

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**SPREMLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA ORGANIZACIJSKIH
ENOT - PRIMER POSLOVNI SISTEM MERCATOR, D. D.**

Ljubljana, marec 2003

KATJA KOLAN

IZJAVA

Študent/ka Kolan Katja izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisal/a pod mentorstvom Kavčič Slavke, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 03.03.2003.

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
2. ORGANIZACIJSKE ZNAČILNOSTI SODOBNIH PODJETIJ	3
2.1. Spreminjanje organizacijske strukture in decentralizacija odločanja	3
2.2. Opredelitev organizacijskih enot.....	4
2.3. Gospodarske (ekonomske) enote ali poslovnoizidne enote	5
2.4. Mesta odgovornosti	6
2.4.1. Opredelitev mesta odgovornosti	6
2.4.2. Prednosti in pomanjkljivosti mest odgovornosti	7
2.4.3. Vrste mest odgovornosti	8
3. SPREMLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA ORGANIZACIJSKIH ENOT	10
3.1. Kontroling	11
3.1.1. Opredelitev kontrolinga	11
3.1.2. Naloge kontrolinga	12
3.2. Spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot	14
3.3. Spremljanje uspešnosti poslovanja mest odgovornosti.....	15
3.3.1. Spremljanje uspešnosti poslovanja stroškovnih mest odgovornosti.....	15
3.3.2. Spremljanje uspešnosti poslovanja prihodkovnih mest odgovornosti.....	17
3.3.3. Spremljanje uspešnosti poslovanja dobičkovnih mest odgovornosti.....	19
3.3.4. Spremljanje uspešnosti poslovanja naložbenih mest odgovornosti.....	23
4. SPREMLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA ORGANIZACIJSKIH ENOT V POSLOVNEM SISTEMU MERCATOR, D. D.	26
4.1. Predstavitev podjetja	26
4.1.1. Zgodovina razvoja Skupine Mercator.....	26
4.1.2. Sestava in dejavnosti Skupine Mercator	27
4.1.3. Poslanstvo Skupine Mercator	28
4.1.4. Temeljni strateški cilji Skupine Mercator.....	28
4.2. Kontroling v Skupini Mercator	29
4.2.1. Organizacija kontrolinga v Skupini Mercator.....	29
4.2.2. Služba kontrolinga v Poslovnem sistemu Mercator, d. d.	29
4.3. Spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot v Poslovnem sistemu Mercator, d. d.	33
4.3.1. Organizacijska struktura Poslovnega sistema Mercator, d. d.	33
4.3.2. Spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot.....	36
4.3.3. Značilnosti mest odgovornosti v Poslovnem sistemu Mercator, d. d.	43
5. SKLEP	45
6. LITERATURA	47
7. VIRI	48

1. UVOD

Sodobne gospodarske okoliščine, hiter razvoj tehnologije in konkurenčno okolje zahtevajo, da podjetja, ki želijo preživeti in se razvijati, nenehno izboljšujejo poslovanje, organiziranost in način vodenja podjetja, s tem pa tudi računovodsko spremljanje in preučevanje (Džajić, 1999, str. 45).

Vse večja konkurenca od podjetij zahteva neprestano vlaganje v rast in razvoj. Le tako so namreč lahko na trgu bolj konkurenčna. Rast podjetij pa vpliva na pojav procesa oddelčenja ali divizionalizacije, to je oblikovanje poslovno samostojnih enot oziroma organizacijskih enot znotraj podjetij.

Prav tako se je zaradi neprestanih sprememb v poslovnem okolju pojavila potreba po decentralizaciji odločanja. Zaradi velikosti podjetij je obvladovanje le-teh z enega mesta postalo nemogoče. Z decentralizacijo, posledica katere je oblikovanje mest odgovornosti, je povezano delegiranje ali pooblaščenje, to je prenašanje pooblastil in odgovornosti z višjih ravni posloводства na nižje ravni posloводства. Posamezno mesto odgovornosti ima tako enega odgovornega poslovodjo, ki je odgovoren za uspešnost in učinkovitost poslovanja v skladu z vnaprej postavljenimi cilji (Hočevar, 1995a, str. 36-37; Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 171-172).

Z novimi razmerami poslovanja sta se spremenila tudi vloga in pomen računovodstva v podjetju. V preteklosti je bilo računovodstvo usmerjeno predvsem v zagotavljanje informacij o preteklem poslovanju za zunanje uporabnike. Danes pa je glavna vloga računovodstva v oskrbovanju posloводства z relevantnimi, zanesljivimi in pravočasnimi informacijami, ki jih le-to potrebuje za sprejemanje pravih poslovnih odločitev.

Glavni cilj delovanja podjetja je njegov dolgoročni obstoj in razvoj. Posloводство podjetja mora tako težiti k stalni uspešnosti in učinkovitosti poslovanja. V negotovih razmerah morajo biti zato vsi dogodki podrejeni ciljnemu delovanju (Hočevar, 1996, str. 5; Koletnik, 1996b, str. 21-28). Vse aktivnosti v podjetju je potrebno skrbno načrtovati, izvajati nadzor nad uresničevanjem zamišljenega, ugotavljati vzroke morebitnih odstopanj in pravočasno ukrepati. Sodobna podjetja tako potrebujejo računovodski informacijski sistem za notranje potrebe, ki oskrbuje odločevalne ravni s predračunskimi, nadzornimi in analitskimi informacijami o uspešnosti in učinkovitosti organizacijskih enot ter njihovih poslovodij. Uspešnost podjetja je namreč rezultat odločanja na vseh ravneh posloводства (Hočevar, 1995a, str. 12; Koletnik, 1996b, str. 53).

Namen diplomskega dela je prikazati spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot v podjetju.

Diplomsko delo je sestavljeno iz štirih delov. V prvem delu sem predstavila proces oddelčenja in decentralizacije odločanja ter opredelila pojem organizacijske enote. Prikazala sem razliko

med organizacijskimi enotami kot gospodarskimi (ekonomskimi) oziroma poslovnoizidnimi enotami in mesti odgovornosti. Slednja sem podrobneje predstavila.

Namen drugega dela je prikazati spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot in kontroling kot koncept usmerjanja in uravnavanja poslovanja podjetja.

V tretjem delu sem predstavila sistem spremljanja uspešnosti poslovanja organizacijskih enot in službo kontrolinga v Poslovnem sistemu Mercator, d. d.

Na koncu sem podala sklep, v katerem so povzete glavne ugotovitve.

2. ORGANIZACIJSKE ZNAČILNOSTI SODOBNIH PODJETIJ

2.1. Spreminjanje organizacijske strukture in decentralizacija odločanja

Sodobna podjetja so ustanovljena z namenom dolgoročnega poslovanja. Obstoj in razvoj podjetij tako predstavljata temeljni cilj njihovega delovanja.

Sodobne gospodarske razmere z vse bolj konkurenčnim okoljem zahtevajo od podjetij, da se razvijajo oziroma povečujejo. Povečujejo se lahko na osnovi svojih možnosti, to je z lastnim dobičkom oziroma lastnim kapitalom. Drugo, pogostejšo možnost povečevanja podjetij, pa predstavljajo različna poslovna združevanja. Tako nastanejo večja podjetja, ki imajo več možnosti za vlaganje v razvoj in v nove naložbe ter so na trgu lahko bolj konkurenčna (Koletnik, 1996b, str. 21; Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1994, str. 81).

Rast podjetij je povzročila oddelčenje, to je oblikovanje poslovno samostojnih enot oziroma organizacijskih enot znotraj podjetja. Tako prihaja do preoblikovanja organizacijski struktur v podjetjih, in sicer iz linijskih ali funkcionalnih organizacijskih struktur v večoddelčno ali divizijsko organiziranost podjetij. Pri procesu oddelčenja ali divizionalizacije prihaja tako do procesov delitve, ki zadeva oblikovanje manjših enot v večjih. Sledi proces povezovanja, ki se nanaša na ponovno povezovanje razdeljenih delov v čim bolj popolno celoto (Melavc, 1991a, str. 333-334; Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 172).

Z velikostjo podjetij in z oddelčenjem, to je z oblikovanjem poslovno samostojnih oddelkov v podjetju, je povezan tudi proces decentralizacije odločanja oziroma prenašanje pooblastil in odgovornosti od višjega posloводства na podrejene poslovodje.

Najvišje posloводство je tako zaradi preobremenjenosti primorano prenašati del svojih dolžnosti na podrejene sodelavce. Gre za delegiranje oziroma pooblaščenje in prenašanje dolžnosti ter njej ustrezne oblasti navzdol na nižje organizacijske ravni. Posloводство nižje ravni, ki dobi delegirano dolžnost od višje ravni posloводства, lahko del le-te nadalje prenese navzdol na njemu podrejene ravni posloводства. Pri tem prihaja med ljudmi v podjetju do oblikovanja razmerij nadrejenosti in podrejenosti (Hočever, 1995a, str. 42).

Temeljna naloga najvišjega posloводства v podjetju je sprejemanje dolgoročnih odločitev in oblikovanje strategije podjetja. V velikih podjetjih se tako najvišje posloводство ne more ukvarjati z vsakdanjimi dogodki in sprejemati vsakdanjih odločitev, zaradi česar prenaša odgovornost za vsakdanje poslovne odločitve in za vsakdanji nadzor na nižje posloводство (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 172).

Poleg prenosa dolžnosti in pooblastil na podrejene ravni posloводства prihaja s pooblaščenjem tudi do prenosa odgovornosti za izvedbo prenesenih dolžnosti, pri čemer pa nadrejeni ostane odgovoren za izpolnitev svojih dolžnosti v celoti, to pomeni tudi za izpolnitev delegiranih nalog. Posledica tega dejstva je potreba po ocenjevanju oziroma

nadziranju delovanja tistih, ki jim je bilo pooblastilo delegirano. Vzpostaviti je potrebno sistem zbiranja informacij, ki bo nadrejenim poslovojem omogočal nadzor nad delom in uspešnostjo sprejemanja odločitev podrejenih poslovodij. Tako je prišlo do oblikovanja računovodstva odgovornosti (Hočevar, 1995a, str. 42).

2.2. Opredelitev organizacijskih enot

Kot je že bilo omenjeno, sta rast podjetij in tržne okoliščine poslovanja v podjetjih povzročila ustanavljanje poslovno samostojnih oddelkov ali organizacijskih enot znotraj podjetja, to je proces oddelčenja. **Organizacijske enote** so večinoma zaključeni deli poslovnega procesa, pri čemer so upoštevane tehnološke, organizacijske, ekonomske in druge okoliščine. Urejene so lahko na več načinov (Koletnik, 1996b, str. 337-338):

- organizacijske enote z zaključenim poslovnim procesom, to je z vsemi upravljalnimi, informacijskimi in izvajalnimi funkcijami;
- organizacijske enote, ki se ukvarjajo s temeljno, pomožno ali stransko dejavnostjo;
- organizacijske enote za nabavo in prodajo, financiranje, kadrovanje, informiranje, razvoj in raziskovanje;
- organizacijske enote, ki samostojno ugotavljajo dobiček ali izgubo, in organizacijske enote, pri katerih se ugotavlja druge vrste poslovnih izidov;
- organizacijske enote, ki v celoti ali delno razporejajo poslovni izid;
- organizacijske enote s tržno usposobljenimi učinki in z vmesnimi učinki;
- druge organizacijske enote.

Organizacijske enote v podjetju lahko obravnavamo na dva načina (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 242), in sicer kot:

- a) gospodarske (ekonomske) enote ali poslovnoizidne enote ali kot
- b) mesta odgovornosti.

Predvsem velika podjetja ponavadi proizvajajo več vrst proizvodov, opravljajo več vrst storitev ali delujejo na več lokacijah. Za sprejemanje pravih poslovnih odločitev morajo poznati uspešnost posameznih skupin proizvodov, uspešnost posameznih vrst storitev oziroma uspešnost dejavnosti, ki se opravljajo na različnih lokacijah. Zato kljub odločanju iz središča prihaja do razdelitve organizacije na manjše organizacijske enote, katere glavni namen je ugotoviti uspešnost posamezne dejavnosti, posamezne skupine proizvodov, posameznega območja itn. Vse to služi kot podlaga za poslovno odločanje.

Ker na velikost stroškov vplivajo ljudje, ki organizirajo proizvodni proces in odločajo o ekonomskih kategorijah, ki vplivajo na uspešnost podjetja, je potrebno v podjetju vzpostaviti takšen organizacijski ustroj, ki bo ljudi spodbujal k pospeševanju dejavnosti, ki povečujejo uspešnost podjetja, in k zmanjševanju tistih dejavnosti, ki uspešnost podjetja zavirajo. Zato je

v podjetju potrebno vzpostaviti način vodenja, za katerega je značilno prenašanje odločanja na nižje ravni.

S prenašanjem oblasti z višjih organizacijskih ravni na nižje, to je z decentralizacijo, je povezano oblikovanje mest odgovornosti, ki so hkrati tudi mesta odločanja. Vsak del organizacije mora pripadati nekemu mestu odgovornosti (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 422-423).

Razlikovanje med mesti odgovornosti in gospodarskimi (ekonomskimi) enotami ali poslovnoizidnimi enotami je potrebno pri spremljanju uspešnosti poslovanja organizacijskih enot. Dobiček oziroma poslovni izid mesta odgovornosti je namreč lahko drugačen (večji ali manjši) od dobička oziroma poslovnega izida ekonomske enote (mesta) (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 242).

2.3. Gospodarske (ekonomske) enote ali poslovnoizidne enote

Gospodarske (ekonomske) enote so enote, za katere je značilno gospodarjenje. Je poseben organizacijski del, ki mu je dodeljeno gospodarjenje na vnaprej opredeljenem območju ali področju, in sicer v odvisnosti od tega, ali je enota oblikovana po območnem ali po področnem načelu. Rezultat gospodarjenja je določen poslovni izid posameznega področja nalog, iz česar sledi, da se lahko gospodarsko enoto poimenuje tudi poslovnoizidna enota.

Poslovnoizidne enote so enote, za katere se ugotavlja poslovni izid. Poslovni izid je opredeljen kot razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. Pogoj za oblikovanje poslovnoizidnih enot je torej možnost ugotavljanja poslovnega izida enote (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 424-429).

V organizacijskih enotah, ki so oblikovane tako, da se lahko v njih samostojno ugotavlja poslovni izid, se lahko ugotavlja dobiček, izguba ali druge vrste poslovnega izida. Dobiček, čisti dobiček in izguba so t.i. temeljne vrste poslovnega izida. Med druge vrste poslovnega izida pa uvrščamo prispevek za kritje, kosmati dobiček in razliko v ceni, dobiček, povečan za izredne odhodke, oziroma izgubo, zmanjšano za izredne odhodke, poslovni izid po dejavnostih in območjih prodaje ter dohodek (Koletnik, 1996b, str. 338).

Poslovni izid (dobiček ali izguba) se izračuna kot razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. Presežek prihodkov nad odhodki je dobiček, presežek odhodkov nad prihodki je izguba. Čisti poslovni izid (čisti dobiček ali čista izguba) se izračuna kot razlika med celotnim poslovnim izidom in obračunanim davkom iz dobička kot deležem države v njem (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 140-141).

Prispevek za kritje je razlika med prihodki od prodaje in spremenljivimi stroški prodanih količin. Kosmati dobiček je razlika med poslovnimi prihodki in proizvajalnimi stroški

prodanih proizvodov in storitev skupaj z nabavno vrednostjo prodanega trgovskega blaga. Dohodek je nanovo ustvarjena vrednost in se izračuna kot razlika med seštevkom vseh prihodkov in seštevkom vseh odhodkov, razen plač in povračil, ki pripadajo zaposlencem v okviru poslovnih prihodkov, razen obresti in drugih nadomestil, ki pripadajo posojilodajalcem in kreditorjem v okviru finančnih odhodkov, in razen davkov, ki pripadajo državi. Dohodek je poslovni izid, ki se deli zaposlencem s plačami in povračili, posojilodajalcem in kreditorjem z obrestmi in drugimi nadomestili, lastnikom z dividendami in drugimi vrstami nadomestil, podjetju z oblikovanjem rezerv in zadržanim čistim dobičkom ter državi z davki (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 141-142).

Za poslovnoizidne enote se ponavadi ne ugotavlja temeljnih vrst poslovnega izida, to je dobička, izgube in čistega dobička, ampak druge vrste poslovnega izida, saj so te enote notranje enote podjetja. Največkrat se tako ugotavlja prispevek za kritje stroškov splošnih služb, prodajne služne, nakupne službe in (kosmati) dobiček, ki pove, koliko je posamezna organizacijska enota prispevala k uspešnosti podjetja kot celote, potem ko je pokrila stroške, ki se nanašajo na dejavnosti, ki jih sama obvladuje. V nekaterih podjetjih pa obravnavajo uspešnost poslovnoizidnih enot enako kot uspešnost podjetja kot celote. To pomeni, da za poslovnoizidne enote ugotavljajo dobiček oziroma izgubo, ne morejo pa ugotavljati čistega dobička, saj je zavezanec za davek iz dobička podjetja kot celota (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 425).

2.4. Mesta odgovornosti

2.4.1. Opredelitev mesta odgovornosti

Mesto odgovornosti lahko opredelimo kot »organizacijski del podjetja, ki ga vodi poslovodja in je ta za uspešno poslovanje tega dela tudi odgovoren« (Hočevar, 1998, str. 75).

Slovenski računovodski standard 20 - Računovodsko predračunavanje in računovodski predračuni - opredeljuje **mesto odgovornosti** kot »v stopenjskem organizacijskem ustroju mesto, na katerem obstaja nosilec odgovornosti za tamkajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali donosnost. Nosilec odgovornosti na nadrejenem mestu odgovornosti in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so soodgovorni« (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 149).

Mesto odgovornosti je del podjetja, ki (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 172):

- ima enega odgovornega poslovodjo;
- opravlja eno ali več konkretnih nalog s številčno opredeljenimi cilji;
- ima potrebna sredstva, v okviru katerih je razmeroma samostojno.

Mesto odgovornosti tako obstaja zato, da bi se na njem opravila ena ali več nalog. Najvišje poslovodstvo podjetja mora za doseg ciljev podjetja določiti ustrezne strategije, mesta odgovornosti pa morajo opraviti svoj del v uresničevanju teh strategij. Uspešno opravljanje nalog mest odgovornosti pomeni uspešno doseganje ciljev podjetja (Hočevar, 1995, str. 49).

Pri oblikovanju mest odgovornosti morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 174-175):

- neodvisnost operacij: v podjetju mora biti mesto odgovornosti sorazmerno neodvisna celota, kar pomeni, da so dosežki mesta odvisni od odločitev njegovega poslovodje in da odločitve poslovodij drugih mest nanje ne vplivajo;
- specializirano znanje: mesto odgovornosti mora biti tako zaokrožena enota, da bo poslovodja pri njegovem obvladovanju lahko uporabljal razmeroma enako specializirano znanje;
- obseg posla: poslovodja lahko sprejema le omejeno število odločitev in usklajuje delo le omejenega števila podrejenih, zato mora biti število operacij na mestu odgovornosti omejeno na obseg, ki ga poslovodja lahko obvlada.

2.4.2. Prednosti in pomanjkljivosti mest odgovornosti

Organizacija mest odgovornosti je povezana tako s koristmi kot s problemi. Strokovna literatura opozarja predvsem na naslednje prednosti decentralizacije oziroma prenašanja odgovornosti na podrejene enote (Heitger, Ogan, Matulich, 1996, str. 475-476):

1. Organizacije so razdeljene na manjše enote, ki jih je lažje nadzirati.
2. Odločitve se sprejemajo na ravni, kjer poslovodje najboljše poznajo probleme.
3. Odločitve se sprejemajo hitreje, saj se lahko nižji odgovorni poslovodje hitreje odzivajo na probleme, prožnost podjetja se poveča, kar omogoča hitrejši odziv na potrebe kupcev.
4. S prenašanjem odgovornosti na podrejene poslovodje za posamezne enote se prepreči obremenjevanje ravnateljstva podjetja s preveč informacijami o vsakdanjih vprašanih poslovanja.
5. Nižji odgovorni poslovodje sodelujejo pri poslovanju podjetja, saj imajo možnost sprejemanja odločitev, kar povečuje prizadevnost in zadovoljstvo z delom.
6. Nižji odgovorni poslovodje postanejo možni kandidati za ravnateljstvo podjetja, saj imajo možnost pridobiti si spretnosti poslovanja.
7. Nižji odgovorni poslovodje so zelo motivirani, da delujejo tako, kot je za podjetje najkoristneje. S prizadevanjem za največje doseganje svojih koristi dosegajo tudi cilje podjetja.
8. Takšno podjetje ustvarja in spodbuja podjetniško ozadje.
9. Podjetje s samostojnimi enotami ima močnejši strateški položaj. Različnost proizvodov in storitev zmanjšuje poslovno tveganje.

10. Znotraj podjetja se oblikuje tekmovalni duh, kar vodi k inovacijam in boljšemu usmerjanju podjetij.
11. Ravnateljstvo podjetja je razbremenjeno vsakdanjih odgovornosti za usmerjanje podjetja, zaradi česar se lahko osredotoči na strateško načrtovanje in sprejemanje odločitev.
12. Izboljša se izmenjavanje informacij na nižjih ravneh, saj se te informacije ne prenašajo po osrednjem informacijskem sistemu na ravni podjetja kot celote.
13. Zmanjšujejo se splošni stroški, in sicer predvsem tisti, ki se nanašajo na osrednje skupne službe, saj so v njih potrebe po strokovnih kadrih manjše.

Kot slabosti in omejitve oblikovanja mest odgovornosti so v strokovni literaturi navedene naslednje (Heitger, Ogan, Matulich, 1996, str. 476):

1. Oteženo je usklajevanje med posameznimi deli podjetja, in sicer zaradi različnosti in kompleksnosti proizvodov, storitev in proizvodnih procesov.
2. Posamezni deli podjetja tekmujejo med seboj za sredstva, ki jih ima podjetje v omejenem obsegu.
3. Če ni ustreznega spodbujevalnega sistema, lahko poslovodje nižjih enot delujejo v korist svojih interesov, ne pa splošnih ciljev podjetja.
4. Potreba po dodatnih strokovnih zaposlenih v posameznih delih podjetja povzroči višje stroške.
5. Različnost posameznih delov podjetja lahko povzroči neskladnost sistema, posledica česar je slabo izmenjavanje informacij med posameznimi deli. Povzroči lahko celo težave v obnašanju, kar dolgoročno slabo vpliva na podjetje.
6. V primeru navpične povezanosti podjetja lahko prevelika decentralizacija povzroči probleme pri nadzor nad kakovostjo.
7. Notranja konkurenca med deli podjetja lahko postane nezdrava, predvsem če se poslovodje nanjo osredotočijo in pri tem pozabijo na konkurenco zunaj podjetja.

2.4.3. Vrste mest odgovornosti

Vrsta mest odgovornosti je odvisna od več dejavnikov, med katerimi so najpomembnejši velikost podjetja, prostorska razmeščenost podjetja, informacijski sistem itn. V strokovni literaturi so tako opredeljena različna mesta odgovornosti (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 176).

V ameriški in angleški strokovni literaturi so opredeljena naslednja mesta odgovornosti (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 176-178):

1. Stroškovno uravnavano mesto (diskrecijsko stroškovno mesto, predračunsko mesto, servisno mesto) je mesto, na katerem je težko meriti vložek in izložek. Takšno mesto je smiselno in možno oblikovati v službah ravnateljstva, ki jim je vnaprej priznan določen

obseg stroškov za opravljanje storitev, v okviru katerega je poslovodja mesta odgovoren za najboljše možne storitve.

2. Standardno stroškovno mesto je možno oblikovati v proizvodnji, in sicer pod pogojem, da je možno ugotavljati stroške, za katere je poslovodja tega mesta odgovoren (obvladljivi stroški). Poslovodja mesta mora zagotoviti, da stroški ne presežejo standardnih stroškov na enoto učinka.
3. Prihodkovno mesto je najpogosteje oblikovano v prodajnem oddelku podjetja ali v kakšnem drugem delu podjetja, ki je odgovoren za prodajo. Glavna pristojnost poslovodje prihodkovnega mesta je sprejemanje odločitev o prodaji, odloča pa lahko tudi o stroških, ki neposredno vplivajo na velikost prodaje ali prihodkov od prodaje (na primer stroški reklame, stroški predstavitve proizvodov).
4. Dobičkovno mesto (profitno mesto) je možno oblikovati za sorazmerno samostojne enote v podjetju (na primer trgovine, ločeni obrati ipd.), za katere je značilno, da samostojno odločajo o dejavnikih, ki vplivajo na prodajo in na stroške. Uspešnost dobičkovnega mesta odgovornosti se presoja z obvladljivim dobičkom, ki ga je možno nadzirati.
5. Naložbeno mesto (investicijsko mesto) je mesto, katerega poslovodja je odgovoren za stroške, prihodke in za količino uporabljenih sredstev v proizvodjalnem procesu, za katerega odgovarja. Sodilo uspešnosti naložbenega mesta je preostali ali rezidualni dobiček, ki ga dobimo tako, da obvladljivi dobiček zmanjšamo za stroške kapitala.

Slovenski računovodski standardi opredeljujejo naslednja mesta odgovornosti (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 150):

»Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki).«

»Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z načrtovanimi prihodki.«

»Dobičkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z načrtovanimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma 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 oziroma v zvezi z načrtovanim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z načrtovano donosnostjo.«

3. SPREMLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA ORGANIZACIJSKIH ENOT

Organizacijske enote v podjetju so lahko oblikovane kot gospodarske (ekonomske) enote ali kot mesta odgovornosti. Ne glede na to, kakšne enote ima podjetje, ima pri spremljanju uspešnosti poslovanja organizacijskih enot dve možnosti. Prva je spremljanje uspešnosti poslovanja v okviru poslovnega računovodstva, drugo možnost pa predstavlja spremljanje uspešnosti poslovanja v posebej oblikovani enoti kontrolinga.

V primeru, da so v podjetju oblikovana mesta odgovornosti, je poslovno računovodstvo, ki spremlja uspešnost poslovanja mest odgovornosti, poimenovano računovodstvo odgovornosti. Računovodstvo odgovornosti je torej tisti del poslovnega računovodstva, ki se ukvarja z mesti odgovornosti (Turk, Kavčič, Koželj, 2001, str. 429).

Računovodstvo odgovornosti se je začelo razvijati z ustanavljanjem poslovno samostojnih oddelkov, to je s procesom oddelčenja, in s prenašanjem pooblastil in odgovornosti na podrejene poslovodje, to je s procesom decentralizacije.

Računovodstvo odgovornosti je del računovodskega sistema podjetja, in sicer tisti del, ki poslovodstvu podjetja zagotavlja informacije za potrebe primerjanja uresničenega in načrtovanega poslovanja po organizacijskih enotah podjetja. Omenjene informacije predstavljajo za nadrejene poslovodje podlago za ocenjevanje uspešnosti poslovanja podrejenih poslovodij in organizacijskih enot, ki jih podrejene poslovodje vodijo (Hočevar, 1996, str. 17-18).

Namen računovodstva odgovornosti je torej zagotoviti poslovodstvu podjetja informacije o uspešnosti in učinkovitosti uresničitve načrta. Zaradi tega (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 181):

1. ugotavlja odmike med uresničenim in načrtovanim;
2. sestavlja poročilo o dosežkih;
3. izbira primerno vsebino poročila za različne odločevalne ravni v podjetju oziroma za različne poslovodje, pri čemer upošteva njihov položaj v podjetju in bližino problema, ki je obravnavan v poročilu.

V mnogih slovenskih podjetjih imajo organizirano posebno enoto, v okviru katere spremljajo uspešnost poslovanja organizacijskih enot, to je službo kontrolinga. Ker je tako tudi v Poslovnem sistemu Mercator, d. d., je naslednje poglavje namenjeno podrobnejši predstavitvi kontrolinga.

3.1. Kontroling

Podjetja danes poslujejo v okolju, ki je čedalje bolj zapleteno in razgibano, in sicer so značilnosti sodobnega poslovnega okolja nizke stopnje gospodarske rasti, spremembe svetovnih gospodarskih razmer, upadanje obnavljanja in krajšanje življenjske dobe proizvodov, spremembe družbenega okolja in pričakovanja kupcev idr. Te spremembe v zunanjih okoliščinah poslovanja podjetij so veliko prispevale k razvoju kontrolinga. Prav tako pa so k razvoju kontrolinga prispevali tudi notranji dejavniki oziroma dejavniki znotraj podjetja, kot so avtoritativen slog vodenja, centralizirano odločanje, nejasno oblikovani cilji podjetja, pomanjkljivosti pri ravnanju s sodelavci, nerazvit način obračunavanja stroškov in učinkov, usmerjenost finančnega knjigovodstva predvsem v davčno bilanco, slabo razvito upravljanje financ, problemi pri gospodarjenju s surovinami in materiali, nepremišljena politika pri določanju proizvodjalnega programa, pomanjkljivosti v prodaji idr. (Osmanagić Bedenik, 1995, str. 30-31).

3.1.1. Opredelitev kontrolinga

Izraz »controlling« izhaja iz angleške besede »to control«, ki ima veliko različnih pomenov, in sicer pomeni obvladovati, upravljati, nadzorovati, pregledovati, zaradi česar ga v slovenski jezik težko prevedemo enopomensko (Turk, 1998, str. 437; Grad, Škerlj, Vitorovič, 1979, str. 183).

V domači literaturi se pojavljajo različne opredelitve kontrolinga. Tako na primer Jager definira kontroling kot »usmerjevalno obliko podjetniškega vodenja, s katero dosežemo vnaprej postavljene cilje z odzivanjem na odklone« (Jager, 1991, str. 23). Melavc pojmuje kontroling kot »sodobno zamisel upravljanja, ki mora zagotoviti upravljanje poslovnega sistema v določeno smer, na podlagi opredeljenih ciljev« (Melavc, 1991, str. 141).

Posebej pa velja med domačimi avtorji omeniti Koletnika, ki kontroling natančno opredeli z naslednjo tezo: »Kontroling je poslovna filozofija, poseben slog vodenja in odločevalno naravnana (računovodska) informacijska dejavnost. Je motor in krmilo podjetja in poslovanja ter zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo, podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje« (Koletnik, 1996, str. 7). Podjetja razvitih evropskih držav so se po naftni krizi sredi sedemdesetih let soočila z rastočo konkurenco, hitrim razvojem tehnologij, vedno krajšo življenjsko dobo proizvodov in s potrebo po skrajni racionalizaciji poslovanja. Vse to je zahtevalo novo poslovno miselnost, ki temelji na strožji notranji poslovni disciplini, in natančnejšo opredelitev poslovnih nalog in ciljev. Tako govorimo o kontrolingu kot o strogo ciljnem delovanju podjetja. V sedemdesetih letih se je spremenil tudi slog vodenja. Prevladuje predvsem decentralizirano vodenje, za katerega je značilno, da se skupni cilji podjetja delegirajo na več nižjih ravni. Novi slog vodenja je povzročil spremembe tudi pri izvajalcih informacijske dejavnosti. Od računovodstva in ostalih informacijskih dejavnosti v podjetju se ne pričakuje več samo spremljanje preteklih procesov

in stanju, ampak informacije za usmerjanje in usklajevanje vseh poslovnih procesov (Koletnik, 1996, str. 8-9).

3.1.2. Naloge kontrolinga

Naloge kontrolinga so (Koletnik, 1996a, str. 26-34):

1. skrb za trajni obstoj in razvoj podjetja;
2. skrb za usmerjanje podjetja (načrtovanje);
3. skrb za presojanje uresničevanja zastavljenih poslovnih ciljev (nadziranje in analiziranje);
4. skrb za informiranje.

K 1. točki: kontroler je odgovoren za vzpostavitev takšnega mehanizma načrtovanja in upravljanja, ki zagotavlja, da bo podjetje doseglo načrtovani dobiček. Podjetje namreč potrebuje dobiček za financiranje rasti in razvoja z lastnimi viri. Rast in razvoj podjetja pa sta predpogoja za njegov trajni obstoj, pri čemer rast pomeni proizvesti in prodati več proizvodov ali storitev, za kar si mora podjetje pridobiti dodaten tržni segment. Razvoj pa pomeni ponuditi nove proizvode, nove načine uporabe proizvodov, nove oblike, nove storitve, uvedbo nove organizacije, vstopanje na nove trge in uporabo novih tržnih poti ter nove tehnologije (Deyhle, 1997, str. 13-15).

K 2. točki: načrtovanje v podjetju opredelimo kot »organiziran intelektualni proces, s katerim človek skuša premakniti svojo posebno celoto, tj. podjetje iz sedanjega položaja tja, kjer želi biti ali kjer čuti, da bi moralo biti v določenem prihodnjem obdobju« (Pučko, 1991, str. 186).

Predpogoj za uspešno izvajanje funkcije načrtovanja v podjetju je poznavanje temeljnega cilja poslovanja podjetja, pri čemer cilj podjetja razumemo kot nekaj, kar si podjetje s svojim poslovanjem želi doseči. Ker pa ima podjetje številne cilje, med katerimi so si nekateri celo nasprotujoči, je potrebno v podjetju ugotoviti primarni cilj poslovanja in v skladu z le-tem načrtovati prihodnje poslovanje podjetja (Trebušak, 1998, str. 8).

V okviru kontrolinga ločimo dve glavni vrsti načrtovanja (Koletnik, 1996a, str. 28-29):

- a) strateško načrtovanje;
- b) operativno načrtovanje.

Strateško ali dolgoročno načrtovanje je namenjeno opredeljevanju vizije in poslanstva podjetja. V okviru dolgoročnega načrtovanja se v podjetju določa:

- kaj je in kaj naj bo poslovno področje podjetja;
- razvojne strategije, ki jih bo podjetje izbralo;

- kako se bodo zoperstavljali nevarnostim, ki jih prinaša dinamika poslovnega okolja podjetja, in s tem zasenčili svoje slabosti;
- kako bodo izkoriščali poslovne priložnosti in s tem poudarili svoje strateške prednosti.

V okviru strateškega načrtovanja se je razvil strateški kontroling, ki presoja pravilnost uresničevanja dolgoročnih oziroma strateških načrtov. Proces strateškega načrtovanja, ki vključuje opredelitev smotrov in temeljnih ciljev podjetja, analizo in prognozo podjetja, analizo preučevanega podjetja in oblikovanje strategij, je osnova strateškega kontrolinga.

V okviru operativnega načrtovanja se postavljajo kratkoročni cilji poslovanja in iščejo poti in sredstva za njihovo uresničevanje. V operativnih načrtih je potrebno predvideti prihodnje izide in nosilce poslovnega procesa v zvezi z dejavnostmi podjetja, po potrebi pa tudi v zvezi s posameznimi proizvodi, storitvami in trgi.

V okviru operativnega načrtovanja se je razvil operativni kontroling. Nanaša se na obdobje, ki ga zajamemo z operativnim načrtovanjem, ukvarja pa se s presojanjem pravilnosti uresničevanja kratkoročnih načrtov. Naloge operativnega kontrolinga so vzpostavitev operativnega nadzora na podlagi primerjave uresničenih in načrtovanih velikosti kratkoročnih ciljev in oblikovanje ter predlaganje ukrepov za odpravo nastalih odklonov od načrtovanih kratkoročnih ciljev (Trebušak, 1998, str. 8-11).

K 3. točki: pri presojanju uresničevanja zastavljenih poslovnih ciljev gre za nadziranje in analiziranje uresničevanja poslovnih nalog in ciljev.

Naloge kontrolerja na področju nadziranja so nadziranje delovanja notranjih kontrol, če v podjetju ni notranje revizije in kreiranje ter posredovanje kontrolnih informacij. Nadzorna dejavnost pa se uresničuje preko opredelitve zelenih ciljev in nalog, evidentiranja uresničenih ciljev in nalog, ugotavljanja odklonov od načrtovanih ciljev in nalog in presojanja ter informiranja o odklonih.

Naloge kontrolerja na področju analiziranja pa so skrb za kreiranje in posredovanje analitskih informacij o poslovni in finančni uspešnosti, premoženju in delovanju posameznih funkcij (Koletnik, 1996a, str. 33).

K 4. točki: jedro vsakega kontrolinga je dobro zasnovan poslovni informacijski sistem, saj je kontroling usmerjen predvsem v zagotavljanje informacij za poslovno odločanje. Posameznim odločitvenim ravnam mora zagotoviti pravočasne, zanesljive informacije in to le tiste, ki so ključnega pomena za izvajanje njihovih konkretnih zadolžitev (Trebušak, 1998, str. 15).

3.2. Spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot

Poslovanje organizacijskih enot se lahko spremlja na dva načina, in sicer z:

- računovodskimi kazalniki;
- odmiki.

Računovodski kazalniki so relativna števila, ki se dobijo s primerjavo dveh ekonomskih kategorij, o katerih obstajajo računovodski podatki. Glede na naravo primerjanih velikosti se ločijo tri vrste računovodskih kazalnikov: koeficienti, indeksi in stopnje udeležbe. V primeru, da se količnik pomnoži s sto (100), se govori o odstotnih koeficientih, odstotnih indeksih oziroma o odstotku udeležbe.

Koeficient je relativno število, ki izraža razmerje med dvema raznovrstnima, vendar primerljivima velikostma.

Indeks je relativno število, ki izraža razmerje med dvema istovrstnima velikostma.

Stopnja udeležbe je relativno število, ki izraža razmerje med dvema istovrstnima velikostma. Prva velikost se nanaša na del pojava in druga na celoto istega pojava.

Slovenski računovodski standardi uvrščajo računovodske kazalnike glede na izhodišče v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida ter glede na potrebe po finančnem in gospodarskem načinu presojanja v različne skupine, in sicer so to kazalniki stanja financiranja (vlaganja), kazalniki stanja investiranja (naložbenja), kazalniki vodoravnega finančnega ustroja, kazalniki obračanja, kazalniki gospodarnosti, kazalniki dobičkonosnosti in kazalniki dohodkovnosti. Za notranje potrebe podjetje samo izbere računovodske kazalnike, in sicer glede na posebnosti svojega poslovanja in objektivne možnosti merjenja (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 211-217).

»**Odmik** je razlika med primerjano in primerjalno velikostjo izbrane gospodarske kategorije. Na njegovi podlagi se presoja(ta) učinkovitost in/ali uspešnost delovanja« (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 217).

Odmik je opredeljen kot razlika med uresničeni in načrtovani dosežki. Na osnovi računovodskega poročila o odmikih se morajo poslovodje odločiti, odmike katerih gospodarskih kategorij je potrebno preučiti. Ugotoviti je potrebno vzroke zanje in temu ustrezno ukrepati (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 181-186).

Metodologijo razčlenjevanja odmikov podjetje oblikuje samostojno, in sicer glede na posebnosti poslovanja podjetja in objektivne možnosti merjenja (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 211).

Kot je že bilo omenjeno, je pri spremljanju uspešnosti poslovanja organizacijskih enot potrebno razlikovati med mesti odgovornosti in gospodarskimi (ekonomskimi) enotami ali poslovnoizidnimi enotami. Dobiček oziroma poslovni izid mesta odgovornosti je namreč lahko drugačen (večji ali manjši) od dobička oziroma poslovnega izida ekonomske enote (mesta).

Mesta odgovornosti so organizacijske enote, ki se oblikujejo kot posledica prenašanja pooblastil in odgovornosti na podrejene poslovodje, to je decentralizacije. Poslovodja mesta odgovornosti je odgovoren za uspešnost poslovanja mesta odgovornosti, kar pomeni, da se pri presoji uspešnosti mesta odgovornosti upošteva samo tiste ekonomske kategorije, na katere lahko poslovodja s svojimi odločitvami vpliva oziroma jih neposredno nadzira. Ekonomske kategorije, na katere poslovodja mesta odgovornosti lahko vpliva, imenujemo obvladljive ekonomske kategorije. Uspešnost mesta odgovornosti je tako identična uspešnosti poslovodje mesta odgovornosti.

Pri ugotavljanju uspešnosti ekonomske enote pa se upoštevajo vse ekonomske kategorije, ki zadevajo določeno organizacijsko enoto (mesto), ne glede na to, kdo je za njihovo velikost odgovoren (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 242-243).

3.3. Spremljanje uspešnosti poslovanja mest odgovornosti

3.3.1. Spremljanje uspešnosti poslovanja stroškovnih mest odgovornosti

Stroški po stroškovnih mestih se ugotavljajo iz dveh razlogov (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 85):

- a) ker omogoča pravilnejšo razporeditev splošnih ali skupnih stroškov na stroškovne nosilce;
- b) ker omogoča pregled gibanja stroškov na tistih mestih, za katera je nekdo odgovoren.

Prvi razlog je starejši in je bolj obračunskotehnične narave, drugi je novejši in neposredno pomemben za odločanje. V drugem primeru tako ni zanimiva tehnika ugotavljanja načrtovanih ali uresničenih stroškov po stroškovnih mestih, ampak pravilno pojasnjevanje razlik med njimi. Uresničeni stroški so primerljivi z načrtovanimi samo v primeru enotne metodologije pri njihovem ugotavljanju (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 85).

Uspešnost in učinkovitost posameznega stroškovnega mesta odgovornosti se ugotavlja na podlagi načrtovanih in dejanskih stroškov. Za primerljivost uresničenih (dejanskih) z načrtovanimi stroški je potrebno pri njihovem ugotavljanju zagotoviti metodološko enotnost. Ugotavljajo in preučujejo se odmiki med uresničenimi in načrtovanimi stroški, nato se na podlagi tega sprejemajo ustrezni ukrepi.

Kot je že bilo omenjeno, ločimo standardna stroškovna mesta odgovornosti in stroškovno uravnavana (diskrecijska) mesta odgovornosti. Namen nadziranja stroškov na standardnem stroškovnem mestu odgovornosti in namen nadziranja stroškov na diskrecijskem mestu odgovornosti se razlikujeta. Za nadziranje stroškov na standardnem stroškovnem mestu odgovornosti je značilno, da je primerjava med standardnimi in uresničeni stroški usmerjena k povečanju učinkovitosti mesta odgovornosti. Poslovodje višjih ravni morajo pri ocenjevanju poslovanja podrejenih poslovodij in oddelkov poleg stroškovnega odmika upoštevati tudi uspešnost delovanja (kakovost, obseg). Na diskrecijskih stroškovnih mestih odgovornosti pa se uravnavanje dejavnosti izvaja tako, da poslovodje diskrecijskih stroškovnih mest odgovornosti sodelujejo pri oblikovanju predračunov stroškov za ta mesta in pri določanju nalog, ki jih je potrebno opraviti. Na diskrecijskem stroškovnem mestu odgovornosti primerjava med načrtovanimi in uresničeni stroški ne sme služiti kot podlaga za ocenjevanje uspešnosti poslovanja poslovodje. To bi sicer vplivalo na zmanjševanje neproizvajalnih stroškov, vendar bi povzročilo neopravljenost pomembnih dejavnosti v podjetju (Hočevar, 1995a, str. 55).

V okviru spremljanja uspešnosti poslovanja stroškovnih mest se razlikuje med:

1. nadziranjem stroškov na standardnem stroškovnem mestu odgovornosti;
2. nadziranjem stroškov na diskrecijskem stroškovnem mestu odgovornosti.

K 1. točki: standardno stroškovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem je možno določiti optimalno razmerje med vrednostno izraženimi vložki in količinsko izraženimi izločki. Tako morajo za dejavnost, ki se opravlja na tem mestu odgovornosti, obstajati možnosti za določanje standardnih stroškov.

Standardni strošek je vnaprej določen strošek proizvodnje ene enote ali neke količine enot proizvodov v določenem časovnem obdobju. Standardni strošek sestoji iz fizičnega standarda, to je standardne količine vložka na enoto izločka, in cenovnega standarda, to je standardne cene enote vložka (Hočevar, 1995a, str. 56).

Poznamo različne metode določanja standardov (Hočevar, 1995a, str. 57-58):

1. V podjetjih, katerih proizvodnja ostaja v daljšem časovnem obdobju nespremenjena, se lahko standardi določajo na podlagi izkušenj, in sicer se morajo določiti pretekla razmerja med uporabljenimi vložki in proizvedenimi izločki, ki se uporabljajo za določitev standardov.
2. V podjetjih, ki nimajo ustreznih podatkov iz preteklosti ali pogosto menjajo tehnologijo, predstavlja ustrezen način določanja standardov določanje ob upoštevanju znanstvenih izsledkov oziroma da podjetje najame svetovalce z ustreznim tehnološkim znanjem in poznavanjem izrabe delovnega časa.
3. Standardi se lahko določajo tudi na podlagi poslovodskih izkušenj in predvidevanj prihodnjega poslovanja.

Za uspešno uporabo standardov za potrebe nadziranja, analiziranja in načrtovanja je potrebno standarde določiti za določeno časovno obdobje. V primeru, da se spremenijo razmere poslovanja (na primer nova tehnologija, novi kupci, spremembe cen), je potrebno standardne stroške spremeniti. Pogosto spreminjanje fizičnih standardov lahko pri zaposlenih povzroči nezaupanje do poslovođij in zmanjša sposobnost poslovođij za nadziranje poslovanja (Hočevar, 1995a, str. 60).

K 2. točki: diskrecijska stroškovna mesta so v ameriški strokovni literaturi opredeljena kot organizacijske enote v podjetju, katerih izložek se ne da vrednostno izmeriti, in pri katerih je težko določiti optimalno povezavo med vložki in rezultati poslovanja (Hočevar, 1995a, 102-103).

Posebnosti diskrecijskih stroškovnih mest so naslednje:

- oblikovanje smiselnih meril za ugotavljanje učinkovitosti je težko ali celo nemogoče;
- na posameznih področjih neproizvajalnih dejavnosti, na katerih bi bilo mogoče najti ustrezne kazalnike učinkovitosti, je večinoma težko opredeliti povezanost med vložki - stroški in izložki - učinki;
- večinoma ni mogoče ustrezno opredeliti obsega in kakovosti neproizvajalnih dejavnosti in njihovih stroškov glede na obseg in kakovost proizvajalne dejavnosti.

Za določanje predračunov stroškov na diskrecijskih stroškovnih mestih odgovornosti obstaja več vrst metod. Stroški teh oddelkov se lahko primerjajo s stroški, ki jih za te dejavnosti namenjuje druga podjetja v panogi. Druga metoda temelji na zahtevi po sestavljanju predračunov za stroške neproizvajalnih dejavnosti, ki se po sprejemu z neko povprečno velikostjo (največkrat s povprečnim odstotkom) zmanjšajo na velikost, ki je sprejemljiva za poslovni sistem kot celoto.

Pri sestavljanju predračunov diskrecijskih stroškovnih mest je potrebno sodelovanje informiranih ljudi in strokovnjakov. Poslovođje višje ravni mora zaupati vodji diskrecijskega stroškovnega mesta in sodelovati z njim pri sestavljanju predračuna, saj lahko le-ta najbolje predvidi posledice spremenjenega predračuna. Sodelovanje med višjimi in nižjimi poslovođji ter brezhibno informiranje je nujno potrebno za uspešnost nadziranja delovanja diskrecijskih stroškovnih mest (Hočevar, 1995a, str. 103-104).

3.3.2. Spremljanje uspešnosti poslovanja prihodkovnih mest odgovornosti

Podjetja organizirajo prihodkovna mesta odgovornosti z namenom, da bi le-ta izvajala dejavnosti trženja. Prihodkovno mesto največkrat zahteva od proizvajalnega oddelka dokončane proizvode in je odgovorno za prodajo ter razdeljevanje blaga. V primeru, da je prihodkovno mesto samostojno pri določanju cen proizvodov, odgovarja njegov poslovođja za celoten prihodek. Če pa se cenovna politika sprejema na ravni podjetja, torej izven

prihodkovnega mesta, je njegov poslovodja odgovoren le za obseg in sestavo prodaje (Hočevar, 1995a, str. 109).

Dosežke prihodkovnega mesta se ocenjuje z odmikom posebej opredeljenega prispevka za kritje, in sicer je ta prispevek za kritje opredeljen kot razlika med prodajno ceno in standardiziranimi spremenljivimi stroški. Kljub temu, da poslovodja prihodkovnega mesta odgovornosti praviloma nima vpliva na stroške, je prispevek za kritje ustrezno merilo dosežkov zato, ker lahko vpliva na obseg prodaje. Na velikost prispevka za kritje vpliva tudi obseg proizvodnje oziroma prodaje, zato le-ta odseva tako spremembe cen kot tudi spremembe obsega proizvodnje. V primeru vrednotenja dosežkov prihodkovnega mesta odgovornosti le na osnovi odkikov v cenah bi ocena vključevala le del prvin, na velikost katerih poslovodja prihodkovnega mesta lahko vpliva, in sicer spremembe cen, ne bi pa ocena vključevala sprememb v obsegu prodaje.

Pri ugotavljanju uresničenega prispevka za kritje se upoštevajo standardni stroški. Poslovodja prihodkovnega mesta odgovornosti namreč nima vpliva na uresničene stroške. Tako bi se v primeru upoštevanja uresničenih stroškov uspešnost poslovdje vrednotila na osnovi kategorij, katerih poslovodja ne obvladuje. Poleg tega se upoštevajo standardni stroški tudi zato, ker so to edini stroški, ki jih poslovodja ob sprejemanju odločitev pozna.

Ker na velikost odmika prispevka za kritje vplivata tako sprememba cene kot sprememba obsega prodaje, ga lahko razstavimo na dva dela: na odmik zaradi cen in na odmik zaradi obsega prodaje. Celotni odmik je tako vsota odkikov zaradi spremembe cene in zaradi spremembe obsega prodaje.

Odmik zaradi spremembe cene (cenovni odmik) se izračuna kot razlika med uresničeno in načrtovano ceno, pomnoženo s količino dejansko prodanih proizvodov. Pove, koliko je odmik pri prispevku za kritje posledica razlike med načrtovanimi in uresničenimi cenami.

Odmik zaradi spremembe obsega prodaje (količinski odmik) se izračuna kot razlika med uresničeno in načrtovano količino, pomnoženo z načrtovanim prispevkom za kritje na enoto (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1994, 112-114).

Za merjenje uspešnosti in učinkovitosti prihodkovnega mesta odgovornosti se ob prispevku za kritje uporabljajo tudi druga merila, in sicer (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1994, 114-115):

- delež proizvodov na trgu, ki pokaže, kako se spreminja odnos do konkurentov;
- prodaja s čakalno dobo, ki je prodaja, pri kateri plačilu ali naročilu proizvoda ne sledi takoj dobava, ampak mora kupec na blago določen čas čakati. S primerjavo dogovorjene prodaje s čakalno dobo in uresničene prodaje v dogovorjenem času se ugotovi, ali so dogovorjeni roki spoštovani.

3.3.3. Spremljanje uspešnosti poslovanja dobičkovnih mest odgovornosti

V skladu z opredelitvijo dobičkovnega mesta odgovornosti je merilo uspešnosti in učinkovitosti poslovanja dobičkovnega mesta odgovornosti dobiček kot razlika med prihodki in odhodki oziroma stroški (Hočevar, 1995a, str. 124).

Pri merjenju uspešnosti poslovanja dobičkovnega mesta odgovornosti se uvaja pojem obvladljivi dobiček, ki se izračuna kot razlika med prihodki in stroški, na katere ima poslovodja dobičkovnega mesta odgovornosti vpliv. Stroški, ki jih je mogoče obvladovati, vključujejo neposredne stroške in posredne stroške, na katere je mogoče na mestu vplivati oziroma katerih obseg je mogoče na mestu predvideti.

Pri ugotavljanju skladnosti dosežkov poslovodje mesta s predvidevanji se tako ugotavljajo odmiki obvladljivega dobička. Takšen odmik je lahko posledica bodisi odmika pri obvladljivih stroških bodisi odmika pri obvladljivih prihodkih bodisi odmika pri obeh ekonomskih kategorijah. Celotni odmik je tako potrebno najprej razstaviti na delne odmike, in sicer na odmik pri prihodkih in na odmik pri stroških. Delni odmik dobičkovnega mesta odgovornosti, ki se nanaša na stroške, je celotni odmik stroškovnega mesta odgovornosti, delni odmik dobičkovnega mesta odgovornosti, ki se nanaša na prihodke, pa je celotni odmik prihodkovnega mesta odgovornosti (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 211-212).

V poročilu o poslovanju dobičkovnega mesta odgovornosti pa se pogosto vključujejo tudi tiste ekonomske kategorije, na katere poslovodja tega mesta ne more neposredno vplivati. Za poslovodje je namreč koristno, da poleg obvladljivih kategorij, za katere so odgovorni, poznajo vse prihodke in odhodke, povezane z enoto, ki jo vodijo (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 243). Zavedati se morajo, da je potrebno pokriti tudi stroške na ravni podjetja in da izkazani dobiček ne pripada samo enoti, ki je le-tega ustvarila. Podjetje kot celota namreč ne doseže dobička, če niso pokriti tudi stroški na ravni podjetja (Hočevar, 1995a, str. 156-157).

V primeru, ko se upoštevajo vse ekonomske kategorije, povezane z enoto, gre za ugotavljanje dobička enote. Dobiček enote pa ni dobiček dobičkovnega mesta odgovornosti, ampak dobičkovnega mesta kot ekonomske oziroma poslovnoizidne enote. Dobičkovna mesta se namreč lahko obravnavajo kot mesta odgovornosti in kot ekonomske oziroma poslovnoizidne enote.

Pri spremljanju uspešnosti poslovanja dobičkovnih mest je tako potrebno razlikovanje med mesti odgovornosti in ekonomskimi enotami. Dobiček mesta odgovornosti je namreč lahko drugačen (večji ali manjši) od dobička ekonomske oziroma poslovnoizidne enote (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 242-243).

Turk, Kavčičeva in Kokotec - Novakova pri presojanju dosežkov, to je ugotavljanju dobička dobičkovnih mest, ločujejo med dobičkom dobičkovnega mesta kot mesta odgovornosti in

dobičkom dobičkovnega mesta kot ekonomske oziroma poslovnoizidne enote. Omenjeno razlikovanje je prikazano v tabeli 1 (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 242):

Tabela 1: Prilagojeni obrazec izkaza uspeha

Prihodki od prodaje
- neposredni stroški
- splošni stroški mesta, povzročeni na njem
= OBVLADLJIVI DOBIČEK
- amortizacija osnovnih sredstev mesta
- stroški servisnih storitev drugih mest
- mestu dodeljeni stroški skupnih služb
= DOBIČEK ENOTE

VIR: Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 242

Iz zgoraj prikazanega obrazca izkaza uspeha je razvidno, da avtorji razlikujejo med dvema ravnema dobička. Prvi je **obvladljivi dobiček**. Pri ugotavljanju le-tega se upoštevajo prihodki in stroški, ki jih poslovodja mesta obvladuje. Zaradi upoštevanja zgolj obvladljivih ekonomskih kategorij je obvladljivi dobiček ustrezno sodilo ugotavljanja poslovne uspešnosti poslovodje mesta. Pri presoji dosežkov poslovodij mesta je tako bistveno pravilno razmejevanje prihodkov in stroškov na obvladljive in neobvladljive prihodke in stroške.

Naslednja raven ugotavljanja dobička je **dobiček enote**. Pri izračunavanju le-tega se poleg obvladljivih prihodkov in stroškov upošteva tudi druge prihodke in stroške, ki se nanašajo na obravnavano enoto, in sicer ne glede na to, kdo je odločal o njihovi velikosti. Torej, pri ugotavljanju dobička enote se upoštevajo vse ekonomske kategorije, ki zadevajo enoto, ne glede na to, kdo je za njihovo velikost odgovoren (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 242-243).

Če povzamem, pri merjenju uspešnosti mesta odgovornosti oziroma poslovodje mesta odgovornosti se upoštevajo smotri prihodki in stroški, ki jih poslovodja obvladuje, to pomeni, da ima vpliv na njihovo velikost. Pri merjenju uspešnosti mesta kot ekonomske oziroma poslovnoizidne enote pa upoštevamo vse prihodke in stroške enote, ne glede na to, kdo je odgovoren za njihovo velikost. Obvladljivi dobiček je tako dobiček mesta odgovornosti, dobiček enote pa dobiček ekonomske oziroma poslovnoizidne enote.

Nekateri tuji avtorji razlikujejo med različnimi načini merjenja uspešnosti poslovanja dobičkovnih mest, in sicer glede na to, katere vrste stroškov se pri tem upoštevajo. Pri tem ne razlikujejo med mesti odgovornosti in ekonomskimi ali poslovnoizidnimi enotami. Dobički dobičkovnih mest naj bi se merili kot (Anthony, Dearden, Bedford, 1989, str. 234-237):

- a) prispevek za kritje;
- b) neposredni dobiček dobičkovnega mesta;
- c) obvladljivi dobiček dobičkovnega mesta;
- d) dobiček pred obdavčitvijo;
- e) čisti dobiček.

Prispevek za kritje dobimo kot razliko med prihodki in spremenljivimi stroški dobičkovnega mesta. Pomemben je za razumevanje kratkoročnega odnosa med stroški in dobičkom določenega dobičkovnega mesta, ni pa ustrezno sodilo uspešnosti poslovanja poslovodje organizacijske enote. Glavna predpostavka prispevka za kritje je, da poslovodja ne obvladuje stalnih stroškov dobičkovnega mesta odgovornosti. Tako se mora osrediniti predvsem na razliko med prihodki in spremenljivimi stroški. Vendar se pri tem merjenju pojavi težava, saj so nekateri stalni stroški za poslovodjo dobičkovnega mesta popolnoma obvladljivi, del stalnih stroškov pa je vsaj delno obvladljiv.

Neposredni dobiček dobičkovnega mesta se izračuna tako, da od prihodkov odštejemo vse stroške dobičkovnega mesta in tudi druge stroške, ki so neposredno povezani s tem dobičkovnim mestom, ne glede na to, ali jih poslovodja popolnoma obvladuje. Neposredni dobiček dobičkovnega mesta tako kaže znesek, ki ga dobičkovno mesto prispeva za kritje splošnih stroškov in dobička podjetja.

Slabost neposrednega dobička dobičkovnega mesta kot sodila merjenja uspešnosti je predvsem to, da ne upošteva stroškov na ravni vodstva podjetja, ki nastanejo zaradi delovanja dobičkovnega mesta.

Obvladljivi dobiček dobičkovnega mesta temelji na razdelitvi stroškov vodstva podjetja na obvladljive in neobvladljive stroške. V primeru, da se tudi obvladljivi stroški upoštevajo pri merjenju poslovne uspešnosti, pridemo do dobička, ki naj bi kazal uspešnost poslovodje enote (dobičkovnega mesta odgovornosti).

Bistvo izračunavanja **dobička pred obdavčitvijo** je v tem, da se poslovodje zavejo, da v primeru nepokritosti stroškov na ravni podjetja podjetje kot celota ne doseže dobička. Tako mnoga podjetja porazdeljujejo vse centralne splošne in upravne stroške na posamezna dobičkovna mesta odgovornosti. Le-ta morajo namreč pokriti tudi ustrezen del stroškov podjetja (Hočevar, 1995a, str. 128-129).

Dobiček pred obdavčitvijo pa ne prispeva k boljšemu ugotavljanju uspešnosti poslovanja poslovodij, in sicer sta razloga za to v naslednjem (Hočevar, 1995a, str. 129-130):

1. Poslovodja dobičkovnega mesta dela splošnih stroškov podjetja ne obvladuje. Tako se zaradi nepričakovanega dviga splošnih stroškov podjetja povzročeni neugodni odmik dobička ne more pripisati poslovodji dobičkovnega mesta, saj le-ta na omenjeni dvig splošnih stroškov ni imel vpliva.

2. Porazdelitev stroškov podjetja na posamezna dobičkovna mesta poteka arbitrarno, ne pa na podlagi dejanskega vpliva dobičkovnih mest na te stroške.

Čisti dobiček je merilo uspešnosti poslovanja, ki ga uporablja le malo podjetij, in sicer iz dveh razlogov (Hočevar, 1995a, str. 130):

1. Dobiček po obdavčitvi (čisti dobiček) se večinoma izračuna na podlagi stalnega odstotka od dobička pred obdavčitvijo in zato ne prinaša nobene analitske prednosti.
2. Odločitve, ki vplivajo na davek od dobička, sprejema vodstvo podjetja; tako poslovodje dobičkovnih mest nanje nimajo vpliva.

Pri merjenju dobičkov dobičkovnih mest so prisotne tudi nekatere omejitve oziroma težave, kot so (Hočevar, 1995a, str. 126):

- a) skupni prihodki;
- b) skupni stroški (odhodki);
- c) prenosne (transferne) cene.

Določanje prihodkov posameznih dobičkovnih mest je v glavnem enostavno. Problemi se pojavijo, ko je pri prodaji udeleženo večje število dobičkovnih mest. V takšnem primeru je potrebno **skupne prihodke** porazdeliti med dobičkovna mesta, in sicer tako, da je posamezno dobičkovno mesto udeleženo v skupnem prihodku toliko, koliko je pri poslu sodelovalo.

Porazdeljevanje skupnih prihodkov med dobičkovna mesta je zelo pomembno, vendar se tega v veliko podjetjih ne zavedajo - nanj gledajo kot na v praksi zapleteno in zamudno opravilo. Poleg tega se mora prodajno osebje zavedati, da ne delajo samo za koristi oddelka (enote), ampak tudi za koristi podjetja kot celote.

Proizvodi oziroma storitve, ki jih določeno dobičkovno mesto dobavlja oziroma opravlja za neko drugo dobičkovno mesto, se vrednotijo po prenosnih (transfernih) cenah. Storitve skupnih oddelkov (enot) v podjetju morajo biti ovrednotene in posameznim dobičkovnim mestom zaračunane tako, da se pri tem kar najbolje odraža dejanska poraba teh storitev po posameznih dobičkovnih mestih oziroma zahteve posameznih dobičkovnih mest po teh storitvah.

Porazdelitev **skupnih stroškov** na posamezna dobičkovna mesta je potrebna za potrebe ocenjevanja ekonomske uspešnosti enot. V primeru, da med stroški storitev in uporabnikom storitev ni jasne povezave, je osnova porazdelitve teh stroškov na posamezna dobičkovna mesta razumna presoja (Hočevar, 1995a, 126-135).

O **prenosnih (transfernih) cenah** govorimo, kadar ena ali več enot podjetja uporablja proizvode ali storitve druge ali drugih enot podjetja. Gre za transakcije - nakupe in prodaje - proizvodov ali storitev med enotami znotraj podjetja. Cene, ki se v ta namen oblikujejo,

vplivajo tako na velikost dobička oziroma prihodka enote, ki proizvode ali storitve prodaja, kot tudi na velikost dobička oziroma odhodka enote, ki proizvode ali storitve kupuje (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 207).

Prenosne (transferne) cene morajo biti oblikovane tako, da (Hočevar, 1995, str. 133-134):

- spodbujajo poslovodje dobičkovnih mest k uspešnemu odločanju in da hkrati dajejo ustrezne informacije za uspešno odločanje;
- omogočijo ocenjevanje delovanja posameznih enot glede na njihovo prizadevanje za doseganje ciljev podjetja kot celote oziroma ocenjevanje uspešnosti poslovanja poslovodij organizacijskih enot;
- zagotovijo, da se ne zmanjša neodvisnost enot, ki sta jo zagotovili decentralizacija in oddelčenje; vsiljene prenosne (transferne) cene zmanjšujejo neodvisnost oddelkov (enot) v podjetju.

3.3.4. Spremljanje uspešnosti poslovanja naložbenih mest odgovornosti

Pri ugotavljanju uspešnosti poslovanja naložbenih mest je poleg dobička potrebno upoštevati tudi vloženi kapital. Za naložbena mesta je namreč značilno, da se nanje oziroma na njihove poslovodje prenašajo pooblastila in odgovornost za odločitve o ekonomskih kategorijah, ki vplivajo tako na velikost dobička enote kot tudi na uporabo vložnega kapitala. Posledica tega je, da je za merjenje uspešnosti poslovanja naložbenih mest potrebno uporabljati kazalnike, ki vključujejo dobiček in vloženi kapital (Hočevar, 1995a, str. 157; Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1994, str. 120).

Tako kot dobičkovna mesta se tudi naložbena mesta lahko obravnavajo kot mesta odgovornosti in kot ekonomske oziroma poslovnoizidne enote, kar je potrebno upoštevati pri spremljanju uspešnosti poslovanja le-teh (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 242).

Najbolj razširjeni računovodski kazalnik uspešnosti poslovanja naložbenih mest in njihovih poslovodij je **kazalnik dobičkonosnosti naložbe** (angl. Return On Investment). Opredeljen je kot količnik med dobičkom in naložbami. Glede na to, ali se želi z omenjenim kazalnikom meriti uspešnost poslovanja naložbenega mesta kot mesta odgovornosti oziroma uspešnost poslovanja njegovega poslovodje ali pa uspešnost poslovanja naložbenega mesta kot ekonomske oziroma poslovnoizidne enote, je potrebno upoštevati t.i. obvladljivost ekonomskih kategorij. In sicer se v prvem primeru pri izračunu omenjenega kazalnika upoštevajo obvladljive ekonomske kategorije, v drugem primeru pa vse ekonomske kategorije, ki zadevajo naložbeno mesto.

Drugo merilo uspešnosti poslovanja naložbenih mest in njihovih poslovodij je t.i. **preostanek dobička** (angl. Residual Income). Opredeljen je kot razlika med dobičkom pred obdavčitvijo in obračunanimi stroški sredstev (kapitala). Glede na to, kaj se želi z omenjenim merilom

meriti, lahko izbiramo med dvema vrstama le-tega. In sicer se za ocenjevanje uspešnosti poslovanja naložbenega mesta kot mesta odgovornosti oziroma njegovega poslovodje uporablja obvladljivi preostanek dobička pred obdavčitvijo, ki se izračuna na osnovi naložbenih sredstev, ki jih poslovodja obvladuje. V primeru, da gre za merjenje uspešnosti poslovanja naložbenega mesta kot ekonomske oziroma poslovnoizidne enote, pa se uporablja čisti preostanek dobička, katerega izračun temelji na podlagi sredstev naložbenega mesta ne glede na obvladljivost (Hočevar, 1995a, str. 157-187).

Na tem mestu lahko dopolnimo v okviru spremljanja uspešnosti dobičkovnega mesta predstavljeni prilagojeni obrazec izkaza uspeha, ki prikazuje razliko med dobičkom dobičkovnega mesta kot mesta odgovornosti in dobičkom mesta kot ekonomske oziroma poslovnoizidne enote. Avtorji govorijo o t.i. tretji ravni ugotavljanja dobička, in sicer je to **preostali (rezidualni) dobiček**. Le-ta predstavlja sodilo ugotavljanja uspešnosti poslovanja naložbenega mesta, in sicer mesta kot ekonomske ali poslovnoizidne enote. Izračuna se tako, da se od dobička odštejejo stroški kapitala, uporabljenega na mestu. Pri presojanju uspešnosti poslovanja naložbenega mesta kot mesta odgovornosti oziroma poslovanja poslovodje naložbenega mesta pa se uporablja **obvladljivi preostali (rezidualni) dobiček**. Pri njegovem izračunavanju se upoštevajo samo obvladljive ekonomske kategorije, to pomeni obvladljivi dobiček in obvladljive naložbe (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 242-244).

Preostali (rezidualni) dobiček je ustrezno sodilo za presojanje dosežkov naložbenega mesta. Temelji na dobičku in sredstvih mesta, giba se skladno z gibanjem dobička in naložb ter je grajen tako, da (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1994, str. 120-121):

- dobiček mesta ne narašča z dogodki, ki zmanjšujejo dobiček podjetja kot celote;
- dobiček mesta ni odvisen od odločitev, sprejetih na drugih mestih, ali od odločitev podjetja kot celote;
- je dobiček mesta rezultat vseh dogodkov, na katere ima vpliv poslovodja mesta ali njegovi podrejeni.

Kljub ustreznosti obravnavanega sodila za presojanje uspešnosti poslovanja naložbenega mesta pa se dejansko uporablja predvsem **količnik dobičkonosnosti sredstev** (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1994, str. 121).

Tako kot pri merjenju uspešnosti poslovanja dobičkovnih mest prihaja tudi pri naložbenih mestih do nekaterih omejitev oziroma težav.

Kazalnik dobičkonosnosti naložbe ima mnoge slabosti. Težave nastajajo že zaradi uporabe dobička pri njegovem izračunu, in sicer naj bi osredinjenje na kratkoročne kategorije, med katere sodi tudi dobiček, vodilo do nezaželenega poslovanja podjetja kot celote. Prav tako pa se pojavijo težave tudi zaradi primerjanja dobička z zneskom naložb. Poslovodje naložbenih mest se namreč odločajo za investiranje samo v primeru, da imajo naložbe večjo dobičkonosnost od povprečne donosnosti sredstev na naložbenem mestu. Če je kazalnik

dobičkonosnosti naložbe manjši od povprečne dobičkonosnosti sredstev na naložbenem mestu, se poslovodja ne glede na to, da je kazalnik dobičkonosnosti naložbe večji od stroškov kapitala naložbenega mesta in bi bila za podjetje naložba ugodna, za naložbo ne odloči.

Omenjeno slabost kazalnika dobičkonosnosti naložbe odpravlja preostanek dobička. Le-ta se namreč poveča vedno, kadar je donos dodatno vloženih sredstev večji od stroškov kapitala. Naslednja prednost preostanka dobička pred kazalcem dobičkonosnosti naložbe pa je v tem, da se pri njegovi uporabi lahko upoštevajo različni stroški kapitala, ki so posledica različnih tveganj naložb in tudi različnih vrst sredstev.

Obravnavani merili uspešnosti poslovanja naložbenih mest in njihovih poslovodij imata še nekatere omejitve, ki so povezane z določanjem dobička in sredstev oziroma stroškov kapitala. Probleme, povezane z ugotavljanjem dobička, sem obravnavala že pri omejitvah merjenja uspešnosti poslovanja dobičkovnih mest. Tako bom na tem mestu omenila samo še probleme, povezane s sredstvi oziroma naložbami naložbenega mesta.

Prvi problem se pojavi pri opredelitvi investicijske osnove, in sicer katera sredstva naj se v investicijsko osnovo vključijo in katere obveznosti naj se od nje odštejejo. Naložbe v naložbeno mesto so matematično enake razliki med celotnimi sredstvi in kratkoročnimi obveznostmi oziroma vsoti stalnih sredstev in čistih obratnih sredstev

Čista obratna sredstva sestojijo iz denarja, terjatev in zalog. Pri izračunavanju investicijske osnove se lahko omenjene postavke različno upoštevajo. Tako nekatera podjetja izpuščajo denarna sredstva, ker naj bi bila le-ta enaka trenutnim obveznostim. Terjatve bi bilo najustrezneje vključiti kot letno povprečje, vendar pa so zaradi poenostavitve pogosto vključene v vrednosti, kot znaša vrednost terjatev na koncu leta. Prav tako se pri zalogah najpogosteje upoštevajo vrednosti na koncu obdobja. Ustreznije bi bilo v investicijsko osnovo vključiti povprečno stanje zalog v obdobju (Hočevar, 1995a, str. 167-168; Hočevar, 1998, str. 115).

Pri stalnih sredstvih se pojavlja problem, ali upoštevati sredstva, ki jih uporablja več mest. V primeru, da naložbeno mesto uporablja sredstva drugih mest, mora ustrezni del le-teh všteti med sredstva mesta. Drugi problem je, ali upoštevati nabavno ali neodpisano vrednost sredstev (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2001, str. 214-215).

Naslednji problem predstavlja obračunavanje amortizacije v inflacijskih razmerah. Uporaba različnih amortizacijskih metod in inflacija namreč vplivata na izračun preostanka dobička in kazalnika donosnosti naložbe.

Omejitev pri obravnavanih merilih pa predstavlja tudi podcenjenost ali celo izpuščanje nekaterih sredstev, ki sodijo v investicijsko osnovo (Hočevar, 1998, str. 115-116).

4. SPREMLJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA ORGANIZACIJSKIH ENOT V POSLOVNEM SISTEMU MERCATOR, D. D.

4.1. Predstavitev podjetja

4.1.1. Zgodovina razvoja Skupine Mercator

Pravni predhodnik Poslovnega sistema Mercator, d. d. podjetje Živila Ljubljana je bil ustanovljen leta 1949. Sprva je bila njegova osrednja naloga razdeljevanje živil, ki so jih ljudje tedaj dobivali na karte. Z normalizacijo življenjskih razmer, posledica česar je bila tudi sprememba poslovnih okoliščin, se je podjetje - razdeljevalec preoblikovalo v lokalno trgovsko podjetje na debelo. Leta 1953 je bilo ustanovljeno trgovsko podjetje na debelo Mercator s sedežem v Ljubljani.

V obdobju od leta 1953 do leta 1990 je potekalo spreminjanje organiziranosti in prostorske razsežnosti, širitev dejavnosti in rast gospodarske družbe, ki je svojo osnovno dejavnost, to je trgovina na debelo in drobno, razširilo na področje proizvodnje, kmetijstva in storitev.

Privatizacija podjetja z javno prodajo delnic, ki se je začela v letu 1993, je bila leta 1994 zaključena. Lastniki Poslovnega sistema Mercator, d. d., največje slovenske delniške družbe, so postali z zakonom določeni državni skladi in okoli 63.000 majhnih delničarjev. Leta 1995 je bil Poslovni sistem Mercator, d. d., skrajšano Mercator, d. d., vpisan v sodni register pri Okrožnem sodišču v Ljubljani.

Med letom 1995 in 1998 je potekalo izvajanje ukrepov za ohranjanje in krepitev največjega tržnega deleža v slovenski trgovini, in sicer notranja reorganizacija, prestrukturiranje in prilagajanje trgovske dejavnosti evropskim modelom organiziranosti trgovine ter njihovim stroškovnim, prostorskim in storitvenim standardom. Poleg tega se je v tem obdobju začelo tudi prestrukturiranje proizvodnih družb (Interno gradivo Poslovnega sistema Mercator, d. d.).

V poslovanju Poslovnega sistema Mercator, d. d., predstavlja leto 1997 prelomno leto. Družba, ki je do takrat poslovala z izgubo in je bila brez prave vizije, je bila deležna korenitih sprememb. Nova uprava je sprejela ambiciozen strateški poslovni načrt, s katerim naj bi ustvarila najboljšo trgovsko družbo v državi, ki bo primerljiva z največjimi evropskimi in svetovnimi trgovskimi verigami. Poleg že omenjenih procesov notranjega prestrukturiranja in integracije slovenske živilske in druge trgovine so povečevanje ekonomičnosti in poslovne učinkovitosti, odločen nastop na trgu, tržne aktivnosti in pospešen razvoj maloprodajne mreže vplivali na močan porast tržnega deleža, in sicer s 15,4 % v letu 1997 na 29,9 % v letu 1999 (Interno gradivo Poslovnega sistema Mercator, d. d.; Janković, 2001, str. 35).

Za obdobje od leta 1999 do leta 2001 je značilna širitev in posodabljanje maloprodajne mreže. V tem času je prihajalo tudi do naložb v velike nakupovalne centre v Sloveniji in kapitalskih povezav oziroma prevzemov nekaterih maloprodajnih trgovskih družb. Skupina Mercator je

pridobila večinski vpliv v petnajstih novih trgovskih družbah in pripojila deset družb regijskim trgovskim družbam, s čimer je bilo v večji meri končano notranje lastninsko preoblikovanje trgovskega dela skupine. Tržni delež skupine je ob koncu leta 2001 znašal že 37,2 %.

Leto 2000 je zaznamoval tudi začetek širitve poslovanja preko domačih meja, in sicer v gospodarski prostor držav bivše Jugoslavije. S tem se je začela internacionalizacija poslovnih aktivnosti, ki se bo intenzivno nadaljevala tudi v prihodnje.

V letu 2001 sta družba Poslovni sistem Mercator, d. d., in Skupina Mercator izboljšali vse ključne elemente poslovne uspešnosti in učinkovitosti. Tako je postala Skupina Mercator glede na ustvarjene prihodke iz prodaje največja slovenska gospodarska skupina. Skupina je tako ohranila vodilni položaj na domačem trgu, poleg tega pa je utrdila tržni delež na Hrvaškem in v Bosni in Hercegovini ter začela s pripravami na vstop na trg Srbije in Črne gore.

Za leto 2002 je bilo značilno nadaljevanje razvoja maloprodajne mreže, in sicer so izvajali naložbe v izgradnjo Mercator centrov in trgovskih centrov doma in v tujini (Interno gradivo Poslovnega sistema Mercator, d. d.; Letno poročilo 2001).

4.1.2. Sestava in dejavnosti Skupine Mercator

Skupino Mercator sestavljajo obvladujoča družba Poslovni sistem Mercator, d. d., in druge družbe, ki opravljajo trgovsko, industrijsko, kmetijsko, gostinsko in storitveno dejavnost. Osnovna dejavnost družbe Poslovni sistem Mercator, d. d., je trgovina na debelo in drobno z izdelki široke potrošnje.

Skupina Mercator se ukvarja s trgovsko in netrговsko dejavnostjo. Trgovsko dejavnost opravlja štirinajst trgovskih družb, od katerih so štiri v tujini. Trgovski del skupine ustvari 94 odstotkov vseh prihodkov - trgovina na debelo in drobno z izdelki široke potrošnje predstavlja namreč najpomembnejšo in najobsežnejšo dejavnost Skupine Mercator. Trgovska dejavnost je razdeljena na naslednje programe: market program (živila in neživila dnevne potrošnje), program tehnike, program tekstila, program pohištva in program športa. Poleg trgovskih družb sestavljajo Skupino Mercator tudi družbe, ki opravljajo proizvodno (5), kmetijsko (1), gostinsko (2) in storitveno (1) dejavnost.

Trgovski del Skupine Mercator sestavlja šest regijskih družb, in sicer Poslovni sistem Mercator, d. d., Mercator SVS (Severo-vzhodna Slovenija), d. d., Mercator Degro, d. d., Mercator Gorenjska, d. d., Mercator Dolenjska, d. d., in Mercator Goriška, d. d. (Interno gradivo Poslovnega sistema Mercator, d. d.; Letno poročilo 2001).

4.1.3. Poslanstvo Skupine Mercator

Skupina Mercator je vodilna trgovska veriga na območju Slovenije in želi postati pomembna trgovska veriga v državah bivše Jugoslavije, ki s kakovostjo svoje ponudbe učinkovito zadovoljuje potrebe in želje potrošnikov, hkrati pa se s povečevanjem poslovne učinkovitosti primerja z najuspešnejšimi evropskimi trgovskimi verigami in dolgoročno povečuje vrednost premoženja lastnikov, pri čemer izpolnjuje obveznosti do zaposlenih in vseh ostalih interesnih skupin (Letno poročilo 2001).

4.1.4. Temeljni strateški cilji Skupine Mercator

Zagotavljanje prave ponudbe za kakovostno življenje: cilj podjetja je nenehno povečevanje kakovosti ponudbe in prilagajanje le-te potrebam, željam in pričakovanjem na trgu. Zadovoljstvo in posledično zvestobo svojih kupcev ohranjajo z razvojem novih prodajnih poti, s stalnim izpopolnjevanjem ponudbenega spleta, s konkurenčnimi cenami in drugimi marketinškimi prijemi.

Zagotavljanje rasti prodaje in utrjevanje položaja vodilne trgovske verige v Sloveniji ter uveljavitev in pridobitev pomembnega tržnega deleža na novih trgih: rast prodaje zagotavljajo v podjetju z razvojem in posodabljanjem maloprodajne in veleprodajne mreže, s kapitalskim povezovanjem z drugimi trgovskimi podjetji na območju Slovenije, s cenovno konkurenčno ponudbo, z intenzivnimi marketinškimi dejavnostmi in z uvajanjem novih projektov pospeševanja prodaje. Na novih trgih bodo gradili prepoznavno podobo Mercatorja z željo postati pomembna, prepoznavna in ugledna trgovska veriga.

Dolgoročno partnerstvo s proizvajalci: razvojne cilje želijo uresničevati s politiko dolgoročnih strateških partnerstev in skupnega prodora na nove trge. Pri ponudbi visoko kakovostnih izdelkov dajejo prednost slovenski proizvodnji, na novih trgih pa tamkajšnji in slovenski proizvodnji.

Povezovanje s tujimi strateškimi partnerji: za dolgoročno zagotavljanje konkurenčnosti Skupine Mercator tudi po vstopu Slovenije v Evropsko skupnost želijo najti strateškega partnerja, ki jim bo omogočil globalno cenovno konkurenčnost pri nabavi uvoženega blaga.

Doseganje ravni poslovne uspešnosti najuspešnejših evropskih trgovcev: s povečevanjem poslovne učinkovitosti, zagotavljanjem varnosti naložb in s povečevanjem vrednosti premoženja lastnikov želijo doseči cilj na podlagi poslovnih procesov in rezultatov primerjati se z najuspešnejšimi evropskimi trgovskimi verigami z izdelki za dnevno oskrbo prebivalstva.

Izpolnjevanje obveznosti do zaposlenih in širšega družbenega okolja: v Skupini Mercator želijo ob zagotavljanju dolgoročne socialne varnosti zaposlenih in s primernimi mehanizmi

nagrajevanja ter spodbujevalnim načinom vodenja zagotoviti trajno povečevanje delovne uspešnosti in učinkovitosti.

Mercator se zaveda odgovornosti svojega delovanja do družbe, zato si na vseh trgih, kjer nastopa, prizadeva za sodelovanje z lokalnim okoljem.

Zagotavljanje konkurenčnosti netrgovskega dela skupine in širitev poslovanja proizvodnih družb na nove trge: da bi ohranila dolgoročno konkurenčnost tudi po vstopu Slovenije v Evropsko skupnost, Skupina Mercator nadaljuje s procesi prestrukturiranja netrgovskega dela skupine. Netrgovske družbe bodo skupaj s trgovskimi družbami prodirale na nove trge in sodelovale s konkurenčnimi izdelki po konkurenčnih cenah (Letno poročilo 2001).

4.2. Kontroling v Skupini Mercator

4.2.1. Organizacija kontrolinga v Skupini Mercator

Organizacija kontrolinga v Skupini Mercator sovpada z njeno organiziranostjo dejanskega koncerna. V družbi Poslovni sistem Mercator, d. d., kot obvladujoči družbi Skupine Mercator je organiziran strateški kontroling, ki pokriva celotno skupino povezanih podjetij, v odvisnih družbah skupine pa so organizirane aktivnosti operativnega kontrolinga. V Skupini Mercator tako poznajo razčlenitev kontrolinga glede na delitev procesov vodenja podjetja. Strateški kontroling je tisti del kontrolinga, ki se navezuje na strateško vodenje, operativni kontroling pa tisti, ki se nanaša na operativno vodenje (Interno gradivo Poslovnega sistema Mercator, d.d.).

4.2.2. Služba kontrolinga v Poslovnem sistemu Mercator, d. d.

V Poslovnem sistemu Mercator, d. d., imajo oblikovano posebno enoto, to je službo kontrolinga, v okviru katere se spremlja uspešnost poslovanja organizacijskih enot. Le-to je torej ločeno od računovodstva.

Služba kontrolinga sodi v sektor računovodstva in kontrolinga v Poslovnem sistemu Mercator, d. d., kot obvladujoči družbi Skupine Mercator. Torej je kot ena izmed koncernskih funkcij organizirana v okviru sektorja obvladujoče družbe.

Osnovni cilj službe kontrolinga je zagotavljanje podpore poslovodstvu pri uspešnem in učinkovitem poslovanju ter doseganju zastavljenih ciljev. V ta namen opravljajo naslednje delovne procese:

- načrtovanje;
- nadziranje poslovanja;
- analiziranje;
- poročanje.

Za učinkovito spremljanje in načrtovanje poslovanja podjetja je potrebno najprej poskrbeti za ustrezne in pravočasne podatke. Osnova za pritek teh podatkov je informacijski sistem s svojo bazo podatkov, programov in ostalih objektov (formul, modelov idr.). V Mercatorju se uporablja programsko orodje Oracle Express Analyzer.

Cilj delovanja **strateškega kontrolinga** je podpirati vodstvo podjetja pri strateškem vodenju podjetja. Vodenje podjetja je povezano s sprejemanjem strateških odločitev, katerih podlaga so informacije o ekonomskih posledicah poslovnih odločitev. Tako temeljne aktivnosti strateškega kontrolinga vključujejo zbiranje, analiziranje in poročanje omenjenih informacij.

Aktivnosti strateškega kontrolinga lahko razdelimo v dva glavna sklopa, in sicer v:

- strateško načrtovanje, ki se nanaša na obravnavo ekonomskih posledic prihodnjih poslovnih odločitev;
- strateško nadziranje, ki se nanaša na obravnavo ekonomskih posledic preteklih poslovnih odločitev.

V skladu z navedeno delitvijo aktivnosti strateškega kontrolinga je sistem strateškega kontrolinga v Skupini Mercator razdeljen na:

- sistem strateškega kontrolinga, ki je namenjen podpori vodstvu koncerna pri strateškem načrtovanju;
- sistem strateškega kontrolinga, ki je namenjen podpori vodstvu koncerna pri strateškem nadziranju.

Za podporo vodstvu koncerna pri **strateškem načrtovanju** zagotavlja strateški kontroling informacije, potrebne za presojo in oblikovanje ustreznih strateških ciljev in strategij za doseganje le-teh. V ta namen v službi kontrolinga ob sodelovanju drugih koncernskih strateških strokovnih služb izvajajo naslednje sklope aktivnosti:

- pripravo strateških usmeritev Skupine Mercator;
- pripravo srednjeročnega gospodarskega načrta Skupine Mercator in družb Skupine Mercator;
- pripravo primerjalne analize s konkurenti na ciljnih trgih delovanja;
- pripravo primerjalne analize z najuspešnejšimi evropskimi trgovskimi verigami.

Za podporo vodstvu koncerna pri **strateškem nadziranju** pa je naloga strateškega kontrolinga zagotavljanje ustreznih informacij za presojanje uspešnosti izvajanja strategij in

doseganja zastavljenih strateških ciljev, za kar v službi kontrolinga izvajajo naslednja sklopa aktivnosti:

- spremljanje doseganja strateških ciljev s strateškimi kazalniki Skupine Mercator;
- pripravo notranje primerjalne analize.

Informacije za strateški kontroling pridobiva služba kontrolinga v obliki poročil o poslovnih rezultatih odvisnih družb. Odvisne družbe morajo obvladujoči družbi redno mesečno pošiljati izkaz poslovnega izida in pregled stroškov po naravnih vrstah, vsako četrletje posredujejo izkaz poslovnega izida, pregled stroškov po naravnih vrstah, izkaz stanja, izkaz finančnega izida, poročajo o naložbah in virih financiranja naložb, realizaciji investicij in dezinvesticij, stanju kadrov po strokovni izobrazbi in pregled zadolženosti. Vsako polletje pa morajo odvisne družbe v skladu s sprejeto metodologijo pripraviti pisno poročilo o poslovanju. Po potrebi obvladujoča družba zbira od odvisnih družb tudi druge podatke, ki so potrebni za poslovne analize Skupine Mercator za posamezne notranje uporabnike informacij.

Tako kot v primeru strateškega kontrolinga so tudi aktivnosti **operativnega kontrolinga** razdeljene v dva glavna sklopa, in sicer v:

- operativno načrtovanje;
- operativno nadziranje.

Operativno načrtovanje poteka na ravni Skupine Mercator, na ravni družb Skupine Mercator in na ravni organizacijskih enot družb Skupine Mercator.

Na ravni skupine se pripravi konsolidiran plan Skupine Mercator. Priprava le-tega pomeni odločanje o letnih nalogah poslovanja in o osebah, aktivnostih ter postopkih za doseganje zastavljenih ciljev.

Prav tako pomeni letno planiranje na ravni družb Skupine Mercator odločanje o letnih nalogah poslovanja in o osebah, aktivnostih ter postopkih za doseganje zastavljenih ciljev.

V trgovskih družbah Skupine Mercator se pripravlja plan na ravni organizacijskih enot. Gre za pripravo plana po t.i. elementarnih enotah, to je po maloprodajnih mestih odgovornosti, veleprodajnih mestih odgovornosti in stroškovnih mestih odgovornosti.

Operativno nadziranje se tako kot operativno načrtovanje izvaja na ravni Skupine Mercator, na ravni družb Skupine Mercator in na ravni organizacijskih enot družb Skupine Mercator. V procesu nadziranja se ugotavljajo odmiki realizacije od plana.

Na ravni skupine se v okviru nadziranja ugotavljajo odmiki od konsolidiranega plana Skupine Mercator. Namen nadziranja je doseči, da vse aktivnosti vodijo k doseganju opredeljenih ciljev Skupine Mercator kot celote.

Poslovanje družb se spremlja na ravni mesečnega kumulativnega poslovanja in kvartalnega, polletnega ter letnega poslovanja. Ugotavljajo se odstopanja realizacije od plana in glede na preteklo leto za vse kategorije poslovanja. Naloga kontrolinga je, da za ugotovljena odstopanja ugotovi vzroke in predlaga ukrepe za izboljšanje učinkovitosti poslovanja.

Nadzor poslovanja poteka tudi na ravni organizacijskih enot trgovskih družb. Mesečno kumulativno se spremljajo poslovni obračuni organizacijskih enot. Sledi ugotavljanje odmikov realizacije od plana, analiziranje vzrokov odstopanj in predlaganje ustreznih ukrepov.

Operativni kontroling organizacijskih enot v trgovskih družbah Skupine Mercator obsega naslednja področja dela:

- določitev enotne metodologije za spremljanje poslovanja po organizacijskih enotah trgovskih družb Skupine Mercator;
- koordinacija priprave plana po organizacijskih enotah;
- spremljanje poslovanja po organizacijskih enotah, ugotavljanje odmikov od plana in priprava analiz;
- ugotavljanje dobičkonosnosti in produktivnosti organizacijskih enot;
- priprava metodologije za ugotavljanje poslovno - obračunskega izida po blagovnih skupinah.

V okviru **analiziranja** se izračunava ekonomski dobiček (angl. EVA - Economic Value Added), izvaja primerjala analiza konkurentov oziroma benchmarking in analizira doseganje zastavljenih strateških in operativnih ciljev po vzoru sistema uravnoteženih kazalnikov (Balanced Scorecard).

V končni fazi je potrebno v okviru **systema poročanja** oblikovati poročila. V Poslovnem sistemu Mercator, d. d., poteka tako zunanje kot notranje poročanje.

Namen zunanjega poročanja je sprotno in ažurno obveščanje javnosti in predvsem delničarjev o poslovanju Skupine Mercator in o vseh dogodkih, pomembnih za delničarje. Služba kontrolinga tako pripravlja letno in polletno poročilo družbe Poslovni sistem Mercator, d. d., in Skupine Mercator. V ta namen morajo letna in polletna poročila pripravljati vse družbe Skupine Mercator.

Notranje poročanje poteka na ravni skupine, na ravni družb skupine in na ravni organizacijskih enot družb skupine. Na ravni skupine se vrši obveščanje uprave in nadzornega sveta obvladujoče družbe o poslovanju Skupine Mercator, in sicer v obliki polletnega in letnega konsolidiranega poročila o poslovanju Skupine Mercator. Namen poročanja na ravni družb skupine je obveščanje o poslovanju s strani vsake družbe v Skupini Mercator. Posamezne družbe morajo mesečno, kvartalno, polletno in letno izpolnjevati zahtevane tabele s podatki o poslovanju jih posredovati obvladujoči družbi.

Na ravni organizacijskih enot družb skupine pa poteka obveščanje nosilcev planiranja oziroma odgovorne poslovodne osebe organizacijskih enot o poslovanju organizacijske enote, za katero odgovarja. Vsaka odgovorna oseba mora biti seznanjena s poslovanjem svoje organizacijske enote in z odmiki od plana. Poročanje poteka mesečno kumulativno.

Poročilo ima akcijski značaj, zato je potrebno pri oblikovanju upoštevati načela kakovostnega informiranja, kot sta pomembnost in zanesljivost. Praviloma je sestavljeno iz tabelaričnega, besednega in slikovnega dela. Tabelarični del vsebuje absolutne podatke o uresničenih in želenih procesih ter iz njih izvedena relativna števila. Podrobnejša sestava so odkloni, izraženi v absolutnih in relativnih številih. Besedni del je namenjen kritični presoji pomembnih odklonov. Pri poročanju se velikokrat poslužujejo kazalnikov v obliki relativnih števil, ki jih dobijo s pomočjo primerjave dveh istovrstnih ali raznovrstnih, vendar primerljivih števil.

Uvedba novega informacijskega sistema je omogočila posredovanje informacij preko računalniških povezav (elektronska pošta, diskete, mrežne povezave idr.). Pred tem se je za prenos informacij v glavnem uporabljal papir, kar je povzročalo dodatno delo pri tiskanju, počasen pretok informacij, neprispelost pošte do naslovnika. Danes poročanje tako poteka preko baze Oracle Express in s pomočjo elektronske pošte (Interno gradivo Poslovnega sistema Mercator, d. d.).

4.3. Spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot v Poslovnem sistemu Mercator, d. d.

4.3.1. Organizacijska struktura Poslovnega sistema Mercator, d. d.

Tržni način gospodarjenja zahteva od podjetij, ki želijo preživeti v razmerah naraščajoče konkurence in nenehnih ter hitrih sprememb, da težijo k stalni poslovni uspešnosti. Le to jim namreč omogoča zagotavljanje sredstev, ki so potrebna za rast in razvoj podjetja. Prav tako morajo biti sposobna predvideti razmere na trgu in se nanje ustrezno odzivati. Za to potrebujejo zanesljive in pravočasne informacije (Hočevar, 1995a, str. 12; Koletnik, 1996b, str. 24).

Tržne okoliščine poslovanja in rast podjetja so tudi v obravnavanem podjetju zahtevali organiziranost preko poslovno relativno samostojnih organizacijskih enot. V Poslovnem sistemu Mercator, d. d., so organizacijske enote oblikovane kot stroškovna mesta in kot dobičkovna mesta. Stroškovna mesta predstavljajo t.i. režijske enote, ki s svojim poslovanjem povzročajo nastajanje stroškov. Dobičkovna mesta pa so t.i. operativne oziroma produktivne enote (maloprodaja in veleprodaja), pri poslovanju katerih poleg stroškov nastajajo tudi prihodki.

Poslovni sistem Mercator, d. d., ima dve funkciji, in sicer:

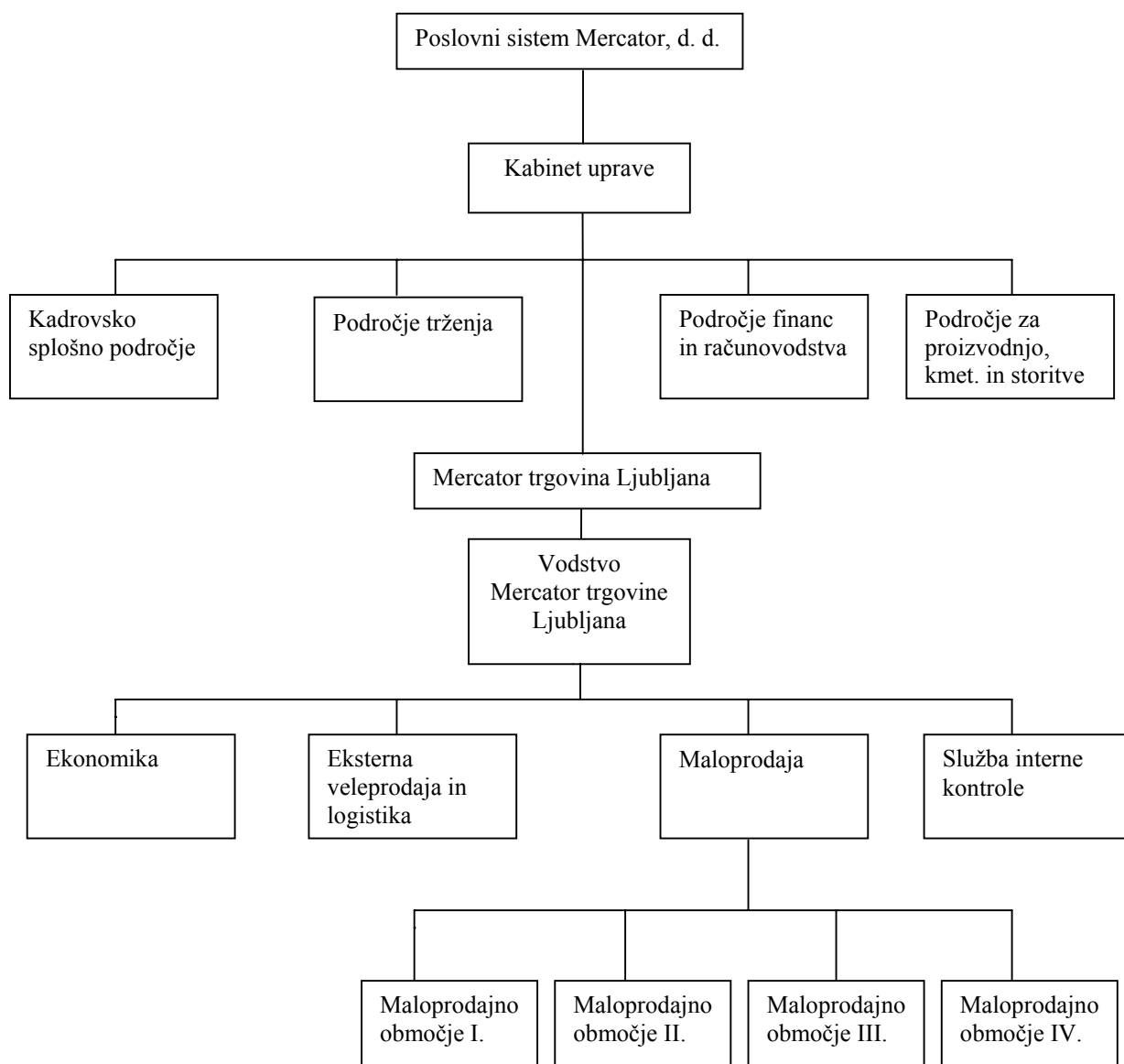
- kot obvladujoča družba opravlja koncernske funkcije za celotno Skupino Mercator;
- upravlja trgovsko dejavnost na območju osrednje Slovenije.

Poslovni sistem Mercator, d. d., je razdeljen na naslednje organizacijske enote: kabinet uprave, kadrovske splošno področje, področje trženja, področje financ in računovodstva ter področje za proizvodnjo, kmetijstvo in storitve ter organizacijsko enoto Mercator trgovina Ljubljana.

Mercator trgovina Ljubljana kot celota predstavlja organizacijsko enoto Poslovnega sistema Mercator, d. d. Zaradi precejšnje velikosti je Mercator trgovina Ljubljana kot organizacijska enota še nadalje razčlenjena na podrejene organizacijske enote, ki so oblikovane kot stroškovna in dobičkovna mesta odgovornosti. Stroškovna mesta odgovornosti predstavljajo naslednje službe oziroma sektorji: vodstvo Mercator trgovine Ljubljana, ekonomika in služba interne kontrole. Dobičkovna mesta odgovornosti predstavljata maloprodaja in veleprodaja (distribucijski centri). Elementarna organizacijska enota, za katero se spremlja uspešnost poslovanja oziroma ugotavlja poslovni obračun, je trgovina, trgovina vključno z bifejem ali oddelek blagovnice oziroma grosistično skladišče. Elementarne organizacijske enote - maloprodaja se po regionalni pripadnosti združujejo v ožja maloprodajna območja, ožja maloprodajna območja pa v maloprodajna območja, in sicer je Mercator trgovina Ljubljana razdeljena na štiri maloprodajna območja.

Organizacijsko strukturo družbe Poslovni sistem Mercator, d. d., prikazuje slika 1.

Slika 1: Organizacijska struktura družbe Poslovni sistem Mercator, d. d.



VIR: Interno gradivo Poslovnega sistema Mercator, d. d.

Omenjena organiziranost podjetja preko poslovno relativno samostojnih organizacijskih enot zahteva tudi ustrezno obliko vodenja oziroma odločanja v podjetju, in sicer decentralizacijo odločanja, kar pomeni prenašanje pooblastil in odgovornosti z višjih ravni posloводства na nižje ravni posloводства. Najvišje posloводство je tako razbremenjeno sprejemanja vsakdanjih poslovnih odločitev in ukvarjanja z vsakdanjimi dogodki, kar mu omogoča, da se posveča oblikovanju strategij podjetja in sprejemanju dolgoročnih odločitev.

S prenašanjem dolžnosti in odgovornosti za njihovo izvedbo ostane nadrejeni poslovodja odgovoren za izpolnitev svojih dolžnosti v celoti, kar pomeni tudi za izpolnitev delegiranih nalog. Zaradi tega morajo podrejeni poslovodje obveščati svoje nadrejene o poslovanju enot, ki jih vodijo.

Najvišjo raven odgovornosti oziroma odločanja predstavlja uprava družbe Poslovni sistem Mercator, d. d., ki jo sestavljajo predsednik uprave in trije člani uprave, in sicer član uprave za korporacijske zadeve in netrgovino, članica uprave za finance, kontroling in računovodstvo ter član uprave za trženje, razvoj, informatiko in investicije v trgovinski dejavnosti.

Kot je razvidno s slike 1, predstavljajo drugo raven v organizacijski shemi naslednji sektorji oziroma organizacijske enote: kadrovsko splošno področje, področje trženja, področje financ in računovodstva, področje za proizvodnjo, kmetijstvo in storitve ter organizacijska enota Mercator trgovina Ljubljana. Vodstva oziroma direktorji navedenih sektorjev tako predstavljajo drugo raven odgovornosti. Le-ti prenašajo del svojih dolžnosti in odgovornosti dalje na sebi neposredno podrejene nižje ravni poslovodstva.

Tretja raven odgovornosti so tako vodje posameznih oddelkov in služb v okvir določenega sektorja.

Kot je že bilo omenjeno, je organizacijska enota Mercator trgovina Ljubljana organizacijsko še nadrobneje razčlenjena. Vodstvo Mercator trgovine Ljubljana je odgovorno za poslovanje enote kot celote. Nižjo raven odgovornosti, na katero le-to prenaša del svojih dolžnosti in odgovornosti, predstavljajo vodje naslednjih enot: ekonomike, službe interne kontrole, eksterne veleprodaje in logistike ter maloprodaje. Enota maloprodaje je po regionalni pripadnosti razdeljena na štiri maloprodajna območja, ki imajo vsako svojega vodjo. Posamezno maloprodajno območje je še nadalje razdeljeno na ožja maloprodajna območja, katerih vodstvo je neposredno odgovorno vodji maloprodajnega območja.

Najnižjo raven odgovornosti predstavljajo poslovodje t.i. elementarnih organizacijskih enot, to je posamezne trgovine, trgovine vključno z bifejem ali oddelka blagovnice.

Poslovodja posamezne enote, ki je hkrati tudi nosilec planiranja enote, je odgovoren za izpolnitev svojega plana sebi neposredno nadrejenemu nosilcu planiranja. Primerjati mora planirane in dosežene rezultate poslovanja svoje enote. V primeru negativnega odstopanja mora o tem obvestiti višji nivo planiranja in navesti vzroke za odstopanje ter predvidene ukrepe za odpravo negativnih odstopanj (Interno gradivo Poslovnega sistema Mercator, d. d.).

4.3.2. Spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot

V trgovskih družbah Skupine Mercator se izvaja spremljanje uspešnosti poslovanja preko manjših organizacijskih enot. Te organizacijske enote so opredeljene kot mesta odgovornosti,

čprav so nekatere ekonomske kategorije, ki se spremljajo v okviru teh enot, neobvladljive - poslovodja enote na njihovo velikost ne more vplivati. Kljub temu, da gre za organizacijske enote kot ekonomske enote, jih v nadaljevanju poimenujem tako, kot jih imenujejo v obravnavanem podjetju, torej kot mesta odgovornosti.

Organizacijske enote so razdeljene na dve vrsti mest odgovornosti, in sicer na stroškovna mesta odgovornosti in dobičkovna mesta odgovornosti. Stroškovna mesta odgovornosti predstavljajo sektorji, službe v okviru sektorjev in stroškovna mesta upravne režije v posameznih maloprodajnih območjih. Dobičkovna mesta odgovornosti pa predstavljajo maloprodajne dobičkovne enote - trgovine in veleprodajne dobičkovne enote - distribucijski centri (grosistična skladišča). Za dobičkovna mesta odgovornosti se ugotavlja poslovni izid oziroma poslovni obračun, kot ga imenujejo v Poslovnem sistemu Mercator, d. d., kot razlika med prihodki in stroški.

Za spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot so v Službi kontrolinga pripravili **metodologijo poslovnih obračunov organizacijskih enot** (metodologija POOE), ki določa način spremljanja poslovne uspešnosti posameznih organizacijskih enot. Po metodologiji POOE se za vsako elementarno organizacijsko enoto mesečno kumulativno ugotavlja t.i. poslovni obračun (poslovni izid). Tako dobljene rezultate se združuje v nadrejene oziroma sintetične organizacijske enote (ožje maloprodajno območje, maloprodajno območje, maloprodaja). V končni fazi mora biti seštevek poslovnih obračunov elementarnih organizacijskih enot enak poslovnemu obračunu na nivoju družbe.

Po metodologiji POOE se za posamezne organizacijske enote najprej ugotavlja poslovni izid na podlagi prihodkov in neposrednih stroškov organizacijske enote. Prihodki vključujejo prihodke od prodaje blaga in ostale poslovne prihodke, neposredni stroški pa nabavno vrednost prodanega blaga, stroške dela, stroške materiala, stroške storitev, amortizacijo, odpravnine presežnih delavcev, popravki obratnih sredstev, rezervacije in druge stroške. Omenjeni stroški predstavljajo neposredne stroške, ki nastanejo v okviru posamezne organizacijske enote. Na podlagi navedenih prihodkov in stroškov dobljeni dobiček se imenuje dobiček operativne dejavnosti. Da bi dobili dobiček obračunsko poslovne enote, je potrebno v izračun vključiti tudi izredne prihodke in izredne odhodke, ki se lahko neposredno pripišejo posamezni organizacijski enoti. Skrajšani poslovni izid organizacijske enote na podlagi prihodkov in neposrednih stroškov je prikazan v tabeli 2.

Tabela 2: Spremljanje uspešnosti poslovanja obračunsko poslovnih organizacijskih enot

POOE postavka	Preteklo obdobje	Plan	Tekoče obdobje	Indeks tekoče obdobje/ preteklo obdobje	Indeks tekoče obdobje/ plan
Prihodki od prodaje blaga					
Ostali poslovni prihodki					
PRIHODKI IZ DEJAVNOSTI					
Nabavna vrednost prodanega blaga					
KOSMATI DOBIČEK					
Stroški dela					
Stroški materiala					
Stroški storitev					
Amortizacija					
Odpravnine presežnih delavcev					
Popravki obratnih sredstev					
Rezervacije					
Drugi stroški					
NEPOSREDNI STROŠKI					
DOBIČEK OPERATIVNE DEJAVNOSTI					
Izredni prihodki					
Izredni odhodki					
DOBIČEK OBRAČUNSKO POSLOVNE ENOTE					

VIR: Interno gradivo Poslovnega sistema Mercator, d. d.

Do leta 1999 se je v Poslovnem sistemu Mercator, d. d., in v drugih odvisnih trgovskih družbah spremljala uspešnost poslovanja organizacijskih enot samo na podlagi neposrednih prihodkov in stroškov. Takšno spremljanje se je izkazalo za nezadostno, zato so ga nadgradili, in sicer tako, da so posamezne organizacijske enote obremenili tudi z ustreznim delom skupnih ali posrednih režijskih stroškov.

Potem ko se ugotovi poslovni izid organizacijske enote na podlagi neposrednih prihodkov in stroškov, sledi po metodologiji POOE porazdelitev splošnih ali posrednih režijskih stroškov na maloprodajne in veleprodajne dobičkovne enote. Posredni režijski stroški, ki vključujejo stroške koncerna, stroške uprave podjetja, stroške sektorjev in stroške vodstev maloprodajnih območij, se na dobičkovna mesta odgovornosti porazdeljujejo glede na procese dela. In sicer so to naslednji stroški:

- stroški koncernskih nalog;
- stroški informatike;
- stroški podpornih funkcij;
- stroški prodaje;
- stroški nabave;
- stroški logistike in distribucije;
- stroški marketinga.

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

Poslovni sistem Mercator, d. d., kot obvladujoča družba Skupine Mercator opravlja za odvisne družbe različne funkcije, posledica česar je nastanek t.i. **stroškov koncernskih nalog**. Ti stroški se porazdelijo najprej med posamezne odvisne družbe, in sicer je posamezna družba obremenjena z odstotkom od vrednosti celotnih prihodkov družbe. Dalje razporeja posamezna družba stroške koncernskih nalog na dobičkovne obračunsko poslovne enote po ustreznem ključu.

Družbe plačujejo Poslovnemu sistemu Mercator, d. d., tudi prispevek za **stroške informatike**. Odstotek prispevka, ki se razlikuje po družbah, določi uprava. Znotraj posamezne družbe pa se deli po ključu prihodkov obračunsko poslovne enote.

Posamezna trgovska družba bremeni dobičkovne obračunsko poslovne enote s stroški uprave in s stroški sektorskih funkcij, organiziranih v okviru družbe. Med te stroške se uvrščajo naslednji stroški: stroški podpornih funkcij, stroški prodaje, stroški nabave, stroški logistike in distribucije in stroški marketinga. Na dobičkovne obračunsko poslovne enote se delijo po različnih, vnaprej dogovorjenih ključih, ki so sestavni del metodologije.

Stroški podpornih funkcij, to so stroški uprave in vsi splošni stroški režije (financ, računovodstva, kontrolinga, kadrovskih, pravnih in skupnih služb, službe za kakovost in razvoj).

Stroški prodaje vključujejo stroške vodstev maloprodajnih območij in ožjih maloprodajnih območij, eventuelnih organizacijskih enot ekonomike maloprodaje, prodajnih komercialistov, kontrolerjev, aranžerjev idr.

Pri alokaciji posrednih režijskih stroškov prodaje so glede na nivoje v organizacijski strukturi družb predvidena štiri pokritja:

- pokritje I: alocirajo se vsi posredni stroški vodstev blagovnic, Mercator centrov;
- pokritje II: alocirajo se vsi posredni stroški vodstev ožjih maloprodajnih območij;

- pokritje III: alocirajo se vsi posredni stroški vodstev maloprodajnih območij;
- pokritje IV: alocirajo se vsi posredni stroški vodstva maloprodaje.

Stroški nabave vključujejo stroške zaposlenih, ki opravljajo naloge nabave trgovskega blaga.

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

Stroški marketinga so ali neposredni stroški obračunsko poslovnih enot (stroški sejmov, propagande, reprezentance, razstav, sponzorstva in dotacije političnim strankam) ali pa posredni režijski stroški organizacijske enote marketinga, če družba takšno enoto ima. Praviloma družbe v svoji organizacijski shemi nimajo marketinške službe, saj je marketing organiziran kot koncernska funkcija. Neposredni stroški se izločajo iz neposrednih stroškov obračunsko poslovne enote in se izkažejo pod postavko stroški marketinga, posredni stroški marketinga pa se na dobičkovne obračunsko poslovne enote delijo po ključu.

Tabela 3 prikazuje skrajšano shemo poslovnega izida obračunsko poslovne enote po opravljeni alokaciji posrednih režijskih stroškov.

Tabela 3: Poslovni izid obračunsko poslovnih enot

	POOE postavka
1	Prihodki od prodaje blaga
2	Ostali poslovni prihodki
3=1+2	Prihodki iz dejavnosti
4	Nabavna vrednost prodanega blaga
5=3-4	KOSMATI DOBIČEK IZ POSLOVANJA
6	Neposredni stroški prodaje po naravnih vrstah
7=5-6	POSLOVNI IZID OPERATIVNE DEJAVNOSTI
8	Izredni prihodki
9	Izredni odhodki
10	Alocirani stroški koncernskih nalog
11	Alocirani stroški informatike
12	Alocirani stroški podpornih funkcij
13	Alocirani stroški prodaje
14	Alocirani stroški nabave
15	Alocirani stroški logistike in distribucije
16	Alocirani stroški marketinga
17=10+11+12+13+ +14+15+16	Alocirani splošni stroški
18=7+8-9-17	POSLOVNI IZID IZ POSLOVANJA
19	Strošek financiranja angažiranih sredstev
20=18-19	POSLOVNI IZID OBRAČUNSKO POSLOVNE ENOTE

VIR: Interno gradivo Poslovnega sistema Mercator, d. d.

Kot je razvidno iz tabele 3, se na obračunsko poslovne enote razporejajo tudi stroški financiranja angažiranih sredstev. Vsaka organizacijska enota mora tako pokriti tudi stroške financiranja sredstev, angažiranih v tej enoti, ki vključujejo osnovna sredstva in čista obratna sredstva (zaloge, terjatve, obveznosti iz poslovanja). Obremenijo se po povprečni obrestni meri za prejeta posojila v določenem obdobju.

Poslovni obračun organizacijskih enot se pripravlja v bazi Oracle Express Analyzer, in sicer v informacijskem programu POOE, v katerega se črpajo podatki iz:

- kontov v bruto bilanci družbe (podatki o prihodkih, stroških, odhodkih, terjatvah, obveznostih, zalogah in osnovnih sredstvih, izkazani po elementarnih računovodskih enotah);

- baze ROEN, iz katere se črpajo infrastrukturni podatki o elementarnih računovodskih enotah:
 - a) struktura računovodskih enot
 - b) šifranti računovodskih enot
 - c) podatki o kvadraturi posameznih računovodskih enot
- baze obračuna plač (podatki o zaposlenih iz števila ur);
- baze kadrov (podatki o stanju zaposlenih na dan);
- baze »PLANER« (podatki o planu računovodskih enot).

V bazi oziroma v informacijskem programu »PLANER« se po metodologiji poslovnega obračuna organizacijskih enot (metodologija POOE) pripravlja plan po organizacijskih enotah. Trgovske družbe Skupine Mercator morajo na ravni organizacijskih enot pripraviti plane poslovnih obračunov organizacijskih enot mesečno kumulativno. Planira se podrobno posamezne postavke poslovanja, ki dajo v končni fazi plan poslovnega izida organizacijske enote.

Letne plane organizacijskih enot sprejme in potrdi prvi višji nivo za svoje podrejeno področje v skladu z organizacijskimi ravnmi. Vsak nižji nosilec planiranja v hierarhiji je odgovoren za izpolnitev svojega plana nadrejenemu nosilcu planiranja.

Plan poslovnega izida organizacijske enote, pripravljen po isti metodologiji, po kateri se izvaja spremljanje poslovanja organizacijskih enot, predstavlja v procesu nadziranja osnovo za ugotavljanje odmikov realizacije od plana. Odmiki se poleg glede na planirane rezultate ugotavljajo tudi glede na enako obdobje preteklega leta.

Na obrazcu POOE, ki izkazuje tekoče obdobje, plan in primerljivo obdobje preteklega leta, se mesečno kumulativno poroča odgovornim poslovnim osebam o uspešnosti organizacijske enote. Namen poročanja je seznanjanje nosilcev planiranja oziroma odgovorne poslovne osebe o uspešnosti poslovanja organizacijske enote, za katero odgovarja. Vsaka odgovorna oseba mora biti namreč seznanjena s poslovanjem svoje organizacijske enote in z odmiki od plana (Interno gradivo Poslovnega sistema Mercator, d. d.).

Poleg poslovnih obračunov organizacijskih enot se uspešnost poslovanja posameznih obračunsko poslovnih enot spremlja tudi s pomočjo določenih **kazalnikov uspešnosti**, ki se izračunavajo za posamezne obračunsko poslovne enote. Gre za kazalnike produktivnosti, dobičkonosnosti in kazalnike upravljanja z gibljivimi sredstvi.

Kazalniki produktivnosti in dobičkonosnosti:

- čisti prihodki na m² prodajne (neto) površine;
- čisti prihodki na m² celotne (bruto) površine;
- čisti prihodki na zaposlenega (iz ur);
- realizirana razlika v ceni na m² prodajne (neto) površine;

- realizirana razlika v ceni na m² celotne (bruto) površine;
- realizirana razlika v ceni na zaposlenega (iz ur);
- denarni tok iz poslovanja na čista angažirana sredstva;
- dobičkovnost prihodkov.

Kazalniki upravljanja z gibljivimi sredstvi:

- koeficient obračanja zalog;
- koeficient obračanja terjatev do kupcev.

Na podlagi opravljene analize rezultatov poslovnih obračunov in kazalnikov uspešnosti poslovno obračunskih enot sledi v primeru, da le-ti kažejo slabo poslovno uspešnost, najprej ugotovitev vzrokov slabe poslovne uspešnosti in nato oblikovanje predlogov za odpravo le-teh. Vzroki za slabo poslovno uspešnosti so lahko premajhna prodaja, premajhna razlika v ceni, previsoki stroški dela ali previsoki drugi stroški. V primeru prenizke prodaje ali premajhne razlike v ceni se nezadovoljiva poslovna uspešnost lahko odpravi z ukrepi, kot so na primer razne prodajno - pospeševalne akcije, spremembe blagovnega spleta, ciljne marketinške aktivnosti, prenova. Previsoki stroški dela se lahko zmanjšajo s povečevanjem delovne učinkovitosti, zamenjavo oziroma nadomestitvijo kadra, reinženiringom poslovnih procesov ali s spremembo tehnologije. Slednja ukrepa se poleg poostrelega nadzora nad stroški izvajata tudi v primeru previsokih drugih stroškov.

V primeru, da predlogi za izboljšanje poslovne uspešnosti ne dosežejo svojega namena in tako ostaja poslovna uspešnost obračunsko poslovne enote še naprej nezadovoljiva, sledi bodisi zaprtje takšne enote bodisi oddaja v najem (Interno gradivo Poslovnega sistema Mercator, d.d.).

4.3.3. Značilnosti mest odgovornosti v Poslovnem sistemu Mercator, d. d.

Teorija uči, da je mesto odgovornosti opredeljeno z vidika obvladljivosti ekonomskih kategorij. Pri spremljanju uspešnosti poslovanja mest odgovornosti se tako upoštevajo samo tiste ekonomske kategorije, ki so v pristojnosti poslovodje določenega mesta odgovornosti oziroma jih le-ta obvladuje.

V Poslovnem sistemu Mercator, d. d., v okviru spremljanja poslovanja organizacijskih enot govorijo o mestih odgovornosti. Vendar pa gre v tem primeru za spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot kot ekonomskih enot. Poslovodja elementarne organizacijske enote, ki je hkrati tudi nosilec planiranja, je odgovoren za izpolnitev plana po metodologiji POOE. Vendar na večino ekonomskih kategorij, ki predstavljajo postavke v izračunu poslovnega izida obračunsko poslovne enote, poslovodja nima vpliva. Poleg obvladljivih ekonomskih kategorij se tako v okviru spremljanja uspešnosti poslovanja organizacijskih enot

spremljajo tudi ekonomske kategorije, ki se sicer nanašajo na poslovanje posamezne enote, vendar poslovodja enote nanje nima vpliva.

Poslovodja lahko vpliva na obseg prodaje, obračanje zalog in na stroške materiala. Odločitve, ki zadevajo ostale neposredne stroške (na primer plače, amortizacijske stopnje), so centralizirane. Prav tako so centralizirane odločitve o eksternih razlikah v ceni, to so marže, ki nastanejo pri prodaji blaga eksternim kupcem v maloprodaji oziroma v veleprodaji, in odločitve o ključih za razporejanje posrednih režijskih stroškov.

Pri spremljanju uspešnosti poslovanja organizacijskih enot v Poslovnem sistemu Mercator, d.d., ne upoštevajo t.i. koncepta obvladljivosti ekonomskih kategorij, torej ne ločujejo med obvladljivimi in neobvladljivimi ekonomskimi kategorijami niti posledično med obvladljivim dobičkom in dobičkom enote. Poslovni izid posamezne organizacijske enote (poslovni obračun organizacijske enote) se izračunava kot razlika med vsemi prihodki in stroški oziroma odhodki, ki nastajajo zaradi poslovanja te enote.

5. SKLEP

Podjetja, ki želijo v sodobnih gospodarskih okoliščinah preživeti, morajo zagotavljati uspešnost poslovanja. Le-to jim namreč omogoča sredstva, potrebna za rast in razvoj. Samo tisto podjetje, ki vlaga v rast in razvoj, bo lahko na trgu konkurenčno.

Z rastjo podjetij prihaja do delitve podjetij na manjše organizacijske enote, to je do procesa oddelčenja ali divizionalizacije. Temu sledi ponovno povezovanje razdeljenih delov podjetja v čim bolj popolno celoto. Prav tako postane z rastjo podjetja njegovo obvladovanje z enega mesta nemogoče, zato je vodstvo prisiljeno prenašati del svojih dolžnosti in pooblastil na podrejene. Proces se imenuje decentralizacija.

Spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot lahko poteka v okviru poslovnega računovodstva ali pa podjetje v ta namen oblikuje posebno enoto - kontroling. Če so organizacijske enote organizirane kot mesta odgovornosti, se poslovno računovodstvo, ki spremlja uspešnost poslovanja teh enot, imenuje računovodstvo odgovornosti.

Pri spremljanju uspešnosti poslovanja organizacijskih enot je potrebno razlikovati med organizacijskimi enotami kot mesti odgovornosti in organizacijskimi enotami kot gospodarskimi (ekonomskimi) ali poslovnoizidnimi enotami. Mesta odgovornosti nastanejo kot posledica decentralizacije odločanja, to je prenašanja pooblastil in odgovornosti z višjih ravni poslovnega na nižje. Pri presojanju dosežkov mesta odgovornosti se upoštevajo samo tiste ekonomske kategorije, na katere ima poslovodja mesta odgovornosti s svojimi odločitvami neposreden vpliv. To so t.i. obvladljive ekonomske kategorije. Pri spremljanju uspešnosti poslovanja ekonomskih enot pa je potrebno upoštevati vse ekonomske kategorije, ki so povezane z delovanjem te enote, in sicer ne glede na to, kdo je za njihovo velikost odgovoren.

Tudi Poslovni sistem Mercator, d. d., je v organizacijskem smislu razdeljen na manjše, podrejene organizacijske enote, ki imajo vsaka svojega vodjo. Oblikovane so kot stroškovna mesta (režijske enote) in kot dobičkovna mesta (maloprodajne in veleprodajne enote).

Spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot v Poslovnem sistemu Mercator, d. d., se izvaja v okviru službe kontrolinga, ki je v ta namen oblikovala posebno metodologijo poslovnih obračunov organizacijskih enot. Za vsako elementarno organizacijsko enoto se mesečno kumulativno ugotavlja poslovni izid. Le-te pa se združuje v poslovne izide nadrejenih organizacijskih enot.

Po isti metodologiji kot spremljanje uspešnosti poslovanja organizacijskih enot poteka tudi mesečno kumulativno načrtovanje poslovanja organizacijskih enot. Poslovodja posamezne organizacijske enote, ki je hkrati tudi nosilec načrtovanja, je odgovoren za izpolnitev svojega plana neposredno nadrejenemu nosilcu načrtovanja. Plani poslovnega izida organizacijskih

enot služijo v procesu nadziranja poslovanja kot osnova za ugotavljanje odmikov uresničene od plana.

V okviru spremljanja uspešnosti poslovanja organizacijskih enot se poleg ugotavljanja odmikov uresničene od načrtovanega za posamezne enote izračunavajo tudi določeni kazalniki uspešnosti. Sledi analiza dobljenih rezultatov, ugotavljanje vzrokov morebitne slabe poslovne uspešnosti in oblikovanje predlogov za njihovo odpravo.

V Poslovnem sistemu Mercator, d. d., se zavedajo pomena neprestanega pregleda nad ekonomskim položajem podjetja in kvalitetnim nadzornim sistemom, ki odpravlja nastale nepravilnosti in preprečuje nastanek novih.

6. LITERATURA

1. Anthony N.R., Dearden J., Bedford M.N.: Management Control Systems. Homewood: Irwin, 1989. 351 str.
2. Deyhle Albrecht: Kontroling in kontroler v praksi. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 205 str.
3. Džajić Ljubica: Obračunavanje stroškov po sestavinah dejavnosti in tradicionalna ureditev stroškovnega računovodstva. Revizor, Ljubljana, 10 (1999), 12, str. 45-55.
4. Heitger Les, Ogan Pekin, Matulich Serge: Cost Accounting and Management. Bloomington: Tichenor Publishing, 1996. 1081 str.
5. Hočevar Marko: Pogoji uspešnega organiziranja dobičkovnih mest odgovornosti in merjenje uspešnosti poslovanja njihovih poslovodij. Organizacija, Kranj, 28 (1995), 1, str. 37-44.
6. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995a. 274 str.
7. Hočevar Marko: Prilagajanje računovodstva novim okoliščinam poslovanja slovenskih podjetij. Zbornik referatov Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Portorož: LM Veritas, 1996, str. 5-24.
8. Hočevar Marko: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 143 str.
9. Jager Božidar: Upravljanje poslovnih sistemov s pomočjo kontrolinga. Revizor, Ljubljana, 2 (1991), 4, str. 23-27.
10. Janković Zoran: Poslanstvo, cilji in prihodnje strategije najboljšega soseda. Slovenska trgovina - jasna vizija ali razpotje? Portorož: Društvo ekonomistov Ljubljana, 2001, str. 33-37.
11. Koletnik Franc: Ali razumemo kontroling? Revizor, Ljubljana, 7 (1996), 1, str. 7-16.
12. Koletnik Franc: Kontroling. Maribor: Ekonomsko poslovna fakulteta, 1996a. 43 str.
13. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996b. 453 str.

14. Melavc Dane: Kaj je controlling? LES, Ljubljana, 24 (1991), 5-6, str. 141-145.
15. Melavc Dane: Oblikovanje poslovnih enot zaradi presoje njihovega gospodarjenja. Organizacija in kadri, Kranj, 24 (1991a), 5-6, str. 331-337.
16. Osmanagić Bedenik Nidžara: Kontroling in revizija. Revizor, Ljubljana, 6 (1995), 6, str. 29-49.
17. Pučko Danijel: Strateško poslovanje in planiranje v podjetju. Radovljica: Didakta, 1991. 351 str.
18. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.
19. Trebušak Bernarda: Kontroling v trgovskem podjetju. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 42 str.
20. Turk Ivan: Nekaj novih pojmov in izrazov v naših strokah. Zbornik referatov 30. Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998, str. 437-442.
21. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec - Novak Majda: Upravljalno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 303 str.
22. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec - Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 620 str.
23. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 591 str.

7. VIRI

1. Grad Anton, Škerlj Ružena, Vitorovič Nada: Angleško - slovenski slovar. Ljubljana: Državna založba Slovenije, 1979. 1120 str.
2. Interna gradiva Poslovnega sistema Mercator, d. d.
3. Letno poročilo 2001.