

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**RAČUNOVODSTVO PRIHODKOVNIH MEST
ODGOVORNOSTI V PODJETJU TRGOAVTO D. D.**

Ljubljana, junij 2006

MATIJA BATAGELJ

IZJAVA

Študent Matija Batagelj izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom dr. Marka Hočevarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
2. POMEN RAČUNOVODSTVA ODGOVORNOSTI ZA POSLOVODSKO NADZIRANJE POSLOVANJA	2
2.1 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO	2
2.2. ODLOČEVALNA FUNKCIJA V PODJETJU	3
2.3. DECENTRALIZACIJA PODJETIJ	5
2.4. MESTA ODGOVORNOSTI	6
2.4.1. RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI	6
2.4.2. KAJ JE KONTROLING	7
2.4.2.1. AMERIŠKA IN EVROPSKA RAZLIČICA KONTROLINGA	8
2.4.2.2. ORGANIZACIJSKI VIDIKI KONTROLINGA	9
2.4.2.3. NALOGE KONTROLINGA	10
2.4.2.4. UVAJANJE IN IZVAJANJE KONTROLINGA	11
2.4.3. NASTANEK MEST ODGOVORNOSTI	12
2.4.4. POGOJI OBLIKOVANJA MEST ODGOVORNOSTI	13
2.4.5. PREDNOSTI IN SLABOSTI OBLIKOVANJA MEST ODGOVORNOSTI	13
2.4.6. VRSTE MEST ODGOVORNOSTI	14
3. PRIHODKOVNA MESTA ODGOVORNOSTI	15
3.1. SPREMLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA PRIHODKOVNIH MEST ODGOVORNOSTI	15
3.2. RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN OBRAČUNAVANJE PO PRIHODKOVNIH MESTIH ODGOVORNOSTI	16
3.3. POMEN NEFINANČNIH INFORMACIJ PRI SPREMLJANJU USPEŠNOSTI POSLOVANJA, BSC METODA	17
4. TRGOAVTO D. D. IN NJEGOVA MESTA ODGOVORNOSTI	20
4.1. PREDSTAVITEV SKUPINE TRGOAVTO	20
4.1.1. ZGODOVINA	21
4.1.2. DEJAVNOST IN SESTAVA SKUPINE	21
4.1.3. ORGANI VODENJA IN UPRAVLJANJA	23
4.1.4. KLJUČNI DOSEŽKI LETA 2004	23
4.1.5. POSLANSTVO IN STRATEŠKI CILJI	25
4.2. KONTROLING V DRUŽBI TRGOAVTO D. D.	27
4.2.4. ORGANIZACIJSKA STRUKTURA	27
4.2.5. SEKTOR KONTROLING IN INTERNA REVIZIJA	28
4.3. RAČUNOVODSKO SPREMLJANJE POSLOVANJA MEST ODGOVORNOSTI	30
4.3.1. NAČRTOVANJE POSLOVANJA	30
4.3.2. NADZIRANJE POSLOVANJA	33
4.3.3. POROČANJE O POSLOVANJU	35

4.4.	UGOTAVLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA PRIHODKOVNIH MEST ODGOVORNOSTI.....	36
4.4.1.	DECENTRALIZACIJA ODLOČANJA V PODJETJU	36
4.4.2.	SPREMLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA PRIHODKOVNIH MEST ODGOVORNOSTI	37
4.4.3.	PRESOJA UPORABLJENE METODOLOGIJE IN PREDLOGI IZBOLJŠAV ..	40
4.5.	URAVNOTEŽENO MERJENJE USPEŠNOSTI (BSC).....	41
4.5.1.	NABOR KAZALNIKOV	41
4.5.2.	IZRAČUN KAZALNIKOV	43
5.	SKLEP	43
	LITERATURA	45
	VIRI	47

1. UVOD

Okolje današnjih podjetij postaja vse kompleksnejše in s tem vedno bolj spremenljivo. Podjetja, ki želijo v takih okoliščinah uspešno poslovati, morajo izboljševati poslovanje, organiziranost in način vodenja podjetij, hkrati pa tudi računovodsko spremljanje in preučevanje.

S prevzemi, združevanji in notranjo rastjo so podjetja vse večja, zato je za uspešno poslovanje zelo pomembno tudi oblikovanje mest odgovornosti, saj hierarhična organiziranost, katere značilnost je sprejemanje odločitev na najvišji ravni, ni ustrezna. V takem podjetju se najvišje poslovodstvo ukvarja z oblikovanjem strategij, vse operativne odločitve pa so prenesene na nižje poslovodstvo. Ob tem pa se temeljni cilj vsakega podjetja ne spremeni. Vsa namreč želijo uspešno poslovati, to pa brez učinkovite kontroling službe dandanes skoraj ni možno.

Z novo obliko organiziranosti podjetij se pojavi tudi zahteva po novi vrsti računovodstva, ki jo imenujemo računovodstvo odgovornosti. Slednje spremlja delo poslovodij, s tem da v podjetju beleži in nadzoruje prihodke in stroške oziroma odhodke, za katere nosijo odgovornost posamezni poslovodje.

Izpostaviti je treba tudi problem merjenja uspešnosti, saj spremljanje poslovanja le na osnovi finančnih kazalcev, kot se je to počelo v preteklosti, danes nikakor ni dovolj, zato v delu postavljam predlog uravnoteženega sistema kazalnikov uspešnosti za podjetje Trgoavto d.d. kot enega izmed možnih konceptov merjenja uspešnosti podjetja.

Namen diplomskega dela je spoznati model ugotavljanja uspešnosti prihodkovnih mest odgovornosti v podjetju Trgoavto d.d.. V delu ugotavljam, kdo v podjetju sodeluje pri merjenju uspešnosti poslovanja ter kateri podatki so pomembni za uspešno merjenje.

Cilj diplomske naloge je predstaviti organiziranje poslovanja prek mest odgovornosti in prednosti ter slabosti takšne organizacije. Pojasniti je potrebno metode za ugotavljanje uspešnosti poslovanja. Podrobno moram analizirati spremljanje uspešnosti poslovanja prihodkovnih mest odgovornosti na primeru trgovskega podjetja s spoznanjem tistih računovodskih informacij, ki so primerne za merjenje učinkovitosti in uspešnosti dela poslovodij ter maloprodajnih enot ter predlagati izboljšave z uporabo nefinančnih informacij.

Diplomsko delo je razdeljeno v tri sklope. *Prvi* je namenjen predstavitvi poslovnega računovodstva, odločevalne funkcije v podjetju ter decentralizacijskih procesov v podjetjih, katerih rezultat je oblikovanje mest odgovornosti.

V *drugem* delu podrobneje spoznamo prihodkovna mesta odgovornosti v podjetju. Predstavljeni so: spremljanje uspešnosti poslovanja prihodkovnih mest odgovornosti, računovodsko predračunavanje in obračunavanje ter uravnotežen sistem kazalnikov uspešnosti kot alternativa klasičnemu načinu spremljanja uspešnosti poslovanja

V *tretjem* delu je opisana teorija aplicirana na podjetje Trgoavto d.d.. Najprej predstavim podjetje in računovodsko spremljanje poslovanja posameznih enot. Sledi ocena uporabljene metodologije ter predlog dopolnitve z BSC metodo.

Diplomsko delo je zaključeno s sklepnimi ugotovitvami.

2. POMEN RAČUNOVODSTVA ODGOVORNOSTI ZA POSLOVODSKO NADZIRANJE POSLOVANJA

Odločevalni in izvajalni podsistem sestavljata celovit poslovni sistem. Poznamo pa tudi informacijski podsistem, ki ima vlogo posrednika med njima.

V okviru odločevalnega podsistema potekajo funkcije planiranja, priprave izvajanja in nadziranja. Planiranje razlagamo kot določanje prihodnjega delovanja. Obsega postavljanje ciljev poslovanja in oblikovanje poslovne politike ter postopkov za njihovo uresničevanje. Priprave izvajanja povezujejo plane in njihovo uresničitev. Tu se odločitve, ki so bile sprejete pri planiranju, konkretizirajo. Delo se organizira po posameznih delovnih mestih, sprožijo se delovni procesi. Ostane nam še nadziranje. To je namenjeno presojanju pravilnosti delovanja in odpravljanju nepravilnosti pri njem. Za to potrebujemo ustrezne kriterije pravilnosti. Če izhajajo iz planiranja, so podani s plani, če pa izhajajo iz priprave izvajanja, so podani z nalogi (Hočevlar, 1994, str. 10).

Izvajalni sistem je sestavljen iz kadrovske, tehnične, nabavne, proizvodne, prodajne ter finančne funkcije. Krajše povedano, so to temeljne poslovne funkcije.

Naloga informacijskega podsistema je zajemanje podatkov o delovanju izvajalnega podsistema in raznih zunanjih dejstvih ter oblikovanje informacij, ki so potrebne v odločevalnem podsistemu. Tu vse večjo vlogo pridobivajo računovodske informacije, zato v nadaljevanju predstavljam poslovodno računovodstvo, ki v podjetju zbira, analizira in posreduje tiste informacije, ki jih poslovodstvo potrebuje za lažje in uspešnejše odločanje.

2.1 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO

Skupine uporabnikov informacij, ki jim jih nudi računovodstvo kot del informacijskega sistema so številne, in sicer so to poslovodstva, investitorji, državni organi in drugi zunanji uporabniki (Horngrén, Sundem, 1990, str. 3)

Na osnovi različnih uporabnikov računovodskih informacij se računovodstvo deli na finančno in stroškovno računovodstvo. Medtem ko prvo pripravlja podatke o sredstvih, investiranih v podjetje, ter o dobičkonosnosti poslovanja in informira zunanje uporabnike (Turk, 1996, str.

5), je drugo analitične narave in preučuje prvine poslovnega procesa od vstopa v podjetje, stroške, poslovne učinke in poslovni izid za posamezne dele računovodstva (Drury, 1994, str. 14).

Poslovodno računovodstvo je, kot sem že navedel, tisti del računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije, ki jih poslovodstvo podjetja potrebuje za odločanje. Vanj sodi del finančnega in del stroškovnega računovodstva (Lere, 1991, str. 7).

Poleg nudenja pomoči poslovodstvu pri doseganju ciljev poslovodno računovodstvo oblikuje tudi poslovno politiko, spremlja dosežke, ocenjuje zunanje vplive na podjetje in vplive podjetja na okolje, načrtuje za prihodnost, primerja različne možnosti, nadzira običajne postopke, se posveča posebnim dejavnikom, rešuje probleme, povezane z odločanjem o naložbah ter upošteva vedenjske dejavnike (Kavčič, Koželj, Odar, 2003, str. 61).

Pomen poslovodnega računovodstva se povečuje. K temu so pripomogli številni dejavniki, in sicer so to: uvedba proizvodnje JIT, večja pozornost namenjena kakovosti, različnost proizvodov in njihov krajši življenjski cikel, rast raznovrstnih organizacij, računalniško podprto vodenje proizvodnje, razvoj v informacijski tehnologiji, opustitev držatnega urejanja v nekaterih storitvenih dejavnostih (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 17-27).

Tako kot druge računovodske informacije, se tudi poslovodske računovodske informacije nanašajo na temeljne ekonomske kategorije. Za ločevanje med njimi, je najbolje če to počnemo glede na vrste stroškov, ki jih vsebujejo. Poznamo kar nekaj različnih vrst stroškov. Tu so: vsi stroški v poslovnih učinkih (full costs), diferenčni stroški (differential costs) ter odgovornostni stroški (responsibility costs). Slednji se v podjetju uporabljajo pri letnem planiranju; primerjava uresničenih odgovornostnih stroškov s planiranimi omogoča poslovodstvu nadzor izvajanja poslovanja v posameznih organizacijskih enotah, kot tudi nadzor dela zaposlencev, odgovornih za rezultat poslovanja (Anthony, Reece, 1983, str. 349-352).

2.2. ODLOČEVALNA FUNKCIJA V PODJETJU

Usmerjevalno odločevanje, ki je povezano z lastništvom podjetja in uravnavajoče ali poslovodsko odločevanje, ki ga izvaja poslovodstvo podjetja, skupaj predstavljata odločevalna področja nalog v podjetju (Hočevnar, 1994, str. 16).

Omenjena delitev sovпада z načelom vladanja gospodarskim družbam. Dve najpomembnejši interesni skupini, povezani z odločevanjem v podjetju, sta delničarji in poslovodstvo (management) podjetja. Slednje ima zakonsko pravico in dolžnost samostojno in neomejeno voditi družbo na način, ki je v interesu družbe, kot tudi pravico do primerne nagrade za svoje delo. Seveda pri tem ne sme poseči v kontrolne pravice delničarjev oziroma ne sme omejiti nadzora, ki ga delničarji izvajajo prek nadzornega sveta. Delničarji imajo na drugi strani pravico, da prek nadzornega sveta nadzirajo poslovodstvo in odločajo o nekaterih zadevah na

skupščini delničarjev, nimajo pa pravice neposredno ali prek nadzornega sveta se vmešavati v redno poslovanje družbe, saj je to v domeni posloводства (Bajuk, Kostrevec, Podbevšek, 2003, str. 15-16).

V nadaljevanju bo poudarek na poslovodskem odločevanju oziroma na poslovodski funkciji v podjetju. Poslovođenje je proces, osredotočen na doseganje ciljev organizacije, in sicer tako, da poslovodje delujejo z ljudmi in na ljudi ter na druge dejavnike v organizaciji (Hočevlar, 1994, str. 17).

Novejši avtorji s področja poslovođenja navajajo štiri poslovodske funkcije, in sicer planiranje, organiziranje, motiviranje in nadziranje.

1. Pri **planiranju** gre za nenehno sistematično, zavestno in smotrno zamišljanje prihodnjega poslovanja podjetja. Je zamišljanje stanj in poti za njihov doseg ter smotrne porabe vložkov. Odvija se v procesu analize poslovanja, predvidevanja, postavljanja ciljev in preverjanja odločitev (Rozman, 1993, str. 77).
2. **Organiziranje** obsega dodeljevanje posameznih delovnih nalog, določenih s planiranjem, zaposlenim v podjetju. Ta funkcija povezuje delovna mesta v oddelke, te v večje enote in nazadnje v podjetje kot celoto. Potekati mora tako, da manjša enota prispeva k uspehu večje (Hočevlar, 1994, str. 18).
3. Z **motiviranjem** se spodbuja zaposlene k želenemu vedenju. Delovanje ljudi je usmerjeno v zadovoljevanje njihovih potreb. Motiviranje je torej zbujanje potreb pri ljudeh ob sočasnem nakazovanju možnih rešitev za njihovo zadovoljitev (Rozman, 1993, str. 236).
4. **Nadziranje** je ugotavljanje, kaj je bilo napravljeno; je merjenje in ocenjevanje delovanja ter izvajanje konkretnih ukrepov, da bi zagotovili uresničenje ciljev podjetja (Lipovec, 1987, str. 240).

R. Anthony, ki je začel proučevati poslovodsko odločanje, na podlagi praktičnih spoznanj ločuje naslednje vrste poslovodskega odločevanja (Anthony, Dearden, Govindarjan, 1992, str. 8):

1. **Strateško usmerjanje (strategic planning and control)** je postavljanje strateških ciljev podjetja in strategij za njihovo uresničenje. Obsega pa tudi strateško nadziranje oziroma prevetritev obstoječih strategij. Tako cilji kot strategije so brezčasni, obstajajo, dokler se ne spremenijo. Pri tem imajo strategije osrednjo vlogo, saj je njihova naloga ustvarjanje konkurenčnih prednosti podjetja.
2. **Poslovodsko uravnavanje (management control)** je proces, s katerim poslovodje zagotavljajo uresničevanje strategij. Deluje znotraj meja, ki jih postavlja strateško uravnavanje, kar zagotavlja, da odločitve posameznih poslovodij sovpadajo z interesi podjetja. Izvaja se v okviru poslovodskega uravnalnega sistema, ki ga sestavljajo organizacija, pooblastila, odgovornosti, informacije za izvajanje nadziranja in samo delovanje za doseg postavljenih ciljev. Usmerjeno je na programe in mesta odgovornosti. Temelji na predračunskih informacijah v obliki planov in standardov ter obračunskih informacijah, ki prikazujejo realizirane poslovne dogodke. Pokriva vse dejavnosti

podjetja. Poslovne dogodke in poslovanje podjetja izraža predvsem v denarnih enotah, s čimer je omogočena primerjava med predračunskimi ter obračunskimi informacijami kot tudi med različnimi deli podjetja; uporaba nedenarnih enot prispeva le k jasnejši sliki. Namenjeno je povezovanju in usklajevanju podatkov. Aktivnosti, ki jih zajema, so: določanje programov, potrebnih za doseganje ciljev, in okvirno razporejanje resursov, določanje operativnega plana prihodkov in odhodkov za posamezne enote, nadzor poslovanja ter primerjava med planiranimi in uresničenimi kategorijami.

3. **Uravnavanje nalog (task control)** je proces, ki skrbi za uspešno in učinkovito izpolnjevanje posameznih nalog. V mnogih primerih je omejeno na primerjavo med dejanskim izvajanjem in postavljenimi oziroma sprejetimi pravili. Okvire delovanja mu postavlja poslovodsko uravnavanje. Pomeni podrobno planiranje in nadziranje posameznih delovnih postopkov. Hočevar navaja tri medseboj povezane faze uravnavanja nalog, in sicer: ugotovitev točk v delovanju, kjer lahko pride do odklonov od planirane naloge, izbira ustreznih tehnik in metod, s katerimi se bo preprečilo oziroma odpravilo odklone od planiranega delovanja, ter stalen pregled nad sistemom s ciljem, da je sistem ustrezen za uravnavanje in da ga zaposleni ne morejo zaobiti.

2.3. DECENTRALIZACIJA PODJETIJ

Danes je v svetu ogromno velikih, hierarhično organiziranih podjetij. Z rastjo proizvajajo vedno več različnih vrst proizvodov na različnih lokacijah. V takih okoliščinah je nemogoče, da bi vodstvo zmoglo odločati samo o vsem. Centralizirano odločanje je neučinkovito. Rešitev neugodne situacije je prenos dela dolžnosti in pripadajoče oblasti poslovodje navzdol na sodelavce. Tako se začne proces delegiranja oziroma pooblaščenja (Lipovec, 1987, str. 151). Treba se je torej odločiti, kdo bo sprejemal odločitve, za katere bo seveda tudi odgovoren; temu pa sledi vrednotenje dela odločevalca in primerno nagrajevanje.

K decentralizaciji odločanja v podjetju vodijo naslednji dejavniki (Atkinson, Kaplan, 1989, str. 290-292):

1. **Okolje podjetja:** Če želi biti podjetje pripravljeno na spremembe v okolju, mora stalno spremljati ključne spremenljivke svojega okolja. To pomembno vpliva na notranjo organiziranost v podjetju. Kontingenčna teorija predvideva, da kompleksnost okolja določa kompleksnost notranje organizacije podjetja premo sorazmerno.
2. **Specializiranost informacij:** Bistvo decentralizirane oblike organizacije je v tem, da se odločitve sprejemajo tam, kjer se zbirajo informacije.
3. **Hitrost odgovora na spremenjene razmere:** V primeru decentralizirane oblike organizacije podjetja se območni poslovodje, ki imajo neko stopnjo samostojnosti pri odločanju, hitreje odzovejo na spremembe, kot bi to storil centralni organ.
4. **Dragocen čas centralnega poslovodstva:** Decentralizirana oblika podjetja omogoča, da centralni poslovodje sprejemajo politiko in strategijo podjetja, območni poslovodje pa se posvečajo sprejemanju operativnih odločitev, skladnih s postavljenimi strateškimi cilji.

5. **Kompleksnost reševanja problemov:** Globalno optimalno rešitev je težko najti, tudi v primeru centraliziranega odločanja v podjetju. Kompleksnost problemov in stalno spreminjajoče se okolje vodita do tega, da rešitve problemov niso najboljše. Decentralizacija je uspešnejša, saj za razliko od centralizacije pri odločanju upošteva le relevantne dejavnike.
6. **Učenje območnih poslovodij:** Podjetja si želijo izobraziti prihodnje centralno poslovodstvo, zato je vpeljevanje območnih poslovodij v odločanje nujno.
7. **Motiviranje območnih poslovodij:** Območni poslovodje bodo motivirani, če bodo lahko s svojimi odločitvami vplivali na poslovanje enote, ki jo vodijo. Določena samostojnost pri odločanju, omejena s strateškimi cilji podjetja, vzpodbuja območne poslovodje k iskanju informacij in snovanju izvirnih rešitev problemov.

Glede na to, da nobena oseba v podjetju ne more imeti vseh ustreznih informacij, izkušenj, časa in sposobnosti, da bi lahko odločala o vsaki najmanjši podrobnosti, začne vsako večje podjetje prej ali slej razmišljati o decentralizaciji. Kako in v kakšni meri decentralizacijo izpeljati? V praksi poznamo več vrst decentraliziranih enot. Razlikujejo se glede na stopnjo pooblastil in odgovornosti, prenesenih na območnega poslovodjo.

2.4. MESTA ODGOVORNOSTI

Hierarhična organiziranost, čigar značilnost je sprejemanje vseh odločitev na najvišji organizacijski ravni, s stališča učinkovitih poslovnih procesov ni ustrezna. Zato pride do decentralizacije. Posledica tega so organizacijske enote, ki jim pravimo mesta odgovornosti. Stopnje decentralizacije so seveda različne. Odvisne so od tehnologije, okolja, velikosti podjetja pa tudi od nagnjenosti najvišjega poslovodstva k prenašanju pooblastil na podrejene. (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 172).

2.4.1. RAČUNOVODSTVO ODGOVORNOSTI

Mesta odgovornosti lahko opredelimo kot skupek aktivnosti, ki so dodeljene določenemu poslovodji ali skupini poslovodij. Nastajajo kot odgovor na stalno spreminjajoče se poslovno okolje ter potrebe po nadziranju stroškov. Organiziranost mest se od podjetja do podjetja razlikuje, prav v vsakem podjetju pa ločijo neobvladljive stroške od obvladljivih, saj le slednji predstavljajo objektivno merilo za ocenjevanje uspešnosti (Homgren, Sundem, 1990, str. 289-295).

Računovodstvo odgovornosti je tisti del računovodskega sistema podjetja, ki poslovodstvu podjetja zagotavlja informacije za potrebe primerjanja uresničenega in načrtovanega poslovanja po organizacijskih enotah podjetja. Za nadrejene poslovodje omejene informacije

predstavljajo podlago za ocenjevanje uspešnosti poslovanja podrejenih poslovodij in organizacijskih enot, ki jih podrejeni poslovodje vodijo (Hočevvar, 1996, str. 17-18).

Računovodstvo odgovornosti z namenom informiranja poslovodstva o uspešnosti in učinkovitosti uresničitve načrta ugotavlja in pojasnjuje odmike med uresničenim in načrtovanim, sestavlja poročilo o dosežkih ter izbira primerno vsebino poročila za različne odločevalne ravni v podjetju oziroma za različne poslovodje, pri čemer upošteva njihov položaj v podjetju in bližino problema, obravnavanega v poročilu (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 181-185).

V poslovodskem uravnavanju ima osrednjo mesto prav računovodstvo odgovornosti, zagotavlja namreč ustrezno informacijsko podporo za potrebe poslovodskega nadziranja. Ne smemo pa enačiti računovodskega in poslovodskega nadziranja, saj je namen prvega zagotavljanje pravilnosti in kakovosti računovodskih informacij, namen drugega pa je uresničitev postavljenih ciljev podjetja (Hočevvar, 1994, str. 25).

Vse večje je število podjetij, v katerih se uspešnost mest odgovornosti spremlja v službah kontrolinga, zato sledi opredelitev pojma kontroling in aktivnosti kontrolinga.

2.4.2. KAJ JE KONTROLING

Vodenje podjetja s pomočjo kontrolinga spada med sodobne koncepte usmerjanja in uravnavanja poslovanja v podjetju. V literaturi doslej še ni bilo mogoče najti enovite definicije tega pojma, kljub temu, da različni avtorji skušajo opredeliti kontroling s seznamami nalog, funkcij itd. To dejstvo nudi posameznim podjetjem možnost, da si dejavnost kontrolinga v podjetju v določenih mejah oblikujejo in razvijajo glede na svoje želje in potrebe.

Definicijo kontrolinga so opredelili tudi nekateri domači avtorji. Koletnik navaja, da kontrolinga ne smemo pojmovati zgolj kot nadzor, saj predstavlja mnogo več, oziroma gre za koncept sodobnega usmerjanja in uravnavanja poslovanja podjetja, ki temelji na jasnih ciljih, poteh za doseg te ciljev in na strogem presojanju uresničevanja zadanih nalog (Koletnik, 1996, str. 7). Definicija, ki jo navaja Jager opredeljuje kontroling kot usmerjevalno obliko podjetniškega vodenja, s katero dosežemo vnaprej postavljene cilje z odzivanjem na odklone (Jager, 1991, str. 23). Vredno je omeniti tudi Melavca, ki pojmuje kontroling kot sodobno zamisel upravljanja, ki mora na podlagi opredeljenih ciljev zagotoviti upravljanje poslovnega sistema v določeno smer (Melavc, 1991, str. 7). Definicije tujih avtorjev se v veliki meri pokrivajo z navedbami naših avtorjev.

Težišče informacijske dejavnosti se je v sodobnih podjetjih prevesilo iz spremljanja ter informiranja preteklih dogodkov in stanj na oblikovanje ciljev in nalog ter poti za uresničevanje bodočih nalog. Nastala je potreba po podjetniškem načrtovanju in po strokovnjakih, ki bi čimbolj zanesljivo napovedovali prihodnost podjetja ter presojali

uresničevanje zadanih ciljev. Morajo biti strokovnjaki za podjetniško ekonomijo in računovodstvo, dobri poznavalci drugih funkcij v podjetju, strokovnjaki z velikim teoretičnim in praktičnim znanjem. Spremljati morajo spremembe in trende v razvoju poslovanja in vodenja (Koletnik, 1992, str. 7).

Poslovno uspešnost podjetja je mogoče spremljati in preučevati z raznimi ekonomskimi instrumenti, na različnih organizacijskih ravneh in v poslovnih procesih. Lahko bi rekli, da je dejavnost kontrolinga strokovni servis odločitvenim ravšem v podjetju.

Začetne pojavnne oblike kontrolinga lahko zasledimo že v 15. stoletju v državnih upravah, in sicer pri nadzoru pritokov in odtokov v državne blagajne in iz njih. Nastanek kontrolinga v zdajšnjem pomenu besede lahko zasledimo v drugi polovici 19. stoletja. V svetu in tudi v Evropi se je šele po letu 1920 pojavila potreba po razvijanju dejavnosti kontrolinga, predvsem zaradi težkih gospodarskih razmer, velike nestabilnosti, visokega poslovnega tveganja, visoke inflacije, itd. Podjetja so potrebovala poslovne ekonomske strokovnjake, ki bi managementu pomagali usmerjati in uravnavati poslovanje. Težišče je bilo v oblikovanju ciljev in nalog ter poti za uresničevanje bodočih nalog. Pomembnejše je postalo zanesljivejše napovedovanje prihodnosti pa tudi potreba po nadziranju poslovanja v ekonomskem smislu (Trebušak, 1998, str. 3).

2.4.2.1. AMERIŠKA IN EVROPSKA RAZLIČICA KONTROLINGA

Danes poznamo dva pristopa h kontrolingu: anglo-ameriški in nemški. Pri anglo-ameriškem pristopu je delovno mesto kontrolerja izenačeno z delovnim mestom računovodje, kontroling pa je enotno opredeljen kot služba računovodstva oziroma del le-tega. Naloge anglo-ameriškega kontrolerja se delijo na notranje in zunanje (uporabniki njihovih storitev so tako zunanji kot notranji), vključujejo naloge z davčnega področja, notranje revizije ter finančnega računovodstva. Omenjeni pristop obravnava kontroling predvsem v luči operativnih nalog, kot so letno načrtovanje, nadziranje, analiziranje, informiranje. Kontroling lahko po tej metodi uvrstimo v informacijski podsistem podjetja (Žilnik, 2005, str. 26).

Pri nemškem pristopu je zadeva nekoliko drugačna. Tu sta namreč kontroler in računovodja običajno ločeni delovni mesti. Kontroling je tu organiziran kot posebna svetovalna, štabna služba v podjetju. Težišče nalog nemškega kontrolerja je na notranji ekonomiki (uporabniki storitev nemškega kontrolinga so predvsem notranji), medtem ko finančno računovodenje, financiranje, notranja revizija in davčno področje niso njegove tipične naloge. Poleg nalog z operativnega področja vključuje nemški pristop tudi naloge s strateškega področja poslovanja podjetja. Po nemškem pristopu bi lahko kontroling uvrstili tudi v odločitveni podsistem podjetja, saj se pogosto enači s poslovodnimi funkcijami (Žilnik, 2005, str. 26).

Med zgoraj omenjenima pristopoma ima anglo-ameriški prednost v tem, da kontroler, ki deluje v okviru računovodstva, razpolaga z boljšimi podatki kot pri nemškem sistemu, kjer je računovodstvo predvsem knjigovodstvo in si mora kontroler ustrezne podatke pridobivati iz drugih delov podjetja.

V slovenski teoriji se nekateri avtorji opirajo na ameriško literaturo in prakso, drugi na nemško. Tako poskušajo slovenski računovodski strokovnjaki dokazati, da je tudi pri nas (tako kot v naglo-ameriškem svetu) kontroling del računovodstva in je o kontrolingu kot posebni funkciji brezpredmetno razpravljati. Na drugi strani pa strokovnjaki s področja kontrolinga strogo zagovarjajo nemško šolo in ne enačijo kontrolerja z računovodjo. Kljub vsemu sta oba pristopa ustrezna (Žilnik, 2005, str. 27).

Glede na to da so v preteklosti v slovenskih podjetjih več nalog, ki jih danes opravlja služba kontrolinga, opravljali v plansko-analitskih službah, organizacijsko ločenih od računovodstva, se tudi danes služba kontrolinga pojavlja ločeno od računovodstva (Žilnik, 2005, str. 27).

Filozofija kontrolinga spodbuja k učinkovitejšemu slogu vodenja, to je k decentraliziranemu vodenju, kjer se skupni cilji delegirajo na več nižjih ravneh. Usmerjen je v prihodnost in v uresničevanje načrtovanega poslovnega uspeha podjetja, pri čemer uporablja ustrezne metode, instrumente in orodja. Uresničevanje kontrolinga poteka preko sodelovanja med glavnim poslovojem in kontrolerjem. Kontroler opravlja funkcijo poslovno-ekonomskega svetovalca poslovodstvu, in sicer deluje kot navigator za doseg ciljev oziroma skrbi za to, da se vsakdo sam nadzira pri doseganju poslovnih ciljev (Žilnik, 2005, str. 27).

V svetu torej obstajajo avtorji, ki se nagibajo bolj k enemu ali drugemu pristopu, pojmovanju kontrolinga, ni pa še povsem jasno opredeljenega stališča, kaj kontroling točno je. Obstajajo tudi avtorji, ki omenjena pristopa združujejo in pravijo, da je kontroling primerjava med realiziranimi in planiranimi vrednostmi in odzivanje na odmike. Usmerjati in uravnavati pa je možno le, če imamo pripravljen plan. Kontroling je tako hkrati proces postavljanja ciljev, planiranja in usmerjanja. To nalogo morajo opravljati poslovodje. Kontroler je servis tej funkciji poslovodstva in ji pripravlja primerne podlage, poslovodstvo pa sprejema odločitve. Kontroler ne planira in ne kontrolira, temveč koordinira te dejavnosti .

2.4.2.2. ORGANIZACIJSKI VIDIKI KONTROLINGA

Služba kontrolinga je lahko organizirana centralizirano ali decentralizirano. Centraliziranost kontrolinga pomeni, da v podjetju deluje ena sama služba za kontroling, ki s svojo dejavnostjo pokriva vsa poslovna in funkcionalna področja v podjetju. Ta oblika organiziranosti službe kontrolinga je predvsem primerna za mala podjetja. Pri velikih podjetjih pa je celotno opravljanje nalog otežkočeno in se posledično v praksi uporablja decentraliziran kontroling po posameznih strokovnih področjih v podjetju, na primer v financah, prodaji, trženju, nabavi in podobno. Pomembno je poudariti, da so vsi analitiki poslovanja v službi kontrolinga v primeru decentralizirane organizacije službe podrejeni vodji kontrolinga le po strokovnih nalogah, sicer pa so odgovorni vodji organizacijske enote, v katero sodijo.

V podjetjih se odločajo tudi med lastnim (internim) in tujim (eksternim) kontrolingom. Katero različico bo podjetje izbralo, je odvisno predvsem od velikosti podjetja, števila zaposlenih in

od prometa, ki ga ustvari. V razvitih evropskih državah se mala podjetja največkrat odločajo za zunanji kontroling, saj je bolj racionalno plačevati storitve kontrolinga zunanjim svetovalnim servisom, ki imajo običajno tudi večje znanje in izkušnje, kot pa vzpostaviti lastno notranjo kontroling službo. V velikih podjetjih, ki imajo zgrajen celovit sistem stroškovnega in finančnega računovodstva, pa je bolj smotrna uvedba notranjega kontrolinga (Čvorović, 1995, str. 9, Stojanović, 1999, str. 8).

2.4.2.3. NALOGE KONTROLINGA

Vodstvo podjetja potrebuje strokovne podlage za svoje odločitve, da bi zmanjšalo tveganje, ocenilo bodoči položaj ter pravilno porazdelilo naloge na posamezne odločitvene ravni. Tu nastopi kontroling, saj pomaga poslovodstvu pri omenjenih problemih z opravljanjem treh glavnih nalog v okviru obstoječe filozofije podjetja oz. miselnega ozadja podjetja, in sicer podjetniško načrtovanje, s katerim ustvarjamo pogoje za ciljno delovanje na vseh področjih poslovanja, nadziranje in analiziranje ter poslovno informiranje v podjetju in okolju. Poenostavljeno bi lahko rekli, da kontroling v podjetju skrbi predvsem za trajni obstoj in razvoj podjetja ter za usmerjanje (načrtovanje) in uravnavanje (nadziranje).

Obstaja tudi razlaga, da kontroling pomaga poslovodstvu pri procesu poslovođenja, in sicer pri načrtovanju in nadziranju poslovanja z analiziranjem in informiranjem. V Tabeli 1 prikazujem tri vrste nalog, ki jih kontroler opravlja pri načrtovanju in nadziranju.

Tabela 1: Vrste nalog kontrolerja v procesu načrtovanja in nadziranja

VRSTE NALOG KONTROLERJA	Načrtovanje	Nadziranje
Vsebinske naloge (kaj kontroler dela)	Analiziranje, informiranje ter izdelava končnega planskega dokumenta, ki vsebuje jasno opredeljene, konsistentne cilje	Priprava nadzornih poročil
Metodološke naloge (kako kontroler dela)	Oblikovanje planske metodologije, pri čemer kontroler vsem enotam daje smernice, predpostavke in orodja v obliki predpripravljenih tabel, napisanih postopkov za načrtovanje, kar zagotavlja enotnost pri pripravljanju načrtov v podjetju	Priprava metodologije nadziranja
Organizacijske naloge (kdo in kdaj mora kaj narediti)	Organiziranje proces načrtovanja poslovanja in razreševanje konfliktov v procesu načrtovanja	Organiziranje procesa nadziranja poslovanja

Vir: Žilnik, 2005, str. 29.

Naloga kontrolerja je poleg omenjenih tudi nenehno spodbujanje k izboljševanju procesov načrtovanja in nadziranja v podjetju na osnovi pridobljenih podatkov, informacij o pričakovanih dogajanjih v okolju in opravljenih analiz. Tu lahko navedemo še sodelovanje pri

projektih statusnih sprememb, investicijskih projektih, v primeru skupin tudi sodelovanje pri poročanju, konsolidacijah in drugih nalogah glede na potrebe vodstva družbe.

2.4.2.4. UVAJANJE IN IZVAJANJE KONTROLINGA

Tekoče spremljanje, usmerjanje in nadziranje poslovanja so glavni faktorji uspešnega vodenja podjetja. Kontroling je samostojen projekt in kot tak mora biti sistematično voden in nadziran. Njegovo uresničevanje poteka v pripravljalni fazi, fazi uvajanja kontrolinga ter fazi uresničevanja kontrolinga (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 24-25).

V pripravljalni fazi, ko gre predvsem za načrtovanje sistema kontrolinga, je potrebno izvesti naslednje korake: opredeliti je potrebno cilje kontrolinga, sestavi se glavni projektni tim in ostale pomožne projektne time glede na ciljno področje, se opredeli terminski načrt, analizira se dejansko stanje (analiza delovanja podjetja, analiza sistema vodenja ter analiza opredelitve odločitvenih ravni in njihovega oskrbovanja z informacijami), definira se želeno stanje ob sočasnem definiranju sistema kontrolinga, na koncu pa je potrebno opredeliti pričakovane stroške uvedbe kontrolinga.

V fazi uvajanja kontrolinga je potrebno vzpostaviti v pripravljalni fazi zamišljeni sistem. Poteka pa v dveh korakih. Najprej se izoblikuje ustrezne računalniške in druge rešitve, temu pa sledi izobraževanje vodilnih in stalnih zaposlenih. Sama faza mora zaradi kompleksnosti potekati organizirano. Začne se z ustvarjanjem vzdušja, ki bo naklonjeno vzpostavljanju sistema kontrolinga, nadalje je potrebno usmerjati organizacijske spremembe v pripravo pogojev za novo tehnologijo in v pripravo scenarija motiviranja ljudi sistemu za podporo, ter jih prepričati v nujnost takšne rešitve. Nazadnje je v tej fazi potrebno izdelati priročnik za dejavnost kontrolinga v podjetju, ki ga sprejmejo vodilni delavci v podjetju pa tudi nosilci odločitvenih ravni. V priročniku so opredeljena pooblastila kontroling službe, njena dela in naloge, zadolžitve, obveznosti, pravice in drugo.

Faza uresničevanja kontrolinga vključuje že omenjene procese načrtovanja, evidentiranja, nadziranja in informiranja. Predstavlja stalno primerjavo med želenim in dejanskim stanjem, kjer se ugotavlja odmike preko kontrolnih informacij. Odmike, ki smo jih ugotovili, je potrebno analizirati in ugotoviti, zakaj so nastali. Le na ta način se s povratno informacijo doseže, da se določeno nezaželeno stanje odpravi. Sistem kontrolinga je torej orodje, s katerim manjšamo razliko med želenim stanjem in doseženim stanjem do te mere, da smo s sistemom zadovoljni.

2.4.2.5. INSTRUMENTI KONTROLINGA

Med instrumente kontrolinga sodijo različne metode in postopki, s katerimi se povečujejo sposobnost prilagajanja podjetja hitrim spremembam v okolju ter usklajenost in povezanost v podjetju. Ločimo strateške in operative instrumente. Cilj uporabe prvih je povečanje razvidnosti in odpiranje novih možnosti za uspeh, medtem ko drugi prispevajo k povečanju razvidnosti pri uporabi sedanjih možnosti (Osmanagić Bedenik, 1995, str. 38-40).

Novejši instrumenti in metode prispevajo k povečanju prepoznavnosti uspeha gospodarske družbe, kar omogoča boljše in hitrejše usklajevanje z okoljem. V nadaljevanju sledi podrobnejši opis uravnoteženega sistema kazalnikov, poleg tega pa poznamo še naslednje instrumente: vitki management, metoda ciljnih stroškov, vrednostna analiza nalog in opravil, prispevek za kritje in točka preloma, kazalniki, predračun in obračun ter odmiki od predračunov in njihova analiza.

2.4.3. NASTANEK MEST ODGOVORNOSTI

Nastanek mest odgovornosti je tesno povezan s povečevanjem podjetij, ki ga narekujejo zaostrene konkurenčne razmere. Podjetja rastejo bodisi od znotraj, na osnovi lastnega kapitala, bodisi na temelju različnih poslovnih združevanj. To povečevanje pa poleg večje konkurenčnosti vodi tudi do težav pri njihovem upravljanju. Kot rešitev se pojavijo procesi decentralizacije, katerim sledi oblikovanje mest odgovornosti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 171-172).

Zasnova mest odgovornosti vsebuje zahtevo, da vsak del podjetja pripada nekemu mestu odgovornosti, ki je hkrati tudi mesto odločanja; vsako ima le enega odgovornega poslovodjo. Mesta odgovornosti se pojavljajo na vseh ravneh v podjetju. Najnižji nivo mest odgovornosti predstavljajo posamezni oddelki, ki se združujejo v sektorje. S stališča najvišjega poslovodstva je mesto odgovornosti kar celotno podjetje, čeprav je treba poudariti, da z njimi navadno označujemo posamezne enote znotraj podjetja (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 126).

Mesto odgovornosti je seveda ustanovljeno z določenim namenom. Podjetje deluje tako, da bi doseglo postavljene cilje, mesta odgovornosti pa pri tem prispevajo svoj delež. To praktično pomeni, da bo podjetje doseglo svoj cilj, če ga bodo dosegla posamezna mesta odgovornosti.

Sklenemo lahko, da mesto odgovornosti zaznamujejo naslednje značilnosti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 172):

- Ima enega odgovornega poslovodjo;
- opravlja eno ali več konkretnih nalog s številčno opredeljenimi cilji;
- ima potrebna sredstva, pri razpolaganju s katerimi je razmeroma samostojno.

2.4.4. POGOJI OBLIKOVANJA MEST ODGOVORNOSTI

Oblikovanje mest odgovornosti je eden od ukrepov za povečanje uspešnosti in učinkovitosti poslovanja. Pri tem je učinkovitost opredeljena kot razmerje med vložkom in izložkom mesta, uspešnost pa kot ustreznost izločka glede na cilje mesta. Uspešnost mesta odgovornosti moramo meriti v luči njegovega prispevka k uspešnosti celotnega podjetja. Za oblikovanje teh mest pa morajo biti izpolnjeni nekateri pogoji, ki jih na kratko opišemo z besedami (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 174-175): neodvisnost operacij, specializirano znanje ter obseg posla.

Obstajajo pa v podjetju storitve, kot so pravni oddelek, informacijska podpora, notranja revizija, ki se jih zaradi ekonomske upravičenosti in zahtevnosti del še vedno opravlja centralizirano. Pomembno je tudi oblikovanje prenosnih cen, ki morajo biti oblikovane tako, da bodo poslovodje vložke v posamezne faze motivirani kupovati v podjetju in ne na trgu (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 175-176).

2.4.5. PREDNOSTI IN SLABOSTI OBLIKOVANJA MEST ODGOVORNOSTI

Oblikovanje mest odgovornosti prinaša podjetju tako prednosti kot slabosti. V strokovni literaturi so navedene naslednje prednosti decentralizacije podjetij (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 475-476):

- Organizacije so razdeljene na manjše enote, ki jih je lažje nadzirati;
- odločitve sprejemajo poslovodje, ki probleme najbolj poznajo;
- odločitve se sprejemajo hitreje, saj lahko nižji poslovodje hitreje zaznajo težave pri poslovanju; tako podjetje postane bolj prožno in se hitreje odziva na potrebe kupcev;
- o prenašanju odgovornosti na nižje poslovodstvo se prepreči obremenjevanje višjega poslovodstva s preveliko količino informacij o vsakdanjem poslovanju;
- nižji odgovorni poslovodje s svojimi odločitvami aktivno sodelujejo pri poslovanju podjetja, kar zvišuje njihovo motivacijo in zadovoljstvo z delom;
- nižji odgovorni poslovodje pridobijo pomembna poslovodska znanja, s čimer si podjetje širi krog potencialnih kandidatov za imenovanje v višje poslovodstvo;
- nižji odgovorni poslovodje so motivirani za uresničitev ciljev podjetja; doseganje teh ciljev je namreč tesno povezano z doseganjem njihovih lastnih koristi;
- takšna podjetja ustvarjajo in spodbujajo podjetniško okolje;
- strateški položaj podjetja s samostojnimi enotami je močnejši, saj različnost proizvodov in storitev zmanjšuje poslovno tveganje;
- znotraj podjetja se razvija tekmovalnost, kar lahko vodi k inovacijam in boljšemu poslovanju;
- najvišje poslovodstvo podjetja se lahko osredotoči na strateško načrtovanje in sprejemanje dolgoročnih poslovnih odločitev, saj je razbremenjeno vsakdanjih operativnih obveznosti;

- izboljša se pretok informacij na nižjih ravneh, saj se potrebne informacije ne prenašajo po osrednjem informacijskem sistemu na ravni podjetja kot celote;
- zmanjšajo se splošni stroški, predvsem stroški osrednjih skupnih služb, saj decentralizirana organizacija ne potrebuje tolikšnega števila strokovnih kadrov.

Omejitve in slabosti decentralizacije (Heitger, Ogan, Matulich, 1992, str. 476):

- Usklajevanje med posameznimi enotami je zaradi različnosti proizvodov, storitev ter proizvodnih postopkov oteženo;
- posamezni deli podjetja medsebojno tekmujejo za omejena sredstva, ki jih ima podjetje na voljo;
- če decentralizacija ni podprta z ustreznim sistemom nagrajevanja, lahko nižji poslovodje delujejo skladno s svojimi interesi, ki niso hkrati tudi cilji podjetja;
- večja samostojnost posameznih delov podjetja lahko poveča potrebo po dodatnih zaposlenih in posledično zviša stroške;
- različnost posameznih delov podjetja lahko povzroči neskladnost sistema kot celote, kar vodi do težav pri izmenjavi informacij med posameznimi deli;
- v kolikor je podjetje povezano navpično, lahko prekomerna decentralizacija povzroči težave pri kontroli kakovosti; notranja tekmovalnost lahko postane nezdrava, če se poslovodje osredotočijo nanjo, pri tem pa pozabijo na zunanjo konkurenco.

2.4.6. VRSTE MEST ODGOVORNOSTI

V okviru mesta odgovornosti merimo predvsem naslednje vrste kategorij: odhodke (stroške), prihodke, dobiček kot razliko med njima ter dobičkonosnost naložb. S tega vidika govorimo o štirih vrstah mest odgovornosti: stroškovnem, prihodkovnem, dobičkovnem in naložbenem mestu odgovornosti. Uspešnost le-teh merimo z razmerjem med planiranimi in uresničenimi vrednostmi. Za ocenjevanje uspešnosti poslovanja takšnih mest odgovornosti so primerne zgolj nadzirljive kategorije. Pri tem pa izhajamo iz dveh zornih kotov: iz posameznikovega zornega kota ter iz zornega kota mesta kot ekonomske enote.

Poznamo tudi diskrecijska mesta odgovornosti. Ta so v ameriški literaturi opredeljena kot organizacijske enote v podjetju, katerih izločka ne moremo vrednostno izmeriti in pri katerih ne obstaja optimalna povezava med vložki in rezultati poslovanja (Hočevár, 1994, str. 79). Melavc pa diskrecijske oz. neproizvajalne stroške pojasnjuje kot tiste, ki nastajajo v finančnem, nabavnem, prodajnem, odločitvenem in informacijskem podsistemu (Melavc, 1993, str. 133). Poznamo naslednje vrste diskrecijskih stroškovnih mest odgovornosti: upravna in podporna, razvojno-raziskovalna in prodajna mesta odgovornosti (Anthony, Dearden, Govindarajan, 1992, str. 133).

3. PRIHODKOVNA MESTA ODGOVORNOSTI

V tem delu pišem o prodajnem podjetju Trgoavto d.d., zato so zame pomembna predvsem prihodkovna mesta odgovornosti, ta pa so hkrati tudi stroškovna mesta odgovornosti. Navadno so oblikovana v prodajnem oddelku podjetja. Pristojnost poslovdje takšnega mesta se nanaša na sprejemanje odločitev o prodaji, hkrati pa lahko odloča tudi o stroških, ki so povezani s prodajnimi aktivnostmi in v tem smislu neposredno vplivajo na velikost prihodkov od prodaje (npr. stroški reklame predstavitve proizvodov). Uspešnost poslovanja teh mest spremljamo iz dveh zornih kotov, in sicer iz zornega kota posameznika ter zornega kota mesta kot ekonomske enote. Medtem, ko pri prvem merimo uspešnost poslovanja poslovdje in upoštevamo samo tiste ekonomske kategorije, ki jih ta neposredno nadzoruje, pri drugem spremljamo uspešnost poslovanja mesta odgovornosti in upoštevamo vse ekonomske kategorije, ki to mesto zadevajo (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2001, str. 177-179). V okviru nekaterih podjetij so prodajne enote organizirane kot diskrecijska mesta odgovornosti, drugod pa kot prava prihodkovna mesta odgovornosti.

3.1. SPREMLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA PRIHODKOVNIH MEST ODGOVORNOSTI

Oddelek v blagovnici, regijska prodajna pisarna velike multinacionalke, prodajalna v okviru verige so primeri prihodkovnih mest odgovornosti, kjer poslovdje nadzirajo le prihodke od prodaje proizvodov oziroma storitev, ne ozirajoč se na proizvodjalne stroške oziroma stroške nabave blaga za prodajo. Tu se torej meri le izloček mest odgovornosti (Atkinson et al., 2001, 527-528).

Prihodkovna mesta odgovornosti so organizirana za izvajanje trženjskih dejavnosti. Od proizvodjalnega oddelka največkrat zahtevajo dokončane proizvode in so odgovorna za prodajo ter razdeljevanje blaga. Če je prihodkovno mesto samostojno pri določanju cen proizvodov, odgovarja njegov poslovdja za celoten prihodek, če pa se cenovna politika sprejema na ravni podjetja, torej zunaj prihodkovnega mesta, je njegov poslovdja odgovoren le za obseg in sestavo prodaje (Igličar, Hočevár, 1997, str. 369). Uspešnost prihodkovnega mesta odgovornosti se meri predvsem z ugotavljanjem velikosti odmikov med načrtovanimi in uresničenimi rezultati. Posebej pomemben je podatek o velikosti odmika prispevka za kritje. Slednji je posledica spremembe cene in spremembe obsega prodaje, zato ga lahko razstavimo na dva dela: na odmik zaradi cene in odmik zaradi obsega prodaje.

Pri izračunavanju uresničenega prispevka za kritje upoštevamo standardne stroške. Poslovdja prihodkovnega mesta odgovornosti namreč ne more vplivati na uresničene stroške, poleg tega pa so standardni stroški edini, ki jih poslovdja ob sprejemanju odločitev pozna. Ob upoštevanju uresničenih stroškov bi se uspešnost poslovdje vrednotila na osnovi kategorij, ki jih poslovdja ne obvladuje (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1994, str. 112-114).

Mnogi poslovodje odmikom pri prodaji ne posvečajo večje pozornosti, saj se pričakuje, da bo višja cena znižala obseg prodaje in obratno. Poleg tega se poslovodstvo zaveda, da so odmiki prodaje v veliki meri pod vplivom zunanjih dejavnikov, na katere samo ne more vplivati. Kot primera takšnih zunanjih vplivov sta pogosto navedena s predračunom nepredvidena stagnacija gospodarstva ter zniževanje cen kot odgovor na spremenjene cene konkurence (Hočevnar, 1994, str. 87).

Kadar podjetje prodaja različne vrste proizvodov z različnim dobičkom v ceni, izračunavamo odmik strukture prodaje. V slučaju, da je slednji neugoden, lahko popolnoma izniči ugoden količinski in cenovni odmik. Vpliv poslovodstva na strukturo prodaje je precejšen, saj lahko z ustreznimi trženjskimi aktivnostmi poveča prodajo dobičkonosnejših proizvodov.

Pri merjenju uspešnosti in učinkovitosti prihodkovnega mesta odgovornosti poleg prispevka za kritje uporabljamo tudi druga merila, is sicer: delež prihodkov na trgu ter prodaja s čakalno dobo (Turk, Kavčič Kokotec-Novak, 1994, str. 114-115).

Seveda ne smemo pozabiti, da se na vsakem prihodkovnem mestu pojavljajo tudi določeni stroški; s tega vidika je zato tudi stroškovno mesto. Obvladujočih stroškov je navadno malo, zato ne moremo govoriti o dobičkovnih mestih odgovornosti. To pa določa razliko med prihodkovnim in dobičkovnim mestom odgovornosti, ki je v tem, da poslovodja prihodkovnega mesta odgovornosti sprejema le odločitve, ki so povezane oz. vplivajo na prihodke, medtem ko poslovodja dobičkovnega mesta odgovornosti nadzoruje tudi kategorije na strani stroškov.

Poslovodja prihodkovnega mesta odgovornosti je v okviru svojih pooblastil odgovoren za prodajne cene in prodane količine. Ti dve kategoriji morata biti v njegovi izključni pristojnosti, če želimo njegovo uspešnost prikazati čimbolj objektivno. Če pa je odločanje o prodajnih cenah in količinah porazdeljeno med več enot, se soočamo s težavami pri merjenju uspešnosti prihodkovnega mesta odgovornosti. V tem smislu govorimo o skupnih prihodkih, skupnih odhodkih in prenosnih oziroma transfernih cenah.

3.2. RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE IN OBRAČUNAVANJE PO PRIHODKOVNIH MESTIH ODGOVORNOSTI

Računovodsko predračunavanje je obdelovanje v denarni merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih poslovnih procesih in stanjih gospodarskih kategorij. Namenjeno je zlasti notranjim uporabnikom v podjetju. Računovodsko obračunavanje pa se ukvarja z obdelovanjem v denarni merski enoti izraženih podatkov o uresničenih poslovnih procesih in stanjih gospodarskih kategorij. Po potrebi so ti podatki dopolnjeni s podatki, izraženimi v naravnih merskih enotah. Za podjetje kot celoto so rezultat tega izkazi stanja, poslovnega izida, finančnega izida in gibanja kapitala (Turk et al., 2003, str. 83).

Načrtovanju vseh potrebnih dejavnosti v podjetju in stroškov ter koristi, povezanih z njimi, pravimo podjetniško načrtovanje. Mogoče je le prek predračunavanja, ki omogoča ocenjevanje prihodnjih stroškov, nadziranje uresničenih stroškov in ugotavljanje dosežkov. Prav iz strani posloводства sprejeti predračun je pogoj za načrtovanje (Turk et al, 2003, str. 85).

Predračun se nanaša na vnaprej opredeljene poročevalske enote za neko prihodnje obdobje in je denarno ter količinsko izražen. V našem primeru kot poročevalsko enoto razumemo prihodkovno mesto odgovornosti. Predračun poslovanja slednjega zajema predračun prodaje, predračun nabavne vrednosti blaga ter predračun neposrednih stroškov. Na osnovi teh lahko sestavimo predračun poslovnega izida operativne dejavnosti, ki ga dopolnimo s predračunom splošnih stroškov, ki jih prek ustreznih podlag prenesemo na posamezna prihodkovna mesta odgovornosti. Rezultat je predračun poslovnega izida iz poslovanja.

Računovodski obračuni morajo slediti računovodskim predračunom, saj samo na ta način lahko ugotavljamo odmike med načrtovanimi in doseženimi kategorijami. Primerjava računovodskih predračunov in obračunov daje informacije o tem, kako so bili doseženi cilji podjetja oz. posameznih mest odgovornosti.

Prvenstveni namen predračunavanja je zagotoviti ocenjevanje dosežkov odgovornih za poslovanje. Ko primerjamo uresničeno z načrtovanim, dobimo odmike, ki so podlaga za presojanje doseženega. Vendar pa velja poudariti, da odmiki niso le posledica delovanja odgovornih oseb, pač pa tudi načina, kako so bili načrti postavljeni, zato je treba pri presojanju odnikov poznati metodiko, ki je bila uporabljena (statično in gibljivo predračunavanje, rastoče in ničelno predračunavanje).

Raziskava o stanju računovodstva v slovenskih podjetjih je pokazala, da samo 53 % slovenskih podjetij za presojanje uspešnosti uporablja odmike med predračunskimi in obračunskimi prihodki, stroški ter dobičkom, le nekaj več kot dve tretjini teh podjetij pa tudi analizira odmike. Kot enega glavnih razlogov za skromno uporabo metodike odnikov avtorji navajajo slabo razvito računovodsko predračunavanje (Kavčič, Koželj, Odar, 2004, str. 46).

3.3. POMEN NEFINANČNIH INFORMACIJ PRI SPREMLJANJU USPEŠNOSTI POSLOVANJA, BSC METODA

Poleg vrednostnih oz. količinskih informacij poznamo tudi nevrednostne oz. kakovostne informacije. Obe vrsti imata pri sprejemanju pravih odločitev pomembno vlogo. Dejstvo je, da nobena vrsta informacij sama ne more zagotavljati jasnih ciljev izvajanja ali pa izpostaviti kritičnega področja poslovanja. Poslovodje tako potrebujejo uravnoteženo kombinacijo obeh vrst informacij.

Kot odgovor na slabosti klasičnih računovodskih meril (kratkoročnost merjenja, prikrojevanje podatkov, osredotočenost na opredmetena osnovna sredstva), se je razvila metoda uravnoteženega merjenja uspešnosti poslovanja (BSC). To je sistem, ki managerjem zagotavlja inštrumente, ki jih potrebujejo za usmerjanje proti konkurenčnemu uspehu v prihodnosti; prek nje je možno nadzorovati in voditi uresničevanje strateških ciljev, ki tako postanejo operativni in sestavni del dnevnega ravnanja in ukrepanja. Gre za povezavo finančnih in nefinančnih kazalnikov, s čimer je omogočeno celovito, povezano in uravnoteženo ravnanje. To ni nova metoda za strateško planiranje, ne predstavlja nobenih novih kazalnikov in nima sestavin, ki bi bile uporabne za diagnosticiranje in napovedovanje. Boji med podjetji danes potekajo v kompleksnih okoljih, podrobno razumevanje njihovih ciljev in metod za doseganje le-teh pa so življenjskega pomena. Metoda BSC pretvarja poslanstvo in strategijo podjetja v celovito paleto kazalnikov uspešnosti, ki zagotavljajo okvir za strateški sistem merjenja in managementa (Megušar, 2002, str. 75).

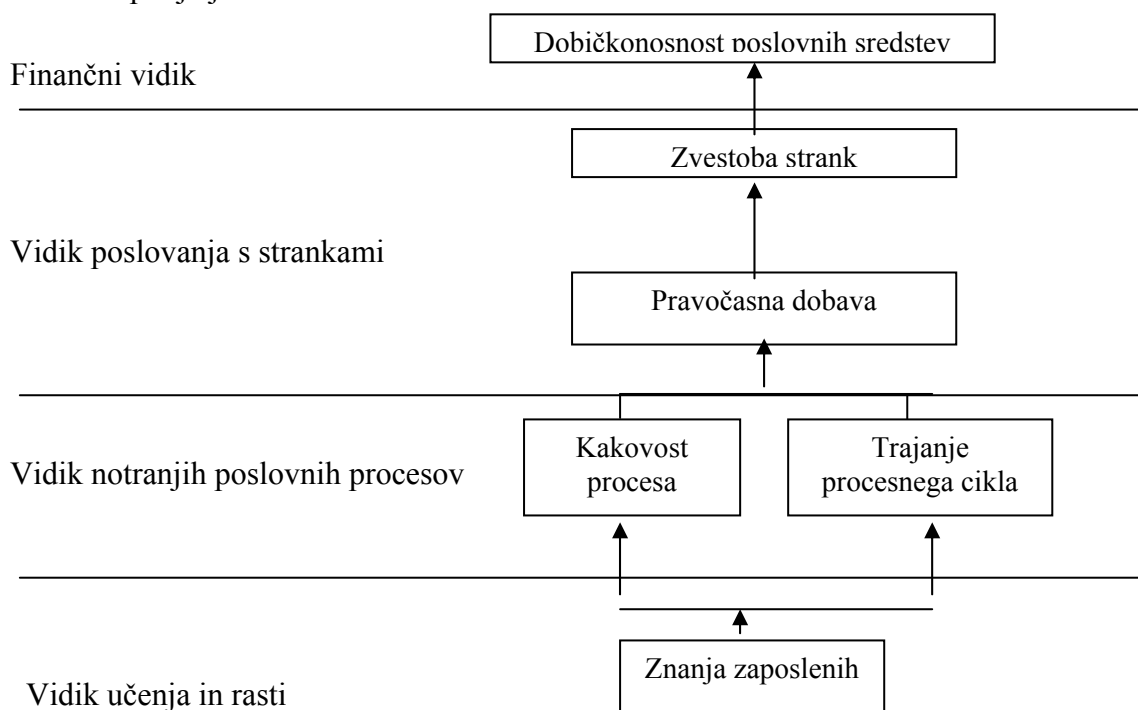
Sistem BSC meri uspešnost poslovanja podjetja s štirimi uravnoteženimi vidiki (Kaplan, Norton, 2000, str. 33-41):

- **Finančni vidik** kaže na pomembne informacije za lastnike podjetij (tipični finančni kazalniki: dobiček iz poslovanja, dobičkonosnost sredstev, kapitala in prihodkov, ekonomska dodana vrednost, rast prodaje ter ustvarjanje denarnih pritokov).
- **Vidik potrošnika** ali drugače **vidik poslovanja s strankami** zajema kazalce, s katerimi poslovodstvo podjetja spremlja vrednotenje podjetja v očeh kupcev osnovni kazalniki: tržni delež, pridobivanje kupcev, zvestoba kupcev, zadovoljstvo kupcev, dobičkonosnost kupcev).
- **Vidik notranjih poslovnih procesov** opredeljuje tri glavne procese in njihove kazalnike, ki so najbolj kritični za doseganje ciljev kupcev in lastnikov, in sicer: proces inovacij (odstotek prodaje novih izdelkov v celotni prodaji, odstotek prodaje lastnih izdelkov, število predstavitev novih izdelkov na trgu v primerjavi s konkurenti, čas, potreben za razvoj izdelkov in bruto dobiček od prodaje novih izdelkov), operativni proces (odzivni čas, odstotek pravočasnih dobav, dnevi vezave zalog materiala in zalog končnih izdelkov in stopnja izkoriščenosti zmogljivosti) ter proces poprodajnih storitev (odstotek reklamacij, hitrost odziva na napake, dnevi vezave terjatev do kupcev in stroški izterjave ter reševanja sporov).
- **Vidik učenja in rasti** zajema kazalce, ki nudijo oporo vsem drugim in so pomembni za presojanje in zagotavljanje učenja ter rasti podjetja, to pa je pogoj za doseganje notranje in zunanje učinkovitosti organizacije (tri skupine kazalnikov: sposobnosti zaposlenih, zmogljivosti informacijskih sistemov ter motivacija, avtonomnost in usklajevanje).

Zgoraj navedeni vidiki izhajajo iz vizije in strategije podjetja. Med seboj učinkujejo drug na drugega, zato morajo biti uravnoteženi. Tak sistem kazalnikov pa je mehanizem, ki poslanstvo in strategijo podjetja spremeni v oprijemljive cilje ter kazalnike (Balanced Scorecard Functional Standards, 2000, str. 2).

Strategija je zbirka hipotez o vzrokih in posledicah. Sistem merjenja bi moral izrecno opredeliti razmerja (hipoteze) med cilji in kazalniki različnih vidikov, tako da bi jih bilo mogoče potrditi in oceniti. Slika 1 prikazuje celotno verigo vzročno-posledičnih razmerij kot navpični vektor skozi štiri vidike uravnoveženega sistema kazalnikov.

Slika 1: Veriga vzročno-posledičnih razmerij med vidiki uravnoveženega izkaza uspešnosti podjetja



Vir: Kaplan, Norton, 2000, str. 42.

S slike 1 je razvidno, da so najprej potrebna znanja zaposlenih, da lahko v ponudbi dosežemo kakovost in predvideni čas, to dvoje pa je potrebno za doseganje višje postavljenih ciljev. Posledično so kazalniki učenja in rasti vplivni faktorji kazalcev notranjih poslovnih procesov, ki vplivajo na kazalce poslovanja s strankami, slednji pa na finančne kazalnike uspešnosti poslovanja podjetja. Vsi kazalniki so razvrščeni po štirih vidikih v hierarhiji, vsi pa morajo zagotavljati uresničitev strategije (Kač, 2002, str. 12).

Kazalniki v uravnoveženem sistemu kazalnikov uspešnosti so izbrani tako, da pozornost menedžerjev in zaposlenih usmerjajo k tistim dejavnikom, za katere menijo, da vodijo do konkurenčnega napredka organizacije.

Podjetje lahko svoj temeljni cilj poslovanja zasleduje le z zadovoljevanjem vseh interesnih skupin, s katerimi sodeluje. Omogoča tudi ugotavljanje morebitnih odmikov od zastavljenih strategij. Kateri vidiki poslovanja oz. kateri strateški cilji so za podjetje pomembni, pa je odvisno od podjetja in njegove zastavljene strategije (Young, 2000, str. 191).

Uvajanje metode uravnoveženega sistema kazalnikov je odločitev najvišjega posloводства in je učinkovito le s projektnim pristopom. Podjetje mora imeti pred tem že izdelan strateški načrt, v katerem sta opredeljena vizija in poslanstvo. Nato je potrebno oblikovati strateške cilje, ki jih je potrebno doseči za uresničitev vizije in poslanstva. Sledi preoblikovanje strateških ciljev v operative cilje znotraj posameznih vidikov uravnoveženega izkaza. Pri tem moramo paziti, da se uravnoveženo spremlja doseganje ciljev s kazalci vseh štirih vidikov. Na koncu je potrebno še določiti sprejemljive velikosti kazalcev (Rejc, 1996, str. 39).

Podrobna opredelitev strategij skozi vidike BSC in kazalnike v praksi zelo hitro pokaže pomanjkljivosti strateškega načrta, ki pa jih lahko uspešno odpravimo ravno z uvedbo uravnoveženega sistema kazalnikov. Danes se sistem z močno in sistemsko zelo kakovostno informacijsko podporo, na osnovi sodobnih programskih orodij, zelo hitro uveljavlja (Novak, 2003, str. 51).

Glavne prednosti metode BSC lahko strnemo v naslednjih točkah (Rejc, 1998, str. 500):

- primerna je za podjetja v kateri koli gospodarski panogi;
- povezuje in usklajuje številna medseboj povezana področja, ki so bila doslej obravnavana ločeno, ter s tem preprečuje doseganje izboljšav na enem področju na račun drugih;
- odpravlja vrzel med kratkoročnim merjenjem uspešnosti, ki vključuje le finančne kazalnike, in merjenjem dolgoročne uspešnosti poslovanja;
- ta metoda temelji na strategiji in v tem pogledu opredeljuje cilje, ne predpisuje pa poti za njihovo uresničevanje;
- informacije, ki jih daje metoda BSC, so uporabne tako za notranje kot za zunanje uporabnike.

Metoda je bila deležna tudi nekaterih kritik, saj ni dovolj upoštevala vidika zaposlenih, sploh pa ni upoštevala vidika dobaviteljev. Na to sta se Norton in Kaplan odzvala in predlagala dopolnitev prvotnega modela z dodajanjem novih vidikov ali pa z razširitvijo obstoječih vidikov. Zasnova BSC se je tako malo sprostila in uporabnost modela se je povečala (Rejc, 2003, str. 17).

4. TRGOAVTO D. D. IN NJEGOVA MESTA ODGOVORNOSTI

4.1. PREDSTAVITEV SKUPINE TRGOAVTO

Naslednja poglavja sem namenil predstavitvi Skupine Trgoavto, njegove organizacijske strukture ter predstavitvi predlogov, kako naj bi potekalo spremljanje poslovanja organizacijskih enot v okviru kontrolinga.

4.1.1. ZGODOVINA

Trgoavto je kot samostojno podjetje z delovanjem pričelo leta 1963. Ustanovil ga je Servis Autocommerce Mercedes. Prvenstveno je podjetje delovalo na dveh programih. Obrat servis se je ukvarjal s servisom vozil Mercedes in Audi, Trgoavto pa pretežno s programoma vozil Zastava in Fiat. 1972 je prišlo do prve pomembnejše reorganizacije. V skladu s takratno zakonodajo sta bili ustanovljeni dve temeljni organizaciji združenega dela (TOZD), in sicer Trgoavto Trgovina in zastopstva tujih firm ter TOZD Servis.

Leta 1979 je prišlo do menjave vodstva in druge reorganizacije. Iz dotedanjih dveh organizacij so nastale štiri: TOZD Trgovina na debelo, TOZD Trgovina na drobno, TOZD Servis Koper, Tozd Servis Zastava Portorož ter DSSS (računovodstvo, finance, kadrovska služba). Leta 1980 se je priključil Mercator – Nanos TOZD Avtomaterial Koper. To je veliko prispevalo k hitrejšemu razvoju maloprodaje ter kasnejšemu preimenovanju firme v Mercator Trgoavto –Trgovina, Servis Koper. Leta 1987 sledi samoupravna reorganizacija. Namesto TOZD-ov so v Mercator Trgoavtu uvedli dejavnost trgovine na debelo, dejavnost trgovine na drobno, servisno dejavnost ter skupne dejavnosti.

Na začetku 90 let je bil Mercator Trgoavto na vrhuncu moči. Zaposloval je 380 ljudi in je bil prepoznaven v vseh okoljih, kjer je bil prisoten. Ob osamosvojitvi Slovenije je prišlo do izgube jugoslovanskega trga, kjer je imel zelo pomembno vlogo grosista. Leta 1991 je bilo ukinjeno skladišče na Reki, odcepila se je prodajalna v Beogradu, prenehalo se je opravljanje tehničnih pregledov, ustanovljena pa je bila družba Mercator Trgoavto Umag d. d., ki je obstajala do 1995.

Prav 1995. se je podjetje preoblikovalo v delniško družbo in leta 1999 Trgoavto d. d. prevzame Agroservis d. o. o.

V zadnjih 5 letih je za poslovanje Trgoavta d. d. značilno širjenje maloprodajne mreže v Sloveniji. Leta 2003 je prišlo do zadnje reorganizacije družbe. Skupaj z Avtotehno d. d. so ustanovili družbo TT-Trgotehno d. o. o., iz PSC Renault je nastala družba Trgoa PSC d.o.o., poleg tega pa so leta 2004 odprli še 4 prodajalno distribucijske centre (PDC-je; v Ljubljani, Mariboru, Novem Mestu in Izoli.

4.1.2. DEJAVNOST IN SESTAVA SKUPINE

a) OSNOVNA DEJAVNOST SKUPINE

Osnovna dejavnost matične družbe Trgoavto d. d. je trgovina na debelo in drobno z izdelki široke potrošnje ter rezervnih delov za osebna in tovorna vozila. Skupino Trgoavto sta v letu 2004 sestavljali še družbi TT-Trgotehna d. o. o. v 51% lasti in družba LP Interier d.d. v 97,6% lasti, na Hrvaškem pa v letu 2003 ustanovljena družba TA-H d. o. o. v 100% lasti. Družba

TT-Trgotehna d.o.o., ki je bila ustanovljena v letu 2002 trži program Iveco, družba LP Interieri pa se ukvarja s proizvodnjo lesa in lesenih izdelkov ter s trgovino na drobno s temi izdelki. Družba TA-H opravlja enako dejavnost kot družba Trgoavto, le na področju Hrvaške. Družba Trgoavto d. d. je tudi sama hčerinska družba v okviru Skupine Modra linija Holding d. d.

Trgoavto d. d. ima v svojem sestavu 41 maloprodajnih enot in 4 PDC-je. V okviru teh enot se izvaja prodaja blaga iz glavnih programov, ki jih trži Trgoavto in sicer:

- elektro, ki trži na področju električnih delov za vozila in avtoakustike;
- rezervni deli, ki trži področje rezervnih delov za osebna in tovorna vozila;
- gume;
- splošni material, ki trži vse ostalo, kar je povezano z vozili;
- motorji, kolesa;
- zelena tehnika, ki trži orodja, vrtno in kmetijsko mehanizacijo.

b) SESTAVA DRUŽBE (SKUPINE)

Na dan 31. 12. 2004 so skupino Trgoavto sestavljale naslednje družbe:

- Trgoavto-trgovina d. d., TT-Trgotehna d. o. o. In Lesno podjetje Interier d. d. v Sloveniji,
- družba TA-H d. o. o. Na Hrvaškem.

Družba TT-Trgotehna d. o. o. je prevzela delovanje PSC Iveco. Deluje na lokaciji v Kopru in Ljubljani, saj se je v družbo z omejeno odgovornostjo TT-Trgotehna d.o.o. združila dejavnost PSC Iveco družbe Trgoavto d.d. in avtotehne GVTO d.o.o. iz Ljubljane. V novoustanovljeni družbi ima Trgoavto d. d. 51% poslovni delež, družba Avtotehna d. d. pa 49% poslovni delež. Skladno s tem se izvaja tudi upravljanje družbe.

Tekom leta 2004 je bila v družbi TrgoA PSC d. o. o. izvršena dokapitalizacija. Za tem je bila dne 27. 07. 2004 sklenjena pogodba o odsvojitvi deleža, s katero je bilo sklenjeno, da Trgoavto d. d. odsvoji 51% delež v družbi TrgoA PSC d.o.o. družbi Modra linija holding, finančna družba d. d.

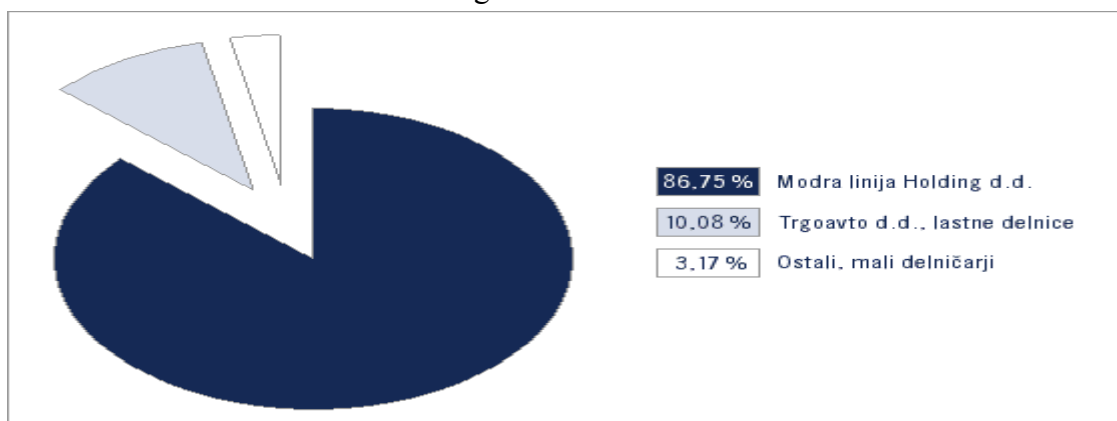
Družba Modra linija holding d. d. in družba Trgoavto d. d. sta zatem izvedla tudi nakup družbe ABC Nova Gorica d.o.o., v razmerju 51 % oz. 49 %, ki se prav tako kot družba TrgoA PSC d. o. o. ukvarja s trženjem vozil Renault in Nissan ter s prodajo rabljenih vozil.

Dne 27. 07. 2004 je bil izveden tudi nakup družbe Lesno podjetje Interier d. d., ko je družba Trgoavto od družbe Modra Linija Holding kupila 97,6 % delnic.

V istem letu je Skupina Trgoavto nadaljevala tudi svoj prodor na tuje trge. Poleg družbe TA-H d. o. o. katere 100% lastnik je družba Trgoavto d. d., so se s koncem leta začele aktivnosti za ustanovitev družbe v Srbiji in Črni gori.

Sestavo lastništva družbe Trgoavto d. d. prikazuje Slika 2.

Slika 2: Sestava lastništva družbe Trgoavto d.d.



Vir: Letno poročilo za podjetje Tgoavto d.d./Skupino Trgoavto – 2004, str. 25.

4.1.3. ORGANI VODENJA IN UPRAVLJANJA

Družbo je do sedaj vodila in upravljala uprava, ki je bila sestavljena iz predsednika uprave in dveh članov uprave, ter tričlanski nadzorni svet, ki je imel ravno tako svojega predsednika ter dva člana. Prav v upravi pa je v letu 2006 prišlo do sprememb, saj po novem upravo predstavlja le en človek in ta torej deluje enočlansko.

4.1.4. KLJUČNI DOSEŽKI LETA 2004

1. Zadovoljevanje potreb, želja in pričakovanj kupcev

- odprtje dveh novih poslovalnic: prodajalna v Sežani in prodajno skladišče VIL,
- prenova maloprodajne enote v Ljubljani v Center dvokoles,
- v letu 2004 je bilo izvedenih 28 pospeševalno prodajnih akcij na področju artiklov za široko potrošnjo.

2. Rast prodaje, utrjevanje položaja trgovske verige in rast tržnega deleža

- V primerjavi z letom 2003 so kot skupina v celoti konsolidirano dosegli 9,5% padec prodaje, vendar je primerjava zaradi sprememb v skupini nemogoča. Največjo rast prodaje (30,2%) je dosegla družba TT-Trgotehna d. o. o., ki je prevzela trženje programa Iveco. Veliko rast na področju prodaje je dosegla tudi družba TA-H d. o. o., predvsem na področju prodaje motornih koles. V okviru matične družbe pa ob izločitvi prihodkov od prodaje blaga in storitev odvisnim družbam, ugotavljam 12,65% rast prodaje.
- Sprememba organizacije na področju trženja avtomateriala je prispevala k postavitvi mreže štirih PDC-jev, kar naj bi predvsem v prihodnje bistveno vplivalo na rast prodaje.

3. Zagotavljanje dolgoročnega partnerskega odnosa z domačimi proizvajalci

- V posameznih dejavnostih in področjih prodaje je prisotnost domačih dobaviteljev različna, vendar se, predvsem zaradi zmanjševanja obsega proizvodnje domačih

proizvajalcev oz. ukinjanja posameznih programov, delež proizvodov domačih dobaviteljev zmanjšuje.

4. Povečevanje poslovne učinkovitosti

- Uvedba tako imenovanih PDC-jev kupcem avtomateriala omogoča boljšo oskrbo ter razpoložljivost blaga
- Uvedba izpopolnjene informacijske podpore v maloprodaji omogoča učinkovitejše ter kakovostnejše delovanje
- Ukinitve spremljajočih dejavnosti, ki niso povezane z glavno dejavnostjo ter oddajo le-teh v opravljanje specializiranim družbam, je povečalo učinkovitost opravljanja teh dejavnosti
- Produktivnost zaposlenih, merjena z razmerjem med čistimi prihodki in številom zaposlenih iz ur, se je izboljšala za 2,4%

5. Povečevanje vrednosti premoženja lastnikov in zagotavljanje varnosti naložb posojilodajalcev

- V letu 2004 je družba ustvarila 10 mio SIT čistega dobička, skupina 15 mio SIT, poslovni izid iz poslovanja brez amortizacije znaša 207 mio SIT in se je glede na lansko leto zmanjšal za 8 odstotnih točk.

6. Zagotavljanje zadovoljstva in dolgoročne socialne varnosti zaposlenih ter izpolnjevanje obveznosti do širšega družbenega okolja

- Izvedba dejavnosti, ki povečujejo lojalnost ter zadovoljstvo zaposlenih s pripravo nove sistematizacije in sistema nagrajevanja
- Izvedba izobraževalnih in dopolnilnih dejavnosti, ki omogočajo osebni razvoj posameznega zaposlenega
- Dosledna skrb za zdravje ljudi, kot eno izmed temeljnih vrednot

V Tabeli 2 in 3 so v številkah prikazani ključni dosežki družbe Trgoavto d. d. in skupine Trgoavto.

Tabela 2: ključni dosežki družbe Trgoavto d. d.

V letu	2004	2003
Čisti prihodki iz prodaje (v 1000 SIT)	6.356.798	6.206.296
Čisti dobiček (v 1000 SIT)	10.442	29.245
Poslovni izid iz poslovanja brez amortizacije (v 1000 SIT)	206.501	224.919
Naložbe v osnovna sredstva (v 1000 SIT)	697.009	55.064
Naložbe v dolg. finančne naložbe (v 1000 SIT)	890.719	46.820
Čista dobičkonosnost kapitala	0,32	0,88
Čisti dobiček na delnico (v SIT)	123	345
Na dan	31.12.2004	31.12.2003
Knjigovodska vrednost delnice (v SIT)	38.978	39.342
Število zaposlenih na dan 31. 12.	199	194

Vir: Letno poročilo za podjetje Tgoavto d. d./Skupino Trgoavto – 2004, str. 8.

Tabela 3: Ključni dosežki Skupine Trgoavto d. d.

V letu	2004	2003
Čisti prihodki iz prodaje (v 1000 SIT)	10.085.575	11.140.549
Čisti dobiček (v 1000 SIT)	14.771	35.224
Naložbe v osnovna sredstva (v 1000 SIT)	746.378	188.278
Število zaposlenih na dan 31. 12.	278	295

Vir: Letno poročilo za podjetje Trgoavto d. d./Skupino Trgoavto – 2004, str. 8.

4.1.5. POSLANSTVO IN STRATEŠKI CILJI

Vizija:

Prenoviti način in povečati obseg poslovanja s ciljem doseganja pričakovane donosnosti. Postati vodilni trgovec blaga avtostroke in izbranih programov tehničnega blaga v Sloveniji in pomemben na trgih JV Evrope.

Poslanstvo:

Trženje tehničnega blaga in spremljajočih storitev pod konkurenčnimi pogoji za kakovostnejše življenje v gibanju, ob doseženem ravnovesju med zadovoljstvom kupcev, zaposlenih in lastnikov.

Delovanje Trgoavta je usmerjeno v zadovoljstvo ljudi s potrebami po kakovostni ponudbi kvalitetnih artiklov za preživljanje prostega časa in dopolnilnih dejavnosti ter tehničnega blaga. S ponudbo, razdeljeno v programske sklope, s konkurenčnimi cenami in prijaznostjo zadovoljuje potrebe in pričakovanja kupcev na celem teritoriju države in tudi izven državnih meja. Želi si razširiti delovanje na Hrvaškem ter v Srbiji in Črni Gori in s kakovostno ponudbo artiklov za preživljanje prostega časa in dopolnilnih dejavnosti ter tehničnega blaga v lastnih maloprodajnih enotah zadovoljevati tudi potrebe ljudi na teh trgih.

Na vseh trgih želijo zagotoviti enak standard ponudbe in storitev, povečati poslovno učinkovitost ter dosegati poslovno uspešnost.

Cilj je povečati vrednost premoženja lastnikov, zadovoljstvo zaposlenih ter izpolnjevati obveznosti do ostalih interesnih skupin.

Temeljni strateški cilji:

1. Poenotena nabavna politika z naslednjimi usmeritvami:

- pogoji nabave: izboljšati plačilni rok, povečati konsignacijo za želeni program (zmanjšati sredstva, ki so potrebna za zaloge)
- strateški partnerji v tujini za dopolnitev ponudbe (zmanjšanje zalog in dopolnitev ponudbe izven železnega asortimana)

- jasna opredelitev logističnih poti in njihovo optimiranje (krajšati nabavne poti, izkoristiti energijo dobaviteljev pri logistiki, izboljšati roke dobave blaga in s tem posredno zmanjševati zaloge, izboljšati razporeditev skladiščnih lokacij)
- zgraditi enoten način naročanja (enoten nastop do dobaviteljev, združevanje naročil, vendar ne na račun počasnejših dobav itd.)

2. Poenotena prodajna politika z naslednjimi usmeritvami (narediti Trgoavto različen v primerjavi s konkurenco):

- uvesti spremljanje potreb in zadovoljstva strank (imeti jasno sliko o spreminjanju potreb strank, kaj je za njih najpomembnejše in o stopnji zadovoljstva – indeks zadovoljstva strank),
- programi prilagojeni potrebam trga: opredelitev železnega asortimana - znane blagovne znamke, iskati kombinacije za enakomerno pokrivanje celega leta (večanje prodaje oziroma zadržati dobre tržne deleže skozi zanimive programe, dobra prodaja preko vsega leta),
- opredelitev novih prodajnih prijemov (z ustrezno kombinacijo programov, storitev in pristopov k stranki – prepoznaven in različen nastop Trgoavta glede na konkurenco naj bi povečal promet),
- opredelitev strateških in novih potencialnih kupcev ter pogojev poslovanja z njimi (izdelati enotne nastope do posameznih tržnih skupin, opredeliti nove potencialne tržne skupine in pristopi do njih).

3. Izkoristiti mrežo maloprodaje:

- s programsko specializacijo in nudenjem poprodajnih storitev – maloprodajne enote skozi tri glavne oblike bolj prilagojene potrebam trga (večji promet, večja strokovnost prodajnega osebja zaradi manjšega števila programov itd.),
- izboljšati izobrazbo kadra – koristiti energijo dobaviteljev (prodajno osebje bolje usposobljeno pri poznavanju blaga in za svetovanje),
- zgraditi nove prijeme pri načinu ureditve in nudenju blaga ter storitev kupcem (večji obisk prodajaln in s tem večji promet),
- širitev maloprodajne mreže v Sloveniji v obliki franšizinga (boljša pokritost trga in s tem večji promet, boljše obvladovanje stroškov zaradi interesa franšizerja).

4. širitev na trge JV Evrope skozi:

- graditev lastne maloprodajne mreže in s pomočjo franšize (povečanje prometa , pridobitev boljših pogojev pri dobaviteljih zaradi večjega obsega)
- prenos lastnega znanja in del logistike na tuje trge
- iskanje kupcev za programe, ki v Sloveniji niso več aktualni (prodaja neaktualnih zalog – neidočih na področju Slovenije)

5. Ustvariti pogoje za delo, kjer bodo zaposleni bolj motivirani:

- zgraditi jasen sistem odgovornosti in pristojnosti, ki so v medsebojnem ravnovesju
- postaviti učinkovit sistem nagrajevanja (tako finančni kot nefinančni), kjer bodo zaposleni nagrajevani ustrezno z njihovim prispevkom k rezultatu družbe in s tem usmerjeni h kakovostnemu in gospodarnemu delu. Povezati spremljanje uspešnosti tudi s tekmovalnostjo.

- Prenoviti sistematizacijo delovnih mest, ki bo prilagojena poslovnim procesom,
- uvesti sistem spremljanja podjetnosti zaposlenih

6. Čimprej uvesti nov in učinkovit povezani informacijski sistem:

- jasno opredeljeni procesi dela in dostopne informacije za njihovo operativno delovanje. Kjer je smiselno, podprto z računalniškim sistemom (učinkovitejše operativno delo in optimiranje stroškov poslovanja),
- računalniški sistem zasnovan na modernem pristopu (npr. objektni pristop, delujoč na spletu in odprt za dograjevanje in povezovanje s poslovnimi partnerji –optimirati stroške za rač. sistem),
- opredelitev sistema kazalcev uspešnosti poslovanja, ki bo podprt z računalniškim sistemom (hitrejše prepoznavanje uspešnosti oz. neuspešnosti organizacije in s tem učinkovitejše vodenje).

7. Oživeti celostno podobo Trgoavta:

- opredeliti celostno podobo za Trgoavto,
- sistem planiranja marketinških akcij (vnaprej predvidene in enotne marketinške akcije ter akcije posameznih enot, vendar kot podpora sistemu)
- izdelati tudi nastop v javnosti in vpliv na družbo

4.2. KONTROLING V DRUŽBI TRGOAVTO D. D.

Opisana organizacijska struktura je pri uvajanju kontrolinga v podjetje pomemben dejavnik. Na slednjo se tudi opiram pri pisanju glavne teme tega dela, mojega videnja organiziranje službe kontrolinga v podjetju Trgoavto d.d. oz. kako bi sam organiziral kontroling v Trgoavtu, upoštevajoč ostale člene Skupine Trgoavto.

4.2.4. ORGANIZACIJSKA STRUKTURA

Družba Trgoavto–Trgovina d. d. je v grobem organizirana kot dejavnost trženja in ostale službe.

Dejavnost trženja zajema programsko komercialo s celotno mrežo prodajnih mest v Sloveniji, ostale dejavnosti pa predstavljajo pravna in kadrovska služba, finance ter računovodstvo.

Programska komerciala skrbi za nabavo blaga tako za maloprodajo kot veleprodajo, za katero je tudi sam nosilec. Organizirana je v štiri stebre, in sicer steber avtomateriala, steber motorji in kolesa, steber vrtno in kmetijske tehnike ter orodja in steber navtike.

Za učinkovito in hitro oskrbo so se pod njenim okriljem oblikovali štirje prodajno distribucijski centri, ki oskrbujejo lastna maloprodajna mesta, poslovne partnerje in končne potrošnike.

Maloprodaja šteje 40 prodajnih mest, med katerimi so nekatera specializirana za prodajo programov enega stebra, druga pa združujejo celoten asortiman izdelkov vseh stebrov, izjema so le prodajni programi navtičke, ki so združeni v ločeni prodajni enoti v marini v Izoli. Spodnja Tabela 4 nazorno prikazuje organiziranost prodajnih programov družbe.

Tabela 4: Organiziranost prodajnih programov družbe Trgoavto d.d.

PROGRAMI AVTOMATERIALA	PROGRAMI VRTNE IN KMETIJSKE TEHNIKE TER ORODJA	PROGRAMI MOTORJEV IN KOLES	PROGRAMI NAVTIČKE
- rezervni deli za osebna in gospodarska vozila - avtoelektrika - avtoplašči za osebna in gospodarska vozila - obvezna in dodatna oprema za vozila - maziva - antifriz - avtokozmetika - avtoakustika - prikolice za avtomobile	- vrtno kosilnice, obrezovalci, - motorne žage - pretočne in potopne črpalke - električni kompresorji - visokotlačni čistilci - generatorji električne energije - polnilci - akumulatorjev - električno ročno orodje - mulčerji - pršilniki, škropilna tehnika	- motorna kolesa in kolesa z motorjem - trikolesniki - štirikolesniki - fitness program - kolesa - dodatna oprema za kolesarje - otroška kolesa - kolesarske čelade - motoristične čelade	- jadrnice - motorni čolni - popravilo in vzdrževanje plovil

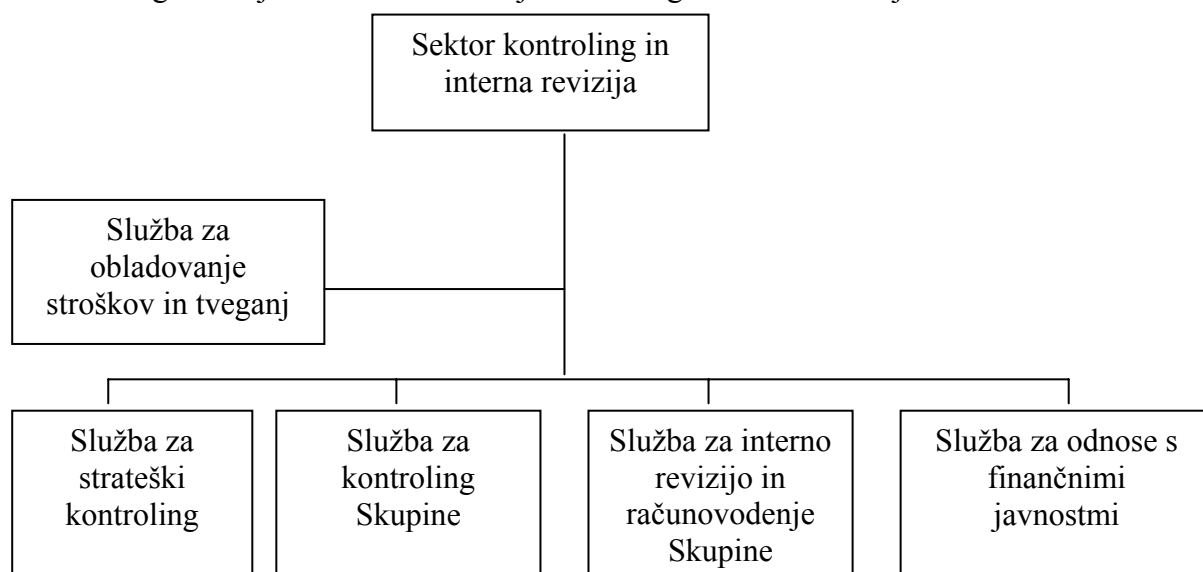
Vir: Organiziranost prodajnih programov družbe Trgoavto d.d., 2006.

4.2.5. SEKTOR KONTROLING IN INTERNA REVIZIJA

V okviru obvladujoče družbe je organiziran sektor kontroling in interna revizija, ki opravlja naloge zanj ter za celotno skupino. To zagotavlja kakovostne poslovne informacije za sprejemanje poslovnih odločitev v utrjevanju položaja na obstoječih trgih ter širitvi Skupine Trgoavto na nove evropske trge in prispeva k večji gospodarnosti družbe Trgoavto d. d. in skupine Trgoavto.

S pomočjo Slike 3, ki prikazuje organizacijsko strukturo sektorja kontroling in interna revizija lahko razložim delo in naloge posameznih služb v tem sektorju.

Slika 3: Organizacijska struktura sektorja kontroling in interna revizija



Vir: Žle, 2004, str. 55.

Naloga **službe za obvladovanje stroškov in tveganj** je razvoj sistema merjenja ter nadzora stroškov. Ukvarja se s celovito politiko upravljanja ter ravnanja s tveganji, s predlaganjem možnih ukrepov in zavarovanj pred tveganji.

Služba za strateški kontroling pokriva procese gospodarskega načrtovanja, nadziranja in analiziranja obvladujoče družbe. V okviru le-teh pripravlja ekonomske analize, povezane z ugotavljanjem uspešnosti in učinkovitosti poslovanja organizacijskih enot, blagovnih programov, marketinških akcij, analize razlike v ceni, informacije o bruto prometu ter informacije o povečevanju premoženja lastnikov podjetja.

Procese gospodarskega načrtovanja, nadziranja in analiziranja na ravni Skupine Trgoavto pokriva **služba za kontroling Skupine**. S tem namenom koordinira pripravo letnih in srednjeročnih planov ter poročil za obvladujočo družbo in skupino Trgoavto, pripravlja medletna poročila o poslovanju obvladujoče družbe in skupine Trgoavto, primerjalno analizo poslovne uspešnosti domačih ter evropskih trgovskih družb in trgovskih družb na trgih, kjer Skupina Trgoavto posluje, ter druge poslovno-ekonomske analize.

Namen **službe za interno revizijo in računovodenje Skupine** je zagotavljanje podpore vsem notranjim uporabnikom informacij v skupini Trgoavto pri pripravljanju kakovostnih podatkov. Skrbi za pravilno delovanje notranjih kontrol, sodeluje pri pripravi in preverjanju obstoječe interne regulative, ki se nanaša na vse poslovne procese oz. njihove posamezne faze, ter sodeluje pri njihovih izboljšavah.

Naloga **službe za odnose s finančnimi javnostmi** je obveščanje finančne in širše javnosti o poslovnih rezultatih ter drugih dogodkih v obvladujoči družbi in Skupini Trgoavto. Pri tem se ravna po pravilih Ljubljanske borze vrednostnih papirjev, Zakona o gospodarskih družbah in Zakona o trgu vrednostnih papirjev.

4.3. RAČUNOVODSKO SPREMLJANJE POSLOVANJA MEST ODGOVORNOSTI

Osnovni cilj kontrolinga v družbi ostaja ne glede na organizacijsko strukturo sektorja kontroling in interna revizija, zagotavljanje podpore poslovodstvu pri uspešnem in učinkovitem poslovanju ter uresničevanju zastavljenih ciljev, kar dosega prek znanih aktivnosti načrtovanja poslovanja, nadziranja in analiziranja poslovanja ter poročanja o poslovanju.

4.3.1. NAČRTOVANJE POSLOVANJA

V splošnem se načrtovanje nanaša na obravnavo ekonomskih posledic prihodnjih poslovnih odločitev. V podjetju ločijo strateško in operativno načrtovanje. Prvo zagotavlja informacije, potrebne za presojo in oblikovanje ustreznih strateških ciljev ter strategij za njihovo doseganje, operativno načrtovanje pa vključuje pripravo strateškega plana in v tem sklopu določa letne naloge poslovanja ter osebe, aktivnosti in postopke za doseganje zastavljenih ciljev.

a) STRATEŠKO NAČRTOVANJE

Strateško načrtovanje pripravlja srednjeročne gospodarske načrte in pokriva triletni časovni horizont. Tak načrt se pripravlja na tri leta za tri leta vnaprej, po potrebi pa tudi znotraj obdobja treh let v slučaju bistvenih sprememb v zunanjem ali notranjem okolju poslovanja. V tem okviru poznamo načrtovanja na treh ravneh, in sicer na ravni blagovnih programov trgovskih družb, na ravni družb Skupine Trgoavto ter na ravni skupine Trgoavto.

Osnovo za pripravo srednjeročnega gospodarskega načrta vseh treh ravni predstavljajo usmeritve strokovnih služb obvladujoče družbe, ki jih potrdi uprava Trgoavta d. d., podatki o poslovanju v preteklem letu in načrt tekočega poslovnega leta. Usmeritve strokovnih služb temeljijo na strateških ciljih družbe, makroekonomskih in mikroekonomskih predvidevanjih, predvidevanjih o aktivnostih konkurence in na tekočih ter preteklih poslovnih rezultatih.

► **Načrtovanje uspešnosti blagovnih programov trgovskih družb** se izvaja z namenom prikaza uspešnosti posameznega blagovnega programa v skladu s strateškimi cilji in usmeritvami. Poslovanje že omenjenih blagovnih programov načrtujejo ločeno v veleprodaji in maloprodaji. Zanje se v triletnem gospodarskem načrtu načrtujejo prihodki, kosmati dobiček in direktni stroški, ki vključujejo stroške amortizacije, dela, popravke vrednosti obratnih sredstev, stroške materiala, storitev ter druge. Poleg tega za vsak posamezen blagovni program načrtujejo tudi število zaposlenih iz ur, število maloprodajnih enot, neto prodajno površino v kvadratnih metrih in koeficient obračanja zalog.

Sodelujoči pri pripravi srednjeročnega plana blagovnih programov so direktorji posameznih programskih sektorjev v okviru obvladujoče družbe in odvisnih družb; plansko-analitske službe v odvisnih družbah, ki koordinirajo pripravo načrta na nivoju posamezne družbe; centralni sektor kontroling in interna revizija v obvladujoči družbi, ki koordinira pripravo srednjeročnega načrta, pripravlja metodologijo ter zbira in ureja načrte posameznih družb.

► **Načrtovanje uspešnosti družb Skupine Trgoavto** je namenjeno prikazovanju uspešnosti posameznih družb v skladu s strateškimi usmeritvami. Kot rezultat tega dobimo izkaze stanja, poslovnega in finančnega izida, tabelo stroškov po funkcijski razdelitvi ter tabelo kazalnikov. Za to pa je potrebno planirati posamezne postavke iz izkazov stanja in poslovnega izida, investicije ter dezinvesticije in število zaposlenih; posebej moramo opredeliti tudi medsebojna razmerja z drugimi družbami v skupini.

Za pripravo plana so odgovorni direktorji posameznih družb, nato jih sektor kontroling in interna revizija zbere in uredi, sprejema in potrjuje pa jih uprava obvladujoče družbe, naknadno pa tudi nadzorni svet.

► Namen **načrtovanja uspešnosti Skupine Trgoavto** je prikaz uspešnosti celotne skupine v skladu s strateškimi cilji in usmeritvami. Pri tem se opiramo na srednjeročne načrte posameznih družb v Skupini in podatke o medsebojnih razmerjih za izločanje notranjega prometa, terjatev ter obveznosti med družbami.

Za pripravo konsolidiranega izkaza stanja in poslovnega izida na osnovi podatkov, ki jih posredujejo posamezne družbe, je odgovoren sektor kontroling in interna revizija. Nato uprava obvladujoče družbe sprejme in potrdi načrt uspešnosti poslovanja Skupine, svoje mnenje pa poda tudi nadzorni svet.

b) OPERATIVNO NAČRTOVANJE

Operativni načrti poslovanja se nanašajo na obdobje enega leta in temeljijo na strateškem načrtu ter na iz njega izpeljanih letnih ciljih. Osnove za pripravo in sprejemanje letnih načrtov predstavljajo tekoči ter pretekli poslovni rezultati, usmeritve s strani strokovnih služb v družbi Trgoavto d. d. in usmeritve strokovnih služb v posameznih družbah za področje nabave, prodaje, investicij, dezinvesticij, financiranja in kadrov. Tudi ti se pripravljajo na treh ravneh, in sicer na ravni organizacijskih enot družb Skupine Trgoavto, na ravni družb Skupine Trgoavto ter na ravni Skupine Trgoavto.

► Na **ravni organizacijskih enot družb Skupine Trgoavto** se plan pripravlja v skladu s sprejeto metodologijo poslovnega obračuna organizacijskih enot (POOE). V tem smislu govorimo o elementarnih organizacijskih enotah - maloprodajnih, veleprodajnih in strokovnih mestih odgovornosti. Poslovni obračuni organizacijskih enot se načrtujejo mesečno kumulativno. Za izdelavo POOE je potrebno za vsako organizacijsko enoto načrtovati stroške, prihodke, terjatve, obveznosti, zaloge in osnovna sredstva. Po metodologiji

POOE se v končni fazi v podjetju sestavi poslovni izid organizacijskih enot; zbir poslovnih izidov vseh organizacijskih enot je enak celotnemu poslovnemu izidu družbe.

Na tem mestu so nosilci načrtovanja poslovodne osebe, odgovorne za poslovanje posameznih maloprodajnih in veleprodajnih dobičkovnih mest odgovornosti ter stroškovnih mest odgovornosti, strokovne službe v posameznih družbah skupine, ki pripravijo načrte prodaje, nabave, investicij, dezinvesticij, financiranja, informatike in kadrov, ter službe, zadolžene za pripravo finančnega načrta na nivoju družb. Ti pripravijo načrte za svoje enote, ki se nato integrirajo v finančni načrt družbe. Služba, ki je zadolžena za pripravo letnega načrta na nivoju družbe, ustrezno koordinira načrtovanje različnih delov podjetja in preverja usklajenost posameznih načrtov s postavljenimi cilji. Sektor kontroling in interna revizija obvladujoče družbe koordinira načrtovanje v posameznih družbah ter strokovno ureja predlagane načrte organizacijskih enot družb po tipih enot, blagovnih programih in dejavnostih.

Letne načrte organizacijskih enot sprejme in potrdi prvi višji nivo za svoje podrejeno področje, skladno z organizacijsko strukturo. Vsak nižji nosilec načrtovanja v hierarhiji je odgovoren za izpolnitev svojega načrta nadrejenemu nosilcu načrtovanja.

► Letno planiranje na **ravni družb Skupine Trgoavto** pomeni odločanje o letnih nalogah poslovanja in o osebah, aktivnostih in postopkih za doseganje postavljenih ciljev.

Strokovne službe v posameznih družbah pripravijo strokovne načrte za posamezna področja - prodajo, nabavo, investicije, dezinvesticije, financiranje, informatiko in kadre. Služba, ki je zadolžena za pripravo letnega načrta na nivoju družbe, koordinira načrtovanje po posameznih področjih. Sektor kontroling in interna revizija obvladujoče družbe usklajuje načrtovanje v družbah ter metodološko in strokovno ureja predlagane letne finančne načrte; pripravlja tudi letni načrt financiranja skupnih dejavnosti Skupine Trgoavto, ki jih opravlja obvladujoča družba, njihove stroške pa pokrivajo vse družbe.

Celovit načrt posamezne družbe sestavljajo naslednji izkazi: mesečni kumulativni izkazi poslovnega izida in prikazi stroškov po naravnih vrstah, načrti naložb ter virov financiranja naložb kvartalno kumulativno, izkazi stanja na koncu kvartalov, izkaz finančnih tokov kvartalno kumulativno, izkaz davka iz dobička za planirano leto, načrt investicij in načrt dezinvesticij kvartalno kumulativno ter načrt ciljnih kazalnikov uspešnosti poslovanja po posameznih kumulativnih kvartalnih obdobjih.

Uprave družb skupine sprejemajo in potrjujejo načrte svojih družb, ob tem pa uprava obvladujoče družbe potrjuje tudi načrt Skupine Trgoavto, svoje mnenje pa poda tudi nadzorni svet.

► Letno planiranje na **ravni Skupine Trgoavto** vključuje letne načrte vseh povezanih družb. Temelj za pripravo tega načrta so letni načrti vseh družb Skupine Trgoavto in načrti izločitev medsebojnih obveznosti ter terjatev med odvisnimi družbami.

Načrti, ki sestavljajo letni gospodarski načrt Skupine Trgoavto si izkaz poslovnega izida in finančnih tokov na letni ravni, izkaz stroškov po naravnih vrstah na letni ravni, načrt naložb in virov financiranja naložb na letni ravni, izkaz stanja na začetku ter koncu leta, načrt izločitev medsebojnih obveznosti in terjatev za načrtovano leto, načrt investicij ter dezinvesticij kvartalno kumulativno in načrt kazalnikov uspešnosti poslovanja za načrtovano leto.

Za pripravo konsolidiranih izkazov Skupine Trgoavto poskrbi sektor kontroling in interna revizija v družbi Trgoavto d. d., uprava in nadzorni svet pa pripravljeni letni načrt potrdira.

4.3.2. NADZIRANJE POSLOVANJA

Naloge poslovanja so določene s planom oz. z načrtom. Ko je to določeno, preidemo k njegovemu izvajanju in kasneje njegovemu nadziranju. S slednjim poslovodstvo dobi podatke, o tem ali se aktivnosti izvajajo uspešno in učinkovito. V ta namen se uresničene dosežke primerja z načrtovanimi in ugotavlja vzroke ter posledice odstopanj, predlagati pa je treba tudi ustrezne korektorne ukrepe. Predpogoj za to pa je metodološka enotnost pri pripravi in spremljanju rezultatov.

Tako kot načrtovanje, tudi nadziranje ločimo na strateško in operativno.

a) STRATEŠKO NADZIRANJE

Operativno načrtovanje temelji na strateških načrtih posameznih ravni. Zato posredno nadziranje srednjeročnega gospodarskega načrta na posameznih ravneh temelji na operativnem nadziranju posameznih letnih gospodarskih načrtov.

V proces strateškega nadziranja so iz posameznih družb vključene strokovne službe, ki so sodelovale pri pripravi strateškega načrta, in uprave posameznih družb skupine, ki so strateške načrte potrdile.

b) OPERATIVNO NADZIRANJE

Operativno nadziranje je usmerjeno v proučevanje analitičnih podatkov o izpolnjevanju načrtovanih operativnih nalog. Namen nadzora je ugotoviti značilnosti poslovanja in doseči, da aktivnosti vodijo k doseganju zastavljenih ciljev.

Operativno nadziranje poteka enako kot operativno načrtovanje na treh ravneh: na ravni organizacijskih enot družb Skupine Trgoavto, na ravni družb skupine Trgoavto ter na ravni skupine Trgoavto.

► Mesečno kumulativno se spremlja poslovne obračune **organizacijskih enot** po enotni metodologiji. Pri tem so vse postavke prihodkov, stroškov, odhodkov, terjatev, obveznosti, zalog in osnovnih sredstev knjižene po posameznih elementarnih enotah. Za tem se na podlagi direktnih vknjižb ugotovi dobiček oz. izguba iz poslovanja. Na posamezna veleprodajna in maloprodajna mesta odgovornosti se nato preko enotnih ključev porazdeli tudi splošne režijske stroške. Poleg samega poslovnega izida prihodkovnih mest odgovornosti v podjetju mesečno spremljajo še doseženo razliko v ceni in uspešnost poslovanja posameznih blagovnih programov.

Za pripravo omenjenih podatkov skrbijo računovodske oz. plansko-analitske službe v posameznih družbah. Sektor kontroling in interna revizija te podatke zbira in ureja po odgovarjajočih nivojih in podatkovno ter strokovno podpira nosilce načrtovanja, ki morajo primerjati načrtovane in uresničene rezultate poslovanja. O vseh ugotovljenih negativnih odstopanjih morajo nato obvestiti nadrejene in hkrati pojasniti razloge za negativna odstopanja ter navesti možne ukrepe za njegovo odpravo.

Skladno z metodologijo poslovnega obračuna organizacijskih enot morajo poslovodje stroškovnih mest odgovornosti v trgovskih družbah kvartalno pripraviti poročilo o uresničenih stroških. Vse prekoračitve načrtovanih stroškov morajo biti pojasnjene, manjkati pa ne smejo niti predlogi za prihodnjo racionalizacijo.

► Poslovanje **družb skupine** se spremlja na ravni mesečnega kumulativnega poslovanja in kvartalnega, polletnega in letnega poslovanja. Preverja se odstopanje od načrta in izvaja primerjava z enakim preteklim obdobjem za vse kategorije poslovanja.

Za poročanje med letom je potrebno pripravljati mesečne kumulativne izkaze poslovnega izida in prikaze stroškov po naravnih vrstah, kvartalne kumulativne preglede naložb in virov njihovega financiranja, investicij in dezinvesticij, kvartalne izkaze stanja in kumulativne izkaze finančnih tokov, kvartalne izračune ciljnih kazalnikov uspešnosti poslovanja. Hkrati morajo izračuni vsebovati računovodske kazalnike, ki jih zahtevajo Slovenski računovodski standardi - SRS 30.28, ki ureja na zunanje poročanje podjetij. Sem sodijo določeni kazalniki stanja financiranja, stanja investiranja, vodoravnega finančnega ustroja, gospodarnosti in dobičkonosnosti. Poleg tega je potrebno pripraviti še izkaz davka iz dobička in gibanja kapitala.

Tudi tu podatke pripravljajo računovodske oz. plansko-analitske službe v posameznih družbah, nato pa jih sektor kontroling in interna revizija v obvladujoči službi zbere, pregleda, ustrezno transformira in pripravi poročilo za upravo družbe Trgoavto d. d.

► Konsolidirani računovodski izkazi **Skupine Trgoavto** so sestavljeni iz posamičnih računovodskih izkazov podjetij in prikazujejo premoženjsko in finančno stanje ter poslovni izid skupine. Sestavljajo se dvakrat letno. Posamezne skupine morajo poleg že omenjenih izkazov na tej ravni pripraviti še izkaz denarnih tokov, pregled internih razmerij z drugimi člani skupine, dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb ter danih posojil in depozitov iz

financiranja, dolgoročnih in kratkoročnih finančnih obveznosti, dolgoročnih terjatev in obveznosti iz poslovanja, prikaz finančnega ter operativnega najema, davčno bilanco, prikaz morebitnih drugih dolgoročnih obvez, kapitala, pregled opredmetenih osnovnih in neopredmetenih dolgoročnih sredstev ter zunajbilančno evidenco.

Vse našteje izkaze zbere sektor kontroling in interna revizija obvladujoče družbe in na njihovi osnovi pripravi konsolidirano bilanco stanja, izkaz poslovnega ter finančnega izida in gibanja kapitala. V poročilu o poslovanju uresničene rezultate primerja z načrtovanimi ter s podatki preteklega obdobja. Nadzor nad uresničevanjem zastavljenih ciljev pa izvajajo nosilci planiranja in uprava družbe Trgoavto d. d.

4.3.3. POROČANJE O POSLOVANJU

Z vidika tokov informacij lahko poročanje o poslovanju razdelimo na notranje in zunanje. Namen notranjega poročanja je seznanjanje nosilcev planiranja z doseženimi rezultati in opozarjanje na odklone, zunanje poročanje pa skrbi za obveščanje javnosti o poslovanju skupine Trgoavto.

a) NOTRANJE POROČANJE

Delno smo notranje poročanje v Skupini Trgoavto spoznali že pri prvih dveh funkcijah.. Tudi poročanje poteka na že znanih treh ravneh.

► S poročanjem o poslovanju **organizacijskih enot** seznanjamo poslovodje teh enot s poslovanjem enote, za katero je odgovoren. Mesečni kumulativni podatki o poslovanju so posredovani nosilcem načrtovanja, ki se tako seznani z uspešnostjo svojih enot in odmiki od plana, ki jih morajo pojasniti.

► Seznanitev uprav posameznih družb in uprave obvladujoče družbe o poslovanju družb ter skladnosti uresničenih rezultatov z načrtovanimi je namen poročanja na **ravni družb Skupine Trgoavto**. Medtem ko vsaka družba sama določi standarde poročanja za lastne potrebe, je metodologija poročanja v obvladujoči družbi predpisana s strani sektorja kontroling in interna revizija.

► Na ravni Skupine Trgoavto se poroča z namenom obveščanja uprave in nadzornega sveta obvladujoče družbe o poslovanju Skupine Trgoavto. Za poročanje o poslovanju je odgovoren sektor kontroling in interna revizija v obvladujoči družbi, ki na podlagi podatkov, posredovanih s strani posameznih družb, izdela konsolidiran izkaz stanja, izkaz poslovnega ter finančnega izida in gibanja kapitala.

b) ZUNANJE POROČANJE

Zunanje poročanje je prvenstveno usmerjeno k delničarjem, lastnikom. Vrste poročil in njihova vsebina so tu določeni z Zakonom o trgu vrednostnih papirjev in Pravili Ljubljanske borze vrednostnih papirjev. Pri tem ločimo zunanja poročila, ki se nanašajo na poslovanje obvladujoče družbe Trgoavto d. d. in Skupine Trgoavto, ter poslovna poročila, ki predstavljajo poslovanje posameznih družb v skupini.

Letno poročilo družbe Trgoavto d. d. in Skupine Trgoavto je sestavljeno iz uvodnega dela, poslovnega poročila, računovodskega poročila ter pomembnih naslovov in stikov z družbo. Z izjemo uvodnega dela je polletno poročilo družbe oz. skupine sestavljeno iz enakih vsebinskih sklopov.

Namen poročanja na ravni družb Skupine Trgoavto je obveščanje uprav odvisnih družb in družbe Trgoavto d. d. o poslovanju posameznih družb ter pomembnejših dogodkih, ki so vplivali oz. še bodo na njihovo poslovanje. Letna in polletna poročila odvisnih družb so sestavljena iz istih vsebinskih sklopov kot letno oziroma polletno poročilo družbe Trgoavto d. d. in skupine. Pripraviti jih morajo vse družbe Skupine Trgoavto, sprejeti pa jih morajo njihovi nadzorni sveti. Vsa poročila je treba dostaviti v sektor kontroling in interna revizija, za kar so zadolžene uprave odvisnih družb.

4.4. UGOTAVLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA PRIHODKOVNIH MEST ODGOVORNOSTI

4.4.1. DECENTRALIZACIJA ODLOČANJA V PODJETJU

Decentralizacija odločanja ter oblikovanje relativno samostojnih enot je odgovor na naraščajočo konkurenco, spremenljive tržne razmere in rast podjetij. Tako so organizacijske enote oblikovane kot mesta odgovornosti. V Trgoavtu so tri elementarne organizacijske enote: maloprodajna, veleprodajna in stroškovna mesta odgovornosti. V maloprodajnih in veleprodajnih mestih odgovornosti poleg stroškov nastajajo tudi prihodki, v stroškovnih mestih odgovornosti pa nastajajo le stroški.

Organizacijsko strukturo Trgoavta smo že spoznali. Prav ta prek organizacijskih enot zahteva tudi ustrezno obliko vodenja oziroma odločanja v podjetju, in sicer prenašanje pooblastil in odgovornosti z višjih na nižje ravni posloводства. S prenašanjem dolžnosti in odgovornosti za njihovo izvedbo ostane nadrejeni poslovodja odgovoren za izpolnitev svojih dolžnosti v celoti, torej tudi za delegirane naloge. To je razlog, da morajo podrejeni poslovodje obveščati svoje nadrejene o poslovanju enot, ki jih vodijo.

Uprava družbe Trgoavto d. d., ki po novem deluje enočlansko je predstavnik najvišje ravni odločanja oziroma odgovornosti.

V okviru posameznih področij so organizirani sektorji, ki jih vodijo direktorji. Direktorji posameznih programov predstavljajo tretjo raven odgovornosti, tem pa v okviru maloprodaje sledijo direktorji maloprodajnih območij, ki so nadrejeni vodjem ožjih maloprodajnih območij. Najnižjo raven odgovornosti predstavljajo poslovodje elementarnih organizacijskih enot – posameznih trgovin.

Poslovodja posamezne enote, ki je hkrati tudi nosilec planiranja enote, je odgovoren za izpolnitev svojega plana neposredno nadrejenemu nosilcu planiranja. Primerjati mora planirane in dosežene rezultate poslovanja svoje enote. Ob negativnem odstopanju mora o tem obvestiti višji nivo planiranja in navesti vzroke za odstopanje ter predvidene ukrepe za njegovo odpravo.

4.4.2. SPREMLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA PRIHODKOVNIH MEST ODGOVORNOSTI

V praksi poznamo tudi prihodkovna mesta, katerih poslovodje nadzirajo prodajne cene, zaloge blaga in stroške trženjskih aktivnosti. V takšnih primerih ocenjevanje vključuje tudi nadzirljive stroške (Atkinson et al., 2001, str. 527-528). Sem spadajo maloprodajna in veleprodajna mesta odgovornosti v Trgoavtu, saj je nadzirljivih vrst stroškov premalo, da bi lahko govorili o dobičkovnih mestih odgovornosti.

Pri merjenju uspešnosti poslovanja se ugotavlja poslovni izid. Uporabimo lahko metodologijo poslovnih obračunov organizacijskih enot (metodologija POOE), po kateri se za vsako elementarno organizacijsko enoto mesečno kumulativno ugotavlja poslovni izid. Tako dobljene rezultate združujejo v nadrejene oziroma sintetične organizacijske enote (ožje maloprodajno območje, maloprodajno območje, maloprodaja). V končni fazi mora biti seštevek poslovnih obračunov elementarnih organizacijskih enot enak poslovnemu obračunu na nivoju družbe.

Po metodologiji POOE se za posamezne organizacijske enote najprej ugotavlja poslovni izid na podlagi prihodkov in neposrednih stroškov organizacijske enote. Prihodki zajemajo prihodke od prodaje blaga in druge poslovne prihodke, neposredni stroški pa nabavno vrednost prodanega blaga. stroške dela. materiala in storitev, amortizacijo, odpravnine presežnih delavcev, popravke obratnih sredstev, rezervacije,... Na podlagi navedenih prihodkov in stroškov izračunamo dobiček operativne dejavnosti. V izračun vključimo še izredne prihodke in izredne odhodke, ki se lahko pripišejo posamezni organizacijski enoti in tako dobimo celotni operativni dobiček obračunsko poslovne enote.

Samo na podlagi neposrednih prihodkov in stroškov spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot ni zadostno, zato so posamezna prihodkovna mesta odgovornosti

obremenjena še z ustreznim delom režijskih stroškov. Izračunu poslovnega izida organizacijske enote na podlagi neposrednih prihodkov in stroškov sledi po metodologiji POOE porazdelitev režijskih stroškov na prihodkovna mesta odgovornosti. Posredni režijski stroški vključujejo stroške koncernskih nalog, informatike, uprave in sektorskih funkcij, podpornih funkcij, prodaje, nabave, logistike in distribucije, marketinga.

Za potrebe razporejanja posrednih stroškov na posamezne obračunsko-poslovne enote je treba oblikovati ustrezne ključe, in sicer za vsako vrsto posrednih stroškov posebej. Ti so enotni za vse trgovske družbe in so sestavni del metodologije za ugotavljanje uspešnosti poslovanja blagovnih programov.

V primeru ko Trgoavto d. d. kot obvladujoča družba Skupine Trgoavto opravlja za odvisne družbe različne storitve, nastajajo **stroški koncernskih nalog**. Ti se najprej porazdelijo med posamezne odvisne družbe po vnaprej določenem odstotku od ustvarjenih prihodkov. Nadalje posamezna družba stroške koncernskih nalog razporeja na prihodkovna mesta odgovornosti na podlagi prispevka teh mest k celotnim prihodkom družbe.

Družbe plačujejo Trgoavtu d. d. tudi prispevek za **stroške informatike**, ki ga določa uprava, in se med družbami razlikuje. Ti stroški se znotraj posamezne družbe delijo na prihodkovna mesta odgovornosti, skladno z doseženimi prihodki.

Za razliko od prvih dveh **stroški uprave in sektorskih funkcij** nastajajo tudi v okviru posameznih družb. Sestavljajo jih stroški podpornih funkcij, prodaje, nabave, logistike, distribucije in marketinga. Na posamezne organizacijske enote se delijo po različnih, vnaprej dogovorjenih ključih. Nekatere delimo na elementarne enote na podlagi prihodkov, druge pa na podlagi ustvarjene razlike v ceni.

Med **stroške podpornih funkcij** uvrščamo stroške uprave in vse splošne stroške režije: financ računovodstva, kontrolinga, kadrovskih, pravnih in skupnih služb, službe za kakovost in razvoj.

Med **stroške prodaje** uvrščamo stroške vodstev maloprodajnih območij in ožjih maloprodajnih območij, eventualnih organizacijskih enot ekonomike maloprodaje, prodajnih komercialistov, kontrolerjev, aranžerjev, itd.

Stroške zaposlenih, ki opravljajo naloge nabave trgovskega blaga štejemo k **stroškom nabave**.

Med **Stroški logistike in distribucije** spadajo stroški skladiščenja in distribuiranja blaga iz veleprodajnih skladišč do lastne oziroma zunanje maloprodajne mreže.

Neposredni stroški prihodkovnih mest odgovornosti (stroški sejmov, propagande, reprezentance, razstav, sponzorstva) ali pa posredni režijski stroški organizacijske enote marketinga, če družba takšno enoto ima, so **stroški marketinga**. Praviloma je marketing

organiziran kot koncernska funkcija. Neposredni stroški se izločajo iz neposrednih stroškov prihodkovnega mesta odgovornosti in se posebej izkažejo pod postavko stroški marketinga, posredni stroški marketinga pa se na prihodkovna mesta odgovornosti delijo po ključu.

Poslovni izidi predstavljajo tudi osnovo za nagrajevanje zaposlenih. Plača posameznika je sestavljena iz fiksnega in variabilnega dela. Pri tem je slednji odvisen od doseganja planiranih prihodkov in poslovnega izida. v primeru preseganja plana se priznava dodatna stimulacija. Na plačo poslovođe prihodkovnega mesta odgovornosti vpliva tudi velikost koeficienta obračanja zalog; poleg tega pa je plača vseh zaposlenih na posameznem mestu odvisna tudi od same absolutne velikosti kazalnika dobičkonosnosti prihodkov. S tem je dosežena razlika v plačah za enote, ki dosegajo boljše poslovne izide od tistih, katerih poslovni izid je slab; s takšnim načinom se zmanjšuje vrednost slabih terjatev, poveča pa se skrb zaposlenih za zniževanje stroškov. Stimulacija navzgor ni omejena, medtem ko je v slučaju doseženega negativnega poslovnega izida, negativna stimulacija omejena. Zaposleni v režiji maloprodajnih območij so nagrajevani na enak način, s tem da se njihov stimulatívni del plače določa na podlagi doseganja prihodkov poslovnega izida maloprodajnih območij.

Poslovni obračun je izveden na osnovi metodologije POOE, zanj pa se črpajo podatki iz:

- kontov v bruto bilanci družbe (podatki o prihodkih, stroških, odhodkih, terjatev, obveznostih, zalogah in osnovnih sredstvih, izkazanih po elementarnih računovodskih enotah),
- baze ROEN, iz katere se črpajo infrastrukturni podatki o elementarnih računovodskih enotah (struktura računovodskih enot, šifranti računovodskih enot, podatki o kvadraturi posameznih računovodskih enot),
- baze obračuna plač (podatki o zaposlenih iz števila ur),
- baze kadrov (podatki o stanju zaposlenih na dan),
- baze "planer" (podatki o planu računovodskih enot).

Uspešnost poslovanja posameznih prihodkovnih mest odgovornosti se poleg poslovnih obračunov organizacijskih enot, spremlja tudi prek določenih kazalnikov uspešnosti, ki se izračunavajo za posamezne organizacijske enote. Zanimajo nas predvsem kazalniki produktivnosti, dobičkonosnosti in upravljanja z gibljivimi sredstvi.

Med **kazalnike produktivnosti in dobičkonosnosti** uvrščamo: čisti prihodki na kvadratni meter prodajne (neto) površine, čisti prihodki na kvadratni meter celotne (bruto) površine, čisti prihodki na zaposlenega, realizirana razlika v ceni na kvadratni meter prodajne površine, realizirana razlika v ceni na kvadratni meter celotne površine, realizirana razlika v ceni na zaposlenega, denarni tok iz poslovanja na čista angažirana sredstva, dobičkovnost prihodkov.

Med **kazalniki upravljanja z gibljivimi sredstvi** najdemo: koeficient obračanja zalog, koeficient obračanja terjatev do kupcev.

V primeru, da analize opravljene na podlagi rezultatov poslovnih obračunov in kazalnikov uspešnosti poslovno obračunskih enot kažejo slabo poslovno uspešnost, sledi najprej ugotovitev vzrokov slabe poslovne uspešnosti in nato oblikovanje predlogov za njihovo odpravo. Možni vzroki za slabo uspešnost so premajhna prodaja, premajhna dosežena razlika v ceni, previsoki stroški dela ali previsoki drugi stroški. V primeru prenizke prodaje ali premajhne razlike v ceni se nezadovoljiva poslovna uspešnost lahko odpravi z različnimi prodajno-pospeševalnimi akcijami, spremembami blagovnega spleta, ciljnim marketinškimi aktivnostmi in prenovami. Previsoke stroške se lahko zmanjša s povečanjem delovne učinkovitosti, zamenjavo kadra, poostrenim nadzorom nad stroški, reinženiringom poslovnih procesov ali spremembo tehnologije.

4.4.3. PRESOJA UPORABLJENE METODOLOGIJE IN PREDLOGI IZBOLJŠAV

Po mnenju Hočevarja sta za izboljšanje računovodskih informacij za notranje potrebe podjetij med drugimi zelo pomembna dva vidika (Hočevar, 2003, str. 6):

- Odgovornost poslovdij za stroške, prihodke in poslovni izid je lahko samo v okviru njihovih zmožnosti obvladovanja;
- računovodske informacije je treba dopolnjevati z neračunovodskimi.

V teoriji so mesta odgovornosti opredeljena z vidika možnosti obvladovanja ekonomskih kategorij, v praksi pa lahko vidimo, da poslovdje prihodkovnih mest odgovornosti praktično nadzorujejo le del prihodkov in stroškov, saj na primer na strani prihodkov ne nadzorujejo prodajnih cen, pač pa lahko vplivajo le na obseg in strukturo prodaje, na strani stroškov pa pomembno vplivajo le na velikost nekaterih neposrednih materialnih stroškov in stroškov obratnih sredstev - predvsem na vrednost zalog. O drugih neposrednih stroških, doseženih razlikah v ceni ter razporejanju posrednih režijskih stroškov se odločitve sprejemajo na centralnem nivoju.

Tako ugotavljanje poslovnega izida je primerno za ocenjevanje uspešnosti poslovanja ekonomskih enot, ne pa za ocenjevanje poslovdij; poleg tega pa tudi ni ustrezno merilo za nagrajevanje. Ocenjevanje poslovdij in njihova odgovornost bi morala biti omejena le na vrednosti obvladljivih ekonomskih kategorij. Na strani prihodkov in stroškov je potrebno upoštevati nadzirljive kategorije. V nasprotnem primeru bi se lahko z namenom večanja prihodkov, več kot sorazmerno večali tudi stroški.

V podjetju bi bilo torej smiselno spremljati dve vrsti poslovnega izida:

- S sedanjim izračunom bi ugotavljali uspešnost poslovanja ekonomskih enot,
- s skrčenjem sedanjega poslovnega obračuna organizacijskih enot in spremljanjem le tistih kategorij, ki jih poslovdja nadzoruje, bi ugotavljali uspešnost poslovdij mest odgovornosti. Pri tem govorimo o obvladljivosti obsega in strukture prodaje na prihodkovni strani ter o obvladljivosti stroškov materiala, storitev in obratnih sredstev

na stroškovni strani. Glede na razliko v ceni, ki jo posamezni proizvodi prinašajo, bi bilo treba posebej načrtovati strukturo prodaje. Za začetek bi lahko ločili proizvode, ki se prodajajo po rednih cenah, od tistih, ki so vključeni v katerega izmed programov pospeševanja prodaje. Razlika med obvladljivimi prihodki in odhodki bi predstavljala prispevek za kritje vseh nenadzirljivih stroškov – tako neposrednih kot posrednih. Tako opredeljen prispevek za kritje bi moral predstavljati tudi osnovo za nagrajevanje poslovođij.

4.5. URAVNOTEŽENO MERJENJE USPEŠNOSTI (BSC)

Skrajšanem obvladljivem poslovnem izidu, ki smo ga v prejšnji točki opisali, lahko dodamo nekatere nefinančne podatke, da bo analiza uspešnosti poslovanja popolnejša.

Podjetje lahko izvedbo začrtane strategije ugotavlja tudi prek (ne)doseganja zastavljenih strateških ciljev. Zato je smiselno, da podjetje za vsak strateški cilj opredeli nekaj ekonomskih mer, s katerimi se strateški cilj ovrednoti, nato pa tudi meri njegovo doseganje. Potrebno je za vsak cilj izbrati le tiste kazalnike, ki predstavljajo primerno merilo za doseganje ciljev. Sistem kazalnikov mora biti za podjetje več kot le sistem 15 do 25 povezanih finančnih in nefinančnih kazalnikov ter mora opisovati strategijo podjetja.

Uvedba metode BSC v podjetje je potrebna zaradi jasnega postavljanja in posodabljanja strategije, posredovanja strategije v vse družbe skupine, povezovanja strateških ciljev z dolgoročnimi cilji in letnimi proračuni, identificiranja in prilagajanja strateških pobud.

Po BSC metodi se hkrati uporablja finančne mere in druge mehkejše kazalce, ki se sicer po družbah že spremljajo, vendar samostojno ne povedo dovolj. Ob združitvi v celoto, lahko zasledujemo doseganje strategije posamezne družbe oziroma celotne skupine.

4.5.1. NABOR KAZALNIKOV

Skupina Trgoavto ima jasno opredeljeno strategijo in iz nje izhajajoče strateške cilje. Iz tega lahko ocenjujemo uspešnost poslovanja ter doseganje ciljev prek sistema strateških kazalnikov. Kot osnovo uporabimo predpostavke Kaplanovega modela.

Predlog modela se nanaša na ocenjevanje uspešnosti trgovskega dela skupine in tako vključuje strateške cilje zgolj za ta del.

1) POENOTENA NABAVNA POLITIKA

Doseganje tega cilja lahko merimo z obratnim koeficientom, hitrim koeficientom, plačilnimi roki, odstotek slabega blaga, odzivnim časom dobaviteljev, številom dobaviteljev

2) POENOTENA PRODAJNA POLITIKA

Ta cilj lahko drugače predstavimo tudi kot zadovoljevanje potreb kupcev. V okviru tega se podjetje želi približati kupcu, se prilagoditi njegovim navadam, željam in pričakovanjem. Doseganje tega cilja lahko merimo z odstotkom pravočasnih dobav, s časom izvedbe storitve, z % pritožb kupcev, s številom izboljšanih proizvodov, z izdatki za garancije, s številom reklamacij v času garancij, s časom od dobave do zadnjega plačila stranke, s stroški izterjav in reševanja sporov razmerje med dejansko ceno in ceno, ki jo je kupec pripravljen plačati, z rastjo povprečne vrednosti nakupa, z dnevi vezave terjatev iz poslovanja, z indeksom zadovoljstva strank, z gibanjem cenovne konkurenčnosti, čiste dobičkonosnosti prihodkov.

Podatke za navedene kazalnike se črpa iz sektorja trženje v sodelovanju s sektorjem kontroling in interna revizija. Poleg tega se je potrebno poslužiti vseh medijev ter raznih raziskav.

3) IZKORISTITI MREŽO MALOPRODAJE

Ta cilj se lahko drugače predstavi tudi kot željo po rasti prodaje in povečevanju tržnega deleža znotraj in zunaj Slovenije. Prav zadosten obseg prodaje in ustrezen tržni delež sta glavna dejavnika dolgoročnega povečevanja poslovne učinkovitosti in konkurenčnost. Za spremljanje tega se poslužujemo merjenja dnevov vezave zalog, stopnje izkoriščenosti zmogljivosti, odstotek pravočasnih dobav, odstotek reklamacij, časa od dobave do zadnjega plačila stranke, števila ur izobraževanja na zaposlenega na leto, časa potrebnega za dodatno usposabljanje, števila novih maloprodajnih enot, rasti čistih prihodkov iz prodaje, čistih prihodkov iz prodaje na kvadratni meter.

4) ŠIRITEV NA TRGE JV EVROPE

Pri širitvi na trge JV Evrope gre predvsem za širjenje maloprodajne mreže, poskus prodaje artiklov, ki v Sloveniji niso več aktualni, ter prenos lastnega znanja in del logistike na tuje trge. Doseganje tega se lahko meri s številom novih prodajal, odstotek novih kupcev, tržnim deležem, stopnja rasti prodaje v Sloveniji neaktualnih artiklov, z obdobjem pokrivanja stroškov, dnevi vezave terjatev do kupcev, stroški izterjav in reševanja sporov, s številom konkurenčnih podjetij, z dobičkonosnostjo strank, s pridobivanjem strank, z ohranjanjem strank, z zadovoljstvom strank.

5) USTVARITI POGOJE ZA DELO, KJER BODO ZAPOSLENI BOLJ MOTIVIRANI

Tu gre predvsem za zgraditev jasnega sistema odgovornosti in pristojnosti, postavitev učinkovitega sistema nagrajevanja, prenovitev sistematizacije delovnih mest ter uvedbo sistema spremljanja podjetnosti zaposlenih. Zato na tem mestu merimo indeks zadovoljstva

zaposlenih, število ur izobraževanja na zaposlenega na leto, povprečno stopnjo izobrazbe, povprečno starost zaposlenih, prihodki na zaposlenega, dodano vrednost na zaposlenega, število zamisli na zaposlenega, število uresničenih zamisli, odstotek zaposlenih, ki poznajo in razumejo vizijo podjetja, udeležbo zaposlenih pri dobičku, odstotek plače v primerjavi s povprečno plačo v panogi. Za vse kazalnike skrbi kadrovski sektor.

V Skupini Trgoavto se zavedajo pomena javne podobe in vpetosti v družbeno okolje, zato lahko omenim še dva kazalnika, s katerima se meri vpetost v družbeno okolje. To sta delež donacij in sponzorstev v čistih prihodkih iz prodaje ter stopnja ugleda v javnosti.

4.5.2. IZRAČUN KAZALNIKOV

Za posamezne družbe se bosta ugotavljala sprememba posameznega kazalnika v tekočem obdobju glede na preteklo obdobje ter izračun celotne ocene uspešnosti poslovanja, kjer bodo vsi kazalniki ovrednoteni glede na ciljno vrednost uspešnosti.

Za primerljivost kazalnikov je potrebno najprej določiti ciljne vrednosti posameznih kazalnikov. Za to poskrbijo službe, odgovorne za posamezen sklop kazalnikov. Ciljne vrednosti za finančne kazalnike pripravi sektor kontroling in interna revizija, ciljne vrednosti za nefinančne kazalnike pa sektor trženje in kadrovski sektor. Med temi kazalniki je treba nato izbrati najbolj pomembne.

Sledi ocenjevanje posameznih strateških ciljev, ki prav tako niso enakovredni med seboj. Tako podjetje določi vpliv posameznega strateškega cilja na končno oceno uspešnosti poslovanja.

Dobljene rezultate kazalnikov, ovrednotene glede na pomembnost posameznega kazalnika in pomembnost posameznega strateškega cilja, je treba sešteti; rezultat je končna ocena poslovanja družbe, ki se glede na lestvico lahko giblje med 0 in 100 %, pri čemer vrednost 100 % pomeni popolno doseganje zastavljenih strateških ciljev (Žle, 2004, str. 80).

5. SKLEP

Podjetja morajo rasti, če želijo preživeti. Če rastejo, pa se pojavi potreba po oblikovanju manjših, lažje obvladljivih enot v okviru podjetij. Pride torej do decentralizacije. Vodstvo prenaša del svojih dolžnosti in pooblastil na podrejene.

Iz želje posloводства po nadziranju poslovanja manjših enot se je začelo razvijati poslovodno računovodstvo. Nekje deluje v okviru računovodstva, druge pa kot posebna enota, imenovana kontroling. V podjetjih, ki imajo manjše enote organizirane kot mesta

odgovornosti, govorimo o računovodstvu odgovornosti. Veliko pozornosti sem v diplomskem delu posvetil prihodkovnim mestom odgovornosti.

Za merjenje uspešnosti poslovanja prihodkovnih mest odgovornosti poznamo več orodij. V delu sem podrobneje predstavil dve. Najbolj uporabljeni so odmiki, vendar zahtevajo podrobnejšo analizo o vzrokih zanje. Ker so za ocenjevanje uspešnosti zelo pomembne tudi nefinančne informacije, sem predstavil uravnoteženi sistem kazalnikov, ki pozornost posveča različnim vidikom poslovanja podjetja in jih poveže z njegovo strategijo.

Trgoavto d. d. je razdeljen na manjše organizacijske enote, in sicer na stroškovna in dobičkovna mesta odgovornosti. Slednja pa v bistvu predstavljajo prihodkovna mesta odgovornosti, saj lahko njihov poslovodja vpliva le na obseg in strukturo prodaje ter nekaj kategorij materialnih stroškov.

V podjetju poteka spremljanje uspešnosti mest odgovornosti v okviru sektorja kontroling in interna revizija. Poslovodja posamezne enote, ki je hkrati tudi nosilec načrtovanja, je odgovoren za izpolnitev svojega plana neposredno nadrejenemu. Plan poslovnega izida organizacijskih enot se uporablja tudi kot merilo doseženega v procesu nadziranja in predstavlja osnovo za ugotavljanje odmkov, ki terjajo pojasnilo ter oblikovanje predlogov za njihovo odpravo.

Glede na to, da ima Trgoavto natančno opredeljene strateške cilje, bi bilo poleg računovodskih informacij smiselno v ocenjevanje poslovanja podjetja vključiti tudi nekatere neračunovodske informacije, ki temeljijo na sistemu uravnoteženih kazalnikov. Pri tem je pomembno poudariti, da sta na nivoju posameznih mest odgovornosti pomembna predvsem vidika kupcev in zaposlenih, ki sta najpomembnejši interesni skupini v delovanju podjetja.

LITERATURA

1. Atkinson Anthony A. et al.: Management Accounting. Tretja izdaja. New Jersey : Prentice-Hall, Inc., 2001. 595 str.
2. Anthony Robert N., Reece James S.: Accounting Principles. Homewood : Irwin, 1983. 646 str.
3. Anthony Robert N., Dearden John, Govindarajan Vijay: Management Control Systems. Sedma izdaja. Homewood : Irwin, 1992. 1033 str.
4. Bajuk Jože, Kostrevc Denis, Podbevšek Gorazd: Kodeksi vladanja podjetjem v Evropi: Izkušnje za Slovenijo. Ljubljana : Združenje Manager, 2003. 154 str.
5. Čvorović Rajko: Razčlenitev pojmovanj kontrolinga v podjetju. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 44 str.
6. Drury Colin: Costing. An Introduction. Druga izdaja. London : Chapman & Hall, 1994. 491 str.
7. Heitger Les, Ogan Pekin, Matulich Serge: Cost Accounting. Druga izdaja. Cincinnati : South-Western Publishing Co., 1992. 1081 str.
8. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 220 str.
9. Hočevar Marko: Prilagajanje računovodstva novim okoliščinam poslovanja slovenskih podjetij. Zbornik referatov Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Portorož: LM Veritas, 1996, str. 5–24.
10. Hočevar Marko: Deset tez za izboljšanje računovodskih informacij za notranje potrebe podjetij. Zbornik referatov Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Portorož : LM Veritas, 2003, str. 5–32.
11. Horngren Charles T., Sundem Gary L.: Introduction to Management Accounting. Osmo izdaja. New Jersey : Prentice Hall, Inc., 1990. 826 str.
12. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Osnove računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1997. 268 str.

13. Kač Urška: Poskus postavitve uravnoveženega izkaza kazalnikov uspešnosti za podjetje RC IRC. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 47 str.
14. Kaplan Robert S., Norton David P.: Uravnoveženi sistem kazalnikov: Preoblikovanje strategije v dejanja. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2000. 341 str.
15. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 2003, 11, str. 58–87.
16. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 2004, 03, str. 26–63.
17. Koletnik Franc: Upravljalno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1992. 30 str.
18. Koletnik Franc: Kontroling. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1996. 169 str.
19. Lipovec Filip: Razvita teorija organizacije. Maribor : Založba Obzorja, 1987. 356 str.
20. Lere John C.: Managerial Accounting: A Planning – Operating – Control Framework. New York : John Wiley & Sons, 1991. 760 str.
21. Megušar Alojz: Merila uspešnosti poslovanja podjetij v novi ekonomiji. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 107 str.
22. Melavc Dane: Kaj je controlling?. Kranj : Moderna organizacija, 1991. 145 str.
23. Melavc Dane: Kako gospodariti. Druga izdaja. Kranj : Moderna organizacija, 1993. 280 str.
24. Novak Anton: Problemi merjenja in spremljanja uspešnosti poslovanja v sodobnih podjetjih s primerom JGZ Pohorje Mirna. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 94 str.
25. Osmanagić Bedenik Nidžara: Kontroling in revizija. Revizor, Ljubljana, 1995, 6, str. 29-49.
26. Pučko Danijel: Strateško poslovanje in planiranje v podjetju. Radovljica : Didakta, 1991. 366 str.
27. Rejc Adrijana: Vloga nefinančnih kazalnikov za presojanje uspešnosti poslovanja v noven poslovnem okolju. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 59 str.

28. Rejc Adrijana: Presojanje uspešnosti poslovanja podjetij z usklajenim spletom finančnih in nefinančnih kazalcev. Slovenska ekonomska revija, Ljubljana, 1998, 5, str. 485–502.
29. Rejc Adrijana: Enajst let po nastanku koncepta BSC. Manager, Ljubljana, 2003, 2, str. 17–19.
30. Rozman Rudi, Kovač Jure, Koletnik Franc: Management. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1993. 311 str.
31. Trebušak Bernarda: Kontroling v trgovskem podjetju. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 43 str.
32. Turk Ivan: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 405 str.
33. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Upravljalno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 303 str.
34. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Četrta izdaja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 620 str.
35. Turk Ivan et al.: Osnove poslovnega računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 462 str.
36. Young Mark S.: Readings in Management Accounting. Tretja izdaja. New Jersey : Prentice-Hall, Inc., 2000. 250 str.
37. Žilnik Vanja: Izgradnja informacijskega sistema za potrebe kontrolinga poslovne enote. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 89 str.
38. Žle Tatjana: Računovodstvo prihodkovnih mest odgovornosti v trgovski dejavnosti. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 87 str.

VIRI

1. Letno poročilo za podjetje Trgoavto d.d./Skupino Trgoavto – 2004. 73 str.
2. [Balanced](http://www.inphase.com/downloads/bscol_standards.pdf) Scorecard Functional Standards. Lincoln. 9 str.
[http://www.inphase.com/downloads/bscol_standards.pdf], 05.05.2000
3. Organiziranost prodajnih programov družbe Trgoavto d.d. Koper. 1 str.
[<http://www.trgoavto.si/index.php?page=static&id=230&item=157&grp=organiziranost&sklop=9>], 27.02.2006

