

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**POMEN IN VSEBINA KONTROLINGA ZA
POSLOVODSKO ODLOČANJE**

Ljubljana, maj 2004

ANDREJA ŠKRIPEC

IZJAVA

Študentka Andreja Škripec izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Hočevar Marka in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 05.05.2004

Podpis: _____

UVOD	1
1 RAZMEJITEV KONTROLINGA	2
1.1 Osnove kontrolinga	2
1.2 Usklajevanje vodstvenih odločitev	3
1.2.1 Oblike usklajevanja.....	3
1.2.2 Potreba po usklajevanju.....	4
1.2.2.1 Razčlenjevanje vodstvenih odločitev.....	5
1.2.2.2 Decentralizacija vodstvenih odločitev.....	5
1.2.3 Vrste medsebojnih odvisnosti.....	6
1.2.3.1 Stvarne medsebojne odvisnosti.....	6
1.2.3.2 Osebne medsebojne odvisnosti.....	7
1.2.4 Koncepti za usklajevanje odločitev.....	7
1.2.4.1 Programi delovanja.....	9
1.2.4.2 Plani.....	9
1.2.4.3 Predračun.....	10
1.2.4.4 Notranje ali prenosne cene in cilji.....	10
1.3 Problematika kontrolinga	11
1.3.1 Cilji kontrolinga.....	11
1.3.1.1 Koordinacijski cilj kontrolinga.....	11
1.3.1.2 Informacijski cilj kontrolinga.....	11
1.3.2 Funkcionalna oblika kontrolinga.....	12
1.3.2.1 Naloge oblikovanja sistema.....	12
1.3.2.2 Naloge za podporo sistema.....	12
1.3.3 Instrumentalna oblika kontrolinga.....	13
2 KONTROLING IN RAZLIČNI KONCEPTI USKLAJEVANJA	14
2.1 Usklajevanje s plani	14
2.1.1 Planiranje in nadziranje.....	14
2.1.1.1 Pojem planiranja.....	14
2.1.1.2 Pojem nadziranja.....	15
2.1.2 Hierarhija planiranja in nadziranja v podjetju.....	16
2.1.3 Plan kot koncept usklajevanja.....	17
2.1.4 Naloge kontrolinga pri usklajevanju s plani.....	18
2.2 Usklajevanje s predračunom	18
2.2.1 Pojem predračuna.....	18
2.2.2 Proces izdelave predračuna.....	19
2.2.3 Postopek izdelave predračuna.....	22
2.2.3.1 Izdelava predračuna za prihodkovno mesto odgovornosti.....	22
2.2.3.2 Izdelava predračuna za stroškovno mesto odgovornosti.....	22
2.2.3.3 Izdelava predračuna za storitveno mesto odgovornosti.....	22
2.2.3.4 Izdelava predračuna investicij.....	23
2.2.4 Postopek nadziranja predračuna.....	23
2.2.5 Predračun kot koncept usklajevanja.....	24

2.2.6	Naloge kontrolinga pri usklajevanju s pomočjo predračunov.....	25
2.3	Usklajevanje z določanjem ciljev	25
2.3.1	Lastnosti določanja ciljev	25
2.3.2	Finančni cilji za dobičkovno mesto odgovornosti.....	26
2.3.3	Finančni cilji za naložbeno mesto odgovornosti	28
2.3.3.1	Omejitve usklajevanja s finančnimi cilji	30
2.4	Notranje ali prenosne cene za ovrednotenje prenosov med dobičkovnimi mesti odgovornosti.....	30
2.4.1.1	Funkcije notranjih ali prenosnih cen	31
2.4.1.2	Določanje notranjih ali prenosnih cen.....	33
2.4.1.2.1	Notranje ali prenosne cene, določene na podlagi tržnih cen	33
2.4.1.2.2	Notranje ali prenosne cene, določene na podlagi stroškov	36
2.4.1.2.3	Dvojne notranje ali prenosne cene	36
2.5	Usklajevanje z motiviranjem.....	37
2.5.1	Funkcije motiviranja	37
2.5.2	Osnovni elementi sistema motiviranja	38
2.5.2.1	Osnova za odmero nagrade	38
2.5.2.2	Nagrada	39
2.5.2.3	Pravila za nagrajevanje.....	40
SKLEP		41
LITERATURA		43
VIRI		44

UVOD

Podjetja sodobnega časa poslujejo v čedalje bolj zapletenih okoliščinah. Spremembe se dogajajo hitro in nepričakovano. Značilnosti sodobnega poslovnega okolja so nizka stopnja gospodarske rasti, spremembe svetovnih gospodarskih razmer, krajšanje življenjske dobe proizvodov, čedalje zahtevnejši kupci, ki jim je potrebno ponuditi vedno nove proizvode in storitve, itd. Podjetja so v takih okoliščinah lahko dolgoročno uspešna le, če se spremeni razmišljanje in ravnanje njihovega posloводства in ne nazadnje vseh zaposlenih.

Poleg zunanjih dejavnikov k spremembam kličejo tudi notranji dejavniki. Podjetja se soočajo s potrebo po ukinitvi avtoritativnega načina vodenja, po decentralizaciji odločanja, po jasno zastavljenih ciljih, boljšem ravnanju s človeškimi viri, itd.

Vse te spremembe so prispevale k razvoju kontrolinga, kar je slovenska različica besede controlling. Kontroling se je v Ameriki začel uveljavljati že v dvajsetih letih dvajsetega stoletja, v Evropi, natančneje v Nemčiji, pa v drugi polovici petdesetih let dvajsetega stoletja. Zaradi časovnega neujemanja razvoja kontrolinga na obeh celinah se pojmovanje in funkcije kontrolinga med obema celinama nekoliko razlikujejo.

Namen te diplomske naloge je na logičen in sistematičen način bralcu predstaviti kontroling, zakaj je v podjetjih potreben in na kakšen način izpolnjuje svoje naloge. Sama sem se s kontrolingom spoprijateljila v času enoletnega študija v Nemčiji, na Christian-Albrechts-Universität zu Kiel. Da je kontroling v Nemčiji doživel pravi razcvet nam potrjuje tudi katedra za kontroling, ki deluje v sklopu ekonomske fakultete na prej omenjeni univerzi. Nemški strokovnjaki področje kontrolinga intenzivno raziskujejo. Rezultat teh raziskovanj je številna literatura, na podlagi katere je napisana pričujoča diplomska naloga.

Tema diplomske naloge so koncepti kontrolinga, ali če rečemo drugače, koncepti koordinacije. V nadaljevanju bom izraz koordinacija zamenjala z izrazom usklajevanje. Govorili bomo torej o konceptih usklajevanja. Beseda usklajevanje je v Slovarju tujk opredeljena kot »smotrna, harmonična uskladitev dejavnosti, funkcij...« (Verbinc, 1989, str. 379). Glagol usklajevati pa je v Slovarju slovenskega knjižnjega jezika definiran kot »delati, da kaj poteka, postaja urejeno, skladno, usklajevati...« (Slovar slovenskega knjižnega jezika, 1995, str. 432).

Osnova vsakega koncepta kontrolinga je jasno izražena problematika, za katero obstaja več različnih rešitev. Z rešitvijo te problematike se zasleduje različne cilje podjetja. Posamezen koncept kontrolinga lahko razdelimo na naslednje dejavnike:

- Specifična problematika, ki je osnova posameznemu konceptu kontrolinga.
- Cilji kontrolinga, kjer gre za neposredne in posredne cilje. Pri neposrednih ciljih gre za rešitev problema, pri posrednih ciljih pa gre za druge cilje podjetja, ki se jih s pomočjo določenega koncepta kontrolinga zasleduje.

- Naloge, orodja in oblike kontrolinga. Iz posamezne rešitve problematike izhajajo naloge, ki jih mora kontroling upoštevati, orodja, ki jih kontroling lahko uporabi pri izpolnjevanju nalog, ter ustrezne oblike organizacije kontrolinga. Gre torej za funkcionalne, instrumentalne in institucionalne dejavnike določenega koncepta kontrolinga, ki pa niso odvisne zgolj od problematike, temveč od več komponent, kot so velikost podjetja, okolje, struktura podjetja, način vodenja...

Diplomska naloga je razdeljena v dve osnovni poglavji. V prvem poglavju bom opredelila kontroling in razložila, zakaj je v podjetjih potreben. Na kratko se bom dotaknila posameznih konceptov kontrolinga in definirala specifično problematiko ter cilje kontrolinga. V drugem poglavju pa bom natančneje obdelala posamezne koncepte kontrolinga, torej koncepte usklajevanja. Opredelila bom pojme, postopke, cilje, prednosti in slabosti ter funkcije posameznih konceptov usklajevanja.

1 RAZMEJITEV KONTROLINGA

1.1 Osnove kontrolinga

V literaturi lahko zasledimo veliko različnih opredelitev kontrolinga. Pa si pogledjmo nekaj opredelitev iz nemške literature:

- Kontroling je k ciljem usmerjena podpora vodilnim pri izpolnjevanju njihovih nalog. Ta podpora je v smislu zbiranja in obdelave informacij, kar služi izdelavi planov, usklajevanju in kontroli. Kontroling služi izboljšavi kakovosti odločitev na vseh vodstvenih ravneh (Reichmann, 2001, str. 12).
- Kontroling je sistematični informacijski management s ciljem preprečiti motnje pri vodilnih procesih, ki bi lahko nastale zaradi odvisnosti od informacij. Cilj kontrolinga pa je tudi zviševanje ekonomičnosti informacijskih procesov (Hauschildt, Schewe, 1993, str. 17).
- V bistvu kontroling skrbi za to, da je informacijski sistem, ki služi podpori vodilnim pri odločanju, osnovan na osnovi smotrnosti, in to tako, da nosilci odločanja pri izpolnjevanju njihovih nalog v vsakem trenutku lahko dobijo potrebne informacije v primerni obliki (Schildbach, 1992, str. 23).
- Kontroling je vodstveni podsistem, ki sistematično usklajuje planiranje in kontrolo ter oskrbo z informacijami in s tem podpira usklajevanje celotnega sistema (Horvath, 2001, str. 144).
- Bistvena funkcija kontrolinga je usklajevanje celotnega vodstvenega sistema in zagotavljanje vodenja, usmerjenega k ciljem podjetja (Küpper, Weber, Zünd, 1990, str. 283).
- Kontroling je vodstvena funkcija in funkcija, ki podpira vodstvo; ... podpira vodstvo z usklajevanjem in povezovanjem organizacijskih enot v celoto: motiviranost zaposlenih spodbuja s stimulacijami; podpira pripravo informacij, ki so potrebne za vodenje, usmerjeno k ciljem, na osnovi fleksibilnosti in aktualnosti (Dellmann, 1992, str. 138).
- Kontroling lahko razumemo kot samostojni delni vodstveni sistem, ki naj bi vodstvo podjetja podpiral z usklajevanjem celotnega vodstvenega sistema (Ossadnik, 1998, str. 25).

V tem diplomskem delu se bomo osredotočili na naslednjo opredelitev kontrolinga: **Kontroling z različnimi koncepti skrbi za usklajevanje vodstvenih odločitev, usmerjenih k ciljem podjetja, poleg tega pa zagotavlja tudi preskrbo vodstva z informacijami** (Friedl, 2001, str. 218).

Kot specifično problematiko bomo opazovali usklajevanje vodstvenih odločitev. Opazovali bomo torej odločitve o normativih za podrejene nivoje odločanja oz. vodje mest odgovornosti oz. nosilce izvedbenih nalog. Opazovali bomo uporabo različnih konceptov za usklajevanje vodstvenih odločitev. Zanimalo nas bo tudi, kako kontroling nosilce vodstvenih odločitev preskrbuje z informacijami.

1.2 Usklajevanje vodstvenih odločitev

1.2.1 Oblike usklajevanja

Preden si ogledamo različne vrste usklajevanja, opredelimo, iz kakšnih podsistemov je zgrajen poslovni sistem. Govorimo o upravljalnem ter o izvajalnem podsistemu. Ne smemo pozabiti še na informacijski podsistem, ki je nekakšen posrednik med prej omenjenima. V izvajalni podsistem spadajo temeljne poslovne funkcije. To so kadrovska, tehnična, nakupna, proizvodna, prodajna in finančna funkcija. V izvajalnem podsistemu nastajajo prvine poslovnega procesa. V upravljalni podsistem pa spadajo funkcija planiranja, funkcija priprave izvajanja in funkcija nadziranja. Gre za skupek aktivnosti, s ciljem vplivanja na proces nastajanja prvin poslovnega procesa. Informacijski podsistem je tisti, ki zajema, preoblikuje in upravljalnemu podsistemu posreduje informacije o poteku delovanja izvajalnega podsistema in o okolju (Hočevar, 1994, str. 10). Informacijski podsistem obsega funkcijo obravnavanja podatkov o preteklosti (knjigovodstvo), funkcijo obravnavanja podatkov o prihodnosti (računovodsko predračunavanje), funkcijo nadziranja obravnavanja podatkov (računovodsko nadziranje) in funkcijo analiziranja podatkov (računovodsko analiziranje) (Turk, Kavčič, 1994, str. 16). Računovodstvo je osrednji del informacijskega sistema nekega poslovnega sistema, upravljalno računovodstvo se nanaša na računovodske informacije, ki povezujejo informacijski podsistem z upravljalnim podsistemom.

Zakaj je usklajevanje sploh potrebno? Usklajevanje je potrebno zaradi medsebojnih odvisnosti (s tujko interdependenc). Do teh odvisnosti prihaja, saj aktivnosti več mest odgovornosti medsebojno vplivajo druga na drugo. Potrebno je torej usklajevanje posameznih aktivnosti glede na nadrejeni cilj podjetja.

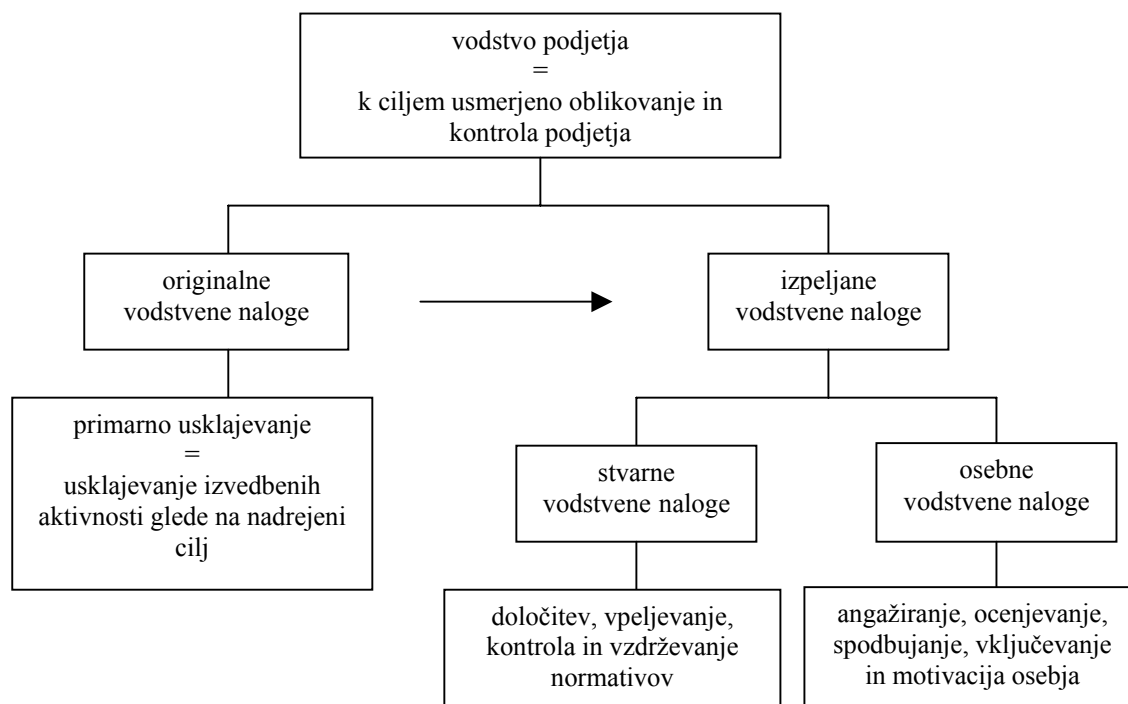
Glede na namen usklajevanja razlikujemo med primarnim in sekundarnim usklajevanjem.

Primarno usklajevanje kot originalna oz. specifična vodstvena naloga, je potrebna za usklajevanje medsebojno odvisnih delovnih procesov glede na nadrejeni cilj. Koncepti primarnega usklajevanja so splošna pravila, ki jih vodstvo v konkretnih primerih preoblikuje v

konkretne ukrepe, s ciljem usklajevanja medsebojno odvisnih aktivnosti. Osnovni načini usklajevanja so trije. Prvi je samousklajevanje, kar pomeni, da se nosilci posameznih delovnih nalog sami neposredno dogovarjajo o poteku aktivnosti. Drugi način je usklajevanje v skupinah. Tukaj gre za srečanja vodij posameznih oddelkov, ki se dogovorijo o poteku procesov. Tretji osnovni način pa je zunanje usklajevanje, kjer gre lahko za stvarno usklajevanje (norme vedenja in ravnanja ter omejene možnosti razpolaganja s sredstvi) ter osebno usklajevanje (izboljšanje stanja informiranosti in motiviranje). Oglejmo si na primeru, kaj bi lahko bil cilj primarnega usklajevanja. Podjetje, ki proizvaja montažne hiše, mora pri terminskem usklajevanju proizvodnje sestavnih delov take hiše upoštevati roke, do katerih morajo biti montaže hiš dokončane. Poleg tega mora podjetje pri proizvodnji paziti na to, da bodo geometrijsko različni sestavni deli posameznih proizvodnih oddelkov dovoljevali uporabnost celotnih proizvodov, torej hiš.

Odločitve vodstva glede primarnega usklajevanja določajo predmet **sekundarnega usklajevanja** oz. izpeljanega usklajevanja. Izpeljane naloge vodstva so lahko stvarne ali osebne. Pri stvarnih gre za določitev normativov oz. omejevanje uporabe inputov, procesov in outputov delovnih aktivnosti, pri osebnih pa gre za vplivanje na vedenje nosilcev izvedbenih nalog.

Slika 1: Vodstvene naloge



Vir: Friedl, 2001, str. 9.

1.2.2 Potreba po usklajevanju

Podjetja se morajo neprestano prilagajati spremembam v okolju. Potrebno je spreminjanje proizvodnih programov, tehnologije, vstopanje na nova tržišča, iskanje novih dobaviteljev... Vse

to je možno z razčlenjevanjem in decentraliziranjem vodstvenih odločitev, ki pa jih je potrebno usklajevati.

1.2.2.1 Razčlenjevanje vodstvenih odločitev

Kadar so v podjetju vodstvene odločitve centralizirane, odločitve sprejema ena oseba oz. en nivo odločanja. Govorimo pa lahko o razčlenjevanju odločitev. Razčlenjevanje pomeni zmanjševanje celovitosti in pomeni odločanje na podlagi manjših, delnih odločitev. Poznamo horizontalno razčlenjevanje oz. segmentiranje in pa vertikalno razčlenjevanje oz. strukturiranje. Pri segmentiranju gre za med seboj enakovredne odločitve, kot so na primer odločitve v zvezi z nabavo, proizvodnjo, prodajo ali pa za odločitve o zaporednih časovnih obdobjih. Pri strukturiranju gre za hierarhijo delnih odločitev, kjer nadrejena odločitev istočasno predstavlja okvir podrejenim odločitvam. Primer strukturiranja so kratkoročne, srednjeročne ter dolgoročne odločitve ali določanje ciljev in posledično določanje ukrepov za doseganje zastavljenih ciljev.

1.2.2.2 Decentralizacija vodstvenih odločitev

Pri decentralizaciji vodstvo podjetja pristojnosti za odločanje delegira na posamezna mesta odgovornosti v podjetju, ki se potem odločajo neodvisno drugo od drugega. Odločitev se ne sprejema več zgolj na eni ravni, temveč se jih prenaša navzdol po vodstveni hierarhiji. Poznamo popolno in delno decentralizacijo.

Z decentralizacijo tako nastane več mest odgovornosti. To so posamezne enote v podjetju, za katere so odgovorni poslovodje. Poznamo (Friedl, 2001, str. 223):

- Stroškovno mesto odgovornosti (angl.: Cost Center, Expense Center), za katerega je značilno, da se vložki merijo v denarnih enotah, izločki pa v nedenarnih.
- Dobičkovno mesto odgovornosti (angl.: Profit Center), katerega uspešnost se meri kot razlika med prihodki in odhodki.
- Naložbeno mesto odgovornosti (angl.: Investment Center), katerega uspešnost se meri z donosnostjo naložb.
- Prihodkovno mesto odgovornosti (angl.: Revenue Center), katerega uspešnost se meri z obsegom prodaje.
- Storitveno mesto odgovornosti (angl.: Service Center), kamor spadajo oddelki, ki opravljajo storitve za ostala mesta odgovornosti, zato se izločkov ne da meriti v denarnih enotah. Sem spada na primer računovodstvo.

Prednosti decentralizacije in razlogi za decentralizacijo so:

- Koriščenje informacijskih prednosti

Informacije, ki so potrebne za odločitve po posameznih mestih odgovornosti, nastajajo in se zbirajo kar po teh mestih samih (npr. možnosti na trgu, možnosti in omejitve pri proizvodnji, usposobljenost in angažiranost zaposlenih, sposobnosti in zanesljivost dobaviteljev...). Obdelava podatkov in prenos le-teh do najvišjega nivoja odločanja nikoli ne more biti popolna, poleg tega pa je časovno in stroškovno obremenilna. Osebe po posameznih mestih odgovornosti razpolagajo z boljšimi informacijami. Tako se potreba vodstva po informacijah zniža, saj so

informacije po posameznih mestih odgovornosti, kjer se samostojno odloča, lahko bolj specifične. Ni več potrebno, da bi vodstvo vedno imelo izčrpne informacije o vseh mestih odgovornosti.

- **Izboljšanje fleksibilnosti**

Zavlačevanje pri sprejemanju odločitev, ki nastane zaradi zbiranja in obdelave informacij, odpade. Posamezni oddelki lahko hitreje odreagirajo in se prilagodijo spremenjeni situaciji, bodisi znotraj podjetja ali v okolju.

- **Razbremenitev vodstva podjetja**

Operativne odločitve se sprejema v posameznih oddelkih oz. po posameznih mestih odgovornosti. Tako se vodstvo lahko bolj posveti strateškim odločitvam. Poleg tega decentralizacija pomeni časovno razbremenjeno centralno vodstvo.

- **Zmanjšanje celovitosti odločanja**

Pri decentraliziranem odločanju nosilci odločanja niso več soočeni s celovito nalogo odločanja, temveč zgolj z delom te naloge. So razbremenjeni, saj se odločajo na podlagi manjšega števila odločitvenih spremenljivk in njihovih medsebojnih povezav.

- **Povečajo se možnosti razvoja novih vodstvenih kadrov**

Nosilci odločanja po posameznih mestih odgovornosti in oddelkih se soočajo s pripravo in izvedbo odločanja. S tem so sčasoma pripravljene na sprejemanje večjih odgovornosti.

- **Večja motivacija po posameznih mestih odgovornosti**

Ker je odločanje delegirano na nosilce odločanja po posameznih mestih odgovornosti, lahko le ti sledijo svojim motivom, kar pozitivno vpliva na njihovo storilnost in uspešnost.

1.2.3 Vrste medsebojnih odvisnosti

Posledica razčlenjevanja in decentralizacije so medsebojne odvisnosti, ki so dveh vrst. Govorimo o stvarnih in osebnih medsebojnih odvisnostih.

1.2.3.1 Stvarne medsebojne odvisnosti

Pri stvarnih medsebojnih odvisnostih pride do medsebojnega nasprotnega vplivanja med odločitvami na različnih mestih odgovornosti. Pogosto v podjetjih posamezna mesta odgovornosti med seboj sodelujejo. Lahko gre za prenos proizvodov ali za prenos storitev med njimi ali pa gre za uporabo skupne opreme. Odločitve enega mesta odgovornosti in njihova realizacija so pod vplivom odločitev na drugem, prav tako samostojnem mestu odgovornosti. Stvarne medsebojne odvisnosti delimo na:

- **Procesne medsebojne odvisnosti**, do katerih pride vedno, ko je v podjetju prisotno notranje dobavno razmerje. Procesne medsebojne odvisnosti nastajajo med proizvodnjo in nabavo. Na eni strani lahko prepozna ali kakovostno neustrezna nabava vpliva na uspešnost proizvodnje, po drugi strani pa proizvodnja z odločitvami o planirani količini proizvedenih proizvodov vpliva na odločitve o naročanju materiala v nabavi in s tem tudi na ceno nabavljenega materiala, ki je ponavadi odvisna od količine naročenega materiala.

- **Medsebojno omejevanje**, do katerega pride, če si dve odločitvi, ki imata zastavljene enake cilje, medsebojno izmenično vplivata na prostor delovanja. Za realizacijo obeh odločitev je

potrebno sredstvo, ki je na razpolago le v omejenih količinah. O medsebojnem omejevanju govorimo, ko sta na določeni stopnji proizvodnje na enkrat v obdelavi proizvod A in proizvod B. Če so proizvodne zmogljivosti že dosegle mejo zmogljivosti, lahko obseg proizvodnje proizvoda A povečamo zgolj na račun zmanjšanja obsega proizvodnje proizvoda B.

- **Sinergije**, o katerih govorimo, če se pri proizvodnji zgoraj omenjenih proizvodov A in B uporablja isto surovino, katere cena je odvisna od količine. V tem primeru materialni stroški proizvoda A in s tem tudi stroški na enoto proizvoda A niso odvisni zgolj od proizvedene količine proizvoda A, temveč tudi od proizvedene količine proizvoda B.

1.2.3.2 Osebnostne medsebojne odvisnosti

Kadar odločitve niso zgolj razčlenjene, marveč tudi decentralizirane, lahko pride do osebnih medsebojnih odvisnosti. Med odločitvami dveh oseb obstajajo osebne medsebojne odvisnosti, če odločitveno vedenje ene osebe vpliva na odločitveno vedenje druge osebe. Pojav tovrstnih osebnih medsebojnih odvisnosti zahteva usklajevanje. Zakaj pride do osebnih medsebojnih odvisnosti?

- Pri decentralizaciji gre za delne odločitve, med katerimi prihaja do stvarnih medsebojnih odvisnosti. Primer zgoraj.
- Nosilci delnih odločitev po navadi sledijo lastnim ciljem, ki pa so lahko v nasprotju s cilji celotnega podjetja. Ti lastni cilji so lahko organizacijsko pogojeni (na primer: razvojnega oddelka ne zanimajo v prvi vrsti stroški, temveč inovativnost in uporabnost proizvoda, ki ga razvija) ali pa pogojeni z osebnimi preferencami (na primer minimalni delovni vložek).
- Sposobnosti nosilcev odločanja so pogosto omejene, bodisi zaradi pomanjkanja znanja, pomanjkanja osebnega zanimanja, v največji meri pa zaradi pomanjkanja informacij. Vsi nosilci odločanja ne razpolagajo s popolnimi informacijami.
- Informacije so v podjetju nesorazmerno porazdeljene, kar pomeni, da vodstvo podjetja ne razpolaga z enakimi informacijami kot vodje posameznih mest odgovornosti.
- Sposobnosti centralnih nosilcev odločanja za sprejemanje, shranjevanje, obdelavo in posredovanje informacij in podatkov so omejene, poleg tega pa prenos informacij povzroča stroške.

Zaradi informacijske nesorazmernosti in pa s stroški povezanega prenosa informacij se pogosto zgodi, da so lastni cilji doseženi na račun doseganja ciljev podjetja. Decentraliziranost odločanja v podjetju torej pogosto pripelje do tega, da vedenje nosilcev odločanja negativno vpliva na doseganje ciljev celotnega podjetja, bodisi zaradi ne dovolj dobrih odločitev, ali pa zaradi tega, ker nosilci odločanja določene informacije zadržijo in s tem manipulirajo z vodstvom.

1.2.4 Koncepti za usklajevanje odločitev

Namen usklajevanja odločitev na različnih hierarhičnih nivojih v podjetju je, da se doseže najvišji cilj podjetja kot celote. **Koncepti za usklajevanje so splošna pravila, ki se jih v praksi preoblikuje v konkretne ukrepe, z namenom usklajevanja medsebojno odvisnih odločitev** (Friedl, 2001, str. 229).

Za usklajevanje medsebojno odvisnih delnih odločitev je na razpolago več različnih konceptov. V nadaljevanju bomo obrazložili te koncepte na primeru decentralnega odločanja na drugem nivoju hierarhične lestvice, torej na nivoju vodij mest odgovornosti.

Poznamo tri osnovne načine usklajevanja. Pod pojmom **samousklajevanje** razumemo neposredno sodelovanje med nosilci odločanja. Ukrepi za usklajevanje pri samousklajevanju so ustanovitev komisij, odborov in kolegijev ter vzpostavitev komunikacijskih kanalov. O **skupinskem usklajevanju** govorimo takrat, kadar se odločitve sprejema v skupinah na podlagi določenih kriterijev in metod usklajevanja, vsak član te skupine pa se mora te odločitve v prihodnosti držati in jo izpeljevati v praksi. O **zunanjem usklajevanju** govorimo v primeru normativov, ki jih za usklajevanje odločitev drugi nivo hierarhične lestvice dobi določene od hierarhično najvišjega nivoja, torej od vodstva podjetja.

Slika 2: Načini in koncepti usklajevanja

Osnovni načini usklajevanja		Koncepti usklajevanja	
Zunanje usklajevanje	Stvarno usmerjeni koncepti usklajevanja	Eksplicitne vedenjske norme	<ul style="list-style-type: none"> • Programi delovanja • Plani
		Implicitne vedenjske norme	<ul style="list-style-type: none"> • Prenosne ali notranje cene in cilji • Predračun izločkov (output predračun)
		Razpolaganje s sredstvi	Predračun vložkov (input predračun)
	Osebno usmerjeni koncepti usklajevanja	Motivacija	<ul style="list-style-type: none"> • Vzpodbujevanje • Udeležba
		Izboljšanje stanja informiranosti	<ul style="list-style-type: none"> • Zagotavljanje informacij • Razvoj kadrov
Samousklajevanje (usklaževalni organi – komisije in združenja ter komunikacijski kanali)			
Skupinsko usklajevanje			

Vir: Friedl, 2001, str. 229.

Predmet stvarno usmerjenih konceptov usklajevanja odločitev so normativi, ki zadevajo inpute, procese ali outpute odločitev. S temi koncepti vodstvo podjetja z delegiranjem odločanja drugemu nivoju omeji prostor za delovanje in odločanje. Glede na predmet normativa ločimo:

- Eksplicitne vedenjske norme, kjer nosilci odločanja dobijo predpisane aktivnosti.
- Implicitne vedenjske norme, kjer so nosilcem odločanja predpisani cilji, ki jih morajo doseči.
- Omejevanje razpolaganja s sredstvi.

V kolikor so v procesih odločanja prisotne tudi osebne medsebojne odvisnosti, je potrebno stvarno usmerjene koncepte usklajevanja kombinirati z osebno usmerjenimi koncepti usklajevanja. Z njimi se poskuša nosilce odločanja motivirati k temu, da bi se čim bolj držali predpisanih normativov in povečali svojo storilnost. K tem ukrepom sodijo izobraževanje, nagrajevanje v primeru ravnanja v skladu z normativi, udeležba (sodelovanje decentralnih nosilcev odločanja z vodstvom pri določanju normativov) ter razpolaganje z informacijami, ki lahko vplivajo na vedenje prejemnikov informacij, torej nosilcev odločanja.

Na hitro si oglejmo osnovne značilnosti posameznih stvarno usmerjenih konceptov usklajevanja in njihove lastnosti. V nadaljevanju sledi podrobna obravnava posameznih konceptov.

Stvarno usmerjeni koncepti usklajevanja so programi delovanja, plani, predračuni in prenosne ali notranje cene ter cilji.

1.2.4.1 Programi delovanja

Programi delovanja so v naprej podana navodila, ki nosilcem odločanja povedo, kako se morajo v določenih situacijah odločati. Čeprav je natančno določeno, kako se je potrebno v določeni situaciji odločiti, vseeno govorimo o decentraliziranem odločanju. Primer programa delovanja je prioriteta lista za decentralizirano odločanje o tem, kako naj se razvrstijo različna naročila na enem stroju. Potrebno je opomniti, da je ta koncept usklajevanja možen zgolj v statičnem okolju. Lastnosti tega koncepta usklajevanja so:

- Izmenjava informacij je minimalna.
- Poraba časa je minimalna.
- Visoka usposobljenost sodelavcev ni zahtevana.
- Ta koncept je primeren zgolj za rutinske odločitve.
- Ni motivacijskega učinka.

1.2.4.2 Plani

Plan je osnutek, ki v naprej določa ukrepe, ki jih je potrebno izpeljati za doseganje ciljev. Plani, ki so predpisani posameznim mestom odgovornosti, so tako eksplicitne vedenjske norme. V nasprotju s programi delovanja, pri planih delovanje ni natančno določeno, tako da nosilec odločanja v trenutkih odločanja ostaja še nekaj samostojnosti, ki pa je omejena z eksplicitnimi vedenjskimi normami.

Lastnosti tega koncepta usklajevanja so:

- Plani so oblikovani za obdobja, zato so bolj fleksibilni od programov delovanja in se lahko nosilci odločanja zato hitreje prilagajajo spremembam znotraj podjetja in v okolju..
- Plani so primerni za usklajevanje tudi pri manj statičnem okolju.
- Prisoten je visok motivacijski učinek.
- Usklajevanje s pomočjo planov predpostavlja, da je delovanje za posamezno časovno obdobje poznano že v trenutku planiranja. Ta predpostavka pri visoki negotovosti sprememb v

okolju in reševanja problemov ni vedno izpolnjena (na primer projekt raziskovanja in razvoja). V takih situacijah se kot koncept usklajevanja bolje obnese predračun (angl.: budget).

1.2.4.3 Predračun

Najprej se dogovorimo, kako bomo prevajali angleška izraza budget in budgeting. Za izraz budget bomo uporabljali izraz predračun, ki ga velikokrat zasledimo v slovenski literaturi. Enako v literaturi za izraz predračunavanje (angl.: budgeting) lahko najdemo različne izraze, kot so vrednostno predračunavanje, budžetiranje, predračunsko, finančno ali letno načrtovanje (Hočevar, 1994, str. 159).

Pri predračunavanju gre za proces določanja, uveljavljanja, kontroliranja in prilagajanja planskih vrednosti (v nemškem jeziku Soll-Wert kot planirana vrednost in Ist-Wert kot dejanska vrednost), ki so za posamezno časovno obdobje določene posameznim mestom odgovornosti pri doseganju nadrejenih ciljev podjetja. Centralno vodstvo podjetja določi input ali output vrednosti, o ukrepih za doseganje teh vrednosti pa odločajo nosilci odločanja sami. Za nosilce odločanja predračun pomeni omejitve, znotraj katere sami določajo plane za doseganje ciljev. Pri predračunu gre za implicitne vedenjske norme (output predračun) ali pa za omejevanje možnosti razpolaganja s sredstvi (input predračun).

Lastnosti tega koncepta usklajevanja so:

- Potreba po informacijah je minimalna.
- Visoka motivacija za zaposlene (sami lahko določajo cilje in sami so odgovorni za njihovo prilagajanje spremembam v okolju).
- Ta koncept je uporaben tudi pri visoki negotovosti sprememb v okolju.

1.2.4.4 Notranje ali prenosne cene in cilji

Kot smo že pisali, v podjetjih posamezna mesta odgovornosti med seboj pogosto sodelujejo. Lahko gre za prenos proizvodov ali storitev med njimi ali pa gre za uporabo skupne opreme. Proizvodi in storitve, ki si jih mesta odgovornosti medsebojno dobavljajo, se vrednotijo na podlagi prenosnih ali notranjih cen (v nemškem jeziku Lenkpreise oz. Verrechnungspreise).

Lastnosti tega koncepta usklajevanja so:

- Potreba po informacijah je minimalna.
- Visoka motivacija za zaposlene (od centralnega vodstva je določena prenosna ali notranja cena, potem pa se vodstvo v odločitve po posameznih mestih odgovornosti ne vpleta več).
- Ta koncept je uporaben zgolj takrat, kadar je v podjetju prisotno prepletanje proizvodov in storitev med posameznimi mesti odgovornosti.
- Učinek usklajevanja je odvisen od določitve prenosne ali notranje cene, kar zna biti problematično.

1.3 Problematika kontrolinga

Kako bi definirali specifično problematiko kontrolinga? Gre za podporo vodstvu podjetja pri usklajevanju sprejemanja odločitev. Govorimo o dveh različnih skupinah ciljev kontrolinga:

- **Neposredni cilji kontrolinga**, kjer gre za rešitve problemov. Neposredni cilji kontrolinga se delijo v dve vrsti:
 - Oskrbovanje nosilcev odločanja z informacijami (informacijski cilj kontrolinga).
 - Izvrševanje konceptov usklajevanja odločitev (koordinacijski cilj kontrolinga).
- **Posredni cilji kontrolinga** so cilji podjetja, glede na katere se usklajujejo odločitve v podjetju. Lahko gre za ekonomske cilje podjetja (likvidnost, profitabilnost...) ali druge cilje podjetja, kar je še posebej pomembno pri neprofitnih organizacijah.

1.3.1 Cilji kontrolinga

1.3.1.1 Koordinacijski cilj kontrolinga

Pri koordinacijskem cilju gre za zagotavljanje usklajevanja vseh odločitev v podjetju s pomočjo uporabe konceptov za usklajevanje odločitev, kakor tudi za zagotavljanje usklajevanja učinkov teh odločitev.

Ko govorimo o odločitvah, ne govorimo zgolj o trenutku, ko je odločitev sprejeta, temveč o množici aktivnosti, ki so prisotne v procesu odločanja. Te aktivnosti so: ugotavljanje problematike, iskanje alternativ, njihovo vrednotenje, odločitev, izvrševanje te odločitve, kontrola, ali se v podjetju deluje v skladu s to odločitvijo, in zagotavljanje pogojev za delovanje v skladu z odločitvijo. Funkcija kontrolinga je usklajevanje vseh teh aktivnosti.

1.3.1.2 Informacijski cilj kontrolinga

Pri informacijskem cilju gre za zagotavljanje vseh informacij in orodij z namenom izboljšanja usklajevanja in kakovosti odločanja. Gre za usklajevanje med objektivno potrebo po informacijah (informacije, ki jih človek potrebuje za izvrševanje nalog), subjektivnim povpraševanjem po informacijah (od osebe, ki se odloča o neki stvari, je odvisno, na podlagi koliko različnih informacij se bo odločila) in dejansko ponudbo informacij (upoštevati moramo, da oskrba z informacijami predstavlja stroške).

Če želi imeti podjetje visoko kakovostne odločitve, mora postaviti kakovosten informacijski sistem. Drugi oddelki v podjetju, kot sta računovodstvo in trženje, priskrbijo informacije, naloga kontrolinga pa je, da iz vseh teh informacij izbere pravilne in jih obdelane pravočasno dostavi mestom odgovornosti v podjetju, ki jih potrebujejo.

1.3.2 Funkcionalna oblika kontrolinga

Na podlagi ciljev kontrolinga se določijo naloge kontrolinga. Naloga kontrolinga je izvrševanje konceptov usklajevanja odločanja in oskrbovanje nosilcev odločanja z informacijami. Za podporo konkretnim odločitvam vse te naloge lahko razdelimo v sklop oblikovanja sistema in sklop podpore tega sistema.

1.3.2.1 Naloge oblikovanja sistema

Naloge oblikovanja sistema se ne nanašajo na konkretno odločitev, temveč na odločitve, ki jih bodo različni nivoji odločanja sprejemali v prihodnosti. Za sprejemanje teh odločitev se oblikuje sisteme usklajevanja, ki so sestavljeni iz skupka metod, modelov, tehničnih pripomočkov (hardware, software), procesov in nosilcev teh procesov pri uporabi enega izmed konceptov usklajevanja.

K nalogam oblikovanja sistema spadajo:

- Ugotavljanje stvarnih in osebnih medsebojnih odvisnosti v podjetju.
- Izbor in kombiniranje različnih konceptov usklajevanja.
- Dokončno oblikovanje izbranega oz. izbranih konceptov usklajevanja.
- Oblikovanje, izvrševanje, nadzorovanje ter prilagajanje informacijskega sistema.

Informacijski sistemi obsegajo procese zbiranja, shranjevanja, vrednotenja in posredovanja informacij. Nadalje obsegajo nosilce zgoraj omenjenih procesov in obratna sredstva, instrumente ter modele za rutinsko pripravljanje informacij, metod in modelov za vodstvo podjetja (Friedl, 2001, str. 234).

Naloge oblikovanja sistema kontroling opravlja s **planiranjem in nadziranjem** (nemško Systemplanung und Systemsteuerung) sistema usklajevanja in informacijskega sistema ter s **projektnim managementom**. Na procese planiranja in nadzorovanja sistemov usklajevanja in informacijskih sistemov je potrebno gledati kot na projekt. Torej je potrebno planiranje in nadzorovanje sistemov usklajevanja in informacijskih sistemov tudi planirati in nadzirati.

1.3.2.2 Naloge za podporo sistema

Naloge za podporo sistema se nanašajo na konkretno odločitev. Pojavijo se predvsem pri inovativnih odločitvah, prisotne pa so tudi pri rutinskih odločitvah, če so motilni dejavniki pogosti.

K nalogam za podporo sistema spadata management procesov usklajevanja in oskrba z informacijami, specifičnimi za problematiko (pokrivanje potreb po informacijah, ki presegajo dano ponudbo informacij obstoječega informacijskega sistema).

Delne naloge za podporo sistema so:

- Analiza potreb po informacijah, specifičnih za problematiko.
- Priprava in posredovanje informacij za zadovoljevanje teh potreb.
- Svetovanje vodstvu.

1.3.3 Instrumentalna oblika kontrolinga

Kontroling orodja so metode in modeli, ki podpirajo kontroling pri doseganju ciljev. Ta orodja delimo glede na uporabnika v dve skupini:

- Kontroling orodja, ki jih kontroling pripravi vodstvu podjetja. Gre za proces oblikovanja teh orodij in proces svetovanja za njihovo uporabo.
- Kontroling orodja, ki jih kontroling sam uporablja za podporo lastnim nalogam.

Slika 3: Pregled nalog kontrolinga

Odločitvena povezava Cilj kontrolinga	Naloge oblikovanja sistema	Naloge za podporo sistema
Naloge usklajevanja	<ul style="list-style-type: none"> • Ugotavljanje in ocena stvarnih in osebnih medsebojnih odvisnosti. • Izbor koncepta usklajevanja. • Planiranje in nadziranje sistema usklajevanja. • Projektni management. 	Management procesov usklajevanja
Naloge oskrbovanja z informacijami	<ul style="list-style-type: none"> • Primerjava med potrebo po informacijah, povpraševanjem po njih in njihovo ponudbo. • Vzpostavitev informacijskega sistema. • Projektni management. 	Oskrbovanje z informacijami, specifičnimi za problematiko

Vir: Friedl, 2001, str. 237.

2 KONTROLING IN RAZLIČNI KONCEPTI USKLAJEVANJA

2.1 Usklajevanje s plani

2.1.1 Planiranje in nadziranje

2.1.1.1 Pojem planiranja

Plan je osnutek neke odločitve, s pomočjo katerega se v naprej določi ukrepe za doseganje zastavljenih ciljev (Friedl, 2001, str. 238). Osnutek vsebuje cilje, pogoje, problematiko, ukrepe, zmogljivosti, zaloge, vire, časovne termine in osebe, ki sodelujejo pri izpolnjevanju planov.

Plane označujejo 3 lastnosti. Prva lastnost je, da je plan **osnutek odločitve**. Osnutek odločitve zato, ker so plani rezultat planiranja, pri katerem so odločitve pripravljene in sprejete, vendar pa ne realizirane. Druga lastnost planov je ta, da gre za **odločitve o ukrepih**. Pri planu torej ne gre zgolj za cilje, ki so zastavljeni, temveč tudi za ukrepe, kako se bo te zastavljene cilje doseglo. Pri tem gre lahko za bolj ali manj natančno izdelane ukrepe. To so **ukrepi za reševanje pričakovanih problemov**. To je tretja lastnost planov. Plane se namreč oblikuje na začetku obdobja, za katerega veljajo in vsebujejo ukrepe za reševanje problemov, ki se jih pričakuje za to obdobje.

Predmet planiranja in nadziranja je izdelava, kontrola in prilagajanje planov. Gre za organiziran proces predelave podatkov in informacij z namenom oblikovanja planov, kakor tudi za proces poseganja v realizacijo teh planov.

Lastnosti planiranja so:

- Usmerjenost v prihodnost

Planiranje se ne ukvarja s problemi iz preteklosti, ampak s tistimi, ki bodo nastopili v prihodnosti.

- Oblikovanje

Pri planiranju ne gre samo za prognozo, temveč gre za konkretne probleme, ki bodo nastali in za katere je potrebno poiskati rešitve.

- Racionalnost

Planiranje je zavestno mišljenje, je metodičen in sistematičen postopek. Je racionalno, ker človek postopa zavestno in usmerjeno k ciljem.

- Procesni fenomen

Posamezne faze in procesi so pogosto ponovljeni.

- Informacijski karakter

Informacije je potrebno zbrati, predelati, shraniti in prenesti.

Iz lastnosti planiranja izhajajo funkcije planiranja. Te so zagotavljanje uspešnosti, prepoznavanje tveganj in njihovih oblik, zviševanje fleksibilnosti in zmanjševanje celovitosti. Da bi planiranje

res opravljal svoje funkcije, je potrebno dobro poznati faze procesa planiranja. V procesu planiranja se ne sme izpustiti nobene od spodaj naštetih faz:

- **Oblikovanje ciljev**, kjer gre za:
 - Ugotavljanje ciljev (kaj se v podjetju zasleduje).
 - Natančno določanje ciljev (enote mere, maksimum, minimum...).
 - Strukturiranost ciljev (nadrejeni cilj, kratkoročni cilj...).
 - Preverjanje uresničljivosti ciljev.
 - Izbira ciljev.
- **Ugotavljanje problemov**, ki poteka po naslednjem vrstnem redu:
 - Analiza stanja (kaj se je do sedaj zgodilo, torej preteklost).
 - Prognoza stanja (kaj se bo zgodilo; npr. ali bo potreba po količini surovin narasla ...).
 - Ugotavljanje »problemske luknje«. Gre za razliko med pričakovanim razvojem in zaželenim stanjem glede na zastavljene cilje.
 - Ugotavljanje problemov.
 - Strukturiranost problemov (kaj lahko počaka in česa se moramo lotiti takoj).
- **Iskanje alternativ**. Gre za kreativen proces, kjer je potrebno najprej poiskati posamezne ideje, preveriti njihovo uresničljivost, delovanje, potem pa jih pretvoriti v alternative (ali bomo začeli določene polproizvode proizvajati sami ali pa bomo našli novega dobavitelja).
- **Prognoze**, kjer gre za napoved sestavnih delov alternativ, ki smo jih določili. Potrebno je napraviti:
 - prognozo stanja (kakšno je stanje gospodarstva danes)
 - prognozo delovanja (kaj se bo zgodilo).
- **Ovrednotenje in odločitev** v zvezi s planiranjem.

Vendar pa ni kontrolinga samo s planiranjem in brez nadziranja. Zato si poglejmo še pojem nadziranja.

2.1.1.2 Pojem nadziranja

Lastnosti nadziranja so enake kot lastnosti planiranja z razliko, da je nadziranje usmerjeno v sedanost. Pri nadziranju ugotavljamo sedanje probleme in se odločamo o ukrepih za reševanje teh problemov.

Nadziranje je k ciljem usmerjeno poseganje v proces realizacije odločitev. Gre za ukrepe izboljšanja, konkretiziranja ali pa spreminjanja predpisanega plana. Pri nadziranju gre tudi za skrb, nadzor in zagotavljanje, da se določen plan realizira (Friedl, 2001a, str. 26).

Faze procesa nadziranja so uveljavljanje planov, njihova kontrola in zagotavljanje realizacije teh planov. Poglejmo, kaj se dogaja v posameznih fazah:

- Uveljavitev planov

V tej fazi je potrebno zaposlene informirati o planih, jih ustrezno usposobiti, motivirati, da bodo tudi oni sprejeli te plane in delovali v smeri njihove realizacije.

- Kontrola planov in analiza vzrokov odstopanj

Gre za primerjavo doseženih velikosti s primerjalnimi velikostmi. Če se ugotovijo odstopanja med obema vrstama velikosti, je potrebno napraviti analizo vzrokov teh odstopanj. Poznamo različne vrste kontrole. Po eni delitvi govorimo o končni kontroli in sproti kontroli. Pri **končni kontroli** primerjamo dejansko stanje s planiranim stanjem. Ta kontrola pravzaprav ni smiselna, kajti samega procesa dogajanja ne moremo spremeniti. Vzemimo primer transportnega podjetja in si predstavljajmo, da bi opravljali zgolj končno kontrolo. Preverili bi torej, ali je naš tovornjak s pošiljko, ki bi morala priti pravočasno v roke naročniku, na cilju ali ne. V primeru uporabe končne kontrole, transportno podjetje ne more reagirati, če ugotovi, da tovornjak ni prišel točno na cilj. Pri **sproti kontroli** pa preverjamo planirano stanje s sprotimi stanji. Razložimo tudi sprotno kontrolo na zgornjem primeru. Sproti preverjamo, ali je naš tovornjak na pravi poti in ali je v skladu s časovnim planom. V kolikor bi nam sprotna kontrola pokazala, da bo tovornjak najverjetneje prepozno prišel na cilj, bi imeli še vedno dovolj časa za reagiranje.

Ločimo različne delne naloge kontrole:

- Ugotovitev in določitev velikosti, ki jih bomo kontrolirali (npr. kontrola stroškov).
- Določitev primerjalnih velikosti.
- Ugotavljanje odstopanj na podlagi primerjave med planiranimi in dejanskimi vrednostmi.
- Analiza teh odstopanj (zakaj je do odstopanj prišlo).
- Zagotavljanje realizacije in nadaljevanje izvajanja planov

Na podlagi ugotovljenih vzrokov za odstopanja sledi prilagoditev planov in nadaljevanje z izvajanjem planov.

2.1.2 Hierarhija planiranja in nadziranja v podjetju

Nekateri plani so nadrejeni drugim, kar pomeni, da določajo meje podrejenim planom. Govorimo o treh različnih nivojih hierarhije planiranja, o strateškem, taktičnem in operativnem planiranju (Küpper, 2001, str. 64).

Strateško planiranje je najvišja stopnja planiranja. Razčistimo najprej, kaj je to strategija. Strategija je pot za doseganje nečesa. Gre za generalno smer, kako lahko podjetje izkoristi svoje prednosti in v največji možni meri zmanjša svoje šibkosti ter se pri tem sooči s priložnostmi in tveganji, ki prihajajo iz okolja, v katerem deluje. Iz strategij izhajajo strateški ukrepi za doseganje ciljev podjetja.

Pri strateškem planiranju gre za dolgoročno planiranje (od 5 do 10 let) na ravni celotnega podjetja. Gre za razvoj proizvodov, izgradnjo trga in oblikovanje vodstvenega kadra. Predmet planiranja so proizvodne in tržne strategije za različna mesta odgovornosti v podjetju, nakup

zemljišč, odločitve o sedežu podjetja, postavitve vodstva, rast in razvoj podjetja. Pri tem planiranju, ki ne gre v potankosti, se govori o kakovostnih velikostih, kot so kakovost raziskovanja in razvoja, kakovost vodstva in zaposlenih, kakovost proizvodov in relativne konkurenčne prednosti na trgu.

Taktično planiranje je srednjeročno planiranje (od 1 do 5 let). Gre za pretvorbo strateških alternativ v programsko, kapacitetno in finančno planiranje. Taktično planiranje je usmerjeno na posamezna mesta odgovornosti v podjetju. Cilji planiranja so zastavljeni za več obdobj in so količinsko oblikovani. Gre za proizvodne programe, investicijske projekte, strukturo financiranja in zaposlovanje. Ker so plani pri taktičnem planiranju količinsko oblikovani, je potrebno upoštevati tudi medsebojne odvisnosti med posameznimi mesti odgovornosti v podjetju.

Najnižja stopnja planiranja je **operativno planiranje**. Gre za planiranje posameznih procesov. To je kratkoročno planiranje (do 1 leta). Cilj je doseganje dobička za obdobje, za katero se je operativno planiralo, in ohranjanje likvidnosti. Gre za planiranje poteka procesov proizvodnje, planiranje količin naročil, planiranje potreb po zaposlenih, usklajevanje zmogljivosti ... Pri operativnem planiranju gre za usmerjenost v izpeljavo procesov, zato je planiranje zelo natančno in popolno. Gre za količinsko plat planiranja in za konkretno izpeljavo strateških in taktičnih planov.

2.1.3 Plan kot koncept usklajevanja

Kontroling uporablja planiranje za usklajevanje razčlenjenih in decentraliziranih odločitev.

Pri **centralnem planiranju** prispevajo plani k usklajevanju razčlenjenih odločitev centralnega vodstva, kakor tudi k usklajevanju decentralnih odločitev vodij različnih mest odgovornosti. V okviru planiranja pride do medsebojnega usklajevanja razčlenjenih odločitev centralnega vodstva. Plani tako vsebujejo k ciljem usmerjeno usklajenost ukrepov, ki jih je v planskem obdobju potrebno realizirati po posameznih mestih odgovornosti. Ti ukrepi v planih niso natančno določeni.

Pri **decentralnem planiranju** plane oblikujejo vodje posameznih mest odgovornosti. Tako se usklajevanje odločanja vrši preko usklajevanja decentralnih odločitev o ukrepih posameznih vodij mest odgovornosti ter preko omejevanja prostora delovanja le-tem.

Predpogoj, da plani res delujejo usklajevalno, je usklajevanje odločanja o ukrepih med samim procesom planiranja. To usklajevanje lahko poteka preko dveh različnih načinov planiranja. Govorimo o sekvenčnem, zaporednem planiranju in o paralelnem, vzporednem planiranju. Pri **zaporednem planiranju** se delnim planom določi prioritete. V nadaljevanju so potem ti delni plani izdelani glede na zaporedje prioritet, ki smo jih določili. Tako je vsebina enega delnega plana istočasno omejitev za delni plan, ki je izdelan v nadaljevanju in kateremu smo pripisali nižjo prioriteto. Za primer zaporednega planiranja lahko vzamemo planiranje procesa nastajanja dodane vrednosti. Najprej se izdelata plan prodaje. Na podlagi tega se planira program

produkcije, ki pa je zopet izhodiščna točka za planiranje nabave. Tak način planiranja ustreza, kadar so odločitve v posameznih planih le enostransko odvisne druga od druge. Če so prisotne obojestranske odvisnosti med odločitvami v različnih delnih planih, je potrebno uporabiti **vzporedno planiranje**. Pri vzporednem planiranju se delne plane izdelava neodvisno drug od drugega, potem pa se jih uskladi in strne v nek skupen plan.

2.1.4 Naloge kontrolinga pri usklajevanju s plani

Odločitve o ukrepih, ki smo jih sprejeli v posameznih delnih planih, je potrebno med seboj uskladiti. Obstaja več vrst usklajevanja (Friedl, 2001, str. 243):

- **Formalno usklajevanje**

Cilj formalnega usklajevanja je, da se odločitve sprejema po enotnih kriterijih. S tem usklajevanjem je omogočeno, da se rezultate enega plana uporabi kot osnova za plane, ki sledijo oz. da se delne plane lahko vgradi v skupen plan.

- **Časovno usklajevanje**

S tem usklajevanjem se določi, kdaj naj bi prišlo do usklajevanja delnih odločitev. Recimo, da smo delnemu planu A (plan nabave) pripisali manjšo prioriteto kot delnemu planu B (plan proizvodnje). Zdaj je potrebno s časovnim usklajevanjem poskrbeti, da bo delni plan B izdelan pred delnim planom A.

- **Vsebinsko usklajevanje**

S formalnim in časovnim usklajevanjem se ustvarijo pogoji za vsebinsko usklajevanje. S pomočjo tega usklajevanja naj bi bilo zagotovljeno, da se pri zaporednem planiranju upošteva rezultate predhodnega planiranja. Primer: če se plana prodaje ne more realizirati zaradi ozkega grla v proizvodnih zmogljivostih, je potrebno plan prodaje prilagoditi. Pri vzporednem planiranju se vsebinsko usklajevanje kaže v združevanju delnih planov v procesu priprave skupnega plana.

Naslednja naloga kontrolinga pri koordinaciji s pomočjo planov je naloga oblikovanja sistemov. Gre za oblikovanje sistemov planiranja in nadziranja, kamor spada tudi oblikovanje informacijskega sistema, ter za projektni management, kjer gre za planiranje in nadziranje procesov, ki potekajo v podjetju.

2.2 Usklajevanje s predračunom

2.2.1 Pojem predračuna

Predračun so pisno določene denarne planske vrednosti, ki so predpisane posameznim mestom odgovornosti pri uresničevanju njihovih planov. Če primerjamo plan in predračun, opazimo, da sta oba usmerjena v prihodnost. Pri planu gre za določanje ukrepov, torej različnih spremenljivk in alternativ delovanja, pri predračunu pa gre za določanje rezultatov, ki jih morajo posamezna mesta odgovornosti doseči. Vodje posameznih mest odgovornosti imajo pri doseganju teh predpisanih rezultatov proste roke.

Razlikujemo predračune glede na vrsto normativov in glede na fleksibilnost. Po vrsti normativov ločimo **input normative** (predračun stroškov, predračun izdatkov, predračun investicijskih sredstev), kjer gre za določanje vložkov, ki jih ima posamezno mesto odgovornosti na razpolago, ter **output normative** (predračun prometa), kjer gre za določitve v zvezi z izložki, ki jih mora posamezno mesto odgovornosti doseči. Po fleksibilnosti ločimo **togi predračun**, ki se ga določi in potem nič več spreminja, in **fleksibilni predračun**, katerega se v primeru sprememb lahko spreminja. V podjetju so predračuni vložkov in predračuni izložkov prisotni istočasno, medtem ko gre lahko istočasno zgolj za eno vrsto predračuna glede na fleksibilnost.

Predračune se oblikuje pred začetkom obdobja in se jih preverja ter prilagaja med in po obdobju, za katerega so bili izdelani. Govorimo o procesu oblikovanja, izvrševanja, kontrole in prilagajanja predračunov. To je predračunavanje.

Predračuni lahko nastopijo na vseh nivojih vodstvene hierarhije. Predračun na operativnem nivoju vodstvene hierarhije se imenuje celosten predračun (angl.: Master Budget). Je povzetek planov operativnega nivoja, torej gre za vrednostno izraženi plan celotnega podjetja. Celosten predračun tako opredeli odnose med posameznimi oddelki v podjetju in njihovimi aktivnostmi ter poveže in združi predračune posameznih oddelkov v neko smiselno celoto. Celosten predračun je sestavljen iz številnih posebnih predračunov, ki se jih lahko razvrsti v tri osnovne skupine (Hočevar, 1994, str. 161-162):

- **Predračun poslovanja** (angl.: operating budget) kaže planirano proizvodnjo za naslednje leto, vključno s prihodki, odhodki, spremembami v zalogah in v drugih postavkah čistih gibljivih sredstev.
- **Predračun denarnih tokov** (angl.: cash budget) kaže predvidene vire (prilive) in uporabo denarja (odlive) v enem letu.
- **Predračun naložb** (angl.: capital expenditure budget) kaže planirane spremembe stalnih sredstev.

2.2.2 Proces izdelave predračuna

Po kriteriju **časa prilagajanja** razlikujemo med obdobjnim (periodnim) predračunavanjem in tekočim (nem.: rollende Budgetierung) predračunavanjem.

Obdobjni predračun je izdelan ponavadi za eno specifično obdobje (praviloma za eno leto), in sicer pred začetkom tega obdobja. Predračun je izdelan za vsak mesec posebej. Stopnja negotovosti je visoka. Problemi nastanejo, ko se situacije v podjetju in pa v okolju spreminjajo. Tipičen primer je letni predračun ZDA leta 2001, ko zaradi terorističnega napada naenkrat ni več veljal in je bilo potrebno vanj korenito poseči.

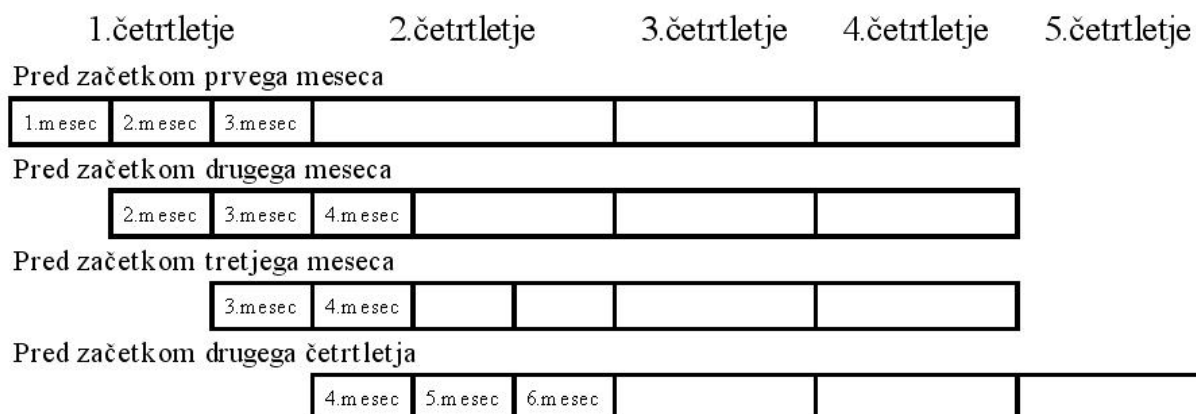
Slika 4: Obdobno predračunavanje

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	----	----

Vir: Friedl, 2001, str. 249.

Tekoči predračun je sestavljen iz mesečnih predračunov, npr. za prve tri mesece za predračunsko obdobje in iz četrtletnih predračunov, npr. za drugo, tretje in četrto četrtletje predračunskega obdobja. To pomeni, da je pripravljen za vsake tri mesece, vendar za celo leto vnaprej. Po preteku meseca t_m je na podlagi naslednjega četrtletnega predračuna izdelan predračun za mesec t_{m+4} . Med četrtletjem t_q se izdelata predračuna za naslednje četrtletje t_{q+5} , tako da so v vsakem trenutku izdelani trije mesečni in štirje četrtletni predračuni. Prednost tekočih predračunov je v tem, da se mesečne predračune neposredno pred njihovo realizacijo na podlagi aktualnih informacij preveri in se jih lahko prilagodi novi situaciji. Torej so tekoči predračuni aktualni in dolgoročno usmerjeni. Za primer predračuna ZDA lahko rečemo, da bi v primeru tekočega predračuna ZDA za oktober že lahko napravile novi predračun.

Slika 5: Tekoče predračunavanje



Vir: Friedl, 2001, str. 249.

Po kriteriju **smeri načrtovanja** ločimo predračunavanje od zgoraj navzdol (angl.: Top-down), predračunavanje od spodaj navzgor (angl.: Bottom-up) in obojesmerno predračunavanje (nem.: Gegenstromverfahung).

Ti postopki se razlikujejo glede na udeležbo vodij mest odgovornosti pri izdelavi predračunov. Preden si ogledamo, kako je z udeležbo vodij mest odgovornosti pri posameznih načinih predračunavanja, si pogledajmo prednosti udeležbe. Prva prednost je v tem, da pride z vključevanjem informacij, ki jih imajo vodje mest odgovornosti, do izravnave informacijskih nesorazmernosti in s tem do izboljšanja kvalitete predračuna. Na primer: prodaja ima več informacij o kupcih kot management. Druga prednost udeležbe je v tem, da ima udeležba

pozitiven vpliv na sprejetost predračuna, saj so vodje mest odgovornosti sami sodelovali pri izdelavi predračunov. S tem je tudi motiviranost posameznih vodij mest odgovornosti, da se držijo predračunov, višja.

Seveda pa obstajajo tudi pomanjkljivosti udeležbe vodij mest odgovornosti pri izdelavi predračunov. Ena izmed njih je tako imenovano plansko mrtvilo (angl.: »Budgetary Slack«). Gre za to, da so predračuni zastavljeni bodisi pod dejanskimi ciljnimi vrednostmi ali pa nad dejansko potrebnimi sredstvi. Tako vodje posameznih mest odgovornosti v predračune vgradijo določene rezerve, da bi predračune lažje dosegli.

Pri **predračunavanju od zgoraj navzdol** (tudi retrogradno predračunavanje) izdelava predračune vodstvo podjetja in posamezni vodje mest odgovornosti pri izdelavi ne sodelujejo. Prednost takega predračunavanja je, da so ti predračuni usklajeni z nadrejenimi plani. Slabost pa je, da je pri tem načinu motivacija vodij mest odgovornosti nizka.

Pri **predračunavanju od spodaj navzgor** (tudi progresivno predračunavanje) izdelajo predračune vodje mest odgovornosti, vodstvo podjetja pa posamezne predračune strne in med seboj združi. V podjetju z večimi nivoji hierarhije, torej večimi nivoji odločanja, pride do večstopenjskega procesa izdelave predračuna. Osnutke predračuna posameznega oddelka strne in medsebojno poveže nadrejeni nivo odločanja, ki pa te predračune zopet preda še višjem nivoju odločanja, tako dolgo, da predračuni dosežejo vodstvo podjetja. Tak postopek predračunavanja pozitivno vpliva na motivacijo vodij posameznih mest odgovornosti. Je pa povezano s slabostjo, da ti predračuni vsebujejo planska mrtvila (angl.: »Budgetary Slacks«), ki ogrožajo doseganje nadrejenih planov.

Postopek, ki združuje prednosti obeh do sedaj razloženih postopkov predračunavanja je **obojesmerno predračunavanje**. Po tem postopku so od vodstva podjetja v naprej podane določene smernice za izdelavo predračunov. Na podlagi tega vodje mest odgovornosti izdelajo osnutke predračunov, katere preveri vodstvo podjetja. V pogajanjih med vodstvom podjetja in vodji mest odgovornosti pride do usklajevanja predračunov. Po tej metodi vsebuje proces izdelave celostnega predračuna naslednje faze:

- **Splošna navodila za pripravljanje predračunov** so nekakšne smernice za izdelavo predračuna. Gre za osnovne izjave nadrejenega plana, ki so dane od vodstva podjetja in se jih morajo vodje posameznih mest odgovornosti držati in jih upoštevati.
- Na podlagi splošnih navodil za pripravljanje predračunov se po posameznih mestih odgovornosti izdelajo **osnutki predračunov**. V te namene so po posameznih mestih odgovornosti izdelani plani, na podlagi katerih se izdelajo osnutki predračunov.
- S pomočjo **pogajanj** naj bi se izognili planskim mrtvilom. Gre za dogovarjanja o končni vsebini predračunov. Stremi se k predračunom, ki so neke vrste izziv za podjetje, pa še kljub temu veljajo za dosegljive. Vodje posameznih mest odgovornosti pripravijo tako »optimistične« predračune, z visokimi in težko dosegljivimi cilji, kakor tudi »pesimistične« predračune, z nizkimi in lahko dosegljivimi cilji.

- Sledi **usklajevanje in pregledovanje predračunov**. Predračune se združi v celosten predračun (angl.: Master Budget), se o njem glasuje in se ga primerja s cilji, ki jih podjetje zasleduje. Če se pri usklajevanju ugotovi pomanjkljivosti ali odstopanja od zastavljenih ciljev, se predračune naslovi nazaj posameznim vodjem mest odgovornosti.
- **Odobritev predračuna** opravi centralno vodstvo podjetja. Po odobritvi se predračune posreduje vodjem mest odgovornosti. S tem se vodjem mest odgovornosti prenese pristojnosti odločanja o tem, kako se bo doseglo plane znotraj posameznih predračunov.

2.2.3 Postopek izdelave predračuna

Za izdelavo različnih predračunov celostnega predračuna je predlaganih več postopkov. V nadaljevanju bom predstavila nekaj postopkov predračunavanja za predračune po različnih mestih odgovornosti in za predračune investicij.

2.2.3.1 Izdelava predračuna za prihodkovno mesto odgovornosti

Postopek izdelave celostnega predračuna se prične z izdelavami predračunov prodaje po posameznih prihodkovnih mestih odgovornosti. S predračuni prodaje se trdno določi pričakovane izkupičke za planirano prodajno politiko. Pri planu, ki je osnova za predračun prodaje, gre lahko za planirano prodajno politiko (prodajna politika definira proizvode, cene in iz tega izhajajoče izkupičke) ali pa za planirane cilje podjetja. Če se izhaja iz planirane prodajne politike, tvorijo osnovo za izdelavo osnutkov predračunov predvideni izkupički te prodajne politike. Če se po usklajevanju, ki ga opravi vodstvo podjetja, osnutke predračunov vrne nazaj vodjem prihodkovnih mest odgovornosti, je prodajna politika potrebna prilagoditve. Kadar so osnova za izdelavo predračuna prodaje planirani cilji podjetja, dobijo prihodkovna mesta odgovornosti od vodstva podjetja predpisane izkupičke, ki omogočajo doseganje zasledovanih ciljev podjetja (planski izkupički). Te izkupičke se primerja s predvidenimi izkupički. Pri odklonih med planskimi in predvidenimi izkupički se v prihodkovnih mestih odgovornosti sproži planiranje za usklajevanje in prilagajanje prodajne politike. Vodstvo prodajnega področja mora oblikovati tako prodajno politiko, ki bo vodila k predpisanim izkupičkom.

2.2.3.2 Izdelava predračuna za stroškovno mesto odgovornosti

K predračunom poslovanja spadata predračun proizvodnje in predračun nabave. Vrednosti predračuna proizvodnje so stroški izdelave, vrednosti predračuna nabave pa stroški materiala.

2.2.3.3 Izdelava predračuna za storitveno mesto odgovornosti

K predračunom storitvenih mest odgovornosti spadajo predračun uprave, predračun prodajnega oddelka in predračun raziskav in razvoja. Izdelovanje predračunov za storitvena mesta odgovornosti je povezano z vrsto problemov, ki so:

- Ne obstaja jasna povezava med programom proizvodnje in programom prodaje na eni strani ter zaposlovanjem po storitvenih mestih odgovornosti na drugi strani. Tako se zaposlenost v

posameznem oddelku z zmanjšanjem obsega proizvodnje oz. prodaje ne zniža, ampak se zniža šele s sistematičnim zniževanjem števila zaposlenih, do česar pride zaradi zniževanja povpraševanja.

- Ne obstaja jasna povezava med zaposlovanjem na storitvenih mestih odgovornosti in porabo sredstev. Ne moremo oceniti, kako visoki so stroški ene prodaje. Pri proizvodnji lahko določimo minimalni čas, ki je potreben, da se določen proizvod proizvede in s tem lahko določimo stroške proizvodnje. Ne moremo pa oceniti časa dela enega prodajalca. Na čas, ki je potreben za izvedbo prodaje, vpliva namreč več dejavnikov, ki jih v večini lahko pripišemo strankam.
- Delovni vložek se po posameznih storitvenih mestih odgovornosti težko oceni, saj se postopki ne ponavljajo vedno v isti obliki (npr. oddelek za raziskave in razvoj, ki opravlja postopek testiranja zdravil).

Zaradi tega se za izdelavo predračunov za storitvena mesta odgovornosti priporoča metodo ocenjevanja po predvidevanjih oz. metodo nadaljevanja. Osnova ocenjevanja z nadaljevanjem so dosedanja stroški oz. poraba mest odgovornosti, kjer gre lahko za dejansko vrednost prejšnjega obdobja, povprečno dejansko vrednost prejšnjih obdobj ali plansko vrednost prejšnjega obdobja. Te vrednosti se popravi glede na cenovna zviševanja..

2.2.3.4 Izdelava predračuna investicij

Za izdelavo predračuna investicij se po posameznih mestih odgovornosti izdelajo zahteve za investicijska sredstva. Pri oblikovanju teh zahtev se uporabijo vse informacije, ki so na voljo v zvezi s tem. Gre za informacije o tekočih izdatkih, tekočih prejemkih, likvidnosti investicij, potrebe po kapitalu ... Centralno vodstvo podjetja izmed zahtev za investicijska sredstva glede na finančna sredstva, ki so na razpolago, izbere tisto zahtevo ali tiste zahteve, ki bodo optimirale cilje celotnega podjetja.

2.2.4 Postopek nadziranja predračuna

Nadziranje predračuna poteka v treh fazah, in sicer faza izvrševanja predračuna, faza kontrole predračuna in faza prilagajanja predračuna.

Pobljže si oglejmo kontrolo predračuna. Gre za proces obdelave informacij, ki služijo ugotavljanju, in analizi odstopanj od predračuna. Faza kontrole predračuna ima več funkcij. Te so:

- Podpora pri odločanju

S kontrolo predračuna mesta odgovornosti pridobijo informacije o vzrokih odstopanj in s tem podporo za prilagoditev oz. spremembo v odločanju. V prvi fazi torej ne gre za spremembo in prilagajanje predračuna, ampak za spremembo odločanja po mestih odgovornosti.

- Vplivanje na vedenje

Kontrola z namenom vplivanja na vedenje je potrebno izvesti takrat, kadar med vodstvom podjetja in pa vodji mest odgovornosti v podjetju obstajajo ciljna nesoglasja. Pomeni, da centralno vodstvo podjetja zaradi informacijskih nesorazmernosti ni sposobno preučiti in oceniti

odločitev, ki so jih sprejeli vodje posameznih mest odgovornosti v podjetju. Informacije o odstopanju od zastavljenih ciljev v takih situacijah omogočajo sklepanje o odločitvenem vedenju v posameznih mestih odgovornosti.

- Preprečevanje (s tujko profilaksa)

Že s samo naznanitvijo, da se bo izvajala kontrola, vplivamo na vedenje po mestih odgovornosti. To je profilaksa.

Glede na vrednosti, ki jih kontroliramo, ločimo kontrolo ob koncu predračunskega obdobja in sprotno kontrolo. Pri kontroli ob koncu predračunskega obdobja (Ex-post kontrola) se dejansko vrednost primerja s plansko vrednostjo. Tako se ugotovi odstopanja. Ta kontrola se opravlja samo enkrat, in sicer na koncu predračunskega obdobja, in tako ne služi kot pobudnik za ukrepe prilagajanja. Za prilagajanje predračuna je potrebno pridobiti informacije o odstopanjih že med samim predračunskim obdobjem. Te informacije omogoča sprotna kontrola oz. kontrola napredovanja (Ex-ante kontrola). Omogoča prognozo, kjer se planske vrednosti primerja s pričakovanimi vrednostmi že med samim predračunskim obdobjem. Prednost te vrste kontrole je, da lahko ukrepamo takoj, ko ugotovimo odstopanja, slabost pa je, da neprestana kontrola ne vpliva nujno pozitivno na motivacijo udeležencev.

Proces kontrole predračuna je sestavljen iz ugotavljanja in določanja vrednosti, ki se jih bo primerjalo, ugotavljanja in določanja odstopanj in analize teh odstopanj.

2.2.5 Predračun kot koncept usklajevanja

V literaturi se predračunom pripisuje različne funkcije. Gre za delne vidike funkcije usklajevanja, ki se lahko razume kot usklajevanje decentraliziranih odločitev pri izvrševanju nadrejenega plana. V procesu predračunavanja je funkcija usklajevanja izpolnjena preko naslednjih aktivnosti:

- Natančno določanje nadrejenih planov

Kot smo že razložili, so mestom odgovornosti za oblikovanje osnutkov predračunov podana splošna navodila za izdelavo predračuna. Na podlagi teh navodil potem mesta odgovornosti planirajo ukrepe za doseganje nadrejenih planov. Tako se odločitve posameznih mest odgovornosti usmeri in napelje v smer nadrejenih planov.

- Usklajevanje osnutkov predračunov

Pri združevanju predračunov poslovanja lahko pride do neskladij med odločitvami nosilcev odločanja različnih mest odgovornosti. Do takega neskladja na primer pride, če je za doseganje planirane prodajne politike nujno potrebno zvišanje proizvodnje, ki pa z razpoložljivimi zmogljivostmi ni možno.

- Določitev in kontrola odobrenih predračunov

Z določitvijo predračuna so vodje mest odgovornosti zavezani in obvezani, da se držijo in dosežejo predračune. Na koncu obdobja predračuna se izvede kontrola. Iz odstopanj se najprej odstrani tiste dejavnike, na katere vodje posameznih mest odgovornosti ne morejo in niso mogli vplivati. Na podlagi preostalih dejavnikov odstopanj sledi ocena vodij mest odgovornosti. Tako

so le-ti motivirani, da se držijo predračunov in jih dosežejo. Z drugimi besedami, realizirajo plane, ki so bili izdelani in usklajevani v procesu predračunavanja.

2.2.6 Naloge kontrolinga pri usklajevanju s pomočjo predračunov

K nalogam za oblikovanje sistema sodita oblikovanje sistema predračunavanja in temu primernega informacijskega sistema. Sistem predračunavanja je sestavljen iz procesov predračunavanja, nosilcev teh procesov kakor tudi sredstev, modelov in orodij za oblikovanje in nadziranje predračunov. Najpomembnejši sestavni deli temu primernega informacijskega sistema so različna računovodstva.

K nalogam za podporo sistema sodita management predračunavanja in oskrba z informacijami, specifičnimi za problematiko. K managementu predračunavanja sodijo vse naloge, ki služijo združevanju predračunov in ugotavljanju neskladij med predračuni različnih mest odgovornosti. K oskrbi z informacijami, specifičnimi za problematiko, sodijo zagotavljanje komunikacije med različnimi mesti odgovornosti v podjetju, kakor tudi ugotavljanje odstopanj od predračunov in ugotavljanje simptomov in vzrokov delnih odstopanj.

2.3 Usklajevanje z določanjem ciljev

2.3.1 Lastnosti določanja ciljev

Dobičkovna mesta odgovornosti so v podjetju mesta odgovornosti z odgovornostjo za uspešnost, kakor tudi s širokimi pristojnostmi za operativne odločitve o nabavi, proizvodnji in prodaji. Tako v področju pristojnosti vodij posameznih dobičkovnih mest odgovornosti ležijo tudi vse velikosti, ki kratkoročno vplivajo na uspešnost in na dejavnike uspešnosti. Težišče usklajevanja z določanjem ciljev tako ne leži toliko na usklajevanju odločitev različnih mest odgovornosti, temveč bolj v usmerjanju odločitev dobičkovnih mest odgovornosti k ciljem podjetja.

Usklajevanje z določanjem ciljev se torej lahko uporablja za dobičkovna mesta odgovornosti in za naložbena mesta odgovornosti. Stroškovnim mestom odgovornosti, storitvenim mestom odgovornosti in prihodkovnim mestom odgovornosti se ne more določati ciljev, saj so dejavniki uspešnosti že v naprej določeni. Sestavljenost proizvodnega programa je določena s strani drugih mest odgovornosti in je vodstvu prihodkovnega mesta odgovornosti dana.

Kaj sploh so cilji?

Cilji so izjave o zelenih stanjih, ki nastopijo kot rezultati odločitev (Friedl, 2001, str. 267).

Primerjajmo cilje s predračuni. Osnova predračunu je vedno plan. Plane so oblikuje, se jih medsebojno uskladi in iz njih izpelje predračune. Osnova ciljem pa ni plan, temveč so enostavno zastavljeni. Vprašamo se, kaj želimo doseči, in s tem smo si zastavili cilj.

Ker so dobičkovna mesta odgovornosti tista, ki so odgovorna za uspeh, se le-tem določi cilje. Definicija ciljev uspešnosti mora ustrezati dvema zahtevama:

- Cilj mora biti zastavljen tako, da gre za podcilj celotnega podjetja. S tem ko se ga doseže, se je doseglo že del nadrejenega cilja, torej cilja podjetja kot celote.
- Cilj mora biti obvladljiv. Pomeni, da je vsak dejavnik zastavljenega cilja oblikovan pretežno z odločitvami, ki jih sprejemajo vodje posameznih dobičkovnih mest odgovornosti, ki imajo široke pristojnosti za odločanje.

Slika 6: Kategorije stroškov dobičkovnega mesta odgovornosti

Obvladljivost Vrsta stroškov	Neobvladljivi stroški	Obvladljivi stroški
Neposredni stroški posameznih mest odgovornosti	<ul style="list-style-type: none"> • Amortizacija strojev in vozil, ki se jih uporablja v dobičkovnem mestu odgovornosti • Plače vodij dobičkovnih mest odgovornosti 	<ul style="list-style-type: none"> • Spremenljivi stroški • Stalni stroški plač delavcev dobičkovnih mest odgovornosti
Posredni stroški posameznih mest odgovornosti	<ul style="list-style-type: none"> • Stroški stikov z javnostjo • Stroški računovodstva • Stroški posloводства 	<ul style="list-style-type: none"> • Stroški raziskav in razvoja • Stroški obdelave podatkov

Vir: Friedl, 2001, str. 268.

Zahteva po možnosti vplivanja na velikosti uspeha vodi k razločevanju med obvladljivimi velikostmi uspeha in neobvladljivimi velikostmi uspeha. V izračun obvladljivih velikosti uspeha so vključene zgolj tiste velikosti, na katere lahko s svojimi odločitvami vplivajo vodje dobičkovnih mest odgovornosti. Na podlagi tega uspeha so vodje dobičkovnih mest odgovornosti ocenjeni in temu primerno nagrajeni. Sistemom motiviranja je osnova vedno uspeh, na katerega se lahko vpliva. Pri proizvodjanju so povzročeni tudi stroški, na višino katerih vodje dobičkovnih mest odgovornosti nimajo vpliva. To so neobvladljivi stroški. Primer za te stroške je na primer amortizacija, saj vodje dobičkovnih mest odgovornosti nimajo pristojnosti za investicijske odločitve. Primer so tudi storitve v podjetju, ki jih opravlja centralno področje podjetja (npr. centralno računovodstvo).

2.3.2 Finančni cilji za dobičkovno mesto odgovornosti

V podjetjih, ki so si za cilj postavili uspeh, se cilje postavlja na osnovi prispevka za kritje. Zato obstaja več možnih ciljev za dobičkovno mesto odgovornosti.

I. prispevek za kritje je predlagan kot cilj, ki se bi ga zastavilo dobičkovnim mestom odgovornosti z argumentom, da vodje dobičkovnih mest odgovornosti nimajo vpliva na stalne stroške. Ta argument ima protiargument, in sicer, da tudi vodje dobičkovnih mest odgovornosti lahko vplivajo na določene dejavnike stalnih stroškov. Sem spadajo na primer stroški plač vodij dobičkovnih mest odgovornosti. Če je cilj za posamezno mesto odgovornosti I. prispevek za kritje, ni pobude za izboljšanje ekonomičnosti v neposrednih storitvenih mestih, kot so logistika, nabava, vzdrževanje...

Slika 7: Pregled možnih ciljev dobičkovnega mesta odgovornosti

	prihodki
-	spremenljivi stroški
=	I. prispevek za kritje
-	stalni neposredni stroški
=	II. prispevek za kritje
-	posredni obvladljivi stroški
=	III. prispevek za kritje
-	posredni neobvladljivi stroški
=	celoten dobiček (dobiček pred obdavčitvijo)

Vir: Friedl, 2001, str. 269.

Če se od I. prispevka za kritje odšteje stalne neposredne stroške tega dobičkovnega mesta odgovornosti, dobimo II. prispevek za kritje. K stalnim neposrednim stroškom dobičkovnega mesta odgovornosti štejejo vsi stalni stroški, ki se jih da zajeti neposredno za posamezno dobičkovno mesto odgovornosti, neodvisno od tega, ali lahko vodja tega dobičkovnega mesta odgovornosti nanje vpliva ali ne. Sem pa ne spadajo stalni stroški centralnega področja, ki izvaja storitve za vsa dobičkovna mesta odgovornosti. Tako cilj na podlagi II. prispevka za kritje ne motivira k ekonomičnemu ravnanju s storitvami, ki jih izvaja centralno področje.

Razlika med II. prispevkom za kritje in posrednimi obvladljivimi stroški mesta odgovornosti je III. prispevek za kritje. Cilji, ki imajo za osnovo III. prispevek za kritje, motivirajo k ekonomičnemu ravnanju z vsemi sredstvi, ki se jih uporablja pri procesu nastajanja izdelkov in storitev.

Če od III. prispevka za kritje odštejemo posredne neobvladljive stroške posameznih mest odgovornosti, dobimo celoten dobiček. Proti izračunu posrednih neobvladljivih stroškov posameznih mest odgovornosti govori dejstvo, da se ga lahko opravi zgolj poljubno, zato trči celotni dobiček ob pomanjkanje sprejemljivosti. V prid uporabe bruto dobička za določanje ciljev pa govorita naslednji dve dejstvi:

- Z izračunavanjem posrednih neobvladljivih stroškov na dobičkovno mesto odgovornosti se lahko doseže, da vodje dobičkovnih mest odgovornosti od vodij centralnih mest odgovornosti

zahtevajo utemeljitev nastalih stroškov. Pride do stroškovnega pritiska na centralno mesto odgovornosti.

- Z izračunavanjem posrednih neobvladljivih stroškov postane pregledno, kakšen delež posrednih neobvladljivih stroškov mora pokriti posamezno dobičkovno mesto odgovornosti.

2.3.3 Finančni cilji za naložbeno mesto odgovornosti

Kot možna cilja za naložbeno mesto odgovornosti sta predlagana:

- kazalnik donosnosti investicij (v nadaljevanju ROI - Return on Investment) in
- preostanek dobička (v nadaljevanju RI – Residual Income).

ROI je definiran kot razmerje med dobičkom in vloženim kapitalom. Gre za relativno število.

$$\text{ROI} = \text{Dobiček} / \text{Kapital} \cdot 100$$

RI je definiran kot razlika med dobičkom in stroški kapitala (obresti vloženega kapitala). Obrestna mera za ta vloženi kapital je zgolj planirana in ne dejanska. Gre za oportunitetne stroške kapitala. Preostanek dobička je absolutno število, saj gre za znesek v denarni enoti.

$$\text{RI} = \Pi - (r \cdot K)$$

Π – dobiček

r – obrestna mera

K – kapital

Slika 8: Različni cilji dobičkovnega mesta odgovornosti

Podatki	Naložbeno mesto odgovornosti I	Naložbeno mesto odgovornosti II
Vloženi kapital	180.000 €	100.000 €
Dobiček	40.000 €	25.000 €
Planirano obrestovanje (15 %)	27.000 €	15.000 €
ROI	22,2 %	25,0 %
RI	13.000 €	10.000 €

Vir: Friedl, 2001, str. 272.

Oba finančna cilja lahko ovrednotimo glede na učinek na odločitev o investiranju in glede na primerljivost naložbenih mest odgovornosti.

- Učinek na odločitev o investiranju

ROI vpliva na to, da se izvede zgolj tiste investicije, ki imajo višji ROI kot je ROI naložbenega mesta odgovornosti. Vsem drugim investicijam se podjetja, če zasledujejo ROI kot finančni cilj,

odpovejo, ker bi te investicije lahko znižale ROI naložbenega mesta odgovornosti, čeprav bi ta investicija lahko doprinesla k boljšemu uspehu podjetja kot celote (višji dobiček).

To nam kaže primer v sliki 9. Čeprav bi se lahko s pomočjo investicije dobiček podjetja zvišal, naložbeno mesto odgovornosti te investicije v primeru ROI kot finančnega cilja naložbenega mesta odgovornosti ne bo odobril, ker bi lahko povzročila znižanje ROI naložbenega mesta odgovornosti. Če pa bi bil finančni cilj naložbenega mesta odgovornosti RI, bi le ta investicijo odobril, saj bi se tako zvišal RI podjetja, saj je podjetje z dodatno investicijo lahko deležno dodatnega dobička, ki je višji od stroškov kapitala. Vidimo torej, da lahko odločanje na podlagi ROI vodi do napačnih odločitev. Osredotočanje na kratkoročne kategorije, kot je dobiček, lahko torej pripelje do nezaželenega poslovanja podjetja kot celote.

- Primerljivost naložbenih mest odgovornosti

Pri ROI gre za količnik, torej relativno število, ki je neodvisno od velikosti poslovne enote. Tako ROI dovoljuje primerjavo različno velikih poslovnih enot. RI pa je absolutno število, tako da primerjava različno velikih poslovnih enot ni merodajna.

Iz tega sledi, da je pri definiranju finančnih ciljev naložbenega mesta odgovornosti potrebno jasno povedati, za kateri cilj od zgoraj obravnavanih gre, saj si ta dva cilja nasprotujeta.

Slika 9: Odločitev o investiranju na osnovi ROI in RI

Podatki o naložbenem mestu odgovornosti	<ul style="list-style-type: none"> • Vloženi kapital 180.000 € • Dobiček 40.000 €
ROI naložbenega mesta odgovornosti	$ROI = 40.000 / 180.000 \cdot 100 = 22,2 \%$
Podatki o alternativni investiranju	<ul style="list-style-type: none"> • Znesek investicije 30.000 € • Stroški kapitala 15 % • Dobiček 6.000 €
ROI alternative investiranja	$ROI = 6.000 / 30.000 \cdot 100 = 20,0 \%$
ROI naložbenega mesta odgovornosti ob upoštevanju alternative investiranja	$ROI = (40.000 + 6.000) / (180.000 + 30.000) \cdot 100 = 21,9\%$
Sprememba v dobičku podjetja	$\Delta \Pi = 6.000 - 30.000 \cdot 0,15 = 1.500 \text{ €}$
RI naložbenega mesta odgovornosti	$RI = 40.000 - (0,15 \cdot 180.000) = 13.000 \text{ €}$
RI naložbenega mesta odgovornosti ob upoštevanju alternative investiranja	$RI = 40.000 + 6.000 - 0,15 \cdot (180.000 + 30.000) = 14.500 \text{ €}$

Vir: Friedl, 2001, str. 272.

2.3.3.1 Omejitve usklajevanja s finančnimi cilji

Finančna cilja ROI in RI kažeta na naslednje slabosti:

- Omejene možnosti ovrednotenja

Faktorji uspeha, ki vplivajo na uspešnost podjetja, niso zajeti. Tudi vzroki, zakaj prihaja do odstopanj od uspeha, niso prepoznavni. Zaradi tega tudi ni možno dati napotkov ali namigov za ukrepanje, ki bi vodilo k zastavljenim ciljem. Ti indikatorji nam ne dajejo smernic, kaj naj storimo. Če se neko podjetje zaveda, da bi moralo izboljšati promet, jim ti kazalniki ne povedo kako.

- Usmerjenost v preteklost

Naraščajoči delež stalnih stroškov glede na celotne stroške podjetja, krajšanje življenjskega cikla proizvodov in vse večji pomen nematerialnega premoženja, kot so na primer inovacije, vodijo k temu, da uspeh nekega obdobja v veliki meri ni odvisen od odločitev v tekočem obdobju, temveč od odločitev iz predhodnih obdobj. Odstopanja od zastavljenih ciljev tako informirajo o delovanju odločitev iz preteklosti. V primeru ugotovljenih odstopanj je možnost ukrepanja že močno zmanjšana.

- Usmerjenost v kratkoročne cilje

Posledica časovnega odmika med odločitvijo o investiciji na osnovi finančnih ciljev in uspehom, ki ga je ta odločitev povzročila, je znižana motivacija za izpeljavo teh investicij. Mnogo investicij se zato ne izpelje. Primer takih investicij so investicije v ukrepe za izboljšanje odnosov s strankami, kamor spada razvoj novih proizvodov, reklamiranje, izobraževanje zaposlenih.... Te investicije pomenijo najprej odhodke, šele srednjeročno ali dolgoročno pride do prihodkov. Tovrstne investicije kratkoročno negativno delujejo na finančne cilje. Lahko rečemo, da finančni cilji motivirajo k optimiranju kratkoročnega uspeha.

- Pomanjkljiva sprejemljivost

Pri prikazovanju uspehu podjetja obstaja v računovodstvu ogromno »dovoljenih« možnosti, kako prikazati čim nižji dobiček. Ravno zaradi te možnosti manipulacij prikazovanja uspeha pri nosilcih odgovornosti naletijo na nizko stopnjo sprejemljivosti.

Če povzamemo, lahko rečemo, da zastavljeni finančni cilji ne podpirajo izvrševanja in spreminjanja strategij, temveč motivirajo optimiranje kratkoročnega uspeha. Nenazadnje ti cilji ne nudijo nikakršne strateške kontrole. En sam finančni kazalnik ne more služiti tem namenom. Za usklajevanje odločitev v dobičkovnem mestu odgovornosti in v naložbenem mestu odgovornosti so potrebne poleg finančnih ciljnih velikosti tudi nefinančne, ki jih lahko povežemo v večdimenzionalni sistem kazalnikov.

2.4 Notranje ali prenosne cene za ovrednotenje prenosov med dobičkovnimi mesti odgovornosti

V večoddelčnih podjetjih samostojne poslovne enote, torej različna mesta odgovornosti, med seboj sodelujejo. Lahko gre za prenos proizvodov ali polproizvodov, prenos storitev ali pa uporabo skupne opreme. Med različnimi dobičkovnimi mesti odgovornosti oz naložbenimi mesti

odgovornosti enega podjetja obstaja odnos dobavljanja ali pa so naložbena mesta odgovornosti oz. dobičkovna mesta odgovornosti deležna storitev od storitvenih mest odgovornosti v podjetju. Določila v zvezi s cilji je potrebno razširiti z notranjimi ali prenosnimi cenami.

Notranje ali prenosne cene (angl.: transfer price, nem.: Lenkpreis) so od podjetja določene vrednostne zasnove za storitve ali proizvode nastale v tem istem podjetju, ki sodelujejo v procesu izmenjave teh proizvodov ali storitev znotraj tega istega podjetja (Friedl, 2001, str. 280).

Z notranjimi ali prenosnimi cenami so ovrednotene dobrine ali storitve, ki si jih izmenjujejo različna mesta odgovornosti v podjetju. Te cene tako tvorijo osnovo za odločitve o proizvodnji, nabavi in prodaji v naložbenih mestih odgovornosti in se v kontrolingu uporabljajo pri usklajevanju s postavljanjem ciljev.

Notranja ali prenosna cena, ki vrednoti posel med dvema dobičkovnima mestoma odgovornosti, pomeni istočasno prihodek za proizvodjalno mesto odgovornosti in odhodek za mesto odgovornosti, ki te proizvode kupuje. Tako notranja ali prenosna cena vpliva na dobičkovnost obeh dobičkovnih mest odgovornosti (Hočevar, 1994, str. 105-106).

S pomočjo notranjih ali prenosnih cen v podjetju lahko usklajujemo različne vrste odločitev. Gre za odločitve v zvezi s povezavami in odvisnostmi med posameznimi mesti odgovornosti. Gre za odločitve v zvezi z :

- **Nabavo**, kjer se je potrebno odločiti, kdo bo dobavljal dobrine in storitve. Ali bo dobavitelj interni, torej neko drugo mesto odgovornosti v podjetju, ali pa bo dobavitelj eksterni, torej neko drugo podjetje. Ko je odločitev, kdo bo dobavitelj, sprejeta, je potrebno še določiti, koliko blaga ali storitev se bo naročalo pri posameznem dobavitelju.
- **Količino proizvedenih izdelkov**, saj notranja ali prenosna cena vpliva na stroške nabavnega dobičkovnega mesta odgovornosti ter s tem na odločitve o ceni in količini izločkov.
- **Prodajo**, kjer se je potrebno odločiti, kdo bo odjemalec, interni ali eksterni. Seveda pa je potrebno sprejeti še odločitve o tem, kakšen obseg prodaje bo odpadel na posameznega odjemalca.

2.4.1.1 Funkcije notranjih ali prenosnih cen

Notranje ali prenosne cene bi morale izpolnjevati funkcijo ocenjevanja uspešnosti, funkcijo motiviranja in funkcijo zagotavljanja uspešnosti celotnega podjetja. Pobljže si oglejmo posamezne izmed njih.

- **Funkcija ocenjevanja uspešnosti**

Uporaba notranjih ali prenosnih cen za vrednotenje povezav in odvisnosti med posameznimi mesti odgovornosti vpliva na izkazane dobičke po dobičkovnih mestih odgovornosti. Notranja ali prenosna cena tako pomeni prihodek za prodajno dobičkovno mesto odgovornosti in istočasno odhodek za nabavno dobičkovno mesto odgovornosti. Tako notranja ali prenosna cena

vpliva na uspešnost dobičkovnih mest odgovornosti in s tem na ocenjevanje uspešnosti vodij posameznih dobičkovnih mest odgovornosti.

Funkcija ocenjevanja uspešnosti je izpolnjena takrat, kadar je zaradi povezanosti dveh dobičkovnih mest odgovornosti nastali uspeh dodeljen obema dobičkovnima mestoma odgovornosti, tako da dobiček posameznega mesta odgovornosti daje pravilno sliko dobičkovnosti tega mesta odgovornosti. Primerjava dveh dobičkovnih mest odgovornosti, ki služi kot osnova za sprejemanje dolgoročnih odločitev, je s tem močno olajšana.

Funkcija ocenjevanja uspešnosti pa ima tudi velik pomen za motivacijo, saj so vodje dobičkovnih mest odgovornosti ocenjeni na podlagi izkazanih uspehov po posameznih mestih odgovornosti.

- **Funkcija motiviranja**

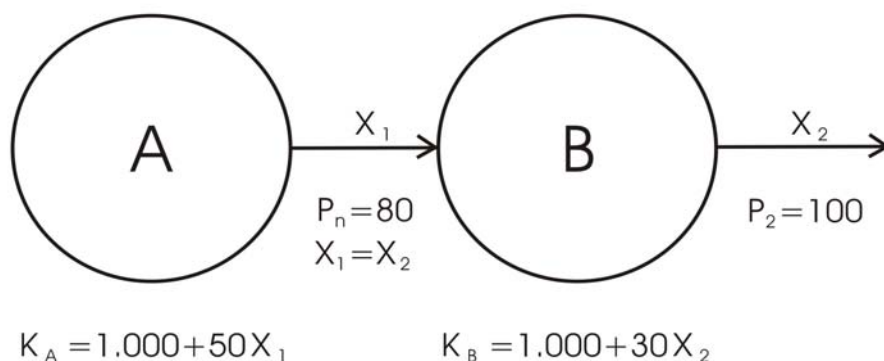
Notranja ali prenosna cena mora biti izbrana tako, da motivira posamezna dobičkovna mesta odgovornosti k ekonomičnemu načinu proizvodnje in ravnanja. S tem narašča učinkovitost posameznih mest odgovornosti in podjetja kot celote.

- **Funkcija zagotavljanja uspešnosti celotnega podjetja**

Funkcija zagotavljanja uspešnosti celotnega podjetja se nanaša na usklajevanje nabavnih in prodajnih odločitev dveh dobičkovnih mest odgovornosti, prodajnega dobičkovnega mesta odgovornosti in nabavnega dobičkovnega mesta odgovornosti. Funkcija zagotavljanja uspešnosti celotnega podjetja je izpolnjena, kadar decentralne odločitve posameznih mest odgovornosti glede količine nabavljenih in prodanih proizvodov in storitev vodijo k enakim rezultatom kot centralne odločitve vodstva podjetja.

Na podlagi primera si pogledjmo, ali je funkcija zagotavljanja uspešnosti celotnega podjetja izpolnjena ali ne.

Slika 10: Primer za notranjo ali prenosno ceno



Vir: Friedl, 2001a, str. 52.

Dobičkovno mesto odgovornosti B proizvaja proizvod 2. Za proizvodnjo ene enote potrebuje eno enoto proizvoda 1, ki ga proizvaja dobičkovno mesto odgovornosti A. Za proizvod 1 ne obstaja zunanji trg. Proizvod 2 lahko podjetje proda na prodajnem trgu po ceni 100 enot. Torej $p_2 = 100$. Funkciji stroškov obeh dobičkovnih mest odgovornosti sta napisani v sliki 10. Pri notranji ali prenosni ceni $p_n = 80$ je prispevek za kritje dobičkovnega mesta odgovornosti A pozitiven ($k_A = 80 - 50 = 30$). Dobičkovno mesto odgovornosti A tako dobavlja kakršnokoli količino (odvisno seveda od zmogljivosti). Pri tej notranji ali prenosni ceni je prispevek za kritje proizvoda 2 iz vidika dobičkovnega mesta odgovornosti B negativen ($k_B = 100 - 30 - 80 = -10$). Vsaka proizvedena in prodana enota proizvoda 2 zmanjša dobiček dobičkovnega mesta odgovornosti B za 10 enot. Dobičkovno mesto odgovornosti B zato proizvoda 2 ne bo proizvajal in s tem ne bo kupoval proizvoda 1. Za centralno odločitev o količini proizvedenih in prodanih proizvodov 2 se prispevek za kritje proizvoda 2 izračuna na sledeči način: $d_C = 100 - 30 - 50 = 20$. Ta je pozitiven, kar pomeni, da bi se centralno vodstvo podjetja odločilo za proizvodnjo proizvoda 2. Notranja ali prenosna cena tako ne izpolnjuje funkcije zagotavljanja uspešnosti celotnega podjetja, saj se centralne odločitve in decentralne odločitve ne ujemajo.

2.4.1.2 Določanje notranjih ali prenosnih cen

Glede na postopek določanja poznamo tri osnovne vrste notranjih ali prenosnih cen:

- Notranje ali prenosne cene, določene na podlagi tržnih cen.
- Notranje ali prenosne cene, določene na podlagi stroškov.
- Dvojne notranje ali prenosne cene.

Notranje ali prenosne cene določa centralno vodstvo ali pa jih določajo posamezna mesta odgovornosti med seboj s pogajanjem brez posredovanja vodstva ali pa s pogajanjem s posredovanjem vodstva.

Če predpostavke za določanje notranjih ali prenosnih cen na podlagi tržnih cen in na podlagi stroškov niso izpolnjene (o tem v nadaljevanju), se notranja ali prenosna cena določa s pogajanjem med vodji posameznih dobičkovnih mest odgovornosti. Tako določanje notranjih ali prenosnih cen ima veliko slabosti, ki so :

- Velika poraba časa.
- Pogajanja lahko privedejo do nesoglasij med vodji različnih dobičkovnih mest odgovornosti.
- Uspešnost posameznih dobičkovnih mest odgovornosti je v tem primeru v veliki meri odvisna od spretnosti njihovih vodij pri pogajanjih.

2.4.1.2.1 Notranje ali prenosne cene, določene na podlagi tržnih cen

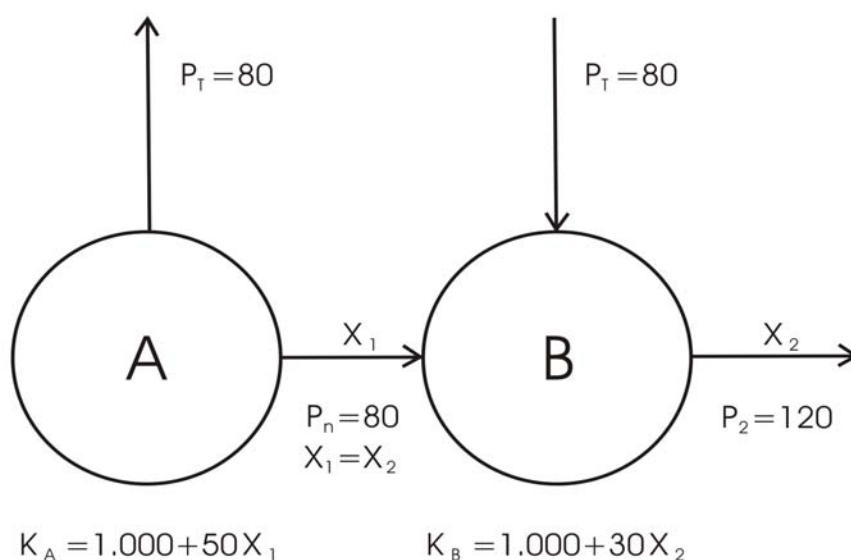
Najbolj podrobno si bomo ogledali določanje notranjih ali prenosnih cen na podlagi tržnih cen, ostale načine določanja bomo samo na kratko definirali.

Notranje ali prenosne cene, določene na podlagi tržnih cen, izpolnjujejo vse prej navedene funkcije pod naslednjimi predpostavkami:

- Tako prodajno dobičkovno mesto odgovornosti kakor tudi nabavno dobičkovno mesto odgovornosti imata prosti dostop na trg. Pomeni, da lahko prodajata oz. kupujeta tako interno kot tudi eksterno, torej znotraj podjetja samega ali pa na trgu.
- Obstaja eksterni trg z enotno tržno ceno, na katerem je moč kupiti dobrino (proizvod ali storitev), ki je popolni substitut dobrine, ki se bi v nasprotnem primeru zamenjala med obema dobičkovnima mestoma odgovornosti znotraj podjetja.
- Obstajajo neomejene tržne kapacitete. Prodajno dobičkovno mesto odgovornosti lahko po tržni ceni na eksternem trgu proda celotno proizvedeno količino. Nabavno dobičkovno mesto odgovornosti pa lahko po tej ceni na eksternem trgu kupi dobrine, ki jih potrebuje, da dokonča proizvodnjo.

Naslednji primer nam kaže notranje ali prenosne cene, določene na podlagi tržnih cen.

Slika 11: Notranja ali prenosna cena, določena na podlagi tržnih cen



Vir: Friedl, 2001a, str. 54.

V tem primeru obstaja za proizvod 1 eksterni trg s tržno ceno v višini 80 enot ($p_T = 80$). Oba dobičkovni mesti odgovornosti imata prost dostop na trg. Jasno je, da lahko prodajno dobičkovno mesto odgovornosti doseže tako pri eksterni prodaji kot pri interni prodaji prispevek za kritje v višini 30 enot ($k_A = 80 - 50 = 30$). Zato prodajno dobičkovno mesto odgovornosti proizvaja v skladu s svojimi zmogljivostmi, ki jih izkoristi do maksimuma. Prodajno dobičkovno mesto odgovornosti je neopredeljeno do tega, ali naj prodaja na eksternem ali internem trgu. Nabavno dobičkovno mesto odgovornosti je ravno tako neopredeljeno do tega, ali naj kupuje polproizvode za svojo proizvodnjo interno ali eksterno, saj je njegov prispevek za kritje v obeh primerih enak in je pozitiven ($k_B = 120 - 80 - 30 = 10$). Tako tudi nabavno dobičkovno mesto odgovornosti proizvaja do maksimalnega izkoristka svojih zmogljivosti. Zdaj smo si ogledali decentralne odločitve. Zdaj pa si pogledajmo še, kakšna je centralna odločitev in ali je funkcija zagotavljanja uspešnosti celotnega podjetja izpolnjena. Prispevek za kritje, ki je osnova za

centralno odločitev, je naslednji. Če gre za eksterno prodajo in nakup vmesnega proizvoda, doseže podjetje kot celota na enoti proizvoda 2 prispevek za kritje v višini 40 enot ($k_{CE} = k_B + k_A = (80 - 50) + (120 - 30 - 80) = 40$), pri tem da sta oba prispevka za kritje obeh dobičkovnih mest odgovornosti pozitivna. Če pa pride do interne zamenjave vmesnega proizvoda, znaša ta prispevek za kritje tudi 40 enot ($k_{CI} = k_A = 120 - 30 - 50 = 40$). Centralna odločitev torej je, da se oba proizvoda proizvajata do maksimalnega izkoristka zmogljivosti, ravno tako pa je centralno vodstvo neopredeljeno do tega, ali naj se prodaja in kupuje eksterno ali interno. Tako je funkcija zagotavljanja uspešnosti celotnega podjetja izpolnjena, saj se centralne in decentralne odločitve ujemajo. Ne glede na to, ali gre za interno ali eksterno prodajo oz. nakup, obe dobičkovni mesti odgovornosti v obeh primerih dosežeta enake uspehe, torej je funkcija ocenjevanja uspešnosti izpolnjena. Ravno tako pa je izpolnjena tudi funkcija motiviranja, saj sta obe dobičkovni mesti odgovornosti na eksternem trgu izpostavljeni popolni konkurenci in s tem motivirani k ekonomičnemu ravnanju.

Poglejmo si, do kakšnih sprememb pride, če nastopijo finančne prednosti povezanosti dobičkovnih mest odgovornosti. Tak primer so na primer privarčevani dodatni stroški prodaje in nabave. Vzemimo, da zgolj pri prodajnem dobičkovnem mestu odgovornosti, v primeru eksterne prodaje, nastanejo dodatni stroški prodaje v višini 10 enot na enoto prodanega proizvoda. Pa si najprej oglejmo centralno odločitev. Pri eksterni prodaji in nabavi je prispevek za kritje na enoto prodanega proizvoda 2 gledano s stališča centralnega vodstva enak 30 ($k_{CE} = k_A + k_B = (80 - 50 - 10) + (120 - 30 - 80) = 30$). V kolikor nabavno dobičkovno mesto odgovornosti uporabi proizvod 1 interno, je prispevek za kritje proizvoda 2 s stališča centralnega vodstva podjetja enak 40. Tako bi bila odločitev centralnega vodstva sledeča. Obe dobičkovni mesti odgovornosti naj proizvajata do maksimalnega izkoristka zmogljivosti, potreba nabavnega dobičkovnega mesta odgovornosti pa naj se pokriva interno. Pri decentralnih odločitvah dobičkovnih mest odgovornosti pa velja naslednje: če je notranja ali prenosna cena določena na podlagi tržnih cen, je nabavno dobičkovno mesto odgovornosti neopredeljeno do tega, ali naj kupuje svoje polproizvode na internem ali eksternem trgu. Prodajno dobičkovno mesto odgovornosti doseže pri eksterni prodaji prispevek za kritje v višini 20 ($k_{AE} = 80 - 50 - 10 = 20$), pri interni pa 30 ($k_{AI} = 80 - 50 = 30$). Iz tega sledi, da daje prodajno dobičkovno mesto odgovornosti prednost interni dobavi oz. izmenjavi. Z notranjo ali prenosno ceno iz intervala [$80 - 10 = 70 <$ notranja ali prenosna cena < 80] se lahko doseže od centralnega vodstva željeno interno zadovoljitev potreb po polproizvodih za nabavno dobičkovno mesto odgovornosti. Pri notranji ali prenosni ceni iz tega intervala daje prodajno dobičkovno mesto odgovornosti prednost interni prodaji oz. izmenjavi, saj tako doseže višji izkupiček na enoto prodanega polproizvoda, kot bi ga doseglo, če bi prodajalo na eksternem trgu. Za nabavno dobičkovno mesto odgovornosti pa to pomeni nižjo ceno polproizvodov kot na eksternem trgu.

Kot nam je pokazal primer, lahko notranje ali prenosne cene, določene na podlagi tržnih cen, ob pojavu finančno izraženih prednosti povezanosti dobičkovnih mest odgovornosti popravimo, tako da je funkcija zagotavljanja uspešnosti celotnega podjetja še vedno izpolnjena. Če je izbrana notranja ali prenosna cena iz spodnjega konca intervala, lahko te finančno izražene prednosti pripišemo nabavnemu dobičkovnemu mestu odgovornosti. Če pa je notranja ali prenosna cena

izbrana na zgornjem koncu intervala, se te finančne prednosti pripiše prodajnemu dobičkovnemu mestu odgovornosti. To nam jasno pokaže, da funkcija ocenjevanja uspešnosti ob prisotnosti finančno izraženih prednosti povezanosti dobičkovnih mest odgovornosti ne more biti več izpolnjena.

V kolikor bi šlo za prednosti povezav, ki ne bi bile finančno izražene (na primer boljša kakovost, krajši dobavni roki...), popravek notranje ali prenosne cene z namenom doseganja izpolnjevanja funkcije zagotavljanja uspešnosti celotnega podjetja ne bi bila več možen.

2.4.1.2.2 Notranje ali prenosne cene, določene na podlagi stroškov

V kolikor so notranje ali prenosne cene določene na podlagi stroškov, se jih določi na podlagi informacij iz stroškovnega računovodstva. Notranje ali prenosne cene se na podlagi stroškov določa takrat, kadar se določa notranjo ali prenosno ceno za dobrine, s katerimi se ne trguje na trgu. Gre na primer za storitve določenega storitvenega mesta odgovornosti v podjetju. Notranje ali prenosne cene se na podlagi stroškov določa tudi takrat, kadar niso izpolnjene predpostavke za določanje notranjih ali prenosnih cen na podlagi tržnih cen.

Glede na obseg izračunavanja ločimo notranje ali prenosne cene, določene na podlagi polnih stroškov, in notranje ali prenosne cene, določene na podlagi mejnih stroškov.

2.4.1.2.3 Dvojne notranje ali prenosne cene

Če govorimo o dvojnih notranjih ali prenosnih cenah, to pomeni, da za nabavno dobičkovno mesto odgovornosti in za prodajno dobičkovno mesto odgovornosti veljajo različne notranje ali prenosne cene.

Do tega pride, ker v podjetniški praksi posamezna dobičkovna mesta odgovornosti ne razpolagajo vedno s prostim dostopom na trg. Možni razlogi so naslednji:

- Prodajno dobičkovno mesto odgovornosti je obvezano dobavljati interno, da bi se s tem izkoristile kakovostne prednosti povezovanja (na primer boljša kakovost, krajši dobavni roki...) in s tem povečala tržna konkurenčnost nabavnega dobičkovnega mesta odgovornosti.
- Prodajno dobičkovno mesto odgovornosti je obvezano dobavljati eksterno in s tem motivirati nabavno dobičkovno mesto odgovornosti h gospodarnejšemu ravnanju, saj je soočeno z zahtevami trga.
- Nabavno dobičkovno mesto odgovornosti je obvezano, da kupuje izključno interno in s tem poskrbi za to, da se izkoristi odvečne zmogljivosti prodajnega dobičkovnega mesta odgovornosti.

2.5 Usklajevanje z motiviranjem

2.5.1 Funkcije motiviranja

Stvarno usmerjeni koncepti usklajevanja odločanja v podjetju omejujejo svobodo delovanja vodjem mest odgovornosti s pomočjo normativov. Sistem motiviranja kot osebno usmerjeni koncept usklajevanja naj bi vodje mest odgovornosti ne samo motiviral za izpolnjevanje teh normativov, temveč tudi, da bi te normative, ki so usmerjeni v cilje podjetja kot celote, v resnici sprejeli in s tem tudi zvišali svoje zahteve po povečanih aktivnostih znotraj posameznih mest odgovornosti.

Sistem motiviranja določa vrsto in višino nagrade, ki jo nagrajenec prejme, ker je dosegel ali presegel normative, ki so bili določeni s strani podjetja. Ta nagrada mora zadovoljevati enega ali več motivov nagrajenca (Friedl, 2001, str. 292).

Koncept usklajevanja s pomočjo sistema motiviranja se uporablja v situacijah z naslednjimi značilnostmi:

- Vodje mest odgovornosti razpolagajo z določenimi možnostmi za vplivanje na cilje podjetja kot celote.
- Vodstvo podjetja ne more opazovati, če in kako vodje mest odgovornosti te možnosti izkoriščajo.
- Obstajajo vedenjske medsebojne odvisnosti. Med cilji vodstva podjetja in cilji vodij mest odgovornosti obstaja vsaj en ciljni nesporazum. Poleg tega pa vodje posameznih mest odgovornosti razpolagajo še z določenimi informacijami, ki jih vodstvo podjetja nima.

Posledice zgoraj omenjenih značilnosti so v tem, da razpolagajo vodje posameznih mest odgovornosti s svobodo za realiziranje njihovih lastnih ciljev v breme realizacije ciljev celotnega podjetja. S kontrolo planov, predračunov in določenih ciljev se sicer to svobodo deloma lahko omejuje, vendar pa je zaradi informacijskih prednosti, ki jih imajo vodje posameznih mest odgovornosti, možno odstopanja dejanskih vrednosti od planiranih vrednosti pojasniti z nastopom neugodnih vplivov iz okolja. Poleg tega vodje posameznih mest odgovornosti pogosto niso motivirani, da bi izboljšali svoje delovanje in povečali storilnost.

Če so v podjetju prisotne značilnosti, ki smo jih opisali zgoraj, lahko sistem motiviranja vodje mest odgovornosti in tudi ostale v podjetju motivira k vedenju, usmerjenemu v doseganje zastavljenih ciljev podjetja.

Funkciji motiviranja sta motiviranje nosilcev odločanja k povečanju storilnosti in uspešnosti ter motiviranje nosilcev odločanja k resničnemu poročanju. Najprej si oglejmo funkcijo motiviranja nosilcev odločanja k povečanju storilnosti in uspešnosti. Gre za uspešnost pri odločanju in uspešnost pri preoblikovanju odločitev v rezultate. Zaradi motivacije naj bi uspešnost pri odločanju narasla in pripeljala do zvišanja pričakovanj v zvezi z doseganjem zastavljenih ciljev v

planih in odločitvah. S povišano motivacijo pa naj bi nadalje pri preoblikovanju odločitev v rezultate prišlo do izboljšanja rezultatov doseganja ciljev in zmanjševana odstopanj od predračunov.

Kot dejavnike, s katerimi lahko nosilec odločanja vpliva na pričakovano stopnjo doseganja ciljev, lahko omenimo število in kakovost obravnavanih alternativ pri odločanju, tehtanje lastnih ciljev v primerjavi s cilji celotnega podjetja, aktivnosti za izboljšanje stanja informiranosti o okolju ...

Najpomembnejši dejavnik, s katerim lahko nosilec odločanja vpliva na realizirano stopnjo doseganja ciljev, so aktivnosti za preoblikovanje sprejetih odločitev v rezultate, ki morajo premagovati interna (torej znotraj podjetja samega) kakor tudi eksterna (kar prihaja iz okolja) nasprotovanja in odpore.

Da bi bili vodje posameznih mest odgovornosti motivirani za izboljšanje storilnosti, so nujno potrebni sistemi motiviranja, ki priznavajo nagrade za uspešnost pri sprejemanju odločitev in pri preoblikovanju teh odločitev v rezultate.

Druga funkcija sistemov motiviranja je motiviranje nosilcev odločanja k resničnemu poročanju. Pobljže si oglejmo situacijo, ko eno mesto odgovornosti konkurira drugemu, sredstva pa so omejena. Vzemimo za primer investicijsko predračunavanje. Na razpolago so omejena investicijska sredstva. Vodja enega področja lahko z navajanjem neresničnih informacij o ciljnem delovanju lastnih alternativ doseže, da je njegova alternativa sprejeta v škodo alternative drugega vodje področja, katerega alternativa bi bila koristnejša za celotno podjetje. Posledica takega vedenja je, da omejena sredstva niso razdeljena optimalno s stališča podjetja.

Za motiviranje nosilcev odločanja k resničnemu poročanju je potreben sistem motiviranja, pri katerem je maksimalno nagrado možno dobiti zgolj v primeru resničnega poročanja.

2.5.2 Osnovni elementi sistema motiviranja

Vsak sistem motiviranja je sestavljen iz treh osnovnih elementov. To so osnova za odmero nagrade, nagrada in pravila za nagrajevanje.

2.5.2.1 Osnova za odmero nagrade

Pri osnovi za odmero nagrade gre za kazalec uspešnosti oz. storilnosti, na podlagi katerega naj bi nosilec odločanja dobil nagrado. Pri oblikovanju osnove za odmero nagrade je potrebno upoštevati nekatere lastnosti in značilnosti posameznih osnov za odmero nagrade. Vrste osnov za odmero nagrade so naštet v sliki 12.

2.5.2.2 Nagrada

Nagrada je posledica, ki nastopi po uspešni realizaciji neke odločitve. Nagrada vpliva na zadovoljitev enega ali večih motivov nosilca odločanja, ki je to nagrado prejel. Tukaj je potrebno poudariti, da je nagrada primerna takrat, kadar sovпада z motivi nagrajenca. Glede na motive, ki naj bi jih nagrada zadovoljila, ločimo 2 vrsti nagrad. Zunanje nagrade in notranje nagrade. Zunanje nagrade odobri višji nivo odločanja po uspešni realizaciji neke naloge. Lahko so materialne narave, kot so denarne nagrade, potovanja, službena vozila, službena stanovanja, itd. ali pa nematerialne narave, kot so pohvale, napredovanje... Notranje nagrade izhajajo iz naloge same in so nematerialne narave. Podeljene so z razdelitvijo nalog med zaposlene in z oblikovanjem vedenjskih norm. Tukaj gre za to, da je že delo samo nagrada za tistega, ki ga je smel opravljati. Nagrade, njihove vrste in izplačila so naštetje v sliki 13.

Slika 12: Osnove za odmero nagrade

Vrsta kazalnika storilnosti	<ul style="list-style-type: none"> • finančni kazalniki <ul style="list-style-type: none"> ○ prispevek za kritje ○ celoten dobiček ○ ROI ○ RI • nefinančni kazalniki <ul style="list-style-type: none"> ○ rast prometa ○ tržni delež ○ zadovoljstvo strank ○ kakovost ○ razvoj proizvodov ○ razvoj osebja ○ odnosi z javnostjo
Področje za odmerjanja osnove	<ul style="list-style-type: none"> • uspešnost podjetja • uspešnost mest odgovornosti
Vrednosti velikosti	<ul style="list-style-type: none"> • absolutne velikosti • razlika med realiziranimi in <ul style="list-style-type: none"> ○ planiranimi velikostmi ○ uspešnostjo konkurence
Časovno obdobje za odmerjanje	<ul style="list-style-type: none"> • medletna osnova za odmero nagrade • letna osnova za odmero nagrade • večletna osnova za odmero nagrade

Vir: Friedl, 2001, str. 295.

2.5.2.3 Pravila za nagrajevanje

Pravila za nagrajevanje točno določajo, kako vrednost velikosti osnove za odmero nagrade točno določa nagrado. Obstajata dve vrsti pravil za nagrajevanje, ki sta lahko prisotni tudi istočasno. **Subjektivna določitev s strani nadrejenega nivoja odločanja** je primerna zgolj v primeru, kadar ima vodstvo posameznega mesta odgovornosti zgolj majhen vpliv na uspešnost posameznega mesta odgovornosti (na primer: uspešnost posameznega mesta odgovornosti je v veliki meri odvisna od številnih vplivov iz okolja). Prednosti **funkcije nagrajevanja, ki definira povezavo med osnovo za odmero nagrade in med nagrado**, so enoznačnost, jasnost in objektivnost. Njihova slabost je v tem, da se vodje posameznih mest odgovornosti koncentrirajo na doseganje pozitivnih vrednosti velikosti osnov za odmero nagrad, pri tem pa zapostavljajo tiste dejavnike uspešnosti, ki se jih ne da izmeriti (na primer prijaznost in dobri odnosi v posameznem mestu odgovornosti).

Slika 13: Nagrade

Vrsta nagrade	<ul style="list-style-type: none"> • zunanje <ul style="list-style-type: none"> ○ materialne narave <ul style="list-style-type: none"> • premija • službeni avto • oprema pisarne • spodbujajoča potovanja ○ nematerialne narave <ul style="list-style-type: none"> • napredovanje • večja odgovornost • večja samostojnost • priznanje • pohvala • notranje
Omejitev glede na višino	<ul style="list-style-type: none"> • zgornja meja • spodnja meja
Vrsta izplačila	<ul style="list-style-type: none"> • plačilo • delnice • delniške opcije
Časovna porazdelitev	<ul style="list-style-type: none"> • takojšnje izplačilo • kasnejše izplačilo • porazdelitev izplačila na več period

Vir: Friedl, 2001, str. 296.

SKLEP

Vsebina te diplomske naloge je kontroling, ki se je v Ameriki in kasneje v Evropi pojavil kot posledica spremenjenih razmer poslovanja. Pokazala se je potreba po decentraliziranem, preudarnem in ciljnem delovanju. To je botrovalo k novemu načinu razmišljanja in ravnanja, novemu slogu poslovođenja in novim potrebam po informacijah.

Kontroling je nepogrešljiv pri sodobnem poslovođenju v podjetjih, saj nenehno ocenjuje in usklajuje cilje, naloge ter odločitve z namenom, da bi podjetja dosegla čim večji poslovni izid in okrepila obstoj delovanja. Na podlagi izkušenj v svetu se je izkazalo, da je potreba po kontrolingu v podjetjih premosorazmerna z velikostjo podjetij (Koletnik, 1992, str. 4).

V tej diplomski nalogi sem najprej definirala, kaj kontroling je in zakaj je v današnjih podjetjih potreben. Rdeča nit celotnega dela je bila definicija kontrolinga, ki pravi, da kontroling z različnimi koncepti skrbi za usklajevanje vodstvenih odločitev, usmerjenih k ciljem podjetja, poleg tega pa zagotavlja tudi preskrbo vodstva z informacijami. Usklajevanje je potrebno zaradi medsebojnih odvisnosti med aktivnostmi posameznih mest odgovornosti v podjetju. Do odvisnosti prihaja, saj so v podjetju posamezne naloge odločanja razčlenjene in decentralizirane.

Za usklajevanje se kontroling poslužuje različnih konceptov. Vsak izmed njih ima določene prednosti in slabosti, najpogosteje pa se v podjetjih uporablja kombinacijo posameznih konceptov usklajevanja.

Prvi koncept usklajevanja so programi delovanja, ki so vnaprej podana navodila, katera nosilcem odločanja povedo, kako se morajo v določenih situacijah odločati.

Drugi koncept usklajevanja so plani. Plan je osnutek neke odločitve, s pomočjo katerega se v naprej določi ukrepe za doseganje zastavljenih ciljev. Če je plan usmerjen v prihodnost, je nadziranje usmerjeno v sedanost. Gre za ukrepe izboljšanja, konkretiziranja ali pa spreminjanja predpisanega plana. Pri nadziranju gre tudi za skrb, nadzor in zagotavljanje, da se določen plan realizira.

Tretji koncept usklajevanja so predračuni. Pri predračunavanju gre za proces določanja, uveljavljanja, kontroliranja in prilagajanja planskih vrednosti, ki so za posamezno časovno obdobje določene posameznim mestom odgovornosti pri doseganju nadrejenih ciljev podjetja. Obstajajo različni procesi izdelave predračunov, od katerih ima vsak določene prednosti in slabosti.

Četrty koncept usklajevanja je določanje ciljev. Posameznim mestom odgovornosti v podjetju se določi različne cilje, ki jih morajo vodje teh mest odgovornosti doseči. V ta koncept usklajevanja sodijo tudi notranje ali prenosne cene, na podlagi katerih se vrednotijo proizvodi in storitve, ki si jih mesta odgovornosti med seboj izmenjujejo.

Peti koncept usklajevanja je motivacija. Prej omenjeni koncepti usklajevanja omejujejo svobodo delovanja vodij mest odgovornosti, zato je potrebno motiviranje, da ti vodje ostanejo usmerjeni v cilje podjetja kot celote in ne dajejo prednosti lastnim ciljem pred cilji podjetja.

Kontroling s temi različnimi koncepti usklajevanja poslovodstvu pomaga k optimalnemu odločanju in vodenju podjetja. Kontroling, ki je še v mnogih podjetjih nejasno opredeljen in zapostavljen, bo čedalje bolj pridobival na veljavi.

LITERATURA

1. Dellmann Klaus: Eine Systematisierung der Grundlagen des Controlling. In: Controlling. Wiesbaden: Spremann Klaus und Kurt Eberhard, 1992. 870 str.
2. Friedl Birgit: Controlling. In: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Band 2: Führung. Hrsg. von X.Bea Franz , Dichtl Erwin, Schweitzer Marcell. 8. Auflage. Stuttgart, 2001. 104 str.
3. Friedl Birgit: Controlling-Konzeptionen - Wintersemester 2001/02. Kiel: Christian-Albrechts-Universität zu Kiel, Institut für Betriebswirtschaftslehre, Lehrstuhl für Controlling. 2001a. 99 str.
4. Hauschildt Jürgen, Schewe Gerhard: Der Controller in der Bank. Frankfurt am Main: Knapp, 1993. 147 str.
5. Hočevár Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 220 str.
6. Horvath Peter: Controlling. 8. Auflage. München: Vahlen, 2001. 931 str.
7. Koletnik Franc: Upravljalno računovodstvo (teze za predavanje rednim študentom 4. letnika). Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1992. 14 str.
8. Küpper Hans-Ulrich, Weber Jürgen, Zünd Andre: Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling. Thesen zur Konsensbildung. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 60 (1990).
9. Ossadnik Wolfgang: Controlling. 2. Auflage. München, Wien: Oldenbourg, 1998. 424 str.
10. Reichmann Thomas: Controlling mit Kennzahlen und Managementsberichten. 6.Auflage. München: Vahlen, 2001. 877 str.
11. Schildbach Thomas: Begriff und Grundproblem des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht. In: Controlling. Wiesbaden: Spremann Klaus und Kurt Eberhard, 1992. 870 str.
12. Turk Ivan, Kavčič Slavka: Upravljalno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 303 str.

VIRI

1. Duden, Deutsches Universalwörterbuch. 4., neu bearbeitete und erweiterte Auflage. Mannheim, Leipzig, Wien, Zürich. 1892 str.
2. Nemško-slovenski poslovni slovar. Prevod in priredba Ana-Marija Muster-Čenčur. Ljubljana: DZS, 1996. 448 str.
3. Slovar slovenskega knjižnega jezika. Ljubljana: DZS, 1995. 1714 str.
4. Verbinc France: Slovar tujk. Ljubljana: Cankarjeva založba, 1989. 770 str.
5. Veliki nemško-slovenski slovar. Ljubljana: DZS, 1992. 1329 str.