

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**KONTROLING ODVISNIH PODJETIJ V
MULTINACIONALKI –
PRIMER PODJETJA AUTOGRILL**

Ljubljana, oktober 2008

ERNA DODIČ

IZJAVA

Študentka Erna Dodič izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočrvarja, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 8.10.2008

Podpis: _____

Kazalo

UVOD	1
1 MULTINACIONALNO PODJETJE	2
1.1 OPREDELITEV MULTINACIONALNEGA PODJETJA	2
1.2 RAZVOJ IN ZNAČILNOSTI MULTINACIONALNEGA PODJETJA	3
1.3 FAZE RAZVOJA MULTINACIONALNEGA PODJETJA	4
1.4 STRATEGIJA MULTINACIONALNIH PODJETIJ	5
1.5 ORGANIZACIJSKA STRUKTURA MULTINACIONALNEGA PODJETJA	6
1.6 ODVISNA PODJETJA KOT MESTA ODGOVORNOSTI.....	8
1.7 POVEZAVA MED MATIČNIM PODJETJEM IN TUJIMI ODVISNIMI PODJETJI.	9
2 KONTROLING.....	10
2.1 OPREDELITEV KONTROLINGA.....	10
2.2 CILJI KONTROLINGA.....	12
2.3 ZGODOVINSKI RAZVOJ KONTROLINGA	13
2.4 DVA PRISTOPA H KONTROLINGU	14
2.5 ODOGOVORNOST ZA KONTROLING	14
2.6 OPERATIVNI IN STRATEŠKI KONTROLING	17
2.6.1 OPERATIVNI KONTROLING.....	17
2.6.2 STRATEŠKI KONTROLING	17
2.7 FUNKCIJE KONTROLINGA	18
2.7.1 PLANIRANJE.....	18
2.7.2 NADZIRANJE	20
2.7.3 ANALIZIRANJE	20
2.7.4 INFORMIRANJE.....	21
3 POMEN RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ ZA POTREBE KONTROLINGA	22
3.1 RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE V ODVISNIH PODJETJIH	23
3.2 POSEBNOSTI PREDRAČUNAVANJA PRI ODVISNIH PODJETJIH V TUJINI ...	24
4 PREDSTAVITEV MULTINACIONALKE AUTOGRILL	25
4.1 ZGODOVINA SKUPINE AUTOGRILL	25
4.2 AUTOGRILL D.O.O.	26
4.3 SKUPINA AUTOGRILL.....	27
4.4 STRATEGIJA IN CILJI PODJETJA.....	28
4.5 ORGANIZACIJSKA STRUKTURA PODJETJA.....	29
4.6 ORGANIZACIJA KONTROLINGA V PODJETJU AUTOGRILL.....	29
4.7 PLANIRANJE.....	30
4.8 PRIPRAVA PODATKOV IN POROČIL ZA POTREBE KONTROLINGA.....	32
4.8.1 TEDENSKA POROČILA	32
4.8.2 MESEČNA POROČILA	33
4.8.3 KVARTALNA POROČILA	35
LITERATURA IN VIRI	39

Kazalo prilog

Priloga 1: Organizacijska struktura podjetja Autogrill.....	1
---	---

Kazalo tabel

Tabela 1: Faze razvoja podjetij	5
---------------------------------------	---

Kazalo slik

Slika 1: Model evolucije organizacijskih oblik v multinacionalnem podjetju	8
Slika 2: Razčlenitev poslovnega sistema.....	11
Slika 3: Cilji kontrolinga.	12

UVOD

Značilnost večine multinacionalnih podjetij je ta, da imajo svoja odvisna oz. povezana podjetja locirana po številnih državah na različnih koncih sveta. To predstavlja za matično podjetje poleg številnih novih priložnosti tudi številne nevarnosti. Podjetja poslujejo v kompleksnih, nepredvidljivih okoljih, v državah, ki se med seboj razlikujejo po kulturnih, političnih in ekonomskih značilnosti, kar pomembno vpliva na poslovanje podjetij. Zato je pomembno, da matično podjetje, preden sprejme pomembne odločitve, razpolaga s kakovostnimi in zanesljivimi informacijami o svojih enotah. Ustrezno oblikovane informacije pa mu priskrbi služba *kontrolinga*.

Temeljne funkcije oz. naloge kontrolinga so planiranje, nadziranje, analiziranje in informiranje. Končni rezultat pri kontrolingu so poročila, ki se razlikujejo glede na potrebe posameznih vodstvenih ravni. V njih so ponavadi informacije o doseženih rezultatih, primerjanje doseženega s planiranim ter razlage, zakaj je prišlo do odstopanj. Vodstvo potrebuje strokovne podlage za sprejemanje odločitev, da bi zmanjšalo negotovosti ter pravilno porazdelilo naloge na nižje vodstvene ravni. Kakovosten sistem kontrolinga vpliva na izboljšanje uspešnosti in učinkovitosti poslovanja, še posebej pri tako velikih podjetjih, kot so multinacionalke. Pri tem pa je pomembno, da podjetje razpolaga s kakovostnim in zanesljivim informacijskim sistemom.

Namen diplomskega dela je predstavitev temeljnih značilnosti multinacionalnega podjetja in pomembnost funkcije kontrolinga za multinacionalna podjetja ter prikazati sistem kontrolinga v odvisnem podjetju na podlagi konkretnega primera – v tem primeru je to odvisno podjetje Autogrill d.o.o v skupini Autogrill.

Diplomsko delo sem razdelila na pet delov. V *prvem delu* sem predstavila temeljne značilnosti multiancionalnega podjetja, odvisnih podjetij ter povezavo med matičnim in odvisnimi podjetji v tujini. V tem poglavju najdemo še razvoj, strategije ter vrste organizacijskih struktur multinacionalk.

V *drugem delu* so podrobno opisane: funkcija kontrolinga (razdeljena na operativni in strateški kontroling), značilnosti kontrolerja in njegove naloge ter razvoj kontrolinga. Na koncu pa so predstavljene temeljne aktivnosti oz. naloge kontrolinga: planiranje, nadziranje, analiziranje in informiranje. V *tretjem delu* sem na kratko predstavila pomembnost računovodskih informacij za potrebe kontrolinga, kjer je poudarek na predračunavanju.

V *četrtem in petem delu* pa sem predstavila skupino Autogrill ter prikazala konkreten primer kontrolinga v podjetju. S pomočjo temeljnih funkcij kontrolinga sem predstavila kako poteka kontroling v enem izmed njegovih enot v tujini, v tem primeru je to odvisno podjetje Autogrill d.o.o.

1 MULTINACIONALNO PODJETJE

1.1 OPREDELITEV MULTINACIONALNEGA PODJETJA

Danes podjetja, ne pri nas ne drugod po svetu, niso več neka zelo homogena družbena tvorba, ampak se med seboj zelo razlikujejo. Že glede velikosti podjetij so ogromne razlike. Mnoga velika podjetja po svetu so uspela zbrati v svojih okvirih ogromno znanja, delovne sile in kapitala. Največja podjetja dajejo tehnološke in ekonomske značilnosti svetovnemu trgu, oblikuje njegova merila in pomembno tudi merila tehnološkega in gospodarskega napredka sploh. Mnoga velika podjetja so prešla nacionalne meje in postala multinacionalna¹ (Pučko, 1996, str. 2).

Multinacionalno podjetje ali multinacionalna korporacija je organizacija z določenimi značilnostmi. Obstaja vrsta različnih opredelitev o tem, kaj je organizacija in katere so njene značilnosti. Če povzamemo definicije nekaterih tujih avtorjev, kot so Robins, Daft, Hooks, Jones in George, so vsi enotnega mnenja, da je namen vsake organizacije doseči določene cilje. Lipovec opredeli organizacijo kot sestav medsebojnih razmerij med ljudmi, ki zagotavlja obstoj in posebne značilnosti s tem omogočeni združbi ter smotrno uresničevanje v strukturi usklajenih ciljev delovanja združbe (Rozman, 2001, str. 17).

V nadaljevanju sem navedla dve opredelitvi multinacionalnega podjetja.

1. Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj OECD (ang. *Organization for Economic Cooperation and Development*) opredeljuje multinacionalno podjetje kot podjetje, ki se udeležuje v tujih neposrednih investicijah in je lastnik oz. nadzira dejavnosti, ki ustvarjajo dodano vrednost v več kot eni državi. Tuje neposredne investicije se nanašajo na odkrito usmerjene investicije denarja, ljudi oz. časa v druge države. Učinek denarne vrednosti pa se nanaša na kateregakoli ali na vse učinke, ki povečajo vrednost nekemu proizvodu ali storitvi (Duning, 1993, str. 3).
2. Svetličič (1985, str. 23) opredeli multinacionalno podjetje kot večfunkcionalno (vodoravno, navpično inkonglomeratno) povezan sistem v proizvodnji, trgovini, transportu in storitvah, s poudarkom na proizvodnji tehnologije in informacij. S širjenjem delovanja podjetja v tujini, se pojavi potreba po tesnejšem sodelovanju proizvajalcev in kupcev. Potreben je namreč nadzor nad kakovostjo izdelka ter nad končnimi cenami, ki so ravno tako odvisne od kakovosti, kar vpliva na maksimiranje dobička podjetja.

Iz Svetličičeve definicije sledi, da lahko strukturo multinacionalne korporacije razdelimo na tri vrste:

¹ Podjetja, ki presežejo nacionalne meje so lahko poimenujemo multinacionalna, transnacionalna ali nadnacionalna (Rozman, 2001, str. 2).

- Vodoravno (horizontalno) integrirana struktura: multinacionalno podjetje upravlja proizvodnjo locirano v različnih državah, ki proizvajajo iste ali podobne proizvode.
- Navpično (vertikalno) integrirana struktura: upravlja proizvodnjo v določenih državah, ki proizvajajo proizvode uporabljene kot inpute za proizvodnjo v drugih državah.
- Konglomeratno (diverzificirano) integrirana struktura: upravlja proizvodnjo locirano v različnih državah, ki niso niti horizontalno, niti vertikalno, niti običajno integrirane.

V Slovenskih računovodskih standardih je multinacionalno podjetje opredeljeno kot skupina podjetij, katere obvladujoče podjetje ima vsaj eno odvisno podjetje locirano izven države obvladujočega podjetja. Skupina podjetij je gospodarska ne pa tudi pravna enota ter ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti. Skupina podjetij je obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja. Obvladujoče podjetje je podjetje, ki ima eno ali več odvisnih podjetij. Odvisno podjetje pa je podjetje, ki ga obvladuje drugo podjetje – imenovano obvladujoče.

1.2 RAZVOJ IN ZNAČILNOSTI MULTINACIONALNEGA PODJETJA

Nobeno podjetje ne more takoj ob nastanku postati multinacionalno, saj se njegovo poslovanje najprej začne na domačem trgu. Ko podjetje izrabi vse možnosti za širitev v domicilni državi, se poda na tuje trge zaradi želje po rasti in večjem zaslužku. Preden se v podjetju odločijo za širitev, morajo podrobno analizirati okolja, v katera vstopajo – različne enote v tujini delujejo v različnih okoljih, zato vsako okolje predstavlja organizem zase. Podjetje se odloča, na kateri lokaciji oz. v kateri državi bo širilo svoje poslovanje na podlagi povpraševanja, razpoložljivosti, stroškov materiala, oddaljenosti trgov, pogojev dela, razpoložljivosti produkcijskih faktorjev, kulturnih značilnosti, političnega položaja ipd.

Širjenje podjetja prek nacionalnih meja se imenuje *internacionalizacija*. Najbolj pogosta in enostavna oblika je izvoz proizvodov, sledijo še višje oblike internacionalizacije: licence, podizvajalstvo, svetovanje, pogodbeno sodelovanje, skupna vlaganja, lastna podjetja ali različne oblike nekapitalskih mednarodnih povezav (Jaklič, 2002, str. 174). Internacionalizacija pomeni v širšem smislu vse oblike mednarodnega ekonomskega sodelovanja. Gre za širjenje ekonomske dejavnosti med več državami. Lahko tudi rečemo, da gre za vključevanje držav v mednarodno menjavo in mednarodno proizvodnjo.

Motivi za internacionalizacijo so: zagotavljanje ključnih virov, kot so surovine in rudnine, iskanje novih trgov, večja učinkovitost zaradi cenejše delovne sile, nizkocenovni kapital, iskanje strateških prednosti, ugodna davčna zakonodaja, večja prilagodljivost podjetja ipd.

Multinacionalno podjetje je podjetje, ki posluje prek nacionalnih meja, torej se ukvarja z mednarodnim poslovanjem. To ne pomeni, da podjetje izvažajo svoje izdelke oz. storitve, ampak da širi svojo dejavnost v tujino. Zato so najbolj pomemben dejavnik za delovanje

multinacionalnega podjetja *tuje neposredne investicije*. Tuje neposredne investicije predstavljajo pomembno konkurenčno prednost podjetja. To za samo podjetje predstavljajo: večji trg, večje število potrošnikov, možni visoki dobički, po drugi strani pa tudi večja konkurenca, manjša stabilnost okolja ter veliko negotovosti pri vstopanju na nove trge.

Tuje neposredne investicije se lahko pojavljajo v obliki financiranja novoustanovljenega podjetja², lahko pa gre za združitve ali prevzeme. Neposredne investicije v tujino imajo pozitiven vpliv, saj se s tem prenašajo znanje, tehnologija, informacije in kapital. Gre za strateško obliko vlaganja in za najvišjo obliko internacionalizacije poslovanja.

Največje multinacionalke na svetu imajo lahko višji proračun od mnogih držav, lahko močno vplivajo na mednarodne odnose in na lokalno gospodarstvo. So najbolj dejaven nosilec procesov *globalizacije*. Globalizacija je proces, kjer se inovacije, proizvodnja in storitve ter tehnologija širijo po celotnem svetu.

Svetličič (1996, str. 78) opredeljuje globalizacijo kot večdimenzionalen proces, ki vključuje, ekonomske, politične, pravne in kulturne sestavine, ki skupaj tvorijo novo kakovost. Pomeni internacionalizacijo aktivnosti, kot so trgovina, tuje neposredne investicije in pogodbene oblike mednarodnega ekonomskega sodelovanja na vseh pomembnih trgih. Predstavlja proizvodnjo v osnovi enakih produktov za domačo porabo in za tujino, ob tem se v tujini še prilagajajo lokalnim okusom in navadam.

1.3 FAZE RAZVOJA MULTINACIONALNEGA PODJETJA

Nobeno podjetje ne začne širiti poslovanja preko svojih nacionalnih meja takoj ob njegovem nastanku, ampak gre skozi določene faze razvoja. Sledeče faze so le okvirne, vsa podjetja ne gredo skozi vse te faze.

1. **DOMAČA FAZA:** Podjetje deluje samo na domačem trgu, možni pa so začetki izvoza, s katerim se ukvarjajo večinoma zunanji sodelavci. Organizacijska struktura v takšnem podjetju je ponavadi poslovno – funkcijska.
2. **INTERNACIONALNA FAZA:** Podjetje začne izvažati svoje izdelke oz. storitve, išče nova tržišča, kjer lahko doseže konkurenčne prednosti. Izvozni oddelek zamenja posebna poslovna enota.
3. **MULTINACIONALNA FAZA:** Podjetje ima ustanovljene svoje obrate v tujih državah, njihove poslovne enote so po celem svetu in prihodki od mednarodne prodaje so vedno bolj pomembni. Njihov tržni potencial je zelo velik.

² Autogrill d.o.o., ki ga bom podrobneje predstavila v nadaljevanju, je tuja neposredna investicija, nastala v obliki financiranja.

4. GLOBALNA FAZA: Praktično njihov trg predstavlja cel svet in podjetje nima več domače države. Organizacijska struktura je zelo kompleksna in se pogosto razvije v matrični ali transnacionalni model.

Tabela 1 prikazuje opisane faze razvoja podjetja.

Tabela 1: Faze razvoja podjetij

	DOMAČA	INTERNACIONALNA	MULTINACIONALNA	GLOBALNA
STRATEŠKA ORIENTACIJA	domača orientiranost	izvozna orientiranost	multinacionalna	globalna
FAZA RAZVOJA	začetki razvoja izvoza	konkurenčno pozicioniranje	eksplozija	globalna
STUKTURA	funkcijska, poslovno-funkcijska plus izvozni oddelek	poslovno-funkcijska plus internacionalna poslovna enota	svetovna geografska ali produktna	matrična, transnacionalna
TRŽNI POTENCIAL	povprečen, večinoma domač	velik	multinacionalen	cel svet

Vir: R. Daft, Organizational Theory and Design, 2001, str. 490.

1.4 STRATEGIJA MULTINACIONALNIH PODJETIJ

Strategija je dolgoročna pot do cilja, ki smo si ga zastavili. Praviloma so strategije rezultat ustvarjalnega in inovativnega napora v podjetju, vendar pa mora podjetje pri razvijanju strategije upoštevati vrsto dejavnikov zunanega in notranjega okolja (Pučko, 1996, str. 173-174).³ Odločitve o strategiji, s pomočjo katere bo podjetje dosegalo svoje cilje na trgu, je ključno tudi za izbiro primerne organizacijske strukture, ki naj bi jo podjetje imelo. Zato podjetje začne razvijati svoj tip multinacionalne mentalitete. Poznamo 4 vrste multinacionalnih mentalitet (Jaklič, 2002, str. 184):

1. Internacionalna mentaliteta:

Matično podjetje ustanavlja svoje enote v tujini predvsem z namenom podpore pri zunanjetrgovinskem poslovanju. Predvsem gre za pomoč pri iskanju in nabavi surovin za proizvodnjo doma ali za podporo pri trženju izdelkov v tujini. Taka podjetja so podjetja s poudarjeno izvozno usmeritvijo, ki vodi v ustanavljanje podjetij v tujini, ki imajo pomen

³ Harvardska šola pravi, da je širše pojmovanje strategije opredelitev osnovnih dolgoročnih smotrov in ciljev podjetja ter smeri akcije pa tudi alokacije resursov, ki so potrebni za doseg ciljev. Ožje je že pojmovanje, ki v strategiji vidi splet odločitvenih pravil, ki imajo določeno značilnost in služijo izbiri kombinacij, ki so podjetju na voljo (Pučko, 1996, str. 173).

podružnic. Prednost te strategije je v pridobitvi virov, ki se nahajajo v posameznih državah in uporaba znanja, ki ga ima podjetje zaradi dolgoletnih izkušenj.

2. Multinacionalna mentaliteta:

V tujini se ustanovljajo podjetja, ki so bolj samostojna in tudi sama opravljajo proizvodno oz. storitveno funkcijo za lasten račun in v lastnem imenu. Managerji⁴ oz. vodje so v takih podjetjih običajno že precej neodvisni, dobro poznajo lokalna razmerja in pogoje poslovanja in lahko dokaj hitro razvijejo uspešno neodvisno podjetje. Kljub temu pa je za podjetje še vedno značilen center, hierarhična organiziranost, rigidnost, poudarek na strukturi preko verige poveljevanja, odnos vodja – vodeni ter pomen informacije kot moči.

3. Globalna mentaliteta:

Od multinacionalne se razlikuje predvsem po namenu ustanavljanja podjetij v tujini. Njen namen je predvsem, da se približa in prilagodi potrebam in zahtevam lokalnega trga, izkoristi lokalne prednosti ali si pridobi politično naklonjenost. Podjetje zasleduje predvsem cilj narediti izdelek za svetovni trg in ga proizvajati v nekaj učinkovitih tovarnah po svetu. Gre za ponudbo standardiziranega proizvoda, ki bo cenovno in kvalitetno primerno ugodnejši od ostalih. Družbe, ki sledijo globalni strategiji, so vodene zelo centralistično. Vse pomembnejše odločitve se sprejemajo v matičnem podjetju, ki tudi kontrolira vse večino raziskovalno–razvojne, proizvodne in prodajne aktivnosti.

4. Transnacionalna mentaliteta:

Značilnost podjetja je prilagajanje lokalnim potrebam (trga in države) ob hkratnem vzdrževanju lokalne učinkovitosti. Ključne dejavnosti niso niti popolnoma centralizirane v matičnem podjetju niti nekontrolirano decentralizirane. Obstaja lahko tudi več central za različne funkcije, proizvode ali posle. V takšni kompleksni organizacijski strukturi sta uveljavljeni načeli diferenciacije in integracije s poudarkom na globalni učinkovitosti, lokalni odzivnosti in globalni koordinaciji strategije ter uporabi človeških in drugih virov. Ponavadi ima več centrov odločanja in razvoja razpršenih po celem svetu, odvisno od kvalitet virov v nekem okolju oz. državi.

1.5 ORGANIZACIJSKA STRUKTURA MULTINACIONALNEGA PODJETJA

Organizacijsko strukturo Emmanuel, Otley in Merchant (1993, str. 38) definirajo kot mehanizem nadzora, ki posameznikom v organizaciji dodeljuje dolžnost in odgovornost za uresničevanje postavljenih ciljev. Ker le-ti za doseganje ciljev potrebujejo informacije, na podlagi katerih načrtujejo delovanje in ga nadzirajo, je organizacijska struktura ena najpomembnejših določljivk računovodskega informacijskega sistema (Zaman, 2003, str. 18).

⁴ Slovenski izraz za managerja je ravnatelj ali upravljalec, vendar se danes vse bolj uporablja beseda manager ali vodja; za funkcijo posloводства pa se uporablja tudi management oz. vodstvo podjetja.

Organizacijske strukture so raznovrstne kombinacije sestavin, ki povezano tvorijo celoto in so medsebojno odvisne. Oblikovane so iz povezav med dejavniki, ki sestavljajo organizacijo. Osnovne sestavine organizacijske strukture so naloge, nosilci in odnosi med le–temi (izvajanje, vodenje, sodelovanje).

V podjetju pride do oblikovanja organizacijske strukture zato, da pridejo da jasne razmejitve odgovornosti in pristojnosti. Nanjo vplivajo zunanji dejavniki, kot so družbene vrednote, institucionalne razmere, trg, razvoj ter notranji dejavniki – strategija poslovanja, velikost organizacije, tehnologija, vrste izdelkov, stopnja diverzifikacije, lokacija, značilnosti zaposlenih, organizacijska kultura.

Poznamo več vrst organizacijskih struktur (Zaman, 2003, str. 21):

1. **MEDNARODNI ODDELEK:** Struktura, ki je primerna v začetnih fazah internacionalizacije. Podjetje izvaja vse izvozne in mednarodne licenčne posle, značilen je majhen obseg mednarodne prodaje. Prednost je centralizacija odločanja; združuje mednarodni know–how. Slabost mednarodnega oddelka je ta, da nima lastnega razvojnega oddelka, zato je odvisen od domačih.

2. **NACIONALNA STRUKTURA:** Naslednja faza internacionalizacije, ko odvisno podjetje v tujini postane bolj samostojno. Začnejo se prva neposredna vlaganja v lastno podjetje, pri ugodnih rezultatih je dana možnost sprejemanja finančnih odločitev – večja decentralizacija in obratno.

3. **ORGANIZIRANOST PO PROIZVODNIH LINIJAH:** Primerna je za multinacionalna podjetja, ki proizvajajo oz. prodajajo tehnološko zahtevne proizvode in terjajo visoke začetne investicije. Proizvodnja in trženje sta organizirana centralizirano; oddelčni poslovodje imajo veliko moč odločanja.

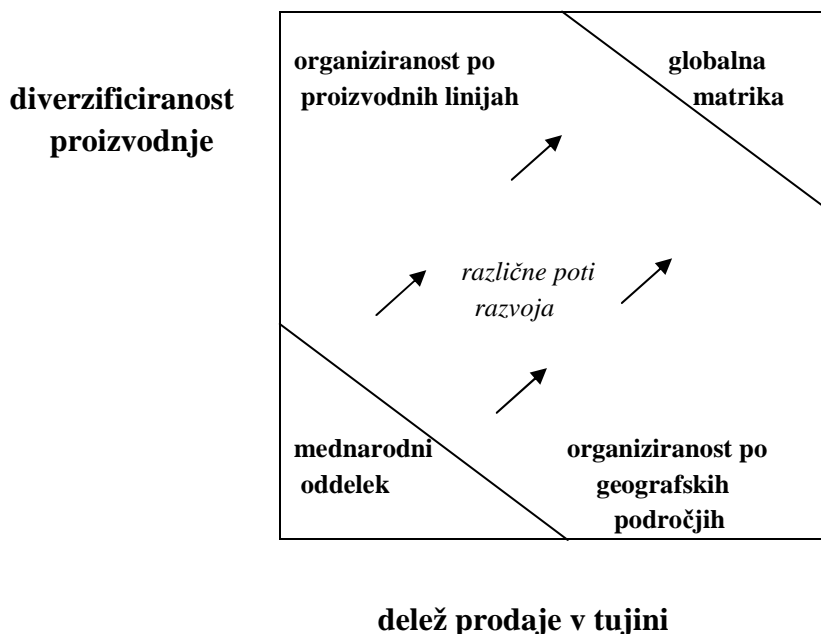
4. **FUNKCIJSKA ORGANIZIRANOST:** Najmanj pogosta oblika organizacijske strukture, primerna za podjetja, katerih proizvodi so v svetovnem merilu homogeni (npr. nafta). Značilna je visoka stopnja centralizacije; problem poročanja o poslovanju različnim poslovodjem poslovnih funkcij na ravni korporacije.

5. **ORGANIZIRANOST PO GEOGRAFSKIH PODROČJIH ALI REGIJSKA ORGANIZIRANOST:** Velik delež proizvodnje in prodaje je izven nacionalnih meja. Odločanje po posameznih poslovnih funkcijah je decentralizirano po geografskih regijah, kar omogoča boljše poznavanje potreb potrošnika in izkoriščanje ekonomij obsega. Slabost je pomanjkanje komunikacije med regijami. Podjetja v tujini se obravnavajo kot dobičkovna in naložbena mesta odgovornosti.

6. **GLOBALNA MATRIKA:** Združuje prednost več organizacijskih struktur, zahteva najbolj razvit informacijski sistem, ker je potrebno poročanje dveh ali trem ravnem odločanja.

Izbor organizacijske strukture je odvisen od obsega mednarodnih aktivnosti in diverzifikacije proizvodnje (kar je razvidno na Sliki 1) ter od stopnje prilagajanja lokalnim trgom.

Slika 1: Model evolucije organizacijskih oblik v multinacionalnem podjetju



Vir: C. Bartlett & S. Ghoshal, *Transnational management. Text, Cases, and Readings in Cross-border Management*, 2000, str. 504.

1.6 ODVISNA PODJETJA KOT MESTA ODGOVORNOSTI

Multinacionalno podjetje mora imeti vsaj eno odvisno podjetje – podružnico ali enoto locirano izven države, v kateri se nahaja obvladujoče podjetje. Značilnost odvisnega podjetja je ta, da povečuje koristi obvladujočega podjetja – ustvarja stroške, prihodke ali oboje, in je organizirano kot mesto odgovornosti.

Mesto odgovornosti je organizacijska enota, na katero se prenese odgovornost za vsakdanje poslovne odločitve in vsakdanji nadzor. Ta proces je znan kot decentralizacija – stopnja prenosa odločanja na podrejene. Popolnoma centralizirana in popolnoma decentralizirana podjetja ne obstajajo, ampak se razlikujejo glede na stopnjo decentralizacije. Večja kot je le-ta, večjo samostojnost pri odločanju ima poslovodja. Za uspešnost multinacionalnega podjetja je vseeno potrebna centralizacija ključnih poslovnih funkcij, ki največ prispevajo h konkurenčni prednosti (npr. finančna funkcija).

Zasnova mest odgovornosti vsebuje zahtevo, da so vsi deli organizacije razdeljeni tako, da pripadajo nekemu mestu odgovornosti. Mesto odgovornosti je obenem tudi mesto odločanja, ki ima le enega odgovornega poslovodjo. Lahko se pojavlja na vseh ravneh v organizaciji. Oblikovanje mest odgovornosti omogoča zmanjševanje stroškov, doseganje

večje uspešnosti organizacije, razbremenitev vodilnih (ravnateljstva) pri vsakdanjih poslovnih odločitvah ter reševanje vsakdanjih problemov s strani tistih, ki jih najbolj poznajo (Turk, Kavčič & Kokotec Novak, 2003, str. 259).

Zaradi decentralizacije poslovanja se odgovornost prenaša na nižje ravni hierarhije podjetja in to omogoča razvoj računovodstva odgovornosti kot orodja za ocenjevanje uspešnosti mest odgovornosti in njihovih poslovdij (Zaman, 2003, str. 97). Namen računovodstva odgovornosti je oskrbeti poslovodstvo organizacije s podatki, kako uspešno in učinkovito je bil uresničen načrt.

Prednost decentralizacije v multinacionalnem podjetju je sposobnost lokalnega poslovodstva, da bolje kot vrhnje poslovodstvo procesira informacije o poslovanju odvisnega podjetja in njegovem lokalnem okolju.

V Slovenskih računovodskih standardih so omenjena sledeča mesta odgovornosti (2006, str. 150):

- Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki).
- Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki.
- Dobičkovno mesto odgovornosti⁵ je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oz. v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom.
- Naložbeno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oz. v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z načrtovano dobičkonosnostjo.

1.7 POVEZAVA MED MATIČNIM PODJETJEM IN TUJIMI ODVISNIMI PODJETJI

Odvisna podjetja oz. podružnice v tujini so del organizacije, ki ga upravlja poslovodja (manager), ki samostojno odloča glede vsakdanjih odločitev. Odgovoren je za izvedbo dela enega ali več ljudi, katerih delo je usmerjeno v doseganje ciljev celotne organizacije. Enote v tujini delujejo v zelo nepredvidljivih okoljih, ki jih matično podjetje slabo pozna, zato je potreben določen nadzor z njihove strani. Zanima jih, ali podjetje sledi ciljem celotne organizacije in kako dobro poslovodja opravlja svoje delo. Nadzor v multinacionalnem podjetju lahko prinese veliko problemov, saj so odvisna podjetja razpršena po celem svetu, zato jih brez učinkovite informacijske tehnologije ne bi bilo mogoče nadzirati.

⁵ V Slovenskih računovodskih standardih ga poimenujejo tudi poslovno-izidno mesto odgovornosti.

Za uspešno delovanje multinacionalke je pomembna tudi učinkovita organizacijska komunikacija med centrom in podružnicami. Pogosta komunikacija omogoča večje medsebojno sodelovanje in učinkovitejše odpravljanje nepravilnosti ter večje medsebojno zaupanje. Za oblikovanje ustreznih komunikacijskih procesov v podjetju ima informacijska tehnologija pomembno vlogo.

Podjetje kot celota ima zastavljene določene cilje, za izpolnitev teh pa je potrebno, da so vse funkcije v podjetju usmerjene v doseganje teh ciljev. To pa zagotavlja funkcija kontrolinga s svojimi aktivnostmi.

Pri multinacionalnih podjetjih pa se srečujejo še s to nevarnostjo, da obvladujoče podjetje slabo pozna okolje, kjer poslujejo njegova odvisna podjetja v tujini. Zato je funkcija kontrolinga pri globalnih podjetjih toliko bolj pomembna.

2 KONTROLING

V današnjem času smo priča vse večjim in hitrejšim tehnološkim spremembam, zato je potrebno, da se tem spremembam prilagajamo in jih obvladujemo. Skladno s tem so vedno večje tudi naše potrebe in zahteve. Vendar se morajo tem spremembam prilagajati tudi podjetja, če hočejo ostati konkurenčna, zadovoljevati potrebe kupcev in tako dosegati zastavljene cilje. Okolje podjetij postaja vse kompleksnejše in nepredvidljivo, zaradi globalizacije in internacionalizacije se spreminjajo razmere na gospodarskih trgih, konkurenca med podjetji je vedno ostrejša in proizvodi imajo vse krajšo življenjsko dobo. Če podjetje želi poslovati uspešno, je nujno, da se bo pravočasno in učinkovito odzvalo na priložnosti in nevarnosti v okolju. To pa bo lahko doseglo, če bo razpolagalo z ustreznimi informacijami, ki jih poslovodstvu priskrbi kontroling.

2.1 OPREDELITEV KONTROLINGA

V naši in tuji literaturi je mogoče najti različne opredelitve kontrolinga. Največ razhajanj je pri umestitvi funkcije kontrolinga v poslovni sistem, glede namena funkcije in ciljev kontrolinga pa so si avtorji dokaj blizu. Spodaj sta navedeni dve opredelitvi kontrolinga.

1.) Definicija kontrolinga v skladu s CIMA⁶ (Chartered Institute of Management Accountants):

»Kontroling je proces identifikacije, merjenja, zbiranja, analiziranja, interpretacije ter posredovanja informacij, ki jih vodstvo potrebuje za planiranje, vrednotenje in nadzor znotraj organizacije, ter zagotavlja njihovo primerno uporabo in odgovornost za vire informacij.«

⁶ CIMA (Chartered Institution of Management Accountants) je eden od številnih svetovnih strokovnih računovodskih združenj, ustanovljen v Veliki Britaniji in na Irskem.

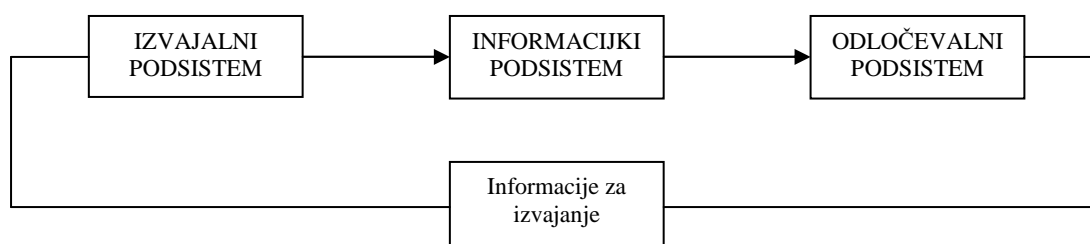
2.) Definicija kontrolinga po Koletniku (1996, str. 7) :

»Kontroling je poslovna filozofija, poseben slog vodenja in odločevalno naravnana (računovodska) informacijska dejavnost. Je motor in krmilo podjetja in poslovodenja ter zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo, podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje.«

Kontroling ima pomembno funkcijo v podjetju, saj vpliva na izboljšanje učinkovitosti in uspešnosti poslovanja. Uspešnost in učinkovitost lahko merimo po posameznih mestih odgovornosti. Učinkovitost pomeni, da podjetje v danih okoliščinah doseže najboljše možne razmerje med inputi in outputi⁷ (dela stvari na pravi način). Uspešnost pa pomeni zadovoljevati dejanske potrebe kupcev, tako da ustvarja prave proizvode in storitve.

Kontroling mora usmerjati in uravnati poslovanje podjetja pri doseganju zastavljenih ciljev in strategij, skrbeti da bo poslovni sistem ostajal na izbrani poti in različnim ravnam upravljanja omogočati kakovostno upravljanje poslovnih procesov. Poslovni sistem lahko razdelimo na upravljalni in izvajalni podsistem, ter na informacijski podsistem kot posrednik med njima. Spodnja slika nam prikazuje povezavo med njimi. Informacijski podsistem zajema podatke o delovanju izvajalnega podsistema in jih preoblikuje v informacije namenjene upravljalnemu podsistemu.

Slika 2: Razčlenitev poslovnega sistema



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

Kontroling je informacijska podpora poslovnemu procesu, saj s pomočjo zbiranja in predelovanja podatkov v informacije ter njihovega posredovanja različnim ravnam v podjetju skrbi za njegovo brežhibno delovanje. Poskrbeti mora tudi, da bo v podjetju zgrajen kakovosten informacijski sistem, da bodo lahko nosilci nalog v vsakem trenutku dobili potrebne informacije v primerni obliki. Te informacije pa služijo za izdelavo planov, oblikovanje ciljev podjetja, določitev poslanstva podjetja, vizije, skratka za doseganje temeljnega strateškega cilja podjetja – dolgoročni obstoj podjetja.

Kontroling skrbi tudi za usklajevanje vodstvenih odločitev, ki so usmerjene k ciljem podjetja, saj s tem odpravlja motnje oz. odstopanja od zelenega stanja. Seveda pa je usklajevanje odvisno od več dejavnikov, kot so okolje, tehnologija, pravni status podjetja, stopnja centralizacije, število odločitvenih ravni in podobno. Usklajevanje je potrebno, ker so aktivnosti različnih mest odgovornosti medsebojno odvisne in vplivajo druga na drugo.

⁷ Kot outpute razumemo proizvode oz. storitve, medtem ko so inputi porabljeni dejavniki za pridobitev le-teh.

To pa je mogoče doseči z razčlenjevanjem vodstvenih odločitev na manjše, delne odločitve ter s pomočjo decentralizacije vodstvenih odločitev.

Iz tega sledi, da je glavni namen kontrolinga pravočasno oskrbeti poslovodstvo z ustreznimi informacijami, da bo lahko čim bolj realno določilo cilje poslovanja. Pravočasno posredovane informacije pa bo lahko pomagale pri določanju strategij za doseganje dolgoročnih in kratkoročnih ciljev. Funkcija kontrolinga je pomembna tudi za pripravo poročil, kjer poročajo o spremembah učinkovitosti in uspešnosti poslovanja podjetja ter o finančnih potrebah.

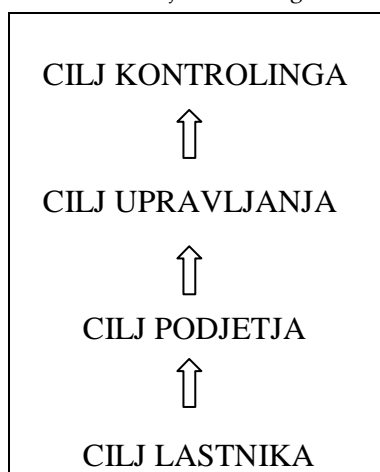
Obstajajo tri pogoji za uspešno vzpostavljanje in delovanje kontrolinga:

- uskladitev temeljnih poslovnih procesov,
- izgradnja primerne informacijskega sistema,
- izgradnja primerne sistema kontrolinga.

2.2 CILJI KONTROLINGA

Vsako podjetje mora imeti postavljene dolgoročne cilje, od katerih je najpomembnejši cilj skrb za trajni obstoj podjetja ter doseganje ciljev, na katerih sloni obstoj podjetja. Cilji kontrolinga morajo biti usklajeni s temeljnimi cilji podjetja (glej Sliko 3). Temeljni cilj podjetja je obenem cilj lastnika podjetja, zato je tesno povezan z lastništvom in upravljanjem ter z managementom podjetja.

Slika 3: Cilji kontrolinga.



Vir: Ž. Debeljak, *Kontroling v proizvodnem podjetju družbe Plutal d.d.*, 1998, str. 5.

Cilje podjetja delimo na primarne oz. temeljne cilje ter na sekundarne oz. druge cilje. Temeljni cilji so: dobiček, kakovost proizvodov oz. storitev, donosnost, zadovoljevanje potreb uporabnikov ... Med sekundarne cilje pa uvrščamo npr. povečanje prodaje, zmanjšanje proizvodnih stroškov, znižanje nabavnih cen ... Opredeljeni so lahko pisno ali vrednostno.

Ker je osnovni cilj podjetja maksimizacija dobička oz. tržne vrednosti kapitala, je eden izmed glavnih ciljev kontrolinga povečanje učinkovitosti poslovanja. Poznamo dve vrsti učinkovitosti:

- *tehnična učinkovitost ali proizvodnost* pomeni doseganje načrtovanega vrednostnega in količinskega obsega učinkov;
- *ekonomska učinkovitost ali gospodarnost* pomeni doseganje načrtovanega obsega stroškov v podjetju in splošne ekonomske učinkovitosti podjetja.

2.3 ZGODOVINSKI RAZVOJ KONTROLINGA

Pojem kontroling zasledimo že v 15. stoletju, in sicer v državnih upravah, ki so zaposlovale poklicne kontrolerje. Ti so predvsem kontrolirali vse denarne in blagovne tokove. Dobrih dvesto let kasneje pa je ameriški kongres ustanovil funkcijo komptrolerja, ki je opravljal funkcijo nekakšnega zakladnika, v smislu zagotavljanja ravnovesja med državnim proračunom in državnimi izdatki. V podjetjih pa se je kontroling pojavil šele v drugi polovici 19. stoletja, in sicer v nekaterih ameriških družbah. Prvo podjetje, ki je uvedlo mesto kontrolerja, je bilo General Electric Company. Sprva se je kontroler ukvarjal z obvladovanjem podjetniškega financiranja in revidiranjem.

Do leta 1920 se kontroling ni obsežneje širil, bil je dokaj nepoznan, saj so bile takratne razmere v gospodarstvu dokaj stabilne. Po letu 1920 pa se je stanje v gospodarstvu poslabšalo. Razmere po drugi svetovni vojni in velika gospodarska kriza so povzročile negotovost v prihodnosti, nestabilno gospodarstvo, veliko poslovno tveganje in visoko inflacijo. Zato se je v podjetjih pojavila potreba po osebi, ki bo managerjem čimbolj zanesljivo napovedala razmere v prihodnosti in pomagala usmerjati poslovanje z določanjem ciljev in poti za doseganje teh ciljev. Leta 1931 je bil ustanovljen Controller Institute of America in s tem je bil uveljavljen poklic kontrolerja, leta 1934 pa je prvič izšel časopis The Controller.

V Evropi pa se je funkcija kontrolinga pojavila nekoliko kasneje, in sicer v Nemčiji v drugi polovici petdesetih let prejšnjega stoletja. Vzrok za kasnejšo uveljavitev kontrolinga lahko povežemo z neenakim razvojem gospodarstva, večjo aktivnostjo in gospodarsko svobodo v ZDA ter manjšim vplivom gospodarske krize na evropsko gospodarstvo. Drugod po Evropi pa se je zaradi posledic gospodarske krize kontroling razširil v sedemdesetih letih. Takrat so se podjetja morala soočiti s potrebo po koreniti racionalizaciji poslovanja – znižanju stroškov, rastoči konkurenci, hitremu razvoju novih tehnologij.

Prve zametke kontrolinga pri nas je mogoče zaslediti že okoli leta 1965, in sicer pri podjetju Meblo d.o.o iz Nove Gorice, ki ga je uvedlo neko norveško svetovalno podjetje. V Sloveniji se kontroling obsežneje razvija in uveljavlja zadnjih nekaj let. Prej ga je bilo moč zaslediti v t. i. upravljalnem računovodstvu, ki je s svojimi rešitvami temeljilo predvsem na računovodskih osnovah. Šele leta 1990 je Zavod za organizacijo in revizijo poslovanja

(ZOP) organiziral posvet o kontrolingu in s tem kontrolingu omogočil ponoven zagon (Križaj, 2001, str. 2).

2.4 DVA PRISTOPA H KONTROLINGU

Zaradi družbenoekonomskega okolja, različne zakonodaje, sistemov upravljanja, razlik v času ter nastopa hitrih sprememb in kriz se je kontroling po državah razvijal različno. Iz tega sledi, da imamo danes dva osnovna pristopa h kontrolingu. Razlikujeta se predvsem v namestitvi funkcije kontrolinga v podjetje.

1. Anglo – ameriški pristop

Ta pristop enači delovno mesto kontrolerja z delovnim mestom računovodje. Tudi z organizacijskega vidika uvršča kontroling v službo računovodstva oz. je njen del. Proučevalec poslovanja je opredeljen kot »glavni računovodja, ki nadzoruje vse oddelke računovodstva in je odgovoren za zadovoljitev zahtev tako notranjih kot zunanjih uporabnikov računovodski storitev.« (Turk, Kavčič & Kokotec Novak, 2003, str. 39). Po ameriškem pristopu vključuje kontroling tako notranji kot zunanji nadzor.

2. Nemški pristop

Nemški pristop pa obravnava funkcijo kontrolinga kot samostojno štabno službo ali pa decentralizirano svetovalno funkcijo v okviru posameznih poslovnih funkcij, torej sta kontroling in računovodstvo dve ločeni delovni mesti. Sistem kontrolinga temelji na principu vodenja s cilji, kjer je osnovni cilj razdeljen na delne cilje, te cilje pa je potrebno delegirati poslovojem na nižjih ravneh. Naloge nemškega kontrolerja temeljijo na notranji ekonomiki in tudi uporabniki njihovih storitev so predvsem notranji – managerji.

Naloge ameriškega kontrolerja so pretežno operativne narave, medtem ko so pri nemškem kontrolerju tako operativne kot tudi strateške narave. Naloge kontrolerja po posameznem pristopu bom omenila še v naslednjem poglavju.

2.5 ODOGOVORNOST ZA KONTROLING

Kontroler ima pomembno vlogo v poslovnem procesu, saj skrbi za posredovanje pomembnih podatkov in informacij⁸ odločitvenim ravnam, svetovanje in pomoč poslovojem pri odločanju. Delovne naloge kontrolerja so pogosto razdeljene na več oseb; vodja kontrolinga pa je odgovoren za organiziranje in vodenje službe kontrolinga, oblikovanje in vzdrževanje sistema kontrolinga ter sprotne prilagajanje spremembam.

⁸ Podatek dokazuje določeno dejstvo, medtem ko so informacije problemsko usmerjene in koristijo kot podlaga za odločanje (Hočevar 1998, str. 3).

Kontrolerji skrbijo tudi za preglednost strategije, poslovnega izida, financ in procesov ter s tem prispevajo k večji gospodarnosti.

Kontroler osrednja oseba, ki skrbi za načrtovanje in predračunavanje, oblikuje načrte in predračune, primerja njihovo medsebojno združljivost in jih usklajuje s celostnim načrtom. Primerjava med načrtovanim in doseženim oz. proučevanje odmikov pa je potrebna za uresničevanje kontrolinga.

Kontroler ne nadzoruje dela odgovornih oseb v podjetju neposredno, ampak skrbi za to, da bo vsak sam znal nadzorovati svoje poslovanje glede na zastavljene cilje. Nadzoruje pa usklajevanje operativnih ciljev s strateškimi cilji in delovanje internih kontrol.

Skoraj vsi kontrolerji v svetu imajo visoko izobrazbo in večletne izkušnje, strokovno znanje iz računovodstva in informiranja, znanje vsaj enega tujega jezika, sposobnost vodenja ter komuniciranja. Morajo imeti veliko ustvarjalne domišljije in morajo skrbeti, da ima podjetje ustrezno filozofijo poslovanja. Ker je delo kontrolerja zelo zahtevno in odgovorno, je pomembno, da ima kontroler določene sposobnosti, znanje in vrline. Zato je osebni profil kontrolerja Koletnik (2000.str. 16) opredelil z naslednjimi karakteristikami:

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

Anglo–ameriška in nemška šola različno opredeljujeta naloge kontrolerja. Vendar je pri obeh šolah temeljna naloga enaka, in sicer zagotavljati poslovodstvu kakovostne podatke za pomoč pri odločanju.

1. Naloge kontrolerja po anglo–ameriškem pristopu po Controller Institute of America (Melavc, 1991, str. 142):

- izgradnja in uresničevanje zasnove celovitega načrtovanja gospodarske družbe, vključno z načrtovanjem naložb,
- varovanje interesov gospodarske družbe glede na davčne obveznosti,
- sodelovanje z zunanjimi uporabniki,
- nadzor načrtovanja načrtov, vključno s pripravo ukrepov v primeru odmikov,
- skrb za varovanje premoženja gospodarske družbe,
- zagotovitev učinkovitega osebja in naprav,
- priprava poročil za zunanje uporabnike informacij, za lastnike gospodarske družbe, za kupce in za javnost.

Naloge anglo-ameriškega računovodje ali kontrolerja so večinoma operativne narave: izdelava predračunov, primerjava med načrtovanim in doseženim, odločanje o ciljih, proučevanje vplivov okolja na podjetje, odgovoren je za nadziranje osebja v računovodskem oddelku (Turk, Kavčič & Kokotec Novak, 2003, str. 39). Naloge anglo-ameriškega kontrolerja se nanašajo na notranje in zunanje računovodstvo, vključujejo naloge z davčnega področja, notranje revizije ter finančnega računovodstva.

2. Naloge kontrolerja pri nemškem pristopu

Naloge nemškega kontrolerja pa temeljijo na notranjem gospodarjenju in notranjem računovodstvu. Avtorji različno opredeljujejo naloge kontrolinga.⁹ Nekateri poudarjajo, da je njihova temeljna naloga usklajevanje različnih delovnih ureditev podjetniškega vodenja, drugi pa, da je kontroling način razmišljanja pri vodenju, podlaga za komuniciranje in inštrument podjetniškega vodenja. Higl in Muller pa menita, da je njihova glavna naloga oskrba informacij (Turk, Kavčič & Kokotec Novak, 2003, str.41).

Medtem ko so naloge anglo-ameriškega kontrolerja predvsem operativne narave, nemški kontroler opravlja tako operativne kot strateške naloge. Controller Institut¹⁰ je opredelil naslednje naloge, ki so v pristojnosti nemškega kontrolerja (Melavc & Novak, 2002, str. 12):

1. Naloge na strateškem področju:
 - oblikovanje, vzpostavitev strateškega vzora poslovnega sistema,
 - presoje ugodnosti močnih in šibkih točk možnosti poslovnega sistema,
 - razvijanje strateških ciljev poslovnega sistema,
 - vzpostavitev strateškega nadzora na podlagi primerjave načrtovanih in predračunanih velikosti glede na dosežene oziroma uresničene velikosti,
 - priprava upravljalnih in poslovnih ukrepov v zvezi z odmiki od zastavljenih strateških ciljev.

2. Naloge na operativnem področju:
 - priprava zunanjih in notranjih pripomočkov za usmerjanje kot podlaga za oblikovanje delnih načrtov in predračunov poslovnega sistema,
 - oblikovanje celostnega načrta in predračuna poslovnega sistema,
 - skrb za usklajevanje operativnega in strateškega načrtovanja in predračunavanja,
 - vzpostavitev nadzora na podlagi primerjave uresničenih velikosti glede na načrtovane in predračunane velikosti,
 - oblikovanje ukrepov za popravljalne odločitve zaradi odmikov od načrtov in predračunov,
 - oblikovanje predračunskih in obračunskih poročil.

⁹ Avtorji, kot so Weber, Kupper, Dellman, Sigewart, Higl in Muller.

¹⁰ Controller Institut, ki deluje v Avstriji od leta 1983, je bil ustanovljen kot združenje podjetij za raziskave na področju kontrolinga in izobraževanje kontrolerjev.

2.6 OPERATIVNI IN STRATEŠKI KONTROLING

2.6.1 OPERATIVNI KONTROLING

Operativni kontroling je osredotočen na doseganje kratkoročnih in srednjeročnih ciljev, tj. za obdobje od enega do treh let. Njegova temeljna naloga je zagotavljanje strokovne podpore poslovodstvu pri dviganju ravni donosnosti in gospodarnosti, ohranjanje kapitala in plačilne sposobnosti ter usklajeno uporabljanje orodij operativnega planiranja (Melavc & Novak, 2002, str. 29). Operativni kontroling je torej usmerjen na poslovno in finančno uspešnost ter stabilnost podjetja.

Operativni kontroling usmerja podjetja k znižanju stroškov ter ustvarjanju proizvodov in storitev na pravi način. Ob upoštevanju notranjih in zunanjih ovir skuša doseči čim manjše odstopanje od zastavljenih ciljev. Največ pozornosti namenja notranjim oviram, tako imenovanim ozkim grlom, kjer pride do zastoja za uresničevanje teh ciljev. Ukvarja se predvsem z izdelavo predračunov, analizo doseženega in odmikov ter popravkov ciljev načrtovanja.

Za izvedbo svojih nalog uporablja kontroler širok izbor orodij – metode in postopki, s katerimi se povečajo sposobnosti prilagajanja hitrim spremembam v okolju ter usklajenost v podjetju. V operativni kontroling spadajo sledeča orodja:

- orodja operativnega predračunavanja (predračuni stroškov, prodajnih cen, prispevkov za kritje, naložbe, poslovanje);
- orodja operativnega nadziranja (analiziranje vzorcev in odmikov);
- orodja operativnega informiranja (operativno informiranje in poročanje, analiza ABC, kazalniki in njihova sestava);
- orodja operativnega organiziranja (operativno usklajevanje organizacijskega postopka in ustroja);
- druga orodja (ravnanje s človeškimi možnostmi, usklajevanje nagrajevanja z nadaljnjim izobraževanjem, oblikovanje napredovanj in strukturnega dela).

Cilj operativnih instrumentov oz. orodij je povečanje razvidnosti in odpiranje novih možnosti za uspeh podjetja.

2.6.2 STRATEŠKI KONTROLING

Strateški kontroling je osredotočen v dolgoročni obstoj in rast gospodarske družbe. Obsega obdobje od dveh do petih let. Pomaga pri opredelitvi vizije, poslanstva, strategij in ciljev, ki so pogoji za dolgotrajen uspeh. Njegov temeljni cilj je zvišanje ravni uspešnosti poslovanja podjetja; pri tem je pomembno da se prilagaja zunanjim dejavnikom in okolju. Njegova glavna naloga je zgodnje spoznavanje bodočih priložnosti in nevarnosti, da bi se poslovodstvo lažje odločilo in izpolnilo glavni cilj poslovanja (dolgoročni obstoj podjetja).

Strateški kontroling ni tako natančno opredeljen kot operativni kontroling – je okvir operativnega kontrolinga. Osredotoča se na dolgoročne napovedi, analize in zbiranje heterogenih zunanjih informacij ter pokriva predvsem izbiro strategij za doseganje postavljenih ciljev.

Orodja strateškega kontrolinga (Melavc & Novak, 2002, str. 30):

- orodja strateškega načrtovanja (strateški dejavniki uspeha, zamisel krivulje izkušenj, življenjska doba proizvoda, analize prednosti in pomanjkljivosti ter priložnosti in nevarnosti, strateška bilanca, portfeljska analiza, strateški predračuni, analiza konkurence, analiza tržišča);
- orodja nadziranja (strateško nadziranje);
- orodja informiranja (tihi signali, strateški radar);
- orodja organiziranja (oblikovanje organizacijske ureditve skladno s poslovno strategijo);
- orodja ravnanja s človeškimi možnostmi (izvajanje strategije ravnanja s človeškimi zmožnostmi).

Kontroling kot upravljalni sistem je lahko sestavljen iz več podsistemov oz. delnih kontrolingov, ko so npr:

- kontroling stroškov, prihodkov in poslovnega izida,
- kontroling denarnega toka in finančnega izida,
- kontroling naložb.

2.7 FUNKCIJE KONTROLINGA

Temeljne funkcije kontrolinga so:

- planiranje,
- nadziranje,
- analiziranje,
- informiranje.

2.7.1 PLANIRANJE

Načrtovanje oz. planiranje pomeni zamišljanje prihodnosti. Je proces odločanja o načrtih, planih, ki jih bo podjetje prevzelo, da bi doseglo zastavljene cilje in strategije. Poslovanje podjetja je potrebno načrtovati tudi na nižjih ravneh, tj. na ravni posameznih organizacijskih enot podjetja (stroškovna mesta), na ravni posameznih poslovnih učinkov (stroškovnih nosilcev) in pogosto tudi na ravni določenih projektov. Pri tem ima kontroler nalogo, da pride do novih spoznanj na področju metod planiranja in da skrbi za njegovo izvedbo. Ločimo strateško in operativno planiranje.

Strateško planiranje je proces identifikacije in odločanja glede planov, ki jih bo podjetje prevzelo, da bi doseglo strategije, pri tem pa mora upoštevati zunanje vplive okolja. Strateško planiranje opravljajo višje ravni v podjetju in vključuje cilje celotne organizacije. Informacije zbira iz okolja in analizira obstoječe poslovanje podjetja. Naloge so predvsem analitične, informativne in svetovalne narave.

Naloge kontrolinga na področju strateškega planiranja so prognoze in ocene v zvezi z izbiro kupca, tržišč in potencialov, s katerimi bo razpolagalo podjetje. S pomočjo analize tržišča in okolja oblikuje strateške plane podjetja. Sem sodijo številne planske naloge, ki jih ne opravlja kontroler, ampak skrbi, da se le-te opravijo in da podjetje pride do strateških planov. Najbolj značilne tehnike analiziranja in prognoziranja, ki služijo strateškemu planiranju so: analiza konkurence, analiza tržišča, analiza potencialov (proizvodne zmogljivosti, kadri, finance, surovine, prodajne poti), analiza življenjskega ciklusa proizvoda, portfolio analiza.

Strateško planiranje je osnova za izdelavo operativnih planov.

Pri operativnem ali letnem planiranju gre za načrtovanje uspeha in finančnega položaja. V zvezi z uspehom planiramo prodajo, prihodke, stroške, odhodke in poslovni izid. V zvezi s finančnim položajem pa plačilno sposobnost, likvidnost in sestavo ter skladnost sredstev in obveznosti do virov. Informacije za letno planiranje prihajajo iz notranjega okolja podjetja, največ iz računovodstva.

Operativni plan postavlja naloge in cilje za celotno podjetje in za posamezna področja poslovanja ter za posamezne organizacijske enote. Naloga kontrolerja na področju operativnega planiranja je, da uskladi delne plane, opredeli pristojnosti in roke za izdelavo in za uresničitev planov ter da vzpostavi integracijo delnih planov v celovit operativni plan podjetja. Temeljne naloge letnega planiranja:

- oblikovanje koncepta obračuna stroškov, poslovnega uspeha in izdelava kalkulacij,
- pripravljanje podlag za oblikovanje načrtov podjetja,
- usklajevanje aktivnosti pri oblikovanju predračunov in načrtov,
- sodelovanje pri uresnitvi informacijskega sistema,
- preprečevanje in reševanje konfliktov v procesu načrtovanja.

Najpogosteje uporabljeno orodje pri letnem planiranju je *predračun*. Predračun je slika prihodnjega delovanja organizacije v vnaprej opredeljenem obdobju (Turk, Kavčič & Kokotec Novak, 2003, str. 212). Kategorije v predračunu so izražene vrednostno in so ponavadi so pripravljene za obdobje enega leta. Skoraj vsa podjetja, razen tista najmanjša, pripravijo letni predračun. Pomembno je, da posamezne službe v podjetju sodelujejo pri sestavi le-teh, pri tem pa ima funkcija kontrolinga vlogo koordinatorja med temi službami. Nekatera podjetja letni proračun opredelijo kot profitni plan, če prikazuje planirane dejavnosti, ki jih bo posamezno mesto odgovornosti prevzelo z namenom doseči profitni cilj.

2.7.2 NADZIRANJE

Nadziranje ali kontroliranje obsega primerjanje uresničenih izidov z načrtovanimi, ugotavljanje razlik in sprejemanje ukrepov za odpravo razlik.

Kontroler skrbi, da so povsod uvedene interne kontrole in da deluje interna revizija (v upravljalnem, informacijskem in izvedbenem delu poslovanja). Pri internih kontrolah se srečujemo z ugotavljanjem odmikov pri obravnavanju podatkov, oblikovanju informacij in pri drugih procesih ter stanjih. Pri izvajanju kontroliranja je temeljna zadolžitev kontrolerja opazovanje signalnega sistema in opozarjanje odgovornih oseb, ki ne delujejo v skladu s postavljenimi merili in dovoljenimi odmiki (Koletnik, 1996, str. 45).

Temeljni cilj kontrolinga pri nadziranju je zagotoviti poslovanje v skladu z zamišljenim. Pri tem se ugotavljajo velikosti odmikov ter vzroki odstopanj od zelenih rezultatov, temu sledi potrebno ukrepanje za odpravo le-teh. To je t. i. povratna (ang. *feedback*) kontrola – kontrola na zastavljenih načrtih. Ker pa v okolju lahko pride do nepričakovanih sprememb, je zato priporočljiva preventivna oz. strateška (ang. *feedword*) kontrola, ki omogoča zgodnje odkrivanje nevarnosti znotraj podjetja – vloga kontrolinga pri strateškem nadziranju.

Pri operativnem nadziranju pa je naloga kontrolinga proučevanje odmikov. Čeprav se vedno bolj uporabljajo nedenarno izraženi kazalniki za merjenje uspešnosti poslovanja podjetja, je glavna vsebina predračuna še vedno izražena vrednostno (Turk, Kavčič & Kokotec Novak, 2003, str. 213). Odmike lahko ugotavljamo le, če so cilji izmerjeni, najboljši standard za primerjavo z doseženim pa je previdno pripravljen predračun. Mesečna odstopanja od plana se uporabljajo za kontrolo ciljev med letom, odstopanja na letni ravni pa za ocenjevanje posameznega mesta odgovornosti in njegovega managerja.

Analiza odstopanj med dejanskimi in planiranimi rezultati lahko:

- pomaga identificirati problem, ki potrebuje nadzor,
- odkrije neizkoriščene možnosti, ki niso predvidene v planu,
- odkrije, da je bil plan na nek način nerealen.

2.7.3 ANALIZIRANJE

Analiziranje je vključeno tako v procesu načrtovanja kot v procesu nadziranja. Na podlagi primerjanja podatkov v računovodskih predračunih in obračunih je zasnovano presojanje ugodnosti in oblikovanje predlogov za izboljšave pri poslovnih procesih in stanjih (Turk, Kavčič & Kokotec Novak, 2003, str. 76).

Pri analiziranju gre za ekonomski vidik nadziranja poslovanja, kjer presojamo ekonomske vzroke in posledice odstopanj od zadanih ciljev in nalog. Idealni kontroling bomo imeli takrat, ko bo vsaka organizacijska enota oz. odločitvena raven v podjetju razpolagala z instrumenti za usmerjanje in uravnavanje svojega dela. Ti instrumenti so mišljeni kot

operativne in strateške analitske informacije o preteklih dogajanjih, ugotovljenih problemskih situacijah in o domnevnih rešitvah za odpravo neugodnih situacij, ki se kažejo v negativnih odklonih od planiranih procesov ali stanj.

Rozman deli delo kontrolerja pri izvajanju analize poslovanja na (Podnar, 2006, str. 23):

1. Opazovanje obstoječega stanja, ki se začne z zbiranjem informacij o poslovanju podjetja kot celote, po poslovnih funkcijah in po proizvodnih prvinah. Kontroler vpiše vse zbrane podatke v vnaprej pripravljene tabele in jih primerja s preteklim poslovanjem, planom ali pa s poslovanjem podobnega podjetja. Na ta način ugotavlja odstopanja, ki so lahko pozitivna, kar predstavlja prednost, ali negativna, pri čemer govorimo o problemih. Sledi ugotavljanje vzrokov zanje, s čimer se začne druga faza.
2. Diagnoza poslovanja se ukvarja z iskanjem vzrokov za ugotovljena odstopanja. Pri tej fazi kontroler sodeluje s poslovodjo, ki običajno bolje pozna možne vzroke za odstopanja.

2.7.4 INFORMIRANJE

Posledica analize poslovanja so kontrolna (nadzorna) poročila, ki so pogosta uporabljena kot osnova za nadzor. Le-ta ne vsebujejo samo računovodskih informacij, ampak tudi neračunovodske, saj vodilne v podjetju zanimajo tudi tržni delež podjetja, kakovost proizvodov, razvoj panoge, značilnosti in znanje zaposlenih ... Izhajajo iz analiz, ki primerjajo dosežene rezultate s planiranimi, in poskušajo opisati in razložiti nastala odstopanja.

Računovodska poročila se pripravijo za različne ravni vodenja, ki so bistvene za načrtovanje, usklajevanje, nadziranje ... To so poslovodna računovodska poročila, ki so namenjena notranjim uporabnikom in se od finančnih računovodskih poročil razlikujejo v tem, da se pripravljajo bolj pogosto – mesečno, tedensko, lahko tudi dnevno. Višjim ravnem kot so namenjena ta poročila, bolj so zgoščena, informacije pa so manj podrobne.

Za poslovodstvo je pomembno, da se pripravijo informacije v obliki formalnih poročil, za katera je zadolženo računovodstvo odgovornosti. Največkrat se pripravijo tri vrste formalnih poročil (Hočevar, 1995, str. 173–174):

- informacijska poročila, ki poslovodstvo sproti obveščajo o tekočem poslovanju;
- poročila o ekonomski uspešnosti poslovanja (ang. *economic performance reports*), ki so osredotočena na analiziranje uspešnosti poslovanja mest odgovornosti kot ekonomske celote (npr. izkaz uspeha dobičkovnega mesta odgovornosti);
- poročila o osebni uspešnosti poslovanja oz. nadzorna poročila (ang. *personal performance, control reports*), ki kažejo uspešnost delovanja poslovodij v primerjavi z nekim standardom; nadzorna poročila se pripravljajo na podlagi

informacij računovodstva odgovornosti in jih je zato potrebno podrobneje predstaviti.

Glavna vsebina nadzornih poročil je primerjava med uresničenim in predračunskimi rezultati poslovanja mesta odgovornosti, in sicer tako, da se odkrijejo razlogi za nastanek odmika. V vsakem poročilu morajo biti tri vrste informacij:

- informacije o uresničenih rezultatih poslovanja,
- informacije o pričakovanih rezultatih glede na prevladujoče okoliščine poslovanja,
- informacije za nastanek odmika med uresničeno in pričakovano izvedbo poslovanja.

Poročila morajo biti prilagojena uporabnikom. Poročila, ki prihajajo iz računovodstva, so preveč prilagojena potrebam sestavljalca in so preveč računovodsko obarvana. Prejemnike poročil morajo motivirati za podatke in sprejem odločitev, ki izhajajo iz njih. Informacije kontrolerja morajo njihovi uporabniki vključevati v svoje delo in jih uporabljati. Dovršenost kontrolerjevega dela mora vsebovati naslednje elemente:

- alternative ne le predstavlja, ampak nekatere izmed njih tudi priporoča,
- ne poroča samo o podatkih, temveč motivira za njihove posledice,
- ne pregleduje samo prispevkov za kritje, temveč jih usmerjeno vključuje v prihodnje plane,
- zavzema se za uresničevanja praga donosnosti, in ne samo za njen izračun.

Informacijski sistem mora delovati tako, da zbrane podatke obdela ter jih preoblikuje v informacije, ki morajo biti prilagojene potrebam uporabnikov. Služba kontrolinga je odgovorna za izgradnjo kakovostnega in zanesljivega informacijskega sistema. Naloga kontrolerja pa je, da sodeluje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju le-tega, saj s tem nudi vodstvu optimalno podporo pri odločanju.

Informacijski sistem je osnova za merjenje uspešnosti – povezan je z vsemi poslovnimi aktivnostmi podjetja, zato je pomembno, da se prilagaja različnim poslovnim procesom in ne obratno (Debeljak, 1998, str. 11).

3 POMEN RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ ZA POTREBE KONTROLINGA

Računovodstvo v podjetju delimo na finančno in stroškovno računovodstvo. Finančno računovodstvo spremlja poslovne dogodke z drugimi, zunanji partnerji in za njih pripravlja podatke in informacije. Stroškovno računovodstvo pa spremlja poslovne dogodke znotraj organizacije ter jim zagotavlja podatke in informacije kot podlago za odločanje. Iz teh dveh vrst računovodstva pa izhaja poslovodno računovodstvo.

Poslovodno računovodstvo ni posebna vrsta računovodstva in ni tretja vrsta računovodstva, ampak je tisti del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije, potrebne pri odločanju v sklopu posamezne organizacije. Sestavljeno je iz dveh delov (Turk, Kavčič & Kokotec Novak, 2003, str. 23–24):

- iz dela, v katerem se oblikujejo predračunske informacije, potrebne za sprejemanje odločitev pri načrtovanju in pripravljanju izvajanja in
- iz dela, v katerem se oblikujejo obračunske informacije, potrebne za sprejemanje odločitev pri načrtovanju in pripravljanju izvajanja.

Za potrebe vodstva podjetja so pomembne računovodske in neračunovodske informacije. Vendar so informacije, ki jih zagotavlja računovodski sistem podjetja, bistvena sestavina informacij za odločanje o načrtih ter presojanje uspešnosti poslovanja. Hočevar pravi, da mora dobra računovodska informacija imeti vsaj naslednje značilnosti (2003, str. 5–6):

- biti mora primerna, kar pomeni, da mora biti prilagojena potrebam pri odločanju; to zahteva tako od pripravljalcev informacij kot tudi od uporabnikov informacij (poslovodij), da sodelujejo pri oblikovanju informacij;
- biti mora pravočasna in točna;
- ustreznost pomeni, da morajo prave informacije dobiti pravi ljudje; praviloma velja, da bolj ko so informacije namenjene vrhnjemu poslovodstvu, bolj morajo biti zgoščene in manj pogoste (npr. mesečne).

Za preoblikovanje podatkov v informacije in njihovo pravočasno posredovanje je potreben učinkovit informacijski sistem. Njegov osrednji del predstavlja računovodski informacijski sistem, ki vrednostno spremlja in proučuje pojave, povezane s poslovanjem poslovnega sistema. V multinacionalnem podjetju je potrebna vzpostavitev optimalnega računovodskega informacijskega sistema, ki bo zagotavljal, da bodo vse organizacijske enote prispevale informacije v obliki različnih poročil (Hočevar, 1995, str. 215).

3.1 RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE V ODVISNIH PODJETJIH

Slovenski računovodski standard 20 (SRS, 2006) opredeljuje računovodsko predračunavanje kot obdelovanje v denarni in naravni (nedenarni) merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo denarne in v naravnih enotah izražene podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih, stroških ter prejemkih in izdatkih.

Rezultat računovodskega predračunavanja (ang. *budgeting*) je računovodski predračun, ki je podlaga za sprejemanje poslovnih odločitev pri načrtovanju kot odločevalnem področju nalog. Pomembno je, da pri njegovi pripravi sodelujejo ustrezni organi in strokovne službe (računovodstvo). Predračuni morajo biti skrbno pripravljene in realni – lahko se pojavi nevarnost postavljanja prenizkih oz. previsokih ciljev. Predračuni morajo biti pregledani in

odobreni s strani ustreznih organov. Z njihovim sprejetjem se lokalno poslovodstvo zaveže k doseganju ciljev, ki so postavljeni v predračunu.

Končni izid procesa predračunavanja je celostni predračun organizacije (ang. *master budget*), ki se pogosto imenuje tudi predračun poslovnega izida. Sestoji iz dveh glavnih delov (Turk, Kavčič & Kokotec Novak, 2003, str. 216):

- celostni poslovni predračun (ang. *operating budget*) obsega predračun prihodkov, stroškov poslovanja, spremembe zalog in drugih predračunov, pomembnih za ocenjevanje prihodnjega poslovanja organizacije;
- celostni finančni predračun (ang. *financial budget*) obsega predračun sredstev, obveznosti do virov sredstev, kapitala, prejemkov, izdatkov in druge predračune, pomembne za celovito obvladovanje delovanja organizacije kot enote financiranja.

Celostni poslovni predračun ali predračun poslovanja se prične s predračunom prodaje, ker vpliva na skoraj vse dele predračuna, na poslovnega in finančnega. Razlog za to je v količini prodaje določenega izdelka, ki vpliva na količino potrebnih zalog, stroške materiala, delovno silo, potrebne storitve za opravljanje dejavnosti, na predračun prejemkov in izdatkov, na investiranje ipd.

3.2 POSEBNOSTI PREDRAČUNAVANJA PRI ODVISNIH PODJETJIH V TUJINI

Prvo vprašanje, ki se pojavi pri sestavljanju predračuna je, v kateri valuti mora biti pripravljen. Odvisno podjetje v tujini lahko pripravi predračun v domači valuti, v valuti obvladujočega podjetja ali pa valuti neke druge države. Najboljše bi bilo, če bi vse enote multinacionalnega podjetja pripravile predračune v enaki valuti, saj je tako lažje konsolidirati predračune celotne organizacije in s tem povezano nadziranje doseganja postavljenih ciljev. Problem pa se pojavi, ker lahko nastanejo odmiki zaradi sprememb deviznega tečaja.

Drugi dejavnik, ki vpliva na sestavo predračunov, so prenosne (transferne) cene. To so cene proizvodov, dobrin in/ali storitev, ki si jih izmenjujejo različna mesta odgovornosti, kar je v multinacionalnem podjetju pogost pojav. Prenosna cena vpliva na dobičkonosnost obeh mest odgovornosti; za eno predstavlja strošek, za drugo pa prihodek, zato jih je potrebno upoštevati tudi pri predračunih.

Predračun je povezan s sistemom nagrajevanja, ki je odvisno od doseganja predračunskih ciljev. Vsak poslovodja posameznega mesta odgovornosti mora pripraviti predračun za svojo enoto. Na podlagi le-tega se ocenjuje uspešnost posameznega odvisnega podjetja v tujini in uspešnost njihovih poslovdij. Če se poslovodja dobičkovnega mesta odgovornosti odloča o vrsti proizvodov in storitev, načinu proizvodnje in vložkih ter o cenah, količinah in načinu prodaje, ni težav pri ugotavljanju uspešnosti mesta odgovornosti poslovodje. Problem se pojavi pri prenosnih cenah, kjer poslovodja nima več take pristojnosti (Zaman, 2003, str. 116).

Pri planiranju moramo upoštevati tudi dejstvo, da se zunaj domicilne države pojavijo nove spremenljivke, kot so kulturne, politične in ekonomske razlike. Zaradi velike oddaljenosti med centrom in podružnico se lahko pojavijo problemi pri komunikaciji, logistiki (večji transportni stroški) in daljših nabavnih rokih. Na slabo komunikacijo vpliva tudi izobrazba poslovođje; zaradi neznanja tujega jezika in njegove kvalitete dela. V takih primerih je potrebno, da se predračuni v odvisnih podjetjih, ki delujejo v okolju, različnem od domačega, večkrat preverjajo in vrednotijo (Evans, Taylor & Holyman, 1994, str.353).

Za odvisna podjetja je značilno tudi dejstvo, da je predračun kot standard lahko slab kazalnik uspešnosti, če posluje v nestabilnem poslovnem okolju. Takrat se doseženi rezultati lahko primerjajo z lanskimi doseženimi rezultati ali se kot standard uporabijo podatki drugega podjetja ali panoge.

4 PREDSTAVITEV MULTINACIONALKE AUTOGRILL

4.1 ZGODOVINA SKUPINE AUTOGRILL

Začetek Autogrilla beležimo že leta 1928 z odprtjem znane kavarne Bar Motta v centru Milana, ki je hitro postal pomemben kraj druženja za njihove prebivalce. To je bil prvi korak v procesu, ki je s širjenjem, združitvami, privatizacijo in prevzemi po Evropi in Ameriki pripeljal do ustanovitve največjega podjetja na svetu, ki potnikom ponuja kvalitetno gostinsko storitev in trgovske izdelke.

Prvi prototip restavracije za potnike je bil majhen kiosk, odprt leta 1949, na avtocesti Milano – Navarra. Isti kiosk se je leta 1962 razvil v moderno zgradbo, imel je obliko mostu in je povezoval oba avtocestna pasova ter se preimenoval v Autogrill Pavesi.

Leta 1977 so se tri pomembna italijanska podjetja – Pavesi, Motta in Alemagna – združila v novo podjetje Autogrill S.p.A., prevzeto s strani živilskega podjetja SME, ki je kotiralo na borzi in je bilo v lasti državnega podjetja IRI. Leta 1995 je bilo podjetje SME privatizirano, z njim pa tudi Autogrill S.p.A, ki je bil v tem času že osredotočen na prevzeme določenih podjetij v tujini. Pred privatizacijo je že imel v 100% lasti francosko podjetje Les 4 Pentes in v 50 % lasti špansko podjetje Procace. Autogrill S.p.A., nadzirano s strani Edizione Holding, je leta 1997 prvič kotiralo na milanski borzi.

Privatizacija je bila za Autogrill ključnega pomena, saj je omogočila večjo prepoznavnost podjetja in agresivno strategijo rasti. Med letom 1997 in 1998 se je Autogrill S.p.A. širil še po drugih evropskih državah s prevzemom različnih podjetij, kot so Sogerba, AC Restaurant, Winerwald A in Winerwald D.¹¹Vsa podjetja so ponujala gostinske storitve in trgovske izdelke.

¹¹ Sogerba je francosko podjetje, AC Restaurant se nahaja v Belgiji in na Nizozemskem, Winerwald A v Avstriji in Winerwald v Nemčiji. Autogrill ima vsa 4 podjetja v 100% lasti.

Želja po rasti in širitvi svoje mreže je bila vedno večja, zato so se odločili za diverzifikacijo poslovanja – začeli so se zanimati še za letališča. Leta 1999 s prevzemom Host Marriott Services¹², Autogrill postane pravi internacionalni koncern. To omogoči podjetju popoln nadzor nad HSMHost, ki je prisotno na skoraj vseh največjih letališčih v Severni Ameriki, in je lastnik več kot 250 blagovnih znamk, kot so Burger King, Pizza Hut, Starbucks Coffee, Sbarro ...

Autogrill S.p.A. širi svoje poslovanje in znanje še dlje, in sicer postane 85 % lastnik podjetja Receco, ki ponuja svoje storitve na železniških postajah, ter prevzame SMSI Travel Centers INC, ki ponuja svoje storitve na dveh glavnih kanadskih avtocestah. V istem obdobju postane še 100 % lastnik Anton Airfood Inc. – tretje največje gostinske družbe, ki ponuja storitve na letališčih v Severni Ameriki.

Leta 2005 vstopi v joint-venture s podjetjem Altadis¹³ in skupaj prevzamejo podjetje Aldeasa S.A., največje špansko podjetje na področju trgovine na drobno in »duty-freejev«¹⁴, ki sodi tudi med največja svetovna podjetja na tem področju (najdemo ga na Iberskem polotoku, v Južni Ameriki, Severni Afriki in na Bližnjem Vzhodu). Istega leta pride do nakupa 49,9 % deleža Steigenerberger Gastronomie G.m.b.H, ki ponuja gostinske storitve na frankfurtskem letališču. Širitev po evropskih letališčih se nadaljuje pod vodstvom HMSHost Europe z novimi lokacijami v Madridu, Palmi de Mallorci, na Dunaju, Corku in v Stockholmu. Končno se istega leta Autogrill pojavi tudi v Sloveniji, ki ima do sedaj v lasti pet lokacij po naših avtocestah.

4.2 AUTOGRILL D.O.O.

Italijanska družba Autogrill S.p.A. je na podlagi dogovora z Družbo za avtoceste RS (DURS) in družbo OMV Slovenija d.o.o. sklenila dolgoročni dogovor na področju izgradnje oz. obratovanja gostinskih objektov na petih avtocestnih bencinskih servisih družbe OMV Slovenija d.o.o. za obdobje dvajsetih let.

Odločitvi Autogrilla za vstop na slovenski trg je v veliki meri botrovalo tudi močno prepričanje v velike razvojne potenciale slovenske avtocestne mreže z dvema avtocestnima voziščema. Še posebej gre za tisti del avtocestne osi, ki predstavlja pomemben del t. i. petega koridorja in je tako glavna povezava z ostalimi članicami EU in državami, ki izven EU.

Decembra 2005 je odprla svoje prve tri lokacije, in sicer na postajališčih Lukovica, Dobrenje Zahod in Dobrenje Vzhod. V maju 2006 se je odprla četrta lokacija na Šempasu (Vogrsko), mesec dni kasneje pa še zadnja lokacija Mokrice pred mejnim prehodom Obrežje. Zaradi slabih rezultatov na lokaciji Dobrenje Vzhod so jo zaprli po dveh letih

¹² Vodilno podjetje v Ameriki v sektorju gostinstva in trgovine za potnike.

¹³ Altadis sodi med največja evropska podjetja na področju logistike in tobaka.

¹⁴ Beseda »duty free« pomeni trgovino, pristo carine oz. brez vračunanega davka.

obratovanja. Na podlagi dogovora z OMV–jem, podjetje posluje v lastnem imenu za lasten račun samo na postajališču Mokrice, na vseh ostalih pa v svojem imenu za tuj račun.¹⁵

Sedež družbe (ang. *headquarter*)¹⁶ se nahaja v Ljubljani, kjer opravlja svoje delo vodja prodaje za Slovenijo. V roku dveh let načrtujejo otvoritev vsaj še ene lokacije, na Lukovici pa izgradnjo novega, večjega objekta z večjo ponudbo gostinskih storitev in trgovskih izdelkov.

Ponudba na lokacijah poleg tipičnih lokalnih jedi vključuje tudi italijanske specialitete, med drugim pa ponuja tudi priljubljene jedi iz programa Acafe, Spizzico in Aldente.

4.3 SKUPINA AUTOGRILL

Podjetje Autogrill je največji ponudnik gostinskih storitev in trgovskih izdelkov za ljudi, ki potujejo in je ena najbolj »internacionaliziranih« italijanskih družb na svetu. Prisotna je v 42–ih državah, zaposluje 66.820 ljudi, upravlja 5.300 prodajnih mest na več kot 1200 lokacijah za 890 milijonov potrošnikov na leto. Podjetje je v letu 2007 ustvarilo promet v višini 4,9 milijarde evrov (23,7 % več kot v letu 2006), od tega je bilo doseženih 40 % v Severni Ameriki in prav toliko v Evropi, ostalih 20 % pa po ostalem svetu. Vrednost novih prevzemov je znašala 625 milijonov evrov. Prevzemi v Severni Ameriki, Evropi in samostojne enote Aldease, so prispevali k 12,4 % rasti .

Autogrill posluje večinoma na podlagi koncesij, saj si s tem omogoča planiranje svojih dejavnosti srednjeročno in dolgoročno ter vrednotenje vplivov posameznih ekonomskih ciklov. Njihova strategija razvoja je osredotočena na podaljšanje obstoječih pogodb, povečanje prometa na lastnih lokacijah in seveda na sklenitev novih pogodb. Prevzem podjetja, ki ima že v lasti eno ali več koncesij ali pa sklenitev joint–venture s podobnim podjetjem, so opcije, ki olajšajo in pospešujejo vstop v nove trge in sklenitev novih pogodb.

Že več let je podjetje Autogrill največji ponudnik gostinskih storitev in trgovskega blaga na avtocestah po Evropi in v ZDA, vendar je tudi svetovni vodja (ang. *leader*) na letališčih. Njegova prodajna mesta najdemo še na železniških postajah, v trgovskih centrih, na sejmih in v nekaterih večjih mestih.

S portfeljem, ki vsebuje več kot 350 internacionalnih, nacionalnih in lokalnih blagovnih znamk, ki jih upravlja neposredno ali preko licenciranja, skupina Autogrill posluje v dveh sektorjih:

- v gostinstvu, ki predstavlja t. i. »zgodovinsko« dejavnost podjetja,
- v trgovini na drobno, ki ima vedno večji pomen od prevzema podjetij Aldeasa in Alpha Group.

¹⁵ Autogrill d.o.o. posluje za podjetje OMV Slovenija.

¹⁶ »Headquarter« ali na kratko »HQ« je mesto, ki ga nadziramo.

Njihove glavne blagovne znamke v gostinstvu so: Ciao, l'Alize, Acafe, Spizzico, Starbucks Coffee, Pizza Hut, Burger King, Segafredo ...

Glavne blagovne znamke v trgovini na drobno pa: Glorious Britain, Fossil, Beauty Free, Fashio & Fun, Aldeasa, Sirport Shopping ...

4.4 STRATEGIJA IN CILJI PODJETJA

Strategija podjetja je pomembna za njegovo dolgoročno (strateško) planiranje. Pomembno je, da se določi temeljne cilje celotnega podjetja, na podlagi katerih pa cilje na posameznih področjih delovanja podjetja.

Cilj podjetja kot celote je še dodatno povečanje njihovega tržnega deleža pri ponujanju storitev za potnike tako v gostinstvu (ponudba hrane in pijače) kot v trgovini (duty free in trgovina na drobno). Strategija podjetja kot celote vključuje:

- okrepitev konkurenčne prednosti na že obstoječih lokacijah;
- neprestano spremljanje novih trgov, kjer se delež potniškega prometa zelo povečuje, da ne bi izpustili priložnosti vstopa in/ali razvoja;
- spremljanje rasti in razvoja na novo prevzetih podjetij preko novih prevzemov in investicij.

Strategije celotnega podjetja se razdeli na delne dolgoročne cilje po posameznih področjih poslovanja:

1. Letališča:

- večja ekspanzija gostinske dejavnosti po evropskih letališčih,
- okrepitev trgovine na drobno na svetovni ravni,
- vrednotenje in eventualno sledenje možnostim razvoja v Aziji, Južni Ameriki in na bližnjem Vzhodu.

2. Avtoceste:

- povečanje prisotnosti v Evropi in Severni Ameriki,
- vrednotenje možnosti razvoja na specifičnih področjih (npr. v centralno-vzhodni Evropi).

3 Železniške postaje:

- analiza dinamike in razvoja železniškega prometa v Evropi.

Poslanstvo podjetja je ponuditi potnikom kvalitetno storitev v gostinstvu ter trgovske izdelke, pri tem pa ustvariti vrednost za vse povezane osebe, z upoštevanjem kulturnih razlik in upoštevanjem okolja.

4.5 ORGANIZACIJSKA STRUKTURA PODJETJA

Skupina Autogrill je sestavljena iz poslovnih enot, ki vodijo operativne posle – prodajo na določenem teritoriju, na podlagi centralizirano določenih ciljev in poti za njihovo doseganje. Lahko rečemo, da je njihov razvoj že v končni, globalni fazi, kjer je že ves svet njihov trg, velik delež prodaje je izven nacionalnih meja in poslovne enote v tujini so obravnavane kot dobičkovna in naložbena mesta odgovornosti.

Skupina Autogrill je prisotna na štirih območjih:

- območje Severne Amerike in Pacifika,
- območje Evrope, ki je razdeljen na Italijo in ostalo Evropo,
- Aldeassa,
- Alpha Group (podjetje v lasti ATG od 1.6.2007).

Organizacija, ki je odgovorna za poslovanje v Severni Ameriki in Pacifiku, je HMSHost s sedežem v Marylandu (ZDA). Na območju Evrope je poslovanje vodeno na podlagi različnih organizacij na določenih področjih (državah, regijah), ki pa imajo enotno koordiniranje pri internacionalnem poslovanju. HMSHost Europe je enota, ki vodi poslovanje na letališčih. Alpha Group pa ponuja trgovske izdelke na letališčih in na letalih določenih letalskih družb.¹⁷ Na koncu pa še območje, kjer opravlja svojo dejavnost Aldeassa, ki poleg Španije, Južne Amerike in Bližnjega Vzhoda obratuje še na dveh novih področjih v Severni Ameriki (v Vancouverju in Atlanti). Slovenija sodi v območje ostale Evrope in v regijo centralno – vzhodne Evrope.

Temeljne organizacijske funkcije v skupini Autogrill so organizirane centralizirano – finance, tehnološko informacijska funkcija, notranja revizija, pravno svetovanje, kadrovska funkcija ...

4.6 ORGANIZACIJA KONTROLINGA V PODJETJU AUTOGRILL

Ker je podjetje Autogrill Slovenija premajhno, da bi imelo svoj lasten kontroling, je le-ta združen v oddelek kontrolinga na regijskem področju centralno – vzhodne Evrope. Tu se opravlja kontroling še za povezani družbi Autogrill Austria AG ter Autogrill Czech Sro.

Glavna naloga kontrolinga je zagotavljanje primernih finančnih podatkov, ki jih zahteva matično podjetje. Vodja kontrolinga tesno sodeluje z vodstvom iz oddelka Financ, administracije in davkov ter iz oddelka za Planiranje in kontroling. Istočasno pa mora neposredno poročati regijskemu managementu o vseh pomembnejših odločitvah pri izvajanju kontrolinga. Ker Autogrill kotira na milanski borzi, mora tudi njim poročati glavne finančne rezultate. Pri poročanju morajo upoštevati vse pravne in formalne zahteve, tako nacionalne kot mednarodne. Poleg zunanjega poročanja (delničarjem, davčnemu uradu

¹⁷ Letalske družbe s katerimi posluje Alpha Group so: Air New Zealand, Etihad Airways, Emirates, American Airlines, United Airlines ...

...), je pri kontrolingu bolj pomembno notranje poročanje (različnim ravnam managementa). Temeljna naloga kontrolinga je zato planiranje finančnih podatkov, njihovo vrednotenje ter, če je potrebno, prestrukturiranje ter ponovno planiranje. Notranji tok informacij je namenjen zagotavljanju finančne uspešnosti vseh tekočih procesov, planov ter drugih aktivnosti, ki podpirajo bodoče odločitve.

Večina podatkov za potrebe kontrolinga se pripravlja v različnih oddelkih v podjetju, od prodajnega do računovodskega. Oddelek kontrolinga pa mora zagotavljati uspešnost in učinkovitost pripravljanja podatkov, informirati vodstvo o morebitnih napredkih ter na koncu povzeti rezultate ter jih posredovati matičnemu podjetju v obliki poročil. Istočasno pa so vsi procesi kontrolirani oz. revidirani še s strani oddelka notranje revizije, neodvisno od oddelka kontrolinga.

Za učinkovito delovanje kontrolinga je potrebno, da vsa podjetja v skupini Autogrill razpolagajo s kakovostnim informacijskim sistemom, ki bo pravočasno zagotavljal pomembne informacije za različne ravni odločanja. Predvsem je pomembno, da obstaja komunikacija med matičnim in odvisnimi podjetji za izmenjavo podatkov. Vsi sedeži oz. centri podjetji (v nadaljevanju HQ) po vseh državah imajo enak informacijski sistem in programe, s katerimi poslujejo.

TCPOS je vodilno podjetje v sektorju informacijske tehnologije, ki planira in realizira informacijske sisteme, aplikacijske rešitve ter digitalno infrastrukturo, ki so namenjeni podpori poslovnih strategij podjetij v sektorju gostinstva in njihovih prodajnih mest. Informacijski program TCPOS omogoča optimizacijo vseh ključnih funkcij poslovanja, od operativnih procesov posameznega prodajnega mesta do analitičnih in kontrolnih aktivnosti za katere so pristojni HQ-ji. Sistem omogoča tudi pregled vseh transakcij glede na datum, uro, prodajalca, blagajno, prodajno mesto ter spremembo prodajnih cen in dodajanje novih artiklov. Podatki o prodaji so lahko centralno konsolidirani za pripravo poglobljenih analiz ter poročil, pomembnih za poslovanje.

HYPERION FINANCIAL MANAGEMENT SYSTEM 9 (v nadaljevanju Hyperion) je obsežna programska rešitev, ki omogoča varen dostop do določenih spletnih aplikacij. Omogoča delovanje skozi varno mrežno povezavo in zaščito podatkov podjetja. Uporablja se ga za planiranje, nadziranje, analiziranje in poročanje managementu, torej je primeren za opravljanje vseh štirih temeljnih aktivnosti kontrolinga. Je kakovostna in zanesljiva programska oprema, ki omogoča hitro zaključevanje in pripravo poročil o različnih finančnih rezultatih.

4.7 PLANIRANJE

V Autogrillu je planiranje zelo zapleten in dolgotrajen proces, saj je razdeljen na dolgoročno (strateško), srednjeročno, kratkoročno (letno) planiranje ter na kvartalne napovedi. Pri tem se uporabljajo različna orodja planiranja.

Dolgoročno ali strateško planiranje zajema desetletno obdobje. Dolgoročni plan izdelava oddelek za planiranje in kontroling v Milanu in je predvsem osredotočen na cilje celotne skupine. Mednje sodijo plani za posamezne regije, za določene prodajne kanale (avtoceste, letališča, trgovske centre in železniške postaje) ter plani za posamezne vrste poslovanja (trgovino, gostinstvo). Dolgoročni plani so sestavljeni v skladu s strategijami celotnega podjetja.¹⁸

Srednjeročni plani zajemajo obdobje do treh let in so izdelani za vsako podjetje posebej. V našem primeru je triletni plan izdelan s strani managementa Autogrilla d.o.o. Pri tem uporabljajo orodja kot so analiza trga, analiza konkurence, SWOT analiza, razvoj poslovanja, naložbe v osnovna sredstva ter akcijske plane. Planiranje je organizirano od spodaj navzdol, za vsako prodajno mesto je potrebno planirati prihodke in glavne vrste stroškov.¹⁹ Ta plan je še posebej namenjen točno določenim projektom v posameznih podjetjih (npr. nove naložbe v že obstoječe lokacije). Zato morata plan bilance stanja in denarnega toka odražati finančno podporo zastavljenih projektov. Pri srednjeročnih planih sodelujeta in pomagata tudi regijski management ter oddelek kontrolinga. Končna verzija je predstavljena kontrolingu matične družbe, ki lahko plan potrdi ali pa zavrne. Zadnje čase se srednjeročni plani vedno bolj predložijo v vpogled bankam, zato so lahko osnova za financiranje s strani tretjih oseb.

Kratkoročni oz. operativni plani so namenjeni glavnim aktivnostim v podjetju. Najbolj uporabljeno orodje, tako kot v večini drugih podjetjih, je predračun. Predračunavanje je zelo širok proces, saj morajo biti predračuni finančnih poročil pripravljene za eno leto vnaprej (za poslovno leto, ki traja od januarja do decembra) in so zelo podrobni. Proces pripravljanja predračunov se prične že septembra, najkasneje konec decembra pa mora biti potrjen. Osebe, ki so vključene v proces predračunavanja pri Autogrillu d.o.o. so lokalni operativni management, oddelek kontrolinga ter regijski management. V septembru se zberejo glavni nacionalni ter mednarodni makroekonomski indikatorji (rast BDP-ja, inflacija ...), ki so v pomoč pri pripravi planov. V oktobru lokalni operativni management skupaj z oddelkom kontrolinga prične s planiranjem za prihodnje leto. Najprej se predstavijo možne različice planov, ki se predebatirajo z regionalnim managementom. Tu se sprejmejo le odločitve glede glavnih ciljev, kot sta prodaja in dobiček. Bolj podrobni plani in aktivnosti pa so načrtovani samo s strani operativnega managementa ter kontrolinga. Nekateri predračuni morajo biti razdeljeni dnevno oz. tedensko, me drugim bruto in neto prodaja, opravljene delovne ure, število izdanih računov. Na mesečni ravni pa se pripravijo predračuni ostalih operativnih stroškov, stroškov materiala in trgovskega blaga ter stroškov delovne sile. Oddelek kontrolinga sam pripravi plane za najemnine, amortizacijo, finančne prihodke in odhodke ter licenčnine. Operativni managerji in kontrolerji skupaj planirajo tudi število zaposlenih, kontrolerji pa sami pripravijo plane mesečne bilance stanja in denarnega toka. Planu so postavljeni na osnovi kalkulacij, preteklih podatkov in statističnih indikatorjev.

¹⁸ Glej poglavje 4.4

¹⁹ Vsako prodajno mesto je obravnavano kot dobičkovno mesto odgovornosti.

Ko so vsi plani definirani in sprejeti, morajo na koncu oddelki kontrolinga razdeliti še podatke v posebno poročevalno orodje, ki se imenuje ARP (ang. *Autogrill Reporting Package*), ki je vstavljen v Hyperionu. To se ponavadi zaključi konec decembra. Predračuni so namenjeni primerjanju letnih aktualnih podatkov s strani managementa. Tudi revizorji velikokrat primerjajo rezultate z originalnimi plani.

Na koncu pa nam ostanejo še napovedi, ki morajo biti predložene vsako tromesečje. To so finančne dopolnitve rezultatov na mesečni (izkaz poslovnega izida) ter na letni ravni (bilanca stanja ter denarni tok). Napovedi razvije oddelek kontrolinga, kjer se upošteva tekoče trende in zato lahko spremenijo prvotno sprejete predračunske podatke, vendar mora biti to potrjeno s strani generalnega direktorja.

4.8 PRIPRAVA PODATKOV IN POROČIL ZA POTREBE KONTROLINGA

Vsa odvisna in povezana podjetja v skupini Autogrill pripravljajo podatke za potrebe kontrolinga v Hyperionu. Za kontroling so pomembne predvsem računovodske informacije, zato poročila pripravlja zunanje računovodstvo, vendar v povezavi s managerjem – vodjo prodaje.

V Hyperion se vnašajo podatki in informacije kot so: bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, denarni tok, naložbe v osnovna sredstva, ključni dejavniki poslovanja, podatki o zaposlenih ter utemeljitve, zakaj je prišlo do odstopanj.

Priprava podatkov je že vnaprej datumsko določena za celotno poslovno leto. Tako se tedenska poročila pripravijo vsak prvi delovni dan po zaključku tedna, mesečna poročila morajo biti končana približno štirinajst dni po koncu vsakega meseca, kvartalna poročila pa konec tretjega oz. začetku četrtega tedna v naslednjem mesecu.

4.8.1 TEDENSKA POROČILA

Vsak teden operativni manager pripravi informacije o tedenski prodaji (ang. *weekly sales*). Podatke se vpisuje v vnaprej pripravljene excelovih tabelah, ki že vsebujejo podatke iz preteklega leta ter predračunske oz. planirane vrednosti. Vanje se vpisuje vrednosti neto prodaje, število izdanih računov ter število opravljenih delovnih ur po posameznih stroškovnih mestih – lokacijah. Če pride do večjih odstopanj, je potrebno na kratko razložiti, zakaj je prišlo do tega (npr. slabo vreme in zaradi tega manj prometa na cestah). Tedenski podatki so namenjeni regijskim managerjem.

V tabele se vnašajo le tekoči podatki, excel pa sam izračuna kakšna so odstopanja. Vrednost neto prodaje ter število izdanih računov dobi v programu TCPOS, medtem ko število opravljenih delovnih ur dobi od vodij posameznih lokacij. Isto poročilo se pripravi tudi na mesečni ravni (neto prodaja, število računov, število opravljenih delovnih ur) za potrebe računovodstva pri pripravi mesečnih in kvartalnih poročil.

4.8.2 MESEČNA POROČILA

Mesečno poročilo se pripravi v Hyperionu, ki je razdeljen na dva dela – finančna poročila ter ostala poročila. Poročila pripravi zunanje računovodstvo s pomočjo vodje prodaje, ki posreduje podatke o mesečni prodaji ter o nabavni vrednosti prodanega blaga (*ang.* COGS). Vendar mora v tem primeru tako prihodke kot stroške razdeliti na gostinstvo, trgovino ter na tobačne izdelke. Za mesečna poročila je značilno, da se skoraj vsi izkazi pripravijo kumulativno (od začetka poslovnega leta do zadnjega dneva meseca poročanja). Predračunski (planirani) podatki so vstavljeni s strani kontroling službe, podatke iz lanskega leta pa program prenese sam. Problem se je pojavil lani (2007), zaradi nove valute evra, saj so bili pretekli podatki v tolarjih in posledično napačna odstopanja.

Podjetje najprej pripravi finančna poročila.

1. Izkaz poslovnega izida (P&L)

Poročilo o izkazu poslovnega izida je razdeljeno na tri dele: na prihodke od prodaje, izkaz poslovnega izida po enotah ter izkaz poslovnega izida s povezanimi podjetji (*ang.* *Intercompany PL*).

Najprej je potrebno vnesti podatke o prihodkih od prodaje, ki jih razdelimo na gostinstvo, trgovino in tobačne izdelke (v tem primeru se jih ne vpisuje po posameznih lokacijah, ampak le skupno vrednost). To naredimo na mesečni ravni ter kumulativno od začetka poslovnega leta. Ko podatke shranimo, se avtomatsko prenesejo v izkaz poslovnega izida.

Pri izkazu poslovnega izida po enotah se izpolni tri tabele: za vse lokacije oz. stroškovna mesta skupaj (*ang.* *toll motorway*, v nadaljevanju TMW), za HQ ter za »nerazporejeni« izkaz poslovnega izida (*ang.* *not allocated*, v nadaljevanju NAL). Pri izkazu poslovnega izida za HQ in pri NAL nimamo nobenih prihodkov, ampak smo stroške.

Tako kot prihodke, tudi nabavno vrednost prodanega blaga (*ang.* *cost of goods sold*) razdelimo na trgovino, gostinstvo in tobačne izdelke. Ostali stroški poslovanja v Autogriillu d.o.o. so (v TMW in v HQ):

- stroški storitev in vzdrževanja osnovnih sredstev,
- transportni stroški,
- stroški čiščenja,
- stroški poštnine in telekomunikacij,
- stroški varovanja,
- potni stroški zaposlenih,
- stroški računalniških storitev,
- stroški študentskega servisa,
- stroški komunale,
- stroški najemnin,
- stroški pomožnega materiala,
- stroški nadomestnih delov za osnovna sredstva, drobni inventar,

- stroški plač in nadomestil,
- delodajalčevi prispevki od plač,
- ostali stroški povezani z zaposlenimi (regres, jubilejne nagrade),
- stroški amortizacije ...

Med t. i. nerazporejene stroške uvrščamo:

- odhodke od posojil, prejetih od bank – obresti,
- odhodke od obresti do povezanih podjetij,
- odhodke od obresti do dobaviteljev,
- izredne odhodke.

Ko vnesemo vse podatke v vse tri tabele je potrebno narediti kalkulacijo, da se podatki prenesejo v skupen izkaz poslovnega izida (ang. *Profit and Loss Total*).

Zadnji del pri izkazu poslovnega izida je izkaz poslovnega izida s povezanimi podjetji, kjer se vpiše strošek oz. prihodek, ki nastane zaradi sodelovanja s povezanimi podjetji v skupini. Pri Autogrillu d.o.o je to strošek vzdrževanja informacijskega sistema, kar je za Autogrill S.p.A prihodek.

2. Bilanca stanja

Pri bilanci stanja ni večjih posebnosti. Vnašamo samo skupno bilanco stanja, pozorni pa moramo biti na delitev terjatev in obveznosti do povezanih družb ter na ostale terjatve in obveznosti.

3. Denarni tok

Pri denarnem toku ni potrebno vpisati vseh vrednosti, saj se prenesejo iz drugih finančnih izkazov, tj. bilance stanja, izkaza poslovnega izida in naložb.

Poleg finančnih pročil vodstvo podjetja zanimajo še drugi pomembni podatki.

1. KPI – ključni dejavniki poslovanja (ang. *key performance indicators*)

Pri KPI-ju spremljamo dejavnike, ki jim posvečamo večjo pozornost in vplivajo na uspešnost poslovanja posameznega stroškovnega mesta. To so podatki o prodaji po posameznih lokacijah. Pri KPI-ju imamo dve tabeli. V prvi tabeli imenovani KPI po stroškovnih mestih (ang. *KPI by store*) vpisujemo vrednost prodaje končnim potrošnikom, vrednost prodaje brez naftnih derivatov,²⁰ celotne prihodke po lokaciji,²¹ COGS, stroške dela, stroške najemnine, stroške amortizacije, ostale stroške, število izdanih računov ter število delovnih ur. Program sam izračuna, kakšna so odstopanja od preteklega leta, kakšna je produktivnost in znesek povprečnega računa.

²⁰ Pri Autogrillu d.o.o. je vrednost prodaje končnim potrošnikom enaka vrednosti prodaje brez naftnih derivatov, ker se jih ne prodaja.

²¹ Med celotnimi prihodki se upošteva še določene prefakturirane stroške OMV-ju.

Druga tabela je »KPI – primerjava prihodkov od poslovanja« (ang. *KPI – comparable sales*). Tu se vpisujejo samo mesečni podatki o prodaji (končnim potrošnikom brez naftnih derivatov, celotna podaja).

V primeru, da je neka lokacija odprta na novo (manj kot leto dni) se jo vpisuje v drugi stolpec, saj jo ne moremo primerjati s preteklimi podatki.

2. Naložbe v osnovna sredstva (ang. *Capex*)

V tem delu Hyperiona je potrebno vnesti vrednost naložb, ki pa niso razdeljene po lokacijah, ampak jih delimo na investicije v že obstoječih lokacijah, investicije v HQ ter investicije v nove lokacije – za gradnjo. Tudi tu so vrednosti kumulativne.

3. Zaposleni

Vsak mesec se poroča, kolikšno je število zaposlenih. V Autogrillu d.o.o. je ena oseba zaposlena v HQ – tj. vodja prodaje – ter različno število zaposlenih na drugih lokacijah. Vsak mesec se poroča tudi o številu zaposlenih s polnim delovnim časom ter številom zaposlenih z deljenim delovnim časom, povprečno mesečno število zaposlenih ter povprečno letno število zaposlenih (od začetka poslovnega leta).

4. Lokacije:

Vpisujejo se sledeči podatki:

- število lokacij, ki obratujejo več kot leto dni,
- število lokacij, ki obratujejo manj kot leto dni,
- število lokacij, ki ne obratujejo manj kot leto dni.

4.8.3 KVARTALNA POROČILA

Za vsako tromesečje je potrebno pripraviti poleg mesečnega poročila še tabelo o usklajevanju kontov s povezanimi podjetji (ang. *Intercompany reconciliation grid*), kvartalno poročilo ter razkritja po Mednarodnih računovodskih standardih (ang. *IAS disclosure*).

1. Usklajevanje računovodskih postavk s povezanimi podjetji

Dve povezani podjetji morata vsak kvartal uskladiti medsebojne transakcije. Postavke je treba uskladiti v posebnem dokumentu. Za eno podjetje predstavlja ta medsebojna transakcija terjatev in prihodek, za drugo pa obveznost do povezanega podjetja in strošek. V našem primeru je Autogrill d.o.o. poročevalna enota, ki ima obveznost do drugih povezanih podjetij v skupini (Autogrill Italija in Autogrill Avstrija). V dokument mora vnesti znesek ter vrsto obveznosti in tudi, kakšen strošek to predstavlja. V primeru, da se zneski ne ujemajo, ne moremo potrditi dokumenta, dokler ne dobimo ustrezne dokumentacije. Ko je enkrat dokument potrjen z obeh poročevalnih strani, moramo podatke vnesti v Hyperion.

2. Kvartalno poročilo

Kvartalno poročilo se pripravi podobno kot mesečno, le–da je obsežnejše. Izkaz poslovnega izida, bilanca stanja, KPI in Capex zajemajo podatke le za obdobje treh mesecev, ne pa kumulativno od začetka poslovnega leta (kot v primeru mesečnega poročila). Ko so vsa tri mesečna poročila določenega kvartala zaključena, kopiramo podatke, ki se avtomatsko prenesejo v kvartalne izkaze.

Pri izkazu poslovnega izida je potrebno pri določenih postavkah razložiti vzroke odstopanj v primerjavi s predračunskimi podatki. To se naredi pri posameznih vrstah poslovnih prihodkov, pri COGS–u, zunanjih stroških, stroških najemnin, stroških dela in ostalih stroških.

Pri bilanci stanja je potrebno vpisati vrednosti pri povečanju in zmanjšanju posameznih postavk v določenem obdobju ter na kratko razložiti vzroke sprememb. Na primer, če se obveznost do zaposlenih poveča za določen odstotek, je to lahko posledica večjega števila zaposlenih ali večje število delovnih ur; ali pa če se povečajo osnovna sredstva kot posledica nakupa nove opreme. Pri razlagah vzrokov za določene odmike se je potrebno posvetovati z operativnim managementom.

Za razliko od mesečnega poročila se tu vnese še bilanco stanja, kjer so prikazane samo postavke, ki prikazujejo transakcije s povezanimi podjetji.

3. Razkritja po Mednarodnih računovodskih standardih

Zadnje poročilo, ki ga moramo pripraviti, so razkritja po Mednarodnih računovodskih standardih²² in Mednarodnih standardih računovodskega poročanja (MSRP):

- MRS 17 – Najemi: razkritja pri finančnih in poslovnih najemih;
- MSRP 3 – Poslovne združitve A (ang. *business combination A*): v primeru združitve z drugim podjetjem je potrebno vnesti njegove osnovne podatke;
- MSRP 3 – Poslovne povezave B: če je prišlo do prevzema naredimo konsolidirano bilanco stanja;
- MRS 24 – Povezane osebe: obravnavajo se transakcije s povezanimi podjetji;
- Provizije za revizijske storitve: vnesemo podatke o podjetju, ki je izvajalo revizijo, višino provizije ter čas opravljanja revizije. Če je revizijsko podjetje opravilo še kakšno drugo nerevizijsko storitev, jo moramo posebej opredeliti (največkrat je to davčno svetovanje);
- MSRP 5 – Klasifikacija nekratkoročnih sredstev za prodajo in ustavljeno poslovanje;
- MRS 8 – Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake;
- MRS 10 – Specifikacija dogodkov nastalih po datumu bilance stanja;

²² Razkritja po Mednarodnih računovodskih standardih zaenkrat pripravljamo v navadnih excelovih tabelah, v kratkem pa se bodo vnašala v Hyperionu.

- MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva: opredelitev vrste možnih obveznosti ter velikost tveganja;
- MRS 16 in MRS 38 – Opredelitev uporabljene metode amortiziranja ter amortizacijske stopnje za opredmetena in neopredmetena osnovna sredstva;
- MRS 12 – Davek od dobička;
- MRS 27 in MRS 28 – Skupinski in ločeni računovodski izkazi;
- Investicije v odvisna in povezana podjetja ter finančne nalože v pridružena podjetja;
- MSRP 7 – Finančni instrumenti: poročanje o izpostavljenosti tržnemu, kreditnemu in likvidnostnemu tveganju.

V našem primeru Autogrill d.o.o. razkrije podatke le pri poslovnem najemu, proviziji za revizijske storitve, uporabljeni metodi amortizacije, likvidnostnem tveganju ter kreditnem tveganju. Pri likvidnostnem tveganju se razkrije znesek posameznih vrst terjatev, pri kreditnem tveganju pa znesek do dobaviteljev ter opredelitev največjih dobaviteljev.²³

Spremljanje tekočega poslovanja in njegovo primerjanje s plani oz. preteklimi podatki je ključnega pomena za njegov nadzor. Na podlagi odmikov, ki so osnovno orodje nadziranja, ugotavljamo, ali smo dosegli določene cilje oz. plane. Sistem nadziranja zmanjšuje tveganje poslovanja, zato je pomembno čim pogostejše poročanje.

Poročila, ki morajo biti pripravljena za višje ravni managementa so:

- Hyperion,
- Capex kalkulacija,
- ad hoc analiza,
- poročila sestankov managerjev,
- poročila namenjena nadzornemu svetu.

5 SKLEP

Namen diplomske naloge je bil predstavitev sistema kontrolinga pri odvisnih podjetjih v multinacionalki, s poudarkom na planiranju in pripravi informacij za potrebe kontrolinga v podjetju Autogrill d.o.o.

Podjetje Autogrill d.o.o je odvisno podjetje multinacionalke Autogrill S.p.A., ki ima svoja odvisna in povezana podjetja po celem svetu. Pri tako kompleksni organizaciji je pomembno, da vodilni v podjetju dobijo pravočasne in kakovostne informacije o poslovanju svojih enot, na podlagi katerih vodstvo lahko sprejme odločitve. To pa omogoča sistem kontrolinga.

²³ Največji dobavitelji predstavljajo vsaj 30 % vseh obveznosti.

Kontroling je vedno bolj pomemben, saj povečuje uspešnost podjetja, vendar mora pri tem imeti jasno izoblikovane dolgoročne in kratkoročne cilje, jasno razmejene dolžnosti, kakovostno izoblikovan informacijski sistem ter jasno opredeljene naloge vseh, ki so na takšen ali drugačen način povezani s funkcijo kontrolinga.

Izvajanje kontrolinga je zelo kompleksno, kar lahko vidimo na primeru podjetja Autogrill. Najprej je potrebno zastaviti strategije za celotno organizacijo (strateško planiranje), na podlagi tega pa se zastavijo plani za posamezna podjetja – srednjeročno in kratkoročno ali operativno planiranje. Pri tem mora oddelek kontrolinga sodelovati z različnimi ravni managementa, plani pa morajo biti potrjeni s strani vodstva. Ko so plani in poti za doseganje ciljev zastavljeni, je potrebno to doseganje tudi nadzorovati. Nadzor se izvaja na podlagi primerjanja doseženih rezultatov s plani in ugotavljanjem vzrokov za nastale odmike. Pripravljanje finančnih poročil je v Autogrillu zelo pogosto; določena poročila se pripravijo tedensko, druga mesečno ali kvartalno, nekatera pa celo dnevno, odvisno komu so namenjena.

Pri Autogrillu je velik poudarek na operativnem planiranju in spremljanju finančnih rezultatov in kazalcev, kot so prodaja, različne vrste stroškov, nove investicije, denarni tok ipd. Ugotavljam, da so za tako majhno podjetje, kot je Autogrill d.o.o., določena poročila (npr. razkritja po Mednarodnih računovodskih standardih, ali pa tedenska in nato še mesečna poročila o vrednosti prodaje) preobsežna ali celo nepotrebna. Premalo poudarka se namenja ugotavljanju zadovoljstva zaposlenih in kupcev, ki so za podjetje ključnega pomena.

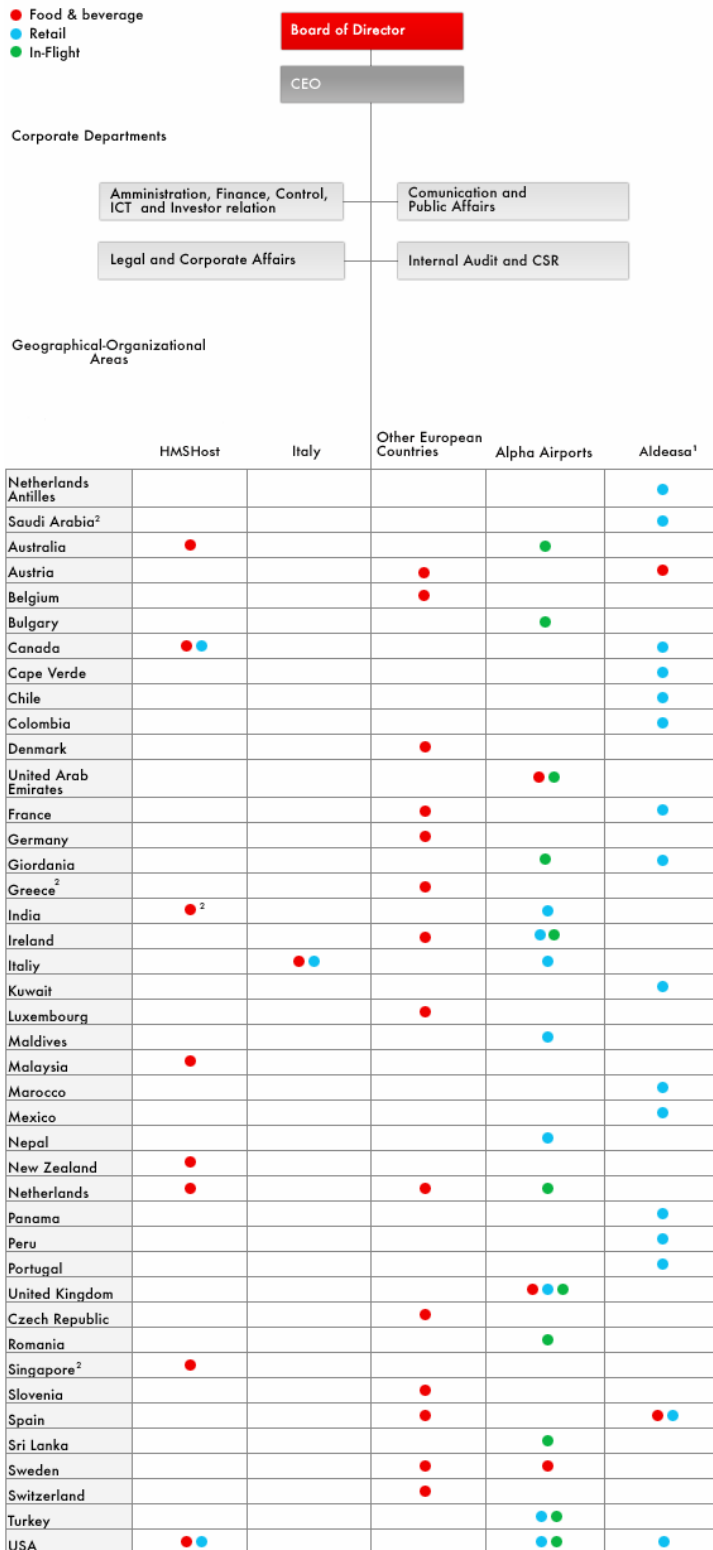
LITERATURA IN VIRI

1. Anthony, R. & Govindarajan, V. (1995). *Management Control Systems*. (11th ed.) Boston: McGraw-Hill.
2. *Autogrill v Sloveniji*. Najdeno 24. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://24ur.com/novice/gospodarstvo/autogrill-v-sloveniji.html>
3. Bartlett, C. & Ghoshal, S. (2000). *Transnational management. Text, Cases, and Readings in Cross-border Management*. Boston: McGraw-Hill.
4. Bec, A. (2002). *Kontroling v podjetju Kolinska d.d.*. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
5. Collin, P. & Ažman-Bizovičar, M. (1996). *Poslovni slovar: slovensko–angleški, angleško–slovenski*. Ljubljana: DZS.
6. Daft, R. (2001). *Organizational Theory and Design*. (7th ed.) Cincinnati: South – Western College.
7. Debeljak, Ž. (1998). *Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal d.d.*. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Deyle, A. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
9. Emmanuel, C., Otely, D., & Merchant, K. (1993). *Accounting for Management Control*. (2nd ed.) London: Chapman and Hall.
10. Evans, G., Taylor, M. & Holymann, O. (1994). *International Accounting & Reporting*. (2nd ed.) Cincinnati Ohio: South Western Publishing.
11. Hočevar, M. (1995). *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
12. Hočevar, M. (2003). Deset tez za izboljšanje računovodskih informacij za notranje potrebe podjetij. *Zbornik referatov XI. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij* (str. 5-32). Ljubljana: LM Veritas.
13. Hočevar, M. (2004). Kako izboljšati poslovodsko odločanje? (2.del). *Les: Revija za lesno gospodarstvo* (str. 101-110). Ljubljana: Zveza društev inženirjev in tehnikov gozdarstva in lesarstva Slovenije.
14. Hočevar, M. & Igličar, A. (1997). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
15. Jaklič, M. (2000). *Poslovno okolje podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
16. Koletnik, F. (1996). *Kontroling*. Maribor: Ekonomska poslovna fakulteta.
17. Koletnik, F. (2000). *Kontroling in management*. Gradivo za preučevanje kontrolinga na CISEF. Ljubljana.
18. Križaj, F. (2001). Kontroling in kontroler 500 let kasneje. *Kontrolerjev glasnik 1* (str. 1-2). Ljubljana: Orgos.
19. Lipovec, F. (1987). *Razvita teorija organizacije*. Maribor: Založba Obzorja.
20. Markovska, B. (2007). *Kontroling v izbranem multinacionalnem podjetju*. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
21. Melavc, D. (1991). Kaj je controlling? *Les: Revija za lesno gospodarstvo* (str. 141-145). Ljubljana: Zveza društev inženirjev in tehnikov gozdarstva in lesarstva Slovenije.

22. Melavc, D. & Novak, A. (2002). *Controlling: naloge, napotki, rešitve*. Kranj: Moderna organizacija.
23. *Podjetje Autogrill*. Najdeno 24. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://www.autogrill.com/>
24. Poslovno poročilo za leto 2007 podjetja «Autogrill S.p.A.» .
25. Pučko, D. (1996). *Strateško upravljanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
26. Režun, Š. (2004). *Vsebinska in organizacijska opredelitev kontrolinga v podjetju*. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
27. Rozman, R., Kovač, J. & Koletnik, F. (1993). *Management*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
28. Schernerhorn, R. & Chappell, S. (2000). *Introducing Management*. New York: John Wiley & Sons cop.
29. *Slovenski računovodski standardi*. (2006). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
30. *Sustainability Report 2007*. Najdeno 10. maja 2008 na spletnem naslovu www.autogrill.com/tools/GetFile.aspx?id=7079&archive=1
31. Svetličič, M. (1996). *Svetovno podjetje*. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče.
32. Škripec, A. (2004). *Pomen in vsebina kontrolinga za poslovodsko odločanje*. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
33. *TC POS*. Najdeno 5. maja 2008 na spletnem naslovu http://www.tcpos.com/EN_index.asp
34. Turk, I., Kavčič, S. & Kokotec Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo*. (dopolnjena izdaja) Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
35. Zaman, M. (2003). *Pomen računovodskih informacij za poslovodsko uravnavanje odvisnih podjetij v tujini*. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

PRILOGA

Priloga 1: Organizacijska struktura podjetja Autogrill



(1) Joint-venture of Altadis S.A. and Autogrill.
 (2) No sales in 2007.