

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

NADGRADNJA KONTROLINGA V PODJETJU LIVAR

Ljubljana, februar 2010

SILVA ERJAVEC

IZJAVA

Študentka Silva Erjavec izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalcem dr. Markom Hočevarjem, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 19.02.2010

Podpis: Silva Erjavec

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV KONTROLINGA	3
1.1 Kaj je kontroling	3
1.2 Razvoj kontrolinga	4
1.2.1 Zgodovina kontrolinga	4
1.2.2 Pojmovanje kontrolinga v Ameriki in Evropi	5
1.3 Kdo je kontroler	6
1.4 Kontroling in poslovodstvo	7
2 KONTROLING V PODJETJU	8
2.1 Umestitev kontrolinga v podjetje	8
2.2 Uvajanje kontrolinga v podjetje	10
2.3 Organiziranost kontrolinga v podjetju	11
2.4 Kontroling v povezanih podjetjih	12
3 NALOGE KONTROLINGA	13
3.1 Planiranje	13
3.1.1 Opredelitev planiranja	13
3.1.2 Planiranje kot funkcija poslovodstva in kontrolinga	14
3.1.3 Faze v procesu planiranja	15
3.1.3.1 Analiza poslovanja	16
3.1.3.2 Analiza in predvidevanje okolja	17
3.1.3.3 Določanje ciljev	18
3.1.4 Vrste planiranja	21
3.2 Kontroliranje	22
3.2.1 Opredelitev kontroliranja	22
3.2.2 Vrste kontroliranja	23
3.2.3 Vloga kontrolinga pri kontroliranju	25
3.2.4 Analiziranje v povezavi s kontroliranjem	26
3.2.5 Temeljna načela kontroliranja	27
3.3 Informiranje	28
3.3.1 Opredelitev informiranja	28
3.3.2 Vrste informacij	29
3.3.3 Vloga kontrolinga pri informiranju	30
4 OPERATIVNI IN STRATEŠKI KONTROLING	31
4.1 Operativni kontroling	32

4.2 Strateški kontroling.....	34
4.2.1 Uravnoreženi sistem kazalnikov.....	35
4.2.1.1 Finančni vidik.....	36
4.2.1.2 Vidik poslovanja s strankami	37
4.2.1.3 Vidik notranjih poslovnih procesov	38
4.2.1.4 Vidik učenja in rasti	39
4.2.1.5 Medsebojna povezava štirih vidikov uravnoreženega sistema kazalnikov	40
5 NADGRADNJA KONTROLINGA V PODJETJU LIVAR	41
5.1 Predstavitev podjetja Livar.....	41
5.2 Organizacijska struktura	42
5.3 Umestitev kontrolinga v podjetje in njegove naloge	43
5.4 Planiranje.....	44
5.4.1 Strateško planiranje	44
5.4.2 Operativno planiranje.....	50
5.4.2.1 Plan prodaje.....	50
5.4.2.2 Plan proizvodnje.....	51
5.4.2.3 Plan vzdrževanja	52
5.4.2.4 Plan nabave	52
5.4.2.5 Plan kadrov.....	53
5.4.2.6 Plan investicij	53
5.4.2.7 Metodologija planiranja in spremljanja stroškov	53
5.4.2.8 Plan stroškov in odhodkov	55
5.4.2.9 Plan računovodskih izkazov.....	56
5.4.2.10 Plan kazalnikov poslovanja.....	57
5.5 Kontroliranje	58
5.6 Informiranje	59
5.7 Možnost nadgradnje kontrolinga v podjetju Livarju.....	60
5.7.1 Predlog nadgradnje umestitve kontrolinga v podjetje.....	60
5.7.2 Predlog nadgradnje operativnega kontrolinga.....	61
5.7.3 Predlog nadgradnje strateškega kontrolinga	61
5.7.3.1 Predlog uvedbe uravnoreženega sistema kazalnikov v podjetje Livar.....	62
5.7.3.2 Finančni vidik.....	63
5.7.3.3 Vidik poslovanja s strankami	64
5.7.3.4 Vidik notranjih poslovnih procesov	65
5.7.3.5 Vidik učenja in rasti	66
5.7.3.6 Strateški diagram in vzročno – posledična razmerja.....	67
5.7.4 Predlog nadgradnje kontroliranja.....	68
SKLEP.....	69
LITERATURA IN VIRI.....	71

KAZALO SLIK

Slika 1: Odnos med kontrolorjem in poslovodstvom.....	8
Slika 2: Razčlenitev poslovnega sistema	9
Slika 3: Organizacijske oblike kontrolinga	11
Slika 4: Proces planiranja v podjetju.....	16
Slika 5: Hierarhija planskih ciljev	19
Slika 6: Štiri skupine vrst planiranja v podjetju	21
Slika 7: Model osnovne verige vrednosti notranjih poslovnih procesov	38
Slika 8: Organizacijska struktura podjetja Livar.....	42
Slika 9: Strateški diagram podjetja Livar	67

KAZALO TABEL

Tabela 1: Razlika med poslanstvom in vizijo	19
Tabela 2: Informacijske potrebe po ravneh odločanja	31
Tabela 3: Razsežnosti operativnega in strateškega kontrolinga.....	32
Tabela 4: Vidik poslovanja s strankami – osnovni kazalniki.....	37
Tabela 5: Ocena ekološkega okolja.....	46
Tabela 6: SWOT analiza proizvodne podstrukture	47
Tabela 7: Aktivnosti in kazalniki za doseganje cilja znižanje izmeta.....	49
Tabela 8: Planiranje kazalnika za izmet.....	57
Tabela 9: Primer odgovornosti za nastale stroške izdelavnega materiala	58
Tabela 10: Kazalniki finančnega vidika v podjetju Livar	63
Tabela 11: Kazalniki vidika poslovanja s strankami v podjetju Livar	64
Tabela 12: Kazalniki vidika notranjih poslovnih procesov v podjetju Livar	65
Tabela 13: Kazalniki učenja in rasti v podjetju Livar	66

UVOD

V času nenehnih sprememb v okolju in potrebnih hitrih odzivov podjetja na te spremembe je spremljanje uresničevanja zastavljenih ciljev in pravočasno oskrbovanje vodstva z informacijami, na podlagi katerih sprejema odločitve, življenjskega pomena za podjetje. Ravno v tem se kaže pomen kontrolinga. Kontroling je po svoji vsebini podporna funkcija poslovodstvu, ki omogoča pridobivanje ustrezno oblikovanih informacij za odločanje.

Začetki uvajanja kontrolinga v podjetje segajo v drugo polovico 19. stoletja, takrat so ga pričela uvajati podjetja v Ameriki, medtem ko se je v Evropi pojavil v sedemdesetih letih prejšnjega stoletja v Nemčiji. Med ameriškim in evropskim pojmovanjem kontrolinga obstajajo razlike, kontroling ki ga poznamo v Sloveniji je približek evropskega pojmovanja (Koletnik, 1996, str. 3).

Ločimo operativni in strateški kontroling. Operativni kontroling je strokovna podpora poslovodstvu, s ciljem povečati učinkovitost poslovanja. Njegova temeljna naloga je nuditi strokovno podporo pri dvigovanju ravni donosnosti in gospodarnosti, ohranjanju kapitala in plačilne sposobnosti ter uskladitev uporabe orodij operativnega kontrolinga. Nanaša se na krajše obdobje ter se posveča ciljem podjetja in njihovem uresničevanju v srednjeročnem in kratkoročnem obdobju. Strateški kontroling pa nudi vodstvu podjetja strokovno podporo s ciljem zvišati raven uspešnosti poslovanja. Njegova naloga je graditi dejavnike prihodnje uspešnosti podjetja, povečati njegovo vitalnost in izboljšati možnost za trajen uspeh. Temeljna naloga strateškega kontrolinga je povečati kakovost strateških odločitev. Pomaga pri oblikovanju vizije, poslanstva, ciljev in strategij, kateri so pogoj za trajen uspeh podjetja. Strateški kontroling daje okvir delovanja operativnemu kontrolingu (Melavc & Novak, 2002, str. 30).

V velikih podjetjih kontroler deluje kot nekak posrednik med vodstvom podjetja in posameznimi področnimi dejavnostmi podjetja. Zato mora biti tudi umestitev v organizacijsko strukturo podjetja temu primerna. Za svoje nemoteno delovanje mora imeti služba kontrolinga v takih podjetjih močen položaj in je navadno organizirana kot štabna služba podrejena najvišjemu vodstvu podjetja. V malih podjetjih pa se pogosto poslužujejo zunanjega kontrolinga, saj je ta bolj učinkovit in tudi bolj ekonomičen, ali pa vlogo kontrolerja odigra kar poslovodja sam.

Vplivu globalizacije se kontroling pri svojem delu ni mogel izogniti, kar je pred kontrolerja postavilo nove zahteve. Kontroler je moral razširiti svoje znanje, kar zahteva seznanjenje z drugimi in povsem drugačnimi kulturami dela, načini vedenja, poslovnimi običaji ter zakoni. Kontroler v podjetjih, katera so svoje delovanje razširila tudi izven domačih meja sicer ostaja interni ekonomski svetovalec, njegovo delovanje pa se je razširilo do tja, kjer podjetje opravlja svojo dejavnost (Železnikar, 2007, str. 5).

Med temeljne naloge kontrolinga gre uvrstiti planiranje, kontroliranje in informiranje. Kot bistvena naloga kontrolinga se opredeljuje planiranje. Planski cilji so namreč temelj za sprožanje vseh drugih aktivnosti v podjetju. Če te naloge ni, oziroma je opravljena slabo se ne da opraviti drugih: ne moremo namreč primerjati dejanskih dosežkov s pričakovanimi, pa tudi poročanje teče samo o dejstvih, ne pa tudi o razlogih zanje (Pučko, 2005, str. 13).

Z učinkovitim sistemom kontrolinga se spodbuja zaposlene k zastavljanju ciljev in spremljanju doseganja le teh, hkrati pa se medsebojno povežejo vse funkcije podjetja, kar pa omogoča najučinkovitejše planiranje in kontrolo uspešnosti podjetja kot celote.

Podjetje Livar ima sedež v Ivančni Gorici. Najpomembnejša dejavnost Livarja je proizvodnja in obdelava ulitkov iz sive in nodularne litine. Podjetje Livar ima oblikovano službo kontrolinga. Kontroling deluje tako v strateškem kot operativnem smislu. Je koordinator in svetovalec pri postavljanju strategije in strateških ciljev podjetja, koordinira in pripravlja letne načrte poslovanja, planske cilje, izvaja kontrolo, analizira odstopanja in o tem informira poslovodstvo.

Namen magistrskega dela je proučiti temeljne značilnosti kontrolinga tako teoretično kot praktično, to je v podjetju Livar, ter podati predlog nadgradnje kontrolinga v omenjenem podjetju. Magistrsko delo je tako namenjeno službi kontrolinga v Livarju, poleg tega pa tudi upravi Livarja in vsem zaposlenim, kateri sodelujejo s službo kontrolinga, saj bodo na podlagi predstavljenih sodobnejših in poglobljenih pristopov sistema kontrolinga v bodoče deležni boljše podpore.

Cilj magistrskega dela je torej na osnovi teoretičnega raziskovanja v sodobni strokovni literaturi opredeliti značilnosti kakovostnega sistema kontrolinga in s tem nadgraditi sistem kontrolinga v podjetju Livar. Cilj magistrskega dela je ugotoviti:

- ali se temeljne naloge kontrolinga, katere so planiranje, kontroliranje in informiranje v Livarju izvajajo primerljivo s teorijo s tega področja,
- ali je služba kontrolinga v Livarju pravilno umeščena v organizacijsko shemo,
- ali so službi kontrolinga dodeljene ustrezne pristojnosti,
- ali služba kontroling v Livarju ustrezno igra vlogo »navigatorja« poslovanja,
- na katerih področjih se lahko izboljša delovanje kontrolinga Livarja tako na strateški kot na operativni ravni.

Metoda dela, ki je uporabljena pri izdelavi magistrskega dela temelji na študiji teoretičnih osnov, s čimer je dobljen celovit vpogled v področje kontrolinga. Proučena je številna strokovna literatura različnih avtorjev, kateri na najbolj sodoben in strokoven način obravnavajo to področje. Pri tem pa je za opis posameznih kategorij uporabljena metoda

deskripcije. Povzemanja spoznanj, stališč, sklepov je podana z metodo kompilacije, uporabljena pa je tudi komparativna metoda, kjer so primerjane različne opredelitve posameznih avtorjev. Nadalje pa je uporabljena deduktivna metoda, s katero se je poskušalo to, kar je v teoriji znanega aplicirati na specifičen primer, to je na sistem kontrolinga podjetja Livar.

Magistrsko delo je razdeljeno na tri vsebinske sklope. V prvem delu so predstavljene teoretične podlage kontrolinga. Za razumevanje kontrolinga in njegovo pravilno opredelitev so v drugem delu predstavljene njegove temeljne naloge, katere so planiranje, kontroliranje, in informiranje, ter razmejitve kontrolinga na operativni in strateški. Tretji del pa je namenjen predstavitvi kontrolinga v podjetju Livar s predlogom izboljšav, podlaga katerega pa sta prva dva, teoretična dela.

1 OPREDELITEV KONTROLINGA

1.1 Kaj je kontroling

Kontroling je zelo obširno področje, ki ga vsak avtor razlaga na svoj način, vendar je vsem definicijam skupno, da gre za podporno dejavnost poslovodstvu. Številni avtorji prisopodobo kontrolinga najdejo v pomorstvu. Kontroling opisujejo kot navigacijsko dejavnost podjetja, kontrolerja pa kot navigatorja, ki pomaga poslovodstvu – kapitanu brez odmikov pripluti do zastavljenega cilja. Kontroling je tako instrument vodenja v podjetju, ki ima naloge planiranja, informiranja, ter usmerjanja in kontroliranja. Omogoča dosledno proučevanje, sistematično planiranje, učinkovito kontroliranje. Je podpora poslovodstvu pri spremljanju in uresničevanju strateških in operativnih ciljev.

Kontroling je razmišljanje, usmerjeno v prihodnost. Ukvarja se z vprašanji kot so: katere cilje naj bi v podjetju dosegli, kakšna je trenutna situacija v podjetju, ali se lahko usmerja pot do zastavljenih ciljev, kdo mora poznati odločitve, kdo se mora pravočasno orientirati. Kontroling oskrbuje poslovodstvo z računovodskimi izkazi, kalkulacijami, ekonomskimi analizami in tudi strateškimi nasveti (Deyhle, 1997, str. 5).

Na kontroling je moč gledati kot na upravljalni sistem poslovanja, ki kot metodo vodenja uporablja vodenje s cilji. Poteka v povezavi med poslovodstvom in kontrolerjem pri določanju vizije, poslanstva in ciljev podjetja, pripravi planov, optimalni uporabi razpoložljivih virov, ugotavljanju odmikov od planov in določanju ukrepov za uresničitev načrtovane donosnosti. Usmerjen je v prihodnost, ter na podlagi analiz preteklih dogajanj opredeli oziroma diagnosticira odmike od načrtovanega, ter pripravi predlog ukrepov za odpravo le teh (Križaj, 1998, str. 16).

Kontroling po svoji vsebini ni odločevalska funkcija, temveč podporna, svetovalna funkcija, tesno povezana z upravljanjem podjetja. Povečuje zmožnost prilagoditve podjetja notranjim in zunanjim spremembam. Kontroling in posloводство zasledujeta isti cilj, le to je uporaba sedanjih in ustvarjanje prihodnjih potencialov uspeha.

Temeljni cilj podjetja, h kateremu težijo vse usklajene dejavnosti podjetja je namreč cilj lastnika, tesno povezan z lastništvom in upravljanjem podjetja (Rozman et al., 1993, str. 91). Temeljni cilj podjetja tako postavljajo lastniki skupaj s poslovodstvom in ne kontroling. Kontroling pa je tisti, kateri spremlja ali se poslovanje podjetja drži začrtanih poti za doseganje temeljnega cilja, ter na odklone pravočasno opozarja.

Kontroling dobiva v zadnjem času v slovenskem prostoru vse pomembnejšo vlogo predvsem iz dveh razlogov. Prvi je povezan z delovanjem slovenskih podjetij v mednarodnem okolju, drugi pa je želja in potreba po kakovostnem obvladovanju njihovega poslovanja.

1.2 Razvoj kontrolinga

1.2.1 Zgodovina kontrolinga

Zametki kontrolinga segajo v 18. stoletje, takrat je ameriški kongres ustanovil funkcijo kontrolinga, kontroling je bdel nad ravnovesjem med državnim proračunom in državnimi izdatki. Čez dobrih sto let so leta 1880 v ameriškem železniškem podjetju »Athinson, Topeka & Santa Fe Railway System« prvi uvedli mesto kontrolerja v gospodarski družbi. Samo dve leti pozneje pa je kontroling v svojem podjetju uvedla še danes zelo znana industrijska družba »General Electric Company«. Širše uvajanje kontrolinga je v Ameriki nadalje zaslediti po letu 1920, takrat so bile gospodarske razmere zaradi velike gospodarske krize in prve svetovne vojne skrajno neugodne, v podjetjih se je pojavila potreba po strokovnjakih, ki naj nebi le analizirali pretekla stanja, temveč tudi čim bolj natančno in zanesljivo napovedali prihodnost podjetij. Tako je bil leta 1931 ustanovljen ameriški inštitut za kontroling, leta 1934 pa je izšla tudi prva številka časopisa »The Controller« (Križaj, 2001, str. 1).

Vzroki za kasnejši razvoj kontrolinga v Evropi kot v Ameriki so predvsem v neenakomernem razvoju gospodarstva v svetu. V dvajsetih letih prejšnjega stoletja se je v Ameriki odražalo bolj svobodno gospodarstvo kot v Evropi, poleg tega pa je gospodarska kriza nanj prej in močnejše vplivala, zato je bila prisotna večja potreba po načrtovanju in kontroliranju (Osmanagić, 1991, str. 33).

Ideja o uvedbi kontrolinga so v Evropo prinesle ameriške svetovalne hiše. Izraza kontroler in kontroling sta se najprej pojavila v Nemčiji. Funkcija kontrolerja je bila teoretično prvič opisana v Bussmanovi knjigi »Industrijsko računovodstvo« leta 1963 (Križaj, 1998, str. 15). Leta 1970 je bila ustanovljena akademija za kontrolerje »Controller Akademie« in prav kmalu

se je tudi na nemških univerzah začelo predavati o kontrolingu. Nadaljevalo se je z ustanovitvijo združenja kontrolerjev »Controller Verein« v letu 1975, leta 1995 pa je bilo ustanovljeno mednarodno združenje kontrolerjev »International Group of Controlling«.

Ostala Evropa pa se je s kontrolingom srečala v drugi polovici 70-ih let, kot s posledico velike naftne krize, ko so se podjetja soočila s potrebo po koreniti racionalizaciji poslovanja. Pojavil se je namreč hiter razvoj novih tehnologij ter s tem tudi hitro rastoča konkurenca. Znotraj podjetja je bilo tako potrebno veliko bolje obvladovati procese in stroške, ter hkrati natančneje opredeliti njihove cilje in načrte (Križaj, 2001, str. 1).

Slovenija z razvojem kontrolinga ni zaostala za dogajanjem v Evropi. Že okoli leta 1965 je švedska svetovalna družba uvedla zametke današnjega kontrolinga v podjetju Meblo iz Nove Gorice. Tako je danes kontroling prisoten v številnih slovenskih podjetjih, ki so odkrila njegovo uporabnost in ga uvedla v svoje poslovanje.

Skozi čas so spreminjajoče se gospodarske razmere in ekonomski pogoji delovanja vplivali na obliko in vsebino kontrolinga v posameznih obdobjih. Faze razvoja kontrolinga so bile glede na potrebe podjetij, razvoj posameznih trgov in konkurence sledeče:

- spremljanje in analiziranje preteklih dogodkov, kjer je bil glavni vir podatkov računovodstvo,
- spremljanje in usmerjanje ob pomoči stroškovnega računovodstva in skupnega planiranja poslovanja,
- usmerjanje in krmiljenje poslovanja ob pomoči strateškega planiranja, analiziranja in informiranja.

Na pojmovanje vsebine in oblike kontrolinga v podjetju so vplivale predvsem naloge, katere so se postopno spreminjale vse od prvega pojava kontrolinga pa do danes. Medtem ko je v preteklosti prevladovalo operativno načrtovanje in spremljanje, danes prevladuje strateško krmiljenje in uravnavanje poslovanja s poudarkom na predlaganju ukrepov poslovodstvu na različnih organizacijskih ravneh za izboljšanje poslovanja (Capuder, 1997, str. 3-4).

1.2.2 Pojmovanje kontrolinga v Ameriki in Evropi

Razvoj kontrolinga v Ameriki in Evropi nista potekala istočasno, kar je pripeljalo do razlik pri pojmovanju ameriškega in evropskega kontrolinga in tudi do razlik med nalogami kontrolerjev.

Po ameriškem pojmovanju je kontroler osredotočen na (Koletnik, 1996, str. 4):

- podjetniško planiranje,

- izdelava in interpretacijo poslovnih informacij za notranje in zunanje uporabnike,
- izdelava ekonomskih analiz o dogajanju v podjetju in zunaj njega,
- nadziranje poslovanja.

Evropsko pojmovanje kontrolinga pa zavzema:

- svetovanje in koordinacija pri letnih predračunih ter strateških in operativnih načrtih podjetja,
- izdelava internih obračunov poslovanja,
- prikazovanje poslovne uspešnosti,
- skrb za notranje informiranje, ekonomsko svetovanje in koordinacija naložb ter drugih izrednih nalog.

Kontroling je po evropskem pojmovanju usmerjen v notranjo ekonomijo podjetja, vključuje se v strateško planiranje, pojavlja se kot najožji svetovalec posloводства, ponavadi je v podjetje umeščen kot štabna služba, ločen od računovodstva. Koncept kontrolinga je zasnovan na principu vodenja s cilji.

Po ameriškem pojmovanju je kontroler poleg notranjega informiranja odgovoren tudi za zunanje informiranje davčnih organov, upnikov in delničarjev. Deluje v sklopu računovodstva, njegove naloge niso jasno opredeljene. Naloge in vloga kontrolerja se od primera do primera razlikujejo v odvisnosti od velikosti in kompleksnosti podjetja, panoge, kontrolerjevih sposobnosti, pa tudi od zamisli posloводства. V ameriški literaturi največkrat opredeljene funkcije kontrolerjev so torej: planiranje in nadziranje, poročanje in pojasnjevanje, ocenjevanje in svetovanje, davčno poslovanje, poročanje vladi, varovanje premoženja podjetja, ekonomsko analiziranje (Hočevar, 1994, str. 156).

V Evropi so akademski krogi teoretično opredelili kaj naj bi kontroler delal, vendar praksa od tega v marsičem odstopa. V ameriškem pogledu na kontroling pa te razlike ni, teoretični pogled na delovanje kontrolinga temelji na tem, kar se v praksi dejansko izvaja (Melavc & Novak, 2002, str. 35). Tako evropsko kot ameriško pojmovanje kontrolinga pa kažeta na to, da je bil razlog za uvedbo kontrolinga v podjetje v tem, da se je zadostilo poslovodskim potrebam po informacijah. Glavni namen kontrolinga po obeh pojmovanjih namreč je zagotavljati podporo pri upravljanju in vodenju podjetja, v smislu uresničevanja zastavljenih ciljev (Hrovath, 1998, str. 146).

1.3 Kdo je kontroler

Kontroler je interni ekonomski svetovalec, kateri celovito obvladuje gospodarsko dejavnost podjetja, prav tako pa tudi strokovne metode in tehnike kontrolinga. S svojim sposobnostmi in znanji predlaga poslovodstvu ukrepe, kateri bodo zagotavljali podjetju dolgoročni obstoj.

Kontroler je pomočnik vodjem pri uresničevanju ciljev. Spremlja celotno poslovanje podjetja, ugotavlja odmike dejanskega poslovanja od načrtovanega, ugotavlja vzroke zanje in predlaga ukrepe za odpravo negativnih vzrokov odklikov. Za opravljanje svojih nalog mora torej imeti kontroler strokovna znanja in veščine, imeti pa mora tudi primerne osebnostne lastnosti. Ena od nujnih osebnostnih lastnosti je vedoželjnost. Pri poslovodstvu mora uživati zaupanje in spoštovanje, sicer se lahko zgodi, da postane njegovo delo samo sebi namen, podjetju pa ne prinaša koristi, ker njegovih izsledkov nihče ne uporablja (Železnikar, 2007, str. 2).

Pri opredelitvi poslanstva in nalog kontrolerja so se v evropskem svetu pojavile številne nejasnosti. Iz tega razloga so se v International Group of Controlling leta 1999 odločili, da objavijo enotno definicijo kontrolorjevih nalog in poslanstva, katera pravi da (Križaj, 2001, str. 2):

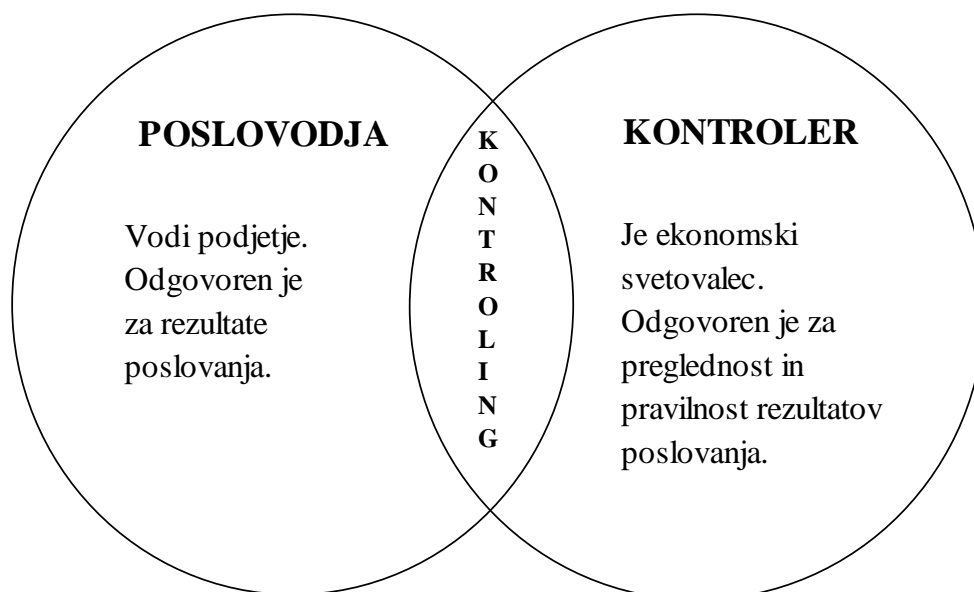
- kontroler opravlja za poslovodstvo poslovno – ekonomsko svetovalno funkcijo pri njegovem ciljno usmerjenem načrtovanju in upravljanju,
- skrbi za nazornost in preglednost poslovnega izida, financ in procesov, s čimer prispeva k večji ekonomičnosti,
- celovito usklajuje delne cilje in načrte, ter organizira celovito, v prihodnost usmerjeno poročanje,
- moderira procese kontrolinga tako, da lahko vsak odločevalec ukrepa ciljno usmerjeno na podlagi dobljenih podatkov in informacij,
- ustvarja in vzdržuje sistem kontrolinga.

Za izvajanje kontrolinga so torej zadolženi kontrolerji. Kontrolerji oblikujejo in spremljajo upravljalne procese določanja ciljev, načrtovanja in upravljanja ter s tem prevzemajo soodgovornost za doseganje ciljev in rezultatov.

1.4 Kontroling in poslovodstvo

Funkcija kontrolinga se v praksi izvaja kot rezultat sodelovanja med poslovodstvom in kontrolerjem, kontroling je timsko delo. Vzpostavitev in delovanje kontrolinga je v podjetju nesmiselno brez interesa poslovodstva po strokovni pomoči pri njegovem delu. Slika 1 prikazuje odnos med kontrolerjem in poslovodstvom v podjetju.

Slika 1: Odnos med kontrolorjem in poslovodstvom



Vir: Kaj je kontroling, 2009

Tesno sodelovanje med kontrolerjem in poslovodstvom je bistvenega pomena za učinkovito delovanje kontrolinga. Informacije morajo potekati v obe smeri, med kontrolerjem in poslovodstvom mora vladati visoka stopnja zaupanja, medsebojno spoštovanje in tesno sodelovanje. Kontroler velja kot nekak prodajalec svojih storitev poslovodstvu. Nosi odgovornost za to, da odgovorni v podjetju pravočasno spoznajo in rešujejo napovedane ali že prisotne poslovne probleme, jih pravočasno odpravijo s čim manjšimi slabostmi in se jim v prihodnosti izognejo (Kastelic & Erčulj, 2008, str. 1). Za realizacijo zastavljenih ciljev podjetja nosi odgovornost poslovodstvo podjetja, kontroler pa ga pri tem usmerja.

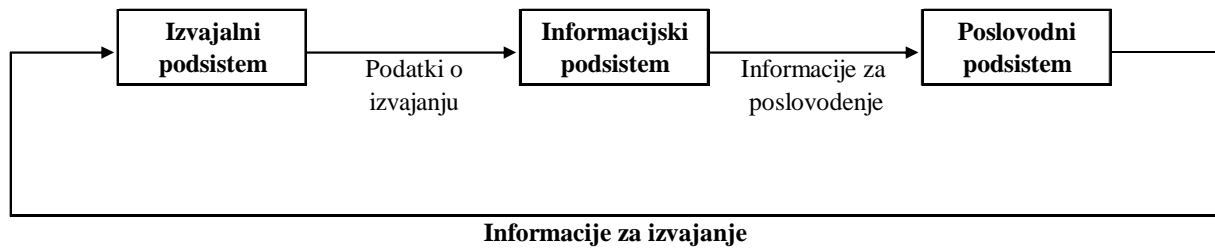
2 KONTROLING V PODJETJU

2.1 Umestitev kontrolinga v podjetje

Različna podjetja opravljajo različne dejavnosti in imajo tudi različne cilje. Ne glede na to pa je vsem podjetjem skupno, da jih organizirajo in upravljajo ljudje, ter da je nemogoče natančno napovedati njihovo obnašanje in delovanje v prihodnosti, ker so izpostavljeni nenehnim vplivom okolja. Skupna točka pa je tudi ta, da so sestavljeni iz več podsistemov.

Podjetje kot celovit poslovni sistem sestavljajo trije podsistemi: izvajalni, informacijski in poslovodni, pri tem pa ima informacijski podsistem vlogo povezovalca med ostalima dvema (Hočevar, 1998, str. 1).

Slika 2: Razčlenitev poslovnega sistema



Vir: M. Hočevar, *Planiranje in kontrola poslovanja*, 1998, str. 1.

V okviru **izvajalnega podsistema** se odvija poslovni proces podjetja. Sestavljen je iz temeljnih poslovnih funkcij, katere so: kadrovska, tehnična, nakupna, proizvodna, prodajna in finančna funkcija.

Odločanje o dejavnostih poslovnega procesa ter njihovo usklajevanje je naloga **poslovodnega podsistema**. V okviru poslovodnega podsistema se ločijo štiri poslovodne funkcije, katere so: načrtovanje, organiziranje, vodenje in nadziranje. S funkcijo načrtovanja podjetje predvideva prihodnje poslovanje, v to funkcijo sodi postavljanje ciljev poslovanja in postopkov za njihovo uresničevanje. S funkcijo organiziranja se dodeljuje posamezne delavne naloge, ki so določene z načrtovanjem, zaposlenim v podjetju. Funkcija vodenja zavzema komuniciranje med nadrejenimi in podrejenimi ter tudi motiviranje zaposlenih. V funkcijo nadziranja pa je zajeto presojanje pravilnosti, ter odpravljanje nepravilnosti pri poslovnih procesih.

Vlogo povezovalca med izvajalnim in poslovodnim podsistemom igra **informacijski podsistem**, kateri obema preskrbuje informacije. Zajema podatke o delovanju izvajalnega podsistema ter oblikuje informacije za potrebe poslovodnega podsistema. Informacije so za izvajalni in poslovodni podsistem bistvenega pomena, saj lahko usklajeno delujeta le takrat, ko imata na voljo prave informacije ob pravem času. V okviru informacijskega podsistema delujejo štiri funkcije: funkcija obravnavanja podatkov o preteklosti, funkcija obravnavanja podatkov o prihodnosti, funkcija nadziranja podatkov, in funkcija analiziranja podatkov.

Na to, v kateri podsistem podjetja uvrstiti kontroling imajo različni avtorji različne poglede. Kontroling uvrščajo v vse tri podsisteme, tako v izvajalnega, poslovodnega, kot informacijskega. Mnogi uvrščajo kontroling v informacijski podsistem kot del poslovodnega računovodstva, drugi menijo da je kontroling del izvajalnega podsistema kot del finančne funkcije, del vsake poslovne funkcije ali kot samostojna poslovna funkcije. Kontroling pa uvrščajo tudi kot del poslovodnega podsistema in sicer kot orodje poslovođenja.

Kontroling se torej v podjetju pojavlja v različnih oblikah, pomenih in vlogah. Po svoji vsebini je kontroling podporni funkcija poslovođenstvu, zato se kot del izvajalnega podsistema ne pojavlja. Posredno se v izvajalni podsistemu vključuje preko funkcijskega kontrolinga, kot

so: finančni kontroling, nabavni kontroling, trženjski kontroling in podobno. Funkcijski kontroling ni del poslovnega procesa podjetja, marveč podpira poslovodstvo z usmerjevalnimi informacijami s posameznega področja. Delovanje kontrolinga pa vsekakor posega v informacijski in poslovodni podsistem. Namen kontrolinga v podjetju namreč je, da zagotavlja informacije in podporo za upravljanje in vodenje podjetja. Pri upravljanju podjetja pa kontroling ne sodeluje aktivno. Namen kontrolinga je zasnovati, razviti, uveljaviti, spreminjati, koordinirati in integrirati primerne upravljske mehanizme, kateri bodo poslovodstvu olajšali upravljanje podjetja. Iz take definicije torej izhaja, da je kontroling nedvomno nepogrešljivi del upravljske funkcije.

2.2 Uvajanje kontrolinga v podjetje

Potreba po uvedbi kontrolinga v podjetje najpogosteje izvira iz velikosti podjetja. V podjetjih, v katerih nimajo organiziranega kontrolinga ponavadi del nalog iz področja kontrolinga opravljajo zaposleni iz sektorja financ in računovodstva, del pa jih nase prevzame najvišje poslovodstvo. Vendar z večanjem podjetja takšno stanje ne daje optimalnih rezultatov.

Potreba po uvedbi kontrolinga v podjetje najpogosteje izhaja iz nakopičenih slabosti v poslovanju podjetja z ene strani, ter v evidentnih prednostih, ki jih s sabo prinaša uvedba kontrolinga.

Pomanjkljiv sistem planiranja, analiziranja, kalkuliranja in poročanja lahko pripelje do pomanjkanja strategij in alternativ nadaljnega razvoja podjetja, pomanjkanje vitalnosti podjetja, katera se odraža skozi pomanjkljivo prilagajanje hitrim spremembam v poslovnem okolju, pomanjkanja načrtovanja, ali celo popolnega izostanka operativnih planov poslovanja, kaotičnega izvajanja investicij in s tem povezana visoka rast investicijskih in rednih stroškov poslovanja, slabih rezultatov poslovanja in podobno. Vse te težave v podjetju pa se lahko omili z umno zastavljenim konceptom kontrolinga (Breglec, 2007, str. 27).

Proces uvedbe kontrolinga v podjetje lahko poteka na dva načina:

- postopno, v daljšem časovnem obdobju, s politiko majhnih korakov,
- hitro, s projektno ustanovitvijo organizacijske enote kontrolinga.

V praksi je **postopno uvajanje kontrolinga** v podjetje bolj običajno od hitrega. Zelo pogosto se znotraj sektorja ekonomike oblikuje delovno mesto planer – analitika. Z rastjo podjetja ter dozorevanjem spoznanja o pomembnosti delavnih procesov plana, analiz, kalkulacij in poslovnega poročanja se ponavadi delovno mesto planer – analitik izloči iz organizacijske enote ekonomike, ter se preoblikuje v samostojno organizacijsko enoto za kontroling.

Pristop **hitrega uvajanja kontrolinga** v podjetje je manj običajen. Praviloma poteka na projektni način. Zaradi kompleksnosti del in nalog katere opravlja kontroling, ter zaradi kompleksnosti poslovnega procesa nasploh, pa tudi proces enkratnega uvajanja kontrolinga v podjetje ni nikoli končan s končanjem samega formalnega projekta. Funkcija kontrolinga v podjetju zori in se razvija skladno s poslovnim sistemom v katerem deluje. Zato uvedba kontrolinga v podjetje ni nikoli zaključen projekt (Breglec, 2007, str. 26).

Poslovodstvo podjetja se mora zavedati zakaj uvaja kontroling in kaj od njega pričakuje. Kontroling je v podjetju lahko učinkovit le, če vodstvo verjame vanj in ga popolnoma podpira.

2.3 Organiziranost kontrolinga v podjetju

Organiziranost kontrolinga v podjetju je odvisna predvsem od okolja, velikosti podjetja, kompleksnosti ciljev podjetja, ter od kompetenc zaposlenih. Kontroling je lahko organiziran v podjetju ali zunaj njega. Način organiziranja kontrolinga pa je lahko centraliziran ali decentraliziran.

Slika 3: Organizacijske oblike kontrolinga

		Situacijske spremenljivke	Okolje	Velikost	Cilji	Zaposleni
Organizacijske oblike kontrolinga	Zunanji kontroling		gotovo	majhno	enostavni	nizke kompetence
	Notranji kontroling	Računovodja je hkrati kontroler	↑ ↓	↑ ↓	↑ ↓	↑ ↓
		Služba v okviru računovodstva				
		Centralizirana štabna služba				
		Decentralizirana štabna služba				
		negotovo	veliko	sestavljene	visoke kompetence	

Vir: Š. Režun, Kontrolerjev glasnik, 2007, str. 9.

V velikih podjetjih kontroler deluje kot nekak posrednik med vodstvom podjetja in posameznimi področnimi dejavnostmi podjetja. Zato mora biti tudi umestitev v organizacijsko strukturo podjetja temu primerna. Za svoje nemoteno delovanje mora imeti služba kontrolinga v podjetju močan položaj. Če že ni samostojna služba v samem vrhovnem vodstvu podjetja, mora biti kontroler uvrščen najmanj na drugo najvišjo poslovodno raven. Učinkovit kontroling v velikih podjetjih je največkrat organiziran kot štabna služba. (Melavc & Novak, 2002, str. 12).

Majhna ter tudi srednje velika podjetja pa se v veliki meri odločajo za zunanji kontroling, ker je bolj racionalno plačevati storitve kontrolinga zunanjim svetovalcem. Običajno imajo zunanji svetovalci več znanja in izkušenj na tem področju. Kadar se mala podjetja odločijo za lastni kontroling ponavadi vlogo kontrolerja prevzame sam poslovodja. Le ta opravlja naloge kontrolinga ob istočasnih drugih operativnih nalogah in zato zanemarja strateške naloge podjetja. Tak kontroling pa je ponavadi neuspešen.

Podjetja dandanes poslujejo v kompleksnem in negotovem okolju, katerega spremljajo hitre in nepredvidljive spremembe. Poslovodje zato ne morejo več sami kvalitetno opravljati svojega dela, podporo pri tem pa jim nudi služba kontrolinga. Služba kontrolinga ima tako večjo vlogo in je tudi bolj organizacijsko dodelana v podjetjih, katera poslujejo v bolj negotovem okolju.

Vloga kontrolinga je tudi pomembnejša v podjetjih, ki imajo bolj kompleksno zastavljene temeljne cilje, saj je njihovo spremljanje težje. Takšni temeljni cilji zahtevajo več kontroliranja in pravočasno opozarjanje na kritične odmike. Pri podjetjih z enostavnejšimi cilji kontroling nima takšnega pomena in je potrebno veliko manj usklajevanja in opozarjanja na odmike med letom.

Večjo vlogo pa ima kontroling v podjetjih, kjer imajo zaposleni večje kompetence. V takih podjetjih zaposleni bolje sprejemajo predloge in priporočila ki jih podaja kontroling, zavedajo se namreč, da je kontroling njihov nepogrešljiv strokovni svetovalec, ki jih usmerja in pomaga pri doseganju zastavljenih ciljev.

Kontroling je v podjetju lahko organiziran centralizirano ali decentralizirano, kar pa je odvisno od organizacije podjetja ter od sloga vodenja. Kontroling, organiziran centralizirano se izvaja na enem mestu, strokovno in organizacijsko pa so posamezni kontrolerji podrejeni neposredno glavnemu kontrolerju. Za decentraliziran kontroling pa je značilno, da posamezni kontrolerji procese dela izvajajo po poslovnih področjih in so organizacijsko podrejeni vodji področja, strokovno pa vodji kontrolinga. Kontrolerji, kateri delujejo decentralizirano hitrejše spoznavajo probleme in odkrivajo rešitve, saj so v centru dogajanja poslovnega področja katerega pokrivajo. Kot slabost takšne organizacije kontrolinga pa se kaže nevarnost prikrivanja slabega poslovanja, vzrok za to pa je, da so kontrolerji neposredno podrejeni vodji poslovnega področja.

2.4 Kontroling v povezanih podjetjih

Vplivu globalizacije se kontroling pri svojem delu ni mogel izogniti, kar je pred kontrolerja postavilo nove zahteve. Kontroler je moral razširiti svoje znanje, kar zahteva seznanjenje z drugimi in povsem drugačnimi kulturami dela, načini vedenja, poslovnimi običaji ter zakoni. Kontroler v podjetjih, katera so svoje delovanje razširila tudi izven domačih meja sicer ostaja interni ekonomski svetovalec, njegovo delovanje pa se je razširilo do tja, kjer podjetje opravlja svojo dejavnost.

Kontroling je v podjetjih, katera imajo svoja hčerinska podjetja v tujini, potrebno nujno decentralizirati in ga organizirati matrično. To pomeni, da v matičnem podjetju ostane centralni kontroling, kontroling v hčerinskih podjetjih pa spremljajo tam locirani decentralizirani kontrolerji. Ti metodološka navodila za svoje delo dobijo iz matičnega

podjetja, katera pa morajo vsaj okvirno poznati način dela v dislociranih enotah in njihovem okolju, sicer bodo težko dajala uporabna navodila.

Centralni kontroling pa mora v matičnem podjetju zagotoviti, da so podatki za vse sestavne dele podjetja konsistentni, seštevljivi in medsebojno primerljivi. Centralni kontroling tako postane inštruktor, organizator in koordinator (Železnikar, 2007, str. 5).

3 NALOGE KONTROLINGA

Po evropskem pojmovanju kontrolinga se le ta v podjetju udejstvuje v procesih:

- planiranja,
- kontroliranja,
- informiranja.

Za razumevanje kontrolinga in njegovo pravilno opredelitev je potrebno poznati tudi njegove temeljne naloge, le te so predstavljene v nadaljevanju.

3.1 Planiranje

3.1.1 Opredelitev planiranja

V literaturi najdemo različne definicije planiranja, avtorji na planiranje gledajo iz različnih zornih kotov. Tako so na eni strani avtorji, kateri planiranje obravnavajo iz ekonomske plati, drugi iz organizacijske, tretji pa na planiranje gledajo kot na strokovno dejavnost. Vendar pa so si vsi enotni v tem, da je planiranje zamišljanje prihodnjega delovanja podjetja.

V Rozman et al. (1993, str. 76) Ackoff opredeli planiranje kot oblikovanje zaželene prihodnosti in učinkovitih poti za njihovo doseganje. Drucker pa kot neprekinjen proces priprave podjetniških odločitev sistematično ter z najboljšim poznavanjem njihove prihodnosti. Anthony in Dearden planiranje opredeljujeta kot proces odločanja o ciljih organizacije in spremembah le teh, ter o sredstvih potrebnih za doseg te ciljev. Milisavljević pa je mnenja, da je planiranje usmerjanje podjetja na podlagi analize preteklosti in upoštevanja prihodnosti, ter izbira ciljev in načinov za njihovo izvedbo.

Rozman, Kovač, in Koletnik (1993, str. 77) opredeljujejo planiranje poslovanje podjetja sledeče:

- »nenehno sistematično, zavestno in smotrno zamišljanje bodočega poslovanja podjetja; zamišljanje bodočih stanj in poti za njihovo izvedbo, prav tako tudi sredstev, ki

- teče v procesu analize poslovanja, predvidevanja okolja, določanja prihodnjega stanja in poti za njegovo doseg, pri čemer
- usklajuje dele poslovanja (poslovne funkcije in poslovne enote) v celotno poslovanje z namenom, da se preprečijo problemi in uresničijo možnosti, s tem pa doseže čim večja uspešnost poslovanja.«

Lipovec (1983, str. 324) je mnenja, »da je planiranje po določenih merilih iskanje mogočih poti za poslovanje podjetja, izbiro določene poti, ki se postavlja kot naloga poslovanja (podrejeni cilji) ter določanje sredstev, s katerimi bomo te naloge izvedli v prihodnjem obdobju na podlagi predvidevanja okoliščin.«

Po Hočevarju (1998, str. 3) je planiranje stalno zamišljanje prihodnjega poslovanja:

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

Planiranje poteka v procesu analiziranja, predvidevanja, določanja ciljev in poti, ter preverjanja odločitev.

Pučko (2006, str. 2) opredeljuje planiranje kot miselno fazo delavnega procesa, kar zahteva razmišljanje o možni prihodnosti, o priložnostih in nevarnosti za podjetje, o različicah delovanja, ki so na voljo, o tveganju in na koncu zahteva določene odločitve.

V ožjem smislu je planiranje določanje ciljev in načina, kako bi jih dosegli. V širšem smislu pa planiranje zajema predvidevanje razvoja celotnega podjetja, njegove vizije, poslanstva, strateških ciljev vse do opredeljevanja podrobnih ciljev (Možina et al., 2000, str. 44).

3.1.2 Planiranje kot funkcija posloводства in kontrolinga

Kot že navedeno v prejšnjih poglavjih tega dela, podjetje kot celovit poslovni sistem sestavljajo trije podsistemi: informacijski, izvajalni in poslovodni. V okviru poslovodnega podsistema pa delujejo štiri poslovodne funkcije: planiranje, organiziranje, vodenje in nadziranje. Medtem ko imajo organiziranje, vodenje in nadziranje nedvomno pomembno vlogo pri doseganju ciljev podjetja, je planiranje tista funkcija ki ima določeno prednost. Težko je namreč organizirati, voditi in kontrolirati brez planiranja in planskih ciljev. Planski cilji so temelj za delovanje drugih poslovodnih funkcij.

Planiranje, še zlasti strateško, je eno od temeljnih nalog posloводства podjetja, v interesu katerega vsekakor ni, da bi poslovanje podjetja prepustili naključju. Glavna naloga pri planiranju je predvideti, kaj se bo najverjetneje v prihodnosti dogajalo v okolju podjetja ter

podrobno določiti cilje in poti do njih. Planiranje je funkcija posloводства, ki zajema na podlagi predvidevanja postavitev planskih ciljev in nalog za plansko obdobje ter določitev potrebnih poslovnih prvin za njihovo uresničitev.

Vloga posameznega posloводства pri postavljanju plana in planskih ciljev pa je odvisna od organizacijske ravni na kateri posloводства je. Najvišje posloводство je odgovorno predvsem za planiranje strategij podjetja, srednje posloводство za postavitev kratkoročnih planov, medtem ko poslovodjem na najnižjih ravneh ostaja predvsem odgovornost za izvajanje kratkoročnih planov (Pučko et al., 2005, str. 13-14).

Opredelitev kontrolinga v prejšnjih poglavjih jasno nakazuje, da je kontroling podporna funkcija posloводства, kar pomeni, da je tudi za kontroling planiranje bistvena dejavnost. Izmed nalog kontrolinga, katere so planiranje, nadziranje in informiranje ima planiranje najpomembnejšo funkcijo. Planiranje s svojimi planskimi cilji namreč postavlja standarde poslovanja in v primeru da so le ti postavljeni napačno oziroma slabo, tudi funkcija nadziranja ne odigra svoje vloge.

Kontroling poslovodu pomaga pri pripravi planov in planskih ciljev podjetja. Naloge kontrolinga pri strateškem planiranju so predvsem informativne, analitične in svetovalne narave, nikakor pa ne gre za odločanje v ožjem pomenu besede. Za odločanje v procesu strateškega planiranja je odgovorno posloводство podjetja. Naloge kontrolinga, ki sodeluje pri strateškem planiranju so: sama organizacija strateškega planiranja, oblikovanje ustrezne planske metodologije, ter sama izdelava strateškega načrta, v katerem prevladujejo opisne kategorije (Režun, 2004, str. 27).

Veliko večjo vlogo pa ima kontroling pri letnem planiranju. V sklopu letnega planiranja kontroling koordinira in usmerja posamezne službe znotraj podjetja, saj je pri sestavljanju planov sodelovanje med njimi izrednega pomena. Naloge kontrolinga pri letnem planiranju so predvsem: sodelovanje pri opredelitvi ciljev, priprava metodologije planiranja, priprava podlag za oblikovanje planov podjetja, usklajevanje vseh dejavnosti pri planiranju v podjetju, koordinacija in pomoč pri izdelavi delnih planov in njihovo združevanje v celotni poslovni plan podjetja, vzpostavitev učinkovitega sistema za informiranje odgovornih v zvezi s planiranjem, organiziranje sestankov z odgovornimi osebami, oblikovanje sistema obračuna stroškov, izdelave planskih kalkulacij in drugo.

3.1.3 Faze v procesu planiranja

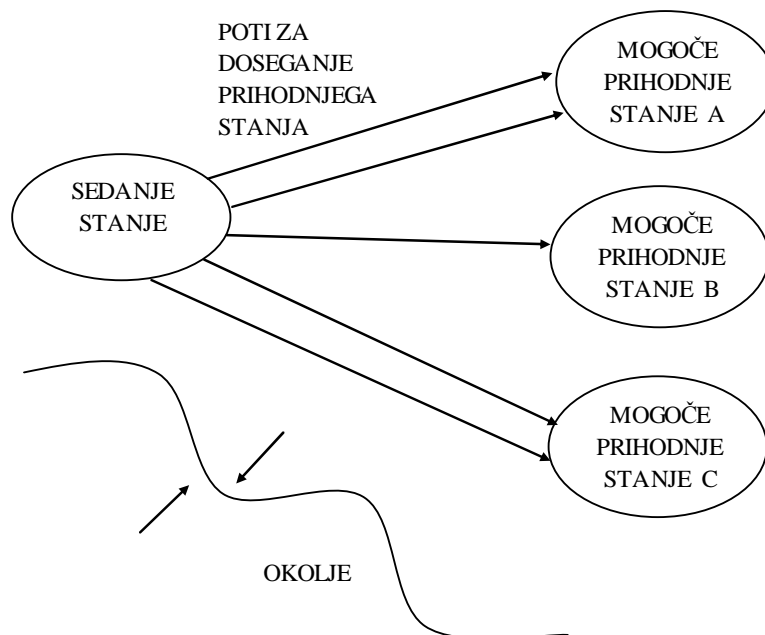
Planiranje je proces, katerega sestavljajo naslednje faze:

- analiza poslovanja,
- analiza in predvidevanje okolja,

- določanje ciljev.

Postopek planiranja se z analizo poslovanja prične z ugotovitvijo obstoječe uspešnosti podjetja. Na uspešnost podjetja pa vpliva tako podjetje samo, kot tudi okolje v katerem deluje. Z analizo poslovanja in analizo okolja se v procesu planiranja spozna poslovanje podjetja ob začetku planskega obdobja. Obe fazi v procesu planiranja nista odločilni, je pa od njiju v veliki meri odvisna odločitev o prihodnjem delovanju podjetja. Z določanjem ciljev ter določanjem poti za njihovo uresničitev podjetje usmerja svojo dejavnost, pri čemer se naslanja na obstoječi položaj podjetja ter na predvideno okolje (Rozman et al., 1993, str. 83). Proces planiranja v podjetju prikazuje Slika 4.

Slika 4: Proces planiranja v podjetju



Vir: R. Rozman et al., Management, 1993, str. 85.

3.1.3.1 Analiza poslovanja

Analiza poslovanja je dejavnost spoznavanja poslovanja podjetja z namenom izboljšati uspešnost poslovanja. V celovito analizo poslovanja so vključene vse poslovne prvine, vse poslovne funkcije ter poslovni uspeh in poslovna uspešnost podjetja. Analiza poslovanja poda informacije o količini in kakovosti virov s katerimi razpolaga podjetje, pa tudi o poslovnem uspehu in uspešnosti, ki jo dosega. Te informacije pa so nujne za proces planiranja v podjetju (Pučko et al., 2005, str. 125).

Proces planiranja se torej prične z analizo poslovanja. Najprej se z opazovanjem analizira obstoječe poslovanje, predvsem na področju kadrov, nabave, proizvodnje, prodaje, financ, osnovnih in obratnih sredstev, ter dobička, premoženja in virov. Zbrane informacije se

primerja s predhodnim poslovanjem, s poslovanjem drugih podjetij, ali pa se jih primerja z nekim »normalnim« poslovanjem. Ugotovi se odstopanja, v primeru da so odstopanja negativna govorimo o problemih, pri pozitivnih odstopanjih pa govorimo o prednostih. Namen analize v procesu planiranja je prav ugotovitev problemov in prednosti, katere se v prihodnosti poskuša preprečiti oziroma izkoristiti.

Po določitvi problemov in prednosti sledi iskanje vzrokov za odstopanje. S postavljanjem hipotez se možne vzroke zavrže oziroma potrdi, ta proces se ponavlja toliko časa, dokler se ne pokaže prava ugotovitev problema imenovana diagnoza (Rozman et al., 1993, str. 86-89).

Analizo poslovanja kontroling opravi samostojno, saj gre za povsem strokovno opravilo, za katerega so kontrolerji usposobljeni. Pri postavitvi diagnoze pa je priporočljivo da se vključi tudi poslovodstvo podjetja, katero bolje pozna možne vzroke odstopanj.

3.1.3.2 Analiza in predvidevanje okolja

Vsako podjetje deluje v nekem okolju, katero mu daje možnosti za bolj ali manj uspešno delovanje, po drugi strani pa ga tudi omejuje. Podjetje ima s svojim okoljem številne povezave in medsebojna vplivanja, katera je moč deliti v dve skupini. V prvo skupino se uvrščajo vplivi okolja, katere podjetje ne more spreminjati ampak se jim lahko samo prilagaja. Te vplive mora podjetje pri svojem poslovnem odločanju in planiranju upoštevati, saj se jim ne more izogniti. V drugo skupino pa se uvrščajo vplivi okolja, na katere ima podjetje vpliv, ti vplivi so za podjetje obvladljivi in bi lahko rekli, da se jih med vplive okolja sploh ne uvršča. Pri svojem delovanju mora podjetje upoštevati okolje, bodisi tako, da se mu prilagaja, ali pa da si ga prilagaja.

Okolje podjetja Pučko (2003, str. 8) deli na:

- naravno okolje,
- gospodarsko okolje,
- tehnično – tehnološko okolje,
- politično – pravno okolje,
- kulturno okolje.

Pri postavitvi ciljev torej podjetje upošteva, da jih bo moralo uresničevati v danem okolju. V ta namen mora analizirati svoje okolje in dogajanje v njem ter predvideti spremembe do katerih bo najverjetneje prišlo. Spremembe bodo vplivale na notranje delovanje podjetja in s tem na uspešnost poslovanja (Pučko, 2003, str. 8). Analiza in predvidevanje okolja ima torej pri planiranju pomembno vlogo, saj predstavljajo podlago za postavitev ciljev in plana podjetja.

Analiza in predvidevanje okolja se navadno prične z zbiranjem informacij. Pri tem je naloga kontrolinga, da usmerja in koordinira posamezne službe znotraj podjetja da za svoje področje pridobijo informacije kaj se v okolju dogaja, saj imajo le te za opazovanje specifičnega okolja več strokovnega znanja, poleg tega pa so v okolju tudi prisotne. Na podlagi zbranih informacij kontroling s pomočjo posameznih služb v podjetju pripravi zbirno analizo celotnega okolja podjetja, katera ponazarja kako okolje vpliva na poslovanje, ter kakšne možnosti in nevarnosti za podjetje obstajajo. Analizi okolja sledi predvidevanje prihodnjih dogajanj ter priprava scenarijev, pri čemer sodelujejo vse službe v podjetju vključno z najvišjim poslovodstvom. Nestabilno okolje podjetja je povezano s pripravo več scenarijev, za vsak predviden scenarij pa se pripravi varianta plana, kar pa je naloga kontrolinga.

3.1.3.3 Določanje ciljev

Cilji predstavljajo zaželeno poslovanje, katerega je moč doseči ob upoštevanju sedanjega poslovanja, okolja in določanja poti za njihovo doseganje. Priprava ciljev teče vse od opredelitve vizije podjetja do priprave podrobnih ciljev. Pri določanju ciljev je potrebno opredeliti (Rozman et al., 1993, str. 91):

- temeljne cilje poslovanja,
- vizijo podjetja,
- poslanstvo podjetja,
- okvirne cilje,
- podrobne cilje.

Temeljni cilj podjetja je cilj trajnejše narave, ki je največkrat opredeljen že ob ustanovitvi podjetja. Je cilj, h kateremu težijo vsa področja delovanja podjetja. Podjetje ima lahko enega ali več trajnih ciljev, opredeljujejo se tudi kot smotri delovanja. V okviru temeljnih ciljev si podjetje v postopku planiranja postavi bolj določene planske cilje. Temeljni cilji so predpostavke, na katerih se gradijo plani (Pučko et al., 2005, str. 18).

Vizija predstavlja splošen opis želene prihodnosti podjetja. Lahko bi jo opredelili tudi kot večdimenzionalni opis podjetja, kakršno naj bi postalo, ko bo učinkovito doseglo predvidene cilje. Dobra vizija je ključni element motivacije v podjetju, v zaposlenih prebudi ustvarjalne potenciale, s tem pa postavi temelje za učinkovite strateške načrte in scenarije, s katerimi podjetje predvidi pot, po kateri jo bo uresničevalo (Musek Lešnik, 2007, str. 28).

Poslanstvo opisuje namen oziroma smisel obstoja podjetja, ter utemelji prihodnje poslovanje. Poslanstvo podrobneje opredeljuje ne samo cilje, temveč tudi poti za njihovo doseganje. Določa identiteto podjetja ter njegove vrednote. Zagotavlja enotnost delovanja podjetja ter tudi delovanje zaposlenih v določeni smeri, ter identifikacijo le teh s podjetjem. Namenjeno pa je tudi vsem ki sodelujejo s podjetji, kot so to kupci, dobavitelji, banke in drugi.

Poslanstvo, katerega ne dopolnjuje močna, privlačna in uresničljiva vizija lahko vodi v togost. Vizija je bolj povezana s cilji, medtem ko je poslanstvo bolj usmeritev, način obnašanja podjetja. Vizija se bolj navezuje na prihodnost, poslanstvo pa na sedanost. Vizija je meglena, poslanstvo pa je jasno. Razliko med poslanstvom in vizijo prikazuje Tabela 1.

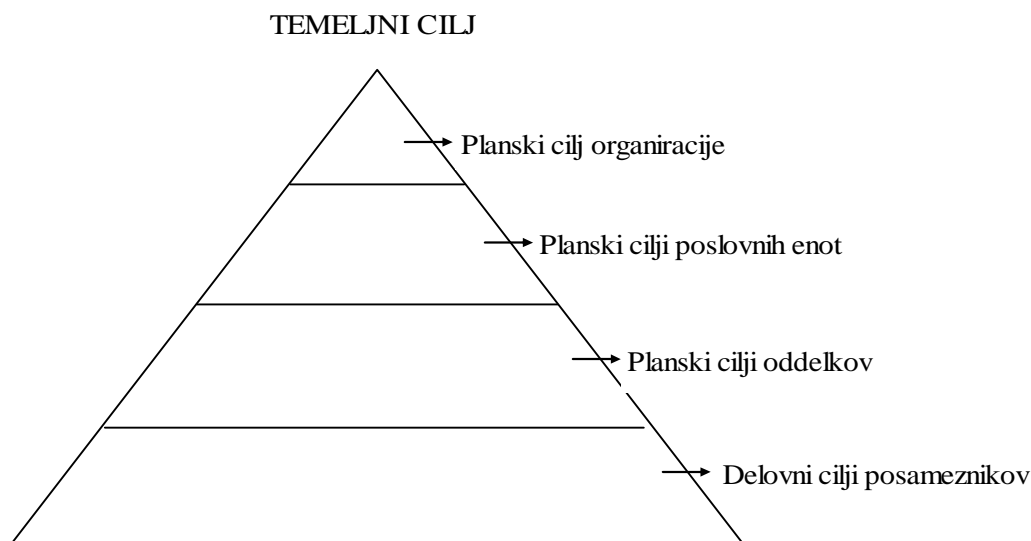
Tabela 1: Razlika med poslanstvom in vizijo

Vizija	Poslanstvo
Navdihuje in motivira.	Postavi jasne meje in pove, kaj da in kaj ne, kaj je sprejemljivo in kaj ne.
Vodi podjetje v nova področja.	Varuje podjetje, da ne izgubi glave in smeri v širokem svetu različnih možnosti.
Spodbuja zviševanje pričakovanj, krepitev spretnosti, izkoriščanje sposobnosti, možnosti in potencialov.	Sproža pomisleke in ščiti pred prenatrženimi in nepremišljenimi odločitvami in dejanji.

Vir: K. Musek Lešnik, Pomen jasne vizije, poslanstva in organizacijskih vrednot za podjetje, 2007, str. 29.

Okvirni in podrobni cilji izhajajo iz temeljnih ciljev podjetja, vizije in poslanstva. Cilji zahtevajo svojo urejenost, potrebujejo svoj red, zato morajo biti urejeni v strukturo planskih ciljev. Planski cilji, kateri veljajo za organizacijo kot celoto so najpomembnejši. Iz teh ciljev ali pa vsaj skladno z njimi se razvijejo cilji za posamezne oddelke, poslovno funkcijska področja v podjetju, za posamezne skupine delavcev in za posameznike. Planski cilji na nižji organizacijski ravni morajo podpirati doseganje najvišjih planskih ciljev podjetja. Tako v procesu planiranja nastaja hierarhija planskih ciljev (Pučko et al., 2005, str. 19).

Slika 5: Hierarhija planskih ciljev



Vir: D. Pučko et al., Planiranje v neprofitnem javnem sektorju, 2005, str. 19.

Pri definiranju ciljev na vseh hierarhičnih ravneh je potrebno upoštevati osnovne napotke za njihovo oblikovanje. Cilji morajo biti predvsem (Rant et al., 1992, str. 34):

- sprejemljivi,
- fleksibilni, kar pomeni, da se lahko spreminjajo ob nepričakovani spremembi v okolju ali v podjetju,
- merljivi, to je ena najpomembnejših lastnosti, ki pa je vedno ne moremo popolnoma zagotoviti,
- motivacijski,
- razumljivi,
- uresničljivi.

Način določanja planskih ciljev je od podjetja do podjetja različen, odvisen je predvsem od prevladujočega sistema vodenja in od obstoječe kulture podjetja. Na način določanja planskih ciljev pa ima svoj vpliv tudi okolje v katerem podjetje deluje. Izhodišča za določanje planskih ciljev se delijo na (Pučko, 2002, str. 237):

- določanje planskih ciljev od zgoraj navzdol,
- določanje planskih ciljev od spodaj navzgor,
- hkratno določanje planskih ciljev za podjetje in po enotah.

Določanje planskih ciljev od zgoraj navzdol poteka tako, da najvišje poslovodstvo postavi svoje cilje, srednje in nižje poslovodstvo pa morata nato pripraviti svoje cilje iz ciljev višjih organizacijskih ravni.

Pri **določanju planskih ciljev od spodaj navzgor** nastajajo cilji najprej na najnižjih organizacijskih ravneh, njihovi seštevki pa dajejo na višjih organizacijskih ravneh z najnujnejšim usklajevanjem planske cilje teh ravni. Pri tem načinu imajo enote podjetja popolno svobodo pri določanju planskih ciljev.

V praksi se najpogosteje uporablja tretji način določanja planskih ciljev, kjer se cilji **hkrati postavijo tako za podjetje kot celoto, kot po enotah**. S tem imajo enote podjetja zadostno mero samostojnosti, po drugi strani pa je zagotovljena usklajena postavitev planskih ciljev med organizacijskimi ravni.

Opredelitev planskih ciljev je predpogoj za uspešen razvoj in poslovanje podjetja. Omogočajo sistem meril za vse zaposlene v podjetju, so pokazatelj kaj se dela pravilno in vodi k realizaciji ciljev in kaj napačno. S cilji se v poslovanje podjetja vgradi samodejni in samokontrolni mehanizem, ki olajša vodenje podjetja v pravo smer. Poleg postavljenih

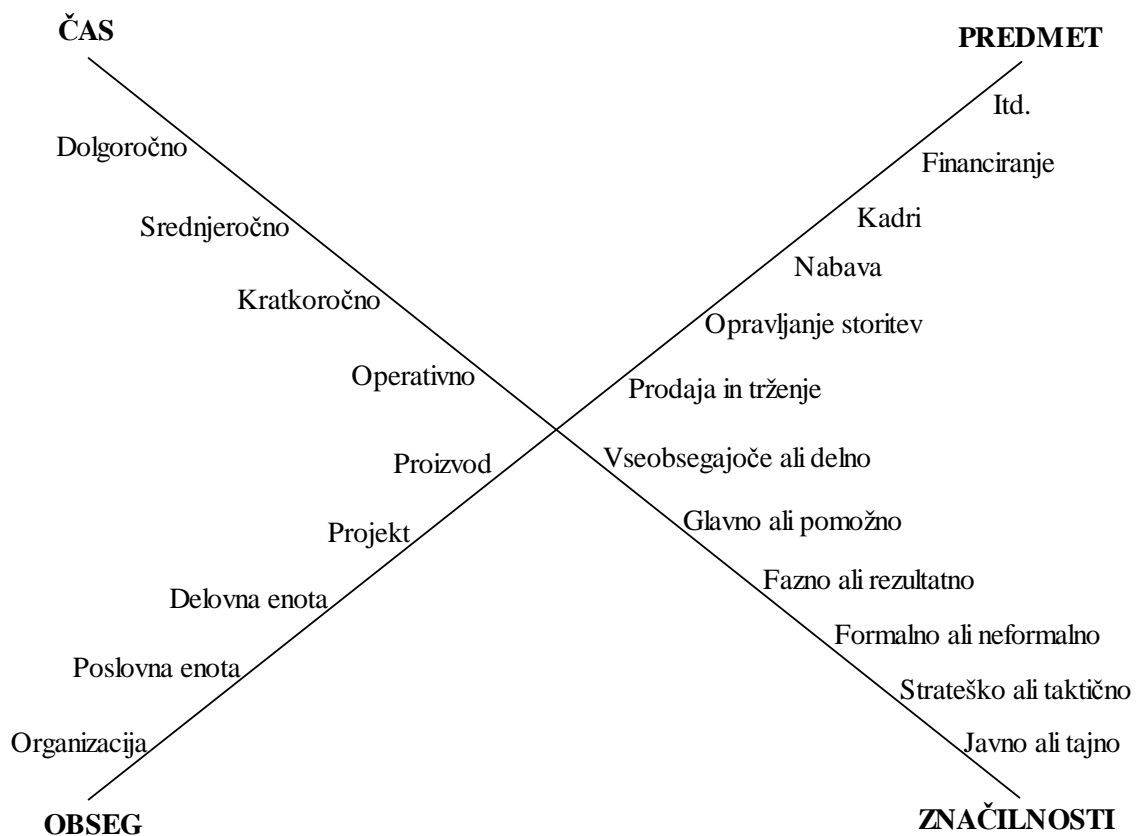
planskih ciljev pa je potrebno določiti tudi metode, kako zastavljene cilje doseči (Banič, 1999, str. 12).

Planski cilji imajo pomembno vlogo pri motiviranju zaposlenih in spodbujanju le teh k večjim dosežkom. Dobro postavljeni planski cilji namreč motivirajo zaposlene, da jih poskušajo s primernimi napori doseči, brez planskih ciljev bi bil namreč vsak dosežen rezultat v podjetju zadovoljiv.

3.1.4 Vrste planiranja

Pučko et al. (2005, str. 25) deli planiranje na štiri vrste. Razčlenitev planiranja po **času** deli planiranje glede na ročnost planiranja, razčlenitev po **obsegu** deli planiranje glede na obseg organizacijske enote, razčlenitev glede na vsebino ali **predmet** podaja področne plane, medtem ko razčlenitev glede na **značilnosti** deli glede na bistvene značilnosti posameznih planov. Razčlenitev planiranja nazorno prikazuje Slika 6.

Slika 6: Štiri skupine vrst planiranja v podjetju



Vir: D. Pučko et al., Planiranje v neprofitnem javnem sektorju, 2005, str. 25.

Kontroling se udejestvuje v vsaki vrsti planiranja, če ne kot direkten sodelavec, ga najdemo kot povezovalca med posameznimi plani, oziroma kot svetovalca. Bistvena ločnica med vsemi vrstami planov pa je delitev le teh na dolgoročne in kratkoročne, kar lahko povežemo z strateškim in operativnim planiranjem.

Strateško planiranje rezultira v postavljanju strateških ciljev, razvijanju strategij za doseganje teh ciljev, ocenjevanju možnih strategij in izbiranju najboljših izmed njih. Uresničuje zamisli poslanstva, vizije in temeljnih ciljev podjetja. Strateško planiranje se pojmuje kot dolgoročno planiranje.

Operativno planiranje pa pretvarja strateške plane v specifične kratkoročne plane, katere bodo morale opraviti posamezne organizacijske enote v kratkoročnem, enoletnem planskem obdobju. Naloge operativnega planiranja so torej postavljanje operativnih, letnih planov podjetja, definiranje sredstev in poti za doseganje ciljev, ter opredelitev nalog za podjetje kot celoto, za posamezne organizacijske enote in za posamezne poslovne funkcije (Koletnik, 1996, str. 31).

3.2 Kontroliranje

3.2.1 Opredelitev kontroliranja

Tako kot pri opredelitvi planiranja tudi pri opredelitvi kontroliranja najdemo v literaturi različne definicije različnih avtorjev. Skupna opredelitev kontroliranja, katero podpirajo domala vsi avtorji pa je, da je kontroliranje spremljanje izvedbe, primerjava izvedbe na plan, ugotavljanje odstopanj, analiza oziroma ugotavljanje vzrokov za odstopanja in na koncu še predlaganje ukrepov za uresničitev plana.

Hočevar (1998, str. 3) opredeljuje kontroliranje kot dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti in odklanjem nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih. Izvedba ki sledi planiranju ponavadi od njega odstopa, zato je potrebno med kontroliranjem ugotoviti ta odstopanja, poiskati vzroke za odmike in predlagati ukrepe, potrebne za doseg ali spremembo plana.

Pučko (2003, str. 336) pojmuje kontroliranje kot dvojček funkcije planiranja. Naloga kontrole je, da zagotavlja uresničitev planov s tem, da analizira odmike med doseženim in planiranim ter da sproža potrebno ukrepanje za odpravljanje odmikov. Kontrolo pojmuje kot povratna kontrola, katera je odvisna od planov. Brez obstoja planov se je ne da zamišljati. Takšna kontrola daje informacije za vsa nadaljnja ukrepanja in za nov cikel planiranja.

Rozman et al. (1993, str. 254) je mnenja, da proces kontrole zagotavlja, da je poslovanje v skladu z zamišljenim. Odstopanja od zamišljenega mora podjetje pravočasno odkriti ter

ukrepati, preden postanejo prevelika, ker lahko ogrozijo doseganje ciljev in s tem uspešnost poslovanja. Podjetje spremlja doseganje planskih ciljev. Presoji vsebine in velikosti razlike med doseženim in planiranim sledi ugotavljanje vzrokov zanje, nato pa odločanje o potrebi po ukrepanju. Z ukrepi poslovodstvo odpravlja vzroke in posledice odstopanj ter povrne poslovanje podjetja v načrtovano stanje.

Turk (1994, str. 14) razume kontroliranje kot presojanje pravilnosti delovanja in odpravljanje nepravilnosti pri njem. Za presojo pravilnosti nečesa, pa je potrebno razpolagati z ustreznim sodilom pravilnosti, običajno so to načrti.

Namen kontroliranja je zagotoviti uspešno izvedbo zastavljenega plana. Za zagotovitev uspešne kontrole je torej v podjetju potrebno postaviti plan, potrebno pa je tudi določiti mesta odgovornosti in s tem odgovornost posameznikov, da se lahko ugotovi kdo je odstopanje povzročil in kdo bo odpravil posledice. Primerjava realiziranega s planiranim ugotavlja potrebo po ukrepanju, opredeljena odgovornost pa pove kdo mora ukrepati (Rozman et al., 1993, str. 254).

Za pravilno razumevanje kontroliranja pa je pomembno poznavanje različnih zvrsti kontrole.

3.2.2 Vrste kontroliranja

Rozman et al. (1993, str. 261-263) v osnovi deli kontroliranje na **kontrolno poslovanja**, in **kontrolno organizacije**. Kontrola organizacije zavzema kontrolno delovanje zaposlenih in poslovodij. S kontrolno poslovanja pa se razume predvsem kontrolno vsebine in uspešnosti poslovanja in zavzema:

- **kontroliranje celotnega poslovanja**, pri čimer je kot vodilo upoštevana obračunska bilanca uspeha, obračunska bilanca stanja in izvedeni kazalniki uspešnosti,
- **kontroliranje poslovnih funkcij**, pri čimer se kot vodilo upoštevana prihodke in stroške po mestih odgovornosti,
- **kontroliranje izvedbe plana proizvoda in procesa**, vodilo pa je v tem primeru obračunska kalkulacija.

Kontrola poslovanja je običajno sprotna, tako da je možno odstopanja čim hitreje ugotoviti in jih odpraviti.

Kontrolno poslovanja je moč deliti tudi na **notranjo kontrolno** in **zunanjo kontrolno**. Notranjo kontrolno opravljajo zaposleni v podjetju, medtem ko zunanjo kontrolno institucije zunaj podjetja. Notranja kontrola se nadalje deli na: neposredno in posredno kontrolno. **Neposredno kontrolno** v glavnem izvajajo izvajalci nalog, ter je vključena v delavni proces. Sproti preučuje nastale nepravilnosti in skrbi da se takoj odpravijo. Pri **posredni kontroli** pa kontroliranje v

delavni proces ni vključeno neposredno, ter občasno pregleduje pravilnosti vseh določenih procesov in stanj. S takimi kontrolami se poskuša doseči, da se delavni procesi in stanja kažejo v okviru dovoljenih količin, kakovosti in vrednosti, ki so potrebne za uresničitev poslovnih ciljev.

Glede na vsebino kontroliranja pa se kontroliranje deli na **kontroliranje v ožjem smislu** in **kontroliranje v širšem smislu**. Prvo se ukvarja z ugotavljanjem odmikov med načrtovanim in doseženim stanjem, drugo pa se pojmuje tudi kot analiziranje in presoja odmike ter predlaga ukrepe za odpravo le teh (Koletnik, 1996, str. 46).

Z vidika kontrolinga je pomembna tudi delitev na strateško in operativno kontrolo. **Strateška kontrola** odkriva in zgodaj opozarja na nepričakovane razvoje v okolju podjetja, ukvarja se z vnaprejšnjim ugotavljanjem verjetnih poslovnih priložnosti in nevarnosti podjetja, kar ima za posledico stalno preverjanje ustreznosti strateških planov. Pojmuje se torej kot sredstvo za prilagajanje strateških planov spremembam v okolju. Strateška kontrola je po vsebini vnaprejšnja – feedforward kontrola, ki preizkuša strategijo podjetja. Njeno delovanje je preventivnega značaja in išče odgovore na vprašanja, če se glede na dogajanje v okolju sploh še lahko obdrži osnovna strateška usmeritev podjetja. Strateška kontrola je v praksi zaradi kompleksnosti poslovnega okolja težko izvedljiva (Pučko, 2003, str. 336-338).

Ravno obratno od strateške pa deluje **operativna kontrola**, katera je močno odvisna od zastavljenih planskih ciljev. Operativna kontrola je po svoji vsebini povratna – feedback kontrola, katera spremlja, ali se planski cilji uresničujejo. Proces operativne kontrole se prične z določitvijo ciljev podjetja ter njihovih planskih vrednosti. Le to se določi že v procesu planiranja. Sledi spremljanje doseženih rezultatov, in ugotavljanje odmikov med planiranim in doseženim, ter njihova analiza. Na podlagi analize sledi predlaganje korektivnih ukrepov, s katerimi se poskuša približati planiranemu stanju. Naslednja faza je spremljanje izvajanja korektivnih ukrepov. V primerjavi s strateško je slabost povratne kontrole ta, da ni mogoče predhodno korigirati uresničevanja planov, saj prihajajo informacije pri takšni kontroli prepozno, šele takrat, ko je do nezaželenega rezultata že prišlo (Pučko, 2003, str. 336-338).

Pomen kontroliranja se v dobi učečih se organizacij spreminja v smeri, da se ne kontrolirajo le klasični finančni kazalniki, temveč tudi nefinančni kazalniki kot so učenje, razvoj notranjih operacij in mrež kupcev. Le tako je mogoče zagotoviti obstoj in konkurenčni položaj podjetij na dinamičnih trgih (Dimovski et al., 2003, str. 274).

Naloga vseh kontrol v podjetju je, da preverjajo pravilnost vseh dogajanj in stanj v podjetju, ter spodbujajo odločevalce k hitremu odpravljanju neželenih odklonov. Gre za nenehno spremljanje in ocenjevanje zadanih nalog, poglavito vlogo pri tem pa igra služba kontrolinga.

3.2.3 Vloga kontrolinga pri kontroliranju

Režunova (2004, str. 36) deli naloge kontrolinga pri kontroliranju poslovanja na:

- postavitve sistema kontroliranja poslovanja,
- izvajanje kontroliranja poslovanja,
- sodelovanje s poslovodstvom pri ugotavljanju vzrokov za odstopanja in predlaganju ukrepov za uresničitev planov.

Kontroling je tisti, katerega dolžnost je, da v podjetje postavi **sistem kontroliranja poslovanja**. Predpogoj za postavitve sistema kontroliranja v podjetju pa je, da je odgovornost za posamezne dele poslovanja jasno določena, kar pomeni, da so v podjetju določena mesta odgovornosti in da so postavljeni planski cilji, za uresničevanje katerih so zadolžene odgovorne osebe. Na podlagi meril po posameznih mestih odgovornosti, ki izhajajo iz planskih ciljev kontroling v okviru oblikovanja sistema kontroliranja poslovanja postavi signalni sistem, tako da le ta zagotavlja smotno izvajanje kontroliranja. Nastavitev delovanja signalnega sistema zahteva, da kontroling v sodelovanju z najvišjim poslovodstvom določi dovoljeni obseg odmikov realiziranega glade na planirano, ter nujnost podrobnejšega analiziranja le teh. Opredelitev dopustne meje odmikov je odvisna od pomembnosti cilja katerega se spremlja, višje v hierarhiji ciljev podjetja se ta nahaja, bolj kritično je njegovo spremljanje. Pri presojanju odmikov na različnih odločitvenih ravneh je v podjetju smiselna uporaba večstopenjskih dopustnih toleranc. Schroder jih razporeja na naslednji način (Koletnik, 1996, str. 6):

- majhne odmike presoja sam nosilec naloge oziroma vodja oddelka, v katerem so se odmiki pojavili,
- pri srednje velikih odmikih, od 3 do 5 odstotkov, se v presojo vključi kontroling, a problem ne sme presegati pristojnosti vodje oddelka,
- pri večjih odmikih, nad 5 odstotkov, se v reševanje vključijo tudi vodje na višjih ravneh.

Izvajanje kontroliranja poslovanja je za kontroling enostavno opravilo, pogoj za to pa je dobro postavljen sistem kontroliranja poslovanja. Pri izvajanju kontroliranja poslovanja je glavna naloga kontrolinga spremljanje signalnega sistema in opozarjanje odgovornih oseb, ki ne delujejo v skladu s postavljenimi merili in dovoljenimi odmiki. Na tem mestu velja poudariti, da kontroling ne kontrolira poslovanja v pravem pomenu te besede, temveč skrbi za to, da zna vsak sam kontrolirati svoje poslovanje glede na cilje ki jih ima, skrbi torej za samonadzor. To pa zahteva, da so cilji dobro postavljeni (Deyhle, 1997, str. 9).

Ob ugotovitvi pomembnih odmikov je potrebno ugotovi zakaj je do njih prišlo. Z analizo je potrebno poiskati vzroke odmikov in jih odpraviti, ter s tem slediti zastavljenim planskim ciljem. V primeru sodelovanja kontrolinga s poslovodstvom pri **ugotavljanju vzrokov za**

nastale odmike in predlaganja ukrepov za uresničitev planov pa je govora o tretji nalogi kontrolinga pri kontroliranju poslovanja.

3.2.4 Analiziranje v povezavi s kontroliranjem

Sestavni del kontroliranja predstavlja **analiziranje**. Kontroler velja za strokovnjaka, ki ima posebna analitična znanja in sposobnosti za izdelovanje zahtevnih in kompleksnih analiz. Glavne naloge kontrolerja pri analiziranju so:

- priprava programa analize,
- izvajanje analiziranja,
- priprava končnega poročila o analizi.

Pred samim začetkom izvajanja analize je potrebno izdelati načrt oziroma **program analize**. Za krajše, nezahtevne analize je dovolj, da so opredeljeni samo glavni elementi. Za zahtevnejše analize pa je nujna izdelava programa analize s katerim se opredeli, kako se bo analiza izvedla. Vsak program analize mora vsebovati opis predmeta analize, opis namena analize, opredelitev metode dela, določitev oblike poročila in njegovo zasnovo, določitev roka za dokončanje analize, določitev uporabnika analize, datum, ko je bil program sestavljen ter kdo ga je sestavil (Pučko, 2001, str. 292). V praksi je običajno, da kontroler pripravi predlog programa, poslovodstvo pa ga potrди. Pri zahtevnejših analizah poslovodstvo sodeluje pri sestavljanju programa, medtem ko pri manj zahtevnih, rutinskih analizah pregled in potrditev programa s strani poslovodstva nista potrebna.

Programu analize sledi njeno **izvajanje**, katero se razlikuje glede na vrsto analiziranja. Navadno se analiziranje prične z zbiranjem informacij. Na začetku analiziranja je smiselno zbirati ne preveč podrobne informacije, ki pa morajo biti sistematično in skrbno izbrane. Na podlagi ugotovitev iz zbranih informacij pa sledi zbiranje podrobnejših, za področja za katera je to potrebno (Rozman et al., 1993, str. 87). Za analiziranje oziroma obdelavo zbranih informacij ima kontroler na razpolago različne metode kot so metoda primerjave, metoda členitve, metoda izolacije, metoda odnosa vrednosti – kazalniki, metoda korelacije in druge. Metoda primerjave je temeljna in izhodiščna metoda analiziranja, njeno bistvo pa je s primerjavo opazovanega pojava z določenim standardom (plan, preteklo poslovanje, poslovanje podobnega podjetja) ugotoviti odstopanja oziroma odklone. Pri tem mora kontroler pretehtati katere odklone je smiselno nadalje analizirati, saj so nekateri take narave, da se lahko odpravijo brez poglobljenega poznavanja njihovih vzrokov, ali pa so po obsegu in vsebini taki, da ne ogrožajo zelenega stanja. Zato so predmet nadaljnjega analiziranja samo odkloni določenih velikosti in pomembnosti. Naloga kontrolerja je podati poslovodstvu podjetja strokovno razlago za sleherni odklon, poiskati vzroke odstopanja ter podati predlog rešitve, katere pa so pri vsaki analizi drugačne. Le te so lahko usmerjene v spremembo načina uresničevanja prvotno postavljenih ciljev, ali pa v spremembo prvotnih ciljev.

Na osnovi opravljene analize kontroler sestavi in napiše **poročilo** o njej. Poročilo je pisni prikaz opravljenega analitičnega dela in dobljenih rezultatov. Pučko (2001, str. 293) priporoča sledečo strukturo poročila:

- naslov analize,
- predgovor z orisom osebnega odnosa kontrolerja do opravljene analize,
- kazalo,
- uvod v poročilo s povzetkom glavnih sestavin iz programa analize,
- poglavja o vsebini analize, katerih zaporedje narekuje zaporedje metodoloških postopkov ali pa kaj drugega,
- sklepi del, ki vsebuje ugotovitve in njihovo razlago, ter tudi predloge za uporabo rezultatov izvedene analize, opozorila na nove poslovne probleme, in priporočila za nadaljnje analize katere bi bile po sodbi kontrolerja koristne,
- seznam uporabljene literature,
- seznam oseb, ki bodo dobile poročilo,
- datum izdelave poročila in podpis kontrolerja.

Kontrolerjeva poročila morajo biti prilagojena uporabnikom, vsebinsko morajo biti tako sestavljena, da jih prejemnik razume. Bistvenega pomena pa je, da poročilo prejemnika motivira za podatke in sprejem odločitev ki izhajajo iz njih. Kontroler mora delovati kot nekdo ki prodaja informacije, katere morajo njihovi uporabniki vključevati v svoje delo in jih uporabljati. Tako kontroler v svojem poročilu ne le predstavlja alternative, temveč nekatere izmed njih tudi predlaga, ne poroča samo o podatkih, temveč nakazuje na njihove posledice in podobno (Deyhle, 1997, str. 155).

3.2.5 Temeljna načela kontroliranja

Delo kontrolinga mora pri kontroliranju temeljiti na določenih strokovnih pravilih. Temeljna načela kontroliranja Rozman et al. (1993, str. 270-271) opredeljuje sledeče:

- Načelo preudarnosti oziroma racionalnosti.

Kontroling se mora v procesu kontroliranja ozirati na stroške zbiranja in analiziranja podatkov. Pri tem mora racionalizirati stroške kontroliranja, katerih višina pa nikakor ne sme preseči učinkov kontroliranja.

- Načelo resničnosti.

V procesu kontroliranja je kontroling dolžan preveriti, ali so podatki s katerimi razpolaga resnični, kajti lahko se zgodi, da pride do sistemske napake, ali da odgovoren za določeno mesto odgovornosti prikroji podatke sebi v prid. Le tako bo kontroliranje dalo resnično podobo pojava.

- **Načelo pravočasnosti.**

Kontrola mora biti opravljena pravočasno, da doseže svoj osnovni namen, to je ob ugotovljenem odstopanju doseženega od planiranega izvajanje korektivnih ukrepov s katerimi se poskuša doseči planirano stanje. Prepozna kontrola, katere izsledki so negativna odstopanja od plana, bo težko pripeljala do popravka uresničevanja planov.

- **Načelo odgovornosti.**

Naloga kontrolinga je, da opravi kontrolo s polno odgovornostjo, kar pomeni, da se mora dobro seznaniti s predmetom kontrole in z opredeljenimi kriteriji. Služba kontrolinga je dolžna svoje naloge opravljati strokovno in neoporečno, imeti mora tako teoretična kot praktična znanja s tega področja.

- **Načelo nenadnosti in sočasnosti.**

Kontroling mora poznati »obnašanje« posameznega dela poslovanja podjetja, zato je prav, da se kontrola včasih izvede tudi nenapovedano. Kot že rečeno, kontroling v podjetju ne igra vlogo policaja in je njegov namen uvesti v podjetje sistem samokontrole, je kljub temu za lažje ugotavljanje odstopanj uresničenega od planiranega tak pristop včasih nujen.

- **Načelo ločevanje operativnih nalog od evidenc.**

To načelo sodi med temeljna načela urejenega poslovanja, saj je to že preventivni ukrep za preprečevanje nepravilnosti.

Pomembna vloga kontrolinga pri kontroliranju pa je tudi nenehno spodbujanje k izboljšavi procesov kontroliranja, na podlagi pridobljenih podatkov in opravljenih analiz.

3.3 Informiranje

3.3.1 Opredelitev informiranja

Informiranje je po svoji definiciji posredovanje informacij. Informacije predstavljajo temelj za sprejemanje poslovnih odločitev, glede na izvor podatkov le te nastajajo zunaj podjetja, ali pa v podjetju - to so notranje informacije, zbrane v informacijskem sistemu.

Jedro vsakega sistema kontrolinga je torej **informacijski sistem**, katerega naloga je vsem odločitvenim ravnam v podjetju pravočasno, problemu primerno in s pravo presojo posredovati informacije, ki omogočajo preusmerjanje poslovanja na pravo pot proti cilju (Schroder, 1992, str. 112).

Postaviti je potrebno ločnico med informacijo in podatkom. **Informacija** je problemsko usmerjeno in nekomu namenjeno sporočilo, ki naslovljencu omogoči ali olajša sprejem odločitve in izboljša razumevanje okoliščin v katerih se odloča. Informacija mora imeti nedvoumno vsebino o pojavu, biti mora uporabna za začetek neke akcije, izražena pa je s podatki. **Podatek** predstavlja surovino za oblikovanje informacij in je nevtrarno sporočilo o nekem dejstvu (Gričar, 2002, str. 619).

Lastnosti dobre informacije so naslednje (Hočevar, 1998, str. 7):

- **Primernost**, kar pomeni, da mora biti prilagojena potrebam pri odločanju. Da informacija doseže svoj namen, morajo pri njenem oblikovanju sodelovati tako tisti ki informacije pripravljajo, kot tudi uporabniki informacij.
- **Pravočasnost in točnost**, kar pomeni, da morajo biti točne, ter uporabnikom na voljo pravočasno.
- **Ustreznost**, kar pomeni, da morajo prave informacije dobiti pravi ljudje. Najvišje poslovodstvo potrebuje drugačne informacije kot pa druge, podrejene ravni odločanja.
- **Popolnost**, kar pomeni, da vsebuje vse podatke, pomembne za poslovne odločitve.

3.3.2 Vrste informacij

Ena od najsplošnejših razvrstitev informacij, ki jih najdemo v literaturi, je razvrstitev na kvantitativne in nekvantitativne informacije. **Kvantitativne** informacije so tiste, ki so izražene s številkami, **nekvantitativne** pa se navadno ne dajo izraziti s številkami, pridobljene so na podlagi opazovanj, izkušenj, vtisov in podobno (Hočevar, 1998, str. 4).

Koletnik (1996, str. 16) informacije razdeli z različnih vidikov in sicer:

- Z vidika oblike informacij se delijo na **ustne** in **pisne**. Ustno se posredujejo predvsem **neformalne** informacije, to so tiste katere so pridobljene na podlagi opazovanj in pogovorov. **Formalne** informacije pa so navadno pridobljene iz informacijskega sistema, le te pa se navadno posreduje v pisni obliki.
- Z vidika vrste odločanja se informacije delijo na **predračunske, obračunske** in **nadzorne**. Predračunske informacije so namenjene usmerjevalnim odločitvam, obračunske informirajo o uresničevanju procesov in stanj, nadzorne pa seznanjajo o odmikih med želenim in uresničenim.
- Z vidika kontinuiranosti informiranja obstajajo **redne** in **izredne** informacije. Redne informacije so v nasprotju z izrednimi standardizirane, ter se jih v naprej dogovorjenem času in obliki posreduje znanim uporabnikom.
- Z vidika kroga in namena uporabe se informacije delijo na **splošne** in **posebne**. Posebne informacije nastopajo pri izrednem poročanju, ter so tesno povezane z nadzornimi informacijami. Splošne informacije pa nastopajo pri rednem poročanju.
- Z vidika izvora podatkov so informacije lahko **notranje** ali **zunanje**.
- Z vidika predmeta poročanja pa se ločijo **informacije o financiranju, nabavi, prodaji, uspešnosti** in podobno.

V literaturi se najdejo tudi druge razvrstitve informacije kot so **finančne** in **nefinančne**, **računovodske** in **neračunovodske**, **strateške** in **operativne**, **standardizirane** in **nestandardizirane**, **rutinske** in **nerutinske**, na **letne**, **mesečne**, **dnevne**.

3.3.3 Vloga kontrolinga pri informiranju

Deyhle (1997, str. 10) je v svojem delu zapisal: »Kontroler je zbiralec informacij, ki opravlja za menedžment funkcijo servisiranja«. Kontroler torej zbira informacije, kar pomeni, da sodeluje pri izgradnji in razvoju informacijskega sistema v podjetju, ter pridobiva in oblikuje informacije v poročila, s katerimi oskrbuje vse odločitvene ravni.

Kontroling torej sodeluje pri izgradnji notranjega informacijskega sistema v podjetju, pri njegovem razvoju in izpopolnitvi, tako da se lahko poslovodstvu in vsem odločitvenim ravnam vedno nudi optimalno podporo pri odločanju. Kontrolerjeva naloga je, da zagotovi, da je informacijski sistem dovolj široko zasnovan in računalniško podprt, ter da so v podjetju vzpostavljeni ustrezni komunikacijski kanali za prenos informacij (Ziegenbein, 1992, str. 369).

Najpomembnejša naloga kontrolinga pri izgradnji informacijskega sistema pa je ugotavljanje informacijskih potreb, kar je podlaga za vse nadaljnje faze izgradnje. Kontroler je vezni člen med informacijskim sistemom in odločevalci, ki informacije potrebujejo. Dobro mora poznati informacijske potrebe vseh odločitvenih ravni, saj jim bo le tako lahko zagotovil potrebne količine in vrste informacij. Pri opredeljevanju potrebnih informacij za posamezne enote oziroma njihove nosilce mora kontroler poznati: vrsto informacije, stopnjo zgoščenosti, aktualnost, obliko, časovne razmike med dotokom informacij, kakovost, natančnost in namen uporabe informacij (Režun, 2004, str. 47).

Vrh vsakega dobro postavljenega in organiziranega informacijskega sistema pa predstavlja sistem za podporo odločanju, imenovan tudi managerski informacijski sistem. Namenjen je najvišjemu poslovodstvu podjetja, saj z integracijo razpoložljivih informacij na zaslonu s pomočjo vrtljivih tabel in grafikonov prikaže vse najpomembnejše elemente poslovanja, s poljubno razčlenitvijo postavk na sestavne dele (Puklavec, 2001, str. 4). Ključno vlogo pri vsebinskem postavljanju in vzdrževanju managerskega informacijskega sistema ima kontroler, zato je zmotno mišljenje, da lahko managerski informacijski sistemi nadomestijo kontroling v podjetju. Poleg tega večina poslovodij nenehno zahteva dodatne analize, ter vedno nove prikaze.

V sklopu informiranja pa je kontrolerjeva naloga tudi podajanje poročil, o tem je že bilo govora v poglavju o analiziranju. Kontrolerjeva poročila so namenjena različnim ravnam v podjetju. Pri tem velja pravilo, da so informacije tem manj podrobne in poročila tem bolj zgoščena, čim višji ravni odločanja so namenjena. Kontroler se mora osredotočiti na zbiranje informacij katere so koristne za tistega, ki so mu namenjene. Pri zbiranju informacij mora

delovati kot selektor, tako da v poročilu navede samo relevantne informacije in izpusti tiste ki niso nujne. Podrobnejša opredelitev informacijskih potreb po posameznih ravneh odločanja in značilnosti odločitev prikazuje Tabela 2.

Tabela 2: Informacijske potrebe po ravneh odločanja

	Najvišje poslovodstvo	Srednje poslovodstvo	Nižje poslovodstvo
Vrsta upravljanja	strateško	taktično	operativno
Odvisnost od informacij			
Od zunanjih	zelo visoka	srednja	zelo nizka
Od notranjih	srednja	visoka	zelo visoka
Potrebe po informacijah			
Trenutnega stanja	srednje	visoke	zelo visoke
Periodičnih	srednje	visoke	zelo visoke
Zgodovinskih	nizke	visoke	zelo visoke
Simuliranih (tipa »kaj če«)	zelo visoke	visoke	nizke
Napovedi kratkoročnih trendov	visoke	zelo visoke	srednje
Napovedi dolgoročnih trendov	zelo visoke	visoke	nizke

Vir: B. Puklavec, *Managerski informacijski sistem ZEUS kot del celovite informacijske rešitve za srednje velika podjetja*, 2005, str. 9.

4 OPERATIVNI IN STRATEŠKI KONTROLING

Učinkovitost pomeni delati stvari prav in v čim večji meri, uspešnost pa pomeni delati prave stvari. Z učinkovitostjo se razume stopnja usklajenosti znotraj podjetja, ter se dosega z ustvarjanjem proizvodov in storitev na pravi način. Dosega se pri vsakdanjem poslovanju, zato je o doseganju učinkovitosti mogoče govoriti v sklopu operativnega kontrolinga (Osmanagić, 1998, str. 36-45). Za uspešno podjetje pa velja podjetje, katero proizvaja proizvode in storitve, ki jih trg potrebuje, in to na najugodnejši način, doseganje uspešnosti se povezuje z strateškim kontrolingom. Operativni kontroling se tako ukvarja z zvišanjem ravni učinkovitosti podjetja, strateški kontroling pa z zvišanjem ravni uspešnosti podjetja. Razmejitve med operativnim in strateškim kontrolingom so podane v Tabeli 3.

Tabela 3: Razsežnosti operativnega in strateškega kontrolinga

Oznaka	Operativni kontroling	Strateški kontroling
Osrednja ciljna vrednost	Finančni izid, dobiček	Preživetje
Oblikovanje cilja	Kolikostno	Kolikostno in kakovostno
Prevladujoča usmeritev	Notranjost poslovnega sistema	Okolje poslovnega sistema
Časovna razsežnost	Omejena, kratkoročna	Neomejena, dolgoročna
Prevladujoče informacije	Učinki/stroški, prihodki/odhodki, pritoki/odtoki, prejemki/izdatki, srdstva/obv. do virov sredstev	Raznovrstne informacije iz notranjosti in okolja poslovnega sistema, priložnosti/nevarnosti, prednosti/slabosti.
Merljivost informacij	V ospredju	Praviloma v ospredju, ni pa nujno
Stopnja svobode	Stalnost temeljnih ciljev in možnosti delovanja	Zavestna spremenljivost vseh parametrov načrtovanja, predračunavanja in nadziranja
Stopnja strukturiranja in formalizacije	Visoko strukturiran in formaliziran postopek	Omejen na dajanje mreže nalog
Stopnja kontrolerjeve samostojnosti	Samostojno področje nalog kontrolerja z medsebojno pomočjo drugih mest in nalog	Potreba po zelo tesnem sodelovanju z drugimi mesti na vseh stopnjah strateškega poslovanja
Način dela	Natančno določeni postopki dela, delne naloge se lahko prenašajo	Visoka stopnja prilagodljivosti pri delu, večja usmeritev na skupinsko delo

Vir: D. Melavc & A. Novak, Controlling, 2002, str. 32.

4.1 Operativni kontroling

Operativni kontroling je strokovna podpora poslovodstvu, s ciljem povečati učinkovitost poslovanja. Njegova temeljna naloga je nuditi strokovno podporo pri dvigovanju ravni donosnosti in gospodarnosti, ohranjanju kapitala in plačilne sposobnosti ter uskladitev uporabe orodij operativnega kontrolinga. Nanaša se na krajše obdobje, ter se posveča ciljem podjetja in njihovem uresničevanju v srednjeročnem in kratkoročnem obdobju. Temeljni cilj operativnega kontrolinga je v prilagajanju notranjih dejavnikov zunanjim vplivom. Usmerjen je na obvladljive in merljive pojave ter procese pri poslovanju podjetja (Melavc & Novak, 2002, str. 30).

Melavc in Novak (2002, str. 30) kot temeljna orodja, ki ga uporablja operativni kontroling navajata:

- **predračunavanje**, kamor se uvršča predračun stroškov, odhodkov, prihodkov, prodajnih cen, prispevka za kritje, finančnega toka, bilanca stanja, poslovnega izida,
- **kontroliranje**, oziroma ugotavljanje odmikov,
- **informiranje**, sem se uvršča presojanje doseženih rezultatov na podlagi kazalnikov in kazalcev ter poročanje,
- **organiziranje**, to je usklajevanje organizacijskega postopka, ravnanje s človeškimi zmožnostmi, usklajevanje nagrajevanja z nadaljnjim izobraževanjem, oblikovanje napredovanj, strukturiranje dela.

Podobno razdelitev temeljnih orodij operativnega kontrolinga podajajo Eschenbach, Foffman in Kunesch (1995, str. 75-79), razdelijo jih sledeče:

- **na področju sistema planiranja:**
 - a) srednjeročno in kratkoročno načrtovanje stvarnih ciljev (prodaje, nabave, proizvodnje...),
 - b) srednjeročno in kratkoročno načrtovanje formalnih ciljev (rezultatov, stroškov, financiranja...),
 - c) predračunavanje,
 - d) operativni planski instrumenti za zanesljivejše doseganje rezultatov (primerjalne analize npr. benchmarking), izračuni stopnje prispevka za kritje,
 - e) operativni planski instrumenti za obvladovanje negotovosti (analize koristi),
- **na področju nadzornega sistema:**
 - a) operativni nadzor konsistentnosti ciljev,
 - b) operativna kontrola rezultatov in primerjava načrtovanega z doseženim,
 - c) kontrola izpolnjevanja načrta in izpolnitve pričakovanja,
 - d) operativna kontrola odmikov in razlogov zanje,
 - e) operativna kontrola predpostavk,
- **na področju sistema informiranja:**
 - a) operativne informacije in obračunski podatki s področja proizvodnje, nabave, prodaje,
 - b) finančni obračuni,
 - c) obračuni stroškov in izidov,
 - d) več smerni (alternativni) odločitveni izračuni,
 - e) kazalniki in sistemi kazalnikov,
 - f) poročanje in sistemi poročanja,
 - g) orodja računalniške obdelave podatkov za vodstvene informacije.

Operativni kontroling torej uporablja pri svojem delovanju sestavine in orodja srednjeročnega in kratkoročnega sistema planiranja, sistema kontroliranja in sistema informiranja. Temelji na prilagajanju notranjih dejavnikov spreminjajočemu se okolju. Usmerjen je v obvladljive in merljive pojave in procese pri poslovanju podjetja.

Medtem ko strateški kontroling gradi spoznanja na potencialih oziroma na možnostih, se operativni kontroling ukvarja z obstoječimi, razpoložljivimi prvinami in njihovo ekonomiko.

4.2 Strateški kontroling

Strateški kontroling nudi vodstvu podjetja strokovno podporo s ciljem zvišati raven uspešnosti poslovanja. Temeljna naloga strateškega kontrolinga je povečati kakovost strateških odločitev.

Podobno kot operativni kontroling tudi strateški kontroling kot temeljna orodja uporablja orodja sistema planiranja, kontroliranja in informiranja. Eschenbach, Foffman in Kunesch (1995, str. 75-79) navajajo sledeče:

- **na področju strateškega planiranja ciljev:**
 - a) planiranje strategij (na nivoju podjetja, na poslovni ravni in funkcijski ravni),
 - b) določitev strateškega položaja podjetja (strateški dejavniki uspešnosti),
 - c) celovito strateško pozicioniranje podjetja (SWOT analiza, analiza potencialov, strateška bilanca),
 - d) ovrednotenje posameznih strateških enot (matrika proizvod/trg, portfolio analiza),
 - e) ovrednotenje strategij oziroma kvantificiranje alternativ, strateško predračunavanje in načrtovanje ukrepov.
- **na področju kontroliranja:**
 - a) strateška kontrola predpostavk,
 - b) strateška kontrola rezultatov in uresničevanja načrtov,
 - c) strateško nadziranje,
 - d) strateška analiza odmikov in razlogov zanje.
- **na področju informiranja:**
 - a) sistemi zgodnjega prepoznavanja,
 - b) analiza podjetja,
 - c) analiza okolja.

Poglavitna naloga strateškega kontrolinga je spremljanje uresničevanja strategij. Strateški kontroling pomaga pri oblikovanju vizije, poslanstva, ciljev in strategij, kateri so pogoj za trajen uspeh podjetja. Ko pa ima podjetje izoblikovane strateške predpostavke je nujno, da vso pozornost usmeri v njihovo uresničevanje, kar pa brez kontrole ni mogoče (Pučko, 2002, str. 315).

Strateški kontroling meri rezultate in njihova gibala na način, kateri usmerja delovanje podjetja v skladu s postavljenimi strategijami. Preko povezave strateških ciljev s cilji na operativnem nivoju dosega, da se vsi zaposleni v podjetju zavedajo, kako njihova dejanja vplivajo na izvajanje strategije (Boštjančič, 2005, str. 49).

Strateški kontroling se ukvarja z uspešnostjo poslovanja, katero pa je potrebno meriti in presoјati. Opredelitev, da uspešnost pomeni delati prave stvari, pojasnjuje njeno povezanost z doseganjem temeljnih ciljev podjetja. Vendar pa takšna opredelitev ne daje odgovora na vprašanje, kako uspešnost poslovanja meriti in presoјati. V sodobnem poslovnem okolju je vse bolj jasno, da samo finančni kazalniki izvedeni iz dobička, kateri so dolgo veljali kot primerni za tovrstno merjenje, tej nalogi niso več dorasli. Za celovito presojo so se tako pričeli uporabljati dodatni, nefinančni kazalniki, kateri uspešnost poslovanja osvetljujejo iz različnih zornih kotov (Tekavčič, 2002, str. 666). Nefinančni kazalniki povečujejo informacijsko moč finančnih kazalnikov poslovanja, pojasnjujejo razloge za njihove dosežene vrednosti ter tako prispevajo k pojasnjevanju dejavnikov dosežene uspešnosti poslovanja.

Dandanes torej nefinančni kazalniki pridobivajo na pomenu, poudarek pa je dan na kazalnike, s katerimi je moč meriti učinkovitost posameznih delov poslovnega procesa. Če se te kazalnike poveže z zahtevo, da se v podjetju opravljajo samo tiste aktivnosti, katere prispevajo k vrednosti poslovnih učinkov z vidika kupca, se lahko le ti obravnavajo kot kazalniki, kateri presoјajo uspešnost poslovanja. Povečanje učinkovitosti namreč znižuje stroške poslovanja, kar vodi k večji uspešnosti poslovanja (Tekavčič, 2002, str. 680).

V današnjem času najbolj znano, prav gotovo pa najbolj formalizirano rešitev povezovanja finančnih in nefinančnih kazalnikov za presoјanje uspešnosti poslovanja predstavlja uravnoteženi sistem kazalnikov, katerega sta uvedla Kaplan in Norton. Le ta je podrobneje predstavljen v nadaljevanju.

4.2.1 Uravnoteženi sistem kazalnikov

Uravnoteženi sistem kazalnikov je strateški managerski sistem. Začetnika tega sistema, Kaplan in Norton, sta sistem zastavila kot okvir za merjenje uspešnosti, tako, da sta dodala strateške nefinančne kazalnike uspešnosti tradicionalnim finančnim kazalnikom, s čimer sta zagotovila uravnotežen pogled na uspešnost podjetja. Uravnoteženi sistem kazalnikov pretvarja poslanstvo in strategijo v cilje in kazalnike, kateri so razdeljeni na štiri vidike: finančni vidik, vidik poslovanja s strankami, vidik notranjih poslovnih procesov, ter vidik učenja in rasti. Poslovodstvu zagotavlja odgovore na štiri različna vprašanja (Kaplan & Norton, 2000, str. 21):

- **Finančni vidik:** V kakšni luči vidijo podjetje delničarji?
- **Vidik poslovanja s strankami:** Kako vidijo podjetje kupci?
- **Vidik notranjih poslovnih procesov:** V katerih poslovnih procesih je potrebno izkazati poslovno odličnost?
- **Vidik učenja in rasti:** Kako in kje je potrebno nadaljevati s spremembami in izboljšavami?

Uravnotežen sistem kazalnikov torej omogoča vzpostaviti uravnotežen odnos med kazalniki različnih področij. Spremembe, ki so se zgodile pri ravnanju s strankami so pripeljale do potrebe po popolnejšem sistemu izkazovanja realnega položaja v podjetju, to pa pomeni, da morajo biti vsi elementi, ki so potrebni za normalno delovanje podjetja, to so elementi finančnega vidika, poslovanja s strankami, notranjih procesov, ter elementi rasti in učenja uravnoteženi (Tekavčič, 2000, str. 59).

Dandanes se uspešnost podjetij ne da več ocenjevati zgolj na podlagi preteklega dela, čeprav je tudi to ponavadi dober pokazatelj prihodnjih rezultatov. Finančni vidik ima za uravnoteženi sistem kazalnikov velik pomen, saj točno izmeri, kako dobre so bile izboljšave na ostalih treh vidikih. Zgolj finančno merjenje uspešnosti pa ima določene omejitve, zato je potrebno za boljši prikaz uspešnosti podjetja upoštevati vse štiri vidike. Uravnoteženi sistem kazalnikov lahko kot orodje strateškega poslovanja dobro opravi to nalogo. Pomaga pri operacionalizaciji strategije in poveže vse štiri vidike poslovanja tako, da usklajeno delujejo za doseg postavljenih temeljnih strateških ciljev podjetja.

Uravnoteženi sistem kazalnikov ob ustreznem izboru kazalnikov prikazuje uspešnost podjetja, ki se nanaša na več ravnovesij (Olve & Sjostrand, 2002, str. 78):

- ravnovesje med kratkoročnostjo in dolgoročnostjo,
- ravnovesje med štirimi vidiki, ki zagotavljajo ogrodje sistema,
- ravnovesje med rezultati in dejavniki rezultatov,
- ravnovesje med zunanjimi in notranjimi vidiki.

4.2.1.1 Finančni vidik

Kazalniki finančnega vidika kažejo, ali uresničevanje strategije podjetja vodi k izboljšanju finančnih rezultatov. Predstavljajo osnovo, na podlagi katere temeljijo tudi nefinančni kazalniki, ter hkrati predstavljajo osnovo za izmero ekonomskih kategorij že sprejetih odločitev.

Najpogosteje uporabljeni finančni kazalniki pri uravnoteženem sistemu kazalnikov so (Horvat, 2000, str. 45):

- ekonomska dodana vrednost (EVA),
- donosnost na investicijo (ROI),
- dobiček,
- rast prihodka,
- zmanjševanje stroškov.

Finančni kazalniki omogočajo dvojno preverjanje: ali je bila dolgoročna strategija v povezavi z nefinančnimi kazalniki ustrezno postavljena in ali so bili izbrani pravi nefinančni kazalniki za spremljanje ključnih aktivnosti in drugih dejavnikov.

V podjetjih poizkušajo z oblikovanjem uravnoteženega sistema kazalnikov spodbujati povezovanje finančnih ciljev podjetja z njegovo strategijo, pri čemer finančni cilji usmerjajo cilje in kazalnike drugih treh vidikov sistema, ki kot členi v verigi vzročno posledičnih razmerij privedejo do izboljšanja finančne uspešnosti. Primerne povezave vseh štirih vidikov sistema lahko zagotovijo finančne rezultate, ki se kažejo v povečanju prihodkov, zmanjševanju stroškov, večji izrabi sredstev ali večji produktivnosti. Z oblikovanjem finančnih kazalnikov poslovodje opredeljujejo finančne cilje strategije podjetja in hkrati finančne cilje drugih vidikov sistema (Kaplan, & Norton, 2000, str. 57).

4.2.1.2 Vidik poslovanja s strankami

Današnja potrošniška družba ima eno dobro lastnost in sicer, da je v središče dogajanja postavila kupca. Zaradi te pozornosti se kupci vse bolj zavedajo svoje moči. Kupcem ugaja pozornost, ki so jo deležni in v trenutku so pripravljeni zamenjati proizvajalca in njegove proizvode v kolikor jim ti ne dajejo občutka, da so sklenili dobro kupčijo. Dobra kupčija za kupca pa je, da dobi tisto, kar je želel, z nekaj dodatne vrednosti, ki je niti ni pričakoval. Raziskave kažejo, da je samo zelo zadovoljen kupec zvest, zgolj zadovoljen pa samo čaka pravo priložnost, da poišče nov primerljiv proizvod.

Vidik poslovanja s strankami podjetjem omogoča, da si izoblikujejo strategije s poudarkom na kupcih in trgih, ki bodo prinesle v prihodnje boljše finančne donose. Finančne cilje lahko podjetje doseže le s hkratnim visokim zadovoljstvom svojih kupcev, kar pomeni, da so kupci izredno pomembni za uspešno poslovanje podjetja. Najpogosteje uporabljeni kazalniki vidika poslovanja s strankami prikazuje Tabela 4.

Tabela 4: Vidik poslovanja s strankami – osnovni kazalniki

Kazalnik	Opis kazalnika
Tržni delež	Odseva delež poslov posamezne poslovne enote na določenem trgu.
Pridobivanje strank	Meri, absolutno ali relativno, stopnjo, po kateri poslovna enota privablja ali pridobiva nove stranke oziroma posle.
Ohranjanje strank	Spremlja, absolutno ali relativno, stopnjo, po kateri poslovna enota ohranja oziroma vzdržuje obstoječe odnose s svojimi strankami.
Zadovoljstvo strank	Ocenjuje stopnjo zadovoljstva strank glede na posebna merila uspešnosti znotraj ponudbe.
Dobičkonosnost strank	Meri samo čisti dobiček od stranke ali segmenta, ko odštejemo odhodke potrebne za oskrbovanje določene stranke.

Vir: R. Kaplan & D. Norton, Uravnoteženi sistem kazalnikov, 2000, str. 78.

Če želi podjetje vplivati na glavne kazalnike za ugotavljanje zvestobe in zadovoljstva ciljnih kupcev mora poznati, kako doseči, da kupci ostanejo lojalni. Dejavniki, ki vplivajo na zvestobo se delijo v tri kategorije (Femc, 2009, str. 12):

- dejavniki, ki so povezani z izdelki ali storitvami (funkcionalnost izdelka, kakovost, čas, cena),
- dejavniki, ki so povezani z odnosom do strank (odzivni in dobavni čas, mnenje stranke o nakupu),
- dejavniki, ki so povezani z ugledom in imidžem podjetja (neoprijemljiva dejavnika, ki stranko pritegneta k podjetju ali blagovni znamki).

V slopu vidika poslovanja s strankami v podjetju oblikujejo cilje, merila in standarde uspešnosti, s katerimi obdržijo svoje kupce, pridobijo nove ter povečajo njihovo donosnost (Biloslavo, 2006, str. 176).

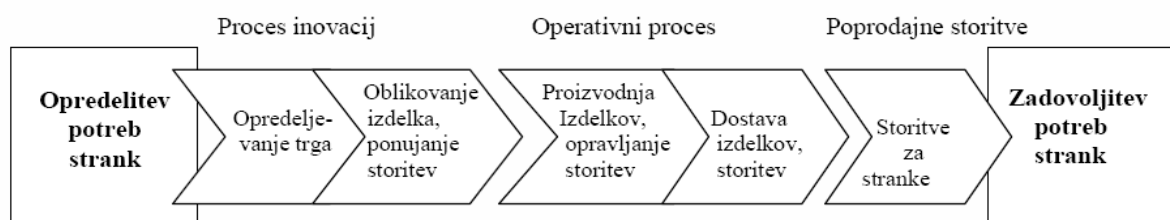
4.2.1.3 Vidik notranjih poslovnih procesov

Vidik notranjih poslovnih procesov odraža notranjo učinkovitost in zunanjo uspešnost podjetja. Cilji in kazalniki vidika notranjih poslovnih procesov izhajajo iz jasne strategije izpopolnjevanja pričakovanj delničarjev in ciljnih strank. Cilje in kazalnike tega vidika določi podjetje šele, ko ima določena zgornja dva vidika, saj predstavljajo kazalniki notranjih poslovnih procesov dejavnike uspeha s finančnega vidika in vidika poslovanja s strankami (Kač, 2002, str. 16).

Uravnoteženi sistem kazalnikov v okviru tega vidika določi verigo vrednosti, katera vsebuje tri glavne procese:

- proces inovacij,
- operativni proces,
- poprodajne storitve.

Slika 7: Model osnovne verige vrednosti notranjih poslovnih procesov



Vir: R. Kaplan & D. Norton, Uravnoteženi sistem kazalnikov, 2000, str. 107.

Veriga vrednosti notranjih procesov se torej začne s **procesom inovacij**, s katerim v podjetju ugotavljajo obstoječe potrebe strank in razvijajo nove rešitve za zadovoljevanje teh potreb. Procesu inovacij sledi **operativni proces**, v katerem podjetje proizvede in dostavi izdelke ali storitve strankam. Veriga vrednosti notranjih poslovnih procesov se konča s **poprodajno storitvijo**, ko po opravljenem nakupu podjetje ponudi strankam storitve, ki povečujejo vrednost, ki so jo stranke sprejele s ponudbo izdelkov in storitev podjetja (Miklavc, 2002, str. 22).

Uravnoteženi sistem kazalnikov torej v vidik notranjih poslovnih procesov vključuje tudi proces inovacij, kar pa predstavlja bistveno razliko od tradicionalnega spremljanja uspešnosti poslovanja. Tradicionalni sistemi merjenja uspešnosti se osredotočajo na procese zagotavljanja obstoječih izdelkov in storitev obstoječim strankam, medtem ko gibala dolgoročnega uspeha zahtevajo, da podjetje ustvarja nove izdelke, kateri bodo izpolnjevali nove potrebe sedanjih in prihodnjih kupcev. Z izvajanjem pravih postopkov in procesov bodo podjetja pritegnila nove ter obdržala stare stranke na ciljnih trgih ter tudi izpolnila finančna pričakovanja lastnikov. Pri tem pa podjetja ne smejo zgolj izboljševati učinkovitost obstoječih procesov, temveč morajo vse sile usmeriti v odkrivanje novih, s katerimi bodo postala bolj konkurenčna (Fajt, 2005, str. 17).

4.2.1.4 Vidik učenja in rasti

Cilji, postavljeni v finančnem vidiku, vidiku poslovanja s strankami, in vidiku notranjih poslovnih procesov opredeljujejo procese, katere mora podjetje izvajati kakovostno, če želi doseči uspešnost poslovanja. Vidik učenja in rasti pa zagotavlja podjetju infrastrukturo za doseganje teh ciljev in je gibalo za doseganje rezultatov v prvih treh vidikih (Fajt, 2005, str. 19). Podjetje, katero želi dosežati svoje dolgoročne cilje, mora torej investirati v znanje in sposobnost svojih zaposlenih, informacijske sisteme in organizacijske postopke. Le to dandanes predstavlja glavno konkurenčno prednost.

Vidiku učenja in rasti se pripisuje najpomembnejša vloga v uravnoteženem sistemu kazalnikov. Ta vidik namreč opredeljuje infrastrukturo, ki jo mora podjetje zgraditi za ustvarjanje dolgoročne rasti in izboljšave in na ta način varuje dolgoročne interese podjetja (Kaplan & Norton, 2000, str. 33).

Uravnoteženi sistem kazalnikov se tako v vidiku učenja in rasti naslanja na tri kategorije kazalnikov, in sicer (Kaplan & Norton, 2000, str. 136 - 155):

- sposobnosti zaposlenih,
- zmogljivost informacijskih sistemov,
- motivacija, avtonomnosti in usklajevanje.

Najboljše ideje o izboljšanju procesov, kot tudi o izboljšanju poslovanja s strankami pridejo od zaposlenih, kateri so najbližji notranjim procesom in strankam. Zato je potrebno graditi na znanju zaposlenih, na njihovih sposobnostih, jim zagotavljati dobre delavne pogoje in jih za delo tudi ustrezno motivirati (Požar, 2009, str. 33). Da pa bi zaposleni lahko uspešno delovali v današnjem konkurenčnem okolju, pa potrebujejo dobre informacije o strankah, notranjih procesih in finančnih posledicah svojih odločitev. Potrebujejo natančne informacije o celotnem odnosu stranke z organizacijo. Za vse to pa potrebujejo odlične informacijske sisteme (Požnel, 2008, str. 35).

4.2.1.5 Medsebojna povezava štirih vidikov uravnoveženega sistema kazalnikov

Uspešen uravnoveženi sistem kazalnikov je tisti, ki posreduje strategijo prek finančnih in nefinančnih kazalnikov. Uravnoveženi sistem kazalnikov pa ne sme le izvirati iz strategije podjetja, strategijo mora izražati (Kaplan & Norton, 2000, str. 158).

Za uresničitev strategije podjetja je pomembno, da se pri vzpostavitvi uravnoveženega sistema kazalnikov uporabi pravilna kombinacija vseh štirih vidikov, saj se v nasprotnem primeru lahko zgodi, da vidiki delujejo eden mimo drugega in ne pride do prave vzročno posledične povezave (zaporedje stavkov če – potem), katera pa je za delovanje sistema ključna. Vsak kazalnik uravnoveženega sistema kazalnikov mora namreč biti sestavni del verige vzorčno posledičnih razmerij. Pri tem pa je v pomoč strateški diagram, kateri opisuje, kako podjetje ustvarja vrednost s povezovanjem strateških ciljev v nedvoumne vzročno posledične zveze na področju vseh štirih vidikov uravnoveženega sistema kazalnikov. Strateški diagram pomaga podjetju, da le ta vidi svojo strategijo na povezan, enoten in sistematičen način (Kaplan & Norton, 2001, str. 83).

Uravnoveženi sistem kazalnikov ni nabor naključno izbranih kazalnikov. Vsi štirje vidiki uravnoveženega sistema kazalnikov tvorijo zaporedje vzrokov in posledic, ki opisujejo strategijo podjetja. Izboljšave notranjih poslovnih procesov, ki temeljijo na znanju zaposlenih, prinesejo boljše finančne rezultate. Če se izboljšujejo kazalniki posameznega vidika uravnoveženega sistema kazalnikov, končni rezultat pa ni izboljšanje finančnih kazalnikov, potem med njimi ni pravega vzročno posledičnega razmerja. Z drugimi besedami, oblikovani kazalniki niso pravi indikatorji strategije (Kaplan & Norton, 2000, str. 42).

5 NADGRADNJA KONTROLINGA V PODJETJU LIVAR

5.1 Predstavitev podjetja Livar

Livar je delniška družba z več kot 50 letno tradicijo na področju livarstva in sodi med največje livarne v Sloveniji. Sedež podjetja je na Ljubljanski cesti 43 v Ivančni Gorici. Glede na klasifikacijo dejavnosti je Livar uvrščen v skupino 24.510 – litje železa. Uvršča se med velika podjetja, v letu 2008 je ustvarjen promet znašal 64 milijona evrov, zaposloval pa je 735 ljudi.

Osnovna dejavnost Livarja je izdelava ulitkov iz sive in nodularne litine, katere na željo kupcev tudi mehansko obdelajo. Izdelki se uporabljajo v kmetijski mehanizaciji, avtomobilski industriji, strojogradnji in rudarstvu, industriji bele tehnike, armatur in gradbeništvu. Izdelki se izdelujejo za znanega kupca, po njegovih načrtih in naročilih. Izdelujejo pa tudi program lastne blagovne znamke, to so kanalski pokrovi in rešetke. Več kot polovico izdelkov se prodaja na italijansko tržišče, četrtno na domači trg ter četrtno na ostale trge evropske unije.

V livarni v Ivančni Gorici je kupolna peč prvič zagorela daljnega leta 1954. Leta 1996 se je Livar iz Ivančne Gorice odločil za nakup črnomaljskega podjetja Belt, in tako danes Livar v Sloveniji posluje na dveh lokacijah, sestavljata ga proizvodna centra v Ivančni Gorici in Črnomlju s sodobnima livarnama in obratom mehanske obdelave. Kapacitete obeh livarn zadostujeta za proizvodnjo 45.000 ton prodanih ulitkov, mehanska obdelava v Črnomlju pa je sposobna obdelati 9.500 ton ulitkov.

V letih 2005 in 2006 je Livar z nakupom dveh livarn in mehanske obdelave svoje delovanje razširil tudi na področje bivše Jugoslavije. Skupino Livar tako sestavljajo štiri livarne in dva obrata mehanske obdelave:

- Livar d.d. z dvema livarnama sive in nodularne litine ter obratom mehanske obdelave v Ivančni Gorici in Črnomlju v Sloveniji,
- Topola Livar a.d. livarna sive litine v Topoli v Srbiji,
- Topola Livar MO d.o.o. mehanska obdelava ulitkov v Topoli v Srbiji,
- Jelšingrad Livar a.d. livarna jekla v Banja Luki v Bosni in Hercegovini.

V letu 2008 je Skupina Livar na vseh lokacijah zaposlovala 1.435 ljudi, konsolidiran prodajni prihodek Skupine Livar v letu 2008 pa je znašal 73 milijona evrov.

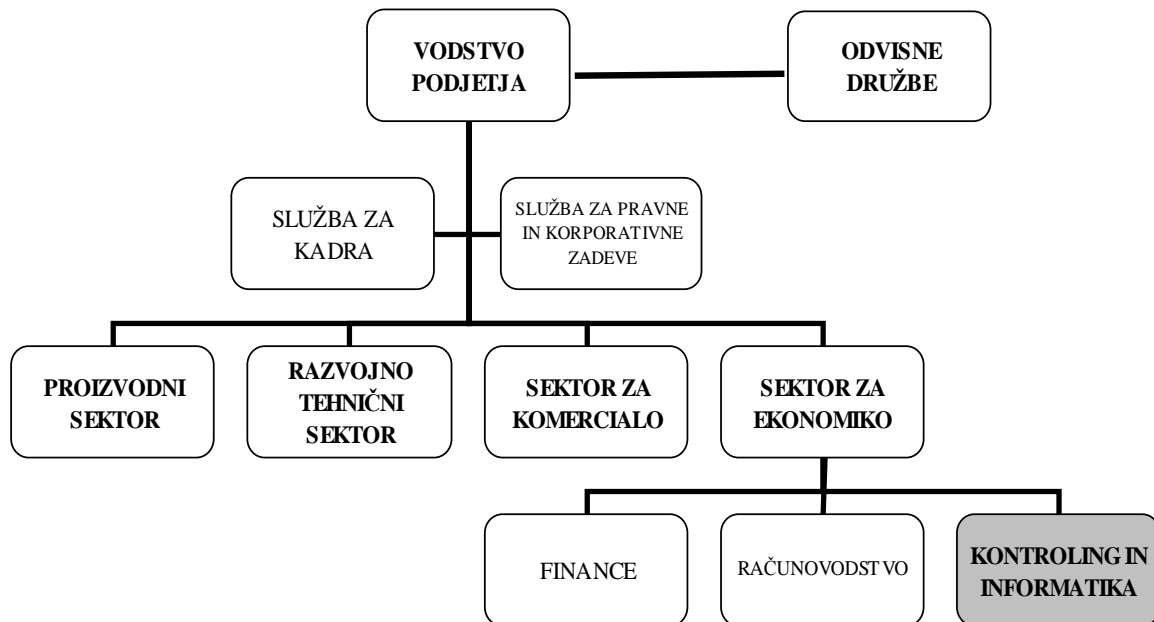
Kakovost in skrb za okolje predstavljata v Livarju temeljno in pomembno vrednoto poslovanja. Ogradnje vodenja kakovosti postavlja standard ISO 9001:2000. Glede na to, da je Livar dobavitelj tudi za avtomobilsko industrijo ima v sistem vodenja kakovosti vključene tudi zahteve za dobavitelje avtomobilske industrije po tehnični specifikaciji ISO/TS

16949:2002. Z mednarodnim standardom ISO 14001:2004 pa ima Livar potrjeno učinkovitost obvladovanja vplivov na okolje.

5.2 Organizacijska struktura

Organizacijsko strukturo Livarja je moč opredeliti kot divizijsko in kot funkcijsko. Proizvodne enote locirane na različnih lokacijah, samostojnost sektorjev znotraj podjetja ter vodenje odvisnih družb se povezujejo z divizijsko organizacijsko strukturo. Visoka stopnja centralizacije, katera se nanaša na sprejemanje odločitev na najvišjih nivojih vodenja pa nakazuje na funkcijsko organizacijsko strukturo. Obstoječo organizacijsko strukturo prikazuje Slika 8.

Slika 8: Organizacijska struktura podjetja Livar



Vir: Interno gradivo Livarja, 2009.

Način vodenja je linijski. V skladu z organizacijsko strukturo ima Livar oblikovane nivoje odločanja, ki so:

- uprava družbe,
- direktorji sektorjev, služb, pomočniki direktorja,
- vodje služb in oddelkov,
- vodje izmen,
- sodelavci.

Poslovanje Livarja vodi uprava. Poslovanje sektorjev vodijo direktorji in pomočniki direktorjev, ki imajo posebna pooblastila in odgovornosti, določena s strani uprave družbe. Poglavitna slabost linijskega načina vodenja je v pomanjkljivih horizontalnih povezavah med enotami na istem nivoju, kar povzroča preobremenjenost nadrejenih enot. Te slabosti se v Livarju zavedajo ter jo poskušajo ublažiti z spodbujanjem timskega dela ter vzpostavitvijo informacijskih sistemov in neposrednih kontaktov med oddelki kolikor je to le mogoče.

Proizvodni sektor se deli na proizvodni center livarna Ivančna Gorica, kjer se proizvajajo ulitki iz nodularne litine, na proizvodni center livarna Črnomelj, kjer se proizvajajo ulitki iz sive litine, ter na proizvodni center mehanska obdelava Črnomelj, katera ulitke mehansko obdeluje. Proizvodni sektor vodi direktor proizvodnega sektorja, v pomoč pa so mu pomočniki direktorja, kateri se ukvarjajo z vodenjem posameznih proizvodnih centrov.

Razvojno tehnični sektor vodi direktor tega sektorja, pod ta okvir pa sodijo razvoj in tehnologija, investicije, modelna mizarna, varstvo pri delu, ekologija in sistem kakovosti. Sektor za komercialo se deli na prodajo, plan in prodajno logistiko, službo za poprodajne aktivnosti, ter nabavo. Sektor za ekonomiko pa je sestavljen iz računovodstva, financ ter kontrolinga in informatike. Poleg sektorjev delujeta tudi dve štabni službi, in sicer služba za pravne in korporativne zadeve, ter služba za kadre, podrejeni neposredno predsedniku uprave.

Sistem vodenja v Livarju se lahko opredeli tudi kot vodenje s cilji, saj so cilji opredeljeni in jasno določeni. Pri tem pa ima služba kontrolinga pomembno vlogo, sodeluje pri postavljanju planskih ciljev, določanju nosilcev nalog za doseganje zastavljenih ciljev in spremljanju njihovega uresničevanja. Cilji organizacije morajo oblikovati njeno strukturo, struktura organizacije je torej sredstvo za uresničevanje ciljev, oblikujejo jo naloge, nosilci nalog in njihova medsebojna razmerja (Ivanko, 2000, str. 30). Organizacijska struktura je pomemben dejavnik, katerega je potrebno upoštevati tudi pri uvajanju kontrolinga v podjetje. Biti mora takšna, da se lahko prilagaja izredno dinamičnemu okolju, hkrati pa mora zagotavljati primerno oporo vsem poslovnim procesom, ki potekajo v podjetju.

5.3 Umestitev kontrolinga v podjetje in njegove naloge

Kot je razvidno iz prejšnjega poglavja, je kontroling v Livarju skupaj z informatiko organizacijsko umeščen v sektor ekonomike, podrejen je direktorju sektorja ekonomike. Kljub tovrstni organizacijski umestitvi kontroling vodstvu podjetja zagotavlja nepristranske informacije, katere niso prilagojene interesom nižjega posloводства. V oddelku kontroling in informatika je informatika podrejena kontrolingu, vodja oddelka je kontroler. Prednost tovrstne umestitve v organizacijsko strukturo v Livarju vidijo v tem, da so kontrolingu v neposredni bližini na razpolago vse informacije ki izhajajo iz računovodstva. Po drugi strani pa je kontroling vezni člen med informacijskim sistemom in vsemi odločitvenimi ravni v podjetju. Med osnovnimi nalogami kontrolerja se uvršča dobro poznavanje in zadovoljevanje

informatijskih potreb vseh odločevalnih ravni in je ob organizaciji, kjer se v oddelku kontrolinga nahaja tudi informatika ta naloga bistveno lažje izvedljiva.

Služba kontrolinga je v Livarju organizirana centralizirano, izvaja se na enem mestu. Z vstopom Livarja v odvisna podjetja Jelšingrad in Topola v letu 2005, je bila v teh podjetjih izvedena reorganizacija poslovnih procesov, ob tem pa je bila v teh podjetjih ustanovljena tudi služba kontrolinga. Kontroling v odvisnih podjetjih je metodološka navodila za svoje delo dobival iz matičnega podjetja, to je iz Livarja iz Slovenije. Kontroling matičnega podjetja se je decentraliziral in je tako v odvisnih podjetjih dobri dve leti igral vlogo inštruktorja, organizatorja in koordinatorja. Z ustalivitvijo nove organizacijske strukture v odvisnih podjetjih se je Livar iz teh podjetij umaknil in danes poročanje poteka samo na najvišji vodilni ravni, direktorji odvisnih podjetij poročajo upravi Livarja neposredno, iz česar izvirajo tudi značilnosti divizijske organizacijske strukture Livarja. Kontroling v Livarju se je tako zopet centraliziral, njegovo delo pa je večinoma vpeto samo v Livar v Sloveniji.

Kontroling je v Livarju dobro povezan z ostalimi poslovnimi funkcijami, z njimi sodeluje, vendar ostaja neodvisen in avtonomen. Naloga kontrolinga je dobro poznavanje poslovanja podjetja in njegovih poslovnih procesov, poznati pa mora tudi pristojnosti in odgovornosti vseh nosilcev poslovnih odločitev. Kontroling v Livarju opravlja naloge oskrbovanja odločevalnih ravni z informacijami o poslovanju in opozarja na razlike med načrtovanim in uresničenim, prav tako pa sodeluje pri odkrivanju razlogov za odstopanje in pomaga pri pripravi ukrepov za izboljšanje. Kontroling torej sodeluje pri planiranju, kontroliranju, analiziranju in informiranju, kar so tudi temeljne funkcije kontrolinga.

5.4 Planiranje

V Livarju ločijo dve zvrsti planiranja in sicer strateško planiranje, katero je povezano z dolgoročnimi plani in operativno oziroma letno planiranje. Tako za najvišje poslovodstvo kot za kontroling je planiranje izrednega pomena, saj postavlja najpomembnejša vodila spremljanja uspešnosti poslovanja.

5.4.1 Strateško planiranje

V Livarju imajo izdelan dokument imenovan »Strategija«, v katerem so povzete strateške usmeritve podjetja, ta dokument povzema Livarjevo strateško planiranje, s čimer si zagotavljajo možnost za dolgoročno poslovno uspešnost podjetja. Strategija podjetja se izdeluje za dobo petih let, predvsem zaradi dinamičnosti poslovnega okolja pa se vsakoletno korigira, ponavadi to poteka v mesecu septembru. Pri tem se odkrivajo bistveni problemi podjetja z razvojnega vidika, ugotavljajo se poslovne priložnosti, preverjajo pa se tudi dotedanje razvojne zamisli in se postavljajo nove.

Strategija Livarja se oblikuje na letni strateški delavnici, na kateri sodeluje prvi in drugi nivo odločanja, ter največji lastniki. Naloga vseh udeležencev je, da obstoječo Strategijo predhodno proučijo ter podajo predloge in pripombe, katere bi bilo potrebno upoštevati. Predloge in pripombe vseh udeležencev predhodno zbere kontroling, kateri pripravi tudi vse potrebne analize, kar vključuje tudi različne projekcije strateških predračunov. Zbrano gradivo je osnova za diskusijo in nadaljnje delo na letni strateški delavnici. Kontroling aktivno sodeluje pri pripravi strategije, prisoten je na strateški delavnici, kjer tudi podaja predloge in pripombe. Vloga kontrolinga pri pripravi strateškega plana pa je organizacija oziroma priprava strateške delavnice, oblikovanje ustreznih informacij, analiz in oblikovanje metodologij, ter na podlagi rezultatov strateške delavnice končna izdelava strateškega plana.

Pri preverjanju obstoječe strategije in prilagajanju le te predvidenemu okolju podjetja v nadaljnjih petih letih se preverja in določa:

- vizija in poslanstvo,
- ocena širšega zunanjega okolja podjetja,
- ocena organizacije ali SWOT analiza,
- strateški cilji podjetja,
- cilji procesov ter z njimi povezane aktivnosti,
- strateški predračuni.

Vizija, katera predstavlja opis Livarja v prihodnosti, se glasi: »Livar bo postal eno vodilnih, uspešnih in okolju prijaznih podjetij v Evropski skupnosti na področju integriranih livarskih storitev«.

Poslanstvo, katero navaja namen obstoja podjetja, pa se glasi: »Zaposleni v Livarju s svojim znanjem in izkušnjami izdelujemo ulitke iz sive in nodularne litine, jih tudi obdelujemo in sestavljamo ter se trudimo, da našim odjemalcem dajemo več, kot ti od nas pričakujejo«.

Pomemben sklop strateškega planiranja predstavlja proučitev **ocene širšega zunanjega okolja podjetja**. Pomembno je, da poleg napovedovanja razvojev znotraj podjetja in v panogi podjetje pozna tudi razvoje v širšem okolju v katerem deluje. Le to vpliva na njegove strateške možnosti, ga omejuje, mu daje priložnosti, postavlja pogoje in dejavnike. Vplivi, katere ima okolje na poslovanje podjetja so različni, na nekatere podjetje lahko vpliva, nekaterim pa se lahko samo prilagaja. Pomembno pa je, da podjetje te vplive pozna. Okolja, katera imajo močan vpliv na poslovanje Livarja, in katera se v sklopu strateškega planiranja vsakoletno proučujejo so:

- ekološko okolje,
- tehnično – tehnološko okolje,
- gospodarsko okolje,

- družbeno okolje,
- tržno okolje.

Za vsakega od okolij v Livarju najprej ugotovijo možen razvoj okolja ki je pomemben za podjetje, v naslednjem koraku pa se ugotavljajo priložnosti in nevarnosti, ki iz tega izhajajo. Tabela 5 prikazuje del ocene širšega zunanjega okolja, in sicer oceno ekološkega okolja Livarja.

Tabela 5: Ocena ekološkega okolja

Ugotovljeni razvoj okolja, ki je pomemben za podjetje		Opis možnosti	
		Priložnosti	Nevarnosti
Ekološko okolje	Ekologija je sestavni del politike in filozofije podjetja, način vodenja in vrednota.	Obdelava odpadkov in njihova nadaljnja uporaba.	Omejitev delavnega časa, ukinitvev nočnega dela zaradi motečih vplivov hrupa (ne glede na zakonske predpise)
	Sledenje zahtevam zakonodaje in trendom oz. zahtevam EU.	Razvoj manj obremenjujočih materialov skupaj z dobavitelji – možnosti industrijskih preizkusov.	Neobvladovanje notranjih procesov z ekološkimi posledicami:
	Primeren ugled in podpora okolja kot ekološko osveščeno podjetje.	Vzpostaviti primeren stik z zainteresirano javnostjo ter odprtost dostopa do okoljskih informacij.	- izguba ugleda in zaupanja javnosti - formalne sankcije inšpekcije in ostalih organov nadzora, ki lahko vsaj začasno omejijo delovanje podjetja.

Vir: Strategija podjetja Livar, 2008, str. 6.

Poleg širšega zunanjega okolja pa v Livarju letno proučijo tudi notranje sposobnosti podjetja ter razmere v ožjem okolju. Livar ima izdelano **analizo SWOT**, s katero vsako leto prouči in dopolni svoje prednosti in slabosti ter priložnosti in nevarnosti. Prednost pred konkurenco je vsaka sposobnost podjetja, s katero lahko lažje doseže določene cilje. Slabosti pa so tiste aktivnosti podjetja, ki lahko ovirajo ali zadržujejo doseganje opredeljenih ciljev. Priložnosti so razmere v zunanjem okolju. Z njihovo pravilno in natančno uporabo ima podjetje možnost, da doseže svoje cilje. Nevarnosti pa so tisti dejavniki v okolju, ki lahko ogrozijo doseganje zelenih ciljev in na katere podjetje navadno nima veliko vpliva. Livar v okviru SWOT analize proučuje sledeče, za podjetje pomembne podstrukture:

- tržna podstruktura,
- proizvodna podstruktura,
- podstruktura raziskav in razvoja,
- finančna podstruktura,
- organizacijska podstruktura,
- kadrovska podstruktura,
- podstruktura kakovosti.

Tabela 6 prikazuje del Livarjeve SWOT analize, in sicer SWOT analizo proizvodne podstrukture.

Tabela 6: SWOT analiza proizvodne podstrukture

PROIZVODNA PODSTRUKTURA	
Prednosti	Slabosti
<ul style="list-style-type: none"> - Ločeni livarni sive in nodularne litine. - Dve liniji (disa, bmd) enaki v obeh livarnah. - Glede na zahteve trga možno litje SL in NL v obeh livarnah. - Oprema livarn, ki omogoča širok asortiman po teži in obliki izdelkov. - Mehanska obdelava. - Sodelovanje teh. služb z dobavitelji surovin in rezervnih delov. - Strokovnost in izkušnje. - Prostorski in energetski potenciali obrata v Črnomlju . 	<ul style="list-style-type: none"> - Delna zastarelost strojne opreme. - Neizkoriščenost opreme, kurativno vzdrževanje - Zastoji, nihanje procesov. - Prevelik delež izmeta. - Slaba logistika. - Prevelika količina odpadkov in s tem stroški. - Težka obvladljivost velikega števila pozicij in livnih kvalitet. - Velik vpliv neposrednega bivalnega okolja (višje okoljske zahteve od predpisanih). - Prepočasna uvedba avtomatizacije in robotizacije. - Nove litine: nepoznavanje novih tehnologij. - Zaradi širokega programa težja optimizacija procesov.
Priložnosti	Nevarnosti
<ul style="list-style-type: none"> - Možnost širitve dejavnosti (npr. montaža sklopov). - Večja izkoriščenost odpadnih virov energije in odpadkov. - Intenzivirati motiviranost za inovacije - Možnost hitrega razvoja. - Uvajanje plačila po učinku – realne norme. - Povečanje deleža obdelancev. - Robotizacija in avtomatizacija proizvodnje. 	<ul style="list-style-type: none"> - Prepočasno posodabljanje opreme. - Vedno težje sledenje zahtevam odjemalcev. - Pritiski lokalne skupnosti na delovanje livarne. - Pomanjkanje primerno usposobljene delovne sile.

Vir: Strategija podjetja Livar, 2008, str. 18.

S proučitvijo prednosti in slabosti ki obstajajo v Livarju, ter ugotavljanjem priložnosti in nevarnosti tako po posameznih podstrukturah SWOT analize, kot tudi v posameznih podokoljih širše analize zunanjega okolja pridejo v Livarju do preteklih, sedanjih in v prihodnost usmerjenih informacij, ki služijo kot temelj strateškega planiranja. Analiza širšega zunanjega okolja in SWOT analiza služita kot podlaga pri ugotavljanju, po kateri poti naj podjetje gre da bo maksimalno izkoristilo svoje prednosti in priložnosti, ter tudi kje naj ne hodi da se bo izognilo nevarnostim iz okolja ki prežijo nanj, ter poskušalo odpraviti svoje slabosti. V okviru strateškega planiranja se v Livarju vsakoletno izločijo tiste ugotovljene nevarnosti oziroma riziki, ki se nahajajo v okolju in znotraj podjetja, kateri so lahko za podjetje usodni. Za vsakega od tovrstnih rizikov se pripravijo predvideni ukrepi, kateri ponazarjajo, kako bi podjetje reagiralo, če bi do njih prišlo. Med poglavitnimi riziki za podjetje so navedeni: upad naročil, požar v skladišču modelnih naprav, nenadna izguba večjega števila ključnih kadrov, težje okvare ključnih naprav.

Ugotovitve obeh zgoraj omenjenih analiz služijo kot pomoč pri oblikovanju strateških ciljev podjetja. **Strateški cilji** so cilji, katere želijo v Livarju doseči v dolgoročnem obdobju, ter so jim podrejeni vsi nadaljnji plani. Med strateške cilje se uvrščajo:

- zagotoviti minimalno 7 % letno rast prodaje,
- 30 % obdelanih ulitkov v celotni prodaji,
- doseči produktivnost 60 ton letno na zaposlenega,
- doseči 5 – 10 % stopnjo dobička v prihodku,
- razširiti dejavnost na sestavljanje sklopov,
- prodajni program usmeriti enakomerno v več industrijskih panog,
- enakomerna porazdelitev prodajnih trgov,
- ohraniti in obvladovati ter razvijati sisteme vodenja ISO 9001, ISO 14001, ISO/TS 16949, certifikat od ABS-a sistema energetske učinkovitosti,
- uvesti sistema vodenja OHSAS 18001, in Poslovna odličnost in sistem za učinkovito varovanje informacij ISO/IEC 27001,
- povečati ugled pri poslovnih partnerjih in okolju.

Strateški cilji so oblikovani za podjetje kot celoto, za realizacijo teh ciljev pa so odgovorni vsi procesi oziroma vse poslovne funkcije. Izhajajoč iz strateških ciljev se v Livarju v okviru strateškega planiranja oblikujejo tudi **cilji procesov** in z njimi povezane aktivnosti oziroma funkcijske strategije ter kazalniki za spremljanje teh ciljev. V okviru operativnega planiranja pa se nadalje določijo planske vrednosti posameznim kazalnikom. Osnova za oblikovanje ciljev procesov se nahaja tudi v posamezni podstrukturi SWOT analize. V Livarju imajo izoblikovane cilje za sledeče procese: proces prodaje, proces nabave, proces proizvodnje, proces razvoja, proces sistema kakovosti, proces financiranja in računovodstva, proces

ravnanja s kadri, proces strateškega vodenja in planiranja. Kot primer tovrstnega planiranja so v nadaljevanju prikazani cilji procesa proizvodnje:

- znižanje izmeta in povečanje produktivnosti,
- zmanjšanje odpadkov in njihova sekundarna uporaba,
- spremljanje specifične porabe energentov,
- skrajšanje razvojnih časov za ulitke in obdelance.

Doseganje prvega cilja, to je znižanje izmeta in povečanje produktivnosti, pa je podprto z aktivnostmi in kazalniki za doseganja le tega, kot kaže Tabela 7.

Tabela 7: Aktivnosti in kazalniki za doseganje cilja znižanje izmeta in povečanje produktivnosti

Aktivnosti	Kazalniki
<ul style="list-style-type: none"> - Planiranje proizvodnje. - Priprava orodij (modeli, jedrovniki). - Nadaljevanje usposabljanja in motiviranja zaposlenih za kvalitetno delo. - Posodobitev priprave peska v Ivančni Gorici in Črnomlju. - Sprememba tehnologije litja na DISI. - Izdelava nadzornih sistemov cepljenja BMD, DISA v Črnomlju. - Posodobitev jedrarskih strojev v Ivančni Gorici . - Dodelava tehnologije – zmanjšanje brušenja. - Uporaba novih tehnologij v MO. - Znižanje norma časov MO, jedrarne in finalizacije. - Stabiliziranje procesnih parametrov in konstantne surovine. - Zaključek posodobitev kupolne peči Črnomelj. 	<ul style="list-style-type: none"> - Delež izmeta - mesečno za vsako enoto - Število form po kaluparskih linijah na izmeno - Prihodek na zaposlenega MO - Produktivnost na zaposlenega - Število NU / proizvodnega delavca

Vir: Strategija podjetja Livar, 2008, str. 26.

Na podlagi opravljenih analiz in postavljenih ciljev se strateško planiranje Livarja zaključí z izdelavo **strateških predračunov**. Za dobo petih let se pripravi načrtovan izkaz uspeha, bilanca stanja ter izkaz denarnih tokov. Za prvo leto se tovrstni plani pripravijo podrobno, kot bo opisano v nadaljevanju, za nadaljnja štiri leta pa bolj okvirno, vendar se tudi v sklopu tega

natančno predvidi planirano prodajo, razpoložljive proizvodne kapacitete, potrebe po zaposlovanju, potrebne investicije ter obveznosti.

5.4.2 Operativno planiranje

Naloga operativnega planiranja je, da pretvarja strateške planske naloge v specifične kratkoročne naloge na način, ki bo podjetju omogočil doseči čim večji poslovni uspeh na kratek rok. Z operativnim planiranjem se uresničuje strateške planske cilje in strategije. Operativni plan podjetja je sestavljen iz številnih delnih in zbirnih planov, kateri predstavljajo celovit letni plan (Pučko, 2002, str. 339).

Operativno planiranje v Livarju se prične z izdelavo plana prodaje, ki služi kot osnova vsem nadaljnjim delnim in zbirnim planom. Nadaljuje se z delnimi plani, kot je predstavljeno v nadaljevanju in se zaključi z izdelavo zbirnih planov, kateri so izkaz poslovnega izida, bilanca stanja in izkaz denarnih tokov, ter s planiranimi kazalci poslovanja.

Vloga kontrolinga pri postavljanju delnih planov je moderatorske narave, saj povezuje in spodbuja zadolžene za izdelavo le teh, poskrbi da so pripravljeni pravočasno, podpira pa jih tudi z ustreznimi analizami in metodologijo izdelave. Naloga kontrolinga je tudi, da skrbi za metodologijo planiranja in spremljanja stroškov poslovanja. Uvaja sodobne metode planiranja celotnega poslovanja in spremljanja uspešnosti le tega, ter skrbi, da je sistem planiranja postavljen tako, da služi kot osnova kontroliranju in tudi poročanju. Zadolžen je torej za celotno koordinacijo v procesu planiranja, ter tudi za končno izdelavo zbirnih planov.

5.4.2.1 Plan prodaje

Izhodišče letnega plana predstavlja plan prodaje. Livarjev proizvodni program predstavljajo ulitki in obdelanci iz sive in nodularne litine, kateri se proizvajajo za znanega kupca, tržijo pa tudi lasten kanalski program. Pri postavljanju plana prodaje se osredotočijo na vsakega od navedenih programov.

Kanalski program predstavlja 10 odstotkov celotne Livarjeve prodaje, prodaja pa se po večini na slovenskem tržišču. Prodaja kanalskega programa se določi na podlagi prodaje v preteklih letih, ter na podlagi splošnih razmer na tržišču. Poleg tega pa pri planiranju prodaje za prihodnje leto v prodajni službi pridobijo informacije o predvideni gradnji pomembnih infrastruktur predvsem na ozemlju Slovenije, kot je na primer avtocesta, proučijo možnost vstopa v tovrstne projekte in le to upoštevajo pri določitvi planskih količin. Pri planiranju kanalskega programa pa je potrebno upoštevati tudi sezonska nihanja, vrhunec prodaje predstavlja pomladanski čas, medtem ko se v zimskem času prodaja bistveno zmanjša.

Z izjemo kanalskega programa se vsi ostali Livarjevi izdelki izdelujejo po naročilu, za znanega kupca. Z največjimi kupci razvijajo partnerski odnos, dvajsetim največjim kupcem prodajo 70 odstotkov svojih izdelkov, desetim največjim pa 50 odstotkov. V prodajni službi tako v sodelovanju z vsakim od dvajsetih največjih kupcev pripravijo predvidene letne potrebe po Livarjevih ulitkih in obdelancih, in sicer po posameznih pozicijah, kar je osnova za letni plan.

Prodajna služba pri določitvi plana prodaje spremlja razpoložljivost proizvodnih kapacitet. Osredotočena pa je tudi na doseganje strateških ciljev, ki se navezujejo na prodajo, le ti so usmerjanje prodaje v več industrijskih panog, enakomernejša porazdelitev prodajnih trgov, ter pospeševanje prodaje obdelanih ulitkov. Tako zapolnitev proizvodnih kapacitet kot spoštovanje strateških ciljev pa uravnavajo z načrtovanjem prodaje ostalih, približno 20 odstotkov svojih izdelkov.

Ob zavedanju, da so prodajne cene ključnega pomena pri doseganju prihodka, jim tudi pri planiranju prodaje posvečajo posebno pozornost. Osnova prodajne cene v Livarju predstavlja kalkulativna lastna cena z upoštevanim pribitkom. Prodajna cena Livarjevih izdelkov pa je v veliki meri odvisna od dogajanja na nabavnem trgu, na trgu surovin. Cene osnovnih surovin kot so jeklo, grodelj in koks imajo izrazita nihanja, v preteklosti so se tudi podvojile, kar pa je bil Livar prisiljen prenesti dalje, na svoje kupce. Iz tega razloga imajo prodajno ceno s formulo vezano na gibanje cen osnovnih surovin na milanski borzi. Pri določanju prodajnih cen v prihodnosti tako služba prodaje v sodelovanju z nabavno službo upošteva tudi kolikor se le da natančno predviden faktor gibanja cen osnovnih surovin.

Planirana količinska prodaja se torej pripravi delno po posameznih kupcih, delno pa po prodajnih programih. Na osnovi količinske prodaje in planirane prodajne cene se nato izračuna vrednost prodaje. Plan predvidene prodaje je tako količinsko kot vrednostno razdeljen na posamezne mesece.

Prodajna služba plan prodaje tudi nadalje razdeli, iz njega izhajajo tudi potrebe po mesečnih količinah razdeljene na ulitke iz sive litine, ulitke iz nodularne litine, ter prav tako na obdelane ulitke. Ta delitev je potrebna za izdelavo nadaljnjih delnih planov.

5.4.2.2 Plan proizvodnje

Planu prodaje sledi plan proizvodnje. Proizvodni sektor je lokacijsko razdeljen na dve enoti, in sicer v livarni v Ivančni Gorici proizvajajo zgolj ulitke iz nodularne litine, v livarni v Črnomlju pa ulitke iz sive litine. Poleg livarn pa v Črnomlju deluje tudi obrat mehanske obdelave, ločijo torej tri proizvodne centre. Osnova planiranja proizvodnje je torej plan prodaje. V kateri livarni se bo določen ulitek izdelal narekuje že sama vrsta litine, kupčeva potreba po mehanski obdelavi pa le tega dodatno umesti še v obrat mehanske obdelave. Linije

na katerih se ulivajo ulitki so dimenzijsko različne, kar pomeni da že dimenzija ulitka le tega umesti tudi na določeno linijo. Lahko se povzame, da se za zapolnitev in pravilno razporeditev kapacitet poskrbi že pri planiranju prodaje. V planu proizvodnje je določen tudi planiran izmet, in sicer strokovnjaki v razvoju proučijo zahtevnost ulitkov, ki jih bo podjetje v naslednjem letu proizvajalo, velik vpliv na to ima tudi število novo naročenih pozicij. Planirana količinska prodaja povečana za planiran izmet tako predstavlja plan količinske proizvodnje.

V sklop planiranja proizvodnje za potrebe letnega plana podjetja pa naj bi sodilo tudi planiranje zalog. Livar je naročniška livarna, katera proizvaja ulitke po naročilu za znanega kupca in iz tega razloga tudi ne planira zalog, ker se ciljne zaloge konec poslovnega leta ne spreminjajo toliko, da bi imele bistven vpliv na poslovni izid podjetja. Sezonske krivulje pri prodaji kanalskega programa pa so dokaj predvidljive.

5.4.2.3 Plan vzdrževanja

V Livarju stroški vzdrževanja predstavljajo visoko postavko, v celotnih stroških zavzemajo 6 odstotkov. Na višino teh stroškov vpliva sama panoga, pa tudi zastarelost proizvodnje opreme v Ivančni Gorici. Zato se v sklopu letnega planiranja posebej pripravi plan vzdrževalnih del in s tem povezanimi stroški materiala in storitev. Plan vzdrževanja se pripravi na mesečnem nivoju, stroški vzdrževanja pa so zaradi kolektivnega dopusta najvišji v mesecu avgustu in decembru. Za pripravo plana vzdrževanja je zadolžen proizvodni sektor.

5.4.2.4 Plan nabave

Ob upoštevanju predpostavke, da ciljne zaloge materiala konec leta ostajajo na primerljivem nivoju, je plan nabave materiala v grobem enak planu porabe materiala. Količinski plan porabe materiala izhaja iz planirane količinske proizvodnje in proizvodnega programa, ter iz kosovnic posameznega izdelka.

Plan nabave materiala je za podjetje pomemben predvsem iz razloga napovedi nakupa osnovnih surovin pri dobaviteljih v začetku leta, kar je v kar nekaj primerih povezano z nižjimi, ugodnejšimi cenami.

Pri pripravi plana nabave pa je naloga nabavne službe, da čim bolj natančno prouči in določi cene glavnih materialov za plansko obdobje. Kot že rečeno, cene glavnih materialov, kot so jeklo, grodelj, koks in drugi močno varirajo, od njih pa so odvisni tako materialni stroški podjetja, kot tudi prodajne cene.

5.4.2.5 Plan kadrov

Priprava plana kadrov je naloga kadrovske službe, iz njega izhajajo predvidene potrebe po kadrih v planskem obdobju. Plan kadrov se pripravi na podlagi zaposlitvenih potreb v proizvodnji in v režijskih službah, končno planirano število zaposlenih pa je razdelano na potrebe posameznega stroškovnega mesta. Število zaposlenih v režijskih službah kadrovska služba določi v sodelovanju s pristojnimi direktorji sektorjev. Osnova za pripravo planiranega števila zaposlenih po proizvodnih stroškovnih mestih pa je plan proizvodnje. Direktor proizvodnega sektorja je skupaj z pomočniki in vodji oddelkov zadolžen, da na podlagi planirane proizvodnje predvidi, v koliko izmenah bo potekala proizvodnja po posameznih oddelkih, kar je osnova za določitev predvidenega števila zaposlenih.

Nevarnost livarske panoge predstavlja deficitarnost določenih poklicev, pomemben vir pridobivanja in vzgoje tovrstnih poklicev pa v Livarju predstavlja štipendiranje. V okviru kadrovskega plana se tako tudi predvidi število štipendistov prihodnjega leta, ter s tem povezani stroški. Pripravi in ovrednoti pa se tudi plan izobraževanja, le ta zajema izobraževanje znotraj podjetja, seminarje ter šolanje ob delu.

5.4.2.6 Plan investicij

Pri pripravi plana investicij sodelujejo vsi sektorji v podjetju. Vsak sektor za svoje področje pripravi predlog investicij, pri tem pa ima vsekakor vodilno vlogo proizvodni sektor. Pri pripravi predloga investicij se upoštevajo vsi že začeti investicijski projekti, novi investicijski projekti, kot tudi investicije, potrebne za nemoteno nadaljnje delovanje podjetja. Vsak posamezen predlog investicij mora vsebovati: opis investicije, lokacijo investicije, vrednost, mesec predvidenega aktiviranja investicije in prioriteto. S prioriteto se rangira nujnost investicije od 1 do 5, pri čemer imajo glede na razpoložljiva finančna sredstva prednost investicije prvega ranga. Plan investicij se sprejema za daljše obdobje.

5.4.2.7 Metodologija planiranja in spremljanja stroškov

Pri pripravi plana stroškov se v Livarju poslužujejo **fleksibilnega načina predračunavanja**. Fleksibilno predračunavanje se nanaša na predračunavanje stroškov in odhodkov. Prikazuje višino stroškov in odhodkov za različne količine proizvodnje, medtem ko togi predračuni tega ne omogočajo, ti prikazujejo samo eno višino planiranih stroškov za en sam planiran obseg proizvodnje. Fleksibilno predračunavanje stroškov v primeru doseganja drugačnih proizvedenih količin kot je bilo predvideno bistveno olajša kontrolo stroškov. Zahteva natančno poznavanje in obnašanje vseh stroškov, ki jih podjetje ima. Za tovrstno predračunavanje je stroške potrebno opredeliti na fiksne, variabilne in polvariabilne, poleg tega pa je potrebno tudi dobro poznavanje povezanosti stroškov s proizvodi (Pučko, 2006, str. 89).

Za potrebe nadzora nad stroški je služba kontrolinga v Livarju izdelala priročnik »Spremljanje stroškov družbe Livar d.d.«. V tem priročniku je na nivoju sintetičnih kontov natančno razdelana narava posameznega stroška, ki pojasnjuje ali je le ta variabilen ali fiksen, kar pa je upoštevano tudi pri planiranju stroškov.

Pri postavitvi sistema spremljanja stroškov so se v Livarju držali pravila, da je vsakdo v podjetju odgovoren za tiste stroške, na katere lahko tudi neposredno vpliva. To tezo podpira tudi strokovna literatura s tega področja. V strokovni literaturi se zasledi izraz zmožnost nadziranja oziroma obvladovanja. Na podlagi tega, kolikšen vpliv na stroške ima določeni odgovorni v podjetju se loči obvladljive in neobvladljive stroške (Igličar & Hočevar, 1997, str. 349). Z vidika obvladljivosti pa imajo v Livarju postavljen tudi plan stroškov. Plan stroškov in tudi nadaljnje spremljanje pripravljajo za štiri enote in sicer:

- Proizvodni center livarna Ivančna Goriva,
- Proizvodni center livarna Črnomelj,
- Proizvodni center mehanska obdelava Črnomelj,
- Sektorji.

Za proizvodne centre v Livarju planirajo samo obvladljive stroške posameznega proizvodnega centra. Stroški, na katere pa proizvodni centri nimajo neposrednega vpliva, pa sodijo pod sektorje, le ti predstavljajo 9 odstotkov vseh stroškov podjetja. Na primer na strošek materiala ima vsak posamezen proizvodni center neposreden vpliv, ravno tako na stroške vzdrževanja, neposredne stroške dela. Splošni stroški, kot so na primer zavarovalne premije, bančne storitve, revizijske storitve, reprezentanca, strošek dela uprave in podobno pa bremenijo sektorje. V preteklosti so se namreč stroški sektorjev prenašali na proizvodne centre po ključih in se je za vsak proizvodni center izdeloval ločen izkaz poslovnega izida. Ključni so stroške sektorjev porazdeljevali na podlagi vrednostne ali količinske prodaje ali števila zaposlenih, odvisno od vrste stroška. Pri tem je nastal problem, če se je spremenila osnova za porazdelitev. Velik problem pa je predstavljalo tudi to, da so se odgovorni za proizvodne centre namesto z obvladljivimi stroški svojega proizvodnega centra ukvarjali s ključi in posledično s stroški na katere niso imeli vpliva. Iz tega razloga so se v Livarju odločili za spremembo metodologije spremljanja stroškov.

Spremljanje uspešnosti po proizvodnih centrih se s teorijo v grobem povezuje kot spremljanje dobičkonosnih mest odgovornosti. Pri dobičkonosnem mestu odgovornosti se namreč uspešnost meri kot razlika med prihodki in odhodki. Za vsak proizvodni center v Livarju planirajo prihodke, uspešnost posameznega proizvodnega centra pa spremljajo kot razlika med prihodki in obvladljivimi stroški. Tako pridejo do prispevka za kritje stroškov sektorjev in dobička, katerega tudi planirajo in nadalje spremljajo. Tovrstni prispevek za kritje podaja informacijo upravi o uspešnosti tako profitnega centra kot prodaje oziroma prodajnega

programa, proizvodni center pa pri tem nosi samo odgovornost za nastale obvladljive stroške, saj na uspešnost prodaje in oblikovanje prodajne cene nima vpliva, je ne obvladuje.

Medtem ko se za proizvodne centre planira prispevek za kritje, pa se za sektorje planirajo samo stroški obvladljivi s strani sektorjev, to so vsi stroški ki ne sodijo v proizvodni sektor. Se pa tudi v sektorjih določa odgovornost za posamezne stroške. Tako na primer za višino stroška zavarovalnih premij odgovarjajo odgovorni v službi za pravne in korporativne zadeve, za višino prodajnih provizij odgovorni v prodajni službi in podobno.

5.4.2.8 Plan stroškov in odhodkov

Stroške v Livarju planirajo glede na njihove naravne vrste, in se razvrščajo na stroške materiala, stroške storitev, stroške amortizacije, ter stroške dela.

Osnova za planiranje **materialnih stroškov** predstavlja plan proizvodnje in plan nabave. Materialni stroški imajo, razen dela električne energije, variabilno naravo, kar pri planiranju le teh pomeni, da so odvisni od načrtovane proizvodnje. Stroški izdelavnega materiala se planirajo ločeno po proizvodnih centrih, vsak proizvodni center ima namreč svoje karakteristike. Osnovo za določanje planiranih količin za livarni predstavlja normativna poraba po vrstah materiala proizvodnega centra na kilogram proizvedenega, za mehansko obdelavo pa normativna poraba materiala na opravljeno norma uro.

Stroški izdelavnega materiala predstavljajo 45 odstotkov celotnih stroškov Livarja. Pri določanju planiranih stroškov se upoštevajo predvidena gibanja cen materiala na nabavnem trgu, le to izhaja iz predhodno izdelanega plana nabave. Zaradi velikega števila pozicij izdelavnega materiala je razumljivo, da so posebne pozornosti deležni le materiali, ki po ABC analizi spadajo v skupino A. 80 pozicij predstavlja 75 odstotkov vse vrednosti nabave. Za plansko obdobje potrjene nabavne cene se v centralnem računalniku vodijo kot standardne cene planskega obdobja, in se med letom ne spreminjajo. Strošek izdelavnega materiala se torej izračuna kot zmnožek načrtovane količine porabljenega materiala po proizvodnih centrih in načrtovane cene posameznega materiala. Pomembna postavka v sklopu materialnih stroškov predstavljata strošek energije in stroški materiala za vzdrževanje. Stroški materiala za vzdrževanje se v letnem planu določajo na podlagi predhodno izdelanega plana vzdrževanja. Električna energija pa predstavlja polvariabilen strošek. Del stroška električne energije je stalen oziroma fiksen, določen s stalno porabo kilovatov na koledarski dan, del pa je variabilen, določen s porabo kilovatov na izmeno. Število izmen se glede na predvideno proizvodnjo določi v planu proizvodnje.

Naslednjo kategorijo planiranja predstavljajo **stroški storitev**. Stroški storitev, kateri imajo variabilno naravo, kot na primer transportne storitve, stroški provizij, komunalne storitve vezane na odvoz odpadnega peska se v planu upoštevajo v odvisnosti od prodanih količin.

Storitve na katere obseg poslovanja ne vpliva, kot so na primer najemnine, varovanje premoženja, zavarovanje pa se v plan, ob predhodni analizi o upravičeni višini le teh, upoštevajo kot fiksni zneski. Stroški storitev se glede na njihovo obvladljivost planirajo ločeno po proizvodnih centrih in sektorjih.

Nadaljnji plan med stroški predstavlja plan **stroška amortizacije**, le ta se tretira kot fiksni strošek. V Livarju imajo osnovna sredstva natančno evidentirana po stroškovnih mestih, prav tako so znane amortizacijske stopnje in odpisi vrednosti. Za obstoječa osnovna sredstva je torej planiranje stroška amortizacije dokaj enostavno. Planiranje amortizacije novo nabavljenih osnovnih sredstev pa izhaja iz plana investicij, pri tem pa se upošteva, da se začne amortizacija obračunavati naslednji mesec po tem, ko je bilo sredstvo aktivirano. Na podlagi stroškovnih mest pa se določi tudi plan amortizacije posameznega proizvodnega centra in sektorjev.

Pri kratkoročnem načrtovanju se kot fiksni strošek upoštevajo tudi **stroški dela**. Obveznosti namreč niso do zaposlenih v upravi, katere se že tako obravnava kot fiksne nič drugačne kot do tistih, ki delajo v neposredni proizvodnji. Strošek dela se kot variabilen lahko tretira na dolgi rok, na kratek pa ne. Osnova za izdelavo plana stroška dela v Livarju predstavlja plan kadrov, kateri na nivoju stroškovnih mest določa potrebno število zaposlenih. Iz povprečne urne postavke stroškovnega mesta in predvidenega števila zaposlenih na posameznem stroškovnem mestu se izračunajo skupni stroški dela. Poleg tega je pri planiranju stroškov dela potrebno upoštevati še stroške prevoza, stroške prehrane, regres za letni dopust, odpravnine, jubilejne nagrade ter prispevke na plače. Plan stroškov dela proizvodnih centrov in sektorjev izhaja iz stroškovnih mest.

Med odhodki se za potrebe letnega planiranja v Livarju pripravi plan **odhodkov financiranja**. Izhajajoč iz obsežnih investicij preteklih let, za katere so se najemali krediti, ti odhodki niso zanemarljivi. Po posameznih kreditih se tako pripravijo mesečne obveznosti iz naslova glavnice in iz naslova obresti.

5.4.2.9 Plan računovodskih izkazov

Na osnovi do sedaj predstavljenih delnih planov se v kontrolingu v sklopu letnega planiranja izdelajo zbirni plani, to so planirani temeljni računovodski izkazi in sicer: planiran izkaz poslovnega izida, planirana bilanca stanja in planiran izkaz denarnih tokov.

Planiran izkaz poslovnega izida je sestavljen iz planiranih prihodkov ter planiranih stroškov in odhodkov. Prihodki, stroški in odhodki se v Livarju planirajo ločeno na nivoju proizvodnih centrov in sektorjev, seštevke vsega skupaj pa predstavlja izkaz poslovnega izida celotnega podjetja. Osnova za sestavljanje planiranega izkaza poslovnega izida so torej informacije iz

predhodno predstavljenih predračunov. Ta temeljni računovodski izkaz prikazuje načrtovano uspešnost poslovanja v planskem obdobju.

Planirana bilanca stanja se pripravi na osnovi začetnega stanja na začetku planskega obdobje z upoštevanjem informacij iz predhodnih predračunov. Bilanca stanja kaže finančni položaj podjetja na določen dan, prikazuje premoženje s katerim podjetje razpolaga in vire financiranja s katerimi podjetje financira to premoženje.

Planiran **izkaz finančnega izida** se smatra za enega najpomembnejših planov podjetja, le ta ocenjuje potrebo po likvidnih sredstvih v planskem obdobju.

5.4.2.10 Plan kazalnikov poslovanja

Kot že opisano v poglavju o strateškem planiranju, se v Livarju izhajajoč iz strateških ciljev v okviru strateškega planiranja oblikujejo cilji procesov in z njimi povezane aktivnosti oziroma funkcijske strategije ter vsebinski kazalniki za spremljanje teh ciljev. Direktorji sektorjev se v teku priprav na strateško delavnico z nižjimi nivoji odločanja posvetujejo o tem, kateri vsebinski kazalniki bi bili primerni za spremljanje določenega procesa. Predlog vsebinskih kazalnikov se obravnava na strateški konferenci, kjer se tudi dokončno določi, kateri kazalniki se bodo v okviru posameznih ciljev procesov tudi spremljali.

Določanje planskih vrednosti predhodno določenih kazalnikov pa je stvar operativnega planiranja, vrednosti kazalnikov se namreč določajo za obdobje enega leta. Tako kot predlog vsebinskih kazalnikov tudi vrednostne planske kazalnike ob pomoči kontrolinga določi vsak sektor zase. Na zaključnem planskem sestanku se kazalniki skupaj z argumenti predstavijo za plansko obdobje ter za tri pretekla leta. Navezujoč se na Tabelo 6 je v Tabeli 8 prikazan primer sistema planiranja kazalnika za izmet.

Tabela 8: Planiranje kazalnika za izmet

Kazalnik	Frekvenca spremljanja	Formula	Enota mere	Plan 2009
Delež izmeta v proizvodnji	Mesečno	Izmet v kg / Proizvodnja v kg *	%	7,10
- PC livarna Ivančna Gorica				
- PC livarna Črnomelj				
- PC mehanska obdelava Črnomelj				
		100		1,15

Vir: Poslovni načrt podjetja Livar za leto 2009, 2008, str. 32.

V okviru kazalnikov poslovanja se v Livarju planirajo in spremljajo tako finančni kot nefinančni kazalniki. Spremljajo se vse pomembne kategorije, od dobičkonosnosti poslovanja, zadovoljstva kupcev, ocene dobaviteljev, zadovoljstva zaposlenih do izmeta v proizvodnji,

spremljajo se torej vsi kazalniki, pomembni za uresničevanje strateških ciljev, vizije in poslanstva.

5.5 Kontroliranje

S kontroliranjem se spremlja uresničevanje zastavljenih ciljev. Kvalitetno postavljen plan je predpostavka za učinkovito kontroliranje, le ta je v Livarju postavljen dobro. Kontrolira se namreč predvsem tiste postavke, katere se je predhodno tudi planiralo. Za učinkovito kontroliranje morajo biti izpolnjeni sledeči pogoji:

- postavljen plan,
- določena odgovornost za posamezne kategorije,
- izvajanje kontroliranja.

O poteku in področjih **planiranja** v Livarju je bilo govora že v prejšnjem poglavju.

Odgovornost za uresničevanje strateških ciljev in doseganja uspešnosti celotnega poslovanja nosi vodstvo podjetja. Odgovornost za spoštovanje funkcijskih strategij in doseganje ciljev procesov nosijo direktorji sektorjev. Direktorji sektorjev v okviru svojega sektorja nadalje določijo odgovornosti za doseganje posameznih kazalcev na nižje ravni odločanja. Posebej pa imajo v Livarju razdelano odgovornost za spremljanje stroškov. Odgovornost za posamezne stroške nosijo tisti, kateri lahko nanje tudi neposredno vplivajo, le to imajo v internem dokumentu imenovanem »Nadzor nad stroški« tudi navedeno, primer odgovornosti za nastale stroške izdelavnega materiala prikazuje Tabela 9.

Tabela 9: Primer odgovornosti za nastale stroške izdelavnega materiala

Konto	Naziv konta	Nadzor	Odgovornost po stroškovnih mestih
400	Strošek materiala	Strošek materiala SM 110 Strošek materiala SM 120 Strošek materiala SM 130 Strošek materiala SM 140 Strošek materiala SM 160 Strošek materiala SM 192 Strošek materiala SM 193 Strošek materiala SM 194 Strošek materiala SM 195 Strošek materiala SM 196	110-Ime in priimek 120-Ime in priimek 130-Ime in priimek 140-Ime in priimek 160-Ime in priimek 192-Ime in priimek 193-Ime in priimek 194-Ime in priimek 195-Ime in priimek 196-Ime in priimek

Vir: Interno gradivo Livarja, 2009.

Osnovno orodje pri **izvajanju kontroliranja** je ugotavljanje odmikov med planiranim in realiziranim, pa tudi med doseženim v enakem obdobju preteklih let. Pri tem kontroling ugotavlja koliko znaša določen odmik, kje je odmik nastal, ter zakaj je do odmika prišlo. Bolj podrobno v Livarju analizirajo tiste odmike stroškov, prihodkov, donosnosti, in ostalih finančnih in nefinančnih kategorij, katere so povezane z strateškimi usmeritvami podjetja. Na ta način sproti preverjajo, ali se držijo načrtanih strateških usmeritev. V primeru da se z analizo ugotovijo bistvena odstopanja, se odločijo za ukrepe, kateri se nanašajo na spremembo ali nadaljnjih aktivnosti pri uresničevanju ciljev, ali spremembo prvotnih ciljev.

Uspešnost izvajanja planov se preverja dnevno, tedensko ali mesečno, odvisno od cilja katerega se spremlja. Najpomembnejše kategorije, kot so količina proizvedenega, količina in vrednost prodanega, izmet, stroški se spremlja dnevno. V primeru da realizacija določene kategorije bistveno odstopa od planiranega, se izvedejo takojšnji korektivni ukrepi. Pomembnejše kategorije posameznega sektorja ter ocena izkaza poslovnega izida tekočega meseca s tekočo analizo stroškov se spremljajo tedensko na ožjem kolegiju, kjer so prisotni vodstvo podjetja in direktorji sektorjev. Mesečno pa vodstvo podjetja in direktorji sektorjev s strani kontrolinga prejmejo Mesečno poročilo, katero jih seznanja z stanjem in vsemi odmiki tako finančnih kot nefinančnih kazalcev in pokazateljev. Mesečno poročilo kontroler ožjemu kolegiju podjetja tudi osebno predstavi, enkrat mesečno je namreč prisoten na kolegiju. Tu še posebej poudari in opozori na vse pomembne odmike, predstavi dodatne analize o večjih odmikih, ter sodeluje pri postavitvi ukrepov, kateri bodo poslovanje podjetja obdržali na načrtani ravni.

Poleg tega pa kontroling pripravi tudi podrobnejše mesečno poročilo namenjeno nižjim ravnam odločanja, to je tistim ki nosijo odgovornost za stroške in planirane kazalce poslovanja po posameznih področjih. Tudi to poročilo prejmejo vodstvo podjetja in direktorji sektorjev, kateri posredujejo informacije nižjim ravnam odločanja, ter v primeru večjega odstopanja od načrtovanih ciljev predlagajo in izvajajo ukrepe pri odgovornih za določeno področje oziroma kategorijo.

Sistem kontroliranja poslovanja je v Livarju postavljen s strateškim in letnim planom, tu so namreč določene vse ciljne kategorije, finančni in nefinančni kazalci, kateri imajo na uspešnost in učinkovitost poslovanja pomemben vpliv. Odgovorni za doseganje posameznega cilja je seznanjen s planskimi vrednostmi le tega.

5.6 Informiranje

Kontroling prejema podatke in informacije iz vseh področji poslovanja, od vseh poslovnih funkcij. Pri tem pa je pomembno, da je v podjetju vzpostavljen informacijski sistem, kateri daje službi kontrolinga možnost na preprost in hiter način pridobiti podatke in oblikovati po obliki in vsebini primerne in pravočasne informacije za poslovodstvo podjetja.

Trenutni informacijski sistem Livarja je kot podpora pri delu kontrolinga zastarel. Obstoječi informacijski sistem zagotavlja točnost podatkov, vendar je prenos le teh in njihova priprava za obdelavo dolgotrajna. Iz tega razloga so livarjevi informatiki pripravili nadgradnjo obstoječega sistema, imenovana aplikacija Livar. Aplikacija Livar črpa podatke iz obstoječega informacijskega sistema in je uporabniku prijaznejša, ter podpira vse procese v podjetju. Pri postavitvi in oblikovanju aplikacije Livar je kot poznavalec informacijskih potreb uporabnikov na vseh odločitvenih ravneh sodeloval tudi kontroling. Aplikacija Livar je obstoječi informacijski sistem približala uporabnikom, kljub temu pa se v Livarju kaže močna potreba po uvedbi sodobnega informacijskega sistema, razgovori v tej smeri že intenzivno potekajo.

Delo kontrolinga z obstoječim informacijskim sistemom je oteženo, le ta je slaba podlaga za podporo službi kontrolinga, kar zahteva veliko dodatnega, ročnega dela. Kljub pomanjkljivostim trenutnega informacijskega sistema pa poskuša služba kontrolinga vodstvu podjetja nuditi maksimalno podporo pri odločanju, prav tako pa tudi potrebne informacije vsem nižjim odločitvenim ravnam.

5.7 Možnost nadgradnje kontrolinga v podjetju Livarju

V tem poglavju se bo poskusilo podati priporočila ter komentarje, na katerih področjih se lahko obstoječi kontroling v Livarju nadgradi oziroma nadalje razvije, opisano pa bo tudi, na katerih področjih le to ni potrebno.

5.7.1 Predlog nadgradnje umestitve kontrolinga v podjetje

Glede na to, da je Livar veliko podjetje, sama umestitev v organizacijsko strukturo podjetja ni najboljša. Kontroling je skupaj z informatiko umeščen v sektor ekonomike. Pri odločitvi o tem kje se nahajajo viri podatkov je tovrstna umestitev pozitivna, kar velja tudi za neposredno sodelovanje kontrolinga z informatiko. Kontrolingu kot veznemu členu med informacijskim sistemom in informacijskimi potrebami različnih nivojev odločanja tovrsten način sodelovanja z informatiko zagotovo bistveno olajša delo. Umestitev kontrolinga v sektor ekonomike pa v Livarju ni sporna z vidika nepristranskih informacij, kontroling vodstvu podjetja podaja nepristranske informacije in se pri tem ne podreja nižjim ravnam odločanja. Problem tovrstne umestitve v Livarju se kaže v tem, da kontroling težje opravlja funkcijo svetovalca vodstva podjetja, ker se zgodi, da glede na to da kontroling ni podrejen najvišjemu vodstvu neposredno, pomembne informacije z vrha pridejo prepozno. Ravno tako v velikem podjetju kot je Livar kontroling s tovrstno umestitvijo v organizacijo znotraj podjetja izgublja svojo moč. Problem pa se kaže tudi v tem, da mu sama umestitev v sektor ekonomike včasih nalaga naloge katere sodijo v računovodstvo in finance. Da bi kontroling lahko nemoteno

opravljal vse svoje funkcije, bi bilo potrebno, da je le ta skupaj z informatiko organizacijsko umeščen kot štabna služba, podrejena neposredno vodstvu podjetja.

5.7.2 Predlog nadgradnje operativnega kontrolinga

V Livarju imajo dobro zasnovan sistem operativnega planiranja, le ta temelji na strateških usmeritvah podjetja.

Kontroling v procesu operativnega planiranja opredeli pristojnosti in roke za izdelavo delnih planov, poskrbi za uskladitev vseh planov, pripravi zbirne plane, ter skrbi, da so le ti skladni z skupnimi cilji podjetja. Pri tem bi bilo delo kontrolinga bistveno olajšano, če bi imeli v Livarju izdelan priročnik letnega planiranja, kateri bi določeval predvsem pristojnosti, roke in metodologijo izdelave planov.

Pozitiven korak so v Livarju naredili s spremembo metodologije planiranja in spremljanja stroškov proizvodnih centrov. Iz metodologije delitve neobvladljivih stroškov proizvodnih centrov s pomočjo ključev so prešli na metodologijo, kjer za posamezen proizvodni center spremljajo samo stroške, katere le ta tudi obvladuje. S tem se odgovorni za stroške po proizvodnih centrih bolje poistovetijo s plani, olajšan pa je tudi nadzor.

V Livarju bi bilo potrebno v čim krajšem možnem času vzpostaviti sodoben informacijski sistem za spremljanje poslovanja in nadzora nad njim. Preden bodo pričeli z prenovo informacijskega sistema si morajo postaviti jasno sliko o tem, kaj bi s prenovo radi dosegli oziroma spremenili, pripraviti morajo podroben načrt, ki bo dal odgovore na to, kakšen informacijski sistem si želijo po prenovi, za katere namene se bo uporabljal in kako bo povezoval različne poslovne funkcije v podjetju. Pri postavitvi načrta novega informacijskega sistema morajo poleg informatikov sodelovati tudi njegovi ključni uporabniki in seveda kontroling, kateri že po svoji funkciji igra vlogo veznega člana med informacijskim sistemom in odločitvenim ravnom, ki informacije potrebujejo.

V bližnji prihodnosti, ko bo novi informacijski sistem zaživel in preстал svoje testno obdobje pa bi bilo nujno, da se le ta nadgradi z managerskim informacijskim sistemom. Ključno vlogo pri vsebinski postavitvi managerskega informacijskega sistema ima zopet kontroling, kateri je nadalje zadolžen za vzdrževanje le tega.

5.7.3 Predlog nadgradnje strateškega kontrolinga

Ob proučitvi literature s področja strateškega planiranja in primerjavi le te s sistemom strateškega planiranja v Livarju je moč trditi, da imajo tovrstno planiranje dobro zasnovano. Dobro strateško planiranje namreč zahteva, da se v podjetju osredotočijo na tri vprašanja (Hočevar et al., 2003, str. 80):

- Kje smo zdaj?

- Kam hočemo?
- Kako bomo do tja prišli?

Odgovor na prvo vprašanje se v Livarju najde v širši zunanji analizi okolja ter SWOT analizi. S tem si pripravijo planska izhodišča, ocena položaja podjetja, ter dolgoročne napovedi razvoja okolja namreč predstavlja pomembno izhodišče pri pripravi dolgoročnih planov. Odgovor na drugo vprašanje dajeta izoblikovana vizija in poslanstvo. Odgovor na tretje vprašanje pa je v postavljenih strateških ciljeh podjetja, kateri so nadalje podprti s cilji procesov oziroma funkcijskimi strategijami. Zaključek strateškega načrtovanja pa predstavljajo izdelani dolgoročni predračuni.

Dobro pa imajo tudi zasnovano strateško delavnico. Pomembno namreč je, da pri postavljanju ciljev podjetja sodelujejo tisti, kateri so za realizacijo le teh tudi odgovorni, saj se le tako lahko poistovetijo z njimi. Vodstvo podjetja je odgovorno za realizacijo strateških ciljev, direktorji poslovnih funkcij pa so odgovorni za doseganje ciljev posamezne poslovne funkcije. Kontroling poskrbi, da vsak udeleženec pred strateško delavnico pripravi predloge in pripombe za vse obravnavane teme. S tem se udeležence motivira, da na strateško delavnico pridejo dobro pripravljene, ter se o pomembnih temah, katere predlagajo pogovorijo tudi z nižjimi ravnmi odločanja, ter tako tudi to raven posredno vključijo v sistem strateškega planiranja. Na strateški delavnici sodelujejo tudi največji lastniki, katerih interes vsekakor je, da je poslovanje podjetja dolgoročno uspešno. Prisoten pa je tudi kontroling, kateri ima pri pripravi strateškega plana vlogo koordinatorja in svetovalca, pripravi in uskladi vse potrebne analize, ter tudi na podlagi ugotovitev strateške delavnice pripravi krovni dokument, to je »Strategija«.

V Livarju pa bi bilo mogoče nadgraditi odgovor na zgoraj zastavljeno vprašanje »Kako bomo do tja prišli?«. Izoblikovana vizija, poslanstvo, temeljni cilji, SWOT analiza in cilji procesov, kateri vsebujejo tako finančne kot nefinančne kazalnike, kažejo na strateško usmerjenost Livarja. Uspešnost delovanja procesov v Livarju spremljajo s cilji procesov, aktivnostmi za doseganje teh ciljev, merijo pa jih s kazalniki. V Livarju imajo torej izdelane vse elemente strateškega vodenja podjetja, izdelane imajo tudi kazalnike uspešnosti, manjka pa jim povezava med njimi. Strateški cilj Livarja predstavlja dolgoročna in dobičkonosna rast prodaje, sedanje spremljanje uspešnosti poslovanja pa ne daje jasne slike o tem, kateri kazalnik uspešnosti ima bistven vpliv na doseganje temeljnega cilja oziroma kateri kazalnik uspešnosti doseganje tega cilja zavira. Sodobno orodje, katero ponuja tovrstno spremljanje je uravnoteženi sistem kazalnikov, katerega bi bilo potrebno uvesti tudi v Livar.

5.7.3.1 Predlog uvedbe uravnoteženega sistema kazalnikov v podjetje Livar

Uravnoteženi sistem kazalnikov s štirimi vidiki kazalnikov podjetju pomaga, da prikaže svojo strategijo in poslanstvo s cilji in kazalniki. Kot osnovno merilo uspešnosti uravnoteženi sistem kazalnikov ohranja finančne kazalnike, kateri so povzeti v finančnem vidiku. Finančni

vidik pa nadalje dopolnjujejo kazalniki kateri merijo uspešnost pri poslovanju s strankami, na področju notranjih procesov, ter področju učenja in rasti. Tako uspešnost vidika učenja in rasti posledično vpliva na uspešnost vidika notranjih procesov, ta v nadaljevanju na vidik uspešnega poslovanja s strankami in končno se skozi finančni vidik izkaže celotna uspešnost delovanja podjetja.

V nadaljevanju predstavljen predlog uvedbe uravnoteženega sistema kazalnikov v podjetje Livar bo za vsak posamezen vidik najprej predstavil njegovo strateško usmeritev, ki bo v skladu z že oblikovanim poslanstvom, vizijo in strateškimi cilji podjetja. Nato bodo oblikovani strateški cilji znotraj posameznega vidika, v okviru postavljenega strateškega cilja pa bodo postavljeni kazalniki, ki bodo skupaj podali celotno sliko posameznega predstavljenega vidika. Vsi štirje vidiki pa bodo s prikazom vzročno posledičnih razmerij združeni v strateški diagram.

5.7.3.2 Finančni vidik

Finančni vidik kaže, ali strategija podjetja in izbrani nefinančni kazalniki za doseganje strateških ciljev prispevajo k boljšemu finančnemu stanju podjetja. Ta vidik opredeljuje cilje podjetja na podlagi pričakovanih latnikov, zato je strateška usmeritev tega vidika v Livarju dolgoročna in dobičkonosna rast podjetja, ter izboljšanje strukture financiranja podjetja s poudarkom na povečanju stopnje lastniškega financiranja.

Tabela 10: Kazalniki finančnega vidika v podjetju Livar

Strateški cilji	Kazalniki
Dobičkonosnost	- rast dobička - rast EBITDA - ROE - ROA
Rast prihodkov	- rast prihodkov
Obvladovanje stroškov	- % stroška materiala in energije v prihodku - stroški na zaposlenega, - % cenejše nabave
Obvladovanje obratnih sredstev	- dnevi vezave terjatev - % zapadlih terjatev - dnevi vezave obveznosti do dobaviteljev - % zapadlih obveznosti do dobaviteljev - dnevi vezave zalog
Obvladovanje virov financiranja	- razmerje dolžniški / lastni kapital - % lastnega kapitala - % odhodkov financiranja v prihodkih

Kazalniki strateškega cilja **dobičkonosnost** dajejo lastnikom informacije o tem, ali Livar posluje z dobičkom, ter ali le ta raste in s tem oplaja njihov vložek v podjetje. Kazalniki strateškega cilja **rast prihodkov** spremljajo rast livarjeve prodaje, ter s tem zagotavljanje strategije rasti podjetja. Cilj **obvladovanje stroškov** pove ali v Livarju nadzorujejo višino stroškov ter skrbijo za stroškovno optimizacijo poslovanja, učinkovitost delavnih mest ter pogajalsko moč napram dobaviteljem. Cilj **obvladovanje obratnih sredstev** kaže na sposobnost Livarja učinkovitega poslovanja s tovrstnimi sredstvi, hitrost obračanja sredstev namreč vpliva na donosnost sredstev, lahko tudi na dodatno zadolževanje za financiranje tovrstnih sredstev in s tem tudi na donosnost kapitala. Cilj **obvladovanje virov financiranja** spremlja strateško usmeritev izboljšanja strukture financiranja, s poudarkom na znižanju zadolženosti podjetja.

5.7.3.3 Vidik poslovanja s strankami

Vidik poslovanja s strankami pokaže uspešnost podjetja pri zadovoljevanju potreb in zahtev kupcev in povečevanju oziroma ohranjanju njihove lojalnosti in zvestobe, ter zagotavljanju njihove dobičkonosnosti. Strateško usmeritev tega vidika je moč razbrati iz Livarjevega poslanstva ki med drugim navaja, da se zaposleni v Livarju s svojimi izkušnjami in znanjem trudijo, da svojim kupcem dajejo več, kot ti od njih pričakujejo. Prav tako pa je strateška usmeritev tega vidika navedena v Livarjevih strateških ciljih, v katerih je navedeno, da želijo prodajni program enakomerno usmeriti v več industrijskih panog, in prav tako enakomerno porazdeliti prodajne trge.

Tabela 11: Kazalniki vidika poslovanja s strankami v podjetju Livar

Strateški cilji	Kazalniki
Zadovoljstvo kupcev	- anketa zadovoljstva kupcev - število reklamacij in čas reševanja reklamacij - pravočasnost dobav - rast prihodkov po posameznih ključnih kupcih
Pridobivanje novih kupcev	- pridobivanja novih kupcev - rasti novih trgov
Ohranjanje obstoječih kupcev	- % ohranjanja stalnih kupcev
Dobičkonosnost kupcev	- dobičkonosnost strank - dobičkonosnost trgov - dobičkonosnost panoge
Izboljšanje tržnega deleža	- % rasti trga po državah - % rasti trga po panogah

Kazalniki strateškega cilja **zadovoljstvo kupcev** dajejo povratno informacijo o tem kako uspešno je podjetje, spremljajo ali Livar sledi svojemu poslanstvu. Kazalniki strateškega cilja **pridobivanje novih kupcev** izraža strategijo rasti prodaje. Ob zavedanju, da je lažje in ceneje zadržati obstoječe kupce kot pridobiti nove, izražajo strategijo rasti prodaje tudi kazalniki strateškega cilja **ohranjanje obstoječih kupcev**. Glede na to da ni dovolj zgolj to, da podjetje dobi nove kupce ampak morajo biti ti tudi dobičkonosni, Livarjev vidik poslovanja s strankami vključuje tudi kazalnike strateškega cilja **dobičkonosnost kupcev**, kar je v skladu z strateško usmeritvijo dolgoročne in dobičkonosne rasti prodaje. Kazalniki strateškega cilja **izboljšanje tržnega deleža** spremljajo prodajo po trgih in panogah, saj lahko prevelika navezanost na določen trg oziroma panogo za podjetje predstavlja nevarnost tako z vidika povpraševanja kot dobičkonosnosti.

5.7.3.4 Vidik notranjih poslovnih procesov

Vidik notranjih poslovnih procesov se osredotoča na učinkovitost procesov, zlasti ključnih, da bi dosegli zadovoljstvo tako lastnikov kot tudi kupcev. Livar kot strateško usmeritev znotraj vidika notranjih poslovnih procesov vidi učinkovitost notranjih procesov, kakovost, inovativnost in zniževanje stroškov.

Tabela 12: Kazalniki vidika notranjih poslovnih procesov v podjetju Livar

Strateški cilji	Kazalniki
Dvig produktivnosti	<ul style="list-style-type: none"> - proizvodnja v kg na efektivne ure dela - število form na izmeno po formarskih linijah - število norma ur v mehanski obdelavi
Rast kakovosti procesov in izdelkov	<ul style="list-style-type: none"> - delež izmeta v proizvodnji - delež reklamacij v prodaji - število nesreč pri delu - število neskladnosti pri presoji sistemov kakovosti - število neskladnih ekoloških presoj
Višji izkoristek surovin	<ul style="list-style-type: none"> - poraba družin surovin na tono proizvedenega
Višja dodana vrednost	<ul style="list-style-type: none"> - dodana vrednost na zaposlenega
Razvoj izdelkov in investicije	<ul style="list-style-type: none"> - povprečno število dni osvajanja izdelkov - doseganje zelenega roka naročnika - število naročenih izdelkov glede na ponujene izdelke - rast prodaje lastne blagovne znamke (kanalski program) - vrednost investicij

Dvig produktivnosti predstavlja enega od temeljnih ciljev Livarja zapisanega v Strategiji podjetja, ponazarja stopnjo izkoriščenosti resursov v podjetju. Strateška usmeritev Livarja predstavlja tudi kakovost na vseh področjih poslovanja, kar se meri s kazalci **rasti kakovosti procesov in izdelkov**. Kazalniki strateških ciljev **višji izkoristek surovin** in **višja dodana vrednost** spremljajo učinkovitost notranjih poslovnih procesov. Kazalniki strateškega cilja **razvoj izdelkov in investicije** pa spremljajo in spodbujajo razvijanje inovativnih izdelkov, kar je povezano z strateško usmeritvijo dolgoročne in dobičkonosne rasti prodaje.

5.7.3.5 Vidik učenja in rasti

Kazalniki vidika učenja in rasti spodbujajo podjetje, da neprestano išče nove možnosti za izboljšanje, da vlaga v svoje kadre in hkrati potrjuje ter krepí prepričanje, da so človeški viri s svojim znanjem, izkušnjami, lastnostmi in sposobnosti najpomembnejši kapital, ki ga podjetje premore. Da je znanje zaposlenih za obstoj Livarja bistvenega pomena izraža v svojem poslanstvu, katero med drugim pravi, da zaposleni v Livarju s svojimi izkušnjami in znanjem izdelujejo izdelke iz sive in nodularne litine.

Tabela 13: Kazalniki učenja in rasti v podjetju Livar

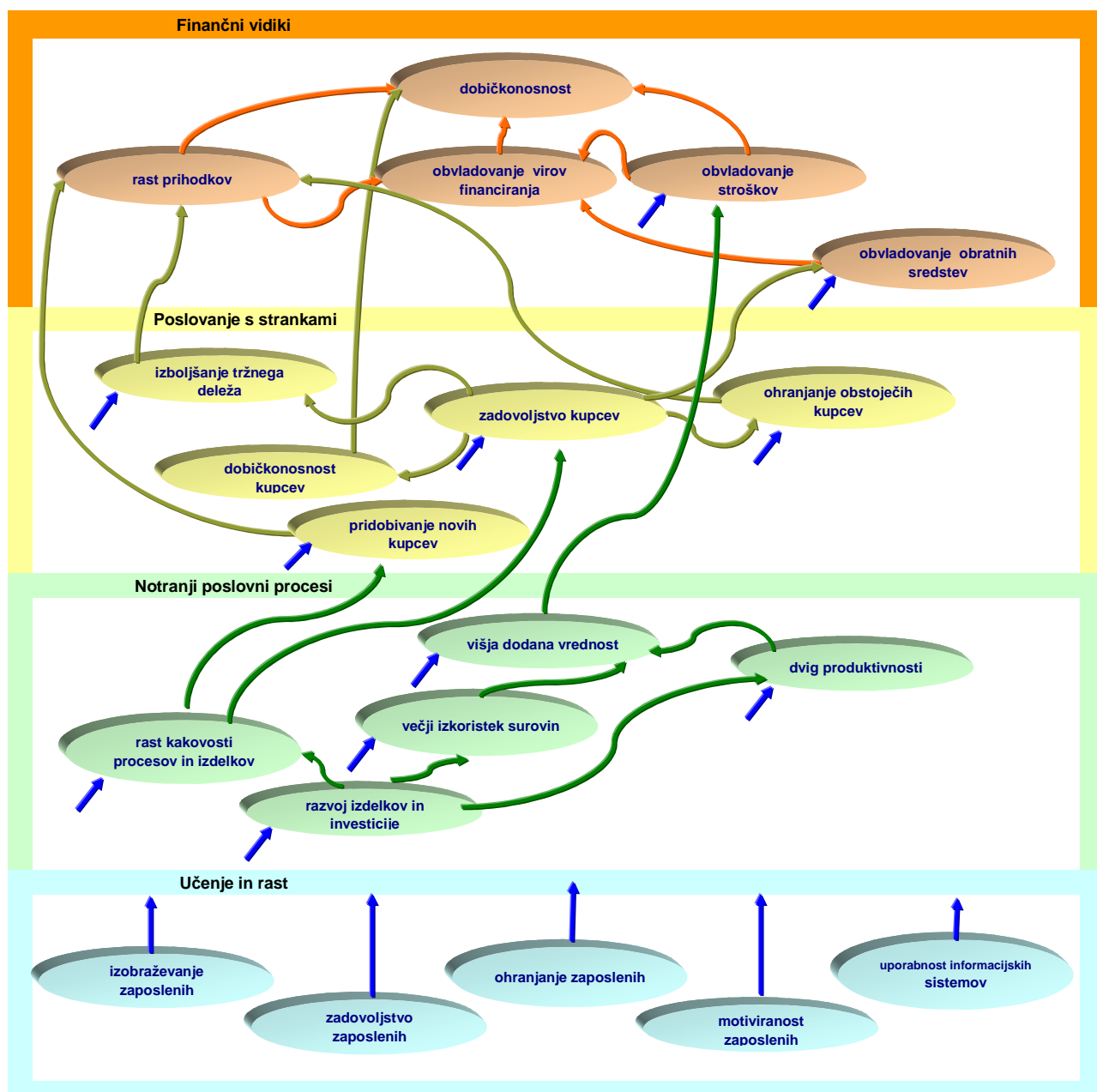
Strateški cilji	Kazalniki
Izobraževanje zaposlenih	- število ur izobraževanja na zaposlenega - izobrazbena struktura zaposlenih
Ohranjanje zaposlenih	- stopnja fluktuacije
Motiviranost zaposlenih	- število inovativnih predlogov
Zadovoljstvo zaposlenih	- ocena ankete zadovoljstva zaposlenih - % bolniške odsotnosti
Uporabnost informacijskega sistema	- ocena ankete zadovoljstva uporabnikov

Kazalniki strateškega cilja **izobraževanje zaposlenih** spremljajo koliko se zaposleni izobražujejo in s tem pridobivajo nova znanja za svoja področja dela. Bistvenega pomena za dolgoročen obstoj podjetja je **ohranjanje zaposlenih** predvsem na ključnih delavnih mestih. Cilj podjetja je tudi visoka stopnja **motiviranosti zaposlenih**, tako da bodo le ti na svojih delavnih mestih kreativni in učinkoviti. Odgovorni, zanesljivi in na delavnem mestu uspešni pa so samo zadovoljni zaposleni, iz tega razloga vidik učenja in rasti vključuje kazalnike strateškega cilja **zadovoljstvo zaposlenih**. Vidik učenja in rasti pa spremlja tudi zmogljivost informacijskega sistema. Strateški cilj podjetja je dvigniti dostopnost do informacij na vseh nivojih, kar pa se meri s kazalniki cilja **uporabnosti informacijskega sistema**.

5.7.3.6 Strateški diagram in vzročno – posledična razmerja

Strateški diagram ponazarja strategijo podjetja, prikazuje želene rezultate podjetja in hipoteze o tem, kako jih doseči. Opisuje, kako podjetje ustvarja vrednost s povezovanjem strateških ciljev v nedvoumne vzročno posledične zveze na področju vseh štirih vidikov uravnoveženega sistema kazalnikov.

Slika 9: Strateški diagram podjetja Livar



Iz strateškega diagrama je razvidno, da bo podjetje Livar z motiviranimi, zadovoljnimi ter primerno informiranimi zaposlenimi, z vlaganjem v izobraževanje, ter v zagotavljanje pogojev za ohranjanje zaposlenih imelo strokovno usposobljen in motiviran kader, kateri bo omogočal uresničitev ciljev ostalih treh vidikov uravnoveženega sistema kazalnikov.

Strokovno usposobljeni in motivirani zaposleni bodo aktivno sodelovali pri razvoju izdelkov, kar bo vplivalo na dvig kakovosti izdelkov. S pravilnimi odločitvami o vlaganjih v izboljšano tehnologijo se bo dvignila kakovost poslovnih procesov, izboljšal pa se bo tudi izkoristek surovin, kar vpliva na višjo dodano vrednost. Z razvojem izdelkov in vlaganji v tehnologijo pa se bo tudi izboljšala Livarjeva produktivnost.

Doseženi cilji vidika notranjih poslovnih procesov bodo pozitivno vplivali na vidik poslovanja s strankami. Livarjevi kupci bodo z zvišano ravno kakovosti izdelkov in procesov bolj zadovoljni, obstoječi kupci bodo tako ostali zvesti podjetju, »dober glas« o kakovosti Livarjevih izdelkov bo privabljal nove kupce, s tem pa si bo Livar izboljšal tržni delež na ciljnih trgih in v ciljnih panogah. Za kakovostne izdelke, dobavljene na rok pa bodo kupci tudi pripravljeni plačati več, kar bo vplivalo na višjo dobičkonosnost kupcev.

Z doseganjem ciljev tako vidika učenja in rasti, vidika notranjih procesov, kot vidika poslovanja s strankami pa bodo v Livarju dosegli tudi cilje finančnega vidika in strateško usmeritev podjetja, to je dobičkonosnost poslovanja. Tako bodo zadovoljni kupci s pravočasnim plačilom svojih terjatev pozitivno vplivali na obvladovanje obratnih sredstev podjetja, kar bo nadalje vplivalo na znižanje zadolževanja za financiranje teh sredstev, znižali se bodo odhodki financiranja, kar pa bo imelo pozitiven vpliv na dobičkonosnost poslovanja. Z doseženimi cilji vidika poslovanja s strankami bo dosežena rast prihodkov, kar se tudi nadalje kaže v rasti dobičkonosnosti poslovanja.

5.7.4 Predlog nadgradnje kontroliranja

Naloga kontrolinga pri kontroliranju poslovanja je postavitve sistema kontroliranja poslovanja, izvajanje kontroliranja poslovanja, ter sodelovanje s poslovodstvom pri ugotavljanju vzrokov za odstopanje in predlaganje ukrepov za uresničitev planov. Kontroling služba v Livarju opravlja vse naloge kontroliranja.

Pogoj za učinkovito kontroliranje pa je tudi določena odgovornost za doseganje posameznih ciljev. Tudi to imajo v Livarju določeno, nimajo pa formalno določenega signalnega sistema, kateri bi določal dovoljen obseg odmikov realiziranega glede na planirano, ter posledice ki jih s tem nosijo odgovorni za doseganje posameznega cilja. Le to bi bilo potrebno jasno opredeliti, s tem seznaniti odgovorne za doseganje ciljev, ter vključiti v sistem nagrajevanja. Sedanji sistem nagrajevanja omogoča pozitivno in negativno stimulacijo, vendar le ta temelji na subjektivni oceni direktorjev sektorjev.

Smiselna pa bi bila povezava sistema nagrajevanja zaposlenih z uravnoveženim sistemom kazalnikov. Od zaposlenih se namreč pričakuje, da bodo delali v smeri doseganja ciljev strategije podjetja. S tega stališča je uravnoveženi sistem kazalnikov primerno orodje za merjenje uspešnosti zaposlenih in njihovo nagrajevanje, saj usmerja pozornost zaposlenih na kazalnike, kateri so za podjetje najpomembnejši. Sistem nagrajevanja z uravnoveženim sistemom kazalnikov pa ima tudi to prednost, da zaposleni lahko veliko bolj neposredno vplivajo na celovito uspešnost podjetja, kot bi to lahko pri tradicionalnih metodologijah, katere slonijo predvsem na finančnih kazalnikih. Ustrezno izbran sistem nagrajevanja pa vodi tako k dobrim poslovnim rezultatom podjetja, kot k zadovoljstvu zaposlenih.

SKLEP

Današnje zaostrene gospodarske razmere od podjetij zahtevajo strožjo notranjo poslovno disciplino, kot tudi natančnejšo opredelitev poslovnih nalog in ciljev. Lastniki, kot tudi poslovodje si dandanes ne morejo dovoliti, da bi bilo njihovo podjetje odvisno od naključnih dejavnikov, ki se pojavljajo v podjetju in zunaj njega. Tudi temeljni cilji podjetja postavljeni s strani lastnikov postajajo vse zahtevnejši in za poslovodstvo podjetja vse težje uresničljivi. Iz tega razloga je za poslovodstvo podjetja postalo praktično nujno, da si priskrbijo pomoč oziroma svetovalca, kateri bo skrbel za spremljanje in uresničevanje zastavljenih tako strateških kot nadalje operativnih ciljev podjetja. To pa je naloga kontrolinga.

Kontroling ima v podjetju vlogo notranjega ekonomskega svetovalca, kateri pomaga poslovodstvu in odgovornim na vseh ravneh odločanja pri uresničevanju njihovih ciljev. Lahko se ga opredeli kot metodo vodenja s cilji. Vrhovno poslovodstvo skupaj z lastniki oblikuje strateške cilje podjetja, kontroler pa skrbi za postavljanje ciljev na nižjih ravneh odločanja, kateri so pogoj za doseganje strateških, skupnih ciljev podjetja. Poglavitna naloga kontrolinga je torej planiranje in nadaljnje spremljanje oziroma kontroliranje uresničevanja planiranih ciljev podjetja tako na strateški kot na operativni ravni. S kontroliranjem kontroling ugotavlja odmike od začrtanih poti katere si je podjetje zastavilo, na odstopanja pravočasno opozarja, ter predlaga ukrepe za odpravo le teh. Pomembnejše odmike podpre tudi z kompleksnejšimi analizami. Za kontroling nenadomestljivo orodje je sodoben informacijski sistem, kateri odgovornim na vseh ravneh odločanja nudi potrebne informacije za odločanje. Je vezni člen med informacijskim sistemom in odločevalci ki informacije potrebujejo, skrbi za to, da posamezne ravni odločanja prejema prave informacije in da le teh ni ne preveč ne premalo.

Sodoben kontroling je usmerjen v prihodnost, sodeluje pri dolgoročnem, strateškem planiranju, ugotavljanju priložnosti in nevarnosti v okolju, ter izvaja strateške kontrole.

Cilj magistrskega dela je bil na osnovi teoretičnega raziskovanja v sodobni strokovni literaturi opredeliti značilnosti kakovostnega sistema kontrolinga in s tem nadgraditi sistem

kontrolinga v podjetju Livar. Cilj magistrskega dela je bil dosežen, ugotovitve na uvodno zastavljena vprašanja pa so podane v nadaljevanju.

V podjetju Livar služba kontrolinga deluje kot del sektorja ekonomike. Umestitev kontrolinga v podjetje je v skladu s teoretičnimi spoznanji in prav tako s prakso drugih podjetij, vendar bi bilo za veliko podjetje, kot Livar je priporočljivo, da kontroling organizira kot štabno službo in mu s tem zagotovi popolno neodvisnost.

Kontroling v Livarju izvaja vse temeljne naloge kontrolinga, to so planiranje, kontroliranje in informiranje. Sistem planiranja, tako operativni, kot tudi strateški je postavljen zelo dobro in praktično ne odstopa od ugotovitev strokovne literature s tega področja. Sistem kontroliranja je zelo blizu teoretičnih spoznanj, vendar bi lahko rekli, da mu »manjka pika na i«. Kontroliranje je podprto z dobro pripravljenimi planskimi predpostavkami, katere so podlaga sistemu kontroliranja, kontroliranje se tudi redno in pravočasno izvaja na vseh področjih poslovanja, to je od spremljanja ciljev najnižjih ravni, do spremljanja strateških ciljev podjetja. Določena je tudi odgovornost za doseganje posameznih ciljev. Vendar pa Livar nima formalno izdelanega signalnega sistema, kateri bi določeval dopustno odstopanje od posameznega planiranega cilja, ter povezavo le tega s sistemom nagrajevanja. Pozitivna in negativna stimulacija sistema nagrajevanja na račun doseganja oziroma nedoseganja planskih ciljev je v Livarju odvisna od ocene nadrejenega, katera pa zna biti tudi zelo subjektivna in s tem demotivacijska. Le to pa je v nasprotju s teoretičnimi spoznanji, planski cilji naj bi odgovorne za njihovo doseganje usmerjali do kam morajo priti, jih vzpodbujali in motivirali. Navedeno pomanjkljivost bi v Livarju lahko odpravili z uvedbo uravnoveženega sistema kazalnikov, ter povezavo le tega z sistemom nagrajevanja zaposlenih. Glede na to, da imajo v Livarju dobro pripravljene praktično vse planske predpostavke, bi bilo priporočljivo, da le te združijo v sistem uravnoveženega sistema kazalnikov in s tem naredijo pozitiven preskok pri merjenju uspešnosti poslovanja. Tudi naloga informiranja ne odstopa bistveno od navedenega v strokovni literaturi. Kontroling se pojavlja kot vezni člen med informacijskim sistemom in posameznimi uporabniki, ki informacije potrebujejo. Ravno tako pripravlja poročila in informacije za različne ravni odločanja. Problem pa predstavlja zastarelost informacijskega sistema, kateri nalaga kontrolingu ogromno dodatnega, ročnega dela. Te pomanjkljivosti se tako kontroling kot poslovodstvo Livarja zavedata, in aktivnosti za vzpostavitev novega, sodobnejšega informacijskega sistema že potekajo.

Služba kontrolinga v Livarju ustrezno igra vlogo »navigatorja« poslovanja in so ji v skladu s teorijo tudi dodeljene ustrezne pristojnosti. Kontroling sodeluje z najvišjim poslovodstvom. Informacije med najvišjim poslovodstvom in kontrolingom povečini potekajo obojestransko, čeprav se včasih pojavi problem, da zaradi umeščenosti kontrolinga v sektor ekonomike kontroling do informacij pride pozno. Kontroling sodeluje s poslovodji na vseh odločitvenih ravneh. Redno spremlja doseganje planskih ciljev podjetja in preverja, če se podjetje še drži v planu načrtane poti. Mesečno sodeluje na kolegiju podjetja, najvišjemu poslovodstvu in direktorjem sektorjev predstavi dosežene mesečne rezultate in odstopanja od plana ter predlaga ukrepe, katere na kolegiju tudi skupaj prediskutirajo.

LITERATURA IN VIRI

1. Banič, I. (1999). *Osnove strateškega managementa procesi upravljanja in vodenja*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
2. Biloslavo, R. (2006). *Strateški management in management spreminjanja*. Koper: Fakulteta za management.
3. Boštjančič, J. (2005). *Sistem kazalnikov za merjenje uspešnosti poslovanja podjetja Solkanska industrija apna*. (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. Breglec, B. (2007). Uvedba koncepta kontrolinga v hotelsko podjetje Laguna d.d. Novigrad. *Srečanje kontrolerjev 2007* (str. 26-33). Portorož: MIK Slovenija.
5. Capuder, J. (1997). Kako organizirati delovanje kontrolinga v poslovnih bankah. *Bančni vestnik*, (3), 2-7.
6. Deyhle, A. (1997). *Kontrolling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
7. Dimovski, V., Penger, S., & Žnidaršič, J. (2003). *Sodobni management*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Eschenbach, R., Foffman, W., & Kunesch, H. (1995). *Controlling*. Stuttgart: Schafer/Poeschl.
9. Fajt, O. (2005). *Uravnoteženi sistem kazalnikov v podjetjih in v državni upravi* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
10. Femc, M. (2009). *Uporaba uravnoteženega sistema kazalnikov v družbi Trimo* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
11. Gričar, J. (2002). Management informacijske tehnologije in e-poslovanja. V Možina, S. (ur.), Rozman, R., Glas, M., Tavčar, M., Pučko, D., Kralj, J., Ivanko, Š., Lipičnik, B., Gričar, J., Tekavčič, M., Dimovski, V. & Kovač, B., *Management: nova znanja za uspeh*, (str. 618-663). Radovljica: Didakta.
12. Hočevar, M. (1994). *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko analiziranje po mestih odgovornosti* (doktorska disertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
13. Hočevar, M. (1998). *Planiranje in kontrola poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
14. Hočevar, M., Jaklič, M., & Zagoršek, H. (2003). *Ustvarjanje uspešnega podjetja*. Ljubljana: GV Založba.
15. Horvat, M. (2000). Merilni instrumenti vodijo pilota v letalu. *Manager*,(6), 44-58.
16. Horvath, P. (1998). *Controlling*. Munchen: Vahlen Verlag.
17. Hren, A. (2006). *Obvladovanje stroškov v Pekarni Vrhnika* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
18. Igličar, A., & Hočevar, M. (1997). *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
19. Ivanko, Š. (2000). *Strukture in procesi v organizaciji*. Ljubljana: Visoka upravna šola.
20. Kač, U. (2002). *Poskus postavitve uravnoteženega izkaza kazalnikov uspešnosti za podjetje RC IRC* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
21. *Kaj je controlling [Internationaler Controller Verein]*. Najdeno 25. septembra 2009 na spletnem naslovu http://www.controllerverein.com/Kaj_je_kontrolling.134145.html

22. Kaligaro, J. (2005). Organizacija kontrolinga v proizvodnih podjetjih. *Računovodstvo za notranje potrebe podjetij* (str. 45-65). Portorož: Lm Veritas.
23. Kaplan, R., & Norton, D. (2000). *Uravnoteženi sistem kazalnikov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
24. Kaplan, R., & Norton, D. (2001). *Strateško usmerjena organizacija*. Ljubljana: GV Založba.
25. Kastelic, S., & Erčulj, D. (2008, oktober). Podjetje brez kontrolinga je kot ladja brez navigacije. Najdeno 26. septembra 2009 na spletnem naslovu http://www.zdruzenje-manager.si/storage/4313/08-Podjetje_brez_kontrolinga_je_kot_ladja_brez_navigacije
26. Kokošar, S. (1995). *Planiranje in kontrola poslovanja podjetja* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
27. Koletnik, F. (1996). *Kontroling*. Maribor: Ekonomska poslovna fakulteta.
28. Kralj, J. (1999). *Temelji managementa in naloge managerjev*. Koper: Visoka šola za management.
29. Križaj, F. (1998). Kontroling kot upravljalni sistem v bančništvu. *Bančni vestnik*, (11), 15-17.
30. Križaj, F. (2001). Kontroling in kontroler 500 let kasneje. *Kontrolerjev glasnik*, (1), 1-2.
31. Lipovec, F. (1983). *Analiza in planiranje poslovanja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
32. Livar d.d.. (2006). *Spremljanje stroškov podjetja Livar d.d.*. Ivančna Gorica: Livar d.d..
33. Livar d.d.. (2008). *Poslovni načrt podjetja Livar d.d. za leto 2009*. Ivančna Gorica: Livar d.d..
34. Livar d.d.. (2008). *Strategija podjetja Livar d.d.*. Ivančna Gorica: Livar d.d..
35. Ljubič, T. (2006). *Operativni management proizvodnje*. Kranj: Moderna organizacija.
36. Melavec, D., & Novak, A. (2002). *Controlling*. Kranj: Moderna organizacija.
37. Miklavc, M. (2002). *Uravnoteženi sistem kazalnikov: primer velika slovenska podjetja* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
38. Možina, S., Bernik, J., Merkač, M., & Svetic, A. (2000). *Osnove managementa*. Portorož: Visoka strokovna šola za podjetništvo.
39. Musek Lešnik, K. (2007). *Pomen jasne vizije, poslanstva in organizacijskih vrednot za podjetje*. Ljubljana: IPSOS.
40. Odar, M. (1999). Analiziranje, kontroling in revidiranje – prekrivanja, podobnosti in razlike. *5. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije* (str. 7-20). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
41. Olve, G., & Sjostrand, A. (2002). *The Balanced Scorecard*. Oxford: Capstone Publishing.
42. Osmanagić, N. (1991). Controlling. *Računovodstvo i financije*, (37), 33-39.
43. Osmanagić, N. (1998). Računovodenje (Kontroling). *Revizor*, (6), 35-47.
44. Požar, S. (2009). *Uvajanje sistema uravnoteženih kazalnikov v izbranem podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
45. Požnel, J. (2008). *Uravnoteženi sistem kazalnikov v projektnem okolju*. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
46. Pučko, D. (2001). *Analiza in načrtovanje poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

47. Pučko, D. (2002). Planiranje kot managementška funkcija. V Možina, S. (ur.), Rozman, R., Glas, M., Tavčar, M., Pučko, D., Kralj, J., Ivanko, Š., Lipičnik, B., Gričar, J., Tekavčič, M., Dimovski, V. & Kovač, B., *Management: nova znanja za uspeh*, (str. 233-268). Radovljica: Didakta.
48. Pučko, D. (2003). *Strateško upravljanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
49. Pučko, D. (2006). *Planiranje in kontrola*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
50. Pučko, D., Bohinc, F., Cetinski, U., Harlander, D., Ilijaš, T., Krapše, Š., Lipičnik, B., Ograjenšek, I., & Zajc, N. (2005). *Planiranje v neprofitnem javnem sektorju*. Nova Gorica: Educa.
51. Puklavec, B. (2001). *Direktorski informacijski sistem z uporabo orodij OLAP* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
52. Puklavec, B. (2005). *Managerski informacijski sistem ZEUS kot del celovite informacijske rešitve za srednje velika podjetja* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
53. Rant, M., Jeraj, M., & Ljubič, T. (1992). *Enoten kompleksen organizacijski sistem planiranja v proizvodnih podjetjih*. Radovljica: POIS.
54. Režun, Š. (2004). *Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
55. Režun, Š. (2007). 6 točk za uspešno delovanje kontrolinga. *Kontrolerjev glasnik*, (15), 8-9.
56. Rozman, R., Kovač, J., & Koletnik, F. (1993). *Management*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
57. Schroder, F. (1992). *Moderns Unternehmens – Controlling*. Ludwigshafen: Kiehl Verlag.
58. Tekavčič, M. (2000). Uravnoveženi sistem kazalcev uspešnosti poslovanja. *Gospodarski vestnik*. 49 (26), 59-60.
59. Tekavčič, M. (2002). Merjenje in presojanje uspešnosti poslovanja. V Možina, S. (ur.), Rozman, R., Glas, M., Tavčar, M., Pučko, D., Kralj, J., Ivanko, Š., Lipičnik, B., Gričar, J., Tekavčič, M., Dimovski, V. & Kovač, B., *Management: nova znanja za uspeh*, (str. 664 – 692). Radovljica: Didakta.
60. Turk, I., & Melavec, D. (1994). *Uvod v računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
61. Turk, I., & Melavec, D. (2001). *Računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
62. Ziegenbein, K. (1992). *Controlling*. Ludwigshafen: Kiehl.
63. Železnikar, J. (2007). Kontroler v pasteh globalizacije. *Srečanje kontrolerjev 2007*. (str. 2-10). Portorož: MIK Slovenija.