uvajanje kontrolinga sistematično vodeno in nadzirano.

Kasneje bomo spoznali, da je za izvajanje funkcije kontrolinga v koncernu Intereuropa zadolžen kontroling koncerna, medtem ko so za njegovo **izvajanje po poslovnih funkcijah in enotah** zadolžene osebe v teh enotah. Iz tega razloga bomo v teoriji spoznali še kontroling po posameznih poslovnih funkcijah.

5.1. Kontroling in poslovne funkcije

Managerji poslovnih funkcij potrebujejo za njihovo vodenje od kontrolerjev informacije o izvajanju, načrtih in odmikih. Naloga managerjev poslovnih funkcij je, da postavijo v okviru letnega načrta načrte posameznih poslovnih funkcij. Pri tem ima kontroler vlogo koordinatorja, saj povezuje načrte posameznih poslovnih funkcij v celovit načrt podjetja.

V nadaljevanju bomo zgolj okvirno spoznali bistvo vsake posamezne poslovne funkcije ter glavne podatke, ki jih kontroling na eni strani pridobiva iz delovanja posamezne poslovne funkcije, na drugi strani pa so to podatki, ki jih kontroler primerja s načrtovanimi, jih analizira ter informira managerje posameznih poslovnih funkcij o doseganju zastavljenih ciljev (Režun, 2004, str. 60).

5.1.1. Kontroling in prodajna funkcija

Prodajna funkcija je ena izmed najpomembnejših v podjetju, saj brez prihodkov podjetje ne more živeti in tako so tudi podatki te funkcije eni izmed ključnih v podjetju. Naloga prodaje kot poslovne funkcije v poslovnem procesu je, da na temelju proučevanja prodajnega trga usmerja proizvodnjo ter da s pospeševanjem prodaje in uporabo ustreznih prodajnih poti in metod pridobiva kupce za proizvode oziroma storitve ob primerni prodajni ceni (Obradović, 2003, str. 19).

Podatki, ki jih zagotavlja ta funkcija se nanašajo na izdelke, kupce, količinsko prodajo, prodajne cene, popuste, prodajne kanale, stroške oglaševanja, stroške reklamacij, zaloge končnih izdelkov, stroške prevoza, ...

Na podlagi zgornjih informacij managerji s pomočjo kontrolerjev ugotovijo, kdo so ključni kupci, kateri izdelki so najdonosnejši, kateri izdelki dosegajo načrtovano prodajo, kakšni so trendi, kakšne popuste lahko ponudijo posameznemu kupcu (Puklavec, 2001, str. 16).

5.1.2. Kontroling in kadrovska funkcija

Bistvo kadrovske funkcije je pridobitev, priprava, uveljavljanje, razvijanje in varstvo zaposlencev v podjetju (Umek, 2002, str. 6).

Zahtevne gospodarske in tržne razmere ter hitre spremembe so razlogi, da kadrovska funkcija pridobiva na pomenu (Umek, 2002, str. 6). V današnjem času so prav zaposlenci tisti dejavnik, ki loči uspešna podjetja od neuspešnih in brez poznavanja podatkov o posameznih zaposlencih uspešno ravnanje z njimi ni mogoče. Pridobljene podatke je potrebno ustrezno shranjevati, dodajati, obdelovati in pri tem zagotavljati varnost osebnih podatkov. Podatki, ki prihajajo iz kadrovske poslovne funkcije so predvsem: število zaposlencev po posameznih organizacijskih enotah, njihova kvalifikacija, starost, spol, prisotnost in odsotnost (bolniška, dopust, ...) na delu, podatki o stroških na zaposlenca, število dni izobraževanja, delovna doba v obravnavanem podjetju (Puklavec, 2001, str. 19-20).

Cilj kadrovskega kontrolinga je spremljanje kadrov, ugotavljanje odstopanj od načrtanih kadrovskih ciljev ter s tem vplivanje na izboljšanje zadovoljstva zaposlencev.

5.1.3. Kontroling in proizvodna funkcija

Prvine poslovnega procesa se pretvarjajo v proizvode oziroma v opravljene storitve z izvajanjem funkcije proizvodnje in opravljanja storitev. Podjetje je pri tem učinkovito, če za dani obseg proizvodov in storitev porabi čim manj prvin poslovnega procesa (Hočevar, 1998, str. 2). Za doseg kar najvišje produktivnosti v proizvodnji pa je potrebno imeti na razpolago veliko notranjih in zunanjih podatkov v povezavi z njo (Puklavec, 2001, str. 23-24). Te podatke kasneje kontroling predela v uporabne informacije, ki so potrebne za sprejemanje odločitev.

Podatki, ki prihajajo iz proizvodne poslovne funkcije, so podatki o količini izdelkov, podatki o sestavi in kvaliteti izdelka, podatki o razpoložljivih in zasedenih proizvodnih kapacitetah, podatki o normi ure, podatki o ozkih grlih, ...

5.1.4. Kontroling in nabavna funkcija

Za proizvodnjo izdelkov oziroma opravljanje storitev podjetje potrebuje določene predmete dela in naloga nabavne poslovne funkcije je njihovo priskrbovanje, pripravljane in varovanje (Hočevar, 1998, str. 2). Nabavna funkcija mora zagotavljati čim krajše čase med naročilom in

dostavo blaga. Pri tem so ključne informacije o stanju zalog in zmogljivostih dobaviteljev (Puklavec, 2001, str. 25).

Podatki, ki jih zagotavlja nabavna poslovna funkcija, se nanašajo na nabavljene količine surovin, embalaže in trgovskega blaga, bruto nabavno ceno, dobljene popuste, nabavne stroške, čase dobav, zamude pri dobavah, kakovost nabavljenega materiala, ...

Cilj kontrolinga nabavne poslovne funkcije je predvsem spremljanje naročenih količin, cen ter časa dostave blaga, ugotavljanje odstopanj od načrtanih ciljev nabavne poslovne funkcije ter s tem vplivanje na izboljšanje poslovanja nabavne poslovne funkcije.

5.1.5. Kontroling in finančna funkcija

Brez financiranja nabava, proizvodnja, kadrovanje in prodaja ne bi bili izvedljivi. Financiranje v širšem pomenu besede vključuje (Hočevar, 1998, str. 2):

- a. priskrbovanje sredstev – financiranje v ožjem smislu,
- b. vračanje sredstev oziroma def financiranje,
- c. preoblikovanje sredstev oziroma investiranje in
- d. vračanje nefinančnih sredstev v denarno obliko oziroma dezinvestiranje.

V okviru finančne funkcije so managerji zadolženi za načrtovanje financiranja, investiranja, def financiranja in dezinvestiranja. Pri tem potrebujejo ažurne informacije, ki jih pridobijo iz informacijskega podsistema (Puklavec, 2001, str. 30-31).

Posebej je poudarjena vloga kontrolinga pri investiranju in dezinvestiranju, saj je prav kontroling tisti, ki izdeluje investicijske elaborate, presoja upravičenost posameznih investicij, pripravlja predloge za dezinvestiranje proizvodnih programov, organizacijskih enot, ki so nedonosni.

6. KONTROLING V DRUŽBI INTEREUROPA D.D.

V prvem delu diplomske naloge sem na podlagi strokovne literature predstavila kontroling v teoriji. V nadaljevanju pa bom kontroling predstavila še v praksi, in sicer na primeru družbe Intereuropa d.d. . Zanimale so me predvsem podpora in koristi uvedbe kontrolinga v podjetju.

6.1. Predstavitev družbe Intereuropa d.d.

Intereuropa je bila ustanovljena leta 1947 kot družba z omejeno odgovornostjo. Na začetku je imela zgolj tri zaposlence, vendar je tako njihovo število kot tudi obseg različnih storitev, ki jih je opravljala, iz leta v leto naraščalo. Danes v Intereuropi opravljajo vse logistične storitve, ki zajemajo organizacijo transporta od vrat do vrat, izvajanje zračnih, pomorskih in kopenskih

prevozov, organizacijo neposrednih linij zbirnega prometa z vsemi evropskimi državami ter skladiščenje in distribucijo na notranjih trgih posameznih držav. Poleg tega poskrbijo za prevoze ekspresnih in kurirskih pošilk, carinsko posredovanje, storitve mejne odprave, cestni transport blaga, opravljajo storitve pomorske agencije ter ostale storitve, ki so potrebne za učinkovito reševanje logističnih potreb kupcev. Vse bolj se uveljavljajo pri zahtevnih logističnih projektih in prevzemanju celovitih logističnih storitev za potrebe proizvodnih in trgovskih podjetij po načelih logističnega outsourcinga⁴ (Letno poročilo družbe Intereuropa d.d., 2003, str. 20).

Poslanstvo družbe je optimalno zadovoljevanje potreb po logističnih storitvah v popolno zadovoljstvo kupca, kateremu zagotavljajo zanesljivost, hitrost, varnost in konkurenčne cene. Tako kot do sedaj si bodo tudi v prihodnosti prizadevali ostati vodilni ponudnik logističnih storitev na trgih Jugovzhodne Evrope in srednje velik ponudnik v Evropi (Letno poročilo družbe Intereuropa d.d., 2003, str. 27).

Kratka zgodovina družbe Intereuropa, ki je predstavljena v prilogi številka 1 diplomskega dela, nazorno priča o dosežkih in rasti družbe. Razberemo lahko, da je njena rast temeljila tudi na prevzemih družb, v povprečju en na leto.

Ker so v družbi s priključitvijo Slovenije k Evropski uniji pričakovali padec na določenih segmentih poslovanja (poslovno področje carinskih storitev), so se na nove pogoje poslovanja pripravili s posodobitvijo logistične ponudbe storitev (produktna širitev), s prevzemanjem družb na tujih trgih (geografska širitev) ter izobraževanjem zaposlencev (logistična širitev). Tako se družba Intereuropa s preobrazbo ponudbe sedanjih storitev in s prehajanjem od klasičnega špediterja k ponudbi spleta logističnih storitev prilagaja tržnim spremembam (Keranović, 2003, str. 109).

6.1.1. Organizacijska struktura in vloga kontrolinga v družbi Intereuropa

Pri uvajanju kontrolinga v podjetje je organizacijska struktura pomemben dejavnik, saj zagotavlja ogrodje poslovnim procesom, ki v podjetju potekajo, hkrati pa mora omogočati prilagajanje vse bolj dinamičnemu okolju.

Koncern⁵ Intereuropa zajema obvladujočo družbo in 12 odvisnih družb v sedmih državah. Organizacijska struktura podjetja je nazorno prikazana v prilogi številka 2.

⁴ Zunanje izvajanje dejavnosti (angl. **outsourcing**) pomeni, da podjetje »da v zakup« (odda) eno ali več od svojih notranjih dejavnosti nekemu drugemu podjetju, ki s tem postane zunanji izvajalec – dobavitelj in lahko ta dela izvaja na visoki kakovostni ravni. Zunanje izvajanje lahko podjetju prihrani denar, saj mu ni treba najeti dodatnih delavcev za izvajanje teh dejavnosti. S tem se mu znižajo stroški plač in drugi stroški, že obstoječe zaposlenice pa lahko zadolži za opravljanje drugih dejavnosti (Šink, 1999, str. 15).

⁵ 463. člen Zakona o gospodarskih družbah pravi, da koncern tvorijo ena obvladujoča in ena ali več odvisnih družb, povezanih pod enotnim vodstvom obvladujoče družbe (ZGD 1993).

Obvladujoča družba posluje preko mreže devetih podružnic v Sloveniji, ki pokrivajo vseh pet poslovnih področij in sicer:

- kopenski promet (zbirni promet, ekspresni promet, cestni in železniški promet),
- terminalske storitve (skladiščenje, distribucija, sejemska dejavnost),
- carinske storitve (carinsko zastopanje, mejna odprava),
- pomorski promet (pomorski promet, pomorska agencija),
- zračni promet (avio promet, UPS-United Parcel Service).

Podružnice Ljubljana, Novo mesto, Celje, Maribor, Jesenice in Sežana v svojih enotah kupcem nudijo storitve s področja kopenskega prometa, terminalskih in carinskih storitev, v Kopru pa poleg omenjenih še storitve pomorskega prometa. Podružnici UPS in Avio Brnik poslujeta izključno na področju zračnega prometa. Poleg logističnih storitev družba opravlja še druge storitve, kot so oddajanje poslovnih prostorov v najem in druge finančne dejavnosti.

Upravo podjetja sestavljajo generalni direktor, ki je tudi direktor uprave, hkrati pa nadzoruje še sektor za nepremičnine in investicije, in direktorji posameznih področij. Ta področja so:

- področje financ, računovodstva, notranje revizije, kontrolinga in informatike,
- področje kadrovske-socialnih in splošnih zadev,
- področje logistike in strateškega marketinga, ki vključuje poslovno področje carinskih storitev, poslovno področje pomorskega prometa, poslovno področje terminalskih storitev, poslovno področje zračnega prometa in sektor za marketing ter
- področje kopenskega prometa.

Ponudba celovitih logističnih storitev pomeni kombinacijo vseh vrst storitev in angažiranje logističnih kapacitet na različnih lokacijah. Pri tem igra kontroling pomembno vlogo, saj povezuje funkcijska področja in ekonomske subjekte v koncernu.

V koncernu Intereuropa so poslovni cilji, strategije in aktivnosti postavljeni po:

- poslovnih funkcijah, ki jih pokrivajo uprava koncerna in vodstvo koncernskih funkcij,
- poslovnih področjih storitev (kopenski promet, zračni promet, pomorski promet, terminalske storitve, carinske storitve), ki jih pokrivajo izvršni direktorji uprave,
- družbah, poslovnih enotah in državah, ki jih pokrivajo direktorji družb, vodje enot in regionalni managerji.

Iz opredelitve poslovnih ciljev, strategij in aktivnosti, je moč opaziti mrežno organizacijo koncerna Intereuropa, ki zahteva natančno opredelitev pristojnosti in odgovornosti posameznih ravni odločanja.

Sistem vodenja koncerna Intereuropa temelji na konceptu vodenja s cilji, kjer **funkcija kontrolinga** pomaga managerjem koncerna pri postavljanju planskih ciljev, opredeljevanju nosilcev odgovornosti za doseganje zastavljenih ciljev in spremljanju njihovega uresničevanja.

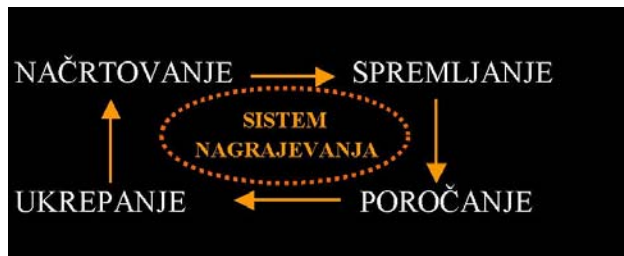
Opis funkcije kontrolinga v Intereuropi, ki ga najdemo v Poslovniku kakovosti je naslednji (Keranović, 2003, str. 108): »Kontroling je organiziran kot centralno vodena poslovno-informacijska funkcija za celoten koncern Intereuropa, ki opredeljuje organizacijsko, vsebinsko in kadrovsko delovanje sistema, medtem ko je njegovo izvajanje decentralizirano. Predstavlja instrument vodenja, med katere sodi funkcija načrtovanja, spremljanje poslovanja in izvajanje nadzora nad doseganjem načrta ter informiranje vodstva.«

6.2. Poslovni proces in vsebina kontrolinga v Intereuropi

6.2.1. Poslovni proces v Intereuropi d.d.

Poslovni proces se v družbi Intereuropa d.d. začne z načrtovanjem, nadaljuje s spremljanjem uresničevanja ciljev in zaključi s poročanjem o nastalih odmikih ter s predlaganjem ustreznih ukrepov. Tako se sklenuje krog, katerega vezno gradivo je sistem nagrajevanja, ki temelji na doseganju zastavljenih ciljev.

Slika 1: Potek poslovnega procesa v Intereuropi d.d.



Vir: Interno gradivo Intereurope d.d., 2003.

V vsaki izmed faz poslovnega procesa družbe ima kontroling določeno vlogo, kar je razvidno tudi iz vsebine kontrolinga, ki je predstavljena kasneje.

6.2.1.1. Načrtovanje

V koncernu Intereuropa se proces načrtovanja deli na:

- 1). pripravo razvojne strategije koncerna in
- 2). na izdelavo letnega poslovnega načrta.

Za funkcijo kontrolinga je priprava obeh izrednega pomena, saj predstavljata najpomembnejše vodilo spremljanja uspešnosti poslovanja. Pri tem je vloga kontrolinga **pomoč managerjem** koncerna Intereuropa pri (Keranović, 2003, str. 110):

- nalogah moderatorske narave (povezovanje različnih funkcij in izpeljava procesa načrtovanja v dogovorjenih rokih),
- nalogah vsebinske narave (razumevanje vplivov med različnimi funkcijami in njihove soodvisnosti),
- nalogah odločanja (predvsem z informacijami; npr. pri opredelitvah nosilcev načrtovanih ciljev) in
- razvojnih nalogah (uvajanje sodobnih metod načrtovanja in spremljanja uspešnosti poslovanja – pred kratkim so v koncernu uvedli sistem uravnoteženih kazalnikov in kazalnika uspešnosti EVA⁶).
-

ad 1). Uprava v razvojni strategiji koncerna opredeli **razvojne cilje** ter **strategije doseganja ciljev**. Med **razvojnimi cilji** so za koncern najpomembnejši: čista dobičkonosnost kapitala, rast prodaje, zadovoljstvo kupcev, kakovost storitev, zadovoljstvo zaposlencev in rast dodane vrednosti na zaposlenca. Med **strategije razvoja** pa sodijo tržna strategija (krepitev konkurenčnega položaja na sedanjih in na novih trgih), strategija za olajšanje vstopa koncerna Intereuropa v Evropsko unijo, strategija razvoja procesov in kakovosti logističnega servisa, strategija razvoja kadrov ter finančna strategija in maksimiranje vrednosti družbe.

Uprava koncerna enkrat na leto (v juniju) opravi pregled uresničevanja razvojnih ciljev in pri tem je vloga kontrolinga, da pripravi zaključke uresničevanja razvojnega načrta. To predstavlja uvod v izdelavo letnega poslovnega načrta, ki pomeni konkretizacijo izvajanja strategij razvoja koncerna (Keranović, 2003, str. 110).

Termini in vsebina izdelave letnega poslovnega načrta so naslednji (Keranović, 2003, str. 111):

- zaključki uresničevanja razvojnega načrta (junij),
- priprava usmeritev načrtov (september-oktober),
- predstavitev usmeritev na letni konferenci koncerna (oktober),
- proces načrtovanja v enotah koncerna (november),
- proces usklajevanja (december),
- izdelava poslovnega načrta,
- predstavitev poslovnega načrta nadzornemu svetu (konec decembra),
- predstavitev poslovnega načrta na kolegiju koncerna (konec decembra).

⁶ EVA: Economic Value Added (Ekonomska dodana vrednost; kazalnik uspešnosti poslovanja kot celovit koncept vodenja za merjenje in povečevanje vrednosti podjetja).

ad 2). Pri pripravi **letnega poslovnega načrta** je največja vloga kontrolinga **pomoč** izvršnim direktorjem uprave in vodstvu poslovnih funkcij v pripravi ustreznih usmeritev načrtov, usklajevanju predlogov načrtov in v zagotovitvi izdelave poslovnega načrta v dogovorjenem roku.

Usmeritve načrtov pripravijo izvršni direktorji uprave in vodstvo poslovnih funkcij, ki z načrti postavijo cilje za vse enote koncerna. Cilji načrtov se nanašajo na (Keranović, 2003, str. 111):

- **področje prodaje:** rast in vrednost čistih prihodkov in pokritja 1⁷, fizični obseg poslovanja, rast in vrednost čistih prihodkov in pokritja 1 največjih kupcev, vrednost kazalcev poslovanja, aktivnosti za doseganje načrtovanih ciljev;
- **finančno področje:** rast in vrednost poslovnega izida iz poslovanja in čistega poslovnega izida, vrednost kazalcev poslovanja, strukturna vrednost posameznih poslovnih kategorij v prodaji in pokritju 1, potrebna sredstva za financiranje poslovanja, aktivnosti za doseganje načrtovanih ciljev;
- **kadrovsko področje:** vrednost sredstev za izobraževanje, število ur usposabljanja, koeficient zadovoljstva zaposlencev, število zaposlencev in izobrazbena struktura, aktivnosti za doseganje načrtovanih ciljev;
- **področje naložb:** usmeritve za večje investicije v logistično infrastrukturo, usmeritve za redne investicije, usmeritve za finančne naložbe v odvisne družbe in usmeritve za ostale finančne naložbe;
- **metodologijo načrtovanja:** valuta izdelave načrtov (SIT, EUR) ter vrste načrtov.

Po zaključku načrtovanja v enotah ugotovijo večja odstopanja predlogov načrtov od njihovih usmeritev. Na tej osnovi poda uprava koncerna svoje pripombe na predloge načrtov. Glavno vlogo usklajevanja prevzame kontroling, ki zagotavlja soodvisnost prodajnih, finančnih in kadrovskih ciljev.

Osnovni elementi postavljanja ciljev načrtov in usklajevanja načrtov so:

- tržni potencial in razvoj trga,
- razpoložljive zmogljivosti (kadrovske zmogljivosti, infrastrukturno-logistične zmogljivosti, finančna sredstva) in
- začrtane strategije in aktivnosti uprave.

6.2.1.2. Spremljanje uresničevanja ciljev

Naslednji korak v poslovnem procesu koncerna je spremljanje uresničevanja zastavljenih ciljev in pri tem se držijo načela: »spremljaj to, kar načrtuješ« (Keranović, 2003, str. 111). Spremljanje uresničevanja ciljev pojmujejo kot analiziranje poslovanja. Tako izsledki

⁷ Pokritje 1 (razlika v ceni) = čisti prihodki od prodaje – neposredni stroški.

analiziranja, ki jih pripravi funkcija kontrolinga, služijo kot podlaga managerjem v koncernu pri sprejemanju odločitev, ki vodijo k doseganju cilja podjetja.

Dinamika spremljanja doseganja ciljev je odvisna od (Keranović, 2003, str. 112):

- reakcijskega časa, ki je potreben za odziv na spremembe (tedensko spremljanje prodajnih rezultatov, mesečno spremljanje finančnih rezultatov, letno spremljanje zadovoljstva zaposlencev),
- višine stroškov pridobivanja podatkov (letna anketa o zadovoljstvu kupcev),
- nastanka določenega poslovnega dogodka (spremljanje večjega logističnega projekta).

Standardno spremljanje uresničevanja načrtovanih ciljev opravijo na mesečni ravni. Tako ugotavljajo doseganje prodajnih, finančnih in kadrovskih ciljev in dobijo odgovore na vprašanja o nastalih odmikih. Ta vprašanja so:

- Koliko znaša določen odmik? (indeksi, absolutne vrednosti)
- Kje je odmik nastal? (do najmanjše ekonomske kategorije in celice poslovanja – npr. odmiki pri številu pošilk, tonah, številu prevozov, ...)
- Zakaj je do odmika prišlo? (vzroki za nastale odmike)

6.2.1.3. Poročanje (Informiranje)

V Intereuropi ločijo naslednje ravni poročanja (Keranović, 2003, str. 112):

1. uprava koncerna poroča nadzornemu svetu,
2. direktorji družb in izvršni direktorji poslovnih področij poročajo upravi koncerna in
3. vodje služb in vodje oddelkov poročajo direktorjem družb in izvršnim direktorjem poslovnih področij.

Uprava koncerna poroča nadzornemu svetu glede doseganja načrtovanih ciljev:

- trimesečno: gre za poročilo o trimesečnem poslovanju, ki zajema prodajne, finančne in kadrovske rezultate, vrednost naložb, poročilo o kakovosti ter računovodske izkaze,
- letno: letno poročilo zajema poslovno poročilo, računovodsko poročilo, mnenje revizorjev in uporabo bilančnega dobička.

Direktorji družb in izvršni direktorji poslovnih področij poročajo na podlagi podrobnih poročil o prodajnih in finančnih rezultatih upravi koncerna na trimesečnih kolegijih. Poleg teh pa pripravijo tudi poročilo o naložbah, poročilo o kakovosti in podajo komentarje, ki se nanašajo na kadrovske področje. Mesečno poročanje o prodajnih in finančnih rezultatih pa opravi kontroling na redni seji uprave koncerna.

Vodje služb in oddelkov mesečno poročajo direktorjem družb in izvršim direktorjem, kjer podrobno predstavijo doseganje prodajnih ciljev (produkti, kupci). Tedensko spremljanje

rezultatov je prepuščeno osebni presoji operativnih managerjev in je domena internih kolegijev v posamezni enoti.

6.2.1.4. Ukrepanje

Poročila posameznega nosilca odgovornosti o doseganju zastavljenih ciljev so osnova za odločanje ter za pripravo potrebnih ukrepov izboljšav, predvsem tam, kjer so rezultati pod zastavljenimi cilji.

Zapisi ukrepov so lahko (Keranović, 2003, str. 113):

- sklepi seje nadzornega sveta, kjer je za izvedbo zadolžena uprava koncerna,
- sklepi seje uprave in sklepi kolegija koncerna, kjer so za izvedbo zadolženi izvršni direktorji uprave in direktorji družb koncerna,
- sklepi kolegija družbe koncerna, kjer so za izvedbo zadolženi vodje služb in oddelkov.

Zapisi o potrebnih ukrepih morajo vsebovati najmanj naslednje podatke:

- jasna opredelitev potrebnega ukrepa oziroma naloge,
- odgovorna oseba za izvedbo,
- rok za izvedbo naloge.

6.2.1.5. Nagrajevanje

Povezovalni element v celotnem poslovnem procesu je sistem nagrajevanja. V koncernu Intereuropa predstavlja osnovna plača fiksni del in je določena na osnovi kompleksnosti organizacijske enote (npr. višina prihodkov, raznovrstnost ponudbe, število zaposlencev in drugo). Uspešnost pa predstavlja variabilni del plače in temelji na doseganju ciljev. Pri določanju doseganja zastavljenih ciljev upoštevajo tako »trde« kazalce (predvsem so to prodajni in finančni rezultati), kot tudi »mehke« kazalce (predvsem so to organizacijsko vedenje, zadovoljstvo zaposlencev in kupcev, indeks kakovosti). Na tej osnovi je nagrajevan celoten management koncerna, medtem ko sistem nagrajevanja ostalih zaposlencev temelji na osebнем letnem razgovoru z vodjo (Keranović, 2003, str. 113).

Nagrajevanje in kontroling sta posredno povezana, saj je kontroling zadolžen za spremljanje uspešnosti kadrov v koncernu, ugotavljanje odstopanj od načrtanih kadrovskih ciljev ter s tem vplivanje na izboljšanje zadovoljstva zaposlencev.

6.2.2. Vsebina kontrolinga

Predstavljen proces kontrolinga je vsebinsko razdeljen na 3 področja:

- prodajni kontroling,
- finančni in stroškovni kontroling in

- kadrovski kontroling.

6.2.2.1. Prodajni kontroling

Namen in cilj prodajnega kontrolinga je spremljanje prodajnih rezultatov posameznih produktov, ugotavljanje odstopanj od načrtanih ciljev in vplivanje na izboljšanje tržnega položaja.

Prodajni kontroling se nanaša na doseganje naslednjih ciljev:

- čistih prihodkov od prodaje: po posameznih produktih, poslovnih enotah, kupcih in državah,
- pokritja 1: po posameznih produktih, poslovnih enotah, kupcih in državah.

Izvajanje prodajnega kontrolinga se ne nanaša zgolj na spremljanje vrednostnih kazalcev, ampak tudi na spremljanje fizičnih kazalcev po posameznih produktih ali za posamezno poslovno področje. Tako prodajni kontroling spremlja tudi:

- kopenski promet: število pošilk, tone, km, število prevozov;
- terminalske storitve: število pošilk, tone, odstotek zasedenosti kapacitet;
- pomorski promet: tone, število zaključkov;
- zračni promet: število pošilk (uvoz, izvoz);
- carinske storitve: število Enotnih carinskih listin (uvoz, izvoz, tranzit).

Pri prodajnem kontrolingu ugotavljajo odmike, ki so posledica sprememb cen in sprememb količin, in sicer po vseh produktih, storitvah, poslovnih enotah, kupcih in državah, s katerimi koncern posluje (Keranović, 2003, str. 114).

6.2.2.2. Finančni kontroling

Cilj finančnega kontrolinga je spremljanje finančnega položaja posameznih subjektov v koncernu, ugotavljanje odstopanj od načrtanih ciljev in vplivanje na izboljšanje finančno-premoženjskega stanja.

Izvajanje finančnega kontrolinga se nanaša na spremljanje:

- računovodskih izkazov,
- internih pokritij⁸ 1, 2, 3, in 4,
- dodane vrednosti in EBITDA⁹,
- financiranje razvoja (lastni in tuji viri),
- ustvarjanje nove vrednosti za delničarje,

⁸ Pokritje 2: Pokritje 1 – neposredni stroški dela; Pokritje 3: Pokritje 2 – ostali neposredni stroški; Pokritje 4: Pokritje 3 – splošni stroški uprave.

⁹ EBITDA: Earnings Before Interest Tax Depreciation and Amortization (Dobiček pred obrestmi, davki, amortizacijo in anuitetami).

- kazalcev uspešnosti poslovanja (dobičkonosnost sredstev in kapitala, kazalci na zaposlenca, delež v prodaji in pokritju 1, kazalci finančne stabilnosti).

Finančni kontroling v celoti izvajajo na ravni koncerna in družb v koncernu Intereuropa, v ožji obliki pa za ostale organizacijske enote ter za posamezne produkte in najpomembnejše kupce.

Nadziranje je bolj kakovostno in lažje tam, kjer imajo oblikovana **mesta odgovornosti** in tako finančni kontroling izvajajo za naslednje organizacijske enote v okviru družb koncerna (Keranović, 2003, str. 115):

- Naložbeno mesto odgovornosti, kjer je vodja odgovoren za doseganje zastavljenega cilja dobičkonosnosti sredstev. Primer je podružnica družbe, ki posluje na teritorialnem področju.
- Dobičkovno mesto odgovornosti, kjer je vodja odgovoren za doseganje zastavljenega cilja dobička. Primer je področje kopenskega prometa v okviru podružnice.
- Prihodkovno mesto odgovornosti, kjer je vodja odgovoren za doseganje zastavljenega cilja prodaje. Primer je oddelek prodaje kopenskega prometa v okviru področja kopenski promet.
- Stroškovno mesto odgovornosti, kjer je vodja odgovoren za izvrševanje opredeljenih aktivnosti v okviru načrtovanih stroškov. Primer je sektor računovodstva, notranje revizije in kontrolinga.

Finančni kontroling izvajajo za vse produkte/storitve Intereurope in kombinacijo le-teh v primeru celovitih logističnih projektov, kjer spremljajo doseganje zastavljenih ciljev prodaje, internih pokritij in ustreznih kazalcev uspešnosti.

Finančni kontroling po kupcih izvajajo različno in sicer (Keranović, 2003, str. 115):

- prodaja in pokritje 1 za vse kupce (teh je približno 8000),
- pokritje 2, 3, in 4 le za večje kupce.

6.2.2.3. Stroškovni kontroling

Cilj stroškovnega kontrolinga je ustrezno evidentiranje stroškov, ugotavljanje vzrokov njihovega nastanka in odstopanj od načrtanih ciljev ter vplivanje na njihovo racionalizacijo.

Izvajanje stroškovnega kontrolinga se nanaša na spremljanje naslednjih vrst stroškov:

- neposredni stroški,
- ostali neposredni stroški,
- stroški dela,
- stroški podpornih funkcij in stroški koncernskih funkcij in

- stroški financiranja.

Vse vrste stroškov so opredeljene za vse poslovne enote koncerna, produkte/storitve in najpomembnejše komitente. Njihovo evidentiranje in spremljanje po posameznem stroškovnem nosilcu je odvisno od potreb uporabnikov in ekonomske upravičenosti analitične spremljave (Keranović, 2003, str. 116).

Med **neposredne stroške** vključujejo stroške podprevoznikov, luške in avio stroške, stroške železnic in pomorske voznine ter ostale stroške neposrednega izvajanja logističnih storitev. Neposredni stroški predstavljajo 50% v čistih prihodkih od prodaje in so v celoti prefakturirani kupcem. Zmanjševanje teh stroškov je izključno odvisno od pogajalske moči do dobaviteljev, kjer uveljavljajo prednost ekonomije obsega in od izbire ustreznih dobaviteljev, kjer je to mogoče.

Med **ostale neposredne stroške** vključujejo popravke vrednosti osnovnih in obratnih sredstev, stroške materiala in storitev ter druge odhodke poslovanja. Del teh stroškov je stalnih (amortizacija), večji del pa spremenljivih (stroški telefona, stroški dnevnic, stroški izobraževanja in drugi). Njihovo spremljanje temelji na različnih relativnih kazalcih: delež v prihodkih, delež v pokritju 1, stroški / zaposlenca in drugi.

Stroške dela delijo na stalne stroške (osnovna plača, stroški socialnih in pokojninskih zavarovanj, stroški prevoza, stroški prehrane in stroški regresa) in na spremenljive stroške (nanje vplivajo uspešnost posameznika, uspešnost enote, uspešnost družbe, mednje pa vključujejo tudi božičnico). Višina spremenljivih stroškov, na katere vpliva uspešnost, je tako odvisna od ustvarjene dodane vrednosti, ki je navzgor omejena glede na izjemne dejavnike, kot so zelo dobičkonosen posel, vpliv gibanja tečaja in drugi. Najnižji dovoljeni stroški dela pa so na ravni stalnih stroškov, kar tudi predstavlja izjemno situacijo in zahteva takojšnje ukrepanje vodstva, saj to pomeni, da je takrat uspešnost enaka nič.

Stroški podpornih in koncernskih funkcij predstavljajo splošne stroške uprave in strokovnih služb. V te stroške spadajo vsi stroški v povezavi z zaposlenci v teh službah in skupni stroški delovanja koncerna (stroški oglaševanja, zunanje revizije, izdelave letnega poročila in drugi). Višina teh stroškov je določena v letnem poslovnem načrtu, in sicer kot odstotek glede na obseg čistih prihodkov od prodaje koncerna (približno 5%), pokritja 1 in poslovnega izida pred obdavčitvijo. Načrtovanje in spremljanje teh stroškov temelji na ustreznem razporejanju na stroškovne nosilce po prilagojeni ABC¹⁰ metodi. V Intereuropi uporabljajo dvostopenjsko razporejanje splošnih stroškov. Najprej jih razporedijo na

¹⁰ ABC: Activity Based Costing (koncept stroškov po aktivnostih in procesih).

stroškovna mesta in nato jih v drugem koraku razporedijo dalje na konkretne produkte (Keranović, 2003, str. 117).

Za vse omenjene stroške ugotavljajo odstopanja od začrtane višine stroškov mesečno. Pri tem uporabljajo dve računovodski metodi za določanje ustrezne višine stroškov in razporejanje splošnih stroškov na ustrezne stroškovne nosilce. To sta (Keranović, 2003, str. 117):

- metoda ciljnih stroškov (v strukturi prihodkov, pokritja 1, dodane vrednosti), in sicer z metodo odštevanja in metodo prištevanja, kar pa je v bistvu metoda standardnih stroškov in
- prilagojena ABC metoda razporejanja splošnih stroškov na stroškovna mesta in dalje na konkretne produkte.

6.2.2.4. Kadrovski kontroling

Cilj kadrovskega kontrolinga je spremljanje kadrov v koncernu, ugotavljanje odstopanj od začrtanih kadrovskega ciljev ter s tem vplivanje na izboljšanje zadovoljstva zaposlencev.

Kadrovski kontroling se nanaša na spremljanje doseganja naslednjih ciljev (Keranović, 2003, str. 117):

- število zaposlencev, njihovega pridobivanja in odhoda,
- vrednosti naložb v izobraževanje in števila ur za izobraževanje,
- delež vrednosti za izobraževanje v prodaji, pokritju 1 in na zaposlenca,
- višine plač in ostalih stroškov dela na zaposlenca,
- nagrajevanje posameznikov, skupin (projektov) in ostalih zaposlencev (osebna ocena) in
- izvajanje letnih razgovorov.

Kadrovski kontroling je od vseh naštetih vrst kontrolinga najbolj decentraliziran, saj je kadrovska funkcija največkrat prepuščena posameznim managerjem po enotah. Iz tega razloga je vloga kadrovskega kontrolinga v postavljanju standardov nagrajevanja in izobraževanja,

6.3. Organiziranost kontrolinga

V koncernu Intereuropa je kontroling centralno organizirana in vodena poslovna funkcija, njeno izvajanje pa je decentralizirano. Za izvajanje funkcije kontrolinga je na ravni koncerna zadolžen kontroling koncerna, medtem ko so za njegovo izvajanje po poslovnih funkcijah in enotah zadolžene osebe v teh enotah. To so kontrolerji družb koncerna. Njihova odgovornost je dvojna, in sicer do vodenja enot, kjer so zaposleni in do kontrolinga koncerna. Njihova dvojna odgovornost je rezultat mrežne organiziranosti, ki zahteva zelo natančno opredelitev pristojnosti in odgovornosti posamezne ravni odločanja (Keranović, 2003, str. 118).

Kontroling je v koncernu organiziran kot **samostojna služba**, kar nakazuje na **nemški pristop h kontrolingu**. Prav tako so samostojno organizirane tudi služba za računovodstvo, finance, notranjo revizijo in informatiko. Vsa našeta področja pokriva član uprave koncerna, ki je tako odgovoren za celotno informacijsko dejavnost v koncernu.

Kljub temu, da so vse zgoraj našete dejavnosti samostojne, so soodvisne, saj je med njimi nujno sodelovanje. Kontroling pridobiva podatke za opravljanje svoje dejavnosti iz vseh delov v podjetju, še posebej pa računovodstva. Dejavnost računovodstva je v koncernu omejena zgolj na knjigovodenje, kontroling pa opravlja dejavnosti načrtovanja, kontroliranja, analiziranja in informiranja, kar smo spoznali že v predhodnih poglavjih.

6.4. Podpora procesu kontrolinga

Za učinkovito izvajanje kontrolinga je pomembna ustrezna podpora in med njene najpomembnejše elemente v koncernu uvrščajo:

- ustrezne informacijske rešitve,
- strokovne in izkušene kadre,
- razumevanje s strani managementa.

6.4.1. Informacijska podpora

Kontroling je del informacijskega sistema in odvisen od ustrezne informacijske podpore. S 1. januarjem 2003 so v obvladujoči družbi Intereuropa d.d. in še treh odvisnih družbah v Sloveniji uvedli poslovno informacijski sistem mySAP.com. V njegovem okviru so uvedli dva modula s področja kontrolinga in sicer: računovodstvo stroškovnih mest in računovodstvo profitnega centra.

Za poročanje o prodajnih rezultatih, kupcih in njihovi dobičkonosnosti uporabljajo programe MS Excel in MS Access. Uvajanje modulov mySAP.com za namene analize dobičkonosnosti in kontrolinga kalkulacije stroškov predvidevajo v naslednjih letih (Keranović, 2003, str. 119).

V koncernu ocenjujejo, da jim je do sedaj uspelo doseči glavne zastavljene cilje na področju informacijskih rešitev in sicer:

- poenotenje procesov znotraj koncerna,
- preglednost podatkov in
- poenotenje in dvig kakovosti notranjega in zunanjega poročanja.

Na podoben način poteka spremljanje rezultatov odvisnih družb koncerna zunaj Slovenije, kjer so prav tako vse oblike poročil poenotene s standardi koncerna.

6.4.2. Kadri in znanje

Za učinkovit kontroling so kadri izrednega pomena. Njihova vloga je povezovanje in razumevanje vplivov med različnimi funkcijami ter uvajanje sprememb in sodobnih metod upravljanja v družbi.

V koncernu Intereuropa zaposlujejo v funkciji kontrolinga 15 zaposlenih. Od tega delajo v funkciji kontrolinga koncerna 3 zaposleni, v obvladujočih družbah 2, v odvisnih družbah 6, na poslovnih področjih 2 in v poslovnih funkcijah 2 zaposlenca. Opravljanje funkcije kontrolinga od njih zahteva komunikacijske sposobnosti, samoiniciativnost, sposobnost dela v skupini in izkušnje. K izkušnjam sodi poznavanje poslovnih procesov, računovodskih in finančnih standardov ter ustvarjeno ime in ugled v družbi (Keranović, 2003, str. 119).

6.4.3. Management

Prvi in glavni uporabnik funkcije kontrolinga je vodstvo podjetja, saj kot naročnik storitev zahteva, da poročilo kontroling službe informira naslovnike tako, da jih bo spodbudilo k sprejetju akcijskega programa za uresničevanje izboljšav (Keranović, 2003, str. 120).

V Intereuropi je kontroling koncernska funkcija, ki je pooblaščen za dajanje mnenja o rezultatih posameznega poslovnega dogodka in poslovnega subjekta v koncernu. Vodstvo podjetja gleda na osebe v kontrolingu kot na svojega svetovalca na tem področju in kot inovatorja uvajanja novih metod spremljanja uspešnosti poslovanja.

6.5. Koristi uvedbe kontrolinga

Koristi uvedbe kontrolinga so po mnenju vodilnih v koncernu naslednje (Keranović, 2003, str. 120):

- Uvedba nove filozofije podjetja, ki temelji na nenehnem postavljanju in nadziranju ciljev za posamezne ravni odločanja. Glavni cilj kontrolinga je namreč postavitve enotnega sistema načrtovanja in poročanja v koncernu.
- Neprestano usklajevanje doseganja operativnih ciljev z razvojnimi cilji in s tem spremljanje izvajanja strategij razvoja podjetja.
- Večja preglednost rezultatov in ažurnost podatkov za posamezne ravni odločanja.
- Učinkovit nadzor nad poslovanjem s sistemom delegiranja pooblastil in odgovornosti do najmanjše organizacijske enote v koncernu.
- Pregleden in sodoben sistem nagrajevanja, ki temelji na »mehkih« kazalnikih.

Cilj kontrolinga v Intereuropi je zagotavljati **ustrezno pomoč** managerjem, s tem pa tudi lastnikom koncerna, ter tako zagotoviti še bolj fleksibilen in pregleden način nadzora nad poslovanjem. Kontroling kot del informacijske dejavnosti bo v prihodnosti še bolj povezan z ostalimi poslovnimi funkcijami, še najbolj pa z računovodstvom, notranjo revizijo, financami in trženjem.

7. SKLEP

Ker se poslovno okolje podjetij še ni nikoli spreminjalo tako hitro kot dandanes, potrebujejo managerji pri opravljanju svojih zadolžitev pomoč. Pojavi se potreba po **podporni organizacijski funkciji**, ki ji pravimo **kontroling**. Kontroling zgolj **pomaga** pri zagotavljanju uresničevanja temeljnega cilja podjetja, medtem ko funkcija odločanja v ožjem pomenu besede ostaja v rokah managerjev, lastnikov.

Ker sta se kontroling in njegova vloga po državah različno razvijala, razlikujemo med **anglo-ameriškim** in **nemškim pristopom h kontrolingu**. Ključna razlika med obema pristopoma je v organiziranosti kontrolinga. Nemški pristop h kontrolingu razume kontroling kot samostojno službo, anglo-ameriški pristop pa kot del računovodstva, in sicer se dejavnost kontrolinga v tem primeru pokriva z dejavnostjo poslovnega računovodstva.

Tudi v Sloveniji kontroling ni enotno definiran in ni jasno opredeljeno, ali gre za del računovodske funkcije ali ne. Tako pri nemški kot pri anglo-ameriški različici kontrolinga pa je težišče nalog kontrolinga usmerjeno v podjetniško načrtovanje in izdelovanje predračunov, v izdelavo ekonomskih analiz in internih obračunov poslovanja ter v nadziranje poslovanja.

Ne glede na to, kako v končni fazi v podjetju kontroling poimenujejo ali ga organizirajo, je najpomembnejše, da kontroling v podjetju **učinkovito** deluje. Nujna je njegova jasna

vsebinska opredelitev, kar pomeni, da managerjem na različnih ravneh v podjetju nudi kakovostne informacije za odločanje, kar v končni fazi pripomore k uspešnejšemu poslovanju podjetja.

V diplomskem delu sem predstavila funkcijo kontrolinga v koncernu Intereuropa kot centralno vodeno poslovno-informacijsko funkcijo, in sicer s procesnega in vsebinskega vidika. S procesnega vidika je poudarek na načrtovanju, ker je dobro izdelan poslovni načrt osnova za nadaljnje spremljanje uresničevanja ciljev, poročanje o nastalih odmikih in ukrepanje. Z vsebinskega vidika pa sta poudarjena finančni in stroškovni kontroling kot jedro kontrolinga, ki kljub temu ostajata soodvisna s prodajnim in kadrovskim kontrolingom.

LITERATURA

1. Bec Aneta: Kontroling v podjetju Kolinska d.d. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 42 str.
2. Capunder Jožica: Kako organizirati delovanje kontrolinga v poslovnih bankah. Bančni vestnik, Ljubljana, 1997, 3, str. 2-7.
3. Čadež Simon: Pomen računovodskih informacij za doseganje strateških ciljev slovenskih podjetij. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 106 str.
4. Debeljak Žiga: Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal, d.d. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 81 str.
5. Deyhle Albrecht: Kontroling in kontroler v praksi. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 205 str.
6. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.
7. Hočevar Marko: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 143 str.
8. Južnič Polona: Finančni kontroling v gradbenem podjetju Grosuplje. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 56 str.
9. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 1998, 3, str. 40-57.
10. Keranović Suvad: Uvajanje funkcije kontrolinga v koncernu Intereuropa s poudarkom na spremljanju doseganja ciljev. 9. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 107-122.
11. Kokošar Stojan: Planiranje in kontrola poslovanja podjetja. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 127 str.
12. Koletnik Franc: Kontroling. Maribor : Ekonomsko - poslovna fakulteta, 1996. 169 str.
13. Koletnik Franc: Kontroling. 3. šola računovodenja (Kontrolinga). Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999. 25 str.
14. Križaj Franc: Kontroling kot upravljalni sistem v bančništvu. Bančni vestnik, Ljubljana, 1998, 11, str. 15-17.
15. Križaj Franc: Temeljno znanje o kontrolingu, kontrolerju in stroških. Modul 1, Ljubljana : Orgos, 1997. 44 str.
16. Lipovec Filip: Analiza in planiranje poslovanja. Ljubljana : Delo – Gospodarski vestnik, 1983. 401 str.
17. Lipovec Filip: Razvita teorija organizacije. Maribor : Založba Obzorja, 1987. 365 str.
18. Melavc Dane: Kaj je controlling? Organizacija in kadri, Kranj, 24(1991), 5-6, str. 141-145.
19. Mlinar Mojca: Povezava analize, kontrolinga, revizije in poslovodnega računovodstva. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta , 2001. 101 str.
20. Možina Stane et al.: Management. Radovljica : Didakta, 1994. 1072 str.

21. Mramor Dušan: Finančna politika podjetja, Teoretični prikaz. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1991. 154 str.
22. Obradović Rade: Analiza poslovanja podjetja Calcit d.d. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 43 str.
23. Odar Marjan: Analiziranje, kontroling in revidiranje – prekrivanje, podobnosti in razlike. Referat za 5. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 7-20.
24. Osmanagić Bedenik Nindžara: Controlling. Računovodstvo i financije, Zagreb, 37(1991), 8/9, str. 33-39.
25. Osmanagić Bedenik Nindžara: Računovodenje (Kontroling). Revizor, Ljubljana, 1998, 6, str. 35-48.
26. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 394 str.
27. Puklavec Borut: Direktorski informacijski sistemi z uporabo orodij OLAP. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 40 str.
28. Pustatičnik Iztok: Nadgradnja kontrolinga v trgovskem podjetju na primeru družbe ERA, d.d., Velenje. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 40 str.
29. Režun Špela: Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 92 str.
30. Rozman Rudi, Kovač Jure, Koletnik Franc: Management. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1993. 312 str.
31. Rozman Rudi: Planiranje poslovanja podjetja. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1993. 316 str.
32. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str., 7. pril.
33. Šink Darja: Pomen zunanjega izvajanja dejavnosti za uspešno poslovanje podjetij. Organizacija, Ljubljana, 32(1999), 1, 15-22 str.
34. Šmid Barbara: Celostni predračun podjetja. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999, 43 str.
35. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec – Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1997. 620 str.
36. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec – Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 856 str.
37. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec – Novak Majda, Koželj Stanko, Odar Marjan: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 841 str.
38. Umek Polona: Pomen in vloga kadrovske funkcije v podjetju SŽ – ŽGP Ljubljana. Diplomsko delo Visoke poslovne šole. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 28 str.
39. Wilson J. D., Roehl – Anderson, J. M., Bragg, S. M.: Controllershship – The Work of the Managerial Accountant. New York : John Wiley&Sons, 1995. 405 str.

VIRI

- 1 Debeljak Žiga: Kontroling v praksi (seminarsko gradivo). Ljubljana, 2001.
- 2 Koletnik Franc: Kontroling in management (zapiski predavanj). Ljubljana, 2000.
- 3 Interni viri družbe Intereuropa d.d. za leto 2003.
- 4 Letno poročilo družbe Intereuropa d.d. za leto 2003.
- 5 Turk Ivan: Izbrane teme iz računovodstva (zapiski predavanj), Ljubljana 2002.
- 6 Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93).

PRILOGE

Priloga 1: Zgodovinski razvoj družbe Intereuropa d.d.

Leto 1947: V takratni »coni B« Svobodnega tržaškega ozemlja se je Intereuropa osnovala kot družba z omejeno odgovornostjo le s tremi zaposlenci.

Med leti 1965 in 1990: Odpiranje podružnic v vseh večjih mestih bivše Jugoslavije.

Leta 1995: Podjetje se je privatiziralo in ob zaključku privatizacije štelo 5506 delničarjev.

Leta 1998: Delnice podjetja so bile uvrščene v borzno kotacijo »A« na Ljubljanski borzi.

Leta 1999: Intereuropa d.d. je pridobila certifikat kakovosti ISO 9002 za izvajanje storitev špedicije, transporta blaga in logistike.

Leta 1999-2000: Širjenje poslovne mreže: ustanovitev podjetja Intereuropa-East d.o.o. v Moskvi, prevzem družb RTC Varaždin d.d. na Hrvaškem in STC d.d. iz Celja.

Leta 2000: Dograjevanje celovite ponudbe logističnih storitev: uvedba nove storitve »Intereuropa Express«, organiziranje direktnega kompletnega vlaka iz držav Evropske unije preko Slovenije na JV Evropo in Bližnji vzhod, novi zbirni liniji za Poljsko in Južno Nemčijo, okrepitev zbirnih linij za Španijo, Italijo, Švico in države bivše Jugoslavije.

Leta 2001: Vpeljava nove kamionske zbirne linije za Romunijo, Turčijo in za Beograd.

Koncern prejme priznanje »Rating 2000« za poslovno odličnost in varno poslovanje.

Ustanovitev Filiale UPS na Brniku. Širjenje poslovne mreže in skladišč: priključitev podjetja A.D. Interjug-as, Beograd in pripojitev Intereurope RTC d.d. Sarajevo h koncernu. Vključitev Intereurope v Slovenski transportno-logistični grozd.

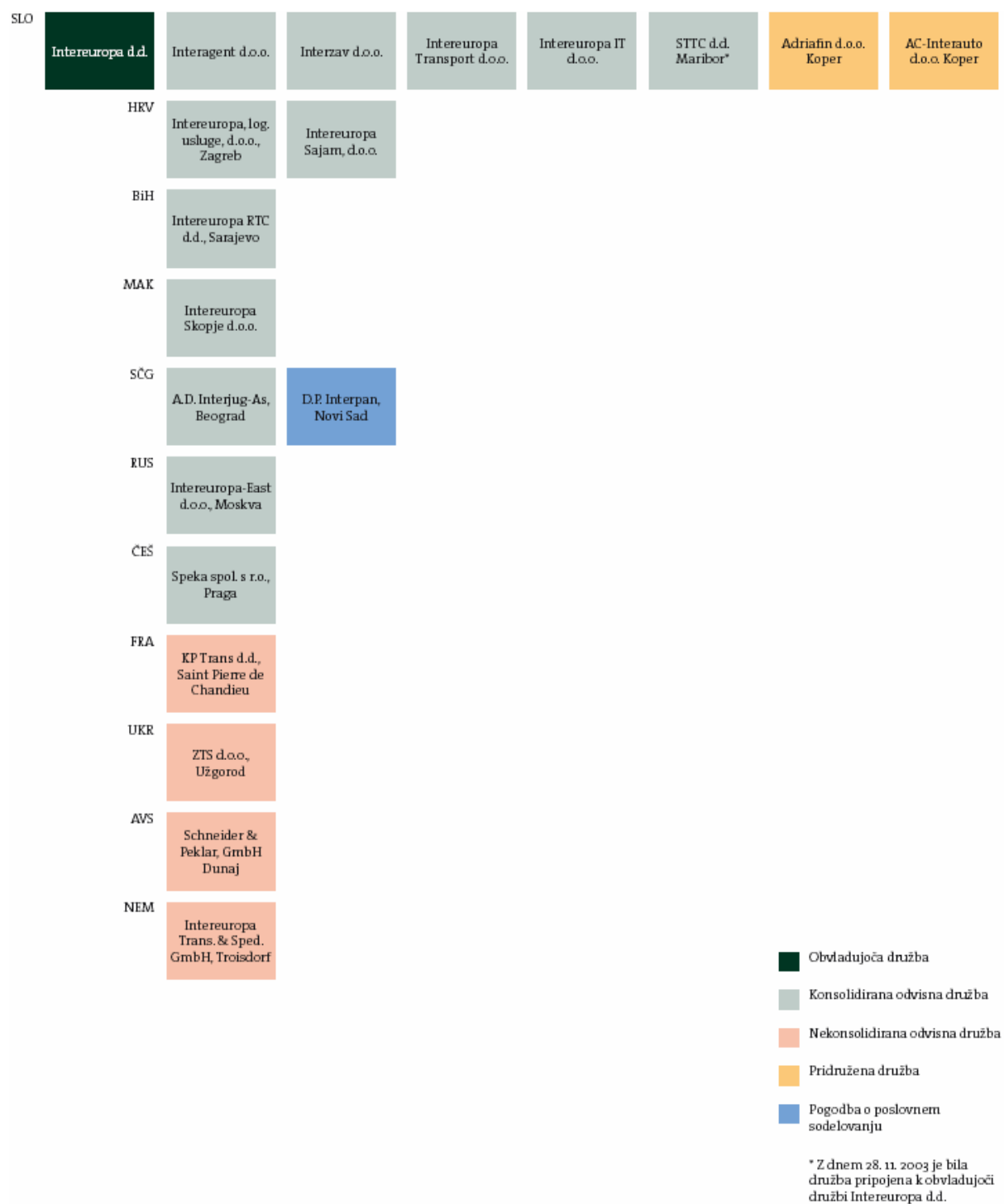
Leto 2002: Širitev poslovne mreže: prevzem podjetja STTC d.d. Maribor, otvoritev logističnega terminala v Skopju, prevzem podjetja SPEKA spol.s.r.o. iz Prage, pridružitve družbe D.P. Interpan, Novi Sad. Združitve družb na Hrvaškem in v BIH.

Leta 2003: Pridobitev nagrade »Portal« za najboljše odnose z vlagatelji v letu 2002. Matična družba Intereuropa d.d. in odvisni družbi Intereuropa, logistične usluge, d.o.o., Zagreb in Intereuropa Transport d.o.o., Koper so pridobile certifikat po noveli standarda vodenja kakovosti ISO 9001:2000. Prevzem francoske družbe KP Trans iz Saint Pierre de Chandieu-a in ukrajinske družbe TEK ZAHIDTRANSSERVIS iz Užgoroda.

Leta 2004: Širitev poslovne mreže: prevzem avstrijske družbe Schneider & Peklar iz Dunaja in nemške družbe Intereuropa Transport & Spedition GmbH iz Troisdorfa.

Vir: Interno gradivo družbe Intereuropa d.d., 2004.

Priloga 2: Organizacijska struktura podjetja



Vir: Letno poročilo družbe Intereuropa d.d., 2003, str. 21.