

UNIVERZVA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

KONTROLING V PODJETJU KOLINSKA D.D.

Ljubljana, oktober 2002

ANETA BEC

KAZALO

1. UVOD	1
2. OPREDELITEV KONTROLINGA	2
2.1. KAJ JE KONTROLING	2
2.2. RAZVOJ KONTROLINGA V SVETU IN V SLOVENIJI.....	3
2.2.1. Razvoj kontrolinga v svetu.....	3
2.2.2. Ameriško in evropsko pojmovanje kontrolinga	4
2.2.3. Razvoj kontrolinga v Sloveniji.....	4
2.3. KDO JE KONTROLER	5
2.4. NAMEN IN CILJI KONTROLINGA.....	6
2.5. NALOGE KONTROLINGA IN KONTROLERJA	7
3. SISTEM KONTROLINGA V PODJETJU	8
3.1. LASTNI ALI TUJI KONTROLING.....	8
3.2. KONTINGENČNA TEORIJA PRI ZASNOVI KONTROLINGA.....	9
3.3. UMEMSTITEV SISTEMA KONTROLINGA V PODJETJE.....	10
3.4. AKTIVNOSTI SISTEMA KONTROLINGA	12
3.4.1. Sistem evidentiranja	12
3.4.2. Sistem načrtovanja	13
3.4.2.1. Strateško in operativno načrtovanje	14
3.4.2.2. Predračunavanje in kontroling	16
3.4.3. Sistem nadziranja	16
3.4.3.1. Nadziranje po mestih odgovornosti.....	19
3.4.4. Sistem informiranja	21
3.5. OPERATIVNI IN STRATEŠKI KONTROLING.....	23
3.5.1. Strateški kontroling	24
3.5.2. Operativni kontroling	25
4. KONTROLING V KOLINSKI.....	26
4.1. PREDSTAVITEV DRUŽBE	26
4.1.1. Organizacijska struktura podjetja in poslovodski sestav.....	27
4.1.2. Prodaja in proizvodnja kot osrednji dejavnosti družbe	28
4.2. SISTEM KONTROLINGA V KOLINSKI.....	29
4.2.1. Zasnova in razvoj kontrolinga.....	29
4.3. AKTIVNOSTI KONTROLINGA V KOLINSKI.....	30
4.3.1. Sistem planiranja	31
4.3.2. Sistem nadziranja	33
4.3.3. Sistem informiranja	35
4.4. KONTROLING KOT SAMOSTOJNA SLUŽBA V KOLINSKI.....	36
5. SKLEP.....	38
LITERATURA.....	40
VIRI.....	42

1. UVOD

Razvoj in uporaba novih tehnologij sta omogočila, da so trgi postali globalni, odpirajo se novi in novi, hkrati pa so obstoječi trgi odprti za nove konkurente. Poslovno okolje se še ni nikoli spreminjalo tako hitro kot danes. Sposobnost pravočasnega in učinkovitega odzivanja na priložnosti in nevarnosti v okolju je nujen pogoj za uspešno poslovanje podjetij. Vse to zahteva od podjetij izredno prožno poslovanje in učinkovito upravljanje z informacijami. Tukaj se pokaže pomen kontrolinga, ki vodstvu podjetja zagotavlja ustrezno oblikovane informacije za učinkovito in uspešno odločanje. Kakovosten sistem kontrolinga povečuje učinkovitost poslovanja podjetja in tako predstavlja njegovo konkurenčno prednost, zlasti v dinamičnem in raznolikem poslovnem okolju.

Kljub temu, da v strokovni literaturi najdemo različne opredelitve kontrolinga, se večina avtorjev strinja, da je osnovni namen kontrolinga informacijska podpora poslovodstvu pri upravljanju podjetja. Podporo nudi predvsem s pravočasnimi kontrolnimi in analitskimi informacijami o poslovanju podjetja in poslovnem okolju, ki naj bi bile čim bolj usmerjene v prihodnost.

Namen diplomskega dela je na osnovi sodobne strokovne literature opredeliti osnovne značilnosti kakovostnega sistema kontrolinga in jih aplicirati v sistem kontrolinga v družbi Kolinska d.d.

Diplomsko delo lahko vsebinsko razdelimo na tri dele. V prvem delu so predstavljeni različni vidiki na funkcijo kontrolinga in njegov razvoj od prvih začetkov do danes. Prvi del je zaokrožen z opredelitvijo namena in glavnih nalog kontrolinga.

Drugi del opredeli vlogo in mesto kontrolinga v podjetju. Prikazane so aktivnosti kontrolinga, in sicer: planiranje, nadziranje in informiranje. Na koncu je pojasnjena razlika med strateškim in operativnim kontrolingom ter orodja kontrolinga pri izvajanju posameznih aktivnosti.

Tretji del prikazuje zasnovo, razvoj in mesto kontrolinga v družbi Kolinska d.d.. Na podlagi primerjave sistema kontrolinga v strokovni literaturi so kritično prikazane pomanjkljivosti obstoječega sistema ter nakazani možni ukrepi za njihovo odpravo.

Pri pisanju diplomskega dela sem uporabila različne metode dela. Prva dva dela sta zasnovana na podlagi domače in tuje literature s področja kontrolinga, poslovodnega računovodstva in vodenja. Pri predstavitvi kontrolinga v Kolinski sem se opirala tako na teoretične osnove kot tudi na interno gradivo podjetja, glavne značilnosti službe kontrolinga pa sem spoznala skozi pogovore in intervjuje z zaposlenimi v omenjeni službi.

2. OPREDELITEV KONTROLINGA

2.1. KAJ JE KONTROLING

Pojem kontroling izhaja iz angleške besede »to control«, ki ima lahko po ugotovitvah nekaterih avtorjev že v angleščini kar 57 različnih pomenov (Emmanuel et al., 1990, str. 7-8), zato ga tudi v slovenščino težko prevedemo enopomensko. Med najpogostejšimi prevodi zasledimo uravnavati, urejati, obvladovati, regulirati, usmerjati, nadzirati, presoјati, krmiliti, upravljati, voditi poslovanje. V najožjem pomenu tako predstavlja zgolj nadziranje, kontroliranje, in sicer kot ugotavljanje ustreznosti, točnosti in pravilnosti poslovnih aktivnosti, v širšem pomenu pa je kontroling sodoben način vodenja, ki ga izvaja poslovodstvo¹ ob pomoči strokovnih sodelavcev, svetovalcev.

V teoriji najdemo različne opredelitve² kontrolinga. Temeljna razhajanja se pojavljajo predvsem pri upravičenosti kontrolinga kot samostojne poslovne funkcije, saj nekateri menijo, da je kontroling del upravljalne računovodske funkcije, drugi menijo, da gre za koordinativni del finančne funkcije, tretji mu pripisujejo zgolj ekonomsko-svetovalno vlogo, četrti pa pravijo, da je to samostojna podporna funkcija poslovodne funkcije (Debeljak, 1998, str. 2). Najmanj nasprotovanj se pojavlja pri opredelitvi namena oziroma cilja kontrolinga, kjer so si različni strokovnjaki večinoma enotni, da je kontroling podpora poslovodstvu v procesu odločanja.

Poznavanje različnih opredelitev kontrolinga omogoča celovitejši pogled na dejavnost in daje posameznim podjetjem možnost, da individualno oblikujejo in razvijajo kontroling in si izberejo želen oziroma potreben sklop dejavnosti. Z vidika uvajanja, razvoja in proučevanja kontrolinga kot samostojne poslovne funkcije, pa bi bilo smiselno in potrebno njegovo dejavnost natančneje opredeliti (Ziegenbein, 1992, str. 18-19).

Če poskušam zavzeti lastno stališče pri pojmovanju kontrolinga, bi ga opredelila podobno kot Križaj (1998, str. 16), ki nanj gleda kot na upravljalni sistem poslovanja, ki kot metodo vodenja uporablja vodenje s cilji. Poteka v interakciji med poslovodstvom in kontrolerjem pri določanju vizije, poslanstva in ciljev podjetja, sestavi planov, optimalni uporabi razpoložljivih virov, ugotavljanju odmikov od planov in določanju ukrepov za uresničitev načrtovane donosnosti. Usmerjen je v prihodnost, tako da na podlagi analize preteklih dogajanj opredeli diagnozo (razloge za neugodna dogajanja), določi terapijo (kaj mora kdo

¹ Poslovodstvo obsega vse ravni vodenja – od vrhnjega, srednjega in nižjega poslovodstva. V nadaljevanju bom pojem poslovodstvo večasih zamenjala s pojmom vodstvo podjetja ali s pojmom management podjetja.

² Več o različnih pogledih na dejavnost, cilje, vlogo in mesto kontrolinga v podjetju najdemo, npr. v delih avtorjev Emmanuel et al., 1990; Ziegenbein, 1992; Otley in Barry, 1995; Hočevar, 1995; Koletnik, 1996; Deyle, 1997; Križaj, 1998, itd.

storiti in do kdaj) ter prognozo (napoved izgledov) za sprejemanje odločitev, ki vodijo k doseganju cilja podjetja.

2.2. RAZVOJ KONTROLINGA V SVETU IN V SLOVENIJI

2.2.1. Razvoj kontrolinga v svetu

Kontroling so začeli uvajati v ZDA v drugi polovici 19. stoletja. Podjetje General Electric Company je leta 1892 kot prvo industrijsko podjetje uvedlo delovno mesto »controllerja«. V naslednjih desetletjih je uvajanje kontrolinga potekalo precej počasi in previdno. Širše uvajanje kontrolinga zasledimo šele po letu 1920, ko so bile takratne gospodarske razmere zaradi velike gospodarske krize in druge svetovne vojne skrajno neugodne, nestabilne in zelo tvegane. Podjetja so zato potrebovala ekonomske strokovnjake, ki bi managerjem pomagali usmerjati in uravnati poslovanje. Nastala je potreba po podjetniškem načrtovanju in računovodstvu ter strokovnjakih, ki naj ne bi bili le za analizo preteklih stanj, temveč naj bi čim bolj zanesljivo napovedovali prihodnost podjetij.

V Evropi so kontroling najprej začeli uvajati v Nemčiji, in sicer šele v drugi polovici petdesetih let³. Funkcija kontrolerja je bila teoretično prvič opisana leta 1963 v Bussmanovi knjigi »Industrijsko računovodstvo« (Križaj, 1998, str. 15). V nemških podjetjih se je koncept kontrolinga razširil najprej pod vplivom ameriških družb, ki so prenesle koncept kontrolinga iz matičnih v svoje hčerinske družbe. V sedemdesetih letih, kot posledica velike naftne krize, je kontroling doživel razcvet tudi drugod po Evropi. Pojavila se je potreba po gospodarnejšem poslovanju, spremenjene gospodarske razmere so od vodstev podjetij zahtevale novo poslovno miselnost, ki je temeljila na strožji notranji poslovni disciplini, in natančnejšo opredelitev poslovnih nalog in ciljev (Koletnik, 2000, str. 5). Danes je poklic kontrolerja zelo razširjen in iskan.

Spreminjajoče se gospodarske razmere in ekonomski pogoji delovanja so skozi čas izoblikovali vsebino in obliko kontrolinga v posameznih obdobjih. Glede na potrebe podjetij, razvoj posameznih trgov in konkurence je imel kontroling naslednje razvojne faze:

- spremljanje in analiziranje preteklih dogodkov (glavni vir je bilo računovodstvo),
- spremljanje in usmerjanje ob pomoči stroškovnega računovodstva in skupnega planiranja poslovanja,
- usmerjanje in krmiljenje poslovanja ob pomoči strateškega planiranja, analiziranja in informiranja.

³ Vzroki za kasnejši razvoj kontrolinga v Evropi oziroma Nemčiji kot v ZDA so predvsem v neenakomernem razvoju gospodarstva v svetu. Za dvajseta leta je značilna večja gospodarska svoboda v ZDA kot v Evropi. Poleg tega je v ZDA gospodarska kriza prej in močneje vplivala na gospodarstvo, zato je bila prisotna večja potreba po načrtovanju in kontroliranju (Osmanagić-Bedenik, 1991, str. 33).

Na pojmovanje vsebine in oblike kontrolinga v podjetju so vplivale predvsem naloge, ki so se postopno spreminjale vse od prvih pojavov do danes. V preteklosti prevladujoče operativno načrtovanje in spremljanje se je skoraj v celoti umaknilo strateškemu krmiljenju in uravnavanju poslovanja s poudarkom na gospodarjenju z razpoložljivimi viri in predlaganju ukrepov vodstvu na različnih organizacijskih ravneh za izboljšanje poslovanja (Capuder, 1997, str. 3-4).

2.2.2. Ameriško in evropsko pojmovanje kontrolinga

V strokovnih krogih sta prisotni ameriško in evropsko pojmovanje kontrolinga. V ameriških podjetjih je kontroling osredotočen na (Koletnik, 2000, str. 4; Melavc, 1991, str. 142):

- podjetniško načrtovanje,
- izdelavo in interpretacijo notranjih in zunanjih poslovnih informacij,
- izdelavo ekonomskih analiz,
- nadziranje poslovanja (notranjo revizijo).

Po evropskem pojmovanju, pa je v podjetjih težišče kontrolinga na:

- svetovanju in koordinaciji pri izdelavi letnih predračunov ter strateških in operativnih načrtov podjetja,
- vodenju internih obračunov poslovanja,
- prikazovanju poslovne uspešnosti,
- skrbi za notranje informiranje, ekonomsko svetovanje in koordinacijo naložb ter drugih nalog oziroma proučitev.

Po ameriškem pojmovanju je kontroler poleg notranjega informiranja odgovoren tudi za zunanje informiranje davčnih organov, upnikov in delničarjev, medtem ko po evropskem pojmovanju kontroler skrbi predvsem za notranje informiranje vodstva podjetja. V evropskih podjetjih je težišče na notranji ekonomiji in manj na nadziranju in zunanjem informiranju, saj notranja revizija, finančno računovodstvo in financiranje niso tipične naloge kontrolinga (Hočevar, 1995, str. 45). Tako je kontroling pri ameriškem pojmovanju običajno organiziran kot služba v sklopu računovodstva, po evropskem pojmovanju pa kot samostojna služba.

2.2.3. Razvoj kontrolinga v Sloveniji

V Sloveniji se je kontroling prvič pojavil v začetku šestdesetih let, ko je neko norveško svetovalno podjetje uvedlo kontroling v novogoriški Meblo. Meblo si je takrat pridobilo posebno dovoljenje zveznega izvršnega sveta, da uvede kontroling, čeprav je bil ta v nasprotju s tedanjimi računovodskimi predpisi. Do širšega uvajanja je prišlo šele pred desetimi leti, ko so mnoga podjetja spoznala, da pot k uspešnejšemu poslovanju ni samo zmanjševanje števila zaposlenih, temveč povečanje prodaje in zniževanje stroškov podjetja (Bertoncelj, 1997, str. 11; Povšič; 1997, str. 15).

Danes je kontroling prisoten v mnogih slovenskih podjetjih, ki so odkrila njegovo uporabnost in ga uvedla v svoje poslovanje. Vedno večja konkurenca na trgu, ostrejši pogoji poslovanja in spremembe tržnih razmer zahtevajo neprenehno izboljševanje učinkovitosti poslovanja, kar je med drugim mogoče doseči tudi z dobro organiziranim kontrolingom.

K vse večji prisotnosti kontrolinga v slovenskih podjetjih so pripomogli tudi različni domači avtorji⁴, ki poudarjajo njegovo informacijsko in koordinativno vlogo. Vidno mesto med domačimi avtorji ima Koletnik, ki pravi: »Kontroling je poslovna filozofija, poseben slog vodenja in odločevalno naravnana (računovodska) informacijska dejavnost. Je motor in krmilo podjetja in managementa; zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo ter podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje« (Koletnik, 2000, str. 3).

Na drugi strani pa nekateri avtorji, na primer Hočevar, zavračajo uporabo izraza kontroling. Hočevar navaja naslednje razloge (Hočevar, 1995, str. 37-47):

1. beseda »controlling« je tujka, ki jo težko pojasnujemo tudi tam, kjer je nastala, še težje pa jo prevedemo in opredelimo;
2. »controlling« je neustrezen izraz za funkcijo, ki podpira poslovodsko načrtovanje, usklajevanje, vodenje in podobno;
3. uvajanje izraza »controlling« pomeni zoženje računovodskih funkcij na knjigovodstvo, kar pa ni v skladu s sedanjim razumevanjem računovodstva.

2.3. KDO JE KONTROLER

Po definiciji, ki jo je opredelila Mednarodna skupina za kontroling (International Group of Controlling, 2000, str. 19), je kontroler interni poslovno-ekonomski svetovalec vseh, ki odločajo, in deluje kot navigator pri uresničevanju ciljev. Deyle (1997, str. 9) primerja vlogo kontrolerja z vlogo kontrolerja poletov znotraj podjetja ali krmarja kibernetika za notranji obračun, ki s podatki in informacijami pomaga »kapitanom« v prodaji, proizvodnji, razvoju ali nabavi varno pluti po nemirnem poslovnem morju. Svojo funkcijo lahko opravlja uspešno le, če management podjetja zaupa njegovim ugotovitvam in predlogom ter če ga obravnava kot enakopravnega partnerja. V ameriških podjetjih ima kontroler pogosto visok položaj v organizacijski strukturi, običajno v samem vodstvu podjetja ali takoj za njim. Funkcija kontrolerja pa je na splošno različno opredeljena, saj se njegov položaj in odgovornost po podjetjih razlikuje.

Če na kontroling gledamo kot na odločevalno naravnano informacijsko dejavnost, v kateri ima računovodstvo pomembno mesto, potem je kontroler odločevalno naravnana računovodja podjetja, ki je motor in krmilo podjetja in managementa. Koletnik (2000, str. 16) je njegov osebnostni in strokovni profil opisal z naslednjimi karakteristikami:

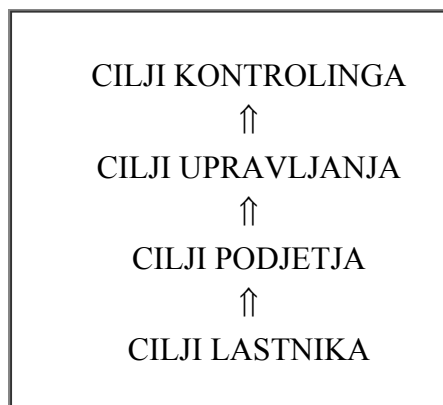
⁴ Npr.: Jager, Melavc, Koletnik, Hočevar, Križaj, Debeljak, itd...

- strokovnjak za podjetniško ekonomijo in ne samo za obravnavanje računovodskih podatkov,
- glavni načrtovalec in skrbnik poslovno informacijskega sistema,
- dober poznavalec vseh poslovnih funkcij,
- strokovnjak s poglobljenim teoretičnim in praktičnim ekonomskim znanjem ter smislom za poslovno ustvarjalnost,
- človek s poklicnimi in značajskimi vrtilinami, potrebnimi za reševanje poslovnih nasprotij.

2.4. NAMEN IN CILJI KONTROLINGA

Tako ameriška kot evropska šola kažeta, da je bil kontroling v podjetja uveden predvsem zato, da se je zadostilo poslovojskim potrebam po informacijah. Njegov glavni namen je tako zagotavljati podporo za upravljanje in vodenje poslovnega sistema v smeri uresničevanja ciljev ob upoštevanju sprememb v okolju (Horvath, 1998, str. 146). Če izhajamo iz tega lahko trdimo, da cilji kontrolinga sovpadajo s cilji podjetja. Temeljni cilj je hkrati cilj lastnika podjetja, zato je tesno povezan z lastništvom in upravljanjem podjetja (Rozman et al., 1993, str. 91). Cilje tako postavlja vodstvo podjetja in ne kontroler.

Slika 1: Cilji kontrolinga



Vir: Debeljak, 2001, str. 5.

V tržnem gospodarstvu je temeljni cilj večine podjetij maksimizacija tržne vrednosti lastniškega kapitala podjetja (Mramor, 1991, str. 15 - 34). Poleg temeljnega cilja ima podjetje še druge cilje, ki izhajajo iz poslanstva in vizije podjetja⁵. V nasprotju s poslanstvom, ki vsebuje kakovostno sporočilo, so cilji podjetja navadno določeni količinsko oziroma kot številčna kategorija.

⁵ Pri poslanstvu ali misiji podjetja govorimo o navedbi namena, filozofije, prepričanj, poslovnih načel ali poslovnih področij in se na nek način nanaša na dolgoročno vizijo podjetja v smislu, kaj želi biti in komu želi služiti (Pučko, 1996, str. 129-132). Navadno obsega opredelitve proizvodov ali storitev, trga, tehnologije, filozofije poslovanja, prednosti poslovanja, ugleda in odnosa do kupcev ter zaposlenih.

Naloga kontrolinga je poslovodstvu zagotoviti ustrezne informacije, da bo čim bolj realno določilo cilje poslovanja. Opređeljene morajo biti vse razsežnosti cilja. To so jasnost, uresničljivost, merljivost, deljivost in časovna omejenost. Hkrati mu mora pravočasno posredovati informacije, na osnovi katerih bo lahko izbralo primerne strategije za doseganje dolgoročnih in sprotih poslovnih ciljev. To pomeni, da bo izkoristilo priložnosti in se izognilo nevarnostim ter tako ustrezno in dovolj hitro reagiralo na izzive v okolju. V podjetju se poslovni dogodki ne smejo prepustiti intuiciji, naključju in osebni volji posameznikov, ampak jih je treba podrediti ciljnemu delovanju. Tudi zato pravimo, da je kontroling strogo ciljno delovanje podjetja.

2.5. NALOGE KONTROLINGA IN KONTROLERJA

Kontroling se uresničuje na štirih glavnih področjih: evidentiranje, načrtovanje (planiranje), presojanje (nadziranje in analiziranje) ter poročanje (informiranje) (Koletnik, 2000, str. 18-30). Znotraj teh področij pa lahko bolj specifično opredelimo glavne naloge kontrolinga, ki so (Jazbec, 2000, str. 3-4):

- vzpostavitev informacijskega sistema kot podpore odločanju, ki bo pravočasno zagotavljal potrebne informacije za odločanje;
- vzpostavitev planskega in nadzornega sistema, ki bo usmerjal podjetje k doseganju sprejetih poslovnih ciljev;
- vodenje strateškega in operativnega planiranja v smislu usklajevanja delnih ciljev in planov;
- izdelava strateških in operativnih predračunov v podjetju;
- predlaganje sodil za presojanje uspešnosti in učinkovitosti izvajanja v posameznih organizacijskih enotah in procesih ter predlaganje dopustnih odmikov;
- analiziranje odmikov uresničenega od načrtovanega in iskanje vzrokov za odmike, njihovih posledic ter določitev ustreznih ukrepov;
- opredeljevanje vrste, vsebine in rokov ter prejemnike poročil (kaj, kdaj, koga in čemu informirati);
- izdelava predračunov ter nadzornih in analitičnih poročil⁶ o poslovni uspešnosti posameznih organizacijskih enot, procesov in izračun uspešnosti naložb;
- svetovanje vodjem pri njihovih odločitvah, predstavitev posledic teh odločitev ter iskanje priložnosti izboljšav v delovanju podjetja, organizacijskih enot in posameznih procesov,
- redno nadzorovanje stroškov,
- predlaganje nagrajevanja vodij v skladu z doseženimi rezultati.

⁶ Pri analiziranju poslovanja je priporočljivo sodelovanje notranje revizije, če je seveda notranje-revizijska služba vzpostavljena. Analiza poslovanja izhaja iz podatkov, za katere ni nobenega zagotovila o njihovi neoporečnosti, zato lahko pripelje do nepravilnih sklepov oziroma do napačnih poslovnih odločitev, čeprav je sama analiza zelo kakovostna (Odar, 1999, str. 7).

Delovne naloge kontrolinga so pogosto razdeljene med več oseb. Vodja kontrolinga mora službo organizirati in voditi, zagotavljati zmožnosti za opravljanje njenih obveznosti ter se prilagajati spremembam. Kontroler ne nadzoruje dela odgovornih oseb neposredno, temveč skrbi za to, da zna vsak sam nadzorovati svoje poslovanje glede na zastavljene cilje. Prav tako ni zadolžen za uresničevanje delnih ciljev, ampak skrbi, da podjetje s pomočjo delnih ciljev doseže skupne cilje.

3. SISTEM KONTROLINGA V PODJETJU

3.1. LASTNI ALI TUJI KONTROLING

Uvajanje kontrolinga mora biti sistematično vodeno in nadzirano. Pri tem obstajajo razlogi za uvajanje kontrolinga v lastni ali tuji izvedbi, kakor tudi za izvajanje kontrolinga v podjetju ali izven njega. Odločilni dejavnik je največkrat velikost podjetja.

V manjših in včasih tudi srednjih podjetjih je bolj smiselno uvajanje kontrolinga zaupati zunanjim kontrolerjem. Do te odločitve vodijo praktični in tudi ekonomski razlogi. Poslovodje in drugi delavci so obremenjeni s tekočimi nalogami, poleg tega pa največkrat še nimajo izkušenj v tej dejavnosti. Zunanji izvajalci imajo običajno kumulirano večje znanje, saj nudijo svoje storitve raznim podjetjem in si na ta način pridobivajo bogate izkušnje, kar jim omogoča, da so hitrejši, uspešnejši in cenejši za podjetje. K temu pripomorejo tudi tuje strokovne organizacije, ki vodijo register poklicnih organizatorjev in izvajalcev kontrolinga, zato lahko postrežejo z želenimi podatki.

Kadar se mala podjetja odločajo za lastni kontroling, prihaja do tega, da sam podjetnik opravlja naloge kontrolinga ob istočasnih drugih operativnih nalogah, in zato zanemarja strateške naloge (usmeritve) podjetja. Tak kontroling je ponavadi nesistematičen, zato ne doseže pravih koristi. Uspešen kontroling mora biti namreč sistematičen, to je stalen, in povsod, kar lastniku malega podjetja praviloma ne uspe (Koletnik, 2000, str. 29).

V večjih podjetjih pa je kontroling samostojen projekt vodstva podjetja, ki poteka po naslednjih korakih:

- pripravljalna dela,
- uvajanje kontrolinga,
- uresničevanje kontrolinga.

Kadar se podjetje odloča za lastni kontroling, se mora zavedati, čemu uvaja kontroling in kaj od njega pričakuje. Kontroling je v podjetju lahko učinkovit le, če vodstvo verjame vanj in ga popolnoma podpira.

3.2. KONTINGENČNA TEORIJA PRI ZASNOVI KONTROLINGA

Kontingenčna teorija organizacije izhaja iz podmene, da ima vsako poslovanje podjetij svoje značilnosti, zato ne obstaja univerzalna organizacijska zasnova, ki bi bila primerna za vsa podjetja. Kasneje se je kontingenčna teorija uveljavila tudi pri zasnovi poslovnega računovodstva, kjer prav tako ne moremo govoriti o nekem splošnem sistemu računovodstva, ki bi ustrezal vsem podjetjem in v vseh okoliščinah poslovanja (Otley, 1992, str. 83-106).

Pri kontingenčnem pristopu k zasnovi sistemov najprej določimo značilnosti podjetja in okolja, v katerem podjetje deluje, potem značilnosti sistema, ki je predmet zasnove, oboje skupaj povežemo, nato pa skušamo čim bolj utemeljiti in posplošiti navedeno zvezo. Vsak dejavnik, ki predvidoma vpliva na značilnosti želenega sistema in podjetje nanj nima neposrednega kratkoročnega vpliva, je kontingenčni dejavnik. Različni avtorji opredeljujejo različne skupine in vrste kontingenčnih dejavnikov, ne glede na to pa jih lahko razdelimo v dejavnike notranjega okolja⁷, dejavnike zunanjega okolja⁸ in tehnološke⁹ dejavnike.

Pri zasnovi sistema kontrolinga v podjetju prav tako lahko izhajamo iz predpostavk kontingenčne teorije. V pomoč so nam teoretični in empirični izsledki s področja organizacijske zasnove, zasnove upravljalnih računovodskih sistemov ter zasnove drugih upravljalnih sistemov v podjetju. Kontingenčni pristop k zasnovi kontrolinga je treba jemati predvsem kot orodje, ki nas opozarja na vse vidike, ki jih je pri zasnovi sistemov in mehanizmov kontrolinga potrebno upoštevati (Debeljak, 1998, str. 30-36).

Pri določanju vpliva kontingenčnih dejavnikov na zasnovo kontrolinga¹⁰ lahko na splošno povzamemo, da tem večja negotovost in kompleksnost notranjega, zunanjega in tehnološkega okolja zahteva tem bolj izpopolnjen in prilagodljiv sistem kontrolinga kot podpore pri procesu odločanja. Poleg finančnih vsebujejo tudi nefinančne informacije ter so usmerjeni v prihodnost.

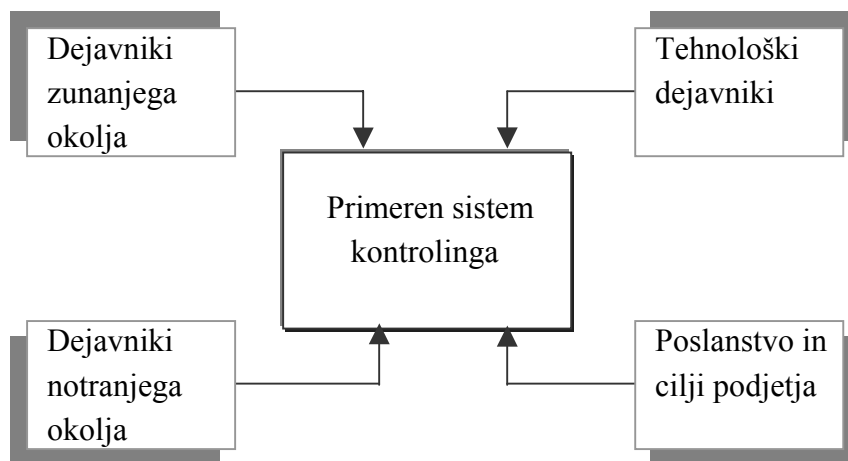
⁷ Vsi dejavniki okolja, na katere ima podjetje neposreden vpliv (velikost organizacije, organizacijska struktura, stopnja decentralizacije, razpoložljivost virov, itd). Številnih dejavnikov notranjega okolja na kratek ali celo dolgi rok ne moremo spreminjati, zato jih lahko pojmujejo kot nesprejemljive oziroma kontingenčne dejavnike.

⁸ Vsi tisti dejavniki, ki niso neposredno povezani s poslovanjem podjetja in na katere podjetje nima večjega neposrednega vpliva (stopnja konkurence, dinamičnost, heterogenost, sovražnost okolja, različni politični in gospodarski in drugi dejavniki).

⁹ Dejavniki, ki določajo vrsto proizvodnega postopka oziroma način zagotavljanja storitev (narava proizvodnega procesa, stopnja rutine, raznolikost procesov, stopnja informatizacije, itd).

¹⁰ Za bolj podroben opis vpliva kontingenčnih dejavnikov na sistem kontrolinga glej Debeljak, 1998, str. 30-36.

Slika 2: Kontingenčen pristop k zasnovi sistema kontrolinga

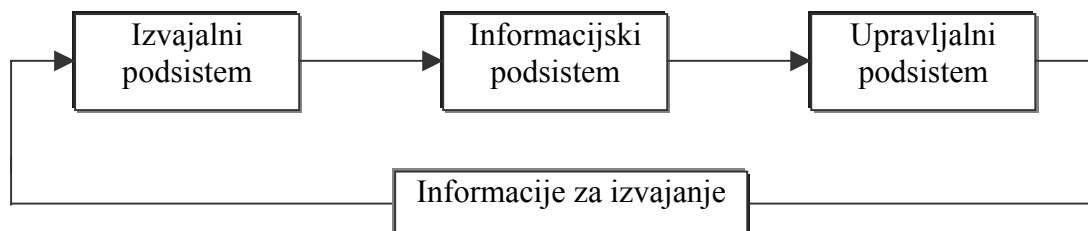


Vir: Debeljak, 2001, str. 34.

3.3. UMESTITEV SISTEMA KONTROLINGA V PODJETJE

Podjetje kot celovit poslovni sistem je sestavljeno iz treh podsistemov: upravljalnega, izvajalnega ter informacijskega kot posrednika med njima.

Slika 3: Podjetje kot celovit poslovni sistem



Vir: Hočevar et al., 1997, str. 3.

Izvajalni podsistem je od zunaj najbolj viden podsistem poslovnega sistema, saj se v njegovem okviru odvija poslovni proces. V njem so razvrščene temeljne poslovne funkcije¹¹, in sicer kadrovska, tehnična, nakupna, proizvodna, prodajna in finančna funkcija.

Upravljalni podsistem je tisti podsistem, katerega vsebina sta odločanje o vseh tistih dejavnostih, ki jih vsebuje na zunaj vidni poslovni proces in njihovo usklajevanje. V okviru

¹¹ Poslovne funkcije so vedno odvisne od dejavnosti podjetja, za vsako podjetje moramo izbrati značilne funkcije za njegovo dejavnost. Splošni model je lahko le sredstvo za razumevanje problemov, povezanih z izbiro funkcij, in sredstvo za logično pristopanje k projektiranju organizacijskih modelov (Lipičnik, 1999, str. 22-26).

upravljalnega podsistema so štiri tako imenovane upravljalne funkcije: načrtovanje, organiziranje, vodenje in nadziranje.

Informacijski podsistem zajema podatke o delovanju izvajalnega podsistema in o raznih zunanjih danostih ter oblikuje informacije¹², ki so potrebne v upravljalnem podsistemu. Upravljalne in izvajalne funkcije lahko smotrno in tekoče delujejo le takrat, ko je na voljo dovolj informacij. Informacijski podsistem ima štiri funkcije: funkcija obravnavanja podatkov o preteklosti, funkcija obravnavanja podatkov o prihodnosti, funkcija nadziranja obravnavanja podatkov in funkcija analiziranja.

Če tako gledamo na podjetje, nas zanima, v kateri delni podsistem uvrstimo kontroling. V teoriji zasledimo umestitev kontrolinga v vse tri podsisteme. Tako mnogi kontroling uvrščajo v informacijski podsistem, kot del računovodstva, bodisi finančnega bodisi poslovnega¹³. Spet drugi pravijo, da je kontroling del izvajalnega podsistema, kot del finančne funkcije, kot del vsake poslovne funkcije ali kot samostojna poslovna funkcija. Tretja skupina pa kontroling uvršča v upravljalni podsistem kot orodje poslovođenja.

Nekateri avtorji, na primer Hočevar, pravijo, da je opredelitev računovodske funkcije dovolj široka in zajema tudi dejavnost kontrolinga, zato celo zavračajo uporabo izraza kontroling (Hočevar, 1995, str. 37-47). Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost v poslovni celoti, ki obsega sistemsko celoto računovodskega informiranja na podlagi knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja. Računovodske informacije so le del vseh informacij, ki jih vodstvo potrebuje pri odločanju o prihodnjem poslovanju. Kontroling kot podporno dejavnost pri upravljanju podjetja zato ne moremo dati v okvir poslovnega računovodstva, saj s svojimi aktivnostmi presega njegovo funkcijo.

Kontroling se v podjetju pojavlja v številnih vlogah, oblikah in pomenih. Zagotovo lahko trdimo, da ni del izvajalnega podsistema, kajti kontroling je podporna funkcija, ki je povezana praktično z vsemi poslovnimi funkcijami. Govorimo o tako imenovanih funkcijskih kontrolingih, kot so: finančni kontroling, trženjski kontroling, nabavni kontroling, kontroling na področju logistike, razvoja in raziskav itd. Njihova temeljna naloga je, kot že rečeno, podpirati odločevalne ravni z usmerjevalnimi in usklajevalnimi informacijami, na katere ne

¹² Pri tem moramo razlikovati med pojmom informacija in podatek. Podatki le nevtrarno dokazujejo določeno dejstvo, informacije pa so problemsko usmerjene in koristijo kot podlaga za odločanje.

¹³ Celotno računovodstvo se v slovenski strokovni literaturi deli v finančno in stroškovno računovodstvo. **Finančno računovodstvo** je splošno računovodstvo, ki nadrobno obravnava terjatve, obveznosti in denar, in je namenjeno tudi zunanjim uporabnikom. **Stroškovno računovodstvo** je računovodstvo notranjega poslovnega kroga, ki nadrobno proučuje osnovna sredstva, material, stroške, proizvode in storitve, pa tudi vpliv posameznih smeri prodaje na celotni poslovni izid. **Poslovodno računovodstvo** pa je del celotnega računovodstva, ki izhaja tako iz finančnega kot tudi iz stroškovnega, in pripravlja računovodske informacije za potrebe odločanja (Turk et al., 1997, str. 17-18).

gledamo z vidika računovodskih in neračunovodskih informacij, marveč o informacijah z vidika uporabnika. Tako strukturirano službo kontrolinga ponavadi zasledimo v velikih podjetjih, kjer imajo računalniško podprt in integriran celotni informacijski sistem.

Ostaneta torej upravljalni in informacijski podsistem. Kontroling s svojimi aktivnostmi posega tako v prvega kot tudi v drugega. Njegova dejavnost je tesno povezana z upravljanjem podjetja, vendar le kot pasivni del upravljalnega podsistema. Namen kontrolinga namreč ni upravljanje podjetja, niti na tem področju aktivno ne sodeluje, če imamo sprejemanje poslovnih odločitev za osnovo aktivnega upravljanja. Glavni namen kontrolinga je, kot smo že večkrat zapisali, zagotavljati podporo za upravljanje in vodenje podjetja. Zato bi dejavnost kontrolinga tako kot Koletnik (2000, str. 1-34) označila kot odločevalno naravnano celovito informacijsko dejavnost. Kot takšna pa svojimi aktivnostmi posega tudi v upravljanje podjetja, in sicer z usklajevanjem in povezovanjem vseh funkcij poslovanja: opredeljevanja vizije, poslanstva in ciljev, načrtovanja, nadziranja, informiranja, organiziranja in ravnanja s človeškimi zmožnostmi (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 36). Zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo ter podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje.

3.4. AKTIVNOSTI SISTEMA KONTROLINGA

Iz dosedanje opredelitve kontrolinga, njegovega namena in nalog vidimo, da njegove aktivnosti segajo tako v upravljalni kot tudi informacijski podsistem. Koletnik (2000, str. 29) sistem kontrolinga razdeli v štiri področja:

- sistem evidentiranja,
- sistem načrtovanja,
- sistem nadziranja,
- sistem poročanja.

3.4.1. Sistem evidentiranja

S sistemom evidentiranja se spremljajo vsi ustvarjeni procesi in stanja. Podjetju so potrebni naslednji obračunski sistemi (Koletnik, 2000, str. 29-30):

- knjigovodski sistem (knjigovodstvo za notranje in zunanje potrebe),
- finančni in drugi poslovno operativni informacijski sistemi,
- statistični informativni sistem.

Podatki iz zgornjih obračunov vstopajo v proces nadziranja in analize v sklopu dejavnosti kontrolinga, saj je sistem evidentiranja informacijska podlaga za vsa ostala področja kontrolinga .

3.4.2. Sistem načrtovanja

Kontroling povezujemo s ciljno usmerjenostjo podjetja, ki je v gospodarski dinamiki nujna za uspešno poslovanje. Pri tem je bistvenega pomena kakovostno načrtovanje oziroma planiranje¹⁴ poslovnih ciljev in nalog podjetja. Tudi v okviru sistema kontrolinga potekajo razne planske aktivnosti, ki so predpogoj za izvajanje njegovih nalog, predvsem z ugotavljanjem in preučevanjem odmikov od zastavljenih ciljev. Poudariti pa moramo, da je naloga kontrolinga pomoč pri pripravi planov, njihova koordinacija in zagotovitev integracije planov v skupni (finančni) plan podjetja ter preverjanje izvedljivosti in ustreznosti planov, ne pa samo planiranje.

Osnovni namen načrtovanja je zagotavljanje čim bolj uspešnega poslovanja podjetja. V strokovni literaturi najdemo vrsto koristi, ki jih ima podjetje zaradi načrtovanja. Različni avtorji med najpogostejšimi omenjajo naslednje (Pučko et al., 2001, str. 50):

- načrtovanje omogoča sistematično zmanjševanje vpliva negotovosti v procesih odločanja;
- načrtovanje olajšuje komuniciranje in medsebojno razumevanje v podjetju;
- načrtovanje omogoča logično in sistematično vnaprejšnje reševanje problemov, s čimer tudi omogoča izogibati se kriznemu reševanju le-teh;
- načrtovanje osredinja pozornost in usmerja vse dejavnosti k doseganju poslovnih ciljev;
- z načrtovanjem zmanjšujemo konfliktnost ciljev v podjetju;
- brez načrtovanja ni mogoče izvajati kontrole;
- načrtovanje predstavlja pomembno sredstvo za integracijo delov podjetja v neko celoto;
- z načrtovanjem izvajamo naloge, ki vodijo do doseganja ciljev na bolj gospodaren način, s čimer minimiziramo stroške in tako pozitivno vplivamo na uspešnost poslovanja.

Načrtovanje pa ne daje pričakovanih rezultatov, če ni kakovostno. Richardson (1995, str. 50 - 53) v ta namen navaja tri skupine vzrokov:

- Napačna filozofija načrtovanja, ki pripelje do tega, da postane načrtovanje samo sebi namen. Tako je njegov glavni cilj izdelati plan namesto prispevati k boljšemu odločanju.
- Načrtovanje se pogosto sprevrže v oskrbovanje z različnimi numeričnimi kvantifikacijami, s čimer so v procesu načrtovanja pogosto povezani preobširni planski dokumenti, ki jih le redkokdo razume in dejansko tudi uporablja. Plani morajo biti enostavni, jedrnat in razumljivi.
- Načrtovanje ni prilagojeno situaciji, v kateri se uporablja, zato lahko odpove. Tako na primer sistem načrtovanja, ki je uporaben v stabilnem okolju, verjetno ne bo deloval v izredno nepredvidljivem okolju in podobno.

¹⁴ Planiranje ločimo od predvidevanja, ki je osnova za planiranje. Predvidevanje ocenjuje verjetne razvoje v prihodnosti, planiranje pa ne oznanja samo verjetnega, ampak na osnovi verjetnega postavlja tisto, kar je v podjetju zaželeno (Pučko, 1996, str. 101).

Za učinkovito pripravo in doseganje planov je pomembno, da zaposleni sodelujejo pri njihovem pripravljanju. Na ta način vedo, za katere elemente plana so odgovorni. O možnih odmikih se morajo posvetovati z nadrejenimi. Doseganje plana neposredno vpliva tudi na sistem nagrajevanja. Za motivacijo zaposlenih so najbolj primerni plani, ki so dosegljivi z neko mero napora. Najboljši motivator zaposlenih je namreč zadovoljstvo ob doseženem cilju.

3.4.2.1. Strateško in operativno načrtovanje

Pri načrtovanju je med drugim pomemben tudi časovni vidik, se pravi, dolžina obdobja, za katero se pripravljajo plani (dolgoročni, srednjeročni, kratkoročni). Če poleg časovnega vidika upoštevamo še okolje podjetja (notranje, zunanje), lahko načrtovanje razdelimo na:

- Strateško,
- operativno¹⁵.

Strateško načrtovanje je časovno neomejeno in opredeljuje načine uresničevanja zamisli, poslanstev, smotrov in temeljnih ciljev podjetja. Podatki in informacije za strateško načrtovanje so v podjetju in v njegovem okolju, potrebno je poznavanje zunanjih vplivnih dejavnikov, kot so: družbeno- politična moč in vpliv okolja na podjetje.

Pri operativnem načrtovanju je težišče na poslovni in finančni učinkovitosti ter stabilnosti podjetja. Obsega optimalno opredelitev kratkoročnih (pogosto zgolj letnih in medletnih ciljev) in nalog podjetja in njihovo doseganje na vseh ravneh in poslovnih področjih v podjetju. Največ podatkov in informacij za operativno načrtovanje prihaja iz notranjega okolja podjetja, predvsem iz računovodstva, in sicer podatki o stroških in učinkih ter o poslovni uspešnosti po posameznih organizacijskih enotah (Koletnik, 2000, str. 23 - 24).

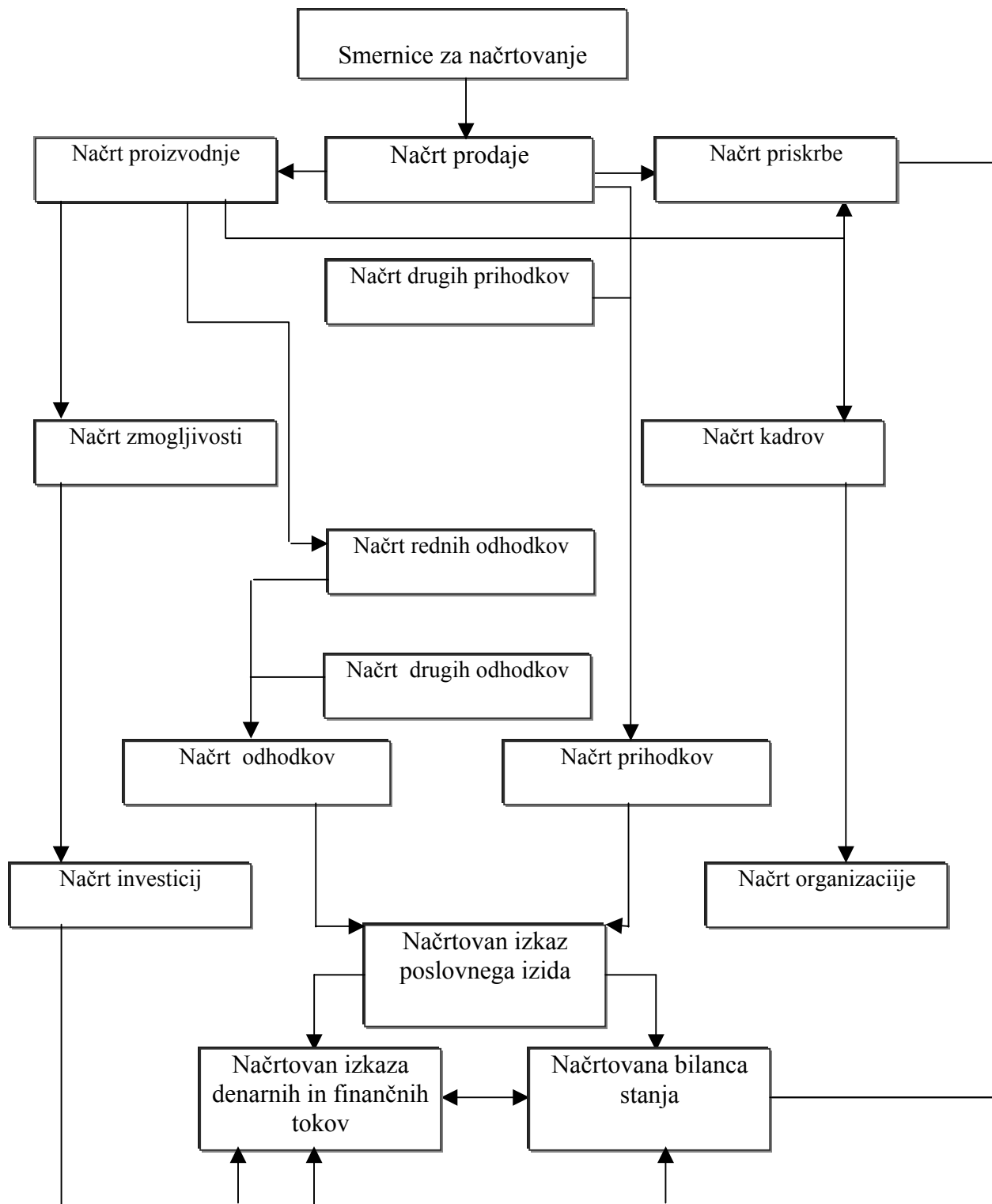
V sklopu operativnega načrtovanja se v podjetju izdeluje tudi letni plan poslovanja, ki ga v podjetju sklenejo pred začetkom novega poslovnega leta. Ponavadi vodstvo podjetja najprej pripravi planske smernice, kjer je opredeljeno vsaj poslanstvo podjetja, glavni planski cilji, osnovne strategije podjetja, poslovna politika v planskem obdobju, predvidevanje razvoja v okolju podjetja, roki za izdelavo operativnih načrtov ter metodološka navodila. Plani so največkrat razdeljeni po mesecih ali pa vsaj po četrtletjih. V okviru letnega plan poslovanja je potrebno izdelati številne delne in zbirne načrte in jih medsebojno uskladiti v skupni načrt podjetja. Primer operativnega načrtovanja v podjetju nam prikazuje slika 4.

Strateško in operativno načrtovanje sta tesno povezana, saj podjetje na osnovi strateškega plana izdeluje svoje operativne plane. Z operativnim planiranjem uresničujemo strateške plane in cilje ter povezujemo strateške razvojne naloge in planirane spremembe v strukturah

¹⁵ O vlogi kontrolinga v strateškem in operativnem planiranju bom govorila kasneje.

podjetja s kratkoročnimi možnostmi (Pučko, 1996, str. 337). Lahko tudi rečemo, da je strategija varovanje obstoja in potencialov podjetja, operativa pa uporaba potencialov s pomočjo usmerjevalnih in usklajevalnih informacij.

Slika 4: Operativno načrtovanje v podjetju



Vir: Koletnik, 2000, str.25.

3.4.2.2. Predračunavanje in kontroling

Načrt, katerega kategorije so vrednostno izražene, in se navadno nanaša na leto dni, imenujemo predračun. V predlagani obliki je vložek, v sprejeti pa rezultat postopka odločanja in hkrati tudi merilo za ocenjevanje obsega in kakovosti doseganja ciljev celotnega poslovnega sistema ali njegovih delov (Hočevar, 1995 a, str. 200). Poleg neposredne koristi, ki jo ima predračunavanje za načrtovanje in nadziranje, se vedno bolj poudarjajo posredne prednosti predračunavanja, ki v končni fazi izboljšujejo uspešnost in učinkovitost poslovanja¹⁶. Predračuni so obenem najpogosteje uporabljeno orodje kontrolinga, na katerem temeljijo tudi številni nadzorni mehanizmi kontrolinga.

Pri sestavljanju predračunov je zelo pomembno sodelovanje med posameznimi službami znotraj podjetja, pri tem pa ima služba kontrolinga vlogo koordinatorja med posameznimi službami. Poslovodstvu pomaga pri metodologiji, pri zbiranju in pripravljanju ustreznih podatkov, pri izračunih in pri zagotavljanju pravočasne priprave predračunov. Še enkrat pa bi poudarila, da je služba kontrolinga lahko le v pomoč poslovodjem pri izdelovanju predračunov, ne more pa sprejemati odločitev o njih namesto poslovodij.

3.4.3. Sistem nadziranja

Nadziranje pomeni zagotavljanje poslovanja v skladu z načrtovanim, zato ugotavlja, evidentira ali spremlja dejanske izvedbe delovanja v podjetju. Sledi primerjava z načrtom; ta pomeni načelo ali merilo kakovosti izvedbe. Presoji vsebine in velikosti odmika ter ugotovitvi vzrokov zanj sledi odločitev o ukrepanju. Z ukrepi poslovodje odpravljajo vzroke odklikov, predvsem pa posledice teh vzrokov, in vračajo poslovanje v zamišljeno ali načrtovano stanje (Rozman, et al., 1993, str. 225).

Nadziranje kot proces, ki zagotavlja uresničitev planov s tem, da analizira odmike med doseženim in planiranim ter sproža potrebno ukrepanje za odpravljanje odklikov, pomeni povratno (feedback) kontrolo. Kritika povratne kontrole opozarja, da potrebne informacije pri takšni kontroli prihajajo prepozno, zato priporoča tako imenovano vnaprejšnjo (feed-forward) oziroma strateško kontrolo. Bistvo strateške kontrole je zgodnje odkrivanje in sporočanje »presenečenj«, ki nastajajo v okolju podjetja. Kot takšna je predvsem sredstvo za prilagajanje strateških planov spremenjenemu okolju. Prvenstveno mora spodbujati k izboljšanju procesov planiranja, šele ko se ti izkažejo za pravilne, pa se usmerja k izboljševanju procesov

¹⁶ Kot najpogostejše prednosti predračunavanja različni avtorji navajajo naslednje: izpolnjuje zahteve tekočega poslovanja; spodbuja usklajevanje, sodelovanje in komuniciranje; sili poslovodstvo, da s številkami izrazi načrte podjetja; uokvirja ocenjevanje in nadziranje; je podlaga za mnenje o potrebnosti stroškov za delovanje podjetja; zadovoljuje zakonske in pogodbene zahteve; spodbuja zaposlene, da svoje dejavnosti usmerijo k doseganju ciljev (Turk, et al., 1997, str. 138-139).

uresničevanja planiranega (Pučko, 1996, str. 340-341). Namen strateške kontrole je ugotoviti, ali glede na učinke sprejetih ukrepov podjetje še lahko zadrži prvotno strateško usmeritev. Takšna kontrola odkriva možnosti ali nezmožnosti uresničitve obstoječe strategije podjetja (Weber, 1991, str. 90). V praksi je strateška kontrola težko izvedljiva, kajti koncept povratne kontrole ustreza le, če v strateškem planskem obdobju ne prihaja do večjih nepričakovanih razvojev. To največkrat ni izvedljivo, saj je v današnjem času okolje precej nepredvidljivo in kompleksno. Poleg tega pa je koncept vnaprejšnje kontrole v strokovni literaturi zaenkrat še slabo obdelan in se v poslovni praksi še ni uveljavil (Pučko, 2000, str. 347).

Nadziranje, kjer ločimo nadziranje aktivnosti, ki so potrebne za doseganje ciljev, od nadziranja rezultatov, je nepogrešljiva funkcija vsake kontroling dejavnosti. Zavedati pa se moramo, da izvajanje nadzora ni v pristojnosti samo kontrolinga, prav tako ne samo stvar ljudi na višjih organizacijskih ravneh. Z njim se ukvarjajo vsi tisti, ki so zadolženi za izvajanje postavljenih nalog na posameznih organizacijskih ravneh. Kontroler mora poskrbeti, da prvotno vsakdo sam nadzoruje svoje delo¹⁷, glede na cilje, ki jih je določilo poslovodstvo (Deyle, 1997, str. 3). Kontroler in ostali na višjih organizacijskih ravneh ukrepajo šele, ko je na nižjih ravneh prišlo do prekoračitve dopustne tolerance oziroma, ko nosilec naloge ni deloval v skladu s postavljenimi cilji in dovoljenimi odkloni (Koletnik, 1995, str. 45). Razloge, zakaj do tega pride, lahko iščemo v pomanjkanju vodenja (jasna opredelitev zaposlenim, kaj se od njih pričakuje), pomanjkanju motivacije in pomanjkanju sposobnosti zaposlenih.

Koletnik (1995, str. 46) razdeli nadziranje v okviru kontrolinga v nadziranje v ožjem pomenu, kjer ugotavljamo odmike med planiranim in dejanskim stanjem, in analiziranje, ki vključuje presojanje odmikov in predlaganje ukrepov za odpravo le-teh. Slika 5 nam to nazorno prikazuje.

Odmik oziroma odklon je opredeljen kot razlika med uresničenim in želenim oziroma planiranim. Odmik je vedno izražen vrednostno ali številčno, zato mora imeti podjetje predračune za posamezne poslovne aktivnosti, organizacijske enote in za celotno podjetje. Odmike lahko ugotavljamo:

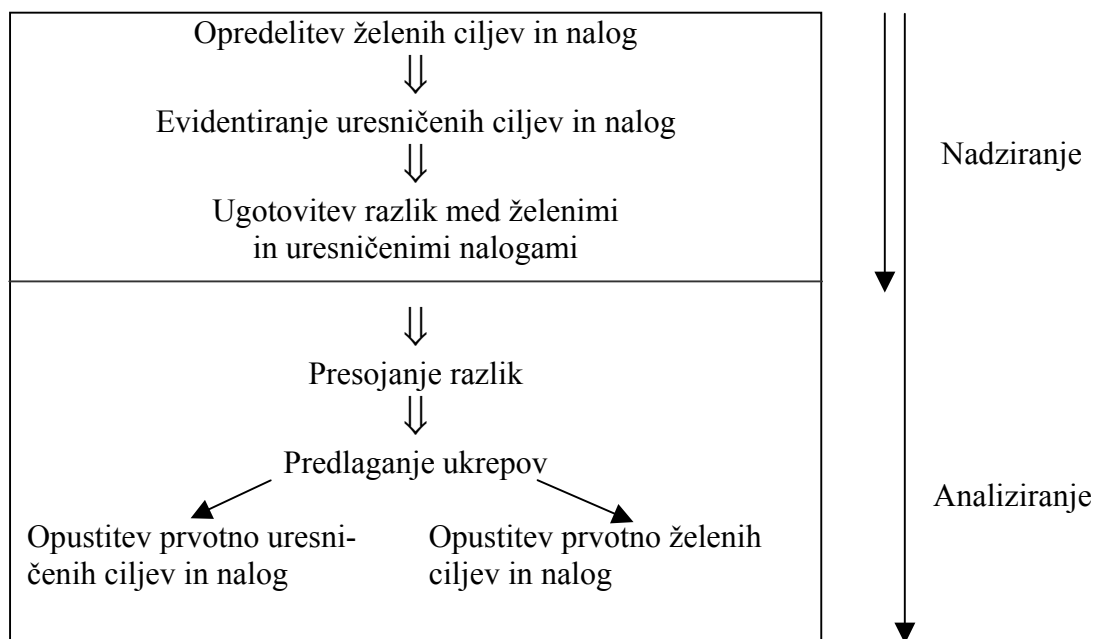
- glede na dosežene rezultate v preteklosti,
- glede na vnaprej planirane rezultate,
- glede na dosegljive rezultate,
- glede na rezultate primerljivih ekonomskih subjektov.

V praksi so odmiki med načrtovanim in uresničenim le izjemoma enaki nič, saj je izmerjenih odmikov ponavadi zelo veliko. Analizirati prav vsakega od njih predstavlja težavno in zamudno nalogo, vprašljiva pa je tudi ekonomičnost takega početja. Če je odklon majhen, so

¹⁷ Govorimo o t.i. samonadzoru (angl. Self-control), ki je povezan z lastno motivacijo in ki posameznike spodbuja k dobremu delu (Upchurch, 1998, str. 574-575).

stroški, ki jih povzroči njegovo proučevanje lahko veliko večji, kar pomeni, da je vrednost informacije, ki jo dobimo s proučevanjem, manjša od stroškov za njeno pridobitev. Za odločitev o tem, katere odmike preučiti in katere ne, v podjetjih največkrat postavijo neko mejo odmikov in tiste, ki jo presegajo, dodatno proučijo. Takšno nadziranje je znano kot poslovođenje po izjemah (Turk, 1997, str. 185). Najtežje je določiti sodilo, s katerim pravilno opredelimo velikost odmika, ki ga je še potrebno proučevati. Na eni strani je lahko majhen odmik posledica nepravilne izvedbe načrta in bi ga lahko s popravljivimi ukrepi odpravili, na drugi strani pa lahko velik odmik predstavlja posledico naključnih dogodkov, na katere nismo mogli vplivati in ga zato ne moremo odpraviti. Odkloni v prvem primeru so največkrat posledica zavestnih ali podzavestnih napak pri uresničevanju zadanih nalog in ciljev in jih je mogoče s pravilnim ukrepanjem odpraviti. V drugem primeru pa so odmiki rezultat slučajnih vzrokov v konjunktornih, sezonskih in drugih posebnih razmerah, za katere nimamo predhodnega znanja, naknadno znanje pa je prepozno za njihovo odpravo¹⁸.

Slika 5: Ekonomsko nadziranje in analiziranje



Vir: Koletnik, 2000, str. 26.

Pri poslovođenju po izjemah prihaja še do enega problema. Če zaposleni poznajo mejo dovoljenega odklona, se lahko zgodi, da pri uresničevanju svojih nalog ne bodo delovali

¹⁸ V prvem primeru govorimo o sistematičnih vplivih, v drugem pa o nesistematičnih ali slučajnih vplivih.

optimalno, ampak le v tolikšni meri, da bodo njihovi rezultati še v mejah dovoljenega odklona¹⁹.

Pri analiziranju odmikov zato ne moremo uporabiti nekega vsesplošnega sodila. Poleg velikosti in pomembnosti odmikov moramo upoštevati naravo poslovnega dogodka, njegov obseg, razliko v času in še kaj. Le tako bomo pravilno presodili, kdaj je potrebno ugotovljena odstopanja postaviti pod drobnogled, ker so po obsegu in vsebini takšna, da ogrožajo naše cilje.

Pri preučevanju odklonov so nam lahko v veliko pomoč različne matematične in statistične metode. Ker je razlaga le-teh izven naših okvirov, bi jih na tem mestu le navedla:

1. analiza odklonov oziroma variance,
2. regresijska analiza,
3. korelacijska analiza,
4. faktorska analiza,
5. analiza sestavin.

Na podlagi opravljene presoje sledijo predlogi ukrepov, ki so usmerjeni ali v spremembo nadaljnjih aktivnosti pri uresničevanju postavljenih ciljev ali v spremembo prvotnih ciljev. Pri prvih imamo opravka s sistematičnimi razlogi, ki so subjektivne narave, zato jih je mogoče identificirati pri povzročiteljih. Izvajanje je bilo neuspešno in neučinkovito, zato je treba ukrepati tako, da v prihodnosti do tega ne bo več prihajalo. Preden kontroler predlaga ukrepe pri procesu uresničevanja, je dolžan le-te preučiti z vidika verjetnosti uresničitve, saj nam ne koristi dober predlog rešitve, če obstajajo izredno majhne verjetnosti za njego uresničitve.

Če pri uresničevanju nalog in ciljev ne moremo govoriti o nepravilnostih, odkloni pa so kljub temu nedopustni, so potrebne spremembe v procesu planiranja oziroma načrtovanja. Do tega lahko pride v najmanj dveh primerih. Kot prvo gre lahko za napačen, nerealen načrt, ki ga ob danih predpostavkah in omejitvah ni mogoče uresničiti. Kot drugo pa lahko ugotovimo, da postavljenih ciljev in nalog zaradi vplivov, ki se bodo pojavili v prihodnosti in katerih nismo mogli predvideti, ne bo mogoče uresničiti.

3.4.3.1. Nadziranje po mestih odgovornosti

Nadziranje je bolj kakovostno in lažje v decentraliziranih podjetjih, kjer imajo oblikovana mesta odgovornosti. Slovenski računovodski standardi (2002, str. 150) opredeljujejo mesto odgovornosti v stopenjskem organizacijskem ustroju kot mesto, na katerem obstaja nosilec

¹⁹ Kot ponazoritev lahko navedemo primer, ko podrejeni ve, da se nadrejeni odloča za nadaljnje proučevanje in ukrepanje le, če je odmik več kot 10-odstoten. Trudil se bo le toliko, da odmik ne bo več kot 10-odstoten ali celo večji.

odgovornosti za tamkajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali donosnost. Nosilec odgovornosti na nadrejenem mestu odgovornosti in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so soodgovorni.

Vrsta mest odgovornosti je odvisna od različnih dejavnikov. Med najpomembnejšimi so velikost podjetja, njegova prostorska razmeščenost in informacijski sestav. Razlikujejo se predvsem po stopnji decentralizacije ali prenosa odgovornosti. Slovenski računovodski standardi tako omenjajo naslednja mesta odgovornost:

1. Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki).
2. Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki.
3. Poslovnoizidno mesto odgovornosti (dobičkovno mesto odgovornosti) je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom.
4. Naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo (SRS, 2002, str. 150).

V domači in tuji strokovni literaturi se stroškovna mesta delijo na standardna in diskrecijska stroškovna mesta odgovornosti. Standardno stroškovno mesto je mogoče oblikovati v proizvodnji, kjer so vsi obvladljivi stroški standardizirani. Dosežki mesta se ugotavljajo z odmiki med uresničenimi in standardnimi stroški. Novejša literatura vse manj omenja prihodkovno mesto odgovornosti, saj prihodkov ni mogoče doseči brez stroškov. Kot najprimernejše mesto odgovornosti je omenjeno naložbeno (investicijsko) mesto (Turk, et al., 1997, str. 177-178).

Kontrolni mehanizem pri nadziranju delovanja mest odgovornosti mora biti prilagojen vrsti mesta odgovornosti. To je razlog, da moramo imeti pri vsakem mestu odgovornosti drugačna sodila za nadziranje, kar nam prikazuje tabela 1.

Tabela 1: Uporabljena sodila pri nadziranju mest odgovornosti

Mesto odgovornosti	Kategorija odgovornosti	Sodilo
Stroškovno mesto	Stroški	Standardni stroški
Prihodkovno mesto	Prihodki	Poseben prispevek za kritje
Dobičkovno mesto	Dobiček	Obvladljivi dobiček
Naložbeno mesto	Dobičkonosnost sredstev	Rezidualni dobiček Dobičkonosnost sredstev

Vir: Zapiski vaj, 2001.

3.4.4. Sistem informiranja

Sistem informiranja oziroma sistem poročanja temelji na izgrajenem sistemu načrtovanja in spremljanja uresničenih zadanih ciljev, kakor tudi na stalni in sprotni skrbi za oblikovanje predračunskih, nadzornih in analitskih poročil za vse odločitvene ravni v podjetju. Učinkovitost kontrolinga je v ključni meri pogojena prav z ustreznostjo informacijskega sistema ter kakovostjo razpoložljivih informacij. Služba kontrolinga je tako zadolžena za izgradnjo notranjega informacijskega sistema v podjetju, če le-ta ni ustrezno oblikovan. Naloga kontrolerja je, da vse dele informacijskega sistema stalno razvija in izpopolnjuje, tako da se lahko vodstvu podjetja vedno nudi optimalna podpora pri odločanju (Ziegenbein, 1992, str. 369). Zagotoviti mora, da je informacijski sistem dovolj široko zasnovan in računalniško podprt, če je to le mogoče. Hkrati je tudi pomembno, da so v podjetju vzpostavljeni primerni komunikacijski kanali za prenos informacij ter s tem tudi znanja in idej.

Razvoj informacijske tehnologije je v zadnjih desetletjih bistveno spremenil poslovne procese podjetij. Vse več podjetij se zaveda pomena in prednosti, ki jih prinaša računalniško podprto poslovanje. Uvajanje celovitih uporabniških programskih rešitev²⁰ je eden od pomembnih pristopov k poslovni prenovi in informatizaciji poslovanja, ki vodi zlasti k učinkovitejšemu obvladovanju podatkov, natančnejšemu napovedovanju poslovnih dogodkov in odločanju (Kovačič, 2002, str. 2). Na ta način se izboljšujejo informacijski sistemi podjetij, kar predstavlja za kontroling veliko pridobitev. Z implementacijo celovitih uporabniških programskih rešitev pridobi služba kontrolinga predvsem na kvaliteti podatkov, saj dobi večino potrebnih informacij za svoje delo iz enotnega informacijskega sistema. Kvaliteten informacijski sistem, ki omogoča nenehno nadzorovanje poslovanja z vseh zornih kotov, je lahko zelo močno orodje kontrolinga, saj omogoča izvajanje vseh potrebnih analiz, s sodobnimi metodami analiziranja pa tudi izboljšuje predvidevanja dogodkov v prihodnosti.

Informacija je kakovostna, če je (Hočevar, 1998, str. 7):

1. primerna, kar pomeni, da je prilagojena potrebam pri odločanju;
2. pravočasna in točna;
3. ustrezna, kar pomeni, da morajo informacije dobiti pravi ljudje;
4. popolna, se pravi, da mora obsegati vse podatke, ki so pomembni za posamezno poslovno odločitev.

Poleg tega mora biti resnična, natančna, razumljiva in uporabna. Znotraj informacijskega sistema nam mora podati odgovore na vprašanja kaj, kako, čemu, koga in kdaj informirati.

Določen vpliv na zbiranje in kakovost informacij znotraj informacijskega sistema imajo tudi zaposleni. Raziskave so pokazale, da bodo zaposleni, takoj ko ugotovijo, da so njihova

²⁰ V literaturi so celovite uporabniške programske rešitve označene s kratico CPR (angl. ERP – Enterprise Resource Planning). Na trgu najdemo tako domače ponudnike, že dalj časa pa so v Sloveniji navzoči tudi tuji ponudniki (SAP, Baan, Oracle, Navision), ki v zadnjih letih močno krepijo svojo prisotnost.

uspešnost in prihodnje koristi odvisne od določenih informacij, skušali pogosto vplivati na informacije v smislu njihove zlorabe (Emmanuel et al., 1993, str. 84). Verjetnost zlorabe informacij je večja tam, kjer imajo nadrejeni zaradi visoke stopnje kompleksnosti in negotovosti zmanjšano možnost nadziranja podrejenih in analiziranja delovanja procesa. Med najpogostejšimi zlorabami informacij omenjamo naslednje (Debeljak, 1998, str. 12-13; Pustatičnik, 2001, str. 48):

1. glajenje²¹ - zamikanje evidentiranja informacij med posameznimi časovnimi obdobji;
2. pristransko²² - posredovanje informacij: zaposleni posredujejo le tiste informacije, ki so zanje ugodne, neugodne informacije pa zadržijo;
3. osredotočanje in prečiščevanje²³ - pretirano poudarjanje ali skrivanje v množici informacij;
4. izigravanje²⁴ - zaposleni zavestno spremenijo svoje ravnanje z namenom produciranja informacij, ki bodo zanje najbolj koristne, čeprav vedo, da to za podjetje ni najbolje;
5. poneverjanje - zavestno posredovanje napačnih informacij.

Informacijski sistem je mogoče uresničevati na različne oblike in načine, zato govorimo o več vrstah informacij in informiranj. V osnovi informacije razdelimo na kvalitativne in kvantitativne. Prve so pridobljene na podlagi izkušenj, opazovanja in podobno ter jih praviloma ne moremo izraziti s številkami. Kvantitativne informacije pa so številčne, največkrat so to računovodske informacije, ki se zbirajo in posredujejo uporabnikom na sistematičen in predpisan način.

Računovodske informacije so za potrebe kontrolinga pomembne, nikakor pa ne zadostne, zato jih moramo nadgraditi z neračunovodskimi informacijami.

Tako kvalitativne kot tudi kvantitativne informacije lahko z različnih vidikov nadalje razdelimo. Omenimo naj naslednje (Koletnik, 1996, str. 56):

- z vidika oblike informacij - ustna in pisna informacija,
- z vidika odločanja - predračunska, obračunska in nadzorna informacija,
- z vidika kontinuiranosti informiranja - redna in izredna informacija,
- z vidika kroga in namena uporabe - splošna in posebna informacija,
- z vidika izvora - notranja in zunanja informacija,
- z vidika predmeta poročanja - informacija o financiranju, nabavi, prodaji ...

²¹ Primer glajenja je npr. prirejanje datumov evidentiranja prihodkov oziroma odhodkov in posledično nepravilno prikazovanje uspešnosti podjetja.

²² Pristranskost se najpogosteje pojavlja pri procesih planiranja, kjer skušajo podrejeni znižati realni nivo plana do meje, ko je le-ta še sprejmljiv za nadrejene in hkrati enostavno dosegljiv.

²³ Osnovnim informacijam dodajo zaposleni toliko odvečnih in vsebinsko nepomembnih informacij, da je težko izluščiti bistvo sporočila.

²⁴ Tovrstni problem je prisoten predvsem tam, kjer se uspešnost meri izključno na osnovi doseganja rezultatov.

Informacije lahko uporabnikom posredujemo na različne načine, za potrebe poslovnega odločanja pa največkrat sestavimo poročilo. Za boljšo interpretacijo lahko pridobljene informacije prikažemo v obliki tabel, slik, grafikonov, kazalnikov, vse to pa podpremo z ustrežno razlago. Poročila prilagodimo uporabnikom, praviloma so poročila tem bolj zgoščena in informacije tem manj podrobne, čim višji ravni so namenjene. Obenem naj vsebujejo podatke o tistih ekonomskih kategorijah, na katere uporabnik poročila lahko vpliva, oziroma zadevajo njegovo delovno mesto.

Palle Hansen (Deyle, 1997, str. 158) navaja deset napotkov za sestavo dobrega kontrolerjevega poročila:

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

Poleg tega mora kontroler poročilo ustrezno predstaviti in odgovorne motivirati za odpravo napak. Pri pripravi poročil na podlagi pridobljenih informacij mora kontroler upoštevati verjetnost zlorabe in prirejanja informacij, zato je preverjanje resničnosti in ustreznosti podatkov in informacij prav tako pomembno kot zbiranje informacij.

3.5. OPERATIVNI IN STRATEŠKI KONTROLING

Operativni kontroling se nanaša na zvišanje ravni učinkovitosti, strateški pa na zvišanje ravni uspešnosti poslovanja podjetja, zato je potrebno pojasniti pojma učinkovitost in uspešnost.

Učinkovitost podjetja je povezana z notranjo medsebojno odvisnostjo njegovih strategij in ukrepov. Podjetje posluje učinkovito, kadar v danih okoliščinah izkazuje najugodnejše razmerje med ustvarjenimi proizvodi in storitvami na eni ter porabljenimi dejavniki na drugi strani. Učinkovitost kaže stopnjo usklajenosti znotraj podjetja in se dosega z ustvarjanjem proizvodov in storitev na pravi način (Delati stvari na pravi način). Dosega se pri vsakdanjem poslovanju, zato je o njej mogoče govoriti v sklopu operativnega načrtovanja v podjetju.

Uspešnost pa je zasnovana na medsebojnem vplivanju poslovanja in okolja in se nanaša predvsem na zunanje vplive strategij in ukrepov podjetja. Podjetje posluje uspešno, kadar zadovoljuje dejanske potrebe (povpraševanje) družbe, tako da v primerjavi z drugimi na najugodnejši način ustvarja prave proizvode in storitve (Delati prave stvari). Za doseganje uspešnosti je treba imeti na voljo ključne informacije o problemih kupcev in načinih reševanja teh problemov, zato o uspešnosti govorimo v sklopu strateškega načrtovanja v podjetju (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 41-42).

3.5.1. Strateški kontroling

Strateški kontroling daje strokovno podporo poslovanju s ciljem zvišati raven uspešnosti poslovanja. Časovno je neomejen in mnogo bolj soočen z dogajanjem v okolju podjetja ter tudi s povezavo podjetja z zunanjim okoljem. Strateški kontroling pomaga pri:

- oblikovanju poslanstva, vizije in nadrejenih strateški ciljev,
- presojanju potrebe po strateškem delovanju in razvijanju strategij obstoječih področij,
- presojanju tveganja strateških možnosti delovanja,
- razpoznavanju novih poslovnih priložnosti,
- ponavljanju prednosti glede na številčne in kakovostne omejitve.

Tako nam daje nam odgovore na vprašanja, kot so:

- Ali začeti ustvarjati nov proizvod?
- Ali vstopiti na nov trg?
- Kakšna tveganja in priložnosti je mogoče pričakovati v prihodnosti?
- Ali prenoviti tehnološki proces s stvarnimi naložbami?

Strateški kontroling pri svojem uresničevanju uporablja številne analitične pristope (Inštrumente, orodja) in sestavine, tako iz sistema planiranja, kot tudi iz nadzornega sistema in sistema informiranja. V nadaljevanju navajam poglobitve (povzeto po Eschenbachu et al., 1995, str. 75):

a) na področju strateškega planiranja:

- strateško planiranje ciljev,
- planiranje strategij (na nivoju podjetja, na poslovni ravni in funkcijski ravni),
- inštrumenti za določitev strateškega položaja podjetja (strateški dejavniki uspešnosti),
- inštrumenti za celovito strateško pozicioniranje podjetja (SWOT analiza, analiza potencialov, strateška bilanca),
- inštrumenti za ovrednotenje posamičnih strateških enot (proizvod / trg portfolio analiza),
- ovrednotenje strategij oziroma kvantificiranje alternativ, strateško predračunavanje in načrtovanje ukrepov;

b) na področju nadziranja:

- strateška kontrola predpostavk,
- strateška kontrola rezultatov in uresničevanja načrtov,
- strateško nadziranje,
- strateška analiza odmikov in razlogov zanje;

c) na področju informacijskega sistema:

- sistemi zgodnjega prepoznavanja,
- analiza podjetja,
- analiza okolja.

Med analitičnimi pristopi in orodji, ki jih uporablja strateški kontroling, ima posebno mesto analiza potencialov, kjer z analiziranjem tržišča in okolja ter z analiziranjem zmožnosti in razvoja podjetja ugotavljamo njegove potenciale in tako presojava njegovo sposobnost.

3.5.2. Operativni kontroling

Operativni kontroling je strokovna podpora poslovanju z namenom povečati učinkovitost poslovanja. Nanaša se na krajša obdobja in se posveča ciljem podjetja in njihovu uresničevanju v srednjeročnem in kratkoročnem (enoletnem in medletnem) obdobju. Usmerjen je na notranjo ekonomiko podjetja in namenja največ pozornosti notranjim oviram (t.i. ozkim grlom), kjer zastaja uresničevanje ciljev. Za razliko od strateškega kontrolinga, ki gradi spoznanja na potencialih, torej na možnostih, se operativni kontroling ukvarja z obstoječimi, razpoložljivimi prvinami in njihovo ekonomiko. Usmerjen je torej k doseganju najboljših sprotnih izidov in nam daje odgovore na vprašanja kot so:

- Ali se podjetje drži izbrane smeri?
- Ali je plačilno sposobno in dovolj donosno?
- Kako strukturirati proizvodjalni in prodajni sistem?
- Kako povečati prihodke oziroma kako in kje zmanjšati stroške?

Tako kot strateški tudi operativni kontroling pri svojem uresničevanju uporablja sestavine in orodja srednjeročnega in kratkoročnega sistema planiranja, sistema nadziranja in sistema informiranja. Eschenbach (1995, str. 75 -79) jih razdeli takole:

a) na področju sistema planiranja:

- srednjeročno in kratkoročno načrtovanje stvarnih ciljev (prodaje, nabave, proizvodnje, ...),
- srednjeročno in kratkoročno načrtovanje formalnih ciljev (rezultatov, stroškov, financiranja),
- predračunavanje,
- operativni planski instrumenti za zanesljivejše doseganje rezultatov (primerjalne analize (npr. benchmarking), izračuni stopnje prispevka za kritje, Scoring modeli, investicijski izračuni),
- operativni planski instrumenti za obvladanje negotovosti (analize koristnosti);

b) na področju nadzornega sistema:

- operativni nadzor konsistentnosti ciljev,
- operativna kontrola rezultatov in primerjava načrtovanega z doseženim,
- kontrola izpolnjevanja načrta in izpolnitve pričakovanja,
- operativna kontrola odmikov in razlogov zanje,
- operativna kontrola predpostavk;

c) na področju sistema informiranja:

- operativne informacije in obračunski podatki s področja proizvodnje, nabave, prodaje,
- finančni obračuni,
- obračuni stroškov in izidov,
- več smerni (alternativni) odločitveni izračuni,
- kazalniki in sistemi kazalnikov,
- poročanje in sistemi poročanja,
- orodja računalniške obdelave podatkov za vodstvene informacije.

4. KONTROLING V KOLINSKI

V prvem delu je bil kontroling predstavljen s pomočjo strokovne literature s področja kontrolinga in upravljanja podjetja. V nadaljevanju bom na primeru družbe Kolinska d.d. prikazala zasnovo, razvoj in aktivnosti kontrolinga ter tako teoretične osnove aplicirala v prakso. Najprej pa bom predstavila družbo, predvsem tiste dele, ki so pomembni za delovanje kontrolinga.

4.1. PREDSTAVITEV DRUŽBE

Kolinska je ena izmed najstarejših ljubljanskih družb, saj je bila ustanovljena že leta 1908 kot podružnica češke tovarne iz mesta Kolin. Od začetnega obsega proizvodnje 200 ton enega samega izdelka s 40 zaposlenimi se je Kolinska razvila v enega izmed vodilnih proizvajalcev v živilski panogi ne samo na domačem trgu, temveč tudi na trgih nekdanje Jugoslavije.

O uspehu in rasti Kolinske nazorno priča zgodovinski razvoj družbe, ki je prikazan v prilogi naloge. Kolinska je danes med vodilnimi proizvajalci v prehrambeni industriji, s širitvijo programa pijač pa se uspešno uveljavlja tudi na trgu brezalkoholnih pijač. Večino prodaje še vedno realizira na domačem trgu, čeprav se delež izvoza vztrajno povečuje.

Pomembnejše dejavnosti družbe so naslednje:

1. proizvodnja začimb, kavovin in drugih živilskih izdelkov,
2. predelava in konzerviranje sadja in zelenjave,
3. predelava in konzerviranje mesa,

4. proizvodnja konditorskih izdelkov in izdelkov iz kakava,
5. proizvodnja brezalkoholnih pijač,
6. uvoz in izvoz živilskih izdelkov.

4.1.1. Organizacijska struktura podjetja in poslovodski sestav

Organizacijska struktura je pomemben dejavnik, ki ga moramo upoštevati pri uvajanju kontrolinga v podjetje. Biti mora takšna, da na eni strani omogoča prilagajanje izredno dinamičnemu okolju, hkrati pa zagotavlja primerno ogrodje vsem poslovnim procesom, ki potekajo v podjetju. V primeru Kolinske govorimo o koncernu²⁵, ki ga tvorijo obvladujoča družba Kolinska d.d. v Ljubljani in šest odvisnih družb v tujini: Kolinska Zagreb, Kolinska Skopje, Kolinska Sarajevo, Koleks Company Beograd, Kolinska Moskva in Kalex v Düsseldorfu.

V Kolinski d.d. najdemo elemente divizijske in funkcijske organizacijske strukture. Samostojnost sektorjev znotraj podjetja ter proizvodne enote locirane na različnih lokacijah kažejo na divizijsko strukturo, visoka stopnja centralizacije²⁶ pa na funkcijsko. Obstoječa organizacijska struktura podjetja je prikazana v sliki 6.

Upravo podjetja sestavljajo direktorji posameznih sektorjev in generalni direktor podjetja, ki je hkrati direktor uprave. V njegovi odgovornosti so poleg s statutom določenih nalog še področje odnosov z javnostjo, področje kadrov in kadrovske politike, splošno pravne zadeve, kontroling, stiki z lastniki in sindikati ter poslovanje družb Koleks Düsseldorf in Kolinska Moskva. Odgovornosti ostalih članov uprave so naslednje:

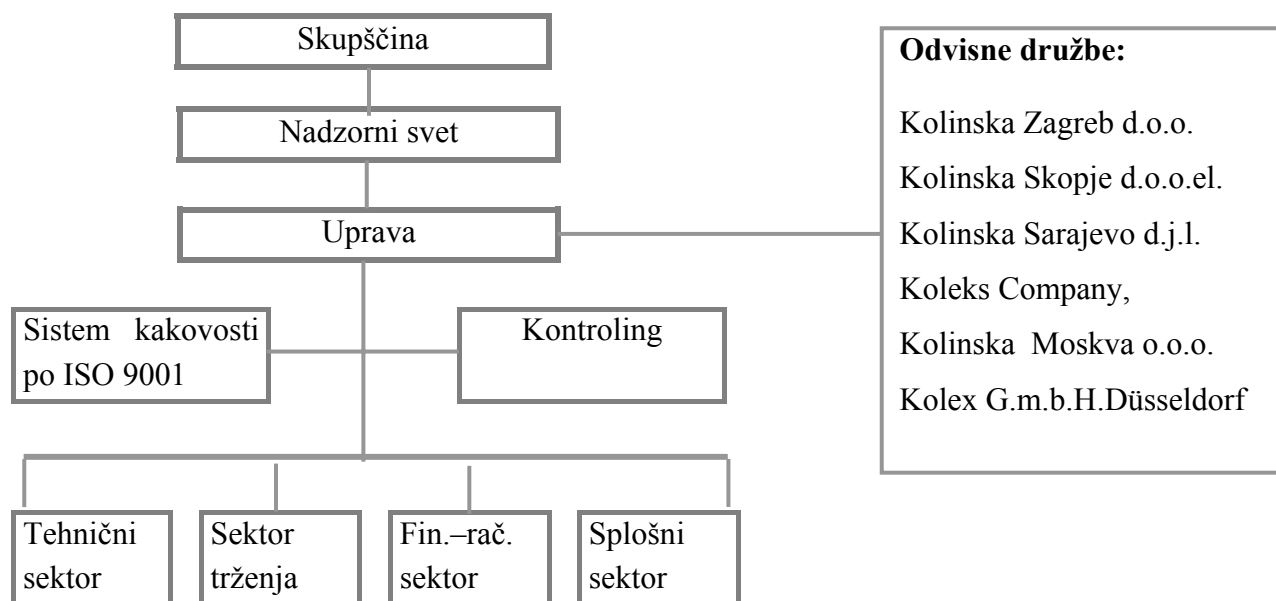
1. direktor tehničnega sektorja: področje razvoja, proizvodnje, distribucije, kontrole kvalitete, investicij in novih projektov ter delo s tujimi licenčnimi partnerji na področju proizvodnje;
2. direktor sektorja trženja: področje trženja in prodaje v Sloveniji in tujini;
3. direktor finančno računovodskega sektorja: področje financ in računovodstva, računalniške obdelave podatkov, nabave ter kontrola finančnega poslovanja odvisnih družb;
4. direktor splošnega sektorja: področje kadrov in kadrovske politike, splošno-pravnih zadev, načrtovanja in kontrolinga ter področje družbenega standarda.

Dalje v hierhični lestvici podjetja so direktorji posameznih služb znotraj sektorjev.

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

²⁶ Stopnja centralizacije se nanaša na koncentriranje odgovornosti za sprejemanje odločitev na najvišjih nivojih managementa.

Slika 6: Organizacijska struktura podjetja



Vir: Interno gradivo Kolinske, 2002.

4.1.2. Prodaja in proizvodnja kot osrednji dejavnosti družbe

Prodajni asortiman Kolinske zajema številne skupine izdelkov, saj trži in prodaja izdelke lastne proizvodnje oziroma lastnih blagovnih znamk²⁷, izdelke licenčne proizvodnje²⁸ ter skrbi za distribucijo izdelkov tujih blagovnih znamk²⁹, za katere so ekskluzivni zastopnik v izbranih državah. Na domačem trgu poteka prodaja preko sedmih različnih prodajnih mrež:

1. Trgovska mreža (hrana za široko uporabo),
2. Gastro mreža (izdelki za velike kuhinje),
3. mreža Pijače,
4. mreža Trade (izdelki v ekskluzivni distribuciji oziroma uvozu),
5. mreža Repro (repromaterial za živilsko industrijo),
6. mreža Milupa (hrana za dojenčke Milupa),
7. mreža Unilever (izdelki blagovnih znamk Unileverja),

Tuji trg pa razdeli na dva dela:

1. Izvoz Jug obsega trge nekdanje Jugoslavije in nekatere države JV Evrope, prodaja pa poteka preko štirih povezanih podjetij (Kolinska Sarajevo, Kolinska Zagreb, Kolinska Skopje ter Koleks Company) in preko dveh prodajnih mrež (Balkan in Dilerji).
2. Klasični izvoz obsega ostale države, prodaja pa poteka preko treh prodajnih mrež (Vzhod 1- Rusija, Vzhod 2 in Zahod).

²⁷ Izdelki pod blagovno znamko Kolinska (gorčica, hren, začimbe, ...), Tomatina, Evo, Kolinka, Viki, Čokotela, Grizli, Bebi, ...

²⁸ Knorr, Hellmans, Deit

²⁹ Chupa Chups, Fisherman's Friend, Nestle, Nutricia, PEZ International, Milupa, ...

Večino tujega trga predstavljajo države JV Evrope in Rusija.

Proizvodnjo ima Kolinska locirano na štirih različnih lokacijah, kjer teče proizvodnja različnih izdelkov. Poleg glavne enote v Ljubljani so tu še PE Mirna, PE Belsad v Črnomlju ter PE Rogaški vrelci.

4.2. SISTEM KONTROLINGA V KOLINSKI

4.2.1. Zasnova in razvoj kontrolinga

Kontroling v Kolinski se je, tako kot v mnogih slovenskih podjetjih, razvil iz plansko-analitskega oddelka. V času socializma so bili oddelki plana in analize močno prisotni v večini slovenskih podjetij. Naloge, ki so jih opravljali, sovpadajo z nalogami kontrolinga.

V Kolinski je bil plansko-analitski oddelk organiziran kot samostojna funkcija, primerljiva s funkcijo prodaje, proizvodnje itd. Glavna naloga je bila planiranje, ki pa je bilo dolgotrajen in zamuden proces, saj ni bilo na voljo današnje računalniške podpore, ki bi omogočala učinkovitejše in hitrejšo delo. Tekoče spremljanje poslovanja podjetja in pravočasno ukrepanje ni bilo mogoče, ker je bilo analiziranje usmerjeno v spremljanje preteklih dogajanj in stanj. Poleg tega okolje še ni bilo tako kompleksno in prežeto s tveganjem kot danes, tako da podjetja niso čutila potrebe po takojšnjem odzivu in ustrezni prilagoditvi na morebitne spremembe. Primarna funkcija plansko-analitskega oddelka, kot predhodnika današnjega kontrolinga v Kolinski, je bila planiranje, sekundarnega pa kontrola za analizo in predlaganjem ukrepov.

Sredi osemdesetih so se začele izredno hitre spremembe v političnem, gospodarskem in tehnološkem okolju, ki so zahtevale ustrezne prilagoditve tako na področju planiranja kot tudi kontroliranja in spremljanja poslovanja. Nastala je potreba po podjetniškem načrtovanju ter po presojanju uresničevanja postavljenih ciljev, torej po nadziranju v ekonomskem smislu (Koletnik, 1992, str. 2). V takšnih spremenljivih pogojih se mora vodstvo podjetja zelo hitro odzivati, kar zahteva od njih uporabo spremenjenih, sodobnih in uspešnih konceptov ter pripomočkov vodenja.

Poleg tega so v tem obdobju slovenska podjetja začela vzpostavljati in krepiti stike s tujimi partnerji. V teh podjetjih se je kontroling oblikoval v skladu z organizacijskimi rešitvami poslovnega partnerja. Kontroling se je največkrat oblikoval kot samostojna služba, če je bil tuji partner iz centralno evropskih držav ali kot služba v okviru računovodstva, če je šlo za partnerja iz anglosaksonskega sveta³⁰.

³⁰ Glej tudi razdelek 2.2.2. (Ameriško in evropsko pojmovanje kontrolinga).

Kolinska v tem času ni dobila poslovnega partnerja in je sama poskušala vzpostaviti sistem kontrolinga. Plansko-analitski oddelek je sprva postal služba v okviru računovodstva, v začetku devetdesetih pa se je služba preimenovala v službo za načrtovanje in kontroling ter se priključila splošno informacijskemu sektorju. Število zaposlenih se je zmanjšalo iz 15 na 3, ker se je obseg dela z izboljšano računalniško podporo močno zmanjšal. Kljub temu, da se je spremenilo ime in mesto znotraj podjetja, naloge kontrolinga niso bile nič bolj jasno in drugače opredeljene. Tako je bil kontroling v letu 2000 deležen ponovne reorganizacije, tokrat s ciljem postati služba, ki bo zagotavljala ustrezne, predvsem pa pravočasne informacije o poslovanju ter kritičnih odmikov od ciljev.

Danes je kontroling zasnovan kot samostojna služba v organizacijski strukturi podjetja, ki je podrejena neposredno direktorju. Glavni namen je preskrbovanje informacij za podporo vodenju. Pomagati mora pri koordinaciji, spremljanju in optimizaciji vseh procesov v podjetju. Njeno delovanje je usmerjeno v prihodnost in v doseganje ciljev, ki jih je zastavilo podjetje.

K odločitvi, da postane kontroling štabna služba podrejena neposredno direktorju, sta vodila najmanj dva argumenta. Kot prvo, pomembni aktivnosti kontrolinga sta nadzorovanje in poročanje. V primeru, da je kontroling v podjetju organiziran v sklopu računovodske, finančne ali kakšne druge funkcije, le-te nadzirajo same sebe. V tem primeru lahko pride do prikrivanja določenih nepravilnosti znotraj posameznih poslovnih funkcij in prirejanje informacij v prid zaposlenih. Kontroling lahko le kot samostojna služba zagotovi dovolj objektivne informacije, ki niso prilagojene morebitnim interesom vodilnih managerje znotraj podjetja.

Kot drugo, pa mora kontroler dobro poznati poslovanje podjetja, pristojnosti ter odgovornosti vseh nosilcev poslovnih odločitev. Zato mora biti služba kontrolinga dobro povezana z ostalimi poslovnimi funkcijami, a vseeno ostati avtonomna. Poročila, ki jih kontroling posreduje vodstvu podjetja, zajemajo različne informacije, ki se nanašajo na vse poslovne funkcije.

4.3. AKTIVNOSTI KONTROLINGA V KOLINSKI

V prvem teoretičnem delu te naloge smo kot aktivnosti kontrolinga označili evidentiranje, načrtovanje oziroma planiranje, nadziranje in informiranje. V nadaljevanju bom poskušala omenjene aktivnosti povezati s službo kontrolinga v Kolinski in ta način prikazati naloge in dejavnosti službe kontrolinga.

4.3.1. Sistem planiranja

Sistem planiranja v Kolinski se v skladu z opredelitvijo v teoretičnem delu razdeli na strateško in operativno planiranje. V sklopu strateškega planiranja so opredeljeni vizija in poslanstvo podjetja ter strateške usmeritve podjetja.

Uprava podjetja je v poslovnem poročilu kot poslanstvo podjetja zapisala: »Kolinska spremlja in spreminja prehrabene navade potrošnikov tako, da s kakovostno in dobro hrano ter pijačo omogoča ljudem boljše in enostavnejše življenje, lastnikom Kolinske pa zagotavlja primeren donos na njihovo premoženje.«

Vizija podjetja je postati eden vodilnih proizvajalcev, prodajalcev in distributerjev hrane in brezalkoholnih pijač v Sloveniji in na izbranih tujih trgih.

Iz poslanstva in vizije podjetja je izpeljana tudi strategija podjetja do leta 2005, kjer so zapisani naslednji strateški cilji:

1. Prevzemi sorodnih podjetij in nakup oziroma lasten razvoj izdelkov s Kolinskino blagovno znamko.
2. Povečana učinkovitost poslovanja v vseh procesih Kolinske.
3. Razvoj in implementacija strategije razvoja človeških virov, s katero želijo izboljšati usposabljanje, učinkovitost in motivacijo zaposlenih.
4. Vzpostaviti integriran informacijski sistem za spremljanje poslovanja in nadzor nad njim pri vseh procesih.
5. Izpolnitev pričakovanj delničarjev.

Tako poslanstvo kot vizijo podjetja je uprava sprejela in predstavila zaposlenim do srednjega managementa v začetku leta 2001. Sprejeti sta bili na podlagi informacij zbranih iz zunanjega in notranjega okolja. Na podlagi vizije in poslanstva ter ob upoštevanju sprememb v okolju in smernic razvoja, ki se nanašajo na področje delovanja Kolinske, v začetku vsakega leta uprava sprejme strategijo podjetja, kjer so opredeljene glavne strateške usmeritve za naslednja tri leta. Predvsem si prizadevajo dosegati rast podjetja in zadovoljstvo vseh zaposlenih, kupcev, poslovnih partnerjev in lastnikov podjetja.

Strateške usmeritve so oblikovane za podjetje kot celoto, ne zasledimo pa strateškega planiranja za posamezne sektorje podjetja. Res pa je, da je iz posameznih strateških ciljev razvidno, na katero področje podjetja se nanašajo³¹.

Strateško planiranje v Kolinski vse bolj pridobiva na pomenu ter je podlaga in okvir operativnemu planiranju. Ko je strategija oblikovana, jo je potrebno podrobneje opredeliti v

³¹ Če pogledamo strateške cilje podjetja, vidimo, da se prvi cilj navezuje na tehnični sektor, drugi se nanaša na podjetje kot celoto, tretji na splošni sektor, četrti spet na podjetje kot celoto itd.

obliki operativnih ciljev. Pri tem ima služba kontrolinga pomembno vlogo, predvsem z vidika koordiniranja, oblikovanja informacij in določanja glavnih smernic za izpeljavo operativnih ciljev iz strateških³².

Glavni rezultat operativnega planiranja je letni plan poslovanja, ki je sprejet v novembru ali najkasneje začetku decembra predhodnega leta. Letni plan poslovanja je rezultat številnih predhodnih analiz notranjega in zunanjega okolja podjetja ter spremljanja in predvidevanja gospodarskih, političnih in ostalih dejavnikov, ki bi lahko pomembno vplivali na poslovanje družbe. Plani so opremljeni tako s kvantitavnimi kot kvalitativnimi podatki.

Na začetku plana so podana splošna izhodišča in kratek povzetek plana. Sledijo glavni planski cilji po poslovnih področjih, in sicer:

1. plan prodaje,
2. plan marketinških aktivnosti,
3. plan proizvodnje končnih izdelkov,
4. plan nabave,
5. plan investicij,
6. plan kadra.

V nadaljevanju so podana metodološka pojasnila planiranega poslovnega izida in bilance stanja, na koncu pa najdemo letne predračune.

Na podlagi letnega plana vsak sektor izdelava še trimesečni in mesečni plan. Mesečni plan prodaje pa je nadalje podlaga za tedenske operativne plane nabave in proizvodnje. Tedenski plani so precej bolj natančni, saj so poleg količinskih in vrednostnih podatkov zajeti še terminski roki, dobavitelji, kupci.

Kolinska ima širok asortiman izdelkov, ki jih prodaja na različnih trgih. Videli smo, da prodaja na domačem trgu poteka preko sedmih različnih prodajnih mrež, na tujem trgu pa preko petih prodajnih mrež in štirih povezanih podjetij. Poleg tega ima proizvodnjo locirano na štirih različnih lokacijah, kjer proizvajajo posamezne skupine izdelkov. Posledica tega je veliko število delnih planov, zato je potrebno uskladiti vse aktivnosti, ki so povezane s planiranjem za različne prodajne mreže in s proizvodnjo različnih skupin izdelkov na različnih lokacijah ter jih povezati v skupen plan. Osnovni cilj kontrolinga v sistemu planiranja je tako oblikovanje enotnega sistema planiranja, ki bo osnova nadziranju in tudi poročanju. Največ usklajevanja in koordiniranja je potrebno pri planu prodaje, ki je osnova vsem nadaljnjim planom.

³² Med glavnimi nalogami zaposlenih v kontrolingu Kolinske najdemo sodelovanje pri izdelavi metodologije, pripravo izhodišč in terminskih okvirjev izdelave letnega plana, zbiranje podatkov in izdelave navodil za oblikovanje nabavnih in prodajnih cen, planiranje režijskih stroškov, priprava predloga poslovnega izida in njegovih različic ...

V sistemu planiranja je velik poudarek na predračunavanju, saj so predračuni najpogosteje uporabljeno orodje, na katerem temeljijo številni nadzorni mehanizmi kontrolinga. Kontroling v procesu predračunavanja ne nastopa zgolj v vlogi svetovalca in koordinatorja, kajti v službi za kontroling nastajo številni predračuni:

1. predračun poslovnega izida,
2. predračun finančnih tokov,
3. predračun prodaje ter superrabatov in razlike v ceni po prodajnih mrežah in po skupinah,
4. predračun stroškov blaga in materiala,
5. predračun stroškov dela,
6. predračun odpisa obratnih sredstev,
7. predračun drugih poslovnih odhodkov,
8. predračun finančnih prihodkov in odhodkov,
9. predračun izrednih prihodkov in odhodkov,
10. predračun investicij.

Kontroler tako na podlagi letnih planov in ciljev, ki jih sprejme uprava podjetja, izbere in pripravi vse potrebne podatke in metodologijo za izdelavo delnih in celostnega predračuna.

Tako plani kot predračuni so sredstvo za uresničevanje dosegljivih poslovnih ciljev, zato v službi kontrolinga poudarjajo potrebo po realno postavljenih planih. Predvsem morajo biti sprejemljivi za tiste, ki jih bodo morali uresničiti, zato je pomembno, da so vključeni v postopek nastajanja in končne opredelitve.

4.3.2. Sistem nadziranja

Obstoječi sistem nadziranja temelji predvsem na spremljanju tekočega poslovanja. Osnovno orodje procesa nadziranja je ugotavljanje odmikov med planiranim in dejanskim stanjem, njihovo presojanje ter predlaganje ukrepov za odpravo. Vir podatkov o dejanskem poslovanju podjetja za službo kontrolinga so različna računovodska poročila in podatki ostalih služb v podjetju (predvsem prodaje, nabave in proizvodnje).

V službi kontrolinga nadzirajo naslednja področja:

1. Nadziranje splošnih stroškov.
2. Izpolnjevanje prodajnega plana (količinsko in vrednostno):
 - po izdelku,
 - po skupinah izdelkov,
 - po posameznih mrežah,
 - po posameznih kupcih.
3. Izpolnjevanje različnih stopenj pokritja po izdelkih po posameznih mrežah.
4. Gibanje nabavnih cen.
5. Nadziranje stanja zalog (predvsem trgovskega blaga).

6. Nadziranje planiranih pocenitev posameznih receptur³³ za določene izdelke.
7. Nadziranje prodajnih cen in vseh vrst popustov.
8. Nadziranje dejanske porabe poslovnih prvin (materiala – surovin in embalaže, dela, energije) glede na normative.

V večini primerov se odmiki ugotavljajo glede na plan in glede na rezultat v predhodnem letu. Na ta način lažje ugotovijo odstopanja (tako pozitivna kot tudi negativna), ki so posledica nerealno postavljenega plana. Razlike prikažejo z indeksi. Samo nadziranje poteka dnevno, medtem ko se poročila na podlagi ugotovljenih rezultatov pripravljajo mesečno, v primeru velikih odstopanj pa tudi pogosteje. Tako lahko sproti ugotavljajo vzroke za nastale odmike in sprejmejo potrebne ukrepe.

Pri analiziranju ugotovljenih odmkov se predvsem osredotočijo na morebitne posledice, ki bi lahko ovirale doseg postavljenih ciljev. Velikost dopustnih odklonov je tako odvisna od njihovega relativnega pomena pri uresničevanju skupnih ciljev podjetja ter samega želenega cilja. Bolj podrobno proučijo tiste odmike stroškov ali prihodkov, ki so povezani s strateško bolj pomembnimi izdelki. Na ta način želijo ugotoviti, ali lahko glede na trenutno stanje še zadržijo prvotno strateško usmeritev. Na podlagi tega se potem odločijo za morebitne ukrepe, ki se nanašajo ali na spremembo nadaljnjih aktivnosti pri uresničevanju ciljev ali spremembo prvotnih ciljev³⁴.

Nadziranje je bolj kakovostno in lažje v decentraliziranih podjetjih, kjer imajo oblikovana mesta odgovornosti³⁵. V Kolinski so oblikovana zgolj stroškovna mesta odgovornosti. Vsak oddelek znotraj posameznega sektorja predstavlja stroškovno mesto, na katerem direktor oddelka odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki). O prihodkovnih stroškovnih mestih ne moremo govoriti. Tako na primer direktor posamezne prodajne mreže odgovarja za prodane količine, ne pa tudi za prodajne cene, ki so v pristojnosti uprave podjetja. Odgovornost za prihodke posameznih prodajnih mrež je tako razdeljena med upravo podjetja, ki določa prodajne cene in direktorje teh mrež, ki so odgovorni za prodane količine.

Preoblikovanje prodajnih mrež v naložbena mesta odgovornosti, kjer bi bil direktor posamezne prodajne mreže znotraj svojih pooblastil odgovoren za načrtovane stroške (odhodke) in prihodke oziroma za načrtovan poslovni izid ter tudi za donosnost, bi poleg lažjega nadzora nad doseganjem prodajnega plana podjetju prineslo vrsto prednosti. Uprava

³³ Če se planira podražitev določene sestavine enega izdelka, bodo poskušali najti ustrezno zamenjavo za to sestavino, ki ne bo bistveno vplivala na kakovost izdelka.

³⁴ Če se na primer prodaja otroške hrane (mreža Milupa) v Rusiji zmanjša zaradi visokega padca kupne moči v tej državi, ki je posledica neugodnih gospodarskih razmer, ki jih niso predvideli, bodo znižali prvoten plan.

³⁵ Mesto odgovornosti smo opredelili kot mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za tamkajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali donosnost. Nosilec odgovornosti na nadrejenem mestu odgovornosti in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so soodgovorni.

podjetja bi bila razbremenjena operativnih opravil, ki so pomembna predvsem za posamezne prodajne mreže, ne pa toliko za podjetje kot celoto. Zato bi se lahko bolj osredotočili na strateško načrtovanje in sprejemanje dolgoročnih poslovnih odločitev. Na drugi strani bi se motiviranost in zadovoljstvo direktorjev posameznih prodajnih mrež povečala, saj bi dejansko sodelovali pri poslovanju podjetja. Operativne odločitve bi se sprejemale na ravni, na kateri so poslovodje najboljše seznanjeni s tem, kako reševati probleme, in s tem, kako so ti nastali. Na ta način bi se lahko hitreje odzivali na probleme, kar bi pripomoglo k večji prožnosti podjetja in tudi k hitrejšemu odzivu na spremembe v okolju.

4.3.3. Sistem informiranja

Dogajanje je danes tako hitro, spremembe pa tako nepredvidljive, da so za odločanje na vseh ravneh posloводства potrebne hitre, stalne in po možnosti že vnaprejšnje informacije o dogajanjih.

Kontroling je služba, ki prejema podatke in informacije iz vseh področij poslovanja in poslovnih funkcij v podjetju. Zato je pomembno, da je v podjetju vzpostavljen integriran informacijski sistem, ki daje možnost službi kontrolinga na preprost in hiter način pridobiti podatke in oblikovati po obliki in vsebini primerne in pravočasne informacije za poslovodstvo podjetja.

Trenutni informacijski sistemi in različne ročne evidence, ki so osnova kontrolingu za spremljanje poslovanja in izdelavo poročil, so med seboj neintegrirani, nimajo vgrajenih že vnaprej pripravljenih sodobnih metodologij in so zato relativno slaba podlaga za učinkovito podporo službi kontrolinga. Posledica tega je veliko dodatnega dela z usklajevanjem različnih virov informacij³⁶, prepisovanjem, slaba transparentnost sistema in neažurnost trenutnega sistema kontrolinga.

Za uspešno delo kontrolinga bi bila potrebna tesna informacijska povezava z ostalimi poslovnimi funkcijami, ki pa zaenkrat v Kolinski še ni vzpostavljena. Tako v službi kontrolinga kot v upravi podjetja se zavedajo vloge in pomena informatike, ki lahko nudi učinkovito informacijsko podporo in predvsem možnost ažurnega spremljanja in analiziranja poslovanja, zato si prizadevajo k poenotenju informacijskega sistema. Med glavnimi aktivnostmi za področje informatike (IT služba) je v letnem planu 2002 tudi vzpostavitev integriranega informacijskega sistema za spremljanje poslovanja in nadzor nad njim pri vseh procesih v Kolinski, ki mora omogočati:

- a) učinkovito in zanesljivo podporo transakcijam,
- b) pregleden in enostaven sistem za podporo odločanju,

³⁶ Nekatere funkcije kontrolinga se prepletajo z delom v drugih službah, predvsem z nabavo (ceniki materialov za potrebe kalkulacij), računovodstvom in proizvodnjo. To pomeni podvajanje dela, vmesne kontrole in več nepotrebnih vmesnih evidenc.

- c) elektronsko povezavo z odvisnimi družbami in poslovnimi partnerji,
- d) gospodarno kontrolo nad odvisnimi podjetji,
- e) upoštevanje standardov kvalitete in varnosti živil ter jih presegati,
- f) prispevati k skupni konkurenčnosti Kolinske za podjetju sprejemljivo ceno (Letni plan 2002).

Kljub pomanjkljivostim trenutnega informacijskega sistema služba kontrolinga poskuša s svojim delovanjem poslovodstvu podjetja nuditi maksimalno podporo pri odločanju. Usmerjena je v prihodnost in na podlagi analize tako vrednostnih kot količinskih podatkov o poslovanju podjetja je izdelala kakovosten sistem poročanja. Njena poročila se tako po obliki kot tudi po vsebini razlikujejo od klasičnih računovodskih poročil in poročil ostalih služb.

Poleg izdelave in interpretacije rednih standardiziranih mesečnih, polletnih in letnih poročil za potrebe uprave družbe o poslovanju, v službi kontrolinga pripravljajo tudi poročila za zunanje uporabnike³⁷, kar je sicer značilnost ameriške šole kontrolinga. Po potrebi oziroma naročilu pa skrbi tudi za:

- a) informiranje o različnih postavkah iz prodajne statistike,
- b) izdelavo analiz o trendih prodaje posameznih mrež,
- c) analizo dobičkonosnosti posameznih programov,
- d) primerjalne analize (angl. Benchmarking)
- e) priprava posebnih poročil, ki so potrebna za sprejemanje nerutinskih odločitev (npr. pripravo podatkov za razgovore s poslovnimi partnerji, za predstavitve).

V poročilih so informacije podane na različne načine. Najpogosteje so v obliki tabel z absolutnimi podatki, deleži in indeksi. Tabele so dopolnjene z grafičnimi predstavitvami in tudi z različnimi kazalniki.

4.4. KONTROLING KOT SAMOSTOJNA SLUŽBA V KOLINSKI

Videli smo, da je služba kontrolinga v Kolinski organizirana kot neodvisna štabna služba, katere osnova je preskrbovanje informacij za podporo vodenju. Pomagati mora pri koordinaciji, spremljanju in optimizaciji vseh poslovnih procesov v podjetju. Prične se s planiranjem, nadaljuje z ugotavljanjem uspešnosti poslovanja ter zaključi s poročanjem vodstvu o nastalih odmikih. Njeno delovanje je usmerjeno v prihodnost in v doseganje zastavljenih ciljev, zato so tudi poročila o nastalih odmikih osnova za ukrepanje.

Ker je sama služba šele pred nedavnim postala samostojna štabna služba, je precej aktivnosti usmerjenih v razvoj novih metodologij in iskanju ustrezne opredelitve kontrolinga v družbi,

³⁷ Med najpogostejšimi so poročila za borzo, nadzorni svet, razna statistična poročila in vprašalniki za potrebe tržnega raziskovanja raznih inštitucij.

predvsem z vidika, kako široko naj bodo opredeljene njegove naloge ter razmejitve med kontrolingom in managementom.

Primerjava sistema kontrolinga v Kolinski s strokovno literaturo kaže na številne podobnosti. Tako vloga, namen kot tudi glavne aktivnosti kontrolinga so skladne s tistimi, ki jih navajajo strokovnjaki s področja kontrolinga. V splošnem je sistem kontrolinga ustrezno zasnovan in nudi dobro informacijsko podporo vodstvu podjetja, vendar je potrebno omeniti določene pomanjkljivosti, ki vplivajo na kakovost kontrolinga v Kolinski:

1. V procesu planiranja je osnovna naloga kontrolinga, da poveže strategijo podjetja z vsakodnevnimi operativnimi nalogami in omogoči gibanje podjetja k uresničitvi zadanih ciljev. S strategijo podjetja bi morali biti seznanjeni in jo razumeti vsi zaposleni in ne samo zaposleni do srednjega managementa. Večja soudeležba zaposlenih na nižjih ravneh pri oblikovanju ciljev, bi pripomogla k poistovetenju z njimi. Tako bi lažje razumeli, kako njihovo delo prispeva k uspehu podjetja kot celote in v končni fazi k doseganju zastavljene strategije.
2. Druga težava se kaže v napačni filozofiji pri pojmovanju kontrolinga in planiranja kot del njega. Mnogi v kontrolingu še vedno vidijo preobleko za plansko-analitski oddelek, katerega glavna naloga je planiranje zaradi planiranja samega in pisanje poročil in analiz, na osnovi katerih se nič ne ukrene. V službi kontrolinga se trudijo dokazati prav nasprotno, zato poskušajo čim bolj zadostiti informacijskim potrebam različnih uporabnikov s posredovanjem kvalitetnih informacij. Predvsem pa želijo pokazati pomembnost in prednosti, ki jih prinaša planiranje.
3. Ker v Kolinski ni ustrezno oblikovanih mest odgovornosti, so določeni nosilci odgovornosti nejasno definirani. V praksi je lahko kontroling uspešen le v tistih podjetjih, kjer lahko govorimo o dejanskem prenosu odgovornosti navzdol. Kontroling zahteva decentralizirano vodenje, jasno delitev dela, delegiranje nalog, zadolžitev, pristojnosti in odgovornosti za izvedbo teh nalog. V slovenskih podjetjih management velikokrat le v besedi prisega na prenos odgovornosti vodenja na posamezne vodje, v praksi pa si zadrži vse pravice do odločanja. V tem primeru ne bi smeli od »odgovornih« zahtevati pričakovanih rezultatov (Pogačnik, 2001, str. 56). Na podobno stanje nemalokrat naletimo tudi v Kolinski. Nejasno določeni nosilci odgovornosti morajo razložiti nastale negativne odmike pri stroških ali prihodkih, na katere dejansko nimajo vpliva, saj se vse preveč odločitev sprejema brez njihovega sodelovanja. Res pa je tudi, da odmiki ne bi smeli biti spodbuda za iskanje opravičil in ugotavljanje odgovornosti, temveč indikacija nepredvidenih težav ali motenj in spodbuda za sprejem ukrepov za njihovo odpravo.
4. Naslednja težava se nanaša na neenoten informacijski sistem. Ker se tega problema zavedajo tako v upravi podjetja kot v službi kontrolinga, lahko v kratkem pričakujemo njegovo razrešitev.

5. Kakovosten sistem kontrolinga mora biti povezan prav z vsemi poslovnimi funkcijami v podjetju, se pravi tudi s kadrovsko funkcijo³⁸. V Kolinski povezava med kontrolingom in kadrovsko funkcijo ni vzpostavljena. V podjetju se sicer zavedajo, da sta skrb za zaposlene in vzpostavitev učinkovite kadrovske politike pogoj za uspešno delovanje podjetja. Konec leta 2001 so tako zastavili projekt razvoja kadrov, ki bo omogočil postavitev sistema in metodologij spremljanja posameznikovih sposobnosti, dosežkov in interesov. Na podlagi tega bodo gradili sistem izobraževanja, napredovanja, nagrajevanja in motivacije. Prav pri slednjem, se pravi napredovanju in motivaciji ter nagrajevanju na podlagi doseženih rezultatov, bi moral kontroling zavzeti pomembno vlogo. Sedaj je večina aktivnosti, povezanih z razvojem človeških virov, v pristojnosti uprave družbe.

5. SKLEP

Namen diplomskega dela je bil opredeliti osnovne značilnosti kakovostnega sistema kontrolinga in jih aplicirati v sistem kontrolinga v družbi Kolinska d.d..

V prvem in drugem delu so prikazani vloga, namen in glavni mehanizmi kontrolinga v podjetju. Če povzamem, je kontroling celovit del upravljalnega podsistema podjetja, ki s svojimi aktivnostmi in mehanizmi posloводства na vseh ravneh zagotavlja kvalitetno informacijsko podlago za učinkovito in uspešno odločanje. Poteka v interakciji med poslovodstvom in kontrolerjem pri določanju vizije, poslanstva in ciljev podjetja, sestavi planov, optimalni uporabi razpoložljivih virov, ugotavljanju odmikov od planov in določanju ukrepov za uresničitev načrtovane donosnosti.

V tretjem delu je predstavljena služba kontrolinga v družbi Kolinska d.d, katere osnovne tri funkcije so koordinacija planiranja, spremljanje poslovanja s povratno in vnaprejšnjo kontrolo ter informiranje posloводства na različnih ravneh o uspešnosti uresničevanja zastavljenih ciljev, kritičnih odstopanj ter predlogov za njihovo odpravo.

Za uvedbo kontrolinga morajo biti izpolnjene določene zahteve. Podjetje mora imeti jasno izoblikovane strateške, srednjeročne in operativne cilje ter opredeljene naloge za doseganje teh ciljev. Vodenje mora biti decentralizirano, pravice, dolžnosti in pristojnosti pa primerno delegirane. Razvita mora biti visoka podjetniška kultura, vsi zaposleni pa seznanjeni z nalogami in pomembnostjo kontrolinga. Pomemben dejavnik pri vzpostavitvi kontrolinga je tudi dosežena raven razvoja informacijskih tehnologij in s tem obstoječi informacijski sistem.

Kot glavni prednosti službe za kontroling v Kolinski se kažeta predvsem njegova ustrežna opredelitev in umestitev v organizacijsko strukturo podjetja. Pomanjkljivosti obstoječega

³⁸ Kadrovsko funkcijo lahko opredelimo kot dejavnost, ki se ukvarja z zaposlovanjem, izobraževanjem, nagrajevanjem, izboljšanjem standarda delavcev, skratka, ki skrbi za razvoj človeških virov.

sistema kontrolinga pa se nanašajo na notranje okolje podjetja, med katerimi izstopajo premalo demokratičen stil vodenja, previsoka centralizacija odločanja, neustrezna kultura podjetja, slaba informacijska podpora ter nepovezanost kontrolinga s kadrovske funkcije. Z razrešitvijo teh področij bi služba kontrolinga resnično postala podporna dejavnost, ki bi s svojimi aktivnostmi in mehanizmi vodstvu podjetja omogočala pravočasno zaznavanje sprememb v okolju ter hitrejše odzivanje na priložnosti in nevarnosti.

Čeprav ni mogoče predvideti vseh vplivov na poslovanje, lahko vodstvo uporabi različne pristope, kot je kontroling, za izboljševanje svojih poslovnih rezultatov in obvladovanje teh vplivov. Kakovosten sistem kontrolinga namreč povečuje učinkovitost in uspešnost poslovanja podjetja in tako predstavlja njegovo konkurenčno prednost zlasti v dinamičnem in raznolikem poslovnem okolju.

LITERATURA

1. Bertonec MATEJA: Kontroling za dobre krmarje podjetij. Finance, Ljubljana, 1997, 76, str. 11.
2. Capuder Jožica: Kako organizirati delovanje kontrolinga v poslovnih bankah. Bančni vestnik, Ljubljana, 1997, 3, str. 2-7.
3. Debeljak Žiga: Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal, d.d.. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 81 str.
4. Deyle Albrecht: Kontroling in kontroler v praksi. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 205 str.
5. Emmanuel Clive R., Otley David, Merchant Kenneth A.: Accounting for Management Control, 2nd Edition. London: Chapman and Hall, 1993. 518 str.
6. Eschenbach Rolf, Foffman Werner, Kunesch Hermann: Controlling. Stuttgart: Schäfer/Poeschl, 1995. 699 str.
7. Hočevar Marko, Igljčar Aleksander: Osnove računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1997. 268 str.
8. Hočevar Marko: Nekaj razlogov proti uvajanju pojma »Controlling«. Revizor, Ljubljana, 1995, str. 37-47.
9. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995 a. 274 str.
10. Horvath Peter: Controlling. München: Verlag Franz Vahlen, 1998. 902 str.
11. International Group of Controlling: Kontrolorjev Slovar. Ljubljana: Orgos d.o.o., 2000. 83 str.
12. Jazbec Boža: Priročnik za kontroling. Gradivo za preučevanje kontrolinga na CISEF. Ljubljana, 2000. 42 str.
13. Koletnik Franc: Kontroling. Maribor: Ekonomska poslovna fakulteta, 1996. 169 str.
14. Koletnik Franc: Kontroling in management. Gradivo za preučevanje kontrolinga na CISEF. Ljubljana, 2000. 34 str.
15. Koletnik Franc: Kontroling in poslovodno računovodenje. 26. posvetovanje o podjetniškem planiranju in managementu. Portorož, 2001, str. 1-18.
16. Kovačič Andrej: Uporaba in uporabnost informacijske tehnologije v Sloveniji. Monitor, Ljubljana, 2002, 4, str.2-4.
17. Križaj Franc: Kontroling kot upravljalni sistem v bančništvu. Bančni vestnik, Ljubljana, 1998,11, str. 15-17.
18. Lipičnik Bogdan: Organizacija podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 243 str.
19. Melavc Dane: Kaj je controlling? Organizacija in kadri, Kranj, 24 (1991), 5-6, str. 141-145.

20. Mramor Dušan: Finančna politika podjetja, Teoretični prikaz. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1991. 154 str.
21. Odar Marjan: Analiziranje, »kontroling« in revidiranje – prekrivanja, podobnosti in razlike. Referat za 5. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu. Ljubljana: Zveza ekonomistov slovenije, 1999, str. 7-20.
22. Osmanagić Bedenik Nindžara: Controlling. Računovodstvo i financije, Zagreb, 37 (1991), str. 33-39.
23. Osmanagić Bedenik Nindžara: Računovodenje (Kontroling). Revizor, Ljubljana, 1998, 6, str. 35-48.
24. Otley David.T.: The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. Accounting, Organisation and society. Oxford: Pergamon Press, 5 (4). 1980, str. 413-428.
25. Pogačnik Bogi: Iskanje lukenj v vreči. Manager, Ljubljana, 1997, 5, str. 55-57.
26. Povšič Sabrina: Kocka je padla. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 1997, 25, str. 15.
27. Pučko Danijel, Čater Tomaž: Vpliv načrtovanja na poslovno uspešnost. Zbornik referatov 7. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 49-66.
28. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 399 str.
29. Pustatičnik Iztok: Nadgradnja kontrolinga v trgovskem podjetju na primeru družbe ERA, d.d. Velenje. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 97 str.
30. Richardson B.: In Defence of Business Planning: Why and How It Still Works for Small Firms and 'Corporations of Small Business Units'. Small Business and Enterprise Development, 2 (1995), str. 50-53.
31. Rozman Rudi, Kovač Jure, Koletnik Franc: Management. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 312 str.
32. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str., 7. pril.
33. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997. 620 str.
34. Upchurch A.: Management Accounting Principles & Practise. London: Financial Times Pitman Publishing, 1998. 706 str.
35. Weber Jürgen: Einführung in das Controlling. Stuttgart: Schäfer/Poeschl, 1995. 699 str.
36. Ziegenbein Klaus: Controlling. Ludwigshafen: Kiehl Verlag, 1992. 369 str.

VIRI

1. Letni plan poslovanja Kolinske za leto 2001.
2. Letni plan poslovanja Kolinske za leto 2002.
3. Poslovno poročilo Kolinske 2001.
4. Poslovno poročilo Kolinske 2002.
5. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93).
6. Zapiski predavanj in vaj iz poslovnega računovodstva, 2000.

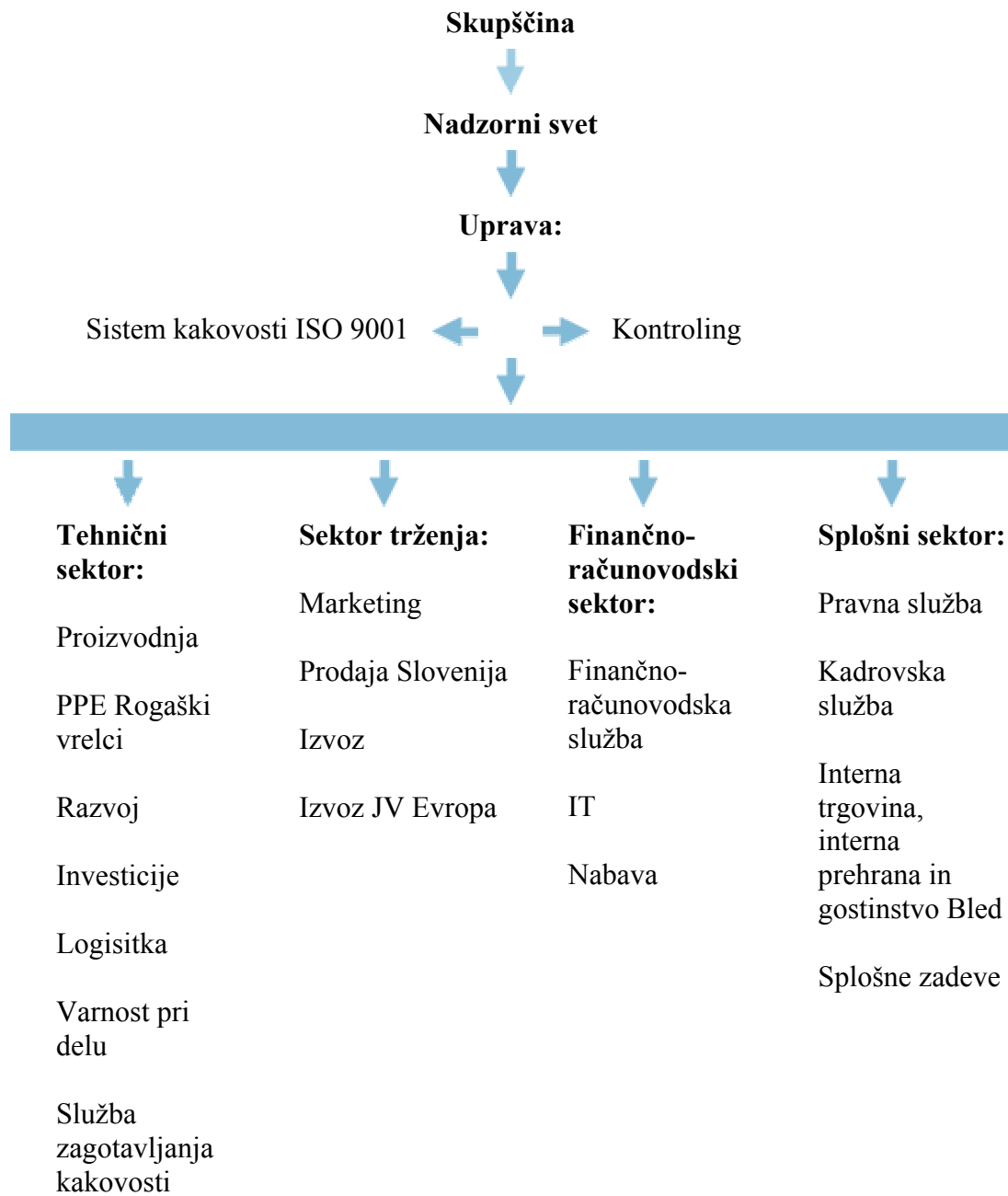
PRILOGE

Priloga 1: Zgodovinski razvoj družbe Kolinska d.d.

1908	ustanovitev, izdelek cikorija
1946	več različic in blagovnih znamk nadomestkov kave
1965	novi izdelki; mlevski izdelki, pudingi, soda, pražena kava, vanilin sladkor, pecilni prašek, začimbe, dišave, vafli, hitro pripravljena jedila, dodatki in začimbe EVO, izdelki iz sladkorja, sladoledi
1968	pripojitev obrata za proizvodnjo sadnih koncentratov, trgovski in gostinski objekti v Slovenj Gradcu
1969	pripojitev tovarne kisa in gorčice Vinocet v Ljubljani
1970	pripojitev tovarne želatine klejiv Kemin v Ljubljani
1972	izgradnja tovarne za predelavo krompirja v Mirni na Dolenjskem
1976	novi izdelki; izdelki blagovne znamke KNORR (juhe in jušni koncentradi) in THOMY (majoneza in gorčica), žvečilni gumi, PEZ bonboni, otroška hrana BEBI, citrus baze
1984	pripojitev tovarne za predelavo sadja in zelenjave Belsad v Črnomlju
1987	novi izdelki; kis, klejiva, baze za napitke in sirupe, kakovovi namazi VIKI, vložena zelenjava, marmelade, džemi
1992	novi izdelki; ketchup, ekstrudati (snacksi in hrana za male živali), TROCKS bonboni, TALIS kis
1995	nakup podjetja ROGAŠKI VRELICI
1996	zamenjava blagovne znamke THOMY za HELLMANN'S pri majonezi in za lastno blagovno znamko pri gorčici
1998	lansiranje GRIZLI chipsa, prenos dela proizvodnje v Bih in Makedonijo
1999	pripojitev treh odvisnih podjetij Kolinske h Kolinski,d.d.
2000	podpis pogodbe o strateški povezavi z dolgoletnim partnerjem BEST-FOODS (UNILEVER), nakup blagovnih znamk (COCKTA, JUPI, FRESH)
2001	oblikovanje nove podobe pijač Cockta, Jupi in Fresh ter pridobitev mednarodnega certifikata HACCP za proizvodnjo varne hrane

Vir: Interno gradivo Kolinske, 2002.

Priloga 2: Organizacijska struktura podjetja



Vir: Interno gradivo Kolinske, 2002.

DODATEK

Slovarček tujih besed, ki so navedene v diplomskem delu:

benchmarking	primerjalna analiza
feed back	povraten
feed forward	vnaprejšen
International Group of Controlling management	Mednarodna skupina za kontroling vodenje, posloводство
scoring	točkovanje
self –control	samonadzor