

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**MOŽNE SMERI RAZVOJA KONTROLINGA V
TELEKOMUNIKACIJSKEM PODJETJU**

Ljubljana, februar 2008

Sanela Bajt

IZJAVA

Študentka Sanela Bajt izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marka Hočevarja, in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 01. 02. 2008

Podpis: _____

Kazalo

1	Uvod	1
2	Pomen kontrolinga za odločanje	3
2.1	Zgodovinski razvoj kontrolinga	3
2.2	Različno pojmovanje kontrolinga	4
2.2.1	Anglo-ameriško pojmovanje kontrolinga	4
2.2.2	Nemško pojmovanje kontrolinga	5
2.3	Strateški kontroling	6
2.4	Operativni kontroling	6
2.5	Uvrstitev kontrolinga v organizacijsko strukturo podjetja	6
2.6	Naloge kontrolinga	7
2.7	Planiranje	8
2.7.1	Strateško planiranje	9
2.7.2	Taktično planiranje	9
2.7.3	Proces planiranja	10
2.7.4	Napovedovanje	12
2.8	Presojanje poslovanja	13
2.8.1	Viri podatkov za analizo oziroma kontrolo poslovanja	14
2.8.2	Analiza poslovanja in kontrola uresničevanja strateškega plana	15
2.8.3	Uravnoteženi sistem kazalcev uspešnosti poslovanja	16
2.8.4	Strateški diagram	17
2.8.5	Analiza poslovanja in kontrola uresničevanja taktičnega plana	18
2.8.6	Analiza privlačnosti panoge	19
2.8.7	Primerjalno presojanje	19
2.9	Poslovno informiranje	20
2.10	Odgovornosti linijskih poslovodnikov in štabnih služb v sistemu planiranja in kontroliranja	22
3	Kontroling v telekomunikacijskem podjetju	24
3.1	Kratka predstavitev telekomunikacijskega podjetja	24
3.2	Uvrstitev kontrolinga v organizacijsko strukturo obravnavanega podjetja	25
3.3	Naloge kontrolinga v obravnavanem podjetju	26
3.4	Planiranje v obravnavanem podjetju	28
3.4.1	Proces strateškega planiranja v obravnavanem podjetju	30
3.4.2	Proces taktičnega planiranja v obravnavanem podjetju	33
3.4.3	Napovedovanje v obravnavanem podjetju	37
3.5	Presojanje poslovanja v obravnavanem podjetju	37
3.5.1	Viri podatkov za analizo oziroma kontrolo poslovanja v obravnavanem podjetju	37
3.5.2	Analiza poslovanja in kontrola uresničevanja strateškega plana obravnavanega podjetja	38
3.5.3	Analiza poslovanja in kontrola uresničevanja taktičnega plana obravnavanega podjetja	41
3.5.4	Primerjalno presojanje v obravnavanem podjetju	43
3.5.5	Analiza in kontrola uspešnosti ponudb in produktov na trgu	43
3.6	Poslovno informiranje v obravnavanem podjetju	44

3.7 Odgovornost poslovnih posameznikov posameznih centrov odgovornosti in kontrolinga v sistemu obravnavanega podjetja	46
4 Možne smeri razvoja kontrolinga v obravnavanem podjetju.....	47
4.1 Možne izboljšave pri uvrstitvi kontrolinga v organizacijsko strukturo obravnavanega podjetja	47
4.2 Možne izboljšave pri nalogah kontrolinga v obravnavanem podjetju.....	47
4.3 Možne izboljšave pri procesu planiranja v obravnavanem podjetju	49
4.3.1 Možne izboljšave pri procesu strateškega planiranja v obravnavanem podjetju	49
4.3.2 Možne izboljšave pri procesu taktičnega planiranja v obravnavanem podjetju	51
4.4 Možne izboljšave pri procesu presojanja poslovanja v obravnavanem podjetju ...	52
4.4.1 Možne izboljšave pri virih podatkov za analizo oziroma kontrolo poslovanja v obravnavanem podjetju.....	54
4.4.2 Možne izboljšave pri procesu analiziranja poslovanja in kontroliranja uresničevanja strateškega plana v obravnavanem podjetju.....	54
4.4.3 Možne izboljšave pri procesu analiziranja poslovanja in kontroliranja uresničevanja taktičnega plana v obravnavanem podjetju	55
4.4.4 Možne izboljšave pri analizi privlačnosti panoge obravnavanega podjetja	57
4.4.5 Smiselnost primerjalnega presojanja za obravnavano podjetje.....	58
4.5 Možne izboljšave pri procesu poslovnega informiranja v obravnavanem podjetju	58
4.6 Možne izboljšave pri odgovornostih poslovnih posameznikov posameznih centrov odgovornosti in kontrolinga v obravnavanem podjetju	59
5 Zaključek	60
6 Literatura.....	63
7 Viri	67

1 Uvod

Z osamosvojitvijo države se je spremenil tržni sistem, in sicer iz socialističnega v kapitalistični oz. iz planskega v tržno gospodarstvo. Dotlej je finančno računovodstvo, ki služi informiranju zunanjih uporabnikov, kot so možni lastniki, banke, država ipd., bolj ali manj zadostovalo takratnim potrebam (Hočevar, 2006, str. 43). Odtlej pa orodja finančnega računovodstva niso več zadovoljevala vseh potreb lastnikov, ker so začele odločitve temeljiti na tržnih načelih in je odločanje postajalo vse bolj zapleteno in vedno težje. Zato se je začel v vedno večjem obsegu razvijati kontroling, ki s pripravo ustreznih finančnih in nefinančnih informacij podpira notranje potrebe vodstva pri odločanju o podjetju.

Na vprašanje, kaj je kontroling, je težko odgovoriti z le enim odgovorom, saj ga različni avtorji različno pojmujejo. Nekateri ga enačijo z računovodstvom, drugi pravijo, da je le del računovodstva, tretji pa menijo, da gre za poslovodno računovodstvo in se torej prevzeta beseda kontroling uporablja po nepotrebnem, nekateri pa so celo prepričani, da je kontroling širši pojem od računovodstva. Skupna ugotovitev vseh razlag je, da kontroling pomaga vodstvu pri sprejemanju odločitev na strateški in izvajalski ravni, in sicer z zbiranjem informacij, njihovo temeljito analizo in ustrezno predstavitvijo.

Vse to je za telekomunikacijsko podjetje izrednega pomena, saj je telekomunikacijski trg hitro spreminjajoči se trg, kjer je treba neprestano slediti izredno hitrim novostim, ki se pojavljaj, po drugi strani pa težiti k zniževanju prodajnih cen in usklajenosti le-teh s stroškovnimi cenami. Na vse to vplivajo trije dejavniki, in sicer: razvoj tehnologije, konkurenca in zakonsko urejanje področja telekomunikacij. Zato sem se odločila, da raziščem in predlagam podjetju možne smeri razvoja na področju kontrolinga.

Namen magistrske naloge je torej podati možne smeri razvoja oz. izboljšave obstoječega sistema kontrolinga v telekomunikacijskem podjetju na podlagi primerjave med trenutnim oz. obstoječim stanjem v podjetju in optimalnim stanjem, ki ga opisuje literatura. Delo je namenjeno vsem izvajalcem kontrolinga v podjetju oz. vsem tistim, ki pripravljajo informacije za odločanje, in v končni fazi poslovodstvu, ki na podlagi pripravljenih informacij sprejema odločitve.

Cilj magistrske naloge je dodobra preučiti in opisati trenutni sistem kontrolinga, ki obstaja v izbranem podjetju.

Analizirano dejansko stanje izbranega podjetja je treba primerjati s spoznanji o kontrolingu, ki jih ponujajo različni avtorji. Potrebno je torej ugotoviti odstopanje

dejanskega stanja od tistega, ki ga opisuje literatura. Na podlagi tako pridobljenih spoznanj je mogoče predlagati možne smeri razvoja sistema kontrolinga v izbranem podjetju.

Delo temelji na primerjavi teorije in prakse, ima torej teoretično-praktični značaj. Primerjava bo temeljila na spoznanjih iz strokovne literature oz. delih različnih domačih in tujih avtorjev ter opisu dejanskega stanja sistema kontrolinga v telekomunikacijskem podjetju. Študija teoretičnih osnov bo dala celovito sliko sistema kontrolinga, kako naj bi le-ta bil organiziran, opis dejanskega stanja pa bo podal dejansko stanje kontrolinga v konkretnem podjetju, in sicer s pomočjo empirične raziskave stanja v podjetju, intervjujev, ki bodo opravljeni z ustreznimi odgovornimi osebami v podjetju, opazovanja, kako deluje sistem v podjetju, opazovanja praktičnega dela, ki poteka v podjetju, in internih virov v podjetju. Pri primerjavi obeh stanj bo uporabljena induktivna metoda raziskovanja ali indukcija, ki sklepa iz splošnega na konkretno, kar pomeni, da bodo podane možne smeri razvoja kontrolinga oz. predlogi za izboljšave in optimizacijo sistema na osnovi odmikov dejanskega od predlaganega v teoriji.

Poleg strokovne literature domačih in tujih avtorjev bom pri izdelavi magistrskega dela uporabila tudi svoje znanje, ki sem ga pridobila med študijem v okviru magistrskega programa predvsem na področju taktičnega planiranja in kontrole ter strateškega managementa. Prav mi bodo prišli tudi znanje, vedenje in izkušnje, ki sem jih pridobila s praktičnim delom v podjetju, predvsem na področjih računovodstva in kontrolinga.

Delo bo razdeljeno na štiri večja poglavja. Uvodno poglavje opredeljuje problematiko, namen, cilj, metode dela, skratka, potek izdelave magistrskega dela. V drugem poglavju bo predstavljen pomen kontrolinga za odločanje ter prikaz, kako različni avtorji različno pojmujejo kontroling, kaj jim je skupno, kje se razhajajo ter s katerimi se najbolj strinjam. Sledile bodo naloge kontrolinga in predstavitev procesov planiranja poslovanja s strateškega in taktičnega vidika, presojanje poslovanja, kamor spadata kontrola uresničevanja planov in analiza poslovanja, tako s strateškega kot tudi taktičnega vidika, ter poslovno informiranje. V naslednjem poglavju bo podrobno opisan dejanski sistem kontrolinga v obravnavanem telekomunikacijskem podjetju, in sicer po strukturi iz prvega poglavja. Naslednje poglavje, ki predstavlja bistvo magistrskega dela, bo podalo možne smeri razvoja kontrolinga v obravnavanem podjetju. To pomeni, da bom najprej primerjala ugotovitve, ki jih ponuja literatura, z dejanskim stanjem v podjetju, potem pa na podlagi ugotovljenih odmikov podala predloge za izboljšanje oz. smeri, v katerih se lahko obstoječi sistem kontrolinga razvija oz. izboljšuje. Magistrsko delo bom zaključila s sklepnimi ugotovitvami.

2 Pomen kontrolinga za odločanje

2.1 Zgodovinski razvoj kontrolinga

Začetki kontrolinga segajo v 15. stoletje na kraljevi dvor, kjer je »countrollour« skrbel za prilive in odlive v kraljevo blagajno. V 18. stoletju je ameriški kongres imenoval funkcijo »comptroller«, ki je skrbel za uravnovešen državni proračun. Prvi kontroler v gospodarstvu se je pojavil leta 1880 v podjetju v zasebni lasti (Transportunternehmen Atchison, Topeka & Santa Fe Railway Systems), njegova naloga pa je bila pretežno finančne narave. 1892. je General Electric zaposlil prvega poklicnega kontrolerja, vendar se to delovno mesto ni uveljavilo. V dvajsetih letih dvajsetega stoletja je kontroling doživel razcvet. Vedno več ameriških podjetij je uvajalo kontroling. Vedno več je bilo velikih podjetij, ki so jih pestile težave s komunikacijo, koordinacijo ter stroški, zato se je pojavila potreba po novem vodstvenem strokovnem inštrumentu. Slabe gospodarske razmere v času gospodarske krize (od 1929 do 1931) so povzročile, da se je nabor kontrolerjevih nalog razširil tudi na področje načrtovanja (Hočevnar, 1994, str. 154; Koletnik, 1992, str. 1; Peemöller, 1992, str. 41).

V Evropi se je v drugi polovici 50-ih let prejšnjega stoletja pod vplivom ameriških družb kontroling najprej začel uvajati v Nemčiji (Osmanagić, 1991, str. 33), kjer je kasneje doživel pravi razcvet. Sprejeli so ga za svoje področje, ga raziskovali in proučevali, objavljali veliko strokovne literature in tako pripomogli k splošnemu znanju o njem (Pučko, 2006, str. 137; Hočevnar, 1995, str. 42). Zaradi naftne krize v 70-ih letih prejšnjega stoletja so se podjetja soočala s temeljito racionalizacijo poslovanja, zniževanjem stroškov, rastočo konkurenco in hitrim razvojem tehnologij. Da bi bila vsemu temu kos, so morala pooprstiti notranjo disciplino, natančno opredeliti svoje cilje in naloge poslovanja. Tako se je začel pojavljati kontroling tudi v drugih evropskih državah (Melavc, Novak, 2002, str. 28; Koletnik, 1996, str. 7-8).

V Sloveniji se je prvič pojavil v začetku šestdesetih let v podjetju Meblo, uvedlo ga je neko norveško svetovalno podjetje. Takrat je to še nasprotovalo takratnim računovodskim predpisom, a si je Meblo pridobilo posebno dovoljenje takratnega izvršnega sveta. Resneje se je začel v Sloveniji uveljavljati šele pred petnajstimi leti, torej po osamosvojitvi. Takrat je Slovenija prešla s planskega na tržno gospodarstvo in podjetja so ugotovila, da uspešno poslovanje ne pomeni le zniževanja števila zaposlenih, pač pa tudi povečanje prodaje in zniževanje stroškov podjetja (Bertoncelj, 1997, str. 11; Povšič, 1997, str. 15).

2.2 Različno pojmovanje kontrolinga

Beseda »controlling« izhaja iz angleškega glagola »to control«, ki ima po ugotovitvah nekaterih avtorjev že v angleščini 57 različnih pomenov (Emmanuel, Otley, Merchant, 1990, str. 7-8), vendar v splošnem pomeni uravnavati, urejati, obvladovati, krmariti in ne le nadzorovati (Melavc, Novak, 2002, str. 10; Koletnik, 1992, str. 3). Strinjam se z omenjenimi avtorji, da angleški glagol »to control« pomeni vse zgoraj naštetu in ne le kontrolirati, kot ga večina rada dobesedno prevaja.

Zapletenost, spremembe, vedno večja konkurenčnost okolja silijo posloводства podjetij k ustreznim ukrepom na vseh področjih dela, od načrtovanja preko organiziranja do nadziranja. Posloводства podjetij so v razvitem tržnem gospodarstvu oblikovala proučevalno službo, da bi pomagala poslovodu pri opravljanju poslovodskih nalog, torej pri čim učinkovitejšem odločanju (Špac, Mošnja-Škare, 2006, str. 22-23). Te službe so glede na geografska področja različno organizirane in tudi njihovo interpretiranje se od avtorja do avtorja razlikuje. Enoznačne definicije zanje ni, vendar menim, da imajo vse interpretacije nekaj skupnih lastnosti. Glede na razumevanje in pojmovanje kontrolinga, ki sem ga doslej uspela spoznati v praksi, jih lahko povzamem v sledečo trditev: kontroling je funkcija, ki usklajuje in podpira vodstvo pri odločanju ter tako dviguje kakovost njegovih odločitev z usklajevanjem procesa določanja ciljev oz. načrtovanja, kontroliranja in informiranja. Pri tem zbira in obdeluje podatke, skrbi, da so ustrezne informacije vodstvu na voljo v ustrezni obliki in ob pravem času, poslovodu predlaga ukrepe za izboljšanje poslovanja, kar je podlaga za odločanje in nadaljnje planiranje in kontroliranje, s čimer preprečuje motnje v procesu vodenja. Torej je krmilo posloводства, ki omogoča obstoj podjetja s koalicijo posloводства in nosilcev poslovnih prvin, kar zahteva čim bolj decentralizirano poslovođenje (Reichmann, 2001, str. 12; Horvath, 2001, str. 144; Hauschildt, Schewe, 1993, str. 17; Schildbach, 1992, str. 23; Ossadnik, 1998, str. 25; Friedl, 2001, str. 218; Koletnik, 2006, str. 3-5; Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 91; Turk, 2000, str. 226; Capuder, 1997, str. 3-4). Poznavanje različnih opredelitev funkcije kontrolinga daje podjetjem več možnosti za oblikovanje primerne sistema kontrolinga, pri čemer si lahko izberejo ustrezen potreben sklop dejavnosti (Ziegenbein, 1992, str. 18-19).

2.2.1 Anglo-ameriško pojmovanje kontrolinga

V Ameriki je bil kontroling na začetku določeno področje v okviru računovodstva in financ, kasneje pa se je začel širiti na področje načrtovanja (Pučko, 2006, str. 137-138). V anglo-ameriški literaturi »kontroling« označuje upravljalne funkcije nadziranja. Naloge, ki jih opravlja kontroler (običajno je to kar glavni poslovodni in finančni

računovodja) in pomenijo računovodsko funkcijo, pa označuje »controllershhip«. Kontroler poroča in tolmači podatke, pomembne za odločanje, in tako usmerja poslovanje k poslovnim odločitvam, ki pa se morajo skladati s cilji samega poslovnega sistema. Odgovarja za pravilno opravljanje vseh računovodskih funkcij, za zadovoljevanje potreb tako notranjih kot zunanjih uporabnikov, kar pomeni, da bi lahko izraz kontroler nadomestil izraz vodja računovodstva. »Accountant« v dobesednem prevodu pomeni računovodja, ki pa je v anglo-ameriških sistemih vsebinsko širši pojem od kontrolerja, saj zajema tudi ostale strokovnjake področja, kot so npr. zunanji revizorji (Novak, 1999, str. 559; Melavc, Novak, 2002, str. 28; Hansen, Mowen, 1992, str. 7; Koletnik, 1992, str. 3).

2.2.2 Nemško pojmovanje kontrolinga

Za razliko od ameriških podjetij so nemška kontroling povezovala z ekonomičnostjo podjetja, kar pomeni, da so nadzirala stroške (Pučko, 2006, str. 137-138). Za naloge kontrolerja (ang. controllership) se na nemško govorečem področju uporablja izraz kontroling, kot je večinoma poznan tudi pri nas. Vendar tudi tu prihaja do neusklajenosti, in sicer med kontrolingom kot procesom oz. področjem nalog, ki je plod teoretskih konstruktov strokovnjakov in opisujejo naloge, ki naj bi jih kontroler opravljal, ter kontrolingom kot ustrojem oz. ureditvijo, ki dejansko obstaja v praksi in opredeljuje, kaj kontroler dejansko dela v praksi (Melavc, Novak, 2002, str. 27-28). Ko avtorji opredeljujejo vsebino kontrolinga, pogosto uporabljajo prisposobo, ki prikaže vsebino delovanja s primerom iz pomorstva. Kontroling enačijo z upravljanjem oz. navigacijo plovila, kjer je smer plovbe, torej strategija, določena, začrtana, krmilo, ki predstavlja operativno vodenje, je v rokah kapitana. Pilot, ki je enak kontrolerju, pa pomaga kapitanu, ki je enak ravnatelju oz. managerju, da pluje po začrtani smeri in da se vsekakor izogiba čerem (Novak, 1999, str. 559-560). Nemški avtorji, ki različno pojmujejo kontroling, se glede na bistvene značilnosti opredelitve pojma delijo v tri skupine: prvi pravijo, da je osrednja naloga kontrolinga usklajevanje različnih delnih sistemov nekega celotnega poslovnega sistema, drugi, da je to delno področje vodenja, kjer ima kontroler nalogo navigatorja, in tretji, da je osrednja naloga kontrolinga, da priskrbi informacije, ki izhajajo iz računovodskega informacijskega sistema (Melavc, Novak, 2002, str. 30).

Menim, da se Pučko v svojih delih upravičeno sprašuje, ali ni mogoče »kontroling« le novi izraz za klasično analizo poslovanja, glede na to, da nova literatura s področja analize poslovanja ne nastaja več, publikacije s področja kontrolinga pa se v zadnjem času kar množijo, čeprav je pojem »kontroling« širši od analize, ker vključuje tudi nadziranje (Pučko, 2006, str. 137-138).

2.3 Strateški kontroling

Strateški kontroling prepoznava priložnosti in nevarnosti ter jih upošteva pri današnjem poslovanju. Ukvarja se z dolgoročnimi (za več let vnaprej) poslovnimi vprašanji, ki običajno niso najbolj opredeljena, zato so zanje potrebne t. i. mehke informacije in visoka sestavljivost. Usmerjen je v uspešnostni potencial podjetja, zagotavljanje dolgoročne eksistence podjetja, prihodnost in možnosti za trajni uspeh. Išče odgovore na vprašanja, kot so, ali vstopiti na kak nov trg, kakšna tveganja oz. priložnosti je mogoče pričakovati v bodoče, ali podjetja ustvarjajo prave proizvode oz. storitve ipd. Pomaga pri postavljanju vizije in poslanstva podjetja, strateških ciljev oz. strategije podjetja, brez katerih ne bi bilo dolgoročnega uspeha poslovnega sistema. Smisel strateškega kontrolinga je v aktivnem prilagajanju, to je vplivanju na zunanje dejavnike, zunanje okolje in s tem prilagajanju okolja sebi. Po nekaterih razlagah mu pripada intuitiven način razmišljanja (spontano, ustvarjalno in celovito). Je pogoj, temelj in okvir operativnemu kontrolingu (Melavc, Novak, 2002, str. 30-31; Koletnik, 2006, str. 3; Pučko, 2006, str. 140; Mann, 1989, str. 46; Osmanagić, 1998, str. 42; Stahl, 1992, str. 53).

2.4 Operativni kontroling

Naloga operativnega kontrolinga je nuditi strokovno podporo poslovodstvu, cilj pa je povečati poslovno učinkovitost. Poslovodstvu zagotavlja strokovno podporo pri dvigovanju ravni donosnosti, gospodarnosti, plačilne sposobnosti in ohranjanju kapitala. Osnovni cilj operativnega kontrolinga je, da spodbuja pasivno prilagajanje spremembam v okolju oz. prilagajanje notranjih dejavnikov zunanjim vplivom, kjer so cilji (delni cilji) in poslovne priložnosti kratkoročno (nanaša se na eno leto) nespremenljivi parametri. Operativni kontroling je usmerjen k merljivim in obvladljivim pojavom in postopkom poslovanja ter k doseganju najboljših sprotih izidov. Pri pridobivanju informacij uporablja že močno strukturirane postopke in sisteme. Zanima ga notranje okolje podjetja, usmerjen je v preteklost; torej je glavni vir podatkov računovodstvo podjetja. Pripisujejo mu racionalno razmišljanje (logično, preiščeno, v številkah, znanstveno) (Melavc, Novak, 2002, str. 30; Pučko, 2006, str. 140; Mann, 1989, str. 46; Stahl, 1992, str. 53).

2.5 Uvrstitev kontrolinga v organizacijsko strukturo podjetja

Pogosto kontroler poroča neporedsno predsedniku uprave in je v tem primeru kontroling štabna funkcija. To je običajno za srednje veliko oz. veliko podjetje, pri

čemer sta funkciji kontrolerja in finančnika ločeni. Kontroler lahko enako kot finančnik poroča neposredno vodji financ. V organizacijah z različnimi poslovnimi področji oz. divizijami se vrhovno poslovodstvo pogosto sprašuje, koliko avtoritete delegirati podrejenim in kakšno stopnjo samostojnosti jim dovoliti. Na stopnjo decentraliziranosti enot in funkcij vplivajo: filozofija poslovodstva, velikost enot, geografska oddaljenost divizije od centrale in ekonomika. V decentralizirani organizaciji se kontrolerji pojavljajo na več ravneh z natančno določenimi relacijami poročanja (Novak, 1999, str. 556-559).

S tem ko so začeli linijski vodje skrbeti za operativni in strateški management, se je potreba po neodvisni službi kontrolerjev povečala. Delovno področje kontrolerjev je zelo obsežno, zato se v večjih podjetjih pojavlja težnja po decentralizaciji in specializaciji kontrolerjev, kar vodi k zelo uporabniško usmerjenemu svetovanju. Decentralizirani kontrolerji bi lahko bili: podružnični kontroler, kontroler za marketing in prodajo, proizvodnjo, logistiko, razvoj in raziskave (Kontrolerjev slovar, 2000, str. 24) ...

2.6 Naloge kontrolinga

Kontroling je funkcija, ki jo potrebujejo prav vsa podjetja. Menim, da je bistvo kontrolinga v nudenju podpore ter svetovanju poslovodstvu in ne sprejemanju odločitev ter da je to ena najpomembnejših funkcij v podjetju za njegovo zdravo delovanje. Je funkcija vodenja in kontroliranja procesov skozi finančne podatke, gonilna sila poslovodstva, poslovno-ekonomski svetovalec in navigator ciljno usmerjenega poslovnega sistema. Kontroling skrbi za filozofijo gospodarske družbe, kjer pomaga pri oblikovanju ciljev, koncepta in razvoja gospodarske družbe, razvija in koordinira ter skrbi za sistem načrtovanja (strateškega in taktičnega), kjer sodeluje pri oblikovanju vizije in misije podjetja, integrira delne plane v skupni plan podjetja, izdeluje predračune, testira in analizira celovitost in primernost plana glede na določene cilje, kjer je odgovoren za razvidnost rezultatov, ne pa za pripravo in realizacijo načrta, za kar je odgovoren poslovodja. Določa tudi standarde in meje še dovoljenih odmikov. Skrbi tudi za sistem presojanja poslovanja, kamor spadata kontroliranje in analiziranje, s čimer ugotavlja morebitne odmike dejansko doseženega od planskega, vzroke zanje, jih predstavlja in predlaga možnosti za njihovo odpravo, in poslovno informiranje, kjer izdeluje poročila o uspešnosti poslovanja podjetja, pripravlja ustrezne in pravočasne informacije za poslovodstvo, ki so podlaga za odločanje, in motivira poslovodstvo, da se na njihovi osnovi odloča. Kontroler mora skrbeti tudi za etičnost pri doseganju zastavljenih planov. Kaj je še v mejah etičnega, pa je predmet druge debate (Križaj, 2004, str. 50; Pučko, 2006, str. 137-139; Jazbec, 2000, str. 3-4; Blazek, 2006, str. 9; Koletnik, 2006, str. 5-6; Deyhle, 1997, str. 153-155; Križaj, 2004, str. 51-52; Hočevnar, Igljčar, Zaman, 2002, str. 14; Vitezić, 2002, str. 50-51; Čvorovič, 1995, str. 12; Koletnik,

1992, str. 4). Na enak način bom po temah razdelila tudi teoretični in praktični del svojega magistrskega dela.

2.7 Planiranje

Poglavje o planiranju je Pučko v knjigi Management, nova znanja za uspeh začel s » Če ne veš, kam greš, kako boš vedel, da si tja tudi prispel?«. S tem se zelo strinjam. To zelo dobro opisuje, zakaj je planiranje ena najpomembnejših funkcij posloводства. Planiranje je vnaprejšnje zamišljanje zelenih ciljev in njihovih rezultatov ter poti za njihovo doseganje. Pomeni tudi vnaprej si zamisliti možne probleme in jih vnaprej skušati preprečiti ali vsaj omiliti. Je tudi usklajevanje posameznih delov v celoto. In če povzamem, je planiranje zamišljanje celotnega prihodnjega poslovanja podjetja (Bohinc et al., 2005, str. 13; Pučko, 2002, str. 235; Pučko, 2006, str. 2; Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 71-77; Hočevnar, 1998, str. 3; Dobler, Köbler, 1997, str. 5; Drury, 1996, str. 468; Lipovec, 1983, str. 341; Pučko, 1994, str. 266; Rozman, 1995, str. 3; Možina, 1994, str. 45).

Avtorji razvrščajo planiranje v več vrst. Pučko pravi, da se lahko razdeli po **času**, in sicer na dolgoročno, srednjeročno, kratkoročno in operativno (četrletno, mesečno, dekadno, tedensko). Najbolj nejasno je razlikovanje med dolgoročnim in srednjeročnim planiranjem. Najbolj razširjeno mnenje med raziskovalci je, da je dolgoročno planiranje tist, ki zajema obdobje več kot pet let, kratkoročno je tisto, ki zajema obdobje do enega leta, srednjeročno pa tisto, ki zajema obdobje več kot eno leto, a manj kot pet. V praksi se radi opirajo na tako postavljene časovne meje, čeprav je pri tem pomembnejši vsebinski vidik časovnega planiranja. Dolgoročno planiranje velja za okvirnejše, zajema le osnovne delne plane in postavlja le grobe meje pričakovanj, ni tako natančno kot srednjeročno, ki že konkretizira dolgoročne plane in daje kompleksne plane, izdelane v dolgoročnem planiranju, ter usklajuje delne plane glede na glavne poslovne funkcije. Kratkoročno planiranje še podrobneje in na krajša časovna obdobja členi srednjeročne plane. Po **vsebini oz. predmetu** se deli na planiranje prodaje, trženja, proizvodnje, nabave, raziskav in razvoja, kadrov, investicij, financiranja, organizacije, poslovnega uspeha in premoženja (Pučko, 1991, str. 96-97). Po **obsegu organizacijske enote** se planiranje loči na planiranje poslovanja kot celote, planiranje poslovanja profitnega centra ali strateške poslovne enote, po **značilnostih** planiranja pa na javno ali tajno, strateško ali taktično, fazno ali rezultatno, funkcijsko ali nefunkcijsko, formalno ali neformalno itd. (Pučko, 1993, str. 117-118). Lipovec celo loči med planiranjem poslovanja in organizacije podjetja, ki je sestav razmerij med ljudmi (Lipovec, 1987, str. 35).

Na določanje planskih ciljev vpliva okolje organizacije, kar pomeni, da so spremenljivke iz okolja in notranje spremenljivke podjetja izhodišča za določanje planskih ciljev. Cilji se lahko določajo od zgoraj navzdol, kar pomeni, da najvišje vodstvo postavi glavne cilje, srednje in nižje vodstvo pa iz njih postavi cilje na svojem organizacijskem nivoju. Cilji se lahko določajo tudi od spodaj navzgor, kar pomeni, da najprej nastanejo cilji na najnižjih organizacijskih ravneh in šele potem na višjih, ki pa so seštevki ciljev na nižjih organizacijskih ravneh. Tretji in najbolj stvaren način postavljanja ciljev pa pravi, da se hkrati postavljajo cilji za organizacijo kot celoto in po posameznih enotah. Na ta način imajo enote zadostno svobodo, da si same določajo planske cilje (Bohinc et al., 2005, str. 15).

2.7.1 Strateško planiranje

Strateško planiranje določa okvir poslovanja. Zajema ocenjevanje nevarnosti in priložnosti podjetja, s čimer spoznajo dolgoročni okvir ekonomskih, družbenih in tehnoloških dejavnikov, ki lahko v bodoče vplivajo na poslovanje podjetja. Zajema tudi preverjanje in postavljanje osnovnih konceptov, določa osnovne razvojne smeri, izdeluje pomembne plane za podjetje, odloča na osnovi dolgoročnega časovnega horizonta in upoštevanja prihodnjih posledic današnjih poslovnih odločitev, zagotavlja zadostno fleksibilnost osnovnih razvojnih konceptov podjetja, s čimer podjetje svoje poslovanje lažje prilagodi določenim nepredvidljivim spremembam v okolju. Zagotavlja tudi možnost za dolgoročno poslovno uspešnost podjetja kot integrirane, usklajene celote, označuje verjetne osnovne poslovne rezultate in sistematično zagotavlja uresničevanje planskih odločitev. Običajno je za obdobje petih let, ker daljše obdobje ni dovolj predvidljivo, krajše pa nima dovolj usmeritev (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 79-80; Dickey, 1992, str. 39; Pučko, 1993, str. 127-128; Možina, 1994, str. 46-47).

2.7.2 Taktično planiranje

Taktično (kratkoročno) planiranje, ki je v praksi običajno enoletno planiranje (in se ujema s koledarskim letom), že na določen način uresničuje dolgoročne in srednjeročne plane, in sicer s pretvarjanjem njihovih nalog v kratkoročne planske naloge (Pučko, 1991, str. 277). Namen taktičnega planiranja je, da ob danih tržnih omejitvah in omejitvah proizvodnih zmogljivosti v okviru možnega določi tak proizvodni program in vložke v proizvodni proces, da bo organizacija poslovala čim bolj uspešno (Pučko, 2002b, str. 327-328; Pučko, 1994b, str. 353-354). Zahteva zavzetost poslovoznikov, jasno opredeljeno organizacijsko strukturo podjetja, kjer so pristojnosti in odgovornosti natančno določene, in razvito računovodstvo odgovornosti, kar pomeni, da morajo imeti

oblikovane centre odgovornosti in računovodski sistem, ki bo računovodsko spremljal delo poslovodnikov in dosežene rezultate (Pučko, 2006, str. 9).

2.7.3 Proces planiranja

Proces planiranja bom začela z opisom procesa strateškega planiranja, nadaljevala z opisom uresničevanja strategij, opisom procesa taktičnega planiranja in zaključila z opisom procesa napovedovanja.

Model strateškega poslovanja je sestavljen iz štirih sklopov. Prva dva sklopa predstavljata proces oblikovanja strategije in zajemata:

- motrenje okolja: notranjega in zunanjega,
- oblikovanje strategije: poslanstvo, cilji, strategija, politika.

Druga dva pa predstavljata uresničevanje strategije in zajemata:

- uresničevanje strategije: programi, predračuni (ang. Budgeti), procedure,
- spremljanje in kontrola strategije: poslovanje (Hunger, Wheelen, 1996, str. 10).

V začetni fazi oblikovanja strategije mora vodstvo identificirati finančne in nefinančne oz. kvantitativne in kvalitativne cilje, h katerim naj bi stremeli in katerih rezultate naj bi dosegli na dolgi rok. Z njimi se mora tudi strinjati. Cilji morajo biti uresničljivi in merljivi. Tisti, ki so odgovorni za njihovo uresničevanje, morajo imeti možnost vpliva na doseg rezultata postavljenih ciljev. S tem se zelo strinjam, saj v nasprotnem primeru ne bodo doseženi ustrezni rezultati. V naslednji fazi oblikovanja strategije mora vodstvo natančno določiti položaj podjetja, ki bo uresničeval postavljene cilje. Da lahko določi položaj, mora predvideti dogajanja v okolju, v katerem deluje, ter temu primerno postaviti cilje, saj je uresničevanje le-teh lahko zelo odvisno od dogajanja v okolju. Za ustrezno prognozo bodočega okolja pa je potrebno analizirati preteklo in sedanje stanje okolja. Ko vodstvo enkrat predvidi, kaj se bo dogajalo v okolju, kjer podjetje deluje, lahko ugotovi, kakšne možnosti ima za oblikovanje strategije, vendar mora pri tem določiti tudi vzorce obnašanja, dejanja, ki bodo zagotovila v strategiji določeno pozicijo podjetja (Stacey, 1993, str. 26). Zelo podobno so proces strateškega planiranja opredelili tudi drugi avtorji (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 83-84; Pučko, 2002a, str. 272-273; Pučko, 1994a, 300-301).

Večina neuresničenih strategij se pojavi zaradi neustreznega uresničevanja in ne toliko zaradi slabega oblikovanja. Nekateri menijo, da pride do neuspehov pri uresničevanju zaradi pomanjkanja praktičnega in teoretičnega znanja ter modelov, ki bi usmerjali aktivnosti managerjev pri uresničevanju strategij. Zato morajo managerji za uspešno uresničevanje strategij oblikovati hierarhično lestvico poročanja, ki ustreza oblikovani

strategiji, vpeljati in upravljati sistem informiranja in kontrole, ki jim bo omogočal, da bodo sledili strateškemu planu, vpeljati in upravljati sistem nagrajevanja, ki bo ljudi denarno (in tudi drugače) spodbujal k uresničevanju strateškega plana, spremeniti kulturo podjetja oz. mišljenje zaposlenih in jih na ta način motivirati (ne denarno) za uresničevanje strateškega plana ter razviti ustrezno obnašanje in politiko podjetja, ki ne bosta ovirala uresničevanja strateškega plana (Stacey, 1993, str. 64-65). Vsekakor se strinjam, da spodbujanje in nagrajevanje ne sme biti le denarno, saj je denar motivator le do neke mere, potem pa se spremeni v higienika. Lipičnik (Lipičnik, 1996, str. 167) opisuje Herzbergovo motivacijsko teorijo, ki pravi, da motivator izzove reakcijo in aktivnost zaposlenih, higienik pa zadovoljstvo, ki odstrani odvečne napetosti in usmerja človekovo aktivnost v delo.

Eno od sredstev za uresničevanje strategij je tudi ciljno vodenje, kjer postanejo delovni cilji posameznikov prava hierarhija ciljev v organizaciji. S pretvarjanjem strateških ciljev in strategij v taktične plane in naloge posameznikov oz. skupin postanejo zaposleni tudi sami pobudniki za doseganje delovnih rezultatov (Pučko, 2002b, str. 324-326; Pučko, 1994b, str. 350-352). Upam si trditi, da je to zelo dober način, kako spodbuditi odgovornost zaposlenih za uresničevanje ciljev.

Proces taktičnega planiranja se začne z opredelitvijo taktičnih planskih ciljev in poslovne politike v organizaciji, nadaljuje z izdelavo modela proizvodnje, določanjem in izdelavo seznama zunanjih in notranjih omejitev ter izdelavo delnih (plan VC/enota proizvoda ...) in zbirnih planov (plan kazalcev uspešnosti poslovanja ...) (Pučko, 2002b, str. 328; Pučko, 1994b, str. 354).

V podjetju je zaželen t. i. priročnik za taktično planiranje in kontroliranje, ki se v praksi pogosto imenuje metodologija letnega planiranja. Izboljšuje komunikacijo v podjetju, opredeljuje postopke, enotne inštrumente, nosilce in roke za taktično planiranje ter tudi kontroliranje (Pučko, 2006, str. 10-11).

Za planiranje odgovarjajo linijski poslovodniki, planska služba pa za oblikovanje in izboljšanje sistema taktičnega planiranja in kontroliranja uresničevanja plana ter vsega, kar sodi zraven. Poslovodniki posameznih centrov odgovornosti branijo svoje plane pred svojimi nadrejenimi. Le-ti jih preučijo in odobrijo ali zavrnejo in takrat jih morajo poslovodniki popraviti oz. dopolniti. Tako so linijski poslovodniki udeleženi v procesu planiranja, s čimer se povečuje komunikacija med njimi. Potem, ko je delne plane odobrilo najvišje poslovodstvo, planska služba izdela še zbirne plane in uredi celovit taktični plan podjetja. Sprejet taktični plan se razdeli ustreznim poslovodnikom nato sledijo konference, na katerih se skušajo utrditi planske zavesti med poslovodniki in slednje usmerjajo v uresničevanje sprejetega plana ter pojasnjujejo vse nejasnosti, ki

so povezane z njimi. O planih odločata odbor ali komisija za taktično planiranje (običajno v dobro poslovođenih podjetjih), katere člani so direktor in njegovi pomočniki ter odgovarjajo za izdelavo taktičnega plana podjetja, pregledajo predloge taktičnih planov glavnih centrov odgovornosti in predlagajo morebitne izboljšave v njih, priporočajo načine uskladitve postavk v posameznih predlogih taktičnih planov, dobijo in analizirajo periodična poročila o poslovanju centrov odgovornosti, razpravljajo o različicah in odločajo o korektivnih akcijah, priporočajo spremembe v postopkih in politikah taktičnega planiranja in kontroliranja v podjetju z namenom učinkovitejšega sistema. Dobro izdelan taktični plan razčlenjuje prve tri mesece, ostali del leta pa je narejen le po četrletjih, vendar ta način zahteva kontinuirano planiranje (Pučko, 2006, str. 12).

Model taktičnega planiranja na eni strani zahteva vložke in na drugi producira izloške, ki so delni in zbirni plani podjetja. Začne z osnovnimi vložki, ki temeljijo na osnovnih metodoloških fazah in jih je nesmiselno avtomatizirati (politika podjetja, omejitve okolij ...) in nadaljuje z vložki, kot so količine in vrednosti na enoto, iz katerih se naredijo predračuni in delni plani. Določa tudi, kateri je prvi delni plan, ki mora biti narejen in je osnova za vse ostale delne plane, ter zunanje (možne prodajne količine in cene na določenem trgu ...) in notranje omejitve (razpoložljive proizvodne zmogljivosti in delovna sila ...) pri posameznih delnih planih. K zbirnim planom štejejo: plan celotnega prihodka, dobička in njegove razdelitve za obdobje (Pučko, 2002b, str. 328-330; Pučko, 1994b, str. 354-355; Pučko, 2006, str. 17-53) ...

2.7.4 Napovedovanje

Neposredni prevod besede »forecast« je napoved. Med letom morajo podjetja nadzorovati aktivnosti, s katerimi se uresničuje plan. Temu primerno morajo napovedati, kaj se bo dejansko v tekočem letu zgodilo in v kateri smeri se gibljejo. Temeljito in »zdravo« planiranje olajša samo planiranje in tudi kasnejša napovedovanja. »Forecast« pomeni hitro preslikavo prihodnosti in je narejen kot hitra ocena rezultatov konec leta (Dickey, 1992, str. 132).

Veliko podjetij se ne zaveda pomembnosti plana oz. koliko jim lahko le-ta pomaga pri poslovanju. Naredijo plan, potem pa ga potisnejo na polico, kjer dobesedno nabira prah. Plan je osnova za kontrolo poslovanja, če je le uporabljen. Ozaveščanje sodelavcev in spoznanje, kako pomembno je, da vedo, kje se nahajajo glede na plan, je zelo pomembno. To je mogoče doseči na dva načina. Prvi je, da se redno, po možnosti na rednih sestankih, vse nivoje obvešča o tem, kako dosegajo oz. ne dosegajo plana. Drugi pa je obveščanje vseh nivojev podjetja o doseganju plana s pomočjo grafičnih

prikazov ustreznih kazalnikov. Nagrade zaposlenih naj bodo povezane z doseganjem plana. Rutinski kontrolni mehanizmi so naslednja stvar, ki se oblikujejo s točno določenimi časovnimi termini revizije doseganja plana in letnih ciljev. Poslovodje posameznih enot ali oddelkov naj spremljajo uresničevanje plana in ugotavljajo razloge za odmike. Napovedi naj se delajo tako pogosto, da bo podjetje še vedno usmerjeno k svojim pravih ciljem. In ne nazadnje je potrebno izboljšati poslovne informacije. To ne pomeni nujno nove informacijske tehnologije, dovolj je le reden in pravočasen ustrezen sistem poročanja, ki usmerja ljudi h ključnim kazalcem realizacije plana (Dickey, 1992, str. 134-135).

2.8 Presojanje poslovanja

Ker se strinjam s Koletnikom, ki uvršča kontroliranje in analiziranje k presojanju poslovanja, ter menim, da sta prepletena, ju tudi jaz obravnavam v istem poglavju.

Čeprav kontrola oz. analiza daje ta vtis, da je to zadnja faza v organizacijskem procesu, so njuna spoznanja temelj za novo planiranje, ki je prva faza v procesu poslovanja. Z odločanjem o ciljih, razmeščanju poslovnih prvin, ocenjevanju uspešnosti delovanja idr. omogočata resnično obvladovanje inštitucije. To je proces spoznavanja, zbiranja podatkov, preučevanja, primerjanja planskega z dejansko doseženim, s čimer se ugotavljajo dejstva o konkretnem poslovanju konkretne organizacije, ki so podlaga za smotrno odločanje ter tako izboljšanje doseganja njenih ciljev in samega poslovanja, za kar mora najvišje vodstvo prejemati točne, pravočasne in nepristranske povratne informacije z nižjih nivojev. Omenjena opredelitev ne omenja časovnega horizonta, kar pa ne pomeni, da ni strateške analize oz. kontrole. To v svoji opredelitvi popravi Tintorij, ki analizo opredeli kot spoznanje izkoriščanja ali nepopolno izkoriščenih zmogljivosti za doseganje oz. uresničevanje rezultatov (Pučko, 2004, str. 8; Mlinar, 2001, str. 131-133; Pučko, 1999, str. 2-4; Popović, 1979, str. 5-6; Odar, 1999, str. 9; Pučko, 2006, str. 3; Hunger, Wheelen, 1996, str. 15-16; Hočvar, 1998, str. 3; Tavčar, 1994, str. 677).

Proces kontrole oz. analize zajema postavljanje standardov oz. ciljev, primerjavo dejanskega uresničevanja s planom oz. standardi, s čimer se določijo odkloni, ki so pravzaprav problemske situacije, če so izven tolerančnih meja. Na podlagi teh ugotovitev se sprejmejo korektivni ukrepi, s katerimi se odstranijo odstopanja. Ko so korektivni ukrepi sprejeti na nekakšnih predpostavkah z namenom, da bi se izognili odstopanjem od pričakovanega, gre za vnaprejšnjo kontrolo. Če pa gre za povratno informacijo, temelječo na že nastalem odstopanju, je to kontrola za nazaj. Večina

sistemov je mešanih (Stacey, 1993, str. 66-67; Lipovec, 1978, str. 1; Lipovec, 1987, str. 240).

Proces kontrole, ki je sestavljen iz petih korakov ter ga opisujeta Hunger in Wheelen, je zelo podobno opredeljen, kot splošne sestavine, značilne za analizo poslovanja, ki jih opredeljuje Pučko. Potrebno je določiti, kaj meriti, torej predmet analize oz. kontrole poslovanja, standarde uresničevanja, meriti dejansko uresničevanje ali določiti metodo, ki predstavlja pot do spoznanja, primerjati dejansko uresničeno s planiranim (standardom), torej proces analize oz. kontrole (če so doseženi rezultati v okviru dovoljenega odstopanja, se proces kontrole konča kar tu) in namen analize oz. kontrole poslovanja, ki je v bistvu ocena analiziranega objekta, ter cilj analize oz. kontrole poslovanja. V nasprotnem primeru je treba sprejeti korektivne ukrepe, in sicer z ugotavljanjem vzrokov za odstopanja, ki so lahko slučajna fluktuacija, nepravilno izvajanje procesov, nepravilno izbrani oz. določeni procesi za izvajanje postavljenega strateškega plana. Korektivni ukrepi morajo zagotoviti ne le, da se uresničevanje vrne na plansko stanje, pač pa tudi, da ne pride do ponovitev vzrokov za odstopanja (Hunger, Wheelen, 1996, str. 280- 281; Pučko, 2004, str. 9).

Analognost kontrole in analize poslovanja dokazujejo tudi naloge obeh, ki se precej prekrivajo: oblikujeta načela načrtovanja in usklajujeta proces načrtovanja, spremljata uresničevanje dolgoročnih ciljev, oblikujeta interni sistem poročanja (katere informacije vključuje, kako jih razlaga), pripravljata redna (periodična) poročila o poslovanju, spremljata gibanje stroškovnih kategorij, pripravljata posebna poročila, potrebna za sprejemanje nerutinskih odločitev (Babič, Korelič, 1997, str. 44).

2.8.1 Viri podatkov za analizo oziroma kontrolo poslovanja

Pri analizi oz. kontroli uresničevanja poslovanja se kontroler opira na podatke o poslovanju, ki zaradi razpoložljivosti, dostopnosti in vprašljive kakovosti le delno izražajo stvarno poslovanje. S pribiranjem podatkov se ukvarjajo druge discipline, ne analitik oz. kontroler, čeprav je to v praksi pogosto samoumevno. Zato je pribiranje podatkov predfaza procesa opazovanja poslovanja. Analiza se ukvarja s tem, kako se pojavi v podjetju izražajo s podatki, kateri so bistveni viri podatkov za analizo poslovanja, z zadostnostjo in ustreznostjo podatkov ter s povezavo pojavov in podatkov. Pri analiziranju ima kontroler najpogosteje opraviti s kvantitativnimi podatki, pri čemer se pojavi problem merjenja, ki ni vedno jasno določeno. Zato morajo razlage o ugotovitvah vedno vsebovati tudi morebitne šibkosti ugotovitev. Najbolj uporabljena skupina notranjih podatkov za potrebe analiziranja so: opredeljeni standardi, norme, normativi, spiski potrebnih strojnih in delovnih operacij, operativni in drugi plani, predračuni in

programi. Analitik pri svojem delu potrebuje tudi zunanje podatke, zbrane izven podjetja. Obstaja tudi možnost, da bo analitik pri svojem delu potreboval tudi dodatno zbiranje podatkov, pri čemer pa mora paziti na njihovo dodano vrednost in dodatne stroške pribiranja. Dobra analiza, ki bo resnično dajala stvaren prispevek k izboljšanju uspešnosti poslovanja podjetja, mora temeljiti na kakovostnih podatkih, ki jih analitiku ni vedno lahko zagotoviti (Pučko, 2004, str. 36-42).

2.8.2 Analiza poslovanja in kontrola uresničevanja strateškega plana

Strateška kontrola se ukvarja z osnovno strateško usmeritvijo podjetja kot celote in poudarja dolgoročna merila (več kot eno leto), kot so ROI, spremembe v vrednosti kapitala (Hunger, Wheelen, 1996, str. 284) ... Je neizogibno manj podrobna in manj formalna, bolj fleksibilna in naj bi bolj uporabljala variabilno kot pa časovno točno določeno poročanje v primerjavi z operativno ali taktično kontrolo. Razmerje med doseženim rezultatom in korektivnimi ukrepi je v strateški kontroli nekoliko šibkejše, a vseeno na temelju doseženih rezultatov poslovanja vodstvo odloča, ali je postavljena strategija še ustrezna ali jo bo mogoče potrebno spremeniti, ažurirati ali bodo morebiti potrebne spremembe v resničevanju strategije ali celo v obeh fazah (Hunger, Wheelen, 1996, str. 15-16; Stacey, 1993, str. 67).

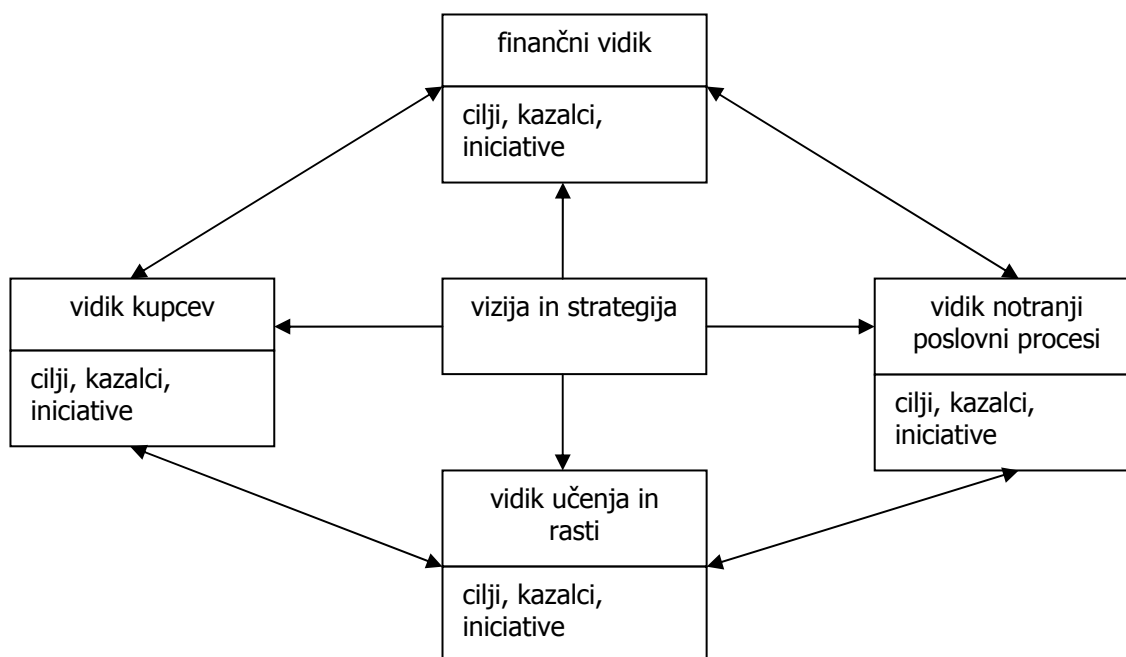
Za uresničevanje strategije morajo managerji zagotoviti, da je sistem informiranja in kontrole podjetja adekvaten za tok informacij, ki so potrebne za uresničevanje strategije, ter tudi ustrezen kontrolni mehanizem, ki jim bo omogočal spremljanje doseženih rezultatov, pri tem pa tudi sprejemanje korektivnih ukrepov, če doseženi rezultati niso v skladu s strateškim planom (Stacey, 1993, str. 66).

Pri oblikovanju sistema kontrole uresničevanja strateškega plana mora management vedeti, da mora tudi kontrola slediti strategiji. Dobra kontrola vsebuje le minimalno količino potrebnih informacij, poda zanesljivo sliko dogodkov, motri le aktivnosti in rezultate s pomenom ne glede na težavnost merjenja, in to s kvalitativnimi in kvantitativnimi kazalci, je pravočasna, zato da se lahko pravočasno sprejemajo tudi korektivni ukrepi, je dolgoročna in kratkoročna, saj izključno slednja vodi v to, da postane tudi management kratkoročno usmerjen, poudarja izjeme, ki padejo izven meja dovoljenega odklona (Hunger, Wheelen, 1996, str. 299).

2.8.3 Uravnoteženi sistem kazalcev uspešnosti poslovanja

Uravnoteženi sistem kazalcev uspešnosti poslovanja se uporablja med drugim tudi kot orodje za uresničevanje in kontrolo uresničevanja strateškega plana. Pravilnost strategije se preverja s kontrolo delovanja vzročno-posledičnih povezav med ključnimi dejavniki uspeha in njihovimi finančnimi učinki, ki so posledica ustrezno izvedene strategije. Kot je razvidno iz slike 1, obstajajo štirje vidiki uravnoteženega sistema kazalcev uspešnosti: finančni, notranji poslovni procesi, vidik učenja in rasti ter vidik kupcev. Idejo sta razvila David P. Norton in Robert S. Kaplan. Izhajala sta iz prepričanja, da so pristopi za merjenje uspešnosti poslovanja, ki temeljijo predvsem na računovodskih in finančnih kazalcih, zastareli in da omejujejo podjetja pri ustvarjanju nove dodane vrednosti. Tako sta razvila model za večdimenzionalno merjenje uspešnosti poslovanja. Po mnenju avtorjev v modelu navedeni vidiki odražajo uspešnost poslovanja organizacije. Ob ustreznem izboru kazalcev, ki so znotraj posameznih vidikov, vzpostavljajo ravnovesje med kratkoročnimi in dolgoročnimi cilji, finančnimi in nefinančnimi kazalci, med kazalci rezultatov in na drugi strani kazalci povzročiteljev rezultatov ter med zunanjim in notranjim pogledom na uspešnost poslovanja podjetja. Uporabniki modela so kasneje ugotovili, da s povezovanjem kazalcev štirih različnih vidikov s strategijo podjetja uskladijo in tudi komunicirajo strateške cilje na različnih organizacijskih ravneh v podjetju. Lahko tudi uveljavljajo in nadzirajo uresničevanje strategije podjetja (Pučko, Čater, Rejc Buhovac, 2006, str. 161-162).

Slika 1: Uravnoteženi sistem kazalcev uspešnosti



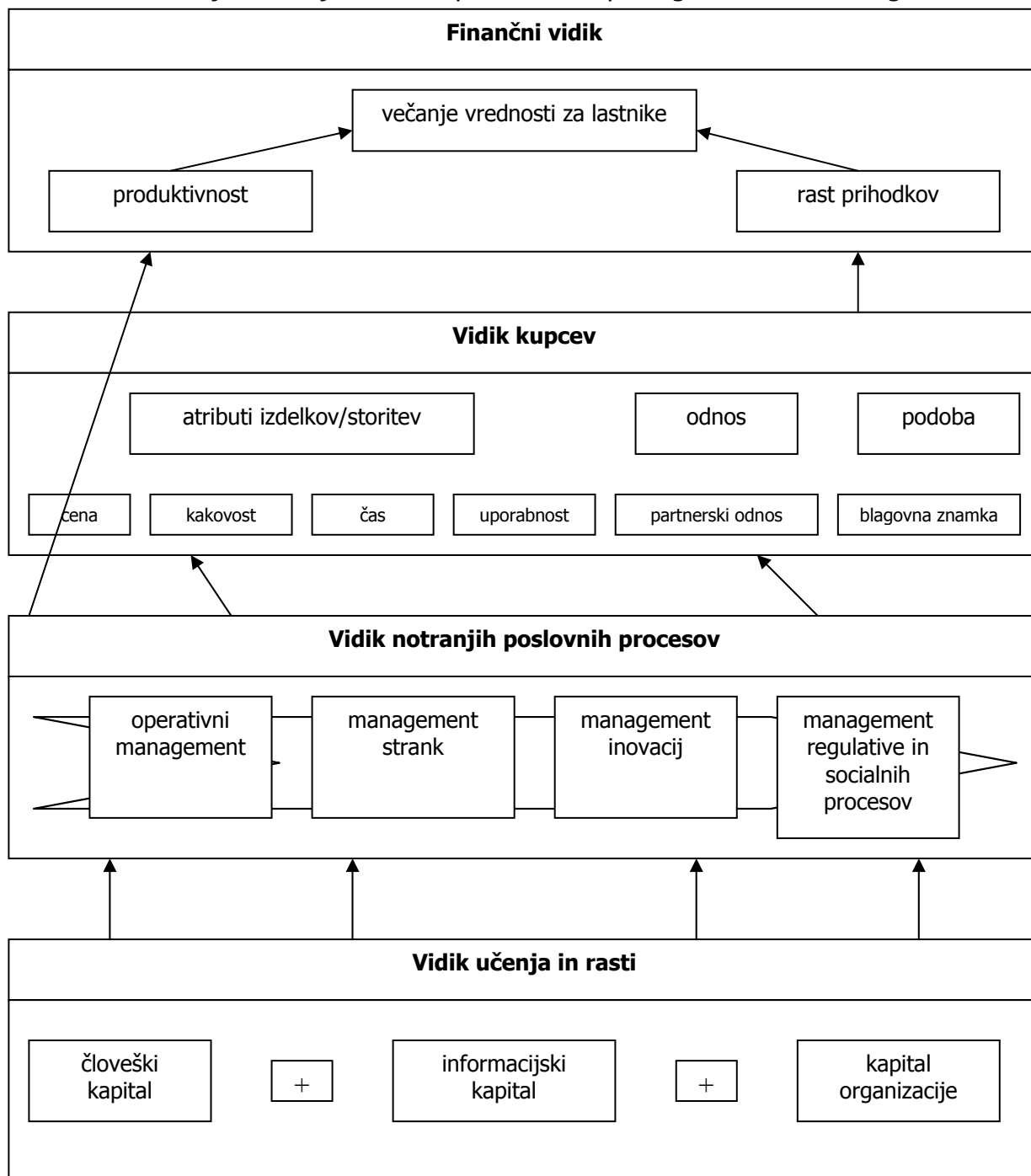
Vir: Kaplan, Norton, 1996, str. 9

2.8.4 Strateški diagram

Iz uravnoteženega sistema kazalcev uspešnosti se je razvil strateški diagram ali strateška mapa, kot ga imenujejo nekateri avtorji, ki prikazuje hipoteze strategije. Vsak kazalec je vpet v sistem na podlagi vzorčno-posledičnega odnosa, prikazuje pa zelene rezultate strategije z aktivnostmi, ki naj bi pripeljale do le-teh. Je tudi opis procesa preoblikovanja neotipljivih sredstev v otipljiva. Vodilnim predstavlja orodje za opisovanje in upravljanje strategije v družbi, ki temelji na znanju. S pomočjo strateških diagramov organizacije vidijo svoje strategije na povezan, enoten in sistematičen način. Nekateri vodilni pravijo, da je rezultat gradnje strateškega diagrama »najboljše razumevanje strategije«, medtem ko strateški diagrami omogočajo v bistvu več kot pa samo razumevanje strategije, saj so temelj managementu za učinkovito in hitro uresničevanje strategije (Kaplan, Norton, 2001, str. 82-83; Kaplan, Norton, 2004, str. 30-31).

Slika 2 prikazuje sistem ključnih dejavnikov uspešnosti, ki so lahko podlaga za oblikovanje strateškega diagrama podjetja. Vsako podjetje oblikuje svoj diagram ter ga prilagodi poslovanju in branži, v kateri deluje.

Slika 2: Shema ključnih dejavnikov uspešnosti kot podlaga za strateški diagram



Vir: Kaplan, Norton, 2004, str. 31

2.8.5 Analiza poslovanja in kontrola uresničevanja taktičnega plana

Sama kontrola uresničevanja taktičnega plana mora imeti izhodišče v modelu taktičnega plana, ki managementu omogoča učinkovito kontrolo uresničevanja taktičnega plana. Način kontrole mora biti prilagojen načinu taktičnega planiranja, omogočati mora nadzor na temelju mesečnega uresničevanja plana in uporabljati večinoma kvantitativne

podatke. Nujni vložki v proces kontrole so osnovni vložki v celovit taktični planski model, osnovni izložki iz slednjega pa so: določeni knjigovodski podatki, določeni podatki operativnih evidenc različnih poslovnih funkcijskih področij v organizaciji, katalog opazovanih odmikov med doseženim in planiranim in katalog sprejemljivih standardov odmikov v okviru kontrole uresničevanja plana. Osnovni izložki procesa kontrole pa so poročila o kritičnih odmikih dejanskega od planskega, njihovi velikosti in razčlenitev vzrokov zanje (Pučko, 2002b, str. 337-338; Pučko, 1994b, str. 362-363). Kontrola po posameznih področjih poslovanja se izvaja glede na vsako posamezno spremenljivko predračuna (Pučko, 2006, str. 63-81).

2.8.6 Analiza privlačnosti panoge

Analiza privlačnosti panoge je del analize okolja. Prednost za podjetje je, če dobro pozna svojo panogo in trenutne ter bodoče razmere v njej, kar je osnova za opredeljevanje strateških usmeritev. Za strateško planiranje je potrebna ocena privlačnosti panoge v prihodnosti, ki pa jo je težje narediti kot oceno privlačnosti panoge za sedanost. Na podlagi dobre ocene slednje je bistveno lažje napovedati, kaj se bo dogajalo s panogo v prihodnosti. Tako lahko pridejo v podjetju do pomembne napovedi o stanju okolja organizacije v prihodnosti, ki bo le-to močno zadevalo. Poleg razvoja v sami panogi mora organizacija spoznavati verjeten razvoj tudi v svojem širšem okolju. Izdelati si mora pregled verjetnega razvoja v svojem gospodarskem, tehnološkem, politično-pravnem, kulturnem in naravnem podokolju, kar naredi s t. i. SWOT-analizo, ki ocenjuje prednosti in slabosti ter priložnosti in nevarnosti za organizacijo. Dober management bo znal izkoristiti rezultate SWOT-analize, to je ugotovljene prednosti, še posebej na podlagi spoznanih priložnosti iz okolja, in bo vedel, da se prihodnjega delovanja in obstoja podjetja ne da graditi na ugotovljenih slabostih (Pučko, 2002a, str. 275-283; Pučko, 1994a, str. 303-311).

2.8.7 Primerjalno presojanje

Primerjalno presojanje je primerjava procesov in opravil določenega poslovnega procesa s podobnimi procesi v svetovno uspešnih podjetjih. Raven učinkovitosti opravljanja posameznih aktivnosti znotraj tega procesa v svetovno vodilnih podjetjih se postavi za cilj ali normo, ki je primerjalna osnova za lastno raven opravljanja proučevanih aktivnosti z namenom nekaj se naučiti in potem izboljšati. Najpomembnejše tako pridobljene informacije so o izdelkih in storitvah, proizvodnih procesih, izvajanju podpornih funkcij, doseženih poslovnih rezultatih in strategiji. Cilj je

pospešiti proces poslovnih sprememb, ki vodijo k novostim in nenehnim izboljšavam (Tekavčič, 2002, str. 679).

Obstaja več vrst primerjalnega presojanja, in sicer notranji, konkurenčni, panožni in »benchmarking« odličnosti. Notranji se ukvarja z zaporedji aktivnosti in s specifičnimi verigami vrednosti, konkurenčni ugotavlja, kako dobro delajo neposredni konkurenti, panožni primerja eno podjetje z drugim, »benchmarking« odličnosti pa išče nove rešitve v katerikoli panogi in jih skuša uveljaviti v podjetju. Analiza na osnovi usmernikov ponuja taktičnemu planiranju in kontroliranju vrsto prijemov, s katerimi izpopolnjuje opravljanje obeh poslovnih funkcij, vendar nikakor ni nadomestilo za taktično planiranje in kontroliranje poslovanja (Pučko, 2006, str. 143).

2.9 Poslovno informiranje

Za vsako presojo o procesih, ki se dogajajo v podsistemih, in tudi za sprejetje vsake odločitve so potrebne informacije. Zaradi hitrega razvoja informacijskih tehnologij obstaja možnost, da je na odločevalni ravni na razpolago celo preveč informacij. Informacije so oblikovane na podlagi pravih in čim bolj nevtralnih podatkov. Naloga informacijskega sistema je, da pravilno preoblikuje te podatke, iz množice podatkov izbere tiste, ki so bistveni za odločanje, jih preoblikuje v informacije, prikaže, predstavi in pripravi za odločanje. Dobra informacija za odločanje je primerna, torej prilagojena potrebam pri odločanju, pravočasna in točna (bolj točne so tiste za nazaj), ustrezna, torej mora vsak nivo dobivati sebi primerno zgoščene in pogoste informacije, popolna, torej mora obsegati vse podatke, potrebne za odločanje, pregledna in osredotočena na bistvo (Odar, 1999, str. 13; Hočevnar, 1998, str. 7; Preißler, 1988, str. 73-75, Schröder, 1992, str. 113-117).

Pri svojem odločanju upravljalni podsistem uporablja kvantitativne informacije, ki so izražene s številkami in pridejo iz informacijskega sistema, in nekvantitativne, ki jih ni mogoče izraziti s številkami in se pridobivajo z opazovanjem, izkušnjami, vtisi itd. Informacijski sistem je sestavljen iz sledečih štirih funkcij: funkcije obravnavanja podatkov o preteklosti, ki zbira, začetno obdeluje in prikazuje podatke o preteklih poslovnih procesih in stanjih ter tako pripravlja informacijsko podlago za odločanje pri nadziranju kot upravljalni funkciji; funkcije obravnavanja podatkov o prihodnosti, ki zbira, ureja, začetno obdeluje in prikazuje podatke o prihodnjih poslovnih procesih in stanjih, pri čemer pa je naloga te funkcije, da odločanje le informacijsko podpre; funkcije nadziranja obravnavanja podatkov, kar je v bistvu presojanje pravilnosti in odpravljanje morebitnih nepravilnosti pri oblikovanju informacij; in funkcije analiziranja podatkov, ki je presojanje ugodnosti in iskanje izboljšav kot podlage za usmerjanje in

uravnavanje prihodnjega delovanja. Služi kot podlaga za odločanje v okviru upravljalnih funkcij in ne v nadziranju delovanja poslovnega sistema namesto upravljalnega (Hočevar, Igličar, 1997, str. 9-10).

Vidik informacije loči na ustne in pisne, odločanje na predračunske, obračunske in nadzorne, glede na kontinuiranost informiranja so informacije redne ali izredne, z vidika kroga in namena uporabe so lahko splošne in posebne, glede na izvor so notranje in zunanje, z vidika predmeta poročanja pa so informacije o financiranju, prodaji, nabavi itd. (Koletnik, 1996, str. 56).

Pučko sicer opisuje poročanje o poslovanju kot pomembno fazo taktičnega kontroliranja, a je le-to v tem magistrskem delu uvrščeno med informiranje. Kot je mogoče razbrati iz doslej napisanega, se podsistemi poslovnega sistema med seboj prepletajo in od tod odločitev, da se poročanje uvrsti med informiranje. Menim, da so poročila izhodne informacije, ki so podpora za odločanje posloводства, in zato se mi je zdelo smiselno poročanje uvrstiti med informiranje.

Poročanje mora biti učinkovito in usmerjeno na vse ravni poslovoidenja, saj le tako spodbuja ukrepanje in vpliva na odločanje poslovoidnikov. Tisti, ki so v podjetju zadolženi za pripravljanje poročil o poslovanju, namenjenih poslovoidnikom, morajo razumeti probleme, stališča in prijeme, ki jih le-ti uporabljajo pri svojem odločanju, sicer pripravljena poročila nikakor ne bodo dovolj učinkovita, ker ne bodo vsebovala informacij, na katere se poslovoidniki opirajo pri svojem odločanju (Pučko, 2006, str. 130-131).

Značilnosti poročil glede na organizacijsko raven se razlikujejo. Poročila za najvišje poslovoidstvo vsebujejo celovite, sumarne informacije o vseh vidikih poslovanja, informacije o glavnih dosežkih oz. dogodkih, ki morajo biti dovolj razčlenjene, da omogočajo najti vir pomembnih odmikov. Poročila za srednje poslovoidnike vsebujejo na eni strani sumarne informacije o poslovnih dosežkih, na drugi pa podrobne dnevne informacije, medtem ko poročila za nižje poslovoidnike vsebujejo informacije o dnevni operacijah in dogodkih. Ta poročila morajo biti enostavna, podrobna, razumljiva in omejena na postavke, ki so neposredno pod njihovim nadzorom: proizvodnja, stroški (Pučko, 2006, str. 131-132) ...

Za oblikovanje učinkovitih poročil je dobro upoštevati sledeča pravila. Ustna poročila so npr. sestanki, konference itd. in omogočajo dodatne razlage, poudarke, pojasnila, možnosti vprašanj na licu mesta itd. Pisna poročila v obliki tabel naj ne bodo preveč zapletena in naj bodo ločena od pripadajočega teksta. Ta poročila prednjačijo v celovitosti z veliko informacijami, tudi podrobnejšimi, in so vsem lažje razumljiva.

Grafična poročila imajo sicer veliko izpovedno moč, niso pa natančna. To pomeni, da usmerjajo uporabnika na bistvo, ki ga načeloma zelo nazorno prikažejo, a jim, kot že rečeno, manjka prostor za podrobnosti. Poročila naj bodo enostavna in naravnana na bistvo, ker niso vsi njihovi uporabniki računovodje. Ne smejo biti dolga, ker takšnih nihče ne bere. Zneski naj bodo zaokroženi, kazalci pa različni. Dobro je, če so poročila standardizirana. Vendar mora tudi za slednja nekdo skrbeti, jih izboljševati in ažurirati. Naj bodo relevantna in naj temeljijo na razumno točnih ocenah namesto zamudnega čakanja na konkretne podatke, ki povzročajo zamudno ukrepanje (Pučko, 2006, str. 132-133).

Poročanje po periodi, daljši od enega meseca, je primerno le za podjetja, ki delujejo v zelo stabilnih okoljih s stabilnim proizvodnim programom in imajo dokaj stabilne pogoje poslovanja, pa tudi sposobne nižje in srednje poslovnike. Ostala dobro poslovedena podjetja običajno uporabljajo mesečno poročanje o vseh vidikih poslovanja. Takšno poročanje vsebuje informacije o odmikih dejanskega od planskega za pretekli mesec in kumulativo za vse pretekle mesece v planskem obdobju, ki so izraženi tako absolutno kot tudi relativno. V poročilih se prikazujejo le kritični odmiki, zato je potrebno izhajati iz vnaprej določenih tolerančnih meja, znotraj katerih se odmiki ne štejejo za kritične oz. so dovoljeni. Te tolerančne meje so po navadi določene na podlagi izkustev in presoje (Pučko, 2006, str. 133).

Kontroler mora prejemnike poročil spodbuditi k odločitvam na podlagi dobljenih informacij, zato je zanj zelo dobrodošlo, da svoja poročila jasno in glasno predstavi s pomočjo opreme, ki jo ima na voljo (grafoskop, power point ...). Posameznim managerjem mora dostaviti poročila, ki se jih tičejo v skladu z njihovo odgovornostjo. Ta poročila naj vsebujejo le bistvene in pravočasne podatke o planiranem in dejansko doseženem ter odmikih med obema (Deyhle, 1997, str. 158). Strinjam se s Pučkom, da bi morali biti odmiki izraženi tako v odstotkih kot tudi v absolutnih zneskih, saj so lahko podatki, izraženi le v odstotkih, zavajajoči. V poročilih naj bodo navedeni tudi razlogi za odmike med dejanskim in planiranim ter seveda tudi predlogi za izboljšave, če gre za neugodne odmike. Poročila naj se osredotočajo na prihodke, stroške in dobiček.

2.10 Odgovornosti linijskih poslovnikov in štabnih služb v sistemu planiranja in kontroliranja

Ko je sistem za taktično planiranje in kontroliranje vzpostavljen, je potrebno določiti odgovornosti linijskih poslovnikov in štabnih služb. Osnovno odgovornost za pravilno delovanje sistema morajo nositi linijski poslovniki, štabni kadri pa morajo odgovarjati predvsem za svetovanje o vseh vidikih sistema taktičnega planiranja in kontrole

(priporočanje postopkov, predlaganje organiziranja procesa planiranja in kontrole, strokovno spremljanje in nadziranje delovanja samega sistema, oblikovanje in priporočanje bistvene oblike planov ter kontrolnih poročil in rokovnikov ...) (Pučko, 2006, str. 128).

Pogosto podjetja izoblikujejo komisijo za taktično planiranje, v katero vključijo glavnega direktorja in vsaj enega pomočnika, vodje najpomembnejših poslovnih enot podjetja in vodjo planske službe kot štabne službe v podjetju. Naloge te komisije so predvsem razvijati celoten taktični plan podjetja, sprejemati in proučevati predloge planov centrov odgovornosti in priporočanje izboljšav v njih, priporočati odločitve tam, kjer prihaja do konfliktov v planiranju med funkcijskimi oddelki, priporočati spremembe za izboljšanje sistema planiranja, spreminjati in analizirati periodična poročila, proučevati razne možnosti in priporočati ter odločati o korektivnih akcijah, priporočati rebalans plana, ko dozori okoliščine za to, in priporočati spremembe v poslovni politiki in postopkih planiranja (Pučko, 2006, str. 129).

Sistem planiranja v podjetju lahko sproži zelo različno obnašanje predvsem poslovoznikov. Nekateri si bodo z njim pomagali, dvignili svojo produktivnost in jim bo tako olajšal delo, pri drugih pa bo izzval ravno obratne reakcije in ga bodo celo skušali sabotirati. Zato mora najvišje poslovodstvo pozitivno motivirati svoje podrejene o tem sistemu. Potrebno jim je nakazati, kako lahko v sistemu poiščejo priložnosti in kako jim lahko sistem pri usmerjanju v doseganje rezultatov zastavljenih ciljev podjetja pomaga pri doseganju rezultatov lastnih zastavljenih ciljev. Plani so namreč standardi za merjenje uspešnost, vendar samo doseganje plana ne pomeni vedno najboljše uspešnosti, ker je samo planiranje tisto, ki zagotavlja, da je bilo podjetje uspešnejše, kot bi bilo sicer, četudi npr. plan ni bil izpolnjen. Naloga dobrega poslovoznika je, da planira stvarno, ambiciozno in realno. Če namreč v svoj plan vgrajuje rezerve, zmanjšuje usklajenost izkoriščanja virov podjetja, kar v končni fazi pripelje do nižje dosežene uspešnosti poslovanja. Odmiki morajo sprožati ustrezne ukrepe, sicer si bodo poslovozniki pri nadaljnjih planiranjih vgrajevali tihe rezerve in plani ne bodo usmerjeni na najvišji prispevek. Najvišje poslovodstvo mora plan predstaviti tako, da izpostavi pozitivne lastnosti in da je kakovostno planiranje prednost zanje same in za podjetje kot celoto. To se doseže tudi s sodelovanjem podrejenih v procesu planiranja, saj so tako boljše motivirani in se čutijo odgovorne za doseganje zastavljenih rezultatov (Pučko, 2006, str. 129-130).

3 Kontroling v telekomunikacijskem podjetju

3.1 Kratka predstavitev telekomunikacijskega podjetja

Obravnavano telekomunikacijsko podjetje je operater, torej ponudnik telekomunikacijskih storitev z lastnim omrežjem. Deluje v specifično konkurenčnem okolju. Telekomunikacijski trg je »umetno« demonopoliziran po več letih monopola, kar je pripeljalo do neuravnoveženih razmer na trgu, ki od ponudnikov, ki na tovrsten trg vstopajo kasneje, zahtevajo skrbno planiranje poslovanja in obvladovanje poslovnih procesov. Ponudnik telekomunikacijskih storitev in ponudnik omrežja je bilo v bližnji preteklosti isto podjetje, danes pa se razmere spreminjajo. Vendar morajo podjetja, ki še vedno igrajo obe vlogi hkrati, skrbeti za čim učinkovitejšo izgradnjo, delovanje, vzdrževanje in obnavljanje svojega omrežja, za kar potrebujejo razvite metode in tovrstna orodja. To pa zahteva velike investicije. Vsaka racionalizacija izvedbe torej lahko prinese znatno optimizacijo stroškov. Če želi podjetje izboljšati svoj konkurenčni položaj na trgu, mora neprestano izboljševati kakovost svojih storitev ter ponujati novosti in pestrost ponudbe svojih storitev po konkurenčnih cenah. Po drugi strani pa mora poslovati ekonomsko učinkovito in uspešno. Da bi to doseglo, mora imeti razvite metode in sredstva, s katerimi lahko pripravlja osnove za racionalno odločanje o investicijah v opremo in njeno vzdrževanje. V ta namen se v podjetju pripravlja dolgoročni (strateški) plan za obdobje štirih let, ki temelji na letni osnovi. Pripravlja se tudi taktični plan za obdobje enega leta ter mesečno presojanje poslovanja, pri katerih se iščejo odmiki dejansko uresničenega od planiranega in vzroki zanje, ter poslovno informiranje.

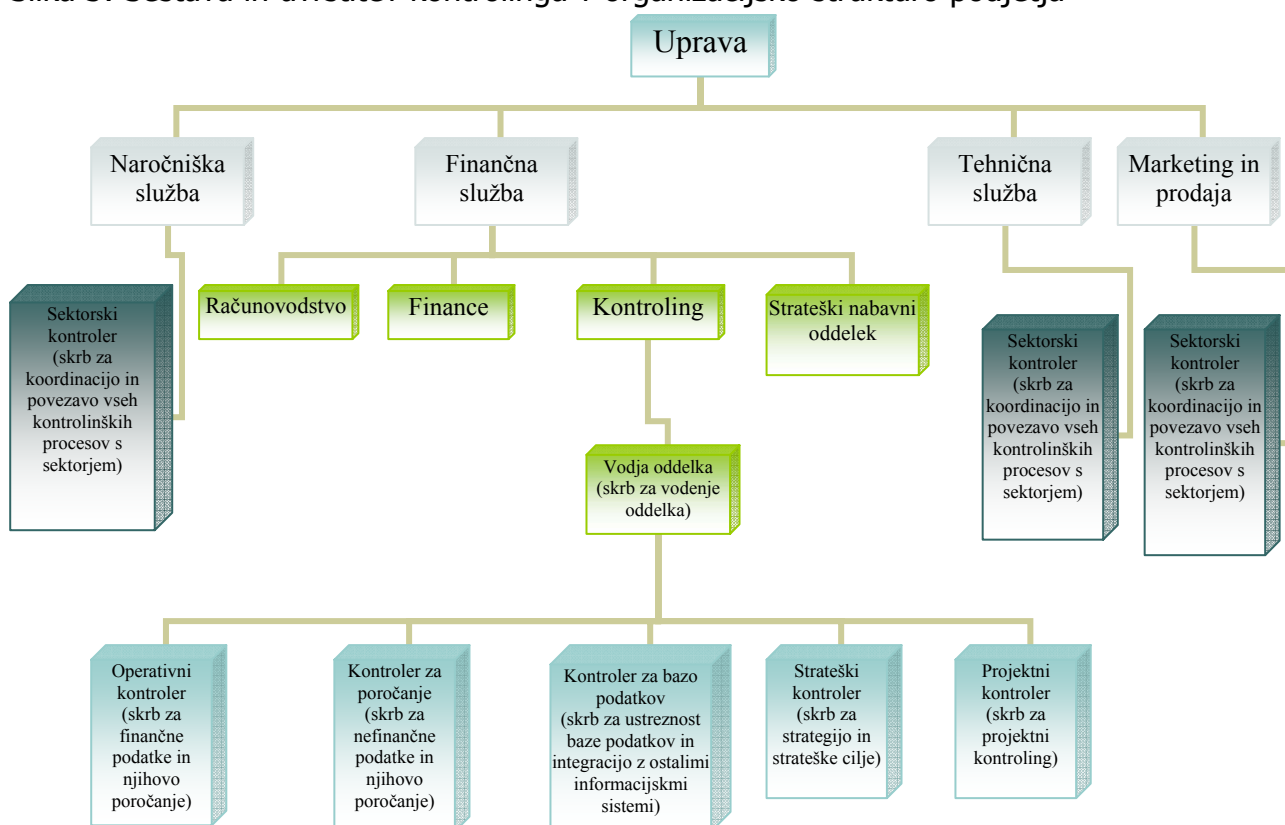
Kontroling s pripravo ustreznih računovodskih informacij služi za notranje potrebe odločanja podjetja, kar je za telekomunikacijsko podjetje izrednega pomena, saj je telekomunikacijski trg hitro spreminjajoči se trg, kjer je treba neprestano slediti izredno hitrim novostim, ki se pojavljajo na trgu, po drugi strani pa težiti k zniževanju prodajnih cen in usklajenosti le-teh s stroškovnimi cenami. Podjetja, ki so na ta trg vstopila pozneje, delujejo na povsem drugačen način – kot začetnik. Boriti se morajo za svoj tržni delež, kar jim delno uspeva z zelo ugodnimi (konkurenčnimi) ponudbami svojih storitev. Kateri ponudnik bo imel ugodnejšo ponudbo, je neprestani boj za tržni delež na trgu telekomunikacij. Po navadi ponudniki takoj odgovarjajo na ponudbe konkurenta s še večjimi ugodnostmi za stranke, kar mora biti po eni strani dobičkonosno in v okviru taktičnega plana, po drugi pa v skladu s strateškimi cilji podjetja. Zato so planiranje, presojanje poslovanja in poslovno informiranje v telekomunikacijskem podjetju zelo pomembni. Planirati v telekomunikacijskem podjetju je pravzaprav zelo težavno, saj je zelo težko predvideti, kaj se bo zgodilo na trgu. Zato so naloge kontrolinga, kot so

revidiranje planov, kontrola in popravki planov, zelo pomembne. Tako je tudi kontroling v takem podjetju izredno pomemben, saj nudi podporo vodstvu pri odločanju.

3.2 Uvrstitev kontrolinga v organizacijsko strukturo obravnavanega podjetja

Slika 3 prikazuje sestavo in uvrščenost kontrolinga v organizacijsko strukturo podjetja ter naloge posameznih delovnih mest. Uvrščen je v finančno službo in odgovarja neposredno vodji finančne službe. Poleg slednje so v podjetju še tehnična, naročniška služba, služba marketinga in prodaje ter ostale strateške oz. štabne enote. V kontrolingu so sledeča delovna mesta: vodja kontrolinga, ki skrbi za vodenje oddelka, njemu odgovarjajo vsi ostali kontrolerji, tudi kontrolerji služb, ki so prikazani kot del posameznih služb. Tako so prikazani, ker so kot štabne enote del posameznih služb, organizacijsko pa so del kontrolinga (intervju s strateškim kontrolerjem podjetja, januar 2007).

Slika 3: Sestava in uvrstitev kontrolinga v organizacijsko strukturo podjetja



Vir: Intervju s strateškim kontrolerjem podjetja, januar 2007

3.3 Naloge kontrolinga v obravnavanem podjetju

Naloge kontrolinga v obravnavanem podjetju mi je predstavil strateški kontroler in so opisane v nadaljevanju. Kontroling opravlja v obravnavanem podjetju vrsto različnih nalog. Med poglavitne in najobsežnejšimi nalogami so proces planiranja in napovedi trikrat letno. Kontroling pripravi modele za izdelavo letnih planov in strateškega plana. Model za plan prihodkov se izdelava v sodelovanju z oddelkom marketinškega poročanja, kjer se prihodki tudi dejansko planirajo, in centralnim kontrolingom, ki ta model in planske podatke uporablja za poročanje. Kontrolerji služb so koordinatorji procesa planiranja in napovedovanja. So vezni člen med centralnim kontrolingom in posameznimi službami v podjetju. Tako najprej konsolidirajo delne plane, vsak za svojo službo, potem pa se le-ti v centralnem kontrolingu konsolidirajo v celoviti plan podjetja. Strateške enote v podjetju same izdelajo plane in jih pošljejo v konsolidacijo v centralni kontroling.

So tudi svetovalci vsem nosilcem centrov odgovornosti pri planiranju, saj s svojim znanjem in z izkušnjami ter ustreznimi nasveti pomagajo poslovoznikom pri pravilnem planiranju in jih motivirajo, da planirajo čim bolj realno in ne vgrajujejo raznih varoval, ki kazijo rezultat podjetja. Sicer je to odvisno od posamezne službe, a vseeno so kontrolerji služb tisti, ki skozi svoje delo na bolj ali manj posreden način osveščajo svoje poslovoznike, kako pomembni so dobri in predvsem realni plani, čemu služijo ter kako si lahko sami pomagajo s plani, kako naj jih torej uporabljajo, in da plani niso sami sebi namen. Termini za pričetek in oddajo planov se iz centralnega kontrolinga sporočajo le kontrolerjem služb, ki nadalje sami koordinirajo proces planiranja v svoji službi. Ko so delni plani po centrih odgovornosti narejeni, jih kontroler službe pregleda, opozori na morebitne napake, seveda preveri, če se mu zdi karkoli nenavadno, ali je to namerno tako planirano ali je prišlo do napake, in ko dobi dogovore na vsa vprašanja, delne plane konsolidira v delni plan za službo. Tega kontroler službe predstavi direktorju oz. vodji službe in mu poda tudi vse ustrezne razlage za morebitne spremembe ali večja odstopanja od temelja za plan. Ko se direktor s planom strinja in ga odobri, ga tudi podpiše. Nato se le-ta posreduje v centralni kontroling, kjer se delni plani služb konsolidirajo v celoviti plan podjetja. Enako se zgodi tudi s plani posameznih strateških enot, vendar svoje plane izdelajo kar vodje teh enot, saj nimajo svojih kontrolerjev. Iz celovitega plana podjetja, ki ima obliko izkaza uspeha (ang. P&L), se naredijo trije zbirni plani, in sicer bilanca stanja, izkaz uspeha in izkaz finančnih tokov. Naslednja naloga kontrolinga je, da celoviti plan podjetja predstavi upravi, pri tem pa ima razlage in argumente za vsa morebitna odstopanja od temeljev, na katerih je plan nastal (druga napoved). Na planskih konferencah, kot je bilo že omenjeno, vodje služb branijo svoje plane. Popravki planov so nekaj običajnega. Popravke, ki se nanašajo na posamezne službe, običajno naredijo njihovi kontrolerji v soglasju z vodjo službe. To je sicer

odvisno od službe do službe, a v nekaterih kontroler naredi predloge, vodja jih pogleda, in če jih odobri, kontroler sam naredi popravke, o katerih seveda obvesti odgovorne po posameznih centrih odgovornosti. Velikokrat se le-ti nad popravki pritožujejo, a sta jim jih vodja in kontroler dolžna pojasniti. Ostali popravki se naredijo v kontrolingu, strateške enote pa se obvesti o nastalih popravkih. Enak postopek je pri vsaki napovedi.

Kontroling in kontrolerji opravljajo nalogi koordinatorja in kontrolerja v procesu kontroliranja in analiziranja. To pomeni, da obvestijo vodje posameznih oddelkov, da lahko pričnejo z analizo odmikov, ki so pri njih nastali, in tudi da pravzaprav primerjajo dejansko dosežene rezultate s planiranimi ter opozorijo na nastale odmike oz. jih zaznavajo kot problemske situacije. Kontrolerji tudi presojujejo, v kakšni meri morebitni odmiki posameznih prihodkov in stroškov vplivajo na odmike v rezultatu poslovanja. To naredijo vsi kontrolerji služb na nivoju svoje službe in tudi centralni kontroling na nivoju podjetja, in sicer s konsolidacijo vseh poročil iz služb. To je sicer odvisno od posamezne službe, nekateri kontrolerji sami poiščejo odmike, medtem ko jih morajo v drugih službah poiskati nosilci stroškovnih mest, kontroler pa mora preveriti, ali so bili najdeni vsi odmiki dejanskega od planskega. Pri tem jim seveda pomaga z nasveti, kje kaj najdejo, včasih jih tudi usmerja v pravo smer, saj se lahko zgodi, da ne najdejo pravega razloga, predvsem v nefinančnih komponentah. Naloga kontrolerja v tej fazi je, da konsolidira vse delne analize v analizo službe. Naloga centralnega kontrolinga pa je, da konsolidira delne analize služb v analizo na nivoju podjetja, iz katere se oblikujejo razna poročila. Ker se oddelek marketinškega poročanja organizacijsko nahaja v službi marketinga, je kontroler za marketing in prodajo tudi vezni člen oz. koordinator med omenjenim oddelkom in kontrolingom.

Analiza uspešnosti ponudb in produktov na trgu se dela v oddelku produktnega marketinga. Kontroler službe pomaga pri izdelavi kalkulacije in preveri pravilnost ter ustreznost kalkulacije in pričakovanj. Preveri, ali je predlog ponudbe oz. produkta skladen s strategijo podjetja in ali je v okviru taktičnega plana. V soglasju z vodjo kontrolinga oceni uspešnost ponudbe, ko je ta zaključena.

Kontroling kot oddelek svetuje poslovodstvu pri sprejemanju odločitev s pripravo raznih kalkulacij, kadar gre za strateške odločitve. Pri izdelavi planov in napovedi upošteva navodila, ki jih poda poslovodstvo, in ko so plani končani, jih na planski konferenci tudi predstavi poslovodstvu. Planskih konferenc se udeležuje le vodja kontrolinga iz oddelka.

Kar se tiče posredovanja informacij, kontroling sam ne določa, kdo bo na katerem organizacijskem nivoju prejel katero informacijo. Pri tem le svetuje, odloča pa vodja financ. Tudi pri oblikovanju procesa planiranja in napovedovanja ima vlogo predlagatelja načina, ne pa samostojne odločevalne vloge. To pomeni, da predlaga, na

kakšen način in zakaj bi želel npr. spremeniti proces oz. način planiranja, o tem pa odloča uprava. Kontroling sam ne sme spremeniti sistema planiranja, določa pa časovne roke za planiranje in poročanje.

Pri oblikovanju skupnih poslovnih ciljev sodeluje kot koordinator. To pomeni, da jih ne določa. Pravzaprav ne postavlja niti delnih ciljev.

V obravnavanem podjetju na nek način deluje kot navigator, saj tako centralni kontroling, ki nudi podporo upravi, kot tudi kontrolerji služb, ki nudijo podporo direktorjem služb, opravljajo vlogo svetovalca. Vendar se ta od službe do službe razlikuje. Nekateri direktorji služb so bolj dovzetni za predloge, ki jih poda njihov kontroler, kot drugi. Glavne zadolžitve kontrolinga v podjetju so podobne tistim, ki jih navaja literatura. Sodeluje pri oblikovanju poslanstva, vizije, strategije in strateških ciljev podjetja, sodeluje pri odločanju o samem sistemu kontrolinga, pravzaprav sam predlaga, kako naj deluje, usklajuje celotni sistem planiranja in napovedovanja, izdeluje poročila o poslovnem izidu na različnih ravneh, spremlja odmike dejansko doseženega od planskega, ugotavlja vzroke zanje, in sicer s pomočjo nosilca centra odgovornosti. Uvaja tudi nove metode modelov, kazalnikov in kazalcev, s čimer seveda pripomore h kakovostnejšemu odločanju.

3.4 Planiranje v obravnavanem podjetju

Celotni proces planiranja v obravnavanem podjetju je opisal strateški kontroler, ki je koordinator procesa planiranja na nivoju podjetja (intervju s strateškim kontrolerjem podjetja, januar 2007).

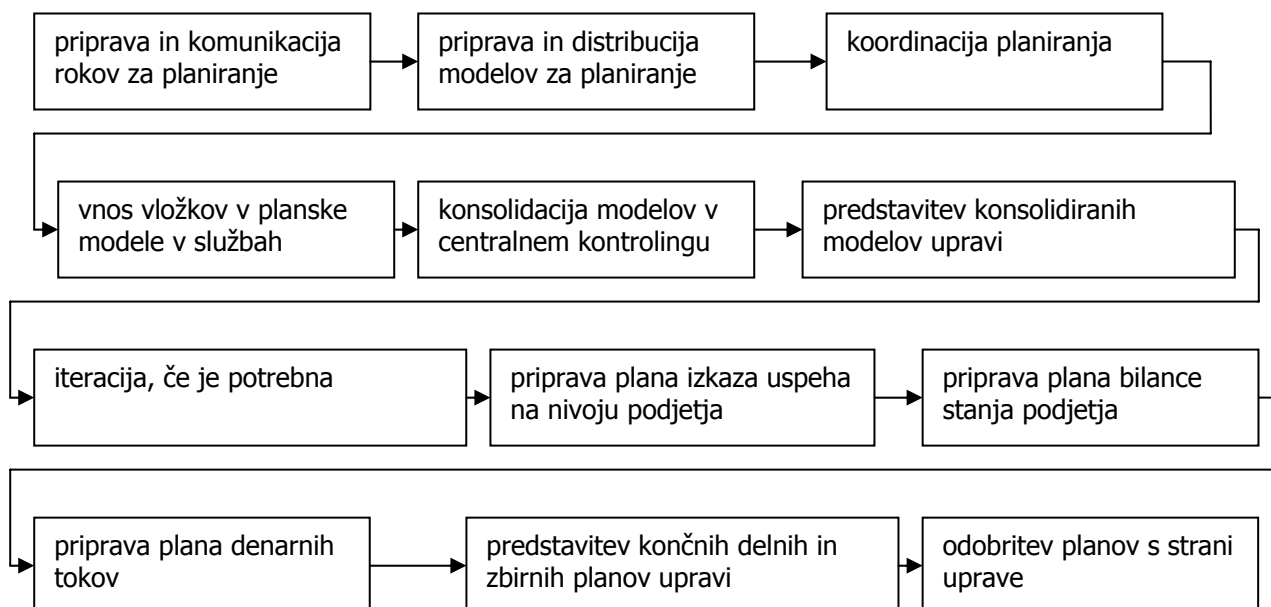
Pučko deli planiranje po naslednjih kriterijih: po času, obsegu organizacijske enote, vsebini oz. predmetu in značilnostih planiranja. Planiranje v obravnavanem podjetju bi se dalo klasificirati po vseh navedenih kriterijih, kar bo dokazano v nadaljevanju. Na tem mestu bo le na hitro opisano kako. Planiranje glede na čas je dolgoročno, srednjeročno in kratkoročno. V podjetju obstajajo vse omenjene vrste planiranja, in sicer strateško planiranje, ki je okvirnejše in dolgoročno za obdobje štirih let, obstaja taktično natančnejše planiranje za obdobje enega leta in operativno planiranje, ki se nanaša na plane za obdobje, krajše od enega leta. Med te plane se npr. uvrščajo plan dnevne prodaje – dnevno število novih naročnikov, plan dnevne minutaže in ostale porabe na uporabnika ipd. Glede na obseg organizacijske enote poznajo v podjetju celotni plan, ki je plan na nivoju podjetja in se tvori iz delnih planov strateških enot, kot jih imenujejo v podjetju, in posameznih služb, le-ti pa iz delnih planov posameznih centrov odgovornosti. Planiranje glede na vsebino oz. predmet planiranja deli plane na

plan prodaje, plan trženja, plan nabave itd. Podjetje ima tudi te. Planiranje po značilnostih pa pomeni javno ali tajno planiranje, strateško ali taktično, razno ali rezultatno, funkcijsko ali nefunkcijsko planiranje. Iz te klasifikacije se lahko izloči le delitev na strateško ali taktično planiranje. Ostalih delitev planov ni v podjetju, čeprav so navzven tajni, saj podjetje deluje v izredno specifično konkurenčnem okolju, kjer bi lahko vsaka izdana malenkost vplivala na uspešnost poslovanja podjetja (interni predpisi planiranja v podjetju, 2001).

Proces planiranja v podjetju je sestavljen iz procesa strateškega planiranja ter postavljanja strateških ciljev, strategij in taktičnega planiranja. Ti dve vrsti planiranja se dogajata na nivoju podjetja in veljata za podjetje kot celoto. Operativno (tedensko, dnevno ...) planiranje pa se izvaja na nivojih služb in ti plani niso komunicirani na nivoju podjetja. Strateški cilji so bili postavljeni na začetku poslovanja. Čeprav je to dolgoročno, je potrebno delati revizijo strateških ciljev vsako leto in jih spreminjati ugotovitvam primerno. Strateški plan je okvir za nadaljnje taktično planiranje. V nadaljevanju bosta opisana oba procesa, torej strateškega in taktičnega planiranja, ter proces izdelovanja napovedi.

Slika 4 prikazuje proces planiranja v obravnavanem podjetju. Prikazuje posamezne korake v procesu planiranja od priprave in komunikacije rokov za planiranje do odobritve končnih planov. Podrobneje je proces opisan v nadaljevanju.

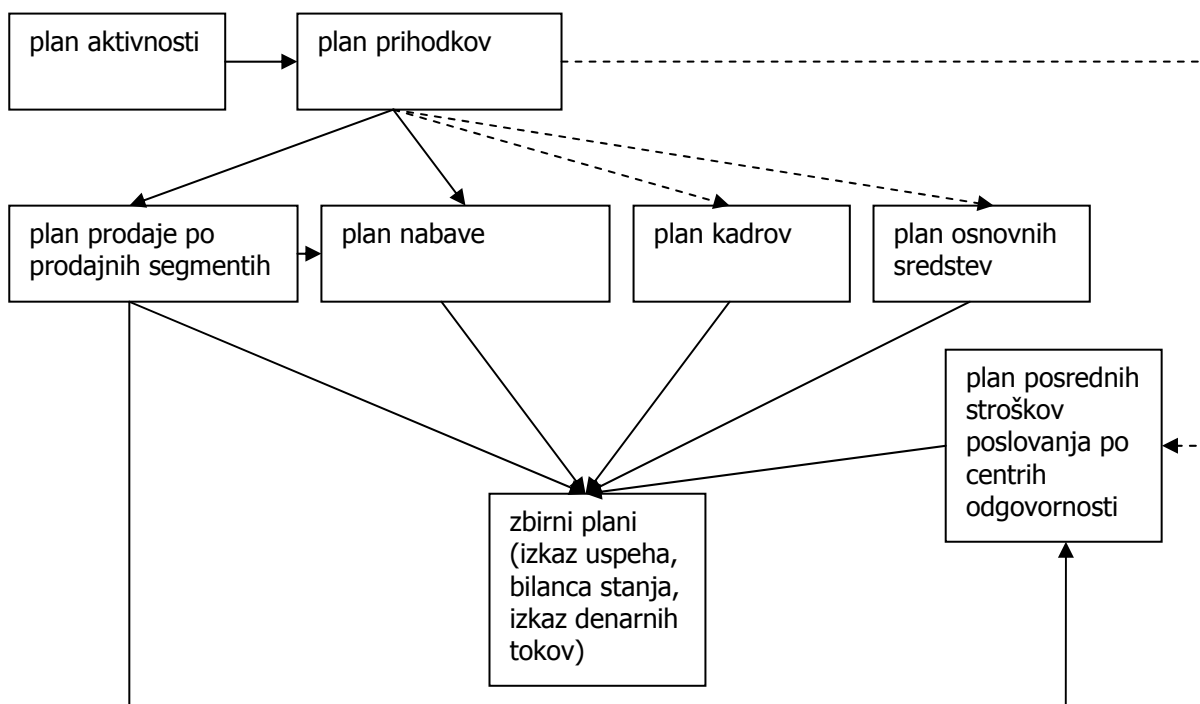
Slika 4: Proces planiranja v obravnavanem podjetju



Vir: Interni predpisi planiranja v obravnavanem podjetju, 2001

Slika 5 prikazuje soodvisnost delnih in zbirnih planov, ki se pripravljajo v obravnavanem podjetju. Podrobneje bodo posamezni delni in zbirni plani opisani v nadaljevanju.

Slika 5: Soodvisnost delnih in zbirnih planov v obravnavanem podjetju



Vir: Intervju s strateškim kontrolerjem podjetja, januar 2007

3.4.1 Proces strateškega planiranja v obravnavanem podjetju

Ko je podjetje prvič postavljalo strateški plan, je najprej opredelilo svojo vizijo in poslanstvo, ki ju revidirajo vsako leto. Ugotovijo namreč, ali še vedno veljata oz. sta v skladu s strategijo podjetja. Temu primerno ju spreminjajo. Trg telekomunikacij je sicer zelo hitro spreminjajoči se trg, kjer se kar naprej pojavljajo nove tehnologije in s tem ponujajo nove storitve. Poslanstvo podjetja je nabor trajnejših namenov, ki jim bo podjetje sledilo, je dinamičen koncept in podjetja nikakor ne sme omejevati pri razvoju. Zatorej menim, da poslanstvo ne sme biti oblikovano na način, da ga je treba z npr. novo tehnologijo spreminjati. Vizija pa je slika prihodnjega stanja podjetja, zato mora biti obvezno zasnovana v prihodnjiku.

Pri postavljanju strateških ciljev, strategij in strateškega plana je podjetje najprej naredilo SWOT-analizo, s čimer je ugotovilo svoje prednosti in slabosti ter priložnosti in nevarnosti. V naslednjem koraku je oblikovalo strateško mapo in strateške cilje ter kazalce za vsa štiri področja: finančni vidik, vidik kupca, vidik notranjih procesov ter

vidik učenja in rasti. Določili so, kateri strateški cilji sodijo v kateri vidik, kdo je odgovoren za vsak posamezen strateški cilj in kazalnike za vsak strateški cilj.

V okviru finančnega vidika se oblikujejo naslednji kazalniki: stopnja rasti prihodkov, stopnja rasti dobička, donosnost sredstev in donosnost kapitala, dnevi vezave obveznosti do dobaviteljev in dnevi vezave terjatev do kupcev. Plani v okviru finančnega vidika se delijo na plan rasti prihodkov in plan dviga produktivnosti.

V okviru vidika kupca podjetje oblikuje take kazalnike, ki merijo kakovost storitev, zmogljivost zadovoljevanja strank, konkurenčnost cen ... Tu se odloča, kakšno vrednost bo ponudilo stranki. Ta vrednost je odvisna od samega nivoja, vrste in kakovosti storitve, cene, ugleda podjetja, odnosov do strank ipd., pri tem mora podjetje seveda slediti kazalcem v finančnem vidiku, in sicer glede rasti in dobičkonosnosti podjetja.

Tretji vidik, vidik notranjih procesov, je ravno tako zelo pomemben, saj je od njega odvisna odzivnost podjetja na novosti na trgu, kako hitro so v podjetju sposobni razviti nov produkt in ga lansirati na trg, kakšna je odzivnost na stranke itd. Možni kazalniki, ki opredeljujejo vidik notranjih procesov, so lahko npr.: čas za razvoj novih storitev, delež prihodka od prodaje novih storitev, fluktuacija itd. Ta vidik vpliva na oba že omenjena vidika.

Zadnji vidik iz strateške mape je vidik učenja in rasti. Za vsako podjetje je zelo pomembno, da raste in se razvija, kar pa je skoraj nemogoče brez ustreznega novega znanja in torej učenja. Primer kazalnikov, ki opredeljujejo ta vidik, bi lahko bila struktura zaposlenih po stopnji izobrazbe oz. povprečna stopnja izobrazbe, delež vlaganj v informacijsko tehnologijo itd.

Vsako leto revidirajo obstoječe strateške cilje podjetja, če so še vedno aktualni, sicer jih spremenijo oz. zamenjajo ter določijo, kako se bodo merili doseženi rezultati teh ciljev. V tej fazi sodelujejo: uprava, direktorji služb in vodje oddelkov v okviru služb ter strateški kontroler. Vsi sodelujoči razen uprave skupaj pripravijo predlog strateških ciljev, ki ga predložijo upravi. Ti cilji se uvrstijo v strateški diagram in vsakemu od njih se določi odgovorna oseba, ki je odgovorna tako za definicijo cilja kot za doseganje ustreznih rezultatov in ki ima seveda največji vpliv na doseganje rezultatov cilja. V podjetju se držijo pravil postavljanja ciljev, saj skrbijo, da so le-ti merljivi, realni in da odgovorne osebe vplivajo na doseganje rezultatov ciljev. Odgovornost za uresničevanje postavljenih strateških ciljev je odvisna od tega, na kateri ravni hierarhične lestvice se oseba nahaja. Torej imajo v podjetju različne ravni glede na odgovornost uresničevanja strategije.

Strateški plan je v podjetju narejen v obliki strateškega diagrama. Na osnovi slednjega se izvaja tudi kontrola uresničevanja strategije. V njem so opredeljeni strateški cilji in kazalci, ki merijo uspešnost doseženih rezultatov določenih strateških ciljev. Kot že rečeno, se strateški plan revidira vsako leto.

Naslednji korak je določitev aktivnosti, z izvajanjem katerih se bodo uresničevali strateški cilji. Te aktivnosti, ki so pravzaprav poti, s katerimi se uresničujejo strateški cilji, se imenujejo strategije. (Na tem mestu je mogoče smiselno omeniti tudi, da podjetje izvaja tudi projektni management, torej obstajajo projekti za doseganje posameznih strateških ciljev.) Z aktivnostmi se tudi določi, kako se bodo uresničevali. Z definiranjem aktivnosti se določijo tudi kazalci, s katerimi se bodo merili rezultati zastavljenih strateških ciljev. To se naredi tako, da oseba, odgovorna za uresničevanje določenega cilja, oblikuje tim, sestavljen iz oseb iz različnih služb oz. oddelkov, in to zaradi heterogenosti mišljenja. Ta predlaga najbolj relevantne aktivnosti za uresničevanje cilja ter kazalce za merjenje doseženih rezultatov. Nosilec cilja je tudi tisti, ki določi ciljno vrednost kazalca. Kakšne so dovoljene meje odstopanja, je enotno na ravni podjetja. V podjetju prakticirajo ciljni management (ang. management by objectives). Cilji posameznikov se razlikujejo med službami in tudi med samimi oddelki. Nekaterim zaposlenim se postavijo cilji, ki so popolnoma neodvisni od strateških ciljev podjetja. Nekateri cilji posameznikov so povezani s taktičnim planom. V nekaterih oddelkih lahko posamezniki sodelujejo pri oblikovanju ciljev, v drugih jim jih enostavno določijo nadrejeni. Ciljno vodenje je zasnovano tako, da ima vsak posameznik šest ciljev. Eden je na nivoju podjetja in se nanaša na uspešnost poslovanja, eden je cilj službe, ki se od službe do službe razlikuje in ni nujno, da je delni cilj strateških ali taktičnih ciljev, štiri pa so cilji, ki jih postavi posameznik v sodelovanju s svojim nadrejenim. To je paleta ciljev za zaposlene na najnižji ravni v organizacijski strukturi. Vodje skupin in vodje oddelkov imajo nekoliko drugačne cilje. Njihov cilj na nivoju podjetja, ki je povezan z uspešnostjo poslovanja, je nekoliko bolj ambiciozen. Meje so določene procentualno, od kod do kod je cilj presežen, od kod do kod je uresničen, od kod do kod je le delno uresničen in od kod do kod ni uresničen. Na podlagi tega se zaposlenim izplača nagrada. Enake meje veljajo tudi za strateške cilje podjetja.

Z upoštevanjem vsega zgoraj naštetega nastane t. i. strateški plan, ki je narejen za obdobje štirih let. V njem so tako finančni kot nefinančni kazalci za uresničevanje posameznih ciljev. Na tem mestu želim omeniti, da ta štiriletni plan v podjetju imenujejo strateški, čeprav se nekateri avtorji s tem ne bi strinjali, saj pojmujejo strateške plane za obdobje več kot pet let, za manj kot pet in več kot eno leto pa opredeljujejo srednjeročne plane. Strinjam se s Pučkom, ki pravi, da je potrebno gledati na plane tudi vsebinsko in ne zgolj časovno. Ker gre v tem primeru za plan, ki postavlja

okvirje za prihodnost in zajema le osnovne delne plane, sem tudi jaz uporabila izraz strateški plan.

3.4.2 Proces taktičnega planiranja v obravnavanem podjetju

Podlaga za taktično planiranje je strateški plan za obdobje štirih let, ki je okvirni plan in je narejen na letni osnovi. Prvo leto strateškega plana predstavlja taktični oz. letni plan. Ta je narejen iz posameznih delnih planov, ki morajo biti skladni s strateškim planom podjetja. Oblikujejo jih nosilci centrov odgovornosti v posameznih službah.

Začetni plan, ki je izhodišče za vse ostale plane, je t. i. plan marketinga, kot ga imenujejo v podjetju. To je plan aktivnosti. Zanj je zadolžen produktni marketing, ki je odgovoren za privlačno ponudbo svojim naročnikom. Produktni marketing v tem planu določi plan aktivnosti za tekoče leto.

Sledi plan prihodkov, iz katerega izhajata plan prodaje in nabave. Ta nastane v oddelku marketinškega poročanja in prikazuje le prihodke. Do končnih planskih prihodkov se pride na zapleten način. Planer, ki naredi plan prihodkov, ni odgovoren za noben center odgovornosti. On le zbere nekatere vložke od nosilcev centrov odgovornosti in naredi plan prihodkov, pri tem pa upošteva rezultate raznih raziskav trga in konkurenčnega okolja. Iz produktnega marketinga tej osebi posredujejo vložek o tem, kolikšna porast novih naročnikov se lahko pričakuje glede na planirane aktivnosti in ponudbe v prihajajočem letu, saj je število novih naročnikov in število naročnikov, ki namerava zapustiti ponudnika, odvisno ravno od privlačnosti ponudb na trgu. Pri vsem tem je mogoče potrebno opozoriti na to, da nosilci centrov odgovornosti niti ne posredujejo popolnoma vseh vložkov. Plan prihodkov se naredi na podlagi dejanskih podatkov in rezultatov za preteklo obdobje, predvsem pa na temelju trendov, pri čemer se izločajo nenavadni vplivi iz okolja. Produktni marketing in oddelk marketinškega poročanja delno sodelujeta pri pripravi plana prihodkov. Ta vsebuje tako finančne kot nefinančne podatke. Kaj to pomeni? To, da se začne s številom novih naročnikov, ki jih podjetje pričakuje v prihajajočem letu. Nadaljuje s številom naročnikov, ki nameravajo podjetje zapustiti za isto obdobje, kot so planirani novi naročniki, in na tej osnovi se potem izračunajo razne povprečne vrednosti. Kot posebna skupina so planirani tudi naročniki, ki nameravajo po preteku obdobja vezave (ponudniki telekomunikacijskih storitev običajno pogojujejo svoje naročnike z določenim obdobjem vezave, kar pomeni, da so s pogodbo vezani k uporabi njihovih storitev nek določen čas – običajno 12, 18 ali 24 mesecev) skleniti novo. Za ta segment naročnikov se pripravi posebna ponudba in dodatne ugodnosti. Pri vsem tem planiranju je planer pozoren na omejitve na trgu, saj pri tem upošteva penetracijo na trgu, možne vplive konkurence, nadaljnji razvoj in

vstop novih konkurentov itd. Sledijo informacije o porabi (minute, prenos podatkov in ostale storitve, ki jih podjetje ponuja ...) in prihodkih na porabljeno enoto, pri čemer se planer zaveda in upošteva dogajanje na trgu in temu primerno oblikuje višino prihodkov na enoto. Ne sme pozabiti na naročnino. Na koncu se izračuna celotni prihodek na osebo in celotni prihodki podjetja. Vse to je razdeljeno glede na vrsto porabe in prodajni segment, ki se v grobem deli na segment zasebnih uporabnikov in segment poslovnih uporabnikov. V planu prihodkov se upoštevajo tudi prihodki medomrežnih povezav in prihodki mednarodnih povezav.

Sledi plan prodaje po prodajnih kanalih, ki izhaja iz nefinančnih podatkov iz plana prihodkov. Torej se iz planiranega števila novih naročnikov in naročnikov, ki nameravajo obnoviti vezavo, naredi plan prodaje po prodajnih kanalih. Določi se, koliko prodaje bodo naredila lastna prodajna mesta, koliko pooblaščenih zastopniki in koliko se bo prodalo preko internih prodajnih zastopnikov, ki večinoma prodajajo le poslovnemu segmentu. Plane za krajše časovno obdobje in po komponentah v okviru posameznega prodajnega kanala naredijo nosilci centrov odgovornosti. Tako se torej določijo prodajne količine, ki jih je potrebno tudi vrednostno izraziti. Običajno naročniki kupijo tudi aparate za uporabo storitev. Torej je potrebno določiti tudi, koliko aparatov in po kakšni ceni se bo prodalo glede na planirano število naročnikov. Običajna predpostavka je – kolikor naročnikov toliko aparatov, saj starejši aparati, ki jih imajo potencialni naročniki, tehnično ne omogočajo uporabe storitev, ki jih ponuja podjetje, zato so na nek način prisiljeni kupiti nov aparat. Nekateri naročniki jih ponujajo po ugodnejših cenah, ker jih subvencionirajo. Enako velja za obravnavano podjetje. To pomeni, da se planira tudi prodajna cena na aparat, kar se pomnoži s količino in dobijo se prihodki od prodaje. Vendar je treba od teh prihodkov odšteti tudi subvencijo, ki jo dobijo tako, da pomnožijo planirano prodajno količino aparatov s planirano subvencijo na aparat.

Prodajni plan je osnova za plan nabave, kjer se planira število potrebnih aparatov. Na tem mestu je smiselno omeniti, da je funkcija nabave aparatov ločena od nabavnega oddelka kot takega. Nabava aparatov se izvaja v oddelku podpore prodaji, kamor spada tudi oddelek logistike. Na nek način je to smiselna organiziranost, saj se v takem podjetju nabavljajo ogromne količine aparatov. Oddelek podpore prodaji je torej zadolžen tudi za plan nabave aparatov, ki ga naredi na osnovi plana prihodkov, v katerem je planirano število naročnikov. Glede na planirano število novih naročnikov in naročnikov, ki se nameravajo ponovno vezati z aneksom za nakup aparata, razdeljenih po prodajnih kanalih, se planira število nabavljenih aparatov. Pri planiranju nabave aparatov se upoštevajo gibanja na trgu, spremembe v tehnologiji in aktivnosti, ki jih je planiral produktni marketing. Če se npr. tehnologija nadgradi, je treba temu primerno planirati tudi aparate, saj se tudi ti spreminjajo po svoji zmogljivosti. Kot primeri se lahko navedejo tehnologija mobilnega operaterja UMTS ali npr. poplava telefonov s

fotoaparatom, zunanji modemi, ki omogočajo tudi brezžično povezavo le s kartico za brezžično povezavo, itd. Če operater omogoča svojim naročnikom uporabo UMTS-a, jim mora to omogočiti z ustreznimi aparati, ki podpirajo to tehnologijo. Če pa ostali operaterji npr. ponujajo brezžične telefone v primeru fiksne telefonije oz. mobilne telefone s fotoaparatom v primeru mobilne telefonije, jih mora tudi določeni operater omogočiti svojim naročnikom, sicer bodo odšli. V primeru, da se v času planiranja take naprave še niso uporabljale, ve pa se, da na trgu obstajajo, jih je potrebno v planu upoštevati. Ko je število aparatov planirano in se ve, koliko jih bo v prihajajočem letu potrebnih, je treba planirati tudi njihovo povprečno nabavno ceno, kar predstavlja v bistvu strošek prodanih proizvodov, ko je aparat enkrat prodan. Na drugi strani je potrebno planirati tudi prodajno ceno končnemu uporabniku, torej po kakšni povprečni ceni bodo aparati prodani končnim uporabnikom. Tudi to se planira glede na prodajni kanal oz. prodajni segment, saj so aparati, ponujeni poslovnemu segmentu, cenovno v višjem razredu kot aparati, namenjeni zasebnim uporabnikom. V planu nabave se planirajo tudi provizije, ki se jih plačuje pooblaščenim posrednikom za sklepanje naročniških razmerij, in provizije za prodajo aparatov. Planirana nabava in posledično zaloga aparatov morata biti seveda optimalni. To je še toliko bolj pomembno v telekomunikacijah, ker se modeli aparatov zelo hitro menjajo in zaloga lahko zelo hitro zastari. Posledično je potrebno drastično zniževati cene, da se zaloga proda, kar pa seveda vpliva na poslovni rezultat. Zaradi neustreznega planiranja lahko pride tudi do tega, da določeni modeli tako zastarijo, da jih sploh ni mogoče prodati in jih je potrebno enostavno odpisati.

Istočasno s planiranjem nabave se pripravlja tudi plan osnovnih sredstev. Tudi temu je osnova plan prihodkov (kjer je planirana baza naročnikov), ker se izkoriščenost omrežja planira glede na število naročnikov. Več kot je naročnikov, bolj je omrežje obremenjeno in posledično lahko pripelje večje število naročnikov do nove investicije, če trenutno omrežje ne zdrži obremenitve. V planu osnovnih sredstev, ki se dela izključno v tehnični službi, zadolženi za vso tehnologijo, se planirajo tudi potrebe po novi opremi za poslovanje, kamor uvrščajo računalniško in programsko opremo. Plan osnovnih sredstev in plan novih investicij sta osnova za plan amortizacije, ki je za obstoječa osnovna sredstva narejen kot zmnožek letne stopnje amortizacije za ustrezno skupino osnovnega sredstva in vrednosti osnovnega sredstva na zadnji dan preteklega leta, za nove investicije pa kot zmnožek letne stopnje amortizacije glede na skupino, v katero se osnovno sredstvo uvršča, in nabavne vrednosti osnovnega sredstva. Amortizacija se začne obračunavati prvi dan naslednjega meseca, ko je bilo osnovno sredstvo nabavljeno. Plan amortizacije se pripravlja v centralnem kontrolingu, podatke pa dobijo iz računovodstva.

Vzporedno z vsemi doslej naštetimi plani se planirajo tudi potrebe po kadrih. Ti sicer za razliko od dosedanjih planov niso neposredno povezani s planom prodaje, razen če zaradi povišanega obsega planirane prodaje ne planirajo dodatnega zaposlovanja. Plan kadrov ima na eni strani planirano število zaposlenih po službah in tudi po oddelkih, na drugi pa stroške dela. Kadrovski plan se naredi v kadrovskem oddelku, in sicer po centrih odgovornosti, pri čemer pa seveda sodelujejo direktorji oz. vodje sektorjev in nosilci posameznih centrov odgovornosti. Vsako povečanje števila kadrov mora potrditi uprava. Med stroške dela se morajo všteti tudi nagrade, ki se izplačajo zaposlenim za dosežene postavljene cilje v sklopu ciljnega vodenja. Planirati morajo tudi morebitne jubilejne nagrade in regres. Vsako povišanje plač mora odobriti uprava, saj brez njenih navodil teh povišanj sploh ne planirajo.

Sicer omenjen na zadnjem mestu, a vsekakor se vzporedno dela tudi plan ostalih posrednih stroškov poslovanja. Vsak nosilec odgovornosti za svoj center planira neposredne in posredne stroške po mesecih. Pri tem mora biti pozoren na sezonske vplive in jih tudi upoštevati.

Osnova za vse zgoraj naštete plane je druga napoved oz. popravek plana za preteklo leto. To je t. i. »forecast«, ki se dela trikrat letno. Druga napoved so v bistvu dejanski podatki od januarja do junija, od julija do decembra pa so planski podatki. Te letne številke so osnova za planiranje.

Vsi ti delni plani se združijo v celovit plan podjetja. Ko so končani, se iz njih izdelajo tudi zbirni plani, in sicer bilanca stanja, izkaz uspeha in izkaz finančnih tokov. Izkaz uspeha kaže poslovni izid podjetja. Po angleško se imenuje »profit and loss statement«, s kratico se v praksi imenuje kar P & L. To je slika prihodkov in odhodkov podjetja, rezultat je dobiček ali izguba, torej pokazatelj uspešnosti poslovanja podjetja. Bilanca stanja kaže finančni položaj podjetja v točno določenem trenutku. Je slika strukture sredstev in obveznosti do virov sredstev. Kot slednji je bil omenjen izkaz finančnih tokov, ki prikazuje finančne tokove v določenem obdobju, načeloma istem obdobju, v katerem se prikazuje izkaz uspeha podjetja. Finančni tokovi so vse spremembe sredstev, tako denarnih kot nedenarnih, ter se delijo na pritoke in odtok.

Ko so vsi plani izdelani, konsolidirani in pripravljene, o njih odloča uprava podjetja na planski konferenci, na kateri direktorji oz. vodje služb zagovarjajo svoje delne plane in pojasnjujejo morebitno povišanje stroškov. Planskih konferenc se udeležujejo le vodje služb in vodja kontrolinga, poleg seveda predsednika in članov uprave. Na planski konferenci se dogovorijo tudi o morebitnih popravkih in spremembah plana. Ko uprava podjetja potrdi plan, ga mora potrditi tudi nadzorni svet. Ko ga potrdi in sprejme tudi ta, se finančni del plana vnese v sistem zaradi nadaljnje kontrole uresničevanja plana.

3.4.3 Napovedovanje v obravnavanem podjetju

Ker se razmere na trgu od časa, ko se dela plan, do konca leta spreminjajo, sploh v telekomunikacijah, se v podjetju trikrat letno dela t. i. napoved (ang. forecast, v nadaljevanju). Ta se naredi podobno kot plan. Vložki, izločki in postopki so enaki kot pri planiranju, le da so osnove za planiranje nekoliko drugačne. Prvi »forecast« se dela sredi marca, drugi sredi junija in tretji sredi septembra, običajno vzporedno s planom za naslednje leto. Prvi forecast ima dejanske podatke za obdobje od januarja do marca, preostali zneski pa se razporedijo med ostale mesece do konca leta. Enako velja za drugi »forecast«, le da so dejanski podatki za obdobje od januarja do junija, v tretjem pa so dejanski podatki do konca avgusta. Če je npr. en center odgovornosti porabil manj, kot je planiral, lahko preostali znesek razporedi na kasnejše mesece. Če pa je v začetnih mesecih porabil že celoletni planirani znesek, ga mora kriti iz druge skupine stroškov ali pojasniti, zakaj je do tega prišlo. Napovedi so namenjene temu, da se plan ažurira glede na prihajajoče spremembe na trgu, ki niso bile znane v času planiranja. Torej so »forecasti« možnost, da se določene stvari spremenijo in dopolnijo ali celo prerazporedijo glede na morebitne spremembe na trgu. To je za telekomunikacijsko podjetje izredno pomembno, saj je to trg hitrih sprememb in hitrega razvoja.

3.5 Presojanje poslovanja v obravnavanem podjetju

Bistvo analize in kontrole uresničevanja plana je motrenje aktivnosti posloводства in rezultatov poslovanja ter primerjava le-teh s planiranimi poslovnimi rezultati oz. spoznavanje poslovanja točno določenega podjetja. Torej gre za primerjavo dejansko doseženih rezultatov s planiranimi. S tem se najdejo odmiki dejanskega od planskega, na podlagi katerih se lahko sprejemajo nadaljnje odločitve.

Presojanje poslovanja so mi pomagali opisati in predstaviti strateški kontroler podjetja in kontrolerji posameznih služb v intervjujih (intervju s strateškim kontrolerjem podjetja, januar 2007; intervju s kontrolerji služb podjetja, januar 2007).

3.5.1 Viri podatkov za analizo oziroma kontrolo poslovanja v obravnavanem podjetju

S pribiranjem podatkov v obravnavanem podjetju se ukvarjajo različni oddelki. Eden največjih oddelkov, ki pribira predvsem nefinančne podatke (o penetraciji na trgu, tržnih deležih, novih naročnikih itd.), je oddelek marketinškega poročanja. Podobno pribiranje podatkov se opravlja tudi v podporni službi naročniške službe, ki zbira nefinančne

podatke, npr. o klicih v klicni center, dolžini klicev, pritožbah in reklamacijah itd. Računovodski oddelek pribira finančne podatke, vendar le za potrebe zunanjega poročanja in gre torej za notranje vire podatkov. Pribirajo pa se tudi podatki iz zunanjih virov, in sicer z raziskavami, ki se delajo dvakrat letno. Te preučujejo zadovoljstvo potrošnikov, njihove namere itd. Kontroling torej ne pribira podatkov, jih le uporabi, saj so načeloma zbrani že v drugih oddelkih. Včasih pride do razhajanja med viri podatkov v obravnavanem podjetju, saj se lahko podatki, ki se nanašajo na isto stvar, glede na vir razlikujejo. To se sicer ne bi smelo dogajati, vendar so v takih primerih vedno priložene razlage, zakaj je prišlo do razlik.

V obravnavanem podjetju poslovodniki centrov odgovornosti pričakujejo, da bodo vse podatke, ki jih potrebujejo za ugotavljanje vzrokov odmikov dejanskega od planskega, zanje zbirali kontrolerji. V praksi se to tudi dogaja, predvsem v posameznih službah kontrolerji služb pribirajo predvsem finančne podatke. Strateške enote pa jih pribirajo na različne načine – s pomočjo kontrolinga, računovodstva, sami ali pa z drugimi oddelki v podjetju.

Dodatnega zbiranja podatkov v obravnavanem podjetju pravzaprav ni, pravijo viri. Kontroling si pomaga z razpoložljivimi podatki. V drugih oddelkih se včasih pojavijo potrebe po dodatnem zbiranju podatkov, vendar to izvedejo na svoji ravni. Tudi tržne raziskave, ki se delajo polletno, ne zbirajo dodatnih podatkov, pač pa razpolagajo z obstoječimi.

3.5.2 Analiza poslovanja in kontrola uresničevanja strateškega plana obravnavanega podjetja

Strateški plan podjetja je oblikovan kot strateški diagram, ki upošteva štiri vidike: finančnega, vidik kupcev, vidik notranjih procesov in vidik notranjih resursov. Za vsak vidik so določeni cilji, ki so tako znotraj posameznega vidika kot tudi med vidiki povezani. To so standardi, ki so osnova za primerjavo z dejansko doseženimi rezultati. Vsak cilj vsebuje naslov in podroben opis, aktivnosti za uresničevanje, kdo je njegov nosilec, kdo so osebe, ki sestavljajo tim, ter kazalce, s katerimi se meri, ali so bili doseženi ustrezni rezultati in s tem uresničen cilj. Ti kazalci so kvantitativni in tudi kvalitativni oz. opisni, odvisno od narave cilja, saj za nekatere ni mogoče oblikovati vrednostnih kazalcev.

Enkrat letno se revidira sam strateški plan, ko se preveri, ali je strategija še vedno ustrezna in ali so postavljeni cilji še vedno relevantni. Če bi v podjetju ugotovili, da strategija ne ustreza, bi sprožili postopek za spreminjanje strategije in s tem strateških

ciljev. Ta postopek je enak postopku oblikovanja strategije oz. postopku strateškega planiranja, ki je opisan v prejšnjem poglavju. Doslej se jim še ni zgodilo, da bi morali spreminjati celotno strategijo. Se je pa že zgodilo, da so morali spremeniti katerega od ciljev oz. ga nadomestiti s kakim drugim.

Četrtletno se v podjetju naredi t. i. strateško poročilo, ki temelji na strateškem diagramu, ta pa je osnova za kontrolo uresničevanja strateškega plana. To je zadnji korak v procesu strateškega planiranja podjetja. Namen tega poročila je, da služi kot podporno orodje pri dolgoročnem uresničevanju in razvijanju strategije podjetja. Sedemindvajset kazalcev meri uresničevanje strateških ciljev, določenih v strateškem diagramu. Namen tega poročila je tudi, da izpostavi vsa odstopanja od plana, za katera se nato sprejmejo korektivni ukrepi. Strateško poročilo se dela v centralnem kontrolingu podjetja, in sicer ga dela strateški kontroler. Dejansko uresničene kazalce ravno tako posredujejo nosilci ciljev. Nekatere kazalce se lahko izračuna kar s podatki, s katerimi razpolaga podjetje, medtem ko druge podjetje dobi od zunanjih virov. Podatke, ki se nanašajo na marketinške raziskave, posredujejo raziskovalne agencije, ki izvajajo marketinške raziskave za podjetje. V strateškem poročilu prikažejo torej vse štiri vidike strateškega diagrama, in sicer vsakega posebej. V začetni fazi poročila povedo, katere cilje vsebuje posamezen vidik, s katerimi kazalci se meri njegovo uresničevanje in kdo so zanj odgovorne osebe. V glavnem so kazalci vrednostni, nekateri pa le opisni. Pri vrednostnih kazalcih napišejo želeno oz. planirano vrednost (standard), doseženo vrednost in odstopanje, če je do tega seveda prišlo. Pri kazalcih, ki se jih ne da ovrednotiti, se napiše le »DA« v primeru, da je bil cilj uresničen, in »NE« v ravno nasprotnem primeru. Standardne kazalce vzamejo iz strateškega plana, določili so jih nosilci ciljev. Dejanske kazalce pa ravno tako posredujejo nosilci ciljev. Tako zlistanim ciljem, kazalcem, planskim, dejanskim vrednostim in odmikom se dodelijo ocene. Ocenjevalni sistem poteka po sistemu barv semaforja. Rdeča pomeni, da cilj ni bil uresničen, rumena, da je bil le delno uresničen, zelena pa označuje uresničen cilj. Meje so enake tistim, ki so opisane v prejšnjem poglavju, torej tistim, ki veljajo tudi za ciljni management. Če je cilj dobil »rdečo« oceno, pomeni, da ni bil uresničen in da morajo nosilci ciljev podati komentar oz. razlog, zakaj ni bil uresničen in kakšne ukrepe bodo sprejeli v prihodnje, da bodo stanje vrnilo na plansko in da do tega v bodoče ne bo prihajalo. Vendar to zgodi samo, če cilj ni bil uresničen zaradi neustreznega izvajanja aktivnosti. Če pa ugotovijo, da so bile aktivnosti izvajane pravilno in da cilj ni bil pravilno postavljen, je treba slednjega pri naslednjem revidiranju strategije spremeniti oz. ga zamenjati s kakim drugim. Skratka, strateški kontroler pri oblikovanju strateškega poročila zbere vse komentarje za vse cilje, ki niso bili ali so bili le delno uresničeni, in jih uvrsti na konec tabele k ustreznim ciljem.

Slika 6 prikazuje primer strateškega poročila podjetja, v katerem so navedeni strateški cilji, v drugem stolpcu so nosilci ciljev, ki so lahko nosilci več ciljev, v naslednjem stolpcu so opisno predstavljeni kazalci. Sledijo dejansko dosežene vrednosti kazalcev, ciljne vrednosti, ki so bile določene v strateškem planu, relativne razlike in ocene, ki temeljijo na treh barvah, kot je bilo že opisano. Sledijo kumulativne vrednosti in komentarji.

Slika 6: Primer tabelarnega prikaza strateškega poročila

Cilj	Nosilec cilja	Kazalec	Kvartalno				Kumulativa			
			Dejansko	Ciljna vrednost	Razlika	Ocena	Dejansko	Ciljna vrednost	Razlika +/-	Ocena
Finančni vidik			kvartal 1	kvartal 1	kvartal 1					
Cilj 1	Oseba 1	Kazalec 1								
Cilj 2	Oseba 2	Kazalec 1								
		Kazalec 2								
Cilj 3	Oseba 3	Kazalec 1								
Vidik kupca			kvartal 1	kvartal 1	kvartal 1					
Cilj 1	Oseba 1	Kazalec 1								
		Kazalec 2								
		Kazalec 3								
Cilj 2	Oseba 2	Kazalec 1								
		Kazalec 2								
Cilj 3	Oseba 1	Kazalec 1								
Vidik notranjih procesov			kvartal 1	kvartal 1	kvartal 1					
Cilj 1	Oseba 1	Kazalec 1								
Cilj 2	Oseba 2	Kazalec 1								
Cilj 3	Oseba 3	Kazalec 1								
		Kazalec 2								
Vidik učenja in rasti			kvartal 1	kvartal 1	kvartal 1					
Cilj 1	Oseba 1	Kazalec 1								
		Kazalec 2								
Cilj 2	Oseba 2	Kazalec 1								
Cilj 3	Oseba 3	Kazalec 1								
Cilj 4	Oseba 4	Kazalec 1								
Cilj 5	Oseba 5	Kazalec 1								
		Kazalec 2								

Vir: Strateško poročilo, 2005

3.5.3 Analiza poslovanja in kontrola uresničevanja taktičnega plana obravnavanega podjetja

V podjetju se kontrolirajo finančni in nefinančni vložki plana. Mesečno se delajo t. i. mesečna poročila. Ta so v obliki izkaza uspeha podjetja, torej izkazujejo na eni strani prihodke, na drugi pa stroške in seveda rezultat. Ko je mesec računovodsko zaključen, centralni kontroling pošlje sporočilo službam oz. njihovim kontrolerjem, da lahko pričnejo izdelovati poročila. Način dela se po službah razlikuje, vendar so temelj za oblikovanje mesečnega poročila mesečna poročila posameznih oddelkov služb. Kontroler pa jih konsolidira v mesečno poročilo službe. To je v bistvu poročilo, ki kumulativno izkazuje dejansko doseženo stanje v določenem obdobju, prav tako kumulativno prikazuje planske podatke za isto obdobje, in odstotkovno prikazuje tudi odstopanje dejanskega od planskega. V prvi tretjini leta se dela primerjava na plan, v drugih dveh pa na ustrezno napoved. Ko je izdelana in potrjena prva napoved, se poročilo nekoliko spremeni. V njem še vedno ostaneta kumulativni dejanskih planskih rezultatov, doda pa se kumulativa napovedanih rezultatov za isto obdobje. Od tu naprej se dela primerjava dejanskega in napovedi, tudi odstopanja so torej glede na napoved, ki je dejansko popravek plana. Ko se naredijo naslednje napovedi, se spremenijo primerjave le glede na napoved, plan pa ostane v poročilu za orientacijo. V mesečnih poročilih se vedno primerjajo kumulativni zneski.

Ko kontroler dobi sporočilo, da je obdobje računovodsko zaključeno, začne s kontrolo doseženih rezultatov. Najprej pogleda službo kot celoto in poišče odstopanja dejansko doseženih rezultatov s planiranimi v prihodkih, stroških, investicijah, skratka, v vsem, kar se nahaja v posamezni službi. Na nek način označi oz. izpostavi odstopanja, ki služijo analizi. Glede na to, da je poročilo oblikovano tako, da izkazuje odstopanja dejanskega od planskega le v odstotkih, mora sam preceniti oz. izračunati odstopanja tudi absolutno, saj npr. 10 % lahko pomeni le nekaj evrov, lahko pa predstavlja tudi nekaj milijonov evrov, kar je bistvena razlika. Potrebno je tudi pogledati, v kolikšni meri to odstopanje vpliva na rezultat. Takrat najprej kontrolerji služb in vodje štabnih služb najdejo odmike dejanskega od planskega.

Standardi so v planu določeni cilji in so podlaga za primerjavo z dejansko uresničenimi rezultati. Ko so najdeni odmiki od standardov, se v bistvu začne že proces analiziranja. Tako kot pri kontroliranju se tudi pri analiziranju način dela razlikuje od službe do službe, saj ima vsak kontroler svoj način dela, vendar bistvo ostaja nespremenjeno. Ko najde vsa odstopanja, določi, katera v največji meri vplivajo na rezultat službe kot celote, in jih označi. Tako označeno predlogo razpošlje naprej nosilcem centrov odgovornosti, ki jih morajo komentirati, to je, napisati, zakaj je prišlo do njih. Kontroler pri planiranju ne ve, kaj vse je posamezen nosilec centra odgovornosti planiral v

določeni skupini stroškov, zato so nosilci centrov odgovornosti tisti, ki povedo, zakaj je do odstopanja prišlo, saj vedo, kaj so planirali z vsebinskega vidika. Ko imajo vsa odstopanja komentarje, torej vzroke, zakaj je prišlo do odstopanj, kontroler službe zbere vse centre odgovornosti in jih konsolidira na nivo službe. To pomeni, da najprej pogleda, kje so največja odstopanja na nivoju službe, kateri centri odgovornosti oz. odstopanja na posameznih centrih bistveno vplivajo na odstopanje na nivoju službe. Nosilci centrov odgovornosti so torej povedali, zakaj je pri njih prišlo do odstopanja in kontroler službe te komentarje oblikuje tako, ugotovi, zakaj je prišlo do odstopanj na nivoju službe in kateri centri odgovornosti so na to najbolj vplivali. Komentarji na nivoju služb in strateških enot se pošljejo v centralni kontroling, ki ta postopek ponovi na nivoju podjetja. Torej zbere komentarje iz služb in pogleda, katera bistveno vpliva na določena odstopanja na nivoju podjetja, ter napiše vzroke za odstopanja na nivoju podjetja. Tako nastanejo različna poročila, vendar o tem v naslednjem poglavju.

Ne tem mestu bi bilo tudi dobro omeniti, kaj vse lahko vpliva na odstopanja. Pri komentiranju in iskanju vzrokov za odstopanja dejanskega od planskega je potrebno upoštevati vse finančne in predvsem nefinančne komponente. To pomeni, da če je npr. število novih naročnikov preseglo plan, so presegli plan tudi določeni prihodki (npr. od naročnin) in direktni stroški, ki nastanejo pri pridobivanju novih naročnikov. Torej če so prihodki in stroški narasli proporcionalno s številom naročnikov, je to upravičljivo. Če pa npr. stroški narastejo za več kot prihodki in naročniki, nastane problemska situacija, ki jo je potrebno rešiti in raziskati, zakaj je do nje prišlo. Vzrokov je lahko veliko in prav toliko tudi komponent, ki na to vplivajo. Lahko je prišlo do kakšne napačne vknjizbe, kar je pogost pojav, ali do sprememb na trgu, za katere se v času planiranja ni vedelo ipd. Viri informacij so torej različni. Informacije je potrebno iskati v nefinančnih notranjih in zunanjih virih ter v finančnih notranjih virih. Notranji nefinančni viri so predvsem iz oddelka marketinškega poročanja in centralnega kontrolinga, v domeni katerega je tudi baza podatkov, notranji finančni pa v veliki večini iz računovodstva. Nefinančni zunanji viri so predvsem s trga telekomunikacij.

Tako se izvaja kontrola uresničevanja taktičnega plana, in sicer za finančne podatke. Po drugi strani pa so bili planirani tudi nefinančni podatki, kot so število novih naročnikov, število naročnikov, ki je podjetje zapustilo, količinska poraba itd. To so nefinančni podatki in le-ti se spremljajo na različne načine ter v različnih oddelkih podjetja. V oddelku za marketinško poročanje se izvaja zelo podrobna kontrola uresničevanja nefinančnih rezultatov. Tam dnevno spremljajo, koliko je bilo novih naročnikov, koliko naročnikov je pridobil posamezni prodajni kanal, koliko naročnikov je podjetje zapustilo, kakšno je stanje vseh naročnikov in koliko različnih aparatov se je prodalo. Enako kontrolo izvajajo tudi tedensko in mesečno. Tedenska in mesečna kontrola sta pravzaprav narejeni na temelju dnevne kontrole. Kontrola uresničevanja planirane

porabe strank pa se dela le mesečno. Kontrola uresničevanja planiranih investicij se odvija v tehničnem oddelku. Načeloma se dela mesečno. V sektorju naročniške službe pa se določeni kazalci, ki opisujejo uspešnost službe, kontrolirajo dnevno, tedensko in na koncu tudi mesečno. Celostna mesečna kontrola uresničevanja taktičnega plana je torej skupek vseh posameznih kontrol, ki se naredijo v centralnem kontrolingu, po posameznih službah in torej v oddelku za marketinško poročanje.

Posamezne strateške enote same odkrivajo odmike dejanskega od planskega, saj nimajo svojega kontrolerja.

3.5.4 Primerjalno presojanje v obravnavanem podjetju

Čeprav v podjetju menijo, da izvajajo neke vrste stroškovno primerjalno presojanje, ki pokaže, kako je podjetje stroškovno učinkovito po posameznih centrih odgovornosti v primerjavi s primerljivimi podjetji, ki pa jih niti v državi niti zunaj meja zaradi specifik in velikosti trga ni, želim poudariti, da to ni primerjalno presojanje v pravem pomenu besede, čeprav to analizo imenujejo stroškovni »benchmarking«. Pripravljene predloge s strani zunanjega izvajalca, ki jih je potrebno izpolniti, so določene in v podjetju je potrebno le zbrati ustrezne podatke ter jih posredovati zunanjemu izvajalcu tega primerjalnega presojanja. Podatki, ki so potrebni za stroškovno primerjalno presojanje, se zbirajo znotraj podjetja, torej gre za notranje podatke. Kontrolerji služb koordinirajo proces zbiranja ustreznih podatkov po službah, centralni kontroling pa poskrbi za strateške enote. Ko se vsi podatki zberejo, se jih pošlje zunanjemu izvajalcu, ki naredi analizo in podjetje ustrezno uvrsti ter poda povratno informacijo. Kontroling in kontrolerji so pri tem koordinatorji procesa.

3.5.5 Analiza in kontrola uspešnosti ponudb in produktov na trgu

V oddelku marketinga se konstantno oblikujejo različne ponudbe in produkti za trg. Na eni strani se oblikujejo novi produkti, ki jih podjetje lansira na trg in so na nek način stalna ponudba, na drugi strani pa se oblikujejo določene akcijske ponudbe, ugodnosti za stranke, ki trajajo le omejen čas. Ko se oblikujejo novi produkti ali le akcijske ponudbe, je potrebno narediti kalkulacijo, kaj se s temi ponodbami oz. produkti pravzaprav sploh pričakuje, torej koliko novih naročnikov bodo pritegnile, koliko popustov jim bo dano itd. Pri izdelavi kalkulacij, za katere priskrbijo vložke produkti vodje, je potrebno upoštevati obnašanje potrošnikov na trgu. Torej predvidijo, kakšna so pričakovanja oz. pričakovani rezultati posamezne ponudbe. Običajno se pričakovanja oblikujejo na podlagi preteklih izkušenj. Ko je akcijska ponudba zaključena, se opravi

analiza uspešnosti ponudbe. Za produkte, ki so v stalni ponudbi, pa se določi datum, kdaj se bo naredila analiza. Primerjajo se pričakovanja, ki so v tem primeru standardi, in dejansko doseženi rezultati. Primerjavo naredijo produktni vodje, ki so za produkt oz. ponudbo odgovorni, in ugotovijo odstopanja. Kontroling pa oceni, ali je bila ponudba (oz. produkt) uspešna ali ne. Kriteriji se razlikujejo od primera do primera. V največ primerih je to neto prihodek na pridobljenega naročnika in število naročnikov. Te analize in ocene uspešnosti so podlaga za nadaljnje odločanje o nadaljnjih produktih in ponudbah.

3.6 Poslovno informiranje v obravnavanem podjetju

Informiranje je torej podlaga za odločanje. Obstaja več vrst informacij, ki imajo različne značilnosti in se uporabljajo glede na ustrezne situacije in želje poslovodstva.

Po pogovoru z vodjo oddelka Marketinško poročanje in s kontrolerjem za poročanje sem sem spoznala, kako poteka informiranje v obravnavanem podjetju. Odvija se na različne načine in na različnih nivojih. Na eni strani je oddelek marketinškega poročanja, ki skrbi za dnevno, tedensko in mesečno poročanje predvsem nefinančnih in zelo podrobnih podatkov s trga telekomunikacij. Dnevno oblikuje poročilo, ki vsebuje podatke o novih naročnikih, naročnikih, ki so odšli k drugemu ponudniku storitev, vrsti prodanih aparatov, prodajnih kanalih itd. izbranim vodjem v službi marketinga in prodaje, službi financ, tehnični službi in naročniški službi. Na podoben način se z zelo podobnimi podatki izdelata tudi tedensko poročilo, ki se ravno tako pošlje izbranim vodjem v marketingu in prodaji, finančnih in naročniški službi. Mesečno poročilo vsebuje vse podatke iz dnevnega in tedenskega poročila, le da ima dodane še finančne podatke, to so torej stroški, in se pošilja istim kot dnevno in tedensko poročilo. Slednje je zelo dobra podlaga za analiziranje, saj vsebuje veliko nefinančnih podatkov, ki vplivajo na nastale prihodke in stroške. Tedensko se na rednih sestankih vodstva prodaje in marketinga predstavljajo prodajni dosežki, to se pravi prodaja po prodajnih kanalih, in sicer na tedenski osnovi in v primerjavi z operativnim planom. Predstavlja se tudi prodaja po paketih, ki jih podjetje ponuja po prodajnih segmentih. Prav tako se predstavlja še poraba po paketih in segmentih. Tako vodje posameznih prodajnih kanalov vedo, kje se nahajajo glede na plan. Ta poročila vsebujejo torej dejanske dosežke, planske postavke in realizacijo le-teh v odstotkih.

Mesečno se izdeluje tudi prodajno poročilo o profitabilnosti lastnih prodajalnih. Vodji direktnega prodajnega kanala pove, če in koliko so prodajalne dobičkonosne v primerjavi z indirektnimi prodajnimi kanali. To poročilo vsebuje tako nefinančne kot tudi finančne podatke. Na eni strani je število novih strank in koliko je podjetje pravzaprav

privarčevalo, ker so bile stranke pridobljene v prodajalni (oportunitetni strošek), na drugi strani pa so indirektni stroški, ki so nastali v posamezni prodajalni, pri prodaji preko pooblaščenih zastopnikov pa ne nastajajo.

Naslednje poročilo, ki se izdeluje mesečno, je že v poglavju kontroliranja in analiziranja omenjeno mesečno poročilo, ki ima obliko izkaza uspeha. To je poročilo, ki ima torej dejansko dosežene rezultate, planirane rezultate in odmike dejanskih od planiranih, ki so v bistvu standardi. Odmiki so torej izraženi v odstotkih. Izdela se po službah in pošlje v centralni kontroling. Ne pošilja pa se in se ne predstavlja vodjem posameznih oddelkov v službah. Ko je iz teh delnih poročil narejeno mesečno poročilo na nivoju službe, centralni kontroling pošlje povratno informacijo kontrolerjem služb, ki jo posredujejo odgovornim za centre odgovornosti. V tej povratni informaciji se nahajajo vprašanja o odmikih, ki niso bili dovolj jasno komentirani, in ocena dejansko doseženih rezultatov. Na ta vprašanja je potrebno odgovoriti v naslednjem mesečnem poročilu. Tako nosilci centrov odgovornosti vedo, na kaj morajo biti pozorni pri naslednjem komentiranju. To velja za vse službe. Kar pa se tiče predstavitev doseženih rezultatov, se od službe do službe razlikujejo. To poročilo npr. kontroler za marketing in prodajo predstavi le vodji službe in pojasni, zakaj je do odmikov prišlo in kaj se lahko pričakuje v bodoče.

V centralnem kontrolingu se izdelava celovito mesečno poročilo o poslovanju podjetja, ki se posreduje le upravi in je sestavljeno iz izbranih finančnih in nefinančnih podatkov. Finančni podatki so v obliki izkaza uspeha podjetja, bilance stanja in izkaza denarnih tokov. Osnova za ta del poročila so zgoraj omenjena finančna poročila posameznih služb, ki imajo obliko izkaza uspeha. Nefinančni podatki, kot so novi naročniki, baza vseh naročnikov, tržni delež, poraba itd., pa so prikazani tabelarično, in sicer za dejansko dosežene in planske podatke ter odstopanje. V tem poročilu so podatki tudi za enako obdobje prejšnjega leta in odstopanje glede na enako obdobje prejšnjega leta. Podatki so mesečni in kumulativni. V njem je tudi poročilo o investicijah. Vsebuje tudi kazalnike uspešnosti, gospodarnosti in ekonomičnosti poslovanja.

Informacije, ki se nahajajo v vseh omenjenih poročilih, so načeloma pravočasne in točne in tudi prilagojene uporabnikom, čeprav se še vedno velikokrat dogaja, da jih uporabniki ne znajo povsem pravilno razlagati. Mesečna poročila, ki jih izdeluje kontroling, so v veliki večini pisna, natančneje tabelarična. Pisni del kot besedilo pa se nanaša le na fazo analiziranja, ko je potrebno komentirati, zakaj je prišlo do odstopanj od standarda. Poročila nefinančnih komponent, ki jih izdeluje oddelek marketinškega poročanja za različna časovna obdobja, so kombinacija tabelaričnih in grafičnih poročil. Poročila, ki se izdelajo za tedenske sestanke vodstva prodaje in marketinga, so v veliki večini grafična.

Kontrolerji in kontroling v fazi informiranja izdelujejo razna poročila predvsem na mesečni bazi, medtem ko se poročila za krajša časovna obdobja izdelujejo v drugih podpornih oddelkih, kjer se tudi zbirajo sami podatki, odvisno od službe. Tudi v fazi informiranja kontrolerji služb opravljajo na nek način naloge koordinatorja. Poglavitna in zelo pomembna naloga kontrolerjev in tudi kontrolinga kot celotnega oddelka je, da zna na pravi način predstaviti pridobljene informacije, ki potem služijo vodstvu podjetja pri odločanju. Naloga kontrolerjev je tudi, da osveščajo uporabnike poročil, zakaj so koristna in kako si lahko z njimi pomagajo.

3.7 Odgovornost poslovodnikov posameznih centrov odgovornosti in kontrolinga v sistemu obravnavanega podjetja

Kdo je odgovoren za kaj v procesu planiranja, presojanja poslovanja in informiranja, sem spoznala iz intervjuja z vodjo oddelka kontrolinga v obravnavanem podjetju. Za vložke v strateški plan so odgovorni poslovodniki, ki sami določajo oz. predlagajo cilje in kazalnike za merjene uspešnosti doseganja teh ciljev. Enako velja za vložke v model taktičnega plana. Poslovodniki centrov odgovornosti so odgovorni za vložke v taktični plan, predvsem njegov stroškovni del. Prihodkovni del planira planer, ki ni odgovoren za noben center odgovornosti in mu nosilci centrov odgovornosti posredujejo le delne vložke, v veliki meri pa si pri planiranju pomaga kar s trendi iz preteklih let. Kar se tiče stroškovnega dela, so nosilci centrov odgovornosti tisti, ki planirajo ustrezne zneske in postavljajo ustrezne taktične cilje. Vedo, kaj planirani zneski pravzaprav vsebujejo. S tem se dvigne njihova odgovornost za doseganje ustreznih rezultatov in uresničevanje postavljenih planskih ciljev. Sicer bi lahko dejali, da niso postavili cilja, torej tudi ne bodo odgovorni za doseganje rezultatov. Kontroling kot celota pa je odgovoren za postopek planiranja, smernice pri planiranju, planske modele, svetovanje pri planiranju, rokovnik planiranja in na koncu, ko je plan po službah in na nivoju podjetja konsolidiran, za analize odstopanj od osnov za planiranje, ki je v obravnavanem podjetju druga napoved. Kontroling in posamezni kontrolerji so odgovorni tudi za koordinacijo vseh procesov, to je planiranja, kontroliranja, analiziranja in informiranja. Skrbijo torej za pravočasno obveščanje in postavljanje ustreznih rokov za izdelavo plana, kontrol in analiz. Kontrolerji, predvsem služb, so odgovorni tudi za analizo odmikov in ustrezno distribucijo poročil glede na organizacijski nivo. Kontroling je podpora vodstvu pri odločanju.

4 Možne smeri razvoja kontrolinga v obravnavanem podjetju

To poglavje bo poskusilo podati predloge oz. smeri, kam se lahko obstoječi kontroling v obravnavanem podjetju razvija.

4.1 Možne izboljšave pri uvrstitvi kontrolinga v organizacijsko strukturo obravnavanega podjetja

Kot je že rečeno v poglavju 3.8, je kontroling organiziran glede na različne kriterije. Lahko je organiziran kot štabna enota in odgovarja neposredno predsedniku uprave, torej sta finančna in kontrolinška funkcija ločeni, kar je značilno za srednja in velika podjetja, lahko pa je organiziran v sklopu finančnega oddelka in poroča vodji financ enako kot finančnik. Tu se pojavlja tudi vprašanje stopnje odgovornosti in samostojnosti, še posebej v decentraliziranih organizacijah, kjer obstajajo divizijske enote.

V obravnavanem podjetju je oddelek kontrolinga organiziran kot del finančne službe in je eden od oddelkov. Vodja kontrolinga odgovarja neposredno vodji finančne službe, ostali kontrolerji, ki sestavljajo kontroling, pa odgovarjajo neposredno vodji oddelka. Torej kontroling ni štabna enota, ampak je del finančne službe. Finančna in kontrolinška funkcija v podjetju sta ločeni. Finančna služba je organizirana v sklopu računovodstva, opravlja pa jo vodja finančnega oddelka.

Na tem mestu predlogi za izboljšave oz. spremembe niso potrebni, saj je organiziranost kontrolinga primerna in deluje brez težav. Kontroling je torej neposredno odgovoren vodji finančne službe, ki pa naprej odgovarja predsedniku in članom uprave. Glede na organizacijsko strukturo dejavnosti oddelkov potekajo brez težav.

4.2 Možne izboljšave pri nalogah kontrolinga v obravnavanem podjetju

Kontrolerji in kontroling v obravnavanem podjetju opravljajo nalogo koordiniranja v procesu planiranja in napovedovanja. Opravljajo tudi nalogo koordiniranja v procesu analiziranja in informiranja. Kontroling kot oddelek vzpostavlja in oblikuje sistem planiranja in napovedovanja. Pri tem skrbi za modele in ustreznost le-teh ter za ustreznost delnih in celovitih planov. Vendar kontroling ni tisti, ki bi odločal o sistemu,

procesu, načinu planiranja in napovedovanja. Običajno predlaga spremembe v naštetih procesih, vendar potrebuje konsenz vodje finančne službe in uprave podjetja. Predlog obravnavanemu podjetju na tem mestu bi bil, naj dovoli kontrolingu, da sam odloča o načinu planiranja in napovedovanja. Če slednji meni, da trenutni način oz. sistem planiranja ne ustreza trenutnemu stanju v podjetju, potem bi moral imeti vsa pooblastila, da spremeni proces planiranja na način, ki bi bil v danem trenutku najučinkovitejši in ki bi seveda deloval tudi v bodoče. Pri tem pa bi moral seveda vse, ki se jih to tiče, tudi obvestiti in jim predstaviti nov način dela.

Kontrolerji se morajo, predvsem v posameznih službah, ukvarjati tudi z motivacijo in osveščanjem vodij, čemu služi planiranje in kaj zanje planiranje pomeni. Nekateri kontrolerji iz posameznih služb se sicer trudijo in delno osveščajo vodje, zakaj in na kakšen način jim plan in samo planiranje služita, vendar ne dovolj, saj nekateri vodje še vedno planirajo zaradi planiranja samega in si s planom ne znajo pomagati, še manj pa jim koristijo analize in informacije, ki jih dobijo s strani kontrolerja, ker jih ne znajo uporabljati in se odločati na njihovi podlagi. Kontrolerji bi morali še bolj poudarjati osveščanje in motiviranje vodij, da se naučijo na podlagi ustrezno pripravljenih informacij s strani kontrolinga sprejemati odločitve. Nekako morajo določeni kontrolerji izboljšati način komuniciranja.

Kontrolerji v podjetju so koordinatorji, komunikatorji, vezni člen med službami in centralnim kontrolingom, vendar je bilo opaziti, da ne opravljajo ene od pglavitnih nalog kontrolinga, in sicer ne oblikujejo predlogov za izboljševalne ukrepe v okviru zastavljenih ciljev in ne predlagajo sprememb ciljev podjetja. To je mogoče povezati s tem, da se v podjetju trikrat letno dela napoved, ki korigira taktične cilje, vendar bi kontroler vseeno moral predlagati, kaj narediti, da se odstopanja vrnejo v planske okvire. V literaturi je bilo zaslediti, da je kontroling gonilna sila posloводства. Tega v podjetju ni bilo čutiti v zelo veliki meri. Sicer kontroling preskrbuje podjetje z informacijami za odločanje, vendar se posloводство na različnih ravneh odloča tudi brez njih oz. mimo planskih ciljev. To bi bilo potrebno v podjetju izboljšati. Predlog bi bil, da mora posloводство na vseh ravneh pri kontrolerju najprej preveriti, kako vplivajo njegove odločitve na plan in ali bodo povzročile odstopanja ter kje in kako se bo slednje odpravilo oz. kako naj se odločitev prilagodi, da ne bo povzročila odstopanja. Po drugi strani pa morajo biti vse odločitve, do katerih pride, a niso bile planirane, v skladu s strateškimi cilji podjetja. Še bolje bi bilo, da bi se vgradil tak sistem odločanja, da se posloводство ne sme odločati mimo kontrolinga in da morajo biti podlaga za odločitve informacije in predlogi, ki jih pripravi kontroling. S tem bi morali osveščati posloводство.

Kontroling bi moral določati vsebino, vrsto ter časovne roke in prejemnike ustreznih informacij. V obravnavanem podjetju kontroling oblikuje poročila, vendar lahko le do

določene organizacijske ravni sam odloča o tem, katere informacije bo posređoval, na določenih organizacijskih ravneh o tem odloča vodja finančne službe, kontroling pa le predlaga. Kontroling bi moral celoti odločati o tem, kdo bo na katerem organizacijskem nivoju prejel katero informacijo, saj najbolje pozna vsebino informacij in katere bodo kateremu organizacijskemu nivoju najbolj koristile. Če bi kdo z določenega organizacijskega nivoja želel informacije, ki zanj niso relevantne, bi se moral kontroling pozanimati o razlogih, zakaj jih potrebujejo, in se potem odločiti, ali jih posredovati ali ne, saj niso vse vrste informacij ustrezne za vse organizacijske nivoje v podjetju.

V obravnavanem podjetju se kontroling, predvsem pa kontrolerji posameznih služb ne zavzemajo za uresničevanje dobičkonosnosti, pač pa jo le izračunavajo. Torej bi moralo podjetju temu posvetiti nekoliko več pozornosti ter spodbujati kontrolerje in kontroling, da se zavzemajo za uresničevanje dobičkonosnosti in ne le za njeno izračunavanje.

Na splošno je ocena nalog kontrolinga in kontrolerjev v obravnavanem podjetju dobra, saj so v literaturi opisane naloge kontrolinga v podjetju dobro zastopane, razen seveda izjem, ki so bile zgoraj omenjene.

4.3 Možne izboljšave pri procesu planiranja v obravnavanem podjetju

V tem poglavju bodo podani predlogi, kako lahko obravnavano podjetje še dodatno izboljša proces planiranja. Primerjava navedb iz literature, kako naj bi izgledalo optimalno ali celo idealno stanje, in predstavitve dejanskega sistema v podjetju je pokazala, da je obravnavano podjetje organizirano na zelo podoben način, kot ga opisuje literatura. Določene stvari so zastavljene drugače, vendar literatura po navadi opisuje sistem v optimalnih in ne specifičnih pogojih. Telekomunikacijski trg pa je v Sloveniji zelo specifičen trg in se mu je treba prilagoditi. Zato bodo v nadaljevanju podani predlogi za izboljšave oz. možne smeri razvoja sistema in oddelka kontrolinga v obravnavanem podjetju nekoliko skope.

4.3.1 Možne izboljšave pri procesu strateškega planiranja v obravnavanem podjetju

Proces strateškega planiranja v obravnavanem podjetju, ki ga opisujejo viri, je zelo dobro organiziran in urejen. V primerjavi z navedbami iz literature, ki predstavljajo neko optimalno ali celo idealno stanje, je dejansko stanje v obravnavanem podjetju zelo blizu ugotovitvam avtorjev iz literature. Podjetje ima zelo dobro in transparentno organiziran

proces strateškega planiranja, z manjšimi odstopanji oz. možnostmi za izboljšave, kar bo predstavljeno v nadaljevanju.

V procesu strateškega planiranja je bilo mogoče iz virov razbrati, da obravnavano podjetje sicer upošteva vplive iz notranjega in zunanjega okolja, vendar to ni preveč poudarjeno niti ni zbrano v točno določeni obliki. Vplive iz zunanjega okolja spremljajo in upoštevajo z raziskavami, ki se izvajajo na pol leta, in tudi z opazovanjem, kaj se na trgu dogaja, ter z upoštevanjem regulativ za trg telekomunikacij, ki jih predpisuje država. Če se npr. zgodi, da bo na trg prišel nov ponudnik storitev, in se to ve, potem to podjetje pri planiranju svoje baze novih naročnikov in potencialnih naročnikov, ki ga lahko zapustijo, upošteva, vendar to ni nikjer eksplicitno poudarjeno ali nakazano. Skrito je v strateškem planu in če kdo od uporabnikov tega plana slučajno ni obveščen oz. ne ve, kaj se lahko zgodi na trgu, ne ve, zakaj je plan, ki sicer temelji na dejanskih podatkih preteklega obdobja, tako spremenjen. Predlog podjetju bi torej bil, naj bolj sistematično uredi upoštevanje vplivov iz zunanjega in tudi notranjega okolja in naj na nek način bolj poudari, da so v strateškem in kasneje tudi v taktičnem planu upoštevani vplivi iz zunanjega in notranjega okolja. Če namreč uporabnik plana želi vedeti, ali so bili vplivi iz okolja upoštevani, mora to izrecno vprašati, sicer tega ne ve.

Iz virov je bilo zaznati še eno pomanjkljivost v procesu predvsem strateškega planiranja, le delno se ta anomalija zrcali tudi na taktično planiranje. Zaposleni namreč niso dovolj seznanjeni, kaj in kateri so strateški cilji podjetja ter kakšni kazalniki merijo posamezen cilj. Skratka, ne poznajo strateške mape podjetja. Predvsem produktni marketing, ki skrbi za nove produkte in razne ponudbe, bi moral biti zelo podrobno seznanjen s strateškimi cilji in predvsem kazalniki, ki jih merijo, saj morajo pri oblikovanju svojih produktov in ponudb vedeti, kateri cilj s produkti in ponudbami uresničujejo, torej ali so strateškega pomena ali ne. Podjetje naj produktnemu marketingu (vsem produktnim vodjem) predstavi strateški diagram, v katerem so opisani in opredeljeni strateški cilji in njihovi kazalniki, da bodo vedeli, kako oblikovati produkte, da bodo strateškega pomena za podjetje, po drugi strani pa da bodo vedeli, kako njihovi že oblikovani produkti uresničujejo strateške cilje, če sploh jih.

V navedbah iz literature je bilo mogoče zaslediti, da so taktični plani oz. predračuni pravzaprav uresničevanje strateškega plana podjetja in da so dobri letni predračuni razčlenjeni tako, da so prvi trije meseci razčlenjeni po mesecih, preostalo leto pa na preostala četrletja, kar pa seveda zahteva kontinuirano planiranje. V obravnavanem podjetju ni tako. Strateški plan je narejen tako, da je prvo leto v celoti razčlenjeno na mesece, kar je hkrati že taktični plan, naslednja tri leta pa so na letni ravni. Po drugi strani pa se v podjetju trikrat letno delajo napovedi, s katerimi se pravzaprav na nek način popravi oz. ažurira letni plan, saj se v napovedih upoštevajo vse morebitne

spremembe, ki so se pojavile kasneje, kot sta bila narejena strateški in taktični plan. Ravno zato, ker v podjetju delajo napovedi, bi svetovala, naj planirajo prve tri mesece po mesecih, preostanek leta četrletno, naslednja tri leta pa letno. Napovedi so dejanski podatki za kvartale, preostali del do konca leta pa planski podatki, zato se mi ne zdi smiselno, da bi se planiralo celo leto po mesecih, če se jih pri vsaki napovedi spreminja. Podjetje bi moralo uvesti tovrstno kontinuirano planiranje.

4.3.2 Možne izboljšave pri procesu taktičnega planiranja v obravnavanem podjetju

Tako kot pri procesu strateškega planiranja se proces taktičnega planiranja v obravnavanem podjetju le v določenih pogledih razlikuje od ugotovitev iz literature. Zato tudi na tem mestu predlogi za možne izboljšave ne bodo zelo izčrpni.

Različni avtorji ugotavljajo, da je taktični plan pravzaprav prevod strateškega plana oz. ciljev v kratkoročne planske naloge. V obravnavanem podjetju to le delno drži. Na eni strani se oblikuje strateški diagram, v katerem so opredeljeni strateški cilji podjetja, ki so dolgoročni in se spreminjajo le, če se pri reviziji strateških ciljev ugotovi, da niso več ustrezni, po drugi strani pa se v podjetju dela tudi t. i. strateški plan za obdobje štirih let, ki je v obliki izkaza uspeha podjetja. Iz virov se je lahko ugotovilo le, da sicer obstaja vsebinska povezava s cilji iz strateškega diagrama in s štiriletnim strateškim planom in da se kazalniki, s katerimi se meri uresničevanje v strateškem diagramu določenih strateških ciljev, do določene mere izračunavajo s pomočjo finančnih in nefinančnih podatkov iz strateškega plana, vendar eksplicitne vzročno-posledične povezave nisem uspela najti.

Kot že v procesu strateškega planiranja je bilo tudi v procesu taktičnega planiranja ugotovljeno, da so upoštevani vplivi iz zunanjskega in tudi notranjskega okolja premalo poudarjeni. Tudi iz taktičnega plana je torej zelo težko razbrati, kje so ti vplivi upoštevani, in je po njih treba izrecno spraševati. Podjetje bi torej moralo upoštevati predlog, ki je bil podan v prejšnjem poglavju, in sicer da na nek način izpostavi, kje, kako in v kolikšni meri so bili v taktičnem planu upoštevani vplivi iz okolja, sploh vplive, za katere se v času planiranja ne ve in se jih upošteva v napovedih, vendar je proces napovedovanja identičen procesu taktičnega planiranja, tako da tudi pri procesu napovedovanja upoštevani vplivi iz okolja niso izpostavljeni.

Pri planu prihodkov je bilo ugotovljeno, da ga ne delajo tisti, ki so odgovorni za njegovo uresničevanje, ampak ga dela planer, ki ni odgovoren za noben center odgovornosti. Čeprav zbere delne vložke od odgovornih, naredi plan predvsem na osnovi trendov

preteklih let. Sicer skuša upoštevati oboje, vendar je do sedaj vedno v veliki meri prevladal trend. Plan prihodkov se ne bi smel delati le na podlagi preteklih trendov, pač pa bi moral upoštevati prav vse dejavnike, ki lahko vplivajo na uspešnost poslovanja podjetja. Vsekakor bi moral produktni marketing, ki je odgovoren za uresničevanje tega plana, zagotoviti vložke o novih produktih in akcijah in njihovem vplivu na bodoče poslovanje. Če z določenim novim produktom pričakujejo nove naročnike, po drugi strani pa spremembo v prihodkih zaradi ponudbe na račun spremenjenih prihodkov na prodano enoto, bi se to moralo vsekakor upoštevati v planu prihodkov. Pri tem se pojavi tudi vprašanje odgovornosti za uresničevanje plana in kontrole uresničevanja plana ter analize poslovanja. Nosilci centrov odgovornosti v takem primeru lahko trdijo, da plana niso delali in vložki niso njihovi, torej ne bodo odgovorni niti za njegovo uresničevanje, češ da ne vedo, kaj je bilo planirano in zakaj. Predlog podjetju bi bil, da tudi plan prihodkov delajo odgovorni za te centre odgovornosti oz. da v najslabšem primeru zagotovijo vse relevantne vložke, ki jih planer potem samo konsolidira in oblikuje v ustrezen plan prihodkov. Tako bi se namreč doseglo, da bi nosilci centrov odgovornosti čutili odgovornost za uresničevanje plana, saj so sodelovali pri njegovi izdelavi. S tem bi se izognili tudi izmikljanju kontroli uresničevanja plana in analizi poslovanja njihovega centra odgovornosti.

Če se primerjata model taktičnega planiranja iz literature in obravnavanega podjetja, se vidi, da v podjetju ne izdelujejo popolnoma vseh delnih planov. To je seveda povezano s specifikom panoge.

Plane in napovedi mora odobriti uprava. Na planskih konferencah je iz kontrolinga prisoten le vodja kontrolinga. Menim, da bi morali biti udeleženi tudi strateški kontroler in kontrolerji služb, ki so podpora vodjem služb. Vodjem služb je sicer predstavljen plan, z njihove strani je tudi podpisan, vendar je kontroler tisti, ki ve vse podrobnosti iz plana in lahko argumentira, zakaj določenih stvari ni mogoče spreminjati. Nasvet podjetju bi torej bil, da planske konference organizira tako, da so prisotni tudi strateški kontroler in kontrolerji služb.

4.4 Možne izboljšave pri procesu presojanja poslovanja v obravnavanem podjetju

V tem poglavju bodo podani predlogi, kako lahko obravnavano podjetje še dodatno izboljša proces analiziranja in kontroliranja. Primerjava navedb iz literature, kako naj bi izgledalo optimalno ali celo idealno stanje, in predstavitev dejanskega sistema v podjetju je pokazala, da podjetje v večini upošteva navedbe iz literature, vendar je bila ugotovljena ena večja pomanjkljivost, pri kateri lahko podjetje doseže veliko izboljšanje.

V obravnavanem podjetju sicer ugotavljajo odmike dejanskega od planskega, vendar iz virov ni bilo zaslediti, da bi se predlagali ukrepi, ki bi odpravljali odmike. Poiščejo se torej odmiki in vzroki zanje, vendar se proces analize in kontrole tu na nek način ustavi, saj bi bili nadaljnji korak predlogi, kako odpraviti odmike na podlagi ugotovljenih vzrokov zanje.

Ko so torej enkrat ugotovljeni odmiki dejanskega od planskega, bi bilo potrebno predlagati tudi ukrepe, kako naj se odpravijo. Še pred tem pa je potrebno ugotoviti, zakaj je prišlo do njih, kaj so torej vzroki zanje. Lahko tičijo v napačnih predpostavkah pri postavljanju ciljev, neustreznih ciljih, neučinkovitih akcijskih planih, slabem uresničevanju plana itd. Ko se torej enkrat ugotovi, kaj od zgoraj naštetega je vzrok za nastali odklik, se ve, katere korektivne akcije je treba sprejeti, da se odmiki odpravijo. Ali se morajo spremeniti cilji ali je potrebno spremeniti akcijski plan ali je treba boljše uresničevati plan ali je treba spremeniti planske cilje zaradi novih predpostavk itd. Podjetje naj sproti (mesečno) predlaga korektivne ukrepe za odpravljanje odklikov dejanskega od planskega in ne samo ugotavlja vzrokov zanje.

Literatura navaja, da so faze analiziranja poslovanja opazovanje dejstev, postavljanje hipotez in preizkušanje le-teh. Obravnavano podjetje sicer dela različne analize, vendar koraki, ki jih opisuje literatura, v podjetju niso tako specifično določeni. Najbolj je zastopana prva faza analiziranja poslovanja, pri kateri se opazujejo dejstva in iščejo odklik oz. problemske situacije, medtem ko naslednji dve fazi nista zastopani v tako veliki meri kot prva. V obravnavanem podjetju iz virov torej ni bilo zaslediti, da bi ob nastanku problemske situacije postavljali hipoteze, kar posledično pomeni tudi, da jih ne morejo preizkušati. Model za preizkušanje hipotez ne obstaja, zato bi bila ena od možnosti za izboljšavo procesa analiziranja oblikovanje modela za preizkušanje postavljenih hipotez. Torej bi moralo obravnavano podjetje razdelati sistem analiziranja, pri katerem bi se uvedli tudi zadnji dve fazi, in sicer fazi postavljanja hipotez in preizkušanja le-teh. Ko torej v podjetju ugotovijo, da je nastala problemska situacija oz. odklik, bi morali zanj postaviti hipoteze, kar pomeni, da bi morali določiti možnosti, možne razlage, kako je mogoče nastalo problemsko situacijo rešiti. Vse možnosti niso najboljše niti izvedljive niti stvarne. Zato je potrebno postavljene hipoteze preizkusiti, da se pride do prave rešitve. Uvedba modela za preizkušanje hipotez bi bila ena od možnih smeri razvoja procesa analiziranja v obravnavanem podjetju. S tem modelom bi pridobili čas in seveda nove načine razlaganja problema. Mogoče bi ga bilo smiselno narediti na podlagi modela zbirnih podatkov, ki lahko vplivajo na nastale odklike dejanskega od planskega. V tem modelu so zbrani vsi podatki, ki imajo največji vpliv na poslovni izid. Prikazuje odklike dejanskega od planskega za vse relevantne nefinančne podatke. Lahko bi ga nadgradili v tem smislu, da bi simuliral možne rešitve na podlagi ugotovljenih odstopanj.

V obravnavanem podjetju se izvaja povratna kontrola. Viri apelirajo na to, da so vodje oddelkov premalo osveščeni, zakaj je kontrola pomembna in na kakšen način jim lahko koristi. Namen kontrole je možnost za izboljšave in popravke, ne pa iskanje krivca. O tem bi bilo potrebno osveščati vodstvo obravnavanega podjetja. Tako bi bili tudi bolj naklonjeni kontroli, saj bi lahko z njeno pomočjo izboljšali poslovanje.

Samokontrola je v obravnavanem podjetju zastopana v majhnem obsegu in prepuščena posameznim vodjem. To pomeni, da je stopnja samokontrole odvisna le od osveščenosti posameznega vodje, torej od tega, koliko si zna posamezen vodja pomagati z ugotovitvami kontrole. Mogoče bi bilo dobro, da bi vodje oddelkov izobraževali in osveščali, da je prava mera samokontrole zelo dobrodošla in izboljšuje učinkovitost uresničevanja plana.

4.4.1 Možne izboljšave pri virih podatkov za analizo oziroma kontrolo poslovanja v obravnavanem podjetju

Finančne podatke, ki jih v večini primerov zbirajo kontrolerji služb, bi morali iz informacijskega sistema pribirati poslovodniki sami, saj ni organizirane službe, ki bi se s tem ukvarjala, pribiranje podatkov pa ni naloga kontrolinga. Iz zapisanega se lahko zaključi, da sta v podjetju osveščanje in izobraževanje poslovodnikov oz. nosilcev centrov odgovornosti, da kontroling ni odgovoren in zadolžen za pribiranje podatkov, zelo pomembna in bi ju morali poudarjati. Nosilce centrov odgovornosti bi morali naučiti, kako najhitreje in najučinkoviteje najti podatke, ki jih potrebujejejo.

Po potrebi naj podjetje izvede dodatno pribiranje podatkov, pri čemer naj seveda pazi na dodano vrednost le-teh in nastale dodatne stroške ter naj se na podlagi tega odloči, ali je dodatno zbiranje smiselno.

4.4.2 Možne izboljšave pri procesu analiziranja poslovanja in kontroliranja uresničevanja strateškega plana v obravnavanem podjetju

Iz virov je bilo mogoče zaslediti, da v podjetju pri oblikovanju oz. reviziji strategije upoštevajo tudi vplive iz okolja, predvsem zunanjega s pomočjo tržnih raziskav, ki se delajo polletno. Opozorila bi, da v svojih opredeljenih procesih oblikovanja strategije in procesih kontrole uresničevanja strategije ne opisujejo dovolj natančno, da je potrebno upoštevati tudi vplive iz okolja. Pri tem bi bilo potrebno dodati tudi–na kakšen način in na podlagi česa. Predlog poslovodstvu torej je, naj v svoje procese oblikovanja

strategije zapiše tudi, na kakšen način je potrebno upoštevati vplive iz okolja–tako zunanjega kot notranjega.

Ugotovljeno je bilo, da so zaposleni za doseganje osebnih ciljev, ki načeloma odražajo strateške cilje podjetja, motivirani z denarno nagrado, ki jo prejmejo ob začetku naslednjega poslovnega leta, če so uresničili vse zastavljene cilje. Da gre tudi za kakšno drugo, nedenarno obliko motivacije, ni bilo razbrati iz virov. Kritika na to bi torej bila, da bi podjetje moralo zagotoviti tudi kakšen drugačen način motiviranja zaposlenih za uresničevanje strategije. Sicer je spreminjanje kulture dolgotrajen postopek, ki zahteva veliko časa in energije, a vseeno bi moralo do neke mere vplivati na kulturo tako, da bi zaposlene pri doseganju strateških ciljev motiviralo tudi kaj drugega kot samo denarna nagrada. Ljudje bi se morali poistovetiti s strateškimi cilji in jih sprejeti za svoje, ne glede na to, ali bodo dobili denarno nagrado ali ne. Da bi to dosegli, bi morali prav vsi zaposleni sodelovati pri oblikovanju ciljev, saj tako dobijo čut odgovornosti za doseganje le-teh ne glede na pričakovano nagrado. Ker podjetje prakticira ciljni management, je denarno nagrajevanje vse preveč poudarjeno.

Niti iz virov niti iz intervjuja s strateškim kontrolerjem podjetja ni bilo mogoče razbrati, da ločijo med kazalci, ki merijo le aktivnosti in rezultate s pomenom. Ob predpostavki, da so bili že cilji in s tem aktivnosti tako zasnovane, da brezpomenskih sploh ni, potem se razume, da se tudi merijo le take aktivnosti, ki imajo pomen in so v kontekstu s strateškimi cilji. Če pa so že v osnovi pri oblikovanju strategije določili take aktivnosti, ki nimajo pomena, in jih merijo, to ne spada med značilnosti dobre kontrole. Ker iz nobenega vira ni bilo mogoče razbrati, da imajo v podjetju v katerem od procesov zabeleženo, da je treba meriti oz. že v osnovi postaviti take kazalce, ki so smiselni in imajo pomen, je to predlog managementu, da zabeleži v sam proces oblikovanja strategije in kasneje tudi sistem kontrole uresničevanja strategije, saj kar je vodstvu samoumevno, ni nujno samoumevno tudi ostalim zaposlenim. Predlagam tudi, naj poskušajo vsak rezultat meriti z obojimi, finančnimi in nefinančnimi kazalci, če je to le mogoče.

4.4.3 Možne izboljšave pri procesu analiziranja poslovanja in kontroliranja uresničevanja taktičnega plana v obravnavanem podjetju

Kontrola uresničevanja taktičnega plana se v obravnavanem podjetju izvaja mesečno in je povratna kontrola, torej kontrola za nazaj. Mesečno se iščejo odmiki in vzroki zanje. Glede na vire pa v podjetju manjka sprotna kontrola, ki bi se lahko povezala z že omenjeno samokontrolo.

Dogaja se namreč, da se kak odmik v posameznem oddelku ugotovi prepozno, vzroki zanj pa so različni. Da ne bi prihajalo do tega, bi bilo mogoče smiselno vpeljati sistem sprotne samokontrole. Sprotna kontrola se na nek način izvaja v primeru investicij, saj nihče ne more nabaviti nikakršnega investicijskega sredstva, ne da bi navedel, ali so sredstva planirana in kje (na katerem centru odgovornosti). Torej se pri investicijah na nek način izvaja sprotna kontrola. Če bi se v obravnavanem podjetju oblikoval sistem, ki bi vsaj mesečno opozarjal vodje oddelkov na nastale odmike in jih opozarjal, da so že nastali, bi vodje vedeli, da morajo poiskati vzroke zanje, predno nadaljujejo z aktivnostmi. Tako bi vodje naučili preverjati stanje samoiniciativno, kadar bi zaznali potrebo in ne le v času mesečnih poročil, ko je lahko tudi že prepozno za odpravo kritičnega odmika. To je povezano tudi s prej omenjenim osveščanjem in izobraževanjem o koristnosti in nameni kontrole ter samokontrole.

V procesu kontrole je bila v obravnavanem podjetju ugotovljena še ena pomanjkljivost, ki se v tem primeru bolj nanaša na kontroliranje uresničevanja taktičnega plana kot strateškega, vendar velja za oba. Da bi bila izvajana pravilno in da bi bili lahko določeni kritični odmiki ter njihovi vzroki in korektivne aktivnosti zanje, je potrebno določiti dovoljene meje odstopanja dejanskega od planskega. Viri obravnavanega podjetja pravijo, da so meje sicer na nek način določene, vendar so določene v samem sistemu, in to v odstotkih. To pomeni, da jih sistem v poročilu obarva rdeče, gre pa za mejo desetih odstotkov. Tu je vidna sledeča pomanjkljivost. Če so meje dovoljenega odstopanja določene v odstotkih, je to lahko zavajajoče, saj deset odstotkov lahko pomeni nekaj sto tisoč evrov, kar bistveno vpliva na odstopanje dejanske uspešnosti v primerjavi s planirano, po drugi strani pa lahko deset odstotkov pomeni le nekaj evrov, kar pa ne vpliva bistveno na rezultat. Zato je odločitev, kateri odmiki so kritični in je zanje potrebno poiskati vzrok, odvisna od posameznega vodje. Zato se lahko zgodi, da vodje oddelkov iščejo vzroke za odmike, ki so sicer izraženi v odstotkih in presegajo določeno mejo desetih odstotkov, vendar absolutno ti odmiki ne vplivajo bistveno na rezultat, torej niso kritični. Po drugi strani pa je nek odmik, ki je nižji od desetih odstotkov, lahko kritičen, vendar vodje zanj sploh ne iščejo vzroka, ker ga sistem ne označi oz. je v mejah dovoljenega odstopanja. Podjetje bi moralo določiti meje dovoljenih odmikov tudi z absolutnimi zneski in mejo, do katere je odmik še dovoljen. Kot že opisano, se v nekaterih službah vzroki za odmike na nivoju službe iščejo tako, da najprej vodje posameznih oddelkov znotraj službe najdejo vzroke za nastale odmike, potem pa jih njihov kontroler konsolidira na nivo službe. Naslednja možna rešitev bi bila, da vsi kontrolerji posameznih služb najprej pogledajo, kateri odmiki v posameznih oddelkih najbolj vplivajo na odmike na nivoju službe, in prosijo vodje oddelkov, da zanje nujno najdejo vzroke. Ta možnost bi prišla prav še posebej v primeru, ko vodje oddelkov nimajo občutka, kaj je kritičen odmik, oz. v primeru, ko meje dovoljenega niso

točno določene, oz. ko meje dovoljenega niso določene tudi v absolutnih številkah, kar je predmet obravnavanega podjetja.

Naslednje področje z možnostjo izboljšave je v taktični planski model podjetja, ki je seveda tudi osnova za kontrolo uresničevanja taktičnega plana. Vložki planskega modela so razpeti med dva oddelka, kot je bilo že omenjeno v prejšnjih poglavjih. Poleg tega, da so poslovodniki premalo osveščeni, kaj lahko vsebinsko vpliva na določene vložke in povzroča odmike dejanskega od planskega, so tako planski kot dejanski podatki (predvsem nefinančni vložki) raztreseni v različnih virih in jih je potrebno zbirati z več mest, kar otežuje delo. Zato bi bil prvi predlog podjetju, da ustrezno izobrazijo poslovodnike, kaj vse lahko vpliva na posamezne prihodke in stroške ter katere nefinančne spremenljivke lahko povzročijo nastanek odmikov (ugodnih in neugodnih). Drugi predlog pa bi bil, da se oblikuje zbirni model, ki bo vseboval vse spremenljivke in njihovo odstopanje dejanskega od planskega, tako da lahko poslovodniki hitro pogledajo in ugotovijo, katera spremenljivka je najbolj vplivala na nastali odmik, torej da se jim olajša delo pri iskanju vzrokov za nastale odmike. S tem bi se povečala preglednost nad možnimi vzroki za nastale odmike, po drugi strani pa bi se skrajšal čas pri iskanju vzrokov za nastale odmike. To bi bila tudi zelo dobra podlaga za nadaljnje planiranje.

4.4.4 Možne izboljšave pri analizi privlačnosti panoge obravnavanega podjetja

Pred revizijo strateških ciljev in strategije bi morale podjetje narediti celovito oceno organizacije. Gre sicer za zelo specifičen položaj in trg, podjetje sicer pozna svoj položaj, ki pa se lahko zelo hitro spremeni. Zato je dobro, da kljub specifičnosti trga v čim večji meri upošteva vplive iz okolja (vsaj tiste, za katere ve).

Analiza privlačnosti panoge za prihodnost se v podjetju ne dela vsako leto, vsaj iz virov ni bilo tega zaslediti. Viri pravijo, da je bila SWOT-analiza narejena na začetku, predno se je postavila strategija podjetja, kasneje pa je pri reviziji strateških ciljev podjetja, ki jo izvajajo vsako leto, ne delajo. Mogoče je tako, ker gre za zelo specifičen trg, ki se zelo hitro spreminja in je poln hitrih novosti, sprememb in regulativ s strani države. Vseeno pa bi bilo za podjetje dobro, da naredi t. i. SWOT-analizo tudi za prihodnost in pri tem skuša upoštevati, kolikor se le da, vse mogoče spremembe, regulative ter novosti. Sicer podjetje upošteva možne smeri razvoja v svoji panogi, vendar SWOT-analize kot take ne dela, vsaj viri tega ne navajajo. Da bi videlo svoj položaj in razvoj v prihodnje, bi bilo dobro, če bi jo naredilo, z njo pa bi določilo svoje prednosti, slabosti, priložnosti in nevarnosti. Tako bi imelo dobro podlago za strateško planiranje, saj bi

ugotovilo svoj trenutni položaj in možnosti za prihodnost. Če poslovodstvo ne bi znalo izkoristiti dobljenih rezultatov SWOT-analize, bi ga bilo potrebno izobraziti, kaj SWOT-analiza prinaša in kako izkoristiti njene ugotovitve pri odločanju in strateškem planiranju.

4.4.5 Smiselnost primerjalnega presojanja za obravnavano podjetje

Podjetje sicer izdeluje stroškovno primerjalno presojanje, ki po mojem mnenju ni primerjalno presojanje v pravem pomenu besede, saj rezultatov zaradi specifičnosti in velikosti trga v državi ni mogoče primerjati s primerljivimi podjetji iz panoge, ker le-ta ne obstajajo. Predlagala bi sledeče izrazoslovje – analiza stroškov poslovanja. Zatorej bi bilo smiselno, da podjetje nadaljuje z omenjeno analizo, če želi, primerja pa naj se s samim seboj, in sicer v zaporednih obdobjih oz. letih ter tako ugotovi, na katerih področjih je bolj in na katerih manj stroškovno učinkovito v primerjavi s preteklim obdobjem. Ta analiza naj bo zaradi zgoraj naštetega zgolj v informacijo in ne podlaga za strateško odločanje.

4.5 Možne izboljšave pri procesu poslovnega informiranja v obravnavanem podjetju

V tem poglavju bodo podani predlogi, kako lahko obravnavano podjetje še dodatno izboljša proces informiranja. Primerjava navedb iz literature, kako naj bi izgledalo optimalno ali celo idealno stanje, in predstavitve dejanskega sistema v podjetju je pokazala v nadaljevanju opisane ugotovitve.

Poročila v podjetju so različna. Nekatera so samo za nazaj in opisujejo le dejansko stanje, druga pa so kombinacija planskih in dejanskih stanj ter primerjava med obema.

Mesečna poročila, ki so v obliki izkaza uspeha, prikazujejo kumulativne podatke tako za dejanske kot planske podatke. V njih so torej najprej dejanski podatki, sledijo planski in potem tudi odstopanje dejanskega od planskega, izraženo z odstotki, ter vrednosti konec leta. Včasih je zanimiva tudi primerjava posameznih mesecev predvsem zaradi sezonskih vplivov in tudi primerjava enakega obdobja preteklega leta, zato bi bil možen predlog podjetju, da v omenjena mesečna poročila umesti tudi podatek preteklega leta za enako obdobje. Kar pa se tiče mesečnih in ne kumulativnih podatkov, podjetju predlagam, da oblikuje enako poročilo z enako vsebino, a z mesečnimi podatki. S primerjavo enakega obdobja za preteklo leto se dobi trend, ki je lahko dobra podlaga za planiranje, pa tudi hitreje bi se lahko ugotovijo nenavadni odmiki in vzroki zanje.

Poročila se v podjetju ločijo glede na nivoje organizacije, vendar se tudi na istem nivoju poslovodniki med sabo ločijo in uporabljajo oz. potrebujejo različne informacije. Torej bi morali prejemati poročila, prilagojena svojim potrebam za odločanje. To je sicer do neke mere v podjetju upoštevano, vendar se razlikuje od službe do službe. Prilagoditev poročil različnim poslovodnikom bi bila ena od možnosti za izboljšavo informiranja v obravnavanem podjetju.

Poročila o prodajnih dosežkih, ki vsebujejo nefinančne podatke, so predstavljena poslovodnikom prodajne službe. Poročila o uspešnosti poslovanja podjetja, ki se delajo mesečno in so v obliki izkaza uspeha, pa le vodji službe. Torej je največja pomanjkljivost, ki jo je našla primerjava ugotovitev iz literature in virov podjetja, da rezultati oz. ugotovitve mesečnih poročil niso predstavljeni vsem poslovodnikom, pač pa le upravi. Poslovodniki prejmejo poročila le v pisni obliki, nihče pa jim teh rezultatov ne predstavi v obliki predstavitve, ki je zelo koristna. Ena večjih možnih smeri razvoja informiranja v podjetju bi bilo torej predstavljanje poročil, rezultatov, ugotovitev mesečnega analiziranja na sestankih poslovodnikov posameznih služb. Predstavitve bi seveda morale biti prilagojene službam in njihovim poslovodnikom, saj se vsaka ukvarja z drugačnimi stvarmi. Vsak kontroler službe bi torej moral, ko je mesec računovodsko zaključen in so oblikovana mesečna poročila o uspehu podjetja, predstaviti rezultate, navesti kritične odmike, vzroke zanje in predlagati, kako se jih bo odpravilo, vsemu poslovodstvu službe in ne le direktorjem. Predstavitve rezultatov bi se morala izvesti tako, da jo vsi poslovodniki razumejo, saj je bilo mogoče iz virov ugotoviti, da ne razumejo vsi vseh poročil oz. kazalnikov. Tako bodo torej rezultati predstavljeni pisno in ustno, s čimer jim bo dana možnost, da vprašajo, česar ne razumejo, in tako dobijo dodatno razlago.

Naloga kontrolerjev, ki v obravnavanem podjetju ni ravno najboljše zastopana, je spodbujanje poslovodstva k sprejemanju odločitev na podlagi dobljenih informacij, kar se doseže tudi s predstavitvami rezultatov, odmikov, vzrokov zanje in z morebitnimi predlogi za njihovo odpravo. Torej se tudi rešitev tega problema delno nahaja v predstavitvi rezultatov poslovodstvu, kar je podrobneje predstavljeno v prejšnjem odstavku.

4.6 Možne izboljšave pri odgovornostih poslovodnikov posameznih centrov odgovornosti in kontrolinga v obravnavanem podjetju

Kar se tiče odgovornosti nosilcev centrov odgovornosti in kontrolinga, bistvenega odstopanja od navedkov v literaturi nisem našla. Le še enkrat bi poudarila, da plana

prihodkov ne bi smel delati planer, ki ni odgovoren za noben center odgovornosti, sam, ampak le v sodelovanju z nosilci centrov odgovornosti. Ti bi mu morali dati vložke, ki bi jih moral v celoti upoštevati in vgraditi v plan prihodkov. Še boljša rešitev bi bila, da bi se plan prihodkov delal enako kot plan posrednih stroškov in bi zanj odgovarjali posamezni nosilci centrov odgovornosti enako, kot odgovarjajo za plan stroškov na svojih centrih odgovornosti. S tem bi se izognili tudi planiranju prihodkov izključno na temelju trendov preteklih let. Vzbudili bi odgovornost za doseganje plana in zmanjšali zaplete pri presojanju poslovanja (kontrolni uresničevanja planov in analizi poslovanja).

5 Zaključek

Kontroling je v Sloveniji še relativno mlad. Uvajati se je začel s prehodom s planskega na tržno gospodarstvo. Pred tem so bile bolj razširjene plansko-analitske službe, o katerih se Pučko sprašuje, ali se niso le preimenoval v kontroling.

Različni avtorji različno pojmujejo in opredeljujejo kontroling, vendar je vsem skupno to, da je kontroling podpora vodstvu pri odločanju s priskrbovanjem ustreznih informacij.

Cilja magistrske naloge je bil, ugotoviti, kako je v obravnavanem podjetju kontroling organiziran, namen pa podati oz. predlagati možne smeri nadaljnega razvoja kontrolinga v obravnavanem podjetju, in sicer na podlagi ugotovitev primerjave dejanskega stanja v podjetju in sistema, ki ga opisuje literatura.

Primerjava ugotovitev iz literature in opisa dejanskega sistema kontrolinga v obravnavanem podjetju je pokazala, da ni večjih odstopanj, saj podjetje sledi večini načel in predlogov za dober in učinkovit kontroling. Manjše pomanjkljivosti, ki puščajo prostor za izboljšavam in smerem nadaljnega razvoja kontrolinga, pa so le bile ugotovljene.

Primerjava je pokazala, da je planiranje v obravnavanem podjetju organizirano podobno, kot to opisuje literatura, vendar slednja običajno predvideva optimalno stanje, medtem ko obravnavano podjetje deluje v zelo specifični panogi in pogojih. Ena od pomanjkljivosti, ki je bila ugotovljena pri strateškem in taktičnem planiranju in ki nudi možnost za izboljšavo, je nazornejše upoštevanje vplivov iz okolja pri planiranju. Podjetje sicer upošteva možne vplive iz okolja, vendar so ti skriti v zbirnih planih in jih ni mogoče posebej razbrati. Po drugi strani pa tudi zaposleni niso dovolj seznanjeni s strateškimi cilji podjetja, saj nekateri sploh ne vedo, kateri so cilji in kaj želi podjetje z njimi doseči. Produktni marketing je namreč tisti, ki oblikuje produkte in razne ponudbe

za trg, in bi moral vedeti, katere cilje s temi produkti uresničuje, zato bi bilo nujno potrebno, da v obravnavanem podjetju za začetek vsaj produktni marketing seznanijo s strateškim diagramom in z vsemi strateškimi cilji podjetja, potem pa še ostale službe.

S pomočjo primerjave navedb iz literature in dejanskega stanja v podjetju je bilo ugotovljeno, da ima presojanje poslovanja eno veliko pomanjkljivost, na kateri lahko podjetje doseže veliko izboljšavo. Ugotovljeno je namreč bilo, da kontroling ugotavlja nastale odmike od standardov, vendar iz virov ni bilo mogoče zaslediti, da potem oblikuje tudi predloge, kako jih odpraviti. Tu se torej skriva velik potencial za nadaljnji razvoj kontrolinga, kar se tiče presojanja poslovanja. Tudi samokontrola je v podjetju slabo zastopana, pravzaprav je možnost samokontrole prepuščena posameznikom, zato bi bilo dobro, da bi vodje oddelkov osveščali in izobraževali, zakaj je samokontrola pomembna in kako jim lahko pomaga pri izboljšanju poslovanja.

Naslednja možna smer razvoja je bila ugotovljena v kontroli uresničevanja strateškega plana in strategije obravnavanega podjetja. Podjetje namreč izvaja ciljni management, vendar so zaposleni za doseganje rezultatov motivirani le z denarno nagrado. Poleg slednje bi morale zagotoviti tudi kakšno drugo obliko motivacije, kot npr. da bi se poistovetili s strateškimi cilji in jih sprejeli za svoje, in sicer tako, da bi sodelovali pri oblikovanju svojih ciljev, saj bi jih tako sprejeli za svoje in dobili občutek odgovornosti za njihovo doseganje neodvisno od pričakovane nagrade. Pri tem gre v bistvu za spreminjanje kulture, kar pa je zelo težaven in dolgotrajen proces.

V podjetju ni zabeleženo, da se pri oblikovanju strateških ciljev in kazalcev zanje smejo upoštevati le tisti, ki so smiselni, in sproti izločiti tiste, ki so nesmiselni, kar se lahko izboljša z zapisom v proces strateškega planiranja in z merjenjem rezultatov s finančnimi in nefinančnimi kazalci, če je to le mogoče.

Kar se tiče kontrole taktičnega planiranja, je bila ugotovljena sledeča pomanjkljivost. V podjetju so dovoljeni odmiki od standardov določeni z relativnim številom, kar je lahko zavajajoče in pripelje do tega, da se poslovodje poglobljajo v nekritične odmike, ki bistveno ali pa sploh ne vplivajo na uspešnost poslovanja. Podjetje bi moralo poleg relativno izraženih odmikov upoštevati in navajati tudi absolutno izražene odmike, ki imajo večjo izpovedno vrednost.

Fazi analiziranja v podjetju manjka model za preizkušanje hipotez. Če bi imelo omenjeni model, bi prihranilo čas. Lahko bi ga naredili tako, da bi simuliral možne rešitve na podlagi ugotovljenih odstopanj. Naloga kontrolinga je analiziranje in ne pribiranje podatkov, to delajo druge podporne službe. Ker v obravnavanem podjetju take službe niso posebej organizirane, bi morali podatke pribirati poslovodniki sami s pomočjo

računovodstva in raziskav. Pri analizi privlačnosti panoge je bilo ugotovljeno, da so SWOT-analizo naredili le na začetku, ko so postavljali strategijo, ne delajo pa je vsako leto, ko opravljajo revizijo strategije, kar bi bilo dobro, saj bi bile ugotovitve te analize zelo dobra podlaga za nadaljnje strateško planiranje.

V fazi informiranja je bilo ugotovljeno, da bi morala obstoječa poročila poleg sedanjih kumulativnih rezultatov za planske in dejanske podatke ter relativno izraženih odstopanj vsebovati tudi podatke za enako obdobje preteklega leta, kar bi nudilo določene trende, absolutno izražena odstopanja in seveda podatke z vsemi temi primerjavami po mesecih. Druga smer razvoja informiranja v podjetju bi bila, da bi se rezultati poslovanja predstavili vsem in ne samo upravi, seveda na ustrezen način in z za ostale nivoje ustreznimi informacijami. Predstavitve bi morale potekati v živo, tako da bi spraševali in sproti pojasnjevali.

Na splošno bi se lahko reklo, da je kontroling v podjetju dobro organiziran, da v zadostni meri upošteva navedbe iz literature, a ima še nekaj prostora za izboljšave, ki bi ga v obravnavanem podjetju še izboljšale in izpopolnile.

6 Literatura

1. Babič Marjan, Korelič Bruno: Analize poslovanja za nosilce poslovanja in upravljanja ter vplivnost odziva odločevalcev na kakovost dela analitikov. Referat za 3. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 1997. str. 41-51.
2. Bertonec Mateja: Kontroling za dobre krmarje podjetij. Ljubljana: Finance, 1997, 11 str.
3. Blazek Alfred: 6. letno srečanje kontrolerjev Slovenije: Komentar k vlogi sodobnega kontrolerja. Portorož: MIK, 2006. str. 9-11.
4. Bohinc Franc et al.: Planiranje v neprofitnem javnem sektorju, priročnik za managerje. Nova Gorica: Educa, 2005. 182 str.
5. Capuder Jožica: Kako organizirati delovanje kontrolinga v poslovnih bankah. Ljubljana: Bančni vestnik, 1997, 3, str. 2-7.
6. Čvorovič Janko: Razčlenitev pojmovanj kontrolinga v podjetju. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 44 str.
7. Deyhle Albrecht: Kontroling in kontroler v praksi. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 205 str.
8. Dickey Terry: Budgeting: A Practical Guide for Better Business Planning. London: Kogan Page Ltd, 1992. 137 str.
9. Dobler Thomas, Köbler Wolfgang: Planrechnungen im Unternehmen. Grundwissen für die Controlling – Praxis. Stuttgart: Schäffer – Poeschel Verlag, 1997. 257 str.
10. Drury Colin: Management and Cost Accounting. 4. izdaja. London: International Thomson Business Press, 1996. 928 str.
11. Emmanuel Clive R., Otley David, Merchant Kenneth A.: Accountin for Management Control. 2nd ed. London: Chapman & Hall, 1990. 518 str.
12. Friedl Birgit: Controlling. In: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Band 2: Führung. Hrsg. Von X. Bea Franz, Dichtl Erwin, Schweizer Marcell. 8. Auflage. Stuttgart, 2001. 104 str.
13. Hansen Don R., Mowen Marryanne M.: Management accounting. Cincinnati Ohio: South-Western Publishing Co., 1992. 1048 str.
14. Hauschildt Jürgen, Schewe Gerhard: Der Controller in der Bank. Frankfurt am Main: Knap, 1993. 147 str.
15. Hočevar M., Igličar A.: Osnove računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1997. 268 str.
16. Hočevar Marko, Igličar Aleksander, Zaman Maja: Osnove računovodstva. 2. dopolnjena izdaja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 446 str.
17. Hočevar Marko: 6. letno srečanje kontrolerjev Slovenije: Kako izboljšati informacije za odločanje. Portorož: MIK, 2006. str. 43-47.

18. Hočevar Marko: Nekaj razlogov proti uvajanju pojma »controlling«. Revizor: Revija o reviziji, Ljubljana: Zveza računovodij , finančnikov in revizorjev, 6 (1995), 4, str. 37-47.
19. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Doktorska dizertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 220 str.
20. Hočevar Marko: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 143 str.
21. Horvath Peter: Controlling. 8. Auflage. München: Vahlen, 2001. 931 str.
22. Hunger David J., Wheelen Thomas L.: Strategic Management. 5th ed. Reading: Addison – Wesley, 1996. 441 str.
23. IGC International Group of Controlling: Kontrolerjev slovar. Ljubljana: Orgos, 2000. 83 str.
24. Jazbec Boža: Priročnik za kontroling. Gradivo za preučevanje kontrolinga na CISEF. Ljubljana, 2000. 42 str.
25. Kaplan, R. S. in Norton, D. P.: Strategy Maps: Converting Intangible Assets Into Tangible Outcoms. Boston: Harvard Business School Press, 2004. 454 str.
26. Kaplan, R. S. in Norton, D. P.: The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action. Boston: Harvard Business School Press, 1996. 322 str.
27. Kaplan, R. S. in Norton, D.P.: Strateško usmerjena organizacija: Praktična uporaba uravnoteženega sistema kazalnikov v novem poslovnem okolju. Ljubljana: GV Založba, 2001. 426 str.
28. Koletnik Franc.: 6. letno srečanje kontrolerjev Slovenije: Evolucija kontrolinga: Dileme in smeri delovanja. Portorož: MIK, 2006. str. 3-8.
29. Koletnik Franc: Ali razumemo kontroling. Revizor, Ljubljana, VII (1996), 1, str. 7-16.
30. Koletnik Franc: Upravljalno računovodstvo (Teze za predavanje rednim študentom 4. letnika), 2. sklop (Controlling v podjetju). Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1992. str. 1-16.
31. Križaj Matej: Kontroling za podjetje, ki ve, kje je. Ljubljana: Podjetnik, 2004, str. 50-52.
32. Lipičnik Bogdan: Človeški viri in ravnanje z njimi. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 326 str.
33. Lipovec Filip.: Analiza in planiranje poslovanja: Zapiski predavanj. Ljubljana: Ekonomska fakulteta Borisa Kidriča v Ljubljani, 1978. 186 str.
34. Lipovec Filip: Analiza in planiranje poslovanja. Ljubljana: ČGP Delo – TOZD Gospodarski vestnik, 1983. 402 str.
35. Lipovec Filip: Razvita teorija organizacije. Maribor: Založba obzorja, 1987. 365 str.

36. Mann Rudolf: Praxis Strategischer Controlling mit Checklist und Arbeitsformularen. Von der strategischen Planung zur ganzheitlichen Unternehmensführung. 5. Auflage. Landsberg am Lech: Moderne Industrie, 1989. 229 str.
37. Melavc D., Novak A.: Controlling. Kranj: Moderna Organizacija, 2002. 578 str.
38. Mlinar Mojca: Sodelovanje notranje revizije, (poslovnega računovodstva) in kontrolinga pri analiziranju poslovanja. Referat za 7. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001. str. 130-147.
39. Možina Stane: Osnove vodenja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 286 str.
40. Novak Aleš: Anglosaški in nemški pristop h kontrolingu. Kranj: Organizacija, letn. 32 (1999), 10, str. 554-563.
41. Odar Marjan: Analiziranje, »kontroling« in revidiranje – prekrivanja, podobnosti in razlike. Referat za 5. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu: Metode, modeli in orodja analiziranja ter poslovnega odločanja. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 1999. str. 7-20.
42. Osmanagić Bedenik Nindžara: Controlling. Računovodstvo i financije, Zagreb, 37 (1991), 8/9, str. 33-39.
43. Osmanagić Bedenik Nindžara: Računovodenje (kontroling). Ljubljana: Revizor 9 (1998), 6, str. 35-48.
44. Ossadnik Wolfgang: Controlling. 2. Auflage. München, Wien: Oldenbourg, 1998. 424 str.
45. Peemöller Volker H.: Controlling, Grundlagen und Einsatzgebiete. Herne, Berlin: Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, 1992. 378 str.
46. Popović Žarko: Ekonomska analiza poslovanja. Zagreb: Informator, 1979. 511 str.
47. Povšič Sabrina: Kocka je padla. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997, 15 str.
48. Preißler Peter R.: Operatives Controlling. Checklists: Controlling einsetzen und gewinnbringend durchführen. Landsberg am Lech: Moderne Industrie, 1988. 281 str.
49. Pučko D., Čater T., Rejc Buhovec A.: Strateški management 2. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2006. 176 str.
50. Pučko Danijel: Analiza in načrtovanje poslovanja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 195 str.
51. Pučko Danijel: Analiza poslovanja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2004. 289 str.
52. Pučko Danijel: Planiranje in kontrola. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2006. 165 str.
53. Pučko Danijel: Planiranje kot managementska funkcija, 7. poglavje v: Management. Radovljica: Didakta, 1994. str. 264-297.
54. Pučko Danijel: Planiranje kot managementska funkcija, 7. poglavje v: Management nova znanja za uspeh. Radovljica: Didakta, 2002. str. 233-269.

55. Pučko Danijel: Planiranje v podjetjih. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993. 492 str.
56. Pučko Danijel: Strateško planiranje, 8. poglavje v: Management nova znanja za uspeh. Radovljica: Didakta, 2002a. str. 270-313.
57. Pučko Danijel: Strateško planiranje, 8. poglavje v: Management. Radovljica: Didakta, 1994a. str. 298-341.
58. Pučko Danijel: Strateško poslovanje in planiranje v podjetju. Radovljica: Didakta, 1991. 366 str.
59. Pučko Danijel: Uresničevanje strategij, 9. poglavje v: Management. Radovljica: Didakta, 1994b. str. 342-369.
60. Pučko Danijel: Uresničevanje strategij, 9. poglavje v: Management nova znanja za uspeh. Radovljica: Didakta, 2002b. str. 314-343.
61. Reichmann Thomas: Controlling mit Kennzahlen und Managementsberichten. 6. Auflage. München: Vahlen, 2001. 877 str.
62. Rozman R., Kovač J., Koletnik F.: Management. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 312 str.
63. Rozman Rudi: Strateško planiranje v podjetju. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Zbornik referatov. Portorož: 1995. str. 103-122.
64. Schildbach Thomas: Begriff und Grundproblem des Controlling aus betriebswirtschaftlicher Sicht. In: Controlling. Wiesbaden: Spremann Kalus und Kurt Eberhard, 1992. 870 str.
65. Schröder Ernst F.: Modernes Unternehmens – Controlling. Handbuch für die Unternehmenspraxis. Ludwigshafen (Rhein): Kiehl, 1992. 509 str.
66. Stacey Ralph D.: Strategic Management And Organisational Dynamics. London: Pitman Publishing, 1993. 536 str.
67. Stahl Hans-Werner.: Controlling: Theori und Praxis einer effizienten Systemgestaltung. Wiesbaden: Gabler, 1992. 238 str.
68. Špac D., Mošnja-Škare L.: Proučevalna služba (Kontroling) – razvojni dosežki pri hrvaških podjetjih. Ljubljana: Revizor, 2006, str. 22-40.
69. Tavčar Mitja: Kontroliranje, 18. poglavje v Management. Radovljica: Didakta, 1994. str. 676-705.
70. Tekavčič Metka: Merjenje in presojanje uspešnosti poslovanja, 19. poglavje v: Management nova znanja za uspeh. Radovljica: Didakta, 2002. str. 664-692.
71. Turk Ivan: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. 1. izdaja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000. 1083 str.
72. Vitezić Neda: Upravljačka uloga interne revizije i kontrolinga. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, (2002) 4, str. 47-54.
73. Ziegenbein Klaus: Controlling. Ludwigshafen: Kiehl Verlag, 1992. 369 str.

7 Viri

1. Intervju s strateškim kontrolerjem podjetja. Ljubljana: telekomunikacijsko podjetje, januar 2007.
2. Proces strateškega planiranja: Review. Ljubljana: telekomunikacijsko podjetje, May 2006.
3. Strateško poročilo 2005. Ljubljana: telekomunikacijsko podjetje, 2005.
4. Interni predpisi procesa planiranja v podjetju. Ljubljana: telekomunikacijsko podjetje, 2001.
5. Intervju z vodjo kontrolinga podjetja. Ljubljana: telekomunikacijsko podjetje, januar 2007.
6. Intervju s kontrolerjem za poročanje v podjetju. Ljubljana: telekomunikacijsko podjetje, januar 2007.
7. Intervju s kontrolerji posameznih služb v podjetju. Ljubljana: telekomunikacijsko podjetje, januar 2007.
8. Intervju z vodjo marketinškega poročanja. Ljubljana: telekomunikacijsko podjetje, januar 2007.