

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO
**UVEDBA KONTROLINGA V PODJETJE
TAJFUN PLANINA**

Ljubljana, september 2015

Nataša Kotnik

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana, Nataša Kotnik, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Uvedba kontrolinga v podjetje Tajfun Planina d. o. o., pripravljenega v sodelovanju s svetovalko doc. dr. Mojco Marc.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem:
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 28.09.2015

Podpis avtorice:_____

KAZALO

UVOD	1
1 KONTROLING.....	3
1.1 Naloge kontrolinga	4
1.2 Razvoj kontrolinga.....	5
1.3 Anglo-ameriški in nemški pristop h kontrolingu	6
1.3.1 Anglo-ameriški pristop h kontrolingu	8
1.3.2 Nemški pristop h kontrolingu	9
1.3.3 Razlike med anglo-ameriškim in nemškim pristopom	10
1.4 Kontroler	12
1.4.1 Kontrolerjeva podpora menedžmentu	13
2 ORGANIZACIJA KONTROLINGA.....	14
2.1 Decentralizirani in centralizirani kontroling	15
2.2 Zunanji in notranji kontroling	17
2.3 Uvedba kontrolinga v podjetje.....	18
3 VRSTE KONTROLINGA.....	20
3.1 Strateški kontroling	21
3.2 Operativni kontroling.....	22
3.3 Razlike med operativnim in strateškim kontrolingom.....	24
4 PODROČJA KONTROLINGA.....	25
4.1 Kontroling na področju raziskav in razvoja.....	26
4.2 Kontroling na področju trženja	27
4.3 Kontroling na področju nabave.....	28
4.4 Kontroling proizvodnje.....	29
4.5 Kontroling financ	30
5 PREDSTAVITEV PODJETJA TAJFUN PLANINA D. O. O.....	32
5.1 Zgodovinski razvoj podjetja	33
5.2 Hčerinske družbe podjetja Tajfun Planina d. o. o.	34
5.2.1 Tajfun Liv d. o. o.	34
5.2.2 Tajfun Ris d. o. o.	35
5.2.3 OOO Tajfun Rus.....	35
5.2.4 Tajfun USA LLC	35
5.2.5 Tajfun do Brasil Equipamentos Florestais Ltda	35
5.3 Organizacijska struktura podjetja	36
5.4 Proizvodi podjetja	36
6 UVEDBA KONTROLINGA V PODJETJE.....	37
6.1 Analiza obstoječega stanja.....	37
6.2 Razlogi za uvedbo kontrolinga	38
6.3 Uvedba službe kontrolinga v podjetju	40
6.4 Aktivnosti službe kontrolinga	41
6.5 Strateški in operativni kontroling v podjetju	43
6.6 Kontroling po področjih.....	43
SKLEP	44

LITERATURA IN VIRI	47
---------------------------------	-----------

KAZALO SLIK

Slika 1: Kontroler in menedžer	4
Slika 2: Kontroling kot odločevalno naravnano računovodstvo	7
Slika 3: Kontroler	12
Slika 4: Kontroler je odločevalno naravnano računovodja	12
Slika 5: Oddelek za kontroling na drugi organizacijski ravni	14
Slika 6: Oddelek kontrolinga na tretji organizacijski ravni	15
Slika 7: Strateški in operativni kontroling	20
Slika 8: Povezanost menedžmenta, planov in kontrolinga	21
Slika 9: Postavljanje skupnega cilja podjetja	24
Slika 10: Skupina Tajfun	34
Slika 11: Organizacijska struktura podjetja Tajfun Planina d. o. o.	36
Slika 12: Centralno-štabna služna kontrolinga v skupini Tajfun	41

KAZALO TABEL

Tabela 1: Vpliv situacijskih sprememb na organizacijsko obliko kontrolinga	18
Tabela 2: Opredelitev ciljev po področjih pri operativnem kontrolingu	22
Tabela 3: Razsežnosti operativnega in strateškega kontrolinga	25
Tabela 4: Podatki, ki jih posredujejo oddelki oz. področja kontrolingu	44

UVOD

Povečevanje konkurenčne prednosti in ohranitev strateške svobode postajata vse večja izziva slovenskih podjetij (Hočevar, Jaklič & Zagoršek, 2003, str. 9). Vsa podjetja se namreč dobro zavedajo, da enovite in enostavne metode za reševanje tega izziva ni, zato se vsako podjetje s takšnimi izzivi spopada na svoj način. Za lažjo pot do uspešnosti podjetja pa mora vsako podjetje upoštevati tri temeljne stopnje strateškega usmerjanja podjetja, in sicer: strateško razmišljanje, vodenje ter analiza in nadziranje uresničevanja strategije. Strateško razmišljanje omogoča podjetju, da razume svoje okolje in samega sebe ter usmerja svoje poslovanje. Z vključevanjem fleksibilnosti in usmerjenosti nadgrajuje tradicionalni koncept strateškega načrtovanja ter pomeni vsakodnevni izziv za ambiciozno delo vseh zaposlenih. Druga stopnja strateškega usmerjanja podjetja je vodenje in predstavlja uresničevanje strategije. Izkušnje v svetu so pokazale, da ima večina podjetij več težav z uresničevanjem kot načrtovanjem strategij. V podjetju se velikokrat zavedajo, kako pomembne so spremembe in soglasje o strategiji, vendar se pogosto ne zgodi nič. Zavedati se namreč moramo, da je že posameznik pogosto močnejši pri besedah kot pri uresničevanju zastavljenih ciljev, kaj šele podjetje, ki ga sestavlja množica različnih ljudi in njihovih kompleksnih razmerij. Izziv uresničevanja zelenega je zato še toliko večji. Tretja stopnja je analiza in nadziranje uresničevanja strategije. Ta stopnja omogoča menedžerjem ugotavljanje uspešnosti poslovanja in predstavlja pomemben input pri načrtovanju in spreminjanju strateških ciljev. Menedžerji pogosto to fazo v celoti prepustijo kontrolingu, ta jim je namreč v pomoč pri sprejemanju odločitev. Ključnega pomena torej je, da znajo vodje ne samo strateško načrtovati in voditi ljudi, ampak tudi analizirati obstoječe stanje in vzroke zanj. Vse tri naštetje stopnje tvorijo sklenjen, a razgiban krog vodenja in obvladovanja podjetja (Hočevar, Jaklič & Zagoršek, 2003, str. 9).

Pri strateškem razmišljanju menedžerji podjetja vedo, kaj hočejo, in dosledno usmerjajo zaposlene v smislu modela razvoj, rast in dobiček – RRD (Deyhle, 1997, str. 14). Rast pomeni, da mora podjetje izdelati in prodati več izdelkov ali storitev iz obstoječega programa. Za povečan obseg izdelkov si mora podjetje pridobiti dodaten tržni segment. V večini podjetij rast ni samo cilj, temveč tudi nuja. Naslednji je razvoj, ki se ga pogosto povezuje z rastjo, toda bolje ju je ločevati kot dva ciljna segmenta. Razvoj pomeni, da podjetje na trg ponudi nove izdelke, nove načine njihove uporabe, nove storitve, nove rešitve za kupčeve probleme, nove trge ali tržne poti ter nov dizajn. K pomenu rasti pa se šteje tudi nov način izdelave, novo tehnologijo, uvedbo nove organizacije, upravljanja in uresničevanja inovativnih predlogov. Podjetje mora vseskozi slediti novostim, saj vztrajanje na isti poti zavira delovanje. Za razvoj novega izdelka ali nakupa podjetja in njegovih prodajnih poti je prepozno, ko je popolnoma jasno, da usiha prodaja odločilnega izdelka. Zadnji predstavnik v modelu RRD je dobiček, ki pomeni doseči načrtovani dobiček, torej gre za enega samoumevnih ciljev v podjetju. Dobitek je v podjetju potreben zato, da si lahko iz lastnega vira financira svojo rast in razvoj, si zagotovi ohranitev delovnih mest, zastavi nove projekte, zagotovi učinkovita nadomestila za sodelavce in investiranje v socialne dejavnosti in varovanje okolja. Model RRD kaže na to, da mora biti med rastjo, razvojem in dobičkom pogosto sklenjen kompromis, saj zaradi rasti in tržnega deleža podjetje žrtvuje možnost večjega dobička. V skladu s temi ugotovitvami lahko

rečemo, da je pomen kontrolinga in kontrolerja že pri prvi stopnji, in sicer da vzpostavi mehanizem planiranja in upravljanja, ki zagotavlja, da bo podjetje doseglo pričakovani dobiček (Deyhle, 1997, str. 14).

Temeljne funkcije managementa so torej planiranje, koordiniranje in nadziranje, ki pa zahtevajo v razmerah stalnega naraščanja kompleksnosti in poslovne negotovosti posebno strokovno podporo. Na eni strani je za menedžerje potreben sistem stalnega poslovnega planiranja, torej postavljanja ciljev in izbiranja poslovnih procesov, na drugi strani pa je potreben sistem poslovnega nadziranja, torej presojanje uresničevanja ciljev in procesov. Po strokovni plati skrbi za vse to dejavnost kontrolinga, ki ima tako vlogo podporne oz. servisne dejavnosti menedžmentu. Pri tem moramo poudariti, da nosilec dejavnosti kontrolinga sam ne usmerja in uravnava poslovnih ciljev in procesov, temveč daje pristojnim nosilcem odločevalnih ravni potrebne in zanesljive spoznavne podlage, torej pomembna sporočila in informacije (Koletnik & Kolar, 2011, str. 10).

Namen magistrske naloge je podjetju dati priporočila glede uvedbe kontrolinga, mu predstaviti, zakaj je smiselno, da kontroling uvede, in kako naj to stori. Cilj moje magistrske naloge je s pomočjo domače in tuje strokovne literature preučiti področje kontrolinga in njegov pomen za poslovno odločanje v podjetju ter identificirati koristi kot tudi slabosti, ki bi jih prineslo področje kontrolinga v podjetje. V magistrski nalogi bom torej analizirala obstoječe stanje, identificirala problematiko ter podala predloge in oceno smiselnost uvedbe kontrolinga v podjetje.

V magistrski nalogi bom preverjala tezo, da uvedba kontrolinga pozitivno vpliva na postavljanje ciljev v podjetju, na poslovne odločitve v podjetju, na planiranje in nadziranje poslovnih ter zastavljenih ciljev v podjetju. Tezo bom potrdila z analizo obstoječega stanja v podjetju Tajfun Planina d. o. o., ter identifikacijo koristi, ki bi jih podjetje pridobilo z vpeljavo kontrolinga. Menim namreč, da bi podjetje z uvedbo kontrolinga pričelo s planiranjem oziroma s postavljanjem jasnih ciljev oz. planov na področjih, kot so raziskave in razvoj, proizvodnja, nabava, prodaja in finance, pri tem pa bi kontroler nadziral uresničevanje teh planov oz. ciljev ter vsa odstopanja. Vodstvo podjetja bi bilo tako bolje seznanjeno z odstopanji od planiranih ciljev, ki se pojavljajo v podjetju, hkrati pa bi z vzpostavitev kontrolinga prišli do jasnejših in zanesljivejših informacij. Poleg preverjanja glavne teze želim v magistrski nalogi tudi predlagati, kako naj podjetje uvede kontroling.

V magistrski nalogi bom najprej preučila teoretične vidike kontrolinga s pomočjo domače in tuje literature, pri čemer bom uporabila kvalitativno analizo in sintezo teoretičnih spoznanj. Sledila bo analiza obstoječega stanja v podjetju, pri kateri bom uporabila kvalitativno analizo internih dokumentov in analizo kvantitativnih podatkov, ter opravila pogovore z nadrejenimi v podjetju. Sledili bodo moji predlogi glede uvedbe kontrolinga, kjer bom podala oceno smiselnosti in predlog uvedbe kontrolinga glede na teoretična izhodišča in ugotovljeno stanje v podjetju.

Magistrska naloga je sestavljena iz uvodnega dela in šestih vsebinskih poglavji, ki bodo dodatno razdelana v podpoglavjih. Svoje delo bom zaključila s sklepnim delom. V uvodnem delu sem predstavila obravnavano temo, namen in cilje magistrske naloge, tezo

in metodo raziskovanja. Prvo poglavje bo namenjeno predstavitvi kontrolinga, kontrolerja ter nalogam le-tega. V omenjenem poglavju bom opisala tudi razvoj kontrolinga in dva pogleda na kontroling, torej nemški in anglo-ameriški pristop ter razlike med njima.

V drugem poglavju bom predstavila možne organizacijske oblike kontrolinga v podjetju. V tem poglavju bom pojasnila tudi možnost izbire med zunanjim in notranjim kontrolingom in uvedbo le-tega v podjetje.

Tretje poglavje je namenjeno vrstam kontrolinga, tukaj bom predstavila strateški in operativni kontroling ter razliko med njima. V četrtem poglavju pa bom predstavila področja kontrolinga, in sicer: kontroling na področju raziskav in razvoja, kontroling na področju trženja, kontroling na področju nabave, kontroling na področju proizvodnje in kontroling na področju financ.

Peto poglavje je namenjeno predstavitvi podjetja Tajfun Planina d. o. o. V šestem poglavju bom opisala najprej analizo obstoječega stanja, razloge za uvedbo kontrolinga in predstavila moj predlog uvedbe kontrolinga ter oceno smiselnosti le-tega za podjetje Tajfun Planina d. o. o. Sledila bo predstavitev strateškega in operativnega kontrolinga ter kontrolinga na posameznem področju, torej na področju raziskav in razvoja, na področju prodaje, nabave, proizvodnje in financ. V tem poglavju bom teoretična znanja iz predhodnih poglavij aplicirala na prakso. Magistrsko nalogo bom tako zaključila s sklepnimi ugotovitvami in predlogi za izboljšanje poslovanja v podjetju.

1 KONTROLING

Znanstvena razprava je pokazala in potrdila, da je temeljni strateški cilj vsakega poslovnega sistema zavarovanje dolgoročnega obstoja (Melavc & Novak, 2007, str. 17). Takšen cilj bo poslovni sistem lahko uresničil le, če bo nastajajoče naloge razreševal bolje kot njegovi tekmeci. Tako lahko naloge kontrolerja opredelimo kot informacijske in poslovne naloge, ki zahtevajo usmerjanje določenega poslovnega sistema k uresničevanju strateškega cilja, torej preživetja podjetja, iz tega pa izhajajoče zahteve po uresničevanju operativnih ciljev, torej uresničevanje določenega dobička. Strateški cilj in operativni cilji določenega poslovnega sistema, prekriži še s cilji zaposlenih, pomenijo celoto ciljev dolgoročnega poslovnega sistema. Kontroling kot splet informacijskih in poslovnih dejavnosti ima nalogo zagotoviti vodenje dolgoročnega poslovnega sistema tako, da bodo uresničene ciljne velikosti. Hkrati pa je poslovodna modrost, ki pomeni pripravljenost in voljo uresničiti ciljno poslovodenje določenega poslovnega sistema na podlagi celovitega in povezanega sistema poslovodenja in pomeni nasprotje poslovodenja v naglici, brez ustreznih informacijskih podlag in priprav. Kontroling je torej sodobna zamisel poslovodenja, ki mora zagotoviti vodenje poslovnega sistema v določeno smer na podlagi opredeljenih ciljev, ki pa je možen le na podlagi ustrezne izbire celovitih načrtovanih, predračunskih, obračunskih, analitskih in nadzornih dejavnosti. Hkrati zagotavlja opustitev neusklajenih, po področjih dejavnosti osamljenih poslovnih ukrepov v prid usklajenega, meddejavnostnega, po interesih usklajenega poslovodenja (Melavc & Novak, 2007, str. 17).

1.1 Naloge kontrolinga

Kontroling je skupek aktivnosti, ki vodijo do oblikovanja informacij za kakovostno in pravočasno odločanje različnih odločitvenih ravni, vključenih v vse temeljne poslovne funkcije družbe. Uspešnost ali zmožnost njegovega delovanja je odločilno odvisna od vseh udeležencev v procesih nastajanja in uporabe informacij. O njem vse bolj govorimo kot o načinu razmišljanja in delovanja, torej o nekakšni poslovni filozofiji. Avtorji pri opredelitvi vsebine kontrolinga pogosto uporabijo prispodobo, ki vsebino njegovega delovanja ponazarja s primerom iz pomorstva. Kontroling namreč enačijo z upravljanjem ali navigacijo plovila. Smer plovbe plovila je torej začetna strategija, krmilo, ki je prispodoba za operativno vodenje, pa je v rokah kapitana. Pilot – prispodoba za kontrolerja pomaga kapitanu, torej menedžerju, da ostane na načrtani smeri in da se izogiba čerem. Kontroling torej vsebuje tako elemente strateškega kot tudi operativnega vodenja in upravljanja. Spodnja slika prikazuje odnos med kontrolerjem in menedžmentom, tako lahko rečemo, da vsebuje koncept kontrolinga v bistvu princip vodenja s cilji (Kaligaro, 2003).

Slika 1: Kontroler in menedžer



Vir: J. Kaligaro, Sodoben kontroling za podporo uspešnega vodenja procesov gospodarske družbe, 2003.

Kaligaro (2003) je zapisal, da je menedžment, ki podpira in uvaja pravilno delovanje funkcije kontrolinga, osredotočen na cilje, usmerjen v prihodnost ter prilagodljiv. Na podlagi tega je smiselna vpeljava in razvoj funkcije kontrolinga le v tiste gospodarske subjekte, v katerih menedžment verjame v filozofijo kontrolinga in je kontroling tudi voljan prakticirati. Kontroling torej mora izvajati servis notranjega oz. upravljalnega računovodstva in računovodsko-finančnih analiz za vse ravni odločanja, ki dajejo menedžmentu možnost planiranja in nadziranja poslovnih operacij glede na dogovorjene in osvojene cilje, iz tega pa sledi (Kaligaro, 2003):

- da je kontroling odgovoren za preglednost poslovnih (finančnih) rezultatov, procesov in strategij, ki v končni fazi usmerjajo k večji dobičkonosnosti in dolgoročni stabilnosti delovanja;

- da kontroling koordinira cilje nižjih ravni upravljanja in nižjih ravni načrtovanja z višjimi ter organizira sistem poročanja, ki je usmerjen v prihodnost in velja za poslovni sistem kot celoto;
- da kontroling oblikuje procese kontrolinga na način, ki omogoča vsem ravnam upravljanja delovanje v smeri vsebinsko osvojenih in enotnih ciljev;
- da kontroling zagotavlja, da menedžment razpolaga z vsemi potrebnimi informacijami za procese upravljanja in
- da kontroling samostojno in avtonomno oblikuje in vzdržuje sistem kontrolinga glede na razmere in zahteve okolja, v katerem deluje.

1.2 Razvoj kontrolinga

Beseda kontroling je anglosaškega izvora (controlling). Beseda izhaja iz glagola »to control«, kateremu lahko pripišemo več kot 50 različnih pomenov. Najpogostejše se ponujajo sinonimi, kot so: krmiljenje, usmerjanje, vodenje, upravljanje, ukazovanje, preverjanje in nadzor. Prvotni zametki kontrolinga izhajajo iz angleškega dvora, in sicer iz 15. stoletja, saj so že takrat uvedli funkcijo kontrolerja z nalogo, da nadzira vse denarne in blagovne tokove (prilive in odlive). Dobrih 200 let zatem (leta 1778) je ameriški kongres ustanovil funkcijo »komptrolerja«, ki je opravljal naloge nekakšnega zakladnika v smislu zagotavljanja ravnovesja med državnim proračunom in državnimi izdatki (Križaj, 2004).

Naloge kontrolinga so postajale vse bolj jasne z razvojem industrije v Združenih državah Amerike, in sicer že iz druge polovice 19. stoletja. Gre za čas razvoja železniškega prometa v ZDA, zato ni čudno, da je bilo prvo delovno mesto »komptrolerja« uvedeno leta 1880 v železniškem podjetju Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System, in sicer za reševanje ekonomsko-finančne naloge. General Electric Company je leta 1892 prvo uvedlo delovno mesto kontrolerja. Angleški poslovnež Tomas Sutherland je že leta 1875 zapisal, da je sistem dvostavnega knjigovodstva zadovoljiv v takšni meri, da se lahko enkrat na leto ali pogostejše ugotovi dobiček iz poslovanja podjetja ter da je očitno za upravljanje podjetja potrebnih več podrobnejših informacij, ki naj bodo v takšni obliki, da bodo poslovodstvu jasno prikazale vzroke za dobro ali slabo poslovanje podjetja. Prvi razcvet je kontroling v ZDA doživel po letu 1920, takratne gospodarske razmere so bile prežete z velikim poslovnim tveganjem in z visoko inflacijo. Podjetja so začutila vse večjo potrebo po ekonomskih strokovnjakih, ki bi lahko vodstvu podjetja pomagali usmerjati in uravnavati poslovanje. Težišče informacijske dejavnosti se je prevesilo iz spremljanja dogodkov in stanj v preteklosti v oblikovanje ciljev in nalog. V Evropi, predvsem v Zvezni republiki Nemčiji, se je kontroling začel uveljavljati šele v drugi polovici petdesetih let, in sicer sprva pod vplivom ameriških družb, ki so v svoja nemška odvisna podjetja kontroling prenesle iz matičnih družb (Hočevlar, 2007, str. 19).

Koletnik in Kolar (2011, str. 9) sta v svoji knjigi zapisala, da lahko velik razmah dejavnosti kontrolinga v Evropi, predvsem v Nemčiji, zasledimo sredi sedemdesetih let ter da je v letu 1978 že kar 30–40 odstotkov nemških podjetij uvedlo dejavnost kontrolinga. V podjetjih, kjer je bilo več kot 5000 zaposlenih, je bila ta dejavnost vzpostavljena že v 90 % in podjetja so že imela zaposlenega kontrolerja. Danes je moč prisotnosti kontrolinga zaslediti

v gospodarskih in negospodarskih dejavnostih, še posebej v srednjih in velikih podjetjih s heterogenimi dejavnostmi in z odvisnimi podjetji. Dejavnost kontrolinga lahko torej zasledimo v industrijskih, finančnih, storitvenih in drugih podjetjih ter zavodih v državni in privatni lasti, v javnih inštitucijah, torej agencijah, univerzah in občinah ter tudi drugje (Koletnik & Kolar, 2011, str. 9).

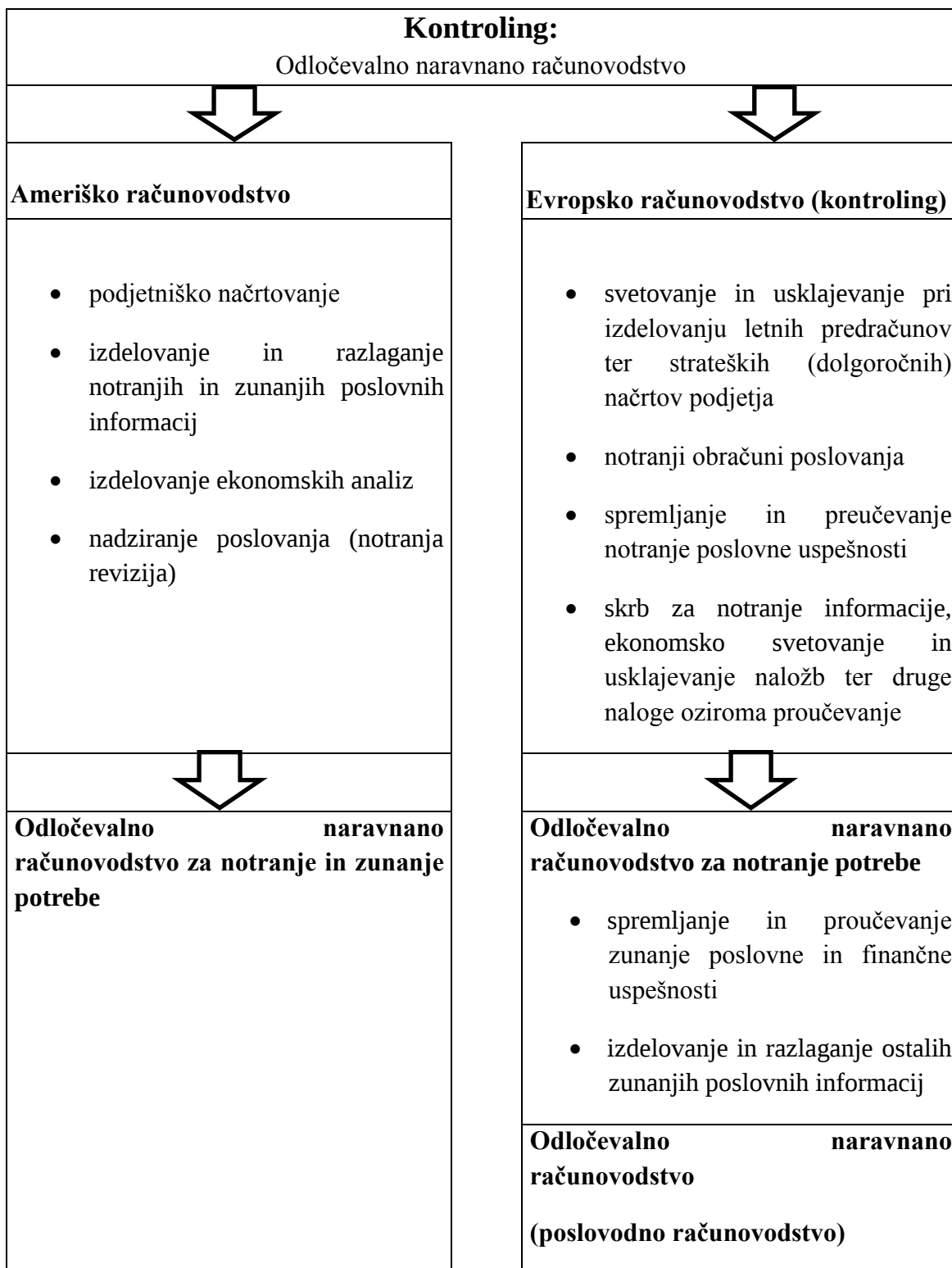
Kasneje je kontroling v Nemčiji doživel pravi razcvet. Funkcija kontrolerja je bila uvedena v ameriška in nemška podjetja predvsem zato, da so bile zadovoljene poslovodske potrebe po informacijah. Pri evropskih kontrolerjih je bilo težišče dejavnosti na notranji ekonomiji in nekoliko manj na nadziranju in zunanjemu obveščanju (Hočevnar, 2007, str. 19).

Hočevnar (2007, str. 19) ugotavlja, da večina računovodskih teoretikov v Sloveniji meni, da ni razlike med računovodjem in kontrolerjem. V teoriji kot tudi marsikje v praksi smo v Sloveniji računovodstvo opredelili kot sestavo štirih funkcij, in sicer knjigovodstvo, načrtovanje, analiziranje in nadziranje. Stroka namreč od računovodij zahteva, da poleg zunanjega poročanja skrbijo za ustrezno notranje poročanje. Ker praksa ni sledila teoretičnim pobudam, danes računovodski oddelki v podjetjih večinoma opravljajo knjigovodsko funkcijo. Stari plansko-analitski oddelek oziroma oddelki ekonomike so se preimenovali v oddelke kontrolinga. Tem oddelkom in zaposlenim v njih želijo tako dati večjo veljavo pri odločanju, imeli pa so ti oddelki takšno vlogo že v času socialističnega gospodarjenja. Ni pomembno, kako mi poimenujemo neko dejavnost, temveč je pomembna vsebina le-te. Tako kontroling ne more biti poslovodna funkcija, saj ni odločanje, temveč odločanje podpira. Tudi če se ne strinjamo s trditvijo, da ni nobene razlike med računovodstvom in kontrolingom, pa zelo težko oporekamo dejstvu, da mora biti kontroler vrhunski poznavalec računovodstva (Hočevnar, 2007, str. 19).

1.3 Anglo-ameriški in nemški pristop h kontrolingu

Iz zgodovinskega razvoja je razvidno, da imamo v teoriji opravka z dvema pogledoma na kontroling in kontrolerja; anglosaškim in nemškim. Tako v anglosaški kakor v nemški literaturi do nedavnega ni bilo moč zaslediti enotne opredelitve pojmov kontroling in kontroler, zato bom v nadaljevanju predstavila glavne razlike med nemškim in anglosaškim videnjem kontrolinga in kontrolerja (Križaj, 2004). Koletnik in Kolar (2011) sta kontroling pojasnila kot odločevalno naravnano računovodstvo. Ameriško računovodstvo vključuje podjetniško načrtovanje, izdelovanje in razlaganje notranjih in zunanjih poslovnih informacij, izdelovanje analiz ter nadziranje poslovanja, torej gre v tem primeru za odločevalno naravnano računovodstvo za notranje in zunanje potrebe. Na drugi strani sta predstavila naloge evropskega računovodstva (kontrolinga), kjer kontroler sodeluje pri svetovanju in usklajevanju letnih predračunov in strateških načrtov, pri notranjih obračunih poslovanja, spremlja in preučuje notranjo poslovno uspešnost, skrbi za notranje informacije ter tudi druge naloge. V tem primeru gre torej za odločevalno naravnano računovodstvo za notranje potrebe. Zgornjo razlago kontrolinga kot odločevalno naravnane računovodstva prikazuje Slika 2.

Slika 2: Kontroling kot odločevalno naravnano računovodstvo



Vir: F. Koletni & I. Kolar, *Strateški kontroling*, 2011, str. 8.

1.3.1 Anglo-ameriški pristop h kontrolingu

V ameriških poslovnih sistemih beseda kontroling obravnava področje računovodskih in finančnih dejavnosti, ki jih razumemo kot informacijsko in temeljno dejavnost. Vse bolj pa kontroling posega tudi na področje načrtovanja in predračunavanja v dejavnosti. Danes v okviru poslovnih ved obravnavajo kontroling kot informacijsko-poslovno zasnovano celotnega poslovnega sistema, razumemo ga tudi kot pomoč pri dejavnosti upravljanja in poslovanja. Nekateri opisujejo kontroling kot gospodarski informacijski in krmilni sistem poslovnega sistema, ki ga uporabljajo menedžerji pri svojih poslovnih odločitvah in uresničevanju poslovnih nalog. Kontrolerjeva dela in naloge v ameriški gospodarski praksi so značilna dela za računovodjo v evropskem pomenu besede. Vodjo računovodstva je potrebno razlikovati od vodje finančne službe, pa tudi od vodje knjigovodstva. Vodja računovodstva je odgovoren za delovanje dela informacijskih funkcij, ki jih predstavlja računovodstvo, sestavljeno iz računovodskega predračunavanja, računovodskega obračunavanja, računovodskega nadziranja in analiziranja. Razlikuje se od finančne funkcije, ki je temeljne narave in se ukvarja s pridobivanjem sredstev, preoblikovanjem denarnih sredstev v druga sredstva, z vračanjem sredstev ter s tem v zvezi s preoblikovanjem obveznosti do virov sredstev (Melavc & Novak, 2007, str. 18–19).

Anglo-ameriška strokovna literatura deli računovodstvo na finančno računovodstvo in stroškovno računovodstvo. Finančno računovodstvo se ukvarja s poslovnimi dogodki, ki se pojavljajo v podjetju v povezavi z zunanjim okoljem, in pripravlja informacije za zunanje uporabnike, medtem ko se stroškovno računovodstvo ukvarja s poslovnimi dogodki znotraj gospodarske družbe in pripravlja informacije za notranje uporabnike (Kavčič, Koželj, Odar, 1998, str. 41).

Funkcija finančnega računovodstva je, da pripravlja podatke in informacije (Igličar & Hočevvar, 1997, str. 28):

- o sredstvih podjetja in obveznostih do virov sredstev s posebnim poudarkom na finančnih razmerjih z drugimi,
- o donosnosti poslovanja oz. o poslovnem in finančnem izidu celotnega podjetja.

Stroškovno računovodstvo je analitično in povezano s poslovanjem podjetja. Stroškovno računovodstvo spremlja in proučuje (Igličar & Hočevvar, 1997, str. 28):

- prvine poslovnega procesa od trenutka, ko so že na voljo, čeprav jih še ne porablja,
- stroške in poslovne učinke in
- poslovni izid za posamezne dele podjetja.

Za finančno računovodstvo so pomembne ekonomske kategorije, ki kažejo finančno stanje podjetja oz. finančno razmerje do drugih (to so denar, terjatve in obveznosti ter poslovni izid podjetja). Stroškovno računovodstvo spremlja in preučuje prvine in stroške podjetja (stroške za osnovna sredstva, material, plače, storitve, tudi stroške po proizvodih, stroške po stroškovnih mestih) ter poslovni izid posameznih organizacijskih enot v podjetju, če so organizirane poslovnoizidne enote. Poleg stroškovnega in finančnega računovodstva se

omenja upravljalno računovodstvo, ki izhaja iz prvih dveh in je bolj usmerjeno k potrebam po informacijah za poslovno odločanje, medtem ko sta finančno in stroškovno računovodstvo še nevtralni (Igličar & Hočevvar, 1997, str. 28–29).

Hanson in Mowen (1992, str. 7) opredeljujeta kontrolerja kot glavnega računovodja, ki nadzorju vse oddelke računovodstva, hkrati pa mora ugoditi vsem zahtevam notranjih in zunanjih uporabnikov računovodskih storitev. V anglo-ameriškem sistemu je kontroler odgovoren tudi za vse zunanje informacije, torej vse informacije v zvezi z bilanco, davki, revizijo, zavarovanji in statistiko. Pri tem poudarjata, da ima kontroler visok položaj v organizacijski strukturi podjetja, saj se nahaja v vodstvu podjetja.

Melavc in Novak (2007, str. 19) sta navedla naslednje naloge kontrolerjev v okviru ameriškega sistema:

- izgradnja in nadzor poslovodno naravnane računovodstva,
- načrtovanje in predračunavanje ter uresničevanje zasnove usklajenega celostnega načrtovanja in predračunavanja dejavnosti poslovodnega sistema, vključno z načrtovanjem in predračunavanjem naložb,
- nadzor uresničevanja načrtov in predračunov, vključno s pripravo predlogov ukrepov v primeru odmikov od načrtov in predračunov,
- priprava poročil za notranje uporabnike informacij o načrtih in predračunih ter o izidih nadzorne dejavnosti,
- priprava poročil za zunanje uporabnike informacij, za lastnike poslovnega sistema, za javnost, za sodelavce, za dobavitelje in kupce in tudi ostale,
- varovanje interesov poslovnega sistema glede na davčne obveznosti,
- sodelovanje z zunanjimi nadzorniki,
- skrb za varovanje sredstev poslovnega sistema, vključno s skrbjo za ustrezno zavarovanje,
- zagotovitev učinkovitega osebja in naprav, vključno z računalniško podporo v splošnih službah poslovnega sistema.

1.3.2 Nemški pristop h kontrolingu

Deyhle spada med najpomembnejše tvorce evropskega koncepta kontrolinga in učitelja kontrolerjev. Po njegovi opredelitvi pomeni »to control« uravnati ali krmiliti. Kontroler je neke vrste kontrolor poletov ali krmar za notranji obračun, ki s podatki in informacijami pomaga »kapitanom« v prodaji, proizvodnji, razvoju in nakupu varno pluti po nemirnem poslovnem »morju«. Kontroler mora pravočasno opozoriti, kje obstaja nevarnost naleta in kje skozi špranje uhajajo povezave med prihodkom, stroški in dobičkom (Deyhle, 1997, str. 9).

Sistem kontrolinga, ki ga zagovarja nemški pristop, temelji na principu vodenja s cilji, pri čemer osnovni cilj razdelimo na delne cilje, ki jih je treba skupaj z odgovornostjo za njihovo uresničevanje delegirati menedžerjem na nižjih ravneh. Težišče nemškega koncepta je na vodenju s poslovnoizidnimi enotami, kar kaže na precej decentraliziran pristop, ki poudarja stroškovno in prihodkovno komponento. Ker širši pomen besede

kontroling ni splošno znan, ga avtorji zaradi lažje razumljivosti največkrat povezujejo kar z navigacijskim procesom. Podprocesi, s katerimi najpogosteje označujemo kontroling, so naslednji (Križaj, 2004a):

- koordiniranje aktivnosti pri opredeljevanju uresničljivih in sprejemljivih poslovnih ciljev,
- celostno načrtovanje in predračunavanje kot temelj za uresničenje sprejetih poslovnih ciljev,
- koordiniranje in moderiranje izdelave dolgoročnih, kratkoročnih in izvedbenih načrtov,
- spremljanje uresničenja načrtov in poslovnih ciljev, ugotavljanje odmikov ter posledic, ki jih prinašajo, uvajanje ustreznih korekcijskih ukrepov ter nenazadnje spremljanje njihovih učinkov,
- sodelovanje pri opredelitvi in uvedbi sistema internega obračuna in kalkuliranja cen,
- uvedba sistematičnega, selektivnega in ciljno usmerjenega obveščanja vseh odločevalcev v podjetju,
- uvajanje novih organizacijskih metod, »modelov«, kazalcev in kazalnikov v poslovanje podjetja za doseg večje racionalnosti, produktivnosti in donosnosti poslovanja.

V Evropi so naloge kontrolerja razdeljene na strateško in operativno področje. Strateško področje opredeljuje naslednje naloge kontrolerja (Melavc & Novak, 2007, str. 19–20):

- izbira strateškega vzora poslovnega sistema,
- presojanje ugodnosti močnih in šibkih točk poslovnega sistema,
- razvijanje strateških ciljev poslovnega sistema,
- vzpostavitev strateškega nadzora na podlagi primerjave načrtovanih in predračunskih velikosti glede uresničene velikosti,
- priprava upravljalških in poslovnih ukrepov v zvezi z odmiki od zastavljenih strateških ciljev.

Operativno področje zajema naslednje naloge (Melavc & Novak 2007, str. 20):

- pripravo zunanjih in notranjih pripomočkov za usmerjanje kot podlago za oblikovanje delovnih načrtov in predračunov poslovnega sistema,
- oblikovanje celotnega načrta in celostnega predračuna poslovnega sistema,
- skrb za usklajevanje operativnega in strateškega načrtovanja in predračunavanja,
- vzpostavitev nadzora na podlagi primerjave uresničenih velikosti glede na načrtovanje in predračunane velikosti,
- oblikovanje ukrepov za popravilne odločitve zaradi odmikov od načrtov in predračunov,
- oblikovanje predračunskih in obračunskih poročil.

1.3.3 Razlike med anglo-ameriškim in nemškim pristopom

Kot lahko vidimo iz zgoraj navedenega naslova obstajajo torej razlike med obema pristopoma oziroma sistemoma (Režun, 2004, str. 17-18):

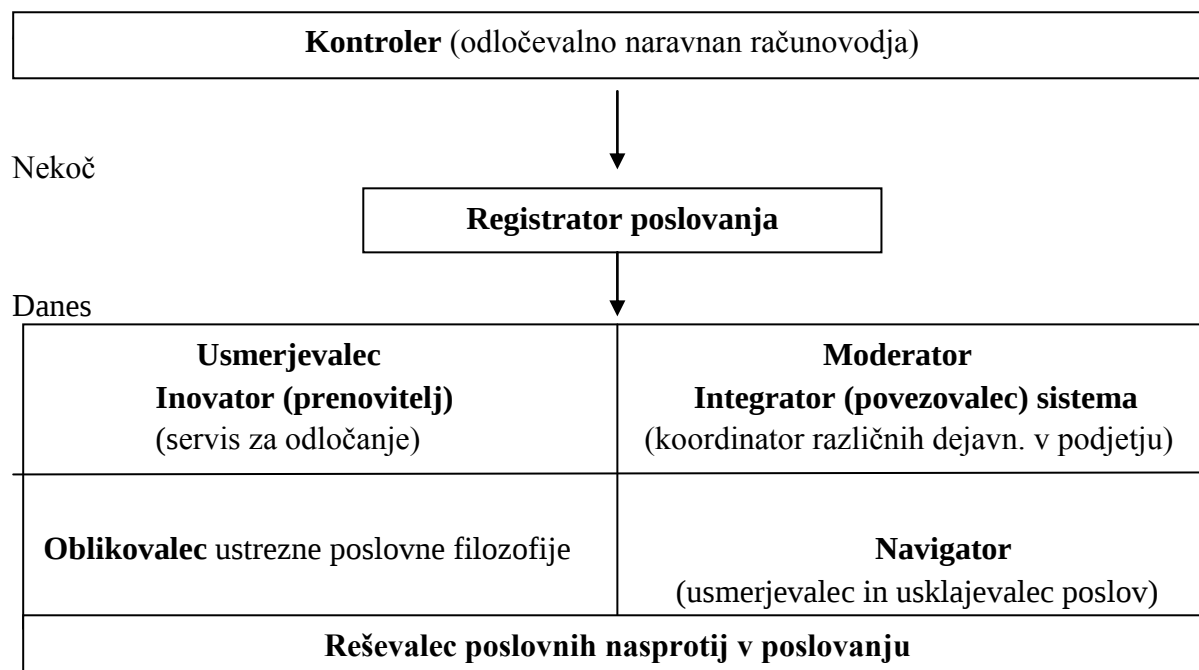
- **Delovno mesto** kontrolerja je pri anglo-ameriškem pristopu izenačeno z delovnim mestom računovodje oziroma je temu neposredno podrejeno. Pri nemškem pristopu pa sta kontroler in računovodja navadno ločeni delovni mesti.
- **Organizacijsko** je pri anglo-ameriškem pristopu kontroling enotno opredeljen kot služba računovodstva oziroma njen del. Pri nemškem delu se pojavlja več organizacijskih rešitev, čeprav prevladuje kontroling kot posebna, svetovalna, štabna služba v podjetju.
- **Naloge**, ki jih ima anglo-ameriški kontroler, se nanašajo na notranje in zunanje računovodstvo, vključene so torej tudi naloge s področja davščin (spremljanje predpisov, svetovanje), notranje revizije ter finančnega računovodstva. Glavna področja nalog nemškega kontrolerja temeljijo na notranji ekonomiji, medtem ko finančno računovodstvo, davčno področje in notranja revizija niso njegove tipične naloge.
- **Uporabniki storitev** anglo-ameriškega kontrolerja so zunanji in notranji, nekoliko drugače pa je pri nemškem sistemu, kjer so uporabniki storitev notranji, gre predvsem za menedžerje podjetja.
- **Naloge operativnega in strateškega področja** poslovanja podjetja vključuje nemški pristop, medtem ko anglo-ameriški pristop obravnava kontroling predvsem v luči operativnih nalog, kot so letno planiranje, kontroliranje, analiziranje in informiranje.
- **Slabosti in prednosti** so prisotne pri obeh sistemih. Slabost anglo-ameriškega pristopa h kontrolingu je v tem, da v ospredje postavlja operativne naloge, medtem ko je prednost v tem, da ima kontroler v okviru računovodstva na razpolago boljše podatke kot pri nemškem sistemu, kjer je računovodstvo predvsem knjigovodstvo in si mora pri oskrbi s podatki pomagati z drugimi oddelki. Prednost nemškega pristopa h kontrolingu pa je v tem, da se osredotoča tako na operativne kot tudi strateške naloge.
- Pri nemški opredelitvi se kontroling lahko umesti tako v **informacijski kot tudi v odločevalski podsistem podjetja**, saj se pogosto enači tako z menedžerskimi funkcijami kot upravljanjem, pri anglo-ameriških opredelitvah lahko kontroling uvrstimo le v informacijski podsistem podjetja kot računovodstvo.
- **Razvoj teoretičnega in praktičnega dela kontrolinga** se pri sistemih zelo razlikuje. Anglo-ameriški sistem se je razvijal tako, da se je kontroling najprej izvajal v praksi, temu pa je sledil teoretični del, torej se je teorija razvila iz prakse. Povsem drugače je bilo pri nemškem pristopu h kontrolingu, kjer je teoretični del kontrolinga nastajal v akademskih krogih in je v njem opredeljeno, kaj na bi kontroler delal. Vzporedno in ne povsem povezano pa se je pri nemškem sistemu razvijal tudi praktični kontroling, ki pa dejansko obstaja v praksi nemških podjetij in opredeljuje, kaj kontroler v podjetju v resnici dela.

Režunova (2004, str. 18) je zapisala, da so nas zgoraj navedena dejstva tako pripeljala do spoznanja, da je anglo-ameriški pristop bolj enoten, logičen, jasen, vendar se nam pri tem zastavlja vprašanje o smiselnosti uporabe pojma kontrolinga, saj je izenačen z velikim delom računovodstva. Na drugi strani je nemški pristop dosti bolj neenoten, a je iz njega lažje razbrati potrebo po uporabi drugega pojma od računovodstva. Pri nemškem sistemu je torej smiselno uporabiti pojem kontroling.

1.4 Kontroler

V zvezi z informacijsko platjo kontrolinga je potrebno povedati, da je kontroler odgovorni nosilec odločevalno naravnane informacijske dejavnosti, v kateri ima računovodstvo osrednje mesto, tako bi lahko rekli, da je kontroler poslovodni računovodja. Ker je težišče sodobnega računovodstva obvladovanje notranje ekonomije, se od računovodje pričakuje, da bo dejavno sodeloval pri snovanju poslovnih ciljev, utiranju poti za njihovo uresničevanje ter seveda pri nadziranju vsega. V svetu se veliko govori o kontrolerju kot o sodobnem poslovodnem računovodji, ki je motor in krmilo podjetja in poslovodstva. Seveda pa je potrebno poudariti, da je kontrolorjevo nenadomestljivo orodje zgrajen in delujoč informacijski sistem. Odločevalnim ravнем more nuditi potrebne količine in vrste spoznavnih predlog, ki pa jih ne sme biti preveč. Kontroler je dolžen opredeliti vrsto, vsebino, roke in prejemnike rednih poročil ter pomembne odmike pri nadzorih in poročevalnih poročilih. Vrhovno poslovodstvo tako oblikuje in nadzira skupaj z lastniki skupne cilje podjetja, predvsem obstoj in razvoj le-tega, kontroler pa skrbi za postavljanje in presojanje časovno usklajenih ciljev v vseh poslovnih dejavnostih. Težišče kontrolerjevega dela je skrb za trajni obstoj in razvoj podjetja, poslovno usmerjanje oz. načrtovanje in presojanje, ki vključuje nadziranje in proučevanje, uresničevanja poslovnih ciljev. Mnogi pisci pravijo, da je kontroler lovec na strateške in izvedbene cilje in daje strateški prispevek k delovanju podjetja, ki pa je lahko v velikih primerih tudi usoden (Koletnik, 2004b, str. 57–59). Iz Slike 3 je razvidno, da je kontroler odločevalno naravnani računovodja, ki je nekoč deloval kot registrator poslovanja, danes pa ga povezujemo z usmerjevalcem, moderatorjem, oblikovalcem poslovne filozofije in navigatorjem. Na kratko lahko povemo, da je kontroler reševalec poslovnih nasprotij v poslovanju.

Slika 3: Kontroler



Vir: F. Koletnik, *Kontroling in management*, 1997, str. 82.

Kontroler je torej nek posrednik med vodstvom poslovnega sistema in posameznimi področji dejavnosti poslovnega sistema. Gre za osrednjo osebo, ki skrbi za načrtovanje in predračunavanje, ter je oseba, pri kateri se zbirajo posamezni načrti in predračuni. Hkrati je tudi oseba, ki skrbi za zgoščevanje načrtov in predračunov ter preverja njihovo medsebojno združljivost. Njegova naloga je usklajevanje in oblikovanje posameznih načrtov in predračunov v celostni načrt oziroma celostni predračun poslovnega sistema (Melavc & Novak, 2007, str. 20).

1.4.1 Kontrolerjeva podpora menedžmentu

Kontrolerji podpirajo menedžerje na številne različne načine, poskusijo jih razbremeniti tako, da prevzemajo določene njihove naloge, kot so organizacijo planiranja, informiranja in poročanja. Na menedžerje tako poskušajo delovati kot gospodarska vest, saj jim preprečujejo sprejemanje neučinkovitih poslovnih odločitev ali takih, ki temeljijo na osebnih interesih oz. na interesih oddelkov. Z izvajanjem teh nalog si kontrolerji prizadevajo zagotoviti razumno vodenje podjetja. Kontrolerji tako osebno podpirajo menedžerje. Glede na to, da ima vsak menedžer drugačne sposobnosti vodenja, nagnjenja in izkušnje, se morajo kontrolerji ustrezno prilagoditi individualnosti posameznega menedžerja.

Kontrolerji celovito podpirajo menedžerje, njihovo vzajemno delovanje pokriva celoten spekter odgovornosti menedžerja. Kontrolerjevo delo zajema bistveno več kot le delo s številkami, na njihovem dnevnem redu so poleg motivacije, strokovne podpore in spodbujanja tudi strategija, organizacija in kultura. Naloge kontrolerjev zajemajo širok spekter podpore menedžmentu, ki je v zadnjih nekaj letih še znatno narasla. Končni rezultat je podoba kontrolerja kot celovitega spremljevalca menedžerjev oz. partnerja menedžmenta (Temelji kontrolinga, 2012).

Sodelovanje med menedžerji in kontrolerji v poslovnem partnerstvu bi moralo biti enakopravno. Menedžerji določajo smernice, ki bodo podjetju pomagale doseči postavljene cilje, kontrolerji pa so tisti, ki nosijo del odgovornosti, kar pa pomeni, da kontrolerji ne bi smeli pasivno čakati na navodila menedžerjev, temveč bi morali delovati proaktivno, kot partnerji, ki dopolnjujejo menedžment pri upravljanju. To velja tako za rutinske poslovne aktivnosti kot tudi za nove razvojne pobude, kot so usmerjenost k dodani vrednosti ali procesu dolgoročne uspešnosti pri vodenju podjetja. Osrednji vidik vloge poslovnega partnerja je takšne teme prepoznati in jih spodbujati. Vse pomembnejše je, da kontrolerji skrbijo za ravnovesje med svojo aktivno vključenostjo v proces menedžmenta in prispevanjem osebnih zamisli na eni strani ter svojo omejevalno nalogo, ki jo imajo kot skrbniki interesov podjetja in kritični kolegi. Kontrolerji morajo biti torej sposobni »nositi dva klobuka« (Temelji kontrolinga, 2012).

Uveljavljanje dejavnosti kontrolinga namreč ni odvisno samo od njegovih nosilcev, torej kontrolerjev, ampak je v precejšni meri odvisno tudi od uporabnikov te dejavnosti, torej od menedžerjev. Pomembno je, da vodstvo v podjetju zahteva posebno poslovno kulturo in slog vodenja, saj bodo le tako vzpostavili kakovosten kontroling. Bistvo te kulture in sloga

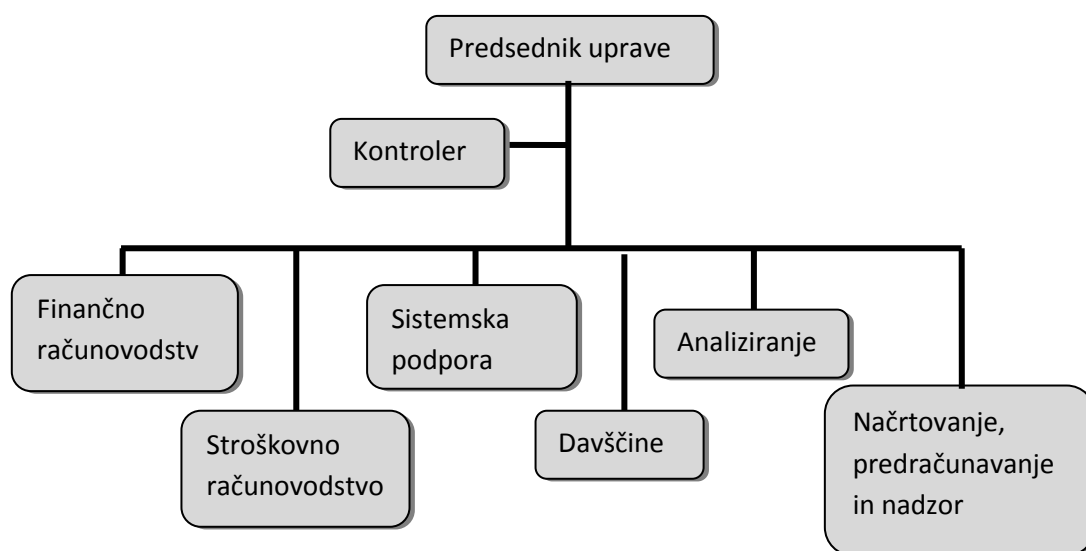
vodenja sta dolgoročno ciljno delovanje ter decentralizacija pooblastil in odgovornosti. V praksi je možno zaslediti, da se controlling uresničuje le kot rezultat sodelovanja med menedžerjem in kontrolerjem, tako da je v resnici controlling primarno funkcija menedžerja in sekundarno funkcija kontrolerja (Učinkovit controlling lahko reši podjetje iz krize, 2010).

2 ORGANIZACIJA KONTROLINGA

V vsaki organizaciji na nek način najdemo kontrolerja, vendar ne vedno pod takšnim imenom. V manjših podjetjih prevzema vlogo kontrolerja kar vrhovni poslovodja. Z rastjo podjetja se povečuje kompleksnost poslovnih odločitev, zato mora vrhovni poslovodja prepustiti navigatorsko funkcijo ustrezno usposobljeni osebi, torej kontrolerju. Nadaljnja rast podjetja navadno zahteva zaposlitev dodatnih kontrolerjev, običajno se oblikuje oddelek kontrolinga, v katerem so operativni kontrolerji strokovno podrejeni strateškemu kontrolerju oz. vodji oddelka za controlling, disciplinsko pa vodji organizacijske enote, kamor so razporejeni in za katerega izvajajo »navigacijsko funkcijo« (Križaj, 2004a).

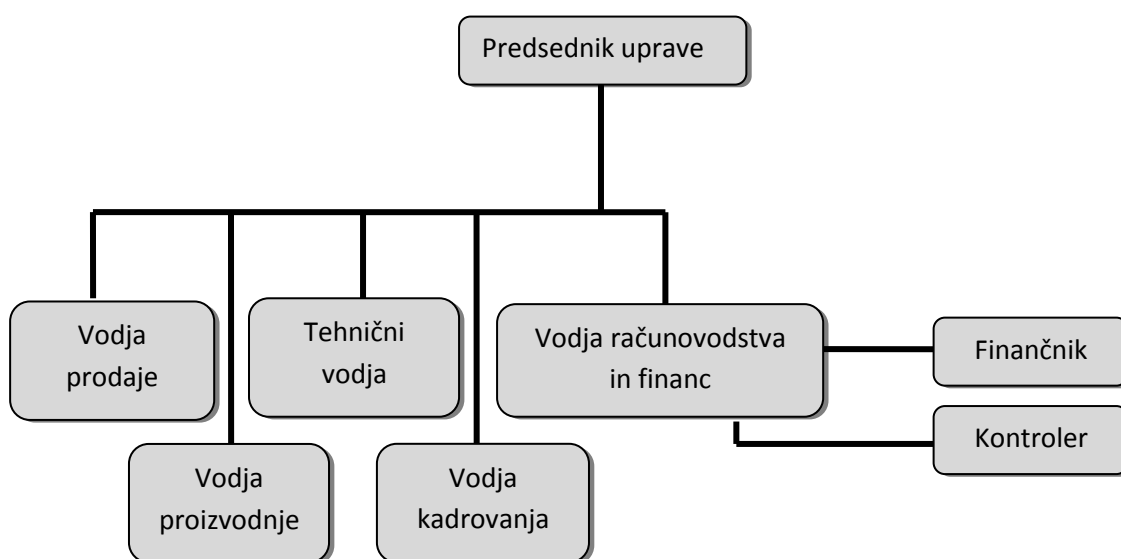
Empirične raziskave so pokazale, da najdemo službo ali oddelek za controlling kar na treh organizacijskih ravneh. Najpogosteje najdemo controlling na drugi organizacijski ravni, ki je neposredno podrejena članu uprave, odgovornemu za finance in računovodstvo, to nam prikazuje Slika 5. Redkeje se controlling organizira na prvi organizacijski ravni, kjer imamo opravka s članom uprave, odgovornim za controlling in še druge namene, izjemoma pa se najde v sklopu računovodstva na tretji organizacijski ravni, kar nam prikazuje Slika 6 (Križaj, 2004a).

Slika 5: Oddelek za controlling na drugi organizacijski ravni



Vir: D. Melavc & A. Novak, Controlling: naloge, napotki, rešitve, 2002, str. 24.

Slika 6: Oddelek kontrolinga na tretji organizacijski ravni



Vir: D. Melavc & A. Novak, *Controlling: naloge, napotki, rešitve*, 2002, str. 25.

2.1 Decentralizirani in centralizirani controlling

Kontrolling je postopek vodenja k ciljem, ki ga je potrebno organizirati. Organizacijo kontrolinga kot postopka vrši služba kontrolinga, ki pa je lahko oblikovana centralizirano ali decentralizirano. Kontroler je navadno vodja službe kontrolinga in s poslovedjo izvaja controlling. Obstajajo pa tudi manjši poslovni sistemi, ki nimajo kontrolerja, njegove naloge pa so razdeljene drugim funkcijam. V večjih poslovnih sistemih, kjer imamo opravka z večjimi organizacijskimi enotami, se srečamo s kontrolerji in controllingom na večih ravneh. Obseg nalog, ki jih dobi kontroler, je odvisen od tega, ali je služba kontrolinga oblikovana centralizirano oz. decentralizirano (Melavc & Novak, 2007, str. 38, 39).

V praksi pogosto zasledimo, da je funkcija kontrolerja razdeljena na več oseb in delovnih področij. Pomembno je, da kontrolerji med sabo dobro sodelujejo, in sicer imamo tu v mislih sodelovanje med podjetniškim planiranjem, informiranjem menedžmenta, avtomatskim obdelovanjem podatkov in računovodstvom. Funkcijo kontrolerja lahko predstavlja projektna skupina, v katero so vključeni sodelavci iz različnih področij (Deyhle, 1997, str. 184).

Običajno se pri manjših gospodarskih družbah srečamo s centralizirano funkcijo kontrolinga, pri tem pa moramo poudariti, da je kontroler vključen v računovodstvo ali pa v štabno službo direktorja. V podjetju je vedno pomembno, da se pravilno odločimo, kam v organizacijsko shemo bomo postavili kontrolerja, da bo imel dostop do virov podatkov, pri tem pa moramo paziti, da kakršnakoli podrejenost kontrolerja ne bo vplivala na omejen dostop do podatkov in na kontrolerjevo strokovno avtonomijo. Pri večjih gospodarskih družbah je funkcija kontrolerja specializirana in decentralizirana po poslovnih funkcijah ali lokacijah. Pri decentraliziranem controllingu je prednost v hitrejšem in tudi boljšem

spoznavanju problemov ter odkrivanju rešitev. Omenjeni sistem ima tudi slabost, da je kontroler preveč tesno vključen v okolje na posameni lokaciji, kar pa mu ne omogoča dovolj avtonomnega in strokovnega delovanja (Križaj, 1995, str. 10–11).

Pri tem decentraliziran sistem zahteva od področnega kontrolerja lojalnost do dveh oseb. Pri poročanju je področni kontroler najprej odgovoren vodji organizacijske enote, temu pa sledi še poročanje kontrolerski službi glede usklajevanja planiranja in izračuna pričakovanih dosežkov, pri tem pa je ogrožena nepristranskost (Deyhle, 1997, str. 188).

Prednost centraliziranega pristopa h kontrolingu je, da kontroler neposredno nadzira celotno službo kontrolinga, slabost pri omenjenem sistemu pa je prevelika oddaljenost od nižjih ravni posloводства in njihovih informacijskih potreb (Melavc & Novak, 2007, str. 39).

Deyhle (1997, str. 185) navaja, da ima centralni kontroler dolžnosti:

- priskrbeti in zagotoviti mora metodologijo za določitev poslanstva in ciljev podjetja;
- organizirati mora planiranje od »spodaj navzgor« za uresničevanje od »vrha navzdol« določenih ciljev v okviru pravil iz poslanstva podjetja;
- moderatorsko vodenje sestanka za izoblikovanje poslanstva in ciljev podjetja;
- vseskozi mora povezovati poslovna področja;
- zagotavljati mora soodvisnost med strateškim in operativnim planiranjem ter predračuni;
- poskrbeti mora, da zagotovi tako planske podatke kot tudi podatke o doseganju ciljev;
- vseskozi mora spodbujati izračunavanje pričakovanih dosegov in njihovo usklajevanje s predvidenimi letnimi dosežki in dobička ter napovedovanje bilančnih podatkov.

Poleg navedenih dolžnosti mora centralni kontroler dati napotke decentralnim kontrolerjem v dejavnostih, npr. v trženju, obratih, raziskavah in razvoju. Centralni kontroler od svojih področnih kontrolerjev zahteva enotnost v sistemu planiranja, enotnost pri poročanju, uporabi pravil in obrazcev, rokov planiranja, enotnost v sistematiki računovodstva, obračuna uspeha, kalkulacijah, obračunu stroškov po stroškovnih mestih in obračunu investicij (Deyhle, 1997, str. 186).

Tako lahko na koncu povzamemo, da decentraliziran sistem zahteva premik avtoritete, odgovornosti in odločanja z višjih na nižje ravni menedžmenta. Večja stopnja centralizacije na drugi strani omogoča uporabo preprostejših sistemov ter enostavnejšo koordinacijo aktivnosti, pri tem pa ima slabost, in sicer je centralizirana organizacija manj dovzetna in odzivna na spremembe v okolju. To lahko rešimo z večjo stopnjo decentralizacije, ki povečuje prilagodljivost in odzivnost organizacije, vendar naletimo na problem, da takšen sistem zahteva bolj zapletene in formalne upravljalne sisteme ter večjo stopnjo birokracije. V kolikor se odločimo za decentralizacijo, s tem tudi razbremenimo menedžerja z operativnimi odločitvami, na drugi strani pa zagotovimo tudi večje zadovoljstvo zaposlenih, saj se le-ti izobražujejo za zahtevnejša vodilna mesta in se na njih preloži del odgovornosti, v podjetju se doseže tudi večja prilagodljivost, večja odzivnost na spremembe v okolju. S tem se izkažejo tudi slabosti decentralizacije, in sicer v razmejitvi

strateških in operativnih odločitev, pojavi se podvajanje kadrov in konkurenca med njimi, spori pri zasledovanju ciljev in težje usklajevanje vseh aktivnosti v podjetju (Kelher, 2005, str. 26).

2.2 Zunanji in notranji kontroling

Danes na trgu obstaja vse večje število ponudnikov, ki izvajajo zunanji kontroling za družbe. Vedeti moramo, da obstaja veliko dejavnikov, na podlagi katerih se podjetja odločajo, ali bodo opravljala funkcijo kontrolinga samostojno v podjetju ali bodo za to najele zunanjo družbo. Prvi pomemben dejavnik je zagotovo velikost podjetja. Podjetja, ki imajo zgrajen sistem stroškovnega in finančnega računovodstva, se običajno odločijo tudi za lastno službo kontrolinga. Na drugi strani imamo mala in tudi srednje velika podjetja, ki si običajno najamejo zunanje ponudnike, ki imajo več znanja in bogate izkušnje, pri tem je potrebo poudariti, da je za podjetje to zagotovo ugodnejša varianta. Poleg omenjenega moramo vedeti, da v malih podjetjih z lastnim kontrolingom običajno podjetnik opravlja naloge kontrolinga ob vseh operativnih nalogah, pri tem pa mu zmanjka časa za strateške usmeritve podjetja. Tako lahko govorimo o nesistematičnem kontrolingu, ki ne dosega zelenih koristi. V kolikor želimo imeti v podjetju uspešen kontroling, ki nam bo prinašal zelene rezultate, mora biti oblikovan sistematično (Koletnik, 2000, str. 29).

Pri vzpostavitvi kontrolinga v podjetju moramo torej temeljno preučiti vse dejavnike oz. temeljne spremenljivke in se na njihovi osnovi odločiti za najprimernejšo organizacijsko obliko kontrolinga. Velika podjetja, ki imajo sestavljene cilje, delujejo v zelo negotovem okolju, njihovi zaposleni pa imajo visoke kompetence, potrebujejo notranje močne in decentralizirane službe kontrolinga, ki jih povezuje centralni kontroler. V nasprotju z njimi pa imajo majhna podjetja enostavne cilje in zaposlujejo ljudi, ki imajo nizke kompetence, te družbe pa potem ne potrebujejo posebnih notranjih služb kontrolinga. Za omenjena podjetja je racionalneje uporabljati zunanji kontroling. Poleg tega med obema različicama obstaja veliko različnih kombinacij situacijskih spremenljivk, ki potem vplivajo na izbiro organizacijske postavitve kontrolinga v podjetje (Režun, 2004, str. 76).

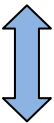
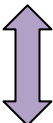
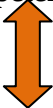
Na grobo lahko ločim torej (Režun, 2004, str. 77):

1. zunanji kontroling;
2. notranji kontroling, znotraj slednjega pa še štiri različice:
 - računovodja opravlja del nalog kontrolerja,
 - kontroling kot posebna služba v okviru računovodstva,
 - kontroling kot samostojna štabna služba,
 - kontroling kot decentralizirana štabna služba, ki jo usklajuje glavni kontroler.

Tabela 1 nam prikazuje, kako situacijske spremenljivke vplivajo na organizacijske oblike kontrolinga. Iz tabele je razvidno, da najprej ločimo med zunanjo in notranjo organizacijsko obliko kontrolinga. Za zunanji kontroling se odločijo predvsem v majhnih podjetjih, kjer imajo enostavne cilje, zaposleni imajo nizke kompetence ter delujejo v gotovem okolju. Na drugi strani imamo oblikovan notranji kontroling, znotraj katerega

imamo več možnih organizacijskih oblik. Podjetja, ki oblikujejo svoj notranji kontroling, so nekoliko večja, delujejo v nekoliko negotovem okolju, imajo sestavljene cilje, njihovi zaposleni pa imajo vse večje kompetence. Vidimo lahko, da je najbolj skrajna organizacijska oblika notranjega kontrolinga decentralizirana štabna služba, ki deluje v povsem negotovem okolju, podjetje je veliko, vsi cilji so sestavljeni, zaposleni pa imajo zelo visoke kompetence.

Tabela 1: Vpliv situacijskih sprememb na organizacijsko obliko kontrolinga

	Situacijske spremenljivke		Okolje	Velikost	Cilji	Zaposleni
Organiza- cijske oblike kontrolinga	Zunanji kontroling		gotovo	majhno	enostavni	nizke kompetence
	Notranji kontroling	Računovodja je hkrati kontroler				
		Služba v okviru računovodstva				
		Centralizirana štabna služba				
		Decentralizirana štabna služba				
			negotovo	veliko	sestavljani	visoke kompetence

Vir : Š. Režun, Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju, 2004, str. 76.

2.3 Uvedba kontrolinga v podjetje

Kontroling je v svojem bistvu informacijska nadgradnja poslovnih procesov družbe pri iskanju optimalnih rešitev v podjetju. Kontroling se v tem segmentu ostro in odločno ločuje od sistema računovodstva, ki sicer povzema podatke oz. informacije, ki jih posamezni procesi nudijo, ne vpliva pa pomembno na njihovo oblikovanje, še manj pa na njihovo nastajanje. Iz takšnega pojmovanja vsebine delovanja kontrolinga izhaja dejstvo, da je pogoj za uspešno vzpostavitev in kasneje delovanje in razvoj kontrolinga ureditev osnovnih poslovnih procesov in tudi podprocesov družbe in na tej osnovi izgradnja ustreznega računalniškega informacijskega sistema. To osnovno zahtevo že leta potrjuje praksa tako zahodnoevropskih držav kot tudi v srednje in severnoameriških držav, kljub relativno različnim osnovnim konceptoma (Kaligaro, 2003).

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

- iz opredelitve poslovnih procesov družbe, tako osnovnih kot tudi podprocesov,
- izbire in vpeljave ustreznega računalniškega informacijskega sistema in
- izbire in izgradnje ustreznega sistema kontrolinga.

Ker opredelitev poslovnih procesov družbe in izbira ustreznega računalniškega informacijskega sistema običajno potekata vzporedno in z istimi človeškimi viri, opredeljujem izgradnjo sistema kontrolinga kot dvotirno. Ko govorimo o izgradnji sistema kontrolinga, je potrebno opozoriti, da je uspešnost le-tega odvisna od pravilnosti pristopa organiziranosti družbe. Dejstvo je namreč, da organizacijski okvir družbe, ne glede na to,

kakšni so, ne zadoščajo vsebinskim zahtevam sodobnega kontrolinga, ki v končni fazi zahteva predvsem jasno definicijo odgovornosti (Kaligaro, 2003).

Nezadostnost se namreč kaže predvsem v nepovezanosti vsebine posameznih segmentov poslovanja z njihovo formalno organizacijsko obliko (ločevanje vsebine in organizacijske oblike), trganju odgovornosti za ustreznost delovanja posameznega enotnega področja poslovanja na več organizacijskih enot (nejasno opredeljena odgovornost), neustreznem številu formalnih organizacijskih enot (bogata vertikalna organizacijska struktura). Vse našteto vodi k nepreglednosti in neobvladljivosti poslovanja družbe in v končni fazi vselej k slabšemu poslovanju (Kaligaro, 2003).

V praksi se nadaljnji razvoj kontrolinga običajno ustavi prav na tej kritični točki prehoda k procesnemu pojmovanju organiziranosti družbe. Ker je organizacijska struktura družbe pri klasičnem načinu organiziranja enaka upravljavskim ravnam, je lahko ravno skupina ljudi, ki je ključna za uspeh izgradnje sistema kontrolinga, torej poslovodstvo na različnih upravljavskih ravneh, največja ovira že v samem začetku, včasih tudi neprehodna ovira (Kaligaro, 2003).

Z uvajanjem procesnega pojmovanja organiziranosti družbe se namreč vertikalna globina organiziranosti praviloma splošči na eno osnovno raven in s tem se ustvarijo pogoji za optimiranje števila in delovanja poslovodnega kadra. Množica bolj ali manj neustreznih organizacijskih povezav je na takšen način izločena, preglednost dogodkov in funkcij je vzpostavljena, procesi so jasno opredeljeni (Kaligaro, 2003).

Vsako optimiranje organiziranosti družbe prinese tudi optimiranje števila in strukture zaposlenih, kar je morda lahko najpomembnejši zaviralni dejavnik pri uvedbi procesne organiziranosti družbe ob pomanjkanju širšega konsenza. Zaradi tega je potrebno zagotoviti (Kaligaro, 2003):

- podporo najvišje ravni upravljanja družbe (člani uprave naj bodo tudi člani nadzornega odbora projekta);
- sodelovanje druge ravni upravljanja, torej vodij posameznih poslovnih funkcij (procesov), tako, da postanejo lastniki procesov, ki so lahko vsebinsko širši ali ožji od običajno toge organizacijske strukture;
- istočasno izvedbo projekta upravljanja s spremembami, če ni že stalnica poslovnega delovanja družbe (predvsem v smislu obvladovanja nihanja števila potrebnega kadra).

Ko govorimo o kontrolingu kot informacijski nadgradnji poslovnih procesov, namenjeni oblikovanju in artikuliranju podatkov za namene različnih odločitvenih ravni, govorimo o neposredni povezavi, torej o neposredni pretvorbi ključnih informacij delovanja procesov v informacijski sistem kontrolinga. V tem je tudi osnovna ločnica med kontrolingom in računovodstvom, v neposrednem črpanju podatkov iz posameznih procesov in njihovi ustrezni pretvorbi v obliko, primerno izvajanju aktivnosti načrtovanja, analize in nadzora. V sfero računovodenja prehajajo informacije pretežno v izvedeni obliki, medtem ko se kontroling ukvarja z izvirnimi informacijami, med katere sodijo tudi računovodske informacije. Zaradi tega je v evropski oz. svetovni praksi vse pogostejši pristop, ki

kontroling, torej tako imenovano računovodenje za notranje potrebe, postavlja tudi v funkcijo uporabnika računovodskih informacij in ne obratno (Kaligaro, 2003).

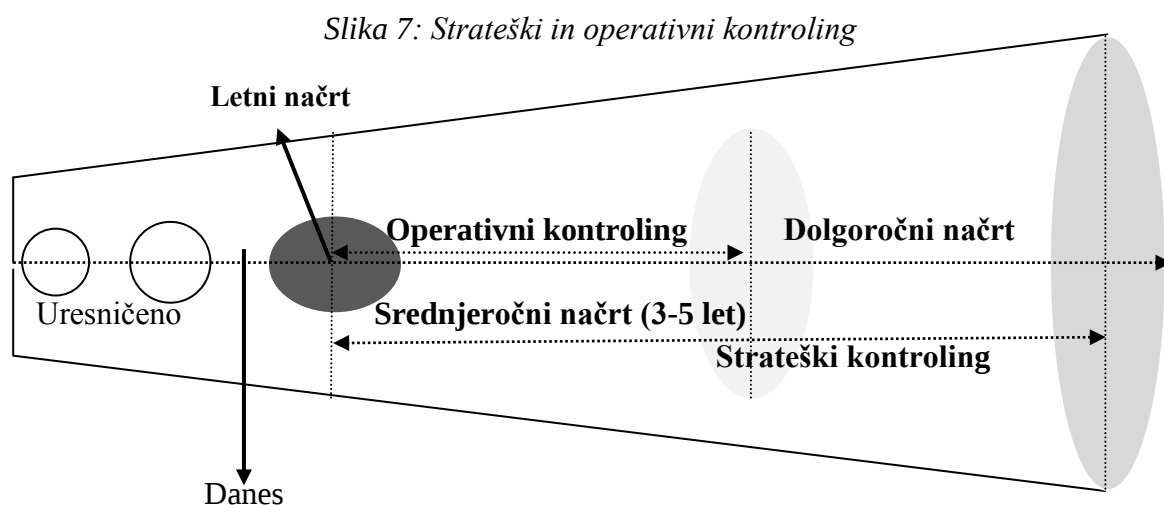
Tudi v slovenskem prostoru kontroling dobiva v zadnjem času vse pomembnejšo vlogo. K temu po eni strani botruje delovanje slovenskih družb v mednarodnem okolju in po drugi strani želja in potreba po kakovostnem obvladovanju njihovega poslovanja. Hiter razvoj od časa prvega spoznavanja vsebine in delovanja kontrolinga pa do njegovega uvajanja v večini primerov povzroči, da postane kontroling domena nekaj oseb z nalogo, da ga ustrezno uvedejo in mu dajo ustrezno mesto v informacijskem sistemu družbe, vendar oboje v zelo kratkem času. Kontroling se v takšnih okoljih uvaja kot informacijska nadgradnja z enosmernim delovanjem, torej vselej v smeri kontrolinga. Ta enosmerna povezava pomeni, da družbe uvajajo sistem kontrolinga brez predhodne procesne ureditve poslovanja družbe, kar lahko pomeni slabo kakovost informacij in kontroling brez poslovno-navigacijske funkcije (Kaligaro, 2003).

Organizacija in delovanje kontrolinga morata biti posledica:

- predhodne ali sočasne ureditve poslovnih procesov in
- procesnega pristopa k organiziranosti kontrolinga.

3 VRSTE KONTROLINGA

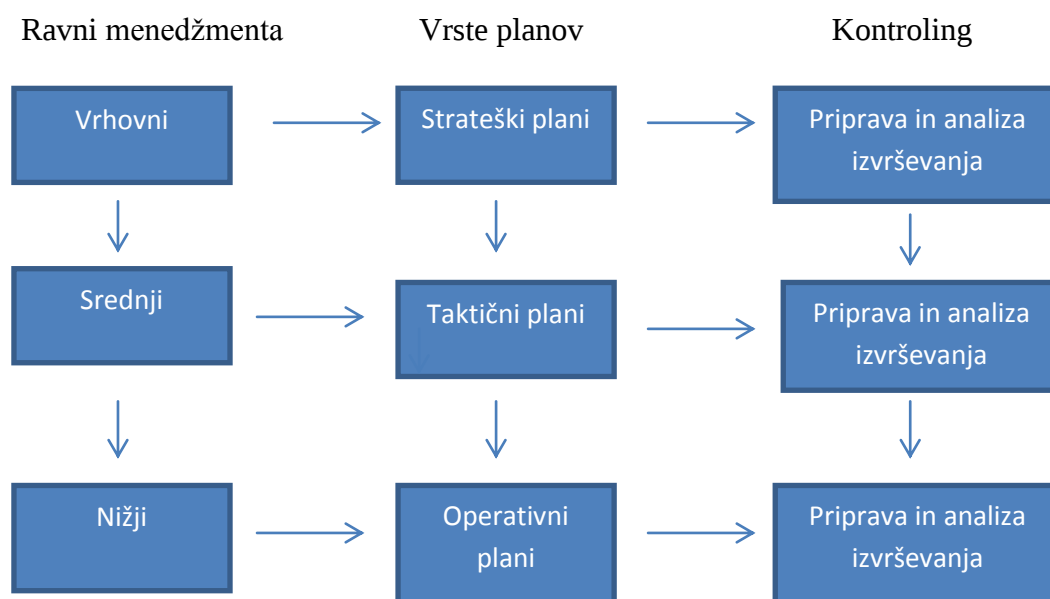
Kontroling je servisna dejavnost vrhovnega, srednjega in izvedbenega poslovodstva, ki se ukvarja s strateškimi in izvedbenimi oz. operativnimi poslovnimi plani in odločitvami. To pa je torej podlaga, da govorimo o strateškem in izvedbenem oz. operativnem kontrolingu (Koletnik & Kolar, 2011, str. 13). Nekateri avtorji v svoji literaturi govorijo o izvedbenem kontrolingu, v nekateri literaturi pa zaznamo ta pojem kot operativni kontroling. Slika 7 nam nazorno prikazuje razliko med strateškim in operativnim kontrolingom. Pri strateškem kontrolingu imamo dolgoročni načrt, kar je prikazano na sliki. Na drugi strani pa pri operativnem kontrolingu govorimo o srednjeročnem načrtu, torej načrtu za dobo nekje od 3 do 5 let.



Vir: F. Koletnik, *Kontroling in notranje revidiranje*, 2004a, str. 79.

Strateški kontroling se ukvarja z dolgoročnimi poslovnimi vprašanji in problemi, ki so pogosto zelo slabo opredeljeni. Pri strateškem kontrolingu imamo torej opravka z mehкими (kvalitativnimi) informacijami in visoko sestavljenostjo oziroma kompleksnostjo. Pri operativnem kontrolingu gre za krajše obdobje in se ukvarja neposredno z vrednostno (kvantitativno) izraženimi cilji (Koletnik & Kolar, 2011, str. 13). Spodnja slika nam prikazuje povezanost med različnimi ravni menedžmenta, plani ter kontrolingom, celota pa tvori pot do uspeha. Razvidno je, da si vrhovna raven prizadeva vzpostaviti dobre strateške plane, pri tem pa še vedno nadzira delo srednjega in nižjega menedžmenta. Srednji menedžment skrbi za taktične plane, medtem ko nižji menedžment za operativne plane. Kontroling ima na vseh ravneh nalogo, da pripravlja in analizira izvrševanje.

Slika 8: Povezanost menedžmenta, planov in kontrolinga



Vir: I. Avelini Holjevac, Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom, 1998, str. 99.

3.1 Strateški kontroling

Glavna naloga strateškega poslovođenja je zagotavljanje dolgoročnega obstoja in razvoja podjetja. Nosilec strateškega poslovođenja je v večji meri menedžment na vrhovni ravni, ki s strateškimi poslovodnimi odločitvami zagotavlja in vzdržuje dolgoročne potencialne poslovne koristi. Gre namreč za to, da zagotavlja možnosti za dolgoročno uresničevanje poslovne in denarne uspešnosti. Te možnosti so na tržiščih, v fizičnih in umskih zmogljivostih, v sposobnostih ustvarjanja tržno zanimivih proizvodov in storitev. Nosilci strateškega poslovođenja se torej trajno prizadevajo, da v podjetju delajo prave stvari in predhodno usmerjajo podjetje k doseganju izvedbenih ciljev poslovnega in denarnega uspeha (Koletnik & Kolar, 2011, str. 10).

Strateški kontroling podpira vrhovno in ostalo poslovodstvo pri izbiranju in nadziranju poslovnih strategij, ki so potrebne za uresničevanje vizije in poslanstva podjetja. Njegova naloga je, da priskrbi strateško pomembne informacije iz okolja in podjetja, pripravlja

nabor inštrumentov za planiranje in nadziranje poslovnih procesov. Poleg navedenega je zadolžen za koordinacijo samega procesa planiranja in nadziranja, ki ju opravlja poslovodstvo znotraj usmerjevalnih in usklajevalnih odločitev. Produkt izbiranja in koordiniranja takih planskih in nadzornih procesov so izdelani okvirji za operativni kontroling, znotraj katerega pa se v kratkem in srednjem roku planira in presoja uresničevanje temeljnih ciljev. Temeljna cilja operativnega kontrolinga sta poslovna uspešnost, torej dobičkonosnost, in finančna uspešnost, ki vključuje čisti pritok denarja in zagotavljanje plačilne sposobnosti podjetja (Koletnik & Kolar, 2011, str. 14).

3.2 Operativni kontroling

Operativni kontroling je instrument upravljanja poslovnih funkcij, ki je usmerjen v opredeljevanje izrabe razpoložljivih potencialov za doseganje gospodarskih ciljev. Pri operativnem kontrolingu je težišče na poslovni in finančni uspešnosti ter stabilnosti podjetja. Pri tem je pomembno, da ima podjetje dobro opredeljene operativne plane, ki zajemajo optimalno opredelitev srednjeročnih in letnih ciljev in nalog podjetja ter opredelitev in merjenje ciljev na vseh ravneh in področjih v podjetju (Koletnik, 1994, str. 9).

Tabela 2 prikazuje opredelitev ciljev po področjih pri operativnem kontrolingu. Na ravni podjetja je operativni cilj uspešnost sredstev, uspešnost kapitala, čisti dobiček in čisti pritok denarja. Področje financiranja zasleduje operativne cilje, plačilno sposobnost in finančno uspešnost. Glavni cilji prodaje so prihodki in tržni deleži doma in v tujini, proizvodnja pa zasleduje cilj stroškovne vrednosti proizvodnje po dejavnostih, programih in organizacijskih enotah. V povezavi s prodajo in proizvodnjo nabava zasleduje cilj: vrsto, količino in vrednost nabavljenih sredstev. Na področju kadrovanja se ukvarjajo predvsem s sestavo zaposlenih, obsegom le-teh ter izobraževanjem. Na področju za raziskave in razvoj imajo vseskozi poglobljen cilj vrednosti obstoječih in novih raziskav.

Tabela 2: Opredelitev ciljev po področjih pri operativnem kontrolingu

Področje	Vrste ciljev
na ravni podjetja	uspešnost sredstev (ROI), uspešnost kapitala (ROE), čisti dobiček, čisti pritok denarja
financiranje	plačilna sposobnost, finančna uspešnost (čisti denarni tok), finančna sestava in harmonija
prodajanje	prihodek in prispevek za kritje na domačih in tujih trgih tržni deleži doma in v tujini prihodek in poslovni izid od obstoječih in novih proizvodov
proizvajanje	količina in stroškovna vrednost proizvodnje po dejavnostih, programih in organizacijskih enotah
kadrovanje	obseg in sestava zaposlenih, izobraževanje in delovna kultura

Se nadaljuje

Nadaljevanje

nabavljanje	vrsta, količina in vrednost nabavljenih sredstev
raziskovanje in razvijanje	vrsta, obseg in vrednost obstoječih in novih raziskav ter razvojnih nalog
splošne dejavnosti	vrsta in obseg poslovnih nalog in predračuni stroškov v režijskih dejavnostih

Vir: F. Koletnik & I. Kolar, *Strateški kontroling*, 2011, str. 79.

Operativno planiranje daje napotke, kako bo podjetje pravilno opravilo zadane naloge. Največ podatkov in informacij za operativni kontroling prihaja iz računovodstva, to so informacije o stroških in učinkih ter o poslovni uspešnosti po organizacijskih enotah (po stroškovnih mestih, poslovnoizidnih enotah, po stroškovnih poslovnih enotah). Operativno planiranje in presojanje je prežeto s kratkoročnimi kazalniki, operativni nadzor pa z informacijami o odmikih. S pomočjo teh pripomočkov omogoča operativni kontroling uresničevanje zahtevane stopnje donosa, ki je generator obstoja in razvoja podjetja (Koletnik, 1994, str. 10).

Operativno planiranje vsebuje naloge:

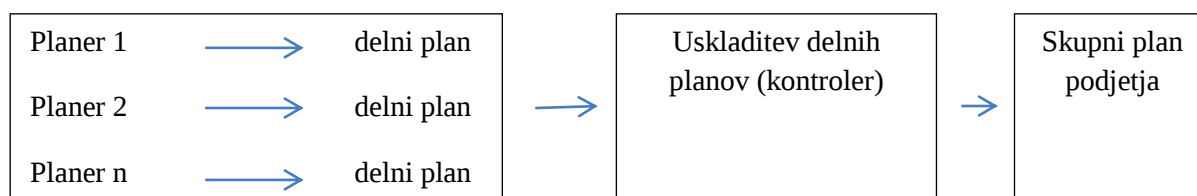
- postavljanje operativnih (srednjeročnih in letnih) ciljev,
- definiranje sredstev in poti za doseganje ciljev,
- opredelitev nalog za celotno podjetje, za organizacijske enote in za posamezne poslovne funkcije.

Letni operativni plan vsebuje:

- srednjeročne naloge,
- uresničevanje naloge v preteklosti,
- načrtovanje naloge v tekočem letu,
- načrtovan poslovni uspeh v tekočem letu,
- načrt potrebnih prvin (delovnih sredstev, materiala, kadrov in tujih storitev),
- predračunska bilanca stanja, uspeha in finančnih tokov.

Operativno planiranje se v podjetju običajno prične šest mesecev pred pričetkom novega poslovnega leta. Vodstvo podjetja opredeli smernice o želeni poslovni uspešnosti, o prodaji, o stopnji pokritja in o drugih temeljnih ciljih podjetja. Kontroler potem opredeli pristojnosti, roke za uresničitev in za izdelavo delnih planov ter uskladitev vseh planov, da so ti skladni s postavljenimi skupnimi cilji podjetja (Koletnik, 1994, str. 11).

Slika 9: Postavljanje skupnega cilja podjetja



Vir: F. Koletnik, *Kontroling*, 1994, str. 11.

3.3 Razlike med operativnim in strateškim kontrolingom

Strateški kontroling je ena od mlajših vej kontrolinga. Vedeti moramo, da so izvedbeni oz. operativni ukrepi na eni strani uspešnejši, če imamo dobro strateško podporo, na drugi strani pa z operativnim kontrolingom težko odpravimo napake strateškega planiranja. Strateški in operativni kontroling ne delujeta neodvisno med seboj, temveč sta tesno povezana. Operativni in strateški kontroling lahko razumemo kot dva zobnička v pogonu, pri katerem je operativni kontroling manjši zobniček, ki se vrti hitreje, strateški kontroling pa je večji zobniček, ki se vrti počasneje. Oba zobnička pa sta med seboj tesno povezana z zobci in se sočasno vrtita (Koletnik & Kolar, 2011, str. 14).

V Tabeli 3 so razvidne razsežnosti operativnega in strateškega kontrolinga. Med glavnimi področji so zagotovo: osrednji cilj velikost, oblikovanje cilja, prevladujoča usmeritev, časovna razsežnost ter prevladujoče informacije. Glavna področja, ki sem jih naštel, bom podrobneje predstavila, ostala področja pa so predstavljena v tabeli. Osrednji cilj velikosti operativnega kontrolinga je denarni izid in dobiček, med tem ko je osrednji cilj velikosti strateškega kontrolinga preživetje podjetja. Cilj pri operativnem kontrolingu je oblikovan kolikostno, pri strateškem kontrolingu pa je cilj oblikovan tako kolikostno kot tudi kakovostno. Pri operativnem kontrolingu gre za usmeritev v notranjost poslovnega sistema, med tem ko gre pri strateškem kontrolingu za usmeritev v okolje poslovnega sistema. Raznovrstne informacije iz notranjosti in okolja poslovnega sistema ter nevarnosti, priložnosti, prednosti in slabosti so značilnost strateškega kontrolinga. Informacije o učinkih, stroških, prihodkih, odhodkih, pritokih, odtokih, sredstvih in obveznostih do virov sredstev pa so značilne za operativni kontroling.

Tabela 3: Razsežnosti operativnega in strateškega kontrolinga

Področje Oznaka	Operativni kontroling	Strateški kontroling
osrednja ciljna velikost	denarni izid, dobiček	Preživetje
oblikovanje cilja	Kolikostno	kolikostno in kakovostno
prevladujoča usmeritev	notranjost poslovnega sistema	okolje poslovnega sistema
časovna razsežnost	omejena, kratkoročna	neomejena, dolgoročna
prevladujoče informacije	učinki/stroški prihodki/odhodki pritoki/odtoki prejemki/izdatki sredstva/obveznosti do virov sredstev	raznovrstne informacije iz notranjosti in okolja poslovnega sistema, priložnosti/nevarnosti, prednosti/slabosti
merljivost informacij	v ospredju	praviloma v ospredju, ni pa nujno
stopnja svobode	stalnost temeljnih ciljev in možnosti delovanja	zavestna spremenljivost vseh parametrov načrtovanja, predračunavanja in nadziranja
stopnja strukturiranja in formalizacije	visoko strukturiran in formaliziran postopek	omejen na dajanje mreže nalog
stopnja kontrolerjeve samostojnosti	samostojno področje nalog kontrolerja z medsebojno pomočjo drugih mest in nalog	potreba po zelo tesnem sodelovanju z drugimi mesti na vseh stopnjah strateškega poslovanja
način dela	natančno določeni postopki dela, delne naloge se lahko prenašajo	visoka stopnja prilagodljivosti pri delu, večja usmeritev na skupinsko delo

Vir: D. Melavc & A. Novak, *Controlling*, 2007, str. 38.

4 PODROČJA KONTROLINGA

Uvajanje kontrolinga povezujemo z modernim upravljanjem podjetij, predvsem gre za dosledno delitev dela in odgovornosti na vseh funkcijskih področjih. Vse pa povezujemo z decentraliziranim vodenjem, s strateškim in operativnim planiranjem in tudi s permanentnim nadziranjem uresničevanja postavljenih ciljev. To pa so aktivnosti, s katerimi nenehno iščemo potencialne prednosti v podjetju in na trgu. Razvito in svobodno delovanje vseh tržišč pa sili podjetja k nenehnemu iskanju notranjih rezerv, ki pa so

prisotne zlasti v organiziranosti in boljšemu obvladovanju poslovnih procesov in stanj ter posledično manjših potroških in stroških. Danes se podjetja namreč zavedajo, da morajo v celoti obvladovati gospodarjenje v podjetju, saj je to ključ do poslovnega uspeha in razvoja, zato se odločajo za uvajanje strateških ciljev in njim podrejajo celotno poslovanje, pri čemer jim je v pomoč planiranje kot orodje za uresničevanje strateških ciljev. Pri tem je potrebno poudariti, da je dobrodošlo računovodsko načrtovanje prvin, potroškov, stroškov, učinkov ter poslovnega in finančnega izida v raznih izraznih oblikah, kot so dobiček, pokritje, čisti denarni tok. Pomembno je, da je poslovni izid načrtovan in nadziran na najvišji ravni podjetja in na organizacijskih ravneh v podjetju, kot so proizvodi, skupine proizvodov, tržišča in same organizacijske enote (Koletnik, Belak, Kokotec-Novak, Glogovšek in Korošec, 1993, str. 23).

Podjetje, ki ima tako zastavljeno vodenje, potrebuje podporo kontrolinga. Podjetje potrebuje torej kontroling na področju raziskav in razvoja, priskrbe surovin in materiala, kadrov, delovnih sredstev in naložb, proizvodnje, trženja proizvodov, financiranja, proizvodnih dejavnosti in tudi drugje (Koletnik et al., 1993, str. 23).

4.1 Kontroling na področju raziskav in razvoja

Vsako podjetje si želi trajni obstoj in razvoj, zato se nenehno prizadeva, da proizvaja za trg zanimive proizvode. Od teh bo imelo podjetje poslovne koristi, zato so danes deležni velike pozornosti konstrukcijske, raziskovalne in razvojne dejavnosti oziroma organizacijske enote za to dejavnost. Zelo pomembno je, da je ta dejavnost tesno povezana z ostalimi dejavnostmi v podjetju in v okolju, saj si vsa podjetja želijo, da bi učinke čimprej vključili v redno proizvodnjo in prodajo (Koletnik et al., 1993, str. 23).

Kontroler je zadolžen, da oskrbuje odločitvene ravni z informacijami o stroških in učinkih razvojno-raziskovalne dejavnosti v podjetju. Te informacije morajo prispevati k večji racionalnosti razvojno-raziskovalnega dela pri obstoječih nalogah ter k hitri usmeritvi prostih zmogljivosti k novim vrstam raziskav in razvoja. Vedeti namreč moramo, da ti pripomorejo k proizvodnji novih in tržno zanimivih izdelkov (Koletnik et al., 1993, str. 23).

Sprostitve na mednarodnih trgih in najnovejše tehnologije, tukaj je potrebno poudariti razvoj mikroelektronike, so privedle do občutnega zmanjšanja življenjskega ciklusa posameznih izdelkov. Zato je potrebno še toliko večjo pozornost nameniti razvojno-raziskovalni dejavnosti. Podjetja tekmujejo med seboj in želijo biti hitrejša od drugih na področju novih idej ter novih tržno zanimivih izdelkov. Pri tem pa ne gre le za število novih idej in izdelkov, ampak tudi za iskanje nove kvalitete izdelkov, saj večja kakovost prinaša koristi v manjših stroških popravil in s tem večje zanimivosti na trgu. Veliko podjetij si tako razvojno in raziskovalno dejavnost organizira v profitnih centrih. Za profitni center se organizira ločeno načrtovanje in nadziranje stroškov in koristi (učinkov). Učinki so raziskovalni dosežki, ki se uresničijo v proizvodnji ali pa se prodajo na trgu v obliki patentov in licenc. Vsaka raziskovalna ali razvojna naloga je samostojen projekt, za katerega se izdela predračun stroškov in koristi, ki jih nenehno spremljamo. Za vsak

projekt se izdelava tudi terminski plan, kontroler pa ima nalogo, da nadzira izkoriščanje tovrstnih zmogljivosti v podjetju. Učinkovitost te dejavnosti se kaže v obsegu in vrednosti novih izdelkov, ki se bodo pričeli proizvajati in prodajati. Usmerja in nadzira se z absolutnimi vrednostmi in količinskimi podatki ter relativnimi številkami oz. kazalniki. Še posebej je pomembno nadzorovanje uresničitve terminskega načrta, saj s kasnitvijo nalog naraščajo evidentni in oportunitetnimi stroški (Koletnik et al., 1993, str. 24).

Kontroler je zadolžen, da je dejavnost čim bolj usmerjena in nadzirana. Ko so posamezni projekti končani, je potrebo narediti še sklepno analizo projekta. V analizi se oceni upravičenost obsega in vrste stroškov, razlogi za njihovo morebitno prekoračitev. Ocenijo se tudi vrednosti novih izdelkov s pomočjo absolutnih in relativnih števil. Po potrebi se uvedejo tudi novi kazalniki o učinkovitosti in uspešnosti te dejavnosti (Koletnik et al., 1993, str. 24).

4.2 Kontroling na področju trženja

Na področju trženjske dejavnosti se kontroler ukvarja s strateškim in operativnim usmerjanjem in usklajevanjem prodajne aktivnosti v podjetju. Njegova naloga je koordinativne narave in v obsegu, ki je potrebna za izdelavo predračunskih poročil, še posebej predračunskih računovodskih izkazov. V tem primeru ne gre za celovit trženjski kontroling, saj ne skrbi za izgradnjo in delovanje celovitega trženjskega informacijskega sistema (Koletnik et al., 1993, str. 26).

V kolikor želimo imeti celovit kontroling na trženjskem področju, tedaj se le ta ukvarja z vsemi informacijami, torej tudi s tistimi, ki sodijo v domeno trženjskega informacijskega sistema v podjetju. V tem primeru so naloge kontrolerja naslednje:

- koordinira in sooblikuje načrte prodaje, ki so podlaga za strateško in operativno usmerjanje prodaje in posledično tudi same proizvodnje,
- izdeluje nadzorne in analitske informacije za potrebe usklajevalnih odločitev na področju trženja proizvodov in storitev.

Kontroler bo uresničeval navedene naloge ob predpogojih, če bo izgradil sistem za zgodnje odkrivanje prednosti in slabosti podjetja pri prodaji obstoječih in novih proizvodov, če bo spremljal in proučeval življenjske cikle posameznih proizvodov, če bo izgradil trženjski informacijski sistem, ki bo oskrboval odločitvene ravni z usmerjevalnimi in usklajevalnimi poročili (Koletnik et al., 1993, str. 26).

Ne glede na izbrano organiziranost kontrolinga je vsak kontroler dolžan skrbeti, da ima podjetje aktualne strateške in operativne načrte prodaje. Med strateške sodijo dolgoročne usmeritve prodaje obstoječih in novih proizvodov. Te usmeritve segajo preko ekonomskega horizonta in nakazujejo priložnosti podjetja, da s sedanjimi in novimi proizvodi obdrži obstoječa ali osvoji nova tržišča. V tej zvezi bo kontroler priskrbel informacije o tržišču in podjetniškem okolju z oceno in prognozo kupcev, trgov in potencialnih možnosti prodaje. Vse omenjeno pa je vidno v strateških planih prodaje podjetja. Pri tem je operativno planiranje letno in srednjeročno in v njem so nadrobno

opredeljeni količinski in vrednostni cilji prodaje ter zelene poslovne uspešnosti (Koletnik et al., 1993, str. 26).

V okviru kontrolinga na področju usklajevanja trženjskih nalog se srečujemo s spremljanjem in proučevanjem odnikov od zelenih procesov in stanj v okviru trženja proizvodov in storitev. Opravka imamo z nadzorom in analizo trženja ter z oblikovanjem ustreznih nadzornih in analitskih poročil. Vsako podjetje potrebuje tako ustrezen obseg in vrsto informacij za potrebe trženja, ki prihajajo tako iz notranjih kot tudi zunanjih virov. Govorimo torej o sistemu notranjega in zunanjega poročanja, kar vse sodi v trženjski informacijski sistem podjetja, ki deluje zaradi priskrbe, razvrščanja, proučevanja in ocenjevanja tržnih ugodnosti in potrebnih informacij za uspešno prodajo proizvodov in storitev (Koletnik et al., 1993, str. 27).

Za potrebe trženja proizvodov in storitev ima pomembno vlogo računovodski informacijski sistem, ki oskrbuje odločitvene ravni z informacijami o odnikih med zelenimi in ustvarjenimi prihodki, odhodki in poslovnim izidom po proizvodih, skupinah proizvodov, prodajnih programih, tržiščih in podobno. Vsebina informacij za potrebe usklajevanja bo podobna tistim, ki smo jih predstavili pri usmerjanju trženjske dejavnosti, le da bodo v teh poročilih podatki o načrtovanih in uresničenih vrednostih in količinah ter o njihovih odnikih (Koletnik et al., 1993, str. 27).

Orodja kontrolinga prodaje ločujemo na kontroling dolgoročne obravnave prodaje in na kontroling kratkoročne in srednjeročne prodaje. V okviru dolgoročnega kontrolinga prodaje imamo naslednja orodja (Melavc & Novak, 2007, str. 26):

- analize zelenega in pričakovanega razvoja prodaje in razlike med njima,
- analize življenjske poti posameznih učinkov,
- analize kupcev po obsegu,
- analize prodajnih učinkov po obsegu.

Na drugi strani pa kontroling prodaje s srednjeročnega in kratkoročnega vidika zahteva informacije glede (Melavc & Novak, 2007, str. 26):

- deleža prihodkov od prodaje po učinkih,
- deleža prihodkov od prodaje po kupcih,
- ocene odnikov obračunanih prihodkov od prodaje glede na predračunane prihodke,
- prispevkov za kritje po učinkih, prodajnih področjih, po naročilih in po skupinah kupcev,
- primerjalnih izračunov na podlagi različnih kazalnikov in kazalcev prodaje,
- stroškov reklame,
- obsega in sestave kupcev.

4.3 Kontroling na področju nabave

Prodajna in proizvodna dejavnost postavljata pred nabavno dejavnost naloge ustrezne oskrbe z materiali, ki pa naj bo opravljena na gospodaren način. Naloge kontrolinga na

področju nabave so tako povezane z zagotavljanjem ustreznih poslovnih informacij o stanju in spremembah na nabavnih tržiščih. Pomembno je poudariti vlogo informacij o strateških nabavah in nabavnih cenah posameznih vrst materiala. Pomembne so torej informacije, ki omogočajo spoznanja o najvišji možni nabavni ceni glede na dosegljive prodajne cene, o možni zamenjavi določenega materiala z drugim. Naloga kontrolinga na nabavnem področju zajema tudi presojo možnih dobavnih rokov posameznih vrst materiala, skrb za tržne analize nabavnega tržišča in analize dobaviteljev. Pomembno je usklajevanje nabavne službe s proizvodnjo in finančno dejavnostjo, saj si v zvezi s tem nabavni kontroling zastavlja vprašanje glede ustreznosti zalog materiala, da ne bi prihajalo do zastojev v proizvodnji ali na drugi strani do prevelikih zalog. Kontrolerjeva naloga v okviru te dejavnosti je ugotoviti in presoditi upravičenost stroškov nabavne dejavnosti (Melavc & Novak, 2007, str. 24).

Za ustrezno delovanje kontrolinga na področju nabave je pomembno, da kontroler pozna potrebna orodja za uresničevanje. Ta orodja so (Melavc & Novak, 2007, str. 24):

- raziskava tržišča nabave,
- analiza dobaviteljev glede na obseg dobave,
- analiza materiala glede na obseg nabave,
- analiza posameznih vrst materialov glede na nabavne cene, dobavne roke, neposredne in posredne nabavne stroške,
- analiza izgub zaradi prekinitev poslovnega postopka ob pomanjkanju materialov,
- analiza najvišjih in najnižjih možnih nabavnih cen materialov,
- analiza obsega in sestave zalog materiala.

4.4 Kontroling proizvodnje

Naloga proizvodne dejavnosti je proizvajati določene učinke z ugodnimi proizvodnimi stroški, kar pa pomeni, da je kontroling na področju proizvodnje usmerjen zlasti h gospodarnosti proizvodnega postopa in k obvladovanju ter nadziranju stroškov, predvsem z vidika poznavanja proizvodnih, koristnih in jalovih stroškov ter seveda tudi stroškov izmeta. Naloga kontrolinga je, da skrbi in obvladuje tiste dejavnosti proizvodnje, ki imajo vpliv na poslovnoizidni tok določenega poslovnega sistema. V tem smislu je še zlasti pomembna skrb kontrolerja za obvladovanje stroškov (Melavc & Novak, 2007, str. 25).

Kontroler področja proizvodnje za te naloge potrebuje ustrezna orodja (Melavc & Novak, 2007, str. 25). Ta orodja so:

- analiza odmikov uresničenih vrst stroškov glede na predračune po stroškovnih mestih, stroškovnih enotah in stroškovnih nosilcih,
- analiza koristnih in jalovih stroškov,
- analiza stroškov pripravljenosti zmogljivosti poslovnega sistema,
- analiza stroškov zaradi morebitnih zastojev,
- analiza stroškov po poslovnih funkcijah,
- analiza stroškov glede na njihovo spremenljivost oziroma stalnost,
- analiza stroškov glede na njihovo občutljivost zaradi spreminjanja poslovnih odločitev.

Koletnik (1994, str. 26 in 27) navaja, da kontrolerja zanimajo računovodske informacije o ustvarjanju učinkov:

- pri proizvodnih serijah kontrolerja zanima njihova optimalna velikost,
- pri uvajanju in opuščanju posameznih vrst proizvodov ga zanima, ali so prihodki od novih proizvodov večji od stroškov novih proizvodov,
- pri opuščanju obstoječih proizvodov ga zanima, ali so stroški ustvarjanja obstoječih proizvodov večji od prihodkov le-teh.

4.5 Kontroling financ

Najpomembnejša naloga finančnega poslovanja poslovnega sistema je zagotavljanje ustreznega denarnega izida oz. sposobnosti določenega poslovnega sistema, da v vsakem trenutku poravnava zapadle obveznosti. Kontroling na področju financ je usmerjen k nalogam in orodjem, ki naj zagotovijo ustrezen denarni izid poslovnega sistema.

Na področju finančne dejavnosti se kontroler ukvarja tako s strateškim kot tudi operativnim usmerjanjem in usklajevanjem financiranja podjetja. Vloga kontrolerja je moderativne narave, saj skrbi, da so v podjetju narejeni vsi potrebni in med seboj usklajeni načrti financiranja, kot so predračuni finančnih in denarnih tokov, predračuni premoženjsko-finančnega položaja naložbeno izidnih enot in podjetja. Med poslovnim obdobjem kontroler nadzira uresničevanje postavljenih finančnih ciljev in nalog, tako izdeluje tudi kontrolne in analitske informacije o uresničevanju stanj in procesov v podjetju (Koletnik, 1994, str. 30).

Kontroler skrbi za izgradnjo in delovanje celovitega finančnega informacijskega sistema, ne glede na to, kjer se procesirajo potrebni podatki in oblikujejo informacije. Pretežni del finančnih informacij dobivajo iz računovodskega informacijskega sistema, saj brez računovodskih podatkov ni mogoče razpolagati s predračunskimi in nadzornimi poročili o finančni uspešnosti ter o finančnem položaju podjetja. Pri celovitem kontrolingu na finančnem področju se kontroler ukvarja z informacijami, ki sodijo v domeno računovodskega in finančnega informacijskega sistema. Naloge kontrolerja so (Koletnik, 1994, str. 30):

- koordinira in sooblikuje načrte, ki so podlaga za strateško in operativno usmerjanje financiranja in posledično same proizvodnje in prodaje,
- izdeluje nadzorne in analitske informacije za potrebe usklajevalnih odločitev na področju finančne funkcije.

Kontroler bo lahko uresničil naloge, v kolikor bo izgradil sistem za zgodnje odkrivanje prednosti in slabosti podjetja pri financiranju obstoječih in novih proizvodno-prodajnih programov, bo spremljal in proučeval financiranje življenjskih ciklov posameznih proizvodnih programov ali proizvodov ter bo izgradil finančni informacijski sistem, ki bo oskrboval odločitvene ravni z usmerjevalnimi in usklajevalnimi poročili (Koletnik, 1994, str. 30).

Kontroler je dolžan skrbeti za aktualne strateške in operativne načrte financiranja; med strateške sodijo dolgoročne usmeritve finančnega položaja podjetja in financiranja obstoječih in novih proizvodno-prodajnih programov. Usmeritve segajo preko ekonomskega horizonta in nakazujejo priložnosti podjetja, da s sedanjimi in novimi proizvodi obdrži obstoječa in osvaja nova tržišča ter zagotavlja ugodno finančno uspešnost in zdrav finančni položaj. V okviru operativnega načrtovanja so opredeljeni finančni cilji, ki jih želi podjetje uresničiti s proizvodno-prodajnimi programi in drugimi aktivnostmi (Koletnik, 1994, str. 30, 31).

V okviru finančnega načrtovanja skrbi kontroler za izdelavo predračunov (Koletnik, 1994, str. 31):

- strateške bilance premoženja in finančnega položaja podjetja in njegovih naložbeno-izidnih enot,
- operativne letne in srednjeročne bilance stanja in izkazov finančnih ter denarnih tokov za podjetje,
- operativni načrti prilivov in odlivov denarja iz posameznih poslovnih dejavnosti podjetja.

V tem primeru kontroler skrbi, da so odločitvene ravni pravočasno oskrbovane z nadzornimi in analitskimi informacijami, ki so pomembne za sprejemanje usklajevalnih odločitev. V tej zvezi kontroler izgradi sistem rednega in občasnega proučevanja finančnega položaja podjetja ter oblikovanja kontrolnih in analitskih informacij o financiranju. Tako mora opredeliti vsebino, obliko in čas posredovanja ter prejemnike informacij. Odloči se lahko za tabelarično in grafično predstavitev želenih in ustvarjenih aktivnosti ter odklonov med njimi, za posamezne kazalnike za opisno ali kombinirano poročanje. Poleg kontroliranja imamo še analiziranje kot posebno obliko nadziranja (Koletnik, 1994, str. 31).

S finančnim analiziranjem kontroler presoja boniteto financiranja, in sicer presojanje tekoče plačilne sposobnosti, presojanje finančne in premoženjske strukture, presojanje finančne harmonije, presojanje prilivov in odlivov pri posameznih proizvodno-prodajnih programov, presojanje poslovne in finančne uspešnosti kapitala, presojanje stroškov in dogodkov financiranja (Koletnik, 1994, str. 31).

Koletnik (1994, str. 32 in 33) navaja, da je potrebno izgraditi sistem rednih in občnih informacij, ki jih bo potem kontroler predstavil pristojnim za financiranje. Gre za poročila:

- poročilo o poslovni uspešnosti (dobiček, prispevek za kritje),
- poročilo o denarnem toku,
- poročilo o finančnem toku (= gibanje sredstev in virov),
- poročilo o donosnosti kapitala in naložbah,
- poročilo o sestavi in obsegu sredstev in virov financiranja v preurejeni in prečiščeni bilanci stanja,
- poročilo o skladnosti sredstev in virov financiranja (finančna harmonija),
- poročilo o tekočih sredstvih in obveznostih,

- poročilo o optimizaciji strukture financiranja,
- poročilo o stanju in gibanju čistih obratnih sredstev oz. obratnega kapitala.

5 PREDSTAVITEV PODJETJA TAJFUN PLANINA D. O. O.

Podjetje Tajfun Planina d. o. o., je srednje veliko proizvodno podjetje s sedežem na Planini pri Sevnici, ki je bilo ustanovljeno leta 1967. Skozi zgodovino podjetja sta dejavnost podjetja zaznamovala proizvodnja kmetijskih in gozdarskih strojev, danes pa podjetje sodi med vodilne svetovne proizvajalce gozdarske mehanizacije. Podjetje s prodajno mrežo v več kot 50 državah po vsem svetu, učinkovitim servisom in prodajno podporo zagotavlja celovite rešitve na področju gozdarske mehanizacije. Osnovni proizvodni program podjetja Tajfun Planina d. o. o., obsega eno in dvobobenske gozdarske vitle, rezalno-cepilne stroje ter dodatno gozdarsko opremo. Podjetje izvaja popolno kontrolo funkcije vseh izdelkov ter izpolnjuje vse mednarodne standarde o kakovosti in varnosti. Z najsodobnejšimi CNC stroji, vrhunsko tehnologijo, računalniško nadzorovanimi sistemi, uporabo laserskih rezalnikov in senzorskih orodij so razvili napreden proizvodni proces. Cilj podjetja Tajfun Planina d. o. o., je ustvarjati zmogljive in varne gozdarske stroje, prijazne uporabnikom in podprte z gozdarskim informacijskim sistemom, ter zagotoviti celovito in konkurenčno rešitev za zadostitev potreb v gozdarski logistiki. Vizija podjetja Tajfun Planina d. o. o., pa je z intenzivnim razvojem postati vodilni proizvajalec gozdarske mehanizacije v svetu.

Glede na zgoraj omenjeno velikost prodajne mreže lahko povemo, da gre predvsem za izvozno usmerjeno podjetje, ki več kot 90 % svoje proizvodnje proda na tuja tržišča: v Evropsko unijo, Kanado, Norveško, ZDA, Južno Afriko, Avstralijo, Novo Zelandijo, Švico, države bivše Jugoslavije, Rusijo, Belorusijo, Litvo, Čile ... Ker pa se vodstvo podjetja zaveda, da se mora vse bolj približati kupcu in pričeti odpirati vrata v svet, so odprli podjetja v Rusiji – OOO Tajfun Rus, v Srbiji – Tajfun Ris d. o. o., v Ameriki – Tajfun USA LLC in v Braziliji – Tajfun do Brasil Equipamentos Florestais Ltda.

Za podjetje je zelo pomembno, da zagotavlja likvidnost s pravilno strategijo pogajanj in določanja plačilnih pogojev ter izterjave, poleg omenjenega je pomembna tudi dobičkonosnost poslovanja, da se zagotavlja pozitiven izid. Podjetje tako ves čas sledi novostim in se prilagaja potrebam kupcev na trgu in tako zagotavlja svoje prednosti pred ostalimi ponudniki v tej panogi. Podjetje ima močan razvoj ter nenehno išče nove rešitve, za kar pa ima večje število patentov. Podjetje se nenehno sooča z novimi projekti in aktivnostmi za izboljševanje poslovanja in učinkovitega izvajanja procesov. Zaposleni v podjetju Tajfun Planina d. o. o., se tako soočajo z obsežnimi aktivnostmi in dodatnimi napor, tako v smeri razumevanja sprememb in razumevanja potreb po spremembah, kakor tudi v smeri izvajanja dodatnih aktivnosti za povečevanje učinkovitosti. Ključni napor so usmerjeni v doseganje boljših prodajnih rezultatov, večje proizvodne fleksibilnosti in odzivnosti ter večje kakovosti proizvodov kakor tudi kakovosti oskrbe kupcev.

5.1 Zgodovinski razvoj podjetja

Razvoj podjetja Tajfun Planina d. o. o., sega v leto 1967, ko so v podjetju razvili prvi kmetijski proizvod, tako imenovan puhalnik za seno Tajfun. Leta 1972 se je pričela proizvodnja drugega kmetijskega stroja, in sicer obračalnika za seno, imenovanega Sental. Ker so se vodilni v podjetju Tajfun že v preteklosti zavedali pomena nenehnega razvoja, se je tako že leta 1979 pričela proizvodnja novega gozdarskega stroja, in sicer gozdarskega vitla. Gozdarski vitel so skozi leta izboljševali in tako razvili tip vitlov A. To je bil proizvod, s katerim je podjetje že leta 1994 prodrlo na zahodnoevropske trge. Poleg razvoja novih modelov vitlov so bile moči oddelka razvojnikov vpete že v nov stroj, in sicer rezalno-cepilni stroj RCA. Tako je leta 2001 sledila proizvodnja omenjenega stroja.

Podjetje je želelo širiti prodajno mrežo tudi v države vzhodne Evrope, zato je leta 2008 ustanovilo prvo hčerinsko družbo v tujini, in sicer Tajfun Rus v Rusiji. V tem letu je pričelo tudi s proizvodnjo zelo prodajnega proizvoda, in sicer rezalo-cepilnega stroja RCA 400 joy. V naslednjem letu je sledila posodobitev gozdarskih vitlov in začetek proizvodnje gozdarskega vitla tipa EGV 65 AHK in v letu 2010 proizvodnja dvobobenskih vgradnih gozdarskih vitlov DVV 2X90. V letu 2011 je sledila rekordna prodaja, prihodki od prodaje so se namreč povečali za kar 40 %. V tem letu se je vodstvo podjetja Tajfun Planina d. o. o., odločilo, da ustanovi hčerinsko podjetje v Ameriki, tako je bilo ustanovljeno podjetje Tajgo LLC v ZDA, ki pa se je v letu 2013 preimenovalo v Tajfun USA LLC. Da je bilo to res eno uspešnejših let, dokazuje tudi ustanovitev razvojnega in proizvodnega podjetja Tajgo, d. o. o., v Sloveniji.

Zelo uspešnemu prodajnemu letu je sledilo leto 2012, ko je podjetje Tajfun obeležilo 45-letnico obstoja in odprtje nove montažno skladiščne hale. Tudi v tem letu je bilo ustanovljeno še eno hčerinsko podjetje, in sicer Tajfun Ris v Srbiji. Sledil je prevzem podjetja LIV hidravlika in tako povečanje Skupine Tajfun še za podjetje Tajfun Liv d. o. o.

Ne moremo mimo tega, da je v tem letu podjetje prejelo nagrado za najboljšo bonitetno oceno v minulem letu. Tudi leto 2013 je bilo v znamenju nagrad, in sicer nagrade Zlati svinčnik za novo skladiščno montažno halo, kjer sta bila dobitnika nagrade Anton Žižek in Marjan Pobješaj iz arhitekturnega biroja Superform, podjetje Tajfun Planina d. o. o., pa je dobilo nagrado kot investitor. Sledila je ustanovitev še enega hčerinskega podjetja v Braziliji, in sicer Tajfun do Brasil Equipamentos Florestais Ltda. Vse vseskozi je podjetje veliko delalo na razvoju, leto 2013 pa je bilo v znamenju pričetka proizvodnje Tajfunovega prenosnega škripca Tajfun PS 130. Velja poudariti, da se v podjetju vseskozi veliko dela na razvoju, izboljševanju proizvodov, saj se tako želi čim bolj približati vsem potrebam kupca. Ravno zato je bila v letu 2014 ustanovljena nova spletna stran www.tajfun.com.

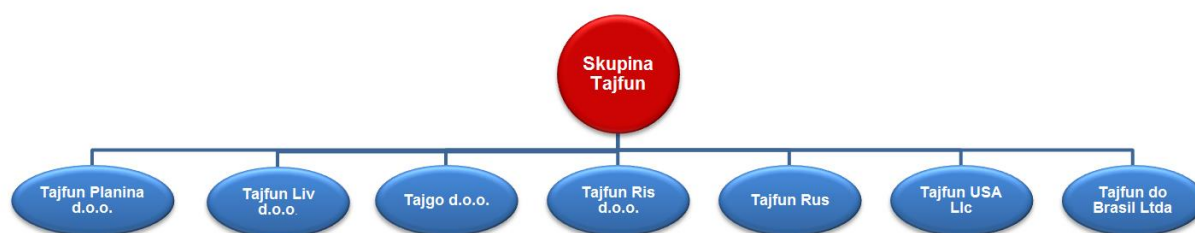
Vodstvo podjetja Tajfun Planina d. o. o., vseskozi skrbi za kulturno dediščino kraja Planina. Tako je leta 2003 podjetje v upravljanje prevzelo planinski grad. Na njegovih ruševinah so sledila arheološka dela, izgradnja razglednega stolpa in prenova kašče. Podjetje Tajfun Planina d. o. o., na omenjeni lokaciji izvaja pogostitve za poslovne partnerje. Prebivalci Planine kot tudi Občina Šentjur so lahko podjetju hvaležni za

ohranitev te edinstvene dediščine, saj bi verjetno tudi planinski grad zajela takšna usoda kot ostale gradove v Sloveniji.

5.2 Hčerinske družbe podjetja Tajfun Planina d. o. o.

Spodnja slika nam prikazuje skupino Tajfun, ki jo sestavljajo matično podjetje Tajfun Planina d. o. o., ter hčerinska podjetja Tajfun Liv d. o. o., Tajfun Ris d. o. o., OOO Tajfun Rus, Tajfun USA Llc ter Tajfun do Brasil Equipamentos Florestais Ltda.

Slika 10: Skupina Tajfun



Vir: Tajfun Planina d. o. o. Interno gradivo, 2015.

5.2.1 Tajfun Liv d. o. o.

Podjetje Tajfun Planina d. o. o., je junija 2012 skupaj z ostalimi družbeniki kupilo program hidravličnih dvigal postojnskega podjetja Liv Hidravlika in kolesa. Tako je imelo podjetje v lasti 50 % novonastalega podjetja Tajfun Liv d. o. o. Podjetju Tajfun Planina je bilo v interesu, da postane 100% lastnik družbe Tajfun Liv d. o. o., zato je od preostalih družbenikov odkupilo deleže. Tajfun Liv d. o. o., je specializirano podjetje za proizvodnjo hidravličnih nakladnih dvigal, ki je z lastnim razvojem in proizvodnjo postalo pomemben proizvajalec opreme za manipulacijo s hlodovino in z odpadnimi surovinami. Podjetje se lahko pohvali z večletnimi izkušnjami pri razvoju in proizvodnji dvigal, kar pa je njihova prednost in jamstvo za zanesljive in kvalitetne izdelke, izdelane iz materialov znanih evropskih proizvajalcev.

Izkušeni in ustrezno usposobljeni sodelavci v razvoju, tehnologiji in proizvodnji zagotavljajo kakovostne proizvode, ki omogočajo gospodarno in varno delo v vseh okoljih. Njihova strategija je proizvajati in tržiti zanesljiva, uporabnikom in okolju prijazna dvigala z najboljšimi tehničnimi lastnostmi. V bodoče bodo več vlagali v trženje hidravličnih dvigal za gozdarstvo in s tem izkoristili sinergije s trgom matičnega podjetja Tajfun Planina d. o. o. (Tajfun Planina d. o. o., 2013).

5.2.2 Tajfun Ris d. o. o.

Podjetje Tajfun Planina d. o. o., je 10. 5. 2012 v Srbiji ustanovilo hčerinsko podjetje Tajfun Ris d. o. o., ki je namenjeno trgovini na veliko. S pomočjo občine so pridobili poslovne prostore, in sicer dve pisarni v centru Batočine. V naslednjem letu septembra se je podjetje odločilo in zakupilo v Lapavu skladiščni prostor s pisarnami, ki je namenjen prodaji in servisu. V teh prostorih ima podjetje Tajfun Ris d. o. o., skladiščene proizvode in rezervne dele, prostor pa služi tudi praktičnim prikazom delovanja proizvodov bodočim kupcem, kar jim omogočena boljše prodajo (Tajfun Planina d. o. o., 2014b).

5.2.3 OOO Tajfun Rus

Prvo hčerinsko podjetje matičnega podjetja Tajfun Planina d. o. o., je bilo ustanovljeno v maju leta 2008 v Rusiji, natančneje v Moskvi, pod imenom OOO Tajfun Rus. Podjetje OOO Tajfun Rus je bilo ustanovljeno z namenom uvoza in prodaje proizvodov znamke Tajfun na ruskem tržišču. To dejavnost dopolnjujejo še z uvozom in prodajo cepilnikov Lancman. V zadnjem letu podjetje na ruskem trgu prodaja tudi hidravlična dvigala znamke Tajfun Liv. Poleg prodaje svojim strankam nudi tudi kvaliteten poprodajni servis. Podjetje OOO Tajfun Rus vrši prodajo tako končnim kupcem kot seveda tudi posrednikom in poskuša širiti prodajno mrežo po ostalih regijah Rusije. Podjetje želi v bližnji prihodnosti odpreti še eno podružnico, in sicer v sibirskem delu Rusije, na dolgi rok pa želi konstantno povečati prodajo ter poskrbeti za večjo prepoznavnost blagovne znamke Tajfun (Tajfun Planina d. o. o., 2014b).

5.2.4 Tajfun USA LLC

Podjetje Tajfun Planina d. o. o., je za namene prodaje v letu 2011 ustanovilo še eno hčerinsko podjetje Tajgo LLC v Združenih državah Amerike, ki pa se je v letu 2013 preimenovala v Tajfun USA LLC. Predstavnica podjetja v Ameriki skrbi za uvoz in prodajo blagovne znake Tajfun. Da bi poskrbeli za večjo prepoznavnost blagovne znamke, se Tajfun USA LLC udeležuje vseh večjih sejmov po Ameriki, kjer s praktičnimi prikazi poskušajo prikazati delovanje in kvaliteto proizvodov njihove blagovne znake.

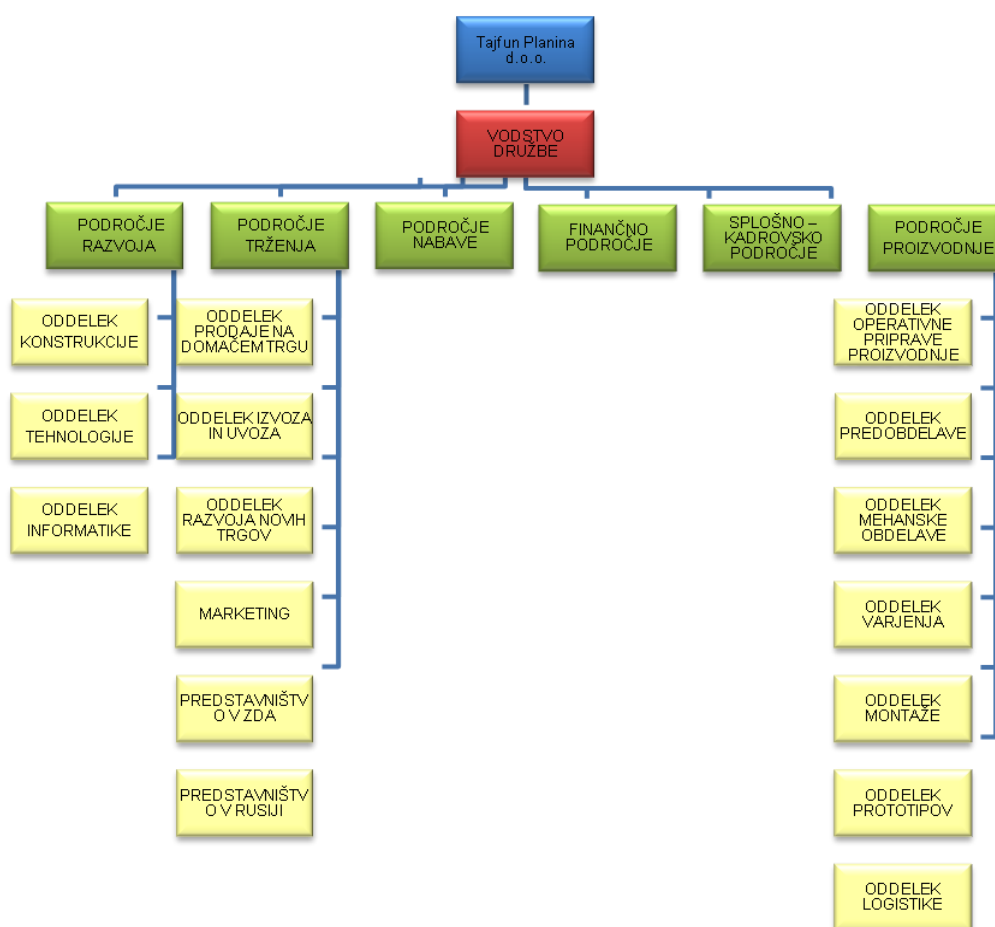
5.2.5 Tajfun do Brasil Equipamentos Florestais Ltda

Podjetje Tajfun Planina d. o. o., je v letu 2013 naredilo še eno dobro strateško potezo in odprlo hčerinsko družbo v Južni Ameriki, in sicer v Braziliji pod imenom Tajfun do Brasil Equipamentos Florestais Ltda. Glede na to, da gozdovi pokrivajo polovica države in da je četrta največja izvoznica lesa na svetu, je možnost uspešne prodaje Tajfunovih gozdarskih strojev gotovo velika. Podjetje je trenutno še v začetni fazi, glavni cilj pa je, da poskrbi za prepoznavnost blagovne znamke Tajfun. Ravno zato se podjetje udeležuje vseh večjih sejmov, ki so namenjeni predstavitvi gozdarske mehanizacije.

5.3 Organizacijska struktura podjetja

Podjetje Tajfun Planina d. o. o., ima trenutno organizacijsko strukturo, ki je prikazana na Sliki 11. Organizacijska struktura prikazuje, da je na najvišji ravni vodstvo družbe, temu pa sledi delitev na šest področji, in sicer na področje razvoja, področje trženja, področje nabave, finančno področje, splošno-kadrovsko področje in področje proizvodnje. Znotraj področja za razvoj, trženje in proizvodnjo sledi še delitev po posameznih oddelkih.

Slika 11: Organizacijska struktura podjetja Tajfun Planina d. o. o.



Vir: Tajfun Planina d. o. o., Letno poročilo, 2014a.

5.4 Proizvodi podjetja

Podjetje Tajfun Planina d. o. o., je eden od vodilnih proizvajalcev gozdarske opreme na svetu, hkrati ima lasten razvoj in vse izdelke prodaja pod svojo blagovno znamko. Ravno to je razlog, da se približno deset odstotkov zaposlenih ukvarja z razvojem, poleg tega pa podjetje veliko sodeluje s fakulteto za strojništvo.

- **Gozdarski vitel** za spravilo lesa je Tajfunov proizvod, ki so ga v podjetju začeli proizvajati že leta 1979. Vitle so v naslednjih letih nenehno posodabljali, nadgrajevali

in razvijali različne tipe za različne potrebe. Vitli podjetja Tajfun Planina d. o. o., imajo veliko prednosti, ki so plod dolgotrajnega razvoja. Le-ti so: zanesljivo in enostavno hidravlično ali mehansko upravljanje, zelo preprosta in hitra montaža na tritočkovni sistem traktorja, stabilna in robustna konstrukcija iz visokokakovostnega jekla, visoka ekonomičnost in varnost pri uporabi (Tajfun Planina d. o. o., 2014c).

- **Tajfunovi rezalno-cepilni stroji**, ki so uveljavljeni pod blagovno znamko RCA, so nepogrešljiv pripomoček v gozdarstvu pri predelavi lesne biomase – hlodovine v polena za kurjavo. V Tajfunu razvoj strojev nenehno usmerjajo k optimalni in enostavni uporabi za upravljalca stroja. Rezalno-cepilni stroj Tajfun ima kar nekaj prednosti, med katerimi so energetska varčnost, enostavna in hitra postavitve iz transportnega v delovni položaj in obratno, velika kapaciteta, kompaktna, robustna izvedba in enostavno upravljanje (Tajfun Planina d. o. o., 2014c).
- Dolgoletne izkušnje na področju gozdarstva, številne raziskave in razvoj, izbira vrhunskih materialov in komponent so stvari, ki so jih v podjetju Tajfun združili v **mobilni gozdarski žičnici MOZ 300**. MOZ 300 je proizvod podjetja Tajfun Planina d. o. o., ki se uvršča v sam vrh najsodobnejših in najučinkovitejših sistemov za spravilo lesa (Tajfun Planina d. o. o., 2014c).
- **Kamionska dvigala** so zasnovana glede na potrebe kupcev in smernice razvoja dvigal. Dvigala so namenjena uporabi v gozdarstvu in za manipulacijo s surovinami. **Traktorska dvigala** so namenjena za vgradnjo na traktorje, forwarderje in tovarne prikolice. Primerna so za delo na težje dostopnih krajih, kjer so močan in zanesljiv delovni pripomoček pri spravilu lesa.

6 UVEDBA KONTROLINGA V PODJETJE

6.1 Analiza obstoječega stanja

Podjetje Tajfun Planina d. o. o., skrbi za družbeno odgovorno poslovanje družbe že več kot štirideset let in pri tem skrbi tudi za razvoj kraja in ljudi. Vključevanje v družbeno skupnost podjetje obravnava kot pomemben sestavni del družbene odgovornosti in poslovne strategije družbe. Obstoj podjetja v tem geografskem in družbenem okolju je zaznamoval vložek v izgradnjo lokalne infrastrukture ter sodelovanje v kulturnih, športnih in humanitarnih projektih. Poleg navedenega pa se želi podjetje širiti po svetu, ravno za to je ustanovilo hčerinska podjetja v Rusiji, Ameriki, Srbiji in Braziliji.

Danes je v podjetjih zaznati močan vpliv makroekonomskega okolja, ta vpliv pa je prisoten tudi v podjetju Tajfun Planina d. o. o. To je razlog, da si je podjetje zastavilo osnovni cilj in temelj za nadaljnji razvoj, in sicer dosegati konstantno dobičkonosno poslovanje. Vendar pa to ni dovolj, podjetje si prizadeva tudi vzpostaviti konkurenčnost, ki je potreben pogoj za dolgoročno stabilnost poslovanja. Vemo, da danes trg narekuje neusmiljen tempo, zato podjetju ne preostane drugega, kot da se mu čim hitreje prilagaja. Dvig produktivnosti, kakovosti in skrb nad stroški so stalne naloge. Podjetje se vseskozi trudi lansirati proizvode na trg izdelkov višjega cenovnega razreda. V deležu dodane vrednosti igra pomembno vlogo lasten razvoj, ki je konkurenčna prednost. V skladu z vizijo družbe,

v kateri naj bi večji del prodajnega segmenta predstavljali izdelki standardne ponudbe, bo za doseg večje kritične mase tovrstnih naročil družba nadaljevala z osvajanjem novih trgov. Za stabilno poslovanje mora družba v treh letih podvojiti obseg tega segmenta prodaje. Podjetje je torej usmerjeno v razvoj novih gozdarskih strojev, inovativnost in k cilju postati vodilni svetovni proizvajalec v svoji niši. Za doseganje ciljev in vizije podjetja so aktivnosti usmerjene na področje raziskav in razvoja (Tajfun Planina d. o. o., 2014a).

Podjetje Tajfun Planina d. o. o., ob stalnem utrjevanju položaja pri obstoječih kupcih vseskozi išče posrednike na novih trgih. V ta namen bo seveda potrebno nadaljevati z razvojem ustrežnejših, torej atraktivnejših izdelkov ter s sistematičnim nastopanjem na najpomembnejših sejnih ter pri tem posvetiti pozornost načinu trženja izdelkov, kjer igrajo najpomembnejšo vlogo kadri prodajnega dela družbe (Tajfun Planina d. o. o., 2014a).

S preureditvijo proizvodnega procesa ter določenimi investicijami načrtuje podjetje dvigniti raven produktivnosti, minimizirati stroške ter predvsem eliminirati nepotrebne materialne poti, ki povzročajo veliko poškodb, popraviljanja in izmeta v proizvodnem procesu (Tajfun Planina d. o. o., 2014a).

Predvideno rast obsega prodaje namerava podjetje realizirati z dvigom produktivnosti in z ustreznimi kooperantskimi odnosi. Pri tem namerava skrbeti za izobraževanje obstoječega kadra ter ob naravni fluktuaciji dvigovati raven strokovnosti zaposlenih (Tajfun Planina d. o. o., 2014a).

Iz navedenega lahko razberemo, da ima podjetje dobro zastavljene dolgoročne in kratkoročne cilje kot tudi vizijo, ki je glavni ključ do uspeha podjetja. Tudi večje povpraševanje in prodajo na trgu, ki se je pojavila v letu 2011 in naslednja leta, je podjetje uspešno izkoristilo. Po letu 2011 je namreč viške denarja lansiralo v naložbe za novo strojno opremo, zaposlilo je dodatne človeške vire z visokošolsko izobrazbo, predvsem delavce za raziskave in razvoj ter prodajo na nove trge. Podjetje je po tem letu odprlo še tri hčerinske družbe v svetu. Pri izpolnjevanju obveznosti večjih naročil vseskozi odgovarja z zaposlovanjem delavcev za določen čas, s triizmenskim delom in delovnimi sobotami, tako se torej rešuje velika naročila v času sezone. Vse do sedaj je uspešno izpolnjevalo vsa planirana naročila, vendar se tukaj oblikujejo in izpolnjujejo zgolj kratkoročni plani tako za prodajo kot tudi proizvodnjo in nabavo.

6.2 Razlogi za uvedbo kontrolinga

Kot smo že omenili, podjetje Tajfun Planina d. o. o., v zadnjih letih beleži dobre rezultate, vendar se v zadnjem času v podjetju dogaja, da naročila kupcev niso več povsem predvidljiva. Gre torej za situacije, ko beležijo ogromno naročil, in trenutke, ko je le-teh nekoliko manj. Poleg navedenega nekateri kupci želijo nove stroje oz. določene nadgradnje le-teh. Hčerinska podjetja, ki jih je podjetje odprlo ne dolgo nazaj v svetu, še ne morejo beležiti zelenih rezultatov, saj se na novih trgih proizvode šele predstavlja, obiskuje se sejme ter navezuje stike z možnimi potencialnimi kupci. Pri tem moramo poudariti, da je bila v podjetju stalnica zmanjšanje naročil v poletnih mesecih in glavnina naročil v ostalih

letnih časih, torej v sezoni. To je podjetje uspešno reševalo s triizmenskim delovnim časom in zaposlovanjem pogodbenih delavcev, v poletnih mesecih pa imajo zaposleni v podjetju štiritedenski kolektivni dopust. Kljub omenjenemu podjetje Tajfun Planina d. o. o., vseskozi uspešno zaključuje poslovno leto in beleži dobiček. Tako kot v vsakem podjetju tudi v podjetju Tajfun Planina d. o. o., zagotovo obstajajo notranje rezerve in šibke točke. V kolikor bi odpravili le-te, bi podjetje lahko beležilo še boljše rezultate ter tudi informacije, ki so pomembne za poslovne odločitve, bi bile v vsakem trenutku bolj relevantne. Podjetje torej potrebuje več informacij za vodilne ravni odločanja. Hkrati moramo vedeti, da podjetje vseskozi raste, odpira nova podjetja ter zaposluje ljudi, vse to pa zahteva tudi potrebo po vse večjem nadzoru.

Kot sem že omenila, podjetje beleži dobiček, vendar vodstvo na podlagi trenutnih podatkov ne more predvideti, kolikšen je dobiček po posameznem proizvodu. Ni torej znano, kolikšni so stroški razvoja, proizvodnje, nabave materiala, delovne sile in reklamacij na posameznem tipu proizvoda.

Ker podjetje veliko vlaga v razvoj in trenutno razvija nove proizvode, se sooča s težavo, kako določiti ceno novemu proizvodu, preden se začne proizvodnja le-tega. Prva težava, s katero se tako kot ostala podjetja sooča tudi Tajfun, je, da mora kar nekaj stroškov predvideti, saj se posamezni stroški ne delijo po proizvodu; tu vemo, da gre za nekatere fiksne stroške. Druga težava, s katero se sooča podjetje, je v tem, da mora v ceno izdelka vključiti stroške režijskih delavcev, torej gre za delavce, ki jih ni na delavnem nalogu. Vedeti moramo, da se na primer vodstvo podjetja in razvojniki ne ukvarjajo samo z enim proizvodom. Tretji problem, ki pa ga ima podjetje, je v tem, da uporablja nekatere materiale in surovine že kar nekaj časa, cene le-teh pa sproti ne posodablja. Tako lahko nastane problem, da za nov izdelek nima pri vseh materialih in surovinah posodobljenih cen. Na podlagi omenjenih težav se sooča s problematiko, da v bistvu ne ve, kateri proizvod prinaša dobiček in kolikšen je ta, saj nima natančnega izračuna stroškovne cene za posamezni proizvod. Vendar moramo povedati, da se v zadnjem času podjetje Tajfun Planina d. o. o., s problematiko posodobitve cen materiala in surovin že ukvarja. V prihodnje bo potrebno zgraditi sistem, ki bo s pomočjo informacijskega programa, ki ga podjetje uporablja, izračunal stroške posameznega proizvoda. Tako bo hitra primerjava s prodajno ceno proizvoda pripomogla k temu, da se bo izračunavala donosnost posameznega proizvoda. V podjetju Tajfun Planina d. o. o., bi bilo morda smiselno, da se najprej donosnost izračunava na nivoju skupin proizvodov, pri tem bi bilo smiselno vključiti hčerinsko proizvodno podjetje Tajfun Liv d. o. o. Torej bi se na prvi stopnji izračunavala dobičkonosnost za vitle, rezalno cepilne stroje, mobilno gozdarsko žičnico, hidravlično dvigalo in grabež. Kar pa nas seveda še bolj zanima, je dobičkonosnost izdelkov znotraj teh skupin, torej dobičkonosnost po posameznih modelih.

Na podlagi zgornjih navedb lahko povzamemo, katere so glavne težave, s katerimi se podjetje sooča oz. kateri so glavni razlogi za uvedbo kontrolinga:

- naročila kupcev niso povsem predvidljiva, v določenem trenutku je ogromno naročil, v določenem nekoliko manj, za kar bi potrebovali nekoliko dolgoročneje plane prodaje,
- hčerinske družbe v svetu so še v fazi razvoja, torej še ne beležijo zelenih rezultatov,

- v podjetju obstajajo notranje rezerve, ki bi jih bilo potrebno odkriti in odpraviti,
- ni točnih podatkov o prihodkih in stroških po posameznem proizvodu oz. ni točnega podatka o dobičku za posamezni proizvod, zanima nas torej donosnost posameznega proizvoda,
- potreba bo informacijah, ki bi bile koristne za vodilne ravni odločanja,
- rast podjetja, vse večje število zaposlenih, kar zahteva potrebo po nadzoru.

6.3 Uvedba službe kontrolinga v podjetju

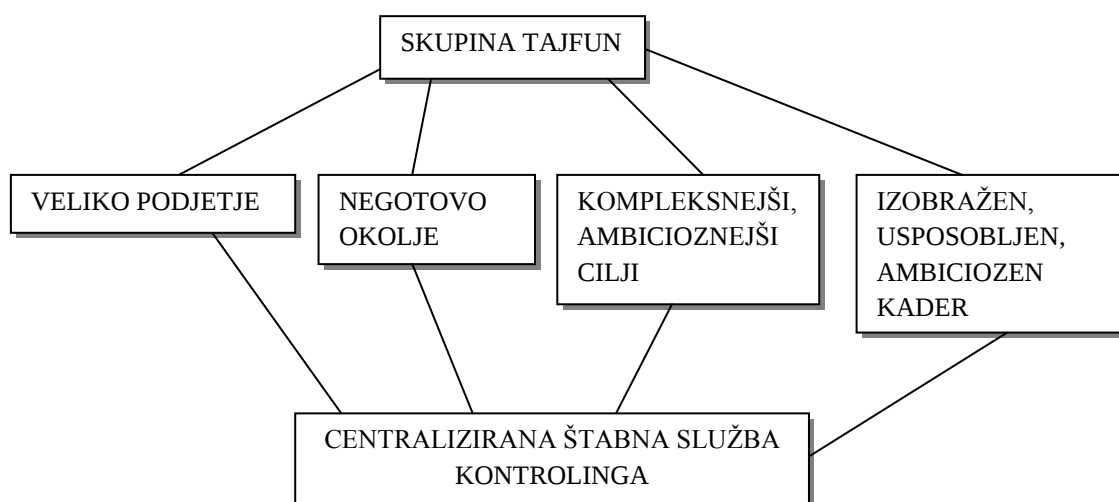
V podjetju bo potrebno najprej zaposlene prepričati, da bo uvedba kontrolinga prinesla pozitivne spremembe in da je zelo pomembno njihovo sodelovanje. Zaposleni se morajo zavedati pomena uresničevanja zastavljenih ciljev.

Preden se bo podjetje odločilo za nakup in uvedbo informacijskega modula kontroling v podjetje, je torej potrebno doseči pozitiven odziv med zaposlenimi. Seveda obstajajo problemi, ki jih bo potrebno rešiti, preden bo podjetje dejansko pričelo z uvajanjem kontrolinga. Odpraviti bo potrebno neracionalne procese, problem z nejasnimi nosilci odgovornosti in ustrezno opredelitvijo stroškovnih mest ter pripadajočih stroškov le-tem. Zavedati se namreč moramo, da so še vedno vodstvo podjetja in zaposleni tisti, od katerih je odvisno, ali je informacijska rešitev v podjetju dobra ali slaba. Vodstvo se mora zavedati, da bo delo kontrolerja uspešno in kvalitetno le, če bo uvedba informacijskega sistema premišljena in uspešna (Režun, 2004, str. 71).

Že v teoretičnem delu sem omenila, da je pri izbiri organizacijske oblike kontrolinga potrebno preučiti temeljne spremenljivke. Glede na to, da ima podjetje Tajfun Planina d. o. o., skupaj s petimi hčerinskimi družbami povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur v letu 2014 259 delavcev in da sredstva aktive v letu 2014 znašajo 21.343.211 EUR, lahko rečemo, da gre za veliko podjetje. Poleg te spremenljivke se moramo zavedati, da tako kot ostala podjetja tudi Tajfun Planina d. o. o., nastopa v negotovem okolju. Kot vidimo, se pojavljajo hitra in nepredvidljiva nihanja na trgih, poleg omenjenega pa podjetje vseskozi prodira tudi na nove trge, kjer se že na začetku postavi veliko vprašanj, kot so interes in zanesljivost kupcev, njihova plačilna sposobnost ter še mnogo drugih. Pomembna spremenljivka so tudi cilji – Podjetje Tajfun Planina d. o. o., si je vedno zastavljalo kompleksnejše in ambicioznejše cilje, v tem primeru pa je vloga kontrolinga v podjetju pomembnejša. Pri kompleksnejših ciljih gre namreč za nenehno usklajevanje, pri ambicioznejših ciljih pa je potreben nenehen nadzor, da ne prihaja do večjih odmikov. Zadnje med spremenljivkami so kompetence zaposlenih. V podjetju je velik del kadra izobraženega, usposobljenega in ambicioznega, tu pa se izkaže potreba po večjem usklajevanju.

Iz zgornjih spremenljivk lahko torej izhajamo, da je v podjetju Tajfun Planina d. o. o., smiselno organizirati kontroling kot samostojno štabno službo, ki je neposredno podrejena direktorju. Glede na to, da podjetje skupaj s hčerinskimi družbami ravno pade v kategorijo velikega podjetja, se mi zdi smiselna oblika centraliziranega kontrolinga, torej da je ena oseba zaposlena v kontrolingu in dobro sodeluje z vodji po posameznih področjih.

Slika 12: Centralno-štabna služna kontrolinga v skupini Tajfun



6.4 Aktivnosti službe kontrolinga

V prejšnjih odstavkih smo že omenili, da ima podjetje zastavljene tako kratkoročne kot dolgoročne cilje, vendar moramo tukaj poudariti, da podjetje iz leta v leto beleži večje število zaposlenih in tudi v prihodnje načrtuje rast in razvoj. To so razlogi za uvedbo službe kontrolinga, ki bi sodelovala pri oblikovanju planov, nadzorovala aktivnosti pri uresničevanju le-teh ter pri tem opozorila na morebitna odstopanja. V podjetju bi tako pri doseganju ciljev preprečili določena nihanja, saj bi že vnaprej postavili jasne cilje, plane za doseganje le-teh, prav tako tudi naloge in odgovornosti na vseh področjih in nosilcih v njih. Kontroler bi postal nekakšen notranji poslovno-ekonomski svetovalec vseh, ki bodo odgovorni za svoje cilje na posameznem področju. Ta način bo postal izziv za zaposlene, seveda je potrebno tukaj paziti, da bodo ti cilji še vedno dosegljivi. Za doseganje vseh ciljev bi v podjetju bilo potrebno pripraviti plane tako za področja raziskav in razvoja, plan proizvodnje, plan financ ter tudi razdelan plan celotnih prihodkov od prodaje po skupinah proizvodov, po državah, plan prodaje v hčerinskih družbah ter plan prodaje novih proizvodov.

Menim, da bi bilo smiselno, da bi služba kontrolinga na začetku pripravila analizo dobičkonosnosti po skupinah proizvodov, ki bi jih na grobo razdelili na profitne centre:

- vitle,
- rezalno-cepilne stroje,
- mobilno gozdarsko žičnico,
- premerko,
- hidravlična dvigala,
- grabeže,
- traktorski vitel.

Tako bi lahko na hitro dobili odgovor, kateri profitni centri nam prinašajo dobiček oz. izgubo. Temu bi sledila še delitev znotraj teh profitnih centrov, delitev po posameznih modelih proizvodov, torej želeli bi priti do informacije, koliko je na posameznem modelu

proizvoda stroškov in prihodkov. To bi nam prineslo jasen odgovor, kateri model znotraj profitnega centra nam prinaša dobiček oz. kolikšen je le-ta in kaj bi lahko storili, da bi le-ta povečali.

Z uvedbo kontrolinga po zgornjih profitnih centrih bi pridobili nekakšen pregled nad stroški po posameznih proizvodih, temu pa bi sledila tudi analiza, kateri oddelki oz. področja prinašajo največji del stroškov pri posameznem proizvodu in če so le-ti upravičeni. S tem bi postali stroški bolj pregledni, obvladljivi in napovedljivi.

Kontroler bi tako imel nalogo, da pregleda poslovanje in stroške, če prihaja do kakšnih odstopanj, ter se potem z nosilci odgovornosti pogovori. Tako bi se na določena obdobja v podjetju sestali kontroler, vodstvo in nosilci posameznih področji ter odgovorili na vprašanja (Črnež, 2004, str. 36):

- KJE – na katerem stroškovnem mestu so nastali stroški (osnova bi moral biti šifrant stroškovnih mest),
- ZAKAJ NASTAJAJO – katera vrsta stroškov nastaja (osnova je šifrant vrst in skupin stroškov za določena stroškovna mesta),
- KDAJ – mesec oz. obdobje, v katerem je strošek nastal (osnova je promet na kontih stroškov za mesec poročanja),
- KDO JE ODGOVOREN – odgovornost za stroške po stroškovnih mestih oz. profitnih centrih (tukaj bi bila osnova matrika odgovornosti za stroške),
- ODMIKI – med dejanskimi in planskimi stroški,
- UKREPI – predlog ukrepov, s katerimi je možno odmike odpraviti in KDO mora to storiti.

Zgornja vprašanja nam bodo torej pomagala, da bomo odgovorili na vprašanje, kolikšno profitabilnost dosegamo na posameznem proizvodu. Da bomo lahko prišli do realnih podatkov, bo potrebno najprej smiselno urediti šifrant stroškovnih mest. Vendar to ni dovolj, smiselno bi bilo, da bi pri uvedbi kontrolinga v podjetju uvedli še elektronsko arhiviranje računov. Z elektronskim arhiviranjem računov bi namreč dosegli, da bi nosilci stroškov le-te pred samim knjiženjem pregledali in potrdili ter jih razvrstili na ustrezno stroškovno mesto oz. na nalog, ki pripada posameznemu proizvodu.

V podjetju bi kontroler opravljati naslednje naloge:

- skupaj z vodstvom podjetja bi izoblikoval poslanstvo, vizijo, strategijo in poslovne cilje podjetja,
- zbral bi delne načrte po profitnih centrih oz. tudi področjih in jih uskladi s celovitim načrtom in cilji podjetja,
- nuditi bi moral strokovno pomoč pri obračunavanju stroškov po posameznih projektih in kalkulacijah,
- sproti bi moral spremljati vse odmike, ki bi se pojavili, in z nosilci odgovornosti ugotoviti vzroke za njihov nastanek ter predloge ukrepov za odpravo le-teh,

- moral bi določiti način informiranja, ki bi bil razumljiv tako za vodstvo kot nosilce odgovornosti, pri tem bi moral uvesti nove metodologije in kazalnike v poslovanje podjetja, s tem pa bi zagotovil kvalitetnejše informacije za odločanje,
- na začetku bi moral oblikovati sistem kontrolinga in ga tudi vzdrževati.

6.5 Strateški in operativni kontroling v podjetju

Z uvedbo operativnega in strateškega kontrolinga bi vodstvo pridobilo podporo tako na področju strateškega kot tudi operativnega upravljanja podjetja. Operativni kontroling bi vodstvo strokovno podpiral pri doseganju ciljev, in sicer pri povečanju učinkovitosti poslovanja, dvigu ravni donosnosti, gospodarnosti, zagotavljanju plačilne sposobnosti in ohranjanju kapitala. Strateški kontroling bi pomagal vodstvu podjetja pri doseganju dolgoročne uspešnosti podjetja, in sicer razvijanju, ustvarjanju in proizvajanju najdonosnejših proizvodov ter pri izbiri novih tržišč oz. izboljšanju na že obstoječih tržiščih. Glavni cilj strateškega kontrolinga bi torej bil dolgoročni obstoj in rast podjetja, njegova naloga pa bi bila opazovanje, spoznavanje in predvidevanje bodočih priložnosti ter tudi tveganj, s tem pa bi varovali obstoj podjetja (Koletnik, 1996, str. 28).

6.6 Kontroling po področjih

V podjetju bo potrebno torej vzpostaviti kontroling, pri tem pa ne bo sodeloval samo kontroler, ampak nosilci posameznih področij oz. oddelkov. Glavna skrb kontrolerja bo torej poskrbeti, da bodo odgovorni nosilci po posameznih področjih zbirali informacije, kontroler pa bo le-te obdelal, analiziral in pravočasno opozoril na morebitna odstopanja. Kontroler bo v podjetju poskrbel, da se bodo zbrani podatki analizirali in s tem bomo prišli do povsem čiste slike, kateri profitni centri nam prinašajo dobiček in kje smo na meji. Z ukrepi na posameznem področju bi lahko sliko spremenili. Najpomembnejše je, da kontroler odkrije morebitno izgubo za posamezni model oz. proizvod znotraj profitnega centra. Tukaj bi bilo potem smiselno preučiti, s katerega področja ta izguba izhaja. Ravno zato bo kontroler zahteval podatke, ki jih bodo morali priskrbeti po posameznih področjih oz. oddelkih. S strani področja za raziskave in razvoj bo kontroler zahteval podatke, ali je posamezen projekt znotraj profitnega centra dokončan, težave, s katerimi se soočajo, ter kdaj je predviden čas zaključka projekta. Oddelek proizvodnje bo poročal, kolikšna je vrednost proizvodnje po profitnih centih, kolikšen je povprečni izmet in zasedenost kapacitet. Kontrolerja bodo zagotovo zanimale prejete reklamacije, v katerem profitnem centru je do teh prišlo, razloge, predloge za hitro odpravo reklamacij ter vrednosti le-teh. Oddelek za nabavo bo kontrolerju podal podatke o vrednosti nabave po profitnem centru, zamujanje z dobavo določenih materialov ter o morebitni nekvalitetni dobavi. Kontroler bo od oddelka za prodajo zahteval število poslanih in prejetih ponudb ter število naročil po profitnih centrih. Prav gotovo ga bo zanimal tudi promet po kupcih, posameznih trgih ter tudi promet hčerinskih družb. Oddelek financ bo tisti, ki bo kontrolerju podal podatek, kolikšni so prihodki po profitnih centrih ter stroški, seveda ga bodo zanimale tudi odprte terjatve do kupce in obveznosti.

Tabela 4: Predlog podatkov, ki jih posredujejo oddelki oz. področja kontrolingu

Področja oz. oddelki	Predlog podatkov, ki bi jih poročala področja oz. oddelki kontrolerju
Razvoj in konstrukcija	Število dokončanih projektov znotraj profitnega centra, število, datumi dokončanja projektov, morebitne težave
Proizvodna	Vrednost proizvodnje po profitnih centrih, količina odpadkov, povprečni izmet, zasedenost kapacitet
Reklamacije	Število prejetih reklamacij, vrednost reklamacij, predlogi za odpravo, razlogi reklamacij
Nabava	Vrednost nabave po posameznem profitnem centru, dobavitelju, njihovo zamujanje z dobavo določenih materialov, nekvalitetna dobava
Trženje	Število poslanih ponudb in število prejetih ponudb po posameznem profitnem centru, število potrjenih ponudb po posameznem sejmu, število naročil po posameznem profitnem centru, promet po kupcih, posameznih trgih, promet hčerinskih podjetji, število novih kupcev
Finance	Prihodki in stroški po profitnih centrih, stroški po stroškovnih mestih znotraj profitnega centra, zapadle obveznosti, zapadle terjatve, koriščenje kredita

SKLEP

V magistrski nalogi sem v teoretičnem delu predstavila področje kontrolinga in prednosti, ki jih le-ta prinaša v podjetje. Nekatera podjetja si danes postavljajo temeljni strateški cilj dolgoročni obstoj, to pa je mogoče le, če se bo podjetje s problemi soočalo bolje kot konkurenca. Pri doseganju cilja dolgoročnega obstoja nam lahko pomaga kontroling, ki poskuša usmerjati določen poslovni sistem k uresničevanju strateškega cilja, torej preživetje podjetja. Iz tega izhajajo zahteve po uresničevanju operativnih ciljev – uresničevanje določenega dobička. Gre torej za poslovodno razmišljanje, ki pomeni pripravljenost in voljo uresničiti ciljno poslovođenje določenega poslovnega sistema na podlagi celovitega in povezanega sistema poslovođenja in je nasprotje poslovođenja v naglici, brez ustreznih informacijskih podlag in priprav.

Kontroling je sodobna zamisel poslovođenja, ki mora zagotoviti vodenje poslovnega sistema v določeno smer na podlagi opredeljenih ciljev. Možen je le na podlagi ustrezne izbire celovitih načrtovanih, predračunskih, obračunskih, analitskih in nadzornih dejavnosti. Hkrati zagotavlja opustitev neusklajenih, po področjih dejavnosti osamljenih poslovnih ukrepov v prid usklajenega, meddejavnostnega, po interesih usklajenega poslovođenja. Tako je prišlo že pred mnogimi leti do razvoja kontrolinga, pri tem pa sta se

razvila dva pristopa, in sicer nemški in anglo-ameriški pristop h kontrolingu. Pri anglo-ameriškem pristopu se govori bolj o zunanje in notranje usmerjenem računovodstvu, medtem ko pri nemškem pristopu govorimo bolj o notranje usmerjenem računovodstvu oz. poslovnem računovodstvu.

V podjetjih danes najdemo različne organizacijske oblike kontrolinga, saj le-ta preverijo vse dejavnike in se potem odločijo za najprimernejšo organizacijsko obliko kontrolinga. V velikih podjetjih, kjer je moč zaslediti sestavljene cilje, delujejo v zelo negotovem okolju, njihovi zaposleni pa imajo visoke kompetence, potrebujejo notranje močne in decentralizirane službe kontrolinga, ki jih povezuje centralni kontroler. Nasproti od njih imajo majhna podjetja enostavne cilje in zaposlujejo ljudi, ki imajo nizke kompetence, za te družbe je racionalneje uporabljati zunanji kontroling. Poleg teh dveh različic obstajajo še druge možnosti glede organizacijske postavitve kontrolinga v podjetju.

V magistrski nalogi sem na primeru podjetja Tajfun Planina d. o. o., preučevala kakšen bi bil vpliv uvedbe kontrolinga na postavljanje ciljev v podjetju, na poslovne odločitve, na planiranje in nadziranje zastavljenih ciljev. Podjetje Tajfun Planina d. o. o., je srednje veliko proizvodno podjetje s sedežem na Planina pri Sevnici, ki danes sodi med vodilne svetovne proizvajalce gozdarske mehanizacije in ima prodajno mrežo v več kot 50 državah po vsem svetu. Da bi lahko ugotovila, kaj bi podjetje pridobilo z uvedbo kontrolinga, sem najprej analizirala obstoječe stanje. Podjetje bi z razvojem kontrolinga postalo profitno usmerjeno na vseh odločitvenih ravneh. Najpomembnejše bi bilo, da bi cilji postali bolj opredeljeni oz. jasnejši, prav tako pa tudi naloge in odgovornosti na vseh področjih in nosilcih v njih. Kontroler bi postal nekakšen notranji poslovno-ekonomski svetovalec vseh odgovornih za svoje cilje na posameznem področju.

Podjetje Tajfun Planina, d. o. o. ima zastavljene tako kratkoročne kot dolgoročne cilje, vendar podjetje iz leta v leto beleži večje število zaposlenih in tudi v prihodnje načrtuje rast in razvoj. To so tudi razlogi za uvedbo službe kontrolinga, ki bi sodelovala pri oblikovanju planov, nadzorovala aktivnosti pri uresničevanju le-teh ter pri tem opozorila na morebitna odstopanja.

Za doseganje vseh ciljev bi v podjetju bilo potrebno pripraviti plane tako za področja raziskav in razvoja, plan proizvodnje, plan financ ter tudi razdelan plan celotnih prihodkov od prodaje po skupinah proizvodov, po državah, plan prodaje v hčerinskih družbah ter plan prodaje novih proizvodov.

Seveda sem pri vsem tem poudarila, da je potrebno, preden začnemo z uvajanjem kontrolinga, zaposlene prepričati, da bo uvedba le-tega prinesla pozitivne spremembe in da je zelo pomembno njihovo sodelovanje. Poleg tega obstajajo tudi problemi, ki jih bo v podjetju potrebno rešiti, preden se bo dejansko pričelo z uvajanjem kontrolinga. Pri uvedbi kontrolinga se mora vodstvo zavedati, da bo delo kontrolerja uspešno in kvalitetno le, če bo uvedba informacijskega sistema premišljena in uspešna. V podjetju Tajfun Planina d. o. o., bi predlagala organizacijo kontrolinga kot samostojno štabno službo, ki je neposredno podrejena direktorju, in sicer centralizirani kontroling, tako da bi bila ena oseba zaposlena v kontrolingu in bi dobro sodelovala z odgovornimi po posameznih področjih.

Menim, da bi bilo smiselno, da bi služba kontrolinga na začetku pripravila analizo dobičkonosnosti po skupinah proizvodov, ki bi jih na grobo razdelili na profitne centre: vitle, rezalno-cepilne stroje, mobilno gozdarsko žičnico, premerko, hidravlična dvigala, grabeže in traktorski vitel. S tem bi dobili odgovor, kateri profitni centri nam prinašajo dobiček oz. izgubo, temu bi sledil še pregled stroškov oz. prihodkov po posameznih modelih proizvodov znotraj profitnega centra. Kontroler bi imel nalogo, da pregleda poslovanje in stroške po profitnih centrih ter tudi posameznih modelih, če prihaja do kakšnih odstopanj. V kolikor bi prišlo do njih, bi se kontroler z nosilci odgovornosti pogovoril in bi skupaj poiskali možne rešitve. Da pa bi v podjetju prišli do realnih podatkov, bi bilo potrebno najprej smiselno urediti šifrant stroškovnih mest. Vendar to ni dovolj, smiselno bi bilo, da bi pri uvedbi kontrolinga v podjetju uvedli še elektronsko arhiviranje računov. Z elektronskim arhiviranjem računov bi namreč dosegli, da bi nosilci stroškov le-te pred samim knjiženjem pregledali in potrdili ter jih razvrstili na ustrezno stroškovno mesto oz. na nalog, ki pripada posameznemu proizvodu.

LITERATURA IN VIRI

1. Deyhle, A. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
2. Čadež, S., & Hočevar, M. (2008). *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
3. Črnej, S. (2004). *Razvoj projekta kontroling v Poštni banki Slovenije, d. d.* (diplomsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
4. Hansen, Don R., & Mowen, Marianne M. (1992). *Management accounting*. Cincinnati: College division South-Western Pub.
5. Holjevac Avelini, I. (1998). *Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom*. Rijeka: Hotelijerski fakultet Opatija.
6. Hočevar, M., Jaklič, M., & Zagoršek, H. (2003). *Ustvarjanje uspešnega podjetja*. Ljubljana: GV Založba.
7. Hočevar, M. (2007). *Kontroling stroškov*. Ljubljana: Založba.
8. Igličar, A., & Hočevar, M. (1997). *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
9. International Controller Association (ICV) in International Group of Controlling (IGC). (2012). Temelji kontrolinga. Najdeno 18. februar 2015 na spletnem naslovu http://www.igc-controlling.org/img/pdf/ICV_IGC_Valuepaper_SLO.pdf.
10. Kavčič, S., Koželj, S., & Odar, M. (1998). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, 9(3), 40–57.
11. Kaligaro, J. (2003). Sodoben kontroling za podporo uspešnega vodenja procesov gospodarske družbe. *Gib*. Najdeno 1. marec 2015 na spletnem naslovu http://group.2008.gorenje.cc/si/filelib/gorenje_group/corporate/professional_contritutio ns/gib04-0503_kontroling1.pdf.
12. Kelher, V. (2005). *Operativni kontroling v telekomunikacijskem podjetju* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
13. Koletnik, F., Belak, J., Kokotec-Novak, M., Glogovšek, J., & Korošec, B. (1993). *Kontroling*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
14. Koletnik, F. (1994). *Kontroling* (študijsko gradivo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
15. Koletnik, F. (1996). *Kontroling*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.

16. Koletnik, F. (1997). *Kontroling in management*. Upravljanje uspešnega managementa in podjetniškega planiranja. *Zbornik/XXII posvetovanje o podjetniškem planiranju in managementu* (str. 74–87). Portorož: Društvo ekonomistov Maribor in Zveza ekonomistov Slovenije.
17. Koletnik, F. (2000). *Kontroling in management*. Ljubljana: CISEF, Center za strokovno izpopolnjevanje in svetovano dejavnost Ekonomske fakultete.
18. Koletnik, F. (2004a). *Kontroling in notranje revidiranje*. *Zbornik referatov/7. letna konferenca notranjih revizorjev* (str. 75–96). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
19. Koletnik, F. (2004b). *Kontroling za notranje uporabnike informacij* (2. dop. Izd.). Ljubljana: Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije.
20. Koletnik, F., & Kolar, I. (2011). *Strateški kontroling*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
21. Križaj, F. (1995). *Temeljno znanje o kontrolingu in stroških*. Ljubljana: Gospodarki vestnik.
22. Križaj, M. (2004a, 21. september). *Kontroling – za podjetje, ki ve, kje je*. *Podjetnik*. Najdeno 18. april 2015 na spletnem naslovu <http://www.podjetnik.si/clanek/kontroling-za-podjetje-ki-ve-kje-je-20042109>.
23. Križaj, M. (2004b, 15. december). *Odločitev je padla – uvajamo kontroling*. *Podjetnik*. Najdeno 18. april 2015 na spletnem naslovu <http://www.podjetnik.si/clanek/odlo%C4%8Ditev-je-padla-uvajamo-kontroling-20041512>.
24. Melavc, D., & Novak, A. (2002). *Controlling: naloge, napotki, rešitve*. Kranj: Moderna organizacija.
25. Melavc, D., & Novak, A. (2007). *Controlling*. Kranj: Moderna organizacija.
26. Osmanagić Bedenik, N. (1995). *Kontroling in revizija*. *Revizor*, 6(6), 29–49.
27. Režun, Š. (2004). *Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
28. Tajfun Planina d. o. o. (2014a). *Letno poročilo podjetja Tajfun Planina d. o. o., Planina pri Sevnici*. Tajfun Planina d. o. o.
29. Tajfun Planina d. o. o. (2014b). *Letno poročilo skupina Tajfun. Planina pri Sevnici*. Tajfun Planina d. o. o.
30. Tajfun Planina d. o. o. (2014c). *Tajfunov katalog izdelkov*. Planina pri Sevnici: Tajfun Planina d. o. o.

31. *Tajfun Planina d. o. o.* Najdeno 1. april 2015 na spletnem naslovu <http://www.tajfun.com/>
32. Tajfun Planina d. o. o. (2015). *Skupina Tajfun* (interno gradivo). Planina pri Sevnici: Tajfun Planina d. o. o.
33. *Učinkovit kontroling lahko reši podjetje iz krize.* Najdeno 5. september 2015 na spletnem naslovu <https://www.dnevnik.si/1042391647>.