

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
KONTROLING NA HRVAŠKEM

Ljubljana, november 2005

KOŽAR BLAŽENKA

IZJAVA

Študentka BLAŽENKA KOŽAR izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Slavke Kavčič in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 04. november 2005

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
2. RAZVOJ IN OPREDELITEV KONTROLINGA	1
2.1. Opredelitev podjetja, okolja in poslovanja	1
2.2. Opredelitev in definicija kontrolinga in kontrolerja	2
2.3. Generacije kontrolinga	3
2.3.1. Kontroler kot registrator	3
2.3.2. Kontroler kot navigator	4
2.3.3. Kontroler kot inovator	4
3. REALNOST KONTROLINGA IN UMEŠTITEV V PODJETJE	5
3.1. Anglo-ameriški pristop	6
3.1.1. Nastanek in razvoj kontrolinga v Združenih državah Amerike	6
3.1.2. Organizacija kontrolinga po anglo-ameriškem pristopu	8
3.2. Nemški pristop	11
3.2.1. Razvoj kontrolinga v Nemčiji	11
3.2.2. Organizacija kontrolinga po nemškem pristopu	13
3.3. Kontroling na Hrvaškem	14
3.3.1. Predstavitev pogojev poslovanja podjetij v vzorcu raziskave	15
3.3.2. Prisotnost kontrolinga na Hrvaškem	17
3.3.3. Institucionalni vidik kontrolinga na Hrvaškem	18
3.3.4. Funkcionalni vidik kontrolinga na Hrvaškem	20
3.3.5. Metodika kontrolinga na Hrvaškem	21
3.3.6. Informacijski vidik kontrolinga na Hrvaškem	22
4. NALOGE KONTROLINGA NA SPLOŠNO	23
4.1. PLANIRANJE	23
4.1.1. Opredelitev in vrste planiranja	23
4.1.2. Vrste planiranja v podjetju	25
4.1.3. Kontroling in planiranje	26
4.2. KONTROLIRANJE	28
4.2.1. Opredelitev kontroliranja	28
4.2.2. Kontroling in kontroliranje	30
4.3. ANALIZIRANJE	32
4.3.1. Opredelitev analiziranja	32
4.3.2. Kontroling in analiziranje	34
4.4. INFORMIRANJE	35
4.4.1. Opredelitev informiranja	35
4.4.2. Kontroling in informiranje	36
5. SKLEP	38
LITERATURA	39
VIRI	40

1. UVOD

Sodobna podjetja delujejo v zelo dinamičnem okolju, kar zahteva sprejemanje hitrih in učinkovitih odločitev, ki bi omogočila podjetju obstoj in uspešen boj s konkurenco. Da bi vodstvo podjetja sprejemalo učinkovite odločitve, potrebuje informacije. Zato podjetja težijo k vzpostavitvi takšnega oddelka, ki bi bil preskrbovalec z ustreznimi informacijami o dogajanjih v podjetju in okolju, hkrati pa bi opozarjal na nevarnosti in predlagal ukrepe. Pomen kontrolinga se je povečeval, ko je podjetje prišlo v krizno obdobje. Tako se je tudi začel razvijati kot funkcija v obdobju gospodarskih kriz in ostalih šokov v gospodarstvu.

Predmet diplomskega dela je opredelitev kontrolinga tako, kot ga poznajo v Nemčiji in Združenih državah Amerike, posebej pa na Hrvaškem. Diplomsko delo je razdeljeno na tri dele.

V prvem delu sem se osredotočila na kontroling na splošno. Opredelila sem pojem kontrolinga, generacije kontrolinga in dejavnike, ki so pospeševali njegov razvoj, ter povzela definicije različnih avtorjev.

V drugem delu sem predstavila razvoj kontrolinga ter njegovo umestitev v podjetje z ameriškega in nemškega vidika. Obravnavala sem njegov zgodovinski razvoj v Nemčiji in Združenih državah Amerike, njegovo umestitev v organizacijsko strukturo podjetja ter njegove naloge. Temu sledi predstavitev kontrolinga na Hrvaškem. Predstavila sem rezultate raziskave o stanju kontrolinga na Hrvaškem, objavljene v knjigi Nidžare Osmanagić Bedenik »Kontroling – Abeceda poslovnog uspeha«. Da bi prikazala konkretno stanje in pristotnost kontrolinga, sem ga obravnavala z vidika funkcionalne in institucionalne organiziranosti, z vidika inštrumentov, s katerimi si pomaga pri izvajanju aktivnosti, ter z vidika pretoka informacij.

V tretjem delu sem se vrnila k opredelitvi kontrolinga na splošno, ker ta funkcija, ne glede na to, v kateri državi in s katerega vidika jo obravnavamo, prispeva k učinkovitosti poslovanja. Poudarila sem pomen funkcije kontrolinga in posebej predstavila vsako posamezno od štirih bistvenih nalog kontrolinga: planiranje, analiziranje, kontroliranje in informiranje.

2. RAZVOJ IN OPREDELITEV KONTROLINGA

2.1. Opredelitev podjetja, okolja in poslovanja

Poslovodno računovodstvo kot ustroj računovodenja je usmerjeno k oblikovanju računovodskih in drugih informacij, ki se uporabljajo pri poslovnih odločitvah. Izhaja iz opredelitve problema odločanja in določanja razmer, v katerih ga je treba reševati, iz

načelnega proučevanja možnih različic, po katerih bi ga bilo mogoče rešiti, in iz sodil, s katerimi bi bilo mogoče izbrati najprimernejšo različico (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 21–23).

Okolje si lahko predstavljamo kot neki kompleksen sistem, sestavljen iz več podsistemov, ki so v stalni dinamični medsebojni povezavi. Podsistemi so razčlenjeni še na manjše. Pučko (1998, str. 8–9) tako okolje (kot najširši, najkompleksnejši sistem) razdeli na pet podsistemov:

- **naravno okolje** (podnebje, topografske značilnosti, naravna bogastva, prebivalstvo);
- **gospodarsko okolje** (gospodarska dinamika, infrastruktura, politika, razvitost);
- **tehnično-tehnološko okolje** (domišljija, redukcija novosti pri uporabi, znanje);
- **politično-pravno okolje** (pravni sistem, porazdelitev moči, politični cilji);
- **kulturno okolje** (potrebe, vrednote ljudi, običaji, izobrazba, socialno varstvo).

V trenutku, ko je okolje podjetja preveč spremenljivo, nepredvidljivo, kompleksno, postane delo ravnatelja prezahtevno. Dela, ki ga je določil lastnik, ne more več kakovostno opravljati, ne more zagotavljati smotrnega uresničevanja cilja podjetja. Pojavi se potreba po pomoči oziroma po organizacijski funkciji, ki bi mu pomagala zagotavljati smotno uresničevanje ciljev podjetja.

In tukaj nastopi kontroling, kar je tudi predmet obravnave tega diplomskega dela. V nadaljevanju bomo šli skozi zgodovino in razvoj kontrolinga ter njegove opredelitve in umestitve v podjetje.

2.2. Opredelitev in definicija kontrolinga in kontrolerja

Pojem kontroling izhaja iz angleške besede »to control«, ki ima že v angleščini kar 57 različnih pomenov (Režun, 2004, str. 10). Pomeni, ki jih je smiselno obravnavati v kontekstu poslovanja, se raztezajo med dvema skrajnostma:

1. ugotavljanje ustreznosti, pravilnosti in točnosti izvajanja ali rezultatov poslovnih aktivnosti, kar bi lahko prevedli kot nadziranje;
2. usmerjanje, krmiljenje in koordinacija poslovnih aktivnosti z namenom doseganja poslovnih ciljev podjetja.

Kontroling je funkcija in podsistem menedžmenta, ki pospešuje njegovo produktivnost ter povečuje zmožnost prilagoditve podjetja notranjim in zunanjim spremembam ter gibljivost podjetja. Menedžment in kontroling sledita istim ciljem – uporaba sedanjih in ustvarjanje prihodnjih potencialov uspeha. Poti doseganja teh ciljev so različne. Pri tem so osnovni inštrumenti in podsistemi menedžmenta definiranje ciljev, planiranje, kontrola, informiranje, organiziranje in upravljanje s človeškimi viri, vsebina kontrolinga pa je koordinacija in integracija teh podsistemov.

Albrecht Deyhle pravi, da je kontroling računanje in planiranje z vključevanjem sodelavcev. Hahn ga razume kot vodstveno funkcijo, ki z zagotavljanjem informacij odgovornim osebam usmerja podjetje k uspehu. Horvath ga je opredelil kot vodstveno funkcijo, ki s planiranjem, kontrolo in informiranjem zagotavlja integracijo in koordinacijo celotnega sistema podjetja. Mayer kontrolerje opisuje kot navigatorje, ki usmerjajo podjetje k dobičku. To so le nekatere opredelitve kontrolinga, lahko bi jih našela še več, vendar ni potrebno, saj je vsem definicijam pojma kontroling skupno to, da ga opredeljujejo kot funkcijo, ki z obdelavo in posredovanjem podatkov nosilec odgovornosti omogoča odločanje in vodenje podjetja (Spletna stran avstrijskega inštituta za kontroling, 2005).

2.3. Generacije kontrolinga

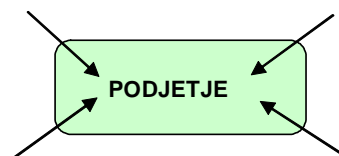
Kontroling je v skladu s problemi določenega obdobja in pogoji poslovanja dopolnjeval svojo vsebino z novimi pogledi in spremljajočimi inštrumenti, njegov razvoj pa je potekal skozi tri generacije: registrator, navigator in inovator (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 22–30), ki so podrobneje opisane v nadaljevanju.

2.3.1. Kontroler kot registrator

Kontroler kot registrator je značilen za petdeseta in šestdeseta leta prejšnjega stoletja ter za stabilne pogoje poslovanja. Spremembe so bile takrat redke, povpraševanje je presegalo ponudbo, skoraj vse se je lahko prodalo, na razpolago so bile relativno zanesljive informacije o okolju, kar je omogočalo tudi natančno planiranje. Značilnosti okolja tega obdobja so: redke spremembe pogojev poslovanja, pogosto ponavljanje istih ali podobnih situacij, uporaba preverjenih tehnoloških postopkov, nizka raven inovativnosti. V takšnih pogojih relativno statičnega okolja se v podjetjih planira in napoveduje, tehnike reševanja problemov so relativno enostavne, poskuša se ohraniti proizvodni program brez večjih sprememb. Osnovno pravilo uspeha podjetja je bilo zadovoljiti naraščajoče povpraševanje na trgu. Podjetje je lahko dosegalo postavljene cilje z usmeritvijo v svojo notranjost: najpogostejša aktivnost za pospeševanje poslovanja je bila racionalizacija stroškov. Enostavni sistemi obračuna stroškov in učinkov so bili dovolj za vzpostavitev preglednosti poslovanja in usmerjevanje podjetja.

Poslovna strategija podjetja je temeljila na njegovi notranji tehnični sposobnosti in se je nanašala na pasivno prilagajanje. Ker so bile spremembe v okolju izjemno redke in predvidljive, so podjetja imela dovolj časa za prilagoditev. V takem okolju, ko je podjetje usmerjeno večinoma v svojo notranjost, ima kontroling funkcijo dokumentiranja, kontrole in racionalizacije poslovanja ter je usmerjen v preteklost. Najpogosteje to vlogo izvaja vodja računovodstva in se imenuje registrator. Osnovni inštrumenti, ki jih uporablja kontroler, so bili: knjigovodstvo, bilance in kalkulacije. Medsebojni vpliv okolja in kontrolerja kot registratorja je prikazan na sliki 1 na str. 4; okolje vpliva na podjetje, podjetje se tem spremembam pasivno prilagaja.

Slika 1: Kontroler kot registrator



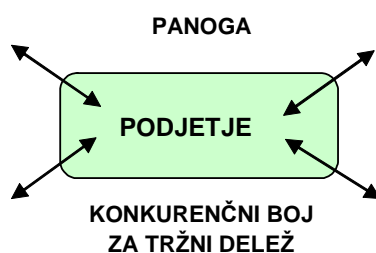
Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 23.

2.3.2. Kontroler kot navigator

Spreminjanje pogojev poslovanja ima za posledico tudi spremembe okolja. Stopnja inovativnosti je še vedno nizka, vendar informacije niso več tako zanesljive in vsebujejo tveganje. Napovedovanje postaja težje, od planiranja se pričakuje večja fleksibilnost. Konkurenca je ostrejša, okolje pa komplicirano in izpostavljeno vedno večjim spremembam. Tako okolje imenujemo omejeno dinamično okolje.

Podjetja so prisiljena spreminjati dotedanjo poslovno strategijo iz pasivnega v aktivno prilagajanje. Povpraševanje postaja vse bolj zasičeno, zato je treba iskati nove poti do kupcev. V sedemdesetih letih prejšnjega stoletja je kontroler deloval kot navigator. Inštrumenti, ki jih je uporabljal, so bili: predračun, kontrola njegovega doseganja in poročanja, posebej pa njegova integracija, kratkoročni račun stroškov in učinkov, prispevek za kritje fiksnih stroškov ter izračun praga pokritja, primerjave in kazalnikov. Medtem ko so se v predhodnem obdobju le zbirale informacije o dosežkih, se zdaj teži k primerjavi doseženih rezultatov z vnaprej postavljenimi cilji in standardi. Podjetje se vedno bolj obrača k svojemu okolju. Poslovna strategija podjetja se spreminja v aktivno delovanje. Kontroler v podjetjih tega obdobja ima najpogosteje vlogo vodje ekonomike podjetja. Slika 2 ponazarja vedno večjo usmerjenost k okolju in potrebo vplivanja podjetja na spremembe v okolju.

Slika 2: Kontroler kot navigator



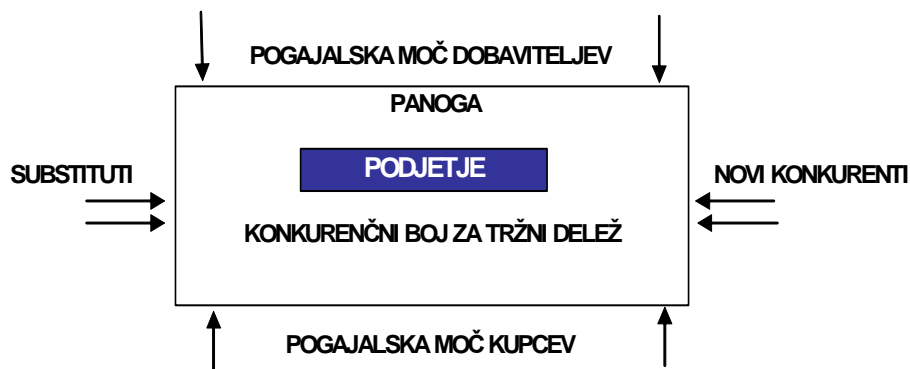
Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 24.

2.3.3. Kontroler kot inovator

Sodobni pogoji poslovanja so se sčasoma komplicirali: podjetja so nenehno izpostavljena novim problemom in situacijam, dinamika in kompleksnost sta izjemno visoki, informacije so

nezanesljive, kar zmanjšuje uporabnost napovedi. V takšnem ekstremno dinamičnem okolju je podjetje izpostavljeno stalnim in precejšnjim spremembam: proizvodni program je treba prilagajati, na trgu se ponujajo novi proizvodi in storitve, življenjski cikel izdelkov postaja vse krajši, kapital, čeprav ga je težko priskrbeti, ni več primarni dejavnik poslovnega uspeha, pomen visokokvalificiranih in motiviranih ljudi se povečuje. Uspeh podjetja je določen ne le z dejavniki okolja, temveč tudi s stopnjo konkurence v panogi, vplivom kupcev in dobaviteljev, vstopom novih konkurentov in substitutov. Slika 3 prikazuje različne vplive, po Porterju pet ključnih konkurenčnih moči, od katerih je odvisna stopnja konkurence v določeni panogi.

Slika 3: Kontroler kot inovator



Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 25.

Podjetja, nastala v prejšnjih obdobjih, so zdaj soočena tudi z dodatnimi problemi notranje uskladitve posameznih delov in funkcij. Z obstoječimi metodami in inštrumenti se novonastalih problemov ne da več reševati. V tem smislu se govori o kontrolerju kot inovatorju, ki sodeluje pri reševanju problemov ter išče in uvaja nove rešitve.

3. REALNOST KONTROLINGA IN UMEŠTITEV V PODJETJE

V času nepredvidenih in pogostih sprememb je dolgoročni uspeh podjetja pogojen le s prilagajanjem podjetniškega obnašanja in vodenja. Večja kompleksnost zahteva tudi izpopolnjevanje sistema poslovnega upravljanja. Kontroling je sodoben koncept poslovedenja, pomoč za reševanje problemov prilagajanja in koordinacije. Je aktivnost, ki je neposredno podrejena upravi podjetja z namenom doseganja večje skladnosti znotraj podjetja ter med podjetjem in njegovim okoljem. Kontroling povečuje raven koordinacije in integracije v podjetju. Največja prisotnost kontrolinga je v velikih evropskih in ameriških podjetjih (elektronika, kemija, avtomobilska industrija, živilska industrija), kjer so tudi večji problemi komuniciranja znotraj podjetja in navzen. Kontroling v industrijskih podjetjih razvitih tržnih gospodarstev je danes samoumeven. Številni rezultati empiričnih raziskav kažejo, da je imelo leta 1978 oddelek za kontroling 30 % podjetij iz raziskave, leta 1979 pa že 57 %. V zadnjih nekaj letih je odstotek prisotnosti funkcije kontrolinga zrastel na celo 90. Ker je ta funkcija v veliko pomoč upravi podjetja pri sprejemanju odločitev in vodenju, se uvaja tudi v trgovska podjetja, banke, kreditne inštitucije, zavarovalnice, bolnišnice, visokošolske

ustanove in vladne institucije (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 63).

V nadaljevanju pišem o organiziranosti funkcije kontrolinga in umestitvi v podjetje s treh vidikov: anglo-ameriški, nemški in hrvaški pristop.

3.1. Anglo-ameriški pristop

3.1.1. Nastanek in razvoj kontrolinga v Združenih državah Amerike

Razvoj kontrolinga se je začel v Združenih državah Amerike. Delovno mesto se je imenovalo »countrollour«, naloge zaposlenega pa so bile preverjanje potrdil o prilivih in odlivih blaga in denarja z angleškega kraljevskega grada. V Združenih državah Amerike se je kontroling prvič omenil tudi na državnem področju: leta 1778 je bil ustanovljen urad »Comptroller, Auditor, Treasurer and six Commisioners of Accounts« z nalogo upravljanja z državnim proračunom in nadzorom nad uporabo sredstev in obstaja še danes.

Razvoj kontrolinga z današnjim pomenom je rezultat predvsem industrijskega razvoja v Združenih državah Amerike v drugi polovici 19. stoletja. Največjo vlogo je imel razvoj železniškega prometa. Ta podjetja so prva začela uvajati kontroling. Naloge zaposlenega na tem delovnem mestu so bile finančnoekonomske narave oziroma upravljanje s financami, kapitalom in skrb za varnost podjetja. Prvo industrijsko podjetje, ki je uvedlo kontroling, je bilo General Electric Company leta 1892. Leta 1900 je imelo funkcijo kontrolinga le 8 od 175 ameriških podjetij. Razvoj funkcije kontrolinga je bil počasen vse do dvajsetih in tridesetih let 20. stoletja. Posledica svetovne gospodarske krize v letih 1929–1933 so bili stečaji podjetij, gospodarske razmere so bile prežete z veliko nestabilnostjo, velikim poslovnim tveganjem in inflacijo, kar je povečalo pomen do tedaj zapostavljenega računovodstva. Pojavila se je potreba za uvedbo funkcije, ki bi ravnateljem pomagala usmerjati in uravnati poslovanje (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 28).

Težišče informacijske dejavnosti se je prevesilo iz spremljanja ter informiranja o preteklih dogodkih in stanjih na oblikovanje ciljev in nalog ter poti za uresničevanje prihodnjih nalog. Nastala je potreba po planiranju in računovodstvu ter strokovnjakih, ki bi čim bolj zanesljivo napovedovali prihodnost podjetij. Hkrati se je pojavila potreba po presojanju uresničevanja postavljenih ciljev, torej po nadziranju v ekonomskem smislu (Hočevar, 1994, str. 154–155). Leta 1948 je raziskava pokazala, da je bil kontroling od 195 spraševanih podjetij prisoten kar v 143. Čeprav je sčasoma postajalo področje nalog računovodstva vse pomembnejše, je bilo podrejeno mestu kontrolerja (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 28).

Najstarejši inštrument kontrolinga, razvit leta 1919 v kemičnem koncernu DuPont, je *DuPont-System of Financial Control*. Med prvo svetovno vojno je bilo podjetje DuPont glavni proizvajalec polnila za strelivo in eksplozivov. Po vojni se je znašlo v situaciji, ko je po eni

strani izgubilo svoj največji trg, po drugi pa je moralo kakovostno investirati nakopičene dobičke. Takšni novi usmeritvi in diverzifikaciji koncerna DuPont je bil potreben inštrument kontrolinga, ki bi omogočil ocene in poročanja za številna različna področja aktivnosti.

Pomen kontrolinga je bil vedno večji tudi v ostalih velikih podjetjih, kot so General Motors, Sears in Standard Oil, ki so se zaradi diverzifikacije in divizionalizacije srečevala s potrebo po koordinaciji in integraciji.

Z ustanovitvijo poklicne ameriške organizacije za računovodje (Controller Institute of America) 1931. leta je bilo področje nalog kontrolinga ciljno definirano. Po »Corporate Treasure's and Controller's Encyclopedia« iz leta 1976, katalogu nalog kontrolerja, je bil oblikovan idealen koncept, ki ima svoj popolni pomen tudi v sodobni praksi. Kasneje je ta inštitut preimenovan v »Financial Executives Institut« (FEI). Takrat so bile definirane naloge kontrolinga med finančnim menedžmentom, in sicer ločeno od financ (tabela 1) (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 29).

Tabela 1: Naloge znotraj finančnega menedžmenta

FINANČNI MENEĐŽMENT	
KONTROLING	FINANCE
Planiranje	Pridobivanje kapitala
Poročanje in interpretacija	Odnosi z investitorji
Vrednotenje in svetovanje	Kratkoročno financiranje
Obdavčevanje	Nadzor in odnosi z bankami
Poročanje državnim uradom	Krediti in terjatve
Makroekonomske analize	Zavarovanja

Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 29.

Razvoj kontrolinga v Združenih državah Amerike so pospeševali različni dejavniki:

- Pojav in ustanavljanje vedno večjih podjetij, ki so se srečevala s problemi komunikacije in koordinacije.
- Naraščajoča internacionalizacija ameriških podjetij z velikim številom odvisnih podjetij v tujini je vplivala na širitev področja nalog v računovodstvu, planiranju in kontroli tujih družb z uveljavljanjem pogosto čisto drugačnega gospodarskega, socialnega in političnega okolja.
- Povečevanje mednarodne konkurence, agresivni nastop azijskih konkurentov na svetovnem trgu, skrajševanje življenjskega cikla izdelkov in individualizacija izdelkov so vplivali na strukturne spremembe v podjetjih: tradicionalno funkcijsko organizacijo je dopolnjevala matrična ali projektna organizacijska struktura.
- Zaradi višanja stopnje avtomatizacije je naraščal pomen fiksnih stroškov, kar je omejevalo fleksibilnost podjetja. Sistemi obračuna stroškov, ki so bili usmerjeni v preteklost, so onemogočali uvajanje programa zniževanja stroškov, odločanje in strateško upravljanje. Kot rešitev teh problemov so se razvijali v prihodnost usmerjeni sistemi obračuna stroškov.

- Povečevanje pomena strateškega planiranja in potreba po njegovi uskladitvi z operativnim planiranjem ter uvajanje kvantitativnih analiz.
- Razvoj novih inštrumentov za upravljanje ter informacijskih in komunikacijskih tehnik, ki do takrat niso bili dovolj znani in uporabljeni.

V nadaljevanju predstavljam umestitev kontrolinga v ameriškem podjetju.

3.1.2. Organizacija kontrolinga po anglo-ameriškem pristopu

Anglo-ameriška opredelitev kontrolinga večinoma izenačuje kontroling in računovodstvo, naloge kontrolinga z računovodskimi, kontrolerja pa z računovodjo. Če sta v podjetju stroškovno in finančno računovodstvo ločena oddelka, ju skupno pokriva glavni računovodja. Takrat se kontroling izenačuje z notranjim (stroškovnim) računovodstvom, ki ga razumejo tudi kot »managerial accounting« (Režun, 2004, str. 13).

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

Kontrolerju (računovodji) se, kadar ni ločenega finančnega in stroškovnega računovodstva, dodeljujejo naslednje naloge: naloge finančnega računovodenja, naloge stroškovnega računovodenja, načrtovanje in nadzor poslovanja, analiziranje poslovanja, sistemska podpora in naloge z davčnega področja (spremljanje predpisov, svetovanje). Osnovne funkcije in mehanizmi kontrolinga so tako (Režun, 2004, str. 13):

1. **Mehanizmi usklajevanja in povezovanja vseh planskih aktivnosti v podjetju:** Osnovni cilj teh mehanizmov je organizacija primerne sistema komuniciranja med vsemi ravnmi ravnateljev, ki so povezane s planiranjem znotraj podjetja. Ta sistem je izhodišče za usklajevanje in povezovanje vseh planskih aktivnosti podjetja, v skladu s poslanstvom podjetja, njegovimi strateškimi usmeritvami, cilji in strategijami.
2. **Mehanizmi nadziranja poslovnih aktivnosti:** Osnovni cilj teh mehanizmov je organizacija in nadaljnji razvoj sistema kontrolnih mehanizmov v podjetju, s pomočjo katerega lahko presojava pravilnost poslovanja pri poslovnih procesih in aktivnostih ter ob tem ugotavljamo tudi uspešnost in učinkovitost poslovanja. Zasnova kontrolinga mora biti dovolj prilagodljiva, da omogoča prilagajanje informacij s področja kontrole poslovanja glede na trenutne potrebe ravnateljev.
3. **Mehanizmi informiranja:** Cilj teh mehanizmov je priprava in predstavitev finančnih in nefinančnih informacij v ustrezni zgoščeni obliki. Priprava informacij je potrebna na ravni podjetja kot celote, na ravni opredeljenih področij poslovanja podjetja, na ravni funkcijskih področij in na ravni nižjih organizacijskih enot, odvisno od organizacije, vzpostavljenih ravni ravnateljstva v podjetju.
4. **Ostali mehanizmi kontrolinga v podjetju** so odvisni od velikosti podjetja, sposobnosti

kontrolerja, naklonjenosti ravnateljev do kontrolinga ... Tako v pristojnost kontrolinga ameriškega podjetja lahko sodijo tudi davčna funkcija, skrb za odnose z javnostmi in informiranje lastnikov podjetja, opravljanje notranje revizije in sodelovanje z zunanjimi revizorji ...

Poklicna organizacija za računovodje v Združenih državah Amerike je opredelila naslednje naloge kontrolinga (Melavc, 2002, str. 142):

- izgradnja in uresničevanje zasnove usklajenega celovitega načrtovanja dejavnosti gospodarske družbe, vključno z načrtovanjem naložb;
- izgradnja in nadzor upravljalno naravnane računovodstva;
- nadzor uresničevanja načrtov, vključno s pripravo ukrepov v primeru odmikov;
- priprava poročil za notranje uporabnike informacij o temeljnih načrtih in izidih nadzorne dejavnosti;
- priprava poročil za zunanje uporabnike informacij, za lastnike gospodarske družbe, za javnost, za sodelavce, za dobavitelje in kupce ter morda še za koga;
- varovanje interesov gospodarske družbe glede davčne obveznosti;
- sodelovanje z zunanjimi nadzorniki;
- skrb za varovanje premoženja gospodarske družbe, vključno s skrbjo za ustrezno zavarovanje;
- zagotovitev učinkovitega osebja in naprav.

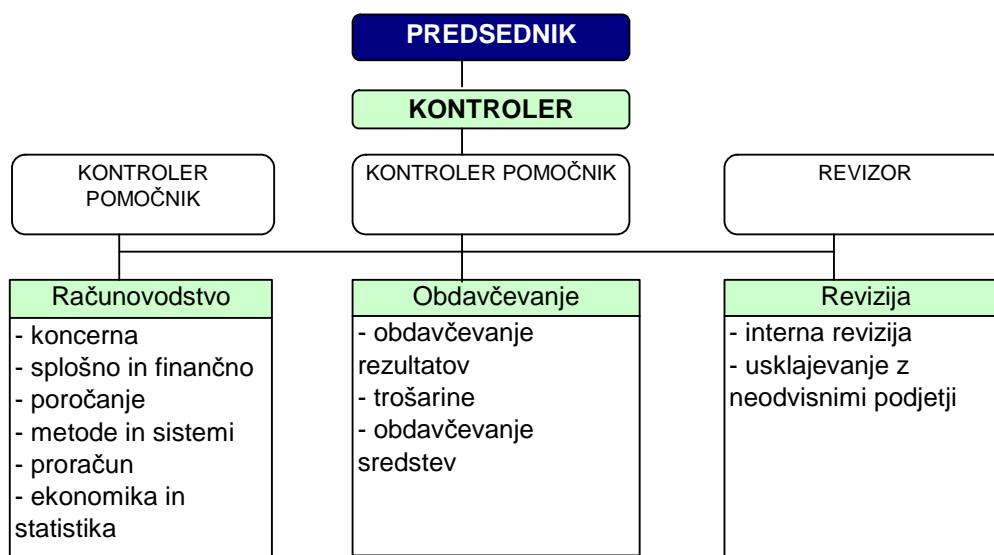
V ameriških podjetjih se je računovodja zgodaj preimenoval v kontrolerja zaradi prevladujoče odločevalne podpore ravnateljem, ker je postal oskrbnik odločevalnih ravni z usmerjevalnimi in usklajevalnimi informacijami. Ukvarja se z odločevalno naravnanim ravnalnim računovodstvom. Naloge ameriškega računovodje (kontrolerja) so predvsem naslednje: izdelava predračunov, primerjava med izvajanjem in načrtovanjem (nadziranje), presojanje in poročanje o uresničevanju ciljev ter vplivu okolja na podjetje, zunanje poročanje in skrb za varstvo sredstev (notranji nadzor) (Koletnik, 1992, str. 3).

Hočevar (1994, str. 156) povzema v ameriški literaturi največkrat opredeljene funkcije kontrolerjev: planiranje in nadziranje, poročanje in pojasnjevanje, ocenjevanje in svetovanje, davčno poslovanje, poročanje vladi, varovanje premoženja podjetja, ekonomsko analiziranje.

Injac (2001, str. 6) navaja, da je po ameriškem pojmovanju kontroling izenačen z računovodstvom. Vključuje notranji in zunanji nadzor, to je ravnalno in finančno računovodstvo. Skozi ravnalno računovodstvo obsega tudi stroškovno računovodstvo, saj se osredotoča na stroške proizvodnje posameznega izdelka ali storitve. Računovodja je običajno tudi kontroler, včasih pa sta kontroler in finančnik podrejena vodji računovodstva. Kontroler ima v ameriških podjetjih največkrat pomembno mesto v upravi podjetja.

V srednjih podjetjih v Združenih državah Amerike je kontroler neposredno podrejen predsedniku družbe in nadrejen računovodstvu, obdavčevanju in reviziji (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 30).

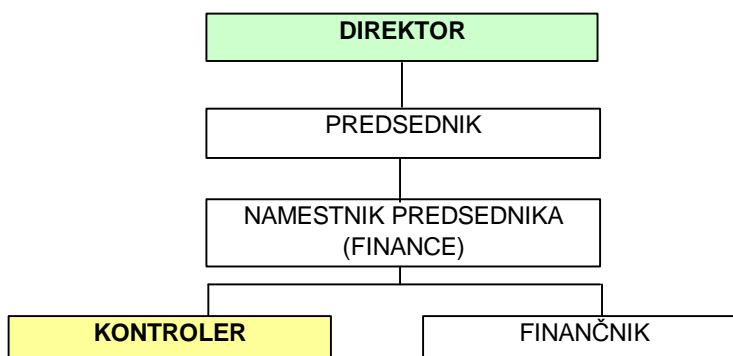
Slika 4: Organizacija kontrolinga v srednjih ameriških podjetjih



Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 29.

V večjih ameriških podjetjih je bila struktura v organizaciji takšna, da je bil med predsednikom družbe in kontrolerjem še namestnik predsednika za finance, kar je prikazano na sliki 5. Kontroler je s pomočjo svojih pomočnikov usklajeval in usmerjal računovodstvo, obdavčevanje, analitiko in revizijo (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 30).

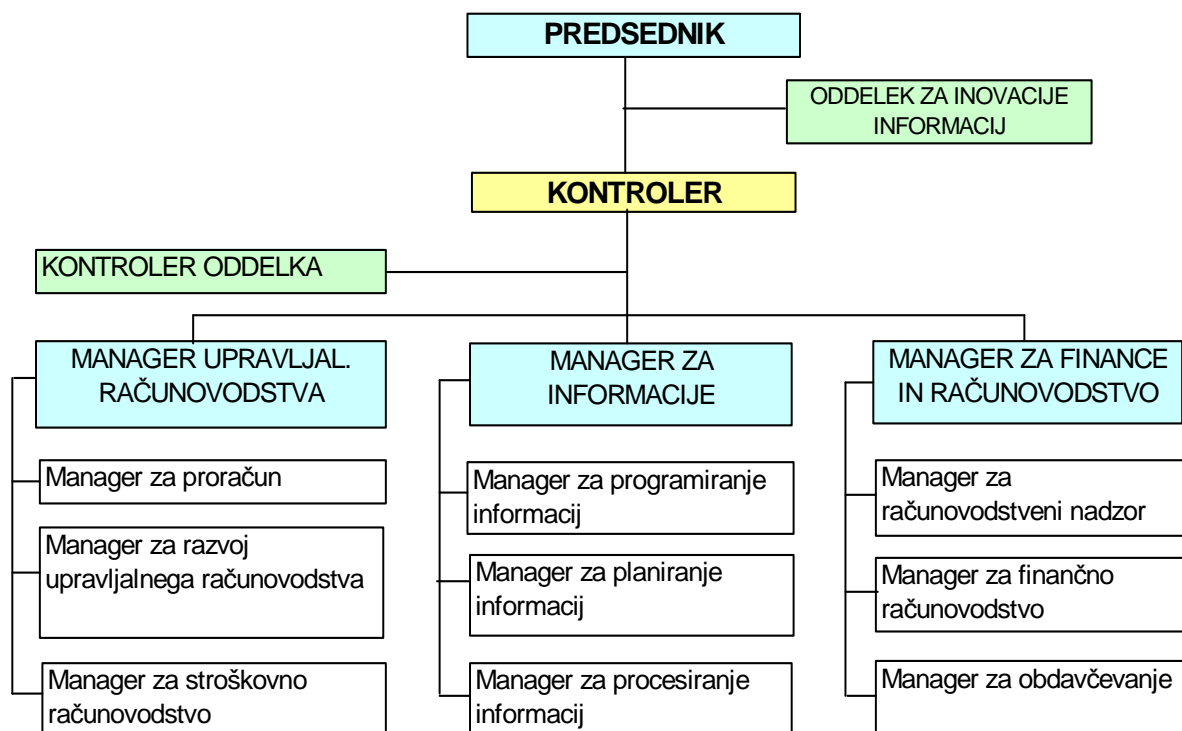
Slika 5: Položaj kontrolinga v organizacijski strukturi večjega ameriškega podjetja



Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 30.

Po Nidžari Osmanagić Bedenik je v organizaciji kontrolinga tretje generacije položaj kontrolerja kot inovatorja, ki sodeluje pri reševanju problemov, uvaja in razvija inštrumente ter pomaga kapetanu ladje v nevihti. Podrejen je torej predsedniku družbe ter s pomočniki usmerja poslovodno računovodstvo, informacije, finance in računovodstvo.

Slika 6: Organizacija kontrolinga tretje generacije



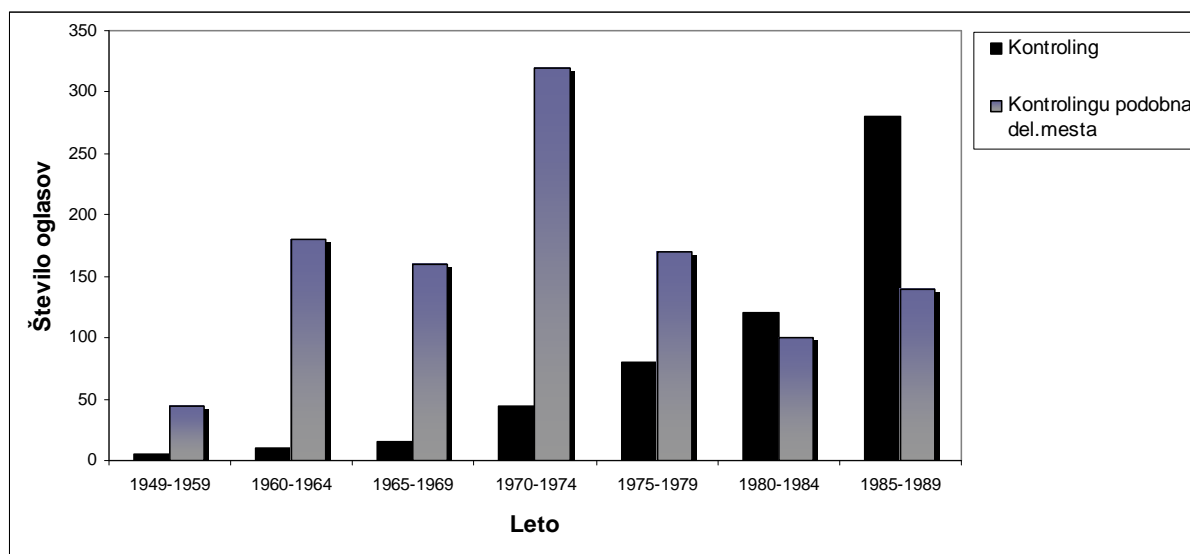
Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 30.

3.2. Nemški pristop

3.2.1. Razvoj kontrolinga v Nemčiji

V Nemčiji je bil kontroling dolgo časa neznan. Kot posledica poslovnih potovanj in sodelovanja z Združenimi državami Amerike so se v petdesetih letih prejšnjega stoletja začele razprave o kontrolingu. Konec šestdesetih let je bil kontroling prisoten le v hčerinskih podjetjih ameriških koncernov. Razvoj kontrolinga v Nemčiji je najlažje predstaviti z analizo oglasov za zaposlovanje, objavljenih v »Frankfurter Allgemeine Zeitung« od 1949. do 1989. leta (slika 7 na str. 12). Rezultati kažejo, da se je po eni strani progresivno povečevalo število oglasov za delovna mesta v kontrolingu, po drugi pa je razvidno, da je to število šele v osemdesetih letih preseglo število oglasov za kontrolingu podobna delovna mesta.

Slika 7: Pregled razvoja oglasov za delovno mesto kontrolerja in njemu podobnih delovnih mest v Nemčiji v obdobju 1949–1989



Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 37.

Raziskava in analiza oglasov za delovna mesta v kontrolingu kažeta tudi na spremembo nalog. V prvih letih so prevladovali knjigovodstvo, bilanciranje, obdavčevanje, obračun stroškov in kalkulacij ter ekonomsko svetovanje. Takšna struktura nalog je zelo podobna nalogam, ki jih je opredelil FEI. V naslednjih letih so posamezne naloge, razen svetovanja, izgubljale pomen. V šestdesetih letih so kot naloge kontrolerja veljale: poročanje, proračunavanje in kontrola proračunov, primerjava potrebnih in doseženih rezultatov ter operativno planiranje. Te naloge so ostale pomembne vse do osemdesetih let, ko so opisi oglasov za mesto kontrolerja vključevali še naloge strateškega planiranja, sooblikovanje poslovne politike in ciljev.

V začetnih fazah razvoja kontrolinga v Nemčiji so prevladovala podjetja tekstilne industrije, proizvodnje in predelave kože, kemične, živilske in kovinske industrije. V šestdesetih letih po prisotnosti kontrolinga prevladujejo podjetja, ki se ukvarjajo s proizvodnjo in predelavo jekla, strojev in vozil. Kasneje vodilna podjetja s funkcijo kontrolinga prevzemajo podjetja na področju elektrotehnike, storitvenih dejavnosti (trgovina), banke in zavarovalnice.

V dosedanjem pregledu razvoja kontrolinga v Nemčiji je bil poudarek na izkušnjah. Na oblikovanje kontrolinške prakse so pomembno vplivali tudi posamezniki. Tako velja, da ima za razvoj kontrolinga v Nemčiji največ zaslug Albrecht Deyhle, ker je leta 1971 utemeljil Controller-Akademie in Controller-Institut, kjer je šolal številne kontrolerje.

Za razvoj kontrolinga v Nemčiji ima zasluge tudi Elmar Mayer. V sodelovanju z desetimi praktiki je utemeljil Združenje ekonomske znanosti in prakse kontrolinga (Arbeitsgemeinschaft Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftspraxis im Controlling) s ciljem izmenjave koristnih izkušenj z več kot 800 podjetij (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 37–40).

3.2.2. Organizacija kontrolinga po nemškem pristopu

Utemeljitelj nemške šole kontrolinga Albrecht Deyhle opredeli kontrolerja kot »kontrolerja poletov ali krmarja kibernetika za notranji obračun, ki s podatki in informacijami pomaga kapitanom v prodaji, proizvodnji, razvoju in nakupu varno pluti po nemirnem poslovnem morju. Kontroler mora pravočasno opozoriti, kje obstaja nevarnost naleta ter kje skozi špranje uhajajo povezave med prihodki, stroški in dobičkom.« Elmar Mayer pravi, da koncept kontrolinga skupaj s poslovno politiko in marketingom formira koncept upravljanja. Kontroler si prizadeva, da s pomočjo svojih orodij usmerja podjetje k dobičku (Spletna stran avstrijskega inštituta za kontroling, 2005).

Po Hočevarju (1994, str. 156) lahko povzamemo naslednje opredelitve kontrolinga različnih nemških avtorjev:

1. Kontroling je sodoben koncept upravljanja podjetja. Zajema planiranje, informiranje, analiziranje in kontroliranje ter upravljanje, povezano s stalno krožno, povratno zvezo. To je inštrument upravljanja, ki presega posamezne funkcije in je v pomoč poslovodstvu pri odločanju. Kontroling ni revizija in ni kontrola (Schroder).
2. Kontroling upravlja in regulira aktivnosti podjetja glede na plan, in to tako, da se uresničijo cilji podjetja (Heckert, Wilson).
3. Kontroling podpira upravljanje podjetja s pomočjo informacij (Hoffmann).
4. Kontroling pomeni celoto upravljalško-analitične dejavnosti, katere cilj je razbremenitev in izboljšanje ravnanja podjetja (Winterhalter).
5. Kontroler je navigator na ladji (v podjetju), ni pa njen kapitan. Kontroling ni planiranje, kontroliranje in upravljanje (Preissler, Haberland).
6. Kontroling je poslovno in filozofsko miselno ozadje (Wickenhauser).
7. Kontroling je inštrument upravljanja s ciljem planiranja, kontroliranja in zagotavljanja informacij (Horvath).

V Nemčiji obstaja še danes stroga delitev računovodstva z vidika uporabnikov informacij, in sicer na računovodstvo za zunanje uporabnike in računovodstvo za notranje uporabnike. Prvo se imenuje finančno računovodstvo. Njegove informacije so namenjene predvsem odločitvam, ki jih sprejemajo uporabniki zunaj podjetja. To so sedanji ali prihodnji posojilojemalci, posojilodajalci, kreditorji, delničarji in drugi (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 26). Računovodstvo za notranje uporabnike pa je usmerjeno k potrebam poslovodstva in ni predmet pravnih rešitev (Koletnik, 1992, str. 11). Kontroler se ukvarja s tem drugim delom računovodstva – računovodstvom za notranje uporabnike.

Naloge kontrolinga, ki jih ima v ameriškem podjetju dodatno računovodja, je prevzel kontroler, ki svojo funkcijo običajno opravlja v ločeni službi kontrolinga, ki je štabna služba v podjetju ali pa decentralizirana svetovalna služba znotraj posameznih poslovnih funkcij. Poleg tega se v praksi nemških podjetij pojavlja tudi organizacija kontrolinga znotraj finančnoračunovodske službe, a je to redkeje in značilno predvsem za podjetja, ki so bila oziroma so pod vplivom ameriškega kapitala (Režun, 2004, str. 17).

V avstrijskih podjetjih opredelitev kontrolinga izhaja iz nemškega pristopa. 1982. leta je bil ustanovljen Osterreichisches Controller Institut kot združenje podjetij za raziskave na področju kontrolinga in izobraževanje kontrolerjev, ki je opredelil naslednje naloge kontrolinga (Melavc, 2002, str. 142):

1. strateške naloge:

- oblikovanje in vzpostavitev strateškega vzora gospodarske družbe,
- obdelava presoje ugodnosti močnih in šibkih točk zmožnosti gospodarske družbe,
- razvijanje strateških ciljev gospodarske družbe,
- vzpostavitev strateškega nadzora s primerjavo uresničenih velikosti glede na načrtovane,
- priprava upravljalških ukrepov v zvezi z odmiki od zastavljenih strateških ciljev;

2. operativne naloge:

- priprava zunanjih in notranjih pripomočkov za usmerjanje kot podlaga za delne načrte gospodarske družbe,
- izdelava celovitega načrta gospodarske družbe,
- vzpostavitev nadzora za popravljalne ukrepe zaradi odmikov,
- oblikovanje predračunskih poročil.

Po opredelitvi kontrolinga po anglo-ameriškem in nemškem pristopu ter pregledu njegovega razvoja v teh področjih v nadaljevanju predstavljam prisotnost in umestitev kontrolinga v podjetjih na Hrvaškem.

3.3. Kontroling na Hrvaškem

Pri opredelitvi kontrolinga na Hrvaškem se bom naslonila na rezultate raziskave o realnosti kontrolinga na Hrvaškem od januarja do julija 2001, objavljene v knjigi Nidžare Osmanagić Bedenik: »Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha«. Raziskava je bil izvedena z vprašalniki, poslanimi podjetjem različnih dejavnosti.

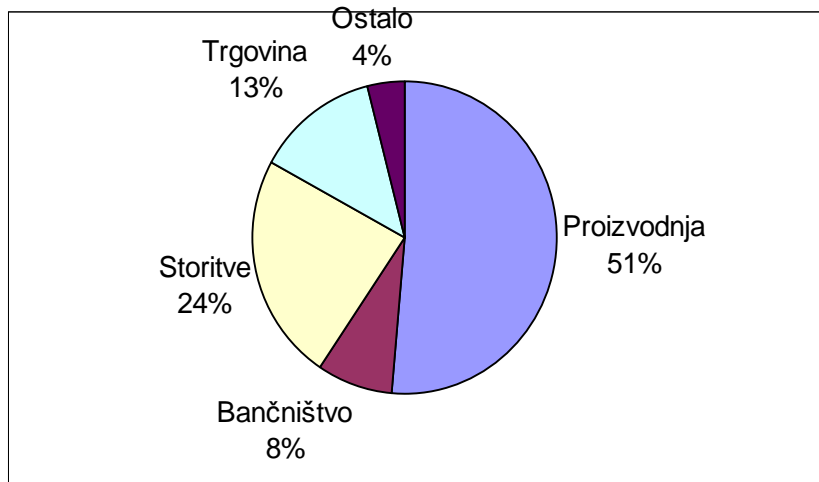
Postavljene hipoteze raziskave so:

1. Kontroling je kot funkcija in inštitucija prisoten v velikih podjetjih na Hrvaškem.
2. Demokratični stili vodenja poslovanja pospešujejo razvoj kontrolinga, medtem ko avtoritarni in patriarhalni stili upravljanja predstavljajo oviro uvajanju in razvoju kontrolinga.
3. Predpostavlja se močna povezava med institucionalnim vidikom kontrolinga ter planiranjem in analiziranjem.
4. Kontroling je funkcionalno usmerjen k operativnemu upravljanju.
5. Z inštrumentalnega vidika prevladujejo inštrumenti operativnega upravljanja.
6. Z informacijskega vidika je kontroling usmerjen na notranje informacije kvantitativnih lastnosti.

3.3.1. Predstavitev pogojev poslovanja podjetij v vzorcu raziskave

Ker se je kontroling v razvitih tržnih gospodarstvih začel uvajati v proizvodjalnih dejavnostih, potem na področju storitev, v trgovini in bančništvu, so v vzorcu raziskave zajeta podjetja teh dejavnosti. Na sliki 8 je prikazana struktura dejavnosti podjetij v vzorcu.

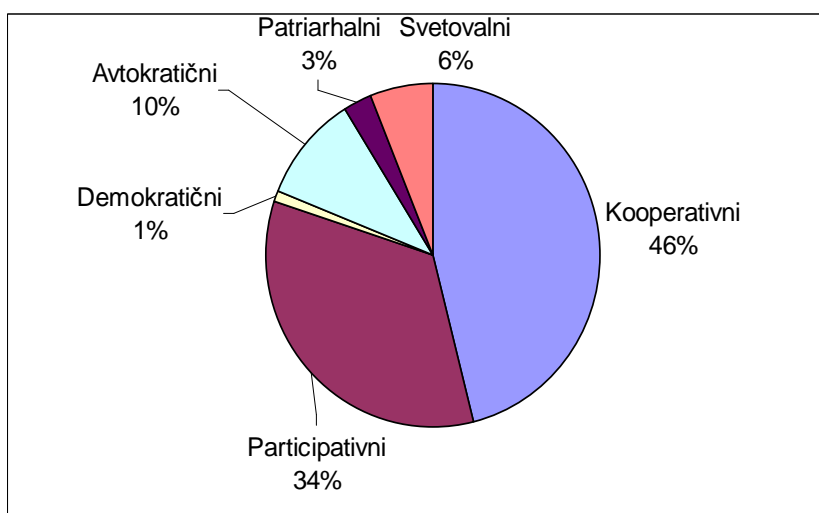
Slika 8: Struktura dejavnosti



Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 47.

Rezultati glede na stil upravljanja podjetjih, zajetih v vzorec, so prikazani na sliki 9.

Slika 9: Način upravljanja v podjetjih



Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 47.

Glede na rezultate v vzorcu prevladujejo podjetja s kooperativnim stilom vodenja, kar pomeni, da nadrejeni samostojno odloča, pred tem pa obvesti sodelavce in išče njihovo mnenje. Sledi mu participativni stil upravljanja: sodelavci predlagajo, odgovorna oseba pa sprejema odločitve. Kot takšen je ta stil upravljanja primeren za uvajanje novih poslovnih funkcij, kot je kontroling. Ostali stili upravljanja so pristoni v manjšem obsegu.

Kot končni element raziskave je vzeta ocena dinamike in kompleksnosti znotraj in zunaj podjetja. Kompleksno okolje je tisto, v katerem je težko pridobiti potrebne informacije za sprejemanje odločitev. Zanj je značilna tudi visoka stopnja dinamike in sprememb. Glede na kompleksnost v vzorcu zajeta podjetja delujejo v okoljih, ki so prikazani v tabeli 2.

Tabela 2: Ocena kompleksnosti okolja

Stopnja kompleksnosti okolja	Število podjetij v %
Enostavno okolje	6
Srednje kompleksno okolje	48
Zelo kompleksno okolje	46

Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 47.

Medtem ko kompleksnost okolja pomeni veliko število različnih učinkov, ki vplivajo na poslovanje, se z dinamiko okolja misli na pogostost in hitrost sprememb, moč, enakomernost in predvidljivost sprememb. Ta spremenljivka se v sodobnih pogojih poslovanja imenuje turbulenca okolja kot sinonim za dinamiko in kompleksnost okolja. Ocena dinamike okolja podjetij, zajetih v vzorcu, je razvidna iz tabele 3.

Tabela 3: Ocena dinamike okolja

Stopnja dinamike okolja	Število podjetij v %
Nizka stopnja dinamike	13
Srednje visoka stopnja dinamike	54
Zelo visoka stopnja dinamike	33

Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 47.

Sklepamo lahko, da med spraševanimi podjetji prevladuje stališče, da poslujejo v pogojih srednje visoke stopnje dinamike. Tako je tudi s kompleksnostjo okolja, kjer so ocenile svoje okolje kot pretežno srednje do zelo kompleksno. Ker smo pričeli zelo pogostim spremembam spremenljivk okolja, so torej podjetja izpostavljena hitrim in pogostim spremembam v okolju, kot so tehnološke spremembe in razvoj v panogi, spremembe potreb kupcev, pojav novih konkurentov in podobno. To pomeni, da podjetja na Hrvaškem podcenjujejo stopnjo kompleksnosti.

Vprašanje ocene kompleksnosti in dinamike okolja se dopolnjuje tudi z oceno le-teh znotraj podjetij, ker le tako dobimo celovito oceno sodobnih pogojev poslovanja na Hrvaškem. Podjetja, zajeta v vzorcu, so ocenila raven notranje kompleksnosti in dinamike. Rezultati so prikazani v tabeli 4 na str. 17.

Tabela 4: Ocena kompleksnosti in dinamike znotraj podjetja

Raven kompleksnosti in dinamike	Število podjetij v %
Nizka raven kompleksnosti in dinamike	3
Srednje visoka raven kompleksnosti in dinamike	50
Zelo visoka raven kompleksnosti in dinamike	47

Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 47.

Iz ocen podjetij lahko zaključimo, da je za vsako drugo značilna srednja stopnja dinamike in kompleksnosti, 47 % pa jih meni, da so notranji procesi zelo dinamični in kompleksni. Pri tem se misli predvsem na diverzifikacijo, specializacijo, diferenciacijo ter število kupcev in dobaviteljev.

Iz prikazanih struktur podjetij po dejavnosti, načinov upravljanja ter ocen kompleksnosti in dinamike okolja lahko zaključimo naslednje:

- načini upravljanja v podjetjih so večinoma kooperativni in participativni, kar omogoča lažje uvajanje kontrolinga,
- relativno visoka stopnja kompleksnosti in dinamike okolja pospešuje potrebo za kontrolingom.

Iz rezultatov raziskave o identifikaciji podjetij iz omenjenega vzorca, kjer so le-ta sama ocenila spremenljivke, sklepamo, da podjetja na Hrvaškem rahlo podcenjujejo značilnosti sodobnih pogojev poslovanja. Zato so tudi manj fleksibilna in ne predvidevajo dobro tveganja in možnosti poslovanja. Delujejo tako, da se spremembam prilagajajo potem, ko te že nastanejo.

3.3.2. Prisotnost kontrolinga na Hrvaškem

Po identifikaciji podjetij, opredelitvi dejavnosti in stila upravljanja, oceni kompleksnosti in dinamike okolja ter notranjosti podjetij sem sledila tistemu, kar je predmet obravnave diplomske naloge, in sicer prisotnost kontrolinga na Hrvaškem, Rezultati, ki so razdelili podjetja v raziskavi na tista s kontrolingom in tista brez njega, so razvidni iz tabele 5.

Tabela 5: Kontroling v podjetju

Obstoj oddelka za kontroling v podjetju	Odgovori podjetij (v %)
DA	53
NE	47

Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 50.

Med spraševanimi podjetji jih je 53 % potrdilo, da je pri njih prisoten kontroling kot inštitucija, v kar niso vključeni oddelki, ki opravljajo kontrolingu podobne aktivnosti, kot so planiranje in analiziranje, ekonomika, finance in računovodstvo.

Da bi dobili pravi vpogled v razvitost in prisotnost kontrolinga na Hrvaškem ter videli, kakšna je njegova umestitev v podjetje, v nadaljevanju predstavljam stanje kontrolinga s štirih vidikov: institucionalnega, funkcionalnega, inštrumentalnega in informacijskega.

3.3.3. Institucionalni vidik kontrolinga na Hrvaškem

S ciljem določanja pojma kontrolinga kot institucije so se raziskovalci osredotočili na vprašanja o starosti oddelka za kontroling, njegovih uvajalcih, velikosti oddelka za kontroling in njegovem hierarhijskem položaju. Tabeli 6 in 7 prikazujeta, koliko je star kontroling na Hrvaškem in kdo je dal pobudo za njegovo uvajanje.

Tabela 6: Starost oddelka za kontroling

Starost oddelka za kontroling	Odgovori podjetij (v %)
Uvaja se	26
Eno leto	14
Dve leti	5
Tri leta	22
Štiri leta	14
Dlje kot štiri leta	19

Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 51.

Tabela 7: Pobuda za uvajanje kontrolinga

Pobudniki uvajanja kontrolinga	Odgovori podjetij (v %)
Menedžement podjetja	64
Matično podjetje	14
Zaposleni v podjetju	8
Zunanji svetovalci	5
Ostalo	9

Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 51.

Ti rezultati nam povedo, da je kontroling na Hrvaškem mlada funkcija, celo 26 % podjetij ga šele uvaja. V tistih, ki so ga že uvedla, pa obstaja največ tri leta.

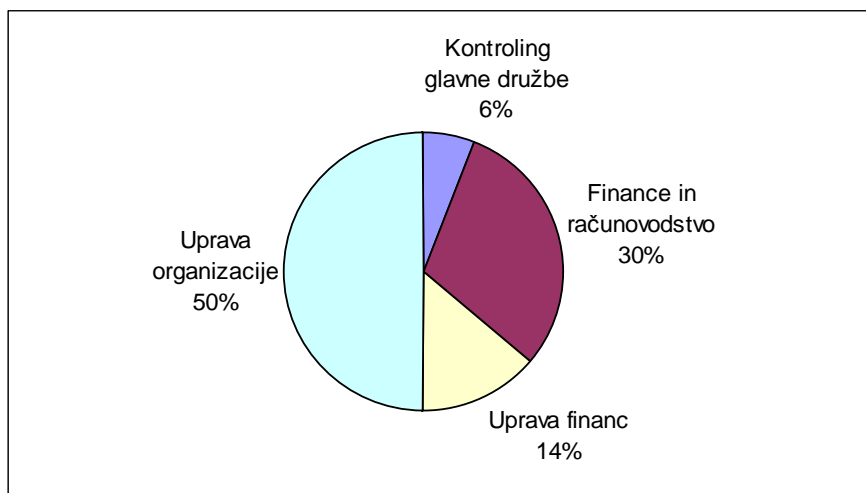
Iz navedenih rezultatov je razvidno, da je glavni uporabnik storitev kontrolinga v podjetjih menedžement. Kontroling ga opozarja na spremembe v okolju ter s tem omogoča lažje prilagajanje le-tem in doseganje višje ravni učinkovitosti in produktivnosti poslovanja.

Medtem ko se je v šestdesetih letih prejšnjega stoletja v evropskih državah kontroling začel uvajati večinoma v domačih podjetjih, ki so hčerinska podjetja tujih koncernov, so na Hrvaškem izkušnje uvajanja kontrolinga drugačne ter odražajo pripravljenost domačega menedžementa za izzive in sprejemanje sodobnih trendov. Celo 70 % obravnavanih podjetij je

na vprašanje uporabe zunanjih storitev kontrolinga odgovorilo negativno, kar je tudi odraz želje po samostojnem reševanju problemov.

O organizaciji kontrolinga z institucionalnega vidika lahko pridemo do določenih spoznanj tudi na podlagi informacij o hierarhijski umestitvi kontrolinga v podjetju, obliki oddelka, načinu organizacije, velikosti oddelka in izobrazbi osebja, zaposlenega v tem oddelku.

Slika 10: Podrejenost vodje kontrolinga



Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 53.

Iz podatkov, prikazanih na sliki 10, lahko zaključimo, da institucija kontrolinga sledi trendom razvitih tržnih gospodarstev, čeprav nekoliko zaostaja v primerjavi z avstrijskimi podjetji, v katerih je kontroling na hierarhični lestvici bližje upravi. Na Hrvaškem se počasi približuje upravi podjetja, vendar je še skoraj pri polovici podjetij podrejen finančnoračunovodski funkciji.

Kontroling je najpogosteje organizacijsko samostojen (48 %), pogosto pa je povezan s podobnimi oddelki za plan in analizo, računovodstvo in finance. Vezano na institucionalno obliko: v 72 % podjetij prevladuje linijska oblika, preostalih 28 % pa jih ima kontroling organiziran kot štabno enoto.

V oddelku za kontroling so v povprečju zaposlene štiri osebe. Izobrazbena struktura je takšna, da prevladujejo osebe z visokošolsko izobrazbo (66 %).

Zanimivo je dejstvo, da imajo mlajša podjetja v glavnem samostojen oddelk za kontroling, medtem ko je v starejših prisoten le oddelk za plan in analizo ali oba. Na Hrvaškem je obstajala tradicija plansko-analitičnega oddelka, ki se je postopoma v večini podjetij razvil v oddelk za kontroling. Iz tega se da zaključiti, da je stapljanje plana in analize v kontroling eden od načinov uvajanja kontrolinga v podjetje. Rezultat tega je nejasna razmejitev ciljev ene in druge funkcije ter nerodna povezava tradicije in sodobnih trendov. Pri tem so poudarjene njihove različne vloge: plan in analiza kot podsistem menedžmenta ter kontroling

kot koordinator in integrator tega in drugih podsistemov menedžmenta.

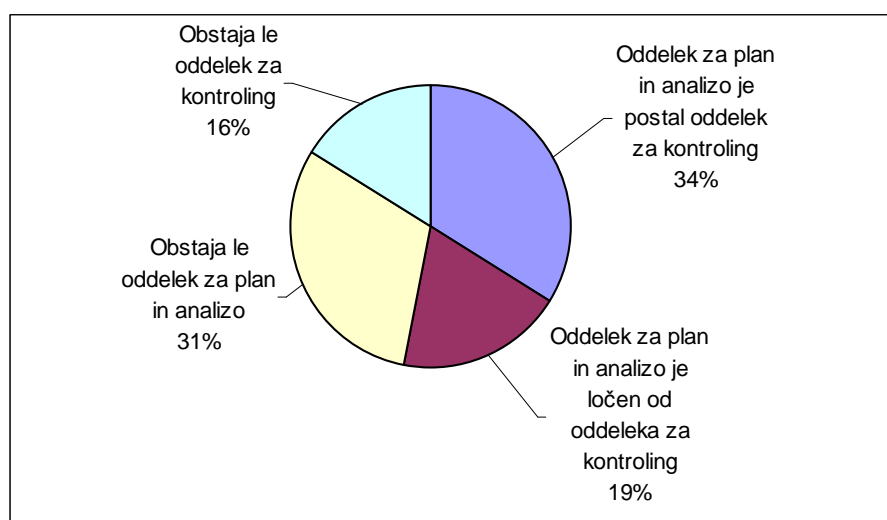
Preoblikovanje oddelka za plan in analizo v kontroling ima dve slabosti:

- negiranje specifičnosti nalog plana in analize,
- omejevanje kontrolinga na samo en segment podpore menedžmentu.

Podjetja, ki so relativno mlada po času delovanja, niso obremenjena s tradicijo in preteklostjo ter so prepoznala možnosti tako plana in analize kot tudi kontrolinga. Zato so uvedla ali oba oddelka ali le kontroling, ki ni omejen le na planiranje in analiziranje.

Iz slike 11 je najbolj razvidno, kakšen je danes odnos med oddelkoma za plan in analizo ter kontrolingom.

Slika 11: Odnos med kontrolingom ter funkcijo plana in analize



Vir: Osmanagić Bedenik, 2004, str. 54.

3.3.4. Funkcionalni vidik kontrolinga na Hrvaškem

Razsežnost funkcije kontrolinga se lahko opazuje kot kompleks nalog, ki se oblikujejo in izhajajo iz pridruževanja zaporedja posameznih nalog v določeni organizacijski celoti. Pri tem ločimo širino in globino funkcije kontrolinga. Bolj kot se izvajajo naloge, specifične za kontroling, večja je njegova širina. Globina se meri s stopnjo vplivanja kontrolinga na odločitve v podjetju.

Najpomembnejše naloge kontrolerja v hrvaški poslovni praksi so:

- kontrola izvajanja predračuna in analiza odstopanj,
- poročanje,
- obračun in analiza stroškov,
- analiza odstopanj,
- izdelava predračuna,

- usklajevanje pri izdelavi predračuna,
- integracija delnih predračunov v predračun podjetja,
- analiza vzrokov odstopanj,
- svetovanje pri odločanju,
- poslovno informiranje,
- strokovna pomoč pri izdelavi predračuna,
- sodelovanje pri strateškem planiranju,
- predlaganje popravljalnih ukrepov,
- strokovna pomoč pri investicijskem planiranju,
- elektronska obdelava podatkov,
- predlaganje in uvajanje preventivnih ukrepov,
- informacijska storitev za strateško planiranje,
- uvajanje sistema zgodnjega opozarjanja,
- računovodstvo in bilanciranje,
- naloge organizacije in uprave,
- finance.

Iz opredeljenih nalog kontrolinga na Hrvaškem lahko sklepamo, da prevladujejo operativne naloge s kontrolo izvajanja predračuna in analizo odstopanj ter poročanje. To je tudi pričakovano, saj se je v polovici hrvaških podjetij nekdanji oddelek za plan in analizo preoblikoval v oddelek za kontroling. Sodobnejše naloge kontrolinga, kot so usklajevanje pri izdelavi predračuna, povezovanje delnih predračunov v predračun podjetja, svetovanje pri odločanju, poslovno informiranje in strokovna pomoč pri izdelavi predračuna, imajo v hrvaški poslovni praksi srednji pomen. Zanimiv je tudi podatek, da imata računovodstvo in bilanciranje nizek pomen pri nalogah kontrolinga, kar kaže, da je kontroling v hrvaških podjetjih funkcionalno ločen od računovodstva.

Kontroling ima na Hrvaškem glede njegovega dojemanja visoko oceno kot vir informacij, medtem ko imajo izvirne naloge kontrolinga kot svetovalca pri poslovnih odločitvah in usklajevalca poslovnih funkcij srednji pomen.

3.3.5. Metodika kontrolinga na Hrvaškem

Za izvajanje svojih nalog hrvaški kontrolerji uporabljajo naslednje inštrumente (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 57):

- primerjava stroškov in učinkov (73 %),
- kazalniki in sistemi kazalnikov (68 %),
- proračun denarnih tokov (59 %),
- primerjava s konkurenco (46 %),
- analiza SWOT (41 %),
- portfolio analiza proizvod – trg (30 %),
- vrednostna analiza (30 %),

- analiza občutljivosti (27 %),
- predračun z osnovo nula (16 %).

Tudi pri metodah kontrolinga je opazna prevlada operativnih nad strateškimi instrumenti.

3.3.6. Informacijski vidik kontrolinga na Hrvaškem

Informacijski pogled na kontroling v raziskavi nam govori o virih informacij v kontrolingu in uporabnikih informacij, pripravljenih v kontrolingu. S tem dobimo vpogled v organiziranost informacijskega omrežja kontrolinga.

Najpomembnejšo vlogo pri virih informacij ima računovodstvo, kar pri 92 % podjetij. Sledijo mu prodaja, finance in ostale poslovne funkcije. Računovodstvo razpolaga z dobro strukturiranimi informacijami o sedanjem in preteklem stanju. Manjša uporaba financ, prodaje in marketinga kot vira informacij govori o introvertirani vlogi kontrolinga na Hrvaškem, zapostavljanje informacij iz ožjega in širšega okolja pa se kaže z manj optimalnimi odločitvami.

Po rezultatih raziskave se je kontroling dokazal kot strokovna podpora menedžmentu višjih in nižjih ravni. Med posameznimi funkcionalnimi področji sta najpogostejša uporabnika informacij kontrolinga finance in trženje, medtem ko nabava kot poslovna funkcija najmanj uporablja informacije iz kontrolinga. V vsakem tretjem podjetju oskrbuje kontroling tudi zunanje uporabnike.

Ker v strukturi virov informacij prevladuje računovodstvo, med uporabniki pa menedžment, se sklepa, da v hrvaški poslovni praksi prevladuje prehodni kontroling od računovodstva proti informacijski usmerjenosti. V povezavi z generacijami kontrolinga gre za prehod k navigatorju.

Raziskava je pokazala, da je na Hrvaškem vloga kontrolinga precej introvertirana, torej usmerjena bolj v podjetje in njegovo notranjost kot navzven. Poudarek je na kvantitativnem vidiku poslovanja, kar ima za posledico manjšo fleksibilnost ter slabo poznavanje priložnosti in nevarnosti v poslovanju.

4. NALOGE KONTROLINGA NA SPLOŠNO

Za pravilno opredelitev kontrolinga je treba poznati tudi njegove temeljne naloge. Iz literature izhaja, da se kontroling v vsakem podjetju manifestira skozi štiri procese, ne glede na to, s katerega vidika ga opazujemo (nemški, anglo-ameriški ali hrvaški): planiranje, kontroliranje, analiziranje in informiranje.

4.1. PLANIRANJE

4.1.1. Opredelitev in vrste planiranja

Planiranje je razmišljanje o prihodnosti oziroma zamišljanje vsake dejavnosti vnaprej. Bistvo planiranja in njegov namen sta razreševanje in preprečevanje problemov. Planiranje si vnaprej zamišlja nastanek morebitnih težav in jih poskuša vnaprej preprečiti. Pri tem vseeno prihaja do težav, ki so zaradi planiranja lahko manjše. Različni avtorji dajejo različne opredelitve planiranja poslovanja, vendar so si vse večinoma podobne.

Planiranje je aktivnost postavljanja ciljev posameznikov in skupin ter politik in strategij za njihovo doseganje. Prva faza planiranja je določanje ciljev, pri čemer sodelujejo najvišji menedžment in menedžerji posameznih delov podjetja ali mest odgovornosti. Definiranje ciljev mora biti usklajeno tudi z lastniki poslovnega subjekta. Poleg določanja ciljev s planiranjem se določajo tudi poti za njihovo doseganje. V fazi planiranja se torej raziskujejo vse alternativne metode in postopki, zbirajo informacije o alternativah in izbirajo tiste, s katerimi je možno učinkovito in uspešno doseči postavljeni cilj. Naslednja faza je sprejemanje odločitve o izbiri najugodnejše metode in postopkov, s čimer se dosega kvantifikacija postavljenih ciljev z inštrumentom, ki ga imenujemo plan (Gulin, Tušek, Žager, 2004, str. 33–39).

Po Rozmanu (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 77) je planiranje opredeljeno kot:

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

Z organizacijskega vidika planiranje dobro opredeli Lipovec (1987, str. 256–266). Pravi, da je to na podlagi predvidevanja prihodnosti zavestno določanje prihodnjega delovanja za uresničitev ciljev poslovanja, izoblikovano v politike, postopke, predračune in programe. Cilji podjetja so rezultati, ki jih želi le-to doseči s svojim poslovanjem, ki je v tem smislu samo

sredstvo za uresničevanje ciljev, upravljalno-ravnalni (menedžment) proces pa to uresničevanje zagotavlja. Temeljni cilj je planiranju z organizacijskega vidika dan vnaprej. Obstajajo razlike v pogledih na vprašanje, ali je cilj pred planom ali je rezultat planiranja, vendar lahko te nejasnosti razrešimo, če si vse cilje v podjetju zamislimo v piramidi: na vrhu je temeljni cilj, vnaprej dan z načinom gospodarjenja, sledi več taktičnih in oddelčnih ciljev, piramida pa temelji na množici osebnih ciljev.

Lipovčevu opredelitev piramide bi dopolnila z vrstami planiranja po Holjevčevi (1998, str. 99). Pravi, da bolj kot so plani dolgoročni, vsebujejo manj podrobnosti in so bolj globalni, vendar zahtevajo več znanja in kreativnosti ter so bolj tvegani. Raven menedžmenta, ki planira in odgovarja za njihovo izvajanje, narašča s povečevanjem dolžine obdobja, na katero se plan nanaša. Z dolgoročnim planiranjem se realizirajo dolgoročni cilji (obstoj podjetja), s srednjeročnimi plani se realizirajo srednjeročni cilji (širitev na nove trge), s kratkoročnimi plani pa kratkoročni cilji (doseganje dobička).

Vrste planov in odgovorne osebe za njihovo doseganje so odvisne od ravni upravljanja. Najvišji menedžment sprejema strateške plane in je odgovoren za njihovo doseganje, na podlagi strateških planov srednji določa taktične plane in za njih odgovarja, na njihovi podlagi pa nižji določa operativne plane.

Osnovni namen planiranja je tako pravočasno spoznavanje alternativ, možnosti in tveganj pri doseganju ciljev kot tudi izbira primernih ukrepov. Razdeljeno je na več vidikov (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 102):

- **usmerjanje k cilju** – s planiranjem se usklajujejo podcilji in način dela sodelavcev h glavnemu cilju;
- **zgodnje opozarjanje** – planiranje zaznava mogoče probleme, ki se pričakujejo v prihodnosti, in omogoča pravočasno sprejemanje ukrepov;
- **koordinacija delnih planov** – s planiranjem se usklajujejo rešitve delnih problemov, izogne se njihovemu medsebojnemu vplivanju v celotni realizaciji;
- **priprava za odločitve** – v procesu planiranja se analizirajo problemi in raziskujejo alternative, ki lahko pripeljejo do rešitve problema;
- **določanje temelja kontrole** – planiranje omogoča primerjavo zelenih zadanih velikosti ali napovedanih velikosti z doseženimi velikostmi in nadzor planiranja;
- **informiranje sodelavcev** – s planiranjem se sodelavci informirajo o ciljnih, alternativah, izkoriščanju virov, omejitvah in terminih;
- **motiviranje sodelavcev** – sodelovanje v procesu izdelave plana in sprejete planske naloge spodbujajo sodelavce k takšnemu obnašanju, ki bi prispevalo k doseganju poslovnih in individualnih ciljev.

Planiranje ima svoj namen, in to je:

- **trajno zagotavljanje uspeha** – primarna naloga planiranja je zagotavljanje obstoja podjetja na daljši rok;
- **spoznavanje tveganja**, trendov in razvoja ter oblikovanje potrebnih ukrepov v smislu

predupravljanja;

- **porast fleksibilnosti** – planiranje štiti pred presenečenji tako, da prihodnji razvoj prikaže v obvladljivih kategorijah;
- **redukcija kompleksnosti** – naraščajoča kompleksnost se s planiranjem zmanjšuje;
- **uporaba sinergije** – s planiranjem se usklajujejo posamezne poslovne aktivnosti v podjetju, prikazuje se njihova neusklajenost; celota mora biti več kot le seštevek njenih delov.

Pučko (1993, str. 107–108) je vsebinske opredelitve planiranja različnih raziskovalcev združil v celovito opredelitev planiranja in ga definiral kot:

- organiziran intelektualni, zavestni in racionalni proces razmišljanja, kalkuliranja in vrednotenja;
- zavestno oblikovanje ukrepov in usmerjanje delovanja v spreminjanje stvari v želeni smeri oziroma reševanje problemov;
- proces stalnega vnaprejšnjega sistematičnega odločanja;
- težnja k najboljšemu možnemu poznavanju verjetnih posledic sedanjih odločitev, sprejetih v tveganju, predvidevanju prihodnjih zunanjih in notranjih možnosti za poslovanje podjetja;
- stalno prizadevanje za razsvetljevanje sedanjih in prihodnjih, notranjih ter zunanjih razmerij podjetja;
- stalno sistematično ocenjevanje notranjih prednosti in slabosti podjetja glede na predvidene poslovne nevarnosti in priložnosti;
- formaliziranje pomembnejših dejavnikov za določanje cilja in načina doseganja cilja;
- določanje tega, kaj, kako, kdaj in za koga bo podjetje delalo;
- zagotavljanje kakovostne, količinske, časovne in prostorske usklajenosti poslovnih nalog, poslovnih funkcij in področij podjetja v prihodnosti.

Vse opredelitve planiranja, ki sem jih navedla, imajo skupno to, da je planiranje v bistvu gledanje v prihodnost, zamišljanje določenega prihodnjega stanja, ki ga želimo doseči, in določanje poti, kako ta cilj doseči. Odvisno od časovnega horizonta planiranja razlikujemo tudi vrste planiranja, o katerih bom nekaj več povedala v nadaljevanju.

4.1.2. Vrste planiranja v podjetju

Najpogostejši kriteriji razlikovanja med vrstami planiranja so: časovni horizont (kratkoročni, dolgoročni plani), funkcionalno področje (plan prodaje, nabave, financ, investicijski plan), vodstvena hierarhija (celoviti plan, plan področja, plan posameznega mesta odgovornosti), hierarhija planiranja (strateško, taktično in operativno).

Delitev planiranja po vrstah glede na hierarhijo planiranja (strateško, taktično in operativno) se mi zdi najboljša, ker so v njej zajete skoraj vse vrste planov.

Namen strateškega planiranja je oblikovanje strateških dejavnikov uspeha. Poudarek je na nalogah, ki jih je treba opraviti v sedanjosti, da bi se kljub negotovosti dosegli želeni cilji. Strateško planiranje je tudi presojanje kakovosti in trajnosti sedanjih dejavnikov uspeha ter prepoznavanje prihodnjih. V praksi so poznane t. i. strateške zakonitosti, ki obstajajo neodvisno od tega, ali jih menedžment pozna ali ne. Ena od takih je vzajemni odnos med tržnim deležem in stroški. Seštevek vseh tržnih deležev ne more biti nikoli več kot 100 %, ne glede na to, koliko trg raste, in tisto, kar en konkurent pridobi, drugi zgubi. Druga strateška zakonitost, ki bi jo omenila, je dejstvo, da je največje število inovacij v bistvu substitucija: novi proizvodi in storitve izrivajo stare, kljub temu pa ne rešujejo novih problemov potrošnikov, temveč stare, ampak veliko ceneje in bolje. Menedžerji, ki poznajo strateške zakonitosti in jih vključujejo v svoja razmišljanja in vodenje podjetja, gledajo v prihodnost.

Strateško planiranje je končano, ko so določene strategije. Operativni plan se izvaja iz strateškega in je njegova razdelava. Iz operativnega plana izhajajo cilji in aktivnosti za posamezna funkcionalna področja ter se določajo v posameznih planih: plan prodaje, proizvodnje, nabave zalog, transporta, raziskav in razvoja, financiranja, kadrovanja. Pogosto je preskok od strateškega k operativnemu planiranju prevelik, zato se pa oblikujejo taktični plani. Glede na vsebino planiranja pravimo, da se s strateškim planiranjem planirajo cilji, s taktičnim se planirajo viri, z operativnim pa ukrepi.

Inštrumente operativnega planiranja lahko razdelimo v več skupin (Pučko, 2003, str. 330):

- inštrumenti planiranja za varna pričakovanja (račun primerjave stroškov, račun prispevka za pokritje, scoring modeli, investicijski proračun);
- inštrumenti planiranja za obvladovanje tveganja (analiza praga dobička).

Taktično planiranje je sistematičen proces pretvarjanja strateških planskih nalog v specifične kratkoročne planske naloge, ki jih bodo morale opraviti posamezne organizacijske enote v kratkoročnem planskem obdobju.

4.1.3. Kontroling in planiranje

Planiranje je proces, sestavljen iz naslednjih faz:

- analiza poslovanja,
- predvidevanje okolja,
- določanje ciljev poslovanja,
- določanje poti za doseganje ciljev.

Z analizo poslovanja želimo ugotoviti probleme in prednosti podjetja ter poiskati vzroke za te. Analiza poslovanja je dejavnost spoznavanja poslovanja konkretnega podjetja z namenom, da izboljšamo uspešnost tega poslovanja. (Pučko, 2003, str. 125). Začenja se z zbiranjem informacij o celotnem poslovanju podjetja z različnih področij: kadri, nabava, proizvodnja, prodaja, finance, osnovna in obratna sredstva, dobiček, premoženje in viri. Kontroler, ki zbira

informacije, si olajša delo, če približno ve, katera področja so problematična, in temu ustrezno zbira bolj ali manj podrobne informacije. Na podlagi analize poslovanja se postavlja vprašanje, kaj je treba storiti za izboljšanje poslovanja, s čimer že teče razmišljanje o ciljnih prihodnjega poslovanja in poteh za njihovo doseganje.

Predvidevanje okolja opozarja na možnosti in nevarnosti. Planiranje pa vgradi rešitve tako, da zaradi nevarnosti ne bi prišlo do problemov. Kot pri analizi poslovanja se tudi predvidevanje okolja začne z zbiranjem informacij, le da so to sedaj informacije zunaj podjetja. Kontroler oziroma tisti, ki zbira podatke, se osredotoča na tri področja predvidevanja, in sicer (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 90):

- predvidevanje porabe, ki obsega opredelitev obstoječih in potencialnih porabnikov;
- predvidevanje konkurence ter ugotavljanje njenih prednosti in slabosti;
- analiza panoge, ki vključuje obseg, strukturo in dinamiko dejavnosti.

Pri določanju cilja poslovanja se je treba držati temeljnega cilja, vizije in poslanstva podjetja. Temeljni cilj poslovanja je cilj podjetja, h kateremu težijo vse usklajene dejavnosti podjetja. Vizija je neka zaznava okolja, ki ga želi posameznik ali podjetje ustvariti na dolgi rok, in pogojev, od katerih je odvisna uresničitev takšne vizije. Gre za opis nečesa (organizacije, kulture podjetja, podjetja, dejavnosti, tehnologije) v prihodnosti in razlikuje podjetje od drugih podjetij. Vizija naj bi ponujala jasen in privlačen pogled na prihodnost podjetja, ki ga zaposleni radi sprejmejo. Zato ima vlogo tudi pri motiviranju zaposlenih za doseganje čim boljših rezultatov in v usmerjanju vsega obnašanja v podjetju (Pučko, 2003, str. 126).

Poslanstvo je navedba namena, filozofije, prepričanj, poslovnih načel in okvirnih opredelitev, kaj bo organizacija zasledovala in kako se bo obnašala. Poslanstvo določa identiteto podjetja, z njim podjetje opredeli razloge za svoj obstoj in utemelji prihodnje poslovanje (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 93).

Postavlja se vprašanje, kje je tukaj vloga kontrolinga. Nidžara Osmanagić Bedenik (2004, str. 98) pravi, da je kontroling zadolžen za definiranje vizije, poslanstva in ciljev podjetja, in sicer tako, da so upoštevane vse zahteve posamezne definicije. Razmejitev odgovornosti med vodstvom (menedžmentom) na eni strani in kontrolingom na drugi strani je jasna: vodstvo je zadolženo za oblikovanje sistema vrednot in te naloge ne more delegirati navzdol. Kontroling pa skrbi za integracijo vrednot, in sicer tako, da definira vizijo kot širši okvir, znotraj katerega je oblikovano poslanstvo, in se v logičnem zaporedju iz poslanstva oblikujejo cilji podjetja.

Vizija in poslanstvo določata cilje podjetja opisno. Predračun pa je del planiranja, kjer se s konkretnimi številkami določa cilj poslovanja. To je v praksi kontrolerjeva osrednja aktivnost. Odgovornost kontrolinga je velika pri izdelavi proračuna, ker ta zahteva veliko koordinacije, integracije in komuniciranja med različnimi ravnimi v podjetju. Kontroling ni odgovoren za višino posameznih vrednosti v predračunu, za to odgovarja menedžer posameznega mesta odgovornosti. Odgovoren pa je za metodološko, vsebinsko in časovno usklajevanje v procesu proračuna in usklajenost z nosilcem odgovornosti. V sodelovanju s strokovnimi službami

kontroling daje navodila in smernice, kako pristopiti k izdelavi proračuna, skrbi za vsebinsko usklajenost posameznih elementov proračuna in pojasnjuje, kaj vsebuje posamezna pozicija v proračunu. Prav tako kontroler določa časovne roke oziroma termine, v katerih morajo posamezni nosilci odgovornosti pripraviti svoje delne proračune. Kontroler usklajuje in povezuje poslovna področja in njihove cilje v celoto, s čimer postaja desna roka menedžerju v upravljanju (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 134–150).

Na podoben način je vlogo kontrolinga pri planiranju opisala tudi Holjevčeva (1998, str. 97), ki pravi, da je vloga kontrolinga pri tem organizirano in sistemsko merjenje, korigiranje in usmerjanje poslovnega rezultata v planirane okvire. Kontroling mora zagotoviti, da doseženi rezultati ustrezajo planiranim. Brez aktivnosti kontrolinga bi bilo doseganje planov nekontrolirano in tvegano, merjenje poslovnega rezultata pa nemogoče.

Aktivnosti kontrolinga so potrebne med pripravo in izvrševanjem plana. Pri pripravi plana je tako vloga kontrolinga:

- analiza obstoječega stanja,
- metodologija planiranja,
- dajanje navodil in razlaganje elementov plana,
- zbiranje podatkov,
- koordinacija in pomoč pri izdelavi posameznih planov ter njihovo združevanje v celotni poslovni plan podjetja.

Analiza doseganja plana se nanaša na merjenje odstopanj od plana. Pri negativnih odstopanjih opozarja menedžment, ki je zadolžen rezultate usmeriti v planske okvire. Popravljalne aktivnosti so lahko usmerjene na:

- korekcijo ali rebalans plana,
- korekcijo ali rebalans aktivnosti v realizaciji nespremenjenega plana.

Vzroki nedoseganja plana so lahko različni, najpogostejši so: nerealna ocena povpraševanja, nepredvidene spremembe pogojev poslovanja, nesodelovanje menedžerja v procesu planiranja ali nemotiviranost zaposlenih. Doseganje plana pa je temelj za nagrajevanje zaposlenih in menedžerjev.

Kontroling je odgovoren za točnost podatkov v planu, kakovost analize in razlago informacij o doseganju plana ter tudi za razvoj metod planiranja, analize in poročanja o doseganju plana.

4.2. KONTROLIRANJE

4.2.1. Opredelitev kontroliranja

Kontroliranje poslovanja bi na splošno lahko opredelili kot dejavnost, ki se ukvarja s

presojanjem pravilnosti in odklanjanjem nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih. Izvedba, ki sledi planiranju, ponavadi od njega odstopa, zato je treba med kontroliranjem ugotoviti ta odstopanja, poiskati vzroke za odmike in predlagati ukrepe, potrebne za doseg ali spremembo plana (Hočevnar, 1998, str. 3).

Kontrola je aktivnost, ki pomaga menedžmentu pri ocenjevanju planirane aktivnosti. Kontroliranje je merjenje in popravljanje posameznega in organizacijskega delovanja s ciljem zagotavljanja, da bi se poslovni proces odvijal v smeri doseganja plana. V tem smislu je kontrola najbolj povezana s planiranjem. Brez postavljenih ciljev podjetja je nemogoče učinkovito izvajati kontrolo, ker nimamo kriterija za oceno doseganja. Osnovni namen kontrole je tako (Gulin, Tušek, Žager, 2004, str. 88):

- primerjava planiranih in doseženih rezultatov;
- dolgoročni proces revidiranja plana zaradi spreminjanja predpostavk, ki so bile temelj plana.

Kontroliranje je odkrivanje ovir pri uresničevanju planov, da bi jih bilo mogoče odpraviti in da bi zadržali odklone od cilja v dovoljenih mejah. Kontrola mora preprečevati ali vsaj popravljati odklone, še preden nastanejo, ali pa jih ugotavljati med nastajanjem, da bi jih lahko še pravočasno popravili (Lipovec, 1987, str. 240).

Običajno je vsaka kontrola pojmovana kot dvojček funkcije planiranja. Kontrola pripada naloga, da zagotavlja uresničitev planov s tem, da analizira odmike med doseženim in planiranim ter da sproža potrebno ukrepanje za odpravljanje odmikov. Po njeni naravnosti gre za povratno kontrolo. Ta kontrola je odvisna od planov. Brez obstoja plana si je ne moremo zamišljati. Takšna kontrola zagotavlja informacije za vse nadaljnje ukrepanje in za nov cikel planiranja (Pučko, 2003, str. 336).

Kontrola je neprestano odločanje z namenom izvedbe plana. Uspešna kontrola zahteva pripravljen plan in ustrezno organizacijo: nalogo, odgovornost in avtoriteto posameznikov, tako da se ve, kdo je odstopanje povzročil in kdo bo odpravil posledice. Šele primerjava s planom ugotovi potrebo po ukrepanju in šele opredeljena odgovornost pove, kdo mora ukrepati.

Proces kontrole se začne z ugotovitvijo izvedbe, nadaljuje s primerjavo izvedbe s planom, ugotavlja odstopanja, postavlja diagnozo (vzrokov) odstopanj s tem, da ugotavlja vzroke, ki so odstopanja povzročili, in predlaga ukrepe, da bi se zamišljeno v čim večji meri izvedlo (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 254).

Nidžara Osmanagić Bedenik (2004, str. 152) je proces kontrole opisala kot trajni proces obdelave informacij z namenom ugotavljanja odstopanj med dvema velikostima. Ena od teh velikosti ima vlogo merila oziroma norme ter je vnaprej znana in določena. Druga primerjalna vrednost je tista, ki je predmet kontrole. S kontrolo se primerjata dve velikosti, analizirajo vzroki odstopanj in pridobivajo informacije za odločanje.

Za kontroliranje poslovnih procesov in aktivnosti morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji (Pustatičnik, 2001, str. 28):

- poslovni proces mora imeti jasno opredeljene cilje, iz katerih mora biti razvidna odgovornost za njihovo uresničevanje;
- izhodni rezultati poslovnega procesa, ki izhajajo iz opredeljenih ciljev, morajo biti merljivi;
- poslovni proces mora imeti opredeljen model za napovedovanje aktivnosti, ki so potrebne za izvajanje procesa; s pomočjo omenjenega modela lahko z analizo ugotovimo neželene aktivnosti, ki so razlog, da določeni cilji niso doseženi;
- obstajati mora možnost izvajanja popravljalnih ukrepov, ki pripomorejo k doseganju zastavljenih ciljev.

Kontrola ima velik pomen za doseganje uspeha podjetja, zato bi kontrolni postopki morali biti sestavni del vsakdanjih aktivnosti podjetja. Tukaj ne mislimo le na kontrolo kot primerjavo s planskimi podatki, temveč na kontrolo v širšem pomenu. Menedžment mora vzpostaviti sistem kontrole, ki se prepleta skozi celotno organizacijsko strukturo, kar najpogosteje vključuje (Gulin, Tušek, Žager, 2004, str. 110–113):

- **Preglede na najvišji organizacijski ravni** – Najvišji menedžment pogosto išče ustrezne informacije o doseženih rezultatih, da bi lahko sprejemal pravilne odločitve in usmerjal podjetje v smeri postavljenih ciljev. S temi postopki se dobijo informacije o morebitnih napakah v poročanju, slabostih notranje kontrole ali celo prevarah.
- **Kontrole na ravni posameznih organizacijskih enot** – Izvajajo se v obliki dnevnih, tednih ali mesečnih poročil, torej pogosteje kot kontrole na najvišji ravni. Ta poročila so podrobnejša in so vsebinsko prilagojena tej ravni menedžmenta.
- **Fizične kontrole** – Najpogosteje vključujejo oviranje dostopa nepooblaščenim osebam do določenih podatkov v obliki različnih varnostnih sistemov.
- **Sistem pooblastil** – Transakcije nad določenim zneskom mora odobriti nadrejena oseba, kar hkrati predstavlja kontrolo te transakcije.
- **Sistem verifikacije in usklajevanja** – Kontrolni postopki predstavljajo periodično usklajevanje ugotovljenih evidenc z ustreznimi poročili ter usklajevanje notranjih in zunanjih evidenc.
- **Podelitev dolžnosti** – Je eden izmed temeljnih kontrolnih postopkov. Zmanjšuje možnost, da bi zaposleni prišli v situacijo skrivanja napak, nepravilnosti in prevar. Vsaka poslovna transakcija in aktivnost prehajata skozi fazo evidence, izvršitve in nadzora. Podelitev dolžnosti pomeni, da je v vse te faze vključeno več oseb in na ta način se zaposleni kontrolirajo sami med seboj.

4.2.2. Kontroling in kontroliranje

Kontroler ni tisti, ki nadzoruje, temveč skrbi za to, da zna vsak sam nadzorovati svoje poslovanje glede na cilje, ki jih je določilo poslovodstvo. To pa zahteva, da so cilji objektivni in tudi dejansko določeni. Tako samonadzor deluje le tedaj, če obstajajo načrti in če so z njimi

določena merila za samonadzor. Kontroler mora menedžmentu ponuditi signalni sistem o odmikih; ta ga spodbuja k uvedbi sprememb, s katerimi bi, kolikor se le da, ohranili načrtovano usmeritev k doseganju ciljev (Deyhle, 1997, str. 9).

Proces kontrole se lahko opazuje kot proces odkrivanja problema, ki ga je treba kontrolirati (definiranje objekta kontrole), določanje načina za izvedbo primerjave, primerjanje, ocena odstopanj in razvoj ukrepov prilagajanja. Faze procesa kontrole so razdeljene v štiri segmente (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 154):

- Določanje potrebnih vrednosti oziroma rezultata planiranja. Pri tem se teži k njegovemu doseganju. S primerjavo (kontrolno) se ugotavlja, ali je doseženi rezultat dosegel plansko postavljeno velikost in kakšno je odstopanje.
- Sporočanje doseženih velikosti meri, ali je in kako je dosežen planski cilj. Predpogoj za izražanje stopnje doseganja cilja je uporaba enakih merskih enot, kot so tiste pri planskih podatkih. Če podatki niso v istih merskih enotah, niso primerljivi, torej imamo neuporabne kontrolne informacije.
- Primerjava potrebnega in doseženega, pri čemer se soočajo potrebne velikosti iz plana in dosežene vrednosti ter se sporočajo odstopanja. Na ta način se dobijo informacije o stopnji doseganja plana.
- Analiza odstopanj išče vzroke odstopanj. Kontrolne informacije se po sistemu povratne zveze vračajo nazaj do odgovornih sodelavcev ter spodbujajo razvoj ukrepov za prilagajanje in korekcijo dosedanjega obnašanja.

Za izvajanje kontrole doseganja poslovnih planov v podjetju obstajajo sistemi notranjih kontrol, ki se imenujejo tudi »podaljšana roka menedžmenta«, obsegajo računovodske in administrativne kontrole ter notranjo revizijo.

Kontrolni postopki, ki se izvajajo v okviru kontrolinga in sistema notranjih kontrol, se lahko strnejo v tri skupine (Gulin, Tušek, Žager, 2004, str. 110):

- **Preventivne kontrole** – Kot samo ime pove, so usmerjene v preprečitev napak in prevar. Zato so to a priori kontrole, ki so prisotne med določeno aktivnostjo in so v povezavi s procesom, izvajajo pa se s ciljem predvidevanja potencialnih problemov. Meni se, da so preventivne kontrole v primerjavi z ostalimi kasnejšimi kontrolami, stroškovno gledano, ugodnejše, saj se z njimi preprečijo večje izgube in se zmanjša tveganje. Vendar ne moremo od preventivnih kontrol pričakovati odpravljanja in preprečevanja vseh morebitnih napak in nezaželenih dogodkov, zato se izvajajo druge vrste kontrol.
- **Detektivne kontrole** – Usmerjene so k odkrivanju nepravilnosti in napak potem, ko so te že nastale. Med sredstvi in postopki za prepoznavanje problemov, ki se niso mogli preprečiti s preventivno kontrolo, se najpogosteje uporablja metoda primerjave doseženih velikosti z določenimi standardi ali planiranimi vrednostmi.
- **Korektivne kontrole** – Usmerjene so h korekciji problema, identificiranega z detektivno kontrolo. Medtem ko detektivne kontrole opozarjajo na nezaželene dogodke in usmerjajo pozornost na problem, se s korektivnimi kontrolami problem

rešuje. Ta kontrola obsega določanje vzroka problema, korekcijo napake ali težave in modificiranje sistema, da bi se prihodnji problemi izključili ali minimalizirali. Gre za najkompleksnejšo raven kontrole, ker je na tej ravni treba predhodno ugotovljeni problem analizirati z vidika njegovih vzrokov in posledic ter sprejeti ustrezne ukrepe, s katerimi se bo le-ta odpravil.

Pri izvajanju kontrolnih aktivnosti se mora kontroler ravnati po določenih načelih (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 270):

- **načelo racionalnosti** – zbiranje podatkov ne sme povzročiti takih stroškov, ki bi presejali učinke pregledovanja;
- **načelo resničnosti** – podatki morajo biti takšni, da nam rezultat pregleda da resnično podobo pojava;
- **načelo pravočasnosti** – kontrola mora biti izvedena pravočasno, da lahko doseže svoj namen;
- **načelo odgovornosti** – kontroler se mora temeljito seznaniti s predmetom kontrole in z opredeljenimi kriteriji ter se mora zavedati posledic neuresničenih nalog;
- **načelo nenadnosti ali sočasnosti** – v določenih primerih je treba nenadno izvesti kontrolo, da bi spoznali vsebino pojava;
- **načelo ločevanja operativnih nalog od evidenc** – temeljno načelo urejenega poslovanja, saj je to že preventivni ukrep za preprečevanje nepravilnosti.

4.3. ANALIZIRANJE

4.3.1. Opredelitev analiziranja

Analiza je proces spremljanja doseganja poslovnih rezultatov ter ugotavljanje odmikov in njihovih vzrokov (Batarelo, 2003, str. 73).

Dobra analiza temelji na dobro opravljeni reviziji in kontroli, ki zagotavljata pravilno dokumentacijo kot podlago za ekonomsko analizo. Analiza se najbolj pogloblja v poslovni pojav in dogajanje v podjetju.

Kot vsi ostali procesi kontrolinga se tudi analiza začneja z zbiranjem podatkov o konkretnih pojavih, ki jih preučujemo. S kontrolnimi postopki te podatke o dejanskih pojavih običajno primerjamo s planiranimi in ocenimo ugotovljeno odstopanje, ki je lahko prednostno ali problemsko, odvisno od vpliva na uspešnost poslovanja. To je ocenjevalna faza, sestavljena iz postopkov evidence, primerjanja, ugotavljanja in ocenjevanja odstopanj, ki ji sledi iskanje vzrokov odstopanj. Za njihovo razrešitev z ukrepi iščemo rešitve. Če gre za dolgoročne odločitve, so to strategije, če gre za kratkoročnejše, so to taktike, pri operativnih pa ukrepi (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 267).

Naloge analiziranja so pogojene z zahtevami upravljanja in jih opredelimo kot (Holjevac, 1998, str. 30–35):

- spoznavanje celovitosti potencialov podjetja ter ugotavljanje priložnosti in nevarnosti okolja ter prednosti in slabosti podjetja;
- spoznavanje in izločanje problemov pri upravljanju ter omogočanje razvijanja učinkovite strategije za ohranjanje in povečevanje konkurenčne moči kot tudi postavljanje in izvajanje teh strategij;
- ustvarjanje pogojev za učinkovito strateško in operativno vodenje ter v ta namen:
 - določiti vire in pravila priprave empiričnih materialov kot analitičnih podlag, kamor sodijo: analitične bilance, računi uspeha, izkazi sprememb finančnih pozicij, bilance tokov ter ostali pomembni viri in podatki,
 - formalizirati odnose v podjetju, določiti standarde in norme kot osnovo za spremljanje uspešnosti poslovanja,
 - spremljati doseganje strateških ciljev in izvajanje nalog, določenih z operativnim planom, ugotavljanje odstopanj in njihovih vzrokov,
 - predlagati popravljalne ukrepe in menedžmentu omogočiti argumentirano izbiro le-teh,
 - razvijati organizacijo in metode analize ter pravila prezentiranja rezultatov analize;
- skladno z metodologijo, ki temelji na podjetništvu in inovativnosti, pospeševati uvajanje sprememb ter kontinuirano izboljševati učinkovitost in produktivnost.

Ekonomske motnje so vsa nedovoljena odstopanja od normalnega stanja. Kot posledica teh odstopanj se pojavljata manjša racionalnost in uspešnost poslovanja. Naloga analitika je najprej ugotoviti, kaj je normalno stanje. Definicija pravi, da je normalno idealno stanje ravnotežja in harmonije med doseženim poslovnim rezultatom na eni strani in na drugi strani stroški, nastalimi z realizacijo tega rezultata. Kot normalno stanje se lahko uporabljajo različne velikosti, kot so: planirani podatki, normativi, standardi, zakonski predpisi in podobno, odvisno od objekta analize. Manjša vsakdanja odstopanja je možno hitro odpraviti, pri čemer so stroški nizki. Srednje in večje motnje v poslovanju se rešujejo skozi daljše obdobje in zahtevajo investiranje v razvoj. Naloga analitika je nenehno popravljanje motenj in vzdrževanje dinamičnega ravnotežja.

Glede na predmet, ki ga analiziramo, lahko ločimo več vrst analiziranja (Rozman, Kovač, Koletnik 1993, str. 83):

- analiza poslovanja – začne se z oceno poslovanja in se konča z diagnozo ter nam pokaže prednosti in slabosti podjetja;
- analiza okolja – pomaga podjetju odkriti priložnosti in nevarnosti, ki jih ponuja okolje.

4.3..2. Kontroling in analiziranje

Analiza po svoji vsebini in nalogah predstavlja temelj poslovodne kontrole. Kontroling združuje aktivnosti informiranja, analize, poročanja, stroškovnega računovodstva in planiranja ter kot tak predstavlja servis in podporo menedžerjem, svoje izhodišče pa ima v analizi poslovanja. Povezava med upravljanjem in analizo je zato zelo močna ter poteka skozi fazo priprave odločitve in fazo kontrole učinkovitosti sprejete odločitve. Analitik usmerja poslovne aktivnosti in odločitve, vendar ne sodeluje pri njih.

Delo kontrolerja pri analiziranju je možno razdeliti v dve fazi (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 85–89):

- **Opazovanje obstoječega poslovanja.** Začenja se s sistematičnim zbiranjem podatkov in informacij o poslovanju kot celoti, po poslovnih funkcijah in proizvodnih prvinah. Področja, iz katerih se pridobivajo podatki, so tako kadri, nabava, proizvodnja, prodaja, finance, osnovna in obratna sredstva, dobiček, premoženje in viri. Kontroler te podatke zbira v tabelah, v katere dodaja dosežene podatke in ugotavlja odstopanja.
- **Diagnoza poslovanja.** Nanaša se na iskanje vzrokov za ugotovljena odstopanja. Potrebno je tesno sodelovanje z ravnateljem, saj ta bolje pozna mogoče vzroke za odstopanja.

Analize, ki jih kontrolerji izvajajo v podjetju, so različne (po Rozmanu):

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

Analitik oziroma kontroler pri svojem delu uporablja različne metode, med katerimi bi navedla naslednje (Holjevac, 1998, str. 31):

- **Metoda primerjave** je temeljna in izhodiščna metoda analize, njeno bistvo pa je s primerjavo opazovanega pojava z določeno primerjalno velikostjo (standardom) ugotoviti odstopanja, in sicer:

- smer odstopanja: povečanje, zmanjšanje;
- intenzivnost odstopanja: mala, srednja, velika.

Da bi kontroler to metodo lahko uporabil za analizo, morajo biti izpolnjeni nekateri pogoji, kot so:

- primerjalnost pojava,
 - obstoj določene velikosti kot osnove za primerjanje (standard, plan),
 - pojav mora biti izražen v številkah.
- **Metoda členitve** omogoča ugotavljanje strukture opazovanega pojava. Kriteriji členitve so številni, odvisni pa so od naloge analize. Bistvo členitve je ugotoviti kakovost analiziranega pojava z analizo njegove strukture oziroma kvalitete in kvantitete te strukture. Tako tudi obstajajo kvalitativne in kvantitativne analize. Pogoj, ki mu mora pojav zadovoljiti, da bi ga kontroler lahko analiziral z metodo členitve, je sestavljenost pojava oziroma kompleksnost, saj ga v nasprotnem primeru ne more

razčleniti na dele.

- **Metoda izolacije** je takšna vrsta analize, ki poteka tako, da kontroler pri analizi kompleksnega predmeta izloči določen pojav ali pomemben dejavnik, ki s tem postaja predmet nadaljnje obravnave, ostali pojavi pa se odstranijo. Metoda je primerna pri kompleksnejših pojavih, saj se s tem lažje osredotočimo na ciljni predmet analize, ostale pa zanemarimo.
- **Metoda odnosa vrednosti – kazalniki** omogoča pridobivanje poslovno-analitičnih kazalnikov poslovanja, brez katerih je nemogoče analizirati poslovanje in z njim upravljati. Bistvo te metode je postavljanje v kvantitativen odnos podatka o poslovanju, kar nam za rezultat da kazalnik oziroma koeficient. Kazalnik poslovanja predstavlja višjo obliko informacije o poslovanju, saj govori o kakovosti ekonomije poslovanja in je kot tak v središču inštrumentov kontrolinga. Posamezni kazalniki morajo sestavljati celoto informacij, potrebnih za sklepanje odločitve. Vsak kazalnik ima svoj pomen in zahteva pri razlagi dobro poznavanje poslovanja. En sam kazalnik pa nima dovolj moči informiranja, zato je treba ustvariti v podjetju sistem kazalnikov, ki bi ustrezal dejavnosti podjetja.
- **Metoda korelacije** sodi v statistične metode, s katerimi se analizira in s številkami izraža povezava med dvema (bivariantna analiza) ali več pojavi (multivariantna analiza). Moč povezave med velikostima se meri s koeficientom korelacije.

Kontroler svojo analizo konča s poročilom o analizi v pisni obliki, ki mora biti oblikovano tako, da ima:

- **uvod** (predmet in cilj analize, uporabljene metode in navedba virov podatkov),
- **analizo v ožjem smislu** (analiza stanja, obdelava podatkov: grafikoni, tablice, rezultati obdelave: odstopanja, vzroki in posledice),
- **sklep** (diagnoza stanja),
- **predlogi** (predlog ukrepov za odpravljanje motenj, popravljalni ukrepi).

4.4. INFORMIRANJE

4.4.1. Opredelitev informiranja

Informacija je obvestilo v danem znakovnem sestavu, ki je sintaktično pravilno, ima nedvoumno semantično vsebino, je zadostna slika pojava, na katerega se nanaša, ima za odločevalca pragmatično vrednost, torej je v odločevalnem procesu smiselno uporabno za izbiro smotrnega ukrepa (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 53).

Informacijski sistem je sistem prenašanja in predstavljanja informacij uporabnikom. Informacija, ki prispeva k učinkovitosti poslovanja, je v dobi informacijske družbe eden izmed ključnih virov konkurenčnih prednosti podjetij. Ker so informacije jedro celovitega informacijskega sistema v podjetju, predstavljajo vzpostavljanje, razvijanje in vzdrževanje

informativnega sistema in ostale informacijske tehnologije zelo pomembno področje v vsakem sodobnem podjetju. Informativna tehnologija vključuje vse vrste tehnologij za zajemanje, obdelavo, komuniciranje, predstavitev, uporabo in pretvorbo podatkov v informacije. Tako vključuje računalniško opremo, naprave povezane z računalniki, komunikacijske naprave in omrežja (Pustatičnik, 2001, str. 43–44).

Poslovni informativni sistem lahko opredelimo kot jedro kontrolinga. Vsem odločitvenim ravnam mora zagotavljati pravočasne in primerne informacije po obliki in vsebini. Zato je izjemno pomembna njegova ustrezna izgradnja, razvoj in vzdrževanje, pri čemer veliko vlogo igra kontroling (Režun, 2004, str. 46).

Vodstvo podjetja od kontrolinga zahteva informacije za potrebe odločanja, kontroler pa zbira in preoblikuje podatke v uporabne informacije in kazalnike ter jih dostavlja menedžmentu. Baza podatkov vključuje: stroške in učinke, prihodke in odhodke, prilive in odlive sredstev, informacije iz marketinga in ostale poslovne informacije. Menedžment na podlagi prejetih informacij iz kontrolinga odloča. Bolj kot je kontroling v organizacijski strukturi bližje menedžmentu, hitrejši je pretok informacij (Holjevac, 1998, str. 30–43).

Kakovostna informacija za poslovno odločanje mora biti:

- pomembna – zadevati mora predmet odločanja,
- popolna – zajemati mora vse, kar je za poslovno odločitev pomembno,
- ustrezna po obsegu – ujemati se mora z zmožnostjo prejemnika informacije,
- pravočasna – prenesena mora biti takrat, ko je na odločitev še možno vplivati,
- lahko dostopna – pridobi se lahko na preprost način in v ustrezni obliki.

Vrste informacij, s katerimi se srečujemo v poslovnem svetu, so zelo različne in jih lahko razvrstimo v številne skupine, vse je odvisno od njihovega namena. Tako imamo z vidika oblike informacij ustne in pisne, z vidika odločanja predračunske, obračunske in nadzorne, z vidika kontinuiranosti informiranja ločimo redne in izredne, z vidika vira obstajajo notranje in zunanje itd. Za potrebe kontrolinga imajo največji pomen računovodske informacije, vendar morajo biti nadgrajene z neračunovodskimi.

4.4.2. Kontroling in informiranje

Informacije, ki jih poslovodstvo dobi iz letnih računovodskih izkazov, niso zadosti za uspešno poslovodenje. Zato se je uveljavilo poslovodno računovodstvo, katerega osnovni cilj v podjetju je zagotavljanje informacij, ki jih poslovodstvo potrebuje za odločanje in usklajevanje poslovanja v podjetju (Igličar, 1997, str. 255).

Informacije za potrebe odločanja je treba oblikovati, prilagoditi in dostavljati nosilcem odločanja v ustrezni obliki in pravočasno. Čim bolj se nanašajo na odločitve na strateški ravni, tem bolj morajo biti okvirne, in čim bolj se nanašajo na odločitve na izvajalni ravni,

tem podrobnejše morajo biti. Vsakdo mora dobiti informacije, ki so prilagojene njegovemu mestu v sestavu odločanja. Kar pa je najpomembneje, informacije morajo biti pravočasne, to je na voljo tedaj, ko je še možna odločitev, sicer bi se spremenile v zgodovinske podatke (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 66).

Kontroler osvobaja menedžerja od nalog zbiranja, urejanja in obdelave informacij, omogoča večjo transparentnost informacij o poslovnem rezultatu, skrbi za metode in tehnike, ki izboljšujejo poslovanje, zmanjšujejo stroške in povečujejo dobiček. Vendar za odločitev odgovarja menedžer, in tu je razmejitev odgovornosti kontrolerja in menedžerja (Holjevac, 1998, str. 33).

Ni dovolj, da so poročila oblikovno in podatkovno tako sestavljena, da so razumljiva in sprejemljiva za prejemnika. Prejemnike morajo motivirati za podatke in sprejem odločitev, ki izhajajo iz njih. Albrecht Deyhle pravi, da mora kontroler sestavljati poročila, v katerih (Deyhle, 1997, str. 155):

- ni samo predstavljanja alternativ, temveč tudi priporočanje nekaterih izmed njih,
- ni samo poročanja o podatkih, temveč motiviranje za njihove posledice,
- ni samo pregledovanja prispevkov za kritje, temveč njihovo usmerjeno vključevanje v prihodnje plane,
- je zavzemanje za uresničevanje praga donosnosti in ne le za njegov izračun.

Lahko rečemo, da kontroling, sledeč ciljem podjetja, pripravlja informacije za tiste, ki odločajo o poti za doseganje cilja. Informacije črpa iz poslovnih funkcij, kjer se podatki redno spremljajo, to pa je najpogostejše računovodstvo.

Po opravljeni analizi in sestavljenem poročilu mora kontroler opraviti še nalogo prezentiranja poročila, kjer mora upoštevati določena pravila (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 204):

- **Poročanje naj bo usmerjeno na prejemnika.** Rezultate poslovne analize je treba pripravljati objektivno, pomemben je predvsem uporabnik poročila in njegovi cilji, želje, tisto, kar ga zanima.
- **Poročilo mora biti logično in psihološko oblikovano.** Splošno sprejeto mnenje je, da je pri poročanju pomembnejše tisto, kar je uporabnik poročila prebral, poslušalec slišal, kot tisto, kar je kontroler napisal ali povedal. To pomeni, da se mora kontroler pri pisanju poročila izogibati stavkom, kot so »..od zdaj bo bolje, hitreje, ceneje ...«. Čeprav so takšne izjave logične, bi bilo lahko njihovo psihološko dojetje kot »do zdaj je bilo zelo slabo, komplicirano in drago ...«, kar pa negativno vpliva na motivacijo.
- **Ni treba zbirati informacij le o tem, kar se je zgodilo, temveč ponuditi informacije, kako popraviti nastalo stanje.** Smisel in namen poslovne analize ni v iskanju krivca za neugoden razvoj dogajanj, temveč v iskanju temeljev za izdelavo plana popravka in izhoda iz nastale neugodne situacije.
- **Poročati tako, da to vsi lahko vidijo in razumejo.** Dejstva, ki jih je treba posebej poudariti, bodo lažje opažena in bodo dlje ostala v spominu, če bodo prikazana tudi s

slikami.

- **Oblika in način poročanja naj se ne spreminjata pogosto.** Pri tem obstajata dve skrajnosti, ki se ju je treba izogibati: ena je ohranjanje tradicionalnega načina poročanja (uporaba starih metod, tehnologije), druga pa je neprestano spreminjanje, kar otežuje spremljanje poročil in se bralec težje znajde.
- **Ne prikazovati preveč števil in kazalnikov.** Številni komentarji v poročilu so razlage računskih postopkov, ki se jim pogosto dodajajo še nove številke. Tako postanejo poročila »pokopališča števil in kazalnikov«. Zato mora kontroler poiskati optimalen odnos med številkami in tekstom, s katerim pojasnjuje dejstva, in čim več uporabljati grafično prikazovanje podatkov.
- **Manj poročati pisno in več ustno.**
- **Poročati odvisno od cilja.** Ni treba prezentirati čisto vsega, ker se lahko zgodi, da uporabnik ne dobi ustrezne informacije na koncu. Uporabniku se mora predstaviti točno tisto, kar se nanaša na njegovo področje delovanja in odgovornost.

5. SKLEP

Kontroling je prisoten v vsakem podjetju. Ni nujno, da se tako imenuje. Tudi v najmanjših podjetjih živi kontroling oziroma njegove aktivnosti. Lastnik, ki želi narediti kakršnekoli spremembe v podjetju, izboljšati poslovanje ali ga razširiti, potrebuje informacije tako o obnašanju podjetja, o rezultatih, ki jih dosega, kot tudi o dogajanjih zunaj podjetja. Preskrba z informacijami je naloga kontrolinga.

Glede na vsebino diplomskega dela, sem največ pozornosti namenila kontrolingu na Hrvaškem. Uporabila sem rezultate raziskave Nidžare Osmanagić Bedenik o stanju kontrolinga na Hrvaškem. Analiza je pokazala, da ima med spraševanimi podjetji 53 % formiran kontroling. Na Hrvaškem je obstajala tradicija plansko-analitičnega oddelka, ki se je postopoma preoblikoval v oddelek za kontroling. To pomeni, da je poleg planiranja in analiziranja prevzel še nekatere druge naloge kontrolinga. Vendar ima ta prehod tudi slabosti. S preoblikovanjem iz plansko-analitične službe v kontroling je v novooblikovanem oddelku poudarek ostal še vedno na planiranju in analiziranju, ostale dejavnosti kontrolinga pa so ostale v senci. Pri nalogah prevladujejo operativne nad strateškimi. To je dokaz o nezadostnem poznavanju prednosti uvajanja kontrolinga. Kontroling je moderen in sodoben način usmerjanja podjetja. Uspešno se uvaja in izvaja v mladih podjetjih, kot smo videli po rezultatih raziskave. Pri relativno starejših podjetjih težave nastanejo prav pri povezavi tradicije in sodobnih trendov. Zato le-ta pogosto obdržijo tako oddelek za plan in analizo kot tudi oddelek za kontroling.

Uvedba kontrolinga zahteva izpolnitev določenih pogojev. Podjetje mora imeti jasno oblikovane strateške in operativne cilje ter definirane poti za doseganje teh ciljev. Da pa bi kontroler lahko opravljal svoje delo (torej aktivnosti planiranja, analiziranja, kontroliranja in poročanja) kakovostno, mora biti informacijski sistem v podjetju dobro razvit.

LITERATURA

1. Avelini Holjevac Ivanka: Kontroling: Upravljanje poslovnim rezultatom. Opatija : Hotelijerski fakultet, 1998. 478 str.
2. Batarela Ante Željko: Uvod u poslovnu analizu. Zagreb : Intus Bit, 2003. 300 str.
3. Batarela Ante Željko: Kontroling, poslovna analiza i menedžment. Poslovna analiza i upravljanje, Zagreb, 2000, 67, str. 38–40.
4. Bec Aneta: Kontroling v podjetju Kolinska. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 47 str.
5. Bergant Mojca: Sodobne metode kontrolinga. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 51 str.
6. Deyhle Albrecht: Kontroling in kontroler v praksi. Ljubljana : Gospodarski Vestnik, 1997. 205 str.
7. Gulin Danimir, Tušek Boris, Žager Lajoš: Poslovno planiranje, kontrola i analiza. Zagreb : RRI, 2004. 209 str.
8. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko analiziranje po mestih odgovornosti. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 220 str.
9. Hočevar Marko: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 143 str.
10. Iglčar Aleksandar, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 255 str.
11. Injac Marko: Kontroling v praksi dolenskih podjetij. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 56 str.
12. Kokošar Stojan: Planiranje in kontrola poslovanja podjetja. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 127 str.
13. Lipovec Filip: Razvita teorija organizacije. Maribor : Založba Obzorja, 1987. 365 str.
14. Melavc Dane: Controlling: naloge, napotki, rešitve. Kranj : Moderna Organizacija, 1991. 511 str.
15. Osmanagić Bedenik Nidžara: Controlling. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2002, 6, str. 125–128.
16. Osmanagić Bedenik Nidžara: Kontroling, Abeceda poslovnog uspjeha. Zagreb : Školska knjiga, 2004. 278 str.
17. Osmanagić Bedenik Nidžara: Realnost kontrolinga u Hrvatskoj – preliminarni rezultati istraživanja. Zbornik Ekonomskog fakulteta. Zagreb : Ekonomski fakultet, 2003. 198 str.
18. Osmanagić Bedenik Nidžara: Planiranje i kontroling. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2004, 10, str. 126–127.
19. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 394 str.
20. Pučko Danijel: Analiza in načrtovanje poslovanja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998, 196 str.
21. Pustatičnik Iztok: Nadgradnja kontrolinga v trgovskem podjetju na primeru družbe

- ERA d.d. Velenje. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 102 str.
22. Pušar Irena: Kontroling v Nemčiji – primer podjetja Aldi. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 42 str.
23. Režun Špela: Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 96 str.
24. Rozman Rudi, Kovač Jure, Koletnik Franc: Management. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1993. 312 str.
25. Rozman Rudi: Planiranje poslovanja podjetja. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1993. 316 str.
26. Škripec Andreja: Pomen in vsebina kontrolinga za poslovodno odločanje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 48 str.
27. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec - Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 620 str.

VIRI

1. Kavčič Slavka: Poslovodno računovodstvo (zapiski s predavanj). Ljubljana, 2004.
2. Pučko Danijel: Strateško upravljanje (zapiski s predavanj). Ljubljana, 2003.
3. Spletna stran Ekonomske fakultete v Zagrebu. [URL: <http://www.crolist.efzg.hr/cgi-bin/unilib.cgi>], 25.09.2005.
4. Spletna stran Inštituta za kontroling v Avstriji. [URL: <http://www.controlling-portal.com>], 30.09.2005.
5. Zupan Nada: Organizacija podjetja (zapiski predavanj). Ljubljana, 2000.