

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**POSKUS OBLIKOVANJA SISTEMA OPERATIVNEGA KONTROLINGA V
PODJETJU ETA CERKNO**

Ljubljana, junij 2003

FRANCI GRAHELJ

KAZALO

1. UVOD	2
2. FUNKCIJA KONTROLINGA V PODJETJU	3
2. 1. Vloga kontrolinga pri upravljanju in oblikovanju ciljev podjetja	3
2. 2. Opredelitev pojma kontroling	6
2. 2. 1. Kontroling v slovenski praksi	11
2. 3. Operativni in strateški kontroling	12
2. 3. 1. Osnovna razmejitev operativnega in strateškega kontrolinga	12
2. 3. 2. Cilj operativnega kontrolinga – učinkovitost	15
2. 3. 3. Cilj strateškega kontrolinga – uspešnost	17
2. 3. 4. Soodvisnost strateškega in operativnega kontrolinga	17
2. 4. Naloge kontrolinga v podjetju	18
2. 5. Mesto kontrolinga v organizacijskem ustroju podjetja	23
3. PLANIRANJE, KONTROLA IN INFORMIRANJE KOT OSNOVNA DELOVNA PODROČJA KONTROLINGA	26
3. 1. PLANIRANJE poslovanja kot temeljna dejavnost kontrolinga	26
3. 1. 1. Planiranje poslovanja – vsebinski vidik	28
3. 1. 2. Planiranje poslovanja – metodološki vidik	29
3. 1. 3. Strateško planiranje	30
3. 1. 4. Taktično planiranje	32
3. 1. 5. Analiza poslovanja – osnova planiranja	34
3. 1. 6. Razlogi za taktično planiranje v podjetju	39
3. 1. 7. Temeljna načela planiranja	42
3. 1. 8. Uveljavljenost letnega planiranja	44
3. 2. KONTROLA	45
3. 2. 1. Kontrola poslovanja – vsebinski vidik	46
3. 2. 2. Kontrola poslovanja – metodološki vidik	48
3. 2. 3. Analiza izvrševanja plana – osnove kontrole	51
3. 3. INFORMIRANJE	52
3. 3. 1. Informacije za potrebe odločanja	56
3. 3. 2. Informacije za potrebe planiranja	57
3. 3. 3. Informacije za potrebe kontrole	59
4. POSKUS UVEDBE SISTEMA OPERATIVNEGA KONTROLINGA V PODJETJU ETA CERKNO	62
4. 1. Kratka predstavitev podjetja	62
4. 2. Mesto kontrolinga v organizacijski shemi podjetja	64
4. 2. 1. Naloge kontrolinga v podjetju ETA Cerčno	65
4. 3. Proces izdelave taktičnega plana podjetja	66
4. 3. 1. Priročnik za taktično planiranje in kontrolo	68
4. 3. 2. Analiza poslovanja podjetja in analiza okolja	69
4. 3. 3. Plan ciljev	70
4. 3. 4. Plan prodaje	71

4. 3. 5.	Plan proizvodnje	76
4. 3. 6.	Plan stroškov	78
4. 3. 6. 1.	Stalni in spremenljivi stroški	81
4. 3. 6. 2.	Stroškovna mesta, stroškovne vrste	82
4. 3. 6. 3.	Kriteriji prenosov fiksnih stroškov	83
4. 3. 6. 4.	Fleksibilni predračun stroškov	84
4. 3. 6. 5.	Kalkulacije	85
4. 3. 7.	Plan investicij	89
4. 3. 8.	Plani ostalih poslovnih področij	90
4. 3. 9.	Zbirni plan podjetja	92
4. 4.	Kontrola doseganja planskih ciljev	94
4. 4. 1.	Kontrola doseganja ciljev prodaje	94
4. 4. 2.	Stroškovno krmiljenje	99
4. 4. 3.	Obračun delovnih nalogov	100
4. 4. 4.	Kontrola stroškov	102
4. 4. 5.	Kontrola doseganja ciljev ostalih poslovnih področij	104
4. 5.	Informiranje	106
4. 5. 1.	Informacijski sistem	107
5.	SKLEP	109
6.	LITERATURA	111
7.	VIRI	114

SEZNAM SLIK

Slika 1: Hierarhija ciljev podjetja.....	4
Slika 2: Kontroling v funkciji podpore ciljno usmerjenemu konceptu vodenja	4
Slika 3: Model za opredelitev ciljev	5
Slika 4: Primer hierarhije ciljev v podjetju	6
Slika 5: Intuitivno in racionalno razmišljanje	14
Slika 6: Kontigenčni pristop k zasnovi sistema kontrolinga	15
Slika 7: Soodvisnost strateškega in operativnega kontrolinga	17
Slika 8: Odgovornost in zmogljivosti managerja	23
Slika 9: Odnos med managerjem in kontrolerjem.....	24
Slika 10: Razmerje med poslovođenjem in kontrolingom	24
Slika 11: Mesto kontrolinga v organizacijski shemi velikega podjetja.....	25
Slika 12: Planiranje kot odločanje o negotovem	27
Slika 13: Proces planiranja kot proces odločanja.....	29
Slika 14: Vloga dolgo- in kratkoročnega planiranja znotraj procesov planiranja, odločanja in kontrole.....	33
Slika 15: Kontrolna funkcija kontrolinga.....	45
Slika 16: Model nadzorovanja v organizaciji.....	49
Slika 17: Minimalne zahteve pri pripravi in posredovanju informacij	53
Slika 18: Informacijska piramida	55
Slika 19: Načelen potek postopka planiranja	59
Slika 20: Podjetniško planiranje kot instrument krmiljenja sistema	60
Slika 21: Informacije pri kontroli plana	60
Slika 22: Proces zgodnjega opozarjanja.....	61
Slika 23: Mesto kontrolinga v organizacijski shemi podjetja ETA Cerčno.....	64
Slika 24: Interne naloge v procesu taktičnega planiranja v podjetju ETA Cerčno	67
Slika 25: Sistem ciljnih stroškov	89
Slika 26: Izračun prispevka za kritje	100

SEZNAM TABEL

Tabela 1: Podobnosti in razlike med analizo poslovanja, notranjo revizijo in kontrolingom..	10
Tabela 2: Razsežnosti operativnega in strateškega kontrolinga.....	12
Tabela 3: Značilnosti operativnega in strateškega kontrolinga.....	13
Tabela 4: Naloge kontrolinga v podjetju.....	18
Tabela 5: Različni tipi kontrolerjev.....	19
Tabela 6: Temeljne naloge kontrolerjev v Nemčiji.....	20
Tabela 7: Delitev nalog kontrolerja glede na funkcijo.....	21
Tabela 8: Delež podjetij, ki imajo organizirane posamezne službe, ki bi lahko opravljale analitsko dejavnost podjetja	39
Tabela 9: Ocena pomena letnega planiranja v slovenskih podjetjih	44
Tabela 10: Primerjava v okviru kontrole utemeljenih postopkov krmiljenja.....	48
Tabela 11: Primerjava nekaterih značilnosti materialnih sredstev podjetja in informacij	52
Tabela 12: Temeljni cilji podjetja ETA Cerkno.....	70
Tabela 13: Vhodni podatki za izračun realizacije in prispevka za kritje	72
Tabela 14: Izračun realizacije	73
Tabela 15: Izračun realizacije in prispevka za kritje po kupcih.....	73
Tabela 16: Planirana realizacija in planirana masa prispevka za kritje po družinah proizvodov	74
Tabela 17: Planirana realizacija in planirana masa prispevka za kritje po družinah proizvodov in trgih	75
Tabela 18: Planirana povprečna prodajna cena in planiran prispevek za kritje fiksnih stroškov na enoto izdelka po družinah proizvodov in trgih.....	75
Tabela 19: Izračun potrebnega števila delavcev na normiranih delih.....	76
Tabela 20: Izdelava letnega plana proizvodnje	77
Tabela 21: Izračun letnih stroškov dela.....	79
Tabela 22: Izračun vrednosti urnih postavk za kalkulacije	80
Tabela 23: Izsek iz plana stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih vrstah	82
Tabela 24: Fleksibilni predračun stroškov (povzetek)	84
Tabela 25: Kalkulacijska shema v podjetju ETA Cerkno	86
Tabela 26: Cenik operacij	88
Tabela 27: Plan investicij	89
Tabela 28: Izračun vračanja naložbe po metodi neto sedanje vrednosti	90
Tabela 29: Planski izkaz uspeha za poslovno leto	92
Tabela 30: Planski izkaz stanja sredstev in virov sredstev.....	93
Tabela 31: Mesečni predračun poslovnega izida in izračun praga rentabilnosti.....	94
Tabela 32: Plan delovnih dni in stalnih stroškov za posamezen mesec	96
Tabela 33: Dnevno spremljanje donosnosti prodaje	96
Tabela 34: Rangiranje izdelkov po prispevku za kritje na enoto	98
Tabela 35: Rangiranje izdelkov po masi prispevka za kritje	98
Tabela 36: Rangiranje izdelkov po količini	98
Tabela 37: Zbirni prikaz obračunanih delovnih nalogov	101
Tabela 38: Primerjava dejanskih stroškov s planiranimi in s stroški v preteklem letu	102
Tabela 39: Kontrola stroškovnih elementov kalkulacije.....	103
Tabela 40: Kontrola stroškov po vrstah	103
Tabela 41: Kontrola nabave za obdobje od 01.01.2003 do 31.12.2003	104

POSKUS OBLIKOVANJA SISTEMA OPERATIVNEGA KONTROLINGA V PODJETJU ETA CERKNO

1. UVOD

Temeljna naloga kontrolinga je zagotavljati poslovodstvu podporo na področju planiranja, kontroliranja in informiranja.

V podjetju, ki načrtuje dolgoročno oziroma trajno uspešno poslovanje, je obstoj vizije ali vsaj temeljnih strateških ciljev dejavnik, ki določa okvir delovanja tudi operativnemu kontrolingu. Ta se je v zadnjih letih izredno hitro razvijal predvsem kot posledica novih izzivov, ki so jih prinesli zaostreni (turbulentni) pogoji poslovanja. Podjetja so postavljena pred dejstvo, da na trgu znova in znova iščejo svoje mesto in priložnost, da bi v celoti zadovoljili potrebam kupca. Raznolikost izdelkov in storitev, diverzifikacija, pritiski na cene in vse krajši dobavni roki naravnost zahtevajo optimalno urejeno strukturo celotne verige, ki ustvarja dodano vrednost. Stare rešitve enostavno niso več ustrezne. Dejavnosti planiranja, kontroliranja, informiranja ter seveda druge funkcije (organizacija, ravnanje s človeškimi zmognostmi, proizvodnja,..) morajo biti organizirane tako, da se lahko hitreje in bolj uspešno prilagajajo sedanjim in bodočim, notranjim in zunanjim spremembam.

Če je torej kontroling sinonim za tak način razmišljanja in dela, v katerem prevladujejo procesi, gibkost, razgibanost in negotovost kot nasprotje ustroju, ustaljenosti, statičnosti in predvidljivim izidom, potem je ta funkcija v podjetju potrebna.

Namen magistrskega dela je prispevati k izboljšanju poslovanja v konkretnem podjetju, cilj pa je v tem podjetju poskušati oblikovati sistem kontrolinga. Omejil se bom na njegovo operativno razsežnost; pri tem pa je potrebno omeniti, da okvire njegovega delovanja vsaj v podjetjih, ki želijo videti več kot le korak pred seboj, določa strateški kontroling.

Cilj dela nameravam doseči s pomočjo teoretičnega raziskovanja sistemov kontrolinga v ustrezni strokovni literaturi in s kritičnim izločanjem tistih sestavin teh sistemov, ki bodo ustrezali ekonomskim, organizacijskim, tehnološkim in drugim značilnostim konkretnega podjetja. Z njihovo analizo, primerjavo z obstoječimi rešitvami in povezovanjem v celoto sistema bom poskušal razviti za podjetje ETA Cerkno ustrezen sistem operativnega kontrolinga.

Naloga je razdeljena na tri dele.

V prvem predstavljam teoretične podlage kontrolinga: nastanek, razvoj, naloge, mesto v organizacijskem ustroju podjetja.

Planiranje, kontrola in informiranje so tiste naloge, ki jih iz sicer zelo širokega spektra aktivnosti prvenstveno pripisujemo tej dejavnosti v podjetju. Zlasti pomembno je planiranje, saj omogoča uspešno izvajanje tudi ostalih dveh. Tri osnovne naloge kontrolinga – obravnavane predvsem s teoretičnega vidika – so opisane v drugem delu.

Tretji del je najprej namenjen kratki predstavitvi podjetja ETA Cerkno.

Sam naslov magistrskega dela me je spodbudil k pristopu, ki na nek način negira vse dosedanje delo, ki je bilo v preteklosti na tem področju v podjetju že opravljeno. Izziv je torej,

kako oblikovati sistem operativnega kontrolinga v primeru, da bi s to dejavnostjo začeli povsem na novo. Tako kot se mora podjetje vedno znova pozicionirati na trgu, v odnosu do konkurence in do kupcev, mora istočasno svoje pozicije in svoj prispevek k skupnemu cilju preverjati vsaka poslovna funkcija znotraj podjetja. Kontroling pri tem ne more biti izjema. Prej nasprotno: lahko predstavlja pomembno konkurenčno prednost podjetja, še kako potrebno v vsak dan bolj zapletenem poslovnem okolju.

2. FUNKCIJA KONTROLINGA V PODJETJU

2. 1. Vloga kontrolinga pri upravljanju in oblikovanju ciljev podjetja

Aktualna gospodarska gibanja tako pri posameznih podjetjih kot v gospodarstvu v celoti kažejo, da postaja za veliko podjetij čedalje težja naloga iskanje ustreznih odgovorov na vsak dan nove izzive. Kako v enaki meri izpolniti vedno ostrejša in bolj kompleksne pogoje varovanja okolja na eni in pričakovanja lastnikov po (sprejemljivem) donosu, visoki stopnji zaposlenosti kapacitet ter uravnoteženem financiranju na drugi strani, je samo en primer možnega konflikta interesov.

V spremembah, ki se odvijajo hitro, so pa temeljite, je možno doseči dolgoročno poslovno uspešnost le s korenitim odklonom od dosedanjih miselnih shem in vzorcev obnašanja. Bramsemann (Bramsemann, 1990, str.28) meni, da naraščajoča kompleksnost odločitvenih osnov za poslovanje terja izboljšano arhitekturo krmilnega sistema.

Prav problemi operativnega poslovanja so bili glavni impulz za razvoj takega »**krmilnega sistema**« ki naj bi ga predstavljal kontroling. Tisti, ki to funkcijo opravlja (imenujmo ga kontroler), pa je neke vrste krmar, ki s podatki pomaga »kapitanom« v različnih službah v podjetju (posloводство, prodaja, nabava, razvoj, proizvodnja), da bi bila plovba po nemirnem poslovnem morju čim bolj ugodna.

Mednarodna skupina za kontroling (IGC - International Group of Controlling) ([Internet:www.controllerverein.de](http://www.controllerverein.de)) opredeljuje kontroling kot krmarjenje ali reguliranje, ki naj bi vodilo k dejanskemu doseganju dogovorjenih ciljev. Vloga kontrolerja v tem procesu je, da vsakemu omogoči kontroliranje svoje aktivnosti v odnosu do dogovorjenih ciljev in planov.

Kontroler torej ne nadzoruje, temveč skrbi za to, da zna vsak sam nadzorovati svoje poslovanje glede na cilje, ki jih je določilo posloводство. Predpostavljati torej moramo, da so cilji dejansko določeni in seveda tudi objektivni. Samokontrola deluje le tedaj, če obstajajo načrti in če so hkrati z njimi določena tudi merila zanj. Kontroling se uresničuje s primerjavo med načrtovanim in doseženim oziroma s preučevanjem odmikov. Kontroler pa je nekakšen prodajalec ciljev in predračunov (planov) – managementu mora ponuditi signalni sistem o odmikih; ta pa posloводство podjetja spodbuja k uvedbi sprememb, s katerimi bi kolikor se le da ohranili načrtovano usmeritev k doseganju ciljev (Deyhle, 1997, str.9).

Kontroling lahko opredelimo kot sestavni del poslovoidenja, saj hierarhična razdelitev **nalog** in **pristojnosti** zahtevata natančno predhodno načrtovanje **ciljev** in kasnejši nadzor nad doseženimi rezultati ter natančno lociranje **odgovornosti**. To v enaki meri velja za kratkoročno (operativni kontroling) kot dolgoročno (strateški kontroling) planiranje.

Kot **cilje** običajno razumemo zaželeno prihodnje rezultate, ki si jih posamezniki, skupine ali organizacije prizadevajo doseči. Kadar govorimo o podjetju, bi lahko kot temeljne ciljne kategorije opredelili:

- rast obsega poslovanja
- rast dobička
- večanje tržne vrednosti podjetja
- dolgoročno preživetje

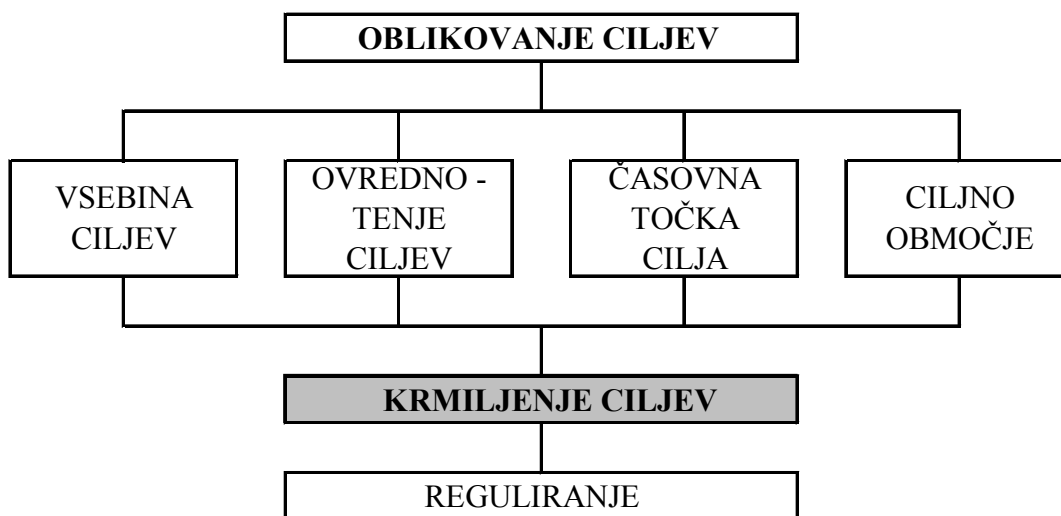
Pri oblikovanju poslovne politike podjetja bi morali biti najpomembnejši cilji lastnikov. Z razpršitvijo lastništva pa se ta moč vse težje artikulira, krepi pa se pozicija posloводства. V »normalnih« razmerah naj bi posloводство delovalo v skladu z interesi lastnikov. Iz slike 1 pa razberemo tudi, da morajo biti cilji kontrolinga usklajeni s cilji podjetja:

Slika 1: Hierarhija ciljev podjetja



Eno od mogočih zamisli vloge kontrolinga v ciljno usmerjenem konceptu poslovoidenja ponuja Vollmuth (glej sliko 2):

Slika 2: Kontroling v funkciji podpore ciljno usmerjenemu konceptu vodenja



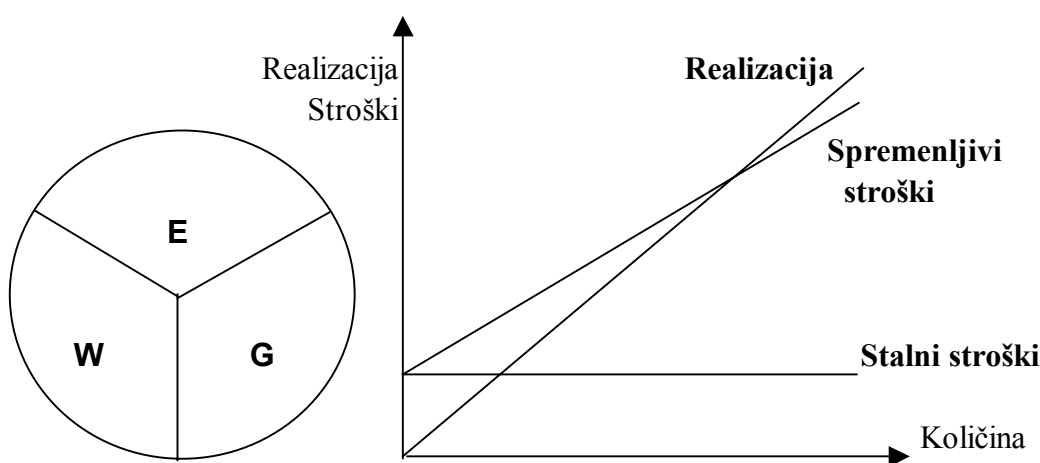
Vir: Vollmuth, 1995, str.39

Ciljno vodenje je mogoče razumeti kot usklajevanje ciljev posameznih funkcij v podjetju, saj funkcijsko področje podjetja opredelita vsebina ciljev in ciljno področje. Posamični cilji se

med seboj razlikujejo po vsebini, časovnih omejitvah in vsebini izvedbe, ki naj bi privedla do njihove realizacije. Naloga kontrolinga v tej shemi je **koordinacija** aktivnosti, ki se kaže v usklajevanju ciljev posameznih funkcij podjetja – krmiljenju (usklajevanju) ciljev.

Obstoj ciljev pomeni že v veliki meri zagotovilo, da v podjetju vedo, kaj hočejo; to tudi povečuje možnost za njihovo uspešno poslovanje. Taka podjetja po mnenju IGC svoje sodelavce usmerjajo skladno z modelom WEG (kakor ga je poimenovala International Group of Controlling). Vsaka drugačna usmeritev je predvsem **odzivanje na dogodke**, ki so se že zgodili (angl. *Management by happening*). Model WEG prikazuje slika 3:

Slika 3: Model za opredelitev ciljev



Vir: [Http://www.controllerverein.de](http://www.controllerverein.de)

Podjetje mora najti **pot** (nem. *WEG*) do kupcev na svetovnem trgu – in to s proizvodi in storitvami, ki jih ta trg zahteva. V simbolu krmila so zajete tri sestavine:

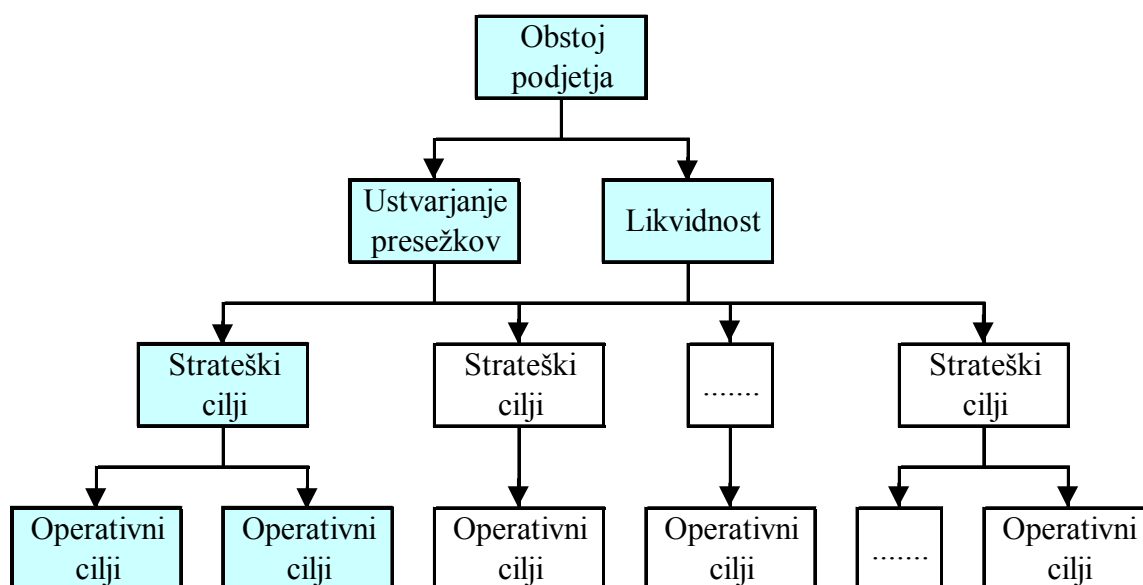
Črka W simbolizira **rast** (nem. *Wachstum*). Ali obseg dejavnosti našega podjetja raste, stagnira ali se celo krči? E predstavlja **razvoj** (nem. *Entwicklung*). Gre za podjetje kot učeč, razvijajoč se sistem. Kako bi lahko današnje, jutrišnje in pojutrišnje probleme strank boljše ali bolj atraktivno rešili, tako z izdelki kot tudi s storitvami.

W in E mora ustrezati G kot simbol za **dobiček** (nem. *Gewinn*), kot rezultat našega gospodarjenja. Strukturo bilance uspeha zagotavlja računovodstvo, simbolizira pa jo diagram točke pokritja (angl. *Break- Even - Point*).

Beseda **pot** (Weg) bi po mnenju International Controller Verein (www.controllerverein.de) morala biti geslo podjetniškega planiranja. »Delati prave stvari« je strateški vidik planiranja, »delati stvari prav« pa operativni in se kaže v učinkovitosti.

V podjetju obstajajo različni cilji: v navedenem primeru (Dobler in Köbler, 1997, str.3) skrajnost predstavlja dolgoročni obstoj podjetja kot skupni cilj na eni strani in operativni (posamični) cilji na drugi. Cilji v podjetju tvorijo določeno hierarhijo (slika 4).

Slika 4: Primer hierarhije ciljev v podjetju



Vir: Dobler, Köbler, 1997, str. 3

To piramido ciljev loči hierarhična podrejenost: operativni cilji so podrejeni strateškim ciljem, ti pa v končni fazi cilju dolgoročnega obstoja podjetja. Koordinativna vloga kontrolinga se kaže (tudi) v tem, da so cilji na nižjih ravneh usklajeni s temeljnim ciljem podjetja.

2. 2. Opredelitev pojma kontroling

Kontroling se je razvil v ZDA, kjer je v drugi polovici 19. stoletja industrijski razvoj doživel silovit razcvet. Podjetja so rasla zelo hitro, kar je povzročilo težave pri njihovem poslovanju. Pojavila se je potreba po dejavnosti znotraj podjetja, ki bi podprla to pomembno funkcijo. V začetku so bile aktivnosti kontrolerja dejansko povezane predvsem z nalogami kontrole. Planiranje in krmiljenje, naloge torej, ki jih moderni koncept kontrolinga prioriteto uveljavlja, se v praksi uveljavijo šele od leta 1928. Ekonomski pritisk na podjetja je bil v tem času zaradi svetovne ekonomske krize izjemno močan. Bodočnost je bila skrajno negotova in za obstoj je bilo potrebno začeti planirati in izbirati poslovanje, usmerjeno v prihodnost. V letu 1931 je bil ustanovljen »Controller's Institute of America«, s katerim se je ta poklicni profil v ZDA dokončno uveljavil.

Na nemškem govornem področju se je ta dejavnost uveljavila v drugi polovici petdesetih let, pravi prodor pa je doživela v 70. letih pod pritiskom naftne krize, ki je kazala na konec predstave o tem, da je rast neomejena. Seveda se pojavi logično vprašanje, zakaj kontroling ni bil aktualen že mnogo prej, saj je na primer svetovna ekonomska kriza ogrožala tudi nemško gospodarstvo.

V nasprotju z ZDA so nemško (in sploh evropsko) gospodarstvo zelo močno regulirale državne institucije. Svoboda njegovega delovanja je bila omejena, kar velja tako za obdobje cesarstva kot za obdobje nacizma. Zaradi te nesamostojnosti podjetij potrebe po v bodočnost usmerjenem načrtovanju enostavno ni bilo.

S koncem druge svetovne vojne in s tem tudi koncem državnega vpliva na podjetja naj bi se pogoji za uveljavitev kontrolinga po mnenju mnogih vendarle pojavili. Zaradi različnih razlogov pa se to ni zgodilo. Vse dobrine, ki so jih v prvih povojnih letih lahko izdelali s tehnologijo, ki je bila na razpolago, je bilo mogoče brez posebnih naporov prodati. Ker se je nemški gospodarski čudež začel z izjemno konjunkturo, so imela posloводства podjetij malo razumevanja za potrebo po kontroli poslovnih dogodkov. Ob hitri rasti podjetij so enako hitro ali še hitreje rasli dobički. Stečajev ali izdelkov, ki bi prinašali izgubo, praktično ni bilo. Šele po 70. letu (svetovna naftna kriza) je pretežna večina nemških industrijskih podjetij že vpeljala funkcijo kontrolinga, po 80. letu pa je opaziti, da se ta uveljavlja tudi v drugih gospodarskih vejah (npr. storitvah).

Zaradi navedenih dejstev je Oecking ([Internet: Oecking, www08.mg.fh-niederrhein.de](http://www08.mg.fh-niederrhein.de)) prepričan, da je **širitev kontrolinga očitno odvisna od gospodarske situacije v podjetju**. V »slabih časih« ljudje hitro vidijo potrebo, da se soočijo z vsemi namerami, strukturami, projekti. Ta pritisk je vladal včasih in vlada še danes. Kot temeljno pravilo pa velja, da je **treba kontroling uvesti v »dobrih časih«, da se slabi sploh ne bi pojavili ali da se njihov negativni učinek vsaj zmanjša**.

Kontroling je le eden izmed pojmov, ki so se uveljavili v zadnjih letih - poleg njega še *Benchmarking, Reengineering, Target Costing, Activity Based Costing, Theory of Constraints, Balanced Scorecard, Customer Account Profitability*, če z izvirnimi nazivi navedem le nekatere. Pri tem se nekatera znanstvena in strokovna področja v svojih iskanjih in razvoju do neke mere prekrivajo ([Pučko, 1999, str. 186](#)), lahko se pojavljajo tudi kot stare vsebine v novi preobleki, kar samo po sebi seveda ni nič napačnega. Vendar je potrebna tudi ustrezna kritična presoja; razločiti je potrebno tisto, kar je res novo in te novosti vključiti v sklop obstoječega znanja s področja ekonomije.

Uveljavila se je razlaga, da poslovenjeni glagolnik »kontroling« izhaja iz angleške besede »to control«. Zaradi podobnosti izraza se (velikokrat) zamenjuje s kontrolo. Dejstvo, da besedo »kontrola« spremlja precej negativen prizvok, uveljavljanju pojma kontroling verjetno ni bilo ravno v pomoč.

Težava je v tem, da ima glagol veliko tudi zelo različnih pomenov, kar povzroča težave pri enoznačnem prevajanju te besede v slovenščino. Ker pa gre za uporabo predvsem v poslovnem smislu, je potrebno upoštevati vsaj dve pomensko najbolj oddaljeni opredelitvi:

- kontroling kot ugotavljanje ustreznosti, točnosti in pravilnosti poslovnih aktivnosti (= **nadziranje, kontroliranje**) in
- kontroling kot usmerjanje, krmiljenje in koordinacijo poslovnih aktivnosti z namenom doseganja ciljev (= **poslovođenje, upravljanje**).

Tudi za kontroling se zdi, da ne v praksi ne v strokovni literaturi še nima enotnega pomena, temveč različne širše in ožje opredelitve, ki bi jih lahko strnili takole:

- kontroling je tesno povezan z **poslovođenjem** podjetja;
- kontroling ni odločevalska, temveč **podporna funkcija**;
- ni povezan z eno, temveč praktično z **vsemi poslovnimi funkcijami**;
- težko je opredeliti njegove aktivnosti, lažje je opredeliti njegov namen in cilje;
- pojavlja se v številnih vlogah, oblikah in pomenih v podjetjih;
- lahko se izvaja kot samostojna dejavnost, lahko tudi ne.

Velik del nemške literature pri opredelitvi pojma kontroling povzema definicijo Mednarodne skupina za controlling (International Group of Controlling – ([Internet: www.controllerverein.de](http://www.controllerverein.de)), ki to dejavnost opredeljuje kot **krmarjenje ali reguliranje**, ki naj bi vodilo k dejanskemu **doseganju dogovorjenih ciljev**.

Po tej definiciji je kontroling v podjetju več kot planiranje, analiziranje, poročanje. **Je način razmišljanja in obveznost**, ki zajema pravila medsebojnega sodelovanja, transparentnost odgovornosti za doseganje dogovorjenih ciljev, pravočasno obveščanje o odstopanjih in delo v mrežo povezanih sodelavcev.

Weber ([Weber, 1995, str.50](#)) predstavlja pojem controlling takole:

- označuje določeno **funkcijo znotraj sistema poslovođenja** v podjetju, kjer je izvajalni sistem koordiniran prvenstveno s pomočjo planiranja;
- ena osnovnih nalog kontrolinga je **koordinacija**, ki obsega oblikovanje struktur vseh delov sistema poslovođenja, njihovo medsebojno usklajevanje ter tudi koordinacijo znotraj posameznega dela sistema poslovođenja;
- za delo na področju koordiniranja so kontrolingu na razpolago enaki instrumenti in mehanizmi, kot so na razpolago za primarno koordinacijo izvedbe skozi sistem poslovođenja. Originalnost v osnovi ni primerna, čeprav je zaradi specifičnega značaja funkcije poslovođenja realno pričakovati različne načine uporabe in težo posameznih instrumentov. Če kontroling kot znanstvena disciplina na nekem delnem področju razvija nove, lastne instrumente, je na napačni poti. Novi so objekti uporabe, ne pa metode reševanja problema;
- cilj controllinga obstoji v tem, da se povečata uspešnost in učinkovitost poslovođenja kot tudi sposobnost prilagajanja spremembam tako v podjetju kot poslovnem okolju.

Za Ziegenbeina ([Ziegenbein, 1992, str.18](#)) pa pomeni kontroling zagotavljanje **metod** (tehnik, instrumentov, modelov, miselnih vzorcev,...) in **informacij** za procese planiranja in kontrole po posameznih poslovnih področjih kot tudi **podporo** in **koordinacijo** teh procesov. Tudi za Bramsemanna ([Bramsemann, 1990, str.44-48](#)) je kontroling celovit način razmišljanja, ki vključuje vse sodelavce v podjetju pri aktivnostih, da bi zastavljene cilje v celoti in enotno dosegli. To mu daje tudi značaj vodenja.

Pučko ([Pučko, 2001, str.1](#)) razume bistvo kontrolinga kot funkcijo **koordiniranja znotraj funkcije poslovođenja**, ki zasleduje posebno paradigmo poslovođenja. Njegova naloga je pomagati poslovođenju pri koordinaciji v poslovnem sistemu.

Koletnik govori o »odločitveno naravnem računovodstvu (upravljalno računovodstvo), ki ima vidno vlogo pri **udejanjanju ciljnega in racionalnega stanja** v podjetju. Zanimajo ga funkcije načrtovanja, analiziranja in nadziranja, ki so opora takim interesom« (Koletnik, 1996, str.143).

Iz navedenih opredelitev lahko povzamemo, da je **bistvo aktivnosti kontrolinga pomoč poslovodstvu pri uravnavanju poslovnega sistema**.

Poslovodstvo lahko sprejema odločitve, ki bodo usmerjene v doseganje vnaprej postavljenih ciljev podjetja, le na osnovi informacij. **Te informacije pa morajo temeljiti na točnih, pravih in neoporečnih podatkih**. Te podatke lahko analizirajo, urejajo in ustrezno pripravijo za sprejemanje odločitev različne službe oziroma več služb v podjetju. Take službe so na primer poleg kontrolinga tudi **analiza poslovanja in notranja revizija**.

Analiza poslovanja se je razvila in uveljavila že pred pojavom kontrolinga, danes pa je ena od njegovih temeljnih dejavnosti, zato bo v nadaljevanju bolj obsežno predstavljena.

Notranja revizija je vrsta nadziranja v podjetju. Njena funkcija je presojanje in odpravljanje nepravilnosti. Nadziranje je tako **poslovodna** (pravilnost načrtovanja in izvajanja, odpravljanje nepravilnosti) kot **informacijska funkcija** (zagotavljanje pravilnosti podatkov, informacij).

Zdi se, kot da se analiza poslovanja in kontroling izključujeta. Pučko (Pučko, 1999, str.189) se sprašuje, ali je glede na množico publikacij s področja kontrolinga in dejstvu, da nove literature s področja analize poslovanja ni več, morda mogoče postaviti tezo, da je **kontroling nova preobleka za klasično analizo poslovanja**, saj vključuje tudi celoto analize poslovanja, čeprav je širši od same analize. Praktična vrednost analize se nedvomno ne bo spremenila, prej drži nasprotno: kvalitetna analiza poslovanja lahko veliko pripomore k sprejemanju ustreznih poslovnih odločitev. Delovno področje kontrolinga je kljub vsemu širše: gre za izvajalno, izvedbeno funkcijo, ki vsebuje poleg elementov analize tudi elemente nadzora.

Dejavnosti analize poslovanja, notranje revizije in kontrolinga so potrebne za uspešno poslovanje podjetja potrebne. Dejstvo pa je, da se njihove aktivnosti mnogokrat medsebojno prepletajo, prekrivajo. Prav tako je težko ugotoviti vzročnost, posledičnost, odvisnost ali njihovo podobnost in različnost. Odar (Odar, 1999, str.7-10) meni, da so razlike predvsem posledica različnega zgodovinskega razvoja, ki pa ima svoje korenine v različnih ureditvah in različnih izhodiščih, različnem pojmovanju, razumevanju in prikazovanju vrednot pa tudi ciljev, ki jim sledijo posamezna podjetja, ter različnih okoliščin in okolja, v katerih ta podjetja delujejo.

Dejavnosti analize poslovanja, notranje revizije in kontrolinga imajo torej določene skupne točke, na nekaterih področjih pa se razlikujejo. Spet se v posameznih aktivnostih prekrivajo, v še bolj številnih pa dopolnjujejo. Govorimo pač o različnih dejavnostih z različnimi cilji in zahtevami ter seveda tudi z različnimi metodami delovanja.

Nekatere osnovne značilnosti posameznih dejavnosti so prikazane v tabeli 1.

Tabela 1: Podobnosti in razlike med analizo poslovanja, notranjo revizijo in kontrolingom

Analiza poslovanja	Notranja revizija	Kontroling
Sprotno proučevanje ekonomskih pojavov in ugotavljanje njihove primernosti glede na cilj poslovanja gospodarske družbe	Spreminja težišče svojega dela glede na razmere, opravlja se v posameznih primerih ali redno, ugotavljanje pravilnosti ekonomskih pojavov glede na postavljena sodila	Nenehno vrednotenje, ekonomsko spremljanje računovodskih in neračunovodskih informacij, priprava informacij za poslovne odločitve
Presojanje ugodnosti pojava glede na postavljeni kriterij	Preizkušanje podatkov in informacij z vidika točnosti, resničnosti, poštenosti in pravilnosti	Preizkušanje podatkov in računovodskih ter neračunovodskih informacij z vidika primernosti, urejenosti in uporabnosti za sprejemanje poslovnih odločitev
Sodelovanje pri oblikovanju cilja proučevanja gospodarske družbe	Je nevtralna in neodvisna od cilja, nima pooblastil za dajanje napotkov	Sodeluje pri oblikovanju cilja poslovanja, daje posredne napotke
Lahko je na kraju dogajanja ali pa tudi ne	Je redno na kraju dogajanja	Vrednoti uporabljene podlage in informacije; je redko na kraju dogajanja
Usmerjena je neposredno k cilju proučevanja gospodarske družbe	Je posredno povezana s ciljem gospodarske družbe, saj zmanjšuje tveganje in povečuje gospodarnost	Usmerjen je neposredno k cilju gospodarske družbe
Delovanje je lahko individualno ali skupinsko, preventivno ali popravljalno	Delovanje je lahko individualno ali skupinsko, v glavnem popravljalno	Delovanje je lahko individualno ali skupinsko, preventivno ali popravljalno
Zbira dejstva, usmerjena je k dokumentiranosti	Zbira dejstva, usmerjena je k dokumentiranosti in preventivno v prihodnost	Je neposredno usmerjen v prihodnost in se pripravlja nanjo
Izhaja iz točnih in pravilnih podatkov	Preizkuša točnost in pravilnost podatkov	Izhaja iz točnih in pravilnih računovodskih in neračunovodskih podatkov

Vir: Mlinar, 2001, str.

Lahko bi torej rekli, da imajo vse navedene dejavnosti kljub razlikam skupen cilj: to je trajni poslovni uspeh podjetja. Dejstvo je tudi, da se vse navedene stroke tudi zelo dinamično razvijajo. Prav različnost mišljenj, nenehno iskanje novih, drugačnih, boljših rešitev in njihovo soočanje s konkurenčnimi rešitvami so gonilna sila razvoja. To seveda velja tudi za navedene aktivnosti.

2. 2. 1. Kontroling v slovenski praksi

Razumljivo je, da se tudi v naši strokovni javnosti pojavljajo različna mnenja tako o vsebini nalog, o potrebnosti prenosa v našo prakso kot tudi o samem imenu kontroling.

Različne opredelitve te dejavnosti (Odar, 1999, str.11) nam povedo, da je kontroling lahko ena izmed štabnih funkcij, ki na podlagi podatkov in informacij ter analiziranja in nadziranja poslovanja (preteklost) na eni strani ter predvidevanja in razumevanja problemov in pričakovanih dogodkov ter njihovega načrtovanja in analiziranja (prihodnost) na drugi strani pripravlja predloge za sprejemanje odločitev, ki vodijo k doseganju ciljev podjetja. Odar meni, da je kontroling posledica tuje prakse in da bi bilo nekritično, če bi ga enostavno predstavljali v naše okolje, saj v večini naših podjetij to funkcijo opravlja računovodstvo.

Proti uvajanju besede kontroling v domačo prakso se je izrekel Hočevar (Hočevar, 1995, str.47), saj

- a) »je beseda kontroling tujka, ki jo težko pojasnjujejo tudi tam, kjer je nastala, še težje pa jo prevedemo in opredelimo;
- b) kontroling« je neustrezen izraz za funkcijo, ki podpira poslovodsko načrtovanje, usklajevanje, vodenje in podobno;
- c) uvajanje izraza kontroling pomeni zoženje računovodskih funkcij na knjigovodstvo, to pa ni v skladu s sedanjim razumevanjem računovodstva, ki mora zajemati štiri sestavine: knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje, računovodsko analiziranje in računovodsko nadziranje«.

Popolnega poenotenja glede slovenskega naziva za naloge, ki spadajo v delovno področje kontrolinga, kot kaže, še ni. Slovenski inštitut za revizijo uporablja izraz **računovodenje** (Revizor, 1998, str.5), Koletnik (Koletnik, 1996, str.143) govori o **odločitveno naravnanim računovodstvu (upravljalnem računovodstvu)**. Po vsebini nalog pa po mojem mnenju osnovne značilnosti, kot so

- usmerjenost v pripravo informacij za poslovodstvo
- večji poudarek prihodnosti
- relevantnost in fleksibilnost informacij
- neobveznost upoštevanja splošno sprejetih računovodskih načel
- manjši pomen natančnih denarno izraženih podatkov, pomembnejši so nedenarni podatki
- usmerjenost na dele organizacije, manj na organizacijo kot celoto
- povezava tudi z drugimi vedami
- neobveznost uvajanja v podjetja,

zajema pojem **poslovodno računovodstvo** (angl. *Management Accounting*) (Kavčič, 2002, str.194-195; Pučko, 1999, str.187).

Področje, s katerim se ukvarja kontroling, je nujno širše od poslovodnega računovodstva. Kontroling – še posebej strateški – obilo posega na področje okolja podjetja, ga analizira, pripravlja informacije o dogajanju v njem, spremlja razvoj v okolju in drugo, kar ne more in ni naloga poslovodnega računovodstva.

Sam se bom v nalogi skušal čim bolj dosledno držati izraza kontroling. Tako poimenovanje se je »prijelo« tudi zato, ker je podjetje ETA Cerklje del korporacije s sedežem v Švici, za uspešno medsebojno komuniciranje pa je zaželeno v čim večji meri usklajeno poimenovanje posameznih poslovnih aktivnosti (E.G.O. Group Konzern Handbuch).

2. 3. Operativni in strateški kontroling

2. 3. 1. Osnovna razmejitev operativnega in strateškega kontrolinga

Razvoj kontrolinga so v veliki meri oblikovali problemi operativnega poslovanja, ki so nastali kot posledica stalnih sprememb tako v podjetju kot v poslovnem okolju. Kontroling je bil vsaj v začetku usmerjen predvsem na kratkoročno odločanje. To pomeni, da je znotraj krajšega časovnega obdobja, kar v praksi pomeni bolj enoletno kot srednjeročno obdobje, ter ob upoštevanju zunanjih in notranjih dejavnikov iskal take rešitve, ki bi v danih pogojih zagotavljale najboljši rezultat in najmanjše odstopanja od postavljenih ciljev.

Odločanja v organizacijah pa danes ni mogoče omejiti na izbiranje med nasprotujočimi si možnostmi, ampak ga je **potrebno usmeriti k sooblikovanju razvoja**. Okolja podjetja zaradi hitrih sprememb na tehničnem, tržnem, družbenem in drugih področjih ni mogoče opazovati kot dano in nespremenljivo, temveč se pojavlja kot neznanka. Kontroling v tem primeru podpira poslovodstvo pri **trajnem** usmerjanju poslovnega sistema k cilju. Govorimo o neomejenem časovnem horizontu in strateškem kontrolingu; ta želi prikazati zunanje in notranje spremembe okolja ter poslovodstvo pravočasno spodbuditi k ukrepanju.

Stahl (Stahl, 1992, str.53) ponuja naslednji prikaz za lažje razumevanje in razmejitev operativnega in strateškega kontrolinga (tabela 2).

Tabela 2: Razsežnosti operativnega in strateškega kontrolinga

Področje Oznaka	Operativni controlling	Strateški controlling
Temeljni cilj	Plačilna sposobnost, dobiček	Vitalnost, preživetje na dolgi rok
Oblikovanje cilja	Numerično	Numerično in kakovostno
Prevladujoča usmeritev	Podjetje	Okolje podjetja
Časovna razsežnost	Omejena, kratkoročna	Neomejena, dolgoročna
Prevladujoče informacije	Učinki / stroški prihodki / odhodki prejemiki / izdatki	Raznovrstni podatki o podjetju in okolju: Moč / slabosti Priložnosti / nevarnosti
Merljivost informacij	Prvenstveno	Prvenstveno + podrejeno
Stopnja svobode	Stalnost temeljnih ciljev in možnost delovanja	Zavestna spremenljivost vseh parametrov načrtovanja in nadziranja
Stopnja strukturiranja formalizacije	Visoko strukturiran in formaliziran postopek	Omejen na dajanje mreže nalog
Način dela	Delo je natančno določeno, delne naloge je mogoče delegirati	Usmeritev na skupinsko delo, visoka stopnja gibkosti pri delu

Vir: Stahl, 1992, str.53

Operativni kontroling je po tej delitvi poslovodstvena aktivnost, ki obsega določanje ciljev, predračunavanje in kontrolo v (navadno) enoletnem do srednjeročnem obdobju. Ciljne vrednosti so **likvidnost, dobiček in stabilnost**.

Strateški kontroling pomeni tisto vodstveno aktivnost, ki obsega oblikovanje, preverjanje, uvajanje in nadziranje strategij. Časovni horizont omejuje obdobje, za katerega je izdelana strategija. Ciljne vrednosti so **sedanji in prihodnji potenciali poslovne uspešnosti, tržni delež in razpoložljivi denarni tok**.

Načinov razmejevanja je lahko več. V tabeli 3 navajam še delitev na operativni in strateški kontroling, če kot kriterij vzamemo čas, orientacijo (na podatke) in cilj aktivnosti.

Tabela 3: Značilnosti operativnega in strateškega kontrolinga

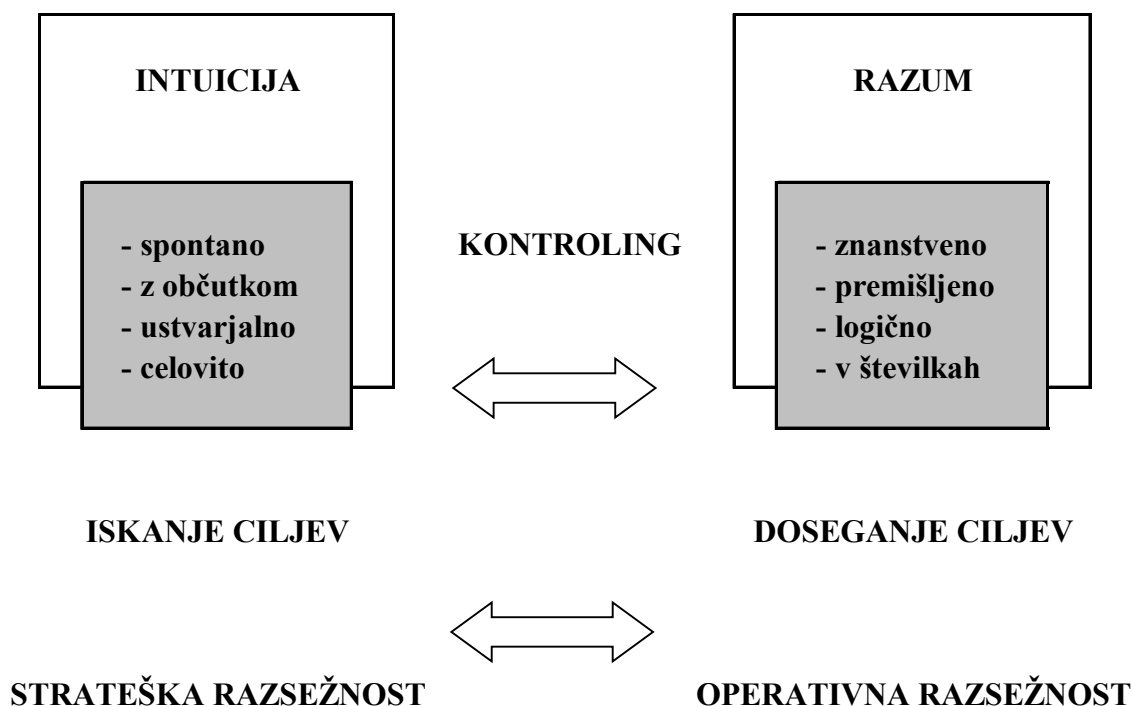
Merilo	Operativni kontroling	Strateški kontroling
Čas	Orientiran na preteklost (na statistiko podatkov in rezultatov) Prihodnost je definirana s planskim horizontom kratkoročnega in eventuelno srednjeročnega planiranja Na splošno se uporablja pojme: stroški in rezultati poslovanja	Orientiran na prihodnost. Opira se na BODI (nemško soll) vrednosti, ki so opredeljene v srednjeročnih in dolgoročnih planih Namesto stroškov in rezultatov uporablja pojme priložnost in tveganje. Priložnosti in tveganje ocenjuje tako, da upošteva predvideno stanje vplivnih notranjih in zunanjih dejavnikov. Strateški kontroling pomeni sistematično ocenitev priložnosti in tveganja za prihodnje obdobje.
Orientacija	Orientiran na vire podatkov znotraj poslovnega sistema Glavni vir podatkov je računovodstvo	Orientiran na faktorje razvoja družbe in ocenjevanja vpliva okolice na poslovni sistem Glavni vir podatkov izvira iz družbeno - političnega okolja
Cilj dela	Realizacija postavljenih kratkoročnih in delno srednjeročnih ciljev poslovnega sistema	Zagotavljanje eksistence preko postavljenih dolgoročnih strateških ciljev

Vir: Rudolf, 1994, str.7

Če pri operativnem kontrolingu operiramo s podatki o preteklosti, pridobljenimi predvsem znotraj podjetja, potem je za strateški kontroling značilna usmeritev v prihodnost; ker ni na voljo zanesljivih podatkov, je potrebno predvideti vplivne notranje in zunanje dejavnike.

Po nekaterih razlagah (npr. Swarowski, 1989, str.52-71) ustreza operativni del poslova racionalnemu načinu razmišljanja, strateški pa intuitivnemu. In kot se intuitivno in racionalno razmišljanje medsebojno dopolnjujeta, tako se dopolnjujeta tudi strateška in operativna razsežnost odločanja (slika 5).

Slika 5: Intuitivno in racionalno razmišljanje



Vir: Swarowski, 1989, str.68

Prevladovanje operativnega razmišljanja in obnašanja je najpogostejši vzrok za poslovni neuspeh. Rešitev je v širitvi obzorja, spodbujanju in razvijanju strateškega razmišljanja in obnašanja. Prehod od operativne k strateški usmeritvi je globinski proces sprememb, ki pa ga ovirajo:

- uspešno poslovanje, ki lahko odgovorne osebe v podjetju uspava
- dnevne obveznosti posloводства pri vsakdanjem poslovanju
- pritisk zaradi hitrega uspeha
- previdnost pred spremembami, saj bi posloводство lahko morebitni neuspeh spravil v slabo luč
- načini spodbujanja posloводства (oblika udeležbe v dobičku), ki v glavnem nagrajujejo kratkoročno naravnano obnašanje (prednost kratkoročni izrabi zmogljivosti; zmanjšani zneski za prihodnje projekte očitno prispevajo h kratkoročnemu izboljšanju izidov; zanemarjajo se v prihodnost usmerjene razvojne strategije; namesto dolgoročne uspešnosti prevladuje kratkoročno najboljše doseganje izidov).

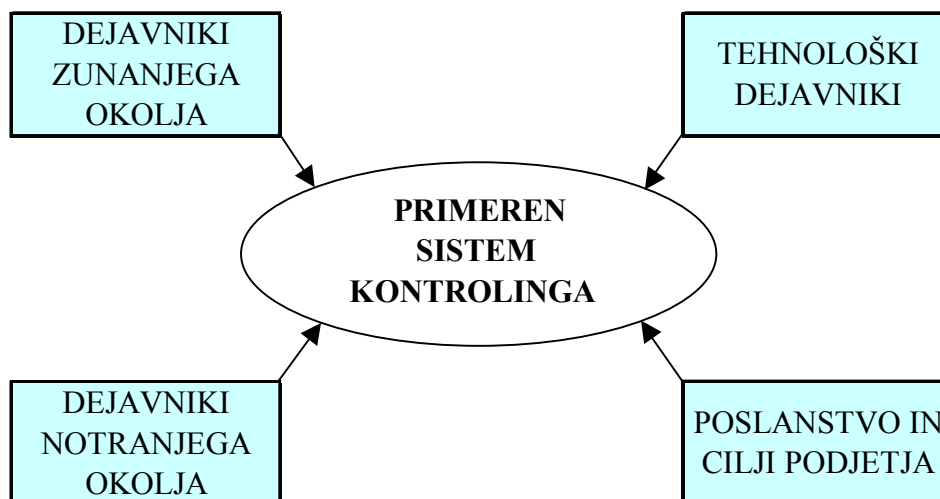
2. 3. 2. Cilj operativnega kontrolinga – učinkovitost

Doslej navedene definicije nam kar ponujajo misel, da ni neke univerzalne oblike kontrolinga. Na spoznanju, da univerzalna organizacijska oblika, ki bi bila v enaki meri uporabna za vsa podjetja, ne obstaja, se je razvila **kontigenčna teorija organizacijske zasnove**. Njeno bistvo je, poenostavljeno, v tem, da je organizacijska zasnova odvisna od značilnosti podjetja in okolja, v katerem posluje. Gibson (**Gibson, 1979, str.312 –334**) dokazuje, da zunanje okolje preko spremenljivih razmer ter obsega informacij, ki so na voljo, vpliva na stopnjo diferenciacije in integracije organizacije. To pa že neposredno vpliva na učinkovitost poslovanja.

Namen kontigenčnega pristopa (**Debeljak, 1998, str. 30-37**) k zasnovi sistemov je določiti značilnosti podjetja, jih povezati z značilnostmi sistema, ki je predmet zasnove, ter skušati utemeljiti in posplošiti navedeno zvezo. Tako analiza kontigenčnih dejavnikov, ki jim je izpostavljeno podjetje, pripelje do določitve ključnih značilnosti sistema, ki je predmet zasnove.

Kontigenčni pristop pri oblikovanju zasnove sistema kontrolinga je uporaben predvsem kot orodje, ki nas opozarja na vse vidike, ki jih je pri oblikovanju sistema kontrolinga potrebno upoštevati – to naj bi podjetju omogočalo, da se pravočasno prilagodi spremembam v zunanjem okolju, ki neposredno vplivajo na raven doseganja ciljev podjetja. Debeljak (**Debeljak, 2001, str. 24-26**) predlaga pristop, razviden iz slike 6.

Slika 6: Kontigenčni pristop k zasnovi sistema kontrolinga



Vir: Debenjak, 2001, str.24

Dejavniki zunanjega okolja so vsi tisti, na katere podjetje nima neposrednega vpliva (trg, politične razmere, makroekonomska politika države, družbene razmere,...). Ti dejavniki imajo lahko različne značilnosti:

- **dinamičnost** (hitrost spreminjanja okolja)
- **heterogenost** (število kupcev, trgov, diverzifikacija)
- **sovražnost** (konkurenca, omejenost resursov).

Tehnološki dejavniki določajo osnovne značilnosti izdelave izdelkov oziroma opravljanja storitev v nekem poslovnem sistemu (število različnih izdelkov, različnost uporabljenih tehnologij, število tehnoloških procesov, povezave med njimi, vrsta proizvodnje, število proizvodnih lokacij, stopnja avtomatizacije, stabilnost uporabljene tehnologije, pomen časovne komponente pri zagotavljanju proizvodov in storitev). Večja tehnološka kompleksnost zahteva bolj celovito zasnovo sistema kontrolinga, ki mora v tem delu nameniti posebno pozornost:

- **stroškovnemu sistemu** (razporejanju stroškov po temeljnih stroškovnih mestih, prenosu stroškov splošnih stroškovnih mest, vrednotenje zalog)
- **modelom merjenja uspešnosti** (za posamezne delovne enote)
- **sistemu za podporo odločanju** (kalkulacije).

Na **dejavnike notranjega okolja** podjetje lahko neposredno vpliva. Vključujejo:

- **organizacijsko zasnovo** (stopnje decentralizacije, diferenciacije, integracije, dostopnosti do človeškega kapitala, birokratizacije) in
- **slog odločanja** (predstavlja način sprejemanja odločitev managerjev, določajo pa ga stopnja analiziranja odločitev, časovni vidik odločanja, večplastnost odločanja, prilagodljivost managerjev, proaktivnost, zavedanje strategije).

Poslanstvo in cilji podjetja predstavljajo ključni dejavnik kontrolinga.

Tudi drugi avtorji (npr. **Osmanagić Bedenik, 1993, str. 48 –54**) ne zanemarjajo pomena splošnega kontingenčno-teoretičnega modela za oblikovanje zasnove operativnega kontrolinga, katerega cilj je **zvišanje ravni učinkovitosti**. Kriterij učinkovitosti izhaja iz medsebojne odvisnosti podjetja in poslovanja. Lahko bi jo opredelili kot učinkovitost podjetja glede na notranjo medsebojno odvisnost njegovih strategij in ukrepov. Podjetje posluje učinkovito, ko je razmerje med realiziranimi proizvodi in storitvami na eni strani ter porabljenimi dejavniki na drugi strani najbolj ugodno. »Delati stvari na pravi način« je osnova za doseganje učinkovitosti. Dosegamo jo v vsakodnevem poslovanju, zato jo lahko obravnavamo v sklopu operativnega odločanja v podjetju.

Temeljna naloga ali poslanstvo operativnega kontrolinga je torej zagotavljanje strokovne podpore poslovodstvu pri **dviganju ravni uporabe zmogljivosti** v podjetju. V ta okvir lahko uvrstimo doseganje (ciljne) donosnosti in gospodarnosti, ohranjanje kapitala in plačilne sposobnosti ter usklajeno uporabljanje instrumentov operativnega odločanja, kot so:

- **operativni plani** (obračuni stroškov, obračuni prispevka za kritje, predračun investicij, predračun poslovanja,..)
- **analize** (operativni nadzor, analiza vzorcev, odmikov,..)
- **informiranje** (operativno poročanje, analize ABC, kazalniki,..)
- **organiziranje** (operativno usklajevanje organizacijskega procesa in ustroja)
- **ravnanje s človeškimi zmožnostmi** (nagrajevanje, izobraževanje, strukturiranje dela, napredovanja).

Operativni kontroling je torej usmerjen v **spodbujanje pri pasivnem prilagajanju spremembam v okolju**, to je v prilagajanje notranjih dejavnikov. Usmerjen je na obvladljive in merljive pojave in procese pri poslovanju podjetja.

2. 3. 3. Cilj strateškega kontrolinga – uspešnost

Strateški kontroling se nanaša na **zvišanje ravni uspešnosti poslovanja** podjetja. Uspešnost je zasnovana na medsebojnem vplivanju poslovanja in okolja; nanaša se predvsem na zunanje vplive, strategije in ukrepe podjetja. Pomemben je torej odnos med podjetjem in njegovim okoljem. Podjetje posluje uspešno, kadar zadovoljuje dejanske potrebe družbe tako, da v primerjavi z drugimi na najugodnejši način ustvarja najboljše prave proizvode in storitve. »Delati prave stvari« je torej osnovni pogoj za doseganje uspešnosti. Dodaten pogoj pa je, da poznamo ključne informacije o problemih kupcev in načinih reševanja teh problemov. Zato je o uspešnosti mogoče govoriti samo v sklopu strateškega odločanja v podjetju.

Za razliko od operativnega je torej strateški kontroling usmerjen v **graditev temeljev bodoče uspešnosti podjetja**, povečevanje njegove vitalnosti in izboljševanje možnosti za trajni uspeh. Pri tem se poslužuje naslednjih instrumentov:

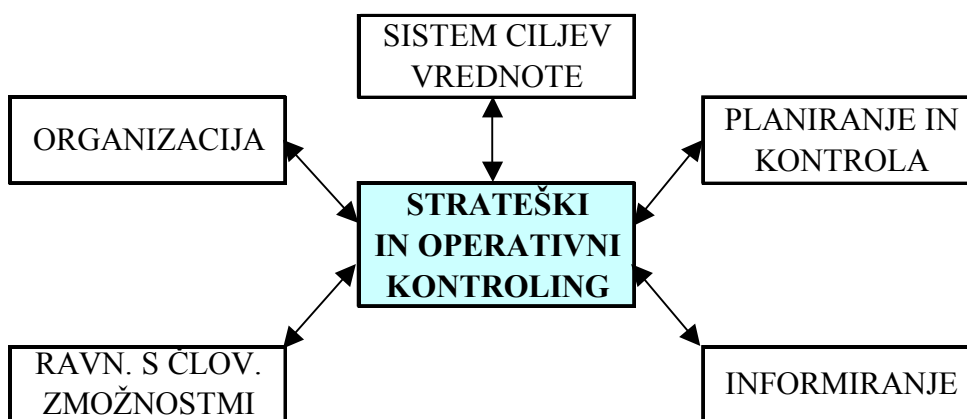
- **strateškega načrtovanja** (strateški dejavniki uspeha, krivulja izkušenj, življenjska doba proizvoda, SWOT analize, portfeljske analize,...)
- **kontrole** (strateška kontrola)
- **informiranja** (tihi signali)
- **organiziranja** (oblikovanje organizacije podjetja skladno s strategijo)
- **ravnanja s človeškimi zmožnostmi** (skladno s strategijo podjetja).

Strateški kontroling pomaga pri oblikovanju vizije, poslanstva, ciljev in strategij za doseganje trajnega uspeha podjetja. Smisel strateškega kontrolinga je **aktivno prilagajanje**, to je vplivanje na zunanje dejavnike in prilagajanje okolja sebi.

2. 3. 4. Soodvisnost strateškega in operativnega kontrolinga

Iz navedenega bi lahko zaključili, da je v podjetjih, ki so usmerjena v prihodnost, strateški kontroling tisti pogoj in okvir, ki določa delovanje operativnega kontrolinga. Pomembnost strateškega kontrolinga se kaže zlasti pri oblikovanju vizije podjetja in temeljnih strateških ciljev. Slika 7 prikazuje odvisnost tako strateškega kot operativnega kontrolinga od enakih sestavin:

Slika 7: Soodvisnost strateškega in operativnega kontrolinga



Vir: Prirejeno po Weber, 1995, str.30

Vsak posamezen podsklop kontrolinga ima tako operativno kot strateško dimenzijo. Za učinkovito in odločevalno funkcijo kontrolinga pa je potrebno doseči usklajenost strateških in operativnih aktivnosti kot usklajenost vseh podsklopov tako v okviru strateškega kot operativnega načina razmišljanja in delovanja.

2. 4. Naloge kontrolinga v podjetju

Poklic kontrolerja je razmeroma nov in v nasprotju z delom na področju prodaje, računovodstva, ali v primerjavi s poklicem inženirja v proizvodnji nima posebej dolge tradicije. Ob upoštevanju tega dejstva je jasno, da so možne nejasnosti in razlike pri določanju spektra nalog. Ta problem je pri nalogah, ki se izvajajo že 150 let, gotovo manj prisoten. Zato obstaja veliko zelo različnih definicij, opisov nalog in pojasnitev pojmov s področja kontrolinga. Poleg tega obstajajo pomembne razlike med tem, kaj stroka na tem področju predpisuje, (teorija) ter med tistim, kar podjetja pod tem imenom uveljavljajo v svoji podjetniški praksi.

Če bi iskali neko rdečo nit pri izvajanju funkcije kontrolinga, potem je kot neko zaporedje aktivnosti skoraj zagotovo ne bi dobili; predstavlja namreč v mrežo povezane aktivnosti.

Tabela 4: Naloge kontrolinga v podjetju

Sredstvo	Sistem poslovnega računovodstva	Sistem planiranja v podjetju	Sistem vodenja s cilji
Uporaba			
Prodaja	npr. izračun prispevka za kritje po stopnjah	npr. določitev prioritet pri planiranju proizvodnje	npr. cilji in pristojnosti direktorjev profitnih centrov
Proizvodnja	npr. fleksibilni predračun stroškov	npr. planiranje nalog in ukrepov v sodelovanju s sodelavci	npr. pristojnost vodij stroškovnih mest
Raziskave in razvoj	npr. kalkulacija projekta	npr. stopnja dokončanosti projekta in stroški, potrebni za dokončanje projekta - ukrepi	npr. cilji projekta v odnosu s cilji poslovnega obdobja

Vir: <http://www.controllerverein.de>

V tabeli 4 so računovodstvo, podjetniško planiranje in vodenje s cilji uporabljeni kot sistemska orodja. Vsak od teh sistemov ima tudi lasten jezik oziroma terminologijo, ki jo je potrebno poznati in razumeti. Na drugi strani se npr. prodaja, proizvodnja, raziskave in razvoj pojavljajo kot področja uporabe.

Na primeru tabele 4 lahko kot primer razporedimo aktivnosti pri izdelavi ponudbe. Podatke o tem, kako se izračuna lastna cena izdelka, zagotovi računovodstvo. Kateri so konkurenti na svetovnem trgu in kako uspešni so pri reševanju problemov kupcev – te podatke naj bi zagotavljalo podjetniško planiranje. In končno – pristojnost za uveljavitev cene in uveljavljanje izjem spada v področje vodenja s cilji. Seveda pa je razdelitev aktivnosti odvisna od organizacije in mesta kontrolinga v konkretnem podjetju.

Na to, kakšen »tip« kontrolerja se bo v posameznem podjetju uveljavil, po mnenju Webra (Weber, 1995, str.11) v veliki meri vpliva stanje okolja (tabela 5).

Tabela 5: Različni tipi kontrolerjev

Tip kontrolerja Značilnost	V zgodovino in računovodske podatke usmerjen kontroler	V bodočnost in akcijo usmerjen kontroler	V sistem poslovanja usmerjen kontroler
Razpoložljive informacije	Značaj dokumentacije, nanašajoče se na preteklost, skladnost s predpisi, točnost	Značaj argumentiranja in podpore odločitvam, nanašajoče se na bodočnost, hitrost pomembnejša od točnosti	Poleg navedenega še velik pomen posredovanja poslovnih znanj
Usmerjenost v sistem, širjenje funkcije	Ni prisotno	V omejenem obsegu	Temeljni poudarek, samoumevnost
Odnosi z drugimi oddelki v podjetju	Ni sodelovanja	Kontroler kot "sledni pes", pojavlja se pri večjih konfliktih med funkcijami sistema	Izrazito močno sodelovanje, svetovanje namesto kontrole, kritike in sankcij
Mesto kontrolerja v sistemu	Vodja (tradicionalno razumljenega) računovodstva	Vodja internega računovodstva, dodatno vodja poslovne ekonomike	Novo delovno mesto, ustanovljeno kot odgovor na rastočo kompleksnost in dinamiko

Vir: Weber, 1995 str.11

V relativno stabilnem okolju deluje kontroler kot kronist dogodkov. V omejeno dinamičnem okolju se pojavlja kot navigator, ki kot temeljna instrumenta krmiljenja uporablja planiranje in kontrolo. V izjemno dinamičnem okolju pa bi se moral pojavljati kot inovator, ki sodeluje v procesu odpravljanja problemov in je odgovoren za izgradnjo sistema za hitro alarmiranje.

Dobro osnovo za spoznavanje temeljnih nalog kontrolerjev dajejo rezultati ankete, opravljene v Nemčiji. V tabeli 6 so povzete bistvene ugotovitve; z oceno pet so bile ocenjene najpomembnejše naloge.

Tabela 6: Temeljne naloge kontrolerjev v Nemčiji

Rang	Naloga	Ocena
1.	Vodenje pri načrtovanju in izdelovanju predračunov	4,7
2.	Sodelovanje pri izdelovanju in razvijanju informacijskih sistemov, sistemov odločanja in načrtovanja ter sistemov poročanja	4,6
3.	Kontrola s primerjavo zahtevanega in dejanskega stanja ter zunanjih in notranjih podatkov (analiza odmika)	4,6
4.	Poročanje in komentiranje	4,5
5.	Svetovanje oddelkom in celotnemu podjetju pri podjetniških problemih	4,5
6.	Služba "vodenja" ali navigacije za doseganje najboljših izidov posameznih oddelkov in celotnega podjetja	4,4
7.	Ugotavljanje "šibkih točk"	4,2
8.	Informacijske službe za posamezna strokovna področja	4,2
9.	Izdelovanje analiz gospodarnosti	4,2
10.	Koordiniranje posameznih delnih služb, kot so oddelki za knjigovodstvo, načrtovanje, elektronsko obdelavo podatkov, organizacijo	3,9
11.	Sodelovanje pri strateškem načrtovanju, izdelovanju strateških alternativ odločanja za vodstvo podjetja	3,9
12.	Strateško sodelovanje pri določanju oziroma postavljanju ciljev vodstva podjetja	3,9
13.	Določanje zneska finančnih sredstev	3,4
14.	Sodelovanje pri projektnem poslovanju	3,2
15.	Motiviranje sodelavcev	3,1
16.	Sodelovanje pri določanju politike cen	3,0
17.	Sodelovanje pri določanju filozofije podjetja	3,0
18.	Povezovanje z gospodarskimi "kontrolorji"	2,8
19.	Izdelovanje bilanc	2,7
20.	Spodbujanje inovativnosti na področju proizvodov in procesov	2,6
21.	Poslovanje podjetja (kontroler je član uprave podjetja oziroma poslovodnega organa)	2,6
22.	Zavzemanje stališč do prihodnjega razvoja in raziskav	2,3
23.	Obvladovanje področja davkov	2,3
24.	Obvladovanje področja zavarovanja	2,1

Vir: Hočevar, 1995, str.44-45

Spekter aktivnosti, naveden v gornji preglednici in temelječ na izkušnjah iz prakse, je torej precej širok. Praksa pa se tudi v veliki meri prekriva s teoretičnimi spoznanji.

Če povzamem osnovne naloge v podjetju po usmeritvah mednarodne skupine za kontroling (IGC) ([Internet: www.controllerverein.de](http://www.controllerverein.de)), potem kontroler

- skrbi za transparentnost uspeha, financ, procesov in strategij in s tem prispeva k večji gospodarnosti;
- koordinira delne cilje in delne plane in organizira širitev v bodočnost usmerjenega poročanja v podjetju;
- moderira proces kontrolinga tako da vsak, ki ima moč odločanja, ravna skladno z dogovorjenimi cilji;
- zagotavlja za proces odločanja potrebne podatke in informacije;
- oblikuje in vzdržuje sistem kontrolinga.

Kontroler torej opravlja potrebne storitve za posloводство v procesu ciljno usmerjenega planiranja in krmiljenja. Je notranji (interni) svetovalec s področja ekonomike podjetja za vse nosilce odločanja in deluje kot navigator pri doseganju ciljev.

Naloge kontrolerja so lahko različne tudi glede na mesto kontrolinga in na funkcijo v podjetju: Bramsemann ([Bramsemann, 1990, str.53](#)) je prepričan, da je naloge kontrolerja kot podpore poslovođenju potrebno razlikovati vsaj po tem, ali se ta podpora nanaša na celotno podjetje in na konkretno poslovodstveno funkcijo ali na izvedbene naloge (Glej tudi tabelo 7).

Tabela 7: Delitev nalog kontrolerja glede na funkcijo

Naloge kontrolerja v linijski funkciji	Naloge kontrolerja v štabni funkciji
Finančno računovodstvo (izdelava mesečnih, tromesečnih in letnih obračunov) Obračun stroškov, rentabilnosti, pred-in pokalkulacije Izračun prispevka za kritje Financiranje, likvidnost	Podjetniško planiranje (strateško, operativno) Primerjava planirano - doseženo z vključeno analizo odmikov Poročanje Analiza investicij Analiza strukture proizvodnje in produktivnosti
Vodenje projektov Pretvorba planov v aktivnosti	Nadzor celotnega poslovnega sistema Svetovanje na področju ekonomike podjetja

Vir: Bramsemman, 1990, str.53

V primeru, da bi le štabne naloge označili kot naloge, ki v posameznem poslovnem področju služijo izpolnjevanju temeljnih ciljev podjetja, na drugi strani pa linijske naloge kot naloge za realizacijo glavnih ciljev, potem bi ugotovili, da združuje kontroling v sebi tako štabne kot linijske zadolžitve.

Če sem prej navedel, kako nekateri domači avtorji opredeljujejo pojem kontrolinga, potem naj navedem še, katere so po njihovem mnenju njegove glavne naloge.

Pučko navaja naslednje:

- podpora poslovanju na področju koordiniranja s pomočjo sistema planiranja, kontrole in informiranja (ni omejenosti na navedene tri sisteme)
- vzpostavljanje decentraliziranega, s planiranjem in kontroliranjem determiniranega poslovanja v podjetju
- usklajevanje delnih sistemov poslovanja (pomoč pri gradnji sistema in povezav med podsistemi)
- usklajevanje delnih planov v kompleksnem planu in planov s spremembami v okolju. (V ta namen sta uporabljena budžetiranje in poslovanje na temelju odmikov)
- skrb za to, da se posamezni managerji vključijo v procese koordiniranja. (Tu se kontroling ukvarja z mehкими variablami: psihologija posameznika in organizacije, motiviranje, reševanje organizacijskih konfliktov, komuniciranje (Pučko, 2001, str.1)).

Debeljak (Debeljak, 2001, str.4) vidi sistem kontrolinga kot:

- informacijski sistem
- organizacijsko zasnovo
- stroškovni sistem
- sistem merjenja uspešnosti
- sistem planiranja
- sistem nadziranja
- sistem podpore odločanju
- druge sisteme in mehanizme.

Pri tem je informacijski sistem ogrodje vsem ostalim sestavnim elementom kontrolinga, saj pomemben del njegovih aktivnosti temelji na zbiranju, obdelavi in sporočanju različnih informacij ustreznim ravnem odločanja. Učinkovitost aktivnosti kontrolinga je v ključni meri pogojena z ustreznostjo informacijskega sistema in kakovostjo razpoložljivih informacij.

Koletnik (Koletnik, 1996, str.143) opisuje glavne naloge kontrolinga (upravljalnega računovodstva) kot:

- aktivnosti v notranjem (stroškovnem) računovodstvu, saj je težišče na gospodarjenju v podjetju;
- podajanju predračunskih, nadzornih in analitskih informacij o poslovni učinkovitosti in uspešnosti, ki so nepogrešljivo orodje za gospodarjenje v poslovnih procesih organizacijskih enot in celotnem podjetju;
- skrb za notranje informiranje o ekonomskih vidikih vseh procesov, stanj in izidov kakor tudi za ekonomsko svetovanje in spremljanje učinkovitosti in uspešnosti naložb;
- skrb za izdelavo operativnih (srednjeročnih in letnih) predračunov, v novejšem času pa tudi intenzivnejše sodelovanje pri strateških (dolgoročnih) predračunih. Ima svetovalno in usklajevalno vlogo pri podjetniškem načrtovanju in kasneje pri uresničevanju delnih in skupnih nalog;
- priprava pravočasnih in pomembnih informacij za vse notranje odločitvene ravni, ki so jim nedvoumno opredeljene vloge.

Od kontrolerja se torej kot samo po sebi umevno pričakuje strokovno kompetentnost na področju ekonomike podjetja. To pa seveda ni dovolj. IGC (Internet: www.controllerverein.de) med potrebnimi in (ali) zaželenimi lastnostmi omenja še:

- sposobnost komuniciranja in veselje pri stikih z drugimi ljudmi
- aktivno vplivanje na dogodke, ne pasivno spremljanje
- poistovetenje (identifikacija) s cilji podjetja
- sposobnost vodenja skupine
- sposobnost prepoznati konflikte v podjetju ali posameznih oddelkih in jih ustrezno analizirati in pojasniti
- sposobnost predstaviti dejansko stanje problema enostavno, toda razumljivo
- usmerjenost v prihodnost in občutek za nepredvideno in nenavadno (zgodnja ocena teka dogodkov je pomembna tudi v strateškem smislu)
- odločnost in vztrajnost.

Potrebe po kontrolerjih, ki bodo ali naj bi imeli zgoraj navedene lastnosti, naj bi v bodoče še rasle. Po podatkih izobraževalne ustanove REFA ([Internet:www.refa-bv-dortmund.de](http://www.refa-bv-dortmund.de)) je bilo tega mnenja 61% vprašanih podjetij, ki so možnost zaposlovanja ocenile kot posebno dobre ali najmanj boljše kot v drugih dejavnostih. Poleg tega je področje kontrolinga v več kot polovici anketiranih podjetjih visoko ocenjeno in ima najvišjo prioriteto.

2. 5. Mesto kontrolinga v organizacijskem ustroju podjetja

Ali je kontroling v podjetju sploh potreben, je v prvi vrsti odvisno od velikosti podjetja. V majhnem podjetju je, razumljivo, ta funkcija največkrat zajeta kar v osebi direktorja, največkrat tudi lastnika. Problemi v velikem podjetju so številnejši, zahtevajo zelo različna, mnogokrat specifična znanja in sposobnosti za njihovo reševanje. Odgovornost je neprimerno večja. Uris ([Uris, 1985, str.10](#)) meni, da ne glede na to, kako učinkovit je manager v resnici, njegova dejanska odgovornost vedno presega tisto, za katero lahko poskrbi sam s svojim prizadevanji (Glej tudi sliko 8).

Slika 8: Odgovornost in zmogljivosti managerja



Vir: Uris, 1985, str.10

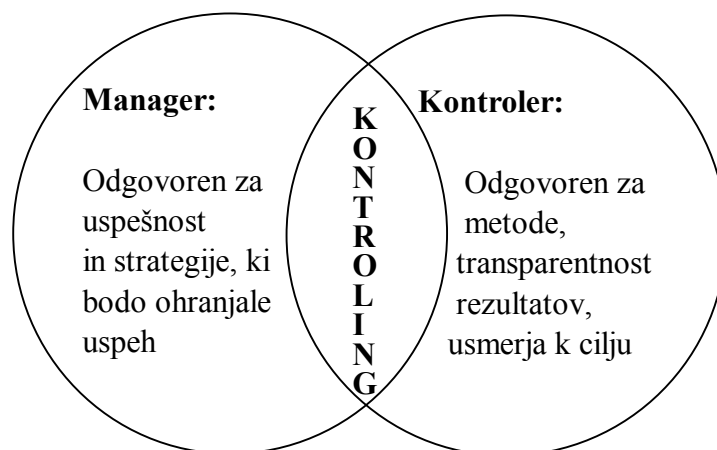
Manager se mora posvetiti problemom, ki dejansko zaslužijo pozornost. To pa pomeni predvsem **skrb za dolgoročno uspešno poslovanje podjetja in oblikovanje poslovnih strategij, ki bodo ta položaj podjetja ohranjale.**

Odgovornost managerja za uspešnost poslovanja podjetja (in v tem okviru za proizvode, projekte, poslovna področja) podjetja je jasna. Lahko bi govorili o tem, da kontroling izvaja skozi **vodenje s cilji** (angl. *Management by objectives*) vsak manager sam.

Delo kontrolerja je v tem, da v okvirih svoje pristojnosti daje podporo managementu pri oblikovanju in doseganju poslovnih ciljev, pri tem pa uporablja različna orodja.

Presek elementov posloводства in kontrolinga kaže področje, kjer se kontroling »dogaja« kot proces in način razmišljanja, in to v **delu posloводства in kontrolerja kot teama**. Gre za uporabo kontrolinga in uporabljenih metod v želeni in ustrezni obliki (slika 9).

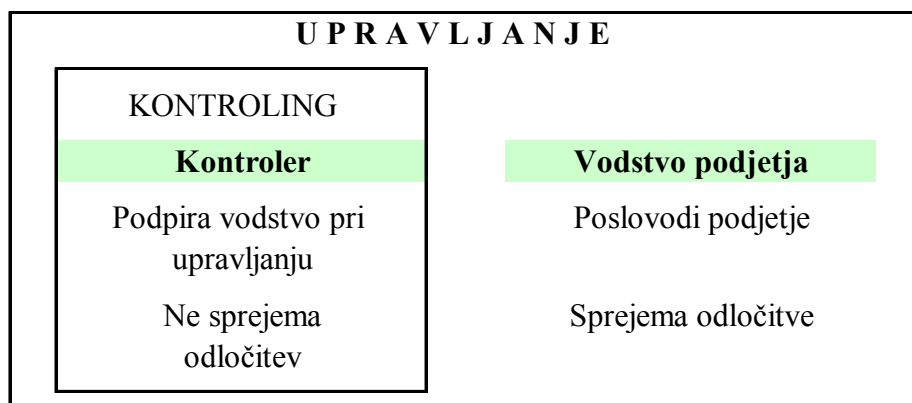
Slika 9: Odnos med managerjem in kontrolerjem



Vir: <http://www.controllerverein.de>

Iz slike 9 se že nekako izrisuje odnos med poslovođenjem in kontrolingom: to razmerje je dovolj dobro razvidno tudi iz slike 10.

Slika 10: Razmerje med poslovođenjem in kontrolingom



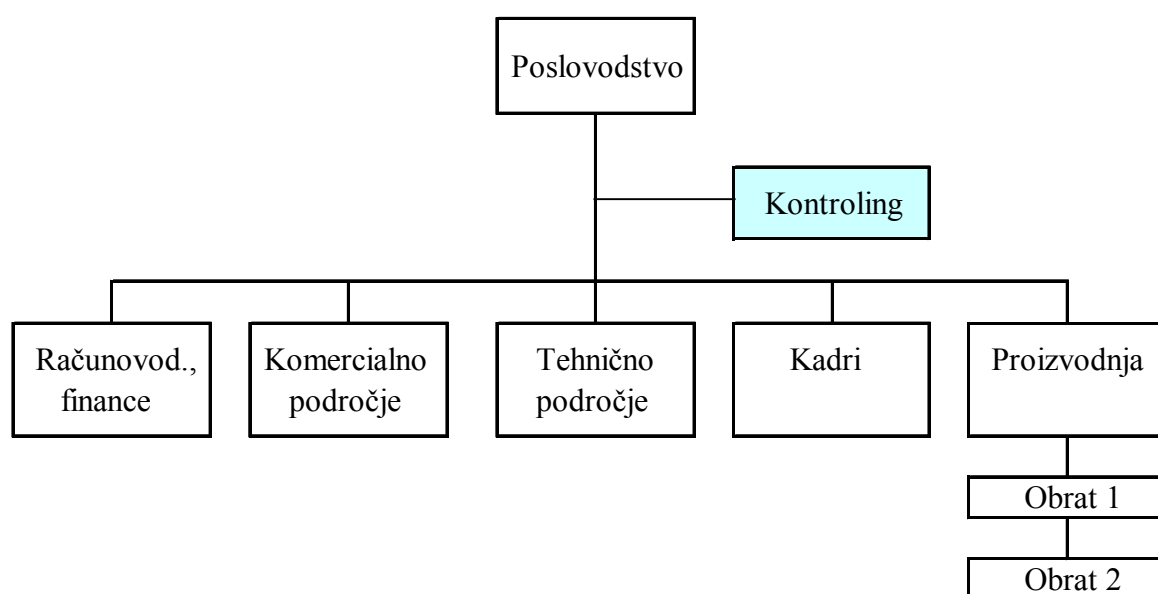
Vir: Debenjak, 2001, str.4

Mesto kontrolinga v posameznem podjetju je, to smo že ugotovili, odvisno predvsem od velikosti podjetja.

V manjših podjetjih navadno to dejavnost lahko izvaja kar poslovodstvo (poslovodja je hkrati tudi kontroler).

V večjih organizacijah se zaradi kompleksnosti običajno organizira v okviru samostojne organizacijske enote. Zaradi tesne povezanosti s poslovodsko funkcijo je smiselno, da je taka organizacijska enota neposredno podrejena vodstvu (Glej tudi sliko 11).

Slika 11: Mesto kontrolinga v organizacijski shemi velikega podjetja



V določenih primerih pa lahko to funkcijo zaradi skupnih resursov integriramo v druge podporne funkcije (računovodstvo, informatika, ...).

Na sliki 11 je kontroling predstavljen kot štabna funkcija v podjetju – podrejena je neposredno vodstvu in ga podpira pri poslovođenju podjetja. Kot nasprotje se pojavljajo linijske funkcije – te so odgovorne za operativno izvajanje poslovnih aktivnosti. Uvajanje dejavnosti kot samostojne funkcije je smiselna samo v primeru, da se poslovodstvo zaveda, zakaj to funkcijo uvaja in kaj od nje pričakuje. Če je kontroling v podjetju uveden na tak način, je seveda realno pričakovanje, da ga bo poslovodstvo tudi popolnoma podpiralo.

Na ravni višjih organizacijskih oblik podjetij je dejavnost kontrolinga običajno organizirana na dveh nivojih, in sicer na nivoju koncerna (holdinga) kot strateški in na ravni posameznega podjetja kot samostojno delujoči operativni kontroling.

3. PLANIRANJE, KONTROLA IN INFORMIRANJE KOT OSNOVNA DELOVNA PODROČJA KONTROLINGA

Iz do sedaj navedenih opredelitev različnih avtorjev se lahko izluščijo predvsem tri dejavnosti, ki določajo delovno področje kontrolinga:

- planiranje
- kontrola
- informiranje.

Planiranje, še zlasti strateško, je sicer temeljna dejavnost posloводства podjetja. Glede na opredelitve iz uvodnega dela naloge, kjer je dokaj enotno stališče, da je vloga kontrolinga v koordinaciji znotraj procesa posloводства, v zagotavljanju metod in informacij za proces planiranja, hkrati pa tudi v dajanju podpore in koordiniranju teh procesov, lahko zaključimo, da je tudi za kontroling – seveda v okviru njegovih pristojnosti – **planiranje bistvena dejavnost**. Če te aktivnosti ni oziroma je opravljena slabo, ne moremo opraviti niti drugih dveh: ne moremo namreč primerjati dejanskih dosežkov s pričakovanimi, pa tudi poročanje teče samo o dejstvih, ne pa tudi o razlogih zanje. Planiranje ima zato med nalogami kontrolinga posebno težo.

3. 1. PLANIRANJE posloovanja kot temeljna dejavnost kontrolinga

V proces planiranja posloovanja poslanstva podjetja najbrž ni nujno uvrščati. Poslanstvo splošno opredeljuje razloge obstoja podjetja, zato je razmeroma stalno in nekako usmerja življenje podjetja. O viziji podjetja v prihodnosti, o spremembah v okolju ter o načinu, na katerega se bo podjetje tem spremembam prilagajalo, razmišljamo pri dolgoročnem (strateškem) planiranju. Spet drugačni so cilji pri letnem planu, ki ga običajno označujemo za **kratkoročno (taktično, operativno)** planiranje.

Določanje prihodnjega posloovanja bomo ponavadi našli pod pojmom določanja ciljev. Cilji so zaželeni, dosegljivi prihodnji rezultati. Tako kot sedanje stanje prikazujemo z informacijami o poslovanju, prikazujemo z njimi tudi prihodnje stanje, le da se nanašajo na prihodnost. Cilji se nanašajo na celotno poslovanje ali na njegove dele. Cilj celotnega posloovanja je temeljni cilj, v podjetju npr. rentabilnost. Določanje ciljev je iterativen proces, ki se začne s postavljanjem vizije podjetja, nadaljuje v okvirnih ciljih zatem pa v podrobnih ciljih. Ti so v bistvu prikazani v kvantitativni obliki v planskih tabelah. Te se po mnenju Rozmana ([Rozman, 1994, str.12](#)) ponavadi nanašajo na posamezne poslovne funkcije in seveda na zbirne prikaze uspeha in sredstev posloovanja.

V postopku planiranja bi morali po mnenju Rozmana ([Rozman, 1998, str.16](#)) več pozornosti posvetiti viziji. Zdi se mu, da je pomanjkanje domišljije ena od večjih pomanjkljivosti naših managerjev. Pri podjetjih v težavah pomeni vizija začetek reševanja podjetja, začetek upanja, ne glede na to, ali nastane preko noči ali pa po letih trdega analitskega dela. Ob iskanju rešitev za podjetje v hudih težavah običajno preveč upoštevamo obstoječe stanje podjetja in okolja, zato v iskanju rešitev za izhod iz težav vedno znova pristanemo pri ugotovitvi, da je še najboljše tako, kot je. Postaviti bi si morali drugačna vprašanja, oz. domišljijsko sliko, drugačno od obstoječe. Takrat bi se morda začeli spraševati, kaj je potrebno storiti, da jo

dosežemo, namesto da dokazujemo, kako smo doslej vse najbolj naredili (rezultat pa je izguba in plačilna nesposobnost).

Stanje, v katerem se podjetje v določenem trenutku nahaja, je **danost**. To stanje je plod preteklih, običajno strateških odločitev v podjetju, izvedbe sprejetih odločitev, veliko pa k njemu prispevajo tudi spremembe v okolju. Stanje je lahko dobro ali slabo. **Poznavanje realnega stanja in razlogov zanj ter objektivnost pri presoji sta pomembna pri oblikovanju zamisli o bodočnosti podjetja.** Planiranje je zamišljanje prihodnosti - zamišljamo si prihodnja stanja podjetja, do katerih nas pripeljejo poti iz sedanjega stanja. Tako proces načrtovanja v najbolj poenostavljeni obliki sestoji iz treh faz:

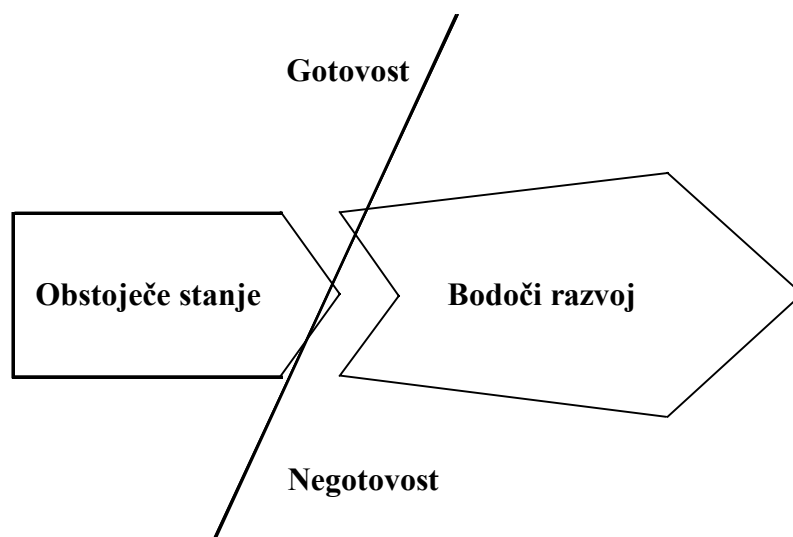
- ugotovitve, ocene sedanjega poslovanja podjetja
- določitve prihodnjega poslovanja podjetja
- določitve poti za doseg tega stanja

Načrtovanje poslovanja podjetja je razmišljanje in odločanje o podjetju kot celoti. Torej gre za usklajevanje poslovnih funkcij ali celo poslovnih enot. Rezultat tega usklajevanja naj bi bila uspešnost podjetja.

Cilji poslovanja podjetja so trajnejši zato jih poslovodstvo ne more dnevno prilagajati naključnim dogodkom v okolju. Pučko (Možina et al., 1994, str. 265) vidi temeljno vlogo poslovodstva prav v predvidevanju, kaj se bo v okolju organizacije dogajalo, v podrobnejšem določanju ciljev za določeno obdobje ter poti do njih. Tej vlogi se poslovodstvo ne more in ne sme izogniti. Od tod tudi trditev, da je **planiranje ena najpomembnejših funkcij poslovodstva.**

Osnovni problem pri izdelavi plana je zajemanje prihodnjega časovnega obdobja, o katerem ni na razpolago ustreznih informacij. Tradicionalne metode planiranja izhajajo iz domneve,

Slika 12: Planiranje kot odločanje o negotovem



Vir: Dobler, Köbler, 1997, str.23

da vseh planskih vrednosti ni potrebno obravnavati kot negotovih – govorijo o determinističnih velikostih. Ustrezno takemu dojemanju se vidik negotovosti ni mogel uveljaviti. Dobler in Köbler (Dobler in Köbler, 1997, str. 22-24) tak pristop obravnavata kot nedopustno poenostavitev. Realistično planiranje zahteva odmik od tovrstnih metod. Podjetja delujejo v okolju, ki je zelo nepredvidljivo. Torej so v planu utemeljene vrednosti in iz tega izhajajoči planirani izidi prav tako obremenjeni z negotovostjo (slika 12). S temi dejstvi je potrebno računati vsaj iz dveh razlogov:

- 1) Za resnost planiranja je potrebno predpisati, na katerih **osnovnih dilemah** smo plan utemeljili. Te osnove izhajajo v veliki meri iz samega poslovnega okolja podjetja in na vprašanja, ki jih te osnove sprožajo, moramo konkretno odgovoriti v procesu planiranja (sprememba nabavnih cen ima na primer na trgovsko podjetje drugačen vpliv kot npr. na montažno podjetje). Upoštevati je potrebno vse za planiranje relevantne premise.
- 2) K temu seveda sodi tudi **številčni prikaz** navedenih faktorjev negotovosti pri simulaciji planskih izidov. Potrebno je upoštevati, da vidik negotovosti vpliva na vsa področja planiranja. Rezultat je izdelava nekakšnega kataloga zahtev kot instrumenta procesa planiranja.

3. 1. 1. Planiranje poslovanja – vsebinski vidik

Definicije planiranja so si zelo podobne zlasti v dejstvu, da vsi avtorji govorijo o **procesu** in ne o enkratnem dejanju. Dobler in Köbler (Dobler in Köbler, 1997, str.5) menita, da je planiranje splošen proces miselnega preboja k določitvi in uresničevanju bodočih ciljev. Postavljanje ciljev in ukrepi za njihovo realizacijo se lahko nanašajo samo na bodočnost. Ustrezno doseganje ciljev pa je možno doseči le s cilju ustreznimi ravnanji. Dva temeljna elementa planiranja sta po njunem mnenju torej v **bodočnost usmerjeno razmišljanje** in **racionalnost**. Drury (Drury, 1996, str.468) razume planiranje kot proces, ki naj bi spodbujal managerje, da **predvidijo probleme, preden se pojavijo**. Tako bi se tudi zmanjšalo število hitrih, nepremišljenih odločitev kot posledica impulzivnega, spontanega ravnanja namesto ukrepov na osnovi utemeljenih ocen stanja.

Planiranje je nujna sestavina vsakega procesa dela in s tem tudi vsakega procesa gospodarjenja kot smotrni dejavnosti človeka (Lipovec, 1983, str.341). Potrebno si je torej zamisliti tako **cilj** kot tudi **poti in sredstva**, s katerimi ga bomo dosegli. Pučko (Možina et al., 1994, str.266) planiranje vidi kot **miselni proces** – gre za razmišljanje o bodočih možnostih in nevarnostih. Pred podjetjem so **različne alternative** in manager jih mora ovrednotiti. Sprejete odločitve največkrat nimajo trenutnih posledic; njihov učinek bo znan šele enkrat v bodočnosti. Planiranje je torej proces, ki je povezan s **tveganjem**.

Rozman (Rozman, 1995, str.103) je prepričan, da uspešnost poslovanja podjetja zavisi od podjetja samega in od okolja, v katerem deluje. Pri tem se podjetje vsaj v določeni meri prilagaja okolju ali pa ga spreminja. Uspešnost, ki je v pretežni meri povezana s podjetjem samim, pa zavisi od zamišljanja ali **planiranja** poslovanja (in organizacije), od **izvedbe** zamišljenega in od **kontrole**, ki si prizadeva izvedbo približati planu. S planiranjem si podjetje zamišlja bodoče poslovanje, ga usklajuje in se odloča o njem, da bi teklo gladko, s čim manj problemov in s čim večjim izkoristkom prednosti, ki jih podjetje ima in možnosti, ki se mu ponujajo.

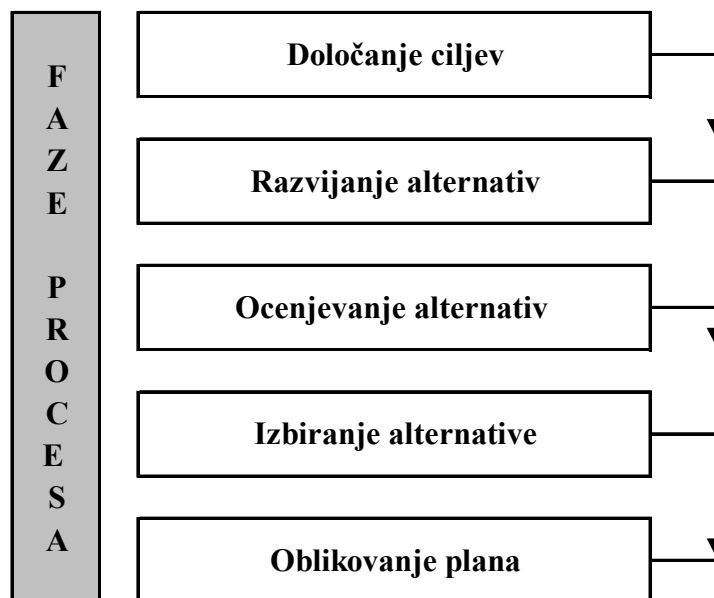
Planiranje se torej začne kot **predvidevanje**. Predvidevanja še niso plani, ampak le napovedi, nekakšen pogled vnaprej, ki pa omogoča določene odločitve o bodočih akcijah. Temeljijo na analizi preteklosti in trendih ter drugih razpoložljivih predpostavkah o bodočih gibanjih. Zanesljivi plani morajo temeljiti na točnih predvidevanjih, toda na žalost predvidevanja obravnavajo le verjetne, ne pa tudi zanesljive dogodke.

Smotri podjetja (Kralj, 1992, str.58) bi se mogli uresničevati tudi brez določitve ciljev, toda manj učinkovito in v taki meri stihjsko, da se morda tudi ne bi uresničili. V milejši obliki pa gre za trenutne odzive na dogajanja v toku in za prilagajanje nekega sistema okolju. Posledica tega je, da bi se tak sistem sicer gibal skozi čas in prostor ter se do neke mere vzdrževal (obvaroval pred razpadom), dvomljivo pa je, ali bi se tudi razvijal, razen če ga ne bi k temu prisilile zunanje okoliščine. Zato je toliko bolj pomembno določiti ustrezne cilje in se usmerjati k njim. Kakovost razvoja v času si lahko predočimo kot slepo blodeče gibanje, če cilji niso postavljeni, seveda z malo verjetnosti, da bi bila dosežena kakovost razvoja, in kot dokaj **premo gibanje k ciljem**, če te določimo in k njim usmerjamo dejavnost.

3. 1. 2. Planiranje poslovanja – metodološki vidik

V metodološkem smislu razume Pučko (Možina et al.,1994, str.265 – 292) planiranje kot **proces** določanja ciljev, razvijanja alternativnih poti za njihovo realizacijo, ocenjevanja in izbiranja med njimi in razdelavo izbrane alternative (ali alternativ, če jih je več) v plane, politike, programe in predračune (slika 13).

Slika 13: Proces planiranja kot proces odločanja



Vir: Pučko (Možina et al.), 1995, str.266

Običajno so temeljni cilji podjetja opredeljeni bolj ali manj trajno. Vendarle tudi v fazi taktičnega planiranja prihaja tako do sprememb njihove velikosti kot tudi do oblikovanja

novih. **Faza določanja planskih ciljev** najbolj pokaže na **sistem vrednot** in obstoječo **kulturo organizacije**. Z vrednoto razumemo (Pučko, 1999b, str.170) koncept tega, kar ima posameznik ali skupina za zaželeno. Kultura organizacije (Pučko, 1999b, str.371) predstavlja sistem vrednot, prepričanj in navad, ki so lastne ljudem v podjetju in so stalno prisotne v okvirih procesov strateškega planiranja, uresničevanja in kontrole. To v podjetju ustvarja tudi norme vedenja, ki imajo to slabo lastnost, da se upirajo spremembam ter želijo ohraniti obstoječe stanje.

Določanja planskih ciljev je mogoče na tri različne načine:

- **od zgoraj navzdol** (Poslovodstvo podjetja določi temeljne cilje podjetja, ki pomenijo za poslovodstvo na nižjih ravneh okvire za določitev njihovih ciljev.)
- **od spodaj navzgor** (Proces je obraten, cilji nastajajo najprej na nižjih organizacijskih ravneh, njihov zbir predstavlja cilje podjetja. Organizacijske enote imajo svobodo pri določanju planskih ciljev.)
- **hkratno postavljanje ciljev na ravni podjetja kot delovnih enot** (Ta možnost se zdi najbolj realna. Na nek način zagotavlja svobodo in pobudo organizacijskim enotam, na drugi strani pa je zagotovljeno usklajevanje planskih ciljev.)

Čeprav je podjetje določilo svoje planske cilje, ni nujno, da jih bo s starim načinom dela, brez temeljitih sprememb, sposobno doseči. Faza **razvijanje alternativ** je druga faza v procesu planiranja kot procesu odločanja. Pri tem lahko pride tudi do spremembe strategije podjetja. To so procesi, ki zahtevajo veliko mero ustvarjalnosti.

Tretja faza predstavlja **ocenjevanje alternativ**. Vse morebitne nove poti, ki naj bi pripeljale do realizacije planskih ciljev, je potrebno temeljito preveriti. Ni nujno, da so realne, uresničljive. Morda se podjetje podaja na področje, ki ga ne pozna in to povečuje tveganost odločitve. Ali so predpostavke dovolj trdne, glede na občutljivost naše zamisli na morebitne spremembe v okolju? Vsaka oblikovana alternativa mora biti temeljito analizirana iz vseh možnih vidikov.

Če je predhodna faza (ocenjevanje alternativ) opravljena dovolj kakovostno, potem izbor najbolj ustreznih običajno ni preveč težak. V četrti fazi v podjetju opravijo **izbor alternativ**, ki jih bo podjetje izvrševalo v planskem obdobju.

V zadnji, peti fazi, iz izbranih alternativ izdelamo **delne in zbirne plane**. Število teh delnih planov je različno, odvisno od velikosti podjetja, njegove organiziranosti in drugih razlogov. Najbolj pogosti so plani: prodaje, proizvodnje, investicij, celotnega prihodka, dobička,... Vsota teh delnih planov predstavlja celovit plan podjetja. Zato pa je pri oblikovanju delnih planov potrebno doseči dovolj veliko mero metodološke usklajenosti.

3. 1. 3. Strateško planiranje

Ker sem že v uvodnem delu omenil, da razumem strateški kontroling kot okvir, ki določa okvir dela operativnemu, ne bo odveč, da na kratko povzamemo pomen strateškega planiranja. Ta določa okvire delovanja strateškemu kontrolingu.

Strateško planiranje je orožje, ki ga ima poslovodstvo, da bi si pridobilo prednost pred konkurenti. Razlog je v dejstvu, da so zunanji dejavniki, kot na primer državna regulativa, davčna zakonodaja, razpoložljiva tehnologija, standardizirana distribucija in mnogi drugi dejavniki, pripomogli k temu, da so postali pogoji za podjetja, ki si konkurirajo, praktično enaki. S tem se je zožil maneverski prostor poslovodstvu pri dokazovanju njegovih sposobnosti. S strateškim planiranjem imajo še priložnost dokazati svoj talent. Omejitve predstavljajo le razpoložljivi resursi.

Podjetja bodo lahko dosegla to odločilno prednost samo na ta način, da bodo pripravljena na spremembe in da bodo znala izkoristiti svoje priložnosti, namesto da bi nanje samo reagirala. Pri predvidevanju in pripravljenosti na grožnje podjetju iz njegovega poslovnega okolja lahko poslovodstvo zaščiti podjetje pred raznovrstnimi težavami in nevarnostmi, ki lahko povzročijo nepopravljivo škodo podjetju, ki na take vrste nevarnosti ni pripravljeno. Na kratko: **strateško planiranje je za poslovodstvo najbolj zanesljiv način za ostvarjanje možnosti za občutno povečanje dobička podjetja.**

Taylor (Taylor, 1985, str.13) ugotavlja, da strateško planiranje **ni** program ali metoda, ki ga lahko instaliramo, kot na primer računalniški program. To je proces, način razmišljanja o stvareh, način odločanja. Zato **strateškega planiranja ni mogoče delegirati.**

Pri strateškem planiranju je tudi vse bolj izbrisana razlika med politiko in planiranjem v podjetju. Pučko (Pučko, 1999b, str.15) ugotavlja, da je to razmerje vsaj dvojno:

- a) Planiranje obsega oblikovanje politike in planiranje dela ter razvoja podjetja.
- b) Planiranja dela in razvoja podjetja pa je tudi sredstvo uveljavljanja določene politike podjetja.

Čim daljši časovni horizont torej vzamemo, tem manj je razlik med politiko v podjetju in podjetniškim planiranjem.

Strateško planiranje opredeljuje Pučko (Možina et al., 1994, str. 299 –301) kot vrsto planiranja, ki se osredinja na **opredeljevanje prednostnih in odločilnih smeri razvoja organizacije.** V samem procesu planiranja pa loči naslednje faze:

I. Izdelava planskih izhodišč:

- družbenoekonomsko okolje (ovire, omejitve)
- analiza poslovanja
- predvidevanje
- vizija in poslanstvo

II. Proces strateškega planiranja v ožjem smislu:

- celovita ocena prednosti in slabosti, priložnosti in nevarnosti (SWOT analiza)
- postavljanje planskih ciljev
- ugotavljanje planskih vrzeli
- razvijanje korporacijskih strategij
- razvijanje poslovnih strategij
- razvijanje funkcijskih strategij
- ocenjevanje in izbiranje strategij

III. Uresničevanje in kontrola:

- taktično planiranje
- programiranje in predračunavanje ter drugo
- kontrola

Področje strateškega planiranja podjetja je specifično in kompleksno področje. V aktivnostih, ki so označene s fazo III., se ta proces prekriva z aktivnostmi operativnega kontrolinga.

3. 1. 4. Taktično planiranje

Vsako poslovno leto pomeni tudi del uresničevanja vizije, del poti k cilju, ki pa je lahko vsako leto drugačen in bolj oddaljen, pa spet realen in dosegljiv. Za uresničevanje vizije uporabljamo strateško – dolgoročno ali srednjeročno planiranje. Kot taktično planiranje v podjetju pa običajno razumemo letno planiranje, ki se navadno (izjema so lahko določene dejavnosti) tudi pokriva s koledarskim letom. Vsako poslovno leto namreč pomeni novo priložnost, da se podjetje krmari v skladu z dolgoročnimi (strateškimi) usmeritvami.

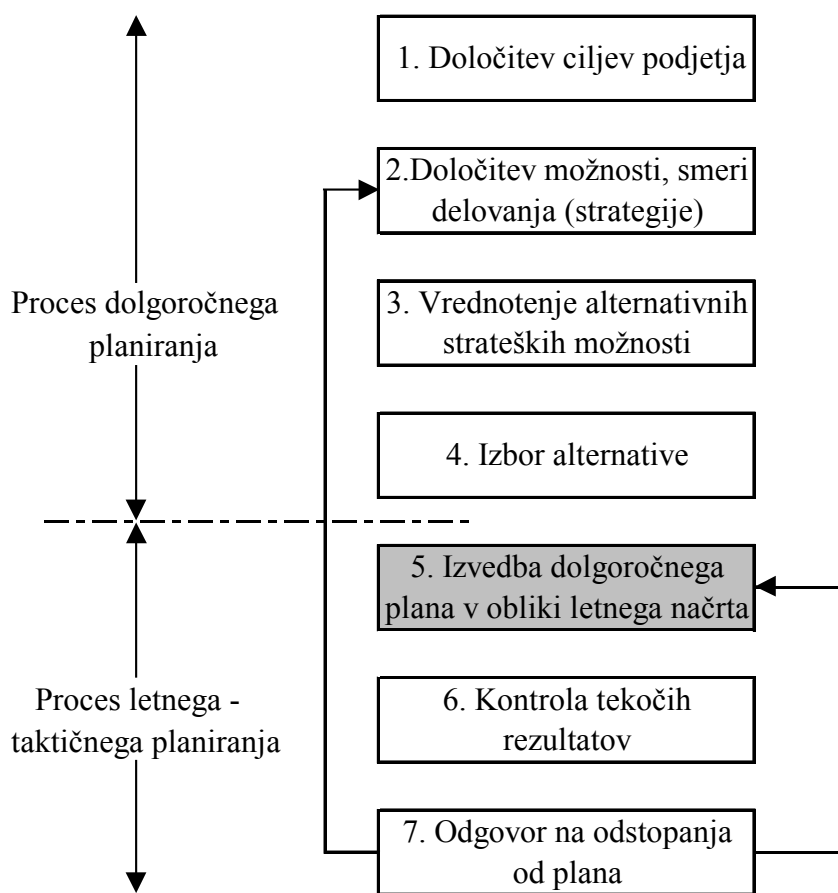
Namen letnega planiranja je predvsem ta, da ob upoštevanju poslovnega okolja podjetja na eni strani ter obstoječih lastnih virov kot posledici v preteklosti sprejetih strateških odločitev na drugi strani ter ob upoštevanju proizvodnih in tržnih omejitev določi tako kombinacijo poslovnih nalog, da bo poslovanje podjetja kar najbolj uspešno.

Drury (**Drury, 1996, str.468**) zagovarja tezo, da se taktični plan (budget) ukvarja z udeležanjem (izvršitvijo) sprejetega programa znotraj dolgoročnih planov in predračunov sredstev. Programi predvidevajo različne dejavnosti, kot na primer razvoj novih izdelkov, razvoj obstoječih ali novih trgov, nove prodajne poti.

Logično je, da so bile številne odločitve, ki imajo vpliv na letni plan, sprejete že precej prej, preden je bil ta letni plan izdelan, in sicer kot del dolgoročnega (strateškega) planiranja. Pomembnega povečanja zmogljivosti skoraj ni mogoče izvesti na podlagi odločitev, sprejetih v tekočem obračunskem obdobju. Edini način, da bo podjetje raslo v tekočem obračunskem obdobju, je lahko le posledica odločitev, sprejetih pred začetkom tega obdobja. Taktični plan torej ni nekaj, kar bi se vsako leto začelo iz nič, ampak mu vsebino daje trajnost poslovanja, voden pa je s predhodnimi odločitvami, sprejetimi v okviru dolgoročnega planiranja. Seveda pa je tudi res, da je bil dolgoročni plan izdelan na osnovi mnogih predpostavk in ocen, ki se v življenju niso pokazale kot realne. Zato je taktični plan priložnost in nuja za korekcije in sprejemanje pomembnih odločitev, povezanih z morebitnimi spremembami v programih, ki jih bo potrebno začeti izvajati v tem poslovnem obdobju. Proces taktičnega planiranja torej ne moremo razumeti le kot ukvarjanje s tekočim letom; naše odločitve bodo imele posledice tudi v prihodnjih obdobjih.

Prve štiri faze procesa, prikazanega v sliki 14, predstavljajo faze strateškega oziroma dolgoročnega planiranja: to zahteva določitev ciljev, h katerim bo usmerjeno bodoče delovanje poslovnega sistema. Drury (Drury, 1996, str.463 - 464) navaja različne možne cilje, vendar domneva, da je primarni cilj podjetja **maksimiranje sedanje vrednosti bodočih denarnih tokov**.

Slika 14: Vloga dolgo- in kratkoročnega planiranja znotraj procesov planiranja, odločanja in kontrole



Vir: Drury, 1996, str.463 - 474

Zadnji dve fazi v procesu planiranja in kontrole predstavljata primerjavo dejanskih in načrtovanih izidov in odgovor na morebitna odstopanja. Ti dve fazi dejansko že predstavljata proces kontrole.

Pučko (Možina et al., 1994, str.354) navaja naslednje **osnovne metodološke faze procesa planiranja**, ki jih je potrebno upoštevati:

- opredeljevanje taktičnih planskih ciljev in poslovne politike organizacije
- izdelava modela proizvodnje

- izdelava omejitev (zunanjih in notranjih)
- izdelava plana variabilnih stroškov na enoto proizvoda
- izdelava plana cilja (kot merila planskega odločanja)
- izdelava plana proizvodnje
- izdelava drugih delnih planov
- izdelava zbirnih planov
- izdelava plana kazalcev uspešnosti poslovanja

V poenostavljeni obliki je mogoče proces planiranja prikazati tudi v naslednjih štirih fazah (Rozman, 1994, str.5 –14):

- analize poslovanja
- analize in predvidevanja okolja
- določanja prihodnjega stanja poslovanja
- določanja poti za doseg tega stanja

Pravila, ki veljajo pri izdelavi letnega plana, se ne razlikujejo od pravil, ki veljajo za druge vrste planiranja v podjetju. Predvsem pa je potrebno, da zaradi kompleksnosti posla in potrebe po ukvarjanju z vsebino ta del podpremo z ustreznimi računalniškimi programi.

3. 1. 5. Analiza poslovanja – osnova planiranja

Postopek planiranja se pravzaprav začne z ugotovitvijo oziroma oceno sedanjega stanja podjetja. **Postopek imenujemo analiza poslovanja.** Pomembna je kot stalen način razmišljanja, ki zajema tako ugotavljanje problemov kot tudi prednosti podjetja.

Pri prvotnem pomenu besede **analiza** gre za razstavljanje celote na njene dele z namenom, da bi določili strukturo in pomembnost posamičnega dela za celoto. Pri tem Jurejevčičeva (Jurejevčič, 1981, str. 1- 5) ugotavlja, da je potrebna povezava analize s **sintezo**, kar pomeni, da na osnovi spoznavanja lastnosti delov sklepamo, kakšne so značilnosti celote. Analiziramo torej z namenom, da bi prišli do potrebnih sklepov o kvalitetni sestavi celote in o kvantitativnih odnosih med njenimi deli. Že analiza sama pomeni tudi metodo; v ekonomski stroki se je uveljavil izraz »analitične metode«; od posledic gremo k vzroku in od splošnega k posebnemu z namenom, da bi lahko na podlagi spoznanja vzrokov sklepali o nastanku in razvoju pojava.

Lipovec (Lipovec, 1983, str.15 - 31) določa analizo poslovanja kot »proces sistematičnega spoznavanja konkretnega poslovanja podjetja z določenim ekonomsko organizacijskim namenom«. Pri tem prvi element definicije temelji na logiki kot teoriji spoznanja, drugi je čisto empirični element, tretjega pa utemeljuje ekonomska in organizacijska teorija. Ko definicijo dopolni še z namenom analize ter spoznavnim namenom in njegovimi cilji, postavi naslednjo opredelitev: **»Analiza poslovanja je proces spoznavanja poslovanja konkretnega podjetja kot priprava za odločanje v podjetju ali organizacijskih enotah z namenom izboljšanja uspešnosti poslovanja s stališča uporabnika analize!«** Vsebinsko enako opredeljuje analizo poslovanja Pučko (Pučko, 1999, str. 6-7). To splošno opredelitev je sicer potrebno prilagoditi posebnostim raznih vrst analize poslovanja, splošno bistvo opredelitve analize poslovanja pa se zaradi tega ne izgublja. Je pa tako razumevanje analize poslovanja širše, saj ne govori samo o spoznavanju, temveč tudi o reševanju problema.

Pučko (Pučko, 1999, str. 7 –14) ugotavlja, da je splošna oblika procesa spoznavanja istočasno tudi splošna metoda analize poslovanja – torej splošno analitično orodje, ki ga uporablja v povezavi s predmetom analiziranja – v konkretnem primeru s poslovanjem podjetja kot kompleksnim pojavom.

Poslovanje podjetja je splet med seboj bolj ali manj **povezanih pojavov**. Ta povezanost je osnovna predpostavka, potrebna za analizo poslovanja. Če bi namreč šlo za pojave, ki med seboj niso v nobeni zvezi, analiza ne bi imela nikakršnega smisla. Naslednja predpostavka, ki mora biti izpolnjena, je **cilj**, ki ga želi podjetje doseči. Cilj mora biti tak, da ga lahko kvantificiramo in je njegovo doseganje mogoče **meriti**. Merjenje doseganja cilja omogoča opredelitev namena analize poslovanja. Za relevantnost analize poslovanja pa je potreben še en pogoj: **obstoj različnih možnosti delovanja v podjetju**. V primeru, da bi bilo poslovanje v celoti določeno vnaprej, seveda analiziranje nima posebnega smisla, saj izboljšanja poslovanja ne bi bilo mogoče doseči.

Metodo spoznavanja (istočasno tudi splošno metodo analize) Pučko (Pučko, 1999, str. 7 –14) razdeli na naslednje faze:

- **opazovanje dejstev**
- **opredeljevanje problemov**
- **postavljanje hipotez**
- **logično preizkušanje hipotez**
- **praktično preizkušanje hipotez**

Opazovanje dejstev je prva, po vsebini in tudi časovno najbolj obsežna faza. Dejstva opazujemo na osnovi določenih predpostavk, te pa temeljijo na predhodnem znanju in zbiranju informacij o pojavih in njihovih soodvisnostih in povezanostih. Tudi proces opazovanja dejstev lahko po metodološki plati razdelimo na nekaj faz:

- 1.faza: **Z metodo dedukcije** izvajamo iz našega predhodnega znanja določena dejstva, ki bi jih bilo potrebno opazovati – pojavne oblike problema, podatke, povezane s problemom, načine merjenja podatkov, osnove pojava (standardi velikosti, indeksna razmerja, količniki,...).
- 2.faza: **faza pribiranja podatkov**, ki temelji na metodi indukcije in prve sinteze podatkov. Podatke o empiričnih pojavih lahko najdemo v obstoječi praksi posameznega podjetja. Zbrane podatke pa že začnemo združevati in povezovati v bolj ali manj zaokrožene skupine, kar je tipično za sintezo kot posebno metodo raziskovanja.
- 3.faza: **faza kombiniranja** opaženih pojavov in izbranih osnov na temelju predhodnega znanja. Induktivno dobljene podatke povežemo z izbranimi pojavom ustreznimi osnovami. Primerjave niso samo enostavne, saj je običajno potrebno podatke povezati v večje skupine, predelati v delne agregatne podatke, jih spremeniti v ustrezno obliko, ki bo primerjavo sploh omogočala.

Na osnovi primerjav ugotavljamo razlike (odstopanja). Te so lahko problemske, lahko pa predstavljajo prednost za podjetje – vse je seveda odvisno od tega, kakšen vpliv imajo na uspešnost poslovanja celote. Problemske situacije zahtevajo nadaljnjo analizo. Vsekakor pa sama faza opazovanja zahteva, da pri delu upoštevamo načela natančnosti, zadostne obširnosti, pozornosti za podrobnosti, opazovanja v več smereh ter sistematičnost in celovitost opazovanja.

Faza **opredeljevanja problemov** se torej prične z ugotovitvijo odstopanj. Sledi iskanje vzrokov za odstopanja in s tem za uspešnost poslovanja podjetja. Izločiti je potrebno nepomembne in naključne razlike in povezati pomembne razlike v določene celote ali celoto. Te celote je potrebno natančno opredeliti in jih razmejiti med seboj. S tem omogočimo prepoznavanje dejanskih, pravih problemov podjetja in jih ločiti od tistih, ki se pojavljajo le kot posledica, brez vzroka za nastanek problema v poslovanju. Pučko deli proces na naslednje korake:

- **Razčlenjevanje problemske situacije na njene posamezne dele;** dele povezujemo v skupine na osnovi njihovih podobnosti. Podobnim skupinam delov iščemo skupine vzrokov in tako spoznavamo povezave med vzroki in posledicami
- **Spoznavanje poslovnih problemov** je nadaljevanje v prvem koraku opisanega procesa. Povezujemo razčlenjene problemske položaje in iščemo odgovor na vprašanje, kako ob upoštevanju ugotovljenih problemov izboljšati poslovne rezultate podjetja. Posledica je spoznanje, kateri je resnični problem (oziroma njegovi deli (podproblemi)) in kaj je potrebno storiti za njegovo razrešitev
- **Opredelitev temeljnega (pod)problema** pomeni razmejiti ga od sorodnih vprašanj, ga primerjati s teoretičnimi spoznanji in lastnimi preteklimi izkušnjami. Opredeliti je potrebno tudi predpostavke, na katerih sloni naša opredelitev problema – postavimo torej **diagnozo** problemskega položaja, ki hkrati pomeni tudi opredelitev načina njegovega reševanja.

Faza opredeljevanja problemov je tista faza v procesu analize, ki zahteva veliko tako teoretičnega kot praktičnega znanja. Posledica napačne analize poslovanja je lahko napačna diagnoza, posledica te pa izbira neustreznih poti in instrumentov za reševanja problema. Tudi zaradi tega lahko zapišemo, da je ta faza v procesu analize najtežja.

Za fazo **postavljanja hipotez** – torej za možne načine rešitve problema je izhodišče dobra opredelitev teh problemskih stanj v poslovanju. Kot hipotezo na splošno razumemo vsako možno razlago problema, ki temelji na spletu dejstev – je torej verjetna razlaga, kako je probleme mogoče razrešiti, ni pa dokončna rešitev. Osnova temu procesu je veliko teoretičnega znanja analitika in seveda tudi dovolj praktičnih izkušenj. Metodološko gre pri tem postopku za uporabo metode indukcije: izhajamo iz ugotovljenega poslovnega problema in iščemo z odmišljanjem njegovih posebnosti in posameznosti njegovo možno rešitev. Upošteva pa se seveda tudi metoda dedukcije: na osnovi predhodnega znanja in izkušenj iščemo možne rešitve. V tej fazi torej **povezujemo opažena dejstva v poslovanju podjetja s predhodnim znanjem in razlagamo njihovo soodvisnost, povezavo vzrokov in posledic in predlagamo akcije za rešitev problema**. Niso pa te aktivnosti nujno le delo analitikov v podjetju. Tako za postavljanje diagnoze kot tudi postavljanje hipotez so odgovorni tudi managerji podjetja. Slednji se običajno z večjo zagnanostjo posvečajo reševanju problemov, medtem ko v fazi ugotavljanja problemov sodelujejo manj aktivno. Fazo postavljanja hipotez – torej iskanja možnih rešitev - moramo razumeti tudi kot **fazo odločanja**, ko se posledice odločitev analizirajo in logično preizkušajo.

Logično preizkušanje hipotez – za vsako možno rešitev je potrebno ugotoviti praktične posledice in tudi zahteve, ki jih taka rešitev s seboj prinaša. Dodatno podporo predlaganim rešitvam lahko pridobimo z dodatnim opazovanjem – če se rezultati dodatnega opazovanja ujemajo z rešitvami, predlaganimi na osnovi postavljenih hipotez, dobi taka rešitev tudi

logično podporo. Pučko (Pučko, 1999, str.13) pravi, da tista hipoteza, ki ima največjo podporo v logičnem sklepanju, utemeljena pa je tudi z dodatno zbranimi podatki, postane **model**. Z njim razumemo splošno rešitev problema in poenostavljeno nam prikazuje medsebojne povezave tistih dejstev, ki so pomembni pri obravnavanem problemu in ki problem razrešujejo na miselni ravni. Pri tem model ni postavljen le za enkratno rešitev določenega problema: biti mora **ponovljiv** (dejstva v modelu lahko večkrat povežemo na enak način in s tem pridemo do rešitve problema), **učinkovit** (z modelom moramo biti sposobni razrešiti problem) in **ploden** (dati mora nove tipe rešitev in omogočati razvoj novih načinov tolmačenja problema).

Praktično preizkušanje hipoteze je seveda potrebno – vsaka hipoteza se lahko potrdi samo v praksi. Hipotetična rešitev je uspešna, če se z njeno uporabo v poslovanju zares zgodijo spremembe, ki poslovni problem odpravijo. Pri tem seveda ni zaželeno eksperimentiranje, praktično preizkušanje hipoteze naj bi slonelo na planiranju in kontroli doseženega. Tudi zato faza postavljanja hipotez in njihovega preizkušanja pomeni proces planiranja: za razliko od faze opazovanja in opredeljevanja problemov, ki bi jih lahko opredelili kot proces diagnosticiranja poslovanja.

Navedene faze naj bi se uporabljale pri vseh vrstah analize: Teh je veliko - Lipovec (Lipovec, 1983, str.60 – 72) je iz najsplošnejšega modela analize poslovanja izvedel sledeče:

- **po ekonomski določenosti namena analize** (analize podjetij v različnih družbenoekonomskih načinih gospodarjenja - razlike zaradi različnih nosilcev in ciljev gospodarjenja in posledično različnega pojmovanja uspešnosti)
- **po organizacijski določenosti namena analize** (kompleksne, ki zajemajo poslovanje celotnega podjetja, in posebne (specialne) analize, ki zajemajo določen organizacijski del podjetja)
- **po subjektivni določenosti namena analize** (eksterne, ki jih opravljajo zunanji interesi za svoje potrebe in interne; te opravljajo za svoje potrebe organi podjetja).

Glede na **predmet analize** ločimo:

- analizo poslovanja **podjetij**
- analizo poslovanja **različnih oblik poslovnih združb**.

Če spreminjamo spoznavni proces dobimo:

- **celotne analize** (izveden je celotni spoznavni proces),
- **parcialne analize** (Izvedemo samo del spoznavnega procesa. Na osnovi izvedenega dela spoznavnega procesa delimo analize še na ocenjevanje in diagnosticiranje (opravljene so na osnovi opazovanj in morebiti še opredeljevanja problemov) oziroma razreševanje problemov in planiranje (pri katerih poslovne probleme razrešujemo s hipotezami in njihovim preizkušanjem).

Glede na **pogostost in rednost izvajanja** ločimo:

- **permanantne (stalne) analize** (Pojavljajo se stalno in redno v enakih časovnih presledkih.)
- **občasne analize** (Opravljajo se po potrebi.)

Prav tako lahko z **ozirom na čas** variiramo tudi predmet analize:

- **naknadna ekonomska kontrola** (ko na primer analiziramo dejansko poslovanje podjetja v nekem preteklem obdobju)
- **predhodna ekonomska kontrola - planiranje** (ko analiziramo poslovanje podjetja, kot naj bi potekalo v prihodnosti).

Zlasti za potrebe strateškega planiranja pa mora podjetje analizirati in predvidevati tudi poslovno okolje podjetja. Govorimo o **zunanjih analizah**, ko podjetje ugotavlja prednosti in slabosti podjetja in možnosti in nevarnosti razvoja (SWOT - analiza). Lahko pa bi trdili, da so vse zgoraj navedene možne oblike že zajete v osnovnem pojmu analize poslovanja. Ta mora zainteresiranim v podjetju pokazati, da bi bilo mogoče poslovne funkcije opravljati tudi bolj gospodarno. Naloga analize je zato (Kavčič, 2002, str.190):

- a) izmeriti izide poslovanja (ugotoviti raven doseganja načrta, ugotoviti napredek/poslabšanje v primerjavi s preteklim obdobjem, ugotoviti odmike rezultatov in pogojev v primerjavi s sorodnimi podjetji)
- b) ob preverjanju rezultatov osvetliti razloge, ki so na ta rezultat vplivali, in opredeliti neizkoriščene možnosti
- c) podati v sklepu objektivno oceno doseženih rezultatov
- d) predlagati konkretne ukrepe za koristno izrabo rezerv in za razvoj poslovanja skladno s pravilno usmerjeno poslovno politiko
- e) oblikovati ustrezne informacije o gospodarskem stanju podjetja.

Področje analize je torej izjemno široko in pomembno, zato je odgovornost analitika velika. Od njega pričakujemo dobro poznavanje računovodstva in poznavanje delovanja vseh funkcij v podjetju. Glavni vir podatkov, ki jih uporablja analitik, so še vedno podatki iz računovodstva. Kavčič (Kavčič, 2002, str.187) navaja, da naj bi bilo celo več kot 80% vseh podatkov, ki jih uporablja analitik, pridobljenih v računovodstvu. Dejstvo je tudi, da sodobno računovodstvo ne ostaja več vezano samo na knjigovodske podatke.

Omenili smo že pričakovane strokovne lastnosti, ki jih pričakujemo od analitika. Te so seveda odvisne zlasti od področja njegovega delovanja in jih zato ne moremo skržiti zgolj na ekonomsko analizo, čeprav je prav ta nekaj sinonim za analizo v podjetju. Delo analitika ni operativno, ampak študijsko in svetovalno. Zahteva tudi široko strokovno razgledanost, sistematičnost, samostojnost, vztrajnost, strokovno doslednost in zvestobo stroki (Pučko, 1999a, str.34-35). Delo je odgovorno, ker analitik sodeluje pri pripravi poslovnih odločitev in nanje s svojim strokovnim mnenjem tudi vpliva. Tu se odpre umestno vprašanje etičnih meril njegovega dela. Njegove sodbe naj bi bile temeljna podlaga za odločanje poslovoznikov. Zato morajo ustrezati resnici. Ne sme zanemarjati etične plati s poslovanjem povezanega dogajanja v podjetju. Njegove analize morajo opozoriti na morebitne nepravilne porazdelitve koristi na

posamezne skupine udeležencev, na nepravilno prevajanje stroškov na druge osebe, na morebitna oškodovanja upnikov, na prekomerno tvegane naložbe, če se omejimo samo na nekatera vprašanja etike v poslovanju.

Analizo poslovanja v povezavi s procesom planiranja (in tudi kontrole) in tudi poročanjem nekako samoumevno razumem kot dejavnost, ki spada v delovno področje kontrolinga. So pa seveda mogoče tudi druge rešitve – odvisno pač od velikosti, organiziranosti, razvitosti podjetja. Raziskava iz leta 1997 (Kavčič, 2002, str. 196) o mestu službe za analizo v hierarhičnem ustroju slovenskih podjetij (predpostavka je, da ima podjetje organizirano posebno analitsko službo, če ima katero od naštetih enot) kaže naslednjo sliko, razvidno iz tabele 8.

Tabela 8: Delež podjetij, ki imajo organizirane posamezne službe, ki bi lahko opravljale analitsko dejavnost podjetja

Enota	Velika podjetja	Srednja podjetja	Mala podjetja	Skupaj
Controlling	24%	6%	0%	16%
Plan	35%	7%	3%	22%
Analize	17%	8%	0%	12%
Ekonomika	13%	6%	0%	9%
AOP	43%	12%	3%	29%
Informatika	29%	10%	0%	20%

Vir: Kavčič, 2002, str.196

Rešitve v slovenskih podjetjih so različne; kar pa najbrž pomeni tudi to, da praksa sprejema le tiste teoretične rešitve, ki so za konkretno okolje najbolj primerne.

3. 1. 6. Razlogi za taktično planiranje v podjetju

Potrebo po taktičnem planiranju v podjetju utemeljuje Drury (Drury, 1996, str.468-474) z naslednjimi funkcijami plana:

- planiranje
- koordinacija
- komunikacija
- motivacija
- kontrola
- ocenjevanje

Planiranje

Drury (Drury, 1996, str.468) zagovarja tezo, da so bile vse glavne planske odločitve že sprejete kot del dolgoročnega (strateškega) planiranja. Proces letnega planiranja pomeni predvsem oplemenitenje, izdelavo podrobnih planov s ciljem uspešne izvedbe na dolgi rok predvidenih aktivnosti. Zaradi vsakodnevnih operativnih problemov so managerji v skušnjavi, da bi se izognili planiranju bodočih aktivnosti. Razumevanje planiranja kot procesa pa vendarle pomeni zagotovilo, da je razmislek o tem, kako se pogoji poslovanja lahko spremenijo v naslednjem letu in kakšni bodo odgovori na te spremembe, ena temeljnih nalog posloводства.

Koordiniranje

Letni načrt služi kot izrazno sredstvo, skozi katero se lahko izrazijo dejavnosti različnih delov podjetja in se v končni fazi zberejo in uskladijo v skupnem planu podjetja. Brez teh smernic bi lahko managerji na različnih ravneh sprejemali različne odločitve in ob tem verjeli, da delajo v dobro podjetja. Samo kot primer: področje za marketing želi s promocijsko dejavnostjo povečati obseg prodaje na raven, ki presega zmogljivosti proizvodnje. Namen koordiniranja je usklajevanje v interesu podjetja kot celote, ne pa v interesu njegovih sestavnih delov. Postopek planiranja naravnost sili managerje na različnih ravneh, da preverijo odnose med aktivnostmi njihovih oddelkov do drugih organizacijskih enot v podjetju. V okviru procesa planiranja pa je potrebno te morebitne konflikte odkriti in razrešiti.

Komunikacija

Postavljene cilje bo podjetje dosegalo, če bo njegovo delovanje učinkovito. Zato morajo biti določene poti komuniciranja, da bi bile vse ravni obveščene o načrtih in poslovni politiki, pa tudi o pritiskih in nevarnostih, ki prežijo na podjetje. Vsak člen v organizaciji mora imeti jasno predstavo o tem, kakšen prispevek od njega pričakujejo pri doseganju z letnim načrtom postavljenih ciljev. Tak proces bo zagotovil izbiro za izvajanje plana odgovornih ljudi. Prav skozi letni načrt namreč posloводство podjetja sporoča svoja pričakovanja na nižje ravni odgovornosti. Tako lahko vsi člani organizacije spoznajo in razumejo njihova pričakovanja in lahko koordinirajo svoje aktivnosti, da bi ta pričakovanja tudi izpolnili. Ni pa seveda samo letni načrt tisti, ki pospešuje komunikacijo med različnimi nivoji odločanja: mnogo nujno potrebnih informacij se prenaša že pri njegovi izdelavi.

Motivacija

Sam letni plan je lahko uporabno sredstvo, s katerim vplivamo na obnašanje managerjev in njihovo motivacijo, da delujejo skladno s sprejetimi cilji podjetja. Plan predstavlja nek standard, za katerega je ob določenih predpostavkah realno pričakovati, da bo managerje spodbujal k njegovemu doseganju. Seveda pa lahko plan spodbudi neučinkovitost in konflikte med managerji. Če posamezniki aktivno sodelujejo pri njegovi pripravi in je plan uporabljen kot orodje pri ravnanju njihovih področij, potem je njegov motivacijski učinek lahko zelo močan. Velja pa tudi nasprotno. Če je plan diktat od zgoraj in bolj kot izziv pomeni grožnjo, potem lahko povzroči odpore in povzroči več škode kot koristi.

Kontrola

Letni plan je v pomoč managerjem pri ravnanju in nadzoru aktivnosti, za katere so odgovorni. S primerjavo dejanskih dosežkov z načrtovanimi učinki se lahko prepričajo, katere kategorije se ne gibljejo skladno s pričakovanji in zato zahtevajo njihovo pozornost. Ta proces omogoča izvajanje **vodenja z izjemami** (angl. *management by exception*), kar pomeni, da je pozornost in skrb managerja usmerjena na pomembna odstopanja od pričakovanih rezultatov. S podrobnim proučevanjem odstopanj bi moral biti manager sposoben odkriti vzroke zanje. Ko

jih najde, je potrebno z uvedbo primernih kontrolnih mehanizmov doseči, da se odstopanja od plana odpravijo.

Ocenjevanje

Učinek managerja se pogosto vrednoti tako, da se primerja dosežene poslovne rezultate s tistimi, ki smo jih predvideli v letnem poslovnem načrtu. V nekaterih podjetjih temeljijo premije na doseganju ciljev, postavljenih tudi za krajša časovna obdobja (trimesečno, polletno) – tak sistem seveda zahteva temu cilju prilagojeno planiranje. Lepotna napaka je seveda v tem, da se kakovost dela managerjev ocenjuje z uspešnostjo doseganja tistih ciljev, ki so jih v postopku planiranja v veliki meri sami oblikovali. Doseganje s planom postavljenih ciljev je zato običajno le eden od kriterijev nagrajevanja managerjev.

Smisel planiranja v podjetju je predvsem v tem, da omogoča kontrolo poslovanja, vnaprej opozori na eventualne probleme in omogoča njihovo logično in sistematično razreševanje in opredeljuje konsistenten okvir, ki usmerja vedenje vseh v podjetju.

Z letnim planom se lahko naloge določajo na način, ki povečuje motivacijo, omogoča izogibanje kriznemu reševanju problemov, olajšuje komuniciranje in medsebojno razumevanje.

Plan je za kontroling temeljno orodje za izvrševanje funkcije krmiljenja sistema prav zaradi možnosti primerjave planiranih in dejanskih rezultatov. V poslovnem sistemu pa ima lahko plan – zlasti njegov finančni del - tudi druge funkcije (Emmanuel et al., 1990, str. 161):

- **sistem avtorizacije** – V podjetju, kjer je korektno razdelana struktura stroškovnih mest odgovornosti, lahko predračun managerjem z različnih področij določa dovoljen obseg trošenja.
- **kanal za komunikacijo (ciljev) in koordinacijo (aktivnosti)** – pomembno pri decentraliziranih podjetjih.
- **sredstvo za napovedovanje in planiranje** – To funkcijo plana v glavnem sprejemamo kot osnovno. Napovedovanje pomeni poskus predvidevanja dogodkov, na katere podjetje skoraj ne more vplivati. Nasprotno pa planiranje predstavlja poskus, kako s spreminjanjem tistih elementov, na katere podjetje lahko vpliva, oblikovati prihodnost. V planu podjetja sta zajeta tako napoved kot tudi plan.
- **sredstvo za motivacijo** – Ta funkcija je lahko tudi v konfliktu z drugimi vlogami plana.
- **sredstvo za ocenjevanje uspešnosti in nadzor ter osnova za odločanje** – Kot negativna stran te funkcije plana se lahko pojavi možnost oportunističnega vedenja managerjev. Namesto dolgoročnim bodo dali prednost čim bolj uspešnemu doseganju kratkoročnih ciljev – saj je od tega odvisna tudi njihova nagrada. Plan, ki ga uporabljamo kot osnovo za ocenjevanje uspešnosti, običajno ni preveč uporaben za druge namene.

V svojih planih podjetja največkrat uporabljajo določena kvantitativna merila (npr. produktivnost, ekonomičnost). Corsten (Corsten, 1994, str. 423) meni, da je potrebno v sistemu ciljev proizvodnje uveljavljati tudi druge, imenuje jih konkurenčne kriterije, kot so kakovost, servisiranje, fleksibilnost, sposobnost dobavljati. Kratkoročno usmerjeno operativno planiranje, krmiljenje in kontrolo proizvodnje je potrebno spremeniti v dolgoročno orientirano strateško-taktično planiranje in nadzor proizvodnje.

Pri tem mora zlasti višji management sprejeti pomembne strateške okvirne odločitve za operativni proizvodni management. V to kategorijo spadajo odločitve o proizvodnih lokacijah in velikosti obratov, načrtovanje tovarne, izbira proizvodne tehnologije in opreme, kot tudi implementacijo tehničnih in poslovnih krmilnih sistemov v proizvodnji. Proizvodne strategije morajo biti integralni sestavni del celovite strategije podjetja.

Povzeli bi lahko, da je plan bistven v vseh organizacijah. Pravilno izdelan opisuje predvsem v denarnih izrazih načrte za prihodnje leto ali leta.

Prav tako se jih izdelava in uporablja zato, da se dogodki razvijajo v načrtovani smeri in da se eventualni problemi zatrejo v kalli. Pogosto pa so plani tudi napačno uporabljeni, prepočasi izdelani, ljudem vsiljeni in - nekoristni.

3. 1. 7. Temeljna načela planiranja

Tako postopek planiranja kot sam plan morata biti narejena po določenih pravilih. Le tako bo lahko ta dokument ustrezno opravil svojo nalogo. Pri izdelavi plana naj bi se upoštevalo vsaj naslednja izhodišča:

- Cilji morajo biti stimulativni. Za izvajalca morajo predstavljati izziv, po drugi strani pa morajo biti dosegljivi. V nasprotnem primeru bo motivacija izvrševalca neustrezna, posledica pa bo nedoseganje ciljev.
- Tisti, ki morajo doseči določene planske vrednosti, morajo sodelovati pri oblikovanju plana oziroma načrtovanju ciljev. Če bodo imeli v postopku sprejemanja plana možnost povedati svoje mnenje, se bodo lažje poistovetili s cilji in povečali verjetnost njihove realizacije.
- V zasledovanem obdobju uresničevanja ni zaželena sprememba ciljev, prav tako ne njihovo prilagajanje rezultatom. Izjema so situacije, ko se pomembno spremenijo vplivni dejavniki (npr. tehnologija), tako da bi cilji ne bili več realni in bi to vodilo k demotivaciji odgovornosti.
- Cilje je potrebno doseči, ne se jim samo približati.
- Vse predračunske vrednosti bi morale izhajati iz ničelnega baznega predračuna (budžeta). Torej nas ne bi smela zanimati pretekla poraba, temveč je potrebno planiran obseg porabe vsako leto utemeljiti na novo.
- Vsak poslovni sistem naj ima samo en plan. V primeru obstoja več planov se namreč nobenega ne jemlje dovolj resno.
- Pomembno je, da predračunske postavke ne jemljemo kot kredit, ki ga je potrebno izčrpati.
- V pravilu naj se vrednost predračuna ne bi spreminjala, vendar je potrebno periodično upoštevati spremenjena pričakovanja.
- Vsi podatki, ki jih uporabimo za izdelavo plana, morajo biti izrazno močni in zanesljivi ter managersko pripravljeni.

- Planiranje mora biti logično in pregledno.
- Delni plani morajo biti med sabo kompatibilni.
- Pristojnosti planiranja mora biti razmejena (mora se vedeti, kdo je za konkreten plan zadolžen).
- Ne sme se enostransko planirati od zgoraj navzdol, temveč se morajo upoštevati tudi sugestije od spodaj navzgor.
- Pri planiranju je potrebno upoštevati pravila informacijske piramide.
- Ne smemo planirati, kar se ne de zasledovati in obratno.

Če se namerava plan uporabiti kot sredstvo za motiviranje sodelavcev, je navadno pripravljen bolj optimistično kot v primeru, da bi bil naš namen samo napovedovanje pričakovanega bodočega stanja. Višja zahtevnost ciljev ter povezava uspešnosti z nagrajevanjem pomenita večjo motiviranost. Ta učinek izgine, če je plan nerealen. To seveda pomeni, da je treba pri oblikovanju plana najti tisti kompromis, pri katerem planski cilji še delujejo mobilizacijsko in motivacijsko. Zato je pomembno, da se s planom lažje poistovetijo in ga vzamejo za svojega tisti, ki so sodelovali pri njegovi pripravi. Osnovne pomanjkljivosti pri pripravi tega dokumenta v slovenskih podjetjih so (Vezjak, 1993, str.36-37):

- planiranje po občutku namesto na podlagi ustreznih izhodišč
- pomanjkanje ali odsotnost temeljnih izhodišč poslovne politike v podjetju
- kampanjski potek procesa planiranja
- nerealni načrti podjetij
- nedoločenost podjetniških načrtov, ki opredeljujejo želeno politiko, ne pa njenega uresničevanja
- neuporaba ustreznih metod planiranja
- odsotnost razvojnih strategij v podjetjih
- togo in neprilagodljivo načrtovanje, plani pripravljeni v eni različici (Kljub potrebam zaradi spremenjenih okoliščin načrtov med letom ne spreminjajo.)
- nejasna prihodnost zaradi pomanjkljivih raziskav onemogoča prilagajanje in načrtovanje spreminjanja podjetij
- podjetja razen pri načrtovanju tehnično-tehnološkega razvoja premalo upoštevajo sodobne informacijske tehnike in tehnologije
- pri obravnavanju investicijskih planov se ne upošteva dinamičnih metod vrednotenja
- neusklajenost načrtovanih zmogljivosti z načrtovanimi strategijami podjetij
- le obstoj kratkoročnih planov v podjetjih
- planiranje izidov ni dovolj tržno opredeljeno – pomanjkljivo je načrtovanje izidov za posamezna programska – tržna področja, dejavnosti, proizvode in storitve
- pomanjkljive informacije o stroških
- centralizirano odločanje nosilcev planiranja.

3. 1. 8. Uveljavljenost letnega planiranja

Za uresničevanje vizije uporabljamo strateško planiranje. Strateških planov ne izdelujejo vsa podjetja. Veliko jih ima strategijo zapisano le v nekaj temeljnih postavkah, brez kakšnih tabelarnih ali grafičnih prikazov. Praktično vsa podjetja pa izdelujejo letne plane.

Vsa slovenska podjetja ne planirajo strateško, medtem ko operativne (taktične) plane izdelujejo vsa. To je moč soditi po raziskavi, ki jo je opravil Pučko (Pučko, 2000, str.83 –100) in ki kaže, da niti eno podjetje iz obravnavanega vzorca sredi 1999 ni bilo brez svojega letnega plana. Očitno je, da se vrhnji managerji dobro zavedajo pomena poslovanja s pomočjo letnega plana. To tudi jasno kažejo njihove lastne ocene pomena letnega planiranja v podjetju. Ko so s petstopenjsko skalo (1 točka = povsem nepomembno, 5 točk = zelo pomembno) ocenjevali pomen letnega planiranja v podjetju, se je izkazalo, da ocenjujejo pomembnost tega planiranja v povprečju s kar 4,38 točkami in da jih kar 52,4% vseh pripisuje pomembnosti planiranja najvišjo možno oceno (Glej tabelo 9):

Tabela 9: Ocena pomena letnega planiranja v slovenskih podjetjih

Pomen letnega planiranja	Štev.podjetij	Delež (v%)
1. Povsem nepomembno	0	0,0
2. Nepomembno	0	0,0
3. Srednje pomembno	6	14,3
4. Pomembno	14	33,3
5. Zelo pomembno	22	52,4
Skupaj:	42	100,0

Vir: Pučko, 2000, str.85

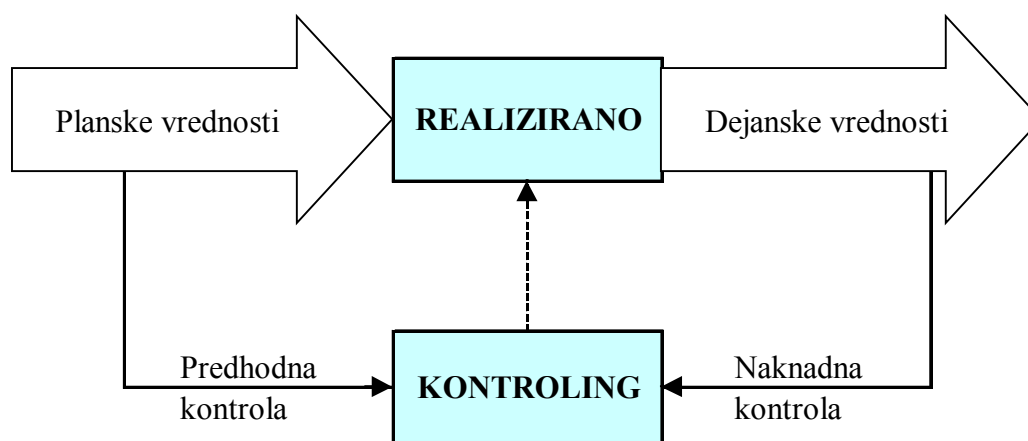
Podjetja torej izdelujejo letne plane ne glede na to, da povezava med kakovostjo letnega načrtovanja in poslovno uspešnostjo ni nedvoumno dokazana. Strokovna literatura, ki obravnava vpliv načrtovanja, se v veliki večini ukvarja s pomenom strateškega planiranja in mu večinoma pripisuje pozitiven vpliv na poslovno uspešnost podjetja. Razprav o vplivu letnega (taktičnega) planiranja pa je malo tudi v svetovnem merilu. Vpliv letnega načrtovanja na poslovno uspešnost podjetij v slovenskih razmerah sta analizirala Pučko in Čater (Pučko, Čater, 2001, str.49-65), ki na osnovi analize obravnavanih podjetij ugotavljata pozitivno povezavo med kakovostnim sistemom taktičnega planiranja in kakovostjo poslovanja, ki se odraža tudi na najpomembnejših kazalcih uspešnosti poslovanja: čisti donosnosti kapitala, čisti donosnosti sredstev, čisti dobičkovnosti prihodkov, celotni gospodarnosti poslovanja,...Razlog za to trditev (ob upoštevanju slabosti in težav takih raziskav, ki se kažejo v velikosti vzorca kot tudi nujnosti relativno subjektivnega ocenjevanja določenih parametrov) vidita v dejstvu, da je poslovno okolje, v katerem delujejo tudi slovenska podjetja, zmeraj bolj kompleksno. Tako okolje pa je mogoče obvladovati samo, če ga spoznajo in o njem razmišljajo na urejen, sistematičen način, ki edini omogoča pravočasne in pravilne reakcije na vse te spremembe. Reakcije na spremembe pa zahtevajo odločitve, zato je dovolj elastično letno načrtovanje eno najmočnejših orožij, ki podjetju ostanejo na razpolago.

3.2 KONTROLA

Da bi zagotovili realizacijo načrtovanih ukrepov, je potrebno predvidene oz. dejanske izvedbene naloge selektivno preverjati. Če primerjava dveh podatkov kaže na pomembno odstopanje, potem to že lahko pomeni signal za sprejem ustreznih korektivnih ukrepov. Definicijam kontrole je skupno to, da gre za **evidentiranje izvedbe, primerjavo izvedbe s planom, ugotavljanje odstopanj, ugotavljanje vzrokov za odstopanja in v končni posledici ukrepov za doseganje plana** ali celo za spremembo plana, kar pomeni, da je potrebno začeti nov proces planiranja (Rozman, 1994, str. 5).

V organizacijski teoriji (Pučko 1999b, str.344-345) se funkcija kontrole pojmuje kot **dvojček funkcije planiranja**. Na osnovi kibernetskega modela krmiljenja pripada kontroli naloga, da prispeva k realizaciji nalog s tem, da analizira odmiške med doseženim in planiranim ter obenem sproža ukrepe, ki naj bi prispevali k odpravljanju teh odmikov (slika 15).

Slika 15: Kontrolna funkcija kontrolinga



Vir: Ziegenbein, 1992, str.36

Po njeni naravnosti gre za povratno (angl. *feedback*) kontrolo. Seveda je taka kontrola mogoča samo v primeru, da smo predhodno planirali.

Upravljalci naložijo managerjem proces planiranja, organiziranja, vodenja in kontroliranja organizacije, da bi ta dosegla zastavljene smotre in cilje. Tavčar (Možina et al., 1994, str.677) zato razume kontroliranje kot tisto fazo, ki zajema vse dejavnosti in vse dele organizacije.

Kontrola poslovnih aktivnosti v podjetju poteka na več načinov (Emmanuel et al., 1990, str.111-113):

- **nadzor rezultatov** (opredelimo cilje in merimo rezultate; ne vedno učinkovita oblika; v to kategorijo sodi tudi analiza odmikov)
- **nadziranje akcij** (spremljanje zaposlenih z namenom, da izvajajo le za podjetje koristne aktivnosti; težave so pri opredelitvi in nadzoru teh aktivnosti)

- **družbeni nadzor** (individualni samonadzor (posameznik teži k temu, da delo dobro opravi) ter nadzor s strani družbenega okolja (družba pritiska na tiste zaposlene, katerih obnašanje ne ustreza normam določenega okolja).

Poslovanje podjetja je splet poslovnih procesov, iz katerih izhajajo odgovarjajoče poslovne aktivnosti. Njihovim značilnostim mora biti prilagojen tudi sistem kontrole.

3. 2. 1. Kontrola poslovanja – vsebinski vidik

Po vsebini je torej kontrola poslovanja tista organizacijska funkcija, katere stalna naloga je zgodnje odkrivanje in sporočanje »presenečenj«, ki se pojavljajo v poslovnem okolju podjetja, in potreb po spremembah, kar terja stalno preverjanje ustreznosti načrtovanega (Pučko, 1999b, str.345). S svojimi rezultati in ustreznim sistemom informiranja se zato pojavlja kot pobudnik za sprejemanje odločitev na raznih ravneh poslovanja in v izvajalnem, informacijskem ter upravljalnem podsistemu.

Ključni elementi za dober sistem kontrole plana so po Oldcornu (Oldcorn, 1993, str.40 –46) sledeči:

- 1) **Obstajati mora plan.** Ta naj bi izražal cilj, nek standard, s katerim bi izrazili želeno stanje. Izražen mora biti na tak način, da ga je možno primerjati s tekočimi dogodki.
- 2) **Obstajati mora primerjava med planskimi in dejanskimi dosežki.** Sistem kontrole stroškov ter računovodske informacije morajo biti v planu definirane in predstavljene na enak način, kot v računovodstvu.
- 3) **Primerjava mora biti pogosto izvajana.** To bo zagotovilo, da odstopanja med planskimi cilji in realnimi dosežki ugotovimo prej, preden se pojavi resna škoda. V nekaterih primerih to pomeni le mesečno preverjanje rezultatov, na drugih področjih pa je morda potrebno stalno opazovanje.
- 4) **Odstopanja morajo biti sporočena odgovornemu managerju.** Vsa občutna odstopanja morajo biti sporočena na tiste naslove, ki lahko sprožijo aktivnosti za razrešitev problema. Ključnega pomena je, kaj pomeni občutno odstopanje.
- 5) **Povratna informacija mora biti hitra.** Večje kot je odstopanje, hitreje kot je sporočilo o dejstvih posredovano odgovornemu managerju, hitreje bodo stekle aktivnosti za odpravo težav. Daljši ko je čas od dogodka do informacije, toliko večja je verjetnost katastrofe.
- 6) **Odločitve morajo biti sprejete.** Soočen z občutnimi odstopanji bo izkušen manager izbral primerne aktivnosti. Kako hitro naj bo delovanje, je seveda odvisno tudi od narave samega problema: reševanja nekaterih se je potrebno lotiti nemudoma, pri nekaterih pa je bolje, da si zanje vzamemo čas, jih temeljito premislamo in se o njih pogovorimo s sodelavci.

V tem primeru so možne naslednje smeri aktivnosti:

- Ne narediti ničesar - to je priporočljivo v primeru, če je posledica težav edinstven dogodek in ni verjetno, da bi se še enkrat zgodil.
- Spremeniti načrt - dogodek je izven vpliva podjetja. Lahko se pojavi potreba po alternativnem planu.
- Prilagoditi aktivnosti. Problem je morda posledica dejstva, da del organizacije ne dela na pričakovani ravni učinkovitosti. Manager mora takoj ugotoviti bistvo problema in iskati ukrepe za njihovo razrešitev.

7) **Dobre ali slabe novice.** Dostikrat so škodljiva odstopanja uporabljena za kritiko odgovornega managerja. To je seveda lahko priložnostno uporabno, bolje pa je, če se uporabijo kot osnova za razpravo o tem, kako izboljšati stvari. Če so odstopanja pozitivna ali če odmikovi ni, prevečkrat ni nobenega priznanja. Ko gredo stvari skladno s planom, je vredno informirati odgovorne ljudi tudi o dobrih novicah. Taka novica bi zmanjšala njihove skrbi, pomagala bi jim upreti se skušnjavi po vmešavanju in bi izboljšala njihovo počutje.

8) **Stroški sistema morajo biti opravičljivi.** S sistemom kontrole stroškov bi morali morebitni negativni učinki znatno presegati stroške vodenja sistema.

Poleg navedenih ima funkcija kontrole še nekatere druge vsebine:

Identiteta odgovornega managerja.

Vse, kar se v podjetju zgodi, je **odgovornost** različnih ravni posloводства. Vsaka vrsta stroškov mora biti zato nadzorovana z njihove strani. Manager z ustreznim predračunom (budgetom) in z odgovornostjo mora imeti moč in avtoriteto, da v primeru, kadar gredo stvari svojo pot, nekaj stori. Končno je res tudi to, da v vsakem podjetju glavni manager sprejme celoto zelo različnih delnih planov dobička in izgube po posameznih dejavnostih podjetja. To seveda ne pomeni, da mora videti in poznati vse podrobnosti, vsako planirano pozicijo pri različnih variantah plana. Njegova odgovornost je predvsem skupen rezultat podjetja, toda podrejeni mu morajo odgovarjati za področja, za katera so odgovorni. Gre preprosto za učinkovito delegiranje.

Ali je neugodno odstopanje zmeraj slabo?

Kratek odgovor je »ne«. Včasih dodatni stroški prispevajo k povečanju prodaje. Slabo razvit sistem kontrole doseganja plana pri takih odločitvah ni v pomoč. Zato je potrebno odstopanja razložiti s poročilom, ki poda razloge odstopanja oz. navede:

- kaj se je zgodilo
- kje so se odstopanja pojavila

Napačno planiranje za dodatno zaščito

Če se od managerja zahteva priprava plana stroškov za njegov oddelek, lahko začne s praznim listom papirja in računa, kaj potrebuje, da bo lahko svojo dolžnost zadovoljivo opravil. Torej nekaj takega, čemur včasih pravimo ničelno predračunavanje. Ali pa bo delal na osnovi števil iz preteklih let, upošteva porast na račun inflacije in rasti obsega načrtovane proizvodnje. V primeru, da govorimo samo o planu stroškov, bo manager morda dodal še dodatnih 10 –20%, saj morda iz izkušenj ve, da bo tak plan na ustreznem nivoju kljub vsemu sprejet.

Tak način sicer ni nič nenavadnega in posebno redkega. Pogosteje ga najdemo v organizacijah, kjer dejansko ne razumejo narave in pomena kontrole in kjer odgovorne ljudi bolj skrbi to, da bo seštevek delnih planov dosegal razumne, logične zneske, kot pa, da bi predstavljal realne cilje.

»Polnjenje« predračuna

Včasih se plan postavi umetno visoko, če manager ve, da bo njegovo delo ocenjevano na osnovi velikosti odmika. Če bodo stroški oddelka, za katerega je odgovoren, občutno nižji od načrtovanih, bo deležen trepljanja po hrbtu. Jasno je, da tak sistem postavljanja plana ni zaželen.

Vsiljeni plan

Pogost način postavljanja plana je, da ga namesto odgovornega managerja ustvari nekdo drug. Torej je namesto vprašanja »Kolikšen obseg stroškov planirate v naslednjem letu ?« aktualno stališče »Toliko imate pravico potrošiti v naslednjem letu!«. Če ima manager srečo, dobi več, kot so njegove potrebe, če pa dobi manj, bo prisiljen omejiti trošenje, kar bo škodovalo učinkovitosti in uspešnosti.

Toga kontrola uresničevanja plana

V večjih podjetjih je pogosta pripomba, da je sistem tako utesnjujoč, da duši iniciativo. Kontrola izvrševanja plana je lahko zelo učinkovit sistem. Biti pa mora prilagodljiva, sicer iniciativa lahko zamre. V končni posledici organizacijo vodi sistem, kar je lahko usodno.

Temeljne značilnosti kontrole uresničevanja plana bi po vsebinski plati lahko povzeli takole:

Sistem mora:

- imeti podporo najvišjega posloводства
- biti usklajen z dolgoročnimi nameni, cilji in strategijami
- biti zgodaj pripravljen
- vključevati vsako raven odgovornosti
- biti prilagodljiv
- biti razumljiv in sprejet od vseh uporabnikov
- biti v vsakem delu usklajen z odgovornostjo posameznega managerja.

3. 2. 2. Kontrola poslovanja – metodološki vidik

V okviru kontrole je po mnenju Ziegenbeina (Ziegenbein, 1992, str.37) utemeljene postopke krmiljenja primerjati na sledeč način (tabela 10):

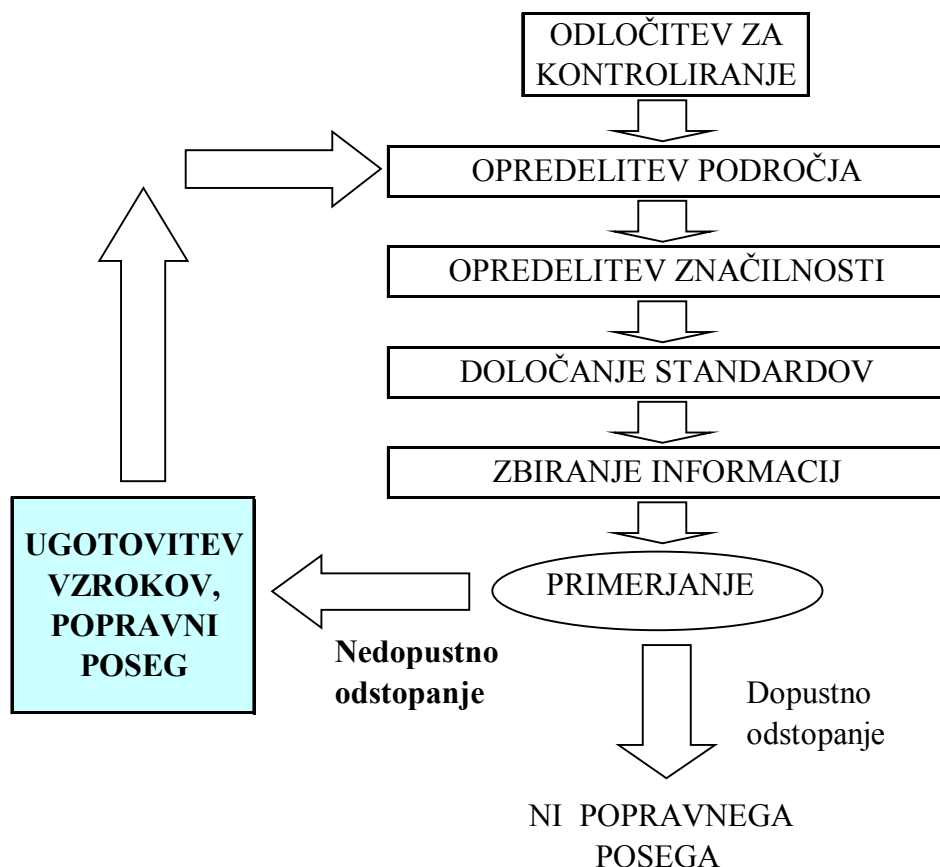
Tabela 10: Primerjava v okviru kontrole utemeljenih postopkov krmiljenja

Kriterij	Predhodna kontrola	Naknadna kontrola
1. Načelo učinkovitosti	Povezava naprej	Povezava nazaj
2. Naravnost	Usmerjenost na input = v bodočnost	Usmerjenost na output = v preteklost
3. Čas ukrepov	Pred nastankom motenj	Po nastanku motenj
4. Učinek ukrepov	Obramba pred motnjami	Odstranjevanje motenj

Vir: Ziegenbein, 1992, str.37

Kot metodološki vidik razumemo zaporedne faze izvedbe funkcije kontrole – govorimo o nadzorovanju in merjenju, ki je poglobljena dejavnost v obvladovanju organizacije. Je tudi prvi pogoj za ukrepanje, ki se ga management loti, če je to primerno in potrebno. Tavčar (Možina et al., 1994, str.684) opisuje faze v postopku faze kontrole, ki so prikazane v sliki 16:

Slika 16: Model nadzorovanja v organizaciji



Vir: Tavčar (Možina et al.), 1994, str.684

Pri tem je področje nadzorovanja lahko izjemno široko, saj sega od posameznega izvajalca preko enot in posameznih funkcij organizacije do celotne dejavnosti v domačem in globalnem okolju.

Če je za področje planiranja znanih in v teoriji in praksi utemeljenih veliko število planskih instrumentov in je pri praktični uporabi potrebna kar precejšnja selekcija, so izvirni instrumenti precej redkejši. Razloge za tako stanje vidi Weber (Weber, 1995, str.156 – 160) v tesni navezanosti kontrole na plan kot tudi v negativni zaznavi pojma kontrole. To seveda ne pomeni, da teh instrumentov ni – Weber ima za pomembna zlasti dva:

- **analiza odstopanj** (nem. *Abweichungsanalyse*): osnova zanj so planirani stroški posameznega stroškovnega mesta oziroma posameznega področja odgovornosti;

- **analiza vzorca** (nem.*Stichprobeanalyse*): ta kontrolni instrument temelji na spoznanju, da je celotna naloga kontrole preveč obsežna, da bi na vseh področjih, ki so podvržene kontroli, to lahko tudi tekoče in kvalitetno izvajali. Taka vrsta kontrole bi se v realnosti najbrž tudi izkazala za neučinkovito. Zato je potrebno narediti izbor tistih izvedbenih funkcij, ki so nadzora potrebne.

Tavčar (Možina et al., 1994, str.687-701) pa kot glavna področja kontroliranja navaja naslednje:

- **finančno kontroliranje** (balance stanja, bilanca uspeha, izkaz finančnih tokov, analiza premoženjskega in finančnega položaja podjetja ter moči podjetja, pa tudi kontrola finančnih odločitev posloводства)
- **kontroliranje proizvodnje – osnovne dejavnosti organizacije** (količine, roki, kakovost, produktivnost, ekonomičnost)
- **kontrola v trženju** (velikost, število, vrednost pridobljenih naročil, njihovo izvajanje, terjatve, kontrola celotnega procesa trženja, zajemanje stroškov trženja)
- **celovito pregledovanje poslovanja** (odločilna je namreč uspešnost organizacije kot celote; postopki pa so finančna revizija podjetja, celovita analiza poslovanja, tudi kontrola drugih organizacij – zlasti v primeru povezovanja)

Osnovna pravila pri primerjavi **planirano : doseženo** bi lahko povzeli takole:

- predpogoj za kontrolo uresničevanja planov je **primerljivost** planiranega in doseženega (dejanskega) stanja;
- najobičajnejše so **mesečne**, trimesečne, polletne in letne informacije;
- vsebina, natančnost in izgled informacij morajo biti pripravljene v smislu zahtev **informacijske piramide**;
- primerjalni rezultati morajo biti podani na način, ki je za uporabnika razumljiv in dovolj pregleden (**transparentnost**);
- zaželeno je poudarjanje **odstopanj** rezultatov od plana;
- bistvena je **aktualnost** primerjave (primerjava mora biti izvedena čim hitreje po preteku obdobja, za katero se primerjava dela);
- **obravnav**a primerjave mora biti **izvedena** ob prisotnosti dveh **odločitvenih nivojev**, ker je potrebna horizontalna in vertikalna transmisija informacij;
- nujna je jasna opredelitev **odgovornega naslovnika**, ki je zadolžen za ukrepe;
- v primeru, da so predvideni rezultati doseženi, ne smemo zaključiti, da se na dajo **preseči**;
- rezultate primerjav se načeloma **ne daje v javnost**, saj bi to pripeljalo do obrambne taktike odgovornih in ne do edino smiselne napadalne taktike odpravljanja vzrokov;
- osnovno pravilo kontroline je, da mora vsak odgovorni **imeti priložnost navesti vse vzroke** neuspeha kljub slabim primerjalnim rezultatom, posebno če je na tendenco odstopanj že predhodno opozarjal.

Kontrola torej ne sme biti **sama sebi namen**. Dobra kontrola vedno vodi do izboljšanja stanja, torej do popravnega delovanja. Upoštevati je potrebno tudi to, da so lahko nekateri učinki kontrole celo negativni (zadrževanje, spreminjanje informacij, manipulacije pri napovedih, ki so lahko ali nerealno visoke ali nerealno nizke, pogost je problem pomanjkljivih meril, največjo škodo procesov kontrole pa predstavljajo demotivirani zaposleni).

Ugotovitve kontrole poslovanja so **signal** za managerje: odločitve o tem, ali ukrepati ali ne, so zelo zahtevne in tvegane.

Če so odstopanja v dovoljenih tolerancah, potem **korektivni ukrepi** običajno **niso potrebni**. Predvideva se namreč, da posledice ne bodo usodne. Posegi tudi niso potrebni, če gre za neprednostna področja podjetja. Prav tako smo zadržani pri ukrepanju, če je izid posega negotov.

Nasprotno je korektivni poseg potreben, če odstopanje od načrtovanega presega dovoljeni obseg. Tako odstopanje ima za podjetje lahko tudi usodne posledice. Management bo take ukrepe sprejel, če analize kažejo na verjetnost uspeha teh aktivnosti in če so na razpolago ustrezni resursi.

Prav odločitve v primeru odstopanj so eno od ključnih področij, kjer se z občutkom za čas, vsebino in obseg ukrepov lahko dokaže kakovost managerja.

3. 2. 3. Analiza izvrševanja plana – osnove kontrole

Osnova procesu kontrole je analiza izvrševanja plana. Pri tem procesu nas zanima, kako dosegamo z letnim načrtom postavljene cilje. Seveda ugotavljamo in ocenjujemo odmike. Ti so lahko pozitivni in lahko pomenijo za podjetje neko prednost; nasprotno pa negativni odmiki lahko pomenijo nevarnost za podjetje. Z analizo moramo najti vzroke za odstopanja – na ta način v primeru negativnih odmkov identificiramo probleme. In končno, na osnovi poznavanja problemov iščemo rešitve, ki bodo prispevale k odpravljanju ali vsaj k zmanjšanju negativnih vplivov.

Postopke analize smo že predstavili. Ker se ta proces pri postopku kontrole ne razlikuje bistveno od tistega pri procesu kontrole, navajam (Rudolf, 1994, str.11) nekatera osnovna pravila, ki naj bi jih upoštevali pri pripravi analize odstopanj:

- osnovni namen izdelave analize odstopanj ni iskanje krivca, temveč **izdelava izhodišč** za pripravo ukrepov, ki bodo sanirali zamujeno;
- odstopanja je potrebno **komentirati** in osvetliti na managerski način (ciljne informacije, ABC);
- zagotovo je pomembno spoznati višino in vzrok odstopanj, vendar je za poslovni sistem mnogo bolj pomembno iz tega **potegniti pravilne konsekvence**, ki bodo odstopanja v prihodnje preprečevale;
- v kolikor odstopanja prekoračijo določeno tolerančno mejo določenega standarda, je v analitsko interpretacijo nujno vključiti naslednjo **višjo hierarhično instanco**;
- **poseg predpostavljeneh** je smiselno le takrat, ko odstopanje preseže tolerančno mejo;
- v analitiki je zelo pomembno prikazati **trende** gibanj;
- odstopanja niso sama po sebi objektivno **merilo učinka** določenega področja, temveč lahko predstavljajo izhodišče za začetek merjenja učinka;
- poleg odstopanj je nujno prikazati tudi njihovo **posledico** za sedanje in prihodnje poslovanje podjetja (analiza odstopanj);
- odgovornim je potrebno prikazati samo tiste podatke, na katere **lahko vplivajo** oziroma povedano drugače: posameznika je potrebno narediti odgovornega le za tiste stvari, na katere lahko vpliva;
- analiza odstopanj mora biti podvržena temeljnemu **načelu gospodarnosti**, torej morajo koristi analize presegati vložke vanjo. Analize morajo pri nizkih stroških dati čim večji informacijski efekt.

3. 3. INFORMIRANJE

Upravljanje podjetja temelji na sprejemanju kakovostnih poslovnih odločitev: naloga kontrolinga pa je v veliki meri prav zagotavljanje kakovostnih informacij za poslovno odločanje.

Informacija vedno bolj postaja proizvodni faktor. Kot piše Bongard (Bongard, 1995, str.13 – 19), večina avtorjev, ki ji pripisujejo status »proizvodnega faktorja«, zanemarja dejstvo, da uvrščanje informacij med proizvodne faktorje še nima ustrezne teoretične utemeljitve. To nalogo naj bi opravila podjetniška ekonomika, saj je prepričan, da makroekonomija s svojo sistematiko proizvodnih faktorjev (delo, zemlja, sredstva) zaradi (pre)skromne ali preohlapne razdelitve teh faktorjev nima možnosti, da bi ponudila ustrezno stališče za rešitev problemov v proizvodnji. Stara delitev na prvinske faktorje (delovne storitve, obratna sredstva, material) in dispoziitivne faktorje (vodenje, organizacija, planiranje) po njegovem mnenju ne ustreza več. Temeljne razlike med informacijo in klasično pojmovanimi sredstvi podjetja so prikazane v tabeli 11.

Tabela 11: Primerjava nekaterih značilnosti materialnih sredstev podjetja in informacij

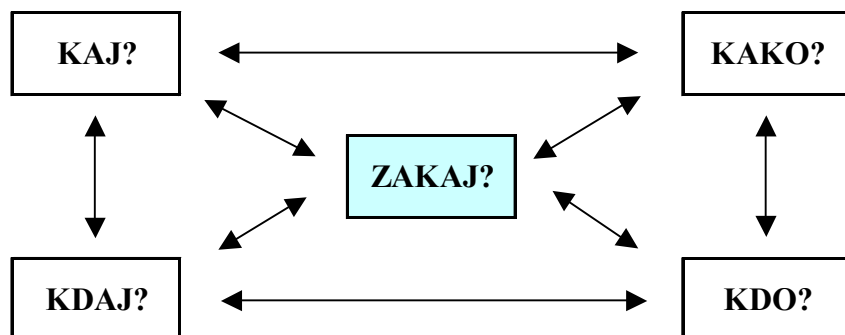
Materialna sredstva podjetja	Informacije
Visoki stroški reprodukcije	Nizki stroški reprodukcije
Izenačevanje mejnih stroškov s povprečnimi stroški	Mejni stroški so enaki 0
Izguba vrednosti z uporabo	Pridobivanje vrednosti z uporabo
Individualna last	Možnih več lastnikov
Izguba vrednosti z delitvijo	Pridobivanje vrednosti z delitvijo
Možnost identifikacije in zaščite	Problemi z zaščito in varnostjo podatkov
Težka (zahtevna) obdelava	Enostavna obdelava
Razmerje cena / vrednost je mogoče objektivno ugotoviti	Stroške je težko identificirati
Mehanizem oblikovanja cene poznan	Mehanizem oblikovanja cen v veliki meri nepoznan
Vrednotenje zalog možno	Vrednotenje zalog problematično
S strani ekonomske vede podprte teorije in modeli so na razpolago	Deficit pri teoriji in modelih

Vir: Bongard, 1995, str.16

Informacije torej predstavljajo podlago za odločanje in so pomembne na vseh poslovnih področjih – s tem pa postanejo tudi ciljno usmerjene. Naloga oskrbovanja posloводства z za uspešno krmarjenje relevantnimi podatki je seveda toliko težje, kolikor bolj kompleksni sta nalogi planiranja in kontrole in kolikor manjša je sposobnost koordinacije teh procesov.

Ziegenbein (Ziegenbein, 1992, str.370) meni, da je za ustrezno preskrbo, predelavo in posredovanje informacij pri internem poročanju potrebno upoštevati vsaj tiste minimalne zahteve, ki so prikazane na sliki 17:

Slika 17: Minimalne zahteve pri pripravi in posredovanju informacij



Vir: Ziegenbein, 1992, str.371

Temeljno vprašanje pri pripravi in zagotavljanju informacij je **ZAKAJ?** Kaj je namen in smisel informiranja? Potrebno je razlikovati:

- predviden namen uporabe
- možen način uporabe
- dejanski namen uporabe

KAJ? Vsebina poročila običajno uporablja različne primerjave:

- časovno
- med obrati
- primerjava med planiranim (cilj ali drugo merilo) in doseženim

Podatki morajo biti zgoščeni in seveda točni oziroma kakovostni.

KDAJ? Glede na časovno pogojenost ločimo:

- poročila s fiksnimi termini
- poročila s prostimi termini
- poročila na poziv (odpoklic)

Pri vseh je potrebno upoštevati čas za njihovo obdelavo.

KAKO? Pridobivanje in prenos zahteva opredelitev:

- načina (ustno, telefonsko, pisno, fax, e-mail, internet, drugo)
- oblike
- metode pridobivanja in obdelave
- informacijske poti

Kakovost informacij se pri prenosu ne sme zmanjšati.

KDO? Pomembno je, na katerih mestih in katere osebe so zadolžene za zbiranje, zajemanje, pripravljanje, obdelovanje, posredovanje, pripravljanje, vrednotenje, arhiviranje in uničevanje informacij.

Ugotovili smo že, da je naloga sistema poslovanja v tem, da **izvedbeno funkcijo vodi učinkovito in uspešno**. Za izvršitev te naloge je po mnenju Webra (Weber, 1995, str.170) najbolj pomembno **vedenje** – tudi bolj pomembno od samega izvedbenega delovanja in pogojev. Pri tem vedenje razume predvsem kot psihično, ljudem dano kategorijo, ki jim omogoča, da se izrazijo, predstavijo svoj pogled na problem. Poročila, podatki so nosilci tega vedenja – njihova prednost je tudi v tem, da jih je mogoče posredovati. Tisti deli poročil ali podatkov, ki so pomembni za pripravo in ponavljanje delovanja, imenuje Weber informacije (namensko vedenje).

Zagotavljanje informacij pa ne pomeni le njihovega zbiranja, temveč v primeru kontrolinga predvsem vzpostavitev in razvoj sistema, ki omogoča zbiranje, obdelavo in prenos informacij. Debenjak (Debenjak, 1998, str.11) meni, da je informacijski sistem v podjetju modeliranje realnosti, v kateri podjetje »živi«. Na poslovanje podjetja močno vplivajo vrsta, obseg in kakovost informacij – še zlasti pa je pomemben njihov vpliv na odzivnost podjetja na impulze, ki prihajajo iz njegovega poslovnega okolja. Lahko bi povzeli, da **sistem kontrolinga temelji na zbiranju, obdelavi in sporočanju kakovostnih informacij za poslovno odločanje**.

Pri tem je potrebno ločiti **podatke** od **informacij**. Podatki o določenem dejstvu govorijo nevtralnno, medtem ko so informacije problemsko usmerjene in so podlaga za odločanje. Turk (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str.36) zagovarja potrebo po oblikovanju informacije glede na problem, ki ga želimo rešiti, in ne glede na okoliščine, v katerih ga rešujemo. Glede na to, ali se spreminja problem ali pa, če so se spremenile okoliščine, je potrebno spremeniti tudi informacije. Povsem mogoče je namreč, da **tisto, kar je v določenih okoliščinah odločujoča informacija, v drugih pogojih predstavlja le nevtralen podatek**.

Turk opozarja tudi na razliko med **informacijskim sestavom** (sistemom) in **sestavom informiranja**. Prvi predstavlja pretvornika nevtralnih podatkov v problemsko usmerjene informacije pa tudi shranjevalca podatkov na različnih ravneh obravnavanja. Sestav informiranja pa kaže, kako se informacije prenašajo in predočajo uporabnikom – predstavlja tokove, ki povezujejo informacijski in odločevalni sestav.

Informacijski sistem je temelj za večino operativnih, taktičnih in strateških odločitev. Bistvenega pomena je, da mora biti podjetje dobro informirano o okolju in o sebi v okolju z vidikov vseh dejavnikov ter sestavin politike podjetja. Pri tem je za raven posameznega podjetja pomembna integriranost informacijskega sistema. Temeljiti bi morala na enotnih bazah podatkov, ki omogočajo izgradnjo informacijske piramide ali tako imenovanega managerskega informacijskega sistema:

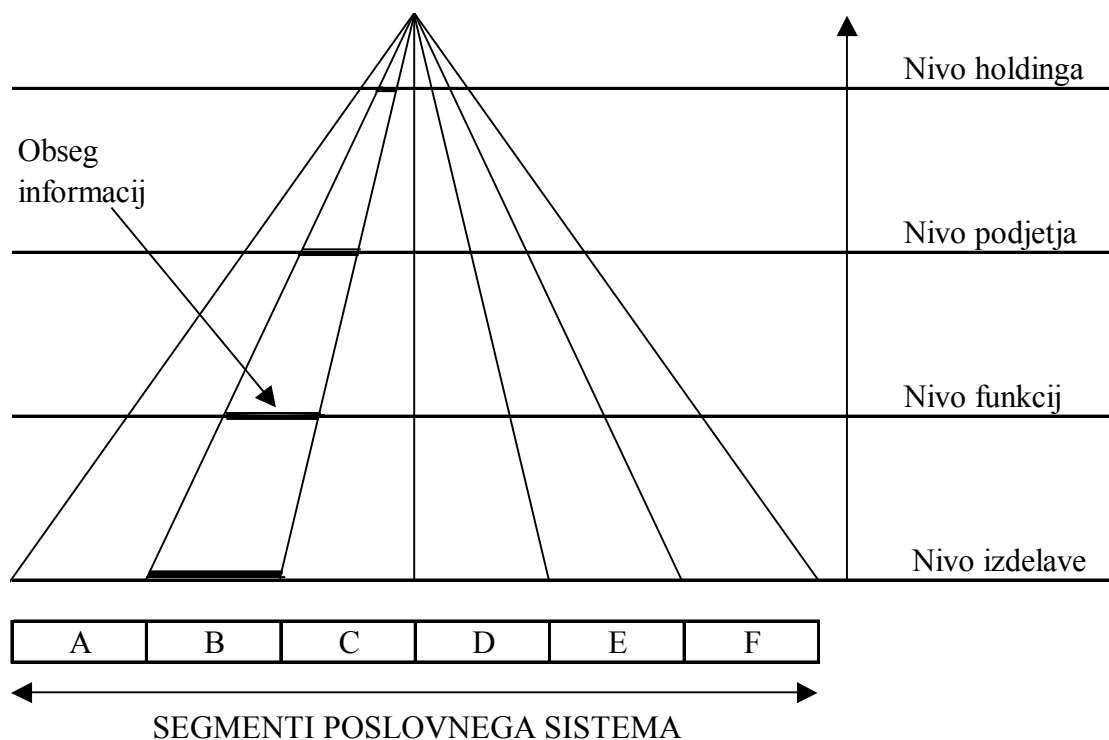
Tako imenovana informacijska piramida (piramida poročanja) predstavlja sistem generiranja in usmerjanja podatkov o poslovanju na posamezne ravni oziroma mesta odločanja.

Piramida simbolizira:

- pravilno usmerjanje podatkov (segmentiranje podatkov po področjih)
- pravilno doziranje podatkov (redukcijo podatkov proti višjim nivojem).

Iz slike 18 je razvidno, da je informacijski sistem za določen poslovni sistem v piramido poročanja oblikovan takrat, ko so določeni **segmenti** in **nivoji** tega sistema ter potrebni podatki oz.informacije za vsakega od njih.

Slika 18: Informacijska piramida



Vir: Rudolf,1994, str.12

Pri tem je potrebno opozoriti, da določeno sporočilo za naslovnika pomeni informacijo le takrat, ko razume pomen podatkov, navedenih v njem. Za vsak informacijski tok pa je potrebno opredeliti:

- potrebne podatke
- nosilce informacij in njihov izgled
- naslov pošiljatelja in prejemnika
- frekvenco

Informacijski sistem je seveda povezan tudi s stroški. Drury ([Drury, 1996, str.7](#)) opozarja, da koristi od uporabe kompleksnih tehnik pri izgradnji informacijskega sistema vedno ne odtehtajo dodatnih stroškov. Informacije upravljalnega računovodstva se lahko pridobiva samo, če smo prepričani, da bo **korist od uporabe teh informacij večja od stroškov njihovega zbiranja**. Podobno razmišlja tudi Turk ([Turk et al.,1998, str.39](#)), ko pravi, da vrednost informacije ni odvisna od stroškov zanjo, temveč od uspešnosti odločitev in izvedbe poslovanja. Tudi na tem področju je potrebno skrbeti za gospodarnost, to je za čim boljše razmerje med vrednostjo informacij in stroški zanje.

3. 3. 1. Informacije za potrebe odločanja

Pridobivanje, obdelava in posredovanje informacij se torej v podjetju opravljajo v podporo managerjem pri izvajanju njihovih ravnalnih aktivnosti. Zato mora biti izgradnja informacijskega sistema utemeljena na jasno izraženih informacijskih potrebah posloводства. V tem razvoju so navedeni sistemi usmerjeni in osredotočeni na **kritične dejavnike uspeha**, torej tista področja poslovanja, ki zahtevajo nenehno pozornost managerjev. V primeru, da so rezultati na teh kritičnih področjih ustrezni, to pomeni uspešno, konkurenčno delovanje podjetja. Velja seveda tudi nasprotno. Torej je potrebno pri razvoju informacijskega sistema identificirati te dejavnike uspeha po posameznih ključnih področjih poslovanja. Za vsakega od njih tudi opredelimo informacije, ki jih bomo spremljali za posamezno področje. Razvoj takega poslovno-informacijskega sistema bi lahko opredelili v naslednjih korakih:

- strateško načrtovanje informacijskega sistema
- informacijska analiza poslovnega področja
- snovanje informacijske rešitve
- izgradnja informacijske rešitve
- organiziranje uporabe informacijske rešitve
- vzdrževanje in nadaljnje razvijanje izvedbe rešitve

Osnovne uporabniške zahteve in konceptualne rešitve pri oblikovanju informacijskega sistema za odločanje pa naj bi bile po Bramsemannu (**Bramsemann, 1990, str.83-84**) sledeče:

- | | |
|--|--|
| 1. Integracija | (vključitev vseh poslovnih področij), |
| 2. Aktualnost | (razpoložljivost podatkov v zaželenih časovnih intervalih, po potrebi letno, mesečno, dnevno), |
| 3. Fleksibilnost | (prilagajanje spremenjenim pogojem), |
| 4. Kazalniki | (smiselno združevanje in predelava relevantnih števil), |
| 5. Grafika | (barvne preglednice), |
| 6. Opozorilni signal | (opozorilo na pomembna odstopanja), |
| 7. Predvidevanje | (avtomatizem pri preračunu podatkov), |
| 8. Simulacija | (preračun različnih možnih scenarijev), |
| 9. Vrste podatkov | (dostopnost različnih vrst podatkov: doseženo, planirano,...), |
| 10. Relevantnost strukture podatkov | (dostopnost do združenih (komprimiranih) podatkov s hkratnim vračanjem do baznih podatkov), |
| 11. Prenos podatkov | (enostaven uvoz in izvoz podatkov), |
| 12. Udobnost | (enostavna in neproblematična oskrba), |
| 13. Hitrost | (takojšen rezultat), |
| 14. Varnost | (varnost podatkov in programskih funkcij glede na možnost izgube, poškodbe, napak pri delu, nepooblaščenega prisvajanja, zlorabe), |
| 15. Gospodarnost | (pozitivno razmerje stroški : uporabnost). |

Čeprav bodo informacije pravočasne in kakovostne, pa to še ne pomeni zagotovila, da jih bodo managerji tudi uporabili pri svojem delu. Zaradi velike formalnosti informacij, organizacijskih problemov ter problemov individualnega razumevanja informacij te niso izkoriščene v potrebni meri. Te probleme je možno odpraviti, če bodo informacijski sistemi imeli naslednje lastnosti (**Emmanuel et al., 1990, str.98-102**):

- informacijski sistemi morajo biti zasnovani široko in ne nujno le računalniško podprti;
- informacijski sistem mora vsebovati avtomatsko prečiščevanje informacij, zaradi česar managerji ne bodo dobivali prevelikih količin nepomembnih informacij;
- za prenos informacij morajo biti izbrani ustrezni komunikacijski kanali;
- informacijski sistem mora omogočiti globinsko iskanje oziroma dostop do natančnejših informacij ter dostop do nasprotujočih oziroma različnih pogledov na informacije.

Tudi danes so v podjetjih za odločanje pomembne računovodske informacije. Te se zbirajo sistematično, na standardiziran način, so kvantitativne, sistematično se posredujejo v različne dele podjetja. So usmerjene k določanju dobička podjetja, zato so verjetno bolj uporabne v dobičkovno usmerjenih podjetjih. Emmanuel (Emmanuel et al., 1990, str.160-161) navaja tri bistvene vloge računovodskega informacijskega sistema:

- managerje opozarja na nepričakovana in neželena odstopanja (angl. *attention directing*);
- zagotavlja primerne informacije za odločitve in reševanje problemov (angl. *problem solving*);
- omogoča ocenjevanje uspešnosti (angl. *scorecard keeping*).

Oblikovanja informacij se moramo torej lotiti potem, ko vemo, kakšne so potrebe ustrezne ravni odločanja. Ne sme biti samo sebi namen. Če informacije, ki zupuščajo informacijski sistem, presegajo možnosti sistema odločanja, ne morejo biti več podlaga za odločanje (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str.40). So brez vrednosti, pravzaprav niti niso več informacije, ker niso vpete v proces odločanja, povzročile pa so stroške.

Turk opozarja še na en vidik informacijskega sistema za potrebe odločanja. Danes je mogoče na nekaterih področjih programirati modele odločanja. To sicer ne velja za strateške ali taktične ravni odločanja, torej na ravni najvišjega posloводства (top managementa); se pa širijo na področjih, ki jih pokriva posloводство na srednjih ravneh. To pomeni, da se **premika meja med informacijskim sistemom in sistemom odločanja**, in sicer je **od predlagalnega informacijskega sistema** (angl. *decision making information system*) izpeljan prehod k **informacijskemu sistemu za odločanje** (angl. *decision taking information system*). V tem sistemu prvi na osnovi poznanih ciljev in na njihovi osnovi utemeljenih odločevalskih pravil izdeluje priporočila za prihodnje delovanje. Drugi – informacijski sistem za odločanje – pa na osnovi sprejete odločitve o prihodnjem delovanju že sproži tudi izvajanje.

3. 3. 2. Informacije za potrebe planiranja

Planiranje lahko opredelimo tudi kot odločanje vnaprej. Tudi za tovrstno odločanje potrebujemo informacije, ki se oblikujejo v informacijskem sistemu in se nanašajo na poslovanje podjetja kot tudi na okolje, v katerem podjetje deluje.

Ko gradimo informacijski sistem za potrebe planiranja, je pomembno upoštevati razčlenitev poslovanja na posamezne zvrsti planiranja - od posameznih izdelkov do plana uspeha na ravni podjetja. Ta naj bi vsaj načeloma omogočala za posamezno zaokroženo celoto v podjetju in za različne ravni odločanja sistematično zbiranje, obdelavo in oblikovanje

informacij na različnih ravneh odločanja. Hkrati je s tako členitvijo opredeljena tudi odgovornost za planiranje.

Informacijsko vsebino inputov za potrebe planiranja predstavljajo že kvantitativno izražene poslovno–politične opredelitve posloводства (Pučko, 1999, str.125 – 156). Predstavljajo omejitve planskega odločanja oziroma indikatorje, kakšne naj bodo vrednosti posameznih relevantnih spremenljivk v posameznih planih. Sicer pa so za model taktičnega planiranja po mnenju istega avtorja potrebne naslednje informacije:

- **planski cilji in politika** (poslovno–politične opredelitve v podjetju kot posledica razvojne politike podjetja (ali strateškega planiranja); del pa predstavljajo odločitve, katerim vzorcem vedenja bomo dali prednost v prihodnjem obdobju)
- **zunanje omejitve** (največje možne količine prodaje posameznih vrst izdelkov in predvidene prodajne cene zanje ter največje možne količine nabave posameznih vrst surovin, materialov, sestavnih delov in energije in zanje predvidene povprečne nabavne cene v planskem obdobju)
- **notranje omejitve** (predvidene razpoložljive proizvodne zmogljivosti podjetja ter njegove maksimalne kadrovske zmogljivosti)
- **model proizvodnje** (standardi potroškov materiala in surovin, sestavnih delov, energije, strojnega časa in normativa potroškov delovne sile za možne vrste proizvodov v planu proizvodnje)
- **plan variabilnih stroškov na enoto proizvoda** (kot rezultat ustreznih normativov prvin delovnega procesa in predvidenih povprečnih nabavnih cen materialov oziroma planiranih urnih postavk za stroške dela)
- **plan osnovnih sredstev** (izhaja iz obstoječega stanja in izvrševanja investicijskega dela srednjeročnih ali dolgoročnih planov)
- **podlage za načrtovanje fiksnih stroškov** (običajno je osnova njihovo doseganje v tekočem planskem obdobju in njihovo pričakovano gibanje v prihodnosti).

Proces seveda ne poteka samo v neki linearni smeri; vsako soočanje z nepoznanimi velikostmi in razvoj v neznani smeri zahtevata iterativne postopke, poglobljeno obdelavo posameznih pozicij, ki morda opozorijo tudi na nove priložnosti. Proces je končan, ko so identificirani ukrepi, ki so za doseganje postavljenih ciljev potrebni, pa tudi dejansko vključeni v planski izračun. Dobler in Köbler (Dobler in Köbler, 1997, str. 17-18) menita, da se vsak izračun plana začne z dvema praktično vzporedno potekajočima fazama.

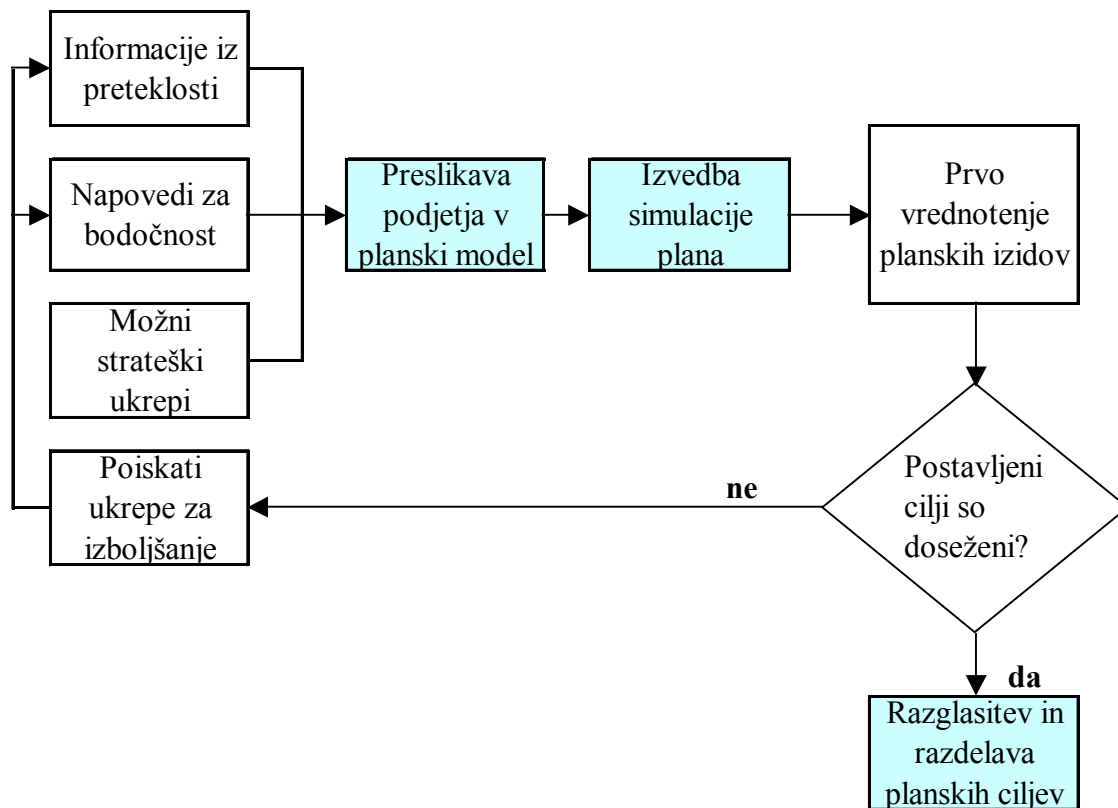
Prva predstavlja **razvijanje planskega modela**. Ta model mora biti nekakšen odraz slike podjetja skozi vprašanja, ki si jih postavljamo v procesu planiranja. Zbrane informacije vnesemo v model in izvedemo ustrezne izračune. Pri tem modela ne smemo razumeti statično. Nasprotno, vključen je v iterativen proces planiranja.

Druga faza predstavlja **zbiranje informacij**. Te so tako podatki, usmerjeni v preteklost, kot tudi tisti, ki segajo v bodočnost, kot na primer aktualen obseg naročil ali pričakovana naročila

na podlagi izdanih ponudb. Pomembne pa so tudi zunanje informacije o dogajanju v panogi in konjunktura poročila.

Na osnovi izdelanega modela in zbranih informacij postopek planiranja lahko steče; predstavljen je na sliki 19.

Slika 19: Načelen potek postopka planiranja



Vir: Dobler, Köbler, 1997, str.17

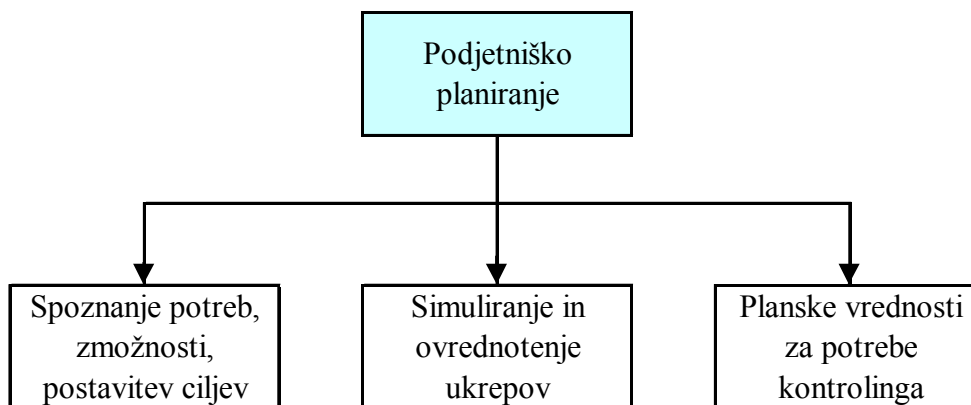
Proces se konča, ko so v plan vnešeni vsi predvideni ukrepi, potrebni za realizacijo ciljev. Od te faze dalje sledi razpošiljanje rezultatov planiranja na ustrezne pristojne ravni.

3. 3. 3. Informacije za potrebe kontrole

Če smo planiranje opredelili kot odločanje vnaprej, potem je kontrola odločanje za doseganje planiranega delovanja ali stanja. Namen kontrole je torej doseči, da poslovne aktivnosti vodijo k doseganju ciljev podjetja in da je vedenje zaposlenih primerno za doseganje teh ciljev. Podobno kot pri planiranju tudi za kontrolo potrebujemo informacije, ki se ravno tako oblikujejo v informacijskem sistemu in se nanašajo tako na poslovanje podjetja kot tudi na poslovno okolje podjetja. Na osnovi primerjave dejanskih in planiranih rezultatov, vedenja in akcij sprejemamo ustrezne korektivne ukrepe, ki vodijo k želenim ciljem.

Funkciji planiranja in kontrole sta tesno povezani. Rezultat procesa planiranja so določene ciljne vrednosti (velikosti) za podjetje v določenem planskem obdobju, ki so eden osnovnih instrumentov krmiljenja poslovnega sistema (slika 20).

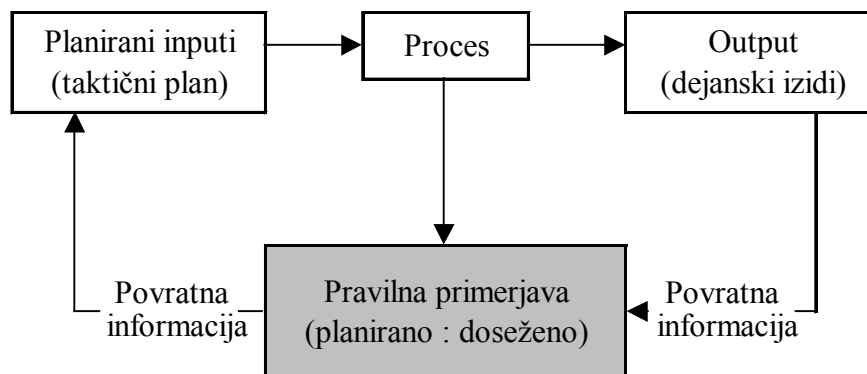
Slika 20: Podjetniško planiranje kot instrument krmiljenja sistema



Vir: Dobler, Köbler, 1997, str.15

Kontrolna funkcija kontrolinga je primerjava pričakovanega (želenega) stanja na eni ter dejanskega stanja na drugi strani. Informacije pri procesu kontrole so torej zlasti informacije o odmikih (Glej sliko 21).

Slika 21: Informacije pri kontroli plana



Vir: Drury, 1996, str.503

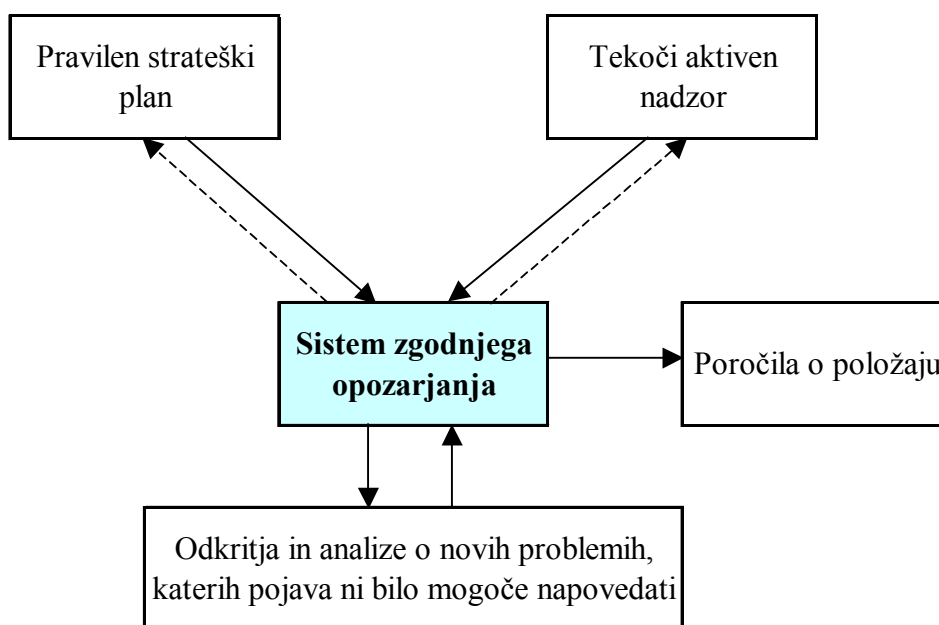
V podjetju oziroma v poslovnem procesu so izvajalni, informacijski in poslovodni proces popolnoma prepleteni. Ta prepletenost se izkazuje s tokovi (inputi – outputi) podatkov in informacij. V izvajalni podsistem vstopajo informacije za izvajanje, iz njega pa izstopajo podatki o izvedbi. V informacijski sistem vstopajo podatki o izvedbi in izstopajo informacije za poslovodenje. V upravljalni sistem pa vstopajo informacije za poslovodenje, katerih posledica so informacije za odločanje.

Višja kot je raven odločanja, bolj morajo biti informacije sintetične, medtem ko se na nižjih ravneh odločanja zahteva njihova večja analitična vrednost – pač v skladu z že obravnavano informacijsko piramido. Vsaka odločitev seveda zahteva tudi različne informacije; različnost

odločitev in zanje potrebne različne informacije so tudi osnova pri oblikovanju informacijskega sistema v podjetju. Tudi v primeru informacij za potrebe kontrole bi lahko ugotovili, da je, podobno kot pri planiranju, pomembno zbiranje, obdelava in oblikovanje informacij po zvrsteh kontrole.

Informacije niso potrebne samo za potrebe taktične, temveč tudi za potrebe strateške kontrole. Gre za izjemno pomembne dogodke, ki zahtevajo posege tudi zunaj tistega obdobja v poslovnem letu, ko običajno pripravljamo letni plan. Ziegenbein (Ziegenbein, 1992, str. 247) govori o procesu **zgodnjega opozarjanja** (Glej sliko 22).

Slika 22: Proces zgodnjega opozarjanja



Vir: Ziegenbein, 1992, str.247

Ta poseben del informacijskega sistema ni namenjen samo izogibanju morebitnim rizikom, temveč tudi izkoriščanju poslovnih priložnosti. Cilj torej je, da se napačni plani pravočasno revidirajo, kar pomeni tudi prilagajanje strategij spremembam relevantnih vplivov okolja.

Informacije so torej v povezavi z odločanjem in preko njega izjemno pomembne za procese planiranja in kontrole. Kralj (Kralj, 1992, str.50) dokazuje to povezanost s kibernetičnim načelom vnaprejšnjih in povratnih informacij. Vnaprejšnjo informacijo avtor pojmuje kot usmerjanje, povratno pa kot uravnavanje sistema. Usmerjanje pomeni iskanje ciljev in odločanje o ciljih (želenih stanjih), zato je ustvarjalnega pomena. Uravnavanje izhaja iz kontrolne (nadzorne) dejavnosti in pomeni krmiljenje kot usmerjanje k cilju ali popravljanje izvajanja, da bi dosegli cilje. Dejansko gre pri tem za primerjavo izvedbene informacije o obstoječi situaciji z informacijo o ciljni odločitvi, ki je posebna vrsta vnaprejšnje informacije o želeni situaciji, posledica tega pa je popravljalna akcija.

4. POSKUS UVEDBE SISTEMA OPERATIVNEGA KONTROLINGA V PODJETJU ETA CERKNO

4. 1. Kratka predstavitev podjetja

ETA Cerknjo je bila (pod imenom REMPOD) ustanovljena leta 1947. V sedanji organizacijski obliki je bila v register gospodarskih družb vpisana z dnem 18.11.1992. Sedež podjetja je v Cerknem, Platiševa 39.

Podjetje ETA Cerknjo je glede na klasifikacijo dejavnosti (Statistični urad Republike Slovenije - Obvestilo o identifikaciji in razvrstitvi po dejavnosti za poslovni subjekt) uvrščeno v skupino 29.710 - proizvodnja električnih gospodinjskih aparatov. Osnovo programa predstavlja proizvodnja komponent za vgradnjo v izdelke bele tehnike. Izpisek iz sodnega registra navaja naslednje osnovne dejavnosti podjetja (količine so povzete po poslovnem načrtu za leto 2003):

- **litoželezne grelnne plošče** (z letno proizvodnjo 6,5 mio kosov)
- **sevalniki** za steklokeramične plošče (1,7 mio kosov)
- **cevní grelci** (6,6 mio kosov)
- **žlebasti grelci** (1,2 mio kosov)
- **kapilarni termostati** (7,0 mio kosov)

Druge pomembne dejavnosti so še:

- proizvodnja in obdelava ulitkov sive in druge litine
- izdelava vseh vrst orodij in opravljanje orodjarskih storitev
- izdelovanje in vzdrževanje strojev in naprav
- opravljanje storitev na področju galvanizacije

Na lokaciji Cerknjo je zaposlenih 1.350 delavcev, dodatnih 350 pa v podjetju ETA Požega (Hrvaška). Poleg tega obstaja široka mreža kooperantov, ki podjetju ETA prodajajo svoje celotne zmogljivosti ali pa le njihov del.

Iz Poslovnega poročila podjetja ETA Cerknjo d.o.o. za leto 2002 je razvidno, da letna realizacija dosega 76,0 milijonov EUR. Veliko večino, preko 80% vse prodaje, predstavlja izvoz. Da je ETA uspešno podjetje, dokazuje tudi vsa leta ustrezna raven dobička.

Podjetje je pomembno tudi v državnem merilu. V letu 2002 je bila ETA 35. največji izvoznik v državi, medtem ko je bila leto prej na 40.mestu (**Gospodarski vestnik, št.13, 2003**). Med čistimi izvozniki je bila v letu 2002 na 30.mestu. Velik je pomen podjetja v goriški regiji: po velikosti izvoznih prihodkov je peto največje podjetje v regiji z 8,5% deležem v izvozu tega geografskega področja. Pri tem so načrti za tekoče leto optimistični, saj v podjetju načrtujemo za 15% večji obseg prodaje na tujem trgu. Praktično celoten obseg izvoza predstavlja prodajo na področje EU.

Navajanje posameznih kategorij v absolutnih zneskih seveda ne pove veliko o dejanski uspešnosti poslovanja in moči podjetja. ETA vsa leta posluje uspešno, z dobičkom, dobiva pa tudi odlične ocene pri preverjanju bonitete.

Podjetje je danes del koncerna E.G.O. s sedežem v Švici. Z njim sodeluje že od leta 1968, ko je prišlo do podpisa prve pogodbe o kooperacijskem sodelovanju na področju proizvodnje

grelnih plošč. Do prvega skupnega vlaganja je prišlo leta 1971, in sicer pri projektu izgradnje livarne. Temu je sledilo dvojno skupno vlaganje pri proizvodnji termostátov in grelnih plošč.

Skupina E.G.O. ima danes v večinski lasti 26 podjetij, ki delujejo v dvajsetih državah. E.G.O. je tudi 75% lastnik podjetja ETA, ki je največje proizvodno podjetje v skupini. Preostali delež (25%) pa je v lasti firme CERTA, ki je prevzela ves družbeni kapital ter v letu 1994 z notranjim odkupom prešla v večinsko last zaposlenih.

Osnovni kapital podjetja znaša 4.265.251.000 SIT in je razdeljen na dva dela (Poslovno poročilo za leto 2002):

- kapital E.G.O. Elektro Geräte Zug (Švica).....3.198.938.000 (75%)
- kapital CERTA d.d. Cerčno.....1.066.313.000 (25%)

ETA je praktično edino podjetje v občini Cerčno in največje podjetje v nekdanji občini Idrija, zato je njen pomen v tem okolju izjemno velik. V tem kontekstu je razumljiva odgovornost za razvoj tega območja, ki ga bo lahko dosegla z dosledno realizacijo svojega **poslanstva in vizije**.

V okviru koncerna E.G.O. ima ETA z letnim planom za leto 2003 in tudi srednjeročnim planom za obdobje 2002 - 2006 jasno opredeljeno vlogo za prihodnje obdobje. Poslanstvo podjetja bi lahko opredelili tudi skozi nekatere cilje: uspešno delovati v koncernu kot največje podjetje koncerna in skupaj z ostalimi člani skupine ostati in razvijati vlogo največjega proizvajalca komponent za gospodinske aparate. V ta namen v podjetju potekajo dolgoročni projekti na področju organizacije, tehničnega razvoja in marketinga, ki že pomenijo smernice za uspešno delo do leta 2010.

Strateški investicijski projekti - kot uresničevanje vizije - do leta 2005 so usmerjeni v nove proizvode, povečanje obstoječe proizvodnje, dvig kvalitete ter zniževanje stroškov proizvodnje. Svoje strateške cilje v tem obdobju (Srednjeročni plan 2002 - 2006) pa je podjetje načrtalo s sledečimi kategorijami:

- s stopnjo dobička, ki predstavlja razmerje med doseženim dobičkom in prihodki iz poslovanja;

- z donosnostjo lastniškega kapitala, ki predstavlja razmerje med čistim dobičkom in povprečnim lastniškim kapitalom;

- z dodano vrednostjo na zaposlenega, ki predstavlja razmerje med vsoto operativnega dobička, amortizacije ter stroškov dela na eni in povprečnim številom zaposlenih na drugi strani;

- z donosnostjo sredstev, ki predstavlja razmerje med čistim dobičkom in povprečnimi sredstvi.

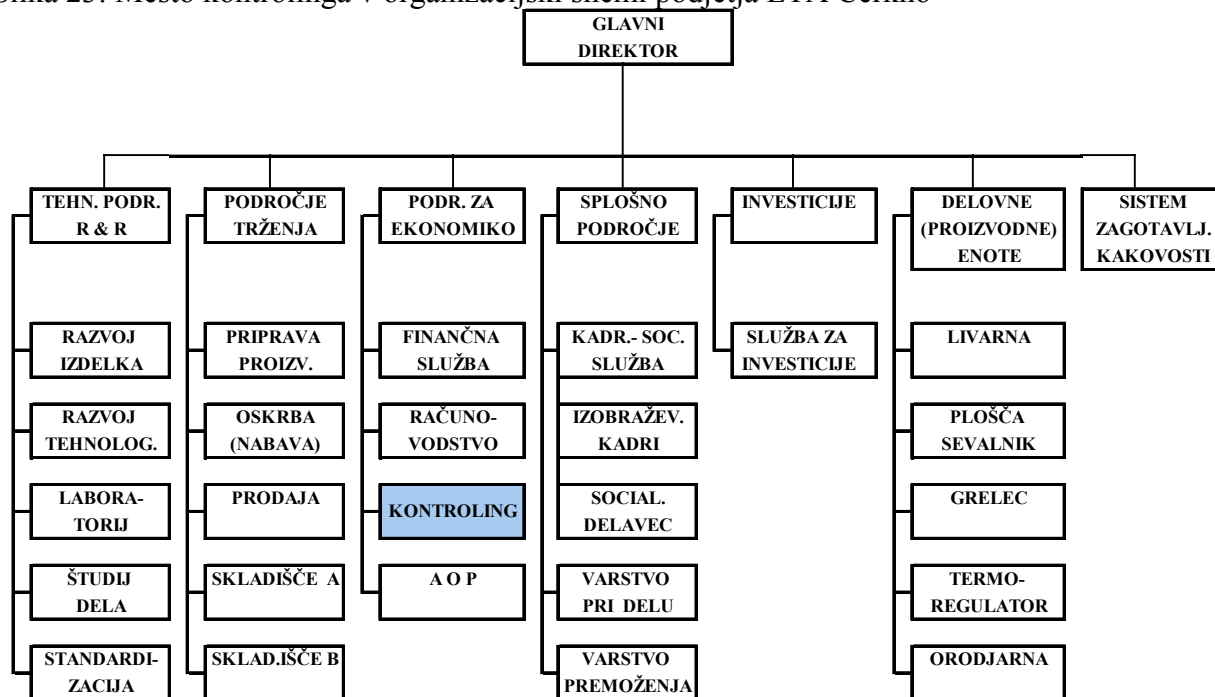
Poudarek v podjetju ETA Cerčno bo dan predvsem:

- hitremu uvajanju novih proizvodov
- zniževanju stroškov
- večanju moči podjetja
- velikemu vlaganju v kadre.

4. 2. Mesto kontrolinga v organizacijski shemi podjetja

Oddelek za kontroling se v dokaj klasični poslovno-funkcijski organizacijski shemi podjetja ETA Cerčno nahaja v področju za ekonomiko, kar je smiselno predvsem zaradi skupnih resursov - tako na informacijskem kot tudi na kadrovskem področju. Povezanost s poslovodsko funkcijo, ki se v velikih podjetjih običajno kaže v kontrolingu kot samostojnem oddelku, je v podjetju ETA razvidna iz odgovornosti: vodja je odgovoren glavnemu direktorju podjetja.

Slika 23: Mesto kontrolinga v organizacijski shemi podjetja ETA Cerčno



Vir: Organigram podjetja ETA Cerčno

Naloge in aktivnosti kontrolinga so močno povezane in prepletene z ostalimi dejavnostmi v podjetju. Čeprav je znotraj področja za ekonomiko (računovodstvo, AOP) na razpolago največje število informacij, je močna tako povezava s področjem za trženje kot tudi vsemi proizvodnimi enotami.

Razvoj kontrolinga v podjetju je po svoje zanimiv. Temelji zanj so bili gotovo postavljeni z oddelkom za plan in analize, ki pa se je sredi osemdesetih let preimenoval v oddelek za poslovno strategijo; področje dela se je razširilo s področjem kalkulacij, z oblikovanjem predlogov cenovne politike in s pomočjo nosilcem strateškega planiranja v podjetju. Tako ime kot tudi nekatere izmed aktivnosti, ki so se v oddelku izvajale, izpričujejo usmerjenost podjetja v prihodnost. Vse to prav v času, ko tak način razmišljanja ni bil ravno običajen na ozemlju takratne skupne države. Vsebina dela v oddelku danes se v veliki meri prekriva z vlogo kontrolinga, kakršna je navedena v teoretičnem delu naloge - pri tem pa bo prav v prihodnost usmerjeno delovanje še naprej ena njegovih osnovnih usmeritev.

4. 2. 1. Naloge kontrolinga v podjetju ETA Cerklje

Kot glavne naloge kontrolinga v podjetju ETA Cerklje lahko opredelimo sledeče:

- koordinacija, svetovanje, pomoč pri izdelavi letnih planov podjetja, sodelovanje s službami v podjetju in koncernu pri njegovi pripravi, izdelava planov nekaterih poslovnih področij, izdelava zbirnega plana podjetja
- koordinacija, svetovanje, pomoč pri izdelavi srednjeročnih (strateških) planov podjetja ter v končni fazi tudi predstavitev plana v ustrezni obliki
- kontrola doseganja ciljev in informiranje ustreznih odločitvenih ravni o odstopih.

Ostale prav tako pomembne naloge so:

- izdelava mesečnih operativnih planov z izračunom praga rentabilnosti za posamezne proizvodne programe izračun uspeha posameznih delovnih enot
- izračun uspeha posameznih družin proizvodov
- simulacije učinkov predvidenih poslovnih odločitev in iskanje najboljše rešitve
- spremljanje donosnosti posameznih proizvodov, doseganje načrtovanega prispevka za kritje fiksnih stroškov, ugotavljanje odstopov
- oblikovanje sistema stroškovnih mest za zagotavljanje pogojev za kvalitetno spremljanje stroškov po stroškovnih mestih odgovornosti (po potrebi tudi posebnih analitičnih kontov)
- izdelava kriterijev za porazdelitev splošnih stroškov delovnih enot
- izdelava kriterijev za porazdelitev stroškov uprave, prodaje in razvoja
- spremljanje dejanskih stroškov, primerjava s planiranimi ali normativnimi stroški, primerjava s preteklimi obdobji, ugotavljanje in analiza odstopov
- izračun variabilnosti posameznih vrst stroškov za potrebe fleksibilnega predračuna
- izgradnja in vzdrževanje sistema kalkulacij
- koordinacija postopkov pri kalkuliranju po sistemu ciljnih stroškov
- izdelava ponudb za prodajo znotraj skupine
- sodelovanje pri odločanju o investicijah (izračun neto sedanje vrednosti ali interne stopnje donosa pred investicijo, spremljanje dejanskih učinkov)
- sooblikovanje informacijskega sistema za potrebe top managementa in drugih ravni odločanja
- pokalkulacije delovnih nalogov
- spremljanje stroškov kakovosti
- informiranje ustreznih odločitvenih ravni
- kontroling povezanih podjetij (ETA Počega)
- različne analize za potrebe posameznih služb
- druge zadolžitve

Večina nalog kontrolinga ima svojo osnovo v letnem, manj pa v mesečnem planu, ki ga v podjetju tudi uporabljamo. Pri tem je mesečno planiranje prodaje in z njo povezan izračun praga rentabilnosti pri posameznih proizvodnih programih namenjeno predvsem hitremu odzivanju na morebitna odstopanja od pričakovanih gibanj. Namen mesečnega plana bo v nadaljevanju tudi kratko predstavljen.

4. 3. Proces izdelave taktičnega plana podjetja

Letni plan je osnovni planski dokument podjetja, ki ga ne razumemo formalno, ampak dejansko kot **odločanje vnaprej**. Prav tako je planiranje opredeljeno kot ena temeljnih vsebin dela operativnega kontrolinga.

ETA je del koncerna E.G.O. in taka organiziranost pa ima tudi svoje značilnosti. Navajam le nekatere, po mojem mnenju najbolj pomembne pri procesu planiranja:

- cilji posameznega podjetja naj bi bili **podrejeni** ciljem celotne skupine;
- podjetja koncerna delujejo v **različnih geografskih in kulturnih okoljih**;
- zaradi doseganja ugodnejših učinkov so **določene funkcije** (nabava, prodaja) **združene**;
- zaradi optimiranja izrabe proizvodnih zmogljivosti so posamezna podjetja znotraj skupine drugo drugemu lahko tudi dobavitelj in hkrati kupec.

Posebnosti, ki jih prinaša tovrstna organiziranost, vplivajo tudi na postopke planiranja. Za ugotavljanje planskih rezultatov na ravni koncerna je seveda nujna uporaba **standardiziranih** obrazcev, na katerih so ločene vse poslovne dejavnosti koncerna. Isti program se lahko, z namenom oskrbovanja lokalnih trgov, pojavlja na različnih proizvodnih lokacijah po svetu.

Planiran poslovni izid na ravni koncerna je seštevka poslovnih izidov posameznih podjetij, brez upoštevanja prometa znotraj skupine; nekakšen **konsolidiran** plan poslovnega izida torej. Tako je olajšano delo strokovnim službam na ravni skupine, njegovo vodstvo pa prej dobi podatke o pričakovanih izidih pri posameznih proizvodnih in prodajnih programih, kar ima za posledico sprejem ustreznih ukrepov, vse seveda s ciljem, da bi ohranili ali okrepili pozicije koncerna na področjih, na katerih deluje.

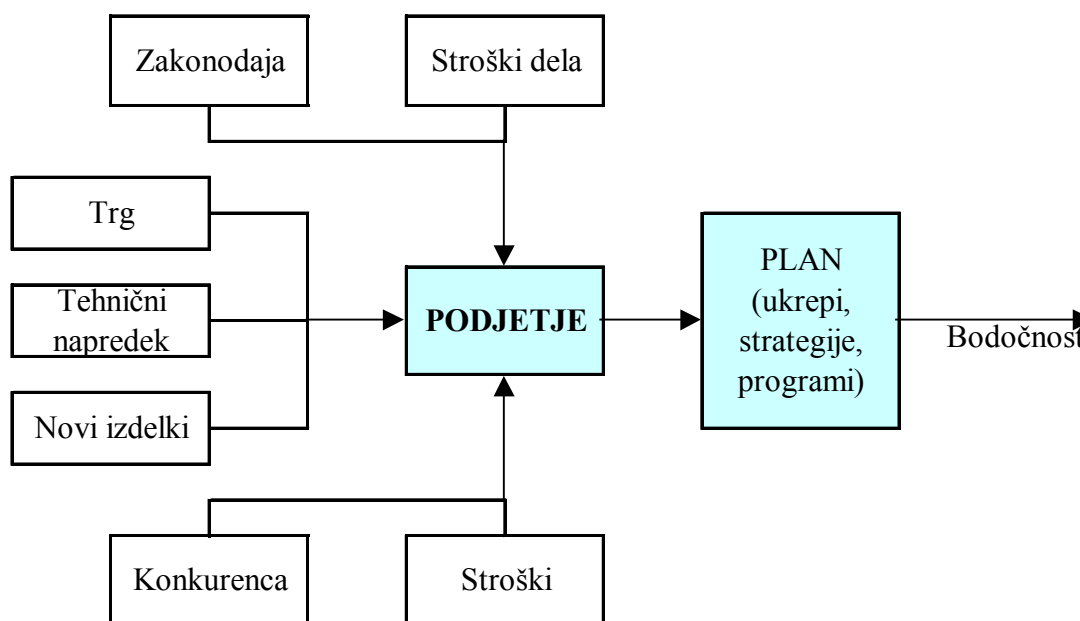
Na ravni skupine je število podatkov, ki jih je mogoče temeljito obdelati, omejeno. To je tudi skladno s pravilom informacijske piramide - podatki, ki se obdelujejo na ravni koncerna, so (lahko) le sinteza podrobnih in analitičnih planov, ki jih ima vsako podjetje možnost narediti za svoje lastne potrebe. V podjetju ETA Cerkno plan temeljito razdelamo na različne delne plane:

- plan ciljev,
- plan prodaje (tipi izdelkov, količine, prodajne cene),
- plan proizvodnje skupaj s planom potrebnega materiala (izhaja iz planirane prodaje ter predvidenih pogojev nabave),
- plan stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih vrstah,
- plan zaposlovanja,
- plan investicij (vrednostno, dinamika),
- plani ostalih poslovnih področij,
- ključi za prenos splošnih stroškov.

Izdelava plana seveda zahteva **časovno usklajenost** sodelujočih. Terminski plan na ravni celotne skupine je izdelan že konec septembra, napovedi prodaje so izdelane konec oktobra ali v začetku novembra, izdelan plan pa mora podjetje oddati v začetku decembra. Kot osnova pri planiranju nam tako služijo rezultati devetmesečnega oziroma desetmesečnega obračuna (v podjetju ETA izdelamo izkaz uspeha vsak mesec – okrog 20.v tekočem mesecu za preteklo koledarsko obdobje).

V podjetju in v koncernu se zavedamo dinamičnosti okolja in vemo, da moramo na ta razvoj reagirati z ukrepi, ki bodo na dolgi rok krmarili razvoj podjetja v želeni smeri. Torej je potrebno upoštevati vse možne vplive, ki jih imajo na bodoče poslovanje tržna gibanja, spremembe na tehničnem področju (novi izdelki, razvoj tehnologije), zakonodaja (zlasti na področju delovnih razmerij in varstva na delovnem mestu ter varstva okolja) ter končno stroški, ki tudi določajo naš položaj v odnosu do konkurence (slika 24).

Slika 24: Interne naloge v procesu taktičnega planiranja v podjetju ETA Cerkno



Vir: Prirejeno po Dobler, Köbler, 1997, str.9

Vse te vplive je mogoče obvladovati le s skupnim sodelovanjem poslovodstev koncerna in podjetja. Rezultat je lahko:

- oblikovanje ustrezne **cenovne politike**, ki bo zagotavljala rast tržnega deleža oziroma ohranjanje ali rast absolutnega obsega prodaje,
- razvoj in uvajanje **novih** proizvodov,
- predlog **investicij** za povečanje produktivnosti in s tem konkurenčnosti ob hkratnem zmanjšanju stroškov dela,
- obvladovanje **stroškov** (zlasti zmanjšanje deleža fiksnih stroškov v strukturi in s tem manjša občutljivost na spremembe v obsegu proizvodnje).

Izdelava letnega plana se prične z izdelavo načrtov prodaje. Ta del pripravijo poslovna področja za posamezne programe in je predhodno usklajen z prodajno službo koncerna in področjem za trženje v podjetju v tistem delu, ki ga ETA neposredno pokriva.

Na osnovi plana prodaje je mogoče izdelati druge plane. Neposredno je z njim povezan izračun porabe materiala ter potrebnega števila delavcev za realizacijo letnega načrta prodaje. Za izračun plana potrebnega materiala pa so prav tako potrebni podatki o cenah materialov, ki jih je skupna nabava koncerna sposobna doseči na trgu, ter cene polizdelkov, ki bodo predmet prodaje med posameznimi podjetji v skupini. Večina delnih planov je vezanih na plan prodaje, pri nekaterih pa je potrebno upoštevati planske cilje, poslanstvo in vizijo podjetja.

V poglavju o planu (3. 1. 7) sem navedel nekatera **temeljna načela planiranja**, ki naj bi jih podjetja v tem procesu upoštevala. Pri praktični realizaciji je popolna doslednost skoraj nemogoča. Zlasti **ničelno predračunavanje** zahteva mnogo časa, zato njegova dosledna uporaba ni realna. Realna in potrebna pa je večja **vklučenost v postopke planiranja** tistih, ki so odgovorni za doseganje planskih ciljev - le tako jih bodo sprejeli za svoje in se trudili, da bodo tudi v celoti realizirani.

4. 3. 1. Priročnik za taktično planiranje in kontrolo

Tako postopek planiranja kot sam plan morata biti izvedena po določenih pravilih. To področje se mi zdi v najbližji bodočnosti smiselno formalizirati kot:

- **del pravilnika o računovodstvu ali**
- sestavni del standarda ISO 9001 - 2000 ali
- kot del priročnika o taktičnem planiranju.

Ta pravila bi vsebovala predvsem določila o metodologiji taktičnega planiranja v podjetju. Z njimi bi določili:

- plane, ki jih bomo v podjetju izdelovali in sprejemali
- njihovo vsebino in obliko
- roke za sprejemanje teh dokumentov
- odgovornost za procese planiranja
- naloge nosilcev odgovornosti za procese planiranja
- način spremembe plana med njegovim izvajanjem (rebalans)
- spremljanje doseganja planov
- način informiranja različnih ravni odgovornosti o doseganju planskih ciljev
- druge vsebine, povezane z izdelavo taktičnih planov in kontrolo njihovega doseganja.

Smisel zapisane metodologije vidim v poenotenju postopka, enakem razumevanju posameznih kategorij, primerljivosti posameznih kategorij v daljšem časovnem obdobju, v terminski usklajenosti posameznih faz procesa in ne nazadnje ali pa predvsem tudi kot osnovo za kontrolo izvajanja procesa planiranja in kontrole - še posebej glede doseganja časovnih rokov. Torej predvsem kot neke vrste **organizacijski predpis**. Pri tem pa ni odveč omeniti dejstva, da smo pri izdelavo plana pomembnih podatkih (plan prodaje, vhodne cene pomembnih repromaterialov) odvisni od podatkov iz strokovnih služb koncerna.

Pri tem bi metodologije procesov taktičnega planiranja in kontrole ne bi smeli postaviti preveč toga. Dejstvo je, da so zahteve različnih ravni odločanja vedno večje. To dejstvo je posledica tako novih znanj kot tudi znamenje odgovornosti za uspeh posameznih organizacijskih enot in podjetja v celoti. Preveč toga, v podrobnostih dodelana metodologija bi terjala pogoste popravke. Če teh popravkov ne bi bilo, v praksi pa bi sledili potrebam uporabnikov, bi se pojavilo umestno vprašanje o potrebnosti internih predpisov, ki jih v praksi nihče ne spoštuje. Zato se mi ne zdi smiselno zlasti navajanje vsebine in oblike planov in načinov spremljanja njihovega doseganja ter informiranja različnih ravni odgovornosti. Obvladovanje tega dela je po mojem mnenju naloga kontrolinga, ki mora spremljati razvoj v stroki, (so)oblikovati informacijski sistem za poslovodstvo in preko njega opozarjati na odstopanja. Ker je odgovornost za uspeh podjetja jasna in nedvoumna, se mi zdi z metodologijo potrebno določiti odgovornost na ravni poslovnih funkcij zlasti za dve kategoriji:

- **za število zaposlenih** (po številu in strukturi) za planiran obseg proizvodnje po posameznih delovnih enotah in v strokovnih službah
- **za investicije** (skupaj z izračunom dobe vračanja po eni od dinamičnih metod), saj pomenijo izvajanje strategije. Današnje odločitve bodo vplivale na bodoče poslovanje, zato se mi zdi potreben temeljit opis izhodišč, na osnovi katerih so bile sprejete odločitve o posameznih investicijah.

4. 3. 2. Analiza poslovanja podjetja in analiza okolja

Tudi za podjetje ETA velja, da je namen **analize poslovanja** za potrebe planiranja ugotoviti probleme, ki jih ima podjetje, in pomanjkljivosti, ki jih v svojem poslovanju izkazuje. Analiza pa lahko pokaže tudi prednosti podjetja v odnosu do konkurence.

Osnova analize poslovanja so podatki o dogajanju v podjetju. Teh podatkov imamo na razpolago zelo veliko, saj se sistematično zbirajo tako za potrebe računovodstva kot tudi potrebe ostalih strokovnih služb in statistike v podjetju. Te podatke je mogoče primerjati tako s preteklimi obdobji kot tudi z načrtovanimi vrednostmi. Ugotovljeni odmiki predstavljajo problemska stanja podjetja, če so odstopanja negativna. Velja seveda tudi obratno - v primeru pozitivnih odmkov govorimo o prednostnih stanjih.

Pot do podatkov, ki bi omogočali ustrezno primerjavo s konkurenco, ni ravno enostavna. Doma ustrezne konkurence ni, primerjavo s tujo pa otežuje dejstvo, da je praktično nemogoče dobiti podatke o rezultatih po posameznih dejavnostih. V določeni meri je možna primerjava znotraj skupine E.G.O.; tudi na te rezultate vplivajo objektivne okoliščine in specifičnosti posameznih proizvodnih lokacij. Možna je seveda tudi primerjava z drugimi podjetji v gospodarsko uspešni regiji. Vendar tudi na objektivnost takih primerjav vplivajo različni dejavniki.

Tako se kot najbolj ustrezna ponuja primerjava z lastnimi plani in pričakovanji. Iščemo vzroke za odstopanja in to z namenom, da se problematična stanja odpravijo. Če pa z analizo ugotovimo prednosti, potem je potrebno poiskati način, kako bomo te prednosti izkoristili. Proces analize poslovanja za potrebe planiranja torej v največji meri razumemo kot aktivnost, ki se nanaša na podjetje in manj na raven koncerna kot celote, čeprav ta z nekaterimi bistvenimi elementi (obseg prodaje, investicije kot del izvajanja strategije) določa okvire poslovanja podjetja. Postopki analize poslovanja podjetja so nekoliko bolj podrobno opisani v poglavju 3. 1. 5. in se v naši praksi bistveno ne razlikujejo od navedenega opisa.

Sodelovanje na ravni koncerna pa je v skupini E.G.O. pomembno zlasti pri **analizi okolja**. Velja podobno, kot smo ugotavljali pri analizi podjetja: poslovno okolje podjetja prinaša tako priložnosti kot nevarnosti. Če priložnosti prihajajo s strani potrošnikov, predstavlja nevarnost obstoječa in morebitna nova konkurenca. Torej od strokovnih služb na ravni koncerna pričakujemo predvsem informacije o tem, kako se bo gibal prodaja izdelkov iz našega proizvodnega programa, kako se razvija konkurenca (vključno z morebitnimi substituti) ter kakšen je razvoj celotne panoge. Te informacije seveda vplivajo na odločitve na ravni koncerna, ki lahko zadevajo več proizvodnih lokacij (npr. koncentracija proizvodnje na eni lokaciji) ali pa imajo vpliv le na posamezno podjetje (npr. investicije za doseganje konkurenčne prednosti). Analizo okolja razumemo primarno kot instrument, ki v veliki meri

usmerja bistvene odločitve na ravni koncerna kot celote. Te odločitve pa v nadaljnjih fazah izdelave taktičnega plana zadevajo tudi posamezna podjetja znotraj skupine.

4. 3. 3. Plan ciljev

Cilje smo opredelili kot zaželena prihodnja stanja, ki si jih posamezniki, skupine ali organizacije prizadevajo doseči. Cilji so lahko od podjetja do podjetja različni, vendar so navadno povezani z doseganjem pričakovane **donosnosti lastniškega kapitala** ter **stopnjo dobička**. Ta dva cilja podjetja najbolj uspešno dosegajo takrat, ko delajo prave stvari na pravi način.

Postavljanje ciljev razumemo kot **iterativen proces**, kar pomeni, da se pri procesu planiranja vedno znova vračamo v že opravljene faze. Izhodišče planiranja predstavljajo **temeljni (osnovni) cilji podjetja**. Pri letnem (taktičnem) planiranju podjetje ETA Cerčno opredeli svoje temeljne kratkoročne poslovne cilje s sledečimi kategorijami:

- **z nominalno velikostjo dobička iz poslovanja** kot razliko med prihodki in odhodki iz poslovanja v poslovnem letu
- **s stopnjo dobička**, ki predstavlja razmerje med doseženim dobičkom in prihodki iz poslovanja
- **z donosnostjo lastniškega kapitala**, ki predstavlja razmerje med čistim dobičkom in povprečnim lastniškim kapitalom
- **z dodano vrednostjo na zaposlenega**, ki predstavlja razmerje med vsoto operativnega dobička, amortizacije in stroškov dela na eni ter povprečnim številom zaposlenih na drugi strani
- **z donosnostjo sredstev**, ki predstavlja razmerje med čistim dobičkom in povprečnimi sredstvi

Plan ciljev je prikazan v tabeli 12. **Vse vrednosti v tej in v ostalih tabelah v nadaljevanju so zgolj za ilustracijo in ne ustrezajo dejanskemu stanju.**

Tabela 12: Temeljni cilji podjetja ETA Cerčno

Kazalec	Doseženo I-IX.2002	Ocena I - XII.2002	Plan 2003	Indeks	Indeks
1	2	3	4	5=4/3	6=4/2
1. Dobiček iz poslovanja (€)	3.564.000	4.340.000	4.550.000	128	105
2. Stopnja dobička (%)	5,4	4,9	5,2	96	106
3. Donosnost kapitala (%)	10,1	9,2	9,8	97	107
4. Dodana vrednost na zaposlenega (€)	20.700	26.400	27.500	133	104
5. Donosnost sredstev (%)	8,0	7,6	8,1	101	107

Kot rečeno, gre za temeljne cilje na ravni podjetja. Poleg zbirnih prikazov uspeha in premoženja pa je za poslovodstvo pomembna tudi vrednost zgoraj navedenih kazalnikov po posameznih programih - teh je pet. Njihov tržni položaj (konkurenca, tržni delež, substituti, konkurenčnost podjetja zaradi tehnološke opremljenosti) je zelo različen. Zato se bistveno razlikuje tudi vrednost kazalcev po posameznih programih. Kakšen je najbolj smotrni način doseganja temeljnega cilja posameznega programa in s tem temeljnega cilja podjetja, pa je v veliki meri odvisno od situacije, zlasti pa od razmer v okolju; temu je potrebno prilagoditi tudi taktiko.

Na ravni posameznih programov se nam zdi smiselno postaviti vsaj še naslednja dva cilja:

- koeficient obračanja zalog gotovih proizvodov, nedokončane proizvodnje, materiala
- potreben prispevek za kritje fiksnih stroškov (v masi, povprečno na enoto, povprečno na norma uro).

4. 3. 4. Plan prodaje

Izdelava letnega (taktičnega) plana se prične z izdelavo **načrta prodaje**.

Omenil sem že, da je prodajna funkcija na ravni skupine E.G.O. združena. Prednosti take organiziranosti so po mojem mnenju zlasti:

- močnejše pogajalske pozicije skupine E.G.O. kot ponudnika različnih vgradnih komponent, ki se proizvajajo na različnih proizvodnih lokacijah koncerna
- usklajenost prodajne politike (cene, ostali pogoji) do posameznih kupcev
- nižji transportni stroški z organizacijo centralnega skladišča

Za podjetje ETA taka organizacija prodaje pomeni manj lastnih aktivnosti in stroškov z raziskavo trga, odsotnost plačilnega rizika; pomeni pa seveda strošek, ki ga je za te storitve treba pokriti na neki drugi lokaciji.

Osnova za izdelavo letnega plana poslovnega izida je **predviden fizični obseg prodaje po posameznih kupcih**.

Skupno ga sestavita centralna prodaja za del trga, ki ga pokriva prodajna služba koncerna ter področje za trženje v podjetju ETA za del, ki ga pokriva direktno iz lokacije Cerkno. Prve informacije o načrtovanem obsegu prodaje so na voljo konec oktobra. Podatki se zbirajo in obdelujejo na ravni produktnih vodij (angl. *product managerjev*).

Fizični plan prodaje je en del, potreben za izračun pričakovane realizacije. Drugi del predstavljajo **prodajne cene**.

Naši kupci so predvsem veliki proizvajalci izdelkov bele tehnike (Bosch-Siemens, Whirlpool, Merloni, Electrolux, Gorenje). Industrija bele tehnike v svetu se - ob ohranjanju uveljavljenih blagovnih znamk - združuje. Učinek teh združitvev pa se kaže tudi v za dobavitelje neprijetni smeri: število kupcev se manjša, vsak postaja izjemno pomemben. Torej se povečuje tudi pogajalska moč posameznega kupca. V teh združenih podjetjih racionalizirajo tudi nabavne poti - to se kaže na primer v zmanjšanju števila dobaviteljev. Za ohranitev mesta med dobavitelji je praktično **odločilna** (kakovost seveda ne sme biti sporna) **politika prodajnih cen**.

Ta je zlasti odvisna od **razmer na trgu**. Politika cen, ki jo sicer ob sprejemanju letnega poslovnega načrta potrdi upravni odbor podjetja, mora biti utemeljena s strani vodstva prodaje na ravni koncerna ter vodij posameznih poslovnih področij. Cilji prodajne politike so seveda različni, kot so različni proizvodni programi in kot so različne faze njihovega življenjskega ciklusa. Lahko gre za željo po povečanju tržnega deleža in hkratni absolutni rasti obsega prodaje. Tržni delež se lahko poveča tudi ob enakem obsegu prodaje, če gre za izdelek, po katerem se povpraševanje zmanjšuje. Cilji prodajne politike so torej različni in pri njenem oblikovanju moramo upoštevati vsaj sledeče:

- kakšna je moč koncerna na posameznih programih;
- ali je skupina E.G.O. tržni vodja ali izzivalec;
- kakšna je konkurenca;
- nevarnost novih proizvajalcev v panogi;
- kakšen je razvoj na posameznih področjih (substituti) in druga dejstva.

Pri posameznih proizvodih je možno določeno strategijo voditi le do določenega kupca ali trga, v drugem primeru je potrebna sprememba cen za celotni program. Edina stalnica zadnjih let je, da prodajne cene ne rastejo.

Dejstvo je, da so prodajne cene ključna kategorija, s katero podjetje dosega prihodek. Zato je poslovni politiki na tem občutljivem področju posvečena izjemna pozornost. To se kaže tudi v simuliranju izidov pri različnih možnih odločitvah in izbiranju dolgoročno optimalnih odločitev.

Na osnovi planiranih količin po posameznih kupcih in sprejete politike cen se nato izračuna **vrednost prodaje (količina x prodajna cena)**. V istem koraku pa se izračuna še več za plan in poznejšo kontrolo relevantnih podatkov. Poenostavljen predlog izračuna plana prodaje je narejen za en proizvodni program - termostati - ki ima sicer več kot 10 različnih družin izdelkov (tabele 13, 14 in 15).

Tabela 13: Vhodni podatki za izračun realizacije in prispevka za kritje

Šifra izdelka	Koda izdelka	Kupec	Prodajna cena/enoto	Stroški materiala/enoto	Stroški dela/enoto	Prispevek za kritje/enoto	Normativ: Nh/enoto
1	2	3	4	5	6	7=4-5-6	8
58745	55.10244.000	Merloni	1,82	0,75	0,54	0,53	0,0674
67348	55.13153.000	BSH	1,70	0,66	0,36	0,68	0,0454
63554	55.13156.000	Electrolux	2,11	0,98	0,54	0,59	0,0674
63547	55.13225.000	Whirlpool	1,88	0,81	0,34	0,73	0,0422
76234	55.18228.000	Merloni	1,73	0,66	0,36	0,71	0,0453
66784	55.18453.000	Gorenje	1,96	0,76	0,41	0,79	0,0512
77234	55.18118.010	Electrolux	2,17	0,71	0,76	0,70	0,0945
98944	55.17464.000	BSH	1,72	0,71	0,31	0,70	0,0384
87784	55.17471.000	Electrolux	2,22	1,01	0,32	0,89	0,0399
84775	55.17473.000	Whirlpool	2,00	0,88	0,33	0,79	0,0411

Tabela 14: Izračun realizacije

Koda izdelka	Kupec	Planirana količina	Prodajna cena/izd.	Stroški mate - riala/izd.	Stroški dela/izd.	Prispevek za kritje / izd.	Normativ : Nh/izd.	
			Vrednost prodaje	Stroški materiala	Stroški dela	Masa prisp. za kritje	Potrebne norme ure	Pokritje/ Nh
1	2	3	4 9=3x4	5 10=3x5	6 11=3x6	7 12=9-10-11	8 13=3x8	14=12/13
55.10244.000	Merloni	80.000	1,82 145.600	0,75 60.000	0,54 43.136	0,53 42.464	0,0674 5.392	
55.13153.000	BSH	200.000	1,70 340.000	0,66 132.000	0,36 72.000	0,68 136.000	0,0454 9.080	14,98
55.13156.000	Electrol.	15.000	2,11 31.650	0,98 14.700	0,54 8.100	0,59 8.850	0,0674 1.011	8,75
55.13225.000	Whirlp.	430.000	1,88 808.400	0,81 348.300	0,34 146.200	0,73 313.900	0,0422 18.146	17,30
55.18228.000	Merloni	97.000	1,73 167.810	0,66 64.020	0,36 34.920	0,71 68.870	0,0453 4.394	15,67
55.18453.000	Gorenje	120.000	1,96 235.200	0,76 91.200	0,41 49.200	0,79 94.800	0,0512 6.144	15,43
55.18118.010	Electrol.	1.000	2,17 2.170	0,71 710	0,76 760	0,70 700	0,0945 95	7,41
55.17464.000	BSH	330.000	1,72 567.600	0,71 234.300	0,31 102.300	0,70 231.000	0,0384 12.672	18,23
55.17471.000	Electrol.	245.000	2,22 543.900	1,01 247.450	0,32 78.400	0,89 218.050	0,0399 9.776	22,31
55.17473.000	Whirlp.	190.000	2,00 380.000	0,88 167.200	0,33 62.700	0,79 150.100	0,0411 7.809	19,22
Skupaj:		1.708.000	3.222.330	1.359.880	597.716	1.264.734	74.518	16,97

Tabela 15: Izračun realizacije in prispevka za kritje po kupcih

Koda izdelka	Kupec	Planirana količina	Vrednost prodaje	Stroški materiala	Stroški dela	Masa prisp. za kritje	Potrebne norme ure	Pokritje/ Nh
1	2	3	4	5	6	7=4-5-6	8	9=7/8
	Merloni	177.000	313.410	124.020	78.056	111.334	9.786	11,38
	BSH	530.000	907.600	366.300	174.300	367.000	21.752	16,87
	Electrol.	261.000	577.720	262.860	87.260	227.600	10.881	20,92
	Whirlp.	620.000	1.188.400	515.500	208.900	464.000	25.955	17,88
	Gorenje	120.000	235.200	91.200	49.200	94.800	6.144	15,43
Skupaj:		1.708.000	3.222.330	1.359.880	597.716	1.264.734	74.518	16,97

Prodajni plan je izdelan zelo natančno - po posameznih tipih izdelkov in za vsakega, tudi najmanjšega kupca. Aktivnih pozicij izdelkov je letno približno 4.000. Tako podrobno opredeljen prodajni plan seveda pomeni tudi zelo natančno izračunan obseg prihodkov. Seveda pomeni tudi izvrstno osnovo za poznejšo kontrolo.

Za izračun plana prodaje so potrebni naslednji vhodni podatki:

- tip izdelka
- ime kupca, ki hkrati tudi definira prodajni trg
- planirana prodajna cena
- planiran količinski obseg prodaje

Postopek izračuna realizacije je pri računalniški obdelavi podatkov potrebno povezati vsaj z izračunom prispevka za kritje. Na osnovi tehnološko opredeljenih potroškov materiala, ovrednotenega po planskih nabavnih cenah za načrtovano obdobje, ter ob upoštevanju operacij, potrebnih za izdelavo posameznega proizvoda, ovrednotenih s planskimi urnimi postavkami, lahko izračunamo prispevek za kritje fiksnih stroškov, ki ga prinaša posamezen proizvod.

V enem koraku torej dobimo ogromno podatkov o planirani prodaji in njeni donosnosti:

- planirana realizacija, planiran prispevek za kritje po izdelkih in kupcih
- planirana realizacija, planiran prispevek za kritje po družinah proizvodov
- planirana realizacija, planiran prispevek za kritje po posameznih trgih

Seveda je mogoče iz navedenih izračunov pridobiti tudi podatke o:

- planirani povprečni prodajni ceni posameznega kupca, posamezne družine izdelkov, na posameznem trgu
- planiranem povprečnem prispevku za kritje fiksnih stroškov na enoto izdelka po posameznih kupcih, posameznih družinah izdelkov, posameznih trgih
- planiranem povprečnem prispevku za kritje fiksnih stroškov na enoto izdelavnega časa po posameznih kupcih, posameznih družinah izdelkov, posameznih trgih.

Kot primer navajam prikaz planirane realizacije in planirane mase prispevka za kritje fiksnih stroškov po kupcih, družinah proizvodov in trgih (tabele 16, 17 in 18):

Tabela 16: Planirana realizacija in planirana masa prispevka za kritje po družinah proizvodov

Koda izdelka	Planirana količina	Planirana realizacija	Planirani str.materiala	Planirani str.dela	Planiran prisp. za kritje	Planirane norma ure	Pokritje/ Nh
1	2	3	4	5	6=3-4-5	7	8=6/7
55.10	80.000	145.600	60.000	43.136	42.464	5.392	7,88
55.13	645.000	1.180.050	495.000	226.300	458.750	28.237	16,25
55.18	218.000	405.180	155.930	84.880	164.370	10.633	15,46
55.17	765.000	1.491.500	648.950	243.400	599.150	30.257	19,80
Skupaj:	1.708.000	3.222.330	1.359.880	597.716	1.264.734	74.519	16,97

Napisal sem že, da gre za veliko količino podatkov, saj je letno aktualnih cca 4.000 pozicij gotovih izdelkov. Sem pa niso všteti polizdelki, ki so predmet prodaje znotraj skupine. V delni plan prodaje bi kot dokument zato uvrstili le tiste podatke, ki povzemajo bistvene elemente, na osnovi katerih je bila izračunana vrednost prodaje in ugotovljen prispevek za kritje fiksnih stroškov. Ta vsebina je navedena v tabelah 17 in 18:

Tabela 17: Planirana realizacija in planirana masa prispevka za kritje po družinah proizvodov in trgih

Koda izdelka	Planirana količina	Planirana realizacija	Planirani str.materiala	Planirani str.dela	Planiran prisp. za kritje	Planirane norma ure	Pokritje/ Nh
1	2	3	4	5	6=3-4-5	7	8=6/7
Domači trg:							
55.18	120.000	235.200	91.200	49.200	94.800	6.144	15,43
Skupaj:	120.000	235.200	91.200	49.200	94.800	6.144	15,43
Izvoz:							
55.10	80.000	145.600	60.000	43.136	42.464	5.392	7,88
55.13	645.000	1.180.050	495.000	226.300	458.750	28.237	16,25
55.18	98.000	169.980	64.730	35.680	69.570	4.489	15,50
55.17	765.000	1.491.500	648.950	243.400	599.150	30.257	19,80
Skupaj:	1.588.000	2.987.130	1.268.680	548.516	1.169.934	68.375	17,11
Skupaj:	1.708.000	3.222.330	1.359.880	597.716	1.264.734	74.519	16,97

Tabela 18: Planirana povprečna prodajna cena in planiran prispevek za kritje fiksnih stroškov na enoto izdelka po družinah proizvodov in trgih

Koda izdelka	Planirana količina	Planirana realizacija	Planirani str.materiala	Planirani str.dela	Planiran prisp. za kritje	Planirane norma ure
1	2	3	4	5	6=3-4-5	7
Domači trg:						
55.18	120.000	1,96	0,76	0,41	0,79	0,0512
Skupaj doma	120.000	1,96	0,76	0,41	0,79	0,0512
Izvoz:						
55.10	80.000	1,82	0,75	0,54	0,53	0,0674
55.13	645.000	1,83	0,77	0,35	0,71	0,0438
55.18	98.000	1,73	0,66	0,36	0,71	0,0458
55.17	765.000	1,95	0,85	0,32	0,78	0,0396
Skupaj izvoz	1.588.000	1,88	0,80	0,35	0,74	0,0431
Skupaj	1.708.000	1,89	0,80	0,35	0,74	0,0436

Iz zgoraj prikazanih tabel torej ugotovimo, da je za sintetičen prikaz plana prodaje potrebno opredeliti vsaj sledeče kategorije:

- prodaja (fizično, vrednostno) po trgih
- prodaja (fizično, vrednostno) po družinah proizvodov
- masa prispevka za kritje po trgih in družinah proizvodov
- planirana povprečna prodajna cena na enoto izdelka po družinah proizvodov in trgih
- planiran povprečen prispevek za kritje na enoto izdelka po družinah proizvodov in trgih
- planiran povprečen prispevek za kritje na enoto izdelavnega časa po družinah proizvodov in trgih

Vsi ostali podatki ostanejo v centralnem računalniku in služijo podrobnejšim analizam prodaje, kot na primer odstopanja pri posameznih kupcih, vpliv sprememb asortimana na obseg prihodkov in mase prispevka za kritje, odstopanja od planiranih prodajnih cen, če navedem le nekatere.

V izračun bi v podjetju ETA Cerklje lahko vključili tudi fiksne stroške, torej kalkulacijo izdelka do ravni polne lastne cene. Na ravni izdelkov, kupcev, trgov, družin proizvodov bi lahko ugotavljali tudi planiran dobiček. Osebo bolj zagovarjam raven prispevka za kritje, ker se mi zdi bolj objektivna kategorija - končno lahko realno pokalkulacijo polne lastne cene izdelka za določeno obdobje naredimo šele po koncu tega obdobja.

4.3.5. Plan proizvodnje

Že v predlaganem prikazu izračuna plana prodaje smo poleg realizacije izračunali tudi planirane stroške materiala, planirane stroške neposrednega dela, planiran prispevek za kritje in potrebno število norma ur v proizvodnji, potrebnih za izdelavo planiranega obsega proizvodnje.

Tabela 19: Izračun potrebnega števila delavcev na normiranih delih

Šifra operacije	Naziv operacije	Normativ / enoto	Potrebne norma ure za planiran obseg	Potrebno število delavcev - neto	Potrebno število delavcev - bruto
4233	Montaža podnožja	0,0034	6.265	4,02	4,83
4355	Spajkanje čutila na kapilare	0,0123	7.485	4,80	5,77
4366	Štancanje membran	0,0004	1.584	1,02	1,22
4456	Kontrola diastata	0,0058	8.875	5,70	6,84
4566	Montaža termostata na lini	0,0154	12.984	8,33	10,00
4672	Umerjanje termostata	0,0098	8.543	5,48	6,58
Skupaj			45.736	29,36	35,23

Izračun bruto potreb po delavcih se izvede za vse potrebne operacije in se izdela vzporedno z izračunom plana prodaje in prispevka za kritje (tabela 19). Če se v planu pojavijo novi izdelki, ki tehnološko še niso obdelani, se bruto potrebe po delavcih izračunajo na osnovi primerljivih proizvodov.

Izračun potrebnih delavcev spada v podjetju ETA v delovno področje priprave proizvodnje, ki organizacijsko spada v področje trženja. Izračun potrebnih delavcev je potrebno spraviti v ustrezen odnos s proizvodnimi zmogljivostmi. Morebitna ozka grla namreč terjajo dodatna zaposlovanja, uvedbo dodatnih izmen, nočno in nadurno delo. Ta točka, ki običajno pomeni tudi dodatne stroške, je tisto dejstvo, ki je zanimivo za kontroling, saj jo je treba pri planiranju upoštevati.

Naloga priprave proizvodnje je tudi izdelava plana proizvodnje. Tega je mogoče izdelati ob poznavanju načrtov prodaje po posameznih tipih izdelkov, začetnih zalog in planiranih končnih zalog gotovih proizvodov (Glej tabelo 20).

Tabela 20: Izdelava letnega plana proizvodnje

Koda izdelka	Planirana prodaja	Začetne zaloge got. izdelkov	Plan.končne zaloge got.izd.	Planirana proizvodnja
1	2	3	4	5=2-3+4
55.10244.000	80.000	16.000	10.000	74.000
55.13153.000	200.000	30.000	25.000	195.000
55.13156.000	15.000	200	2.000	16.800
55.13225.000	430.000	35.000	40.000	435.000
55.18228.000	97.000	20.000	12.000	89.000
55.18453.000	120.000	10.000	14.000	124.000
55.18118.010	1.000	300	200	900
55.17464.000	330.000	28.000	35.000	337.000
55.17471.000	245.000	37.000	28.000	236.000
55.17473.000	190.000	16.000	20.000	194.000
Skupaj:	1.708.000	192.500	186.200	1.701.700

Povezavo med pripravo proizvodnje in kontrolingom vidim zlasti pri oblikovanju optimalnega obsega zalog gotovih izdelkov. Pri tem je seveda potrebno upoštevati specifičnosti proizvodov, možnosti nabave in ostale parametre, ki lahko vplivajo na fleksibilnost podjetja kot dobavitelja.

V povezavi s planom proizvodnje je pomembno tudi vprašanje izkoriščenosti delovnega časa. Pri nekaterih kupcih, zlasti pri proizvajalcih termoakumulacijskih peči, je izrazita sezonska komponenta. Tudi **fleksibilnost** na področju izkoriščanja delovnega časa postaja v podjetjih vedno bolj pomembna. Gotovo bi podjetju najbolj ustrezala enakomerna dnevna proizvodnja skozi vse leto. Delo na zalogo pomeni vedno večje tveganje. Namesto k **učinkovitosti** (angl.*efficiency* - razmerje med vložki (inputi) in izloški (outputi)) je potrebna usmeritev k **uspešnosti** (angl.*effectiveness* - razmerje med izloški in cilji podjetja). Fleksibilnost se mora uveljaviti kot osnovna filozofija podjetja.

4. 3. 6. Plan stroškov

Iz Poslovnega poročila podjetja ETA Cerkno d.o.o. za leto 2002 je razvidno, da je na treh pozicijah zajetih 77% vseh stroškov. Gre za:

- stroške izdelavnega materiala
- stroške dela
- stroške amortizacije

Osnova za plan stroškov je na eni strani predviden obseg prodaje; to je osnova za določitev nekaterih drugih stroškov, predvsem stroškov neposrednega dela, energije, proizvodnih storitev in drugih stroškov, ki sodijo v kategorijo spremenljivih in ki so odvisni od obsega dejavnosti. Ostale stroške, ki jih lahko označimo kot stalne (fiksne) stroške sistema, planiramo na osnovi stanja v preteklosti ter pričakovanih gibanj doma (inflacija, tečaj, investicije, morebitne nove sprejete obveznosti ali prenehanje starih).

Stroške najprej planiramo **na ravni posameznih delovnih enot**. Za potrebe koncerna je pregled stroškov zožen v morda 10 pozicij, kar zadostuje za temeljno sliko o njihovi strukturi. ETA za svoje potrebe stroške razdeli analitično po stroškovnih vrstah in stroškovnih mestih. Manjše stroške izračunamo po avtomatizmu, pomembnim pozicijam pa je potrebno dati ustrezno vsebino.

Stroški izdelavnega materiala

Osnova za njihovo planiranje je fizični obseg prodaje po tipih izdelkov. Sam izračun potrebnega materiala se izvede hkrati z izračunom realizacije. Delež stroškov izdelavnega materiala v strukturi prodaje se med programi zelo razlikuje in znaša od 30% do 67%. Na ravni podjetja to v povprečju pomeni okoli 42% delež.

Pri izračunu stroškov materiala upoštevamo predvidena gibanja cen posameznih materialov na nabavnem trgu. Tu mora svoje učinke pokazati centralizirana funkcija nabave, ki ima zaradi kumulativnega vpliva količin ugodnejša pogajalska izhodišča do glavnih dobaviteljev. Ker je pozicij izdelavnega materiala v podjetju cca 5.000, je razumljivo, da so lahko posebne pozornosti deležni le materiali, ki po ABC analizi spadajo v skupino A. 110 materialov predstavlja 75% vse vrednosti nabave. Vsi materiali so razvrščeni v posamezne skupine (klasifikacije), kar nam omogoča, da zlasti za materiale iz skupin B in C oblikujemo diferencirano politiko nabavnih cen, pač glede na pričakovanja in napovedi za posamezne vrste materialov. Za naslednje plansko obdobje potrjene nabavne cene so v centralnem računalniku vodene kot **standardne cene** tega planskega obdobja in se med letom ne spreminjajo.

Planska poraba materiala je torej izračunana na osnovi normativne porabe (z upoštevanjem določenega odstotka izmeta) ter predvidenih nabavnih cen.

Stroški dela

Politika plač je pomemben element poslovne politike podjetja. Plače naj bi se po eni strani pojavljale kot motivator, po drugi pa so ena osnovnih postavk stroškov podjetja.

Stroški dela ne zajemajo samo plač skupaj s prispevki, temveč tudi ostale prejemke, ki pripadajo zaposlenim na osnovi sklenjenih kolektivnih pogodb ter ostalih veljavnih predpisov. Taki stroški so tudi regres za letni dopust, nadomestilo stroškov za prevoz na delo ter nadomestilo stroškov prehrane. Za razliko od bruto plače, ki se od delavca do delavca

spreminja glede na zahtevnost dela, ki ga opravlja, sta regres za letni dopust in nadomestilo stroškov prehrane enaka za vse delavce. Do povračila potnih stroškov pa je seveda upravičen tisti, ki za prihod na delo uporablja javna prevozna sredstva.

Čeprav stroške neposrednega dela običajno uvrščamo med variabilne stroške, se (vsaj pri odločanju na kratki rok) tak pristop ne obnese povsem. Podjetje ima do zaposlenih za nedoločen čas obveznosti (npr. odpovedni rok, odpravnina), kar je potrebno pri kratkoročnem odločanju tudi upoštevati. Obveznosti niso do tako imenovanih režijskih delavcev, ki jih obravnavamo kot fiksni strošek, nič drugačne kot do tistih, ki delajo na normiranih delovnih mestih. Edina variabilnost je (ponavljam, da na kratki rok) ta, da v primeru, ko zmogljivosti niso v celoti zasedene, delavci ostanejo doma s 70% nadomestilom plače. Poenostavljeno: absolutno spremenljivi so stroški dela le v 30% deležu. Dolgoročno pa so seveda vsi stroški spremenljivi.

Pri izračunu stroškov dela je potrebno upoštevati organizacijski ustroj podjetja, planiran obseg dejavnosti ter načrtovano politiko plač. Za izračun teh stroškov uporabljamo tabele urnih postavk. Primer izračuna letnih stroškov dela za osnovno grupo dela je prikazan v tabeli 21.

Tabela 21: Izračun letnih stroškov dela

Stroški dela - letno	SIT	EUR
Število plačanih ur letno	2.088	2.088
Bruto plača za najmanj zahtevno delo v podjetju	1.252.800	5.447
Dodatek na delovno dobo (22 let, 11%)	137.808	599
Izmensko delo (4%)	50.112	218
Stimulacije (5,5%)	68.904	300
Davki in prispevki na bruto plačo (16,10%)	243.049	1.057
Skupaj spremenljivi del stroškov dela - letno	1.752.673	7.620
Regres za prehrano	176.000	765
Prevoz na delo	68.000	296
Regres za letni dopust	165.000	717
Skupaj stalni del stroškov dela - letno	409.000	1.778
Skupaj stroški dela - letno	2.161.673	9.399

Izhodišče tabele 21 predstavlja najbolj enostavno delo, za katerega niso zahtevana niti posebna znanja niti predhodne izkušnje. Pri izračunu se upošteva predlagana politika plač za leto, za katerega se izdeluje plan - ta politika se v podjetju ETA izraža v načrtovani vrednosti točke. Upoštevani so še povprečni dodatek za delovno dobo, pripadajoči dodatki za izmensko delo, stimulativen del plač, davki in prispevki na bruto plačo ter ostali stroški, ki bremenijo stroške dela.

Stroški dela so izračunani za vse plačane ure (poln delovni čas) letno, kar pomeni 2088 obračunskih ur. Na podoben način se izračunajo vrednosti urnih postavk tudi za ostala dela, ki so opredeljena v sistematizaciji delovnih mest v podjetju, njihova zahtevnost pa je izražena z

relativnim razmerjem do najbolj enostavnega dela. Kot rečeno se s spreminjanjem relativnega razmerja spreminja samo variabilni del stroškov dela.

Za potrebe plana je potreben bolj analitičen prikaz tovrstnih stroškov in sicer skladno s kontnim planom, ki ga podjetje uporablja, in ob upoštevanju načina kontrole stroškov, ki jo podjetje želi izvajati.

Za potrebe kalkulacij je potreben dodaten preračun, saj moramo priti do podatka o stroških dela na efektivno uro. V strukturi stroškov dela je neizkoriščenega delovnega časa (predstavljajo ga dopusti, prazniki, boleznine, čas malice,...) okrog 25 %. To pomeni, da je zgoraj navedene stroške dela dejansko potrebno pokriti v 1.566 efektivnih delovnih urah. Strošek dela na efektivno uro za najnižjo urno postavko torej izračunamo tako, da letne stroške dela delimo s planiranim številom efektivnih ur za posameznega delavca. Če izhajamo iz tabele 21, je ta preračun takšen, kot ga prikazuje tabela 22.

Tabela 22: Izračun vrednosti urnih postavk za kalkulacije

Stroški dela - letno	SIT	EUR
Skupaj spremenljivi del stroškov dela - na efektivno uro	1.119,20	4,87
Skupaj stalni del stroškov dela - na efektivno uro	261,17	1,14
Skupaj:	1.380,37	6,00

Tako izračunana vrednost velja za najenostavnejša dela v podjetju; variabilni del se spreminja v skladu z zahtevnostjo posameznih del, fiksni del pa je za vse delavce enak.

Amortizacija

Osnovna sredstva so natančno evidentirana po posameznih stroškovnih mestih, prav tako so seveda znane amortizacijske stopnje in (ne)odpisane vrednosti. Za obstoječa osnovna sredstva je torej obračun amortizacije povsem rutinski.

Sestavni del plana so tudi predvidene investicije. V dokumentu je predvideno, v katerem četrtletju naj bi se te naložbe aktivirale, na katero stroškovno mesto se nanašajo, koliko je vrednost investicij ter kakšna je predvidena amortizacijska doba.

Pri izračunu stroškov amortizacije v letnem planu izhajamo iz zgoraj navedenih osnov. Kot začetek amortiziranja pa se šteje naslednje četrtletje po tistem, ko naj bi se osnovno sredstvo po planu predalo v uporabo.

Ostali stroški

Pomembna kategorija stroškov so proizvodne storitve. Zanje velja, da imajo izrazit značaj spremenljivih stroškov in so torej odvisni od planiranega obsega dejavnosti.

Stroški, ki jih sicer označujemo kot fiksne, mora podjetje stalno zmanjševati, in to v absolutnem in relativnem merilu. Tudi plan teh stroškov na nek način pomeni izvajanje poslovne politike in pritisk na stroškovna mesta odgovornosti, da dosegajo planirane cilje na tem področju. Vse stroške planiramo analitično po stroškovnih vrstah in stroškovnih mestih. Delo je obsežno, saj dosledno planiranje po vseh analitičnih kontih in temeljnih in pomožnih stroškovnih mestih pomeni približno 8.000 planskih pozicij. Nujno je torej, da v procesu planiranja pozornost posvetimo zlasti najbolj pomembnim kategorijam. Vse pa morajo biti

deležne ustrezne vsebinske obravnave v procesu kontrole, kar je gotovo način, ki bi vplival na to, da stroški ne bi neracionalno nastajali.

4. 3. 6. 1. Stalni in spremenljivi stroški

Po definiciji je temeljna značilnost stalnih (fiksni) stroškov ta, da nastajajo neodvisno od stopnje izkoriščenosti zmogljivosti in zato niti ne reagirajo na spremembe stopnje izkoriščenosti v okviru obstoječih zmogljivosti. Nasprotno pa so spremenljivi (variabilni) stroški tisti, ki se spreminjajo vedno v tisti smeri, v katero se spreminja obseg izkoriščanja zmogljivosti (Majcen, 1971, str.53-59).

Navedeni definiciji stalnih in spremenljivih stroškov v praksi ne držita popolnoma. Večji obseg dejavnosti lahko pomeni zmanjšanje porabe na enoto izdelka ali znižanje cen vhodnih materialov. Prav tako je mogoče znižati fiksne stroške (npr. z znižanjem plač). Delitev je pomembna zato, da znamo ugotoviti **posledice posameznih poslovnih odločitev za dobiček** podjetja. Gre zlasti za odločitve, povezane z večanjem oziroma zmanjševanjem obsega proizvodnje, "outsourcinga" in nekaterih drugih poslovnih odločitev. Ločevanje variabilnih in fiksnih stroškov pa je zelo uporabno tudi pri kratkoročnem planiranju in kontroli.

Zlasti je vprašanje ločevanja stalnih in spremenljivih stroškov pomembno pri **odločitvah o prodajnih cenah**. Pri iskanju potrebne kritične mase prodaje se podjetja poslužujejo zlasti ukrepov na področju zniževanja cen. Teoretični modeli določanja optimalnih cen so sicer jasni, vendar v praksi težko izvedljivi (vprašljiva krivulja povpraševanja). Dejstvo je tudi, da je praktično nemogoče seštevati svoje stroške in zanje izstaviti račun kupcu. Prav tako se je skoraj nemogoče odpovedati izdelkom, ki ne prinašajo dobička, nekaj pa prinesejo k masi prispevka za kritja. Jasno je, da vsak izgubljeni kupec pomeni krepitev konkurence in jutri pritisk na ostale izdelke. Ponovna pridobitev kupca, ki se mu je podjetje pred tem morda preveč lahkomišelnostno odreklo, pa ima seveda svojo ceno.

Oblikovanje cen na osnovi prispevka za kritje kot kratkoročni ukrep ima z vidika podjetja ETA svoje opravičilo samo v primeru, **da so take odločitve v kontekstu dolgoročnih (strateških) usmeritev**. Gre izključno za primere, ko obstoječa tehnološka ali organizacijska raven proizvodnje ni konkurenčna, vendar je v strategiji koncerna in podjetja predvideno vlaganje v tehnološko posodobitev ali iskanje ustreznih organizacijskih rešitev. Tudi te odločitve je potrebno preveriti tako z vidika velikosti predvidenih vlaganj, predvidenih učinkov teh vlaganj ter predvidenega obsega prodaje kakor tudi z vidika posledic teh naložb. Vsekakor želi ETA pri odločitvah o cenah upoštevati življenjski cikel proizvoda, ki mora na dolgi rok pokriti vse stroške, če želimo govoriti o uspešnem poslovanju podjetja. Prav tako je dejstvo, da si skupina E.G.O. ne more privoščiti diskriminacije kupcev, ki ga formiranje cen na osnovi variabilnih stroškov objektivno pomeni.

Bolj kot za postavljanje prodajnih cen je delitev na spremenljive in stalne stroške uporabna za spremljanje uspešnosti poslovanja.

4. 3. 6. 2. Stroškovna mesta, stroškovne vrste

Stroškovno mesto običajno opredeljujemo kot funkcijsko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na stroškovne nosilce (proizvode). Hočevar (Hočevar, 2000, str.8) ga imenuje tudi **vmesni stroškovni objekt** - s tem naj bi se ločili od končnih stroškovnih objektov oziroma stroškovnih nosilcev.

V podjetju ETA imamo 115 temeljnih in pomožnih (splošnih) stroškovnih mest, pri oblikovanju katerih smo skušali v kar največji meri zasledovati zgoraj navedene kriterije za njihovo oblikovanje. Stroškovna mesta niso bila oblikovana zgolj z namenom, da bi bili sposobni razporediti stroške na posamezne stroškovne nosilce. Namen je bil tudi ta, da je za stroške, ki se na njem pojavljajo, nekdo odgovoren. Na teh mestih se torej ugotavljajo stroški in odmiki med doseženimi in planiranimi stroški. Hočevar sprejema kot dejstvo, da je nekdo lahko odgovoren samo za nekaj, na kar lahko vpliva. Na osnovi tega, ali lahko nekdo na svojem mestu odgovornosti pomembno vpliva na stroške tega mesta, loči **obvladljive stroške** (angl. *controllable costs*) in **neobvladljive stroške** (angl. *noncontrollable costs*). Z vidika poslovskega nadzora je torej pomembno, da se na stroške ne gleda na podlagi njihovih lastnosti, ampak v skladu z določenim mestom odgovornosti. Z vidika celotnega podjetja so namreč vsi stroški obvladljivi.

Stroški se pojavljajo v zvezi s potroški delovnih sredstev, predmetov dela, storitev in delovne sile pri nastajanju in razpečevanju poslovnih učinkov. Glede na vlogo posameznih prvin pri poslovnem procesu stroške po njihovih naravnih vrstah delimo na:

- stroške materiala
- stroške storitev v ožjem smislu
- stroške amortizacije
- stroške dela

Od podjetja in njegovih potreb je odvisno, kako analitično prikaže posamezne stroškovne vrste. ETA uporablja približno 70 analitičnih kontov. Za izdelavo plana pomeni to hipotetično 8.000 pozicij stroškov. Delni izsek plana stroškov na nekaterih stroškovnih mestih navajam v tabeli 23.

Tabela 23: Izsek iz plana stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih vrstah

v SIT			
Konto	Naziv	STRM 4120 Strojna	STRM 4130 Montaža
414100	Dnevnice za služb.potovanja v državi	35.000	122.000
414200	Dnevnice za služb.potovanja v tujini	18.000	220.000
414201	Nočnine med služb.potovanji v tujini	0	45.000
414300	Prevozni str. za služb.potovanja v držav	11.000	45.000
414301	Kilometriner za služb.potovanja v državi	8.000	24.000
414302	Prevozni str. za služb.potovanja v tujini	18.000	44.000
414400	Stroški strok.izobr.delavcev	46.000	200.000
414	Skupaj:	136.000	700.000
	Odgovornost za stroške	Direktor DE	Direktor DE

Omenil sem že, da zaradi množice podatkov in omejenega časa v procesu planiranja prav vse kategorije niso deležne enake pozornosti; to pa skušamo nadoknaditi v procesu kontrole doseganja plana. Stalen izziv za kontroling v podjetju ETA pa vidim na stroškovnih mestih odgovornosti - imeti čim več **obvladljivih stroškov**.

4. 3. 6. 3. Kriteriji prenosov fiksnih stroškov

Predvsem se mi zdi za potrebe kvalitetnega odločanja pomembno prizadevanje, da se čim večji delež stroškov neposredno razporedi na stroškovna mesta in na stroškovne nosilce, na katere se dejansko nanašajo.

Zato je v preteklosti podjetje investiralo v merilne naprave, ki omogočajo objektivno razdelitev nekaterih stroškov, kot je na primer električna energija, stisnjen zrak, stroški za telefon, internet, računalniške povezave. Tudi delovne enote so s svojimi proizvodnimi programi organizirane tako, da predstavljajo zaključene celote. Temeljna stroškovna mesta znotraj DE predstavljajo nekakšno zaporedje operacij, v katerih proizvod dobiva končno podobo, druga temeljna stroškovna mesta (v nadaljevanju TSM) pa so namenjena izdelavi polizdelkov. Ker je obseg prodaje (pol)izdelkov omejenega obsega, tudi prenos stroškov s pomožnih stroškovnih mest znotraj delovne enote (vodstvo, razvoj izdelka, razvoj tehnologije, kontrola,...) ni sporen, saj je stroške potrebno razdeliti na prodane gotove izdelke.

Kriterij za prenos stroškov pomožnih stroškovnih mest na TSM in potem na izdelek je potreben izdelavni čas. Izdelek, za katerega je potrebno več izdelavnih ur, je bolj obremenjen s stroški pomožnih stroškovnih mest. Logika tega razmišljanja je, da ob danih zmogljivostih daljši izdelavni čas pomeni manj izdelkov in obratno. Če je manj izdelkov, je višja obremenitev z "režijskimi" stroški povsem normalna. Ta predpostavka zdrži, če imamo samo eno raven tehnologije. V težavah smo, če uporabljamo znotraj temeljnega stroškovnega mesta (npr. montaže) avtomatizirano linijo in ročno proizvodnjo za manjše serije. V tem primeru se mi zdi še najbližje realnosti kriterij stroškov izdelave (nem. *Total Fertigungskosten*). Višji stroški dela in nižji stroški stroja pri ročni proizvodnji nasproti nižjim stroškom neposrednega dela in višjim stroškom strojne ure kot posledici novih tehnologij. Realno in normalno je sicer pričakovanje, da bo višja stopnja avtomatizacije pomenila manjšo obremenitev s stroški pomožnih stroškovnih mest - če bi bilo drugače, bi se namreč morali spraševati o smiselnosti naložbe. Vendar pa je delitev stroškov pomožnih stroškovnih mest po tem kriteriju po mojem mnenju bolj objektivna. Gotovo bo število avtomatiziranih procesov, ki bodo zahtevali malo ali nobene udeležbe živega dela, naraščalo in na področju razporejanja stroškov postavljalo nove zahteve.

Pri prenosu stroškov strokovnih služb na posamezne delovne enote in s tem na posamezne proizvode ima verjetno večina podjetij podobne probleme. Omenil sem že, da želimo uporabo ključev čim bolj zmanjšati na ta način, da stroške, ki jih je mogoče neposredno pripisati posameznim stroškovnim mestom v DE, razporedimo nanje. Strokovne službe v podjetju ETA Cerklje so uprava v ožjem smislu, področje za trženje, področje za ekonomiko, splošno področje, razvoj.

Stroške strokovnih služb prenašamo na posamezne delovne enote na osnovi ključev. Naj jih nekaj navedem:

- **stroški nabave** - ključ: vrednost porabljenega materiala na stroškovnem mestu

- **stroški prodaje** - ključ: vsi stroški na stroškovnem mestu (vsebinsko najbližje prodajni ceni)
- **stroški uprave** - ključ: število zaposlenih (izraženo v masi plač)

Pomisleki do ključev so seveda upravičeni. Vendar v podjetju ETA Cerklno menimo, da napaka zaradi relativno majhnega deleža teh stroškov ni tako velika, da bi bistveno vplivala na izkazane rezultate. Delež stroškov strokovnih služb v doseženi realizaciji znaša **6,2%**. Ker strokovne službe opravljajo dejavnosti za vse delovne enote, si upam postaviti tezo, da bi uvajanje metod (npr. Activity Based Costing), ki naj bi prispevalo k objektivnejšemu razporejanju stroškov "uprave", ne dalo bistveno drugačnih rezultatov; zanesljivo pa bi povzročilo dodatne stroške in manjšo učinkovitost obstoječega osebja.

4. 3. 6. 4. Fleksibilni predračun stroškov

Pogosto določenih poslovnih odločitev ni enostavno sprejeti. Učinki sprememb pri cenah in količinah ter spremembe na nabavnem trgu lahko bistveno vplivajo na poslovanje podjetja. V takih pogojih izdelamo variantne plane, s katerimi simuliramo poslovni izid pri spremembi katerega od zgoraj navedenih dejavnikov. Na osnovi dobljenih izidov se nato poslovodstvo odloča, kakšne aktivnosti in kakšne poslovne odločitve sprejeti.

Eden od uporabnih instrumentov za pripravo podlag za poslovno odločanje je **fleksibilni predračun stroškov**. Pokaže nam, kako se **standardni stroški** obnašajo pri različnih obsegih dejavnosti. Pri tem standardne stroške razumemo kot vnaprej določene stroške za proizvodnjo določenega proizvoda oziroma količine proizvodov. Izhodišče torej predstavljajo standardni stroški in določen obseg proizvodnje. Giblivi predračun stroškov torej izkazuje tako neposredne kot splošne proizvodjalne stroške pri različnih obsegih dejavnosti (tabela 24).

Tabela 24: Fleksibilni predračun stroškov (povzetek)

Obseg proizvodnje v %	90	95	100	105
Standardni neposredni stroški materiala	9.000	9.500	10.000	10.500
Standardni neposredni stroški dela	4.500	4.750	5.000	5.250
Skupaj neposredni standardni stroški	13.500	14.250	15.000	15.750
Skupaj standardni spremenljivi splošni stroški (energija, prevozi, popravila, spl.str.dela,...)	7.200	7.600	8.000	8.400
Skupaj standardni stalni splošni stroški (amortizacija, energija, vzdrževanje, ...)	8.000	8.000	8.000	8.000
Skupaj standardni proizvodni stroški	28.700	29.850	31.000	32.150

Navedeni prikaz je sicer poenostavljen. Posamezne kategorije stroškov imajo tako fiksno kot variabilno komponento. Pri teh je potrebno ugotoviti fiksni del stroškov, variabilni del pa se spreminja skladno z obsegom dejavnosti. ETA pripravlja fleksibilne predračune za potrebe odločanja; izboljšati jih želimo s spoznavanjem fiksnih komponent posameznih vrst stroškov.

4. 3. 6. 5. Kalkulacije

V skupini E.G.O. je v uporabi enotna kalkulacijska shema. Potreba po enotni kalkulacijski shemi je utemeljena zlasti s **poenotenjem uporabljene terminologije in vsebine posameznih kalkulativnih postavk**. Manj uporabna je shema kot orodje primerjave med posameznimi podjetji znotraj skupine. To primerjavo namreč otežuje dejstvo, da je globina proizvodnje (če uporabim tehnično kategorijo) med posameznimi podjetji, ki imajo enak proizvodni program, lahko različna. Nekatera podjetja določene polizdelke kupujejo, nekatera pa jih proizvajajo sama. Naj kot primer naveden ulitek za grelno ploščo, ki ga ETA uporablja predvsem za svoje lastne potrebe, določen del proizvodnje pa proda tudi na nekatere druge lokacije v skupini. Pri kalkulaciji predstavljajo stroške materiala v primeru lastne porabe ulitkov staro železo in različne legure. Tistim, ki kupijo izdelan ulitek, ta vstopa v strošek materiala po nabavni ceni ulitka, v kateri so zajeti vsi proizvodni stroški (zlasti sta pomembna strošek energije ter amortizacija).

Kalkulacija je v podjetju ETA izjemno pomembna kategorija in pomeni nekakšno srce podjetja. S kalkulacijami so bolj ali manj povezane vse pomembne poslovne odločitve v podjetju.

V podjetju ETA torej uporabljamo kalkulacijsko shemo, ki je enotna na ravni celotne skupine. Glede na možnosti, ki jih ponuja računalniška tehnologija, ter zaradi potreb planiranja in kontrole smo v podjetju posamezne postavke razbili na bolj analitične kategorije. S tem smo dosegli večjo preglednost kalkulacije, lažja je tudi preverjanje realnosti uporabljenih kalkulativnih vrednosti.

Kalkulacijska shema, ki jo danes uporabljamo v podjetju, je prikazana v tabeli 25. Pozicije, ki predstavljajo analitiko posamezne kategorije, smo dodali sami. Vsebina posameznih osnovnih postavk pa je sledeča:

Stroški izdelavnega materiala (nem. *Materialeinzelkosten*)

Normativna poraba materiala iz kosovnice, pomnožena z nabavno ceno. Nabavna cena zajema tudi stroške nabave (transport, carina, embalaža). Pri kalkulacijah imamo možnost izbire med plansko, zadnjo nabavno ceno ali ponderirano povprečno nabavno ceno za zadnje tri mesece.

Drugi stroški materiala (nem. *Sonderneinzelkosten des Materials*)

Strošek storitev, ki jih na materialu naredijo drugi (kooperanti), pri tem pa jim ETA dobavlja material. Seveda ni ravno v interesu podjetja, da bi te oblike posebej spodbujala, saj povzročajo dodatno delo in stroške. Politika nabave je, da se kooperanti sami oskrbujejo, njihovi proizvodi pa za podjetje ETA pomenijo strošek izdelavnega materiala.

Skupni materialni stroški (nem. *Materialgemeinkosten*)

Določi se v % na strošek izdelavnega materiala. Odstotek bi se razlikoval po posameznih DE, da bi zasledovali načelo obremenjevanja nosilcev na osnovi aktivnosti. V to skupino sodijo stroški nabave, vhodne kontrole, skladišč materiala in polizdelkov, financiranja zalog.

Te tri navedene pozicije skupaj predstavljajo stroške materiala (nem. *Total Materialkosten*).

Stroške normiranega dela ugotavljamo na osnovi normativov in ustreznih vrednosti posameznih operacij. Stroškom dela na osnovi norma ur je potrebno dodati še stroške delovodje, transporterja, predelavca, nastavljalca ter ostalih potrebnih (nenormiranih) del na posameznem temeljnem stroškovnem mestu. Delež teh delavcev določimo v % glede na stroške normiranega dela in je med posameznimi stroškovnimi mesti različen. Razmerja določimo z letnim planom, vezana pa so na obseg zaposlenosti. Seveda je tudi vrednost urnih postavk sestavni del letnega plana.

Kalkulacijska shema	Osnova	%	v €
Šifra: 68745	Koda: 55.17874.000		
Stroški izdelavnega materiala	Kosovnica		0,7865
Drugi stroški materiala	Kosovnica		0,0000
Skupni stroški materiala	v % na str.izd.materiala	2,5	0,0197
Skupaj stroški materiala			0,8062
Stroški dela v proizvodnji	normirano delo: po normativu		0,6534
- od tega stroški rež.dela	režijsko delo: po planu		0,0874
Skupni stroški proizvodnje	v % na str.dela v proizvodnji	43,9	0,2868
- od tega str. TSM	v % na str.dela v proizvodnji	10,0	0,0653
- od tega str. razvoja izdelka	v % na str.dela v proizvodnji	8,4	0,0549
- od tega str.razvoja tehnolog.	v % na str.dela v proizvodnji	7,0	0,0457
- od tega str.kontrole	v % na str.dela v proizvodnji	12,0	0,0784
- od tega str.vodstva DE	v % na str.dela v proizvodnji	6,5	0,0425
Stroški stroja			0,2357
- od tega amortizacija OS	vrednost OS, am.doba		0,1324
- od tega stroški elektrike	normativ porabe (kWh)		0,0324
- od tega stroški st.zraka	normativ porabe (m3)		0,0054
- od tega stroški plina	normativ porabe (m3)		0,0000
- od tega stroški vode	normativ porabe (m3)		0,0000
- od tega stroški prostora	potreben prostor (m2)		0,0121
- od tega stroški vzdrževanja	v % od vrednosti OS		0,0534
Drugi stroški izdelave	vrednost orodja, plan.obseg		0,0000
Skupaj stroški izdelave			1,1759
OBRATOVNA CENA			1,9821
Stroški prodaje	v % na obratovno ceno	1,0	0,0198
Stroški uprave	v % na obratovno ceno	4,0	0,0793
Stroški razvoja	v % na obratovno ceno	1,3	0,0258
POLNA LASTNA CENA			2,1070

Skupni stroški proizvodnje (nem. *Fertigungsgemeinkosten*)

Izračunamo jih v odnosu do stroškov izdelavnega dela in so seveda različni po posameznih stroškovnih mestih. Določeni so z letnim planom. V tej skupini so zajeti stroški režije (tehnologija, kontrola), pomožnega materiala, komunalnih storitev, neproizvodnih storitev, zavarovanja, vodstva DE, stroški neposrednega razvoja v DE.

Stroški strojev (nem. *Maschinenkosten*)

Vsebina je kalkulacija strojne ure. Zajema vsa osnovna sredstva, vrednotena po nabavni vrednosti ter stroške kapitala. Doba amortizacije je izračunana iz veljavnih amortizacijskih stopenj. V posebnem šifrantu strojev je potrebno določiti izkoriščenost kapacitet (ur/dan).

Stroški vzdrževanja so določeni v % od nabavne vrednosti osnovnega sredstva - razmerja so po stroškovnih mestih različna in so zapisana v letnem planu.

Za vsak stroj so potrebni tudi podatki o porabi energije (elektrika, zrak, plin voda) ter o funkcionalnem prostoru. Podatki o porabi energije so pomembni zaradi realnega ugotavljanja variabilnih stroškov, saj so nekateri programi (npr. livarna) energetske zelo zahtevni.

Za potrebe kalkulacij je potrebno s podatki o nabavni vrednosti stroja (orodja), porabi energije, plina, stisnjenega zraka, vode, potrebnem prostoru ter stroških vzdrževanja vzdrževati šifrant strojev in orodij, ki obsega več kot 1.300 pozicij. Približno 55.000 pa je vzpostavljenih povezav operacija - stroj, kar omogoča povezavo stroškov stroja z določeno operacijo.

Drugi stroški izdelave (nem. *Sonderneinzelkosten der Fertigung*)

Sem spadajo stroški novih orodij, modelov, morebitno plačilo licenc,...

Ti stroški skupaj predstavljajo stroške izdelave (nem. *Total Fertigungskosten*) Če jim dodamo še stroške materiala (skupaj), dobimo obratovno (proizvodno) ceno izdelka (nem. *Total Herstellkosten*).

Stroški prodaje (nem. *Versandgemeinkosten*)

Gre za izdatke za funkcijska področja prodaje (področje za trženje, skladišča prodaje, odprava, špedicija). Stroški se na izdelek prenesejo v ustreznem odstotku na obratovno ceno; odstotek določimo z letnim planom.

Stroški uprave (nem. *Verwaltungsgemeinkosten*)

Stroški splošnega področja, področja za ekonomiko in ostalih aktivnosti, ki jih ni mogoče vezati neposredno na proizvodni proces. Na izdelek jih prenašamo enako kot stroške prodaje - v ustreznem odstotku na izračunano obratovno ceno. Tudi ta odstotek določimo z letnim planom in se med delovnimi enotami razlikuje..

Stroški razvoja (nem. *Entwicklungskosten*)

Stroški razvoja za standardne proizvode zajemajo stroške, ki nastajajo v podjetju ali izven njega. Prenos stroškov na proizvodni program je enak kot v prej opisanih primerih, torej v odstotku dodatka na obratovno ceno. Odstotek je določen z letnim planom.

Ko proizvodni (obratovni) ceni prištejemo še ustrezne stroške prodaje, uprave in razvoja, dobimo polno lastno ceno izdelka (nem. *Total Selbstkosten*).

V tabeli 25 predstavljena kalkulacijska shema predstavlja zbir posameznih pomembnih pozicij stroškov podjetja, nekakšno mikro bilanco. S te ravni so omogočeni analitični vpogledi v vse postavke, potrebne za izdelavo kalkulacije: kosovnice, nabavne cene, izdelavne postopke, šifrant strojev. Preračuni v posamezne valute (EUR, USD) potekajo avtomatično, ob upoštevanju dnevnih tečajev valut. Kalkulacije celotnega programa je potrebno izdelati vsaj trimesečno; stare izračune arhiviramo za potrebe morebitnih kasnejših primerjav.

V povezavi s prodajno ceno nam kalkulacija omogoča ugotavljanje prispevka za kritje, ki ga prinaša posamezen izdelek. Mogoče je sestaviti listo izdelkov in jih rangirati po različnih kriterijih: po nominalnem prispevku za kritje in po prispevku za kritje na enoto izdelavnega časa. Omogočena pa je tudi simulacija donosnosti izdelka pri spremembah prodajne cene ali posameznih elementov stroškov. Možnosti so sledeče:

- sprememba nabavnih cen materialov
- sprememba cene dela
- sprememba cene energije
- sprememba skupnih stroškov proizvodnje na posameznem stroškovnem mestu ali generalno
- sprememba nabavne vrednosti OS na posamezni operaciji (šifrant strojev)
- sprememba potrebnih operacij v posameznem oddelku

Na osnovi elementov za potrebe kalkulacij bi naredili tudi **cenik posameznih operacij**. Uporaben bi bil zlasti pri določanju cen posameznih storitev kupcem, pri okvirnih odločitvah glede cen izdelka in v podobnih primerih (Glej tabelo 26).

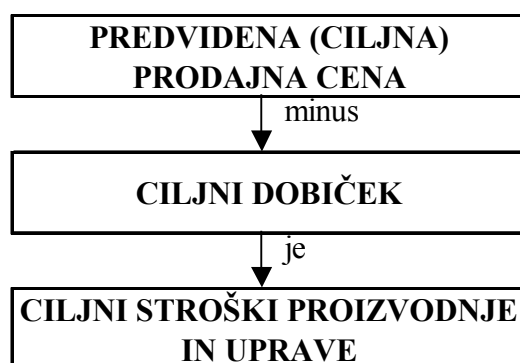
Tabela 26: Cenik operacij

Šifra operacij	Naziv operacije	Stroški dela - proizvodnja	Skupni stroški proizvodnje	Stroški stroja	Skupaj cena operacije/Nh
4233	Montaža podnožja	11,450	6,870	8,240	26,560
4355	Spajkanje čutila na kapilaro	10,765	5,920	7,100	23,785
4366	Štancanje membran	13,450	7,660	9,190	30,300
4456	Kontrola diastata	10,945	6,560	7,870	25,375
4566	Montaža termostata na liniji	10,945	6,720	8,060	25,725
4672	Umerjanje termostata	11,910	5,750	6,900	24,560

Danes se zdi, da stara kalkulacijska shema izgublja na pomenu, vsaj kar se oblikovanja prodajnih cen tiče. Uveljavlja se koncept kalkulacije s **ciljnimi stroški** (angl. *target costing*).

Osnovni koncept ciljnih stroškov temelji na dejstvu, ki ga poznajo vsa podjetja, ki delujejo v panogah, kjer vlada močna konkurenca. S seštevanjem stroškov imajo podjetja v teh dejavnostih manj možnosti za uspeh ali pa je celotne postopke potrebno večkrat ponavljati. Pri ciljnih stroških je koncept postavljen na glavo. Izhodišče predstavlja **predvidena prodajna cena**, ki jo mora podjetje doseči. To ceno je potrebno zmanjšati za **načrtovan dobiček**. Razlika, ki ostane, pomeni okvir, v katerem se smejo gibati proizvodni stroški in stroški uprave (slika 25).

Slika 25: Sistem ciljnih stroškov



Sistem ciljnih stroškov zahteva temeljito analizo trga, tako glede količin kot cen, ki naj bi jih izdelek v svoji življenjski dobi dosegal. Prav tako pa ta sistem znotraj podjetja (in znotraj koncerna) zahteva veliko interdisciplinarnega dela tako pri izdelavi zasnove izdelka, tehnologije, materialov in njihovih nabavnih cen kot tudi za obstoj dolgoročne projekcije stroškov podjetja.

V podjetju ETA je bil razvoj ene družine proizvodov že izdelan po navedenem konceptu, trenutno pa je v teku drugi. Kvaliteten letni kot tudi strateški plan je pri takih odločitvah zelo dobrodošel.

4. 3. 7. Plan investicij

V poslovnem načrtu za leto 2003 načrtuje ETA Cerklje vlaganja v višini 11.898.000 €. Te naložbe so usmerjene v:

- nove proizvode
- povečevanje obstoječe proizvodnje
- dvig kvalitete
- zniževanje stroškov proizvodnje

V plan investicij vnesemo vse načrtovane pomembnejše naložbe poslovnega sistema v prihajajočem planskem obdobju. Investicijski plani so predhodno usklajeni znotraj poslovnih področij v okviru koncerna, da morebiti ne bi prihajalo do podvajanja zmogljivosti ali njihove neusklajenosti. Investicijske odločitve so izjemno pomembne, saj jih je potrebno razumeti kot del izvajanja poslovne strategije podjetja in bodo lahko pomembno vplivale na poslovanje podjetja tudi v prihodnjih letih.

V letnem planu so naložbe razdeljene po posameznih delovnih enotah. Za vsako načrtovano investicijo je dodan njen opis, namen, vrednost naložbe, življenjska doba trajanja projekta, doba vračanja naložbe ter predviden čas aktiviranja naložbe. Primer plana naložb (v skromnejšem obsegu) je prikazan v tabeli 27.

Tabela 27: Plan investicij

Zap.št.	Opis naložbe	Namen	Vrednost v €	Življenska doba projekta	Doba vračanja	Čas aktiviranja
1	Stiskalnica Havlick	Zamenjava	300.000	15		II/2003
2	Montažna linija	Modernizacija	450.000	8	6,2	IV/2003
3	Sestav podnožja	Povečanje kap.	150.000	8	4,8	I/2003
4	Zamenjava strehe	Vzdrževanje	100.000	30		III/2003

Pomembna je opredelitev naložbe po namenu. Lahko gre za zamenjavo izrabljenih osnovnih sredstev, kjer sama naložba ne bo nujno prinesla dodatnih učinkov, so pa lahko posledice v primeru, da do naložbe ne pride, za podjetje tudi usodne. Prav tako je nemogoče izračunati neposredne učinke od naložbe v zamenjavo strehe.

Pri odločitvah, ki pomenijo modernizacijo proizvodnje ali povečanje zmogljivosti, je potrebno narediti izračun uspešnosti naložbe. Namen tega izračuna je ugotoviti, ali se bo denarni vložek povrnil.

V podjetju ETA Cerklje se pri vrednotenju naložb poslužujemo **dinamičnih metod**. Predvsem gre za metodo **neto sedanje vrednosti naložb** (angl. *net present value*), kjer se donosnost naložbe računa po formuli:

$$NPV = I_0 + \frac{DT_1}{(1 + WACC)} + \frac{DT_2}{(1 + WACC)^2} + \dots + \frac{DT_3}{(1 + WACC)^3}$$

kjer pomeni

NPV = neto sedanjo vrednost naložbe

I₀ = vrednost investicije

DT = neto spremembo letnega denarnega toka

WACC = diskontni faktor

Z metodo neto sedanje vrednosti bodoče denarne tokove diskontiramo na izhodiščni termin investicije. S tem postopkom upoštevamo tudi časovno vrednost denarja. Če podjetje financira naložbe z lastnim denarjem - in taka je dosedanja praksa podjetja ETA Cerklje - je pri stroških kapitala potrebno upoštevati donos, ki bi ga prinesla netvegana naložba.

Tabela 28: Izračun vračanja naložbe po metodi neto sedanje vrednosti

Projekt: Sestav podnožja		Leto 1	Leto 2	Leto 3	Leto 4	Leto 5
Vrednost naložbe	-150.000					
Neto spr.den.toka		40.000	36.000	38.000	40.000	30.000
Diskontni faktor		1,080	1,166	1,260	1,360	1,469
Diskontiran denarni tok		37.037	30.875	30.159	29.412	20.422
- kumulativno		37.037	74.074	104.233	133.645	154.067

Iz navedenih diskontiranih denarnih tokov nam izračun pokaže, da se naložba povrne v 4,8 leta (Glej tabelo 28).

4. 3. 8. Plani ostalih poslovnih področij

Med plani ostalih poslovnih področij se mi zdi potrebno izpostaviti predvsem tri:

- plan nabave
- plan kadrovskega področja
- plan razvoja

Plan nabave

O vlogi nabave pri oblikovanju cen vhodnih materialov je bilo govora že v poglavju o stroških. Tu so vloga nabave in z njo posledično povezani učinki na uspešnost poslovanja podjetja največji. Poleg tega je pomembna vloga nabave še na nekaterih drugih področjih, kjer gre za pogajanja z zunanjimi izvajalci ali dobavitelji. Gre zlasti za:

- nabavo in ceno električne energije, ki je zlasti za livarno izjemno pomemben strošek
- prevoze delavcev na delo in z dela
- prehrano med delom, ki jo organizirajo zunanji dobavitelji
- transportne storitve pri prevozu gotovih izdelkov in materialov
- iskanje ustreznih izvajalcev storitev v primeru "outsourcinga" (skupaj z zainteresiranimi delovnimi enotami)

Vse postavke so tudi pomemben element kalkulacije. Zanje je potrebno določiti plansko ceno (za kWh, za prevoze na določenih relacijah, za povprečno ceno malice). Odločitve o izdvajanju posameznih operacij, programov ali storitev iz podjetja se seveda sprejemajo po posebnih kriterijih in ločeno za vsak primer posebej. Kriterij pa je seveda poznan.

Plan kadrovskega področja

Tudi o številu delavcev, potrebnih za realizacijo plana prodaje, je bilo napisanih nekaj besed v poglavju o stroških. Bolj kot zaposleni oziroma njihovo potrebno število, izračunano na podlagi načrtov prodaje in s tem določenih potreb, mora biti za podjetje zanimiva druga dimenzija. Zaposleni s svojim znanjem postajajo pravzaprav pomembna konkurenčna prednost posameznega podjetja. Podatki o številu zaposlenih po izobrazbeni, starostni in drugih strukturah so potrebni in pomembni. Prav tako podatki o številu štipendistov na srednjih šolah in fakultetah. Potrebno pa bi bilo (po)iskati tudi impulze, ki bi v večji meri aktivirali potencial že zaposlenih, jih spodbudili k učenju, novim pristopom, novim idejam. Gotovo to ni naloga samo ali predvsem kadrovskega področja, ki ga vidim predvsem kot koordinatorja teh aktivnosti.

Plan razvoja

Plan razvoja izdelkov razumem predvsem kot opis temeljnih aktivnosti razvojnega področja v planskem obdobju. Plan razvoja mora vsebovati vsaj naslednje postavke:

- opis glavnih razvojnih nalog v planskem obdobju in njihov namen
- predviden čas trajanja vsake naloge
- plan stroškov razvoja po posameznih programih
- število izvajalcev posameznega razvojnega projekta
- skupno število delavcev v razvojnem oddelku in njihova struktura
- opis morebitnega sodelovanja z zunanjimi institucijami

Čeprav stroške razvoja teorija včasih obravnava kot "potopljene" stroške (angl. *sunk costs*), je kontrole potrebno tudi razvojno področje. Ta postopek je lažji, če so nekatere osnovne naloge zapisane v planu.

4. 3. 9. Zbirni plan podjetja

Zbirni plani podjetja temeljijo na izdelanih delnih planih, o katerih smo pisali v prejšnjih poglavjih.

Osnova zanje je delni plan prodaje, ki ga sestavimo najprej - večina ostalih delnih planov izvira iz njega. Naj omenim samo plan porabe materiala, neposrednih stroškov dela in plan ostalih splošnih proizvodnih stroškov. Delni plan investicij je pomemben, ker gre za naložbe v osnovna sredstva, ki so običajno posledica strateških odločitev v podjetju.

Kot zbirni plan podjetja bi lahko opredelili:

- planski izkaz denarnih tokov
- planski izkaz uspeha
- planski izkaz stanja sredstev in virov sredstev
- plan kazalcev uspešnosti poslovanja

Planski izkaz denarnih tokov se sestavlja na osnovi delnih planov poslovanja in plana investicij. Če se pojavlja neskladje med izdatki in prejemki je to signal, ki običajno vodi v ponovno spreminjanje delnih planov prodaje, planov stroškov oziroma preverjanje načrtovanih naložb.

Naslednji zbirni plan podjetja je **planski izkaz uspeha** (Glej tabelo 29).

Tabela 29: Planski izkaz uspeha za poslovno leto

v 000 SIT	
POSTAVKA	Planirana vrednost
SKUPAJ PRIHODKI OD PRODAJE	
SKUPAJ PROIZVODNI STROŠKI IN NABAVNA VREDNOST	
PRODANEGA BLAGA	
KOSMATI DOBIČEK IZ PRODAJE	
Stroški prodaje	
Stroški uprave	
Drugi prihodki od poslovanja	
Drugi odhodki od poslovanja	
DOBIČEK IZ POSLOVANJA	
SKUPAJ PRIHODKI OD FINANCIRANJA	
SKUPAJ ODHODKI OD FINANCIRANJA	
DOBIČEK IZ REDNEGA DELOVANJA	
Izredni prihodki	
Izredni odhodki	
CELOTNI DOBIČEK	
Davki iz dobička	
CISTI DOBIČEK POSLOVNEGA LETA	
Stopnja dobička	

Posebna pozornost je v tem planiranem izkazu posvečena dobičku. Če njegova velikost ne ustreza pričakovanjem, je potrebno pregledati delne plane prodaje in stroškov in iskati take ukrepe, ki bodo omogočili doseganje zelenega dobička.

Kot naslednji zbirni plan se pojavlja **planski izkaz stanja** - v tabeli 30 so prikazane osnovne (sintetične) pozicije tega plana.

Tabela 30: Planski izkaz stanja sredstev in virov sredstev

v 000 SIT

POSTAVKA	Planirana vrednost
SREDSTVA	
A. STALNA SREDSTVA	
Skupaj neopredmetena dolgoročna sredstva	
Skupaj opredmetena dolgoročna sredstva	
Skupaj dolgoročne finančne naložbe	
B. GIBLJIVA SREDSTVA	
Zaloge	
Dolgoročne terjatve iz poslovanja	
Kratkoročne terjatve iz poslovanja	
Kratkoročne finančne naložbe	
Denarna sredstva	
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	
A. KAPITAL	
B. DOLGOROČNE REZERVACIJE	
C. DOLGOROČNE OBVEZNOSTI IZ FINANCIRANJA	
D. DOLGOROČNE OBVEZNOSTI IZ POSLOVANJA	
E. KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ FINANCIRANJA	
F. KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ POSLOVANJA	

Velja podobno, kot smo ugotavljali ob ostalih dveh zbirnih planih: če analiza posameznih postavk ne pokaže pričakovanih ali zelenih stanj (npr. povečanje zadolžitve kot posledico načrtovanih naložb), je potrebno ponovno preverjanje posameznih delnih planov.

Plan kazalcev uspešnosti

Nekatere temeljne kazalnike uspešnosti, ki se izračunavajo na ravni podjetja kot celote in na ravni posameznih enot, sem že navedel. Poleg njih pa uporabljamo še:

- kazalnike produktivnosti
- kazalnike celotne gospodarnosti (prihodki/odhodki)
- različne koeficiente obračanja
- kazalnike likvidnosti

4. 4. Kontrola doseganja planskih ciljev

Kvaliteten plan je osnova za proces kontrole, saj lahko predvsem kontroliramo tiste postavke, ki smo jih predhodno planirali.

Če s planiranjem razumemo postavitev planskih ciljev, ki si jih bo podjetje v prihajajočem planskem obdobju prizadevalo doseči, potem kontrola predstavlja proces ugotavljanja in spremljanja odmakov od teh ciljev. To naj bi omogočilo ustrezno reguliranje sistema. Tudi v podjetju ETA Cerkljevo velja, da je proces kontrole v veliko pomoč pri doslednem izvajanju poslovne politike, planskih ciljev in drugih odločitev posloводства.

Postopki so v procesu kontrole enaki tistim, ki smo jih navedli v točki 3.2.. Torej je v procesu doseganja planskih ciljev potrebno sistematično zbiranje informacij, njihovo primerjanje z informacijami iz preteklih obdobj, načrtovanimi izidi, če pa je mogoče, tudi s konkurenco. Na osnovi teh ukrepov je potrebno ugotoviti morebitna odstopanja in vzroke zanje. Končna faza predstavlja izdelavo predlogov ukrepov za odpravo odstopanj in njihovo uveljavitev v praksi.

Kot eno temeljnih pravil planiranja smo navedli, da naj se planira tiste kategorije, ki jih je mogoče zasledovati, torej kontrolirati. Podatki za potrebe kontrole se zbirajo za različna časovna obdobja. Gotovo je z vidika podjetja pomembno, da je mogoče kar največ bistvenih kategorij zasledovati dnevno. Tako je veliko večja verjetnost, da negativne odmake prej opazimo ter sprožimo ukrepe za zmanjšanje ali odpravo njihovih škodnih posledic.

4. 4. 1. Kontrola doseganja ciljev prodaje

S prodajo izdelkov in storitev podjetja dosegajo prihodek. Torej je doseganje plana prodaje po fizičnem in vrednostnem obsegu osnova preživetja podjetja.

Vrednost prodaje je seveda kategorija, ki jo je mogoče zasledovati dnevno. Vendar sama vrednost realizacije ali njen fizični obseg ne pove veliko o uspešnosti te prodaje. V podjetju ETA uporabljamo nekakšno "vnaprejšnjo" kontrolo plana prodaje, ki temelji na obdelavi mesečnega plana prodaje.

Mesečni plan prodaje

Na osnovi prejetih fiksnih naročil za naslednji mesec ter na osnovi izkušenj izdelava področje za trženje mesečni plan prodaje po delovnih enotah in izdelkih. Oddelek za kontroling izdelava izračun pričakovanega poslovnega izida po proizvodih, skupaj z izračunom praga rentabilnosti po programih ter izračunom potrebnih količin (pri načrtovani strukturi prodaje), pri kateri bo dosežen prag rentabilnosti (Glej tabelo 31).

Tabela 31: Mesečni predračun poslovnega izida in izračun praga rentabilnosti

Plan prodaje za mesec					v €
Delovna enota	Plošča	Sevalniki	Grelec	Termostati	ETA
Realizacija	2.120.000				
- stroški izdelavnega materiala	725.000				
- stroški normiranega dela	355.000				
Spremenljivi stroški	1.080.000				
Prispevek za kritje	1.040.000				
Stalni stroški	850.000				
Izid	190.000				
Prag rentabilnosti	1.733.000				
Potrebne količine	623.000				

Prag rentabilnosti, izražen vrednostno, se izračuna po formuli : Planirani fiksni stroški /(1-spremenljivi stroški/realizacija).

Potrebna količina proizvodov pa se računa kot razmerje med planom fiksnih stroškov ter planiranim pokritjem na enoto proizvoda.

Mesečni plan poslovnega izida je kljub določenim slabostim uveljavljena oblika informacije za poslovodstvo v podjetju ETA Cerklje. Zanj smo se odločili zaradi pomena predračunskih informacij; na preteklo poslovanje poslovodstvo namreč ne more več vplivati. Razlogi za njegovo uvedbo pa so vsaj sledeči:

- Zaznanje morebitnih motenj v prihodnosti, ki bi se lahko kazale v zmanjšanem obsegu prodaje in kar bi lahko vodilo k negativnemu poslovnemu izidu pri posameznem programu ali morebiti na ravni podjetja kot celote. Planiranje razumemo kot kontinuirano aktivnost, ki potrjuje načrtovane smeri ali pa načrte spreminja, kakor se pač spreminjajo okoliščine poslovanja.
- Planiranje obsega prodaje (in zato tudi proizvodnje) omogoča tudi optimiranje števila zaposlenih. Posledica tega je lahko prerazporeditev delovnega časa, kar se lahko kaže v večjem številu ur v posameznem mesecu, ki se potem kompenzira v času, ko je obseg naročil manjši. Ravno velika elastičnost pri delovnem času ter prehajanje delavcev med delovnimi enotami omogoča podjetju kvalitetno obvladovanje druge največje kategorije med stroški podjetja – stroške dela.
- Ugotavljanje obsega proizvodnje s fizičnimi kazalci ne ustreza več. Donosnost izdelkov pri posameznih kupcih je lahko nizka. Tudi količinsko velik obseg proizvodnje ne prinese dovolj velike mase pokritja. Na drugi strani lahko manjši obseg zahtevnejših proizvodov pokrije vse stalne stroške obdobja. Zato je potrebna kompleksna obravnava planirane prodaje vsak mesec. Le tako bomo lahko zagotovili, da nas rezultati ne bodo presenetili.
- Načrtovanje rezultatov vnaprej in zaznavanje odmikov od planiranih kratkoročnih (letnih) in dolgoročnih ciljev je seveda tudi razlog za ukrepanje. Mislimo seveda predvsem na primere, ko gre za negativne odmike od pričakovanih vrednosti. Ukrepi so vsaj v začetku običajno restriktivne narave: zmanjševanje števila zaposlenih, čakanje na delo doma, zmanjšanje izdatkov do ravni, pri kateri še ni ogroženo normalno delovanje poslovnega sistema, zaustavitev investicij... Taki ukrepi so razumljivi, najhitreje prinesejo prihranek, ni pa nujno, da so tudi dolgoročno učinkoviti. Je pa ukrepanje potrebno, saj se negativni učinki hitro potencirajo, ukrepi pa morajo zato postati zmeraj bolj restriktivni.
- Mesečnemu planu prodaje sledi temeljito operativno planiranje proizvodnje z vidika optimalnega pretoka izdelkov, velikosti serij, potrebnega števila zaposlenih, zelenih terminov dobav itd.
- Prispeva k optimiranju zalog.

Doseganje mesečnega plana prodaje in pričakovanega izida lahko spremljamo dnevno. To omogoča dodatne ukrepe tudi znotraj posameznega meseca, če se ugotovi, da dejansko stanje tudi v tako kratkem obdobju bistveno odstopa od načrtovanega.

Osnova za to spremljanje so fakture prodaje; na osnovi dnevno izdanih faktur se za prodane izdelke izračunajo spremenljivi stroški materiala in dela. Podatki so po vsebini enaki kot pri izdelavi mesečnega plana prodaje.

V tabelo vnesemo planirano število delovnih dni v posameznem mesecu; osnova za to je letni delovni koledar. V tabelo vnesemo tudi planiran obseg stalnih stroškov za posamezen mesec (tabela 32).

Tabela 32: Plan delovnih dni in stalnih stroškov za posamezen mesec

v €

Donosnost prodaje	
Mesec	MAJ
Plan.število delovnih dni	20
Planirani stalni stroški:	
- Plošča	1.205.000
- Sevalniki	350.000
- Grelec	657.000
- Termostati	1.332.000
Skupaj:	3.544.000

Med fiksne stroške v tabeli 32 smo uvrstili tudi vse stroške dela. Na kratek rok lahko tudi stroške neposrednega dela obravnavamo kot fiksen strošek. Dnevno spremljanje prispevka za kritje poteka po sistemu, ki ga prikazuje tabela 33.

Tabela 33: Dnevno spremljanje donosnosti prodaje

Donosnost prodaje za mesec..... od 01.05.2003 do 24.05.2003 **v €**

Planirano št.del.dni **20**

Število delovnih dni **15**

Delovna enota	Plošča	Sevalniki	Grelec	Termostati	ETA
Realizacija	1.537.000				
- stroški izdelavnega materiala	527.000				
- stroški normiranega dela	266.000				
Spremenljivi stroški	793.000				
Prispevek za kritje	744.000				
Stalni stroški obdobja	939.000				
IZID 1	-195.000				
Stalni stroški del.dni	638.000				
IZID 2	106.000				

Realizacija je v tabeli 33 predstavljena na osnovi izdanih faktur za posamezne proizvode.

Stroški materiala predstavljajo stroške materiala v prodanih izdelkih, obračunanih na osnovi zadnjih nabavnih cen in ustreznih normativov.

Stroški dela so stroški izdelavnih plač (na osnovi tehnoloških normativov) za prodane proizvode.

Variabilni stroški so tu vsota stroškov materiala in dela

Prispevek za kritje je razlika med realizacijo in variabilnimi stroški

Fiksni stroški I so planirani stalni stroški (tabela 33) za posamezen mesec, zmanjšani za variabilne stroške dela za prodane proizvode v obravnavanem obdobju

Izid I dobimo tako, da primerjamo realizirani prispevek za kritje v opazovanem obdobju s stalnimi stroški celotnega meseca. Po pričakovanjih bo ta izid negativen do zadnjih dni v mesecu; z vsakodnevnim prispevkom za kritje kumulativno pokrivamo planirane stalne stroške. Ti so že zmanjšani za variabilni del plač, zajetih v prodanih proizvodih v opazovanem obdobju

Fiksne stroške II dobimo, ko stalne stroške razdelimo na število planiranih delovnih dni v mesecu. Na primer: 266.000 € stroškov neposrednega dela je bilo ugotovljeno za obseg prodaje po 15 delovnih dneh (Glej tabelo 33). Za vseh 20 dni v mesecu je torej pričakovan obseg stroškov dela 355.000 € (Glej tabelo 31). Stalni stroški znašajo 850.000 € mesečno (Glej tabelo 31), kar pomeni 638.000 € za 15 delovnih dni (Glej tabelo 33). V bistvu je tako rezultat enak, kot da bi med spremenljive stroške šteli samo stroške izdelavnega materiala, vse ostalo pa bi predstavljalo fiksne stroške

Izid II dobimo tako, da primerjamo realizirani prispevek za kritje opazovanega obdobja s stalnimi stroški tega istega obdobja. Pri normalni dinamiki prodaje bo ta izid pozitiven že od prvega dne dalje. Zadnji dan meseca morata biti izid I. in izid II. enaka

Kot smo ugotovili že pri obravnavi plana prodaje, je ta načrt izdelan zelo temeljito. To pa je seveda izvrstna osnova tudi za druge vrste kontrole. Možnosti so skoraj neomejene. Omenimo samo naslednje:

a) doseganja plana prodaje po vrednosti ter v fizičnem obsegu ter primerjava s planiranim za različna želen obdobja:

- po trgih
- po kupcih
- po programih
- po družinah izdelkov
- po izdelkih

b) doseganja plana prispevka za kritje vrednostno ter primerjava s planiranim za različna želen obdobja:

- po trgih
- po kupcih
- po programih
- po družinah izdelkov
- po izdelkih

Primerjave pokažejo na odstopanja, ki so predmet nadaljnjih analiz. Gre za analitično obravnavo posameznih kupcev (dinamika njihovih naročil, dobavni roki, velikost naročil, plačilne navade). Ker planiramo obseg prodaje po kupcih, imamo tudi osnovo za ugotavljanje odmikov. To pa lahko pomeni tudi spoznanje, da smo določenega kupca izgubili, da je morda v težavah in podobno. Zato je potrebna hitra reakcija, partnersko sodelovanje, pomoč pri premostitvi težav. Vsak izgubljeni kupec pomeni manjšo prodajo in s tem manjši prispevek za kritje stalnih stroškov.

Podatek o realizaciji je sicer zelo pomemben, vendar menim, da mora biti za poslovodstvo važnejši podatek o tem, kaj posamezen izdelek prispeva k uspehu podjetja. Za to je na razpolago vrsta analitičnih vpogledov po posameznih izdelkih. Za ponazoritev navajam v tabelah od 34 do 36 tri primere.

Tabela 34: Rangiranje izdelkov po prispevku za kritje na enoto

						R A N G			
Zap. št.	Koda izdelka	Prodana količina	Prodajna cena	Sprem. stroški	Prispevek za kritje	Prispevek za kritje	Masa prisp.za kritje	Količina	Prisp.za kritje/Nh
1	A	10	20	8	12	1	2	3	1
2	B	16	10	5	5	2	3	2	2
3	C	50	9	6	3	3	1	1	3

Tabela 35: Rangiranje izdelkov po masi prispevka za kritje

						R A N G			
Zap. št.	Koda izdelka	Prodana količina	Prodajna cena	Masa prisp.za kritje	Delež mase prispevka za kritje %	Prispevek za kritje	Masa prisp.za kritje	Količina	Prisp.za kritje/Nh
1	C	50	9	150	42,9	3	1	1	3
2	A	10	20	120	34,3	1	2	3	1
3	B	16	10	80	22,8	2	3	2	2
				350	100,0				

Tabela 36: Rangiranje izdelkov po količini

						R A N G			
Zap. št.	Koda izdelka	Prodana količina	Delež izdelkov v %	Prodajna cena	Prisp.za kritje/Nh v €	Prispevek za kritje	Masa prisp.za kritje	Količina	Prisp.za kritje/Nh
1	C	50	65,8	9	22,5	3	1	1	3
2	B	16	21,0	10	28,5	2	3	3	2
3	A	10	13,2	20	32,5	1	2	2	1
		76	100,0						

Navedena rangiranja so izdelana za najnižjo raven, torej za posamezne izdelke. Na enak način, z enako ali drugo želeno vsebino je mogoče rangirati tudi družine proizvodov ali kupce. Zlasti se mi zdi pomembno zasledovanje donosnosti družin proizvodov z vidika njihove življenjske dobe in s tem povezanimi odločitvami za investiranje oziroma iskanje ustreznih tržnih strategij skupaj z vodstvom poslovnega področja. Prav tako tak način preverjanja izdelkov hitro opozori na pomembne proizvode, ki ne prinašajo potrebnega prispevka za kritje, kar mora biti signal za ukrepe, ki naj bi to stanje izboljšali.

Primerjava med planiranim in dejanskim obsegom prodaje omogoča izračun, koliko so k dejanskim rezultatom prispevali odmiki od planiranega pri količinah, strukturi in prodajnih cenah.

V podjetju ETA Cerkno je z vidika kontrolinga pomemben še en vidik kontrole. V oddelku se namreč izdelujejo tudi ponudbe za izdelke, namenjene prodaji v okviru skupine. Kontrola te dejavnosti, ki je tudi na nek način ogledalo učinkovitosti podjetja, se nanaša tako na hitrost obdelave teh ponudb (cilj je pet delovnih dni) kot tudi na uspešnost teh ponudb, ki ga lahko merimo glede na delež izdelkov, ki se dejansko pojavijo v proizvodnji.

4. 4. 2. Stroškovno krmiljenje

Stroškovno krmiljenje razumemo predvsem kot specifičen način razmišljanja o stroških. Nanaša se na sistem:

- planiranja
- zasledovanja in
- krmiljenja stroškov v poslovnem sistemu.

Gre preprosto za to, da praktična uporaba stroškovnega krmiljenja predstavlja, poenostavljeno rečeno, računovodstvu vzporeden sistem. Seveda ne gre za to, da bi se to delo podvajalo; gre predvsem za dopolnjevanje. Vsebina stroškovnega krmiljenja je omogočanje:

- enostavnega,
- preglednega,
- za potrebe odločanja ustrezno točnega in
- kot osnovno: dovolj hitrega

pridobivanja tistih informacij o stroških, ki jih poslovodstvo potrebuje za poslovanje podjetja.

Da gre za dopolnjevanje računovodskega informacijskega sistema, kažejo tudi osnovne usmeritve. Ni namreč usmerjeno predvsem v točnost podatkov in povezanost informacij, kar je značilno za knjigovodstvo, temveč:

- išče vzroke nastanka stroškov in možnosti za odpravo teh vzročnih dejavnikov;
- izbira za učinkovito vodenje pomembne informacije - skladno s piramido poročanja;
- alocira stroške na dejanske povzročitelje;
- poudarja življenjsko obravnavo stroškov.

Osnova je v delitvi in **ločeni obravnavi stroškov**, ki imajo značaj variabilnih (direktnih, neposrednih) stroškov in tistih, ki jih obravnavamo kot fiksne (indirektne, posredne) in v izračunu prispevka za kritje fiksnih stroškov ter njihovi povezavi v **hitri izračun dobička**.

Variabilni stroški so določeni s potroški oziroma normativi in v svoji osnovi predstavljajo **standardne stroške izdelave proizvoda**. Dejanska odstopanja od tako razumljenih standardov se z večjimi ali manjšimi težavami - odvisno od tehnološkega postopka in vhodnih materialov - ugotavljajo z obračunom delovnih nalogov. Negativne odmike, torej porabo nad standardi, bi v primeru stroškovnega krmiljenja lahko obravnavali tudi kot fiksne stroške posameznega stroškovnega mesta.

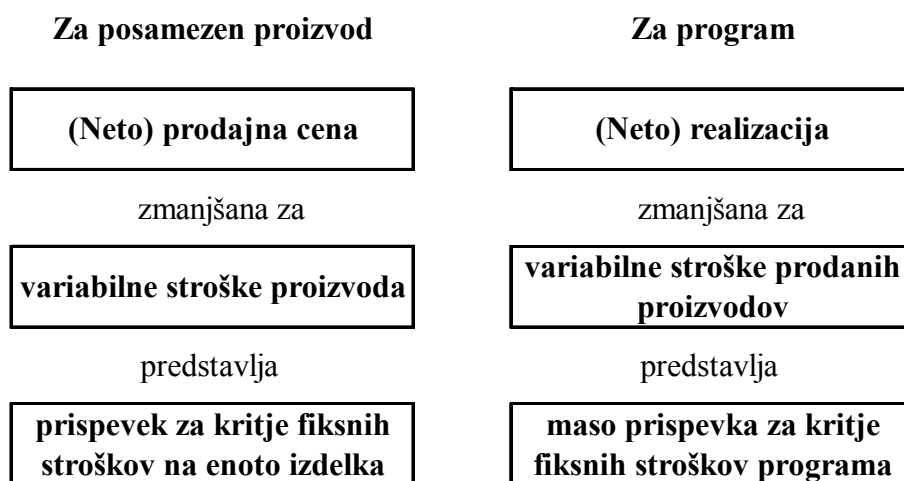
Spremljanje **fiksni stroškov** v podjetju želimo organizirati tako, da bo mogoča:

- temeljita, analitična obdelava stroškov za potrebe nadzora
- opredelitev vzrokov za njihov nastanek
- alokacija odgovornosti za stroške,

kar podjetju tudi daje osnovo za njihovo zmanjševanje in pravilno obremenjevanje posameznih delov poslovnega sistema. Poleg tega je pri stroškovnem krmiljenju potrebno upoštevati tudi to, da je absolutno fiksnih stroškov v podjetju pravzaprav malo.

Razlika med doseženo **(neto) prodajno ceno** in **variabilnimi (mejnimi) stroški** predstavlja prispevek za kritje fiksnih stroškov posameznega izdelka ali programa, če je to predmet naše obravnave (Glej sliko 26).

Slika 26: Izračun prispevka za kritje



Primerjava na ravni programa je za poslovodstvo verjetno zanimivejša. Omogoča - na osnovi primerjave z dejanskimi (ali planskimi) vrednostmi fiksnih stroškov - hitro kontrolo dobička. Hkrati nam taka obravnava izdelkov omogoča izdelavo ABC analize izdelkov z vidika njihovega prispevka k pokrivanju fiksnih stroškov podjetja

4. 4. 3. Obračun delovnih nalogov

Letno je v podjetju ETA Cerkno odprtih okrog 14.500 delovnih nalogov za gotove izdelke. Po programih je to število sledeče:

- plošča 2.500 nalogov
- sevalniki 1.700 nalogov
- grelci 2.200 nalogov
- termostati 8.100 nalogov

Pri obračunu delovnih nalogov primerjamo dejansko porabo materiala in izdelavnega časa z normativno ter ugotavljamo odmike. Pozitivna vrednost odmika pomeni, da je presežena normativna poraba. Odmiki so izkazani v ustreznih merskih enotah in vrednostno (Glej tabelo 37).

Tabela 37: Zbirni prikaz obračunanih delovnih nalogov

Delovna enota: 4 Termoregulator

Obračun delovnih nalogov od 15.05.2003 do 16.05.2003

v €

Delovni nalog	Izdelek	Izdelena količina	Odmiki stroški materiala	Odmiki stroški dela	Odmiki skupaj
4/P/2003/733	55.17353.345	14.310	-352,93	-74,48	-427,41
4/P/2003/734	55.13222.080	210	-6,39	50,17	43,78
4/P/2003/735	55.11511.200	16.200	-399,38	125,56	-273,82
4/P/2003/736	55.10546.020	9.450	-233,07	212,15	-20,92
4/P/2003/737	55.18544.210	1.728	-44,02	260,41	216,39
4/P/2003/738	55.17500.555	4.320	1.021,88	192,15	1.214,03
4/P/2003/739	55.20100.515	288	-7,19	-28,10	-35,29
4/P/2003/740	55.13503.105	6.048	-79,98	884,88	804,90
Skupaj:		52.554	-101,08	1.622,74	1.521,66

Obračun delovnih nalogov se mi zdi najboljši način za nadzor temeljnih kategorij spremenljivih stroškov - izdelavnega materiala in neposrednega dela. V strukturi stroškov namreč navedeni kategoriji pomenita preko 60%.

Kontrola delovnih nalogov se vrši na ravni skupnega (sintetičnega) učinka posameznega delovnega naloga ali nalogov, končanih v določenem časovnem obdobju. S te ravni pa je omogočen tudi analitičen vpogled v porabo posameznih materialov ter izdelavne postopke, pri katerih se pojavljajo odmiki.

Pri obravnavi odmikov pa je pri posameznih programih potrebno upoštevati dejstvo, da so značilnosti nekaterih pomembnih materialov take, da jih ni mogoče enostavno dajati v proizvodnjo na osnovi delovnega naloga. Gre za tako imenovane materiale "na limito". Take značilnosti ima staro železo pri proizvodnji ulitkov, masa za grelne plošče, žica za izdelavo grelnih spiral, magnezit in trak za izdelavo cevi pri cevnihih grelcih. Gre za zelo pomembne pozicije materialov, s katerimi pa je nemogoče brez velikih dodatnih stroškov natančno obremeniti določen delovni nalog.

Predlagam, da se trimesečno naredi primerjava med **dejansko in normativno** porabo teh materialov. Pri tem bi normativna poraba predstavljala porabo materialov (fizično, vrednostno) na osnovi tehnoloških normativov po formuli:

material v začetnih zalogah gotovih proizvodov in polizdelkov (zaloge, vrednotene na osnovi tehnoloških normativov)
+ material v prevzetih gotovih izdelkih (ovrednotenih na osnovi tehnoloških normativov)
- material v končnih zalogah gotovih proizvodov in polizdelkov (zaloge, vrednotene na osnovi tehnoloških normativov)

Dejansko porabo pa bi izračunali po formuli:

material v začetnih zalogah gotovih proizvodov in polizdelkov (zaloge, vrednotene na osnovi tehnoloških normativov)
+ material, dan v proizvodnjo v obravnavanem obračunskem obdobju, zmanjšan za obseg neporabljenega materiala v obravnavanem obračunskem obdobju
- material v končnih zalogah gotovih proizvodov in polizdelkov (zaloge, vrednotene na osnovi tehnoloških normativov)

Ugotovljene razlike med normativno in dejansko porabo bi lahko služile predvsem za (linearno) korekcijo normativov porabe. Službe kakovosti po posameznih DE pa imajo nalogo, da ugotovijo pomembna odstopanja pri posameznih izdelkih in izvedejo ustrezne ukrepe, če je to seveda potrebno.

4. 4. 4. Kontrola stroškov

Poslovni izid določa na eni strani obseg prihodkov, na drugi pa stroški - pravzaprav poslovni odhodki, ki predstavljajo stroške v opazovanem obdobju prodanih proizvodov.

Osnovna kontrola stroškov običajno predstavlja primerjavo dejansko doseženih stroškov v opazovanem obdobju z njihovim planiranim obsegom ter z doseženimi stroški v preteklem primerljivem obdobju (tabela 38).

Tabela 38: Primerjava dejanskih stroškov s planiranimi in s stroški v preteklem letu

Pregled stroškov v obdobju od 01.01.2003 do 31.12.2003

Stroškovno mesto 4120 Strojna

v SIT

Konto	Naziv	Preteklo leto	Plan	Tekoče leto	Indeks	Indeks
1	2	3	4	5	6=5/3	6=5/4
414100	Dnevnice za služb.pot. v državi	41.000	35.000	45.000	109,8	128,6
414200	Dnevnice za služb.pot. v tujini	17.000	18.000	16.000	94,1	88,9
414201	Nočnine med služb.pot.v tujini	0	0	0		
414300	Prevozni str. za služb.pot. v državi	16.000	11.000	17.000	106,3	154,5
414301	Kilometriner za služb.pot.v državi	10.000	8.000	12.000	120,0	150,0
414302	Prevozni str. za služb.pot.v tujini	21.000	18.000	14.000	66,7	77,8
414400	Stroški strok.izobr.delavcev	45.000	46.000	40.000	88,9	87,0
414	Skupaj:	150.000	136.000	144.000	96,0	105,9

Stroške je po vrstah mogoče spremljati - odvisno od ravni odgovornosti - po stroškovnih mestih v okviru posamezne DE, na ravni delovne enote ali pa na ravni podjetja, sintetično ali analitično. Poleg tovrstne primerjave mora analiza stroškov dati še nekatere odgovore, pomembne za kontrolo kalkulacijskih postavk. Gre za pozicije, ki smo jih v kalkulacijski shemi opredelili kot tiste, ki se obračunajo kot dodatek v % na določeno osnovo (Glej tabelo 39).

Tabela 39: Kontrola stroškovnih elementov kalkulacije

v %				
Postavka	Osnova	Preteklo leto	Plan	Tekoče leto
Skupni stroški proizvodnje	v % na stroške dela v proizvod.	44,3	44,0	45,1
-od tega stroški TSM	v % na stroške dela v proizvod.	11,0	10,4	11,4
-od tega stroški razvoja izdelka	v % na stroške dela v proizvod.	8,7	8,9	8,3
-od tega stroški razvoja tehnolog.	v % na stroške dela v proizvod.	6,8	6,9	7,4
-od tega stroški kontrole	v % na stroške dela v proizvod.	11,5	11,7	12,0
-od tega stroški vodstva DE	v % na stroške dela v proizvod.	6,3	6,1	6,0
v €				
Skupni stroški na uro normiranega dela		23,85	24,56	25,45
Skupni stroški na uro efektivnega dela		29,57	30,21	31,55

Bistvena problema, povezana s spremljanjem stroškov, sta po mojem mnenju dva:

- nepreglednost pozicij
- časovni zamik.

Vsi tisti, ki so odgovorni za nadzor stroškov na stroškovnih mestih odgovornosti, niso računovodski strokovnjaki. Pri uvajanju novega informacijskega sistema za posloводство želimo odgovornim osebam poleg običajnih primerjav omogočiti vpogled v posamezne fakture, ki vplivajo na obseg stroškov določenega obdobja (Glej tabelo 40).

Tabela 40: Kontrola stroškov po vrstah

Pregled stroškov v obdobju od 01.01.2003 do 31.12.2003

Stroškovno mesto 4120 Strojna

v SIT

Konto	Naziv	Plan	Dejanski stroški	Odmiki	Indeks
1	2	3	4	5 = 4-3	(4/3)*100
414100	Dnevnice za služb.pot. v državi	50.000	45.000	-5.000	90,0
414200	Dnevnice za služb.pot. v tujini	13.000	16.000	3.000	123,1
414201	Nočnine med služb.pot.v tujini	1.000	0	-1.000	0,0
414300	Prevozni str. za služb.pot. v državi	22.000	17.000	-5.000	77,3
414301	Kilometrine za služb.pot.v državi	10.000	12.000	2.000	120,0
414302	Prevozni str. za služb.pot.v tujini	15.000	14.000	-1.000	93,3
414400	Stroški strok.izobr.delavcev	42.000	40.000	-2.000	95,2
414	Skupaj:	153.000	144.000	-9.000	94,1

Seminar A.B.	3.500
Posvetovanje o vzdrž. strojev	20.000
Predavanje o motivaciji	16.500

Drugi problem je, da je objektivna primerjava stroškov določenega obdobja možna šele po 15. v mesecu za pretekli mesec. Poleg tega velik del stroškov nastaja z zamikom, kot posledica preteklih odločitev. V dobi elektronske oblike naročilnic je te (seveda ustrezno ovrednotene ter povezane s stroškovnim mestom in vrsto stroškov) mogoče umestiti v koncept vnaprejšnje kontrole stroškov.

4. 4. 5. Kontrola doseganja ciljev ostalih poslovnih področij

Kontrola je seveda potrebna za vse pozicije, ki smo jih planirali. Pri tem je vsaj načelno lažja primerjava kategorij, ki jih je mogoče kvantificirati, torej izraziti z ustreznimi količinami, vrednostmi, količniki. Najbrž je pri tem smiselno zasledovati težo oziroma pomen posamezne kategorije za poslovanje podjetja.

Kontrola nabave

Delež stroškov materiala v strukturi stroškov podjetja je največji. Kontrola te pozicije zadeva tako dejanski obseg nakupov kot nabavne cene in koeficiente obračanja zalog materiala v primerjavi z letnim načrtom. Naveden pregled je mogoče opraviti na ravni posamezne pozicije stroškov materiala, na ravni določene skupine stroškov materialov, na osnovi ustrezne klasifikacije ali na ravni posameznih skladišč (tabela 41).

Tabela 41: Kontrola nabave za obdobje od 01.01.2003 do 31.12.2003

Pozicije	Planirana nabava	Dejanska nabava	Odmiki - v €	Odmiki - v %
Količina	100.000	120.000	20.000	20,0%
Nabavne cene	5,50	5,35	-0,15	- 2,7%
Vrednost	550.000	642.000	92.000	16,7%
Koef.obračanja zalog	12,2	12,9	0,7	5,7%

Kontrola nabave zajema tudi plačilne pogoje. Cilj podjetja naj bi seveda bili kar najdaljši plačilni roki v nabavi, medtem ko so seveda želje na prodajni strani diametralno nasprotne. Zelo potrebna bi bila kontrola ravni cen, ki bi dala del odgovora na vprašanje, ali smo že v osnovi konkurenčni drugim ponudnikom na trgu. Del nabave je v podjetju ETA tudi vhodna kontrola - njena poročila o kakovostnih in količinskih odstopanjih pri vhodnih materialih so lahko signal za iskanje drugega dobavitelja. Seveda so osnova kontrole nabave tudi koeficienti obračanja zalog materialov, ABC analize, spremljanje nabave po različnih strukturah.

Kontrola proizvodnje

Pomemben del rezultatov spremljanja proizvodnje je razviden iz obračuna delovnih nalogov. Ta del pomeni predvsem spremljanje potroškov, tako materiala kot dela. Dnevno je mogoče spremljati doseganje plana proizvodnje in ugotavljati morebitne zaostanke za načrti. Posledica teh ugotovitev je sprejem ukrepov, katerih namen je odprava teh zaostankov, ki bi se sicer lahko začeli kopičiti.

Dnevno spremljanje proizvodnje je potrebno zaradi ustreznega odzivanja na zahteve trga. Prav fleksibilnost je v podjetju in koncernu opredeljena kot ena glavnih priložnosti in prednosti podjetja v ostrem konkurenčnem boju. Temu načelu morata biti prilagojena tako planiranje proizvodnje kot tudi izvedba plana.

Običajne so mesečne kontrole doseganja plana proizvodnje po obsegu in strukturi. Pomembni so tudi mesečni podatki o izmetu in skupnih stroških kakovosti v odnosu do vrednosti prodaje obdobja. Kot stroške kakovosti razumemo stroške izmeta, reklamacij, popravil ter stroške zagotavljanja kakovosti, ki jih predstavlja predvsem služba kontrole v posamezni delovni enoti.

Spremljanje ostalih stroškov

Največjo pozicijo stroškov poleg stroškov materiala predstavljajo **stroški dela**. Podjetja želijo v večini oblikovati dejavnosti, tehnološki opremljenosti in viziji primerno strukturo zaposlenih. Omejitve predstavlja na eni strani trg s postavljanjem cen končnih izdelkov, na drugi strani pa tudi pomanjkanje določenih profilov kadrov na trgu dela.

Kontrola stroškov dela običajno temelji na primerjavi teh stroškov s planiranim obsegom ter z izplačili v enakem obračunskem obdobju preteklega leta; primerjava se nanaša tako na skupne stroške na ravni podjetja, pomemben pa je tudi podatek o stroških dela na zaposlenega.

Ker se pogoji poslovanja hitro spreminjajo in ker gre za občutljivo področje se mi zdi, da je primerna kontrola stroškov dela tista, ki temelji na ukrepih, sprejetih vnaprej in ki lahko pomenijo manjšo nevarnost za podjetje v primeru, ko poslovanje bistveno odstopa od načrtovanega. Možni ukrepi so lahko:

- nekoliko konservativna politika določanja plače. Prednost bi dal občasnim poračunom ob doseganju pričakovanih izidov
- optimiranje strukture zaposlenih tako v proizvodnji kot režiji
- outsourcing
- zaposlitve za določen čas za večjo elastičnost stroškov dela.

Res je tudi, da so za večino podjetij prihranki pri stroških dela najhitrejši in najlažje merljivi, zato so pri varčevalnih ukrepih tudi na prvem mestu.

Izjemno pomembna je kontrola **investicij**. Odstopanja, ki so ponavadi negativna, se pojavljajo zlasti kot:

- prekoračena vrednost investicije glede na načrtovano
- kasnejši začetek delovanja naložbe od predvidenega
- nedoseganje pričakovanih učinkov.

Vsako negativno odstopanje vpliva na pričakovani izid, v primeru prepletanje več negativnih vplivov pa se učinki še potencirajo.

Mesečno se spremlja tudi dogajanje na **kadrovskem področju**. Zajema tako gibanje števila zaposlenih po raznih strukturah (kvalifikacijski, starostni, ...) kot druge pomembne podatke, povezane z njimi, kot na primer:

- izkoriščenost delovnega časa
- doseganje časovnih normativov
- delež boleznin, zastojev, režijskih ur v proizvodnji.

Aktivnosti **razvoja** so običajno dolgoročne, zahtevana pa so vmesna poročila, na njihovi osnovi se preverja uspešnost razvojnih projektov. Dejanski stroški se trimesečno primerjajo s planiranimi.

Mesečno, še zlasti pa trimesečno, se preverja doseganje **plana temeljnih ciljev** podjetja in ostalih **kazalnikov**. Trimesečno preverja doseganje ciljev tudi upravni odbor podjetja (nem. *Verwaltungsrat*). Ker obstaja veliko elementov za dnevno, tedensko in mesečno kontrolo poslovanja, seveda tudi trimesečni obračuni poslovanja ne morejo postreči s kakšnim presenečenjem.

4. 5. Informiranje

Informacija je eden osnovnih pogojev za uspešno krmiljenje poslovnega sistema. Izkušnje in intuicija sta sicer lahko v pomoč, toda vsaka pametna odločitev je danes predvsem rezultat ustreznih informacij.

V podjetju ETA Cerklje si s stalnimi aktivnostmi prizadevamo, da bi bile informacije:

- pravočasne
- točne
- kakovostne
- uporabne
- razumljive

Informacijo namreč razumemo kot posebno obliko kapitala, ki lahko veliko prispeva k ekonomski uspešnosti podjetja. Pravzaprav podjetje brez informacij za potrebe planiranja, ostvarjanje in kontrolo posameznih poslovnih funkcij najbrž niti ne bi moglo delovati.

Temeljno vodilo, ki ga znotraj oddelka kontrolinga poskušamo zasledovati v podjetju ETA Cerklje, je v tem, da morajo biti **poročila prilagojena uporabnikom**. Sem spada poznavanje problemov, s katerimi se spopadajo poslovođe na posameznih stroškovnih mestih odgovornosti, nepomembno ni niti poznavanje njihovega načina odločanja. Poročila morajo biti za naslovnika razumljiva in sprejemljiva. Pomembna je tudi sestavljenost teh podatkov, tako po vsebini kot po obliki.

Kot generator informacijskih potreb se pravzaprav pojavlja vodstvo podjetja. Nalogo kontrolinga razumem kot udejanjanje teh potreb, torej izdelavo informacijske osnove za spremljanje plana. Z vidika poslovođstva je pomembna opredelitev tistih kontrolnih parametrov, na ravni katerih se lahko spremlja realizacija planov. Prav neustrezna opredelitev informacijskih potreb je potencialno lahko tisti problem posameznih podjetij, ki lahko bistveno vpliva na uspešnost poslovanja podjetja.

Med informacijami imajo posebno težo tiste, ki so namenjene odločanju - lahko bi jih imenovali tudi **upravljske**. Vendar informacije v obliki števil same po sebi ne povedo dovolj. Pravo resnico o dogajanju povedo medsebojno povezani podatki, primerjave z načrti in predhodnimi obdobji.

Za slog vodenja v podjetju ETA Cerklje so najpomembnejše informacije, ki predstavljajo strateško raven in z njimi povezani kazalniki (npr. dobičkonosnost kapitala - angl. *Return on Equity* -ROE). Poleg tovrstnih so potrebne tudi druge celovite (sumarne) informacije, ki

dajejo osnovno sliko o vseh področjih poslovanja in hkrati omogočajo lociranje pomembnih odmikov in sproženje ukrepov za njihovo obrazložitev in iskanje ukrepov za njihovo odpravo.

Informacije za nižje (lahko bi rekli tudi operativne) ravni odločanja so usmerjene k podatkom o dnevnem doseganju ciljev in morebitnim odstopanjem - gre predvsem za podatke o proizvodnji, doseganju normativov, stroških.

Informacij v papirni obliki v podjetju ETA Cerklje praktično ni več. Večina informacij, zlasti tistih o dnevnem dogajanju, je zabeleženih v centralnem računalniku. Prav tako primerjave za zaokrožena časovna obdobja, kot so mesec, trimesečje, leto. Podatki, ki potrebujejo še dodatne obdelave, komentarje, grafično predstavitev itd. se k uporabnikom pošiljajo v elektronski obliki. Uporabnik se seveda sam odloči, ali bo določeno gradivo izdelal tudi v tiskani obliki.

Posebno kategorijo predstavljajo informacije za nadzorni organ - upravni odbor (nem. *Verwaltungsrat*). Informacije, ki se nanašajo na poslovanje v obračunskem obdobju, so seveda izdelane skladno s sistemom poročanja v koncernu, saj je le na tak način omogočena izdelava ustreznih konsolidiranih bilanc na ravni skupine.

Posebno težo delu kontrolerja daje po mojem mnenju dejstvo, da z zbranimi podatki, s komentarji poslovnih dogodkov, s predlaganimi alternativami in priporočanjem določenega izbora v veliki meri lahko tudi že vpliva na izbiro poslovne odločitve.

4. 5. 1. Informacijski sistem

Če torej izhajamo iz funkcije kontrolinga v podjetju ETA Cerklje, potem moramo ugotoviti, da se kot "predmet dela" tega oddelka pojavljajo prav informacije. Brez njih sistem krmiljenja ne more delovati. Zato mora izgradnjo poslovno-informacijskega sistema v največji meri usmerjati prav kontroling. S tem bi se zelo verjetno izognili tudi poglavitnemu vzroku za neuspeh, ki ga pomenijo neustrezno opredeljene informacijske potrebe. Hkrati je potrebno zagotoviti fleksibilnost informacijskega sistema. Ta bi morala biti zagotovljena s potrebo, da je kontroling stalno v toku dogajanj, kar bi tudi pogojevalo odpravo statičnosti oziroma doseganje dinamičnosti sistema.

Informacijski sistem v podjetju ETA predstavlja povezavo med upravljalnim in izvajalnim sistemom. Predstavlja nekakšno ogrodje ostalim elementom kontrolinga, saj velik del njegovih aktivnosti temelji prav na zbiranju, hranjenju, obdelovanju in posredovanju podatkov ter njihovem spreminjanju v informacije.

Potreba po pridobivanju konkurenčne prednosti podjetja je vedno večja, večja pa se tudi vloga informacijskega sistema v njem. Načrtovanje informacijskega sistema v podjetju ETA je zato povezano z načrtovanjem posameznih poslovnih funkcij, preko njih pa tudi z načrtovanjem celotnega delovanja posameznega sistema. Informacijskega sistema seveda ne razumemo kot poslovne funkcije, pač pa kot del vsake od njih, ki pa hkrati predstavlja tudi pogoj, da poslovne funkcije posamično in v medsebojni povezavi sploh lahko delujejo.

Informacijski sistem v podjetju ETA Cerklje je integriran in centraliziran ter nudi informacijsko podporo vsem poslovnim funkcijam. Zajema in obdeluje predvsem sedanje in

pretekle informacije. Po mojem mnenju je dovolj široko zasnovan in omogoča tudi vpogled tako v sintetične kot analitične podatke, primeren pa je tudi izbor primernih komunikacijskih kanalov za prenos informacij. Tehnologija je primerna za obdelavo rutinsko generiranih, kvantitativnih informacij.

Zato osnovo informacijskega sistema predstavljajo računovodske informacije, ki:

- se zbirajo sistematično
- so kvantitativne
- se sistematično posredujejo različnim uporabnikom.

Računovodske informacije so pri poslovnem odločanju pomembne, zlasti za potrebe kontrolinga jih je potrebno nadgraditi z neračunovodskimi informacijami.

V podjetju ETA ugotavljamo, da je šibka točka obstoječega informacijskega sistema pomanjkanje podatkov, usmerjenih v bodočnost. Ustrezno so pokrite potrebe nižjih ravni odločanja. Sam sistem neposredno pa ne omogoča:

- enostavnega preklapljanja med različnimi vpogledi
- grafičnih prikazov
- dopisovanja komentarjev...

kar zmanjšuje njegovo uporabnost. Lahko bi ugotovili, da je za uporabnika, ki sistema ne uporablja rutinsko, neprijazen. Zato je navkljub izredno obsežni bazi predračunskih, obračunskih in drugih podatkov obstoječi informacijski sistem za potrebe strateškega upravljanja premalo izkoriščen. To je tudi razlog, da v podjetju poteka njegova nadgradnja z informacijskim sistemom za potrebe top managementa.

Kot sem že omenil, se mi zdi pri izdelavi nadgradnje informacijskega sistema najbolj pomembna njegova usmerjenost v bodočnost. To je zahteva, ki jo pogojuje zmeraj bolj negotovo poslovno okolje. Vključevanje podatkov o morebitnih poslovnih priložnostih ter pričakovanih stanjih v poslovnem okolju podjetja za potrebe kvalitetnega planiranja, priprave in izvedbe poslovnih aktivnosti pa tudi od oddelka kontrolinga v podjetju in drugih strokovnih služb na ravni koncerna zahteva nov, drugačen pristop.

Bodoči dogodki so v informacijskem sistemu zajeti v omejenem obsegu - pri planu prodaje, proizvodnje, potrebnem številu ur in planiranju stroškov. Pri planu stroškov je potrebna nadgradnja z upoštevanjem variabilnosti posameznih vrst stroškov.

Druga potreba, prav tako povezana z negotovim ali celo sovražnim poslovnim okoljem, se nanaša na vključevanje nefinančnih informacij kot tudi na informacije iz zunanjega okolja. Z njimi bi poslovodstvo pravočasno opozorili tako na grožnje kot tudi na priložnosti, ki jih ponuja poslovno okolje. V mislih imam tako kvantitativne kot kvalitativne informacije, omogočeno mora biti njihovo sistematično zajemanje. Seveda je potrebno določiti, katere so te relevantne informacije. Ker ne moremo obravnavati podjetja ETA ločeno od skupine E.G.O., je treba vključiti v to določene službe koncerna. Upoštevati je potrebno dejstvo, da je veliko za bodočnost pomembnih podatkov povezanih z razvojem trgov, kupcev, konkurence, substitutov in drugih dejstev, ki bodo v bodoče vplivala tako na poslovanje koncerna v celoti kot podjetja ETA znotraj njega. Vir takih aktivnih stikov z zunanjim okoljem so na primer poslovni obiski, sestanki, sejmi. Pasivni stiki pa so na primer podatki, pridobljeni v revijah in

drugih medijih. Problem je v tem, da se takšnih podatkov ne spremlja sistematično in ne zajema v informacijskem sistemu.

Ne smemo pa zanemariti ene osnovnih značilnosti informacijskega sistema - to je kakovosti in pravočasnosti informacij. Dinamičnost poslovnega okolja zahteva zlasti pravočasnost operativnih informacij, na katerih temeljijo odločitve.

In končno, informacijski sistem, ki se ne prilagaja spremembam v podjetju in njegovemu okolju ne more zadovoljevati sedanjih in bodočih informacijskih potreb kontrolinga in zato tudi ne sedanjih in bodočih informacijskih potreb različnih odločitvenih ravni v podjetju.

5. SKLEP

Namen tega magistrskega dela je bil oblikovanje sistema operativnega kontrolinga v podjetju ETA Cerklje. Zanj smo ugotovili, da je usmerjen v spodbujanje pri pasivnega prilagajanja spremembam v okolju, to je prilagajanju vplivom na notranje dejavnike, usmerjen pa je na obvladljive in merljive pojave in procese pri poslovanju podjetja. Ker želi biti podjetje ETA v prihodnost usmerjeno podjetje, razumemo operativni kontroling predvsem znotraj njegove strateške razsežnosti, ki mu določa pogoje in okvire.

Čeprav je spekter nalog tega oddelka širok, smo posebno pozornost posvetili:

- planiranju
- kontroli
- informiranju.

Med številnimi nalogami kontrolinga v podjetju se mi zdi posebno pomembno planiranje, tako dolgoročno (strateško) kot letno (taktično). Planiranje in kontrolo razumemo kot vsebinsko temeljni nalogi posloводства v podjetju. Tukaj imam v mislih predvsem funkcijo odločanja vnaprej, ki jo predstavlja planiranje. Vsakodnevno odločanje z doseganjem postavljenih ciljev pa bi lahko opredelili kot kontrolo.

Pri procesu planiranja v podjetju upoštevamo, da plan izdelujemo najprej zase. S korektnim in doslednim pristopom pri njegovi pripravi že lahko predvidimo osnovne smeri poslovanja podjetja v naslednjem planskem obdobju ter tem pričakovanjem priredimo svoje ravnanje. Prepričan sem, da se da kakovost planiranja še izboljšati. Planirati, meriti in na ta način obvladovati moramo vsako leto več stvari. To se mi zdi potrebno predvsem zaradi splošnega spoznanja, da česar ne planiramo, tudi ne moremo kontrolirati. Glede na današnje razmere v ekonomiji pa bi morala biti podvržena planiranju in kontroli prav vsaka dejavnost v podjetju: vsaka namreč povzroča stroške in s tem vpliva na poslovni izid.

Pomembno se mi zdi postopek planiranja v podjetju tudi formalizirati - to bi storili s priročnikom za taktično planiranje in kontrolo. Doslej v podjetju takega dokumenta nismo imeli. S tem bomo preprečili, da bi ta postopek postal rutina, pomembnejše pa je, da so v ta proces vključeni vsi tisti, ki o posameznih področjih največ vedo in bodo za svoja področja dela sposobni prevzeti tudi ustrezno odgovornost.

Menim, da lahko pri planiranju naredimo zasuk in da vodstvo razpravlja o rešitvah in predlogih, ki bodo prihajali tudi od spodaj navzgor in ne le od zgoraj navzdol. V postopek so danes direktorji delovnih enot in posameznih področij premalo vključeni. Izjema je področje kadrov in investicij.

Med sestavinami, ki naj bi bile v podjetju deležne posebne pozornosti pri planiranju in pri kontroli, smo uvrstili tiste, ki so za podjetje odločilne. Gre za:

- plan ciljev
- plan prodaje
- plan proizvodnje
- plan stroškov
- plan investicij

To, da nekaterih funkcij ali dejavnosti tukaj ni navedenih, seveda ne pomeni, da jih bomo zanemarili.

Aktivnosti planiranja in kontrole so tesno povezane, značiln zanju pa sta tudi prepletenost in kontinuiranost v času. Povezanost je očitna zlasti v odločitvenem procesu. Planiranje in kontrola sta samostojna odločitvena procesa, ki se preko izvedbenega procesa stalno prepletata in tvorita zaključen krog odločanja.

ETA je sicer funkcijsko organizirano podjetje, zato je ena temeljnih nalog posloводства usklajevanje ciljev teh poslovnih funkcij s cilji podjetja kot celote. Posebno dimenzijo planiranju in kontroli pa daje tudi pripadnost skupini E.G.O., ki zahteva uresničevanje ciljev na višji ravni in razločevanje med cilji podjetja in cilji koncerna.

Procesov planiranja in kontrole in z njima povezanega odločanja ni mogoče izvajati brez ustreznega informacijskega sistema. Čeprav je baza informacij v podjetju zelo velika, informacij ni po mojem mnenju nikoli dovolj. Problem vidim predvsem v tem, da želijo vsi gledati vse, da torej informacijska piramida za različne ravni odločanja ni ustrezno opredeljena. Sistematično zbiranje, obdelava in oblikovanje informacij omogočajo tudi sprejemanje odločitev v procesu planiranja in kontrole poslovanja na različnih ravneh odločanja. Pri tem v podjetju ETA vidimo tudi potrebo in možnosti po nadaljnji posodobitvi računovodstva, ki bo tudi vnaprej ostalo osrednji del informacijskega sistema, v izdelavi pa je tudi projekt direktorskega informacijskega sistema. Iz v nalogi opredeljenih definicij kontrolinga je moč razbrati, da so informacije pravzaprav osnovni izdelek oddelka. Logično in normalno je, da mora zato izgradnjo poslovno-informacijskega sistema v podjetju v največji meri usmerjati prav kontroling.

Ne glede na to, da je kontroling v slovenski praksi relativno nov pojem, ga sprejemam kot sinonim za način dela, ki je usmerjen v bodočnost in za katerega so značilni procesi, razgibanost, negotovost. Seveda je res, da se iste stvari enako dobro izvajati tudi pod drugim imenom. Naloga kontrolinga v podjetju ETA Cerkljevo je krmarjenje (reguliranje), ki bo pripeljalo k doseganju dogovorjenih oziroma postavljenih ciljev. Cilji kontrolinga morajo biti nuditi podporo doseganju ciljev podjetja; kvalitetno opravljanje te dejavnosti pa lahko pomeni določeno konkurenčno prednost podjetja, ki se kaže v primernem ter pravočasnem odzivanju na spreminjajoče se pogoje poslovanja v kompleksnem in zelo konkurenčnem poslovnem okolju.

6. LITERATURA

- 1) Bongard S.: *Outsourcing – Entscheidungen in der Informationsverarbeitung*. Entwicklung eines computergestützten Portfolio-Instrumentariums. Wiesbaden: Gabler Verlag, Deutscher Universitäts-Verlag, 1995. 480 str.
- 2) Bramseman R.: *Handbuch Controlling – Methoden und Techniken*. 2.izdaja. München, Wien: Carl Hanser Verlag, 1990. 388 str.
- 3) Becker H.: *Was ist Controlling, was darf es nicht sein? Ein Leitfaden für Planungs-Verantwortliche und Controller*. Neuwied: Luchterhand, 1993. 154 str.
- 4) Controlling – *Kostenfaktor oder Wettbewerbsvorteil*. Investitions-consult GmbH Berlin. <http://www.icg-berlin.com/noframes/controlling.html>. Internet: 20.12.2002
- 5) Controlling. Universität Bern <http://www.controlling.unibe.ch/aufgaben.htm>. Internet: 20.12.2002
- 6) Corsten H. (izdajatelj): *Handbuch – Produktionsmanagement*. Strategie – Führung – Technologie – Schnittstellen. Wiesbaden: Gabler, 1994. 1127 str.
- 7) Debeljak Ž.: *Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal d.d.*. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 81 str.
- 8) Debeljak Ž.: *Kontroling v praksi*. Ljubljana: CISEF, Gradivo za seminar, 2001. 33 str.
- 9) Deyhle A.: *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 205.str.
- 10) Dobler T., Köbler W.: *Planrechnungen im Unternehmen*. Grundwissen für die Controlling - Praxis. Stuttgart: Schäffer – Poeschel Verlag, 1997. 254 str.
- 11) Drury C.: *Management and Cost Accounting*. 4.izdaja. London: International Thomson Business Press, 1996. 928 str.
- 12) Emmanuel C.R., Otley D.T. Merchant K.A.: *Accounting for Managements Control*. 2.izdaja. London: Chapman & Hall, 1990. 518 str.
- 13) Gibson L.J., Ivancevich M.J., Donnelly H.J.: *Organisations: Behaviour, Structure, Processes*. 3.izdaja. Dallas: Business Publications, 1979. 596 str.
- 14) Hočevár M.: *Nekaj razlogov proti uvajanju pojma »controlling«*. Revizor, Ljubljana, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 6(1995), 4, str. 37-47

- 15) Hočevar M.: Pomen stroškovnih mest in stroškovnih mest odgovornosti. Zbornik referatov: Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Portorož 2000. str. 5 -22
- 16) International Group of Controlling: Kontrolerjev slovar. Ljubljana: ORGOS d.o.o., 2000. 81 str.
- 17) International Group of Controlling: Was ist Controlling. <http://www.controllerverein.de/veroeff/states/leitbild.pd.-> Internet 18.12.2002
- 18) Jurejevčič T.: *Kompleksna analiza poslovanja*. Maribor: Visoka ekonomsko-komercialna šola, 1981. 190 str.
- 19) Kavčič S.: *Analitik in računovodsko proučevanje v organizacijskem ustroju podjetja*. Zbornik referatov XXXIV.simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2002. str. 185 -199
- 20) Koletnik F.: Računovodska podpora tekočim poslovnim odločitvam. Zbornik referatov XXVIII.simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1996, str. 143-160
- 21) Koletnik F.: *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996, 453 str.
- 22) Kralj J.: *Politika podjetja v tržnem gospodarstvu*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1992. 441 str.
- 23) Lipovec F.: *Analiza in planiranje poslovanja*. Ljubljana: ČGP Delo – TOZD Gospodarski vestnik, 1983. 402.str.
- 24) Majcen Ž.: *Troškovi u teoriji in praksi privrednih organizacija*. Zagreb: Informator, 1971. 290 str.
- 25) Mlinar.M.: *Sodelovanje notranje revizije, (poslovnega računovodstva) in kontrolinga pri analiziranju poslovanja*. Zbornik referatov: Analiziranje kot strokovno orodje uveljavljanja prednosti in odpravljanja pomanjkljivosti v poslovanju združb. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001. str. 142
- 26) Možina S. et al.: *Management*. Radovljica, Didakta, 1994. 1072 str.
- 27) Odar.M.: *Analiziranje, »Kontrolling« in revidiranje – Prekrivanja, podobnosti in razlike*. Zbornik referatov: 5. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož, Ljubljana, 1999. str. 7 -20
- 28) Oecking G.: *BESP Controlling Hochschule Niederrhein*; [Http://www08.mg.fh-niederrhein.de/fachgebiete/controlling/externe%20ss%2099.html](http://www08.mg.fh-niederrhein.de/fachgebiete/controlling/externe%20ss%2099.html) Internet,16.12.2002
- 29) Oldcorn R.: *Accounting for Managers*. London, NewYork: Routledge, 1993. 105 str.

- 30) Osmanagić Bedenik N.: Potenciali poduzeća: analiza i dijagnoza potencijala u poslovanju poduzeća. Zagreb: Alinea, 1993. 198 str.
- 31) Pučko D.: *Planiranje in načrtovanje poslovanja*. 5.izdaja. Ljubljana, Ekonomska fakulteta, 1999.199 str.
- 32) Pučko D.: *Poslovna etika v Sloveniji ter etika analitika*. Zbornik 5. strokovnega posvetovanja Zveze ekonomistov Slovenije, sekcija za poslovno analizo, Ljubljana,1999
- 33) D.Pučko: *Strateško upravljanje*. 2.natis. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 399 str.
- 34) Pučko D.: *Sistem letnega planiranja in kontrole v slovenski podjetniški praksi*. Zbornik referatov XXXII. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Portorož, 2000. str.83 -100
- 35) Pučko D.: *Planiranje in kontrola*. Folije z beležkami. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001.
- 36) Pučko D., Čater T.: *Vpliv letnega načrtovanja na poslovno uspešnost podjetja*. Zbornik referatov: Analiziranje kot strokovno orodje uveljavljanja prednosti in odpravljanja pomanjkljivosti v poslovanju združb. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001. str. 49 -65
- 37) REFA Controlling
<http://www.refa-bv-dortmund.de/refa-controlling.htm>. Internet 18.11.2002
- 38) Revizor. Ljubljana: Zveza računovodij, revizorjev in finančnikov Slovenije, 9(1998),6, 138 str.
- 39) Rozman R.: *Načrtovanje, izvedba in planiranje poslovanja*. Zbornik referatov: Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Portorož, 1994. str. 4 – 14
- 40) Rozman R.: *Strateško planiranje v podjetju*. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Zbornik referatov, Portorož, 1995. str. 103 – 122
- 41) Rudolf D.: *REFA: Controlling – načrtovanje, merjenje in ocenjevanje uspešnosti*. REFA zveza Slovenije, gradivo za seminar, Maribor, 1994. 94 str.
- 42) Stahl H.W.: *Controlling*. Wiesbaden:Gabler, 1992.
- 43) Swarowski G.: *Controlling in einem intuitiv geführten Unternehmen*. Controlling – Auf dem Weg zum besseren Unternehmen. Wien: Österreichischer Controllertatg 1988, Service, Wien, 1989. str.52 -71
- 44) Taylor J.W.: *Strategic Planning fot the Successsful Business*. 3.izdaja New York: Alexander Hamilton Institute, 1985. 203 str.

- 45) Turk I.: *Nekaj novih pojmov in izrazov v naših strokah (5)*. Zbornik referatov, XXX. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, finančah in reviziji. Portorož: ZRFR Slovenije, 1998. str. 437 - 442
- 46) Turk I., Kavčič S., Kokotec – Novak M.: *Poslovodno računovodstvo*. 2. izdaja Slovenski inštitut za revizijo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 620 str.
- 47) Vezjak B.: *Strateško načrtovanje*. Revizor. Ljubljana: Zveza računovodij, revizorjev in finančnikov Slovenije, 4(1998), 4, str. 35 - 58
- 48) Vollmuth H.J.: *Controlling*. Frankfurt, Technische Verlag, 1995.
- 49) Uris A.: *Delegation: The Secret of Executive Excellence*. New York: Alexander Hamilton Institute Inc., 1985. 81 str.
- 50) Ziegenbein K.: *Controlling*. 4. izdaja. Ludwigshafen (Rhein): Kiehl, 1992. 469 str.
- 51) Weber J.: *Einführung in das Controlling*. 6. izdaja. Stuttgart: Schäffer – Poeschel, 1995. 441 str.

7. VIRI

- 1) E.G.O. Group Konzern Handbuch (Priročnik skupine E.G.O.)
- 2) E.G.O. Group Controlling Workshop (Gradivo s posvetovanja kontrolerjev skupine E.G.O.)
- 3) ETA Cerklje d.o.o.: Poslovno poročilo za leto 2002
- 4) Gospodarski Vestnik: 300 najboljših na svetovnem trgu. Št. 13/52 (31.03.2003)
- 5) Izpisek iz sodnega registra
- 6) Poslovni načrt za leto 2003. Jahresplan 2003. Interno gradivo. Cerklje: ETA, 2003
- 7) Poslovno poročilo za leto 2002
- 8) Srednjeročni plan podjetja ETA Cerklje d.o.o v obdobju 2002 – 2006 (Mehrfjahresplanung 2002 – 2006)
- 9) Statistični urad Republike Slovenije – Obvestilo o identifikaciji in razvrstitvi po dejavnosti za poslovni subjekt