

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**UVEDBA KONTROLINGA NA PRIMERU PODJETJA MARMOR  
HOTAVLJE**

Ljubljana, junij 2016

KLARA BARAN BABNIK

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Klara Baran Babnik, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Uvedba kontrolinga na primeru podjetja Marmor Hotavlje, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko prof. dr. Slavko Kavčič,

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, \_\_\_\_\_

Podpis študentke: \_\_\_\_\_

## KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 KONTROLING .....</b>	<b>4</b>
1.1 Opredelitev kontrolinga .....	4
1.2 Razvoj kontrolinga.....	6
1.3 Vrste kontrolinga .....	7
1.4 Cilji in naloge kontrolinga .....	9
1.4.1 Cilji kontrolinga .....	9
1.4.2 Naloge kontrolinga.....	10
1.5 Organizacijske metode in orodja kontrolinga .....	15
1.5.1 Koncepti za razumevanje in vodenje podjetja.....	15
1.5.2 Ustrezni metodološki okviri oz. pristopi pri kontrolingu.....	17
1.5.3 Ustrezne metode in tehnike pri uvajanju kontrolinga .....	21
<b>2 UVEDBA SISTEMA KONTROLINGA V PODJETJE.....</b>	<b>26</b>
2.1 Pogoji za uspešno delovanje kontrolinga v podjetju .....	26
2.2 Načrt uvedbe kontrolinga.....	27
2.3 Potek dela pri uvajanju kontrolinga .....	29
2.3.1 Načrtovanje uvedbe kontrolinga .....	29
2.3.1 Organiziranost kontrolinga.....	31
2.3.2 Opredelitev stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev.....	32
2.3.3 Kalkulacije .....	33
2.3.4 Odmiki.....	35
2.3.5 Poročanje.....	35
<b>3 KONTROLING V PODJETJU MARMOR HOTAVLJE, D. O. O. ....</b>	<b>37</b>
3.1 Podjetje Marmor Hotavlje, d. o. o.....	37
3.1.1 Ustanovitev in zgodovina podjetja.....	39
3.1.2 Vizija in poslanstvo podjetja .....	41
3.1.3 Organizacijska struktura podjetja.....	41
3.1.4 Analiza procesov v podjetju.....	45
3.1.5 Vodenje projektov .....	53
3.2 Analiza obstoječega vodenja projektov v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o. ....	54
3.2.1 Projektna skupina .....	54
3.2.2 Faze projekta .....	60
<b>4 PREDLOG UVEDBE SISTEMA KONTROLINGA.....</b>	<b>62</b>
4.1 Pristop k uvedbi kontrolinga v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o.....	62
4.2 Analiza obstoječega stanja v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o. ....	63
4.2.1 Poročanje.....	63
4.2.2 Informacijski sistem .....	64
4.3 Predlog zasnove sistema kontrolinga v podjetju Marmor Hotavlje,.....	65
d. o. o. ....	65
4.3.1 Vzpostavitev poslovne filozofije kontrolinga .....	66

4.3.2 Analiza potreb po informacijah .....	67
4.3.3 Uvedba poenotenega informacijskega sistema .....	67
4.3.4 Organiziranost kontrolinga .....	68
4.3.5 Opredelitev ključnih nalog za vzpostavitev kontrolinga .....	69
<b>SKLEP</b> .....	<b>71</b>
<b>LITERATURA IN VIRI</b> .....	<b>73</b>

## **KAZALO TABEL**

<b>Tabela 1: Pristojnosti in odgovornosti posameznih članov projektne skupine</b> .....	<b>56</b>
---	-----------

## **KAZALO SLIK**

Slika 2: Cilji kontrolinga .....	10
Slika 3: Primernost kazalnikov .....	25
Slika 4: Projekt razvoja kontrolinga in informacijskega sistema .....	28
Slika 5: Primeren sistem kontrolinga .....	29
Slika 6: Celovita zasnova kontrolinga .....	31
Slika 7: Viri podatkov za kalkulacije izdelkov .....	34
Slika 8: Sedež podjetja v Hotavljah .....	38
Slika 9: Desna stran hotaveljskega kamnoloma .....	38
Slika 10: Skupina Marmor Hotavlje, d. o. o. ....	39
Slika 11: Organizacijska struktura podjetja Marmor Hotavlje, d. o. o. ....	42
Slika 12: Prikaz zaposlenih glede na bivališče .....	43
Slika 13: Število zaposlenih glede na delovno dobo v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o. ....	44
Slika 14: Starostna struktura zaposlenih 30. 4. 2016 .....	44
Slika 15: Diagram procesa prodaje .....	48
Slika 16: Diagram procesa nabave .....	49
Slika 17: Diagram procesa tehnologije .....	50
Slika 18: Diagram procesa proizvodnje .....	51
Slika 19: Diagram procesa montaže .....	52
Slika 20: Prodaja po programih za leto 2015 .....	54
Slika 21: Projektna skupina v Marmor Hotavlje, d. o. o. ....	55

## UVOD

Poslovno okolje postaja vse bolj kompleksno in dinamično, kar od podjetij zahteva neprestano prilagajanje razmeram na trgu. Za uspešno poslovanje podjetja potrebujejo pravočasne, prave in kakovostne informacije, kar je v izobilju vseh informacij, ki so nam danes na voljo, svojevrsten izziv.

Ena izmed možnih rešitev, ki bi lahko v podjetju zagotovile pravočasne in relevantne informacije, je oblikovanje kontrolinga, ki se vse bolj uveljavlja tudi v slovenskem prostoru. Ravno potreba po kakovostnem obvladovanju poslovanja in mednarodno okolje, v katerem delujejo številna slovenska podjetja, spodbujata razvoj kontrolinga (Kaligaro, 2003, str. 5).

Kontroling je opredeljen s številnimi definicijami različnih avtorjev, kot termin se je začel pojavljati v šestdesetih letih prejšnjega stoletja. Omogočal naj bi podajanje informacij celotnemu poslovnemu sistemu in s svojimi aktivnostmi podpora vodstvu podjetja. Gre za sistematičen način spremljanja in obvladovanja poslovanja, ki se začne s pripravo načrta, nadaljuje s spremljanjem tekočih rezultatov in analizo odstopanj ter zaključi s sprejetjem ukrepov za izboljšanje (Sandera, 2008). Avtorji ga zaradi večje jasnosti pogosto ponazarjajo s primeri iz nautike, kot navigator, kontrolor letenja, krmar, kopilot in podobno (Erčulj, Križaj & Železnikar, 2013a, str. 11). Kot pravi Kaligaro (2003, str. 1), je kontroling sistem poslovne navigacije, ki daje podjetjem možnost kakovostnega obvladovanja poslovnih procesov.

Pomembno vlogo pri vzpostavitvi in delovanju kontrolinga imajo poslovni procesi. Kot menijo Erčulj et al. (2013a, str. 42), podjetja stremijo k zmanjševanju stroškov in pretočnega časa procesov na eni strani ter k povečevanju kakovosti izdelkov in zadovoljstva kupcev na drugi strani. To je možno le z optimiziranjem poslovnih procesov. Tudi Kaligaro (2003, str. 3) poudarja, da je pogoj za uspešen razvoj kontrolinga ureditev osnovnih poslovnih procesov podjetja.

Za uspešno delovanje kontrolinga v podjetju potrebujejo tudi ustrezen informacijski sistem. Ta je ogrodje za operativne, taktične in strateške odločitve in aktivnosti v podjetju (Debeljak, 1998, str. 11). Programska oprema mora omogočiti izvajanje temeljnih funkcij kontrolinga: anamnezo, s katero se ugotavlja, ali je prišlo do odmika, diagnozo, s katero se opredelijo odmiki, in prognozo, s katero se odpravljajo odmiki (Erčulj, Križaj & Železnikar, 2013b, str. 38). Nepovezani informacijski sistemi, brez vgrajenih sodobnih analitičnih orodij, so slaba podlaga za učinkovito delo kontrolinga. Posledice tega so zlasti veliko dodatnega dela za kontrolerja z usklajevanjem različnih virov podatkov (Režun, 2004, str. 70).

V magistrskem delu sem se osredotočila na uvedbo kontrolinga v izbranem podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o. V drugem delu magistrskega dela sem pripravila zasnovo izgradnje sistema kontrolinga za podjetje Marmor Hotavlje, d. o. o. To srednje veliko podjetje z mednarodno

prepoznavno blagovno znamko na področju pridobivanja, obdelave in vgradnje naravnega kamna samostojno deluje od leta 1953. Celovitost ponudbe in dolgoletne izkušnje so poleg strokovnega znanja, lastnih surovin in sodobne tehnologije njegov največji kapital. V lasti ima še podjetja na Hrvaškem, v Srbiji, Črni gori in Angliji.

Za obstoj in preživetje podjetja v gospodarski krizi in ob kolapsu gradbenega sektorja v Sloveniji so morali v podjetju sprejeti vrsto ukrepov, ki so jih implementirali na vseh organizacijskih ravneh. Sistem kontrolinga bo omogočal pripravo ključnih informacij o poslovanju podjetja ter o uspešnosti po posameznih projektih in kupcih, ki bodo podlaga za sprejemanje odločitev vodstva in drugih odgovornih.

Magistrsko delo je razdeljeno na teoretični in empirični del. Pri pisanju sem uporabila več raziskovalnih metod in jih po smislu vsebinsko združevala. Teorijo obravnavanja posameznih področij kontrolinga sem opredelila z metodo analize, ki je postopek znanstvenega raziskovanja z razčlenjevanjem skupnih pojmov, sodb in zaključkov na njegove osnovne elemente. S to metodo sem razčlenila posamezne enote iz strokovne in znanstvene literature.

Z metodo deskripcije, ki temelji na proučevanju literature ter znanju, pridobljenem na dodiplomskem in podiplomskem študiju na Ekonomski fakulteti, sem definirala in opisovala osrednji pojem proučevanja – kontroling. Pri tej metodi gre za opis dejstev in odnosov med njimi. Primerna je v začetni fazi znanstvenega raziskovanja in zajema enostavno opisovanje pojava raziskovanja, ki mora biti čim bolj objektivno, podrobno, vsestransko in popolno, raziskovalcu pa je kasneje lahko v pomoč pri ugotavljanju zaključkov.

Metoda kompilacije je postopek pregleda rezultatov drugih znanstvenih raziskav, njihovih zaključkov in spoznanj. Z njo sem proučila mnenja in stališča različnih avtorjev, ki sem jih smiselno povzela.

Drugi del magistrskega dela je empiričen. Osredotočila sem se na izbrano podjetje Marmor Hotavlje, d. o. o. Analizirala sem trenutno stanje kontrolinga v njem. Za metodološko izhodišče sem uporabila kvalitativne podatke, saj le ti dajejo možnost natančnejše opredelitve določenih pojavov, hkrati pa podatki omogočajo opredelitev ozadja obravnavanega problema.

Nato sem skušala z deduktivno metodo, s katero sklepamo iz splošnega k posebnemu, prenesti spoznanja iz strokovne literature v praktični predlog za izboljšave. Pri tem sem si pomagala s podatki, pridobljenimi iz internih virov podjetja, informacijskega sistema podjetja in intervjujev z zaposlenimi. Pri ugotovitvah sem z metodo sinteze sestavila posamezne dele v celoto ter povzela spoznanja in ugotovitve.

Namen magistrskega dela je opredeliti funkcijo kontrolinga v podjetju in pripraviti zasnovo izgradnje sistema kontrolinga v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o.

Cilji magistrskega dela so:

- proučiti literaturo o kontrolingu;
- razčleniti in predstaviti posamezna področja kontrolinga;
- analizirati obstoječe poslovne procese v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o.;
- opredeliti vlogo kontrolinga v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o.;
- pripraviti zasnovo sistema kontrolinga v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o.

Temeljna teza, ki sem jo v magistrskem delu razvijala in ji sledila, je, da bo z zasnovo izgradnje sistema kontrolinga v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o., zagotovljen hitrejši in preglednejši pretok informacij, potrebnih za odločanje, ter s tem boljši poslovni rezultati podjetja.

Prvo poglavje vsebuje osnovne opredelitve kontrolinga z definicijami različnih avtorjev. Opisani so razvoj in različne vrste kontrolinga, ki ga v osnovi delimo na strateški in operativni. Sledi opis ciljev in nalog ter organizacijskih metod in orodij kontrolinga, opredeljeni so tudi ustrezni ekonomski koncepti, metodološki pristopi ter metode in tehnike pri kontrolingu.

Drugo poglavje opisuje različne možnosti za uvedbo kontrolinga. Opredeljeni so pogoji za uspešno delovanje kontrolinga v podjetju, kot so jasna opredelitev odgovornosti v podjetju, ustrezen informacijski sistem in drugi. Sledi opis načrta uvedbe kontrolinga in poteka dela pri uvajanju kontrolinga. Tu velja poudariti, da bi si morale vsako podjetje oblikovati svoj sistem kontrolinga, saj ne obstaja enoten sistem, ki bi bil primeren za vsa podjetja.

V tretjem poglavju je predstavljeno podjetje Marmor Hotavlje, d. o. o., njegova ustanovitev in zgodovina, vizija in poslanstvo, organizacijska struktura ter poslovni procesi. Podjetje se zaradi narave poslovanja vedno bolj obrača k projektному vodenju, zato je v zadnjem sklopu tega poglavja opisano tudi vodenje projektne skupine.

Četrto poglavje je namenjeno opredelitvi in analizi trenutne vloge kontrolinga v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o. Natančno so opisane faze projektnega vodenja, naloge in odgovornosti posameznih članov projektne skupine ter dokumentacija, ki jo v ta namen pripravljajo. V drugem delu opisujem svoja opažanja in ugotovitve ter oblikujem predlog zasnove sistema kontrolinga.

# **1 KONTROLING**

## **1.1 Opredelitev kontrolinga**

Kontroling različni avtorji opredelijo različno. Termin se je začel pojavljati v šestdesetih letih prejšnjega stoletja. Omogočal naj bi podajanje informacij celotnemu poslovnemu sistemu in s svojimi aktivnostmi dajal podporo vodstvu podjetja.

V nadaljevanju so predstavljene različne opredelitve kontrolinga, kar bo omogočilo celovitejši pregled na njegovo dejavnost in dalo številne rešitve oziroma možnosti podjetjem, da si ga izoblikujejo in razvijejo po svoji presoji in potrebah.

Kontroling je proces postavljanja ciljev, načrtovanja in nadzora, kar je naloga poslovodij, kontroler pa predstavlja servis tej funkciji poslovodstva. Pripravlja ji primerne podlage, na osnovi katerih poslovodstvo sprejema odločitve (Peemöller, 1992, str. 50).

Kontroling je koncept sodobnega usmerjanja in uravnavanja poslovanja podjetja, ki temelji na jasnih poteh za doseg teh ciljev in na doslednem presojanju uresničevanja postavljenih nalog (Koletnik, 1992, str. 3).

Deyhle (1997, str. 167) je mnenja, da je kontroling poslovno-ekonomska funkcija, ki deluje kot navigator za doseg ciljev. Njegovo bistvo je upravljanje s poslovnim sistemom, glavna naloga pa primerjanje načrtovanega z doseženim, torej opredelitev ciljev in načrtovanje.

Kontroling je sredstvo upravljanja, ki daje podporo poslovodstvu pri procesu odločanja (Avelini Holjevac, 1998, str. 4).

Kontroling pomeni oblikovanje informacij za notranje potrebe v podjetju, zlasti za potrebe njegovega poslovodstva, zajema pa pretežno sestavine računovodskega predračunavanja in računovodskega proučevanja (Turk, 2000, str. 226).

Kontroling zagotavlja vodenje poslovnega sistema v določeno smer na podlagi opredeljenih ciljev (Melavc & Novak, 2002, str. 9).

Kontroling je organizacijska funkcija, ki poslovodstvu pomaga zagotavljati uresničevanje cilja podjetja (Režun, 2004, str. 22).

Kot pravi Kaligaro (2003, str. 1), je kontroling sistem poslovne navigacije, ki daje podjetjem priložnost za kakovostno obvladovanje poslovnih procesov.



Kontroling je miselni, vedenjski in usmerjevalni pristop k poslovanju, ki podjetjem omogoča povečanje učinkovitosti in uspešnosti poslovanja (Pučko, 2006a, str. 265).

Kontroling je usmerjanje podjetja k cilju, ki je sestavljen iz manjših ciljev, v okviru katerih podjetje sprejema odločitve (Koletnik 2007, str. 55).

Kontroling je način spremljanja in obvladovanja poslovanja. Njegove glavne naloge so priprava načrta, spremljanje tekočih rezultatov, analiziranje odstopanj in sprejemanje ukrepov za izboljšanje (Sandera, 2008).

Kontroling je tista funkcija v podjetju, ki združuje informacije iz različnih funkcij in poslovnih procesov. Na eni strani predlaga vodstvu strokovne rešitve, na drugi pa izpolnjuje pričakovanja vodstva v zvezi z informacijami, ki so potrebne za odločitve (Kržan, 2013).

Kontroling je upravljalni sistem podjetja, vodenega s cilji, ki je usmerjen v prihodnost, natančneje v uresničenje načrtovanega poslovnega izida podjetja (Erčulj et al., 2013a, str. 12).

Kontroling je del upravljalne funkcije, njegova temeljna naloga je, da z razvojem, uvajanjem, prilagajanjem, koordinacijo in integracijo upravljalnih mehanizmov podpira vodstvo podjetja pri čim boljšem vodenju podjetja (Kaligaro, 2015).

Kontroling so aktivnosti, katerih glavni namen je oblikovanje informacij za kakovostno in pravočasno odločanje različnih odločitvenih ravni. Uspešnost in zmožnost delovanja kontrolinga sta odvisni od vseh udeležencev v procesih nastajanja in uporabe informacij. Kaligaro (2003, str. 1) kontroling opredeljuje kot poslovno filozofijo, saj je kontroling tudi način razmišljanja in delovanja.

Zanimivo je, da so si definicije avtorjev iz različnih obdobj dokaj podobne. Večina se strinja, da je kontroling tista funkcija v podjetju, ki pripravlja vodstvu informacije za odločanje, in da je kontroling v podjetju neke vrste navigacijski sistem.

Bistvo kontrolinga je zagotavljanje informacij in s tem podpora vodstvu pri odločanju. Za zagotovitev pravih in pravočasnih informacij pa je treba kontroling sistemsko vpeljati v celotno podjetje, od najnižje do najvišje ravni. Ker gre za neprestan proces, ki je vpet v vse ravni v podjetju, je treba z vzpostavitvijo kontrolinga v podjetju hkrati začeti tudi proces vpeljevanja drugačnega načina razmišljanja med zaposlene. Le na ta način lahko v podjetju dejansko kontroling tudi deluje.

## 1.2 Razvoj kontrolinga

Beseda kontroling je anglosaškega izvora in izhaja iz glagola »to control«, ki mu lahko pripišemo več kakor 50 različnih pomenov (Emmanuel, Otley & Merchant, 1990, str. 7). Najpogosteje je preveden kot krmiljenje, usmerjanje, vodenje, upravljanje, ukazovanje, preverjanje in nadzor.

Angleški dvor je že v 15. stoletju uvedel funkcijo kontrolerja z nalogo, da nadzira vse denarne in blagovne tokove. Leta 1778 je bila v ameriškem kongresu ustanovljena funkcija »komptrolerja«, ki je zagotavljal ravnovesje med državnim proračunom in državnimi izdatki (Križaj, 2004).

Prvo omembo kontrolerja v gospodarski družbi zasledimo leta 1880, in sicer v ameriškem železniškem podjetju Athison, Topeka & Santa Fe Railway System (Križaj, 2004). Nekaj let kasneje, leta 1892, pa je prvo podjetje, General Electric, zaposlilo poklicnega kontrolerja (Koletnik, 1992, str. 15).

V Evropi se kontroling prvič omenja v začetku sedemdesetih let prejšnjega stoletja. Razvil se je do konca sedemdesetih let, ko so podjetja zaradi težav, ki so bile posledica velike naftne krize, iskala rešitve v koreniti racionalizaciji poslovanja. V Sloveniji zasledimo prve zametke današnjega kontrolinga v podjetju Meblo iz Nove Gorice v šestdesetih letih prejšnjega stoletja (Križaj, 2004).

Z vidika vsebine kontrolinga sta se pojavili dve različni pojmovanji: nemški in angloameriški pristop h kontrolingu. Razlika izhaja iz vloge poslovnega računovodstva, ki v nemških podjetjih ni bil razvit. Pri angloameriškem pristopu je kontroling večinoma izenačen z računovodstvom.

Kavčičeva (2011, str. 24, 25) je na podlagi različnih opredelitev nemških avtorjev zaključila, da kontroling za nemška podjetja ni samo informacijska dejavnost v podjetju, temveč sega tudi na področje vodenja in razmišljanja. Za nemška podjetja je značilno, da s kontrolingom razumejo predvsem področje računovodskih informacij za notranje uporabnike, za ameriške pa, da pod pojmom kontroling razumejo tudi računovodske informacije za zunanje uporabnike.

Nemški sistem kontrolinga temelji na načelu vodenja s cilji, pri čemer je osnovni cilj razdeljen na delne cilje, ki jih je treba skupaj z odgovornostjo za njihovo uresničevanje delegirati poslovojem na nižjih ravneh. Bistvo nemškega koncepta je v vodenju s poslovnoizidnimi enotami, saj zagovarja decentralizirani pristop, ki daje poudarek stroškovni in prihodkovni komponenti.

V ameriških podjetjih so naloge kontrolerja v pristojnosti računovodje. Kontroling vključuje tako notranji kot zunanji nadzor, to sta poslovodno in finančno računovodstvo. Zato ni čudno, da je kontroler pogosto eden izmed najpomembnejših ljudi v podjetju.

Osnovne naloge ameriškega kontrolinga izhajajo iz področja računovodstva in financ, ki pripravlja informacije tako za notranje kot za zunanje potrebe. Nemški kontroling pa temelji na svetovanju in koordinaciji letnih predračunov, strateškem dolgoročnem načrtovanju, prikazovanju poslovne uspešnosti in skrbi za notranje informiranje. Funkcijo kontrolerja so v ameriška in nemška podjetja uvedli predvsem zato, da so zadostili poslovodskim potrebam po informacijah (Hočevar, 1995, str. 45).

V Sloveniji se je kontroling pojavil v sedemdesetih letih, razvijati pa se je začel po letu 1990, ko je bil organiziran prvi posvet o kontrolingu. Slovenska podjetja so funkcijo kontrolinga, zaradi vpliva nemškega gospodarstva, večinoma razvila po nemškem sistemu (Benedičič, 2011, str. 17).

Kakovosten sistem kontrolinga povečuje uspešnost poslovanja podjetja in je tako njegova konkurenčna prednost. Bolj kot to, kako podjetje pojmuje kontroling oziroma kje se le-ta izvaja, ali v računovodstvu kakor v ameriških podjetjih ali kot posebna služba v evropskih podjetjih, je pomembno, da kontroler daje pomoč pri procesu poslovođenja ter da skrbi za trajni obstoj in razvoj podjetja.

### **1.3 Vrste kontrolinga**

Upravljanje podjetja je lahko razdeljeno na strateško in operativno. Na enak način je lahko tudi kontroling strateški in operativni:

- strateški kontroling vodstvo podpira pri čim boljšem strateškem upravljanju podjetja;
- operativni kontroling vodstvo podpira pri čim boljšem operativnem upravljanju podjetja.

Strateški kontroling je usmerjen v prihodnost podjetja, v njegov dolgoročni obstoj, zato se ukvarja z zvišanjem ravni njegove uspešnosti. Odločitve operativnega kontrolinga pa se nanašajo na kratki oz. srednji rok, zato je njegova glavna naloga zvišanje ravni učinkovitosti podjetja. V nadaljevanju sta oba podrobneje predstavljena.

#### **Strateški kontroling**

Strateški kontroling je usmerjen v delovanje potencialov podjetja in zagotavljanje dolgoročnega obstoja podjetja. Nanaša se na zunanje okolje in poslovanjem na dolgi rok (Pučko, 2006a, str. 268).

Glavna naloga strateškega kontrolinga je spremljanje uresničevanja strategij. Strateški kontroling daje podporo podjetjem pri oblikovanju vizije, poslanstva, ciljev in strategij, ki

so pogoj za trajni uspeh podjetja. Potem ko podjetje izoblikuje strateške predpostavke, se lahko osredotoči na njihovo uresničevanje.

Strateški kontroling je izredno pomemben za uspešno in stabilno rast podjetja. Z opredelitvijo strategije podjetje jasno vidi svoj cilj, funkcija kontrolinga pa je, da to strategijo nadzira.

Peemöller (1992, str. 111) navaja, da so naloge strateškega kontrolinga naslednje:

- sodelovanje pri analiziranju, izbiranju in razvijanju orodij strateškega načrtovanja;
- povezovanje strateškega in operativnega načrtovanja, z ugotavljanjem, ali so opredeljeni strateški načrti tudi izvedljivi;
- izgradnja sistema za pridobivanje informacij in opozarjanje za izvajanje strateške kontrole.

Strateško načrtovanje je osnova za opredelitev ciljev in določitev poti za njihovo uresničevanje v operativnem načrtovanju (Deyhle, 1997, str. 87).

### **Operativni kontroling**

Operativni ali izvajalni kontroling je usmerjen v zagotavljanje poslovnega uspeha, plačilne sposobnosti, ekonomičnosti in rentabilnosti. Osredotočen je na notranje okolje v podjetju, časovno se nanaša na kratki rok, postavljeni cilji in poslovne priložnosti pa so manj fleksibilni.

Operativni kontroling daje poslovodstvu strokovno podporo s ciljem povečati učinkovitost poslovanja. Njegova temeljna naloga je zagotavljanje strokovne podpore poslovodstvu pri dviganju ravni donosnosti in gospodarnosti, ohranjanje kapitala in plačilne sposobnosti ter usklajeno uporabljanje orodij operativnega kontrolinga. Njegov temeljni cilj je spodbujanje in prilagajanje spremembam v okolju. Osredotočen je na doseganje kratkoročnih in srednjeročnih ciljev, torej za obdobje od enega do treh let.

Pri operativnem kontrolingu v podjetju oblikujejo kratkoročne cilje in možnosti za njihovo uresničevanje. Operativni načrt vsebuje sredstva in poti za doseganje ciljev, prikazane v delnih načrtih podjetja. Operativni kontroling opredeljuje naloge in cilje tako za celotno podjetje kot za posamezna področja poslovanja. Operativni cilji uresničujejo strateške cilje, ki se morajo po časovni prioriteti izpolniti v tekočem poslovnem letu.

Pri operativnih ciljih v podjetju načrtujejo uspeh in finančni položaj. V zvezi z uspehom načrtujejo prodajo, prihodke, stroške, odhodke in poslovni izid, v zvezi s finančnim položajem pa plačilno sposobnost, likvidnost in sestavo ter skladje sredstev in obveznosti do virov sredstev.

Orodja operativnega kontrolinga so naslednja (Melavc & Novak, 2002, str. 30):

- predračunavanje, kamor uvrščamo predračun stroškov, odhodkov, prihodkov, prodajnih cen, prispevka za kritje, finančnega toka, bilanca stanja, poslovnega izida;
- nadziranje oz. ugotavljanje odmikov;
- informiranje, kamor sodita presojanje doseženih rezultatov na podlagi kazalnikov in kazalcev ter poročanje;
- organiziranje, kamor sodi usklajevanje organizacijskega postopka, ravnanje s človeškimi zmožnostmi, usklajevanje nagrajevanja z nadaljnjim izobraževanjem, oblikovanje napredovanj in strukturiranje dela.

## 1.4 Cilji in naloge kontrolinga

### 1.4.1 Cilji kontrolinga

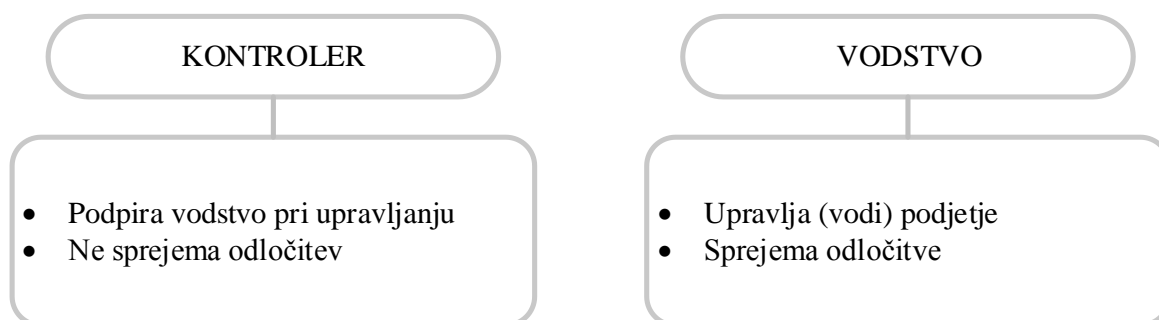
Tako kot obstaja več različnih definicij pri opredelitvi kontrolinga, so različno opredeljeni tudi njegovi cilji in naloge. Vse aktivnosti pa so vzpostavljene z namenom, da dajejo podporo pri procesu odločanja.

Kontroling pomeni stremljenje k cilju in usmerjanje odločitev v doseganje cilja (Gänßlen et al., 2012, str. 2).

Kontroling je bil uveden v podjetja kot sistem za zagotavljanje potrebnih informacij vodstvu. Njegov glavni namen je zagotavljati podporo za vodenje podjetja v smeri uresničevanja ciljev. Hkrati pa mora upoštevati spremembe, ki se dogajajo v okolju.

Kontroler je poslovni svetovalec in deluje kot navigator za doseg ciljev. Opravlja svetovalno funkcijo pri ciljno usmerjenem načrtovanju in upravljanju, zato je soodgovoren za uresničenje zastavljenih ciljev (Kržan, 2013). Na sliki 1 prikazujem razlike med funkcijo kontrolerja in funkcijo vodstva v podjetju.

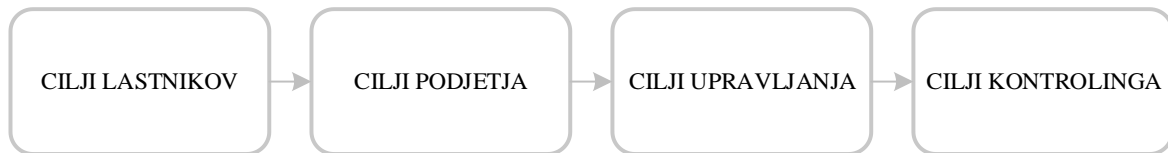
*Slika 1: Upravljanje podjetja*



*Vir: J. Kaligaro, Sodobna orodja kontrolinga (prosojnice s predavanji), 2015.*

Na sliki 2 prikazujem cilje kontrolinga, ki morajo biti enaki ciljem podjetja. Kontroling namreč daje podporo in pomaga pri uresničevanju ciljev tistih, ki vodijo ali upravljajo podjetje.

*Slika 2: Cilji kontrolinga*



Vir: J. Kaligaro, *Sodobna orodja kontrolinga (prosojnice s predavanj)*, 2015.

### 1.4.2 Naloge kontrolinga

Koletnik (1992, str. 7–14) naloge kontrolinga razvršča v štiri sklope, in sicer na področju:

- zagotavljanja trajnosti obstoja podjetja,
- usmerjanja – načrtovanja podjetja,
- presojanja in uravnavanja poslovanja,
- poslovnega informiranja.

Podrobneje naloge, s katerimi naj bi se kontroler srečeval pri svojem delu, opredeljuje Križaj (2004):

- sooblikovanje poslanstva, vizije, strategije in poslovnih ciljev podjetja;
- usklajevanje celotnega sistema načrtovanja in predračunavanja v podjetju;
- izdelava poslovnega izida na ravni izdelkov, kupcev, trgov, profitnih centrov;
- sodelovanje pri določanju stroškovnih mest, profitnih centrov in stroškovnih nosilcev, vrst stroškov, šifrantov kupcev in izdelkov, kalkulacijskih shem ipd.;
- spremljanje odmikov ter ugotavljanje vzrokov za njihov nastanek in posledic;
- predlaganje popravljalnih ukrepov za odpravo odmikov in spremljanje njihovega uresničevanja, vzpostavitev sistema enostavnega in pravočasnega poročanja;
- uvajanje novih metodologij, modelov, kazalnikov in kazalcev v poslovanje podjetja za zagotavljanje bolj kakovostnih temeljev za odločanje.

Kontroling oblikuje in spremlja vodstvo pri procesu določanja ciljev, načrtovanja in usmerjanja, s tem pa nosi tudi soodgovornost pri doseganju teh ciljev. Naloge kontrolerja so (Očko & Švigir, 2009, str. 36):

- skrb za transparentnost strategije, rezultatov in procesov;

- celovita koordinacija delnih ciljev in delnih načrtov ter organizacija celotnega poročanja, usmerjenega v prihodnost;
- sodelovanje pri iskanju ciljev, načrtovanju in usmerjanju, tako da lahko vsak nosilec odločanja deluje usmerjeno proti cilju;
- zagotavljanje oskrbe s podatki in informacijami;
- oblikovanje in negovanje sistema kontrolinga.

Kavčičeva (2003, str. 7) ugotavlja, da v slovenskih podjetjih dejavnost kontrolinga opredeljujejo z naslednjimi nalogami:

- izdelovanjem predračunov,
- izdelovanjem analitskih poročil,
- izdelovanjem temeljnih računovodskih izkazov,
- izdelovanjem davčnih poročil,
- načrtovanjem in izgradnjo informacijskega sistema,
- ugotavljanjem odmikov od planskih podatkov,
- ocenjevanjem uspešnosti poslovanja različnih ravni v podjetju.

Aktivnosti kontrolinga so usmerjene v pridobivanje pravih in pravočasnih informacij za odločanje ter primerjavo z zastavljenimi cilji, proračunom in načrtom, z namenom, da bi v podjetju pravočasno zaznali odmike in s tem pridobili osnovo za sprejemanje popravljalnih ukrepov za ponovno usmeritev poslovanja na pravo pot.

Če povzamem, je ključna aktivnost kontrolinga pripravljanje informacij za vodstvo podjetja. Odločitve vodstva pa so pogojene s kakovostjo informacij, ki so mu na razpolago pri sprejemanju odločitev. Zato je bistveno, da vsako podjetje opredeli, kakšne informacije potrebuje in v kakšni obliki. Aktivnosti za pripravo informacij lahko razdelimo v štiri skupine:

- aktivnosti za pripravo informacij za načrtovanje,
- aktivnosti za pripravo informacij za nadziranje,
- aktivnosti za pripravo informacij za analiziranje,
- aktivnosti za pripravo informacij za informiranje.

### **Priprava informacij za načrtovanje**

Načrtovanje v podjetju pomeni stalno zamišljanje prihodnjega poslovanja. Aktivnosti načrtovanja so naslednje (Hočevar, 2002, str. 3):

- zamišljanje ciljev in poti za njihovo doseganje,
- zamišljanje usklajevanja delov v celoto,
- zamišljanje smotrne porabe dela, delovnih sredstev in predmetov dela.

Načrtovanje je usklajevanje operativnih načrtov v glavni načrt. Pomeni torej kratkoročno, srednjeročno in dolgoročno poslovno načrtovanje, pripravo proračuna in informacij, ki nas zanimajo.

Načrtovanje je proces, ki je sestavljen iz naslednjih faz (Rozman, Kovač & Koletnik, 1993, str. 83):

- analize poslovanja,
- predvidevanja okolja,
- določanja ciljev podjetja,
- določanja poti za doseganje ciljev.

Načrtovanje je strateško in taktično. Strateško načrtovanje je usmerjeno v več let naprej ter opredeljuje osnovne strategije in poslanstvo podjetja. Taktično načrtovanje je proces pretvarjanja dolgoročnih in srednjeročnih nalog v kratkoročne naloge, ki se opravijo v kratkoročnem obdobju.

Načrtovanje je dolg in eden izmed najdražjih procesov v večini podjetij. Proces letnega načrtovanja poteka po korakih (Kaligaro, 2015):

1. korak: Postavitev izhodišč in usmeritev za letni načrt, ki izhajajo iz strateškega načrta; posredujejo se vsem področjem in oddelkom, ki so vključeni v proces načrtovanja.
2. korak: Poslovne enote, divizije in oddelki oblikujejo načrte za svoje področje, ti se kasneje združijo v načrt na korporativni ravni.
3. korak: Združen načrt v podjetju primerjajo s strateškimi cilji in ga po potrebi prilagodijo.
4. korak: Zaključen in potrjen načrt se prenese v sistem glavne knjige; vse leto se spremljajo, analizirajo in nadzorujejo dejanski podatki glede na načrtovane.

Nekatera orodja za načrtovanje, ki jih omenja Kaligaro (2015), so:

- ciljno določanje stroškov, to pomeni tržno usmerjen postopek za določitev stroškov, do višine katerih se lahko razvije in proizvede določeni proizvod, pri čemer se doseže zelena dobičkonosnost pri vnaprej določeni prodajni ceni;
- gibljivo načrtovanje, pri katerem se posamezne gospodarske kategorije načrtujejo relativno glede na obseg poslovnih aktivnosti;
- ničelno predračunavanje, ki temelji na domnevi, da je izhodiščna točka za vsako postavko diskrecijskega stroška nič; nanaša se na diskrecijske aktivnosti in stroške ter se lahko uporabi za vse administrativne, prodajne, marketinške, razvojne stroške, stroške vzdrževanja, kontrole kakovosti, načrtovanja, proizvodnje itd.;
- presežno finančno načrtovanje, pri katerem gre za nadomestitev tradicionalnega finančnega načrtovanja z bolj prilagodljivimi procesi upravljanja, kot npr. sistem



uravnoteženih kazalnikov, analiza stroškov po aktivnostih, primerjalno presojanje (angl. *Benchmarking*), tekoče napovedi ipd.

Kontroler vodstvu pomaga pripravljati načrt, vodstvo pa je odgovorno za določanje višine načrtovanih postavk.

### **Priprava informacij za nadziranje**

Nadziranje pomeni spremljanje doseženega, primerjavo izvedbe z načrtom, ugotavljanje odstopanj, analizo vzrokov za odstopanja in predlaganje ukrepov za uresničitev načrta.

Nadziranje je primerjava med načrtovanim in doseženim, njegovo delovanje pa je usmerjeno v prihodnost. Je podlaga za analizo vzrokov odklikov in iskanje popravljanih ukrepov.

Pri poslovanju zaradi različnih razlogov prihaja do odstopanj med izvedenim in načrtovanim, kar mora podjetje pravočasno odkriti in ustrezno ukrepati, saj lahko ogrozijo doseganje ciljev in s tem uspešnost poslovanja. Bistvo procesa nadzora je zagotavljanje, da poslovanje poteka v skladu z načrtovanim (Čaleta, 2013, str. 15).

Podjetje spremlja doseganje načrtovanih ciljev. Presoji vsebine in velikosti razlike med doseženim in načrtovanim sledi ugotavljanje vzrokov za odstopanje, nato pa odločanje po potrebi o ukrepanju. Z ukrepi poslovodstvo odpravlja vzroke in posledice odstopanj ter povrne poslovanje podjetja v načrtovano stanje.

### **Priprava informacij za analiziranje**

Analiza poslovanja je proces spoznavanja poslovanja podjetja z določenim ekonomskim in organizacijskim namenom, zato se uporablja za izboljšanje ekonomske uspešnosti poslovanja podjetja.

Namen analize poslovanja podjetja je ugotavljanje smotrnosti gospodarjenja in uspešnosti poslovanja podjetja. Z analizo hkrati iščemo in predlagamo ukrepe za izboljšanje poslovanja (Lipovec, 1983, str. 16).

Analiziranje poteka v povezavi s procesom načrtovanja in kontroliranja. Pri načrtovanju kontroler analizira obstoječe poslovanje podjetja in njegovo okolje, pri kontroliranju pa analizira odmike pri uresničevanju načrta poslovanja podjetja.

Kontroler pri analiziranju uporablja različne metode (Avelini Holjevac, 1998, str. 48–60):

- Metoda primerjave je temeljna in izhodiščna metoda analize. Ta metoda s primerjalno velikostjo ugotavlja posamezna odstopanja. Tako lahko ugotovi smer in intenzivnost odstopanja.

- Metoda razčlenitve kontrolerju omogoča ugotavljanje strukture opazovanega pojava in se navezuje na metodo primerjave. Kriteriji in načini razčlenitve so številni, odvisni so od naloge analize. Bistvo razčlenitve je ugotoviti kakovost analiziranega pojava z analizo njegove strukture oz. kvalitete in kvalitete te strukture.
- Metoda izolacije poteka tako, da kontroler pri analizi kompleksnega predmeta izloči neki pojav ali pomemben dejavnik. S tem ko se pomemben dejavnik izloči, postane predmet nadaljnje obravnave, ostali dejavniki ali pojavi pa se iz analize odstranijo. Metoda je primerna pri kompleksnejših pojavih, saj se kontroler tako lažje osredotoči na ciljni predmet analize, ostale dejavnike pa enostavno zanemari.
- Metoda odnosa vrednosti – kazalniki kontrolerju oz. analitiku omogoča pridobivanje izbranih kazalnikov poslovanja, brez katerih je nemogoče analizirati poslovanje. Bistvo te metode je postavljanje v kvantitativen odnos podatka o poslovanju, kar za rezultat da kazalnik oz. koeficient. Kazalniki poslovanja so višja oblika informacije o poslovanju, saj govorijo o kakovosti poslovanja in so kot taki v središču orodij kontrolinga.

Posamezni kazalniki morajo sestavljati celoto informacij, potrebnih za sprejemanje odločitev. Vsak kazalnik pa ima svoj pomen in pri razlagi zahteva dobro poznavanje poslovanja podjetja. Le en kazalnik ni dovolj za kakovostno informacijo, zato se v podjetju ustvari sistem kazalnikov, ki dajejo pravo sliko o poslovanju podjetja. Sistem kazalnikov mora tudi ustrezati dejavnosti, v kateri posluje podjetje.

### **Priprava informacij za informiranje**

Jedro vsakega sistema kontrolinga je poslovni informacijski sistem, katerega naloga je, da posreduje pravočasne in ustrezne informacije, ki omogočajo preusmerjanje poslovanja na pravo pot za doseg ciljev vsem ravnam v podjetju, ki sprejemajo odločitve.

Hočevar (2002, str. 7) opredeljuje lastnosti dobrih informacij, ki so naslednje:

- primernost, kar pomeni, da morajo biti prilagojene potrebam pri odločanju;
- pravočasnost in točnost, kar pomeni, da mora biti informacija točna in pravočasno na voljo uporabnikom;
- ustreznost, kar pomeni, da morajo prave informacije dobiti pravi ljudje, saj poslovodstvo potrebuje drugačne informacije kot podrejene ravni odločanja;
- popolnost, kar pomeni, da obsegajo vse podatke, pomembne za poslovno odločitev.

Posameznik v podjetju mora dobiti tiste informacije, ki so prilagojene njegovemu mestu pri odločanju. Najpomembneje je, da so informacije pravočasne, to pomeni, da so na razpolago takrat, ko je odločitev še možna. Sicer se namreč spremenijo v zgodovinske podatke, ki pri odločanju nimajo več svoje funkcije.

Pri tem je temeljna naloga kontrolerja skrb za dovolj široko zasnovan in računalniško podprt informacijski sistem, da je v podjetju vzpostavljena ustrezna komunikacijska in informacijska tehnologija.

Kontroler s svojim delom razbremenjuje vodstvo od nalog, kot so zbiranje, urejanje in obdelava informacij. Z njegovim delom so informacije o poslovnem rezultatu bolj transparentne. Obenem skrbi za metode in tehnike, ki izboljšujejo poslovanje, zmanjšujejo stroške in povečujejo dobiček. Naloga in odgovornost vodstva pa je sprejemanje odločitev. Od tu naprej gre tudi za razmejitev odgovornosti kontrolerja in vodstva.

## **1.5 Organizacijske metode in orodja kontrolinga**

Kontrolerju so pri njegovem delu na razpolago različne metode in orodja, s katerimi lahko vpliva na izboljšanje poslovanja podjetja. S pravilnim pristopom in pravimi orodji omogoči podjetju oblikovanje primerne organizacijske strukture in optimizira delovne procese.

Učinkovit kontroling se v podjetju lahko vzpostavi na različne načine, z različnimi metodami in orodji, ki jih delimo v tri skupine (Kaligaro, 2015):

- ustrezni ekonomski koncepti za razumevanje vedenja in delovanja podjetja;
- ustrezni metodološki okvirji oz. pristopi za učinkovito zasnovano sistema kontrolinga;
- ustrezne metode in tehnike za učinkovito izvajanje aktivnosti kontrolinga.

### **1.5.1 Koncepti za razumevanje in vodenje podjetja**

Za potrebe kontrolinga je treba poznati in uporabljati pojmovanje naslednjih gospodarskih kategorij:

- prihodki in stroški,
- ekonomski dobiček,
- inkrementalna analiza.

#### **Prihodki in stroški**

Stroški so cenovno izraženi zneski in so prisotni v vsakem proizvodnem ali storitvenem procesu. Na podlagi stroškov v podjetju ugotavljajo in določajo prodajno ceno proizvoda ali storitve, zato je njihovo poznavanje izjemnega pomena za vsako podjetje. Za lažje analiziranje stroškov razvrščajo stroške v več skupin. Za namen kontrolinga sem se osredotočila predvsem na razvrščanje tistih stroškov, ki imajo velik vpliv na poslovne odločitve.

**Načrtovani in uresničeni stroški;** načrtovani stroški so pomembni v fazi načrtovanja stroškov, uresničeni pa v fazi kontroliranja. Pri tem je pomembno, da v podjetju pri njihovih izračunih uporabijo enake metode izračunavanja, saj le na ta način lahko ugotavljajo odmike.

**Izvirni in izpeljani stroški;** ta členitev je pomembna v primerih, kadar lahko odločitve posameznih oddelkov znotraj podjetja škodijo podjetju kot celoti. Izvirni stroški so namreč povezani s sodelovanjem znotraj podjetja, izpeljani stroški pa s sodelovanjem zunaj podjetja.

**Neposredni in posredni ali skupni stroški;** neposredni stroški so dodeljeni posameznim proizvodom ali storitvam neposredno, posredni se nanašajo tudi na druge proizvode ali storitve, zato je pomembno, da jih v podjetju pravilno razvrstijo tistim proizvodom ali storitvam, ki jih dejansko tudi povzročajo.

**Stalni in spremenljivi stroški;** stalni stroški se z obsegom proizvodnje ne spreminjajo, spremenljivi pa se z obsegom proizvodnje spreminjajo. Na tem mestu zaradi pomembnosti pri sprejemanju odločitev omenjam še delitev stalnih stroškov na nujne stalne stroške, za katere je značilno, da jih v kratkem roku ne moremo spreminjati, in pa diskrecijske stalne stroške, ki jih na kratek rok lahko spreminjamo.

**Odločujoči in neodločujoči stroški;** odločujoči stroški so tisti, katerih obseg bi se ob sprejetju določene odločitve spremenil, neodločujoči pa so tisti, katerih obseg ostaja enak, kljub sprejetju določene odločitve.

**Mejni stroški** so dodatni stroški, ki v podjetju nastanejo, če proda dodatno enoto svojih izdelkov ali storitev. Podjetju se splača proizvesti in prodati dodatno enoto svojih izdelkov, če s tem ustvarjeni mejni prihodki presežejo s tem nastale mejne stroške.

**Eksplicitni in implicitni (oportunitetni) stroški;** pri eksplicitnih stroških gre za vidne stroške in za povezavo z dejanskim zmanjšanjem gospodarskih koristi v podjetju, pri implicitnih (oportunitetnih) pa za strošek izgubljene alternative, torej niso povezani z dejanskim zmanjšanjem ali povečanjem gospodarskih koristi podjetja, ampak so posledica izbranega načina uporabe ekonomskih virov v podjetju, s katerim podjetje izgubi možnost njihove alternativne uporabe.

## **Ekonomski dobiček**

Ekonomski dobiček meri uspešnost podjetja glede na tveganja in pričakovani donos investitorjev. S tem v ospredje postavlja interese investitorjev, zato izhaja iz predpostavke, da je temeljni cilj podjetja dolgoročna rast lastniškega kapitala. Zato ekonomski dobiček podjetje ustvari takrat, ko se vrednost lastniškega kapitala poveča, oz. ekonomsko izgubo takrat, ko se vrednost lastniškega kapitala zmanjša.

Bistveni razliki med računovodskim in ekonomskim dobičkom sta (Bergant, 1998, str. 87–101):

- Pri ekonomskem dobičku je treba pokriti ceno kapitala, odvisnega od donosnosti alternativnih možnih naložb z enakim tveganjem.
- Ekonomski dobiček za podlago jemlje uspešnost osnovnega poslovanja podjetja in ne slučajnih, neposlovnih prihodkov.

Ekonomski dobiček zapišemo kot:

$$\text{Ekonomski dobiček} = \text{Računovodski dobiček} + \text{Prilagoditve} \\ \text{eksplicitnih stroškov in prihodkov} + \text{Opportunitetni stroški in prihodki} \quad (1)$$

### **Inkrementalna analiza**

Inkrementalna analiza nam omogoča analiziranje ekonomske primernosti posameznih poslovnih odločitev, zato predstavlja orodje za podporo poslovnim odločitvam.

Inkrementalni prihodki in stroški so vsi dodatni prihodki in stroški, ki nastanejo s sprejetjem določene poslovne odločitve. Pri tem se ugotavlja le obseg odločilnih stroškov in prihodkov, to je tistih, ki se z določeno poslovno odločitvijo spremenijo. Neodločilni prihodki in stroški pa so vsi tisti, na katere opazovana poslovna odločitev nima vpliva (Kaligaro, 2015).

Neodločilne stroške delimo še v dve kategoriji: to so nepovratni stroški (angl. *Sunk costs*), so vsi tisti eksplicitni stroški, ki so že nastali kot rezultat odločitev v preteklosti in na katere opazovana poslovna odločitev nima vpliva, in neponovljivi prihodki, to so vsi tisti eksplicitni prihodki, ki so že nastali kot rezultat odločitev v preteklosti in na katere opazovana poslovna odločitev nima vpliva.

Postopek inkrementalne analize je naslednji (Kaligaro, 2015):

- določimo vse vrste odločilnih prihodkov in stroškov;
- določimo vse inkrementalne prihodke in stroške;
- če so inkrementalni prihodki večji od inkrementalnih stroškov, odločitev sprejmemo, sicer jo zavrnemo.

### **1.5.2 Ustrezni metodološki okviri oz. pristopi pri kontrolingu**

V kontrolingu obstaja vrsta metodoloških pristopov, med katerimi izpostavljam :

- pomen ekonomske presoje investicij,

- pomen sistema obvladovanja tveganj,
- primerjalno presojanje (benchmarking).

### **Pomen ekonomske presoje investicij**

Investicijske odločitve zaradi svojih dolgoročnih učinkov na poslovno uspešnost podjetja sodijo med najpomembnejše odločitve. Pomembna lastnost investicijskih odločitev je tudi njihova ireverzibilnost.

Investicije vplivajo na prihodnjo konkurenčnost in s tem rast podjetja, na poslovno učinkovitost in sposobnost ustvarjanja denarnih tokov ter na obseg uporabljenega kapitala, zato ključno vplivajo tudi na sposobnost podjetja, ustvarjanja vrednosti za podjetje in za njegove lastnike.

Zato je zasnova in vpeljava ustreznih metod za ekonomsko presojo investicij ena ključnih nalog kontrolinga ter ključen sestavni del sistema poslovnega analiziranja. Poznamo različne metode ekonomske presoje investicij:

- Metoda računovodske stopnje donosa, s katero ugotavljamo povprečni računovodski dobiček investicije v njeni življenjski dobi in ga delimo s povprečno vrednostjo investiranega kapitala v obdobju.
- Metoda dobe povračila, s katero izračunamo čas, v katerem denarni tokovi, ki jih ustvari investicija, pokrijejo investicijski vložek.
- Metoda diskontirane dobe povračila, ki spada med naprednejše metode za ekonomsko presojo investicij, saj upošteva tudi oportunitetne stroške kapitala, ki ga podjetje vложи v investicijo.
- Metoda neto sedanje vrednosti ugotavlja razliko med sedanjo vrednostjo bodočih denarnih tokov investicije in sedanjo vrednostjo investicijskih izdatkov pri dani diskontni stopnji. Ta metoda velja za vsebinsko najustreznejšo in jo je mogoče uporabiti pri vseh investicijah, ne glede na razpored denarnih tokov investicije v času njene življenjske dobe.
- Metoda indeksa donosnosti meri razmerje med sedanjo vrednostjo diskontiranih bodočih denarnih tokov in sedanjo vrednostjo investicijskih izdatkov. Indeks donosnosti pove, koliko denarnih enot sedanje vrednosti bo ustvarila vsaka enota sedanje vrednosti investicijskega vložka.
- Metoda notranje stopnje donosnosti (angl. *Internal rate of return – IRR*) izračuna diskontno stopnjo, pri kateri je sedanja vrednost bodočih denarnih tokov investicije enaka sedanji vrednosti investicijskih izdatkov. Metoda je v večini primerov enakovredna metodi neto sedanje vrednosti.
- Metoda modificirane notranje stopnje donosnosti (angl. *Modified internal rate of return – MIRR*) sicer pomeni izboljšavo glede na metodo notranje stopnje donosnosti, vendar še vedno ne ustreza v celoti metodi neto sedanje vrednosti.

## **Pomen sistema obvladovanja tveganj v kontrolingu**

Poslovno okolje postaja vedno bolj nepredvidljivo in spremenljivo. Globalizacija in liberalizacija gospodarskih tokov omogočata, da se učinki večjih sprememb v posameznih gospodarstvih hitro razširijo tudi v druga gospodarstva. Večja nepredvidljivost poslovnega okolja negativno vpliva na zanesljivost poslovnega načrtovanja, saj se povečuje tveganost delovanja podjetij.

Tveganje je vsaka negotovost v zvezi s prihodnjimi poslovnimi dogodki, ki lahko zmanjša verjetnost doseganja zastavljenih poslovnih ciljev in negativno vpliva na uspešnost poslovanja. Ker so izidi bodočih poslovnih dogodkov vedno do določene mere negotovi, je tveganju izpostavljeno vsako podjetje. Naloga kontrolerja je sodelovati pri zasnovi sistema obvladovanja tveganj, saj se negativni učinki izrazijo kot nižje ustvarjeni denarni tokovi od načrtovanih, kar negativno vpliva na vrednost podjetja in vrednost lastniškega kapitala.

Glede na možne učinke, so tveganja razdeljena v dve skupini (Kaligaro, 2015):

- čista tveganja, med katera sodijo tista tveganja, pri katerih obstaja možnost nastanka izgube, ne obstaja pa možnost nastanka koristi (tveganje požara, izgube pomembnega kupca, kraje v maloprodajni enoti ipd.);
- špekulativna tveganja, med katera sodijo tista tveganja, pri katerih obstaja možnost nastanka izgube ali koristi (tveganje spremembe višine obresti, valutnega tečaja, cene delnice ipd.).

Glede na področje učinkov, so tveganja razdeljena v tri glavne skupine:

- Poslovna tveganja, med katera sodijo vsa tveganja, povezana s sposobnostjo zagotavljanja konkurenčnosti, kratkoročnega in dolgoročnega ustvarjanja poslovnih prihodkov, obvladovanja poslovnih stroškov, ohranjanja vrednosti poslovnih sredstev ter obvladovanja poslovnih obveznosti.
- Finančna tveganja, med katera sodijo vsa tveganja, povezana s sposobnostjo kratkoročnega in dolgoročnega ustvarjanja finančnih prihodkov, obvladovanja finančnih odhodkov, ohranjanja vrednosti finančnih sredstev ter obvladovanja finančnih obveznosti.
- Tveganja poslovanja, med katera sodijo vsa tveganja, povezana s sposobnostjo kratkoročnega in dolgoročnega načrtovanja, izvajanja in nadziranja poslovnih procesov in poslovnih dejavnosti s ciljem doseganja zastavljenih poslovnih ciljev.

Glede na ročnost učinkov, se tveganja delijo na:

- operativna tveganja – so tista, ki imajo enkratne oziroma kratkoročne posledice za podjetje (kraja v trgovini, sprememba višine obrestnih mer, napačno izdan račun idr.);
- strateška tveganja – so tista, ki imajo dolgoročne posledice za podjetje (cenovna nekonkurenčnost, nedonosna naložba, neustrezen informacijski sistem idr.).

K merjenju izpostavljenosti tveganjem lahko pristopimo na tri načine, in sicer z uporabo kakovostnih mer izpostavljenosti tveganjem, polkakovostnih mer izpostavljenosti tveganjem, kjer opredelimo frekvenco negativnih dogodkov in relativno razmerje škode, ter številčnih mer izpostavljenosti tveganjem, kjer opredelimo verjetnost nastanka škode in njeno vrednost.

Primernost različnih metod za merjenje izpostavljenosti tveganjem je odvisna od vrst tveganj, ki jih opazujemo. Za poslovna tveganja ter tveganja delovanja, kjer je višino izgube in verjetnost nastanka neželenih dogodkov težko oceniti, sta primernejši kakovostna in polkakovostna ocena. Za finančna tveganja pa se navadno uporablja številčna ocena izpostavljenosti.

Učinkovit sistem obvladovanja tveganj je eden izmed ključnih dejavnikov za vzpostavitev učinkovitega sistema kontrolinga. Brez ustreznega merjenja izpostavljenosti tveganjem namreč sistema obvladovanja tveganj ni mogoče pravilno zasnovati.

### **Primerjalno presojanje (angl. *Benchmarking*)**

Primerjalno presojanje (v nadaljevanju benchmarking) temelji na ideji, da proučevanje tekmecev in učenje od njih lahko vodita k nadpovprečni uspešnosti. Kot orodje posloводства se je benchmarking pojavil v šestdesetih letih prejšnjega stoletja v ZDA. Je široko uporabno orodje s številnimi pristopi, izvedbami in cilji. Za učinkovito in koristno izvedbo ga je smiselno celostno umestiti v proces strateškega managementa.

Benchmarkinška analiza je proces primerjanja postopkov in opravil določenega poslovnega procesa s podobnimi procesi v svetovno uspešnih podjetjih. Pri tem se raven učinkovitosti opravljanja posameznih aktivnosti znotraj tega procesa v svetovno vodilnih podjetjih postavi kot cilj, ki ga podjetje zasleduje (Tekavčič, 2008, str. 15).

Benchmarking je proces pridobivanja poslovnega znanja s primerjavo in analizo poslovnih informacij o drugih podjetjih, s ciljem izboljšati kakovost poslovnega odločanja. Prednosti benchmarkinga so predvsem naslednje:

- omogoča učinkovitejše strateško načrtovanje in nadziranje;
- znižuje stroške napačnih poslovnih odločitev;
- povečuje učinkovitost delovanja podjetij, predvsem z zasnovo in izvedbo preoblikovanja in izpopolnjevanja poslovnih procesov;



- prispeva k reševanju poslovnih problemov;
- prispeva k izobraževanju zaposlenih ter spodbuja kreativnost in inovativnost;
- omogoča objektivnejše vrednotenje poslovne uspešnosti;
- olajšuje napovedovanje in predvidevanje razvoja na različnih poslovnih področjih;
- spodbuja spremembe;
- povečuje posebna znanja, ki podjetju omogočajo večjo prilagodljivost.

Podjetje si lahko oblikuje benchmarking na različne načine, pri tem pa je ključnega pomena tudi to, da ve s kom primerjati in kaj. Pri tem lahko uporabi interni (primerjava oddelkov, enot, podružnic znotraj podjetja), konkurenčni (primerjava rezultatov s podjetjem, ki opravlja enake storitve ali proizvaja enake produkte), funkcijski (primerjava procesov, funkcij s podjetji, ki imajo enake tehnološke ali tržne značilnosti) ali generični benchmarking (primerjava procesov podjetja z najboljšimi možnimi procesi).

### **1.5.3 Ustrezne metode in tehnike pri uvajanju kontrolinga**

Obstaja veliko različnih metod in tehnik, ki jih kontroler uporablja pri delu. Za namene magistrskega dela sem se osredotočila na opis najbolj uporabnih v praksi, te pa so:

- upravljanje poslovnih procesov,
- kontroling na podlagi aktivnosti,
- kontroling na podlagi TDABC (angl. *Time Driven Activity Based Costing*, v nadaljevanju TDABC),
- sistem uravnoteženih kazalnikov (angl. *Balanced scorecard*).

### **Upravljanje poslovnih procesov**

Z izboljšanjem poteka celotne verige ustvarjanja vrednosti je možno izrabiti prikrite potenciale, ki še niso bili izrabljeni. Tu je težišče upravljanja procesov, katerega cilj je neprestano izboljševanje obstoječih procesov. Optimizacija poslovnih procesov pomeni njihovo uspešno in učinkovito oblikovanje (Kaligaro, 2015).

Erčulj et al. (2013a, str. 43) ponujajo kot eno izmed rešitev za optimizacijo procesov tako imenovano vitko organizacijo, katere značilnosti so:

- Odpraviti naloge, ki ne ustvarjajo dodane vrednosti v podjetju. To so aktivnosti, opravila, izdelki in storitve, ki ne pomenijo napredka in ki ne pripomorejo k zvišanju donosnosti v podjetju.
- Povečati avtonomijo vodij in prenos pooblastil na operativno raven. To velja tudi za organizacijo podružnic in predstavništev.
- Izločiti vse potencialne vire možnih napak ter preventivno zagotoviti kakovost storitev in izdelkov.

- Uveljavitev pravila o tržno sprejemljivih stroških. To pomeni določanje stroškov, s katerimi je treba izdelati določen produkt.
- Izvajanje izboljšav hitro in dosledno, z majhnimi koraki, saj se okolje neprestano spreminja in postavlja vedno nove zahteve.

### **Kontroling na podlagi aktivnosti**

ABC (angl. *Activity based costing*, v nadaljevanju ABC) je računovodstvo po aktivnostih ali obračun stroškov po procesih, ki predpostavlja, da se v vsaki poslovni funkciji v podjetju opravljajo naloge in interne storitve, ki so neposredno ali posredno povezane s temeljno poslovno funkcijo podjetja (Kaligaro, 2015).

Za vsako poslovno funkcijo ugotavljamo, katere interne storitve ali naloge izvaja in za koga, oziroma kdo ali kaj povzroča njihov nastanek in kakšen je njihov obseg. S tem določimo povzročitelje stroškov in njihove nosilce. Metoda ABC nam odgovarja na vprašanja, kot so:

- Kako dobičkonosni so posamezni proizvodi oz. storitve?
- Kateri segmenti kupcev prinašajo koliko?
- Kako učinkoviti so posamezni procesi?
- Kje bodo učinki racionalizacije največji?
- Kateri oddelki oz. enote so najuspešnejši?
- Kakšen vpliv ima reorganizacija na dobičkonosnost?

Temeljna značilnost obračuna stroškov po procesih je, da se tudi v stranskih poslovnih funkcijah ugotovi, katere produkte ali interne storitve izdeluje, v kolikšnem obsegu, za kakšno stroškovno ceno in za koga. Ključna pri tem je primerjava med ceno in ekonomskim učinkom, ki ga ustvarja. Tako izvemo, ali je interna storitev vredna toliko, kolikor stane.

Projekt uvedbe obračuna stroškov po procesih in aktivnostih sestavljajo naslednji koraki:

- Izbrati poslovne funkcije, ki bodo vključene v projekt, in določiti procese (interne storitve), ki jih opravljajo.
- Določiti aktivnosti, ki sestavljajo posamezen proces.
- Izdelati seznam zaposlenih, ki neposredno izvajajo aktivnosti.
- Sestaviti matriko potrebnega časa po zaposlenih in aktivnostih.
- Izračunati letne stroške vseh neposrednih zaposlenih.
- Izračunati letne stroške po aktivnostih in procesih.
- Določiti povzročitelje stroškov, njihov letni fizični obseg in stroškovno ceno.
- Določiti nosilce stroškov (izdelki, skupine izdelkov, profitni centri).
- Ugotoviti potrebnost, uporabnost in cenovno sprejemljivost storitev za njihove uporabnike.
- Razdeliti stroške storitev in aktivnosti po nosilcih stroškov (interni račun).

Predračun in obračun stroškov po procesih dajeja zanesljivejše informacije o resnični donosnosti izdelka. Hkrati omogočata boljše načrtovanje zmogljivosti teh organizacijskih enot in dajeja informacije o njihovem dejanskem izkoristku.

V literaturi je nekaj neskladij o uporabnosti analize ABC. Erčulj et al. (2013a, str. 49) menijo, da je analiza ABC enostavna in uporabna metoda, s katero lahko dosegamo zelo dobre rezultate.

Ravno nasprotno pa ugotavlja Komel (2012, str. 68–69), ki meni, da je analiza ABC draga, dolgotrajna ter zahteva veliko notranjih in zunanjih virov. Poleg tega še ugotavlja, da je model ABC rigid in zasnovan na subjektivnih ocenah posameznikov v podjetjih.

### **Metoda TDABC**

Metoda TDABC je nastala zaradi težav, ki so se pojavljale pri metodi ABC ter omogoča enostavnejšo in cenejšo uvedbo. Metoda TDABC omogoča pridobivanje podrobnih podatkov o vsakem proizvodu ali storitvi, kupcu in procesu. Pri tem je treba določiti podatke, ki so ključni za strateške in operativne odločitve posloводства, ter se na njih osredotočiti, da ne povzročamo nepotrebnih stroškov.

Metoda TDABC se uporablja predvsem za ocenjevanje stroškov izvajanja aktivnosti in časa, potrebnega za izvedbo določenih poslovnih aktivnosti. Lahko jo razširimo tudi za druge namene, pri uvajanju kontrolinga bi jo lahko uporabili pri identifikaciji in stroškovni optimizaciji poslovnih procesov.

Pri uvajanju metode TDABC je postopek naslednji (Antić & Georgijevski, 2010, str. 504–505):

- Identifikacija potrebnih poslovnih prvin za izvajanje aktivnosti.
- Izračun celotnih stroškov vseh poslovnih prvin.
- Izračun zmogljivosti za vsako poslovno prvino, na podlagi števila delovnih ur.
- Kalkulacija stroškov poslovnih prvin na enoto časa. Pri tem je pomembno, da se celotni stroški posamezne poslovne prvine delijo z ustrezno zmogljivostjo, ki jo izrazimo s številom delovnih ur. Pri tem je treba upoštevati, da poslovne prvine praviloma niso izrabljene v celoti. Navadno podjetja upoštevajo njihovo izrabo v razponu med od 80 do 85 %, saj se ostali del časa lahko porabi za odmore, prihod na delo in odhod z dela, izobraževanje, komuniciranje ipd. Izračun stroškov po enoti izvedejo po enačbi:

$$\frac{\text{Stroški poslovnih prvin po enoti časa}}{\text{Dejanska zmogljivost razpoložljivi poslovnih prvin}} = \frac{\text{Stroški razpoložljivih poslovnih prvin}}{\text{Dejanska zmogljivost razpoložljivi poslovnih prvin}} \quad (2)$$

- Izračunavanje časa, potrebnega za vsako aktivnost, je izvedeno po enačbi časa in značilnosti te aktivnosti. Metoda TDABC upošteva variacije posamezne aktivnosti glede na njene značilnosti in glede na dodatni čas, potreben za izvedbo te aktivnosti. To je mogoče zato, ker se vse dejavnosti merijo z eno mero, to je porabljenim časom.
- Izračunavanje stroškov po aktivnostih poteka tako, da pomnožimo stroške prvin po enoti časa s številom enot časa, potrebnega za izvajanje določene aktivnosti, po enačbi:

$$\frac{\text{Stroški izvajanja aktivnosti}}{\text{Stroški po enoti časa}} = \frac{\text{Stroški po enoti časa}}{\text{Stroški po enoti časa}} \times \frac{\text{Število časovnih enot, potrebnih za izvajanje aktivnosti}}{\text{Število časovnih enot, potrebnih za izvajanje aktivnosti}} \quad (3)$$

- V splošni obliki je enačba časa za določeno aktivnost enaka funkciji n potencialnih faktorjev te aktivnosti in je izražena kot (Kaplan & Anderson, 2007, str. 31):

$$T = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \dots + \beta_i X_i \quad (4)$$

pri čemer je:

T – čas, potreben za izvajanje določene aktivnosti;

$\beta_0$  – standardni osnovni čas, potreben za izvajanje določene standardne aktivnosti;

$\beta_1$  – ocenjen dodatni čas, potreben za izvajanje aktivnosti i (pri čemer je  $i = 1, \dots, i$ );

$X_i$  – dodatno število aktivnosti i (pri čemer je  $i = 1, \dots, i$ ).

### **Sistem uravnoteženih kazalnikov (angl. *Balanced scorecard*)**

Sistem uravnoteženih kazalnikov je sistem strateškega načrtovanja in ravnanja v podjetju, z namenom celovitega pregleda nad učinkovitostjo poslovanja podjetja. Na neki način je nadgradnja finančnim kazalnikom, ki kažejo sliko preteklega poslovanja podjetja. Sistem uravnoteženih kazalnikov pa omogoča tudi ugotavljanje kazalnikov prihodnje uspešnosti, s čimer ponuja možnost uravnoteženega krmiljenja podjetja in je sestavni del poročanja.

Kazalnike lahko opredelimo za vse dimenzije. Izhajajo iz vzročno-posledične verige ter skrbijo za to, da se učinkovito izkoristijo materialne in kadrovske zmogljivosti v podjetju. Pripomorejo k uresničenju zastavljenih ciljev, ki izhajajo iz strategije podjetja (Erčulj et al., 2013c, str. 59).

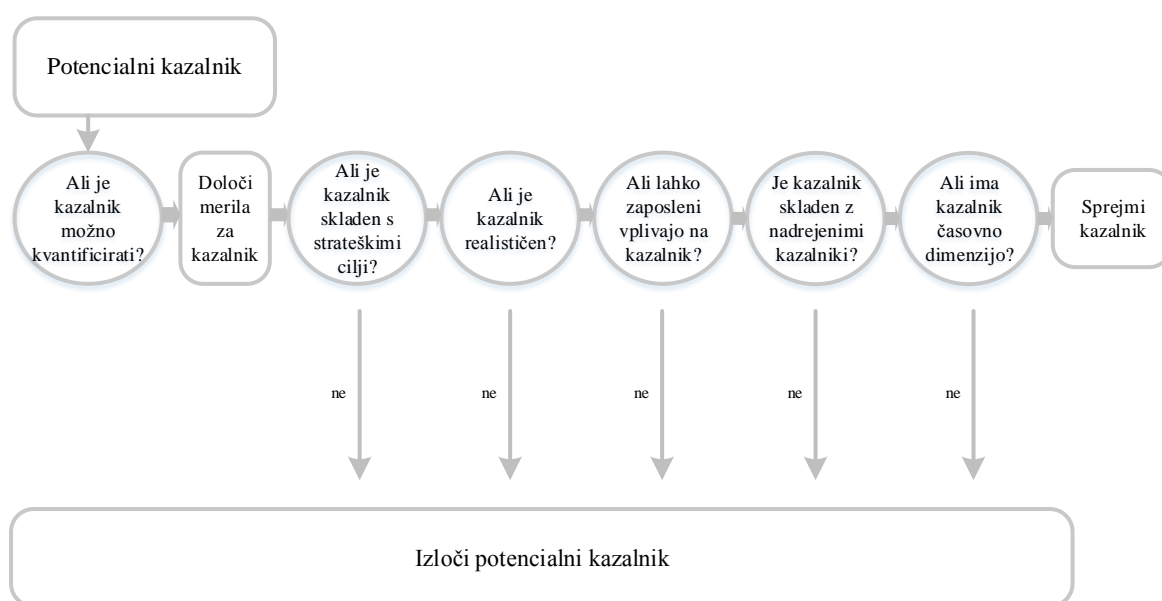
Prednosti te metode so predvsem v tem, da se lahko uporablja za vsa podjetja, vendar mora biti prilagojena panogi podjetja ter usklajena s poslanstvom, strategijo, vizijo, kulturo in tehnologijo podjetja. Zato je pomembno, da si vsako podjetje oblikuje kazalnike po svoji meri.

Namen kontrolinga z uravnoteženimi kazalniki je oblikovati sistem določanja ciljev podjetja, ki se aplicirajo navzdol po hierarhiji organizacijske strukture, od ravni celotnega podjetja vse do posameznih zaposlenih v podjetju.

Kaligaro (2015) predlaga naslednji postopek z uravnoteženim sistemom kazalnikov po korakih:

- določimo vizijo in strateške cilje:
  - določimo ključne strateške usmeritve,
  - strateške cilje jasno povežemo z gonilci vrednosti;
- definiramo vse attribute kazalnikov;
- ugotovimo primernost kazalnikov, kot je prikazano na sliki 3:

*Slika 3: Primernost kazalnikov*



*Vir: J. Kaligaro, Kontroling v proizvodnih družbah (prosojnice s predavanj), 2011.*

- določimo individualne cilje za posamezne kazalnike; cilje za vsak kazalnik lahko določimo na podlagi eksternega benchmarkinga, internega benchmarkinga ali na podlagi pretekle uspešnosti podjetja; odgovornost za določene kazalnike prenesemo na posamezne zaposlene oz. posamezne oddelke;
- izdelamo strategijo nagrajevanja, ki pomembno vpliva na raven uspešnosti podjetja;

- spremljamo uspešnost; kazalniki uspešnosti so namreč koristni le, če jih v podjetju analizirajo, spremljajo, nadzorujejo in na njihovi podlagi ukrepajo.

V tem poglavju sem opredelila kontroling in njegov razvoj ter predstavila osnovne kategorije za razumevanje njegove uvedbe, ki jo obravnavam v naslednjem poglavju.

## 2 UVEDBA SISTEMA KONTROLINGA V PODJETJE

### 2.1 Pogoji za uspešno delovanje kontrolinga v podjetju

Za uspešno uvedbo sistema kontrolinga v podjetje morajo biti izpolnjeni določeni pogoji, ki jih različni avtorji opredeljujejo drugače.

Kaligaro (2005, str. 4) meni, da je osnovni pogoj za ustrezno pozicioniranje in razvoj kontrolinga ambicija posloводства ustvariti ozračje preglednega vrednotenja notranjega sistema poslovnega delovanja podjetja. Tej ambiciji morajo slediti strokovna usposobljenost, volja po spreminjanju in pripravljenost na spremembe izvedbene ravni razvoja, strokovnih delavcev na področju kontrolinga. V samih razvojnih fazah je treba poleg ustreznega informacijskega sistema zagotoviti še ustrezno strokovno usposobljenost bodočih uporabnikov sistema poslovnega računovodstva, tako na področju vsebine delovanja kot na tehničnem področju. Kot zadnji pogoj pa Kaligaro navaja dosledno uporabo sistema poslovnega računovodstva.

V literaturi opisujejo različne pogoje, ki bi morali biti izpolnjeni ob uvedbi kontrolinga v podjetju. V nadaljevanju povzemam najpomembnejše:

- **Jasna opredelitev odgovornosti v podjetju;** uvedba kontrolinga zahteva prenos pooblastil in odgovornosti na vodje profitnih in stroškovnih centrov (Erčulj et al., 2013c, str. 31). Bistvo kulture in sloga vodenja pri kontrolingu predstavljata dolgoročno ciljno delovanje in decentralizacijo odgovornosti z jasnimi cilji in nalogami (Ivanuša Bezjak, 2012).
- **Ustrezen informacijski sistem;** eden izmed pogojev za uspešno delo kontrolinga in konkurenčno poslovanje vsakega podjetja je sodoben, to je integriran, kakovosten in učinkovit informacijski sistem, ki omogoča premišljeno zbiranje in hranjenje podatkov, njihovo preoblikovanje v kakovostne informacije ter usmerjeno posredovanje do končnih uporabnikov, ki informacije uporabijo pri odločanju (Benko, 2007, str. 2). Glede na to, da je ena temeljnih nalog kontrolinga iskanje ključnih informacij za odločanje, predstavlja kvaliteten informacijski sistem ključno povezavo med odločanjem in poročanjem (Mreža znanja, 2012, str. 5). Kontrolerjev čas mora biti v večini namenjen analiziranju in pripravi poročil, ter manj časa zbiranju podatkov, to pa je možno le z ustreznim informacijskim sistemom (Peternelj, 2008, str. 57).

- **Ustrezna kultura v podjetju;** ustvariti je treba vzdušje, da zaposleni kontrolinga ne jemljejo kot nujno zlo inšpektorskega nadzora, temveč jim je treba predstaviti kontroling kot svetovalno -informativni servis, ki opozarja ob skrenitvi s poti proti postavljenim ciljem (Pustatičnik, 2001, str. 12). Deyhle (1997, str. 185) poudarja, da s pravo kulturo v podjetju zaposleni razumejo, da kontroler ni oseba, ki opravlja kontrolo nad drugimi, temveč skrbi za to, da se lahko vsak sam kontrolira.
- **Strokovnost in etičnost kontrolerja;** poleg strokovnega znanja, kot so obvladovanje računovodskega sistema in standardov, poznavanje informacijske in proizvodne tehnologije, poznavanje metod komuniciranja, obvladovanje sodobnih tehnik za reševanje problemov itd., mora kontroler dobro poznati potek vseh procesov v podjetju in njegovo organizacijsko strukturo s posameznimi ravni odločanja itd. Režunova (2004, str. 73–74) hkrati poudarja, da so pogoj za uspešno izpolnitev vloge kontrolerja tudi etične vrednote.

## 2.2 Načrt uvedbe kontrolinga

Kontroling spada med najpomembnejša orodja učinkovitega vodenja. S svojimi orodji lahko v podjetju prispeva k stabilnosti in dodani vrednosti ter ga zaščiti pred nihanji na trgu. Zato je razvoj kontrolinga za podjetje izrednega pomena (STA, 2010).

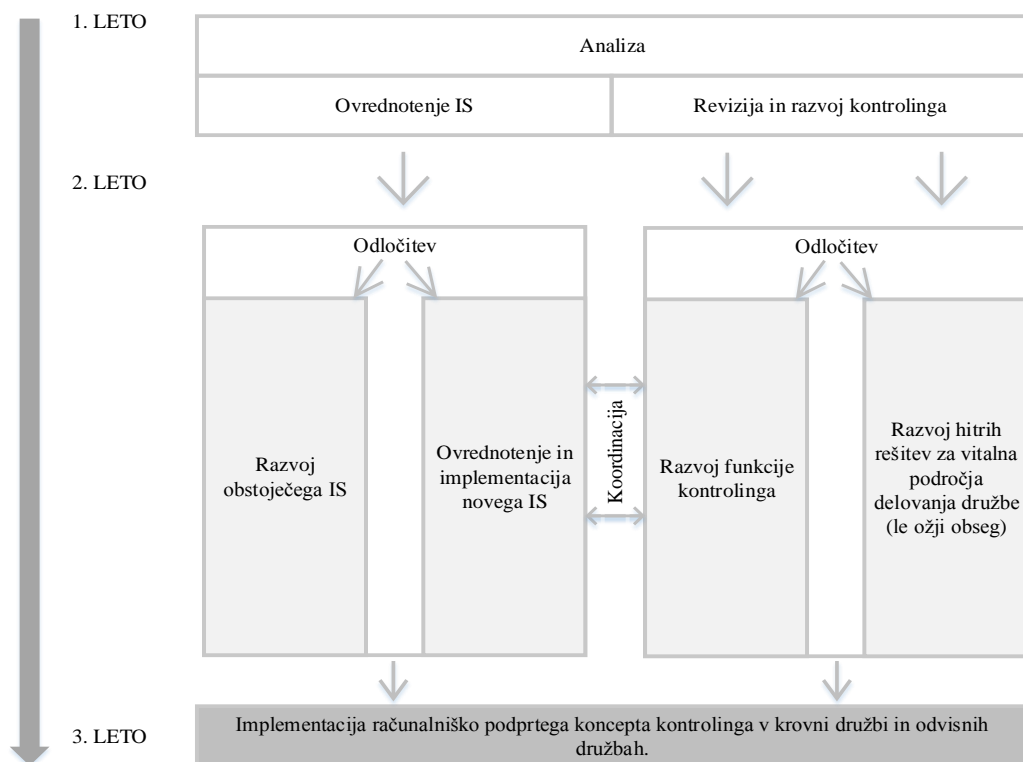
Uvedba sistema kontrolinga in kasneje njegov kontinuirani razvoj sta sestavljena iz treh vsebinskih sklopov (Kaligaro, 2003, str. 3):

- iz opredelitve poslovnih procesov družbe,
- izbire in vpeljave ustreznega informacijskega sistema ter
- izgradnje ustreznega sistema kontrolinga.

Kaligaro (2005, str. 4) meni, da »morata opredelitev poslovnih procesov družbe in izbira ustreznega računalniškega informacijskega sistema potekati vzporedno in z istimi človeškimi viri. Izgradnjo sistema kontrolinga zato opredeljuje kot dvotirno, kot povezavo in vzporedno aktivnost izgradnje računalniškega informacijskega sistema in sistema kontrolinga.«

Na sliki 4 je prikazan primer projekta razvoja kontrolinga in informacijskega sistema. V prvi fazi potekata analiza obstoječega informacijskega sistema in temeljit pregled kontrolinga oziroma vzpostavitev njegovega razvoja. Na podlagi ugotovitev analize, v drugi fazi, odločimo, ali je obstoječi informativni sistem ustrezen za potrebe kontrolinga, oz. implementiramo novega. Vzporedno in v sodelovanju z razvojem informacijskega sistema se razvija tudi funkcija kontrolinga. V tretji fazi poteka uvedba računalniško podprtega koncepta kontrolinga.

Slika 4: Projekt razvoja kontrolinga in informacijskega sistema



Vir: J. Kaligaro, *Kontroling v proizvodnih družbah (prosojnice s predavanj)*, 2011.

Tudi Erčulj et al. (2013c, str. 31) so mnenja, da uvajanje kontrolinga poteka v dveh smereh, ki se morata uresničevati istočasno, in sicer:

- uvajanje filozofije kontrolinga na vseh hierarhičnih ravneh, od operativnega izvajanja poslovnih funkcij do vodenja; to pomeni, da je vsak zaposleni v podjetju s svojim delom odgovoren za prispevek k poslovnemu izidu;
- uvajanje informacijskega sistema za izvajanje kontrolinga, saj je učinkovito delo kontrolinga možno le z ustrezno informacijsko podporo.

Koletnik (1996, str. 35–41) meni, da mora uvajanje dejavnosti kontrolinga potekati kot sistematično voden in nadziran projekt vodstva, ki ga lahko razdelimo v tri faze:

- pripravljala dela, med katera spadajo pregled, ocena in prenova obstoječe poslovne organiziranosti podjetja;
- uvajanje kontrolinga, pri čemer gre za opredelitev vseh organizacijskih in drugih odločitvenih ravni ter njihovih pristojnosti;
- uresničevanje kontrolinga, ki zajema procese evidentiranja, načrtovanja, nadziranja, analiziranja in informiranja; odgovorni kontroler v podjetju skrbi predvsem za stalno in kakovostno prisotnost načrtovanja in evidentiranja v podjetju, skrbi za redne primerjave med uresničeni in načrtovanimi procesi ter stanji, pripravlja ukrepe, ki jih sprejmejo



odločitvene ravni za odpravo pomanjkljivosti, ter pripravlja ocene in predloge o pričakovanjih za prihodnost.

Izbrane načrte uvedbe kontrolinga sem predstavila z namenom ponazoritve, da se v novejšem času vse bolj poudarja uvajanje filozofije kontrolinga v podjetje in informacijski sistem, brez katerega si danes sistema kontrolinga najbrž ne gre predstavljati.

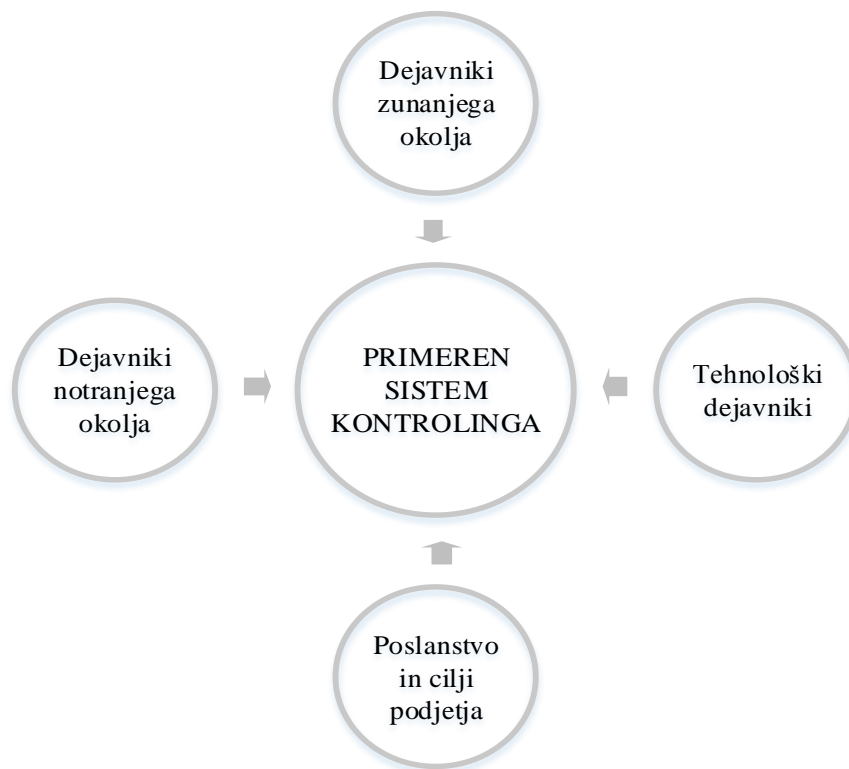
## 2.3 Potek dela pri uvajanju kontrolinga

### 2.3.1 Načrtovanje uvedbe kontrolinga

Univerzalnega sistema kontrolinga, ki bi bil primeren za vsa podjetja, ni. Kot je prikazano na Sliki 5, je odvisen od dejavnikov, kot so:

- tehnološki dejavniki,
- dejavniki zunanjega okolja,
- dejavniki notranjega okolja,
- poslanstvo in cilji podjetja.

Slika 5: Primeren sistem kontrolinga



Vir: J. Kaligaro, *Kontroling v proizvodnih družbah (prosojnice s predavanj)*, 2011.

Vsako podjetje si mora zato oblikovati kontroling samo, prilagojeno vsem dejavnikom, ki nanj vplivajo, hkrati pa upoštevati cilje poslovne politike podjetja in raven razvoja informacijske tehnologije, ki je pri uvedbi kontrolinga izjemnega pomena.

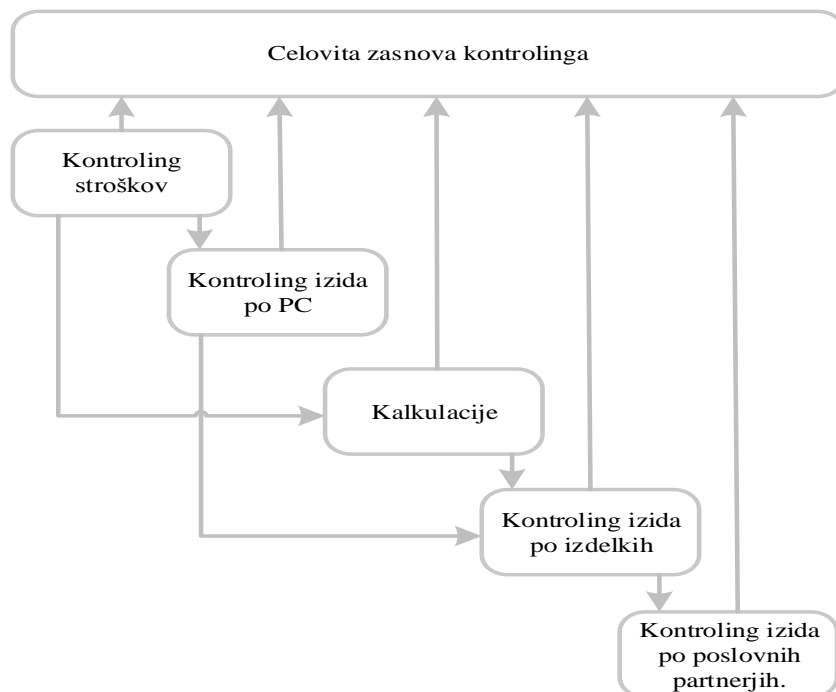
Preden zastavimo načrt vzpostavitve kontrolinga, se je treba zavedati njegovega osnovnega namena. Kontroling je orodje za sprejemanje poslovnih odločitev. Za vzpostavitev sistema kontrolinga pa mora podjetje najprej vedeti, kam želi priti. Zato je načrtovanje in opredelitev ciljev tako na strateški kot na operativni ravni prvi korak. Temu sledi ugotavljanje, ali se ti postavljeni cilji uresničujejo. Naloga kontrolinga je torej, da vodstvu v vsakem trenutku lahko da informacijo, kje se podjetje nahaja oz. ali uresničuje zastavljene cilje. S tem mu pravočasno zagotovi možnost za sprejetje ukrepov za odpravo odmikov, kar je tretji korak in hkrati temeljna funkcija kontrolinga.

Erčulj et al. (2013c, str. 33) zaradi kompleksnosti in zahteve po obvladovanju celotnega poslovanja zagovarjajo fazni pristop k uvajanju kontrolinga na naslednji način:

- **Izdelava idejne zasnove celovitega kontrolinga** po modulih, katere cilj je izdelati celovito zasnovo kontrolinga, to pomeni določiti njegove sestavine, vrstni red njihove uresničitve in okvirno zasnovo vsakega modula. Rezultat dela je dokumentirana idejna zasnova, v kateri so opredeljene okvirne rešitve posameznih projektov, način izvedbe, glavne naloge, izvajalci in roki.
- **Izdelava izvedbenih projektov**, ki vključujejo uvedbo posameznih modulov v prakso:
  - **kontroling stroškov**, katerega cilj je stroškovna preglednost, kar pomeni, da vemo, na katerem stroškovnem mestu stroški nastajajo, katere vrste stroškov nastajajo, v katerem mesecu nastajajo, kdo je zanje odgovoren, kakšen je odmik dejanskih stroškov od načrtovanih, kdo in na kakšen način je možno odmike odpraviti;
  - **kontroling poslovnega izida po profitnih centrih**, katerega cilj je ugotoviti prispevek k poslovnemu izidu podjetja tistih organizacijskih enot, ki so opredeljene kot profitni centri, določiti osebe, odgovorne za prispevek in kriterije, ki jih morajo dosegati; kontroling poslovnega izida temelji na prenosu odgovornosti za poslovni izid na vodje profitnih centrov;
  - **kalkulacije**, katerih cilj je ugotoviti dejansko stroškovno ceno izdelkov, kar je podlaga za sprejem poslovnih odločitev o prodajni ceni, sprejem ukrepov za povečanje njihove ekonomičnosti in racionalizacijo poslovanja;
  - **kontroling poslovnega izida po izdelkih**, katerega cilj je ugotoviti njihovo donosnost, kar je osnova za strateško odločanje o tem, katere izdelke bo podjetje proizvajalo na kratki in dolgi rok;
  - **kontroling poslovnega izida po poslovnih partnerjih**, katerega cilj je ugotoviti, kateri poslovni partnerji največ prispevajo k poslovnemu izidu podjetja.

To pomeni, da je treba najprej izvesti celovito zasnovo, ki je sestavljena iz več vsebinsko povezanih modulov, ki jih postopoma vnesemo v sistem, kot je prikazano na sliki 6.

Slika 6: Celovita zasnova kontrolinga



Vir: D. Erčulj et al., *Projekt uvedbe kontrolinga in njegova nadgradnja (gradivo za seminar)*, 2013c, str. 33.

### 2.3.1 Organiziranost kontrolinga

Kontroling je lahko organiziran kot samostojna služba, kar izhaja iz nemškega pristopa, ali pa naloge kontrolinga opravlja računovodja, kot je to opredeljeno pri angloameriškem pristopu. Vendar pa je organiziranost kontrolinga odvisna predvsem od organizacijske strukture in načina vodenja posameznega podjetja. Na organiziranost kontrolinga imajo namreč velik vpliv tudi okolje, velikost in cilji podjetja, kultura v podjetju, struktura zaposlenih, opredelitev odgovornosti, način vodenja ipd. Prav tako je treba upoštevati, kako utegne podrejenost kontrolerja vplivati na njegovo dostopnost do podatkov in kako bo to vplivalo na njegovo strokovno neodvisnost.

Pri odločitvi, kam umestiti kontroling v podjetju, je treba proučiti več možnih rešitev in med njimi izbrati tisto, ki posameznemu podjetju najbolj ustreza glede na mnoge dejavnike, ki sem jih povzela po različnih avtorjih.

Priporočljivo je, da je kontroler vsaj na začetku za določen čas podrejen neposredno vodstvu podjetja. Izkušnje kažejo, da vsaka drugačna podrejenost kontrolerja pogosto ovira njegovo delo in onemogoča neposreden stik z vodstvom podjetja (Erčulj et al., 2013a, str. 16).

V večjih podjetjih je funkcija kontrolinga specializirana in decentralizirana po poslovnih funkcijah ali lokacijah (npr. kontroler v prodaji, proizvodnji, nabavi). Pri tem je najbolj primerna matrična organizacijska povezava, pri kateri so kontrolerji za strokovne in metodološke zadeve podrejeni vodji kontrolinga v vodstvu podjetja, za vse ostale zadeve pa vodji organizacijske enote, kamor so razporejeni.

Kaligaro (2005, str. 5) priporoča, da se v podjetju vzpostavi povezava med kontrolerji širokega spektra znanj s področja računovodske in finančne stroke, specializiranih za posamezna vsebinska področja, ter strokovnjaki, ki s posameznimi poslovnimi področji neposredno živijo in se z njihovo problematiko vsakodnevno profesionalno ukvarjajo.

Mesto kontrolinga v organizacijski strukturi podjetja je odvisno tudi od razvitosti medosebnih odnosov, sloga vodenja in ravni uveljavljenosti informacijske podpore. Na čim višji ravni so medosebni odnosi in slog vodenja ter čim lažje so dosegljivi viri podatkov, tem manj je organizacijska podrejenost kontrolinga odvisna od prostorske bližine virov podatkov.

### **2.3.2 Opredelitev stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev**

Za ustrezno uvedbo in kakovostno delo kontrolinga morajo biti natančno opredeljeni posamezni oddelki podjetja, predvsem z vidika spremljave stroškov in odgovornosti.

**Stroškovno mesto** je funkcionalno, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih podjetje razporedi na posamezne stroškovne nosilce.

Poznamo več delitev stroškovnih mest. Osnovna delitev je na **proizvajalna stroškovna mesta**, katerih glavna značilnost je proizvodna funkcija, ter na **neproizvajalna stroškovna mesta**, kamor spadajo stroškovna mesta nabavne, prodajne in upravne funkcije.

Druga delitev je na funkcionalni in organizacijski vidik, katerih ključna prednost je v tem, da omogočajo opredelitev odgovornosti. **Funkcionalnost stroškovnih mest** pomeni njihovo izenačitev s procesi, ta vidik je primeren za podjetja z nižjo ravnijo informacijske tehnologije. Podjetja z visoko ravnijo informacijske tehnologije lahko oblikujejo stroškovna mesta po organizacijskih enotah, saj vlogo stroškovnih mest prevzamejo kakovostno oblikovani poslovni procesi.

V organizacijskem in funkcionalnem delovanju podjetja so poleg proizvodnih organizacijskih enot tudi storitvene. Njihov namen je predvsem izvajati storitve za njihove notranje uporabnike, ki se kažejo kot neposredni stroški storitev tako v proizvodnih kot tudi ostalih stroškovnih mestih. Za namene kontrolinga je pomembno, da se ti stroški primarno dodelijo stroškovnim mestom izvajalcev storitev, sekundarno pa stroškovnim mestom

naročnikov teh storitev, s čimer dodelimo odgovornost za nastajanje stroškov. Na ta način so stroški dejansko dodeljeni stroškovnim mestom povzročiteljem.

**Stroškovni nosilec** je proizvod ali storitev, zaradi katerega so nastali stroški. Podjetje se pri načinu zajemanja stroškov lahko odloča med dvema sistemoma stroškov (Tekavčič, 1997, str. 54–57):

- Razporejanje stroškov na podlagi poslovnih nalogov, pri čemer spremljamo stroške po posameznih poslovnih nalogih, ki določajo izvedbo poslovanja v časovnem obdobju.
- Razporejanje stroškov na podlagi poslovnih procesov, pri čemer se stroški razporejajo po posameznih oddelkih, vpletenih v proizvodni proces.

### 2.3.3 Kalkulacije

Kalkulacija je postopek, ki ga lahko uporabljamo za različne namene, kot so ugotavljanje stroškovne cene, določanje prodajne cene in vrednotenje zalog. Kalkulacije so osnova za poslovno ukrepanje v podjetju, saj na njihovi osnovi podjetje postavlja prodajne cene in izvaja analize stroškov ter s tem skrbi za poslovno uspešnost. Poznamo nekaj osnovnih načel, ki jih je pri kalkulacijah treba upoštevati (Pučko & Rozman, 1998, str. 179):

- načelo natančnosti – zahteva zajemanje vseh stroškov, ki jih povzroči proizvodnja določenega proizvoda;
- načelo dokumentiranosti – zahteva, da so vsi zneski, upoštevani v kalkulaciji, dokumentirani;
- načelo preglednosti in jasnosti – zahteva, da je kalkulacija pregledna vsem, ki jo uporabljajo;
- načelo ažurnosti – zahteva pravočasno izdelavo kalkulacij;
- načelo časovne razmejitev – zahteva razmejevanje stroškov, ki enkratno nastajajo v veliki višini, v več zneskih, ki se potem vračunavajo med stroške v naslednjih obdobjih.

Kalkulacije so razdeljene na **delitvene kalkulacije**, pri katerih se predpostavlja, da so vsi nastali stroški neposredni, zaradi česar se v praksi le redko samostojno uporablja, in **kalkulacije stroškov z dodatki posrednih stroškov**, pri katerih moramo najprej celotne stroške razdeliti na neposredne in posredne, ter posredne še na stalne in spremenljive. Tudi pri teh kalkulacijah se v praksi pojavlja nekaj težav, saj mnoga podjetja ne znajo natančno opredeliti, kateri so stalni in kateri spremenljivi stroški (Turk et al., 2003, str. 273).

Z vidika obsega poznamo **posamične ali individualne kalkulacije**, s katerimi ugotavljamo višino stroškov, ki jih povzroči posamezen stroškovni nosilec, in **skupinske ali zbirne kalkulacije**, s katerimi ugotavljamo stroške skupine stroškovnih nosilcev.

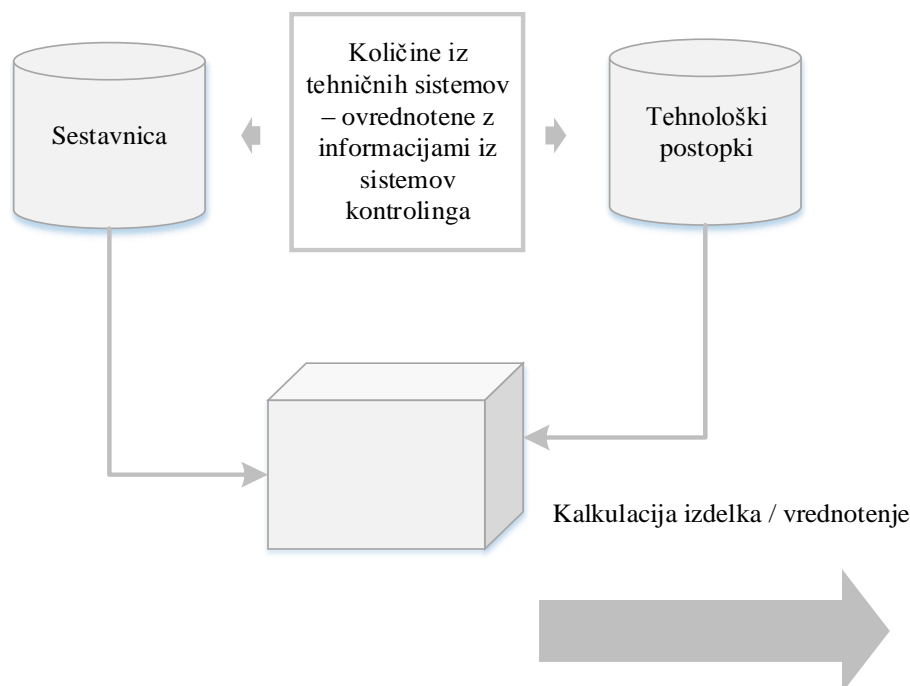
Stroškovni nosilec je lahko posamezen izdelek, storitev ali projekt. Bistvo vrednotenja poslovnih učinkov je v tem, da dobimo podatke o vseh stroških, ki nastajajo in bremenijo posamezne stroškovne nosilce. Izbrana metoda vrednotenja poslovnih učinkov nam omogoča vpogled v obseg stroškov, ki ta izdelek bremenijo.

Eden izmed pomembnejših dejavnikov za pravilen izračun kalkulacije je pravilnost vhodnih kvantitativnih podatkov, ki jih členimo na (Kaligaro, 2005, str. 12):

- tehnične podatke, ki oblikujejo naturalno porabo prvin poslovnih procesov;
- podatke o predvidenem obsegu porabe delovnega časa za posamezne delovne operacije.

Na osnovi količinskih podatkov, ki jih dobimo iz obeh virov informacij, je mogoče izračunati stroške poslovnega učinka. Vrednotenje teh količin izvedemo s podatki, ki jih na osnovi parametrov proizvodnje pripravi kontroling. S tehnološkimi postopki opredelimo proizvodni proces za vsak končni izdelek. Opredelimo tudi porabo delovnega časa za vsako operacijo in njihovo zaporedje, potrebno za proizvodnjo izdelka. Iz njih je mogoče razbrati količinske podatke, ki so potrebni za obračun stroškov dela, vezanih na izdelavo končnih izdelkov, kot je prikazano na sliki 7 (Kaligaro, 2005, str. 14).

*Slika 7: Viri podatkov za kalkulacije izdelkov*



*Vir: J. Kaligaro, Kontroling v proizvodni dejavnosti, 2005, str. 12.*

Za vzpostavitev kontrolinga v podjetju je pomembno, da podjetje izhaja iz kalkulacijske sheme, ki jo dobi neposredno iz strukture stroškovnih mest oziroma same logike poteka

procesov. Pri tem je pomembno tudi, da so vse kalkulacije pripravljene po isti kalkulacijski metodi, saj le na ta način lahko analizira in primerja podatke med sabo.

### 2.3.4 Odmiki

Odmik je razlika med načrtovanim in uresničenim, hkrati pa je podlaga za določanje odgovornosti v podjetju. Vzroki za odmike so različni. Med najpomembnejše sodijo (Turk et al., 2003, str. 273):

- neuspešno izvajanje načrta,
- napačen ali neustrezen načrt,
- nepoznavanje prihodnjih dogodkov oz. nepravilno predvidevanje dogodkov,

Neuspešno izvajanje načrta zahteva ukrepe v smeri sprememb odgovornih v načinu in delovanju, da bo načrt dejansko tudi realiziran. Napačen ali neustrezen načrt zahteva spremembe pri načrtovanju. Pri obeh primerih gre za napačno načrtovanje in vodstvu ne more dati pravih informacij za odločanje. Pri nepoznavanju prihodnjih dogodkov pa se podjetje težko prilagodi, saj se nekaterih dogodkov ne da predvideti. Če bi ti nepredvideni dogodki bistveno vplivali na prihodnje poslovanje podjetja, je smiselno načrt prilagoditi novim razmeram.

Ugotavljanje odmikov je proces primerjave zastavljenih vrednosti prihodkov in stroškov z dejanskimi vrednostmi. Njen namen je opredelitev tako kvantitativnih kot kvalitativnih odstopanj, opozarjajo pa na razlike med načrtovanimi predpostavkami in dejansko realiziranimi postavkami.

Zaradi nepredvidljivih dejavnikov v poslovnem svetu so odmiki v praksi zelo pogost pojav. Z analizo odmikov lahko segmentno določimo odstopanja tako z vidika fizičnega kot z vidika vrednostnega obsega odmikov. Namen kontrolinga je, da se z odmiki sprožijo tudi postopki za ugotavljanje razlogov za odstopanja in ocenjevanje njihovih posledic. Vendar pa je ravno zaradi številnosti odmikov smiselno določiti tudi kriterije, kdaj oziroma pri kakšnih odstopanjih se odmiki analizirajo.

### 2.3.5 Poročanje

Vsako podjetje si samo oblikuje sistem poročanja, ki mu najbolj ustreza. V literaturi je omenjenih več vrst delitev poročil, zato se osredotočam le na tiste, ki so po moji oceni pomembne z vidika poročanja za namene kontrolinga.

Prva smiselna delitev je na **redna poročila**, katerih značilnost je, da so vnaprej opredeljena po obliki, vsebini in obdobjih in pripravljena po enaki metodi, ter **posebna poročila**, ki niso

vnaprej določena, so pripravljena zaradi različnih potreb po informacijah in za njihovo oblikovanje je potrebno več časa.

Poročila lahko razdelimo tudi na **predračunska**, ki so namenjena tistim, ki sprejemajo poslovne odločitve, in **obračunska**, to so tista, ki nam kažejo, ali se cilji podjetja uresničujejo. Če jih povežem z delitvijo na redna in posebna poročila, lahko rečem, da vsebujejo predračunska poročila lastnosti posebnih poročil, obračunska pa lastnosti rednih poročil.

Tretja relevantna delitev za namen kontrolinga pa je na poročila za **ukrepanje in nadziranje**, ki so neposredno namenjena spodbudi za ukrepanje, ter **poročila za informiranje**, ki so namenjena le seznanjanju z razmerami (Turk et al., 2003, str. 79).

Vsebinsko poročila lahko razdelimo na (Kavčič, 2001, str. 3–18):

- **Poročila v povezavi z osnovnimi sredstvi**, sem spadajo poročila po vrstah sredstev, poročila o drobnem inventarju, poročila o sredstvih v pridobivanju in poročila o stroških osnovnih sredstev. Osnovna sredstva spadajo med dolgoročna sredstva, zato je smiselno, da se poročila pripravljajo enkrat ali dvakrat letno.
- **Poročila v zvezi s plačami in stroški dela**, sem spadajo poročila o stroških dela in izplačanih plačah, poročilo o povprečnih plačah, poročilo o obračunanih plačah po posameznih kategorijah zaposlenih. Plače spadajo pod bolj zapleteno kategorijo, saj so na eni strani strošek za delodajalca, hkrati pa motivacijski in socialni dejavnik, ki prispeva k uresničitvi zastavljenih ciljev, zato je smiselno večino poročil v zvezi s plačami pripravljati mesečno.
- **Poročila v zvezi z materialom**, sem spadata poročilo o gibanju materiala in njegovih cenah, za katerega je priporočeno, da se pripravlja mesečno, ter poročilo o popravkih zalog materiala, ki naj se pripravlja letno ali polletno.
- **Poročila v zvezi s storitvami kot prvinami poslovnega procesa**, sem spada poročilo o stroških storitev, ki naj se pripravlja mesečno.
- **Poročila v zvezi s stroški po stroškovnih mestih**, sem spadajo poročila o stroških na neposrednih stroškovnih mestih in poročila o stroških na splošnih stroškovnih mestih, pripravljena naj bodo mesečno.
- **Poročila v zvezi z nedokončano proizvodnjo**, sem spadata poročilo o stanju in gibanju nedokončane proizvodnje ter poročilo o vrstah stroškov, ki se zadržujejo v nedokončani proizvodnji.
- **Poročila v zvezi z dokončanimi proizvodi**, sem spadajo poročilo o gibanju zalog dokončanih proizvodov, poročilo o ugotavljanju vrednosti zalog dokončanih proizvodov in poročila o odpisu zalog dokončanih proizvodov.
- **Poročila v zvezi s prodajo**, sem spadajo poročila o vrstah prihodkov, poročila o prihodkih od poslovanja po območjih prodaje, poročila o prihodkih od poslovanja po



vrstah proizvodov in storitev, poročila o vrstah prihodkov od financiranja ter poročilo o izrednih prihodkih. Za vsa poročila v zvezi s prodajo je priporočeno mesečno poročanje.

Za vzpostavitev učinkovitega sistema kontrolinga je treba čim več poročil oblikovati in pripravljati rutinsko, saj je glavna naloga kontrolinga oskrbovanje vodstva z informacijami za odločanje. Bistveno pri tem je, da se v vsakem podjetju vzpostavi poročilni sistem, ki naj čim bolj natančno opredeljuje informacije, potrebne za odločanje, hkrati pa prilagodi informacijski sistem v podjetju tako, da bodo te informacije oblikovane pravočasno.

### **3 KONTROLING V PODJETJU MARMOR HOTAVLJE, D. O. O.**

#### **3.1 Podjetje Marmor Hotavlje, d. o. o.**

Marmor Hotavlje, d. o. o., je mednarodno prepoznavno podjetje z več kot šestdesetletno tradicijo izdelovanja izdelkov iz naravnega in umetnega kamna. Ponuja celostne rešitve, od svetovanja pri izbiri kamna, izdelave in vgradnje najzahtevnejših kamnitih izdelkov pa do vzdrževanja kamna.

Pri izdelavi uporabljajo različne vrste kamna, kot so marmor, kvarcit, granit, peščenjak, apnenec, porfir in skril, hkrati pa kupcem ponujajo možnost dobave tudi katerega drugega kamna z različnih koncev sveta.

Podjetje Marmor Hotavlje, d. o. o., je v lasti družine Franca (Branka) Selaka, ki skupaj s sinovoma podjetje tudi vodi. Pod njihovim vodstvom je podjetju uspelo prestrukturiranje na tuje trge in se s tem rešilo grožnje pred stečajem. V velikih finančnih težavah so se znašli zaradi neplačil na slovenskih projektih, kjer so sodelovali kot podizvajalci tedaj vodilnim slovenskim gradbenim podjetjem.

Danes podjetje stabilno stoji na svojih nogah. Z velikimi pričakovanji in optimizmom gledajo v prihodnost, kjer se jim odpira veliko vrat, predvsem v tujini. Na sliki 8 je prikazan sedež podjetja, na Hotavljah. Poleg upravne stavbe in proizvodne hale na desni strani sta tam tudi njihov kamnolom, ki ga za lažjo predstavo bralcem prikazujem na sliki 9, in pa trgovina za maloprodajo.

*Slika 8: Sedež podjetja v Hotavljah*



*Vir: Marmor Hotavlje, Predstavitev podjetja, 2016a.*

*Slika 9: Desna stran hotaveljskega kamnoloma*



*Vir: A. Ramovš, Hotaveljčan skozi čas, 1995.*

### 3.1.1 Ustanovitev in zgodovina podjetja

Zgodovina podjetja, ki je sprva poslovalo kot delovna enota ljubljanskega podjetja Mineral, sega v leto 1948, ko so na delo prišli prvi delavci. Pod imenom Marmor Hotavlje posluje od leta 1953.

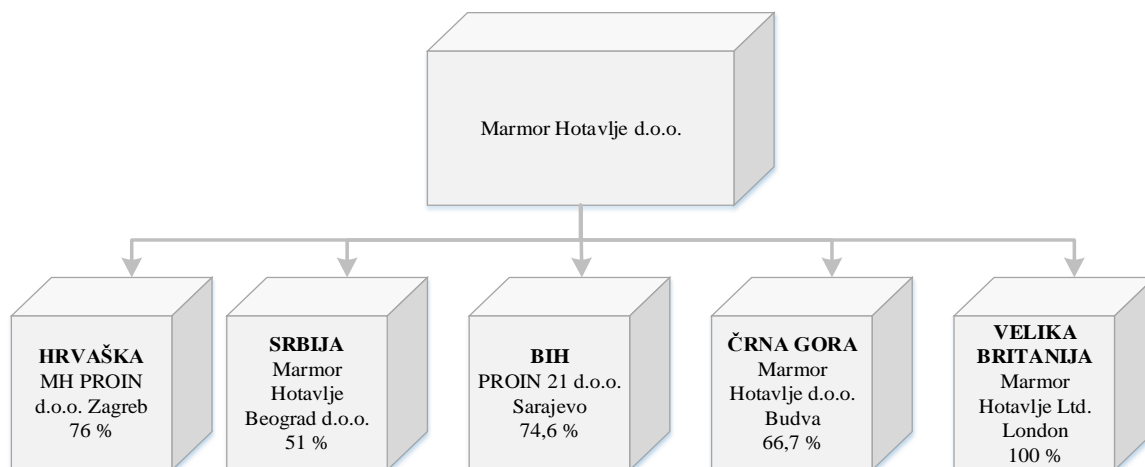
Glavna dejavnost podjetja je bilo takrat lomljenje, nekoliko kasneje, ob postavitvi elikoidalne žične žage, pa žaganje kamna. Prvo večje naročilo je podjetje Marmor Hotavlje dobilo leta 1956, in sicer za izdelavo portalov za notranja vrata v stavbi takratne Skupščine Socialistične republike Slovenije.

Glavna tehnološka mejnika v razvoju sta se zgodila s pridobitvijo prvega polnojarmenika t. i. »gater« leta 1963, s katerim so lahko iz blokov sami žagali plošče, in leta 1969, ko so iz ostankov kakovostnega odpadnega apnenca vseh barv, ki je ostal v kamnolomu po lomljenju kamnov, začeli izdelovati bretonske plošče (Mrak, 2015, str. 41). S tem je podjetje prešlo od obrtniškega na industrijski način proizvodnje.

Leta 1980 je podjetje zgradilo novo proizvodno halo in jo opremilo s sodobnimi stroji, med katerimi je bil tudi računalniško krmiljen CNC-stroj za obdelavo kamna. Desetletje kasneje je z nakupom kamnoloma na Jezerskem pridobilo lastno surovino lehnjak in odprlo podzemni kamnolom za pridobivanje kamna.

S tehnološkim razvojem se je pokazala tudi priložnost za širitev na tuje trge. Zato so po letu 2002 začeli najprej s širitvijo na države jugovzhodne Evrope in ustanovili podjetja v Beogradu, Zagrebu, Črni gori ter Bosni in Hercegovini. Kasneje so se preusmerili na trg EU in ustanovili še podjetje v Londonu. Na sliki 10 so prikazana ustanovljena podjetja v tujini, ki so v večinski lasti podjetja Marmor Hotavlje, d. o. o.

Slika 10: Skupina Marmor Hotavlje, d. o. o.



Vir: Marmor Hotavlje, Letno poročilo, 2015b, str. 4.

Tehnološki razvoj v obdobju 2000–2010 se je nadaljeval, in sicer z razvojem tehnologije za izdelavo lahkih panelnih plošč in hladnega lepljenja poldragih kamnov na steklo.

Kljub tehnološkemu razvoju se v podjetju ohranja tudi tradicionalno kamnoseško znanje z načini ročne obdelave. Poznavanje starih postopkov je nepogrešljivo pri obnavljanju kamnitega bogastva zgodovinskih stavb, npr. cerkva, trgov in vodnjakov. Z raziskovanjem in nadgrajevanjem teh postopkov se iščejo nove možnosti uporabe kamna v sodobni arhitekturi in oblikovanju.

Med pomembnimi dejavniki podjetja so ne nazadnje tudi zaposleni s celotnim spektrom znanj, tehnologij in izkušenj, ki izvajajo kakovostne izdelke in storitve za kupce. Velika dodana vrednost podjetja so danes specialno usposobljeni kadri za obdelavo kamna, lastni surovinski viri in oligopolni položaj na področju obvladovanja posebnih tehnologij obdelave kamna.

Ena izmed največjih preizkušenj za podjetje je bila zagotovo pojav gospodarske krize in kolaps gradbenega sektorja v Sloveniji leta 2008. Takrat so v podjetju sprejeli vrsto ukrepov in jih implementirali na vseh organizacijskih ravneh. Poslovanje so prestrukturirali na tuje trge, predvsem EU, Rusijo in ZDA, ki predstavljajo več kot 80 % celotnih prihodkov podjetja.

Danes so vidni rezultati uspešnega prestrukturiranja na tuje trge, kjer ponujajo storitve nadstandardnih izdelkov z visoko dodano vrednostjo, predvsem na ladijskem in hotelskem programu. Tudi načrti za prihodnost gredo v smer ustvarjanja visoke dodane vrednosti s krepitvijo strateških trgov in razvijanja lastnega tehnološkega znanja.

Uspešno prestrukturiranje je podjetju prineslo nove priložnosti in izzive. Hkrati pa se je v podjetju bolj kot kdajkoli pojavila tudi potreba po učinkovitem vodenju in optimizaciji procesov. Ena izmed ključnih aktivnosti, s katero bi ta cilj lahko dosegli, je izgradnja učinkovitega sistema kontrolinga.

V nadaljevanju predstavljam vizijo in poslanstvo podjetja, organizacijsko strukturo ter potek procesov v glavnih oddelkih, ki so osnova za analizo trenutnega stanja in omogočajo oblikovanje zasnove za uvedbo ustreznega sistema kontrolinga, kar je tudi glavni namen magistrskega dela.

Zaradi specifičnosti dejavnosti podjetja Marmor Hotavlje, d. o. o., in zaradi visoke rasti na segmentu luksuznih jaht v podjetju posebno mesto namenjajo tudi projektnemu vodenju, ki bo v nadaljevanju podrobneje prikazano.

### **3.1.2 Vizija in poslanstvo podjetja**

Vizija podjetja je usposobiti in organizirati podjetje v sistem, ki bo dolgoročno v polni meri kos izzivom, ki jih prinašata trg in konkurenca, s ciljem postati vodilno podjetje v segmentu najzahtevnejših kamnoseških projektov v svetovnem merilu.

Temeljno poslanstvo podjetja je celostna izvedba kamnoseških projektov v zadovoljstvo kupcev, zaposlenih, lastnikov, poslovnih partnerjev ter širšega (uporaba okolju prijaznih materialov in postopkov obdelave) in ožjega družbenega okolja (donacije in sponzorstva dogodkov in društev, ekologija, zaposlovanje lokalnega kadra itd.).

Strategija podjetja je rast prodaje v segmentih z najvišjo dodano vrednostjo, kakovostne rasti izdelkov in storitev, tehnološkega razvoja in znanja za zagotavljanje dolgoročne uspešnosti podjetja.

Podjetje zasleduje tudi politiko in cilje kakovosti, za katero so odgovorni vsi zaposleni in ki izraža odnos podjetja do partnerjev ter vključuje metode, s katerimi podjetje zagotavlja doseganje zastavljenih ciljev. Vodstvo podjetja je odgovorno za uresničevanje politike kakovosti, vodje posameznih organizacijskih enot za doseganje ciljev kakovosti na svojih področjih, vsak zaposleni pa za kakovost svojega dela.

Pri delu v podjetju spoštujejo in delujejo skladno z naslednjimi vrednotami:

- ljubezen do kamna,
- visoka kakovost,
- dolgoročni partnerski odnos, ki temelji na medsebojnem zaupanju,
- znanje, marljivost in pripadnost zaposlenih,
- zavezanost k čistemu okolju.

### **3.1.3 Organizacijska struktura podjetja**

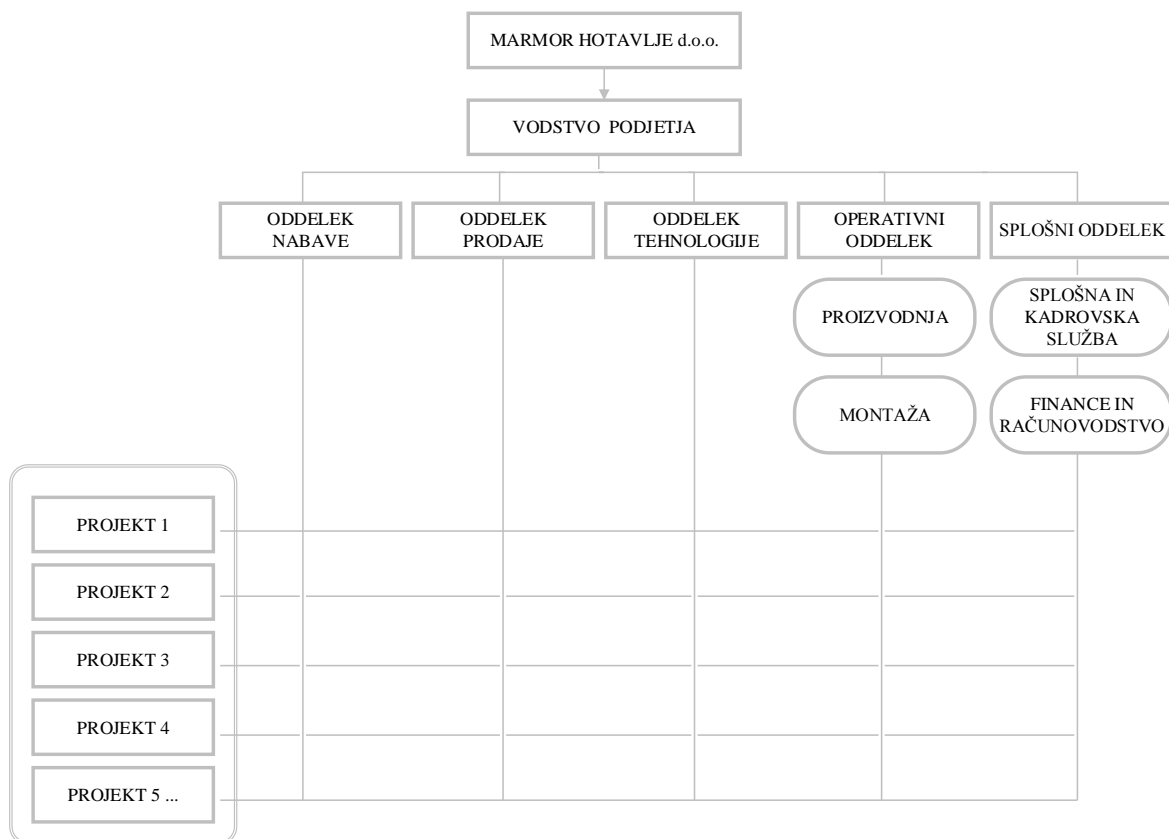
Matrična projektna organiziranost podjetja glede na strukturo posla, naravo delovnega procesa, okoliščine poslovanja in podjetniško strategijo zagotavlja najprimernejšo dolgoročno podporo temeljnim poslovnim procesom, obvladovanju posameznih projektov in vseh skupaj ter dinamično prilagajanje tržnim razmeram, tehniki, tehnologiji, programskim ciljem, zakonskim in drugim posegom države v splošne pogoje gospodarjenja.

V podjetju je bilo 30. 4. 2016 zaposlenih 110 ljudi. Organizacijska oblika, ki jo uporablja podjetje, je projektno-matrična, kot je prikazano na sliki 9.

Glavne službe so razdeljene na naslednje oddelke:

- oddelek prodaje, kjer je 7 zaposlenih oziroma 6,36 % vseh zaposlenih;
- oddelek nabave, kjer je 6 zaposlenih oziroma 5,45 % vseh zaposlenih;
- oddelek tehnologije, kjer je 15 zaposlenih oziroma 13,64 % vseh zaposlenih;
- operativni oddelek, kjer je 70 zaposlenih oziroma 63,64 % vseh zaposlenih;
- splošni oddelek, kjer je 12 zaposlenih oziroma 10,91 % vseh zaposlenih.

Slika 11: Organizacijska struktura podjetja Marmor Hotavlje, d. o. o.

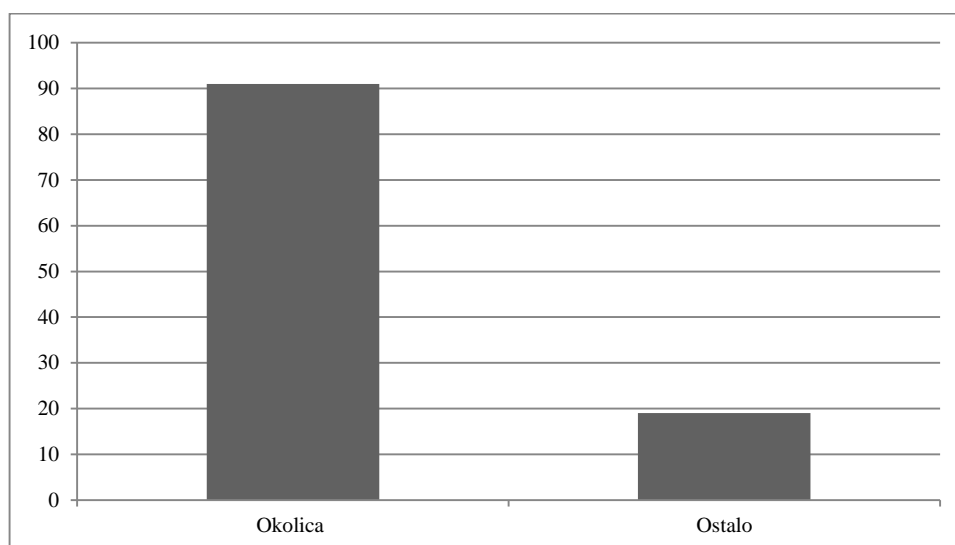


Vir: Marmor Hotavlje, Organizacijska struktura Marmor Hotavlje, 2015c.

Vsak izmed zaposlenih je pomemben člen pri doseganju ciljev v podjetju, zato ima zasluge za dolgoročen uspeh podjetja. Tega se v podjetju dobro zavedajo, zato temu posvečajo tudi veliko pozornosti.

Vendar za razumevanje razvoja in kulture podjetja potrebujemo še nekaj informacij o sami zgodovini podjetja in kadrovske strukturi. Do nedavnega je podjetje sledilo politiki zaposlovanja ljudi iz svoje okolice. 30. 4. 2016 je bilo v njem 82,73 % zaposlenih s Hotavelj in njegove neposredne bližine, kot je prikazano na sliki 12.

Slika 12: Prikaz zaposlenih glede na bivališče



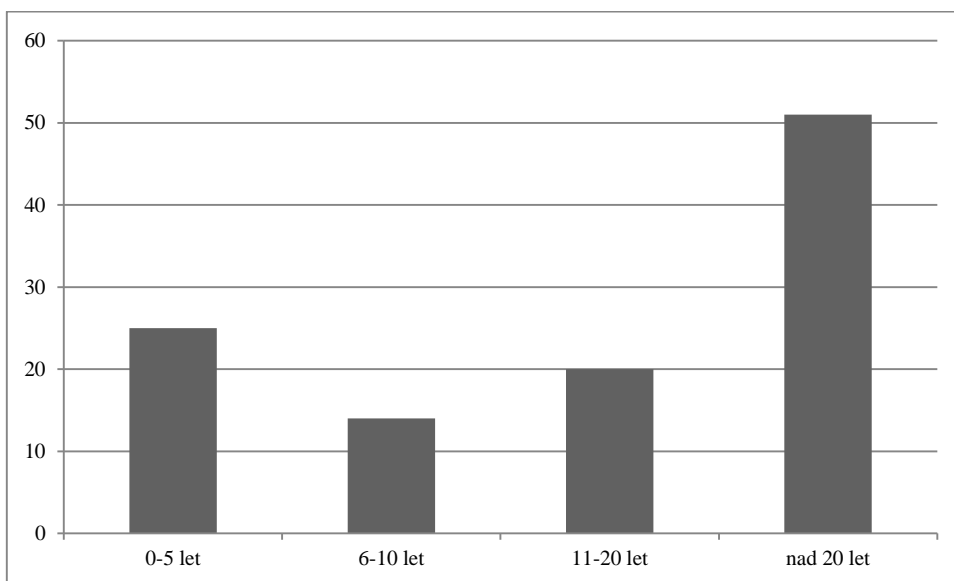
Vir: Marmor Hotavlje, Interni akti, 2016b.

Vsako podjetje za poslovanje potrebuje zaposlene, saj so le-ti vir znanja, sposobnosti in izkušenj. Za podjetje Marmor Hotavlje je poleg eksplicitnega znanja pomembno tudi tiho znanje.

To je znanje, ki si ga zaposleni pridobijo z izkušnjami na določenem področju ter se odraža na vrednotah, postopkih in navadah zaposlenih. S stiki z drugimi zaposlenimi to znanje lahko postane vir strukturnega kapitala podjetja in je vir konkurenčne prednosti za podjetje (povzeto po Zagorc, 2010, str. 3).

Največ zaposlenih je v podjetju zaposlenih 20 let in več, kot je prikazano na sliki 13.

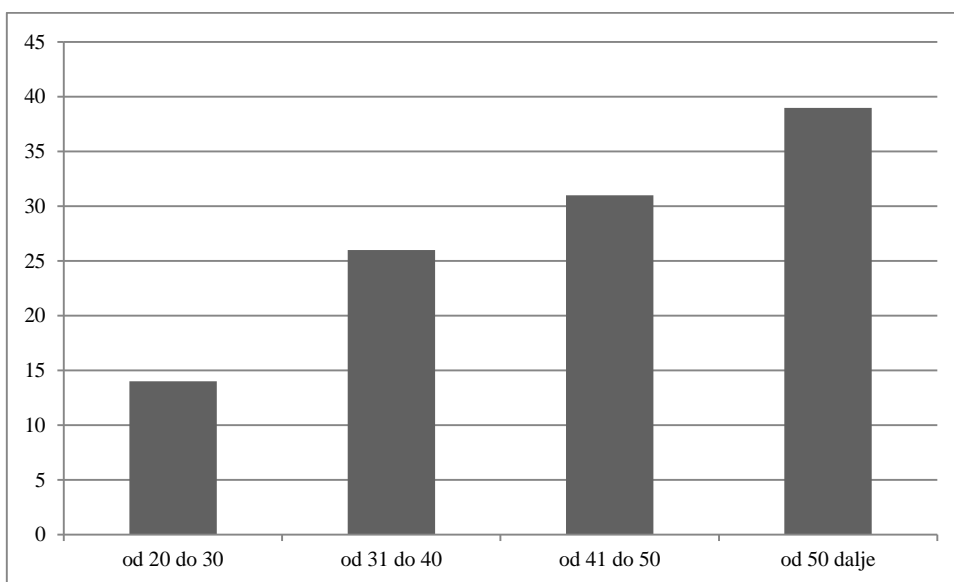
Slika 13: Število zaposlenih glede na delovno dobo v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o.



Vir: Marmor Hotavlje, Interni akti, 2016b.

Posledično je tudi starostna struktura zaposlenih 30. 4. 2016 dokaj visoka. Prikazana je na sliki 14.

Slika 14: Starostna struktura zaposlenih 30. 4. 2016



Vir: Marmor Hotavlje, Interni akti, 2016b.

V podjetju dajejo velik pomen tudi pripadnosti podjetju in svoje zaposlene spremljajo glede na znanje, sposobnosti, karijerne izzive in ne nazadnje potrebe, ki se pojavljajo v različnih življenjskih okoliščinah. Pri zaposlovanju jih zanima dolgoročno sodelovanje, kar



dokazujejo tudi z visokim odstotkom pogodb za nedoločen čas, ki je 31. 12. 2015 znašal 89,62 % (Marmor Hotavlje, 2015, str. 13).

### **3.1.4 Analiza procesov v podjetju**

Vseh pet oddelkov v podjetju s svojimi aktivnostmi predstavlja skupno dejavnost in ustvarja določeno vrednost za podjetje. Procesov v podjetju je veliko in vsak proces zase je za delovanje podjetja kot celote pomemben. Zaradi poenostavitve prikaza in lažjega razumevanja poteka dela v podjetju sem se osredotočila na tistih pet procesov, ki so najbolj povezani s temeljno dejavnostjo podjetja.

#### **Proces prodaje**

Proces prodaje poteka od identifikacije potencialnega projekta do izdelave ponudbe. Začne se s sprejemom povpraševanja potencialne stranke. Sledi priprava ponudbe, v katero poleg ogleda objekta in prevzema izmer za pripravo popisa vključijo še oddelek tehnologije, ki pripravi predkalkulacijo, ki je podlaga za pripravo ponudbe.

Po kupčevi potrditvi ponudbe vstopita v proces oddelek tehnologije, ki pripravi projekt, in oddelek nabave, ki poskrbi za pridobitev potrebnih surovin za začetek proizvodnje. V proizvodnji naročilo izdelajo, odpeljejo na objekt in montirajo ter s tem predajo blago kupcu. Prodajni oddelek pripravi in izda račun ter spremlja plačilo kupca. Natančnejši proces, ki vključuje tudi možne zaplete pri procesu prodaje, je prikazan na sliki 15, na strani 48.

#### **Proces nabave**

Po pridobljenem poslu in podpisu pogodbe nabavni oddelek pristopi k naročilu ustreznih materialov, ki so potrebni za pravočasno dobavo v proizvodne prostore podjetja. V nabavnem procesu je ključno, da nabavljeni material ustreza projektnim zahtevam in željam naročnika.

Proces nabave poteka na dveh različnih področjih: nabava surovin za proizvodnjo in nabava repromateriala. Za namen magistrskega dela se osredotočam zgolj na nabavo surovin za proizvodnjo.

Naloga nabavnega oddelka v tem segmentu je izdelovanje povpraševanj dobaviteljem, sprejemanje ponudb in vzorčenje. Vzorčenje pomeni, da oddelek nabave sodeluje pri izbiri kamna, ki ga ponudi dobavitelj. V praksi to pomeni, da gre nabavnik fizično k dobavitelju, da ugotovi, ali vzorci ustrezajo potrebam naročnika.

Po uspešnem vzorčenju in sprejetju ponudbene cene je naloga nabavnika tudi, da se dogovori za pregled in prevzem naročenega materiala pri dobavitelju. Treba je organizirati prevoz do proizvodnega objekta. Sledita prevzem blaga v proizvodnih prostorih in skladiščenje

materiala do začetka proizvodnje. Hkrati potekajo tudi prejem in podpis ali zavrnitev računa dobavitelja ter spremljanje plačil dobaviteljem. Natančnejši prikaz procesa je predstavljen na sliki 16, na strani 49.

### **Proces tehnologije**

Oddelek tehnologije je vključen že v fazi prodajnega procesa, kot podporni člen pri pripravi predkalkulacij in ponudbe. Na podlagi kosovnice in delavnega postopka nato kreirajo delovni nalog za izdelavo testnih vzorcev. Če je ponudba potrjena in posel pridobljen, oddelek tehnologije na osnovi prejetih izvedbenih načrtov z uporabo sodobnih inženirskih programskih orodij izdelava delavniško dokumentacijo za potrebe proizvodnje in terminski plan.

Oddelek tehnologije skrbi tudi za nenehen razvoj na področju izbora materialov ter tehnoloških rešitev proizvodnega in montažnega procesa. Natančnejši prikaz procesa je predstavljen na sliki 17, na strani 50.

### **Operativni oddelek**

V proizvodnem oddelku na osnovi dokumentacije iz oddelka tehnologije in dobavljenega materiala iz oddelka nabave začnejo proizvodnjo kamnitih izdelkov.

Proizvodni oddelek je sodobno opremljen z avtomatskimi rezalniki in stroji, ki omogočajo tridimenzionalno obdelavo kamnitih elementov. Poleg omenjenih je v proizvodnih prostorih na voljo tudi velik rezalnik plošč, ki omogoča rezanje velikih kamnitih blokov. Podjetje ima v lasti tudi kamnolom in vso potrebno strojno opremo za pridobivanje kamna neposredno iz kamnoloma.

Za finalno obdelavo kamnitih elementov so nujno potrebne pridne in kvalificirane roke izkušenih kamnoseških mojstrov, ki kamnitim izdelkom z uporabo drobnega orodja pustijo neizbrisen pečat.

Proizvodni proces, ki je odvisen od tipa projekta, se začne s prevzemom in pregledom delovnega naloga. Delo v proizvodnji se lahko začne z rezanjem (gateriranjem) velikih kamnitih blokov v manjše plošče ali pa manjše plošče že obdelane pripelje v proizvodnjo dobavitelj. Proizvodni proces je razdeljen na podproces izdelave enostavnih izdelkov, podproces izdelave zahtevnih izdelkov in podproces površinske obdelave plošč.

Pri proizvodnem procesu je pomembno tudi, da se vsi odpadni kosi skrbno beležijo, in če je to mogoče, uporabijo v prihodnje. Natančnejši prikaz procesa je predstavljen na sliki 17, na strani 51.

Po končanem proizvodnem procesu oddelek montaže prevzame proizvedene izdelke in izvede montažo na objektu.

Oddelek montaže sodeluje z ostalimi oddelki že pred začetkom montaže na objektu. Zadolžen je za pridobitev dimenzij iz objekta, ki jih sporoči oddelku tehnologije, da ustrezno pripravi delavniško dokumentacijo za proizvodnjo. Prav tako sodeluje pri pripravi terminskega plana in same tehnološke izvedbe del. Če je projekt večji, so v oddelku odgovorni za vodenje in koordinacijo kooperantov, ki izvajajo dela za podjetje.

Oddelek je zadolžen za večino projektnega vodenja, predvsem pa za aktivnosti, kot so sestanki in koordinacija na objektu, nadzor kakovosti del, spremljava terminskega plana, komunikacija z naročnikom in ostalimi deležniki gradnje, predaja in obračun del ter reševanje morebitnih reklamacij. Natančnejši prikaz procesa je predstavljen na sliki 19, na strani 52.

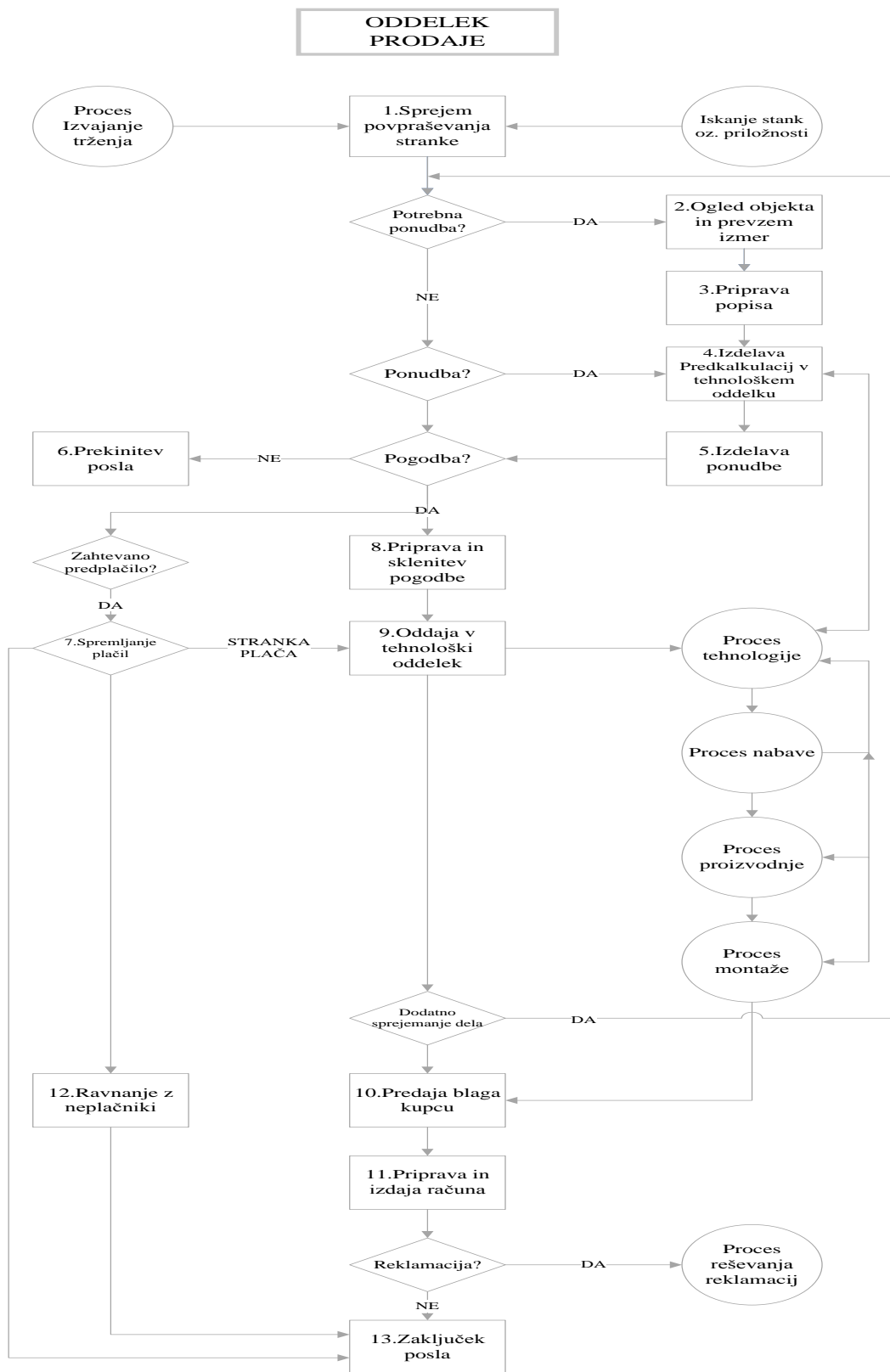
### **Splošni oddelek**

Splošni oddelek je zadolžen za podporo ostalim oddelkom. Znotraj sicer združenega oddelka pa se prepletajo različne funkcije: od izvajalnih, med katere spadajo finančna, kadrovska in pravna služba, do informacijske, v katero sodi oddelek računovodstva.

Finančni del oddelka skrbi za pridobivanje finančnih sredstev in naložb, vračanje sredstev, preoblikovanje obveznosti do virov sredstev, poročanje o rezultatih vodstvu in druge naloge. Računovodstvo pa je odgovorno za pravilno in pravočasno knjiženje vseh poslovnih dogodkov, vodenje poslovanja na davčnem področju, pripravo vseh potrebnih poročil na področju računovodstva za zunanje in notranje uporabnike ter druge naloge.

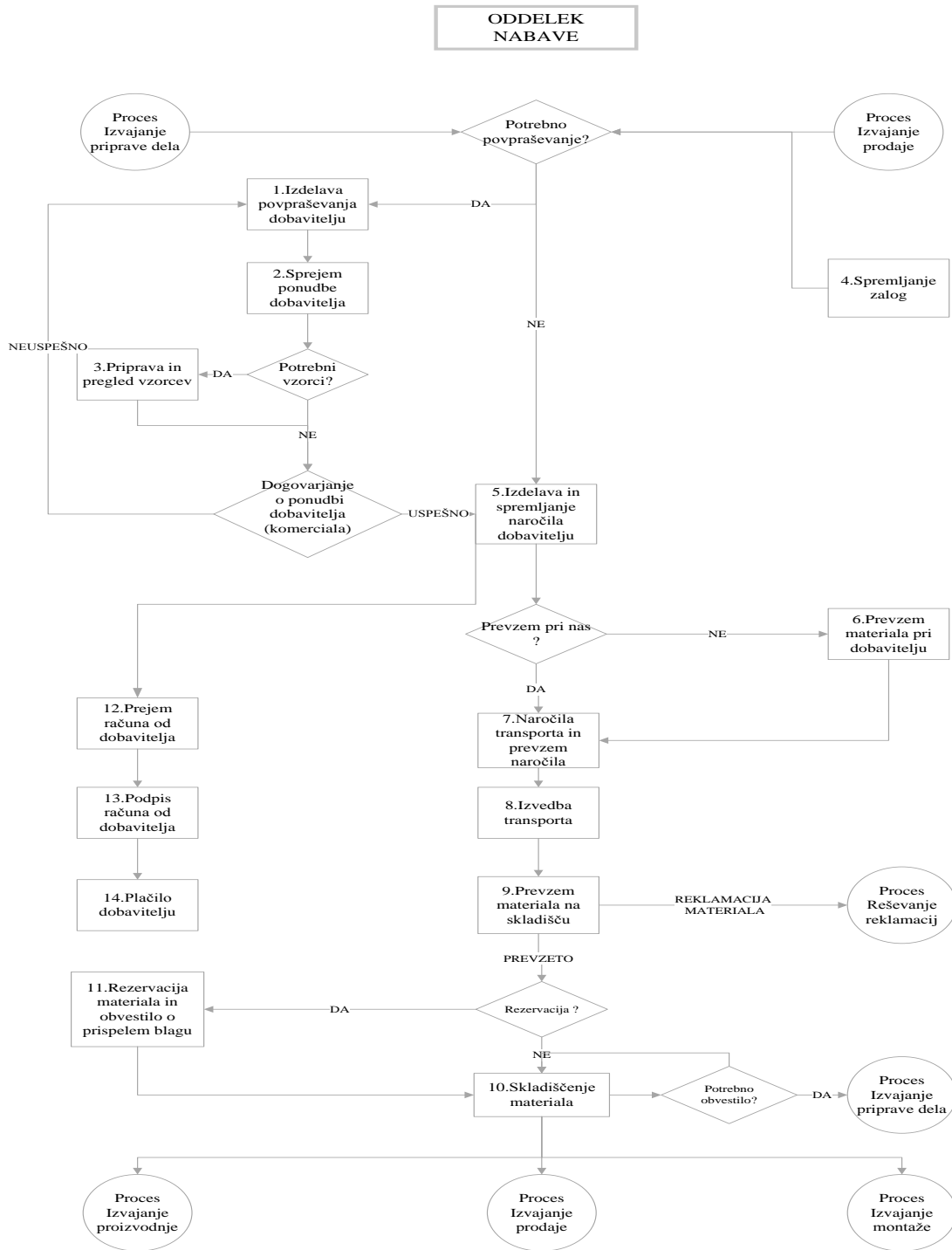
Kadrovska služba zagotavlja pridobivanje in usposabljanje potrebnih kadrov, varovanje zaposlenih, urejanje in pridobivanje dovoljenj za napotene delavce v tujino ter druge naloge. Pravna služba pregleduje pogodbe, sodeluje pri reklamacijah in zavarovanjih ter daje podporo pri različnih vprašanjih na področju zakonodaje.

Slika 15: Diagram procesa prodaje



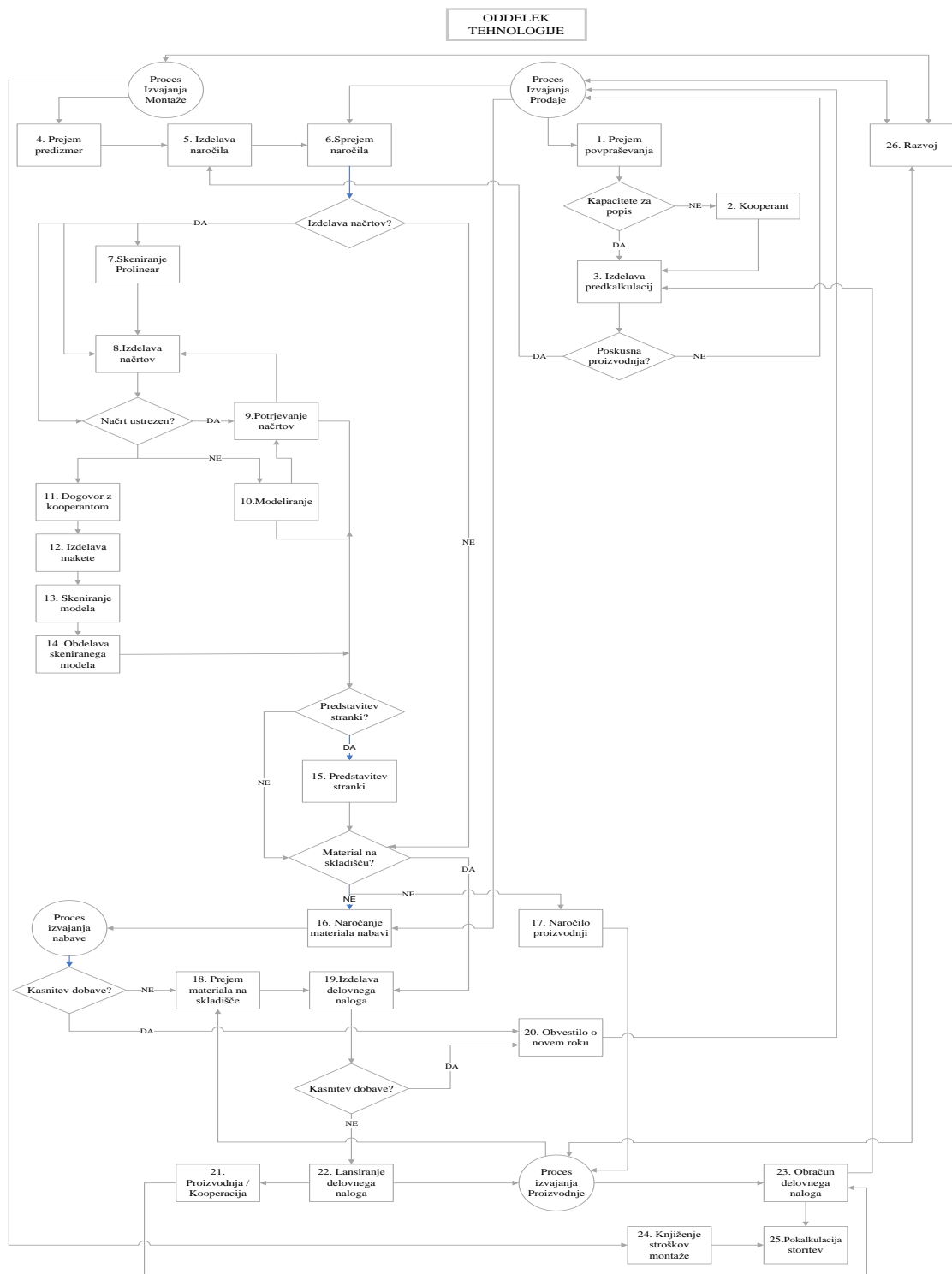
Vir: Marmor Hotavlje, Poslovni procesi v podjetju Marmor Hotavlje, 2012.

Slika 16: Diagram procesa nabave



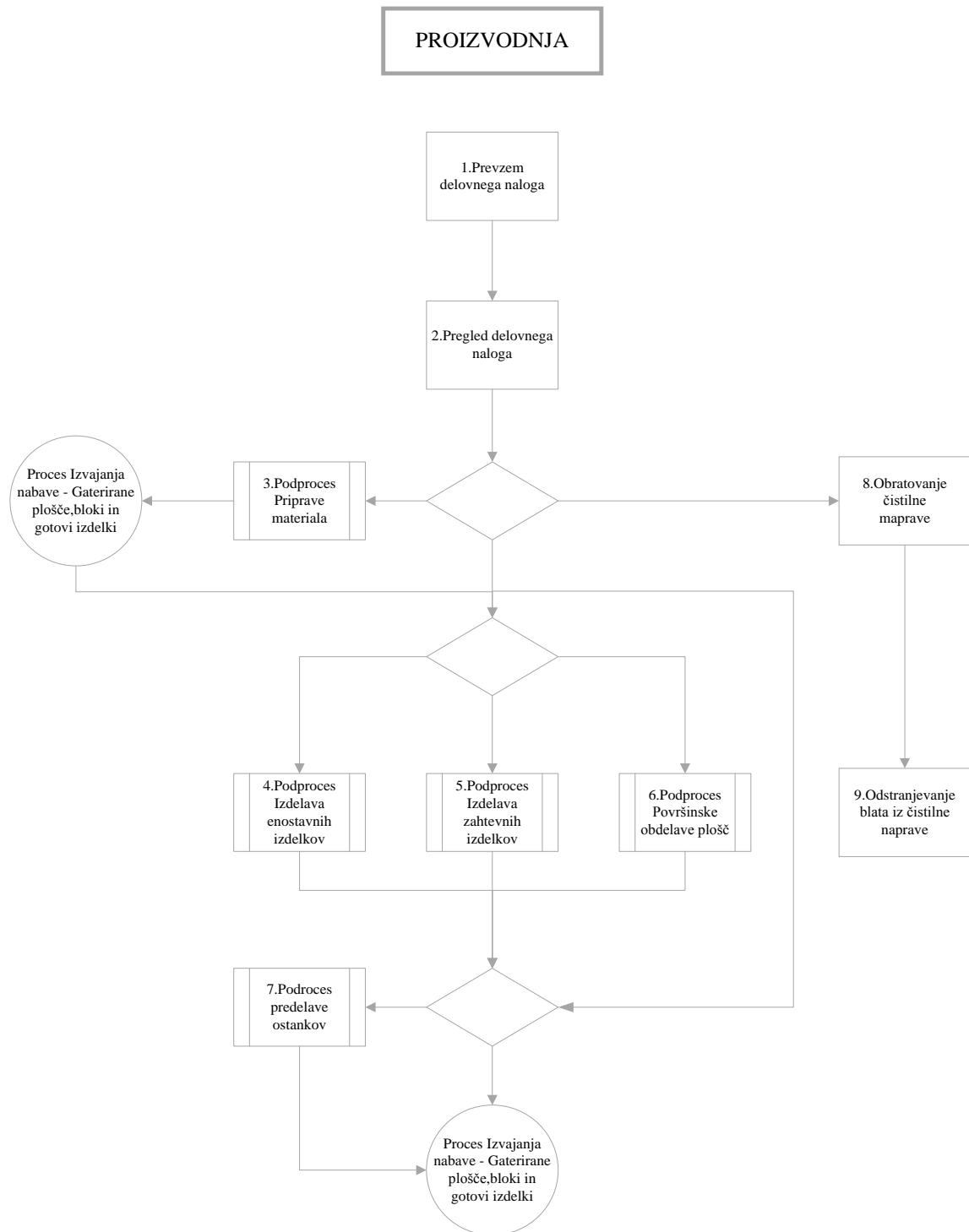
Vir: Marmor Hotavlje, Poslovni procesi v podjetju Marmor Hotavlje, 2012.

Slika 17: Diagram procesa tehnologije



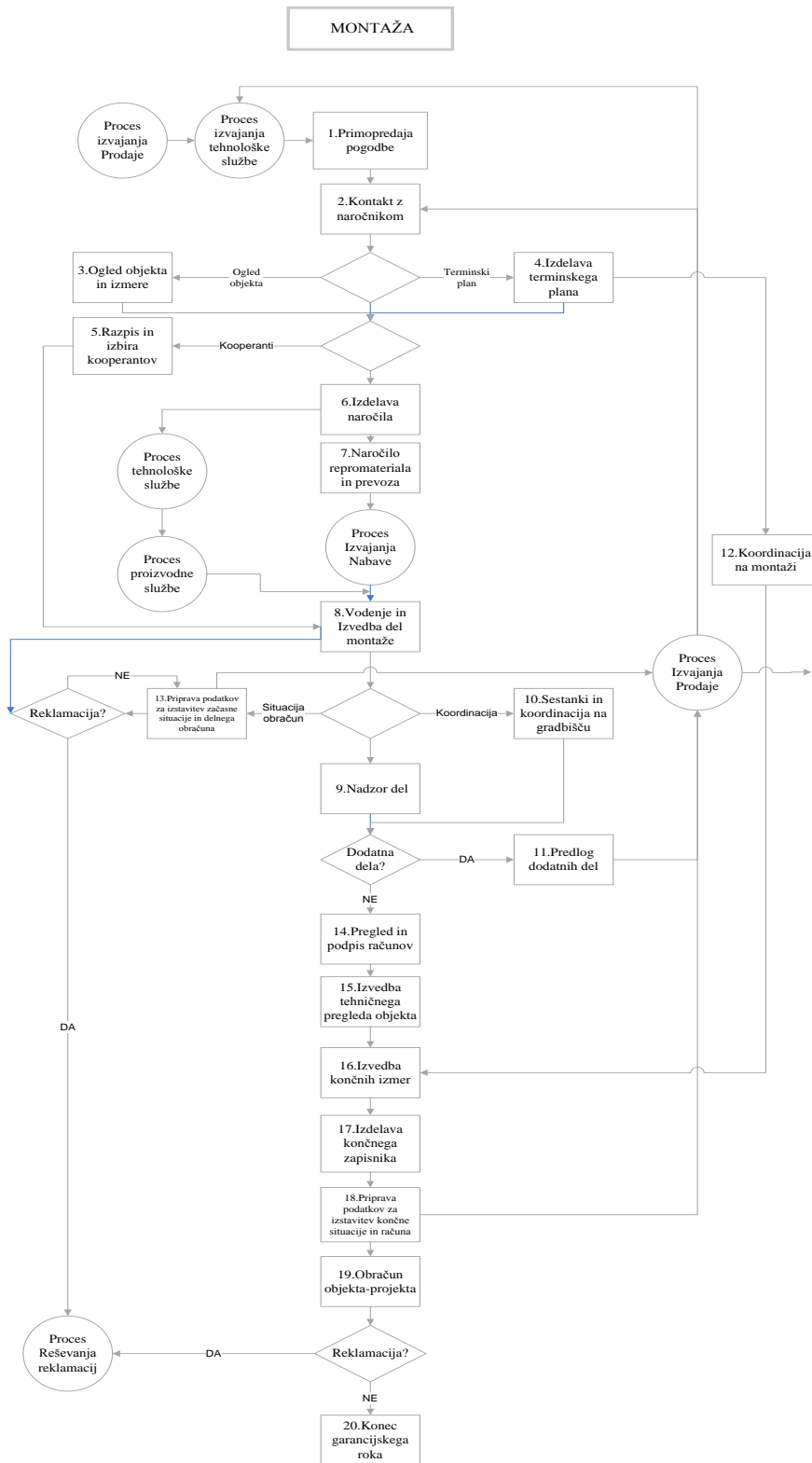
Vir: Marmor Hotavlje, Poslovni procesi v podjetju Marmor Hotavlje, 2012.

Slika 18: Diagram procesa proizvodnje



Vir: Marmor Hotavlje, Poslovni procesi v podjetju Marmor Hotavlje, 2012.

Slika 19: Diagram procesa montaže



Vir: Marmor Hotavlje, Poslovni procesi v podjetju Marmor Hotavlje, 2012.



### 3.1.5 Vodenje projektov

Projekt je skupina nalog, izvedenih v določenem časovnem obdobju za doseganje določenega cilja (Levin, 2002, str. 3).

Projekt je opredeljen kot enkratni dogodek, ki ima svoj življenjski cikel, z začetkom in koncem. Ima definirane naloge, določen obseg dela in določen proračun. Pri projektih je ključnega pomena, da imajo natančno določen cilj in namen, ki mora biti natančno opredeljen, merljiv, uresničljiv in realističen. Določen mora imeti začetek in končni rok zaključka. Njegova izvedba lahko terja postavitev posebne organizacije, pogosto tudi prečkanje tradicionalnih meja (Rogo, 2016, str. 4).

Projektno vodenje je uspešno, kadar doseže cilje projekta (Kerzner, 1992, str. 6):

- v predvidenem času in pravem časovnem obdobju,
- v okviru predvidenih stroškov,
- s pričakovanimi tehnikami,
- z uspešno in učinkovito uporabo dodeljenih virov,
- z minimalnimi odstopanji.

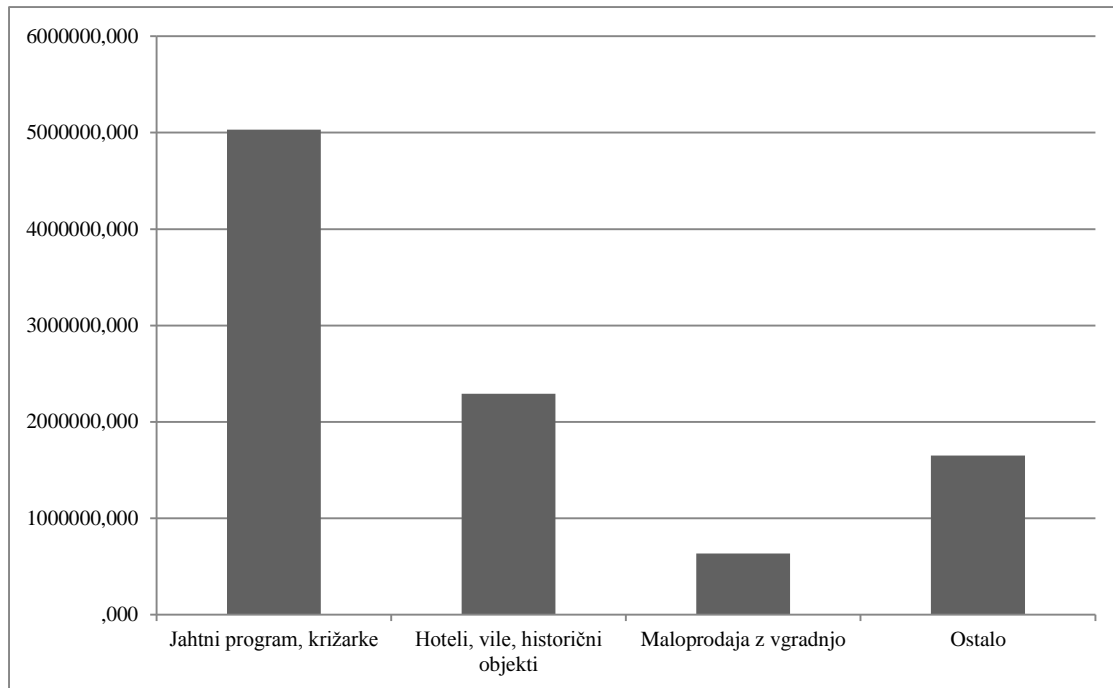
Kamnoseštvo je posebna dejavnost, ki kljub prevladovanju industrijske predelave kamna s svojo strukturo ohranja svojo posebnost in zahteva vsakokratno pozorno obravnavo izdelkov. Vsakega projekta se v podjetju lotijo individualno in celostno: od pridobivanja kamna iz kamnoloma prek izdelave pa do vgradnje. Na ta način je, kot pravijo v podjetju, mogoče v polni meri oblikovati unikatno bogastvo zakopanih kamnitih zakladov.

Postopek navadno poteka po vrstnem redu tako, da se najprej izberejo vrste kamna, sledijo pa določitev formatov, stikovanje in zlaganje kamnitih žil v slike. Po izmerah na objektu se izda delavniška dokumentacija in izdelajo izdelki. Po končani izdelavi je na vrsti vgradnja, ki zaradi specifičnosti in izredno visokih pričakovanj kupcev zahteva natančen pristop k delu. Na koncu poskrbijo za strokovno čiščenje, potrebno zaščito in garancijo.

Struktura posla, ki je sestavljena iz projektov visoke tehnološke zahtevnosti, zahteva visoko stopnjo usklajenega in kooperativnega delovanja vseh služb. V ta namen se je v poslovanje podjetja vpeljalo projektno vodenje, ki zagotavlja časovno, kakovostno in stroškovno učinkovito realizacijo projektov.

Kot lahko vidimo na sliki 20 ima segment opremljanja luksuznih jaht in križark v podjetju Marmor Hotavljje, d. o. o., največji delež prodaje v letu 2015. Ta segment vsebuje vse značilnosti projektnega vodenja, kar je tudi eden izmed razlogov, da so v podjetju v tem segmentu uvedli projektni pristop k delu. Prodaja po različnih segmentih:

Slika 20: Prodaja po programih za leto 2015



Vir: Marmor Hotavlje, Interni akti, 2016b.

Podjetje je pri projektnem vodenju videlo predvsem naslednje prednosti:

- uspešnejše doseganje strateških in operativnih ciljev;
- učinkovitejše obvladovanje časa in denarja, saj temelji na sistematični pripravi projekta z uporabo preizkušenih metod in tehnik načrtovanja časa, virov, stroškov in prihodkov;
- učinkovito izkoriščanje človeškega potenciala podjetja z ustrezno izbiro projektne organizacije;
- različne možnosti napredovanja in s tem višja motiviranost zaposlenih;
- hitrejša priprava ponudb z manjšim tveganjem.

### **3.2 Analiza obstoječega vodenja projektov v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o.**

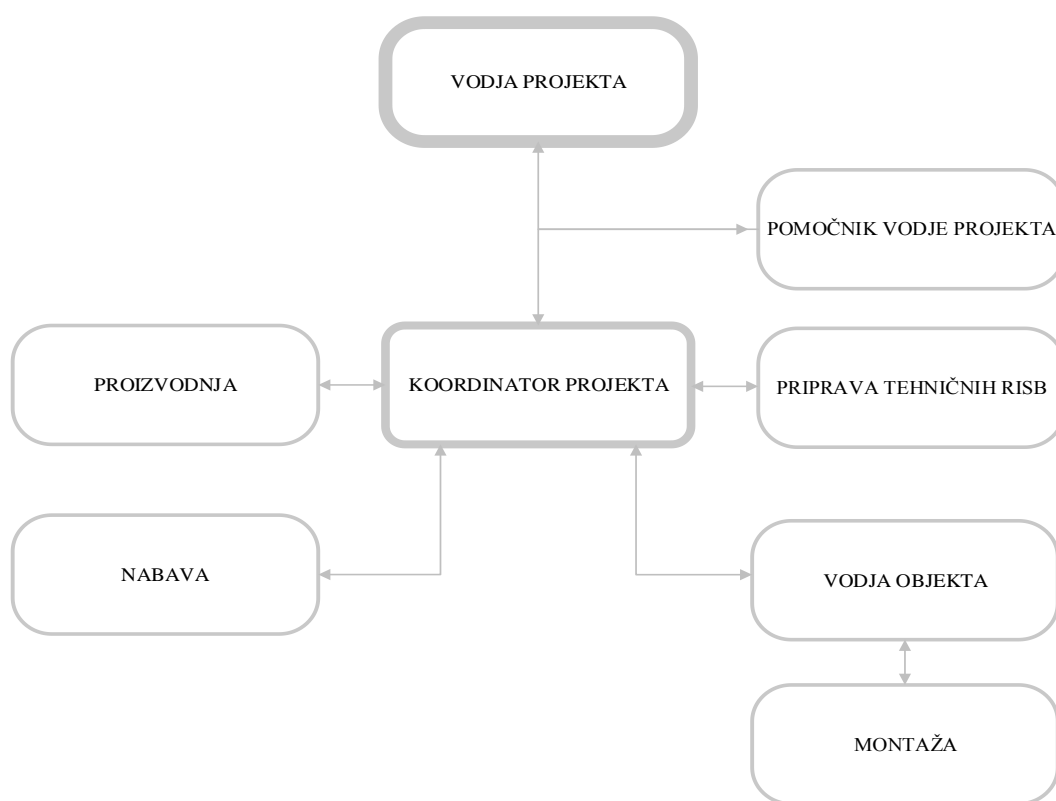
Visoko tehnološko zahtevni projekti z vgradnjo imajo status projekta in se spremljajo po sistemu projektnega vodenja. Vodenje projektov predstavlja proces stalnega načrtovanja in pregledovanja.

#### **3.2.1 Projektna skupina**

Projektna skupina se oblikuje individualno za vsak pridobljeni posel, glede na potrebe projekta in glede na razpoložljivost zaposlenih. Število članov projektne skupine je odvisno od strukture in obsežnosti posla, praviloma pa je organizacijska struktura sestavljena tako, kot je predstavljeno na sliki 21.

Vodja projekta je običajno predstavnik prodaje z izkušnjami in znanjem iz projektnega vodenja. On je tisti, ki oblikuje projektno skupino, v kateri so predstavniki iz različnih oddelkov. Koordinator projekta je navadno predstavnik iz oddelka tehnologije, ki po potrebi vključi v skupino arhitekta, ki je zadolžen za pripravo tehničnih risb. Ostali so predstavniki operativne službe, to sta predstavnik proizvodnje, čigar glavna odgovornost je zagotovitev pravočasnega in kakovostnega izdelka, ter vodja objekta, ki je fizično prisoten na objektu, kjer poteka montaža, in skupaj z monterji skrbi, da je izdelek pravočasno in kvalitetno vgrajen na objekt.

Slika 21: Projektna skupina v Marmor Hotavlje, d. o. o.



Vir: Marmor Hotavlje, *Projektno vodenje v podjetju Marmor Hotavlje, 2015a*.

**Vodja projekta** za izvedbo posameznega projekta v projektno skupino dobi zaposlene iz različnih služb. Vodja službe in vodja projekta sta neposredno odgovorna poslovodstvu podjetja. Pri odločitvah, za katere sta pooblaščenca, sta samostojna.

Vodja projekta je popolnoma odgovoren za izvedbo projekta v stroškovno, terminsko in kakovostno postavljenih okvirih, vodja službe pa, da na projekt razporedi usposobljenega človeka, hkrati pa s svojim znanjem prispeva h kakovostni izvedbi projekta.

Osnovna naloga vodstva projekta je, da zagotovi učinkovit zagon izvajanja projekta. Glavni pravili vodenja projektov, ki jih poudarjajo v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o., sta:

- odgovornost za izvedbo projekta, terminsko, kakovostno, finančno;
- povezovanje, usmerjanje in odločanje med posameznimi funkcijami.

**Vodja projekta** sestavi projektno skupino, ki je sestavljena iz naslednjih članov:

- **Pomočnik vodje projekta**, čigar naloga je, da opravlja naloge po navodilu vodje projekta in ga po potrebi zamenjuje.
- **Koordinator projekta** je oseba, prek katere poteka vsa interna komunikacija med člani skupine. Koordinator je neposredno odgovoren vodji projekta. Njegove naloge so koordinacija z nabavo, proizvodnjo in montažo.
- **Tehnolog** je oseba, ki izdeluje in pregleduje tehnične risbe ter ostalo dokumentacijo, prejeto od naročnika. Odgovoren je koordinatorju in vodji projekta.
- **Predstavniki proizvodnje** je oseba, odgovorna za pravočasnost izdelave in kakovost izdelkov.
- **Predstavniki nabave** je oseba, odgovorna za iskanje kamna in dobaviteljev ter vso logistiko, povezano z dobavami in odpremi.
- **Vodja objekta** je oseba, odgovorna za vodenje montaže na objektu, koordinacijo med različnimi akterji pri projektu, razporejanje monterjev, poročanje in komunikacijo s koordinatorjem in vodjo projekta.
- **Predstavniki splošne službe** je oseba, ki zagotavlja podporo vsem članom projektne skupine na finančno-računovodskem in pravno-kadrovskem področju.

Pristojnosti in odgovornosti posameznih članov skupine so natančno opredeljene v tabeli 1.

*Tabela 1: Pristojnosti in odgovornosti posameznih članov projektne skupine*

<b>Član projektne skupine:</b>	<b>Naloge:</b>	<b>Odgovornosti:</b>
Vodja projekta	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pripravi dokumente po</li> <li>• skrbi za pregled in nadzor nad stroški projekta;</li> <li>• vodi, usklajuje, izvaja in nadzira potek projekta;</li> <li>• načrtuje kadrovske vire za realizacijo projekta;</li> <li>• spremlja realizacijo plačil in prejetih avansov;</li> <li>• izvaja ustrezno komuniciranje na projektu;</li> <li>• sodeluje z vodjem projekta na strani naročnika projekta;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• doseganje ciljev projekta (časovno in vrednostno);</li> <li>• kakovostno načrtovanje izvedbe projekta;</li> <li>• skrbi za izvedbo del v pričakovani kakovosti naročnika;</li> <li>• obvladovanje tveganj projekta (plačila, stroški);</li> <li>• skrbi za dokončno poplačilo del na projektu;</li> <li>• pravočasno opozarjanje na težave.</li> </ul>

(se nadaljuje)

(nadaljevanje)

<b>Član projektne skupine:</b>	<b>Naloge:</b>	<b>Odgovornosti:</b>
Vodja projekta	<ul style="list-style-type: none"><li>• skrbi za pretok informacij med člani projektne skupine, vodstvom in pomembnimi deležniki;</li><li>• spremlja realizacijo aktivnosti, odstopanja od načrta;</li><li>• identificira, vodi evidenco in obvladuje tveganja na projektu;</li><li>• vodi evidenco sprememb in težav na projektu ter nadzira njihovo izvajanje in reševanje;</li><li>• vodi evidenco finančnih zavarovanj;</li><li>• poroča direktorju podjetja (tedensko, mesečno ali na zahtevo);</li><li>• podaja predloge za izboljšanje projektne metodologije in projektne kulture v podjetju;</li><li>• obravnava in potrjuje spremembe na projektu, ki ne vplivajo na podaljšanje časa izvedbe, ne povečujejo porabe finančnih sredstev ali potrebnega vložka internih virov;</li><li>• motivira sodelujoče v projektni skupini;</li><li>• vodi redne tedenske sestanke projektne skupine;</li><li>• predlaga sestavo in spremembo članov projektne skupine;</li><li>• podaja zahteve za nabavo tehnologije;</li><li>• potrjuje račune, vezane na projekt;</li><li>• sodelovanje s proizvodno službo v fazi izvedbe.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• doseganje ciljev projekta (časovno in vrednostno);</li><li>• kakovostno načrtovanje izvedbe projekta;</li><li>• skrbi za izvedbo del v pričakovani kakovosti naročnika;</li><li>• obvladovanje tveganj projekta (plačila, stroški);</li><li>• skrbi za dokončno poplačilo del na projektu;</li><li>• pravočasno opozarjanje na težave.</li></ul>
Pomočnik vodje projekta	<ul style="list-style-type: none"><li>• opravlja naloge po navodilu vodje projekta;</li><li>• zamenjuje vodjo projekta.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• pravočasno in kakovostno izvajanje nalog, danih od vodje projekta;</li></ul>

(se nadaljuje)

(nadaljevanje)

Član projektne skupine:	Naloge:	Odgovornosti:
		<ul style="list-style-type: none"><li>• v času zamenjave nosi odgovornosti vodje projekta.</li></ul>
Koordinator	<ul style="list-style-type: none"><li>• je osrednja oseba projekta (znotraj podjetja), prek katerega poteka vsa interna komunikacija;</li><li>• koordinacija z montažo, proizvodnjo in nabavo;</li><li>• operacionalizacija terminskih načrtov;</li><li>• poročanje vodji projekta; vzorčenje in tehnične proizvodne rešitve ter sodelovanje s tehnično službo naročnika;</li><li>• uvajanje in usmerjanje pripravljavca tehničnih risb;</li><li>• pregled in potrjevanje tehničnih risb ter priprava delovnih nalogov;</li><li>• koordinacija odprem (kamen, repromaterial, prevozi ...).</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• koordiniranje projekta znotraj internega procesa podjetja (časovno in vrednostno);</li><li>• tehnične rešitve;</li><li>• pravočasno opozarjanje na težave.</li></ul>
Tehnolog	<ul style="list-style-type: none"><li>• pregled tehnične dokumentacije, prejete od naročnika;</li><li>• izdelava tehničnih risb (delavniške risbe);</li><li>• izdelava renderjev;</li><li>• stalni kontakt z vodjem projekta;</li><li>• priprava podlag za kalkulacijske osnove;</li><li>• priprava predkalkulacije;</li><li>• priprava proizvodnega tehnološkega postopka s postavljenimi izdelovalnimi časi;</li><li>• razpis delovnih nalogov, naročanje materiala in repromateriala za projekt;</li><li>• sodelovanje pri iskanju tehničnih rešitev in izboljšav;</li><li>• sodelovanje s proizvodno in</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• strokoven pregled tehnične dokumentacije</li><li>• natančna in pravočasna priprava delavniških risb;</li><li>• pravočasno opozarjanje na težave in napake v tehnični dokumentaciji;</li><li>• spremljanje stroškov delovnih nalogov; priprava tehnične dokumentacije (opredeljena tehnologija izdelave v proizvodnji in montaži);</li><li>• materialno pokritje naročil za proizvodnjo;</li><li>• pravočasno opozarjanje na težave.</li></ul>

(se nadaljuje)

(nadaljevanje)

Član projektne skupine:	Naloge:	Odgovornosti:
	<p>montažno službo v fazi izvedbe</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• priprava načrta pakiranja izdelkov glede na specifiko projekta,</li><li>• priprava tehnologije montaže;</li><li>• sodelovanje z vodjem objekta v fazi montaže;</li><li>• spremljanje proizvodnih rokov in produktivnosti izdelave;</li></ul> <p>sodelovanje pri pripravi pogodbe z naročnikom;</p>	
Vodja objekta	<ul style="list-style-type: none"><li>• vodenje in organizacija montaže na samem projektu;</li><li>• dobava materiala, začetek vgradnje, poklic in odpoklic kooperantov in monterjev v podjetju);</li><li>• sodelovanje pri pripravi pogodbe s kooperanti;</li><li>• sodelovanje pri pripravi pogodbe z naročnikom;</li><li>• izdelava organizacijske sheme gradbišča – delovišča, če je to potrebno;</li><li>• izvajanje analiz, evidenc in poročil za potrebe projekta (tedensko in mesečno);</li><li>• izvajanje predizmer na projektu;</li><li>• komuniciranje naročnika z vodjem objekta;</li><li>• tehnično svetovanje skladno s pravili gradbene in kamnoseške stroke;</li><li>• (usklajeno s projektno skupino);</li><li>• kontroliranje kakovosti in obsega del na objektih in projektih;</li><li>• priprava podatkov začasne in končne obračune za izvedena montažna dela;</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• doseganje ciljev projekta (časovno in vrednostno);</li><li>• kakovostno načrtovanje izvedbe montaže na projektu;</li><li>• obvladovanje tveganj, povezanih z montažo na projektu;</li><li>• pravočasno opozarjanje na težave.</li></ul>

(se nadaljuje)

(nadaljevanje)

Član projektne skupine:	Naloge:	Odgovornosti:
	<ul style="list-style-type: none"><li>• sodeluje in rešuje pri morebitnih reklamacijah;</li><li>• organiziranje izvedbe reševanja reklamacij;</li><li>• ažurno pisanje potrebne dokumentacije na gradbišču (gradbeni dnevnik, dopisi...);</li><li>• izdelava knjige obračunskih izmer;</li><li>• opravljanje drugih nalog in opravil po nalogu vodje projekta.</li></ul>	
Vodja nabave	<ul style="list-style-type: none"><li>• vzorčenje;</li><li>• iskanje kamna in dobaviteljev;</li><li>• sodelovanje pri selekcijah in končnih selekcijah kamna;</li><li>• logistika (naročanje pri dobaviteljih, transport, skladiščenje) dobav in odprem;</li><li>• nabava repromateriala;</li><li>• naknadne nabave materiala.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• pravočasna in kakovostna dobava materiala in repromateriala.</li></ul>

*Vir: Marmor Hotavlje, Projektno vodenje v podjetju Marmor Hotavlje, 2015a.*

### 3.2.2 Faze projekta

Vodenje projektne procesa poteka po fazah, ki se izvajajo od začetka do konca projekta, izvajanje teh faz pa zagotavlja učinkovito delo.

Faze vodenja so naslednje:

- organiziranje, v katero spada priprava aktivnosti in potrebnih virov v medsebojni povezavi v ciljno usmerjenem procesu projekta;
- koordiniranje pomeni usklajeno delovanje vseh aktivnosti k skupnemu končnemu cilju;
- kontroliranje pomeni preverjanje poteka del ter doseganje vmesnih in končnih ciljev;
- vrednotenje in ocenjevanje pomeni ugotavljanje doseganja ciljev v kvantitativnem in kvalitativnem pogledu.

Projektna skupina v **fazi priprave projekta** pripravi tako imenovani elaborat projekta, ki vključuje naslednje postavke:

- terminski načrt z načrtom potrebnih virov;



- določitev mejnikov projekta;
- kalkulacija projekta:
  - osnovna ponudbena kalkulacija projekta,
  - materiali, potrebni za izvedbo,
  - izračun stroškov tehnologije,
  - izračun stroškov proizvodnje,
  - izračun stroškov montaže,
  - splošni in ostali stroški;
- načrt obvladovanja tveganj;
- organizacija projekta;
- načrt financiranja projekta (prilivi in odliivi);
- načrt nadzorovanja kakovosti;
- načrt obvladovanja dokumentacije in komuniciranja.

V **fazi izvajanja projekta** se uporabljajo naslednji dokumenti:

- zapisniki rednih tedenskih kontrolnih sestankov projektov,
- mesečna poročila o uspešnosti,
- poraba ur na montaži, v proizvodnji in tehnologiji.

Dokumentacija se pošilja vsem članom posamezne projektne skupine in v vednost poslovodstvu podjetja. Vsebina dokumentov vključuje naslednje informacije:

- aktualne aktivnosti, ki so v izvajanju, ki so bile in/ali ki naj bi bile pravkar izvedene, ki se bližajo in/ali naj bi se bližale zaključku;
- o težavah pri izvedbi in vzrokih za odstopanja izvedbe od načrta;
- seznam načrtovanih ukrepov za odpravo odstopanj;
- v mesečno poročilo se vključi še informacija o stroških projekta.

**Faza zaključevanja projekta**, ko se izdelata zaključno poročilo projekta s pokalkulacijo, ki je pomembna za prenos dobre in preprečevanje slabe prakse na kasnejših projektih. V končnem poročilu se prikažejo:

- taktične napake pri izvedbi,
- vzroki za odstopanja (čas, stroški, kakovost),
- ukrepi za odpravo,
- morebitne spremembe,
- poročilo o obvladovanju tveganj in
- analiza delovanja projektne skupine.

## **4 PREDLOG UVEDBE SISTEMA KONTROLINGA**

### **4.1 Pristop k uvedbi kontrolinga v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o.**

V podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o., so se s prestrukturiranjem poslovanja na tuje trge spremenili postopki in način dela. S tem so se pojavile tudi drugačne zahteve po vodenju in potrebe po informacijah. Za natančnejšo opredelitev problema je bilo najprej potrebno analizirati obstoječe stanje in zbrati podatke, ki sem jih pridobila z opazovanjem delovnih procesov, proučevanjem interne dokumentacije podjetja ter razgovori in posveti z vodstvom podjetja in predstavniki različnih oddelkov v podjetju.

Podatke za analizo obstoječega stanja in opredelitev problematike sem pridobila največ s proučevanjem interne dokumentacije v podjetju. S tem sem dobila širši pogled v poslovanje in način dela v podjetju. S svojim delom v podjetju sem v tej fazi lahko že zaznala določena odstopanja in težave, ki se pojavljajo v praksi.

Hkrati sem si zapisovala vprašanja s tehničnega in operativnega področja, ki so bila podlaga za podrobnejšo analizo stanja in problematike v podjetju. Odgovore sem pridobila s pogovori z zaposlenimi iz različnih oddelkov v podjetju, na osnovi katerih sem skušala opredeliti osnutek predloga izboljšav.

V drugi fazi sem s pogovorom z vodjo finančno-računovodskega oddelka pridobila informacije o videnju težave z vidika oddelka, ki pripravlja informacije vodstvu za namen poročanja, nato pa skušala opredeliti problematiko z vidika vzpostavitve kontrolinga.

V tretji fazi so me zanimale podrobnejše informacije o podatkih, ki se pripravljajo v oddelku, na kakšen način se pripravljajo in kateri dokumenti iz različnih oddelkov so ključni, da lahko podatke pravilno in pravočasno predelajo v informacije za odločanje vodstva.

Na koncu sem izvedla pogovor z vodstvom podjetja. Zanimalo me je, ali so podatki za odločanje primerno izdelani, da vodstvo v vsakem trenutku ve, kje se podjetje nahaja, ali ti podatki dajejo ustrezno osnovo za odločanje in katere informacije bi si želeli pridobiti oz. so z njihovega stališča pomembni. Vodstvo je na tem mestu že izpostavilo, da sedanji način podajanja informacij ni več ustrezen in ne daje dovolj podpore pri odločanju.

Pridobljene odgovore sem za potrebe analize in iskanje rešitev povezala po tematskih sklopih.

## **4.2 Analiza obstoječega stanja v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o.**

Podjetje Marmor Hotavlje, d. o. o. ima dolgo tradicijo. To mu je omogočilo tudi postopen razvoj na vseh področjih, vključno z razvojem dobre prakse, podprte z različnimi dokumenti, postopki, navodili in procesi.

V podjetju so prav tako že določeni utečeni postopki, ki jih večina zaposlenih pozna in jim sledi. Vendar so se s prestrukturiranjem trga v tujino soočili z novimi izzivi, ki pa kličejo tudi po spremembah pri načinu poslovanja, dela in kulturi v podjetju. Vse to predstavlja nove dimenzije tudi pri načinu vodenja, kamor spada sprejemanje odločitev. Ključne pri tem so informacije, ki jih vodstvo potrebuje za ustrezno in pravočasno odločanje.

Vodstvo podjetja je med pogovorom izpostavilo naslednje probleme:

- težava prepoznih informacij pri odstopanju od načrtovanega;
- težava identifikacije vzrokov za odstopanja;
- težava prevzemanja odgovornosti za odstopanje.

Pri analizi obstoječega stanja na področju kontrolinga v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o., ugotavljam, da sedanje stanje na področju pripravljanja informacij za odločanje ne moremo šteti za kontroling, kot ga opredeljuje literatura, ki sem jo za ta namen proučila.

### **4.2.1 Poročanje**

V podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o., poročanje vodstvu poteka v dveh ravneh. Prvo, za celotno podjetje, pripravlja vodja finančno-računovodskega oddelka. Podatke večinoma pridobiva neposredno iz informacijskega sistema. Informacije, ki jih pripravlja, sem razdelila na obdobja, in sicer na letna, mesečna, tedenska in dnevna poročila.

Letno se pripravi letno poročilo ter naredi inventura znotraj podjetja. Letno poročilo zajema podatke, ki jih Zakon o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/09 - UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13 in 55/15, v nadaljevanju ZGD-1) in Slovenski računovodski standardi (2016) (Ur.l. RS, št. 95/15, v nadaljevanju SRS) predpisujeta za srednje velika podjetja. Skladno s 60. členom ZGD-1 in 2. odstavkom 30.1 B Standarda SRS letno poročilo zajema bilanco stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala, priloge s pojasnili k izkazu in poslovno poročilo. Glede na 1. odstavek 70. člena ZGD-1 mora poslovno poročilo vsebovati vsaj pošten prikaz razvoja in izidov poslovanja družbe ter njenega finančnega položaja, vključno z opisom bistvenih tveganj in negotovosti, ki jim je družba izpostavljena. Prav tako morajo biti skladno s 3. odstavkom 70. člena ZGD-1 v poslovnem poročilu prikazani tudi pomembnejši poslovni dogodki po koncu poslovnega leta, pričakovani razvoj podjetja, dejavnosti podjetja na področju raziskav in razvoja, podružnice podjetja in opis politike raznolikosti, ki se izvaja v zvezi z zastopanostjo

v organih vodenja ali nadzora družbe glede vidikov, kot so na primer spol, starost ali izobrazba, in navedba ciljev, načina izvajanja ter doseženih rezultatov politike raznolikosti v obdobju poročanja. Ta poročila se vodstvu predstavijo na seji upravnega odbora, ki je za ta namen sklican enkrat letno.

Za namen primerjanja med letnim načrtovanjem in realizacijo, se tudi vsa mesečna in tedenska poročila smiselno združujejo in pripravljajo na ravni celotnega leta. Na ta način se primerjajo dejansko poslovanje s planiranim, na letni ravni.

Mesečna poročila, ki se trenutno pripravljajo v podjetju rutinsko, so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, denarni tok ter različni kratkoročni kazalniki, med katere spadajo koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti (hitri koeficient), koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti (pospešeni koeficient), koeficient kratkoročne pokritosti kratkoročnih obveznosti (kratkoročni koeficient), koeficient gospodarnosti poslovanja in koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala. Ta poročila so predstavljena na posebnih mesečnih sestankih, ki jih imenujemo kolegiji.

Tedensko se na ravni celotnega podjetja poroča o načrtu plačil, med dnevna poročila pa spadajo poročila o prilivih, terjatvah, obveznostih in stanju nepotrjenih računov. Tedenska in dnevna poročila se večinoma pošljejo po elektronski pošti vodstvu podjetja.

Druga raven poročil so poročila o projektnem vodenju. Za poročanje vodstvu o poteku projektov je zadolžen projektni vodja. Ta poročila so večinoma izdelana v Excelovih tabelah in Microsoftovem Projectu. V ta namen se tedensko organizirajo sestanki, imenovani koordinacija, na katerih se poroča o terminskih načrtih izvedbe, razporejanju zaposlenih po projektih, stroških na projektu, dobavi materiala, poteku proizvodnje, kakovosti dela in drugih aktualnih temah.

#### **4.2.2 Informacijski sistem**

##### **Dokumentni portal**

Znotraj podjetja je postavljen dokumentni portal, ki daje podporo pri obvladovanju procesov, dokumentacije poslovanja in kakovosti ter implementaciji notranjih pravil v podjetju. Portal omogoča zaposlenim vpogled v poslovne procese, poslovník kakovosti, navodila, obrazce, interne dokumente, postopke, sklepe ipd. To je hkrati tudi osnovni vir vseh informacij v podjetju.

Na podlagi analize poslovnih procesov v podjetju ter pogovorov z zaposlenimi na različnih ravneh v podjetju in vodstvom ugotavljam, da ima podjetje dobro opredeljene poslovne procese in da so oddelki med seboj povezani.

Vendar so se v podjetju s preusmeritvijo poslovanja na tuje trge zgodile spremembe, ki so s prestrukturiranjem zahtevale tudi reorganizacijo podjetja. Dokumentacijski sistem je zato potreben temeljitega pregleda in prenove. S tem bi neveljavne dokumente arhivirali in dali prostor aktualnim ter s tem dosegli večjo preglednost in uporabnost portala.

Poleg tega bi bilo treba novozaposlenim ob prihodu v podjetje ta portal natančno predstaviti, saj bi bil lahko velik vir informacij na enem mestu. S tem bi jim namreč omogočili seznanitev z ustreznimi utečenimi procesi, postopki in pravili znotraj podjetja.

### **Informacijski sistem**

Informacijski sistem v podjetju je razdeljen na module tako, da lahko vsak oddelek izdeluje dokumentacijo, ki je povezana v celovit sistem. V praksi se pojavljajo težave pri izpolnjevanju in izdajanju dokumentov, ki so pogosto nepopolni ali nepravilni in ne omogočajo pridobitve podatkov v zadovoljivi meri, ali pa so ti podatki v takšni obliki, da je potrebna velika količina dela za pretvorbo v informacije, ki bi bile pravočasne in bi bile podlaga za odločitve. Posledično se zaradi težav s pridobitvijo podatkov, ki so podlaga za oblikovanje informacij, poročila pripravljajo ali nepopolno, saj ne zajemajo vseh potrebnih podatkov, ali pa niso pripravljena pravočasno. Pojav te težave pripisujem: prvič, neprilagojenemu informacijskemu sistemu, ki ne zadovoljuje novih potreb podjetja, in drugič, zaposlenim, ki ne izpolnjujejo pravočasno dokumentov, ki jih pripravljalec poročil potrebuje za izpolnitev svoje naloge, podajanja informacij vodstvu za odločanje.

Po razgovoru z zaposlenimi v podjetju sem namreč ugotovila, da se nekateri ključni postopki v podjetju vodijo v različnih programih (informacijski sistem, Excelove tabele, Microsoft Project) ter da je posledično za pripravo informacij treba brskati in iskati po različnih podatkih znotraj različnih programov. Navedeno povzroča veliko dela in zmedo pri ugotavljanju, kateri dokumenti so pravi, s tem pa veliko dela in sestankov za pretvorbo podatkov v informacije.

### **4.3 Predlog zasnove sistema kontrolinga v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o.**

Na podlagi analize poslovnih procesov v podjetju in pogovorov z zaposlenimi na različnih ravneh v podjetju ugotavljam, da bi z vzpostavitvijo učinkovitega kontrolinga lahko rešili težave, ki jih vodstvo izpostavlja.

Za namen magistrskega dela sem se osredotočila na vzpostavitev kontrolinga na ravni celotnega podjetja, hkrati pa podajam nekaj rešitev tudi pri uvedbi kontrolinga na projektni ravni. Razlog za to so posli v segmentu luksuznih jaht, ki so v zadnjih letih v velikem porastu (Slika št. 20), le-to pa zahteva projektno vodenje, ki bi mu vzpostavitev učinkovitega kontrolinga omogočalo še boljše rezultate.

Predloge sem oblikovala tako, da puščajo dovolj prostora posameznim oddelkom, da s svojim prispevkom in podrobnejšim poznavanjem svojih procesov ponudijo rešitve oz. oblikujejo sistem na način, da bodo na eni strani podatki pravilno in brez težav vneseni, na drugi pa bo kontroler imel možnost razpolaganja s podatki, ki jih potrebuje za učinkovito delo, in s svojim prispevkom pripravljati informacije za podporo vodstvu pri odločanju.

Zasnovo sem razdelila v pet faz. Te faze si po časovni komponenti sledijo druga za drugo, aktivnosti po fazah pa so vedno bolj vpete v drobnejše poslovne sisteme in zajemajo aktivnosti po hierarhiji navzdol. Hkrati pa bo po vzpostavitvi kontrolinga prehajanje med fazami v obe smeri nujno, saj je poslovni sistem živ ter potrebuje nenehne popravke in izboljšave.

#### **4.3.1 Vzpostavitev poslovne filozofije kontrolinga**

Velik korak k ideji vzpostavitve kontrolinga pripisujem temu, da se vodstvo težave zaveda in je ideji o vzpostavitvi kontrolinga v podjetju naklonjeno. Še več, nekaj aktivnosti na tem področju je že vzpostavljenih, in prvi rezultati pozitivnih sprememb so že vidni.

Vsaka sprememba znotraj poslovanja podjetja pa zahteva svoj čas. Čas, da se spremembe uvedejo, čas, da zaposleni te spremembe sprejmejo, in čas, da začne podjetje celostno delovati v pravo smer. Marmor Hotavlje, d. o. o., je v preteklosti že dokazal, da je kos prilagajanju spremembam na trgu. Podjetje se je nenehno razvijalo in uspešno sprejemalo izzive.

Po opravljenih pogovorih z zaposlenimi in po starostni strukturi zaposlenih opažam, da podjetje potrebuje uravnotežen odstotek med mladimi, z energijo, zagnanostjo, informacijami in vedoželjnostjo ter obstoječimi zaposlenimi s tihim znanjem. Ključnega pomena pri tem je, da se znanje in izkušnje starejših prenašajo na mlajše, hkrati pa mladi s svojimi idejami in večjo fleksibilnostjo prinesejo nova področja izboljšav.

V podjetju se je zaradi povečanega obsega poslovanja že pojavila potreba po kadrovski okrepitvi. Zaposlovanje novih sodelavcev je z letom 2016 v polnem zagonu. Iščejo se predvsem mladi, ki bodo s svojo vedoželjnostjo in zagnanostjo protiutež izkušnjam.

S tem se je treba pripraviti tudi na nove izzive, ki jih lahko podjetje s pravim pristopom uporabi v svoj prid. Z novo energijo in novim znanjem se v podjetju namreč oblikuje tudi nova kultura. Tem spremembam je treba slediti in novim zaposlenim omogočiti poleg novega znanja uvajanje sprememb v poslovni sistem. Na ta način bo podjetje raslo in ostalo konkurenčno na dolgi rok.

Filozofijo kontrolinga bo treba uvesti postopno in zaposlenim predstaviti njene prednosti. Z optimizacijo poslovanja in uvedbo poročilnega sistema bo več prostora za transparentno

poslovanje z definiranimi procesi in odgovornostmi posameznikov. Posledično bo možno odstopanja od načrtov zaznati prej in ustrezno ukrepati, to pa pomeni boljše rezultate tako za vodstvo in lastnike kot tudi za zaposlene, saj bo možno zgraditi pravičnejši sistem nagrajevanja tistih, ki so za uspehe v podjetju res zaslužni.

#### **4.3.2 Analiza potreb po informacijah**

Vodstvo ugotavlja, da vse aktivnosti in priprava informacij ne dajejo zadovoljive informacije za odločanje. Informacije prihajajo do njih prepozno ali pa jih sploh ni.

Pri pogovoru z vodstvom je to izpostavilo tudi težavo ugotavljanja vzrokov za nastanek odklikov, in kdo so odgovorni. Le na ta način je možno pravočasno ukrepati in reševati težave.

Vodja finančno-računovodskega oddelka je izpostavil, da bi poleg obstoječih informacij za poročanje potrebovali še podrobnejše informacije o stanju zalog, strukturi prodaje, fluktuaciji zaposlenih, reklamacijah, načrtu prilivov, zunanjih storitvah, proizvodnem kalu, doseganju normativov ter izdaji in prevzemu proizvodnje. Za pridobitev podatkov in njihovo preoblikovanje v informacije je sedaj potrebno veliko dela in časa.

Ugotavljam, da je z identifikacijo težave že narejen prvi korak. Za potrebe poročanja so sedaj na vrsti analiza potreb, ki jih ima podjetje. Potrebe vodstva bi bilo treba najprej strukturirati na način, da bi bila podaja informacij izvedljiva. Pri tem bi si lahko pomagali s kriteriji določitve uravnoteženih kazalnikov, ki so predstavljeni v teoretičnem delu (Slika 3).

Po opredelitvi primernih kazalnikov je treba ugotoviti, katere podatke v podjetju potrebujejo za njihovo pripravo. Tako se postopno spuščajo v drobovje poslovnega procesa, dokler ne pridejo do osnovne dokumentacije, ki je začetek in osnova za poročanje. Na ta način bo možno ugotavljati tudi, kdo je odgovoren za odstopanja, saj bo po posameznem vnesenem dokumentu že možno primerjati med načrtovanim in uresničenim.

Hkrati bi bilo treba določiti tudi, na kakšen način se poroča in v kakšnem časovnem obdobju ter ali in na kakšen način te podatke lahko primerjajo med obdobji, projekti, oddelki itd.

#### **4.3.3 Uvedba poenotenega informacijskega sistema**

Naslednji korak je vsekakor poenoten informacijski sistem, ki bi omogočal vodenje vse potrebne dokumentacije na enem mestu. To lahko doseže podjetje s temeljito prenovo obstoječega informacijskega sistema na način, da bo možno vnašati vso dokumentacijo, potrebno za pripravo podatkov za poročanje, na enem mestu in za vsak oddelek ločeno.

Po poslovnih procesih je treba poleg nalog in odgovornosti posameznega oddelka definirati tudi dokumentacijo, ki jo morajo posamezni oddelki izpolniti v določenem roku in ki bo v pomoč za pripravo podatkov za poročanje.

Hkrati z uvajanjem poenotene informacijskega sistema je treba vse zaposlene seznaniti s spremembami in jim dajati ustrezno podporo pri učenju novih postopkov. V tej točki je pomembno še to, da se vsa problematika, ki se pojavi pri uvajanju prenovljenega informacijskega sistema, na vseh ravneh ugotavlja sproti, vodi evidenca in rešuje. Le na ta način bodo zaposleni dobili občutek, da so novi postopki smiselni in resnično namenjeni izboljšanju poslovnih procesov.

Na tej točki izpostavljam še dodatno aktualno problematiko za podjetje, to je terensko delo, ki pri izpolnjevanju dokumentacije pomeni še dodaten izziv, za katerega pa današnja tehnologija ponuja vrsto rešitev. Moj predlog je, da se vzpostavi možnost izpolnjevanja dokumentacije v informacijskem sistemu tudi na daljavo, prek prenosnih računalnikov in pametnih telefonov. S tem bi dodatno optimizirali delovni proces.

Nekaj aktivnosti na tem področju je bilo v podjetju že vzpostavljenih. Med drugimi je v načrt investicij za leto 2016 vključena prenova informacijskega sistema za namen vzpostavitve kontrolinga.

#### **4.3.4 Organiziranost kontrolinga**

Pri odločitvi, kdo v podjetju naj prevzame funkcijo kontrolerja, predlagam, naj bo kontroler oseba, ki bo neposredno podrejena vodstvu. Tudi v literaturi, ki jo navajam v teoretičnem delu magistrskega dela, je zaradi različnih vzrokov najpogosteje predlagana ravno ta rešitev.

Zaradi usmerjenosti podjetja k projektному vodenju, ki se iz leta v leto povečuje, se v podjetju že kaže potreba po osebi, ki bi bedela nad temi projekti. Gre namreč za multiprojektno poslovanje, saj se istočasno izvaja več projektov. Vodstvo zato že razmišlja o vzpostavitvi novega delovnega mesta oz. tako imenovani projektne pisarni.

Predlagam, naj se na to delovno mesto zaposli oseba, ki bo poleg projektnega vodenja imela tudi znanja in sposobnosti kontrolerja. Ta bi skrbel za vzpostavitev in kasneje delovanje kontrolinga na področju vodenja projektov, hkrati pa bi zagotavljal potrebne podatke in informacije glavnemu kontrolerju v podjetju, to je vodji finančno-računovodskega oddelka.

Tako bi vodja projektne pisarne v vsakem trenutku lahko poročal o rezultatih v posameznih projektih. Z znanjem iz kontrolinga bi z neposredno komunikacijo z vodji projektne skupine tudi lažje vzpostavil primerno okolje za razvoj kontrolinga ter zaznal težave, kje in kdaj se pojavljajo. Vodja financ in računovodstva bi pripravljala informacije za vodstvo na ravni celotnega podjetja.



### 4.3.5 Opredelitev ključnih nalog za vzpostavitev kontrolinga

#### Uvedba strateškega in operativnega kontrolinga

**Strateški kontroling** je spremljanje uresničevanja strategij podjetja. Primarno je treba sestaviti ustrezno strategijo podjetja, ki usmerja aktivnosti vseh zaposlenih. Strateški kontroling bo podjetju pomagal pri oblikovanju poslanstva in vizije ter učinkovito kontroliral izvajanje le-te v poslovni praksi.

Naloga strateškega kontrolinga je podpora vodstvu pri trajnem usmerjanju poslovnega sistema k cilju. V časovnem smislu je strateški kontroling neomejen ter povezan z zunanjim in notranjim okoljem podjetja. Usmerjen mora biti v prihodnost ter stremeti k možnostim za uspešno poslovanje trajno in dolgoročno.

Strateške cilje si podjetje lahko postavi z različnimi inštrumenti, med katerimi predlagam naslednje:

- Benchmarking, to je ustvarjanje znanja z iskanjem svetovno uspešnih podjetij, ki imajo podobno dejavnost in podobno oblikovane procese. S spremljanjem in proučevanjem njihovih postopkov, aktivnosti in procesov lahko dosežemo nadpovprečne rezultate.
- Model uravnoteženega sistema kazalnikov, ki omogoča oblikovanje sistema določanja ciljev podjetja, ki izhajajo iz strategije podjetja in se aplicirajo po hierarhiji podjetja navzdol do ravni posameznikov. Ta model vključuje tudi vpeljavo kazalnikov, ki omogočajo učinkovito spremljanje uspešnosti podjetja. Poleg tega je zaradi svoje merljivosti in vpetosti v vse ravni podjetja lahko tudi osnova za sistem nagrajevanja.

**Operativni kontroling** določa cilje, povezane s poslovnim uspehom, plačilno sposobnostjo, ekonomičnostjo in rentabilnostjo. V enotni informacijski sistem je treba vnesti vse ključne dejavnike uspešnosti projektov, kot so terminski načrt, stroškovni vidik in kakovost.

V tej fazi je treba jasno definirati odgovornosti in naloge vsakega oddelka. Na ta način bodo omogočeni: optimizacija procesov, prenos nalog in sprejemanje odločitev na operativni ravni. Vodstvo podjetja se bo lahko s tem osredotočilo na sprejemanje strateških odločitev, pridobivanje novih poslov in vodenjem podjetja v zeleno smer.

#### Ključne aktivnosti kontrolinga

Da bi kontroler lahko opravljal delo, je treba določiti vse dokumente, ki jih potrebuje za vzpostavitev in opravljanje funkcije kontrolinga v podjetju, ločeno po oddelkih, združene v enoten informacijski sistem. V tej fazi je že vključen celoten kolektiv podjetja. Zato je pomembno, da zaposlenim pri uvajanju v nov sistem dajemo vso potrebno podporo. Brez

vnosa pravilnih podatkov v informacijski sistem namreč tudi informacije, ki bodo pridobljene, ne bodo pravilne.

Torej je pogoj za pridobivanje pravih informacij zagotovitev, da vsak zaposleni ve, kaj se od njega zahteva in pričakuje, ter pri učenju dobi podporo, ki jo vsak posameznik potrebuje. S tem pa se bo kontroler že lahko osredotočil na svoje delo po aktivnostih.

### **Načrtovanje**

Letno načrtovanje je v podjetju stalna praksa. Vsak oddelek naredi letni načrt, ki se integrira v načrt celotnega podjetja. Projektno vodenje je določeno s cilji, nalogami in odgovornostmi posameznikov v projektni skupini, ki so jasno opredeljeni. Tudi na tej točki je pomembno, da je načrtovanje po projektih usklajeno z načrtovanjem na ravni celotnega podjetja, saj so delovni procesi med seboj povezani. Zato je pravilno projektno načrtovanje odvisno tudi od načrtovanja celotnega podjetja.

### **Nadziranje**

Pri nadziranju gre za primerjavo načrtovanega z dejanskim. V podjetju ugotavljajo, da je ravno to temeljna težava, ki se pojavlja, saj vodstvo ne dobi pravočasnih informacij o odstopanju. Z vzpostavitvijo kontrolinga, natančneje z vzpostavitvijo enotnega informacijskega sistema in definiranjem dokumentacije, potrebne za pregledovanje potrebnih evidenc za zaznavanje odstopanj, bi kontroler dobil signal ob pojavu težave.

### **Analiziranje**

Analiziranje poslovanja podjetja poteka v povezavi z načrtovanjem in nadziranjem, pri katerem kontroler ugotavlja uspešnost poslovanja. Pri tem si lahko pomaga z določitvijo vrste kazalnikov, prilagojenih dejavnosti podjetja, ki so med seboj povezani tako, da dajejo pravo sliko o poslovanju podjetja.

### **Poročanje**

Pri poročanju je pomembno, da se vzpostavi tak sistem kontrolinga, da daje različnim ravnam v podjetju pravočasne informacije in s tem možnost odločanja. Z definiranjem odgovornosti posameznih oddelkov v podjetju se določijo tudi njihove pristojnosti in možnost odločanja.

Glede na obstoječo organizacijo podjetja, bi bilo treba poročanje razdeliti na dve ravni, in sicer na raven vodij oddelkov in na raven vodstva. S tem se operativne težave in odstopanja ter odločitve sprejemajo in rešujejo na ravni oddelkov. Vodstvo pa prejema informacije in odstopanja na strateški ravni.

V magistrskem delu sem obravnavala aktualno problematiko podjetja Marmor Hotavlje, d. o. o. Čeprav kontroling v podjetju še ni vzpostavljen, ocenjujem, da bo informacijska podlaga za odločanje po korakih in z rešitvami, ki jih predlagam v magistrskem delu, boljša.

Ravno neustrezne informacije so bile razlog za pristop k uvedbi kontrolinga. S predlagano zasnovo izgradnje sistema kontrolinga v podjetju lahko zagotovimo pravočasne informacije, prilagojene odločanju, usklajene informacije na ravni podjetja in posameznih delov ter hitrejši in preglednejši pretok informacij, potrebnih za odločanje. Vse to bi zmanjšalo negativne posledice odločanja in izboljšalo podlago za pravočasno odločanje. S tem se podjetju ponuja možnost za boljše poslovne rezultate.

Postavljeno tezo v začetku magistrskega dela zato, gledano s teoretičnega vidika, lahko potrdim. Od dejanske uvedbe kontrolinga v podjetju pa je odvisno, ali bom lahko to tezo potrdila tudi v praksi.

## **SKLEP**

Kontroling je učinkovito orodje za optimizacijo poslovnih procesov in omogoča oblikovanje informacij za odločanje. Za vzpostavitev kontrolinga v podjetju pa je treba temeljito preveriti celotne poslovne procese in vzpostaviti nov ali pa prenoviti obstoječi informacijski sistem, prilagojen drugačni poslovni filozofiji.

Podjetja se med seboj razlikujejo, vsak poslovni sistem ima svoje specifičnosti in je na neki način unikaten, zato tudi ne obstaja formula, ki bi omogočala enoten sistem kontrolinga. Zato je toliko bolj zanimiv, saj je odvisen od dejavnikov zunanjega okolja, notranjega okolja, tehnoloških dejavnikov, poslanstva in ciljev podjetja. Tudi kadrovska struktura podjetja določa, ali in kako bodo novosti v podjetju sprejete.

V magistrskem delu sem se osredotočila na podjetje Marmor Hotavlje, d. o. o., ki že dolga leta uspešno kljubuje vsem oviram in izzivom, ki jih določa trg. Z dejavnostjo in vrednotami vedno znova dokazuje, da se s trdim delom, znanjem in pripadnostjo lahko dosegajo vrhunski rezultati tako na domačem kot tujem trgu.

V podjetju se zaradi prestrukturiranja na tuje trge danes soočajo z novimi izzivi. Kaže se potreba po učinkovitejšem vodenju in optimizaciji procesov. Ena izmed ključnih aktivnosti, s katero bi ta cilj lahko dosegli, je izgradnja učinkovitega sistema kontrolinga. Predlog zasnove kontrolinga v podjetju Marmor Hotavlje, d. o. o., sem skušala oblikovati v tem magistrskem delu.

Podatki so bili pridobljeni z opazovanjem delovnih procesov, proučevanjem interne dokumentacije podjetja ter razgovori in posveti z vodstvom podjetja in predstavniki različnih oddelkov v podjetju.

S temi podatki in analizo obstoječega poslovanja sem oblikovala in identificirala glavne težave, s katerimi se v podjetju soočajo pri poslovanju. Hkrati sem z uporabo znanstvene in strokovne literature o kontrolingu iskala ustrezne rešitve in oblikovala zasnovo za vzpostavitev kontrolinga, prilagojenega na specifično dejavnost, ki podjetje obkrožajo.

Hkrati sem pustila tudi dovolj prostora posameznim oddelkom, da s svojim prispevkom in podrobnejšim poznavanjem procesov ponudijo rešitve oz. oblikujejo sistem na način, da bodo na eni strani podatki pravilno in brez težav vneseni, na drugi pa bo kontroler imel možnost razpolaganja s podatki, ki jih potrebuje za učinkovito delo, in s svojim prispevkom pripravljati informacije za podporo vodstvu pri odločanju.

Zasnovo sem razdelila v pet faz. Te faze si po časovni komponenti sledijo druga za drugo, aktivnosti po fazah pa so vedno bolj vpete v drobnejše poslovne sisteme in zajemajo aktivnosti po hierarhiji navzdol. Hkrati pa bo po vzpostavitvi kontrolinga prehajanje po fazah v obe smeri nujno, saj je poslovni sistem živ ter potrebuje nenehne popravke in izboljšave.

V **prvi fazi** so aktivnosti osredotočene na celotno podjetje, najprej na uvajanje ustrezne poslovne filozofije v podjetju. Sledi **druga faza**, katere aktivnosti so osredotočene na analizo podatkov, ki jih podjetje potrebuje za odločanje. V **tretji fazi** v podjetju začnejo uvajati poenoten informacijski sistem, ki bo vir informacij na enem mestu. **Četrta faza** zahteva rešitve na področju organiziranosti kontrolinga, torej opredeliti vlogo in funkcijo kontrolerja v podjetju. Sledi **peta faza**, ki se začne z uvedbo kontrolinga na strateški in operativni ravni. To je tudi ena izmed prvih nalog kontrolerja, v sodelovanju z vodstvom. V tej fazi je treba kontroling opredeliti še podrobneje, na ravni oddelkov, in določiti dokumente, ki jih morajo oddelki vnašati v informacijski sistem.

V magistrskem delu sem obravnavala aktualno problematiko podjetja Marmor Hotavlje, d. o. o. Prepričana sem, da bo s predlagano zasnovo izgradnje sistema kontrolinga v podjetju zagotovljen hitrejši in preglednejši pretok informacij, potrebnih za odločanje, ter s tem možni boljši poslovni rezultati podjetja.

## LITERATURA IN VIRI

1. Antić, L., & Georgijevski, M. (2010). Obračun troškova po aktivnostima zasnovan na vremenu. *Ekonomске teme*, 4(2010), 499–513.
2. Avelini Holjevac, I. (1998). *Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom*. Opatija: Hotelijerski fakultet, Sveučilište u Rijeci.
3. Benedičič, R. (2011). *Podpora informacijskih sistemov za potrebe kontrolinga* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. Benko, M. (2007). *Posebnosti kontrolinga v multinacionalnem podjetju: Praktični primer* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
5. Bergant, Ž. (1998). Sodobni pogledi na ugotavljanje uspešnosti podjetja. *Zbornik referatov 6. Letnega srečanja Zveze ekonomistov Slovenije* (str. 87–101). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
6. Čaleta, K. (2013). *Analiza prodajnega kontrolinga in poročilnega sistema kot pomembnega dejavnika podpore managementu* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Debeljak, Ž. (1998). *Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal, d.d.* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Deyhle, A. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
9. Emmanuel, C. R., Otley, D., & Merchant, K. A. (1990). *Accounting for Management Control* (2<sup>nd</sup> ed.). London: Chapman & Hall.
10. Erčulj, D., Križaj, F., & Železnikar, J. (2013a). *Osnove kontrolinga in obvladovanja stroškov*. Gradivo za seminar. Ljubljana: CRMT d.o.o.
11. Erčulj, D., Križaj, F., & Železnikar, J. (2013b). *Poslovni izid po profitnih centrih*. Gradivo za seminar. Ljubljana: CRMT d.o.o.
12. Erčulj, D., Križaj, F., & Železnikar, J. (2013c). *Projekt uvedbe kontrolinga in njegova nadgradnja*. Gradivo za seminar. Ljubljana: CRMT d.o.o.
13. Gänßlen, S., Losbichler, H., Niedermayr, R., Rieder, L., Schäffer, U., & Weber, J. (2012). *Temelji kontrolinga*. Wörthsee: ICV & IGC.
14. Hočevar, M. (1995). *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
15. Hočevar, M. (2002). *Planiranje in kontrola poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
16. Ivanuša Bezjak, M. (2012, 20. februar). Kontroling: Odločanje na osnovi kakovostnih informacij in uresničevanja postavljenih ciljev. *Denar*. Najdeno 15. marca 2016 na spletnem naslovu <http://www.tax-finlex.si/Dokument/Podrobnosti?rootEntityId=52eb3e1b-de0d-4b7c-8cca-e92a0730bd35>
17. Kaligaro, J. (2003). Sodoben kontroling za podporo uspešnega vodenja procesov gospodarske družbe. *GIB*, 12(04/05), 1–7.

18. Kaligaro, J. (2005). *Kontroling v proizvodni dejavnosti* (konzorcijski magistrski študij). Velenje: Skupina Gorenje d. d.
19. Kaligaro J. (2011). *Kontroling v proizvodnih družbah* (prosojnice iz predavanj). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
20. Kaligaro, J. (2015). *Sodobna orodja kontrolinga* (prosojnice iz predavanj). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
21. Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time-driven activity-based costing: A simpler and more powerful path to higher profits*. Boston: Harvard Business School Press.
22. Kavčič, S. (2001). *Rutinska poročila stroškovnega računovodstva* (gradivo za izobraževanje). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
23. Kavčič, S. (2003). *Poslovodno računovodstvo danes*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
24. Kavčič, T. (2011). *Poslovodno računovodstvo, analiza poslovanja in kontroling v slovenskih podjetjih*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
25. Kerzner, H. (1992). *Project Management. A Systems Approach to Planning, Scheduling and Controlling*. New York: Van Nostrand Reinhold.
26. Koletnik, F. (1992). *Upravljalno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
27. Koletnik, F. (1996). *Kontroling*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
28. Koletnik, F. (2007). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
29. Komel, I. (2012). *Pomen kontrolinga za merjenje dobičkovnosti bančnih komitentov v času krize*. (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
30. Križaj, M. (2004, 21. september). Kontroling – za podjetje, ki ve, kje je. *Podjetnik*. Najdeno 14. februarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.podjetnik.si/clanek/kontroling-za-podjetje-ki-ve-kje-je-20042109>
31. Kržan, N. (2013, 14. oktober). *Strategija je pot do uresničitve ciljev, kontroling je stičišče informacij*. Najdeno 4. januarja 2016 na spletnem naslovu [http://www.siol.net/novice/gospodarstvo/2013/10/pr\\_nevenka\\_krzan.aspx](http://www.siol.net/novice/gospodarstvo/2013/10/pr_nevenka_krzan.aspx)
32. Levine, A. H. (2002). *Practical Project Management*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
33. Lipovec, F. (1983). *Analiza in planiranje poslovanja*. Ljubljana: ČGP Delo – TOZD Gospodarski vestnik.
34. Marmor Hotavlje, d.o.o. (2012). *Poslovni procesi v podjetju Marmor Hotavlje, d.o.o.* (interno gradivo). Hotavlje: Marmor Hotavlje, d.o.o.
35. Marmor Hotavlje, d.o.o. (2015a). *Projektno vodenje v podjetju Marmor Hotavlje, d.o.o.* (interno gradivo). Hotavlje: Marmor Hotavlje, d.o.o.
36. Marmor Hotavlje, d.o.o. (2015b). *Letno poročilo Marmor Hotavlje, d.o.o. za leto 2014*. Hotavlje: Marmor Hotavlje, d.o.o.
37. Marmor Hotavlje, d.o.o. (2015c). *Organizacijska struktura podjetja Marmor Hotavlje, d.o.o.* (interno gradivo). Hotavlje: Marmor Hotavlje, d.o.o.

38. Marmor Hotavlje, d.o.o., (2016a). *Letno poročilo Marmor Hotavlje, d.o.o. za leto 2015*. Hotavlje: Marmor Hotavlje, d.o.o.
39. Marmor Hotavlje, d.o.o. (2016b). *Interni akti podjetja Marmor Hotavlje, d.o.o.* (interno gradivo). Hotavlje: Marmor Hotavlje, d.o.o.
40. Marmor Hotavlje, d.o.o. (2016). *Predstavitev podjetja*. Najdeno 15. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://www.marmor-hotavlje.si/sl/o-skupini/predstavitev>
41. Melavc, D., & Novak, A. (2002). *Controlling – naloge, napotki, rešitve*. Kranj: Moderna organizacija.
42. *Metode znanstvenih istraživanja*. Najdeno 15. maja 2016 na spletnem naslovu [http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni\\_mat/1\\_godina/metodologija/metode\\_znanstvenih\\_istrzivanja.pdf](http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/1_godina/metodologija/metode_znanstvenih_istrzivanja.pdf)
43. Mrak, U. (2015). *Planiranje, pridobivanje ter uvajanje zaposlenih v podjetju Marmor Hotavlje, d.o.o.* (diplomsko delo). Maribor: Fakulteta za organizacijske vede.
44. Mreža znanja (2012). *Kontroling poslovanja – pojmovno određenje, razvoj i uloga kontrolinga u poslovanju*. Najdeno 4. marca 2016 na spletnem naslovu <http://mrezaznanja.hr/test/wp-content/uploads/2012/03/Kontroling-u-poslovanju.pdf>
45. Očko, J., & Švigir, A. (2009). *Kontroling – upravljanje iz backstagea*. Zagreb: Knjiga pring, d.o.o.
46. Osmanagić Bedenik, N. (1998). Računovodenje (Kontroling). *Revizor*, 9(6), 35–48.
47. Peternelj, M. (2008). Kontroling – planski in alarmni sistem podjetja. *Glas gospodarstva* (1).
48. Pučko, D. (2002). Planiranje kot managementska funkcija. V: S. Možina, R. Rozman, M. Tavčar, D. Pučko, Š. Ivanko, B. Lipičnik, J. Gričar, M. Glas, J. Kralj, M. Tekavčič, V. Dimovski & B. Kovač (ur.), *Management: nova znanja za uspeh* (str. 872). Radovljica: Didakta.
49. Pučko, D. (2005). *Analiza in načrtovanje poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
50. Pučko, D. (2006a). *Analiza poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
51. Pučko, D. (2006b). *Planiranje in kontrola*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
52. Pučko, D., & Rozman, R. (1998). *Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
53. Peemöller, V. H. (1992). *Controlling: Grundlagen und Einsatzgebiete* (2. Auflage). Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe.
54. Pustatičnik, I. (2001). *Nadgradnja kontrolinga v trgovinskem podjetju na primeru družbe ERA, d.d., Velenje* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
55. Ramovš, A. (1995). *Hotaveljčan skozi čas*. Marmor Hotavlje: Hotavlje.
56. Renko, M. (2008). *Problematika kalkulacij v gradbenem podjetju na primeru podjetja Promas* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
57. Režun, Š. (2004). *Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

58. Rogo, M. (2016). *Organiziranje kontrolinga v podjetju z multiprojektnim poslovanjem* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
59. Rozman, R., Kovač, J., & Koletnik, F. (1993). *Management*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
60. Sandera, N. (2008, 4. avgust). Ali obvladujete svoje poslovanje? *Podjetnik*. Najdeno 14. februarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.podjetnik.si/clanek/ali-obvladujete-svoje-poslovanje-20080408>
61. Schröder, E. F. (1996). *Modernes Unternehmens – Controlling. Handbuch für die Unternehmenspraxis* (6. Auflage). Ludwigshafen (Rhein): Kiehl.
62. Slovenska tiskovna agencija – STA. (2010). *Učinkovit kontroling lahko reši podjetje iz krize*. Najdeno 9. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://www.osta.net/en/msg.php?t=1&id=6533>
63. Slovenski računovodski standardi (2016). Uradni list RS, št. 95/15.
64. Tekavčič, M. (2008). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
65. Turk, I. (2000). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
66. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec - Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
67. Učakar, K. (2014). *Analiza vzpostavitve kontrolinga v izbranem srednje velikem podjetju* (magistrsko delo) Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
68. Zagorc, A. (2010). *Kako ključne zaposlene zadržati v podjetju?* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
69. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1). Uradni list RS, št. 65/09 – UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13 in 55/15.
70. Ziegenbein, K. (1992). *Controlling* (4. Auflage). Ludwigshafen (Rhein): Kiehl Verlag.







