

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
KONTROLING V NEMČIJI – PRIMER PODJETJA ALDI

Ljubljana, 17.11.2004

IRENA PUŠAR

IZJAVA

Študentka Irena PUŠAR izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke KAVČIČ in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne_____

Podpis:_____

KAZALO

UVOD	1
1 FUNKCIJA KONTROLINGA	2
1.1 Razvoj kontrolinga	2
1.2 Pomen kontrolinga	3
1.3 Temeljni pojmi kontrolinga	4
1.4 Naloge in cilji kontrolinga	6
1.4.1 Funkcija kontrolinga	6
1.4.2 Cilji kontrolinga	7
2 NALOGE PRESKRBOVANJA Z INFORMACIJAMI	8
2.1 Sistem preskrbovanja z informacijami	8
2.1.1 Analiza potreb po informacijah	11
2.1.2 Priskrbovanje in priprava informacij	12
2.1.3 Prenašanje informacij	14
3 ORGANIZACIJA KONTROLINGA	15
3.1 Temeljna zasnova kontrolinga v Nemčiji	16
3.2 Stopnja decentralizacije	18
3.3 Organizacijska zasnova	19
3.3.1 Nesamostojna služba kontrolinga	19
3.3.2 Kontroling kot samostojna služba	20
4 FUNKCIJA NAČRTOVANJA IN NADZIRANJA	22
4.1 Sistem načrtovanja	22
4.1.1 Strateško načrtovanje	24
4.1.2 Operativno načrtovanje	25
4.2 Predračunavanje	26
4.2.1 Tradicionalno predračunavanje	26
4.2.2 Sodobni postopki predračunavanja	27
4.2.2.1 Boljše predračunavanje	28
4.2.2.2 Preseženo finančno načrtovanje (beyond budgeting)	28

5 KONTROLING V PODJETJU ALDI	36
5.1 Značilnosti podjetja ALDI	36
5.2 Značilnosti sistema kontrolinga	38
5.2.1 Funkcija preskrbovanja z informacijami	38
5.2.2 Vloga načrtovanja in kontrole v podjetju ALDI	39
5.2.3 Organizacijska struktura podjetja ALDI	41
5.2.3.1 Dobra organiziranost nadomešča pomanjkljivost vodstva	41
SKLEP	42
LITERATURA	44
VIRI	45

UVOD

Namen te diplomske naloge je opredeliti funkcijo kontrolinga v Nemčiji. Pri pisanju sem se osredotočila na tamkajšnje pojmovanje kontrolinga, zato sem uporabljala predvsem nemško literaturo. Kontroling v Nemčiji ima namreč drugačen pomen kot v Sloveniji in Združenih državah Amerike. Razlike v pojmovanju kontrolinga so večinoma posledica zgodovinskega razvoja računovodstva. Na Nemškem ne poznajo takšnega računovodstva kot pri nas. Tamkajšnji računovodje se ukvarjajo zgolj z zakonsko predpisanim knjigovodstvom (nemško Buchhaltung). Vemo, da knjigovodstvo samo spremlja podatke iz preteklega poslovanja poslovnega sistema, kontroling pa je usmerjen v prihodnost in je zato omogočil razvoj novih računovodskih zamisli.

Kontroling v Nemčiji ima tudi funkcijo poslovnega računovodstva, ki je pri nas samostojna. Poleg poslovnega računovodstva vsebuje tamkajšnji še načrtovanje in kontrolo, načrtovanje izdelkov in projektov ter kalkulacijo projektov in razne tehnike načrtovanja.

Vlogo kontrolinga v Nemčiji sem skušala opredeliti tudi na primeru podjetja ALDI ter pokazati, da ustrezen sistem kontrolinga povečuje učinkovitost poslovanja podjetja in je torej njegova konkurenčna prednost. Podrobneje sem skušala predstaviti tudi nov model vodenja poslovnih sistemov v negotovem tekmovalnem okolju enaindvajsetega stoletja. Tradicionalni finančni načrti z vnaprej določenimi cilji zdajšnje menedžerje v marsičem omejujejo pri nenehnem prilagajanju spremembam.

V prvem delu diplomskega dela so opisani razvoj, pomen, temeljni pojmi ter cilji in funkcije kontrolinga v Nemčiji. Po opredelitvi v tej diplomski nalogi je kontroling ciljno usmerjena podpora vodstvenih nalog, ki pripomore k pridobivanju in predelavi informacij, izdelavi načrtov, usklajevanju in kontroliranju.

Drugi del je namenjen razlagi funkcije preskrbe z informacijami, ki je zelo pomemben del kontrolinga. Najprej je opisana analiza preskrbe z informacijami, sledijo ji preskrba in priprava informacij ter njihovo posredovanje.

Tretji del, v katerem je opisana organizacija kontrolinga, vsebuje temeljno zasnovo kontrolinga v Nemčiji, decentralizacijo kontrolinga in organizacijsko uvrščanje kontrolinga v podjetje. Videli bomo, da mora biti kontroling v podjetju umeščen na pravo mesto, sicer v svojih okoliščinah kljub dobri strukturi in organiziranosti, ne more biti učinkovito.

V četrtem delu je opisana vloga načrtovanja in preverjanja kontrolinga ter s tem povezane naloge kontrolinga. En del je namenjen predračunavanju. V njem so opisani tradicionalno predračunavanje in njegovi novejši postopki. Vedno več podjetij se odloča za nove načine

predračunavanja. Tudi podjetje, ki ga obravnavam, uporablja nov sistem predračunavanja in sicer preseženo finančno načrtovanje (beyond budgeting), ki predlaga odpravo predračunov.

Zadnji, peti del diplomskega dela se nanaša na zasnovo sistema kontrolinga v podjetju ALDI. ALDI je eno najuspešnejših podjetij v Evropi, ki sledi sodobnim postopkom predračunavanja.

S čedalje učinkovitejšim poslovanjem, ki se kaže v uspešnem doseganju poslovnih ciljev in tudi v povečani odzivnosti in sposobnosti prilagajanja podjetja spremembam v poslovnem okolju, pomeni kontroling nedvomno konkurenčno prednost, saj podjetju olajšuje preživetje, rast in razvoj v čedalje zahtevnejšem okolju.

1 FUNKCIJA KONTROLINGA

1.1 Razvoj kontrolinga

Prve naloge kontrolinga so začeli uporabljati v državni upravi Anglije v 15. stoletju. Na teh delovnih mestih so preverjali zapiske o denarnem in blagovnem prometu, zaposlene, ki so to delo opravljali, so imenovali kontrolerji. Prvi oddelek kontrolinga v enem od ameriških gospodarskih podjetij je bil dokumentiran leta 1880. Naloge kontrolerjev so bile predvsem upravljanje financ, osnovnega kapitala in skrb za varnost družbe. Na novo se je kontroling usmeril šele v dvajsetih in tridesetih letih 20. stoletja. Mesto kontrolerja je bilo z načrtovanjem vred usmerjeno v pihodnost. Kontrolerji, ki so prevzeli tudi naloge vrednotenja in svetovanja, so bili odgovorni še za pripravljanje informacij za načrtovanje in kontroliranje. Imeli so večinoma podrejeno računovodstvo, ki se v ZDA še do danes samo izjemoma deli na notranji in zunanji del. Pozneje se je težišče nalog kontrolerjev nekoliko preusmerilo. Prevzeli so nekatere naloge povezane z načrtovanjem. Nespremenljive naloge kontrolerjev so ostale kontrola načrtovanja ter vodenje podjetja in računovodstvo, pa tudi oblika kontrolinga se ni spremenila (Küpper, 1995, str. 52).

V opisani obliki je prišel kontroling v šestdesetih letih tudi v Nemčijo. Pri sistematičnem načrtovanju v nemških podjetjih so se morali kontrolerji le redko ukvarjati z nalogami, s kakršnimi so se ukvarjali tisti v ZDA.

Opis poklica kontrolerja se je razvijal v Nemčiji glede na razumevanje in tudi čas drugače kakor v Angliji (Hoppenheit, 1993, str. 54). V Nemčiji so se začeli ukvarjati s koncepti kontrolinga in vpeljavo mesta kontrolinga prvič sredi šestdesetih let, širiti pa se je začel konec šestdesetih. Tudi deset let pozneje so imeli kontrolerje le v ameriških odvisnih podjetjih (Küpper, 1995, str. 55).

Razlogi za pozen razvoj funkcije kontrolinga so poleg drugega mednarodna osamitev Nemčije, centralnolinijska organiziranost in pomanjkanje tekmovalnosti.

- Mednarodna osamitev Nemčije pred svetovno vojno in med njo ter tedanja gospodarska ureditev sta bili povezani z usmerjenostjo k podjetniškemu računovodstvu z izračunskimi in cenovno oblikovanimi cilji – v takih razmerah pa stroškovno usmerjen kontroling ni bil potreben.
- Večina podjetij je bila nagnjena k centralistično usmerjeni linijski strukturi z jasno ločenimi oddelki. Vodje oddelkov so hoteli sami voditi načrtovanje, in tudi sami odločati.
- Od leta 1950 pa do sedemdesetih let je nemško gospodarstvo zaznamovala visoka stopnja rasti in dobička. Podjetjem pa je primanjkovalo izkušenj v ogroženosti obstoja in pripravljenosti za zamenjavo tedanje strukture v podjetju.

Današnje spremembe okolja podjetij, nova usmerjenost podjetij in trgovin so pripeljale do razvoja in vpeljave kontrolinga tudi v Nemčiji.

Pomen kontrolinga, preskrbe z informacijami, vodenja in nadzora se je povečal s prilagajanjem podjetij na gospodarske spremembe in sprejemanjem potrebnih odločitev v podjetjih. Kontrolirati je treba uspešnost, gospodarnost nosilcev stroškov in stroškovnih mest. Kontroling oddelkov, med drugimi oddelki proizvodnje, nabave in logistike, ugotavljajo in analizirajo mogoče stroškovne odmike, cenovne, odmike zaposlenosti, postopkov ter celotne odmike (Reichman, 2001, str. 105).

1.2 Pomen kontrolinga

Veliko podjetij se vse teže prilagaja hitro spreminjajočemu se okolju. Okolje podjetja kaže povečano dinamiko in kompleksnost (Horvath, 2002, str. 3).

Razlogi za spremembe so (Müller, 1996, str. 3):

- zmanjšano povpraševanje zaradi prezasičenosti trga,
- internacionalizacija in globalizacija konkurence,
- pomanjkanje in podražitev energije in surovin,
- spremenjene okvirne politične razmere, npr. vnovična združitev Nemčije,
- večji državni posegi in predpisi, npr. o varstvu okolja,
- spremenjene predstave o vrednosti in spremenjen način življenja,
- večja osveščenost glede varstva okolja,
- pospešeno tehnično napredovanje in s tem povezano skrajšanje cikla inovacij in življenjska doba izdelkov.

Vse te spremembe so tudi povzročile čedalje večjo plačilno nesposobnost Nemčije. Plačilna nesposobnost je predvsem posledica napačnega poslovođenja, pomanjkljive obveščenosti –

za to je odgovorno vodstvo podjetij in tudi napačnega načrtovanja in kontroliranja ter napak računovodstva.

Zato so učinkovito načrtovanje, kontroliranje, vodenje, sistem informacij in njihovo usklajevanje pomemben pogoj za vodenje in uresničevanje ciljev podjetja. Zaradi globalizacije trgov se morajo podjetja temeljito spoprijeti z izzivom, ob strukturi podjetja pa se mora spremeniti tudi kontroling (Brühl, 2004, str. 20).

Danes je pomembna vse večja usmerjenost v vrednost, dosežke, kupce in procese kontrolinga, ki so izpeljani iz računovodstva (Jung, 2003, str. 5).

1.3 Temeljni pojmi kontrolinga

Beseda kontroling izhaja iz angleške besede »to control«, ki ima v angleškem jeziku veliko različnih pomenov, v slovenski jezik pa jo zaradi tega težko prevedemo enopomensko (Turk, 1998, str. 437).

Za besedo »controlling« v literaturi ni enotne definicije, zato se cilji, naloge in razširjenost kontrolinga pojmujejo različno. Horvath navaja, da se je kontroling v zadnjih letih razvil v sodobno temo z negativnim učinkom in sicer iz dveh razlogov:

- Precej avtorjev si izraz kontroling razlaga pojmovno in konceptualno brez ustreznega gradiva, zato je nastalo zanj veliko nezadovoljivih, protislovnih in za bralce nejasnih pojmov in konceptov.
- Nova usmeritev je pripeljala do tega, da so skoraj vse podjetniške funkcije, metode in organizacijske strukture povezane z besedo »controlling« zato so nastale z razumevanjem kontrolinga težave.

V nadaljevanju si oglejmo nekatere definicije kontrolinga:

- **Horvath** opisuje kontroling kot podsistem vodenja, načrtovanja, kontroliranja in tudi pridobivanje sistemsko uporabnih in povezanih informacij, s katerimi podpira prenavljanje in koordinacijo celotnega sistema (Horvath, 2002, str. 67).
- Za **Reichmanna** je kontroling funkcija, ki pomaga pri uresničevanju nalog vodstva ter sistemsko podpira pridobivanje in predelavo informacij, izdelavo planov, koordinacijo in kontrolo. Pripomore k izboljšanju kakovosti odločanja, na vseh stopnjah vodenja podjetja (Reichmann, 2001, str. 12).
- **Dyhle** pa meni, da kontroling skrbi za obstoj aparata, ki si prizadeva za dobiček v podjetju. Kontroler ne kontrolira, temveč pripomore, da se lahko vsak kontrolira sam in da obstajajo natančno določene štabne enote, ki sledijo ciljem vodstva. Brez načrtovanja ni kontrolinga.

Čeprav se definicije razlikujejo, imajo tudi marsikaj skupnega. Taka je trditev, da je pglavitna naloga kontrolinga zagotoviti uresničitev ciljev podjetja.

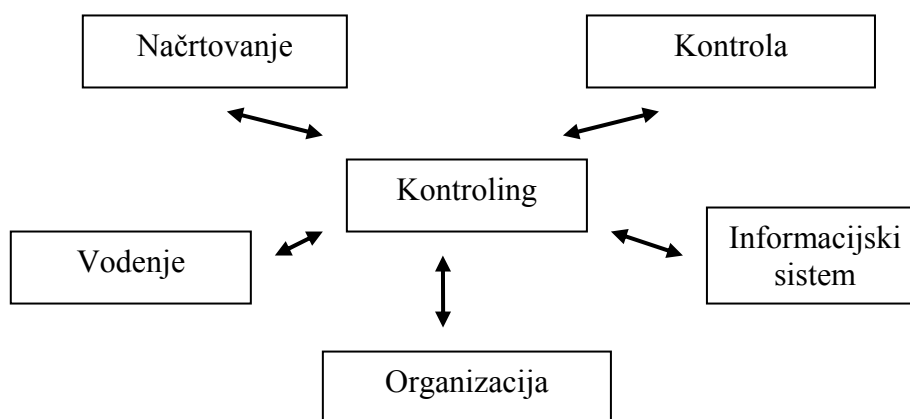
Posamezne naloge so:

- trajni obstoj in razvoj podjetja,
- vpeljevanje in redno kontroliranje podjetniških strategij,
- poslovno usmerjanje podjetja (načrtovanje),
- presojanje uresničevanja poslovnih ciljev (nadziranje in analiziranje),
- dajanje potrebnih informacij (Steinle, 1995, str. 17).

Kontroling je torej vedno bolj razširjena informacijska funkcija, ki pomaga vodstvu podjetja pri odločanju tako, da priskrbi potrebne informacije, usmerjene k ciljem podjetja (Jung, 2002, str. 1172).

Pomembno je nenehno strokovno spopolnjevanje oddelkov podjetja z vzporejanjem načrtovanih in realnih stroškov; temu sledi analiza odmikov, njeni izidi delujejo povratno. Ena od sestavin kontrolinga je tudi sistem predelave informacij, da postanejo primerne za pravočasno ugotavljanje pomanjkljivosti v podjetju in njihovo odpravo. Prav tako pomembna sta dolgoročni sistem vodenja in sistem, ki vodi k uresničevanju ciljev s samokontrolo.

Slika 1: Zasnova kontrolinga po Küpperju



Vir: Küpper, 2001, str. 15.

Kontroling je pomenil prvotno področje nalog, zadanih različnim osebam ali samemu vodstvu, ne da bi bila zanje določena odgovorna oseba. Tako je bilo predvsem v majhnih podjetjih, v njih je opravljalo funkcijo kontrolinga vodstvo samo ali računovodstvo. Danes je v vse več podjetjih, na primer z 200 zaposlenimi, kjer je za naloge kontrolinga navadno odgovorna ena oseba. Glede na cilj podjetja so kontrolerju zaupane osrednje naloge.

Kontroler mora z vodstvom podjetja doseči, da je podjetje samo zmožno reševati težave skupine kupcev, in sicer bolje od konkurence, saj si le tako lahko zagotovi dolgoročen

obstoj. Kontroler pojasnjuje nosilcu odločitev, kako pomembne so informacije za dosežke podjetja.

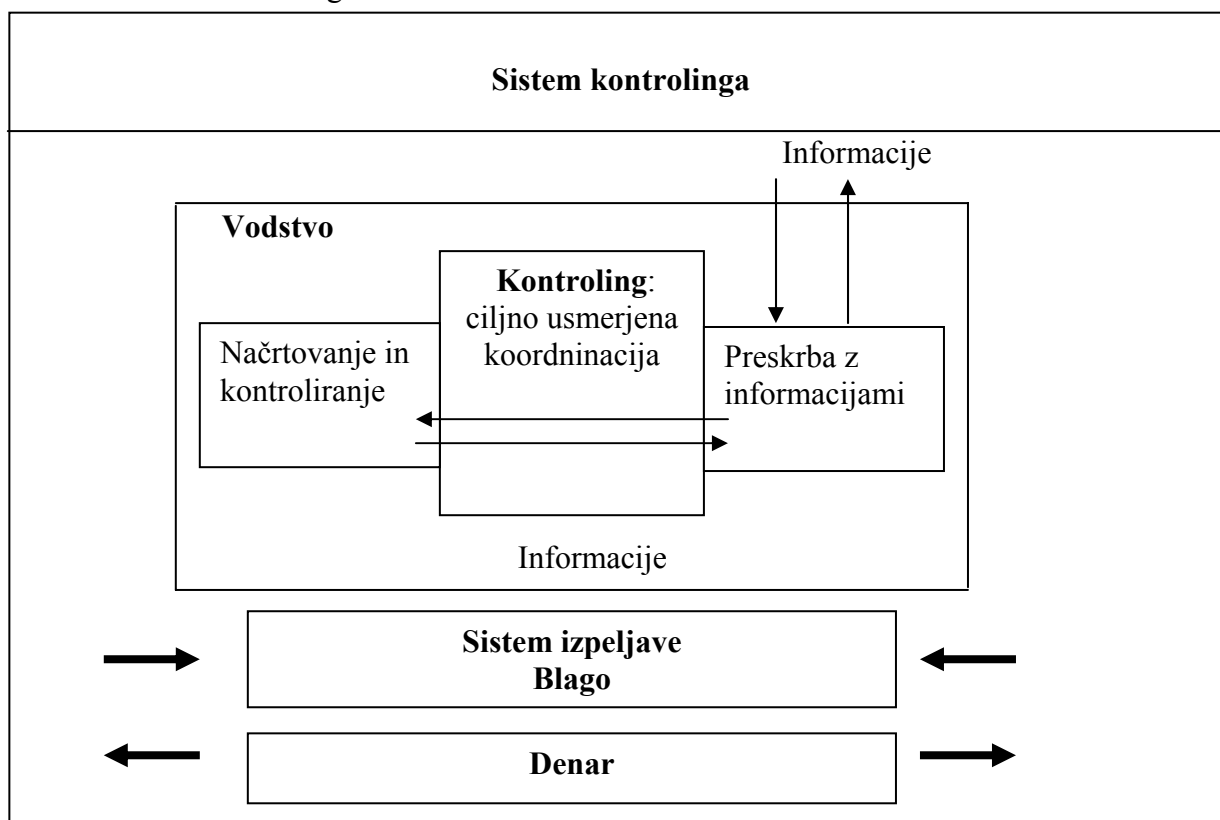
Učinkovitost kontrolinga je odvisna od različnih pogledov na delovanje podjetja (npr. od usmerjenosti v prihodnost in trgovino), pa tudi v vrednote, ki jih mora podjetje spoštovati in ohranjati.

1.4 Naloge in cilji kontrolinga

1.4.1 Funkcija kontrolinga

V podjetju se lahko odločajo med vodstvenim in izvajalnim sistemom. Funkcija kontrolinga je v vodstvenem sistemu ustaljena ter odvisna od vodenja in oblike trgovanja. Kako deluje sistem kontrolinga, kaže slika 2 (Horvath, 2000, str. 10).

Slika 2: Sistem kontrolinga



Vir: Horvath, 2000, str. 10.

Iz slike 2 razberemo (Horvath, 2000, str. 8):

- Osrednji nalogi vodstva, načrtovanje in kontroliranje, sta zapleteni, zato zahtevata posebno svetovanje.
- Funkcija kontrolinga je nastala v večini podjetij zaradi potreb vodstva po številnih informacijah.

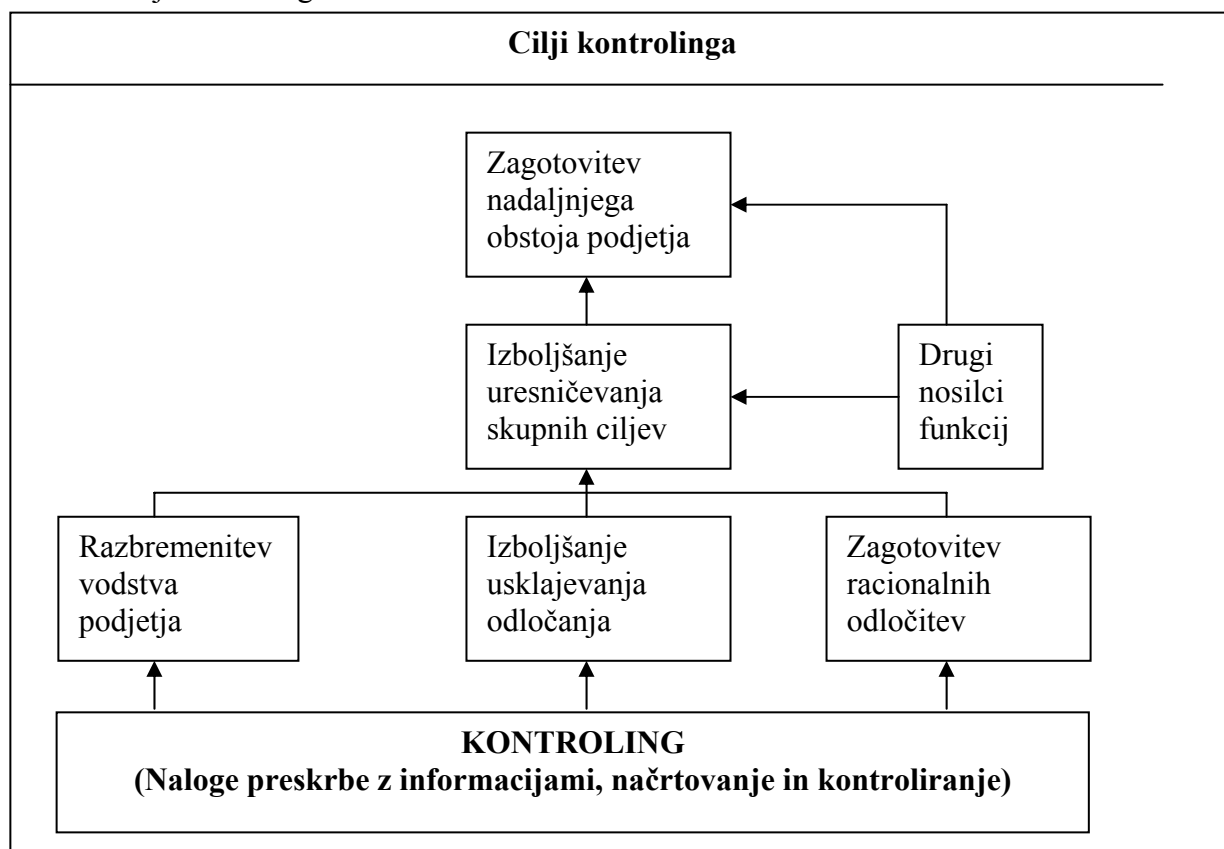
- Preskrba z informacijami, kontroliranje in načrtovanje so naloge, ki so medsebojno usklajene.
- Da se vse to uskladi, deluje sistem kontrolinga kot koordinacijski sistem.

1.4.2 Cilji kontrolinga

Delo kontrolerja je smiselno samo, če so postavljeni cilji jasni. Cilji opisujejo želeno stanje, ki ga skuša podjetje doseči.

Cilji kontrolinga pripomorejo k boljšemu uresničevanju skupnih ciljev, saj so cilji kontrolinga tudi cilji podjetja. Skupni cilji so odvisni drug od drugega (glej sliko 3).

Slika 3: Cilji kontrolinga



Vir: Jung, 2003, str. 9.

Osrednje funkcije kontrolinga niso odvisne le od velikosti podjetja; na kontroling vplivajo tudi (Preißler, 2000, str. 31):

1. Določitvena in dokumentacijska funkcija:

- opazovanje zmogljivosti računovodstva,
- sestavljanje odgovornih kontrolnih enot,
- sestavljanje ustreznih obračunov stroškov,
- zunanje ugotavljanje (gospodarske raziskave, investicijski izračuni, poročila, primerjava podjetij).

2. Načrtovanje, predvidevanje in svetovanje:
 - izdelava gospodarsko uspešnih načrtov,
 - oblikovanje in nadaljnji razvoj celotnega sistema načrtovanja,
 - svetovanje pri določanju ciljev (razčlenitev ciljev, katere je mogoče izpeljati, doseči in ki so motivacijski),
 - usklajevanje različnih delov načrtovanja,
 - opazovanje ne glede na poslovne vplive in gibanje,
 - ozka usmerjenost v prihodnost.
3. Funkcija ciljev in usmerjanja:
 - sprotno opazovanje načrtovanih ciljev,
 - prepoznavanje odmikov in vpeljevanje ukrepov,
 - mehanizem izboljšanja inovacij,
 - sprotno poročanje, usklajevanje menjave informacij,
 - številčne analize iskanja in podpiranja odločitev.
4. Kontrolna funkcija:
 - kontrola načrtovanja (izdelava delnih načrtov in preverjanje ujemanja, uresničljivosti, formalne natančnosti),
 - kontrola uspešnosti,
 - ugotavljanje odmikov, vzroki in kontrola odmikov,
 - kontrola izidov (ugotavljanje in preverjanje izidov),
 - splošne naloge kontroliranja (npr. oblikovanje kazalnikov).

Te funkcije kontrolinga sestavljajo velik informacijski instrumentarij. Pravi podatki, zbrani in obdelani, ter ustrezne informacije so najboljše zagotovilo, da bodo cilji podjetja uresničeni.

2 NALOGE PRESKRBOVANJA Z INFORMACIJAMI

2.1 Sistem preskrbovanja z informacijami

Kot je razvidno iz sestave funkcije kontrolinga, je bistvena naloga preskrbovanje z informacijami za načrtovanje in kontrolo. Na vrednost informacije bistveno vpliva njena relevantnost. V kopici informacij, ki jih poslovodja dobi, je lahko tudi nekaj takih, ki za poročanje niso pomembne. To otežuje poslovne odločitve ali celo pripelje do napačne poslovne odločitve.

Kontroler se mora osredotočiti na zbiranje relevantnih informacij, koristnih za tistega, ki so mu namenjene. Pri zbiranju informacij mora delovati kot selektor, tako da v poročilu navede

samo relevantne informacije in izpusti tiste, ki niso nujne. Odbira informacij mora biti skladna z zahtevami uporabnikov.

Zbiranje relevantnih informacij je bistvo kontrolinga. To je pomembno poudariti zato, ker je kontroling tesno povezan z vsemi ravni odločanja. Zbira namreč informacije za vse ravni odločanja, in ne le za nekatere.

Sistem priskrbovanja informacij se mora prožno prilagoditi hitrim in diskontinuiranim spremembam okolja. Pomembno je tudi, da je sistem priskrbovanja informacij gospodaren. V njem morajo biti jasno opredeljene in razmejene naloge, zajema pa vse stopnje načrtovanja in kontroliranja (Horvath, 2001, str. 353).

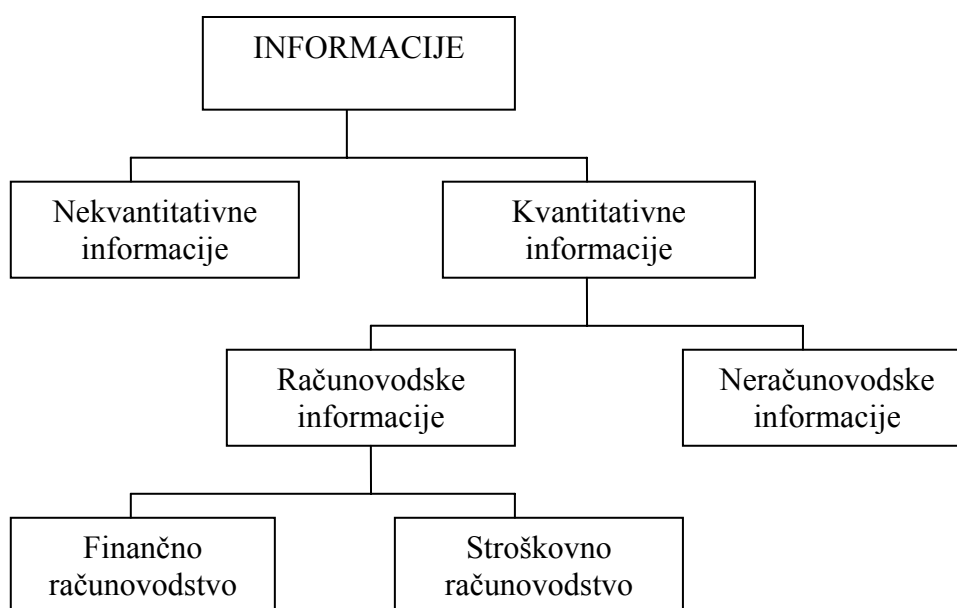
Dobra informacija mora imeti vsaj te značilnosti (Hočevár, 2000, str. 15):

- primernost, to pomeni, da mora biti prilagojena potrebam pri odločanju;
- pravočasnost in točnost, kar pomeni, da morajo imeti uporabniki informacij pravočasne in točne informacije. Žal si ti lastnosti največkrat nasprotujeta, saj točnost informacije zahteva svoj čas;
- ustreznost, kar pomeni, da morajo prave informacije dobiti pravi ljudje;
- popolnost, to je, da obsega vse podatke, ki so pomembni za poslovne odločitve.

Nova računalniška oprema nam je omogočila oblikovanje popolnejših in hitrejših informacij, na drugi strani pa povzročila veliko težav, kot so prikazovanje informacij, ločevanje pomembnejših informacij od manj pomembnih, prilagajanje informacij različnim ravnam in vrstam upravljanja in podobno.

Upravljalni podsistem pri svojem odločanju lahko uporablja kvantitativne ali pa nekvantitativne informacije (glej sliko 4 na str.10). Kvantitativne informacije so tiste, ki so izražene s številkami (na primer število prodanih izdelkov, cena izdelkov, vrednost prodaje in podobno). Nekvantitativne informacije pa se praviloma ne dajo izraziti s številom in so pridobljene na podlagi opazovanj, izkušenj in podobno. Tako kvantitativne kot kvalitativne informacije so za upravljanje enako pomembne. Večino kvantitativnih informacij upravljalci poslovnega sistema dobijo iz informacijskega podsistema. Takšen informacijski podsistem je formalen podsistem, saj je organiziran v poslovnem sistemu, da iz podatkov oblikuje informacije, ki bodo v pomoč pri odločanju o vseh dejavnostih, ki jih vsebuje na zunaj viden poslovni proces (Hočevár, str. 12).

Slika 4: Vrste informacij



Vir: Hočevar, 2000, str. 17.

Informacijski podsistem ima štiri funkcije (Hočevar, 2000, str. 13):

- funkcijo obravnave podatkov iz preteklosti,
- funkcijo obravnavanja podatkov o prihodnosti,
- funkcijo nadziranja obravnavanja podatkov,
- funkcijo analiziranja podatkov.

Obravnavanje podatkov iz preteklosti je zbiranje, začetno obdelovanje in prikazovanje podatkov o preteklih poslovnih procesih in stanjih. Ta funkcija se torej ukvarja le s podatki preteklega poslovanja poslovnega sistema. Naloga funkcije obravnavanja podatkov o preteklosti je, da pripravlja informacijsko podlago za odločanje pri nadziranju kot upravljalni funkciji.

Obravnavanje podatkov o prihodnosti je zbiranje, urejevanje, začetno obdelovanje in prikazovanje podatkov o prihodnjih poslovnih procesih in stanjih. Opraviti imamo s podobnimi stopnjami kot prej, le da se podatki nanašajo na prihodnost, in ne na preteklost. Naloga te funkcije ni, da se odloča o načrtih prihodnjega poslovanja poslovnega sistema, temveč mora to odločanje le informacijsko podpreti. Obravnavanje podatkov o prihodnosti je le strokovnotehnična stran načrtovanja. O načrtih poslovnega sistema se odloča v njegovem upravljalnem podsistemu.

Nadziranje obravnavanja podatkov je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri oblikovanju informacij. Naloga funkcije torej ni, da se ukvarja z ugotavljanjem pravilnosti poteka izvajalnih ali upravljalnih funkcij, temveč je naloga te funkcije, da

zagotavlja pravilno izkazovanje poslovnega procesa v podatkih in njihovo preoblikovanje v informacije.

Analiziranje podatkov pa je presojanje ugodnosti, ki jo ti podatki izražajo, in iskanje izboljšav kot podlage za usmerjanje in uravnavanje prihodnjega delovanja. Naloga analiziranja tako ni nadziranje delovanja namesto upravljalnega sistema, temveč oblikovanje podlage za odločanje v okviru upravljalnih funkcij.

Osrednji del informacijskega sistema je računovodstvo. Računovodske informacije so torej kvantitativne informacije, ki se razlikujejo od drugih ostalih vrst informacij po tem, da so praviloma izražene vrednostno. Informacije, ki jih potrebujejo različni uporabniki, morajo biti pridobljene ob najmanjših mogočih stroških. Koristi informacij naj bodo večje od stroškov za njihovo zbiranje.

Kontroling je usmerjen v prihodnost, zato so čedalje pomembnejši računovodski predračuni. Ti so podlaga za odločanje pri načrtovanju in kontroli kot odločevalni funkciji, računovodske obračune pa je treba podrediti potrebam nadziranja. Iz računovodskega nadziranja nastaja še revidiranje, ki zagotavlja verodostojnost podatkov in informacij za sprejemanje odločitev.

Priskrbovanje informacij je razdeljen na te faze:

- analiza potreb po informacijah,
- pridobitev informacij,
- priprava informacij,
- shranjevanje in dajanje informacij.

V skladu z navedenimi fazami procesa priskrbovanja informacij bodo v nadaljevanju predstavljene splošne naloge kontrolinga.

2.1.1 Analiza potreb po informacijah

Informacije naj bi nakazale priložnosti in nevarnosti ter s tem sprožile načrtovanje in kontrolo. Glede na raziskave potreb po informacijah lahko izhajamo iz nalog posameznih oseb v podjetju. Informacije potrebujejo predvsem nosilci nalog načrtovanja, izvajanja in kontrole.

V literaturi so navedene tri značilnosti potreb po informacijah (Küpper, 2001, str. 143):

- Pomembna je porazdelitev nalog in pristojnosti, saj imajo različna mesta odgovornosti različne potrebe po informacijah.
- Za potrebe po informacijah je pomembno, kako želi nosilec mesta odgovornosti doseči rešitev. V ta namen lahko uporabi različne metode, postopke in inštrumente.
- Informacije morajo biti na voljo pravočasno, da jih nosilec mesta lahko uporablja, ko se odloča.

Navedene značilnosti so odvisne neposredno od odločitev podjetja.

Küpper navaja še zunanje pogoje, pri katerih so pomembne predvsem spremembe okolja in pravni predpisi. Zaradi sprememb okolja se nekatere informacije opuščajo, postanejo neuporabne, to pa povzroči nastanek potreb po novih informacijah (npr. doseganje plačila po kolektivni pogodbi ali sprememba menjalnega tečaja povzroči sprembo vsote plačila v internem računovodstvu kakor tudi pri finančnem načrtovanju). Spremembe dokumentov ne zadevajo sprememb v trgovskopravni in davčnopravni zakonodaji (npr. spremembe davčnih reform podjetja vplivajo na kalkulacijo) in uredbe obračuna.

2.1.2 Priskrbovanje in priprava informacij

Pri načrtovanju preskrbe in kontrole s potrebnimi informacijami ni mišljena samo preskrba s posameznimi informacijami, temveč tudi preskrba z metodami in modeli. Ključne informacije, ki jih mora priskrbeti kontroling so informacije, namenjene načrtovanju in kontroli. Najpomembnejša sestavina poslovne preskrbe z informacijami so obračuni, ki vsebujejo količinsko izražene informacije za poslovne namene.

Kontroling temelji na računovodstvu, prilagajati se mora uporabi pripravljenih informacij. Poleg tega je treba podatke, ki sodijo v preteklost, preusmeriti v podatke za prihodnje namene. Kontroling pomeni pripravo podatkov, usmerjenih v odločitve.

Glede na prejemnike informacij je računovodstvo lahko eksterno z eksternimi prejemniki informacij, ki uporabljajo te predvsem kot podlago za odločitve in interno, ki pripravlja informacije za prvotne podjetniško-interne prejemnike (Czenskowsky et al., 2004, str. 25).

Ena od možnosti predelave informacij je oblikovanje ali razvoj sistema kazalnikov. Kazalniki in njihovi sistemi se lahko uporabljajo za več funkcij.

Oblikovani kazalniki naj bi rabili vodstvu pri določanju ciljev. Pri tem razlikujemo med problematičnimi odločitvami in različnimi mesti kazalnikov. Kazalniki, odvisni od odločanja, so pobuda za rešitve problemov odločanja, kazalniki odvisni od mesta, pa pobuda za organizacijske enote. Prvi so odvisni od okoliščin dogajanja, drugi pa usmerjeni v organizacijsko delitev pristojnosti (Küpper, 2001, str. 347).

Kazalnik je relativno število, dobljeno s primerjavo dveh velikosti; ima spoznavno moč, ki omogoča oblikovati sodbo o poslovanju. Glede na naravo primerjanih velikosti je lahko indeks, koeficient ali stopnja udeležbe (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 217).

1. **Indeks** je relativno število, ki izraža razmerje med istovrstnima velikostma. Pogosto se pomnoži s 100; tako se dobi odstotni indeks.
2. **Koeficient** je relativno število, ki izraža razmerje med raznovrstnima velikostma, ki pa sta primerljivi. Redko se pomnoži s 100; tako se dobi odstotni koeficient. Praviloma je imenovano število.
3. **Stopnja udeležbe** je relativno število, ki izraža razmerje med istovrstnima velikostma, od katerih se prva nanaša na del in druga na celoto istega pojava. Najpogosteje se pomnoži s 100; tako se dobi odstotek udeležbe (odstotna stopnja udeležbe).

Izračun kazalnika je navadno najpreprostejši del analize, bistveno pomembnejše je vsebinsko razlaganje izračunane vrednosti in ugotavljanje ugodnosti ali neugodnosti izkazane vrednosti.

Velikokrat dobimo pravo sliko o ustrezni vrednosti posameznega kazalnika pri konkretnem podjetju šele s primerjavo te vrednosti z vrednostjo kazalnika pri sorodnem podjetju, s povečanjem panoge, v kateri podjetje deluje ali z najboljšimi podjetji. Zanimiva je tudi analiza trenda posameznega kazalnika oziroma opazovanje vrednosti posameznega kazalnika za več preteklih obdobj (Hočevár, 2000, str. 406-407).

Prikazovanje posameznih kazalnikov je včasih oteženo, predvsem zaradi večpomenske razlage. Pri tem si pomagamo s sistemom kazalnikov.

Sistemi kazalnikov prikazujejo urejen skupek kazalnikov. To je pregled kvantitativnih spremenljivk, ki so v stvarnem, smiselnem medsebojnem razmerju. Druga drugo pojasnjujejo ali dopolnjujejo in so usmerjene k skupnemu cilju.

Kazalniki so v poslovni praksi pripomoček za načrtovanje in kontrolo. Pri razlikovanju ima pomembno vlogo ločevanje po računskih (statistično-metodičnih) vidikih.

- Dobro znani sistem kazalnikov je **DuPontova analiza** (DuPont-System of Financial control), utemeljen že leta 1919
- Sistem kazalnikov **ZVEI** (Zentralverband der Elektrotechnischen Industrie) predpisuje, da morajo biti cilji načrtovanja izraženi količinsko. Pri tem si pomagamo s kazalniki ter ugotavljamo, kakšne so možnosti za vpeljavo ciljev glede na čas in opravljeno delo.

2.1.3 Prenašanje informacij

Nastanek in uporaba informacij se razlikujeta po stopnji centraliziranosti. Prenašanje informacij od mesta njihovega nastanka do uporabe se imenuje v poslovni praksi poročanje. Poročanje je vezni člen med sistemom priskrbovanja informacij ter sistemom načrtovanja in kontrole. Na splošno so informirani samo interni nosilci odločitev.

Poročanje je lahko opredeljeno kot organizirana/strukturirana oblika prenašanja informacij.

Poglavitni problem poročanja je v prilagajanju poročilom o nenehno spremenljivih in samo nepopolnih ter vnaprej določenih potrebah po informacijah in tudi možnosti po aktualnih zajetjih in prikazovanjih odmikov. Glede na namene poročanja si je treba prizadevati za veliko gibljivost poročanja, pri tem je mogoč obširen spekter nalog poročanja in ocenjevanja.

Glede na priskrbovanje informacij za načrtovanje in kontrolo razlikujemo tri oblike poročanja (Küpper, 2001, str. 160):

- redna računovodska poročila,
- poročilo o odmikih,
- posebna računovodska poročila.

Redna računovodska poročila so sestavljena in predložena nosilcem odločanja in sodelavcem pri odločanju v rednih, vnaprej določenih rokih, npr. vsak dan, na teden, mesec, trimesečje ali leto. Vsako izmed njih obsega informacije povsem določene vrste, odvisno od njegovega namena. Ta poročila bi lahko označevali tudi za obdobja poročila, saj se pojavljajo občasno, vendar v naprej določenih rokih (Turk et al., 2000, str. 57-58).

Poročilo o odmikih se izdela samo pri preseganju dopustnih meja. Kadar se odloča po pomembnosti, bo nosilec informacij seznanjen že ob nastanku težav, iz tega zornega kota pa bo usmerjena pozornost na pomembne odločitve. Poročila prikazujejo odmike le poredko. Usmerijo se na predpisani načrt in se ne lotevajo načrtovanja na novo.

Posebna računovodska poročila so sestavljena in predložena ustreznim nosilcem odločanja ter njihovim sodelavcem, kadar se pokaže potreba po njih. Vsako izmed takšnih poročil obsega informacije določene vrste, odvisno od njegovega namena. Ta poročila bi lahko označevali tudi za sporadična, saj se pojavljajo le v časovno nerednih presledkih ali le enkrat. Tovrstna poročila o potrebah so zaradi individualnosti stroškovno zelo intenzivna, večinoma pa zelo natančno zadenejo obstoječe potrebe po informacijah.

Namen katerega koli računovodskega poročila je olajšati začetno odločitev ali, nasprotno, omogočiti nadzor nad poznejšim dogajanjem in iz njega izvirajočo morebitno popravljalno odločitev. Računovodska poročila ne obsegajo samo informacij o preteklosti, temveč tudi o prihodnosti.

Oblikovanje poročil je odvisno od namena poročanja in s tem od potreb po informacijah prejemnikov. Nameni poročanja so opisani z vprašanji:

- Kako mora biti poročano? To vprašanje se nanaša na preglednost in obliko pa tudi za izdelovanje in prenašanje poročil (formalne značilnosti).
- Kdo naj poroča in kdo mora biti obveščen? Določiti je treba pošiljatelja in prejemnika poročil (osebne značilnosti).
- Časovna potreba po poročanju? Določiti je treba rok oddaje in čas obravnave poročil (časovne značilnosti).

Natančnost informacij in aktualnost določenih rokov poročanja pa si nasprotujeta. Informacije, ki so brez napak in zanesljive, je treba pridobivati po več stopnjah in jih ustrezno obdelovati. Če so namenjene konkurenčnosti, jih je treba razvrstiti po pomembnosti. V praksi je pogosto npr. aktualnost poročil pomembnejša od natančnosti.

Vsebinske značilnosti informacij, kot sta tema in točnost, so odvisne od prejemnikovih nalog. Stopnja zgoščenosti je zelo odvisna od mesta prejemnika v hierarhiji organizacije, časovne značilnosti (obdobje in čas poročila) pa so tesno povezane s sistemom načrtovanja in kontrole. Oblikovanje formalnih značilnosti poročil je praviloma odvisno od značilnosti osebnega vedenja prejemnikov (Küpper, 2001, str. 158).

3 ORGANIZACIJA KONTROLINGA

Organizacija kontrolinga se nanaša na procese, s katerimi vodstvo ustvarja strukturo nalog in avtoriteto v podjetju. Ta struktura temelji na več procesih (Gibson, 1979, str. 240 – 241):

- Razdrobitev celotnih nalog na manjše pripelje do delitve dela in specializacije.
- Posamezna delovna mesta se združujejo v skupine, nato pa nastajajo organizacijske enote.
- Pri oblikovanju organizacijskih enot se določita njihova velikost in obseg pristojnosti.
- Avtoriteta in pristojnost se porazdelita med različna delovna mesta.

Mikroorganizacijska zasnova obsega vse procese, s katerimi vodstvo opredeli posamezna delovna mesta, ustrezne naloge in odgovornosti, mikroorganizacijska struktura pa določa značilnosti celotne organizacije: vrsto organizacijske sestave, stopnjo decentraliziranosti, način porazdelitve avtoritete in odgovornosti ter druge značilnosti organizacije.

Prvotne organizacijske teorije so iskale univerzalno najboljšo organizacijsko strukturo za podjetja, pri tem pa zanemarjale različne okoliščine poslovanja in cilje organizacije. Pozneje so pripisovali čedalje večji pomen okolju, v katerem posluje podjetje, ter ciljem, ki si jih prizadeva doseči (Roth, Behme, 1997. str. 240).

Funkcija kontrolinga v podjetju je določena z velikostjo podjetja, organizacijsko strukturo, okoljem in ciljem podjetja.

- Velikost podjetja

Diferenciacija organizacije narašča z naraščanjem velikosti podjetja. Med merili za njeno ugotavljanje sta tudi število zaposlenih in promet podjetja. Vzpostavljena so mesta s posebnimi nalogami. Nastanek oddelka kontrolinga utemeljujejo povečana organizacijska in knjigovodska kompleksnost in naraščujoča potreba po koordinaciji (Peemöller, 1997, str. 71).

- Organizacijska struktura

Okrvirna struktura podjetja in njena izdelava sta močno povezani s kontrolingom. V podjetjih z organizacijo po oddelkih (multidivizijska organizacijska struktura) je potreba po kontrolingu veliko večja kakor v funkcionalno organiziranih podjetjih.

- Okolje

Okolje je zunanji dejavnik. Nepoznavanje okolja povzroča v podjetjih težave pri načrtovanju, te pa bi morali zmanjšati, na primer s predvidevanjem in poprejšnjim poznavanjem sistema. Organizacija podjetja mora biti razvidna.

- Cilj podjetja (dobiček, izguba)

V nepridobitnih organizacijah, pri katerih so bile od nekdaj v ospredju izpolnitev družbenih, političnih in socialnih nalog, so se v zadnjih letih preusmerile, saj so spoznali, da samo kontroling zanesljivo zagotavlja načrten, skladen in učinkovit vložek virov.

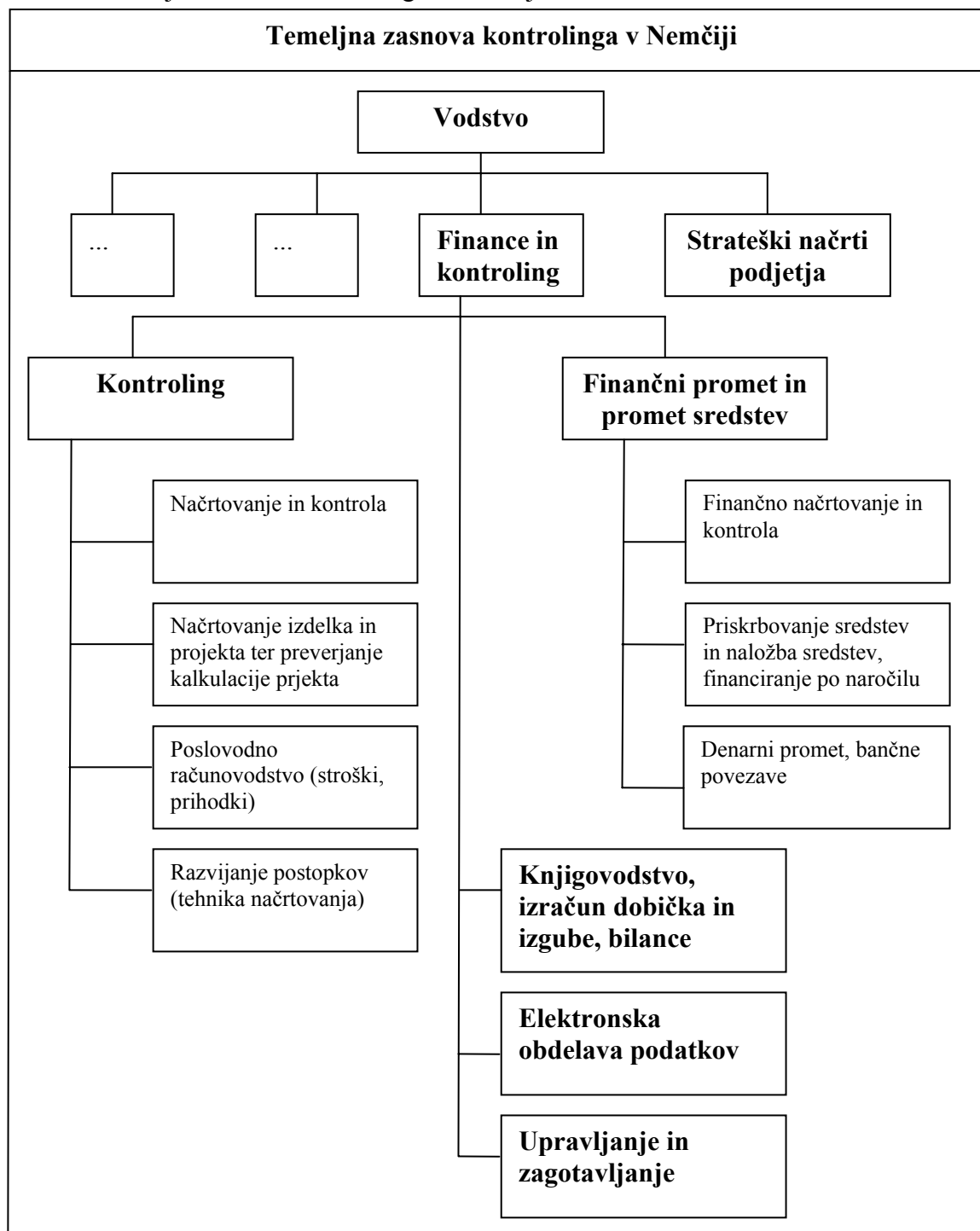
Naloge kontrolinga v podjetjih opravlja veliko kontrolerjev. V Nemčiji je njihovo število odvisno od celotnega števila zaposlencev in znaša približno 0,5 odstotka vseh. V velikih podjetjih je v oddelku kontrolinga več sto kontrolerjev in tam se že kažejo težave pri samostojnem vodenju te skupine (Küpper, 1995, str. 54).

3.1 Temeljna zasnova kontrolinga v Nemčiji

Nemška zasnova kontrolinga obsega poleg obračuna načrtovanja in kontrole za celotno podjetje, oddelke v podjetju, izdelke in projekte tudi notranje računovodstvo, ki sestoji iz obračuna stroškov in dosežkov. Finančni promet in promet kapitala, oddelek knjigovodstva, izračuna dobička, izgube in bilanca sodijo h kontrolingu le deloma. Kontroling je usmerjen v prihodnost in potrebuje tudi ustrezne informacije (Horvath, Reichman, 1993, str. 140).

Slika 5 kaže temeljno zasnovo kontrolinga v Nemčiji. Kontroling je uvrščen na prvo raven odločanja skupaj s financami, torej takoj za vodstvom. Pod kontroling prištevajo načrtovanje in kontrolo, načrtovanje izdelkov in projektov ter kalkulacije projektov pa tudi poslovodno računovodstvo, ki je drugje samostojno, in tehnike načrtovanj.

Slika 5: Temeljna zasnova kontrolinga v Nemčiji



Vir: Stoffel, 1994, str. 90.

3.2 Stopnja decentralizacije

Decentralizacija pomeni premik avtoritete, odgovornosti in odločanja z višjih ravni menedžmenta na nižje. Stopnja decentralizacije vpliva na sistem kontrolinga predvsem s porazdelitvijo odgovornosti in mest odločanja v podjetju.

Načeloma ne obstaja univerzalno primerne stopnje decentralizacije, temveč je ta vedno kompromis med popolno, centralno usklajeno organizacijo ter hitrostjo, prilagodljivostjo in kakovostjo odločitev, ki jih omogoča zelo decentralizirana organizacija. Večja prilagodljivost in kakovost odločitev temeljita na domnevi, da so zaposleni, ki so bolj vpleteni in seznanjeni s problemi, sposobni sprejemati tudi bolj kakovostne odločitve kakor višje ravni menedžmenta, čeprav se tako stopnja integracije in koordinacije celotne organizacije zmanjša.

Večja stopnja centralizacije omogoča uporabo preprostejših poslovnih sistemov ter preprostejše usklajevanje aktivnosti. Po drugi strani pa je centralizirana organizacija manj dovzetna za spremembe v okolju in se nanje slabše odziva. Večja stopnja decentralizacije sicer povečuje prilagodljivost in odzivnost organizacije, vendar pa zahteva bolj zapletene in formalne upravljalne sisteme ter večjo stopnjo birokracije.

Prednosti decentralizacije so razbremenitve menedžerjev z operativnimi odločitvami, večje zadovoljstvo zaposlenih zaradi večje odgovornosti, postopno izobraževanje zaposlenih za zahtevnejša mesta, večja prilagodljivost, večja odzivnost na dražljaje iz okolja, manjši splošni stroški poslovanja idr. Med slabosti decentralizacije pa sodijo razmejitev strateških in operativnih odločitev, podvajanje osebja, medsebojna tekmovalnost, težje usklajevanje skupnih dejavnosti, spori pri prizadevanju za uresničevanje ciljev, bolj zapleteni mehanizmi upravljanja idr.

Izbira stopnje decentralizacije je vedno kompromis med prednostmi koordiniranega, centraliziranega odločanja ter prednostmi hitrega in kakovostnega odločanja podjetja. Ker zaradi negotovosti in tveganja pri poslovanju decentralizacija zmanjšuje učinkovitost upravljanja podjetja, se ob negotovosti in tveganju decentralizacija navadno nekoliko žrtvuje na račun učinkovitejšega upravljanja podjetja (Parker, 1979, str. 315 – 316).

Zaradi večje učinkovitosti poslovanja, ki jo omogoča primerna stopnja decentralizacije, morajo podjetja izrabiti prednosti decentralizacije. Pri tem mora sistem kontrolinga v podjetju s svojimi mehanizmi podpirati izbrano stopnjo decentralizacije in tako zmanjševati njene slabosti (Debeljak, 1998, str. 16).

3.3 Organizacijska zasnova

Kontroling je v podjetju lahko še tako dobro strukturiran in organiziran, vendar če ni uvrščen na pravo mesto, ne more delovati učinkovito. Organizacijska struktura oddelka kontrolinga mora podpirati kontrolerja pri opravljanju njegovih nalog.

Ob vključitvi kontrolinga v organizacijsko strukturo podjetja moramo preveriti, ali:

- lahko vse funkcije kontrolinga uvrstimo v obstoječe oddelke,
- so oddelki kontrolinga lahko samostojni (Horvath, 2000, str. 276).

3.3.1 Nesamostojna služba kontrolinga

Predvsem v majhnih in srednje velikih podjetjih se lahko zgodi, da opravljajo naloge kontrolinga finance in računovodstvo ali pa so te porazdeljene neposredno vodstvu podjetja. Naloge kontrolinga torej lahko opravljata računovodstvo in vodstvo.

- Naloge kontrolinga opravlja računovodstvo

Funkcija kontrolinga je uvrščena v oddelek računovodstva, in ta priskrbi podjetju veliko informacij. Vodja računovodstva lahko opravlja naloge kontrolinga le pomanjkljivo, ker je računovodstvo usmerjeno v preteklost, kontroling pa v prihodnost in spremlja uresničevanje zastavljenih ciljev. V Nemčiji ne poznajo takšnega računovodstva kot pri nas, temveč se računovodstvo ukvarja zgolj z zakonsko predpisanim knjigovodstvom¹ (nemško Buchhaltung). Zato je razvoj kontrolinga omogočil uporabo novih računovodskih zamisli.

- Naloge kontrolinga so v pristojnosti vodstva podjetja

Vodje oddelkov morajo menjavati informacije namensko in organizirano, sicer kontroling, ki je usmerjen k ciljem in ga podpira vodstvo z usklajevanjem nekaterih delov podjetja, ne more biti dosežen.

Zato so slabosti pomanjkljivega kontrolinga hitro vidne:

- Pokaže se, da manjka osrednja oseba, ki bi bila za to odgovorna, strokovno usposobljena in hkrati neodvisna, da bi lahko različne možnosti presodila nevtralno.
- Povečana obremenitev obstoječih mest lahko pripelje do slabše pripravljenosti za opravljanje nalog kontrolinga.
- Kontroling naj bi bil posebna metoda vodenja in metoda koordinacije, ki jo lahko vodilni delavci dosežejo samo z velikim trdom (problemi motivacije in kvalifikacije).

¹ **Knjigovodstvo** se ukvarja le s spremljanjem podatkov preteklega poslovanja poslovnega sistema. Zajema podatke o vseh ekonomskih kategorijah, ki jih je mogoče izraziti vrednostno, pri tem upošteva tudi naturalne merske enote kot dopolnilne podatke.

S prenosom nalog kontrolinga na vodilne delavce postaja le-ta razdeljen na vedno manjše, samo polovično prevzete naloge. Zato taka izbira združevanja ni najboljša.

3.3.2 Kontroling kot samostojna služba

Kontrolorjeva samostojnost je odvisna od velikosti podjetja. Oglejmo si študijski primer iz prakse. Trideset velikih nemških podjetij je imelo okrog 30 odstotkov kontrolorjev, ki so bili člani upravnega odbora, 60 odstotkov jih je bilo menedžerjev na drugi ravni, 10 odstotkov kontrolorjev pa je bilo podrejenih (Jung, 2003, str. 35).

V velikih kapitalskih družbah in tudi v velikih samostojnih družbah ni sprejemljivo, da bi bile naloge kontrolinga opredeljene kot podfunkcije. Prav v velikih sestavljenih podjetjih je kontroling lahko instrument vodenja. Iz tega hitro razberemo, da mora biti kontroling razčlenjen na samostojne enote in ne izpeljan kot stranska dejavnost.

V nadaljevanju so opisane organizacijske strukture in mesto kontrolinga v njih.

a) Linijska organizacijska struktura

Za linijsko organizacijsko strukturo je značilno, da potujejo ukazi oziroma navodila za delo z vrha navzdol po vseh stopnjah hierarhije. V tej organizacijski strukturi je vodja oddelka povsem odgovoren za pravilno delovanje celotnega oddelka. Ni treba posebej poudarjati, da postaja z naraščanjem kompleksnosti nalog takšno vodenje vse manj učinkovito. Linijsko organizacijsko strukturo je zamenjala funkcionalna organizacijska struktura.²

Lahko rečemo, da je zasnova sistema kontrolinga po posameznih funkcijskih področjih razmeroma preprosta. Ker so odgovornosti jasno razmejene, je razporeditev avtoritete preprosta, saj iz enotnega načrta prodaje in trženja izhaja načrt proizvodnje, iz njega načrt nabave, vsi skupaj pa so združeni v finančnem načrtu podjetja. Z naraščanjem števila izdelkov, trgov ali tehnoloških procesov pa se raznolikost v posameznih področjih povečuje, to pa otežuje jasno spremljanje in obvladovanje stroškov, odhodkov, prihodkov, dobička in investicij.

Zaradi nezadovoljstva z linijsko organizacijsko strukturo so avtorji razvili **linijsko-štabno organizacijsko strukturo**. Zanje je značilno, da združuje nekatere prvine linijske in funkcionalne organizacijske strukture. Linijskim vodjem so dali posebne službe ali samo delovna mesta, ki so jih zasedli posebni strokovnjaki. Ti so postali svetovalci ali štabi pri svojih vodjih. S tem so želeli povečati zmogljivost linijskih vodij, ki jih je zahtevnost nalog že skoraj prerasla (Lipičnik, 1994, str. 70 – 71).

² **Funkcijska organizacijska struktura:** Zanje je značilno, da je delo vodij specializirano, razdeljeno od višje do nižje ravni. Vsak vodja naj bi bil specializiran in naj bi vodil samo eno, to je glavno funkcijo. Po tem sistemu vsak delavec vsak dan prejme pomoč in navodila neposredno od toliko ljudi, kolikor funkcij opravlja podjetje. S tem se razvije ideja o posebni specializaciji posameznega vodje. Zaradi neracionalne izrabe vodilnih strokonjakov in prepletanja vplivov različnih vodij se funkcionalna organizacijska struktura v čisti obliki redko uporablja (Lipičnik, 1994, str. 60).

Kontroling kot štabna enota je v pomoč vodstvu in prevzame funkcije svetovanja, priprave na odločanje, preskrbo s pomembnimi informacijami idr.

b) Multidivizijska organizacijska struktura

Organizacija je razdeljena v več samostojnih enot, ki so lahko oblikovane na podlagi:

- izdelkov ali storitev – področna struktura,
- geografskih območij – območna struktura,
- procesov – procesna struktura.

Pri multidivizijski organizaciji je problem heterogenosti znotraj funkcijskih področij zmanjšan. Ker je organizacija razdeljena na več smiselnih delov, bodisi glede na izdelke, področja ali procese, je spremljanje in obvladovanje stroškovnih mest, odhodkovnih, prihodkovnih, dobičkovnih in investicijskih elementov po posameznih nosilcih olajšano. Če so posamezne divizije med seboj tesneje povezane po skupnih službah ali internem trgovanju, nastane problem medsebojne koordinacije. Prav tako so zaradi razdelitve organizacije na več neodvisnih enot oteženi tudi procesi načrtovanja.

c) Matrična organizacijska struktura

Matrična organizacijska struktura je kombinacija skupin izdelkov in funkcij, kot so proizvodnja, nabava, kontroling idr. Prednosti matrične strukture so v tem, da omogoča večjo mobilnost ljudi in hitrejšo odzivanje na okoliščine podjetja ter večjo kontrolo. Dvodimenzionalna oblika sistema načrtovanja in kontrole otežuje prejemanje pomembnih informacij in njihovo ocenjevanje.

Matrična organizacijska struktura zahteva timsko delovanje organizacije. Timsko delo je dolgotrajen proces, ki zahteva usposabljanje ljudi za ta način dela. Nepoznavanje timskega dela in organizacijska nestrpnost povzročata, da timska organizacija ne daje takšnih dosežkov, kot bi jih lahko. Matrična organizacija zato povzroča številna nasprotja zaradi neznanja timskega dela. Matrična organizacijska struktura zahteva tudi visoko zavzetost sodelavcev za doseganje ciljev. Pristojnosti posameznikov so omejene. Sodelavci v takšni organizaciji so enakopravni. Kritiki matrične organizacijske strukture zahtevajo natančno opredelitev pristojnosti in odgovornosti delavcev v taki strukturi.

Kljub prednostim, ki jih matrična organizacijska struktura nudi na področju kakovosti odločanja, ima za vpeljevanje upravljalnih sistemov matrična organizacija več slabosti. Zaradi prekrivanja področij dela so nejasne pristojnosti in odgovornosti. Čeprav delno matrična organizacijska struktura omogoča spremljanje stroškovnih, odhodkovnih, prihodkovnih, dobičkovnih in investicijskih elementov po nosilcih, pa je njihovo obvladovanje težavno zaradi razmejenih odgovornosti. Težavna je tudi koordinacija planskih aktivnosti.

Vsaka organizacija pri svojem razvoju spreminja tudi svojo organizacijsko strukturo. Organizacija je na začetku svojega obstoja velikokrat organizirana funkcionalno, kasneje, ko postaja čedalje bolj kompleksna, se formirajo bolj ali manj avtonomni deli organizacije. Vzrok za prehod iz funkcionalne v multidivizijsko organizacijsko strukturo je predvsem

raznolikost znotraj posameznih funkcij, ki se pojavi z večanjem števila izdelkov, trgov ali poslovnih procesov.

d) Dinamična mreža

Zadnje čase se pojavlja nova organizacijska struktura, ki ji pravimo dinamična mreža. Gre za organizacijsko strukturo, ki jo sicer lahko narišemo, vendar je v bistvu nevidna. Dinamična mreža je organizacijska struktura, ki nevidno, običajno preko računalnikov, povezuje konstrukterje, proizvajalce, delovno silo in trgovce.

Prednosti dinamične mreže so predvsem v njeni dopustni prilagodljivosti, večji izrabi človeških zmogljivosti in večji učinkovitosti nasploh. S pomočjo te organizacijske strukture je mogoče v mrežo zbrati toliko znanja, kot ga v enem podjetju nikoli ne bi mogli. Pri tem pa ni potrebno zaposliti niti enega človeka. Namesto projektiranja organizacijske strukture prevladuje dogovarjanje o prevzemu posameznih aktivnosti. Državne ali druge meje pri tem naravno niso ovire.

Dinamična mreža zbuja tudi nekaj strahu. Poslovodje je strah, da ne bi obvladali vsega dogajanja. Njihov dober glas v tem primeru ni odvisen samo od njih samih, ampak tudi od drugih partnerjev v mreži. Težave se lahko pojavijo tudi, če en člen v verigi začne delati za konkurenco in zaradi tega propade celotna mreža, čeprav je vsak svoje opravil na najvišji kakovostni ravni. Videti je, da je predpogoj za ustanavljanje dinamičnih mrež medsebojno zaupanje vseh, ki so vanjo povezani (Lipičnik, 1994, str. 60 – 70).

Pri novem načinu predračunavanja, to je upravljanju brez predračunavanja (v nadaljevanju ga bomo podrobno opisali) je multidivizijsko organizacijo zamenjala dinamična mreža.

4 FUNKCIJA NAČRTOVANJA IN NADZIRANJA

4.1 Sistem načrtovanja

Osrednja funkcija kontrolinga je priskrbovanje relevantnih informacij za načrtovanje in nadzor nad pravilnostjo uresničevanja načrtovanih poslovnih ciljev in nalog podjetja. Za opravljanje te funkcije je bistvenega pomena ustrezno načrtovanje poslovnih ciljev in nalog podjetja. Zato v podjetju, tudi v okviru sistema kontrolinga, potekajo različne planske aktivnosti. Načrtovanje je proces določanja ciljev in načinov, kako bi jih dosegli. V širšem pomenu zajema celotno organizacijo, njeno vizijo razvoja, strateške, operativne in taktične cilje ter predvidene rezultate, v ožjem pomenu pa le opredeljevanje ciljev, nalog in poti posameznim članom sistema. Namen načrtovanja je tudi uskladiti delovanje posameznih poslovnih funkcij v učinkovito celoto ter zagotoviti vse potrebne vire in možnosti za doseganje poslovnih ciljev. Načrti se uporabljajo tudi za nadziranje in motiviranje zaposlenih (Britovšek, 2001, str. 11).

Načrtovanje poteka v delu oddelka za vodenje. Pri opazovanju načrtovanja lahko ugotovimo, da poteka le-to v jasno razmejenih stopnjah. Pri tem gre za izkjučno miselno analizo. V realnosti morajo biti tovrstne stopnje razmejene. Posamezne delne stopnje in različna zaporedja se lahko večkrat ponovijo, na primer:

1. Določitev ciljev in sistemov ciljev (npr. prizadevanje za dobiček, tržno vodstvo).
2. Ugotavljanje problemov: Težave nastajajo z ugotavljanjem odmikov od ciljev trenutnega položaja (primerjava ciljev). Posamezni problemi so razdeljeni na prvotne, žgoče, nadaljnje in manj nujne.
3. Reševanje problemov: Iščemo alternativne rešitve in s predvidevanjem napovemo njihove mogoče učinke.
4. Ocenjevanje in odločanje: Alternative, ki smo jih našli, presodimo in ocenimo ter se odločimo, s katerimi bi lahko dosegli cilj.
5. Izbira alternative.
6. Izpeljava.
7. Kontrola: Zaželeno določeno vrednost načrtovanja primerjamo z ugotovljeno dejansko vrednostjo; odmike razčlenimo (analiza odmikov). Izide predstavimo v kontrolnem poročilu.

Med celotnim procesom načrtovanja in nadziranja poteka menjava med posameznimi stopnjami povezanih in povratno vezanih informacij. Več omenjenih stopenj se lahko med načrtovanjem večkrat ponovi, lahko pa peljejo tudi do revidiranja izidov, ki smo jih do takrat našli.

Vse to lahko poteka iz tehle razlogov:

- Tudi pri razmeroma dobro strukturiranih problemih je nenehno potrebna povratna se vezava na prejšnje postopke načrtovanja, predvsem pri sestavi in postavitvi ciljev.
- Pri celotnem načrtovanju je nešteto medsebojnih odvisnosti.
- Pogosto nastajajo težave zaradi sistema načrtovanja, ker se za nekatere cilje domneva, da so poznani, v resnici pa to niso.
- Marsikdaj se pokažejo težave, za katere ni primerne cilja.
- Osebnosti cilji (oblast, vpliv, pravice, prestiž) so pogosto zelo pomembni, v resnici pa jih ni mogoče stvarno utemeljiti in zato niso upoštevani.

Veliko avtorjev postavlja načrtovanje v središče dejavnosti kontrolinga, saj je podlaga za večino njegovih dejavnosti. Poudariti pa je treba, da je naloga kontrolinga pomoč pri pripravi načrtov, usklajevanju delnih načrtov in povezovanju načrtov posameznih poslovnih funkcij v celosten načrt. Poleg tega pa gre tudi za preverjanje uresničljivosti in ustreznosti načrtov in ne le za načrtovanje.

V okviru kontrolinga ločimo dve glavni vrsti načrtovanja (Jung, 2003, str. 65): strateško (dolgoročno) in operativno (kratkoročno) načrtovanje.

4.1.1 Strateško načrtovanje

Aktivnosti pri strateškem načrtovanju so določene dolgoročno, vendar so načeloma časovno omejene.

Dolgoročno načrtovanje pomeni opredelitev poslovne filozofije podjetja; postavitve vizije in poslanstva. Poslanstvo je dolgoročna usmeritev podjetja. Z njim se opiše, kako se podjetje predstavlja na trgu, kakšen je pomen obstoja podjetja in podobno (Dyhle, 1997, str. 123).

Strateško načrtovanje temelji na (Dyhle, 1997, str. 84):

- poslanstvu,
- določenih ciljih,
- strategijah,
- predvidevanju,
- ukrepih.

Pri tem je treba razčleniti:

- trg in okolje ter opredeliti priložnosti in nevarnosti;
- zmožnosti in razvoj podjetja, to je presoditi prednosti in slabosti;
- izdelati strateške načrte podjetja ter v povezavi s tem tudi dolgoročne predračunske računovodske izkaze.

Pri strateškem načrtovanju v organizaciji gre torej za sestavljanje načrtov o zadevah, ki so življenjsko v celoti ali nenehno pomembne za celotno organizacijo. Strateško načrtovanje je eno od vrst načrtovanja, ki se osredinja na opredeljevanje prednosti in odločilnih smeri razvoja organizacije. Pomeni proces, ki razsvetljuje in opredeljuje predvsem odnose organizacije z njenim okoljem, danes in jutri.

Strateški načrt podjetja bi lahko zasnovali takole (Pučko, 1996, str. 312):

1. Povzetek za poslovodstvo.
2. Uvod: rezultati analize poslovanja posameznih strateških poslovnih enot in podjetja kot celote.
3. Opredelitev strateških poslovnih enot in njihovih poslovnih področij.
4. Poslanstvo in cilji posameznih strateških poslovnih enot.
5. Položaj strateških poslovnih enot v portfelju podjetja.
6. Prednosti in slabosti vsake strateške poslovne enote.
7. Okolje strateških poslovnih enot s poslovnimi priložnostmi in nevarnostmi.
8. Analiza planske vrzeli po posameznih strateških poslovnih enotah.
9. Strategije za posamezne strateške poslovne enote.
10. Viri, ki jih bodo posamezne strateške poslovne enote potrebovale.

Navadno so sestavni deli strateških načrtov tudi predračuni, ki so predvsem vrednostni izraz načrtovanih akcij in njihovih pričakovanih poslovnih izidov. Ob tem je treba povedati, da

imajo predračuni kot sestavni deli strateških načrtov več pozitivnih lastnosti, zato jih je treba v teh načrtih upoštevati, saj zahtevajo sistematično načrtovanje, spodbujajo uporabo znanstvene metodologije pri predvidevanju in ocenjevanju strategij, silijo načrtovalca da postavlja jasne cilje in jih dobro usklajuje, povečujejo sodeljevanje pri načrtovanju in pospešujejo pretok informacij o načrtovanju v podjetju. Poleg tega dajejo objektivne standarde za ocenjevanje poslovne učinkovitosti in kontroliranje uresničevanja načrtov ter so še danes poglavitna tehnika za usklajevanje in povezovanje načrtovanja v okviru podjetja.

Čeprav je za daljše obdobje težko delati takšno kompleksno strukturo načrtov, samo strateško načrtovanje ne bo doseglo svojega namena, če podjetje ne bo sposobno z njimi približno celostno oceniti svoje poslovne uspešnosti za daljše obdobje. K temu pripomorejo prav predračuni, ki kažejo finančne (vrednostno izražene) posledice načrtovanih usmeritev podjetja (Pučko, 1996, str. 313).

Kontroling naj bi za strateško načrtovanje pripravil različne projekcije ali ocene razvoja, analize poslovnega okolja ter oblikoval predpostavke načrta, ki so izhodišče za strateško načrtovanje (Pučko, 2000, str. 123).

4.1.2 Operativno načrtovanje

Na podlagi strateškega načrta podjetje izdeluje svoje operativne (taktične kratkoročne) načrte. Z operativnim načrtovanjem uresničujemo strateške načrte in cilje ter povezujemo strateške razvojne naloge in načrtovane spremembe v strukturah podjetja s kratkoročnimi možnostmi (Pučko, 2000, str. 337). Lahko tudi rečemo, da je operativno načrtovanje proces kratkoročnega spreminjanja načrtovanih nalog strateškega načrta v specifične kratkoročne načrtovalne naloge, ki jih bodo morale opraviti posamezne organizacijske enote v kratkoročnem načrtovalnem obdobju.

Kratkoročni ali sprotni cilji se postavijo z operativnim načrtom in potem v podjetju iščejo mogoče poti in sredstva za njihovo uresničitev. Cilji morajo biti opredeljeni za vse ravni in delovna področja. Zelo pomembno je, da se pri sestavi operativnih načrtov upoštevajo omejitve okolja in omejitve v poslovanju podjetja.

Operativno načrtovanje je podlaga za operativni kontroling. Operativni kontroling je instrument upravljanja poslovnih funkcij; usmerjen je v opredeljevanje izrabe razpoložljivih potencialov za doseganje gospodarskih ciljev. Kontrolorjeva naloga je, da opredeli pristojnosti in roke za izdelavo delnih načrtov, nato poskrbi za uskladitev vseh načrtov. Na podlagi teh delnih načrtov mora izdelati letne in medletne predračune. Pri tem je treba skupne operativne cilje podjetja, predvsem skupni načrtovani dobiček porazdeliti med nosilce delnih nalog. Da bi bilo mogoče sestaviti predračunske temeljne računovodske izkaze za celotno podjetje, je potrebno veliko modeliranja, zato mora biti kontroler tudi povezovalec nalog pri načrtovanju.

Podatki in informacije za operativno načrtovanje prihajajo večinoma iz računovodstva. To so podatki o (Koletnik, 1996, str. 30):

- stroškov in učinkih,
- poslovni uspešnosti po posameznih organizacijskih enotah.

4.2 Predračunavanje

Predračunavanje zavzema osrednje mesto v vsakdanji praksi kontrolinga. Pojem »budget« je v literaturi pojasnjen različno. Avtorji se načeloma strinjajo, da je predračunavanje podlaga načrtovanja, v nadaljevanju pa bomo videli, da ima predračunavanje tudi velike pomanjkljivosti.

4.2.1 Tradicionalno predračunavanje

V angleški in ameriški strokovni literaturi se za vrednostno načrtovanje, za katero so slovenski računovodski standardi vpeljali izraz predračunavanje, uporablja izraz *budgeting*. Ta angleški izraz so prevzeli tudi na nemško govorečem območju. Nekateri menijo, da pomeni predračunavanje računovodski vidik načrtovanja, drugi pa, da se pod izrazom *budgeting* skriva vsebina, ki jo slovenski računovodski standardi pripisujejo računovodskemu predračunavanju.

Pri široki razmejitvi se predračun enači s poslovnim načrtovanjem, ki je ločeno na strateško in operativno. Pri ožjem načrtovanju zajema predračun samo operativni načrt, saj potrebujemo natančno določene načrtovane vrednosti na določen datum.

Omejevanje na kratkoročno usmerjene načrte (»letni predračun«) ni smiselno, ker je predračun na vseh stopnjah načrtovanja nujen za upravljanje podjetja. Tudi empirične študije so pokazale, da v poslovni praksi poleg letnih predračunov sestavljajo tudi večletne predračune. Strateški predračuni so manj obremenjujoči, vsebujejo manj podrobnosti ter so okvir za operativni predračun (Horvath, 2001, str. 237). Vsekakor pa moramo v tem sklopu opozoriti, da strateški predračun v praksi še ni povsem razvit (Pfohl, Stölzle, 1997, str. 137).

Pod izrazom predračunavanje razumemo proces izdelave in kontrole predračunov. Predračunavanje je del načrtovanja, ki je usmerjen k doseganju ciljev podjetja. Načeloma obstajajo na vseh stopnjah načrtovanja poleg predračunov tudi akcijski načrti³. Akcijski načrti so stvarno usmerjeni načrti (npr. program za načrtovanje proizvodnje). Predračuni in akcijski načrti morajo biti na vseh stopnjah medsebojno usklajeni.

Celoten predračun je sestavljen iz različnih posameznih predračunov, ki so ločeni, vendar izdelani po enotnih smernicah.

³ **Akcijski načrt:** Pobude poslovnih enot, ki vodijo k izboljševanju uspešnosti poslovanja v skladu z dogovorjenim kratkoročnim ali strateškim ciljem.

4.2.2. Sodobni postopki predračunavanja

Razlog za razvoj sodobnih postopkov predračunavanja je pomanjkljivo izpolnjevanje funkcije načrtovanja pri tradicionalnem predračunavanju.

Načeloma naj bi bile zagotovljene tri funkcije predračunavanja:

- funkcija načrtovanja: načrtovanje prihodnjega razvoja, to pomeni, zmanjšanje negotovosti;
- koordinacijska funkcija: usklajevanje delnih enot in njihovega delovanja v podjetju;
- motivacijska funkcija: motivacija vodilnih delavcev posameznih funkcij, to pomeni, usmerjanje dosežkov k ciljem podjetja.

Tradicionalno predračunavanje je v poslovni praksi najpogostejše enačenje **letnega načrtovanja** dosežkov in **finančnega načrtovanja**. S sestavo predračuna so usklajene enote odločanja v podjetju. Tradicionalno predračunavanje se odlikuje po popolnosti in veliki poglobljenosti. To pomeni, da so približno vsa področja obdelana zelo poglobljeno s posameznimi velikostmi predračunov. Predračunavanje je v praksi večinoma omejeno na eno leto. Občasni približni izračuni in napovedi poslovnega izida ob koncu leta se pogosto prekrivajo.

Zaradi navedenih lastnosti tradicionalno predračunavanje v praksi pogosto kritizirajo. Avtorji navajajo zlasti te pomanjkljivosti tradicionalnega predračunavanja (Weber, Linder, 2003, Horvath, 2001, str. 250):

- Občutna poraba virov, predvsem ob naraščajoči kompleksnosti in dinamiki okolja.
- Pomanjkljiva tržna usmerjenost; velikost predračuna ne izraža vedno višine tržne vrednosti. Cilji so deloma prelahko in deloma pretežno dosegljivi.
- Usmerjenost v prihodnost; posebno v dinamičnih področjih vodi nadaljevanje vrednosti iz preteklosti k nezanesljivim napovedim, skratka, napake iz preteklosti se prenašajo v prihodnost.
- Pomanjkljiva povezava strategij.
- Enoletna sestava vodi h kratkoročnemu razmišljanju: s predračuni, odvisnimi od obdobj, se preprečujejo tržno usmerjeni procesi izboljšav. Posledica tega je osredotočenje na kratkoročne cilje uspešnosti namesto na dolgoročno naraščanje vrednosti.
- Nevarnosti predračunskega mrtvila (budget slack). Predračunsko mrtvilo je razlika med postavljenimi cilji in cilji, ki jih je mogoče doseči (Turk at al. Str. 152)
- Premalo pozornosti je namenjeno dejavnikom uspeha.

Opisana kritika pa je pripomogla k nadaljnemu razvoju predračunavanja. Za ohranjanje koordinacije, usmerjene k cilju, se v literaturi in praksi razpravlja o dveh alternativah:

- izboljšanju funkcionalnih in institucionalnih aspektov dozdajšnjega predračunavanja. V ta namen je vpeljan pojem **boljše predračunavanje (better budgeting)**
- Opustitvi tradicionalnega predračunavanja in uporabo drugih instrumentov za ohranjanje potrebnih funkcij (funkcije načrtovanja, koordinacije in motivacije). Opustitev je označena s pojmom **beyond budgeting** – to je v naši literaturi prevedeno kot preseženo finančno načrtovanje.

4.2.2.1 Boljše predračunavanje

Z izboljšanim predračunavanjem naj bi izboljšali tržno usmerjenost in opustili tradicionalno predračunavanje. Predračunavanje naj bi postalo prožnejše in oblikovano z nižjimi stroški.

Vsebinsko načrtovanja in predračunavanja naj bi izboljšali

1. z decentralizacijo,
2. s koncentracijo in opuščanjem nepotrebnih predračunov,
3. z novim analitičnim načrtovanjem,
4. z relativno usmerjenimi cilji,
5. s strateškimi usmeritvami,
6. z nadgradnjo načrtovanja,
7. z zmanjšanim nadzorom in samonadzorom,
8. z zmanjšanjem neučinkovitosti.

Čeprav pomenijo takšni posegi v predračunavanje napredek, Hope in Fraser menita, da sta predračun in strategija še vedno premalo povezana, vodenje »z ukazom in nadziranjem« (Command & Control) pa omejuje podjetniško svobodo delavcev (Hope, Fraser, 2000, str. 32). Zato avtorja predlagata, naj bi predračunavanje kar opustili.

V nadaljevanju bomo nekoliko več pozornosti namenili preseženemu finančnemu načrtovanju, saj podjetje ALDI, ki je obravnavano v nalogi, sledi novim načinom predračunavanja.

4.2.2.2 Preseženo finančno načrtovanje⁴ (beyond budgeting)

Preseženo finančno načrtovanje so utemeljili Jeremy Hope, Robin Fraser in Peter Bunce. Leta 1997 so skupaj z mednarodnim raziskovalnim konzorcijem CAM-i organizirali omizje o preseganju finančnega načrtovanja (Beyond Budgeting Round Table). Naslednje leto se jim je pridružilo že 30 podjetij, ki jih je zanimalo, kaj so podjetja vpeljala namesto

⁴ Večji del je povzet po Hope, Fraser, 2004, str. 16 – 30.

finančnega načrtovanja,⁵ in ali je bil alternativni model res boljši (Buce, Hope, Fraser, 2001, str. 429).

Najprej je opustila predračunavanje Švedska banka (Svenska Handelsbank), in zdaj že skoraj trideset let posluje brez predračunov. Preseženo finančno načrtovanje se je najprej razširilo v Skandinaviji in Veliki Britaniji, v Nemčiji ga uporablja le malo podjetij (Hope, Fraser, 2001, str. 22).

Vsak poslovni vodja si želi konkurenčne uspehe, najboljše menedžerje, nenehne inovacije, nizke stroške, zveste stranke ter visoke standarde za vodenje in nadziranje podjetja. Za večino pa ostanejo ti cilji neuresničljivi. Čeprav porabijo podjetja za informacijske sisteme in vpeljevanje različnih vrst orodij neznansko veliko denarja, se zdi, da so še vedno zelo daleč od uresničitve zaželenega. Nekateri menijo, da je to posledica neučinkovitih strategij.

Pokazalo se je, da model vodenja, ki ga danes uporablja večina organizacij, ni kos svojemu poslanstvu. Njegov pglavitni namen je bil namreč omogočiti vodstvu centralizirano načrtovanje in nadzorovanje organizacije, ni pa omogočal poslovnim enotam in podenotam, da bi pripomogle k ustvarjanju vrednosti za stranke in delničarje. Prav to pa se dandanes od tega modela vodenja pričakuje. Uravnoveženi sistem kazalnikov je sicer opredelil strateški okvir, ki naj bi pripomogel k odpravljanju nekaterih težav, vendar večina teh sistemov daje prednost najpomembnejšim procesom vodenja, saj je njihovo gibalno še vedno letni cikel finančnega načrtovanja.

Finančno načrtovanje ima nedvomno veliko pomanjkljivosti, saj je predolgotrajno in doda premalo vrednosti. Menedžerjev ni več treba prepričevati, da tako načrtovanje v konkurenčnem okolju ne deluje več. Ima pa tudi še bolj zahrbtne učinke, ki so morda manj očitni.

Finančni načrti ali drugi okviri načrtovanja in merjenja določajo tudi, kako naj zaposleni v posameznih okoliščinah ravnaajo. Tako naj bi se vodstveni delavci posvetili vodenju delničarskih skladov in hkrati poskrbeli, da bi menedžerji obvladali stroške v svojem podjetju. Sprva je tako tudi bilo, vendar je finančne načrte »posvojila« generacija finančnih inženirjev, ter jih uporabljala za »daljinsko poslovođenje s pomočjo števil«. Finančne načrte so spremenili v *pogodbe o vnaprej določenih ciljih uspešnosti* dela, ki menedžerje na vseh ravneh silijo v obveznost, da bodo dosegli predvidene finančne rezultate. Ker pa so ti odvisni od številnih dejavnikov, ki jih menedžerji ne morejo nadzirati, je posledica takega urejanja zadev nezaželena in pogosto neetično vedenje.

Obsežna anketa, opravljena v ameriških podjetjih, je pokazala, da nekateri menedžerji finančnih ciljev niso sprejeli in so si prizadevali premagati sam sistem, nekateri pa so si

⁵ Pojem **načrtovanje** je v nadaljevanju poenačen s predračunavanjem, ker menimo, da je predračun sprejet in pomensko enakovreden načrtu.

prizadevali doseči cilje za vsako ceno. Zaradi tega pritiska so številne organizacije in njihovi zaposleni postali neživljenjski in niso imeli prave motivacije za delo. To lahko opišemo kot miselnost: »Naredi, kot sem rekel, ali pa je tvoja prihodnost tvegana.« Porajata jo lakomnost in potreba po takojšnji nagradi za dosežek. To se dogaja tudi na najvišji ravni. Plaz medijskih razkritij o tem, kako so podjetja upravljala svoje številke, je osvetlil ravnanje, ki je posledica takšne miselnosti.

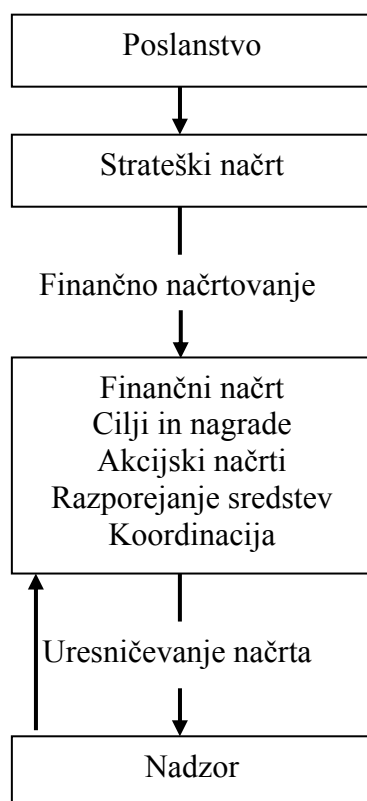
Finančni načrti ne delujejo več, saj ne odpravljajo žgočih konkurenčnih težav in vodijo v nefunkcionalno ravnanje. Zato ne preseneča, da se vse več velikih organizacij ogreva za zamisel, da bi se izvile iz pasti letne uspešnosti poslovanja, kakršno ustvarjajo finančni načrti. Želijo se učiti od organizacij, ki jim je to uspelo, in ugotoviti, kakšne so možnosti za ta korak.

Preseženo finančno načrtovanje, ni le sredstvo, s katerim bi lahko odpravljali nekatere pomanjkljivosti finančnih načrtov, pa tudi ne proces, ki bi ga bilo mogoče poljubno izbrati na pobudo vodstvenih menedžerjev, ko ti v svojih informacijskih sistemih zaznajo nekatere pomanjkljivosti. Njegov cilj ni zapolnjevanje vrzeli v modelu poslovanja, ki temelji na potrebah po odločanju na najnižji vodstveni ravni, pomeni pa skladen vzorec alternativnih procesov, ki zagovarjajo relativne cilje in nagrajevanje, nenehno načrtovanje, dodeljevanje virov na zahtevo, dinamično usklajevanje v podjetju in nadzor na več ravneh. Vse to pa nikakor ne pomeni zniževanja standardov uspešnosti poslovanja. Učinki so celo prav nasprotni. Odgovornost za uspešnost se prenese z vodstva podjetja na poslovne enote, tam kjer lahko sodelujejo, pa prav na najnižjo vodstveno raven. Poudarjeni občutek lastništva in pripadnosti, ki je posledica sodelovanja zaposlenecv iz kraja, kjer je podjetje, pri določanju ciljev in ukrepov, je gibalno nenehnih izboljšav.

a) Okorno in predolgo finančno načrtovanje

Lahko rečemo, da je finančno načrtovanje letni obred, ki je močno zakoreninjen v poslovnih koledarjih podjetij. Čeprav vzame veliko časa, so njegove prednosti negotove. Po navadi se začne najmanj štiri mesece pred začetkom leta. S poslanstvom, ki določi nekatere cilje podjetja (slika 6). Temu sledi skupni strateški načrt, ki opredeli usmeritve in najpomembnejše cilje na ravni celotnega podjetja ter je okvir za finančno načrtovanje. Sledijo nešteti sestanki, na katerih se udeleženci pogajajo o podrobnejših ciljnih in sredstvih.

Slika 6: Tradicionalni proces finančnega načrtovanja



Vir: Hope, Fraser, 2004, str. 28.

Postopek se začne, ko se finančni načrt pošlje iz središča podjetja operativnim divizijam in oddelkom skupaj z obrazci, v katerih naj bi navedli napovedi prodaje, operativnih izdatkov in naložb v dolgoročna sredstva. Za celotno poslovno enoto so najpomembnejše napovedi dobička in denarnih tokov za prihajajoče leto. Ko so ti obrazci izpolnjeni, jih vrnejo v vodstvo (ali na vmesne ravni v hierarhiji podjetja). Preden se posamezne enote dogovorijo o dokončnem izidu, se vrstijo pogajanja in menjava predlogov. Ko je finančni načrt sprejet, vodstvo podjetja zahteva redna poročila, s pomočjo katerih lahko vodstveni delavci nadzorujejo uspešnost.

Čeprav imajo v podjetjih izpolnjena računalniška omrežja in večplastne modele je finančno načrtovanje še vedno dolgotrajen in drag proces. Povprečno traja od štirih do pet mesecev (Hackett Benchmarking Solutions, 2002). V njem sodeluje veliko zaposlenih, vodstvo in finančni direktorji porabijo zanj od 20 do 30 odstotkov delovnega časa (Littlewood, 2000, str.11).

b) Finančno načrtovanje v tekmovalnem okolju ne deluje več in ne izpolnjuje niti potreb vodstva niti operativnih direktorjev.

Če bi v sedemdesetih letih prejšnjega stoletja vodstvene delavce vprašali, kaj pričakujejo od vodenja, bi verjetno odgovorili: Določanje razumljivih ciljev glede dobičkonosnosti kapitala ter oblikovanje podrobnih in usklajenih načrtov za prihodnje leto. Vodstvo je od celotnega podjetja pričakovalo uresničevanje teh načrtov, in to dosegalo tudi s strogim nadziranjem stroškov in meril za preverjanje skladnosti poslovnih izidov z načrti. Povedano drugače: vodstvo je načrtovalno usklajevalo in nadziralo operacije celotne organizacije.

Finančno načrtovanje je bilo torej narejeno po meri takšnega poslovanja, vendar se je že takrat izkazalo, da je togo in drago. Zvišanje cen nafte in inflacija sredi sedemdesetih let pa so povečali konkurenčnost. Vodstva podjetij so bila zaskrbljena spričo naraščajočih stroškov, ki so bili posledica prevelikih birokratskih aparatov in z njimi povezanih stalnih stroškov. Svetovalci so ponudili rešitev: *ničelno predračunavanje*⁶. Tudi ta proces je bil sicer birokratski, zanj so porabili toliko časa, da ga je malokatero podjetje uporabilo več kot enkrat. Poleg tega je tako kot tradicionalno finančno načrtovanje temeljilo na organizacijski hierarhiji. Funkcionalne ovire so se še le okrepile, možnosti za izboljšanje poslovnih procesov pa so ostale neizrabljene.

Od osemdesetih let se je negotovost še povečevala, pritiski na uspešnost podjetij so se krepili. Delničarji so zahtevali uvrstitev podjetij v sam vrh dejavnosti.

V teh nemirnih časih se je finančnemu načrtovanju še nekako uspelo obdržati. Cilji in ukrepi so bili usmerjeni predvsem v samo podjetje. Togo upoštevanje nespremenjenih načrtov in razporejanje virov, dogovorjeno od dvanajst do osemnajst mesecev vnaprej, je zaviralo inovacije. Oddelčni menedžerji so na vso moč zagovarjali stroške, nastale v podjetju, saj so menili, da je poraba denarja v ta namen upravičena. Več pozornosti so namenjali povečevanju obsega, to pa je bilo v nasprotju z zadovoljevanjem potreb strank. Zaposleni na nižji vodstveni ravni, ki še zdaleč niso bili pooblaščen za odzivanje na strateške spremembe, so ugotovili, da se je lažje delu ogibati kot pa si prizadevati za pridobitev nešteti podpisov, ki bi jim dopuščali spremembo načrta.

Številna podjetja so se na spremembe v konkurenčnem okolju odzvala z vpeljavo pogostejšega in smotnejšega finančnega načrtovanja. Namesto letnih finančnih načrtov so vpeljali polletne ali četrletne in t. i. sprotne finančne načrte (rolling budgets), ki so zajeli dvanajstmesečno obdobje ter jih vsako četrletje obnavljali in vsebinsko dopolnjevali. To je sicer omogočilo prikaz novejših podatkov, a hkrati pomenilo tudi precej več dela (čeprav so načrti vsebovali manj postavk) in pogosto celo večje stroške.

Vse več podjetij, ki so želela postati bolj strateško usmerjene organizacije, je začelo uporabljati strateške modele upravljanja, kakršen je na primer uravnoteženi sistem kazalnikov (balanced scorecard). To je eno inovativnejših orodij, pojavila so se v zadnjem

⁶ Proces ničelnega predračunavanja se začne s praznim papirjem, kar zadeva diskrecijske izdatke za porabo po prosti izbiri, in se izkaze za koristnega pri pregledu diskrecijskih splošnih stroškov.

času in organizacijam omogočajo reševanje prej omenjenih problemov. Vendar uporabo tega orodja vse prepogosto ovirajo preveč kratkoročna gibalna uspešnosti (performance drivers) iz letnih finančnih načrtov, ki so še vedno osredotočena le na čas do konca leta, in ne na izpolnjevanje srednjeročne strategije.

c) Viziji novega modela poslovanja naproti

Čeprav so le redka podjetja skušala preurediti celoten model upravljanja, bi se verjetno večina vodstvenih delavcev strinjala, da bi poglobilni cilji organizacije morali temeljiti na enem samem modelu. Kateri so ti cilji? Vsak vodstveni delavec ima prav gotovo svoj seznam ciljev, vendar si oglejmo šest splošnih ciljev: (1.) zadovoljiti naložbenike z doseganjem trajnih konkurenčnih uspehov, (2.) poiskati in obdržati najboljše delavce, (3.) biti inventiven, (4.) delati z nizkimi stroški, (5.) biti dobičkonosen, da bodo stranke zadovoljne, (6.) ohranjati učinkovito vodenje in nadziranje podjetja ter spodbujati etično poročanje.

To naj bi bili sicer cilji vsakega vodstvenega delavca, vendar so zdajšnje razmere še precej daleč od idealnih. Tradicionalni model finančnega načrtovanja je namreč v nasprotju z vsemi od naštetih ciljev. Potrebujemo torej nov model vodenja, ki bo ta nasprotja odpravil in omogočil uresničevanje navedenih šestih ciljev.

V nadaljevanju bo prikazano, kako je mogoče uveljaviti skladne procese vodenja, ki so manj zapleteni, cenejši in primernejši od zdajšnjih.

Opustitev letnega finančnega načrtovanja pomeni dve priložnosti: omogoči vpeljavo prilagodljivejših procesov vodenja in korenito decentralizacijo organizacije. Prvo je mogoče doseči tudi brez decentralizacije, te pa ne brez spremenjenih procesov vodenja.

Prva priložnost pomeni predvsem nadomestitev pogodbe o vnaprej določenih ciljih uspešnosti dela s pogodbo o relativnih ciljih. Od menedžerjev se pričakuje, da bodo dosegli visoke konkurenčne standarde. Njihovo delo bo ocenjeno in nagrajeno šele potem, ko bo opravljeno, torej po dosežkih in glede na okoliščine, in kar je morda še pomembnejše, v primerjavi s sorodnimi organizacijami.

Druga priložnost zadeva sposobnost vodstva, da pooblastila prenese iz centra na operativne menedžerje in jim dodeli take pristojnosti, da lahko uporabijo svoje znanje in spodbude za doseganje ciljev, ne da bi jih pri tem omejevali posebni načrti in dogovori. To poveča motivacijo in izboljša uspehe, saj je v skladu s človeško naravo.

Obe priložnosti, prva (prilagodljivi proces) in druga (decentralizacija), pa sta uporabljivi le v skladnem sistemu. Šele z zlitjem obeh se oblikuje v nov skladen model poslovanja z uspešnim poslovanjem.

Novi skladni model poslovanja z uspešnim poslovanjem omogoči učinkovito izrabo informacijskega sistema in orodij. Z opustitvijo kratkoročno usmerjene »antikulture« finančnega načrtovanja lahko vodstvo začne uporabljati primerne sisteme in orodja (na

primer uravnotežen sistem kazalnikov) in odpre pretok znanja do zaposlenih na najnižjih ravneh, s tem pa sprosti celoten potencial radikalno decentralizirane organizacije.

Uporaba načel preseženega finančnega načrtovanja za vpeljavo prilagodljivih procesov upravljanja še ne pomeni, da se morajo projektni menedžerji »oddaljiti od tam, kjer se počutijo varne«. A uporaba teh načel za prenos odgovornosti na zaposlene na najnižjih ravneh je vendarle precej radikalna in zato potrebuje močno in odločno vodstvo.

Preseganje finančnega načrtovanja prinaša prednosti za naložbenike in utrjuje vodenje in nadzor podjetja. Že možnost za zniževanje stroškov pogosto deluje dovolj prepričljivo. Vodenje in nadzor se utrdita z večjo transparentnostjo in prepovedjo prirejanja podatkov, s katerimi imajo še vedno opraviti v številnih organizacijah.

Organizacije, ki želijo delovati brez letnih finančnih načrtov, morajo upoštevati šest najpomembnejših načel:

1. Cilji temeljijo na zunanjih primerjalnih merilih, in ne na notranjih, s pogajanji doseženih ciljih.
2. Ocenjevanje in nagrajevanje temeljita na pogodbi o relativnih ciljih, ki se ocenjujejo za preteklost, in ne na pogodbi o vnaprej določenih ciljih uspešnosti dela.
3. Akcijsko načrtovanje je nenehen proces, ki vključuje vse zaposlene, in ne letna naloga z omejeno udeležbo.
4. Sredstva se dodeljujejo na zahtevo, in ne na podlagi letnih finančnih načrtov.
5. Dejavnosti v podjetju se usklajujejo dinamično, v skladu s prevladujočim povpraševanjem strank, in ne na podlagi vnaprej določenega glavnega finančnega načrta.
6. Nadzor naj temelji na uspešnem vodenju in vrsti relativnih kazalnikov uspešnosti, in ne na primerjavah z letnimi finančnimi načrti.

Z opustitvijo finančnega načrtovanja in pogodb o vnaprej določenih stalnih ciljih lahko podjetja spreminjajo odnose in ravnanje zaposlenih na vseh ravneh organizacije. Tako bo mogoče izkoreniniti neželjeno vedenje, ki izvira iz časov stalnih ciljev, ki jih je bilo treba doseči za vsako ceno, četudi je bila pot do izida zelo negotova.

Korenita decentralizacija

Vodje bi morale upoštevati šest načel:

1. Za sprejemanje odločitev na lokalni ravni in varovanje interesov delničarjev morajo vzpostaviti sistem vodenja in nadzora, ki temelji na jasno določenih načelih in omejitvah, namesto na pravilih in finančnih načrtih. V praksi se je pokazalo, da je najboljše:
 - določiti jasna načela in omejitve,
 - zavezati zaposlene k skupnim ciljem in vrednotam,
 - da vodje pomagajo zaposlenim s svojim znanjem – jih poučujejo in podpirajo.

2. Za motivacijo zaposlenih in zagotovitev trajnega uspeha morajo ustvariti ozračje za doseganje visokih dosežkov, ki temelji na relativni uspešnosti namesto na pogodbah o vnaprej določenih ciljih uspešnosti dela in strahu pred neuspehom. Zato je potrebno:
 - prizadevanje za relativno uspešnost,
 - spodbujanje ambicioznosti,
 - uravnavanje konkurenčnosti in sodelovanja.
3. Za spodbujanje inventivnosti in odzivnosti morajo vodje pooblastiti ekipe na najnižji vodstveni ravni za sprejemanje lokalnih odločitev, skladnih z načeli vodenja in cilji organizacije, namesto s pravili, centralnimi načrti in ozkim interesom oddelka. V ta namen naj bi:
 - proučevali domneve in tveganja,
 - sodelovali vsi zaposleni pri uresničevanju strategije,
 - prenesli del odgovornosti za odločanje na skupine.
4. Da se poveča prilagodljivost in zmanjša poraba, morajo vodje odgovornost za odločitve o ustvarjanju vrednosti dodeliti skupinam na najnižji vodstveni ravni, namesto da jih skušajo nadzirati iz centra. Zato v najboljših podjetjih:
 - oblikujejo mrežo manjših skupin, usmerjenih strankam,
 - vedo, da je pogoj za zaposlovanje, da posameznik ustreza skupini.
5. Za učinkovito zadostitev potrebam stranke morajo vodje dodeliti zaposlenim odgovornost za uspešnost poslovanja glede na stranke, namesto da se trudijo izpolniti funkcionalne in finančne načrte. Najboljše je, da:
 - omogoči skupinam odzivanje na zahteve strank,
 - spodbujajo skupine, da svoje znanje delijo z drugimi v podjetju.
6. Za spodbujanje etičnega vedenja morajo vodje podpirati odprt in etičen informacijski sistem, ki sporoča »eno samo resnico« za celotno organizacijo, namesto da nekateri prenašalci informacij le-te izbirajo in jih dajejo na voljo samo po potrebi. Za najboljše prakse so značilne:
 - hitre in neposredne informacije,
 - določitev visokih etičnih standardov za pretok informacij.

Jasen sistem vodenja in upravljanja omogoča, da najnižja vodstvena raven sprejme odgovornost za odločanje na lokalni ravni. Pripravljenost za doseganje zahtevnih ciljev pripomore k trajnim in konkurenčnim dosežkom. Svobodno odločanje zagotavlja inventivnost in odzivnost. Pri skupinski odgovornosti je namenjena večja pozornost ustvarjanju vrednosti in zmanjševanju porabe. Odgovornost do strank se pokaže v zavzetosti in prizadevanju, da bi pripomogli k njihovem zadovoljstvu. Informacijska kultura, ki temelji na odprtosti in enotni resnici, pa spodbuja etično delovanje.

5 KONTROLING V PODJETJU ALDI

5.1 Značilnosti podjetja ALDI

Nemčija je država diskontov. Nikjer na svetu ni toliko diskontnih trgovin kot prav tu, saj proda Nemčija okrog 40 odstotkov življenjskih potrebščin v diskontih. Delež diskontov se vsako leto nekoliko poveča. ALDI je podjetje, ki ima največ diskontnih trgovin v Nemčiji. Takoj za njim je Lidl, sledijo pa jima še Plus, Penny, Kaufland idr.

ALDI je torej podjetje z živili na drobno, ki se je dosledno posvetilo diskontni prodaji. Ustanovila sta ga brata Karl in Theo Albrecht, ki sta dandanes najbogatejša Evropejca in tretja najbogatejša Zemljana. Zdaj vodita eno najuglednejših in najuspešnejših podružničnih podjetij na svetu. ALDI je s 6500 trgovinami največje in najmočnejše podjetje na trgu surovin in polizdelkov na svetu. Južni del ALDI-ja se je razširil v tuje države: Avstrijo, ZDA, Anglijo, Irsko, Avstralijo, severni del pa na Nizozemsko, Belgijo, Dansko, Francijo in v Španijo (Brandes, 2003, str. 18). Letos je prišel tudi v Slovenijo, na Madžarsko in Norveško.

V nadaljevanju bomo opisali okolje podjetja ALDI, njegov položaj na trgu in delovanje v tujini.

Okolje podjetja: ALDI je pomembno podjetje z živili na drobno, ki se je dosledno posvetilo diskontnemu načinu prodaje. Njegovo ponudbo sestavlja 600 izdelkov in menjajoča se ponuba akcijskih izdelkov. Posebno pozornost namenja razvoju lastnih izdelkov, kot npr. pralnemu prašku Tandil, marmeladam in sladoledom Grandessa (Brandes, 2003, str. 13).

Položaj na trgu: ALDI je mednarodna vodilna znamka trgovine z živili na drobno. Izdelki raziskave kažejo, da kupujejo tri od štirih gospodinjstev pri ALDI-ju. V Nemčiji se je uvrstilo na mesto med vrhunskimi znamkami (Brandes, 2003, str. 13).

ALDI v tujih državah: v zahodni in južni Nemčiji je več kot 30 družb ALDI s približno 1600 podružnicami. Avstrija ima več kot 300 podružnic pod imenom Hofer, v ZDA je več kot 700 podružnic v 26 zveznih državah. V Veliki Britaniji in na Irskem je več kot 300 ALDI-jevih podružnic, v Avstraliji pa že več kot 80. Severni del ALDI-ja ima podružnice na Nizozemskem, v Belgiji, Danski, Franciji in v Španiji (Brandes, 2003, str. 18).

a) Pogled v zgodovino podjetja ALDI

Leta 1946 sta brata Theo in Karl Albrecht odprla v Essen-Schonnebecku v Nemčiji prvo trgovino, ki je bila velika 100 kvadratnih metrov. Do leta 1950 je bila odprta že majhna veriga trinajstih trgovin. ALDI, kakršnega poznamo dandanes, pa je bil prvič odprt leta 1962 v Dortmundu (v Nemčiji).

Leta 1961 sta si brata razdelila svoje območje delovanja. Theo je prevzel severni del ALDI-ja, Karl pa južnega. Sklenila sta, da naj bi se ALDI decentraliziral.

Slika 7: Razvoj prometa podjetja ALDI v Nemčiji ter število trgovin od leta 1955 do 2002 (Promet v tujini: 10 mrd. evrov v 2700 trgovinah)

Leto	Promet v mio evrov	Število trgovin
1955	15	100
1975	3100	1000
1985	8700	2000
1995	14200	3000
1998	17900	3250
2002	22500	3700

Vir: Brandes, 2003, str. 18

Brata Albrecht sta med drugim izjavila tudi tole: »Leta 1948 in 1949 sva bila zelo v dvomih, ko sva odprla prvo zelo majhno trgovino z živili. Že takrat sva nameravala odpreti več trgovin, zato sva morala poslovati zelo varčno. Menila sva, da bova pozneje program prodaje razširila. Najine trgovine sva želela spremeniti v navadne s široko paleto izbire izdelkov. Načrtov pozneje nisva uresničila, saj sva ugotovila, da lahko tudi z majhno paleto izbire izdelkov narediva dobro trgovino in da so stroški najinega poslovanja veliko nižji kakor v drugih trgovinah. Od leta 1950 sva si poleg majhne ponudbe prizadevala še za nizko ceno izdelkov. Tudi k znižanju cen sva bila prisiljena. Če sva imela majhno ponudbo izdelkov, sva morala kupcen ponuditi druge prednosti. Od takrat prodajava blago precej ceneje.« (Brandes, 2003, str. 18)

Za reklamna sporočila porabita zelo malo denarja, manj kot 0,1 odstotka. Učinkovita reklama je že cena izdelkov, ki je takšna, da so pripravljeni kupci čakati v dolгих vrstah.

Brata sta se tudi odločila, da nekaterih izdelkov sploh ne bosta prodajala. Razloga za takšno odločitev sta hitrost prometa in hitrost prodaje.

Zaradi hitrosti prometa v prodajo nista uvrstila pločevink s sadjem in zelenjavo, pa tudi ne majoneze, ribje solate ipd. Zaradi hitrosti prodaje v njihovih trgovinah sprva ni bilo svežega sadja in zelenjave, slanikov idr.

Vendar tovrstne izdelke danes ALDI vendarle prodaja, saj je konkureca postala zelo huda.

Večina izdelkov je brez priznane znamke, prodajajo pa take, ki gredo najboljše v promet. Tako imajo na primer samo eno vrsto čistila za čevlje, samo zobno pasto blendex, tudi olje in maslo sta samo ene vrste.

Trgovanje v ALDI-jevih poslovalnicah temelji na načelu: Bolje malo kot preveč. Pri tem so mišljeni kapital, osebje in prostori.

5.2 Značilnosti sistema kontrolinga

Temeljna značilnost sistema kontrolinga, ki mora biti jasno poudarjena z vsemi mehanizmi in podsistemom, je uravnavanje temeljnih strateških dejavnikov konkurenčnosti podjetja, ki obsegajo cenovno konkurenčnost ali stroškovno učinkovitost, kakovost izdelkov in storitev ter zanesljivost poslovnih dejavnosti. Ker je cenovna konkurenčnost eden ključnih konkurenčnih dejavnikov, je zagotavljanje učinkovitega uresničevanja poslovnih ciljev strateško še pomembnejše ter neposredno pripomore k dolgoročni uspešnosti in učinkovitosti poslovanja podjetja.

V nadaljevanju so v smiselnem zaporedju obdelani vsi podsistemi in sklopi aktivnosti sistema kontrolinga v skladu s prej navedeno opredelitvijo.

5.2.1 Funkcija preskrbovanja z informacijami

Informacijski sistem je ogrodje za zasnovo drugih odločevalnih mehanizmov in sistemov v podjetju, saj z obsegom, vrsto in načinom obdelave informacij določa model poslovnega okolja celotnega podjetja. Pogosto se zgodi, da podjetja posamezne poslovne aktivnosti in procese prilagajajo zmožnostim informacijskega sistema, čeprav naj bi bil prav informacijski sistem eno temeljnih orodij za prilagajanje formalnega modela okolja resničnemu poslovnemu okolju podjetja. Zato je pomembno, da je vsak informacijski sistem dovolj nadgradljiv in spremenljiv, tako da je njegove zmožnosti mogoče prilagajati zahtevam spreminjajočega se okolja.

Značilnost informacijskega sistema ALDI, ki je potrebna zaradi negotovosti v poslovnem okolju, je usmerjenost v prihodnost. Informacijski sistem mora vsebovati podatke o potencialnih poslovnih priložnostih in prihodnjih stanjih v okolju; to omogoča kakovostno načrtovanje ter pripravo in izpeljavo poslovnih aktivnosti. Podjetje ALDI se bo moralo spopasti s svojim največjim tekmečem Lidlom. Najnovejši podatki kažejo, da se je zaradi podjetja Lidl ALDI-ju lani zmanjšal promet za 156 milijonov evrov. Lidl ima podobno strategijo kot ALDI in je zadnje leto odprl veliko več trgovin kakor ALDI. Letos naj bi Lidl prodril iz Avstrije v Slovenijo in naprej na jug. Tudi ALDI ima že prostore v Sloveniji, vendar za zdaj še nima načrta za prodor na jug (Lidl ärgert Aldi immer mehr, 2004).

Informacijski sistem trenutno dovolj podpira značilnost različnih temeljnih poslovnih procesov. Zaradi decentralizirane organizacijske strukture, imajo vsi zaposleni dostop do informacij.

Pomembno je, da informacijski sistem zagotavlja kakovostne in pravočasne informacije. Konkurenca v panogi in dinamično okolje, v katerem podjetje posluje, zahtevata nenehno zbiranje in preverjanje informacij, posebno v zadnjem času, ko ima ALDI pomembnega tekmeca, podjetje Lidl. Informacije je treba zbirati redno in kakovostno.

Struktura ALDI-ja je decentralizirana, cilji podjetja so jasno določeni, zaposleni jih poznajo in si jih prizadevajo uresničiti. Vse to pa je za uspešnost in razvoj podjetja zelo pomembno.

5.2.2 Vloga načrtovanja in kontrole v podjetju ALDI

Za ustrezno načrtovanje poslovnih ciljev in nalog podjetja je bistveno ustrezno načrtovanje poslovnih ciljev in nalog podjetja. Načrtovanje pa je proces določanja ciljev in načinov, kako bi cilje dosegli.

Podjetje ALDI nima posebej razvitega oddelka za kontroling. V ALDI-ju menijo, da določitev jasnih ciljev in nalog zadostuje in da takega oddelka ne potrebujejo.

Podjetje ALDI je eno izmed tistih podjetij v Nemčiji, ki so se odločila za vodenje brez finančnega načrtovanja.

V ALDI-ju menijo, da je načrtovanje sicer koristno, vendar zadošča že splošen načrt stroškov in prihodkov, izdelan na podlagi načrtov prejšnjih let. Prav tako so na voljo načrt financ, likvidnostni načrt in načrt osebja.

V ALDI-ju namenjajo pozornost predvsem samemu poslovanju. Tudi pri načrtovanju upoštevajo dejanske podatke (Ist-Daten), ki jih zlahka ugotovijo in so lahko razumljivi. Na podlagi teh sestavijo razvidno poročilo.

ALDI v vsem času svojega poslovanja ni izdeloval finančnih načrtov. Je eno izmed najbolj znanih podjetij, ki ne uporabljajo tovrstnega načrtovanja. Zelo znano podjetje, ki je opustilo sistem finančnega načrtovanja že pred tridesetimi leti, je, kot smo že omenili, Švedska banka (Svenska Handelsbanken).

Oglejmo si dvanajst načel, po katerih deluje ALDI:

1. Svoboda odločanja: vodje oddelkov in podružnic se lahko odločajo sami. Prednost takšnega odločanja je hitrejšje sprejemanju odločitev.
2. Pooblaščenost menedžerja: menedžer nima samo možnosti samoodločanja, ampak se lahko sam odloča tudi o nabavi virov.
3. Menedžerji so za uspeh odgovorni sami.
4. Podjetje ALDI je decentralizirano, zato v njem ni štabnih enot.
5. Usklajevanje tržne enakosti: Namesto usklajevanja načrtovanja se uveljavlja usklajevanje tržne enakosti. Posamezna dobičkovna mesta se morajo predstavljati na internem trgu kot kupci ali nosilci storitev.
6. Vodstvo podjetja: Vodstvo ima nalogo priskrbeti potrebno orodje in izobraževati menedžerje.
7. Relativna določitev ciljev: Cilji niso določeni absolutno, ampak relativno, glede na konkurenco. Prilagajajo se razvoju okolja in ostajajo na izzivalni ravni težavnosti.

8. Strategija procesa: Pri upravljanju brez predračunavanja je predvidoma izpeljan primeren cikel strategije kontrole in aktualizacije oddelka.
9. Zgodnje odkrivanje in nadgradnja napovedi: Prilagoditi se je treba nadgradnji napovedi (neodvisno od letnega koledarja) strategij in naložb. Aktualnost virov za nadgradnjo načrtovanja mora biti zagotovljena z že znanim sistemom.
10. Gibljiva lokacija virov: Da bi dosegli kalkulacijske obrestne mere, se lahko decentralne enote samostojno odločajo o posameznih naložbah.
11. Samonadzor: Osrednji vodilni delavci so prav tako obveščeni o vsem kakor drugi menedžerji. Namen ni nadziranje, temveč pomoč pri reševanju problemov. Centralno vodstvo poseže le, če se kateri od menedžerjev ne zna uspešno spoprijeti s problemom ali če prosi za pomoč.
12. Relativno timsko plačilo: Timsko delo po oddelkih sledi relativni spodbudi. Namesto dogovora o plačilu vnaprej so nagrade za uspeh podjetja podeljene po končanem delu. Strogo ločevanje načrtovanja od nagrad naj bi zmanjšalo manipulacijo, da bi skušali doseči boljše plače.

Čeprav ima upravljanje brez finančnih načrtov marsikatero prednost, obstajajo tudi slabosti. Ena izmed teh slabosti je kompleksnost.

Kaj je kompleksnost? Sistem je tem bolj kompleksen, čim več sestavin ima, čim več je razmerij med temi elementi in čim bolj različna so ta razmerja. Že sistemi z malo sestavinami postanejo lahko nepregledni, razvoja kompleksnega sistema pa sploh ni mogoče napovedati.

Kompleksnost lahko kontroliramo, obvladujemo, usmerjamo le, če zmanjšamo koločino sestavin ali njihovih povezav.

Podjetja delujejo s TQM (Total Quality Management – menedžment popolne kakovosti) in ISO 9000, ter s CRM (Customer Relationship Management – menedžment odnosov s kupci) ali celo s CPFR (Collaborative Planning, Forecasting and Replenishment). Precej vodij se sporazumeva s sodelavci samo po elektronski pošti. Veliko je strahu pred napakami, pomanjkanje poguma in nepripravljenost na tveganje pa lahko zadeve še bolj zapletejo.

V ALDI-ju so ravnali preudarno: vodstvo je z delavci navezalo zelo dobr odnos in zdaj si zaupajo. Zaupanje zmanjšuje zaplete. Delavci in menedžerji imajo na voljo jasno predpisana pooblastila odločanja. Lokalni menedžerji v regionalnih podružnicah poznajo svoje področje in imajo ustrezna pooblastila za spremembe v zaposlovanju ali najem nove trgovine (Brandes, 2003, str. 35).

5.2.3 Organizacijska struktura podjetja ALDI

5.2.3.1 Dobra organiziranost nadomešča pomanjkljivost vodstva

Osebe je temelj uspešnosti podjetja. Če se temu pridružita še dobra organiziranost in sposobno vodstvo podjetja, lahko celo slabo usposobljeni zaposelni pripomorejo do dobrih dosežkov. In nasprotno: lahko je veliko dobrih zaposlencev pa jih slaba organizacija utesnjuje in podjetje doseže samo zmerne uspehe. Slabo vodstvo lahko nadomesti dobra organiziranost. In nasprotno: tudi dobro vodstvo izravna pomanjkljivosti slabe organiziranosti. Danes so pomanjkljivosti opazne predvsem v vodenju. Lastnike in nadzorne odbore bi včasih pomirilo, če bi vedeli, da je pomanjkljivosti vodstva mogoče ublažiti z modro organiziranostjo. Toda lastniki in nadzorni odbor morajo biti pogumni in sposobni, da to uveljavijo.

Tudi v podjetju ALDI menijo, da bi vzeli, nastale zaradi pomanjkljivosti vodenja, mogoče zapolniti z dobro organiziranostjo, ki temelji na načelu delgiranosti in decentralizacije (Brandes, 1998, str. 17).

ALDI je pravno samostojna družba z omejeno odgovornostjo in korporacijska komanditna družba. Vodijo jo samostojni vodje in delujejo v geografsko jasno opredeljenih regijah z veliko podružnicami. Decentralizirana struktura omogoča le plitko hierarhijo in s tem možnosti za hitro napredovanje zaposlencev.

Le taka organiziranost je značilna, da ni nobene holdinške družbe, ki bi vladala drugi družbi in tako oblikovala koncern. Odločilna je dosledna decentralizacija in ta je tudi temeljno načelo ALDI-ja.

Praktična linijska organizacija namesto teoretičnih štabnih enot

V organizacijski strukturi ALDI-ja ni nobenega močnega osrednjega mesta kot so marketing, kontroling, stiki z javnostjo in tudi ne štabnih enot. Ključ za tako organizacijo je decentralizacija, to pa ALDI mojstrsko obvlada. Zaradi velikosti in rasti podjetja se sprva pojavi kompleksnost. Odziv delavcev in menedžerjev na to je najpogosteje nastajanje kompleksnih sistemov in struktur. Nekateri menijo, da so za obvladovanje kompleksnosti najprimernejše t.i. štabne enote. Takšno mnenje pa je zelo napačno, menijo v podjetju ALDI. Pomembnejše je obdržati delazmožno organizacijo podjetja. To predvsem pomeni izdelati pregled stanja, načrtovati razvojno pot in predvideti zaposlitev več delavcev.

Načeloma naj bi bila organizacija oblikovana preprosto in pregledno, z nizko hierarhijo in preprostim delovanjem. Iz tega sledi ugodna struktura stroškov, manjša potreba po koordinaciji in tudi komunikaciji med člani organizacije.

Posebnosti organizacije in vodenja ALDI-ja (Brandes, 1998, str.110):

- Cilji so preprosti in vsem razumljivi.
- Korenita decentralizacija in delegiranost – kar najbolj porazdeljene naloge in odgovornosti. Odločilno je dosledno prenašanje informacij.
- Sistematična kontrola: za vse delegirane naloge obstaja sistem kontrole.
- Malo statističnih in vodstvenih dokumentov. Spodbujanje k razmišljanju in koristni ustvarjalnosti.
- Opustitev štabnih mest: vse posebne naloge obdelajo linijski menedžerji.
- Brez finančnih načrtov: razumne primerjave dejanskih števil, narejene po presoji.
- Vrhunski menedžment: vrhunski menedžer mora čutiti in videti, kaj se dogaja na prodajnih mestih.

Omenili smo že, da ALDI nima posebej oblikovanih oddelkov kontrolinga. Ker pa je podjetje decentralizirano, menedžerji lažje pridobijo svoje informacije.

SKLEP

Namen te diplomske naloge je bil opisati funkcijo kontrolinga v Nemčiji ter njegove pglavitne naloge. Opisana je tudi vloga kontrolinga v podjetju ALDI, ki je mednarodno znano podjetje.

Podjetje je ob vedno večji konkurenci uspešno le, če dela prave stvari prav in ob pravem času. Potrebuje torej poslovodstvo, ki sprejema pravilne, v prihodnost usmerjene odločitve. Za to potrebuje kakovostno informacijsko podlago. Strokovne podlage za usmerjanje in usklajevanje poslovnih aktivnosti daje poslovodstvu kontroling.

Funkcija priskrbovanja informacij je sestavni del kontrolinga. V tem delu je prikazano, kako določimo potrebe po informacijah, kako informacije priskrbimo in jih pripravimo, shranjujemo in prenašamo. Ugotovili smo, da gre načeloma za preskrbovanje z relativnimi informacijami za načrtovanje in kontrolo in-to ob pravem času in na pravem kraju in s potrebno natančnostjo.

Pomembna funkcija kontrolinga je tudi preskrba z relevantnimi informacijami za načrtovanje in nadzor ter nadzor nad pravilnostjo uresničevanja načrtovanih poslovnih ciljev in nalog podjetja. Za opravljanje te funkcije je bistveno ustrezno načrtovanje poslovnih ciljev in nalog podjetja. K načrtovanju sodi tudi predračunavanje, saj naj bi bilo to podlaga za sestavljanje načrtov. Ugotovili smo, da se v zadnjem času zaradi kritičnih mnenj o predračunavanju razvijajo novi modeli, in med temi tudi tako imenovano preseženo finančno načrtovanje.

Pri organizaciji kontrolinga smo tudi ugotovili, da se morajo organizacijski procesi nenehno prilagajati spremembam okolja, tehnologije in ljudi, sicer postane podjetje togo in neučinkovito. K nemški zasnovi kontrolinga sodi poleg obračuna načrtovanja in kontrole za celotno podjetje, oddelke v podjetju, izdelke in projekte tudi notranje računovodstvo; v njem obračunavajo stroške in ugotavljajo dosežke.

Po opisu teoretičnega dela kontrolinga v Nemčiji smo prešli na konkreten primer podjetja ALDI, ki je eno izmed najuspešnejših podjetij v Evropi in se je razširilo celo v Avstralijo. Najpomembnejše je, da imajo v podjetju postavljene razvidne cilje in da se zaposleni lahko tudi sami odločajo. Decentralizacija postaja v večjih podjetjih čedalje pomembnejša. Kot smo ugotovili, sledi ALDI sodobnim načelom delovanja brez finančnega načrtovanja.

Navedene funkcije in cilji kontrolinga podjetju omogočajo, da učinkovito izrablja poslovne priložnosti, se ogiba poslovnim sporom ter povečuje svojo konkurenčnost in ekonomičnost poslovanja. Navedene prednosti, ki jih lahko prinese kontroling, dajejo podjetju konkurenčno prednost ter mu omogočajo rast in razvoj v čedalje zahtevnejšem poslovnem okolju.

LITERATURA

1. Brandes Dieter: Konsequent einfach: Die ALDI-Erfolgsstory. 3. Auflage. Frankfurt : Campus Verlag, 1998. 271 str.
2. Brandes Dieter: Die 11 Geheimnisse des ALDI-Erfolgs. Frankfurt : Campus Verlag, 2003. 167 str.
3. Britovšek Nataša: Kontroling na primeru družbe Gorenje notranja oprema, d.d.. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 59 str.
4. Brühl Rolf: Controlling, München : Oldenburg, 2004. 537 str.
5. Bunce Peter et al.: Beyond Budgeting – The Barrier Breakers, Stuttgart 2001. XI, 544 str.
6. Czenskowsky Torsten et al.: Grundzüge des Controlling. Stralsund : Gernsbach, 2004. 254 str.
7. Debeljak Žiga: Kontroling v proizvodnjem podjetju na primeru družbe Plutal, d.d.. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 81 str.
8. Gibson L. James et al.: Organizations: Behaviour, Structure, Processes. 3. izdaja. Dallas : Business Publications, 1979. 596 str.
9. Hočevar Marko et al.: Osnove računovodstva, Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 469 str.
10. Hope Jeremy, Fraser Robin: Beyond Budgeting. Strategic Finance, 82(2000), str. 30 – 35.
11. Hope Jeremy, Fraser Robin: Figures of hate. Financial Management, 12(2001). Str. 22 – 25.
12. Hope Jeremy, Fraser Robin: Beyond Budgeting. Wie sich Manager aus der jährlichen Budgetierungsfalle befreien können, Stuttgart 2003. str. 439.
13. Hope Jeremy, Fraser Robin: Beyond Budgeting. Ljubljana : GV Založba, 2004. 190 str.
14. Horvath Peter, Reichman T.: Vahlens Großes Controllinglexikon. München : Beck, 1993. 682 str.
15. Horvath Peter: Das Controllingkonzept. 4. Auflage. München : Dt. Taschenbuch-Verl., 2000. 320 str.
16. Horvath Peter: Controlling. 8. Auflage. München : Vahlen, 2002. 931 str.
17. Jung Hans: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 8. Auflage. München: Oldenburg, 2002. 1172 str.
18. Jung Hans: Controlling. München : Oldenburg Wissenschaftsverlag, 2003. 693 str.
19. Koletnik Franc: Kontroling. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1996. 76 str.
20. Küpper Hans-U.: Controlling. Stuttgart : Schäffer – Poeschel, 1995. 494 str.
21. Küpper Hans-U.: Controlling. 3. Auflage. Stuttgart : Schäffer – Poeschel, 2001. 559 str.
22. Lipičnik Bogdan: Ekonomika in organizacija podjetja, Knj. 2: Organizacija podjetja, Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 289 str.
23. Littlewood Fran: Look Beyond the Budget. The London Times, London 11.01.2000, str. 11.
24. Meyer-Piening Arnulf: Zero-Base-Budgeting. Hndbuch. Stuttgart : Band II, 1989. Str.18.

25. Müller Armin: Grundzüge eines ganzheitlichen Controlling. München : Oldenbourg, 1996. 364 str.
26. Parker L.D.: Divisional Performance Measurement: Beyond und Exclusive Profit Test. Accounting and Business Research. Oxford, jesen 1979, str. 309 – 319.
27. Peemöller Volker H.: Controlling: Grundlagen un Einsatzgebiete. 3. Auflage. Herne: Verl. Neue Wirtschafts-Briefe, 1997. 436 str.
28. Pfohl Hans Christian et al.: Planung und Kontrolle. 2. Auflage. München : Vahlen, 1997. 298 str.
29. Preißler Peter R.: Controlling: Lehrbuch und Intensivkurs. 12. Auflage. München : Oldenbourg, 2000. 305 str.
30. Pučko Daniel: Strateško upravljanje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 394 str.
31. Pučko Daniel: Strateško upravljanje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 394 str.
32. Reichmann Thomas: Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten. 6. Auflage. München : Vahlen, 2001. 877 str.
33. Roth Armin et al.: Organisation und Steuerung dezentraler Unternehmenseinheiten: Konzepte-Instrumente-Erfahrungsberichte. Wiesbaden : Gabler, 1997. 352 str.
34. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 326 str.
35. Steinle C. et al.: Zukunftgerichtetes Controlling. Wiesbaden : Gabler, 1995. 378 str.
36. Stoffel K.: Controllershhip im funktionalen Vergleich. Berling : Springer, 1994. 90 str.
37. Turk Ivan: Ob našem tridesetem simpoziju. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. str. 13-20.
38. Turk Ivan et al.: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000. 620 str.
39. Weber Jürgen, Linder Stefan: Budgeting, Better Budgeting oder Beyond Budgeting? Konzeptionelle Eignung und Implementierbarkeit. Band 33 der Schriftenreihe Advanced Controlling. Vallendar : Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, 2003, str. 16.

VIRI

1. Hackett Benchmarking Solutions [<http://www.thgi.com/pprfax.htm>]. 14.04.2002.
2. Lidl ärgert Aldi immer mehr. Süddeutsche Zeitung [<http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/artikel/303/27276/>] . 12.10.2004.