

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**NADGRADNJA ORODIJ KONTROLINGA V
PODJETJU EGP**

Ljubljana, januar 2012

EVA JAMNIK

IZJAVA

Študentka Eva Jamnik izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v skladu s soglasjem prof. dr. Marka Hočevarja in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	2
1 OPREDELITEV KONTROLINGA.....	4
1.1 Opredelitev pojma kontroling	4
1.2 Vrste kontrolinga	5
1.3 Vloga in umestitev kontrolinga v podjetje.....	6
1.3.1 Vloga kontrolinga.....	6
1.3.2 Vloga kontrolerja.....	7
1.3.3 Umestitev kontrolinga v podjetje	8
1.4 Aktivnosti kontrolinga.....	9
1.4.1 Analiziranje	9
1.4.2 Planiranje.....	9
1.4.3 Kontroliranje.....	10
1.4.4 Informiranje in poročanje	11
2 ORODJA KONTROLINGA	11
2.1 Kazalci.....	12
2.2 Kazalniki.....	12
2.2.1 ROA in ROE.....	14
2.2.2 Kazalniki financiranja	17
2.2.3 Koeficienti obračanja.....	18
2.2.4 Vrednost za delničarje	18
2.2.5 Dodana vrednost na polno zaposlenega	20
2.2.6 Koeficient celotne gospodarnosti	20
2.3 Statistična orodja	21
2.3.1 Frekvenčne porazdelitve.....	21
2.3.2 Srednje vrednosti	21
2.3.3 Časovne vrste.....	21
2.4 Grafična orodja.....	22
2.5 Sistem standardnih stroškov	24
2.6 Koncept ekonomske dodane vrednosti	26
2.7 Spremljanje in ocenjevanje točke preloma	26

2.8	Uravnoteženi sistem kazalnikov	27
2.9	Primerjalno presojanje	29
2.10	Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi aktivnosti.....	30
2.11	Model ciljnih stroškov	31
2.12	Izkaz poslovnega izida po izdelkih in po kupcih in metoda ABC	31
2.13	Sistem za podporo odločanju	33
2.13.1	Sistem povezanih poročil	33
2.13.2	Poslovna inteligenca.....	35
3	UPORABA ORODIJ KONTROLINGA V PODJETJU EGP.....	36
3.1	Predstavitev podjetja.....	36
3.2	Umestitev kontrolinga v podjetje	37
3.2.1	Kontroling in njegove naloge v obstoječi organizacijski strukturi	37
3.2.2	Predlog umestitve kontrolinga	38
3.3	Informacijski sistem	39
3.4	Analiza stanja in obstoječi načini merjenja uspešnosti poslovanja	39
3.4.1	Uporaba kazalcev in kazalnikov	40
3.4.2	Uporaba grafičnih orodij	42
3.5	Uporaba sodobnih orodij kontrolinga v podjetju in predlogi možnih izboljšav	43
3.5.1	Sistem standardnih stroškov	43
3.5.2	Koncept ekonomske dodane vrednosti.....	45
3.5.3	Ocenjevanje točke preloma	46
3.5.4	Primerjalno presojanje	46
3.5.5	Izkaz poslovnega izida po izdelkih in kupcih	47
3.6	Nadgradnja orodij kontrolinga v podjetju EGP	49
3.6.1	Nadgradnja sistema uravnoteženih kazalnikov	49
3.6.2	Predlog vpeljave spremljanja poslovnega izida po kupcih	53
3.6.3	Vpeljava kontrolinga stroškov	55
3.6.4	Predlog nadgradnje sistema za podporo odločanju	56
	SKLEP.....	59
	LITERATURA IN VIRI.....	61
	PRILOGE	

KAZALO TABEL

Tabela 1: Tipi grafov in njihova uporaba pri grafičnem prikazovanju podatkov.....	23
Tabela 2: Predlog tabele za izračun standardnih stroškov v podjetju EGP	44
Tabela 3: Točka preloma podjetja EGP v letu 2010, plan 2011 in plan 2012.....	46
Tabela 4: Skupine izdelkov v podjetju EGP.....	47
Tabela 5: Organizacijska klima v podjetju EGP v letu 2010 in 2011	52
Tabela 6: Predlog stroškovnih mest za učinkovitejši kontroling stroškov v podjetju EGP	56

KAZALO SLIK

Slika 1: Du Pontov sistem povezanih kazalnikov	15
Slika 2: Rappaportov model vrednosti za delničarje	19
Slika 3: Štirje vidiki sistema uravnoteženih kazalnikov uspeha	28
Slika 4: Sistem vzročno posledičnih povezav	34
Slika 5: Organigram podjetja EGP	38
Slika 6: Primer uporabe stolpčnega grafikona v podjetju EGP.....	42
Slika 7: Primer uporabe vrstičnega grafikona v podjetju EGP.....	42
Slika 8: Primer uporabe tortnega grafikona v podjetju EGP	42
Slika 9: Predlog stroškovnega modela za podjetje EGP.....	45
Slika 10: Poslovni izid po skupinah izdelkov v podjetju EGP	47
Slika 11: Strateška karta vzročno posledičnih razmerij štirih vidikov sistema uravnoteženih kazalnikov.....	49
Slika 12: Poslovni izid po kupcih v podjetju EGP	53
Slika 13: Stroški prevoza tujih kupcev	54
Slika 14: Predlog sheme poročil za podporo odločanju v podjetju EGP	57
Slika 15: Predlog vpeljave nadzorne plošče v programu Excel 2010	58

UVOD

*"Delavec, ki želi dobro opraviti svoje delo, naj začne brusiti svoje orodje."
Konfucij*

Problematika magistrskega dela. Za zanesljivo ravnanje in vodenje podjetja vodstvo potrebuje stalne informacije o želenih in uresničenih stanjih in procesih v podjetju. Ob vse hitrejšem spreminjanju gospodarskega okolja je spremljanje poslovanja in doseganje načrtovanih ciljev nujno ne le za pravočasno seznanitev z nepričakovanimi odmiki, temveč tudi za samo optimizacijo in prilagajanje poslovanja potrebam trga. Pri spremljanju in kontroli uresničevanja načrtov, usklajevanju kratkoročnih in dolgoročnih ciljev in koordiniranju aktivnosti za doseganje le teh si lahko pomagamo z orodji kontrolinga, ki so danes poznana že v večino uspešnih podjetjih. Kakovostno vzpostavljen sistem kontrolinga podjetju namreč zagotavlja verodostojne in pravočasne informacije za učinkovito odločanje, poleg tega pa nudi ustrezno informacijsko podporo tako na strateški kot na operativni ravni. S pomočjo kontrolinga lahko odgovorimo na vprašanja, katere cilje naj bi dosegli, kje smo, ali bomo prišli tja, ali lahko to usmerjamo, kdo mora poznati odločitev, itd. Je proces opredelitve ciljev, planiranje in upravljanje. Tako je kontroling opredelil Albrecht Deyhle (1997, str. 5), najpomembnejši tvorec evropskega koncepta kontrolinga.

Kontroling v veliki meri pokriva naloge analize poslovanja. Analiziranje je proces spoznavanja pojava, da bi se o njem smotrno odločali in s tem izboljšali doseganje njegovega cilja, kar je tudi glavni namen kontrolinga (Bergant, 2011, str. 28). Glavna naloga managerjev v podjetjih je skrb za smotrno in usklajeno ravnanje vseh zaposlenih, kar zagotavljajo s procesi planiranja, uveljavljanja in kontroliranja. Vsakdo, ki odloča, še posebej pa tisti, ki s svojimi odločitvami krojijo usode velikega števila ljudi, naj odloča na podlagi urejenih in sistematičnih informacij, do katerih pridemo s procesom analize. Številne empirične raziskave kažejo, da nekatera podjetja analiz sploh ne izvajajo, ali jih izvajajo neustrezno (prepozno, nesistematično, nenatančno). Posledično taka podjetja ne poznajo svojih prednosti in slabosti ter priložnosti in nevarnosti, kar ponavadi neugodno vpliva na njihovo uspešnost (Čater, 2008, str. 5). Da je uspešnost poslovanja podjetja pozitivno povezana s kontrolingom je na raziskavi analiziranih podjetij ugotovila tudi Jagodnik (2010, str. 35). Sposobnost uspešnega in učinkovitega odzivanja je namreč povezana z verodostojnimi in pravočasnimi informacijami, ki poleg tradicionalnih finančnih podatkov zajemajo vse več nefinančnih parametrov. Podjetja, ki imajo organizirano službo za kontroling, imajo večjo dobičkonosnost kapitala od tistih, ki je nimajo. Za druga lahko to pomeni možnost za izboljšanje uspešnosti poslovanja (Jagodnik, 2010, str. 35).

Kontroling se uresničuje s primerjavo med načrtovanim in doseženim, oziroma s preučevanjem odklikov. Pri preučevanju le teh si lahko pomagamo z različnimi orodji kontrolinga. Pojem orodje pomeni osnovni element (prvino) tehnike ali metode, metoda pa je skup pravil, ki določajo postopek delovanja za dosego določenega cilja. V okviru iste

metode je možno predpostaviti, da bo nekdo z večjo spretnostjo (uporabo drugačnih ali boljših orodij) prišel hitreje do cilja (Bergant, 2011, str. 42). Zato je potrebno opozoriti na pomembno vlogo kontrolerja, ki pripravlja informacije za različne ravni odločanja in za odločitve, katerih posledice se kažejo v bližnji in daljni prihodnosti. Vsebina in kakovost informacij sta namreč vedno odvisni od kakovosti pripravljavca podatkov (Kavčič, Klobučar Mirovič & Vidic, 2007, str. 17).

Orodja kontrolinga obsegajo vse od kazalcev in kazalnikov, ki jih glede na notranje potrebe izbere podjetje samo, grafičnih orodij (tabele, grafikoni), do matematičnih in statističnih orodij. Zaradi potrebe po učinkoviti analizi informacij in njihovi vse večji vlogi pri odločanju so se razvila sodobna orodja in metode kontrolinga, ki temeljijo na ključnih ekonomskih in poslovno-finančnih konceptih. Mednje uvrščamo uravnoteženi sistem kazalnikov, koncept ekonomskega dobička in njegove izvedenke (ekonomska dodana vrednost), primerjalno presojanje, razporejanje in načrtovanje stroškov na podlagi aktivnosti, model ciljnih stroškov, ocenjevanje točke preloma. Sodobna orodja so v podjetjih različno sprejeta, vsa pa nudijo nov pogled na spremljanje in kontroliranje poslovanja. Kakovostnega kontrolinga si ni mogoče predstavljati brez kvalitetne programske opreme in integriranega sistema za podporo odločanju.

Problematika magistrskega dela se nanaša na področje analize poslovanja in orodij kontrolinga. V delu sem predstavila pomembnost kontrolinga za podjetje in uporabo orodij kontrolinga v Embalažno grafičnem podjetju d.d. (v nadaljevanju EGP), kjer smo procesu kontrolinga v zadnjem letu namenili posebno pozornost. Kontroling namreč od aprila 2011 ni več organiziran v okviru računovodske službe, ampak kot samostojen oddelek. Prikazala sem, s katerimi orodji kontrolinga si v podjetju pomagamo pri celovitem upravljanju poslovanja in katera bi bilo smiselno uvesti ali nadgraditi.

Namen in cilji magistrskega dela. Namen magistrskega dela je na podlagi povezanega znanja o orodjih kontrolinga in analize stanja v podjetju EGP nadgraditi sistem kontrolinga v podjetju, izboljšati poslovno obveščanje ter vodstvu predlagati ustrezne rešitve za boljše spremljanje odmikov pri poslovanju.

Cilji magistrskega dela so:

- s pomočjo literature in najnovejših člankov s področja kontrolinga spoznati različna orodja kontrolinga, ki nam pomagajo pri analizi, kontroli in načrtovanju poslovanja,
- preučiti trenutno stanje uporabe orodij kontrolinga v podjetju EGP,
- podati celovito oceno o uspešnosti kontroliranja poslovanja v podjetju.

Predvidene metode raziskovanja. Pri pripravi magistrskega dela sem v teoretičnem delu potrebne podatke in informacije črpala iz sekundarnih virov. Pomagala sem si z domačo in tujo literaturo, internetnimi viri, računovodskimi predpisi in strokovnimi članki z novejšimi

znanji s področja kontrolinga. Teoretične vsebine se prepletajo s praktičnimi vsebinami in informacijami, ki sem jih pridobila s pomočjo primarnih virov, tj. opazovanjem in internih podatkov obravnavanega podjetja EGP.

V okviru deskriptivnega pristopa sem uporabila metodo deskripcije (postopek opisovanja dejstev, procesov in pojavov v ekonomiji), kompilacije (postopek povzemanja opazovanj, spoznanj, sklepov drugih avtorjev) in komparativno metodo raziskovanja (postopek primerjanja enakih in podobnih dejstev, pojavov, procesov in odnosov). V okviru analitičnega pristopa sem uporabila deduktivno metodo, tj. način logičnega sklepanja na temelju splošnih zaznav oziroma teorij.

Empirični del magistrskega dela je namenjen predstavitvi študije primera. V okviru kvalitativnega pristopa sem na osnovi opazovanj predstavila uporabo orodij kontrolinga v podjetju EGP. Temeljna teza magistrskega dela je, da se v podjetju EGP uporablja le del možnosti kontroliranja poslovanja, ki jih ponujajo sodobna orodja kontrolinga. Vodstvo sodobne koncepte sicer pozna, vendar formalno niso v uporabi. V magistrskem delu sem iz splošnih teoretičnih spoznanj, ki so se izkazala uporabna že v praksi, poskušala najti ustrezno rešitev za nadgradnjo orodij kontrolinga v podjetju EGP.

Poleg ostalih metod sem uporabila še izkustveno metodo, izhajajočo iz praktičnih izkušenj in opravljanjem svojega poklica, analitika in kontrolerja, vključila pa sem tudi znanje, pridobljeno v času študija in z izobraževanjem v Šoli kontrolinga.

Struktura dela. Magistrsko delo obsega uvod, tri poglavja in sklep, ki se med seboj vsebinsko prepletajo in povezujejo. V uvodu so opredeljeni opis problema, namen in cilji magistrskega dela ter struktura magistrskega dela. V prvem poglavju je opredeljen pojem kontroling in njegov pomen v podjetju, prav tako pa so pojasnjene vrste in aktivnosti kontrolinga. Sledi drugo poglavje, v katerem so predstavljena različna orodja kontrolinga, vse od kazalcev in kazalnikov do sodobnih orodij kontrolinga, ki so se razvila kot posledica potrebe po učinkoviti analizi informacij in njihovi vse večji vlogi pri odločanju. Tretje poglavje zajema pregled stanja na področju kontrolinga v podjetju EGP in nadgradnjo orodij kontrolinga v omenjenem podjetju. V sklepu so povzete ključne ugotovitve magistrskega dela.

1 OPREDELITEV KONTROLINGA

1.1 Opredelitev pojma kontroling

Pojem kontroling je izpeljan iz angleške besede »*to control*«, ki pomeni nadzorovati, uravnavati, urejati, krmariti. Kontroling je sodobna zamisel poslovanja, ki mora zagotoviti vodenje podjetja v določeno smer na podlagi opredeljenih ciljev. Je splet informacijskih in poslovnih dejavnosti (Melavc & Novak, 2007, str. 17), sistem za

celovito upravljanje poslovanja in navigacijska dejavnost podjetja, katere cilj je uresničevanje načrtovanega dobička oziroma donosnosti vseh uporabljenih sredstev (Erčulj, 2011). Ni le izgradnja in zagotavljanje delovanja sistema načrtovanja, predračunavanja, obračunavanja, nadziranja in analiziranja, temveč tudi oblikovanje vsebine načrtov in dosežkov in zato prevzema del odgovornosti za izide (Melavc & Novak, 2007, str. 18).

Deyhle (1997, str. 5), najpomembnejši tvorec evropskega koncepta kontrolinga, je kontoling opredelil kot v prihodnost usmerjeno razmišljanje. Kontroling namreč odgovarja na vprašanja, katere cilje naj bi dosegli, kje smo, ali bomo prišli tja, ali lahko to usmerjamo, kdo mora poznati odločitev, itd. Je proces opredelitve ciljev, planiranje in upravljanje.

Hočevar (2007, str. 6) je kontroling opredelil kot tisti del računovodskega sistema, ki zagotavlja informacije za managersko odločanje. Pravimo mu tudi poslovodno računovodstvo, ki se od finančnega razlikuje po številnih merilih (Hočevar, 2007, str. 6; Gowthorpe, 2005, str. 3):

- Informacije iz poslovodnega računovodstva so usmerjene k notranjim uporabnikom, poročila pa se prilagajajo potrebam vodstva, medtem ko so informacije finančnega računovodstva usmerjene k zunanjim uporabnikom, poročila pa so standardizirana in se vežejo na regulatorne zahteve.
- Informacije poslovodnega računovodstva so usmerjene bolj v prihodnost, saj si z njimi poslovodstvo pomaga pri reševanju problemov, zato so te informacije tudi manj natančne od drugih računovodskih informacij. Na drugi strani informacije finančnega računovodstva povzemajo dogodke, ki so se že zgodili in so umerjene predvsem v preteklost.
- Poslovodno računovodske informacije morajo biti ustrezne, kar pomeni, da morajo ustrezati potrebam odločanja na vseh ravneh, pogostost poročanja pa je odvisna od potreb in namenov vodstva. Poleg finančnih informacij so za poslovodno računovodstvo pomembne tudi nefinančne informacije.

1.2 Vrste kontrolinga

Naloge kontrolinga se ne nanašajo le na operativno-taktično poslovodenje v podjetju, ampak tudi na strateško poslovodenje. Zato lahko ločimo (Pučko, 2005, str. 299; Melavc & Novak, 2007, str. 37):

- Operativni (izvajalni) kontroling: usmerjen na zagotavljanje poslovnega uspeha, plačilne sposobnosti, ekonomičnosti, rentabilnosti in pridobivanje dobička. Prevladujoč predmet raziskovanja je podjetje samo (tj. notranje okolje) s težo na stroških in uspehu. Uporablja močno strukturirane postopke priskrbe informacij, časovno pa se nanaša na

kratek rok. Temeljna orodja, ki jih uporablja operativni kontroling so orodja operativnega predračunavanja, nadziranja oziroma analiziranja odmikov, informiranja in poročanja, členjenje kazalnikov in kazalcev, strukturiranje dela itd.

- Strateški kontroling: usmerjen na ukvarjanje z uspešnostnimi potenciali podjetja in zagotavljanje dolgoročnega obstoja podjetja. Ukvarja se primarno z raziskovanjem zunanjega okolja, časovno pa se nanaša na dolgi rok. Nudi strokovno podporo pri vprašanjih kot so: Ali začeti ustvarjati nov učinek? Ali stopiti na nov trg? Kakšna tveganja in priložnosti je mogoče pričakovati v prihodnosti? Temeljna orodja strateškega kontrolinga so orodja strateškega načrtovanja in predračunavanja, analiza prednosti in pomanjkljivosti, zamisel krivulje izkušenj itd.

1.3 Vloga in umestitev kontrolinga v podjetje

1.3.1 Vloga kontrolinga

Ob vse hitrejšem spreminjanju gospodarskega okolja in konkurenci na trgu je spremljanje poslovanja in doseganja načrtovanih ciljev nujno za pravočasno seznanitev z nepričakovanimi odmiki, optimizacijo poslovanja in prilagajanje poslovanja potrebam trga. Pri spremljanju in kontroli uresničevanja načrtov ima veliko vlogo kontroling, ki s procesi planiranja, kontroliranja, analiziranja in poročanja pomaga vodstvu pri sprejemanju odločitev. Zagotavlja ustrezne, verodostojne in ažurne podlage za odločanje, na podlagi katerih lahko vodstvo pravočasno izkoristi poslovne priložnosti oziroma se izogne nevarnostim.

Na razvoj in vedno večjo vlogo kontrolinga v strukturi podjetja so vplivali naslednji dejavniki (Kavčič et al., 2007, str. 20):

- Zahteve po izboljšanju informacij za notranje in zunanje uporabnike, ki bi lahko pripomogle k boljšemu odločanju in uspešnosti podjetja.
- Uvedba proizvodnje JIT (proizvodnja brez zalog ali proizvodnja ob pravem času, angl. *just in time*): zamisel JIT je zmanjšala zaloge ter povečala zahtevo po kakovosti. Vplivala je na organizacijo proizvodnje, poleg tega pa so lahko podjetja zaradi zmanjšanja stroškov skladiščenja porabila prihranek za koristne naložbe, lažje pa so ugotovila tudi resnične stroške proizvodnje.
- Različnost proizvodov in njihov krajši življenjski cikel: poslovodstvo mora biti sposobno proizvodnjo hitro prilagajati zahtevam trga, tega pa ne more brez ustreznih informacij.
- Računalniško podprto vodenje proizvodnje, avtomatizacija in hiter razvoj v informacijski tehnologiji: z avtomatizirano proizvodnjo je mogoče spremljati in nadzirati proizvodjalne postopke, z uporabo računalnikov pa je mogoče dobiti izjemno količino informacij na vseh proizvodjalnih stopnjah. Povečala se je tudi kakovost in pravočasnost informacij in vodstvo mora biti sposobno, da jih razume in analizira.

Kontroling je pozitivno povezan z uspešnostjo poslovanja podjetja, kar je na raziskavi analiziranih podjetij ugotovila Jagodnik (2010, str. 35). Uspešnost podjetja lahko opredelimo kot doseganje cilja, zaradi katerega je bilo podjetje ustanovljeno, pri čemer mora biti dobičkonosno, cilj pa priznan od vseh sodelujočih pri izvajanju dejavnosti podjetja. Vse bolj je odvisna od odločanja na najvišjih ravneh in sposobnosti prilagajanja podjetja okolju (Krisper, 2006, str. 10). Sposobnost uspešnega in učinkovitega odzivanja je povezana z verodostojnimi in pravočasnimi informacijami, ki so podlaga za odločanje, poleg tradicionalnih finančnih podatkov pa zajemajo vse več nefinančnih parametrov. Podjetja, ki imajo organizirano službo za kontroling, so bolj uspešna in imajo večjo dobičkonosnost kapitala od tistih, ki je nimajo (Jagodnik, 2010, str. 35), po drugi strani pa podjetja, ki ne izvajajo analiz poslovanja ali jih izvajajo neustrezno (prepozno, nesistematično, nenatančno), ne poznajo svojih prednosti in slabosti ter priložnosti in nevarnosti, kar neugodno vpliva na njihovo uspešnost (Čater, 2008, str. 5).

1.3.2 Vloga kontrolerja

Kontroling se uresničuje s primerjavo med načrtovanim in doseženim, oziroma s preučevanjem odmikov. Signalni sistem o odmikih, ki spodbuja k uvedbi sprememb, s katerimi bi kolikor se le da ohranili načrtovano usmeritev k doseganju ciljev, mora vodstvu ponuditi kontroler. Le-ta je zbiralec informacij, ki opravlja za menedžment funkcijo serviserja v smislu ciljno usmerjenega planiranja in krmiljenja (upravljanja). Njegova funkcija je nujno potrebna pri sodobnem vodenju v smislu prenosa pooblastil ali participativnega vodenja (Deyhle, 1997, str. 9).

Kontroler mora pripravljati informacije prilagojene posamezni odločitvi. Pripravljata namreč informacije za različne ravni odločanja in za odločitve, katerih posledice se kažejo v bližnji in daljni prihodnosti. Vsebina in kakovost informacij sta vedno odvisni od kakovosti pripravljavca podatkov (Kavčič et al., 2007, str. 17). Pri gradnji kontrolinga, ki bo nudil dobro podlago predvsem za strateško odločanje je treba upoštevati naslednje dejavnike (Kavčič et al., 2007, str. 18):

- Pomoč za strateške odločitve: kontroler mora s svojimi poročili osvetljevati strateške odločitve in posledice, ki jih te odločitve prinašajo. Zato ne sme biti zapisovalec le preteklih poslovnih dogodkov, temveč mora biti sposoben pripravljati tudi poročila za strateško načrtovanje in za spremljanje njegovega uresničevanja, za sprotno prilagajanje možnostim in za njegovo revizijo.
- Komuniciranje brez vrzeli: kontroler mora dajati informacije koristne za tistega, ki odloča, poleg tega pa morajo biti informacije in poročila prilagojene odločevalcem, ki pogosto nimajo računovodskega znanja.
- Opredelitev vrste odločitve: kontroler mora dati odločevalcem pomembne, koristne in pravočasne informacije. Kontroler lahko lažje predvidi, katere informacije so potrebne, če odločitve v podjetju razdelimo v dve vrsti: odločitve v zvezi z naložbami in o

vpeljevanju novih dejavnosti, ter na drugi strani odločitve o vrednotenju zdajšnjega stanja.

- Izbira ustreznih denarno in nedenarno izraženih meril za merjenje dosežkov podjetja.
- Dajanje le pomembnih informacij: s poudarjanjem enih informacij ali z izpustitvijo drugih lahko kontroler bistveno preusmeri pozornost tistega, ki odloča.
- Uporaba standardnih stroškov: je pomembna, kadar ima podjetje razvit sistem ugotavljanja odmikov, stalno spremljanje standardnih stroškov pa je pomembno tudi zaradi hitro se spreminjajočih sprememb pri poslovanju.

Kakovost informacij ima preko neposredne povezave s kakovostjo sprejetih odločitev posredno povezavo tudi z uspešnostjo poslovanja podjetja (Bergant, 2011, str. 38). Pri oblikovanju informacij so zato potrebna znanja o računovodskih podatkih in računovodskih izkazih (računovodski standardi), znanja obravnavanja podatkov za izračun določenih kazalcev in kazalnikov (analiziranje), znanje ustreznega in preprostega pojasnjevanja kazalcev in kazalnikov (vživljanje-empatija) in znanja predstavitve informacij in poročil (komuniciranje) (Bergant, 2011, str. 3).

Kontroler je notranji svetovalec in mora biti v svojem delovanju čim bolj neodvisen od vplivov vodstva in kritičen do informacij, ki jih predstavi. Je strokovnjak, ki pomaga podjetju oblikovati prihodnost. Njegove temeljne vrednote so objektivnost, etičnost in vseživljenjsko učenje, temeljne kompetence pa sposobnost komuniciranja, vodenja in tehnološka znanja. S svojim vplivom navdihujejo in motivirajo druge, da dosežejo zastavljene cilje (Ricchiute, 2006, str. 20). Naloga kontrolerja je, da zajema poslovne dogodke in jih poveže v celotno sliko z nepristranskostjo in integriteto, da preoblikuje kompleksne informacije v uporabno znanje, da predvideva in ustvarja priložnosti in da na podlagi odločitev vodstva preoblikuje vizijo v resničnost (Boynton & Johnson, 2006, str. 15).

1.3.3 Umestitev kontrolinga v podjetje

Dejavniki, ki vplivajo na razporeditev kontrolinga v organizacijsko strukturo podjetja, so (Peemöller, 1992, str. 82):

- Velikost podjetja: v manjših podjetjih ponavadi kontroling izvaja kar vodstvo ali računovodja, zaradi pomanjkanja znanja pa lahko tudi zunanji strokovnjaki (zunanji kontroling). V velikih podjetjih je več zaposlenih in zaradi kompleksnosti prihaja do organizacijske diferenciacije, zato nastopi potreba po mehanizmu za koordinacijo. Kontroling je v večjih podjetjih tudi bolj racionalno organizirati kot v manjših, saj so koristi večje od stroškov.
- Okolje podjetja: organiziranost kontrolinga je močno povezana s stanjem in spremembami v okolju podjetja. Negotovost in nepredvidljivost v okolju podjetja povzročata težave pri planiranju in usmerjanju podjetja, zato je potrebno opredeliti

instrumente za zmanjšanje negotovosti, za kar je potreben kontroling. Bolj kot je spremenljivo okolje, večjo težo ima kontroling.

- Razvejanost in kompleksnost podjetja zahtevata večjo potrebo po uvajanju kontrolinga, predvsem zaradi njegove koordinatorske vloge.

V poslovno-funkcijski organizacijski strukturi se kontroling lahko nahaja (Preissler, Ebert, Koinecke & Peemöller, 1996, str. 29–32):

- na tretji ali nižji hierarhični ravni v podjetju znotraj področja financ. Taka umestitev omejuje njegovo nevtralnost, saj ga omejujejo odnosi med kontrolingom in vodstvom področja financ in vodstvom podjetja. Kot del področja financ kontroler tudi nima dostopa do vseh informacij, ki jih potrebuje za svoje delovanje;
- na drugi hierarhični ravni v podjetju, enakovreden področjem prodaje, proizvodnje, financ, nabave, ... Samostojnost prinaša kontrolingu nujno neodvisnost in ustrezno pomembnost, vendar ogroža sodelovanje področja kontrolinga z drugimi hierarhično enakovrednimi področji;
- v štabni enoti (službi), ki že po definiciji podpira menedžerske odločitve in se oblikuje kot pomoč in razbremenitev vodstvenih delovnih mest. S tem mestom dobi kontroling potrebno neodvisnost od poslovno-funkcijskih področij in hkrati lahko sodeluje z vsemi. Lahko je centraliziran ali decentraliziran po posameznih poslovnih funkcijah.

1.4 Aktivnosti kontrolinga

Področje kontrolinga obsega aktivnosti analiziranja, planiranja, kontroliranja, informiranja in poročanja. Z analiziranjem razumemo členitev pojava na dele z namenom, da bi ugotovili kako posamezni deli vplivajo na doseganje ciljev, s planiranjem opredelitev bodočega stanja in poti za doseganje načrtovanih ciljev; s kontrolo spremljanje doseženih rezultatov; z informiranjem pa zlasti posredovanje ustreznih informacij na različne ravni odločanja.

1.4.1 Analiziranje

Naloge kontrolinga se dobro pokrivajo z nalogami analize poslovanja v podjetju (Pučko, 2005, str. 298). Analiziranje namreč pomeni proučevanje določenega pojava in njegovo členitev na dele z namenom, da bi ugotovili, kako posamezni deli vplivajo na doseganje ciljev. Je proces spoznavanja pojava, da bi se o njem smotrno odločali in s tem izboljšali doseganje njegovega cilja (Bergant, 2011, str. 28). Analiziranje z namenom ciljnega izboljšanja uspešnosti je pomemben del kontrolinga, saj na eni strani omogoča sistematično planiranje, na drugi strani pa kontrolo nad poslovanjem.

1.4.2 Planiranje

Planiranje poslovanja podjetja opredelimo kot nenehno, sistematično, zavestno, smotno zamišljanje bodočega poslovanja podjetja, bodočih stanj in poti za njihovo izvedbo, upoštevanje preteklo in sedanje stanje poslovanja ter sedanje okolje in okolje v prihodnosti (Krisper, 2006, str. 43). S planiranjem odločamo, kaj naj bi se storilo oziroma uresničilo. Začne se z opredelitvijo poslanstva podjetja in šele nato sledi opredelitev ciljev (na primer tržni delež, ROE itd.), strategije (poti za doseg ciljev) in ukrepov. S planiranjem sicer ne moremo preprečiti odmikov zaradi nepredvidenih dogodkov ali zagotoviti, da bo doseg natančno na liniji načrtovane smeri, toda s primerjanjem doseženega s planiranim dobimo pravočasno možnost za korekturno ukrepanje (Deyhle, 1997, str. 81). Osnovni namen planiranja je zagotavljanje čim bolj uspešnega poslovanja podjetja. V strokovni literaturi najdemo vrsto koristi, ki jih ima podjetje zaradi planiranja (Pučko & Čater, 2001, str. 50):

- planiranje omogoča sistematično zmanjševanje vpliva negotovosti v procesih odločanja;
- planiranje olajšuje komuniciranje in medsebojno razumevanje v podjetju;
- planiranje omogoča logično in sistematično vnaprejšnje reševanje problemov;
- planiranje usmerja vse dejavnosti k doseganju poslovnih ciljev;
- s planiranjem zmanjšujemo konfliktnost ciljev v podjetju;
- brez planiranja ni mogoče izvajati kontrole;
- s planiranjem izvajamo naloge, ki vodijo k doseganju ciljev na bolj gospodaren način, s čimer minimiziramo stroške in tako pozitivno vplivamo na uspešnost poslovanja.

Osnova za planiranje je analiza poslovanja (informacije o poslovanju podjetja in njegovi uspešnosti) in analiza okolja (informacije o tekmecih, kupcih, panogi). Kontroling ima pri planiranju vlogo svetovalca in oskrbnika teh informacij, pripravlja podlage za oblikovanje planov in nudi pomoč pri integraciji planov v skupni plan podjetja, lahko pa tudi aktivno sodeluje pri sprejemanju planskih ciljev.

1.4.3 Kontroliranje

Kontroliranje poslovanja bi na splošno lahko opredelili kot dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti in odklanjanjem nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih. Izvedba, ki sledi planiranju, ponavadi od njega odstopa, zato je treba med kontroliranjem ta odstopanja ugotoviti, poiskati vzroke za odmike in predlagati ukrepe, potrebne za doseg ali spremembo plana (Hočevar, 1998, str. 3). Kontroliranje je proces, ki zagotavlja uresničitev planov s tem, da analizira odmike med doseženim in planiranim ter sproža ustrezno ukrepanje za odpravljanje odmikov (Pučko, 2003, str. 336). Iskanje odmikov in vzrokov za nastanek odmikov je delovno področje kontrolinga, temeljna naloga kontroliranja pa je uspešno doseganje planov. Kontroliranje se začne s pregledovanjem in analizo poslovanja podjetja, nadaljuje z ocenjevanjem opravljenega na podlagi predvidevanj, ugotavljanjem odstopanj in vzrokov za odstopanja in zaključi s predlogi ukrepov.

1.4.4 Informiranje in poročanje

Vloga kontrolinga pri informiranju vključuje na eni strani pridobivanje informacij za analiziranje, na drugi strani pa posredovanje informacij, poročil o opravljenih analizah, planih in kontrolah vodstvu. Zato lahko naloge kontrolinga na področju informiranja razdelimo v dva med seboj povezana dela: sodelovanje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju informacijskega sistema ter poročanje. Učinkovitost kontrolinga je v ključni meri pogojena z ustreznostjo informacijskega sistema ter kakovostjo razpoložljivih informacij. Služba kontrolinga je tako zadolžena za izgradnjo notranjega informacijskega sistema v podjetju, če le-ta ni ustrezno oblikovan. Dober informacijski sistem je ogrodje vsem ostalim sestavnim elementom kontrolinga, saj pomemben del aktivnosti kontrolinga temelji na zbiranju, obdelavi in sporočanju različnih informacij odločevalcem. Kontroling izvaja informiranje s prenašanjem informacij od mesta njihovega nastanka do uporabe, kar se v poslovni praksi imenuje poročanje. Poročanje je vezni člen med sistemom zagotavljanja informacij ter sistemom planiranja in kontrole (Ščuka, 2010, str. 23). Namen poročanja je, da olajša začetno odločitev (planiranje), ali omogoča nadzor (kontroliranje) nad kasnejšim dogajanjem. Nosilec informacij je poročilo, katerega vsebina, obseg in pogostost je odvisna od prejemnika poročila. Razpolaganje s poročili oziroma informacijami in sposobnost pojasnjevanja informacij o preteklosti, sedanjosti in prihodnosti podjetja je temelj uspešnega vodenja in odločanja, zato bi morala verjetno vsa podjetja vzpostavljati celovito ravnalno informacijsko ureditev podjetja, sistem poročil, ki bi zagotavljal zbiranje in obdelovanje podatkov za sprejemanje odločitev na različnih ravneh podjetja (Krisper, 2006, str. 66). Ustrezno oblikovanje in neprestano posodabljanje informacijskega sistema ter sistema poročil (glej poglavje 3.13) je prav naloga kontrolinga.

2 ORODJA KONTROLINGA

Pojem orodje predstavlja osnovni element (prvino) tehnike ali metode. Metoda je skup pravil, ki določajo postopek delovanja za doseg določenega cilja, medtem ko je pri opredelitvi pojma tehnika koristno izhajati iz dveh besed njenega grškega izvora: *technicos* v strokovnem in praktičnem smislu, ter *techne*, spretnost oziroma umetnost. V okviru iste metode je možno predpostaviti, da bo nekdo z večjo spretnostjo (uporabo drugačnih ali boljših orodij) prišel hitreje do cilja (Bergant, 2011, str. 42).

Pojem orodja kontrolinga zajema vse tiste poslovno-ekonomske koncepte, pristope in orodja, s katerimi je mogoče na učinkovit način obdelovati, analizirati in predstavljati poslovne informacije s ciljem podpiranja vodstva podjetja pri sprejemanju čim boljših poslovnih odločitev (Kaligaro, 2010). Pri oblikovanju (računovodskih) informacij za različne namene si lahko pomagamo z različnimi metodami in orodji za analiziranje, planiranje, kontroliranje in poročanje. Le teh je veliko, omejila pa sem se na tiste, ki se mi zdijo v okviru kontrolinga najbolj pomembne.

Orodja kontrolinga lahko združimo v naslednje sklope:

- kazalci (velikosti, spremembe, razlike),
- kazalniki (razmerja med posameznimi kategorijami): koeficienti, indeksi, strukture,
- statistična orodja (frekvenčne porazdelitve, časovne vrste, srednje vrednosti),
- grafična orodja (tabele, grafikoni, slike, sheme).

Zaradi potrebe po učinkoviti analizi informacij in njihovi vse večji vlogi pri odločanju so se razvila sodobna orodja in metode kontrolinga, ki temeljijo na ključnih ekonomskih in poslovno-finančnih konceptih. Mednje uvrščamo:

- sistem standardnih stroškov,
- koncept ekonomskega dobička in ekonomske dodane vrednosti,
- spremljanje in ocenjevanje točke preloma,
- uravnoteženi sistem kazalnikov,
- primerjalno presojanje,
- razporejanje in načrtovanje stroškov na podlagi aktivnosti (ABC metoda),
- model ciljnih stroškov,
- poslovni izid po izdelkih in kupcih,
- integriran sistem za podporo odločanju.

V nadaljevanju so predstavljena posamezna orodja kontrolinga, v okviru integriranega sistema za podporo odločanju pa sta opisana sistem povezanih poročil in poslovna inteligenca, brez katerih si je uspešen kontroling težko predstavljati.

2.1 Kazalci

Kazalci so v Slovenskem računovodskem standardu 29 (v nadaljevanju SRS 29) opredeljeni kot absolutna števila, ki se nanašajo na pomembne gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki, na primer sredstva, osnovni kapital, prihodki, dobiček, izguba, prodajna cena enote, lastna cena enote in tako naprej. Ti kazalci napovedujejo ali kažejo stanje ali nakazujejo razvijanje česa v denarni merski enoti, za notranje potrebe pa jih izbere podjetje samo. Kazalce po izvoru razdelimo v naslednje temeljne oblike (Bergant, 2011, str. 45):

- stanja,
- poslovni tokovi (spremembe stanj, finančni, poslovnoizidni in mešani tokovi),
- odmiki od načrtovanega ali primerljivega.

2.2 Kazalniki

Kazalniki v splošnem pomenijo primerjavo določenih kategorij med seboj. So relativna števila, dobljena s primerjavo dveh velikosti in imajo spoznavno moč, ki omogoča oblikovati sodbo o poslovanju. Glede na naravo primerjanih velikosti so lahko koeficienti, stopnje udeležbe ali indeksi (SRS 29). Pri koeficientih načeloma primerjamo dve ali več različnih kategorij, pri stopnjah udeležbe primerjamo del s celoto, pri indeksih pa primerjamo kategorije v različnih časovnih obdobjih. Možnih je veliko različnih razvrstitev kazalnikov, največkrat jih v skupine uvrščamo glede na vrsto informacije, ki nam jo dajejo (Bergant, 2011, str. 46). Ena izmed možnih razvrstitev kazalnikov v skupine, pomembna za delo kontrolerja, je glede na slovenske računovodske standarde. SRS 29 obravnava računovodske kazalnike za potrebe v zvezi s pripravo letnega računovodskega poročila, za notranje potrebe pa lahko podjetje glede na posebnosti svojega poslovanja in objektivne možnosti merjenja, izbere katerekoli izmed njih. SRS 29 kazalnike razvršča v naslednje skupine (zaradi obsežnosti kazalniki po posameznih skupinah niso opredeljeni):

- kazalniki stanja financiranja,
- kazalniki stanja investiranja,
- kazalniki vodoravnega finančnega ustroja,
- kazalniki obračanja,
- kazalniki gospodarnosti,
- kazalniki dobičkonosnosti,
- kazalniki dohodkovnosti in
- kazalniki denarne tokovnosti.

Ker gre za relativna števila, omogočajo kazalniki boljšo primerjavo med različnimi kategorijami. Predvsem so pomembne naslednje primerjave (Bergant, 2011, str. 51):

- dejanskih podatkov z načrtovanimi (omogoča kontrolo),
- sedanjih podatkov s preteklimi (omogoča ugotavljanje smeri gibanj oziroma analizo trendov),
- dejanskih kategorij z želenimi (najugodnejšimi),
- s konkurenčnimi podjetji, standardi, povprečjem panoge in podobno.

Le primerjave določenih kategorij imajo smisel in nam dajejo uporabne informacije. Zagotoviti moramo, da pri izračunu kazalnikov upoštevamo vsebinske primerljive kategorije in primerljivost kazalnikov v času (Bergant, 2011, str. 48).

Med koristne lastnosti kazalnikov štejemo zlasti naslednje (Bergant, 2011, str. 49):

- omogočajo analizo pomembnih razmerij v danem trenutku in spremljanje gibanj teh razmerij v času;
- na kratek in pregleden način prikažejo izide podrobnih in zahtevnih izračunov;

- pomagajo oblikovati sodbo o sicer zapletenih položajih;
- zgoščeno predstavljajo poslovanje podjetja in omogočijo razločevanje med različnimi podjetji;
- omogočajo številne statistične obdelave in modele;
- omogočajo primerjanje različnih vrst podatkov med seboj.

Kot slabosti kazalnikov pa se kažejo (Bergant, 2011, str. 50):

- pomagajo postavljati prava vprašanja, le redko pa nanje odgovarjajo;
- zlasti tisti kazalniki, izračunani iz podatkov o stanjih, so statični in že ob izračunu zastareli;
- običajno ne upoštevajo časovnega zamika med trenutkom vložka (porabe) in trenutkom pojave koristi od tega vložka;
- letna povprečja so pri neupoštevanju sezonskih nihanj znotraj leta zavajajoča,
- različne knjigovodske usmeritve lahko vodijo k različnim izračunom kazalnikov;
- izračun kazalnika iz podatkov, od katerih ima eden negativni predznak, je le redko smiseln;
- tudi na kazalnike vpliva »*window dressing*«, bilančna politika podjetij, ki žele drugače prikazati svoj finančni položaj.

Kontroler se mora zavedati, da je zanesljivost kazalnikov odvisna od zanesljivosti uporabljenih podatkov in njegove natančnosti, kazalnikov pa zaradi naštetih slabosti ne sme uporabljati mehanično, ampak z ustrezno presojo. Pri analiziranju kazalnikov mora biti pozoren predvsem na njihovo ustrezno pojasnjevanje, saj lahko na eni strani vzbudi priložnosti, na drugi strani pa nevarnosti.

Pri predstavitvi kazalnikov sem se omejila na tiste, ki so v okviru kontrolinga pomembni za oblikovanje informacij za podporo pri odločanju, v tem delu pa sem se omejila samo na finančne kazalnike.

2.2.1 ROA in ROE

Mera uspešnosti poslovanja ne more biti že sam poslovni izid podjetja. Le-tega je nujno izmeriti v skladu z načelom racionalnosti z vlaganji, ki so bila potrebna za dosega tega uspeha. Z vidika lastnikov podjetja so ta vlaganja vloženi njihov kapital. Tako pridemo do donosnosti lastnega kapitala ali koeficienta čiste dobičkonosnosti kapitala (angl. *return on equity*, v nadaljevanju ROE) kot temeljnega kazalnika poslovne uspešnosti podjetja (Pučko, 2005, str. 151). Izračunamo ga na naslednji način:

$$ROE = \frac{\text{čisti dobiček obračunskega obdobja}}{\text{povprečni kapital}} \quad (1)$$

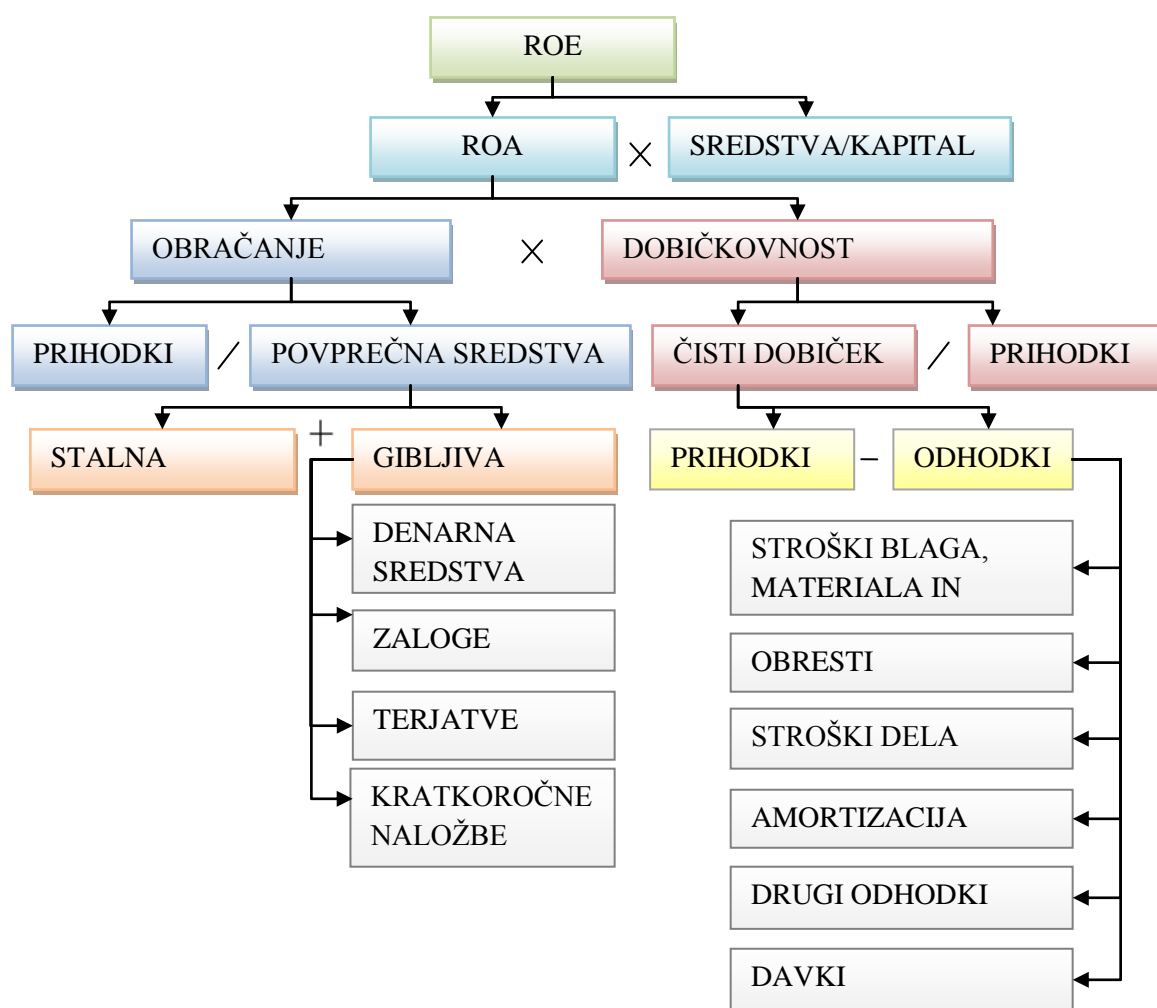
Ker pa so udeleženci v podjetju poleg lastnikov še drugi, kaže kot kazalnik uspešnosti podjetja obravnavati še koeficient donosnosti poslovnih sredstev ali koeficient razširjene dobičkonosnosti sredstev (angl. *return on assets*, v nadaljevanju ROA), ki ga izračunamo na naslednji način:

$$ROA = \frac{\text{dobiček ali izguba in dane obresti obračunskega obdobja}}{\text{povprečna sredstva}} \quad (2)$$

Spremljati in ocenjevati poslovno uspešnost podjetja ozko z ekonomskega vidika pomeni izračunavati kazalnike, ki se jih da kvantificirati, jih primerjati z izbrano osnovo (predhodno obdobje, načrt, sorodno podjetje), ugotavljati odklone od osnove in opredeljevati problemske položaje in poslovne probleme. Problemskih položajev ni mogoče dobro oceniti, če ne poiščemo vzrokov na nastanek odklonov. Vrsto vzrokov lahko najdemo že z ugotavljanjem drugih delnih kazalnikov uspešnosti, ki jih lahko eksplicitno povežemo s kazalniki donosnosti (Pučko, 2005, str. 154). Kaj je pozitivno in kaj negativno vplivalo na donosnost kapitala prikazuje, v strokovni teoriji zelo znan, Du Pontov sistem povezanih kazalnikov, prikazan na Sliki 1.

Prednost, ki jo dobimo, če analiziramo uspešnost poslovanja z Du Pontovim sistemom povezanih kazalnikov uspešnosti, je v tem, da lahko iz sistema izračunamo, kakšno donosnost bi podjetje doseglo, če se vrednost nekaterih kazalnikov ne bi znižala v tekočem obdobju. S tem odkrijemo določene notranje rezerve, ki jih je treba poskušati aktivirati, saj smo v preteklosti že dosegali z določenih delnih vidikov boljšo uspešnost poslovanja (Pučko, 2005, str. 162).

Slika 1: Du Pontov sistem povezanih kazalnikov



Vir: M. Tekavčič in A. Megušar, *Analiziranje uspešnosti poslovanja s pomočjo sistema med seboj povezanih kazalnikov*, 2002, str. 23.

Cilj razvoja povezanih kazalnikov je ugotoviti, kaj je v podjetju vplivalo na nastanek dobička. Prvi dejavnik je razmerje med prihodki in odhodki, ki mu pravimo gospodarnost. Pove nam, kako so potrošena ovrednotena delovna sredstva, delovna sila, uporabljene storitve in predmeti dela, da se doseže prihodek. Drugi dejavnik je razmerje med prihodkom in sredstvi oziroma obrat sredstev. Pove nam, kakšna je vezava sredstev, s katerimi dosegamo prihodek in kateri deli v tej sestavi najbolj vplivajo na obrat kapitala. Ker je uspešnost odvisna od gospodarnosti poslovanja in obračanja sredstev, je treba meriti tudi posamezne dejavnike, ki vplivajo nanju (Krisper, 2006, str. 14).

Uspešnosti poslovanja ne smemo zamenjevati z učinkovitostjo poslovanja (glej enačbo 3), ki jo merimo z razmerjem med vložki in izložki, torej z ugotavljanjem kolikšni vložki so potrebni, da pridemo do učinkov (Krisper, 2006, str. 14):

$$\text{učinkovitost poslovanja} = \frac{\text{izlošek /poslovni učinek}}{\text{vložek /stroški}} \quad (3)$$

2.2.2 Kazalniki financiranja

Financiranje je proces, ki je prisoten pri odvijanju vseh drugih procesov v podjetju. Rečemo lahko, da napaja vse druge procese s potrebnimi finančnimi sredstvi. V financiranju se na določen način sintetizira in odraža celota poslovanja podjetja. To pomeni, da moramo vzroke za problemske položaje, ki jih bomo ugotavljali na področju financiranja, iskati v okviru celotnega poslovnega procesa. Opazovanje financiranja je osredinjeno na odkrivanje možnih neravnovesij, ki imajo svoj vpliv na poslovno uspešnost, in raven tveganja, ki mu je podjetje izpostavljeno. Pri ocenjevanju strukture obveznosti do virov sredstev se naslanjamo na izračunavanje stopnje lastniškosti financiranja (stopnje kapitalizacije) oziroma stopnje dolžniškosti financiranja (stopnje zadolženosti). Gre za dva samostojna kazalnika, ki nam omogočata takoj oblikovati sodbo o obstoju problemskega položaja (Pučko, 2005, str. 130). Stopnji sta opredeljeni v nadaljevanju (SRS 29):

$$\text{stopnja lastniškosti financiranja} = \frac{\text{kapital}}{\text{obveznosti do virov sredstev}} \quad (4)$$

$$\text{stopnja dolžniškosti financiranja} = \frac{\text{dolgovi}}{\text{obveznosti do virov sredstev}} \quad (5)$$

Pri ocenjevanju stopnje kapitalizacije obstaja izkustveno priporočilo, da mora biti stopnja kapitalizacije vsaj 0,5, če jo računamo z vsemi viri v imenovalcu, in vsaj 1,0, če jo računamo le s tujimi viri v imenovalcu. To pomeni, da podjetje naj ne bi imelo več kot polovico obveznosti do tujih virov sredstev. V nasprotnem primeru je varnost naložbe v takšno podjetje za upnika preveč tvegano. Obveznosti do virov sredstev kaže opazovati tudi z vidika kratkoročnih in dolgoročnih obveznosti. Financiranje poslovanja s pretežno kratkoročnimi viri opozarja praviloma na to, da ima podjetje resne gospodarske težave. Pretežnost tujih virov govori o nevarnostih za stabilnost poslovanja, financiranje zgolj z lastnimi viri pa pomeni, da se podjetja odreka izkoriščanju finančnega vzvoda in je v svojem vedenju konzervativno. Konstitucija virov nam govori o tem, da je podjetje usmerjeno predvsem v (Pučko, 2005, str. 130):

- financiranje svojega poslovanja s kratkoročnimi viri sredstev in tujimi viri sredstev,
- financiranje poslovanja z lastnimi viri sredstev in z razvijanjem optimalne strukture virov.

Pri celoviti oceni zadolženosti podjetja in njenega optimalnega obsega je pomembno upoštevati vsaj štiri ključne vidike (Bergant, 2011, str. 13):

- plačilna sposobnost (vpliv zadolženosti na plačilno sposobnost),
- dobičkonosnost poslovanja (vpliv na dobičkonosnost),
- boniteta podjetja (večja zadolženost povečuje tveganja, kar poslabšuje boniteto podjetja),
- samostojnost podjetja (večja zadolženost pomeni manjšo samostojnost pri odločanju in oblikovanju poslovne politike v smislu večje odvisnosti od financerjev).

Podbilanca dolgoročno vezanih sredstev in virov sredstev je osnova za ugotavljanje, s kakšno finančno stabilnostjo imamo opraviti v podjetju. To lahko napravimo s koeficientom finančne stabilnosti, ki je opredeljen kot (Pučko, 2005, str. 138):

$$\text{koeficient finančne stabilnosti} = \frac{\text{dolgoročni viri sredstev}}{\text{dolgoročno vezana sredstva}} \quad (6)$$

Vrednost količnika finančne stabilnosti mora biti okrog ena, če hoče podjetje finančno stabilno poslovati, če pa je vrednost pod ena, bo podjetje verjetno imelo težave pri ohranjanju svoje likvidnosti, kajti del dolgoročno vezanih sredstev financira s kratkoročnimi viri (Pučko, 2005, str. 138).

2.2.3 Koeficienti obračanja

Podatke o obsegu obratnih sredstev nam dajejo bruto bilance. Iz njihovih mesečnih stanj lahko izračunavamo povprečno vrednost angažiranih obratnih sredstev v podjetju. Pogosto kaže spremljati strukturo gibljivih sredstev (zaloge, terjatve, denarna sredstva) namesto samo obratnih sredstev. Hitrost obračanja obratnih sredstev merimo s koeficientom obračanja, ki je opredeljen kot (Pučko, 2005, str. 124):

$$\text{koeficient obračanja obratnih sredstev} = \frac{\text{promet v obdobju}}{\text{povprečno stanje obratnih sredstev}} \quad (7)$$

Najpogosteje ugotavljamo koeficiente obračanja obratnih sredstev za letna obdobja, kjer pa je v podjetjih prisotna sezonska komponenta, pa kaže izračunavati koeficiente tudi za krajša obdobja (Pučko, 2005, str. 125).

2.2.4 Vrednost za delničarje

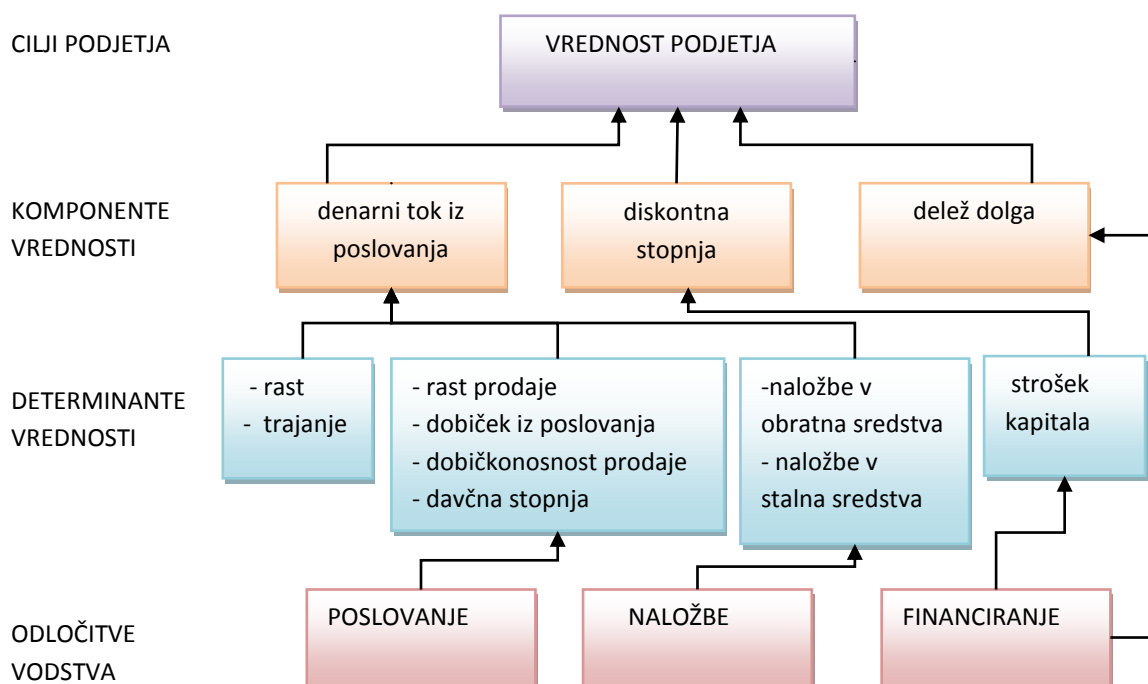
Z vrednostjo za delničarje (angl. *shareholder value*) ugotavljamo, ali uspeva vodstvu podjetja s trenutnim poslovanjem in ob upoštevanju investicij, potrebnih za ohranjanje tržnega položaja, poleg izmerjenega donosa svojega kapitalskega vložka povečevati vrednost podjetja v naslednjih obdobjih (Erčulj, 2011b, str. 35).

Na vrednost podjetja vplivajo različni dejavniki, predvsem pa:

- operativne odločitve o poslovanju, ki vplivajo na rast prodaje, dobičkonosnost prodaje in dobiček iz poslovanja,
- investicijske odločitve, ki vplivajo na rast izdatkov v obratna in stalna sredstva,
- finančne odločitve, ki vplivajo na delež dolga in strošek kapitala.

Kako odločitve vodstva vplivajo na vrednost podjetja in s tem na vrednost za delničarje je prikazano v Rappaportovem modelu na Sliki 2.

Slika 2: Rappaportov model vrednosti za delničarje



Vir: R. Barker, *Determining Value: Valuation Models and Financial Statements*, 2001, str. 202.

Obstajajo različni modeli vrednotenja podjetij, za najbolj primerne pa se je izkazal model vrednotenja podjetij, ki temelji na podlagi sedanje vrednosti prostih denarnih tokov. Proces vrednotenja z modelom diskontiranih denarnih tokov poteka v štirih korakih:

- analiza tekočega in preteklega poslovanja,
- napoved poslovanja v prihodnosti,
- ocena stroškov kapitala in izračun končne vrednosti in
- izračun vrednosti podjetja.

Zaradi obsežnosti izračun vrednosti za delničarje v tej magistrski nalogi ni naveden.

2.2.5 Dodana vrednost na polno zaposlenega

Kazalnik dodana vrednost je osnovni ekonomski indikator in temeljno merilo gospodarske aktivnosti in uspeha. Vsebinsko pomeni novoustvarjeno vrednost, ki jo je podjetje proizvedlo v enem letu. Dodana vrednost na zaposlenega pa prikazuje, kolikšna vrednost dodane vrednosti je bila ustvarjena povprečno na zaposlenega. Podjetje potrebuje dodano vrednost za plače in za ustvarjanje potrebnega dobička, razvoj in pokritje davkov (Erčulj, 2011b, str. 35). Izračun je prikazan v enačbi (8):

$$\text{Dodana vrednost na polno zaposlenega} = \frac{\text{dodana vrednost}}{\text{povp. število zaposlenih na podlagi plačanih del. ur}} \quad (8)$$

$$\text{Dodana vrednost} = \text{kosmati donos od poslovanja} - \text{stroški blaga, materiala in storitev} - \text{drugi poslovni odhodki} - \text{sprememba vrednosti zalog}$$

V števec je namesto števila zaposlenih, bolje vzeti polno zaposlenega (angl. *full time equivalent* – FTE), ki se izračuna na podlagi vseh plačanih delovnih ur v obdobju. Tako so zajete tudi nadure, najeti delavci, študenti, itd.

Podjetje je poslovno uspešnejše, če dodana vrednost na zaposlenega raste hitreje kot rastejo stroški dela na zaposlenega. V kolikor stroški dela na zaposlenega rastejo, moramo v podjetju poskrbeti, da tej rasti sledi tudi rast dodane vrednosti na zaposlenega (Erčulj, 2011b, str. 35). Strošek dela na polno zaposlenega izračunamo po enačbi (9):

$$\text{Strošek dela na polno zaposlenega} = \frac{\text{strošek dela}}{\text{povp. število zaposlenih na podlagi plačanih del. ur}} \quad (9)$$

2.2.6 Koeficient celotne gospodarnosti

Kot je razvidno iz enačbe (10) kazalnik celotne gospodarnosti kaže razmerje med doseženimi prihodki in prikazanimi odhodki. Podjetje je poslovno uspešnejše, če je vrednost kazalnika večja od 1. To pomeni, da izkazuje dobiček, saj je na vsak evro skupnih odhodkov dosegla več kot evro skupnih prihodkov. Če ima podjetje razmerje okrog 1,2, je sicer malo, vendar pri hitrem obračanju sredstev lahko daje zadovoljivo donosnost (Erčulj, 2011b, str. 37).

$$\text{Kazalnik celotne gospodarnosti} = \frac{\text{celotni prihodki}}{\text{celotni odhodki}} \quad (10)$$

2.3 Statistična orodja

Razumevanje statistike je bistvenega pomena za razumevanje vseh ostalih orodij kontrolinga. Predznanja statistike pridejo v poštev že pri izračunavanju kazalnikov, ki sem jih opredelila v poglavju 2.2, v nadaljevanju pa bom omenila še tista statistična orodja, ki jih kaže poznati pri kontroliranju poslovanja.

2.3.1 Frekvenčne porazdelitve

Frekvenčne porazdelitve prikazujejo porazdelitev vrednosti številske spremenljivke med enotami populacije in s tem variiranje vrednosti spremenljivke. Pripravimo jo, kadar želimo nazorno prikazati variabilnost spremenljivke. Frekvenčno porazdelitev dobimo z razvrstitvijo enot glede na vrednost spremenljivke po razredih. Če bo razredov preveč, prikaz ne bo nazoren in osnovna zakonitost ne bo prišla do izraza, če bo razredov premalo pa bo zabrisana variabilnost vrednosti. Izkustveno pravilo pravi, da naj bi bilo najmanj 5 do največ 10 razredov. Če širine razredov niso enake, potem gostitve enot po razredih ne moremo neposredno primerjati, saj je ta odvisna od širine razredov. Primerljivost v tem primeru dosežemo tako, da frekvenca delimo s širino razreda in dobimo gostoto frekvenca (Pfajfar, 2011, str. 109). Poznavanje frekvenčne porazdelitve nam v kontrolingu pomaga pri spremljanju odnosov s strankami (CRM, razvrščanje kupcev po prometu), spremljanju zaposlenih itd.

2.3.2 Srednje vrednosti

Med srednje vrednosti uvrščamo mediano, modus, aritmetično sredino in geometrijsko sredino. Pri kontroliranju poslovanja največkrat pride v poštev aritmetična sredina, ki je tudi sicer najpogosteje uporabljena srednja vrednost. Izračunana je iz vseh vrednosti številske spremenljivke in sicer tako, da seštejemo vrednosti pri vseh enotah in nato delimo s številom enot. V primeru, da so podatki urejeni po posamezni vrednosti ali skupinah vrednosti neštevilskih spremenljivk, izračunavamo tehtano ali ponderirano aritmetično sredino. Pri tem izračunu sredinam delnih populacij dodamo določeno utež ali ponder, ki je frekvenca (število enot), relativna frekvenca ali strukturni odstotek posamezne skupine (Pfajfar, 2011, str. 162). Izračun tehtane aritmetične sredine je prikazan v nadaljevanju:

$$\text{Tehtana aritmetična sredina} = \frac{f_1 Y_1 + f_2 Y_2 + \dots + f_k Y_k}{f_1 + f_2 + \dots + f_k} \quad (11)$$

2.3.3 Časovne vrste

Časovne vrste so najpogostejša oblika podatkov, ki jih imamo na voljo za analiziranje preteklih, tekočih in verjetnih prihodnjih gibanj najvažnejših ekonomskih spremenljivk.

Osnovni namen spremljanja gibanj spremenljivk v času je v tem, da spoznamo zakonitosti tega gibanja. Ugotovljene zakonitosti pa nato služijo za napovedovanje verjetnega gibanja v prihodnosti in s tem tudi sprejemanje ustreznih ukrepov. Ti lahko spodbujajo pričakovana gibanja, če so zaželeni, oziroma skušamo z njimi ugotovljena neželena pričakovana gibanja spremeniti ali vsaj omiliti. Poznavanje zakonitosti gibanja pojavov, ki jih prikazujejo časovne vrste, je eden od pomembnih elementov napovedovanja in vodenja politike na vseh ravneh, od posameznega gospodinjstva, podjetja, do narodnogospodarske ravni (Pfajfar, 2011, str. 267).

Na spreminjanje vrednosti podatkov v časovni vrsti vplivajo številni dejavniki. Učinki nekaterih so lahko istosmerni, drugi pa vplivajo v nasprotno smer. Kateri so te dejavniki, se iz same časovne vrste ne vidi, zato lahko pri dani časovni vrsti govorimo le o posameznih skupinah dejavnikov, ki imajo soroden vpliv na pojav. Glede na sorodnost vplivov pa razlikujemo naslednje spremembe pri časovni vrsti (Pfajfar, 2011, str. 267):

- Trend: osnovna smer razvoja pojava, ki predstavlja učinek dejavnikov, ki delujejo na dolgi rok. Ti dejavniki lahko povzročajo, da pojav odraža tendenco stalnega naraščanja, stalnega upadanja ali pa se tendenca v daljšem časovnem obdobju celo spremeni.
- Ciklične spremembe prav tako izvirajo iz dolgoročnih dejavnikov, ki povzročajo oscilacije okoli osnovne smeri razvoja, ki niso povsem regularne, torej s stalno periodo.
- Periodične spremembe se pojavljajo v stalnih časovnih razmikih.
- Iregularne spremembe vsebujejo enkratne posamične vplive ter slučajne dejavnike, ki so enkrat bolj enkrat manj izraziti.

Osnovno analizo časovne vrste lahko opravimo z že omenjenimi kazalci in kazalniki, zavedati pa se moramo, da vsak izmed njih po svoje pojasnjuje gibanje pojava. Glede na to, kateri vidik gibanja želimo poudariti, bomo izbrali ustrezen kazalec oziroma kazalnik in z njim prikazali gibanje v tabeli ali linijskemu grafikonu.

Poznavanje časovnih vrst, predvsem pa poznavanje osnovne smeri razvoja (tenda) omogoča napovedati verjetni razvoj pojava v prihodnosti, če ne bo prišlo do izrazitejših sprememb v osnovni smeri njegovega gibanja, poznavanje trenda pa olajšuje tudi ugotavljanje ostalih sestavin pojava in nakazuje njihovo moč in pomembnost. Zaradi obsežnosti izračunavanje linearnega trenda ni opredeljeno.

2.4 Grafična orodja

Grafična orodja so pomemben del kontrolinga, saj nam pomagajo analize in rezultate prikazati pregledno in enostavno. S pomočjo grafičnih orodij so neželena odstopanja vidna na prvi pogled, vizualna predstavitev podatkov in informacij pa pomaga pri njihovem razumevanju. Najpogosteje uporabljena grafična orodja oziroma načini vizualizacije podatkov so tabele in grafi. Podatki v tabelah so predstavljeni kot tekst in so razvrščeni v

stolpce in vrstice, medtem ko so v grafih predstavljeni kot grafični elementi z eno ali več osmi.

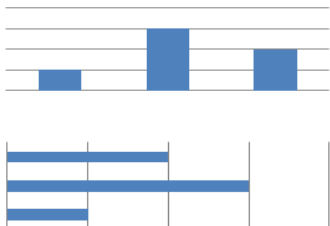

Pri grafičnem oblikovanju pazimo, da sporočilo podamo jasno in nedvoumno. Sestavni deli dobre vizualizacije so (Erčulj, 2011c, str. 59):

- sporočilo: jasno pove kaj želimo sporočiti prejemniku;
- naslov: nedvoumno opisuje prikazane kategorije podatkov;
- slika: ustrezna vrsta grafikona ali tabela;
- poudarek: vizualno izpostavi bistvo sporočila;
- opomba: dodatno opisuje podatke, morebitne posebnosti.

Pri oblikovanju tabel se izogibamo obrobam, polnilom, sencam in vzorcem. Izpustimo mrežne črte, razen ključnih vodoravnih, podatke pa poravnamo na desni rob. Pri oblikovanju podatkov za vodstvo zadostujejo večje enote (na primer v tisoč, mio EUR), ki jih zelo redko zaokrožujemo na 2 decimalni mesti. Uporabljamo kratke in jasne oznake in ne podčrtujemo, če nima posebnega pomena (Petrovčič, 2011).

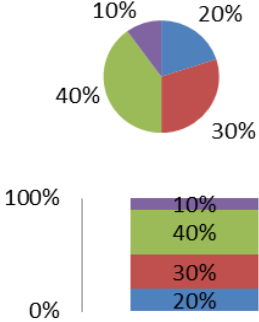
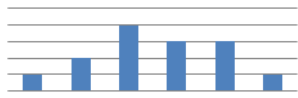
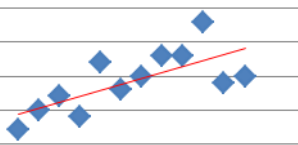
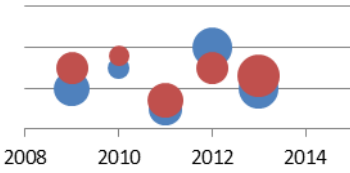
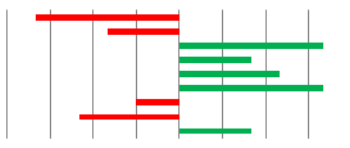
Pri oblikovanju grafikonov se izogibamo odvečnim barvam ozadja, senčenju in 3D efektom. Barvo uporabimo za poudarke. Previdni moramo biti pri izbiri mer, ki morajo imeti kontekst in pri izbiri pravega tipa grafa. Tipi grafov in primeri uporabe so prikazani v Tabeli 1:

Tabela 1: Tipi grafov in njihova uporaba pri grafičnem prikazovanju podatkov

Uporaba	Graf	Primer
Primerjava, rangiranje	<ul style="list-style-type: none"> • stolpčni grafikon • palični grafikon 	
Časovna vrsta	<ul style="list-style-type: none"> • vrstični grafikon: linije za prikaz trenda (čas je vedno na osi X) 	

se nadaljuje

nadaljevanje

<p>Primerjava dela s celoto</p>	<ul style="list-style-type: none"> • tortni grafikon • (naložen) stolpčni grafikon • palični grafikon 	
<p>Distribucija</p>	<ul style="list-style-type: none"> • stolpčni grafikon, • histogram • linije za prikaz splošnega vzorca 	
<p>Korelacija</p>	<ul style="list-style-type: none"> • raztreseni grafikon in trendna črta 	
<p>Analiza portfelja</p>	<ul style="list-style-type: none"> • mehurčni grafikon 	
<p>Odmik</p>	<ul style="list-style-type: none"> • palični grafikon, če imamo samo vrednosti • stolpčni, če imamo vrednosti skozi čas • vrstični grafikon za trend • uporaba referenčne črte za primerjavo z normo 	

Vir: Prirejeno po M. Petrovčič, *Oblikovanje in vizualizacija poročil*, 2011

2.5 Sistem standardnih stroškov

Uporaba sistema standardnih stroškov je v praksi zelo razširjena, kar kaže nato, da je zelo uporabno orodje kontrolinga. Po definiciji je standardni strošek vnaprej določen strošek za proizvodnjo eno enote ali neke količine enot proizvodov v določenem časovnem obdobju. Sestavljen je iz (Hočevnar, 2007, str. 149):

- fizičnega standarda (standardna količina vložka na enoto izločka) in
- cenovnega standarda (standardna cena enote vložka).

Standardni strošek je zmnožek fizičnega standarda – standardnega potroška in cenovnega standarda – standardne cene. V praksi pravimo standardnim potroškom normativi. Z normativom običajno razumemo potrebno oziroma normalno količino surovin, materiala, delovnega časa in delovnih sredstev, ki je potrebna za proizvodnjo enega proizvoda (Lozej, 2003, str. 60). Normative v proizvodjalnih podjetjih praviloma izračunavajo tehnologi in so zapisani v obliki kosovnice, recepture, operacij, tehnološkega postopka ipd. Ustreznost normativov se preverja s pomočjo stalnega spremljanja odmikov standardnih stroškov od dejanskih, kar je naloga kontrolinga oziroma stroškovnega računovodstva. Kadar kontroler posumi, da bi lahko bil razlog za odmik neustrezen normativ, pozove tehnologa k preverjanju normativov.

Standardni stroški se delijo na standardne stroške materiala, neposredne standardne stroške plač in posredne (splošne) standardne stroške. Sistem standardnih stroškov se največ uporablja v proizvodjalni industriji, kjer je tehnologija dokaj stabilna in proizvodnja homogena. Sprejemljiv je tudi za podjetja, ki delajo veliko različnih proizvodov, a je proizvodnja sestavljena iz vrste skupnih operacij. Obstajata dva načina določanja standardnih stroškov (Hočevar, 2007, str. 150):

1. Podjetja, katerih proizvodnja ostaja nespremenjena v daljšem časovnem obdobju, lahko določajo standarde na podlagi izkušenj.
2. Podjetja lahko določajo standarde z upoštevanjem znanstvenih izsledkov oziroma s pomočjo strokovnjakov z ustreznim znanjem in poznavanjem izrabe delovnega časa.

Uspešna uporaba standardov za potrebe nadziranja, analiziranja in predračunavanja zahteva, da so določeni za izbrano časovno obdobje (šest do dvanajst mesecev), potrebno pa jih je spremeniti, če so se spremenile razmere poslovanja (nova tehnologija, novi kupci, spremembe cen) (Hočevar, 2007, str. 151).

Pri sistemu standardnih stroškov je zelo pomembna pravočasna raziskava odmikov. Primerjave standardnih in realiziranih (uresničenih) stroškov morajo potekati na mesečni osnovi, saj bodo le take odražale dejansko stanje v proizvodnji. Od politike podjetja pa je odvisno, kdaj so odmiki pomembni in vredni nadaljnje raziskave (Hočevar, 2007, str. 156). Odmike izračunavamo, da lahko podamo vodstvu podatke, ali so dosežki skladni z načrtovanimi. Pomembno je spremljati, koliko so bila stanja v preteklosti drugačna od načrtovanih, saj je verjetno, da bodo enaka stanja nastopila v prihodnosti (Kavčič, 2007, str. 187). Pri izračunavanju standardnih stroškov je treba izhajati iz gibljivega predračuna, kar pomeni, da standardne stroške izračunavamo glede na uresničene proizvedene količine in ne glede na načrtovane količine proizvodov. Odmiki med uresničenimi in standardnimi stroški so lahko ugodni, kadar so uresničeni stroški manjši od standardnih in neugodni, kadar je obratno (Hočevar, 2007, str. 156). Pri posameznih odmikih podjetje lahko določi odgovornega za odmike (na primer nabavni oddelek, vodja plana, vodja proizvodnje), na nekatere pa nima vpliva (kot so na primer odmiki zaradi spremenjenih razmer na trgu).

Analiziranje odmikov mora končno pripeljati do boljšega poslovanja, in ne samo do razlage preteklega poslovanja (Hočevar, 2007, str. 154).

2.6 Koncept ekonomske dodane vrednosti

Ekonomska dodana vrednost (angl. *economic value added*, v nadaljevanju EVA) je sodobna metoda merjenja uspešnosti poslovanja, ki v nasprotju s tradicionalnimi merili uspešnosti v izračunu upošteva tudi stroške kapitala. Temelji na konceptu ekonomskega dobička, po katerem je dobiček ustvarjen le, ko podjetje pokrije vse stroške poslovanja in stroške kapitala (Young & O'Byrne, 2001, str. 19). Vodstvu omogoča, da izpolnjuje pričakovanja lastnikov. Šele ko podjetje pokrije vse stroške financiranja, tudi stroške lastniškega kapitala in ko lastnikom investiranega kapitala zagotoviti zahtevan donos, lahko rečemo, da je podjetje poslovalo s pravim dobičkom. EVO izračunamo na naslednji način (Young & O'Byrne, 2001, str. 35):

Prihodki

- *stroški poslovanja*

= *dobiček iz poslovanja (EBIT)*

- *davki*

= *NOPAT (čisti dobiček podjetja)*

- *WACC (strošek vloženega kapitala) x IC (naloženi kapital)*

= *EVA*

Čeprav se EVI pogosto očita, da teži le k povečevanju vrednosti za lastnike, je vedno več dokazov za to, da imajo podjetja s kakovostnimi proizvodi in storitvami, sposobnostjo privabljanja in zadržanja talentiranih zaposlenih in odgovornostjo do okolja, boljše EVO. Podjetje prinaša vrednost za lastnike namreč samo, če prinaša vrednost tudi ostalim gradnikom podjetja. Če stranke niso zadovoljne, kupujejo pri konkurentih, če zaposleni niso zadovoljni, gredo drugam itd. (Young & O'Byrne, 2001, str. 19).

2.7 Spremljanje in ocenjevanje točke preloma

Točka preloma ali t.i. prag donosnosti je tisti količinski obseg proizvodnje (ali opravljanja storitev) podjetja, pri katerem ravno pokrivamo stalne in spremenljive stroške, ne da bi ustvarjali izgubo ali dobiček. Izračun je naslednji (Pučko, 2005, str. 164):

$$\text{Točka preloma} = \frac{\text{celotni stalni stroški}}{\text{prodajna cena} - \text{spremenljivi stroški na enoto}} \quad (12)$$

Točko preloma lahko ugotovljamo tudi na osnovi tistega obsega vrednostne prodaje, pri katerem je poslovni izid enak ničli:

$$\text{Točka preloma} = \frac{\text{celotni stalni stroški}}{\text{stopnja prispevka k kritju} * 100} \quad (13)$$

$$\text{Stopnja prispevka h kritju} = \frac{\text{kritje na enoto}}{\text{prodajna cena} * 100}$$

Ocenjevanje točke preloma temelji na sledečih predpostavkah (Pučko, 2005, str. 165):

- obseg prodaje je enak obsegu proizvodnje,
- prodajna cena je konstantna ne glede na obseg prodaje,
- spremenljivi stroški na enoto so konstantni,
- relevantni so le absolutno stalni stroški,
- struktura prodaje je konstantna.

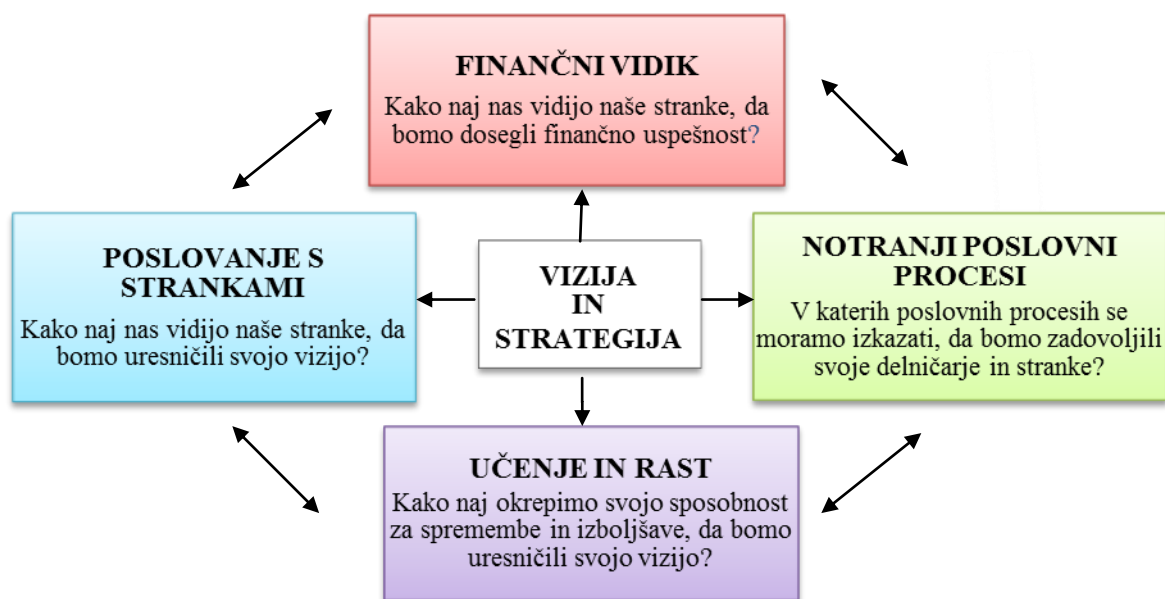
Pri manjšem obsegu dejavnosti, kot je točka preloma, lahko pričakujemo izgubo, pri večjem pa dobiček. Temeljni cilj gospodarjenja v tržni ekonomiji je dobiček in ta bo dosežen, če bo podjetje uresničilo večji obseg dejavnosti od točke preloma. Razliko med načrtovanim obsegom dejavnosti in točko preloma imenujemo varnostna razlika, ki pove, za kolikšen obseg je lahko dejavnost manjša, da še ne nastane izguba (Hočevar, 2007, str. 44). Na podlagi točke preloma lahko tudi ugotovimo, da večje kot ima podjetje stalne stroške, večja je praviloma tveganost poslovanja (Pučko, 2005, str. 165).

2.8 Uravnoreženi sistem kazalnikov

Sistem uravnoreženih kazalnikov uspešnosti ali t.i. balanced scorecard sta v letu 1992 predstavila Kaplan in Norton kot orodje merjenja uspešnosti in poročanja na podlagi kombinacije finančnih in nefinančnih kazalnikov.

Uravnoreženi sistem kazalnikov je napredno orodje za uporabo in kontrolo ključnih kazalnikov uspeha na operativni in strateški ravni podjetja (Kagermann, Kinney, Küting & Webwe, 2008, str. 527). Sistem vodstvu zagotavlja obsežen okvir, ki pretvarja vizijo in strategijo podjetja v razumljiv splet kazalnikov uspešnosti poslovanja (Kaplan & Norton, 2000, str. 36). Zasnovan je na štirih osnovnih vidikih, ki jih je mogoče vpeljati v vsako podjetje: finančni vidik, vidik poslovanja s strankami, vidik notranjih poslovnih procesov in vidik učenja in rasti. Prikazani so na Sliki 3.

Slika 3: Štirje vidiki sistema uravnoteženih kazalnikov uspeha



Vir: R.S.Kaplan in D.P. Norton, *Uravnoteženi sistem kazalnikov, Preoblikovanje strategije v dejanja*, 2000, str. 21.

Finančni kazalniki so koristni pri povzemanju zlahka izmerljivih ekonomskih posledic že sprejetih ukrepov (Kaplan & Norton, 2000, str. 36). Kažejo, ali strategija podjetja in izbrani nefinančni kazalniki za doseganje strateških ciljev pripomorejo k boljšemu finančnemu položaju podjetja. Kazalniki, ki najbolje pojasnjujejo uspešnost podjetja prek denarnih enot, so: dobiček iz poslovanja, ROA, ROE, ekonomska dodana vrednost, rast prodaje itd. (glej poglavje 2.2) (Hočevar, 2007, str. 195).

Poslovanje s strankami oziroma zadovoljstvo kupcev je bistvenega pomena za vsa podjetja. Kaplan in Norton sta ugotovila, da je povezano s časom dobave, kakovostjo, nastopom prodajnega osebja in stroški (Growthorpe, 2008, str. 264). Kazalniki vidika kupcev so tržni delež (izraža obseg poslovanja na danem tržišču: število kupcev, izdane vsote ali prodane enote), pridobivanje kupcev (meri absolutni ali relativni obseg, ki ga podjetje doseže z novim kupcem), zvestoba kupcev (meri obseg, ki ga podjetje doseže s trajnim odnosom s kupci), zadovoljstvo kupcev (raziskuje stopnjo zadovoljstva svojih kupcev na osnovi posebnih kriterijev znotraj določanja vrednosti ponudbe – angl. *customer value*), rentabilnost kupcev (meri neto dobiček enega kupca ali segmenta z upoštevanjem stroškov, nastalih za tega kupca) (Erčulj, 2011a, str. 54). Rezultati mnogih raziskav so pokazali močno pozitivno povezanost med zadovoljstvom kupcev in ponovnim nakupom, večjim denarnim tokom in večjimi celotnimi prihodki. Razlog je mogoče iskati v tem, da je zadovoljni kupec manj občutljiv na ceno izdelka, in je pripravljen plačati več (Williams & Naumann, 2011, str. 21). Na trgih, kjer se proizvodi po kakovosti ne razlikujejo veliko, pa je lojalnost kupcev še posebej pomembna, saj lahko kupec izdelek hitro zamenja z drugim brez izgube koristnosti (Helm & Hoser, 1995, str. 15).

Kazalniki notranjih poslovnih procesov so osredotočeni na tiste notranje procese, ki najbolj vplivajo na zadovoljstvo strank in izpolnitev pričakovanj delničarjev glede finančnih donosov. Ti procesi podjetju omogočajo zagotavljanje ponudb, ki bodo pritegnile in obdržale stranke na ciljnih tržnih segmentih (Kaplan & Norton, 2000, str. 38). Kontinuirano izboljševanje procesov vpliva na večje zadovoljstvo kupcev, zmanjševanje stroškov posameznega procesa pa prispeva k povečanju dobička (Williams & Naumann, 2011, str. 21). Uravnoteženi sistem se za razliko od tradicionalnega, ki kot osnovno metodo za ocenjevanje in nadzor uporablja analizo odstopanj finančnih rezultatov, osredotoča na kazalnike kakovosti, donosa, pretoka in trajanja cikla poslovnega procesa (Kaplan & Norton, 2000, str. 102).

Četrty vidik uravnoteženega sistema kazalnikov, učenje in rast, opredeli infrastrukturo, ki jo mora zgraditi organizacija za ustvarjanje dolgoročne rasti in izboljšav. Izhaja iz treh glavnih virov: ljudi, sistemov in organizacijskih postopkov (Kaplan & Norton, 2000, str. 40). Zaposleni so s svojim znanjem, sposobnostjo in motiviranostjo najpomembnejši proizvodni tvorec. To je razlog, da se v zadnjem času vedno bolj govori o intelektualnem premoženju, ki je tekmovalna prednost današnje ekonomije. Vendar zaposleni niso v lasti podjetja, zato jih podjetje lahko uporablja v omejenem obsegu (Kavčič, 2007, str. 275). Da podjetja obdržijo zaposlene in preživijo na trgu polnem konkurence, se morajo neprestano razvijati, investirati v infrastrukturo in v ljudi. Razvoj sposobnosti sodelavcev in njihovo zadovoljstvo je namreč bistvenega pomena za doseganje strateških ciljev podjetja (Growthorpe, 2008, str. 265), ustvarjanje vrednosti pa je v sodobnih podjetjih v največji meri odvisno od ljudi, ter njihovega znanja in sposobnosti (Zupan et al., 2009, str. 33). Ključni kazalniki tega vidika so ohranjanje in fluktuacija zaposlenih, zadovoljstvo zaposlenih, izobraževanja zaposlenih, produktivnost zaposlenih, izostajanje z dela itd.

Da lahko sistem vpeljemo v podjetje, je potrebno pri vsakem vidiku identificirati ključne kazalnike, ki so povezani med seboj in s strategijo podjetja. Prednost modela BSC je v tem, da ga lahko uporabljajo podjetja v katerikoli gospodarski panogi in da odpravlja prepad med kratkoročnim merjenjem uspešnosti (finančni kazalniki) in merjenjem dolgoročne uspešnosti podjetja (Hočevar, 2007, str. 197).

2.9 Primerjalno presojanje

Primerjalno presojanje (angl. benchmarking) je nenehno primerjanje podjetja z najboljšimi na trgu, bodisi konkurenti, bodisi podjetji, znanimi po nadpovprečni uspešnosti. Je orodje, ki omogoča iskanje najboljših praks (Moffet, 2008, str. 369) in pridobivanje informacij, potrebnih za podporo procesu stalnega izboljševanja poslovanja in pridobivanja konkurenčne prednosti. Temelji na prizadevanjih po odličnosti in na želji biti najboljši med najboljšimi. Ukvarja se z analizo obstoječih procesov, opravil in poslovanja v podjetju, potem pa ugotavlja zunanje referenčne točke ali standarde, ki služijo za merjenje ali presojanje danih opravil ali procesov. Zunanji usmerniki (angl. *benchmarks*) oziroma

kazalci uspešnosti so osnova za odkrivanje odklonov v poslovanju podjetja in priložnosti za izboljšave (Pučko, 2005, str. 301).

Zasnova primerjalnega presojanja temelji na filozofiji stalnega izboljševanja (Pučko, 2005, str. 301). Osredotoča se na postavljanje ciljev potrebnih za ohranjanje oziroma pridobivanje konkurenčne prednosti in pridobivanje novih idej. Najbolj znani tehniki za analizo vrzeli v okviru benchmarkinga sta radar in spider diagram (Mehregan, 2010, str. 877). Sam proces temelji na zbiranju informacij praviloma iz zunanjih virov, da si omogočimo osnovo za merjenje obstoječega poslovanja z nekim sodilom (Pučko, 2005, str. 301). Sodila morajo biti standardizirana in izbrana glede na specifično situacijo. Verodostojno primerjavo namenjeno informiranju in lažji navigaciji vodstva lahko naredi le usposobljen strokovnjak (Kagermann et al., 2008, str. 526).

Danes je poznanih že več vrst primerjalnega presojanja. Notranje se osredinja na specifične verige vrednosti ali zaporedja aktivnosti; konkurenčno se ozira navzven in ugotavlja, kako dobro delajo drugi, neposredni konkurenti. Panožno primerjalno presojanje gradi na primerjavi s trendi v panogi, t.i. najboljši v razredu pa izhaja iz iskanja novih, inovativnih rešitev v katerikoli panogi in poskušanja uveljavljanja le-teh v podjetju (Pučko, 2005, str. 301).

2.10 Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi aktivnosti

Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi aktivnosti (angl. *activity based costing*) ali računovodstvo aktivnosti predstavlja alternativo dosedanjim klasičnim metodam razporejanja stroškov. Osnovna zamisel te metode je, da stroškov ne povzročajo proizvodi ali storitve, temveč aktivnosti, kot so na primer naročanje materiala, shranjevanje zalog, priprava proizvodnje, testiranje izdelkov, organiziranje proizvodnje itd. Zato je potrebno najprej ugotoviti aktivnosti in z njimi povezane stroške. ABC metoda zagotavlja odgovore na vprašanja kot so (Gowthorpe, 2008, str. 71):

- Katere proizvode in storitve naj proizvajamo?
- Koliko stane njihova proizvodnja?
- Kako so profitabilni?
- Kje lahko zmanjšamo stroške?
- Kam investirati za maksimiziranje vrednosti delničarjev?
- Kako izboljšati uspešnost in doseči konkurenčno prednost?

Pri ugotavljanju in zajemanju stroškov tradicionalni stroškovni sistemi izhajajo iz stroškovnih mest. Stroškovno mesto računovodstva aktivnosti pa je lahko samo aktivnost. Kateri stroški so povezani s posameznimi aktivnostmi pa je mogoče ugotoviti s strokovnimi analizami. Potrebno je natančno opredeliti aktivnostne stroškovne skupine, ki naj bodo čim bolj homogene oziroma povezane s povzročitelji stroškov. S pomočjo

povzročiteljev stroškov se izračunajo ključni oziroma koeficienti dodatka splošnih stroškov (Hočevar, 2007, str. 96).

Slabosti, ki se povezujejo z ABC metodo so naslednje (Gowthorpe, 2008, str. 78 in Hočevar, 2007, str. 113):

- visoki stroški implementacije: potrebno je zbrati veliko informacij, stroški pa lahko poleg nakupa ali razvoja programske opreme vsebujejo še stroške svetovanj, reorganizacije;
- odpor in zavračanje sprememb s strani zaposlenih;
- zahteva veliko delovnega časa računovodij;
- dvomljiv vpliv na zmanjšanje stroškov;
- identifikacija in izbira stroškovnih nosilcev je v velikih podjetjih zapletena; veliko stroškovnih nosilcev sicer zagotavlja dobro razdelitev stroškov, ampak povzroča zapletenost knjiženja in razumevanja.

Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi aktivnosti po drugi strani omogoča natančen opis stroškov posameznih aktivnosti, identifikacijo strukture teh stroškov in mesto nastanka stroškov. Z njeno pomočjo lahko izluščimo aktivnosti, ki ima največji vpliv na nastanek stroškov, in postopoma zmanjšamo stroške po posameznih fazah aktivnosti (Kolosowski & Chwastyk, 2009, str. 1117).

2.11 Model ciljnih stroškov

Ciljne stroške (angl. *target costs*) lahko opredelimo kot razliko med prodajno ceno, ki bi zagotovila ustrezen tržni delež, in zaželenim dobičkom na enoto proizvoda. Namen kalkuliranja ciljnih stroškov je namreč prav v tem, da se izberejo takšne metode in procesi, ki bodo v prihodnosti zmanjšali stroške proizvodnje. Eden izmed načinov zmanjševanja stroškov je, da se ugotovijo stroški proizvodnje ne glede na obstoječo proizvodnjo oziroma da se ugotovijo stroški drugih vrst materiala, drugih metod proizvodnje ali drugače oblikovanih proizvodov in se pri tem ohrani kakovost proizvodov na isti ravni. Oblikovalci proizvodov se bodo odločili za tiste dejavnosti, ki bodo omogočile čim nižje stroške (Hočevar, 2007, str. 104).

2.12 Izkaz poslovnega izida po izdelkih in po kupcih in metoda ABC

Poslovni izid (dobiček ali izguba) je razlika med prihodki in odhodki v obračunskem obdobju. Obstajajo temeljne in druge vrste poslovnega izida. Temeljne vrste poslovnega izida so poslovni izid iz prodaje, poslovni izid iz celotnega poslovanja, poslovni izid iz rednega delovanja, celotni poslovni izid in čisti poslovni izid. Druge vrste poslovnega izida so prispevek za kritje, kosmati poslovni izid, celotni poslovni izid skupaj izpod finančnimi odhodki, celotni poslovni izid skupaj z deleži zaposlenec v njem ter razširjeni dobiček in

dohodek (dodana vrednost) (po SRS 19). V tem poglavju so obravnavani prispevki za kritje. Najbolj sta pomembna prispevek za kritje 1, ki ga dobimo po pokritju spremenljivih stroškov in prispevek za kritje 2, ki nastane po pokritju stalnih stroškov proizvodnih mest in nam pove kolikšen del neto prihodka je na voljo za kritje splošnih stroškov podjetja in kot prispevek k skupnemu poslovnemu izidu podjetja. Poslovni izid po proizvodih in po kupcih je pomembno orodje kontrolinga, ki nam pomaga ugotavljati, koliko posamezni proizvodi in kupci prispevajo k poslovnemu izidu. Je pravi podatek za presojo donosnosti in perspektivnosti izdelkov oziroma kupcev.

Poslovni izid po izdelkih se pojavlja kot izid izdelka, skupine, sortimana in blagovne znamke in je pomemben za oceno doprinosa na ravni izdelkov. Podatki o poslovnem izidu po kupcih so pomembni, da bi prodaja lahko utemeljeno odločala o naročilih, prometu in prodajnih pogojih za kupce. Izračun poslovnega izida po izdelkih je zanesljiva podlaga za morebitno izločitev manj donosnih izdelkov iz proizvodnega programa izdelka. Za izračun poslovnega izida po izdelkih potrebujemo naslednje podatke (Erčulj, 2011b, str. 33):

Bruto prihodek po prodajni ceni

- *popusti na ceno*

= *neto prihodek*

- *neposredni stroški prodaje (samo tisti stroški za reklamo, obdelavo, osvojitve novih trgov, ki so nastali neposredno zaradi trženja določenega izdelka)*

- *neposredni (spremenljivi) proizvodni stroški*

= *prispevek za kritje 1*

- *posredni (splošni) proizvodni stroški*

= *prispevek za kritje 2*

Poleg analiziranja proizvodov moramo v analizi poslovanja opazovati tudi kupce. V ta namen se lahko uporabi poslovni izid po kupcih in metoda ABC. Pri slednji v skupino A razvrstimo najpomembnejše in največje kupce, v skupino B srednje pomembne kupce in v skupino C kupce, katerih je lahko največ, vendar z obsegom svojih nabav kot posamezniki niso zelo pomembni za podjetje, kot celota pa ustvarijo 5 % vseh prihodkov. Kupce je treba spremljati predvsem po merilih plačilne sposobnosti, trajnosti poslovnih zvez in vrednosti prodaje (Hočevar, 2007, str. 101).

Poslovni izid po kupcih je del upravljanja odnosov s strankami (angl. *customer relationship management* - CRM). Le ta predstavlja poslovno usmeritev, ki omogoča dolgoročno povečanje vrednosti podjetja in hkrati poudarja sodelovalni odnos med podjetjem in kupcem. Podjetje mora z ustreznim obravnavanjem svojih kupcev povečati svojo in kupčevo vrednost. Dobičkonosnost je kot glavni cilj vsakega podjetja zelo pomembna pri oblikovanju odnosa s kupci in jo je potrebno stalno spremljati, ker k dobičkonosnosti celotnega podjetja prispevajo posamezni kupci in dobiček, ki ga podjetju prispeva vsak od njih (Zeithmal, 2000, str. 78). V zadnjem času je v teoriji in praksi čedalje

pogostejša zahteva, da je treba kupce analizirati tudi po stroških, ki jih ti kupci povzročijo podjetju. Nekateri kupci namreč zahtevajo dodatno kakovost proizvodov, posebne plačilne pogoje, posebno dostavo, kar pomeni, da je treba dodatne stroške tem kupcem vkalkulirati (Hočevar, 2007, str. 102). Pomagamo si s poslovnim izidom po kupcih, ki nam prikazuje prispevek za kritje posameznega kupca ali skupine kupcev za kritje splošnih stroškov podjetja in dobiček. Shema poslovnega izida po kupcih je naslednja (Erčulj, 2011b, str. 33):

Bruto prihodek po prodajni ceni

- *popusti in zmanjšanje prometa za skonte, periode (časovno razmejene po periodah)*

= *neto prihodek*

- *standardni stroški izdelkov oziroma storitev*

= *prispevek za kritje 1*

- *direktni stroški kupcev (dodatki za reklamo, kataloge, trženje, financiranje)*

- *stroški logistike*

- *stroški posebnih storitev za kupca (garancije, reklamacije, stroški prodajnih procesov)*

= *prispevek za kritje 2*

Šele rezultati takšne analize kupcev bodo pokazali pravo sliko dobičkonosnosti posameznega kupca. Ta je namreč odvisna od tega, ali in v kolikšni meri dobičkovna mera na stroškovno ceno pokriva stroške, ki jih je povzročil posamezen kupec (Hočevar, 2007, str. 103).

2.13 Sistem za podporo odločanju

2.13.1 Sistem povezanih poročil

Poročilo opredelimo kot standardiziran nosilec informacije o problemu, katerega namen je prikazati, v kakšnem stanju se nahaja sistem glede na okolje, prejšnje stanje in prihodnje želeno stanje. Poslovno poročilo je standardiziran nosilec informacije o poslovanju podjetja in njegovi uspešnosti. Celovit sistem poročil podjetju zagotavlja zbiranje in obdelovanje podatkov za sprejemanje odločitev na različnih ravneh podjetja (Krisper, 2006, str. 6).

Poročila ločimo glede na to, komu so namenjena, in ali so namenjena kontroliranju ali so osnova planiranju. Poročevalski sistem naj bo zasnovan tako, da bo glavni cilj uporabniku prikazati uporabne in smiselne informacije na razumljiv način. Problem gradnje sistema poročil je, kako najti omejeno število informacij, ki dajejo kakovostno sliko o stanju podjetja in njegovi uspešnosti. Sistem poročil je zato potrebno razdeliti na standardni nabor poročil, ki kar najbolje opisujejo poslovanje podjetja v celoti, in na poročila, ki opisujejo poslovanje posameznih delov in dajejo kakovostno informacijo o stanju sistema. Pri odločanju o izbiri smiselnih kazalnikov uspešnosti lahko uporabimo različna sodila in

metode za nabor palete opredelitev ciljnih kazalcev, izmed katerih izberemo tiste, ki kritično vplivajo na uspešnost podjetja. Da bi prišli do sodil, je potrebno (Krisper, 2006, str. 72):

- opredeliti merljive cilje poslovanja, ki jih podjetje želi doseči in so v skladu z njegovo strategijo,
- opredeliti sestavne dele ciljev, ki so številčno opredeljeni,
- vrednostno opredeliti planiranje izločkov in želeni učinek za podjetje,
- opredeliti informacije, ki so sestavni deli sodil in razvijanje možnih poti, po katerih bi bilo mogoče rešiti problem,
- opredeliti metodiko za pridobitev informacij, ki jih terjajo sodila.

Pri vsakem sodilu je potrebno dodati še podatek o dovoljenem odstopanju, priporoča pa se še končna preveritev poročil, katere cilji so (Turk, 1994, str. 71):

- ugotoviti smiselnost in gospodarnost vsakega poročila,
- ugotoviti podvajanje poročil ali delov poročil,
- ugotoviti morebitne manjkajoče informacije ali poročilo.

Slika 4 prikazuje sistem vzročno posledičnih povezav, ki je primerna osnova za gradnjo sistema povezanih poročil tako za planiranje kakor tudi za kontroliranje.

Sistem poročil lahko začnemo graditi tudi na osnovi izkaza poslovnega izida in njegove preslikave na upravljalno-ravnanjski razčlenjen izkaz izida, ki mora vsebovati podatke o poslovnem procesu od nabave prek zaloga materiala do kupca. Vendar prikaz izkaza poslovnega izida ni primeren za iskanje razlogov za dobičkonosnost, ki je odvisna tudi od obrata sredstev in stopnje lastniškosti. Tretja pot za gradnjo sistema poročil bi lahko bila prek posameznih stopenj upravljalno-ravnanjskega procesa, tj. planiranja, udejanjanja in kontroliranja. Če se odločanje začne s planiranjem, potem tudi gradnjo povezanega sistema poročil lahko začnemo z modelom kazalcev in kazalnikov o poslovanju podjetja v celoti. Osnova za sistem poročil o celotnem poslovanju je lahko tudi sistem Du Pontovih kazalnikov, ki ga lahko povežemo s planom poslovnega izida, dodamo pa še nederarne kazalnike (na primer BSC), ki ponujajo informacije o stalnosti dobičkonosnosti.

2003, str. 2). Pri izbiranju informacijskega sistema in aplikacij je najpomembnejša odločitev, ali je bolje spremeniti obstoječega, ali priskrbeti nove aplikacije, ki so že na trgu (Cukon Mavec, 2010, str. 96). Na trgu je rešitev poslovne inteligence za redno spremljanje vseh vidikov poslovanja ogromno.

Za poslovno obveščanje se vedno bolj uveljavljajo t.i. dashboardi (interaktivne nadzorne plošče), ki omogočajo spremljanje poslovanja v realnem času in so povezani s podatkovnim skladiščem. Omogočajo 'kaj-če' analize, kjer lahko uporabniki simulirajo spreminjajoče se poslovne okoliščine na osnovi podatkov iz informacijskega sistema. Pri izgradnji dashboarda je najpomembnejša ustrezna izbira kazalnikov uspeha. Pri odločitvi o nakupu različnih programov za poslovno obveščanje je pomembno, da pretehtamo ali so koristi nakupa večje od stroškov nakupa. Obstaja tudi poceni rešitev za izgradnjo dashboardov, ki jo je ponudil Microsoft z Excelom 2010. S poznavanjem orodja PowerPivot lahko interaktivni prikaz podatkov izgradimo sami.

Ključnega pomena za kontroling, vzpostavitev informacijskega sistema in sistema poslovne inteligence, ki izboljša dostop in kakovost informacij, so matični podatki in šifranti. Le te predstavljajo začetek izgradnje in so od nekdaj zahtevali posebno pozornost informatikov. Danes je količina podatkov večja kot kdaj koli prej, zato je upravljanje z njimi še posebej pomembno. Rezultat slabih matičnih podatkov lahko za podjetja pomeni oportunistno izgubo, saj vodilni na sestankih predstavljajo napačne rezultate, na podlagi katerih se sprejemajo odločitve. Upravljanje šifrantov in matičnih podatkov ni samo naloga oddelka informatike, temveč tudi poslovnih uporabnikov, saj oni edini vedo, kaj je njihova prava vsebina. Sodelovanje kontrolerja je nujno potrebno pri opredelitvi informacijske infrastrukture (šifrantov in njihove strukture) in pri uvajanju celovitega sistema za upravljanje matičnih podatkov (Erčulj, 2011b, str. 3).

3 UPORABA ORODIJ KONTROLINGA V PODJETJU EGP

3.1 Predstavitev podjetja

Podjetje EGP je uspešno slovensko podjetje iz Škofje Loke, ki razvija in proizvaja okolju prijazno potiskano embalažo za farmacevtsko, kozmetično, prehrambno in drugo industrijo. Ustanovljeno je bilo leta 1958 kot zavod, katerega dejavnosti sta bili do leta 1974 pretežno tiskarstvo in izdelava embalažnih izdelkov iz kartona in lesa. V sedemdesetih letih se je podjetje intenzivno razvijalo, vse bolj pa se je začelo preusmerjati v dejavnost grafičnega oblikovanja in potiskane embalaže. Za obdobje osemdesetih let je bilo značilno opuščanje nekaterih programov, izpopolnjevanje tehnološke opreme in dvig produktivnosti. Leta 1994 je podjetje uspešno preživelo preoblikovanje v delniško družbo, sledile pa so tudi pomembne spremembe v organizaciji poslovanja in uvajanju sodobnih metod upravljanja podjetja in vodenja zaposlenih v naslednjih letih. Danes je podjetje s

150 zaposlenimi in 30 % tržnim deležem v Sloveniji pomemben ponudnik grafično-embalažnih izdelkov.

Poslanstvo podjetja je oskrbovanje ciljnih trgov z naprednimi izdelki potiskane embalaže, predvsem iz trdega in valovitega kartona. Pri poslovanju družbe sta osnovnega pomena ekonomska in socialna vzdržnost, v okviru katerih podjetje na uravnotežen način dodaja vrednost vsem glavnim deležnikom:

- kupcem, ki jim preko izbranih tehnoloških rešitev in kakovosti embalaže povečuje atraktivnost in z njo konkurenčnost njihovih izdelkov,
- lastnikom, katerim zagotavlja nadpovprečne donose,
- zaposlenim nudi delo v dinamičnem in razvojno naravnem okolju,
- širšemu okolju preko prispevka v obliki dajatev in skrbi za ljudi ter naravno okolje.

Vizija podjetja je postati vrhunski proizvajalec potiskane embalaže, ki s svojo inovativnostjo ter poslovno in tehnološko odličnostjo preko embalaže povečuje konkurenčnost proizvodov svojih kupcev. Podjetje želi postati največji igralec v Sloveniji in prepoznaven igralec na področju potiskane embalaže v mednarodnem oziru, še posebej na ciljnih trgih Evropske Unije (EGP, 2011a).

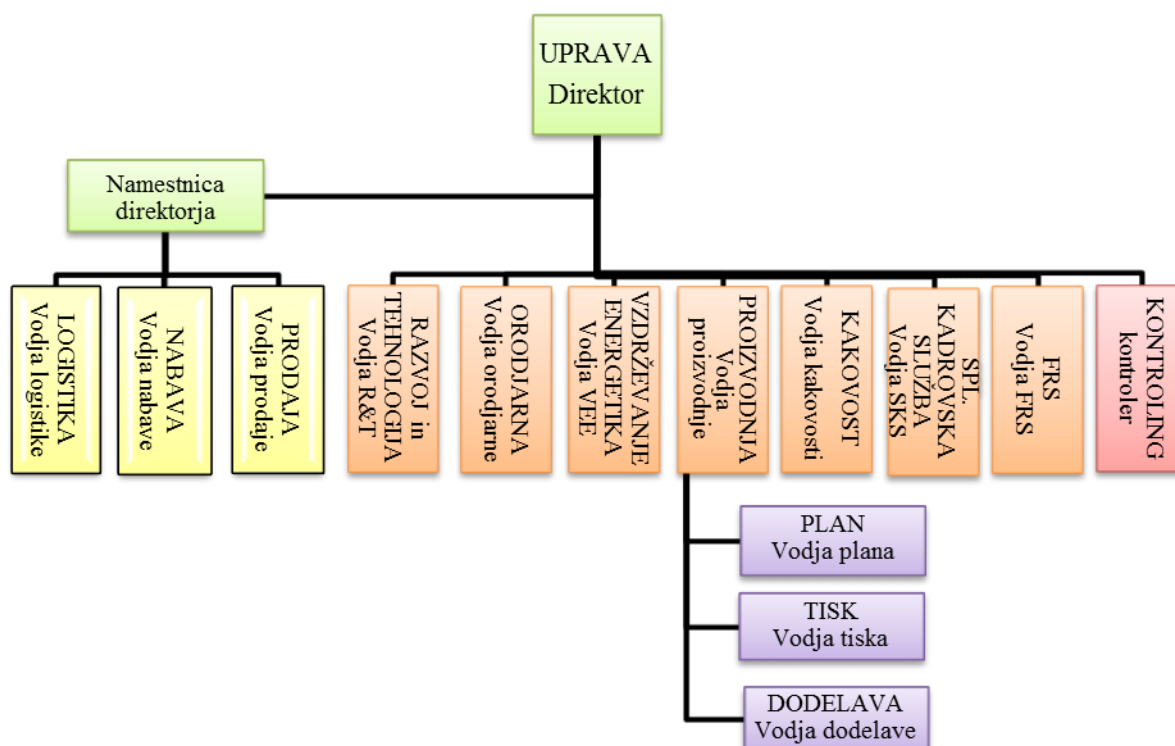
3.2 Umestitev kontrolinga v podjetje

3.2.1 Kontroling in njegove naloge v obstoječi organizacijski strukturi

Podjetje ima organizacijsko strukturo v treh hierarhičnih nivojih. Najvišji nivo v organizacijski strukturi podjetja predstavlja uprava, ki jo sestavljata direktor podjetja in njegova namestnica. Funkcijska področja, podrejena upravi, predstavljajo notranje organizacijske enote podjetja. Komercialni del enot, prodaja, nabava in logistika so podrejene neposredno namestnici direktorja, ki opravlja tudi del nalog kontrolinga, ostale enote pa neposredno direktorju. Tretji hierarhični nivo predstavljajo proizvodni enoti in plan. Organigram je prikazan na Sliki 5.

Zaradi potrebe po natančnejšem analiziranju in načrtovanju poslovanja je bil kontroling aprila 2011 organiziran kot samostojna organizacijska enota. Pred tem je bil delno organiziran v okviru finančnega sektorja in računovodstva. Kot samostojna organizacijska enota je pridobil večjo samostojnost, nevtralnost in več pooblastil za analiziranje in kontroliranje poslovanja. Uvaja kontroling stroškov in kalkulacij, ki se prej ni izvajal. Prav tako so se natančneje začeli spremljati kupci.

Slika 5: Organigram podjetja EGP



Pristojnosti in naloge kontrolinga pri obstoječi organizaciji dela so:

- pripravljanje strokovnih analiz in poročil o ekonomiki poslovanja ter predlaganje ukrepov za izboljšanje,
- sodelovanje pri izpolnjevanju poročil po posameznih področjih,
- oblikovanje predlogov za izpopolnjevanje računalniško podprtega sistema stroškov in uspeha poslovanja ter sistema kalkulacij,
- vsestransko analiziranje in spremljanje stroškov,
- ugotavljanje in analiziranje vzrokov odstopanj glede na planirane cilje poslovanja,
- izpolnjevanje statističnih poročil, pripravljanje poročil za kolegije in lastnike,
- informiranje zaposlenih o poslovanju podjetja (poročila za oglasno desko).

3.2.2 Predlog umestitve kontrolinga

Nepredvidljivost v okolju podjetja in potreba po boljši analitiki sta bili povod za vzpostavitev organizacijske enote kontrolinga. V organizacijski strukturi je dobil mesto na drugi hierarhični ravni in je enakovreden področjem prodaje, nabave, logistike, tehnologije, orodjarne, vzdrževanja, kakovosti, proizvodnje in financ. Kontroling ima s tem, ko je organiziran kot samostojna enota, potrebno samostojnost in ustrezno pomembnost. Njegovo sodelovanje z drugimi hierarhično enakovrednimi področji ni ogroženo, saj so v podjetju vsi naklonjeni spremljanju poslovanja in odpravljanju

odstopanj. Ker pa je na drugi hierarhični ravni relativno veliko področij, bi bilo zaradi boljše koordinacije in preglednosti kontroling smiselno organizirati kot štabno enoto, ki spremlja poslovanje po funkcijskih področjih, od katerih je popolnoma neodvisna. Seveda pa je bolj kot sama organiziranost kontrolinga pomembno kakovostno delo kontrolinga in učinkovita izpolnitev njegove vsebinske vloge in nalog.

3.3 Informacijski sistem

Podjetje je informacijski sistem Sicom vpeljalo leta 1998 in ga uporablja tudi danes. Leta 2004 je zaradi vse večje baze podatkov poskušalo vpeljati informacijski sistem BAAN, ki se zaradi specifičnosti na področju proizvodnje ni obnesel, poleg tega pa je bilo pri uvajanju prepoznanih več pomanjkljivosti kot prednosti.

Obstoječi informacijski sistem v podjetju igra ključno vlogo pri spremljanju in kontroliranju poslovanja. Sestavljen je iz petih modulov in je dovolj kompleksen, da zagotavlja učinkovitost, na drugi strani pa dovolj enostaven, da zagotavlja preprosto uporabo. Moduli oziroma podsistemi imenovani Proizvodnja, Komerciala in Finance med seboj niso povsem integrirani, vendar med njimi obstajajo povezave, ki dopuščajo uvoz podatkov iz enega modula v drugega, zato delujejo kot celota. Moduli omogočajo nemoten pretok podatkov in sporočil po podjetju. Modula Kadrovska evidenca in Plače sta zaradi občutljivosti in varnosti podatkov povsem ločena od ostalih modulov in se obdelujeta posebej.

Poleg omenjenih petih modulov se v proizvodnem delu podjetja na strojnih panelih vzporedno vodi in beleži strojne ure po posameznih delovnih nalogih v programu sinaproTiskar. Le-ta je preko uvoza podatkov povezan z modulom Proizvodnja. Na strojih se podatki osvežujejo nekajkrat na minuto in prikazujejo kateri delovni nalog se izvaja na posameznem stroju, katera naloga se izvaja (na primer priprava, obratovanje, malica), kdaj je stroj začel obratovati in kdaj je prenehal, hitrost s katero obratuje in število izdelkov, ki je bilo v tem času izdelano. SinaproTISKAR poleg aktualnega prikaza trenutnega stanja omogoča tudi arhiviranje in pregled zgodovine podatkov, ki jih je mogoče primerjati skozi čas in po posameznih strojih (Sinabit, 2011).

Informacijski sistem se glede na potrebe uporabnikov neprestano posodablja. V zadnjem letu je bila v ospredju predvsem nadgradnja sistema za potrebe spremljanja kalkulacij in analiziranja kupcev, v prihodnje pa bo potrebna nadgradnja za potrebe kontroliranja stroškov.

3.4 Analiza stanja in obstoječi načini merjenja uspešnosti poslovanja

V podjetju poslovanje spremljamo s pomočjo določenih ključnih kazalnikov uspeha po posameznih funkcijskih področjih. Pri spremljanju poslovanju si pomagamo z različnimi orodji kontrolinga: kazalci, kazalniki, statističnimi in grafičnimi orodji.

3.4.1 Uporaba kazalcev in kazalnikov

Mesečno ali tedensko se glede na predhodno leto in v primerjavi s planom spremlja naslednje kazalce in kazalnike po področjih:

- Prodaja:
 - Vrednostni obseg prodaje in deleži prodaje: ločeno spremljamo obseg prodaje na domačem in tujem trgu, po državah, po posameznih kupcih in po panogah iz katerih kupci prihajajo. Kazalnika delež izvoza in prodaja po državah sta pomembna, saj sledimo cilju povečevanja prihodkov v tujini. Prodajo po kupcih spremljamo v okviru sistema upravljanja odnosov s strankami. Kazalnik prodaja po panogah nam prikazuje, s katero dejavnostjo se ukvarjajo naši kupci. Dejavnost EGP je namreč podpora dejavnost različnim panogam. Za nas je pomemben predvsem delež prodaje embalaže farmacevtski, prehrambni in promocijski industriji.
 - Pokalkulacije/predkalkulacije: Kazalnik nam prikazuje ali smo na ravni celega podjetja porabili več/manj materiala in vloženega dela kot smo planirali. V kolikor se pojavijo odstopanja se po posameznih delovnih nalogih podrobneje razišče, kje so vzroki.
 - Stopnja pokritja 2: Kazalnik nam pove kolikšen del fakturirane realizacije je na razpolago za kritje dela splošnih stroškov podjetja in za prispevek k poslovnemu izidu podjetja.
 - V okviru področja prodaje se spremljajo tudi cene materialov, podražitve in zaloge materialov, nedokončane proizvodnje in gotovih izdelkov.
- Proizvodnja:
 - Povprečna hitrost dela po strojih: kazalnik nam prikazuje, s kakšno hitrostjo v povprečju so v določenem mesecu delali stroji.
 - Povprečni pripravljalni časi v minutah po strojih: s pomočjo tega kazalnika lahko ugotovimo, koliko časa povprečno traja priprava za posamezen delovni nalog na posameznem stroju.
 - Spremljanje indeksa dejanske priprave in dela s planirano pripravo in delom: kazalnik prikazuje, ali smo delovni nalog naredili v skladu s planiranimi normami.
 - Doseganje potrjenih rokov - zamude dobav: kazalnik nam pove, koliko naročil je bilo dobavljenih v skladu z obljubljenim rokom.
 - Produktivnost v proizvodnji spremljamo kot razmerje med prodajno vrednostjo izdelane embalaže in stroški proizvodnje (neposredni stroški dela, vzdrževanja, elektrike, brez materiala).
- Kakovost:
 - Delež reklamiranih dobav v vseh dobavah.
 - Delež reklamiranih dobav za farmacijo in delež reklamiranih dobav posebej za izdelke iz kartona in izdelke iz valovitega kartona.

- Strošek nekakovosti nominalno in glede na prodajo: kazalnik nam pove, kolikšen je strošek vseh zaznanih nekakovosti (opozoril, internih reklamacij, reklamacij) in koliko ta strošek znaša glede na prodajo v posameznem mesecu.
- Finance¹:
 - Kazalci in kazalniki poslovnega izida ter bilance stanja.
 - Kazalniki po DuPontu.
 - Kazalnik SG&A v podjetju predstavlja delež administrativnih in režijskih stroškov v vseh stroških.
 - Kazalnik COGS v podjetju predstavlja delež vseh materialnih stroškov in storitev kooperacij v vseh stroških.
 - Sredstva: denarna sredstva, depoziti, dani krediti, naložbe v delnice.
 - Obveznosti: prejeti krediti in leasingi, stopnja dolžniškosti financiranja.
 - (Zapadle) terjatve do kupcev, delež zapadlih terjatev v prihodkih od prodaje.
 - Obveznosti do dobaviteljev, vezava sredstev obveznosti do dobaviteljev.
 - Prilivi na TRR in odlivi iz TRR.
- Splošni kadrovski sektor:
 - Povprečno število zaposlenih in študentov.
 - Število nadur in ur na podjemne pogodbe.
 - Število polno zaposlenih (FTE): kazalnik nam pove, za koliko ljudi je bilo v posameznem mesecu vseh plačanih delovnih ur (ur zaposlenih, študentov, ur na podjemne pogodbe, ...). Izračunamo ga kot razmerje med številom plačanih ur in številom ur delovnih dni.
 - Bolniška odsotnost – skupna in v breme EGP.
 - Stopnja fluktuacije: s kazalnikom ugotavljamo prihajanje in odhajanje zaposlenih iz podjetja v določenem časovnem obdobju. Izračunamo ga kot razmerje med številom zaposlenih, ki so odšli/se zamenjali in številom zaposlenih na koncu obdobja.
 - Indeks stabilnosti: kazalnik nam pomaga pri analizi gibanja zaposlenih. Izračunamo ga kot razmerje med številom zaposlenih, ki so v podjetju več kot eno leto in številom vseh zaposlenih.
 - Prodaja/FTE: kazalnik prihodek na polno zaposlenega je v podjetju eden izmed kazalnikov za merjenje produktivnosti. Večji kot je prihodek na zaposlenega, uspešnejše je podjetje.

Kazalnikov za spremljanje različnih vidikov uspešnosti poslovanja je veliko, poročila so številna. V glavnem poročilu so zajeti ključni kazalniki, ki se nekateri ponovijo v ostalih poročilih po sektorjih, kjer so zajeti vsi kazalci in kazalniki, ki se spremljajo. Vodstvo poročila, razdrobljena po različnih mapah, spremlja prek intraneta. Smiselno bi bilo

¹ Kjer ni opredelitve kazalnika, se le ta nahaja v teoretičnem delu tega dela.

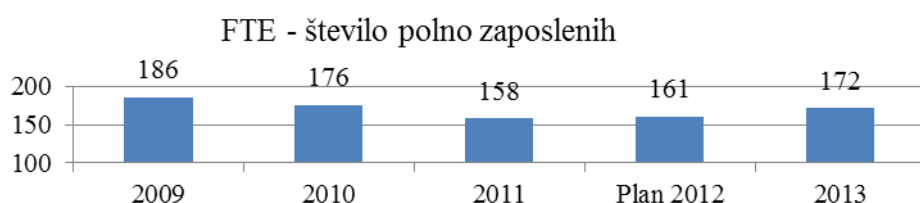
vzpostaviti pregleden sistem, kjer bi bili vsi kazalniki uspešnosti poslovanja na enem mestu. Predlog le tega je predstavljen v poglavju 4.6.

3.4.2 Uporaba grafičnih orodij

Najpogosteje uporabljena grafična orodja oziroma načini vizualizacije podatkov v podjetju so tabele in grafi. Pri analizi velikih količin podatkov si pomagamo s tabelami, medtem ko v poročilih vodstvu in lastnikom uporabljamo tudi grafe. Z grafi skušamo jasneje izpostaviti bistvo sporočila. Najpogosteje uporabljamo naslednje grafe (vsaka vrsta grafa je ponazorjena s primerom):

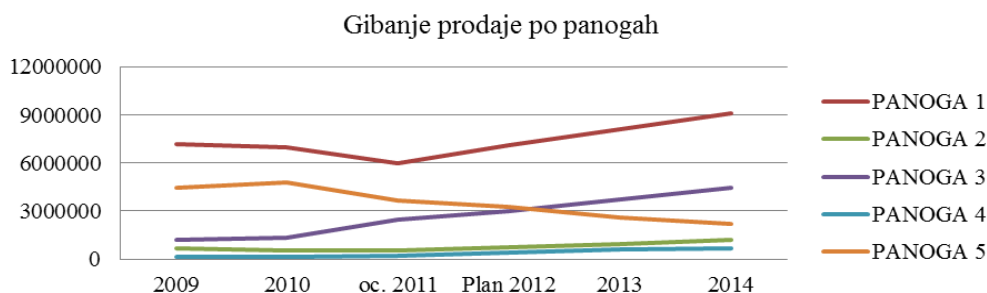
- Stolpčni grafikon: za primerjave različnih vrednosti:

Slika 6: Primer uporabe stolpčnega grafikona v podjetju EGP



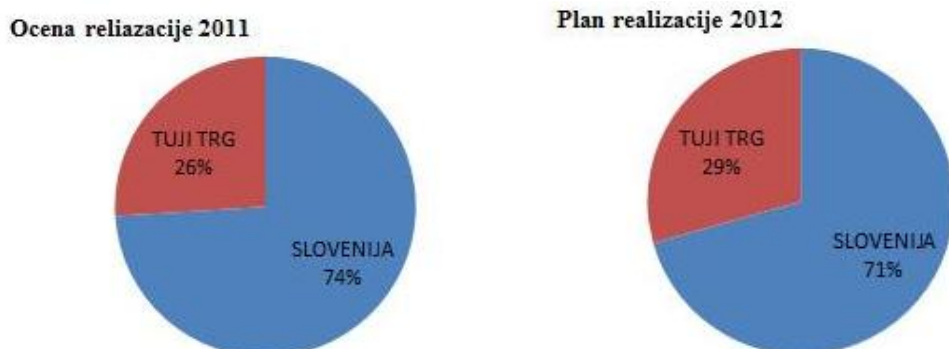
- Vrstični grafikon: za prikaz gibanja vrednosti v času:

Slika 7: Primer uporabe vrstičnega grafikona v podjetju EGP



- Tortni grafikon: za prikaz vse vrste deležev:

Slika 8: Primer uporabe tortnega grafikona v podjetju EGP



3.5 Uporaba sodobnih orodij kontrolinga v podjetju in predlogi možnih izboljšav

V podjetju so vsa sodobna orodja kontrolinga vodstvu dobro poznana. V uporabi so tista, v katerih je vodstvo videlo korist in uporabnost za podjetje. Metoda kalkuliranja stroškov na podlagi aktivnosti, ki sem jo predstavila v teoretičnem delu v podjetju ni v uporabi. Kljub njenim prednostim zaradi zapletene izbire stroškovnih nosilcev in visokih stroškov implementacije za podjetje ni najbolj primerna. Razporejanje stroškov v podjetju sicer potrebuje prilagoditve, ki so predstavljene v poglavjih v nadaljevanju tega dela. Model ciljnih stroškov je v uporabi v smislu zmanjševanja stroškov proizvodnje, da bi pri danih razmerah na trgu obdržali kakovost in dosegli ciljni dobiček. Izkaz poslovnega izida po izdelkih in kupcih se spremlja le delno. V nadaljevanju so podrobneje predstavljena sodobna orodja kontrolinga, ki jih v podjetju uporabljamo za spremljanje poslovanja, predlagane pa so tudi možne izboljšave. Nadgradnja kontrolinga in ključni predlogi vpeljave nekaterih orodij so predstavljeni v poglavju 3.6.

3.5.1 Sistem standardnih stroškov

V podjetju se sistem standardnih stroškov uporablja za potrebe predračunavanja, analiziranja in nadziranja kalkulacij. Standardni stroški so določeni na podlagi izkušenj in poznavanja izrabe delovnega časa. Zapisani so v tehnološkem postopku. Za izračun normativov je zadolžen oddelek tehnologije, za izračun cene strojnih ur in standardnih stroškov pa od aprila 2011 kontroling. Sistem standardnih stroškov podjetju pomaga, da obdrži poslovanje v načrtovani smeri. Primerjave standardnih in realiziranih stroškov potekajo na mesečni osnovi, razišče pa se vse večje odmike v porabi materiala in vloženi delovnih ur. Pokalkulacije primerjamo s predkalkulacijami z namenom ugotavljanja vzrokov za nastanek morebitnih razlik, da bi le te v prihodnje odpravili, v kolikor so vzroki subjektivni ali popravili način izračuna predkalkulacije v primeru, ko so vzroki objektivni in jih ni mogoče odpraviti.

Uspešna uporaba standardov zahteva, da so določeni za izbrano časovno obdobje (šest do dvanajst mesecev), potrebno pa jih je spremeniti, če so se spremenile razmere poslovanja (nova tehnologija, novi kupci, spremembe cen) (Hočevar, 2007, str. 151). V podjetju se standardni stroški ne glede na spremenjene razmere poslovanja niso izračunali že nekaj let. To bi bilo potrebno zaradi večje verodostojnosti kalkulacij spremeniti in normativ preverjati najmanj enkrat letno, cene strojnih ur pa letno ali polletno, odvisno od sprememb v poslovanju. Programska oprema v podjetju namreč omogoča spremljanje donosnosti posameznih poslov do pokritja 2. Le to naj bi nam povedalo, koliko od fakturirane vrednosti nam ostane za prispevek k poslovnemu izidu podjetja. Pokritje 2 ni realno, saj niso upoštevani realni standardni stroški podjetja. Tako je izkazano večje kot je v resnici (stroški so se namreč skozi leta povečali), za posamezen delovni nalog pa se ne ve natančno koliko večje. V podjetju se tega zavedamo in to upoštevamo pri izračunih kalkulacij. Da bi lahko bolj natančno ocenili donos posameznega posla in izboljšali

natančnost pokritja 2, sem izračunala cene ur po posameznih strojih na podlagi tabele, ki je prikazana v nadaljevanju.

Tabela 2: Predlog tabele za izračun standardnih stroškov v podjetju EGP

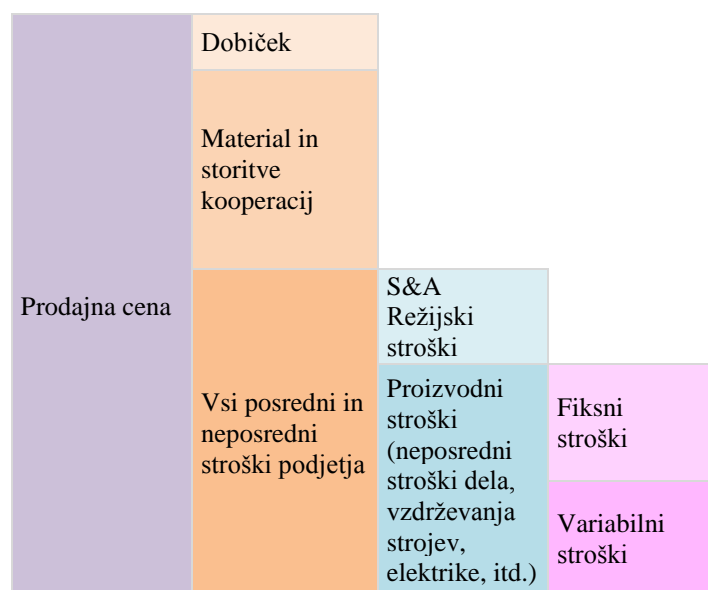
Stroj	Dejansko opravljene ure	Strošek dela	Najem stavbe	Rezervni deli	Tekoče vzdrževanje	Amortizacija	Elektrika Poraba x cena	Dodatek posrednih stroškov na uro	Cena strojne ure
TITAN									
WUPA									
WPM									
IMG									
BOBST EXPERT.									
HEIDELBERG									
ROLAND 6C+F+L+UV									
...									

Cene ur posameznih strojev sem izračunala na podlagi dejansko opravljenih ur. Najprej sem na strojne ure povezala fiksne direktne stroške in sicer strošek dela delavcev (ekip) za strojem, strošek rezervnih delov in tekočega vzdrževanja strojev, amortizacijo in najem poslovne stavbe glede na kvadraturu, ki jo stroj zavzema. Nato sem prištela variabilni direktni strošek elektrike, ki jo porabi stroj. K dobljenemu znesku sem prištela še posredne režijske stroške.

Izračun pokritja 2 na podlagi dobljenih standardnih cen strojnih ur se sklada s poslovnim izidom celotnega podjetja posameznega obdobja. Predlagam, da se v podjetju standardni stroški tudi v prihodnje izračunavajo na opisan način in sicer najmanj enkrat letno, v kolikor pa se spremenijo razmere poslovanja (novi stroji, spremembe cen) pa pogosteje.

Pri izračunu sem sledila stroškovnemu modelu, prikazanem na Sliki 9. Na podlagi prikazanega modela in načina izračuna stroškov bomo v podjetju pregledneje definirali prodajne in lastne cene, sprejemali odločitve o maržni politiki in novih poslih, poleg tega pa bomo imeli vpogled v stroškovno strukturo, ki odraža naše dejanske stroške.

Slika 9: Predlog stroškovnega modela za podjetje EGP



Vir: Prirejeno po Profectus, 2005.

3.5.2 Koncept ekonomske dodane vrednosti

V podjetju ekonomsko dodano vrednost, ki v izračunu poleg stroškov dolga upošteva tudi stroške kapitala, izračunavamo na letni ravni. Zdi se nam primeren kazalnik za oceno o uspešnosti poslovanja podjetja kot celote, poleg tega pa tudi za oceno o ustreznosti izbrane razvojne strategije in o upravičenosti investicij. Ta kazalnik vodstvo usmerja k sprejemanju odločitev, ki povečujejo vrednost za kupce, zaposlene in za lastnike. Vodstvo se zaveda, da ne šteje le računovodski dobiček, ampak tudi denarni tokovi, ki kažejo pravo ekonomsko vrednost podjetja. Le to upošteva tako pri sprejemanju letnega plana kot pri sprejemanju dolgoročne strategije podjetja. Kazalnik EVA izračunamo na način, opredeljen v poglavju 2.6.

Vodstvo si prizadeva povečati vrednost lastniškega kapitala na različne načine:

- s povečanjem EBITDA: usmerja se v prodajo bolj donosnih programov embalaže, stremi k povečanju produktivnosti in posodabljanju proizvodnje,
- z novimi investicijami: v opremo in tiskarske in izsekovalne stroje, pri čemer se vedno investira v projekte s pozitivno neto dodano vrednostjo,
- z ukinitvijo programov embalaže, kjer donosnost ne presega njihovih stroškov (januarja 2011 je tako ukinito program transportne embalaže),
- z optimizacijo strukture virov financiranja: doseči skuša strukturo financiranja, ki povzroča čim nižje stroške financiranja.

S prizadevanji povečevanja ekonomske dodane vrednosti je podjetju omogočen razvoj na dolgi rok. Do sedaj kazalnika nismo vključili v letno Poročilo ključnih dejavnikov uspeha.

Ker ima pomembno izrazno moč, predlagam vključitev kazalnika sprememba EVA glede na predhodno obdobje v omenjeno poročilo.

3.5.3 Ocenjevanje točke preloma

Točka preloma je najverjetneje najpomembnejša točka v poslovanju podjetja. Je točka, kjer podjetje s prihodki pokrije vse stroške in je meja med izgubo in dobičkom. V podjetju EGP je ocenjevanje točke preloma oziroma praga donosnosti pomembno predvsem z vidika prostih kapacitet in odločanja o novih poslih. Ustvarjanje prispevka za kritje je namreč mogoče že, če je prodajna cena višja od spremenljivih stroškov, ki so potrebni za proizvodnjo izdelka. Prag donosnosti bi bilo potrebno pogosteje izračunati in ga morda vključiti v finančno poročilo. Koristno je namreč vedeti, kje je raven prodaje, kjer so vsi stroški pokriti, saj morajo biti plani postavljeni dovolj visoko, da različne motnje ne pripeljejo do izgub. Zaradi narave proizvodnje v podjetju prag donosnosti izračunavamo na osnovi tistega obsega vrednostne prodaje, pri katerem je poslovni izid enak ničli. V Tabeli 3 je prikaz izračuna točke preloma za leto 2010, ocene 2011 in plana leta 2012.

Tabela 3: Točka preloma podjetja EGP v letu 2010, plan 2011 in plan 2012

	2010	Plan 2011	Plan 2012
Prodajna cena	13.688.531	13.138.234	14.470.000
Fiksni stroški	5.091.128	4.911.887	5.357.414
Variabilni stroški	7.530.240	7.671.600	8.301.226
Pokritje	6.158.291	5.466.634	6.168.774
Stopnja pokritja	45%	42%	43%
Točka preloma	11.316.461	11.804.982	12.566.805

Variabilni stroški predstavljajo stroške materiala in storitev povezanih z izdelavo proizvodov, stroške prevoznih storitev in del stroškov promocije, trženja in drugih storitev. Fiksni stroški predstavljajo stroške storitev v zvezi z vzdrževanjem, stroške intelektualnih storitev, zavarovalne premije, stroške dela, del stroškov promocije, trženja in drugih storitev ter amortizacijo. Da bo podjetje v letu 2012 pokrilo vse svoje planirane stroške mora prodati za 12,6 mio EUR izdelkov. V letu 2012 bo prag donosnosti poslovanja dosežen pri 86,8 % planiranih prihodkov.

3.5.4 Primerjalno presojanje

Vodstvo podjetja se zaveda pomembnosti konkurenčnih prednosti in neprestanega izboljševanja kakovosti procesov. Z zagotavljanjem kakovosti in cenovne ugodnosti skuša biti vedno boljše od konkurence, zato redno spremlja dogajanje na trgu in pri neposrednih konkurentih. V letošnjem letu je ob pripravi strateškega načrta družbe natančno opredelilo večje in manjše konkurente tako na domačem kot na tujem trgu. Za vsakega je bila narejena analiza, v čem je boljši in v čem slabši, kaj so njegove prednosti in kaj slabosti. Primerjalno presojanje je tako omogočilo učinkovitejše strateško načrtovanje in olajšalo

napovedovanje in predvidevanje razvoja podjetja. S pomočjo primerjave z drugimi podjetji je vodstvo ugotovilo, na katerih področjih so v podjetju še možne in potrebne izboljšave. Metodo primerjalnega presojanja je kombiniralo s SWOT metodo v okviru analize trga. Vodstvo podjetja sledi tudi dobrim praksam drugih podjetij. Na tak način se izogiba napačnim poslovnim odločitvam in spodbuja nove zamisli v podjetju.

3.5.5 Izkaz poslovnega izida po izdelkih in kupcih

Izkaza poslovnega izida po izdelkih in kupcih sta osnova za oceno doprinosa posameznih prodajnih programov oziroma izdelkov in posameznih kupcev. V podjetju programska oprema omogoča verodostojno spremljanje poslovnega izida po skupinah izdelkov programa prodajnih zloženk, zato se poslovni izid po izdelkih spremlja mesečno. Januarja 2011 je bil ukinjen program transportne embalaže s skupinami izdelkov od 10 do 19, ostal pa je program prodajne embalaže z izdelki grupiranimi v skupine od 20 do 28. Prikazani so v Tabeli 4.

Tabela 4: Skupine izdelkov v podjetju EGP

Skupina	Ime glavne skupine
20	Zloženke kartonske
21	Zloženke iz valovitega kartona nepotiskane
22	Kaširana embalaža
23	Vložki
24	Promocijska in darilna emb. kaširna
25	FSC zloženke
26	Izdelki iz kooperacije
27	Promocijska in darilna emb. kartonska

Na sliki 10 je prikazana shema poslovnega izida po skupinah izdelkov, ki nam jo omogoča programska oprema, ki jo uporabljamo v podjetju.

Slika 10: Poslovni izid po skupinah izdelkov v podjetju EGP

STM	Gl. sk.	Fakt. količina	Fakt. vrednost	Predk. vrednost	Pok. vrednost	Pokritje	Pokritje 1	Pokritje 2	St. pok.	St.pok.1	St.pok.2
1	PROGRAM PRODAJNE EMBALAŽE PPE										
	SK x	5.945,491	269.076,09	227.495,37	223.041,12	150.289,16	123.096,82	46.034,97	55,85	45,75	17,11
	SK y	16,090	4.647,20	3.007,38	2.770,19	3.216,04	2.470,06	1.877,01	69,20	53,15	40,39
	SK z	140,610	51.930,58	45.091,57	41.954,10	28.933,52	21.688,86	9.976,48	55,72	41,77	19,21
	SK k	14,760	2.436,00	1.239,72	1.330,27	1.665,79	1.391,44	1.105,73	68,38	57,12	45,39
	SK l	1,452	7.463,16	4.969,40	5.597,91	3.991,24	2.874,48	1.865,25	53,48	38,52	24,99
	SK m	72,172	5.791,98	4.436,19	5.557,35	2.494,42	1.876,93	234,63	43,07	32,41	4,05
	SK n	430	799,80	664,06	711,59	362,57	220,68	88,21	45,33	27,59	11,03
		6.191,005	342.144,81	286.903,70	280.962,54	190.952,73	153.619,28	61.182,27	55,81	44,90	17,88
Skupaj:		6.191,005	342.144,81	286.903,70	280.962,54	190.952,73	153.619,28	61.182,27	55,81	44,90	17,88

V izračunu se upoštevajo naslednji podatki:

fakturirana vrednost

- *neposredni stroški materiala in storitev kooperacij*

= *pokritje*

- *neposredni stroški dela*

= *pokritje 1*

- *del standardnih stroškov podjetja*

= *pokritje 2*

Fakturirana vrednost je sestavljena iz seštevka zneskov, zaračunanih kupcem za prodane izdelke. Predstavlja neto iztržek prodanih izdelkov.

Pokritje dobimo tako, da od fakturirane vrednosti odštejemo dejanske potroške materiala in storitev kooperacij. Pove nam koliko iztržka je na razpolago za kritje neposrednih stroškov dela in strojev ter splošnih stroškov podjetja.

Pokritje 1 dobimo tako, da od pokritja odštejemo neposredne stroške dela delavcev na posameznih operacijah, ki so bile neposredno vključene v proizvodnjo izdelka. Stopnja pokritja 1 nam pove kolikšen del fakturirane realizacije je na razpolago za kritje splošnih stroškov podjetja (tj. posrednih proizvodnih stroškov, posrednih stroškov materiala, posrednih stroškov prodaje in uprave, stroškov prevoza, stroškov obresti in amortizacije) in za prispevek k poslovnemu izidu podjetja.

Pokritje 2 dobimo tako, da od pokritja 1 odštejemo del standardnih stroškov podjetja (tj. del posrednih proizvodnih stroškov, posrednih stroškov materiala, posrednih stroškov prodaje in uprave, stroškov obresti in amortizacije). Stopnja pokritja 2 nam v tem primeru pove kolikšen del fakturirane realizacije je na razpolago za kritje preostalega dela splošnih stroškov podjetja in za prispevek k poslovnemu izidu podjetja. Ker bi bilo boljše, da bi pokritje 2 natančneje prikazalo donosnost posameznih poslov, sem v poglavju 3.5.1 opredelila način za izračun pokritja 2 in standardnih stroškov. Tako nam bo pokritje 2 natančno povedalo, kako donosen je posamezen posel.

Pri poslovnem izidu po skupinah proizvodov bi ostale stroške težko porazdelili na posamezne skupine proizvodov, saj so vezani na vse. Tudi stroški reklame in neposredni stroški trženja so trenutno vezani na vse skupine proizvodov na ravni celega podjetja. V kolikor bi začeli oglaševati in voditi trženjske aktivnosti le za posamezne skupine proizvodov, pa bi bilo smiselno to upoštevati tudi v poslovnem izidu po izdelkih. Na poslovni izid po skupinah izdelkov se je podjetje med drugim naslonilo, ko se je odločalo o ukinitvi programa transportne embalaže. Odločitev o ukinitvi se je izkazala za pravilno.

Programska oprema omogoča verodostojno spremljanje poslovnega izida po skupinah izdelkov glavne dejavnosti podjetja, medtem ko ne omogoča spremljanja poslovnega izida

produktivne izsekovalnih orodij, ki pomagata osnovni dejavnosti in je vse bolj tudi tržno usmerjena. Predlog o natančnejšem spremljanju je predstavljen v poglavju 3.6.3

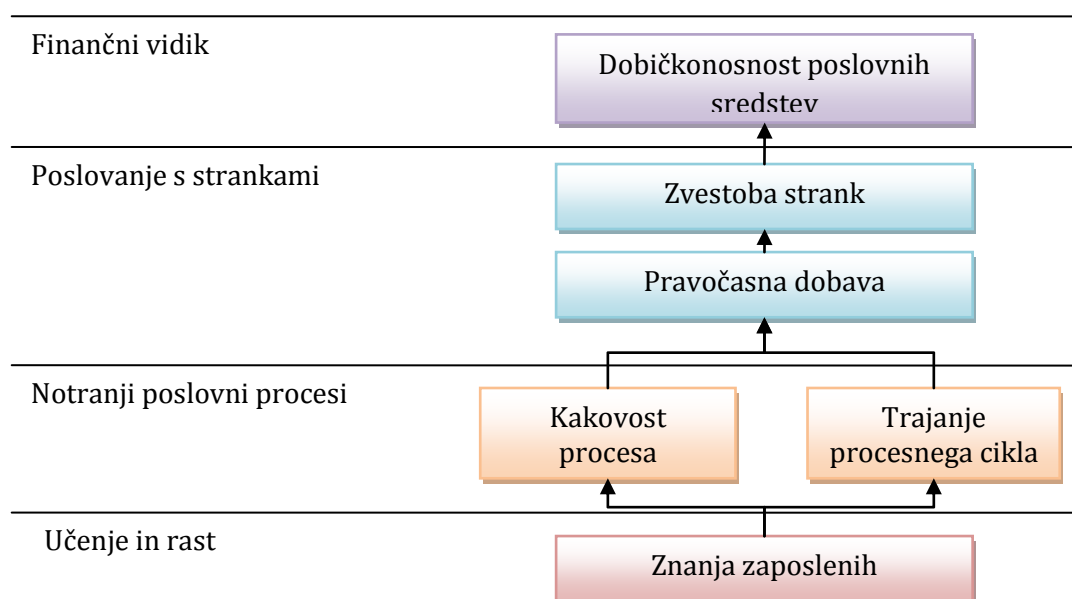
Shema poslovnega izida po kupcih, ki jo omogoča programska oprema, se bistveno ne razlikuje od poslovnega izida po skupinah izdelkov. Poslovni izid po kupcih se ne spremlja, predlog za njegovo spremljanje pa je predstavljen v poglavju 3.6.2.

3.6 Nadgradnja orodij kontrolinga v podjetju EGP

3.6.1 Nadgradnja sistema uravnoveženih kazalnikov

Uravnoveženi sistem kazalnikov je v podjetju EGP dobro poznan, velika večina kazalnikov tega orodja pa je vključenih v shemo, po kateri se spremlja uspešnost poslovanja. Najbolj so zastopani kazalniki finančnega vidika, sledijo jim kazalniki vidika notranjih procesov in vidika strank. Kazalniki učenja in rasti so zastopani, vendar nimajo večje teže pri sprejemanju odločitev in ukrepov. Predlagam, da imajo v prihodnje vsi kazalniki enako težo pri odločanju, saj so kazalniki med seboj vzročno-posledično povezani. Kot pomoč pri razumevanju vzročno-posledičnih razmerij med kazalniki mi je služila strateška karta prikazana na Sliki 11. Strateška karta se oblikuje od zgoraj navzdol (od finančnega vidika do vidika učenja in rasti), čeprav je razvidno, da vzročno posledična razmerja potekajo v obratni smeri. Podjetje bo torej z vlaganjem v zaposlene vplivalo na kakovost in trajanje procesov, da bodo izdelki pravočasno dobavljeni kupcem, kar bo vplivalo na zvestobo kupcev in posledično na dobičkonosnost poslovanja.

Slika 11: Strateška karta vzročno posledičnih razmerij štirih vidikov sistema uravnoveženih kazalnikov



Vir: R. S. Kaplan in D.P. Norton, *Uravnoveženi sistem kazalnikov, Preoblikovanje strategije v dejanja*, 2000, str. 42.

Pri finančnih kazalnikih se v podjetju spremljajo vsi kazalniki, ki so po sistemu uravnoteženih kazalnikov pomembni za ugotavljanje uspešnosti poslovanja. Finančni kazalniki kažejo ali strategija podjetja, sprejeti ukrepi in doseganje nefinančnih kazalnikov prispevajo k končnemu izboljšanju. Zavedamo se, da finančni kazalniki govorijo predvsem o preteklih dogodkih in merijo kratkoročno uspešnost poslovanja. Zato imamo jasno opredeljene kazalnike za doseganje prihodnje uspešnosti.

V okviru vidika poslovanja s strankami letno spremljamo tržni delež. Določamo ga s pomočjo dostopih statističnih podatkov. Pomagamo si predvsem s podatki Urada za makroekonomske analize in razvoj, Statističnega urada RS, ASSCO Združenja evropskih proizvajalcev embalaže iz kartona, ECMA Evropskega združenja proizvajalcev kartona in IMF Mednarodnega denarnega sklada. Tako ocenjujemo, da imamo v Sloveniji v letu 2011 stabilen 30 % tržni delež, medtem ko le ta v tujini ne dosega 1 %. S primernim obravnavanjem trga imamo v tujini, predvsem Evropski Uniji, še veliko možnosti za razvoj.

Poleg tržnega deleža v okviru vidika poslovanja s strankami letno spremljamo tudi število stalnih strank, število izgubljenih strank in število pridobljenih novih strank. Kupce po ABC analizi razdelimo glede na ustvarjen promet. Le majhen delež kupcev (9 %) ustvari 75 % celotne realizacije. Zadovoljstvo in zvestoba teh kupcev sta še posebej pomembna, zato veliko vlagamo v dolgoročne odnose z njimi in v vsakoletno doseganje statusov potrjenega dobavitelja. Trudimo se, da kupcem nudimo širok izbor izdelkov in storitev s področja potiskane embalaže. Strokovno jim svetujemo pri izbiri materialov in konstrukcije, vse od zasnove pa do izdelave izdelka. Ker včasih pri manjših naročilih cenovno ne moremo biti konkurenčnejši, odločitev odtehtajo prav storitve svetovanja in strokovna usposobljenost zaposlenih, kar kupci cenijo. Zadovoljstva strank z različnimi raziskavami po pošti ali telefonu v podjetju ne spremljamo posebej, saj menimo, da so zadovoljne stranke tiste, ki se vračajo. V prihodnjem letu bomo še bolj okrepili spremljanje dveh kazalnikov, povezanih z zvestobo kupcev:

- delež stalnih kupcev v A skupini kupcev: s pomočjo tega kazalnika bomo ugotovili, kako zvesti so naši ključni kupci,
- delež prodaje novim kupcem: med novimi kupci, ki do preteklega leta z nami niso sodelovali, bomo iskali perspektivne kupce.

Doseganje dobavnih rokov in kakovosti spremljamo dnevno. Ne merimo pa odzivnosti na povpraševanje strank. Le-ta je pogosto ključnega pomena za doseganje in ohranjanje poslova s strankami, zato bi bilo potrebno razmisliti, ali jo je smiselno spremljati. V tem letu smo nadgradili sistem upravljanja odnosov s strankami. Ker stroški pridobivanja novih strank niso zanemarljivi, so odnosi z obstoječimi strankami in njihovo vzdrževanje še bolj pomembni. Sedaj kupce in z njimi povezane storitve obravnavamo ločeno. Dobičkonosnost strank se ni spremljala, se bo pa v prihodnje (poglavje 3.6.2).

Podjetje ima zelo močan tehnološki oddelek, ki predstavlja tudi eno izmed njegovih konkurenčnih prednosti. Preko svojega tehnološkega oddelka in zmožnosti proizvodnje obvladuje vse za njegovo dejavnost ključne tehnologije: 6-barvni tisk, aplikacijo tople in hladne folije, preganje, odtis Braillove pisave, praktično vse vrste lakiranja, izsekovanje in obtrgovanje, večtočkovno lepljenje, itd. Vsi imenovani procesi podjetju omogočajo zagotavljanje ponudb, ki pritegnejo in obdržijo kupce, na drugi strani pa vplivajo na dosego finančnih ciljev in konkurenčnih prednosti podjetja. Kazalniki, ki jih spremljamo v okviru vidika notranjih procesov so delež prodaje izdelkov z novimi tehnologijami v celotni prodaji, proizvodne zmogljivosti, število okvar strojev in časi zamud, uspešnost prvih serij, število opozoril, internih reklamacij in reklamacij kupcev, trajanje cikla.

Na kakovost procesov in odpravljanje napak skušamo vplivati z različnimi usposabljanji in krožki kakovosti, ki jih običajno vodi vodja kakovosti ali vodja proizvodnje. Naš cilj je doseči proizvodnjo brez napak. Zaradi narave proizvodnje (postopki se ves čas ponavljajo) v raziskave ne vlagamo, investiramo pa v stroje in opremo, da lahko procesi neprestano potekajo nemoteno. S posodabljanjem proizvodnje kupcem zagotavljamo, da je njihova embalaža ves čas inovativna in prepoznavna.

V sklopu vidika notranjih procesov skrbimo, da so načini dela in proizvodnje čim bolj prijazni do okolja, da je izmeta malo in da nevarne odpadke zbiramo ločeno. V letu 2011 smo izdelali nov Načrt gospodarjenja z odpadki z namenom, da se zagotovi ustrezno ravnanje z odpadki, njihovo zmanjševanje in predelavo. Vse nevarne odpadke odstranjujejo pooblaščen zbiralci, ki imajo dovoljenje Ministrstva za okolje in prostor in so vpisani v seznam predelovalcev, odstranjevalcev oziroma zbiralcev nevarnih odpadkov. Skrb za ravnanje z odpadno embalažo smo prepustili družbi za ravnanje z odpadno embalažo, onesnažene vode pa se zbirajo v čistilni napravi, katere delovanje je avtomatizirano. Izobraževanje o nevarnih odpadkih se izvede ob nastopu dela in nato obdobjno hkrati z izobraževanjem iz varnosti in zdravja pri delu.

Nekoliko več pozornosti bo v podjetju potrebno nameniti kazalnikom učenja in rasti. Kot smo videli v strateški karti vzročno posledičnih povezav na Sliki 11, so znanja in zadovoljstvo zaposlenih tisti vidik, ki vpliva na vse ostale vidike sistema uravnoveženih kazalnikov. Na kakovost izdelkov tako poleg tehnologije vplivajo prav usposobljeni, motivirani in zadovoljni zaposleni. V podjetju vlagamo predvsem v usposabljanje in izobraževanje zaposlenih. Izobraževanja potekajo eksterno (tečajji tujih jezikov, akademija prodaje in vodenja, različni seminarji, ...) in interno (krožki kakovosti).

Kazalniki, ki jih spremljamo v okviru vidika učenja in rasti so indeks stabilnosti, stopnja fluktuacije, bolniška odsotnost, delež stroškov izobraževanj. Od leta 2009 vsako leto merimo tudi organizacijsko klimo in zadovoljstvo zaposlenih s pomočjo vprašalnika o organizacijski klimi SiOK. V Tabeli 5 so na kratko povzeti rezultati dimenzij organizacijske klime v letu 2010 in po posameznih področjih v letu 2011.

Tabela 5: Organizacijska klima v podjetju EGP v letu 2010 in 2011

	EGP	SiOK	Priprava dela	Dodelava	Tisk	Komerciala	EGP
Dimenzija	2010		2011				
Nagrajevanje	2,58	2,74	2,41	2,36	2,80	2,51	2,58
Razvoj kariere	2,61	2,74	2,49	2,59	3,00	2,27	2,72
Komuniciranje	2,99	3,05	2,96	3,07	3,30	2,61	3,12
Poslanstvo in vizija	3,13	3,20	3,09	3,14	3,36	2,57	3,16
Strokovna usposobljenost	3,06	3,23	3,26	2,91	3,33	2,85	3,16
Organiziranost	3,01	3,18	3,23	3,09	3,62	2,86	3,27
Pripadnost	3,32	3,36	3,30	3,28	3,47	3,03	3,33
Vodenje	3,26	3,28	3,38	3,28	3,43	2,87	3,34
Zadovoljstvo	3,30	3,46	3,47	3,13	3,42	3,17	3,36
Notranji odnosi	3,41	3,27	3,50	3,13	3,67	3,12	3,39
Motivacija in zavzetost	3,46	3,43	3,42	3,15	3,48	3,50	3,43
Inovativnost	3,55	3,54	3,67	3,47	3,78	3,32	3,60
Odnos do kakovosti	3,79	3,67	3,72	3,59	4,09	3,40	3,73
POVPREČNA KLIMA	3,18	3,23	3,20	3,09	3,44	2,91	3,24

Vir: Prirejeno po EGP, 2011b.

Za uspešnost podjetja je ključnega pomena, da so ljudje zadovoljni, zato bi bilo potrebno pri slabše ocenjenih področjih poiskati načine za izboljšanje zadovoljstva. Kot je razvidno iz tabele 5 je povprečna organizacijska klima v podjetju EGP za 0,01 točke boljša od slovenskega povprečja, od lanskega povprečja pa se je izboljšala za 0,06. Na izboljšanje organizacijske klime so vplivale predvsem spremembe na bolje v oddelku tiska. Slabi rezultati merjenja organizacijske klime v letu 2009 na oddelku tiska so takratno vodstvo namreč spodbudili, da je ukrepalo in spremenilo način neposrednega vodenja in motiviranja. Na ostalih področjih naporov za izboljšanje klime in zadovoljstva ni bilo, saj so bili rezultati primerljivi s slovenskim povprečjem. Če primerjamo rezultate med oddelki, pa vidimo, da je na nekaterih oddelkih prostora za izboljšave še veliko. Nasploh bi se bilo potrebno truditi, da so rezultati boljši od povprečja, če hoče boljše od povprečja biti tudi podjetje.

Glede na lani se je izrazito poslabšala klima v oddelku komerciala. Do sedaj se vzroki niso analizirali. Ker je področje komerciala poleg tiska ključni oddelek podjetja, je potrebno ugotoviti, zakaj so zaposleni manj zadovoljni in poiskati načine za izboljšanje organizacijske klime.

Predlagam tudi, da podjetje oživi sistem pobud in predlogov izboljšav zaposlenih, ki se, če so koristni, tudi upoštevajo. Z možnostjo dajanja predlogov imajo zaposleni občutek, da lahko prispevajo k uspešnosti podjetja.

Sistem uravnoteženih kazalnikov je integriran v spremljanje poslovanja v podjetju. Splet finančnih in nefinančnih kazalnikov se uporablja v poročilih uprave (povzeti so v poglavju 3.6.4) in za komuniciranje z lastniki.

3.6.2 Predlog vpeljave spremljanja poslovnega izida po kupcih

Nekateri kupci od podjetja zahtevajo dodatne storitve (servis, obiski, dodatna kakovost, posebna dostava,...), ki podjetju povečujejo stroške in imajo lahko pomemben vpliv na dobičkonosnost podjetja kot celote. Za upravljanje odnosov s strankami in dobičkonosnosti posameznih kupcev je zato pomembno spremljati poslovni izid po kupcih. Programska oprema v podjetju EGP sicer omogoča prikaz poslovnega izida po kupcu do pokritja 2 (Slika 12), vendar le ta ne prikaže popolne slike o donosnosti posameznega kupca, saj niso zajeti stroški prevozov, stroški obiskov in stroški drugih posebnih storitev za kupce.

Slika 12: Poslovni izid po kupcih v podjetju EGP

Kupec	STM/Gl. sk.	Fakt. količina	Fakt. vrednost	Predk. vrednost	Pok. vrednost	Pokritje	Pokritje 1	Pokritje 2	St. pok.	St.pok.1	St.pok.2
2508	KUPEC 1										
	1	PROGRAM PRODAJNE EMBALAŽE PPE									
	20	514,340	32.225,66	31.577,36	31.813,88	9.221,01	7.211,73	411,78	28,61	22,38	1,28
	22	21.000	4.117,00	3.127,98	3.733,62	1.509,55	1.064,07	383,38	36,67	25,85	9,31
		535.340	36.342,66	34.705,34	35.547,50	10.730,55	8.275,80	795,16	29,53	22,77	2,19
		535.340	36.342,66	34.705,34	35.547,50	10.730,55	8.275,80	795,16	29,53	22,77	2,19
807	KUPEC 2										
	1	PROGRAM PRODAJNE EMBALAŽE PPE									
	20	102.000	2.182,80	2.470,49	2.213,25	955,13	674,27	-30,45	43,76	30,89	-1,39
		102.000	2.182,80	2.470,49	2.213,25	955,13	674,27	-30,45	43,76	30,89	-1,39
		102.000	2.182,80	2.470,49	2.213,25	955,13	674,27	-30,45	43,76	30,89	-1,39
838	KUPEC 3										
	1	PROGRAM PRODAJNE EMBALAŽE PPE									
	20	127.950	3.359,72	3.408,02	3.258,86	3.212,50	2.211,66	100,86	95,62	65,83	3,00
		127.950	3.359,72	3.408,02	3.258,86	3.212,50	2.211,66	100,86	95,62	65,83	3,00
		127.950	3.359,72	3.408,02	3.258,86	3.212,50	2.211,66	100,86	95,62	65,83	3,00
85	KUPEC 4										
	1	PROGRAM PRODAJNE EMBALAŽE PPE									
	20	15.360	1.222,66	1.090,27	1.062,74	879,14	654,16	159,92	71,90	53,50	13,08
		15.360	1.222,66	1.090,27	1.062,74	879,14	654,16	159,92	71,90	53,50	13,08
		15.360	1.222,66	1.090,27	1.062,74	879,14	654,16	159,92	71,90	53,50	13,08
900	KUPEC 5										
	1	PROGRAM PRODAJNE EMBALAŽE PPE									
	20	24.000	3.280,00	2.319,53	2.165,43	2.135,73	1.757,22	1.114,57	65,11	53,57	33,98
	22	10.000	2.831,00	2.130,34	1.964,97	1.628,29	1.267,93	866,03	57,52	44,79	30,59
		34.000	6.111,00	4.449,87	4.130,40	3.764,01	3.025,15	1.980,60	61,59	49,50	32,41
		34.000	6.111,00	4.449,87	4.130,40	3.764,01	3.025,15	1.980,60	61,59	49,50	32,41

Dejanskega prispevka posameznega kupca k poslovnemu izidu iz takega prikaza ni mogoče ugotoviti. Pri večjih kupcih in kupcih iz tujine bi bilo zato smiselno mesečno ali kvartalno voditi poslovni izid po kupcih in upoštevati tudi stroške posebnih storitev zanje. Predvsem pri kupcih iz tujine bi bilo v poslovnem izidu potrebno upoštevati stroške obiskov, vezanih na posamezne kupce, ter stroške prevozov, saj le te niso knjiženi neposredno na delovne naloge. Na tak način bi dobili pokritje 3, ki bi bolj realno prikazalo

donosnost posameznih kupcev. Shema poslovnega izida po kupcih bi bila z upoštevanjem realnih standardnih stroškov naslednja:

fakturirana vrednost

- *neposredni stroški materiala in storitev kooperacij*

= *pokritje*

- *neposredni stroški dela*

= *pokritje 1*

- *standardni stroški podjetja*

= *pokritje 2*

- *stroški logistike (prevozov)*
- *stroški obiskov in drugih posebnih storitev*

= *pokritje 3*

Stroški posameznih prevozov in obiskov so poznani in zabeleženi (Slika 13), ter jih lahko s pomočjo znanja v Excelu razvrstimo k posameznim kupcem. Stroške obiskov kupcev bi pridobili na podlagi potnih nalogov.

Slika 13: Stroški prevoza tujih kupcev

Št. knjižbe	SM	Datum knjižbe	Datum dok.	Obdobje	Vr. knj.	Temeljnica	Oznaka dokumenta	Breme	Dobro	Saldo	Ref	Dn.	Opis
Konto: 411000 STROŠKI PREVOZA KUPCI TUJINA													
815.0004		19.1.11	10.1.11	2011/01	25	2011/25/1	2011-54	80,00	0,00	80,00	31		KUPEC 1
825.0004		19.1.11	10.1.11	2011/01	25	2011/25/1	2011-59	230,00	0,00	310,00	31		KUPEC 3
827.0004		19.1.11	11.1.11	2011/01	25	2011/25/1	2011-60	350,00	0,00	660,00	31		KUPEC 3
828.0004		19.1.11	11.1.11	2011/01	25	2011/25/1	2011-61	310,00	0,00	970,00	31		KUPEC 4
1362.0004		25.1.11	13.1.11	2011/01	25	2011/25/1	2011-148	267,00	0,00	1.237,00	31		KUPEC 5
1175.0004		21.1.11	14.1.11	2011/01	25	2011/25/1	2011-81	220,00	0,00	1.457,00	31		KUPEC 2
1176.0004		21.1.11	14.1.11	2011/01	25	2011/25/1	2011-82	235,00	0,00	1.692,00	31		KUPEC 3
1177.0004		21.1.11	14.1.11	2011/01	25	2011/25/1	2011-83	1.700,00	0,00	3.392,00	31		KUPEC 7

Drugi način za realnejši prikaz poslovnega izida po kupcih bi bil, da bi vse stroške prevozov knjižili neposredno na delovni nalog, za kar je potrebno prilagoditi programsko opremo, prav tako pa bi bilo potrebno sodelovanje oddelkov logistike, plana, tehnologije in računovodstva. Kljub temu bi bilo potrebno ročno voditi stroške ostalih posebnih storitev, predvsem poslovnih obiskov. Direktnih stroškov kupcev kot so izdelava katalogov nimamo, saj so upoštevani na ravni celega podjetja, reklamacije pa so po posameznih kupcih upoštevane v fakturirani realizaciji. Skonte upoštevamo na koncu leta glede na dosežen promet pri posameznem kupcu, zato bi bilo potrebno enkrat letno upoštevati tudi ta vpliv na poslovni izid po kupcu.

Izračunavanje poslovnega izida po kupcih je smiselno za največ 50 do 100 kupcev. Prispevek preostalih kupcev je treba prikazati skupaj, da bi prikazali celoten izid podjetja (Erčulj, 2011, str. 33). Spremljanje poslovnega izida po kupcih je v EGP bolj smiselno za kupce iz tujine, saj so stroški prevoza in obiskov veliki. Zaradi ostrejših zahtev po kakovosti s strani kupcev, ki prihajajo iz farmacevtske industrije, bi bilo smiselno ločeno spremljati njihov poslovni izid, saj prinesejo skoraj polovico prometa, izdelava nalogov pa je bolj zahtevna. Stroški vodenja kakovosti so zato pri njih večji kot pri ostalih kupcih.

3.6.3 Vpeljava kontrolinga stroškov

Podjetja lahko vzpostavijo evidentiranje stroškov na podlagi organizacijskih enot – mest odgovornosti, ki imajo neposredno odgovornost za vire stroškov. Podjetja imajo običajno dva tipa enot, proizvodne in servisne, ki imajo nalogo nudenja neposredne podpore proizvodnim enotam. Proizvodne enote so tiste, ki neposredno operirajo s predmeti dela, na primer proizvodni oddelki; servisne pa so vse podporne dejavnosti, ki omogočajo tek proizvodnje: vzdrževanje, nabava, planiranje, kontrola kakovosti, skladičenje, IT itd. (Kaplan & Atkinson, 1998, str. 60). Stroškovna mesta lahko podobno razdelimo na temeljna (proizvodna) stroškovna mesta, na katerih stroške zbiramo neposredno in splošna stroškovna mesta, na katerih zbiramo stroške, ki se jih ne da neposredno zbrati na temeljnih stroškovnih mestih, jih pa nanje kasneje prenesemo s ključi.

V podjetju EGP se stroški ne planirajo in spremljajo natančno, zato tudi ni ugotavljanja odstopanj in spremljajočih ukrepov. V podjetju se uporablja šestmestni enotni kontni načrt, ki je prikazan v prilogi 1. Mesečni pregled stroškov je narejen na podlagi kontnega načrta. V informacijskem sistemu v modulu Finance se stroški knjižijo samo na tri stroškovna mesta in sicer: 0001 proizvodnja prodajne embalaže (v nadaljevanju PPE), 0003 prodaja in 0004 ostalo. Stroškovnega mesta *ostalo* bi se bilo potrebno nasploh izogibati, saj je najbolje vse stroške definirati in jih razvrstiti, da kasneje ni ugibanj in dodatnih poizvedovanj. Stroškovno mesto 0002 je bilo z ukinitvijo proizvodnje transportne embalaže ukinjeno.

Ker v podjetju dajemo vedno večji poudarek orodjarni in izsekovalnim orodjem, ki jih zadnja leta tudi tržimo, bi bilo smiselno prodajo orodij spremljati samostojno. V tem letu smo namreč prodajo izsekovalnih orodij povečali za 60 %. Sedaj material in delovne ure potrebne za proizvodnjo izsekovalnih orodij odpisujemo na stroškovno mesto PPE, zato ne vemo natančno, koliko nas proizvodnja orodij stane.

Postavljen sistem stroškovnih mest ni pregleden in pove premalo o nastanku stroškov ali odgovornosti za nastanek stroška, zato tudi ni smiselno njihovo spremljanje. Za optimizacijo stroškov je zato potrebno spremeniti sistem in vpeljati dodatna stroškovna mesta, ki bodo povedala več ali o nastanku stroška ali o odgovornosti za njegov nastanek. Moj predlog je uvedba stroškovnih mest, ki so povezana s področji v organizacijski strukturi. Stroške bi knjižili glede na nastanek stroška, odgovornost za stroške pa bi prevzeli vodje področij. Postopek likvidacije faktur sicer že danes poteka na podlagi podpisa odgovorne osebe, vendar učinkovito poteka samo na strani materialnih faktur (podpisnik je vodja nabave), medtem ko na strani stroškovnih faktur ni doslednega nadzora. Predlagana temeljna in splošna stroškovna mesta, ki bodo omogočala boljši pregled nad stroški so predstavljena v Tabeli 6.

Tabela 6: Predlog stroškovnih mest za učinkovitejši kontroling stroškov v podjetju EGP

Temeljni stroškovni mesti	Splošna stroškovna mesta	
<ul style="list-style-type: none"> • PPE • Orodjarna 	<ul style="list-style-type: none"> • Prodaja • Uprava • Nabava • Vzdrževanje 	<ul style="list-style-type: none"> • Kakovost • Finance - računovodstvo • Režijska proizvodnja • Logistika
	<ul style="list-style-type: none"> • Stavba 	

Na temeljni stroškovni mesti predlagam knjiženje stroškov, ki jih lahko neposredno povežemo s proizvodnjo embalaže oziroma proizvodnjo izsekovalnih orodij. Na splošna stroškovna predlagam knjiženje stroškov, ki jih lahko neposredno povežemo s posameznim področjem v organizacijski strukturi (na primer stroški svetovanja se knjižijo na stroškovno mesto uprava, stroški uvajanja certifikatov kakovosti na stroškovno mesto kakovost, stroški cestnin na stroškovno mesto logistika itd.). Stroške splošnih stroškovnih mest lahko naknadno po potrebi s ključi prenesemo na temeljni stroškovni mesti. Za vse stroške, ki jih ne moremo neposredno zbirati na katerem izmed temeljnih stroškovnih mest oziroma na katerem izmed splošnih stroškovnih mest ali jih je potrebno s ključi razporediti na več področij, predlagam uvedbo splošnega stroškovnega mesta Stavba. Nanj predlagam knjiženje stroškov, kot so stroški električne in toplotne energije, stroški porabe vode, stroški materiala za čiščenje, komunalne storitve, prispevek za mestno zemljišče in še nekateri drugi prispevki. Vse ostale stroške se da opredeliti in razporediti na temeljna stroškovna mesta in neproizvodna stroškovna mesta. Šele ko bodo stroški knjiženi na tak način in opredeljene odgovornosti za nastanek stroška, bomo lahko planirali in spremljali stroške, ter odpravljali odstopanja.

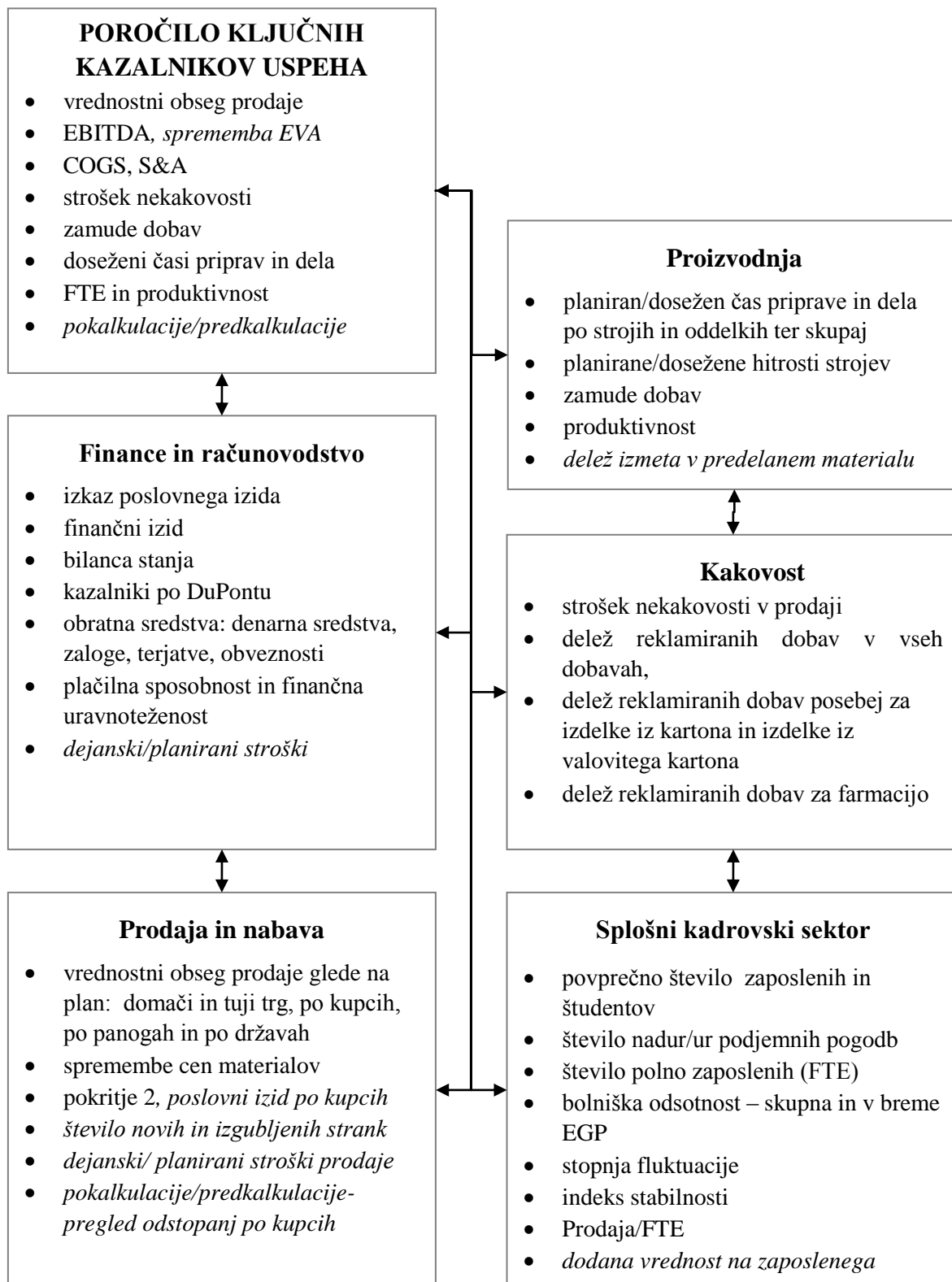
3.6.4 Predlog nadgradnje sistema za podporo odločanju

V podjetju se odločanje začne že s planiranjem, zato tudi gradnjo povezanega sistema poročil lahko začnemo z modelom kazalcev in kazalnikov o poslovanju podjetja v celoti. Sistem poročil je razdeljen na glavno poročilo, ki opisuje poslovanje podjetja v celoti in na standardni nabor poročil, ki opisujejo poslovanje posameznih delov in dajejo kakovostno informacijo o stanju posameznih področij.

Da bi dosegli preglednost, bi bilo potrebno vsa poročila zbrati na enem mestu intraneta. Predlagam prenos vseh poročil po področjih v skupno mapo k poročilu ključnih kazalnikov, zato da vodstvo ne bo imelo težav pri iskanju posameznega poročila. Na različnih poročilih se nekateri kazalniki ponovijo, zato predlagam, da se preveri, pod katero področje določen kazalnik najbolj sodi in se izpolni le tam. Prav tako naj se preveri smotrnost izpolnjevanja posameznih poročil. Naredila sem pregled nabora poročil, ki je prikazan na Sliki 14. Predlagani dodatni kazalniki, ki do sedaj niso bili vključeni v

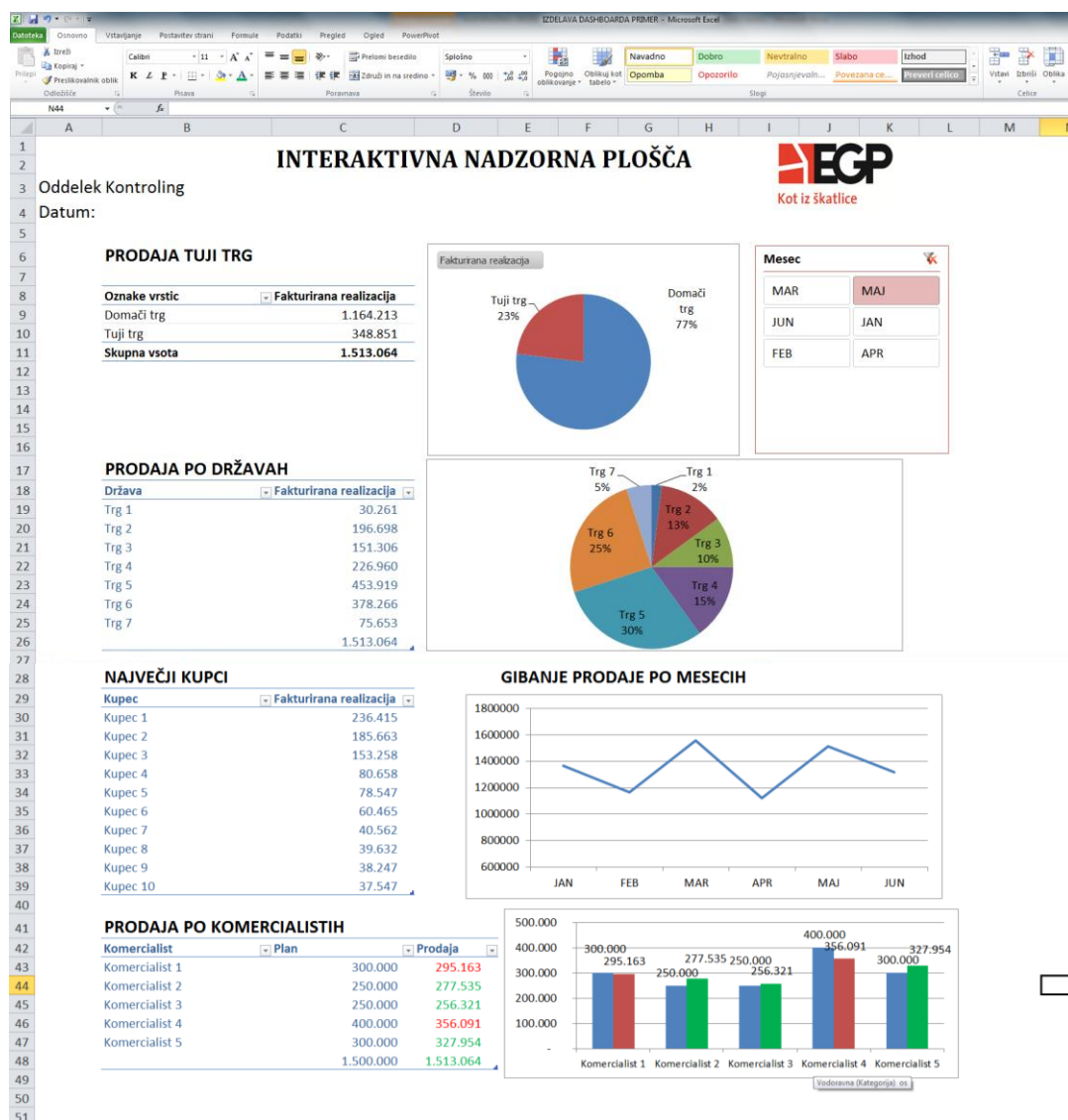
katerega izmed poročil, so izpisani v poševnem tisku, kazalnike, ki so se ponovili, pa sem uvrstila le k enemu področju.

Slika 14: Predlog sheme poročil za podporo odločanju v podjetju EGP



Ker ima podjetje accesove baze podatke, bi bilo smiselno samostojno postaviti sistem poslovne inteligence s pomočjo Microsoft Excelovega orodja PowerPivot. Le-ta bi prihranil veliko časa pri izdelovanju mesečnih poročil, predvsem pri področjih prodaje in nabave. Sedaj se namreč rezultati iz baz izračunavajo mesečno, kar je zamudno. Lahko bi šli tudi v nakup programa poslovne inteligence, vendar v različnih programskih orodjih za podporo odločanju (BI), ki so na trgu, ne vidim prednosti, saj prinašajo odvisnost od zunanjih svetovalcev, njihova korist ne pokriva cene, poleg tega pa v ozadju delujejo podobno kot orodje PowerPivot. Za področje prodaje sem poskusno naredila nadzorno ploščo, ki je predstavljena na Sliki 15. Iz sistema sem preko uvoza podatkov z orodjem PowerPivot in s pomočjo vrtilnih tabel dobila veliko večino kazalnikov, ki jih sicer računamo vedno znova.

Slika 15: Predlog vpeljave nadzorne plošče v programu Excel 2010



Z oblikovanjem interaktivne nadzorne plošče bomo prihranili čas pri izdelovanju poročil na področju prodaje in nabave, ki se mesečno tudi najbolj analizirata. Na podoben način

lahko spremljamo tudi stroške, kalkulacije in zaposlene. Prav tako nam nadzorna plošča lahko delno pomaga pri finančnih kazalnikih, ki se iz sistema izračunavajo vedno na enak način. Na področju spremljanja proizvodnje nam že programska oprema (program sinaproTiskar) ponudi izpis poročila, zato na tem področju nadgradnja ni tako potrebna. Na področju spremljanja kakovosti pa bo kazalnike še vedno potrebno izračunavati ročno.

SKLEP

Ob vse hitrejšem spreminjanju gospodarskega okolja in konkurenci na trgu je spremljanje poslovanja in doseganja načrtovanih ciljev nujno za pravočasno seznanitev z nepričakovanimi odmiki, optimizacijo poslovanja in prilagajanje poslovanja potrebam trga. Verodostojno spremljanje poslovanja omogoča kontroling s procesi planiranja, kontroliranja, analiziranja in poročanja. Vodstvu zagotavlja ustrezne in ažurne podlage za odločanje, številna orodja kontrolinga pa olajšajo kontrolo nad poslovanjem. V zadnjem času so poleg kazalcev, kazalnikov, statističnih in grafičnih orodij v ospredju predvsem sodobna orodja kontrolinga. Mednje sodijo sistem standardnih stroškov, uravnotežen sistem kazalnikov, primerjalno presojanje, model ciljnih stroškov, metoda kalkuliranja stroškov na podlagi aktivnosti, koncept ekonomske dodane vrednosti, ocenjevanje točke preloma ter poslovni izid po izdelkih in kupcih.

Kazalci so absolutna števila in kažejo stanje ali nakazujejo razvijanje česa v denarni merski enoti, medtem ko so kazalniki relativna števila, dobljena s primerjavo dveh velikosti in imajo spoznavno moč, ki omogoča oblikovati sodbo o poslovanju. Glede na naravo primerjanih velikosti so lahko koeficienti, stopnje udeležbe ali indeksi. Za notranje potrebe kazalce in kazalnike izbere podjetje samo. Pri kontroliranju poslovanja kaže poznati tudi nekatera statistična orodja. Frekvenčne porazdelitve nam pomagajo pri porazdelitvi vrednosti številskih spremenljivk in tako prikazujejo variiranje njihovih vrednosti, s pomočjo srednjih vrednosti ugotavljamo povprečja, poznavanje časovnih vrst, predvsem poznavanje osnovne smeri razvoja (trenda) pa nam omogoča napovedovanje verjetnega razvoja pojava v prihodnosti. Pomemben del kontrolinga so tudi grafična orodja, ki nam pomagajo rezultate prikazati pregledno in enostavno. Z njihovo pomočjo so neželena odstopanja vidna na prvi pogled, vizualna predstavitev podatkov in informacij pa pomaga pri njihovem razumevanju. Najpogosteje uporabljena grafična orodja oziroma načini vizualizacije podatkov so tabele in raznovrstni grafi.

Uporaba sistema standardnih stroškov je v praksi zelo razširjena, kar kaže nato, da je zelo uporabno orodje kontrolinga. Pri tem orodju je zelo pomembna pravočasna raziskava odmkov. Z ugotavljanjem le teh vodstvu podamo podatke, ali so dosežki skladni z načrtovanimi. Analiziranje odmkov mora končno pripeljati do boljšega poslovanja in ne samo do razlage preteklega poslovanja.

Med sodobne metode merjenja uspešnosti poslovanja sodijo ekonomska dodana vrednost, ki v nasprotju s tradicionalnimi merili uspešnosti v izračunu upošteva tudi stroške kapitala; ocenjevanje točke preloma, ki prikazuje mejo med izgubo in dobičkom; metoda kalkuliranja stroškov na podlagi aktivnosti, po kateri je stroškovno mesto lahko le aktivnost; model ciljnih stroškov, katerega namen je izbrati metode in procese, ki bodo v prihodnosti zmanjšali stroške proizvodnje. Poleg teh orodij je vse bolj pomemben poslovni izid po proizvodih in po kupcih, ki pomaga ugotavljati, koliko posamezni proizvodi in kupci prispevajo k poslovnemu izidu. Je pravi podatek za presojo donosnosti in perspektivnosti izdelkov oziroma kupcev. Pri iskanju najboljše prakse in pridobivanju informacij, potrebnih za podporo procesu stalnega izboljševanja poslovanja nam pomaga primerjalno presojanje, sistem uravnoveženih kazalnikov pa odpravlja prepad med kratkoročnim merjenjem uspešnosti (finančni kazalniki) in merjenjem dolgoročne uspešnosti podjetja (nefinančni kazalniki).

V podjetju EGP je kontroling pridobil samostojnost in ustrežno pomembnost aprila 2011, ko je bil organiziran kot samostojna organizacijska enota. Glede na potrebe spremljanja in analiziranja poslovanja so v uporabi številni kazalci, kazalniki in grafična orodja, ki s prikazom bistva sporočila olajšajo razumevanje. Med sodobnimi orodji kontrolinga sta v spremljanje poslovanja integrirana sistem uravnoveženih kazalnikov in koncept ekonomske dodane vrednosti, v veliko pomoč pa je tudi primerjalno presojanje. Kazalniki učenja in rasti uravnoveženega sistema kazalnikov naj imajo pri sprejemanju odločitev večjo težo, saj zadovoljni zaposleni vplivajo na kakovost izdelkov in dobičkonosnost poslovanja. Nekaj posodobitev potrebuje sistem standardnih stroškov. Zaradi večje verodostojnosti kalkulacij je potrebno standardne stroške izračunavati vsaj letno, potrebno pa je preverjati tudi normative.

Točko preloma bi bilo potrebno v podjetju izračunavati pogosteje. Za potrebe upravljanja odnosov s strankami in kontrole nad dobičkonosnostjo posameznih kupcev je potrebno vpeljati poslovni izid po kupcih, za planiranje in spremljanje stroškov pa je potrebno spremeniti način zajemanja in knjiženja stroškov. Smiselna je uvedba stroškovnih mest, ki so povezana s področji v organizacijski strukturi. Stroške naj se knjiži glede na nastanek stroška, odgovornost za stroške pa naj prevzamejo vodje področij.

Sistem za podporo odločanju je v podjetju možno nadgraditi s sistemom povezanih poročil in sistemom poslovne inteligence. S pomočjo cenovno ugodne rešitve Excelovega orodja PowerPivot se lahko vzpostavi interaktivno nadzorno ploščo, ki bo prihranila čas pri mesečnem poročanju in izdelovanju poročil.

LITERATURA IN VIRI

1. Barker, R. (2001). *Determining Value: Valuation Models and Financial Statements*. Essex: Financial Times. Prentice Hall.
2. Bergant, Ž. (2011). *Osnove analize poslovanja*. Ljubljana: Inštitut za poslovodno računovodstvo.
3. Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2006). *Modern auditing: assurance services and the integrity of financial reporting* (8. izdaja). ZDA: Wiley
4. Cotman, G. (2003). *Informacijski sistem podjetja Dnevnik d.d. (diplomsko delo)*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
5. Cukon Mavec, N. (2010). Potrebna reforma računovodenja za podporo programsko usmerjenega načrtovanja (in poročanja) v slovenskem javnem sektorju. *Zbornik. 42. Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
6. Čater, T., Slapničar, S., & Hartmann, F. (2008). *Zbornik referatov: 14. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije*. Urednik Čater, T. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
7. Deyhle, A. (1997). *Kontrolling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
8. EGP d.d. (2011a). *Strategija EGP za obdobje 2012–2015 v pripravi*. Škofja Loka: EGP d.d.
9. EGP d.d. (2011b). *Projekt merjenja organizacijske klime in zadovoljstva zaposlenih 2011* (interno gradivo). Škofja Loka: EGP d.d.
10. Erčulj, D. (2011, 11. april). Najboljši par za učinkovito upravljanje poslovanja. *Delo*, str. 37.
11. Erčulj, D., Križaj, F., & Železnikar, J. (2011a). *Kalkulacije in poslovni izid po izdelkih in storitvah* (Gradivo 25. Šole kontrolinga). Ljubljana: CRMT d.o.o.
12. Erčulj, D., Križaj, F., & Železnikar, J. (2011b). *Poslovni izid po profitnih centrih in orodja kontrolinga* (Gradivo 25. Šole kontrolinga). Ljubljana: CRMT d.o.o.
13. Erčulj, D., Križaj, F., & Železnikar, J. (2011c). *Postopek uvedbe kontrolinga in njegova nadgradnja* (Gradivo 25. Šole kontrolinga). Ljubljana: CRMT d.o.o.
14. Gowthorpe, C. (2008). *Management accounting*. B.k.: Cengage Learning EMEA.
15. Helm, R., & Hoser, H. (1995). The need for economic and pre-economic marketing controlling. *Marketing Intelligence & Planning*, 13(4), 10–15
16. Hočevar, M. (1998). *Planiranje in kontrola poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
17. Hočevar, M. (2007). *Kontrolling stroškov: oblikovanje računovodskih informacij za managersko odločanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
18. Jagodnik, V. (2010). Kontrolling, vodenje in uspešnost poslovanja podjetja. *Koordinacijski in komunikacijski vidiki organizacije združb: zbornik referatov*. Ljubljana: Društvo Slovenska Akademija za Management.
19. Kagermann, H., Kinney, W., Küting K. & Webwe C. P. (2008). *Internal Audit Handbook: Performance Measurement System*. Berlin: Springer-Verlag.

20. Kaligaro, J. (2010). Sodobna orodja kontrolinga – delavnica s primeri. Najdeno 13. junija 2011 na spletnem naslovu <http://www.cis.ef.uni-lj.si/Seminar.aspx?id=100405>
21. Kaplan R. S., Atkinson A. A. (1998). *Advanced Management Accounting*. New Jersey: Prentice-Hall.
22. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2000). *Uravnoveženi sistem kazalnikov. Preoblikovanje strategije v dejanja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
23. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N., & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
24. Koletnik, F. (2000). *Kontroling in management*. Ljubljana: CISEF, Center za strokovno izpopolnjevanje in svetovalno dejavnost Ekonomske fakultete.
25. Kolosowski, M., & Chwastyk, P. (2009). Process approach enterprise aided with activity based costing. *Annals of DAAAM*, 20.(1) Dunaj: DAAAM International
26. Krisper, A. (2006). *Sistem poročil v podjetju*. Ljubljana: Pentagram 6, finance in tehnika d.o.o.
27. Lozej, M. (2003). Vloga normativov in planskih (stalnih) cen v računovodstvu. *IKS – Revija za računovodstvo in finance*, 30(12), 60–69.
28. Mehregan, M. R., Nayeri, M. D. & Ghezavati, V. R. (2010). An optimisational model of benchmarking. *Benchmarking: an international Journal*, 17(6), 876–888.
29. Melavc, D., & Novak, A. (2007). *Controlling*. Kranj: Moderna organizacija.
30. Moffett, S., Anderson-Gillespie, K. & McAdam, R. (2008). Benchmarking and performance measurement: a statistical analysis. *Benchmarking: an international Journal*, 15(4). 368–381.
31. Peemöller, V. H. (1992). *Controlling. Grundlagen und Einsatzgebiete*. Herne, Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe.
32. Petrovčič, M. (2011). *Oblikovanje in vizualizacija poročil* (Gradivo 25. Šole kontrolinga). Ljubljana: CRMT d.o.o.
33. Pfajfar, L. (2011). *Osnovna statistika za ekonomske in poslovne vede*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
34. Preissler, P. R., Ebert, G., Koinecke, J., & Peemöller, V. H. (1996). *Controlling: Intensivkurs* (6. izdaja). Landsberg am Lech: Moderne Industrie.
35. Profectus. Printing Industry Business Consultants. *Cost Accounting Practices and Budgeted Hourly Cost Rates Consulting*. Najdeno 20. novembra na spletnem naslovu <http://www.profectus.com/services/bpcosts.htm>
36. Pučko, D. (2005). *Analiza in načrtovanje poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
37. Pučko, D., & Čater, T. (2001). *Vpliv načrtovanja na poslovno uspešnost*. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
38. Ricchiute, D. N. (2006). *Auditing* (8.izdaja). ZDA: Thomson South-Western.
39. Sinabit d.o.o. *V EGP Škofja Loka informatizirali in avtomatizirali proizvodnjo*. Najdeno 4. decembra 2011 na spletnem naslovu <http://www.sinabit.si/reference/primer-iz-prakse-6/>

40. Slovenski inštitut za revizijo. (2011). *Slovenski računovodski standard 19*. Najdeno 30. novembra 2011 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/publikacije/index.php>
41. Slovenski inštitut za revizijo. (2011). *Slovenski računovodski standard 29*. Najdeno 14. maja 2011 na spletnem naslovu <http://www.apolloplus.si/zbirke/slovenski-racunovodski-standardi/SRS29.pdf/view>
42. Ščuka, R. (2010). *Sodobne informacijske rešitve, ki jih kontroling uporablja za podporo obvladovanju poslovanja podjetja: primer družbe Hit* (Magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
43. Tekavčič, M., & Megušar A. (2002). Analiziranje uspešnosti poslovanja s pomočjo sistema med seboj povezanih kazalnikov (Uporaba konkretnih podatkov podjetja s simulacijo sprememb). *Zbornik 8. strokovnega posvetovanja Zveze ekonomistov Slovenije o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije* (str. 21–39). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
44. Williams, P., & Naumann, E. (2011). Customer satisfaction and business performance: a firm level analysis. *Journal of Services Marketing*, 25(1), 20–32
45. Young, S. D., & O'Byrne, S. F. (2001). *EVA and value based management: a practical guide to implementation*. ZDA: Mc Graw-Hill.
46. Zeithaml, V.A. (2000). Service quality, profitability, and the economic worth of customers: What we know and what we need to learn. *Academy of Marketing Science Journal*, 28(1), 67–86.
47. Zupan, N., Svetlik, I., Stanojević M., Možina, S., Kohont A., & Kaše, R. (2009). *Menedžment človeških virov*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.

PRILOGE

Priloga 1: Kontni načrt stroškov podjetja EGP

Konto	Opis konta
400100	poraba mat.za amerikanke 3sl
400120	poraba mat.za ovoje,prireze,obloge
400130	poraba mat.za vložke
400150	poraba mat.za izdelke quir
400200	poraba mat.za zloženke
400210	poraba mat.za zloženke iz vk
400220	poraba mat.za kaširano embalažo
400230	poraba mat.za vložke
400240	poraba mat.za promocijsko,darilno embalažo
400250	poraba mat.za druge izdelke
400270	poraba materiala - dodelava za gt
400280	poraba mat. za fsczloženke
400300	poraba materala za reklamacije
401000	stroški pomožnega materiala
401100	stroški barv
401200	stroški lepil,lakov
401300	stroški goriv maziv
401400	stroški materiala za izdelavo orodij
401500	stroški materiala za vzdrževanje
401600	stroški materiala za čiščenje
401700	stroški porabe vode
402000	stroški električne energije
402100	stroški toplotne energije
402200	stroški goriva za tovorne avtomobile
402300	stroški goriva za osebna vozila
403000	stroški rezervnih in nadomestnih delov
404000	porabljeni drobni inventar
404100	odpisi embalaže
406000	stroški pisarniškega materiala
406100	stroški časopisov in strokovne literature
407000	drugi stroški materiala
410000	stroški kooperacij
410100	stroški dodelave
411000	stroški prevoza kupci tujina
411001	stroški prevoza kupci domači
411002	stroški prevoza hitra pošta
411100	stroški prevoza drugo
411200	stroški telekomunikacij
411300	stroški poštnih storitev
411400	stroški cestnin
412000	tekoče vzdrževanje osnovnih sredstev
413000	najemnine
414000	dnevnice
414100	nočnine
414200	kilometrine
414300	ostala nadomestila
415000	provizija borznega posredovanja

415100	bančni stroški provizij
415200	bančni stroški plačilni promet
415300	stroški zavarovanja
416000	stroški zdravstvenih pregledov
416100	stroški izobraževanja
416200	stroški odvetniških storitev
416300	stroški drugih osebnih storitev
417000	stroški reklame
417100	stroški sponzoriranja in podobno
417200	reprezentanca
417300	stroški sejmov
417400	stroški pomoči
419000	stroški drugih storitev mesečno
419100	storitve svetovanj
419200	stroški računalniške podpore
419300	komunalne storitve
419400	stroški posredovanja pri prodaji
419500	druge storitve občasno
419600	stroški posredovanja dela
419700	storitve posredovanja izvoza
419800	stroški drugih storitev
430000	amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev
450100	obresti od posojil
450200	obresti finančni najem
470000	bruto plače zaposlencev
471000	nadomestilo boleznine
471100	nadomestilo prazniki
471200	nadomestilo redni dopust
471300	nadomestilo izredni dopust
472000	dodatno pokojninsko zavarovanje
473000	stroški regresa
473100	stroški prevoza na iz dela
473200	stroški prehrane med delom
473300	stroški odpravnin
473400	stroški jubilejnih nagrad
473500	stroški dela po podjem.pogodbi
473600	drugi prejemki zaposlenih
474100	prispevek za pokojninsko invalidsko zav.
474200	prispevek za zdravstveno zavarovanje
474300	prispevek za zaposlovanje
474400	prispevek za porodniško varstvo
474500	prispevek za poškodbe pri delu
474600	drugi prispevki
480000	prispevek za mestno zemljišče
480100	stanovanjski prispevek
480200	administrativne sodne takse
480400	pos. prispevek za vzpodbujanje zaposlovanja invalidov
481000	vodna povračila, odpadne vode
481100	okoljska dajatev za nast.odpad.embalaže
482000	nagrade dijakom in študentom