

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**PRIMERJAVA KONTROLINGA MED PODJETJI V SLOVENIJI**

Ljubljana, maj 2011

POLONA KOZJEK

## **IZJAVA**

Študentka Polona Kozjek izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala v soglasju s svetovalko prof. dr. Slavko Kavčič, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

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

Podpis: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 OPREDELITEV KONTROLINGA.....</b>	<b>5</b>
1.1 Informacije za odločanje v podjetju.....	5
1.2 Rojstvo kontrolinga.....	6
1.2.1 Anglo–ameriški pristop .....	9
1.2.2 Nemški pristop.....	11
1.2.3 Kontroling v Sloveniji .....	13
<b>2 TEMELJNE NALOGE KONTROLINGA.....</b>	<b>14</b>
2.1 Sodelovanje pri planiranju .....	14
2.2 Sodelovanje pri kontroliranju .....	17
2.3 Analiziranje.....	20
2.4 Informiranje .....	27
2.5 Povzetek nalog kontrolinga .....	31
<b>3 UMESTITEV KONTROLINGA V PODJETJU .....</b>	<b>31</b>
3.1 Mesto kontrolinga v organizacijski shemi podjetja .....	31
3.2 Centraliziran ali decentraliziran kontroling .....	33
3.3 Notranji ali zunanji kontroling.....	34
3.3.1 Kontroling – povzročitelj stroškov ali konkurenčna prednost?.....	35
3.3.2 Uvajanje kontrolinga v podjetje .....	37
<b>4 ANALIZA KONTROLINGA V SLOVENSКИH PODJETJIH.....</b>	<b>39</b>
4.1 Metodologija .....	41
4.2 Značilnost vzorca in njegova reprezentativnost.....	42
4.3 Analiza rezultatov .....	42
4.3.1 Značilnosti analiziranih podjetij .....	43
4.3.2 Kontroling v analiziranih podjetjih .....	44
4.3.3 Naloge oddelka za kontroling v Sloveniji .....	50
<b>5 SO PODJETJA, KI IMAJO KONTROLING, USPEŠNEJŠA?.....</b>	<b>53</b>
5.1 Empirična analiza uspešnosti podjetij.....	55
5.2 Statistična preverba hipoteze .....	56
<b>SKLEP .....</b>	<b>58</b>
<b>LITERATURA IN VIRI .....</b>	<b>61</b>
<b>PRILOGA</b>	

## KAZALO SLIK

Slika 1: Kontroling kot rezultat sodelovanja.....	8
Slika 2: Organizacija kontrolinga v srednje velikih ameriških podjetjih.....	10
Slika 3: Položaj kontrolinga v organizacijski shemi večjega ameriškega podjetja: .....	11
Slika 4: Portfeljska analiza.....	24
Slika 5: Celovita zasnova kontrolinga .....	38
Slika 6: Fazni pristop pri uvajanju kontrolinga.....	38
Slika 7: Pregled razvoja oglasov za delovno mesto kontrolerja in njemu podobnih delovnih mest v Nemčiji v obdobju od 1949 do 1989 .....	40
Slika 8: Velikost analiziranih podjetij glede na število zaposlenih .....	43
Slika 9: Struktura dejavnosti analiziranih podjetij.....	44
Slika 10: Mesto kontrolinga v organizacijski shemi analiziranih podjetjih.....	47
Slika 11: Starost oddelka za kontroling v analiziranih podjetjih .....	48
Slika 12: Pobudnik uvedbe kontrolinga v slovenskih podjetjih.....	49

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Enote, ki jih imajo, oziroma nimajo podjetja organizirana v okviru računovodske službe v najširšem pomenu besede .....	45
Tabela 2: Naloge, ki jih opravljajo kontrolerji in so najbolj v pomoč ravnateljem .....	51
Tabela 3: Naloge, ki jih opravlja kontroling .....	52
Tabela 4: Podjetja glede na dejavnost, starost kontrolinga in povprečni ROA in ROE v letu 2008.....	55
Tabela 5: Podjetja glede na velikost, starost kontrolinga in povprečni ROA in ROE v letu 2008.....	56
Tabela 6: Korelacijska matrika med starostjo kontrolinga in ROA ter ROE.....	57
Tabela 7: Primerjava povprečnih vrednosti in porazdelitev ROA in ROE glede na starost kontrolinga v podjetju v letu 2008 .....	57
Tabela 8: T-test za potrditev hipoteze, da so podjetja, ki imajo kontroling dlje od petih let uspešnejša.....	58

## UVOD

*Ne moremo prešteti vsega, kar šteje,  
in ne šteje vse, kar lahko preštejemo.  
(Albert Einstein)*

**Oris problematike magistrskega dela.** Formula uspeha?! Seveda jo iščemo vsi. Nikoli ni enaka za vse in tudi če jo najdeš, se lahko že naslednji trenutek spremeni. Kaj to pomeni za podjetje? Nič več in nič manj kot to, da je odvisno od samega sebe, svoje hitrosti, iznajdljivosti in prilagodljivosti, ki so usmerjene z vizijo in poslanstvom. Pa vzemimo vizijo, poslanstvo, temeljne cilje in vse ostalo, kar poznamo pod nazivom strategija, za dano dejstvo našega podjetja in pogledjmo hitrost in prilagodljivost. Eden od načinov za njuno doseganje je kontroling, ki dandanes nikakor ni neobljudena dežela pač pa dokaj dobro poznano področje. Ima svoje zakonitosti in daje rezultate. Za njegovo učinkovito izvedbo pa je potrebno v podjetju ustvariti ustrezne pogoje.

Pojem kontrolinga izhaja iz angleške besede »**to control**«, ki ima lahko po ugotovitvah nekaterih avtorjev že v angleščini kar 57 različnih pomenov (Emmanuel, Otley, Merchant & 1990, str. 7–8), zato ga tudi v slovenščino težko prevedemo enopomensko. Med najpogostejšimi prevodi zasledimo besede: uravnati, urejati, obvladovati, regulirati, usmerjati, nadzirati, presoјati, krmiliti, upravljati, voditi poslovanje in ne le nadzorovati (Melavc & Novak, 2002, str. 9).

Deyhle, eden najbolj priznanih in aktivnih evropskih avtorjev in zagovornikov kontrolinga, pravi, da je kontroling razmišljanje, usmerjeno v prihodnost. Gre za opredeljevanje ciljev, ki naj bi jih dosegli, poznavanje trenutne situacije podjetja, usmerjanje na poti do cilja itd. Uporaba kontrolinga zanima vodilne ljudi, saj gre za opredelitev ciljev, planiranje in upravljanje (Deyhle, 1997, str. 5).

Pučko (2003, str. 1) predstavlja bistvo kontrolinga kot funkcijo koordiniranja znotraj funkcije poslovanja, ki zasleduje posebno paradigmo poslovanja. Njegova naloga je pomagati poslovanju pri koordinaciji v poslovnem sistemu.

Termin kontroling se je v svetovni poslovni praksi pričel pojavljati šele v šestdesetih letih prejšnjega stoletja. Takratne razmere so botrovale pričetkom in razmahu povezovanj podjetij v gospodarske subjekte, ki so se lastniško in poslovno združevali v večje število geografsko in poslovno različnih, lahko tudi poslovno navidezno nezdružljivih podjetij. Govorimo o nastanku velikih mednarodnih korporacij z enim ali z več obvladujočimi podjetji. Njihov interes je bil ustvarjanje okoliščin, ki so ob optimalni obvladljivosti in preglednosti poslovanja dosegale maksimalne ekonomske učinke, ki pa niso vselej rezultirali v maksimiziranju dobička. Nove okoliščine in nove potrebe so botrovale nastanku in razvoju veje računovodstva, katere rezultati so bili namenjeni izključno delovanju različnih notranjih odločitvenih ravni gospodarskih subjektov kontrolinga. Gre torej za interno računovodstvo v širšem pomenu besede, ki le v omejenem obsegu temelji na računovodski teoriji in praksi. Zaradi tega dejstva in zaradi njegovega vsebinsko univerzalnega načina delovanja, ga strokovnjaki niti organizacijsko niti vsebinsko ne uvrščajo več v računovodstvo (Kaligaro, 2003, str. 1).

Za učinkovito izvajanje kontrolinga so v podjetju odgovorni vodje na vseh ravneh. Ti tudi postavljajo dolgoročne – strateške in kratkoročne – operativne cilje, katerih uresničevanje zagotavlja dolgoročni obstoj podjetja. Naloge internega svetovalca pri tem opravlja kontroler, ki je torej **pomočnik ali svetovalec ravnateljem** pri njihovem uresničevanju ciljev. S svojo strokovno dejavnostjo bdi nad poslovanjem, ugotavlja odmike dejanskega poslovanja od načrtovanega, ugotavlja (sam ali v sodelovanju z vodji) vzroke zanje in predlaga ukrepe, ki naj negativne vzroke odmikov odstranijo.

Kontroler kot strokovnjak in svetovalec ravnateljem se vse bolj uveljavlja tudi v slovenskih podjetjih. Kot vse kaže, so tudi v akademskih krogih utihnile razprave, čemu uporabljati **tujko – kontroling**, če imamo zanj boljši in že uveljavljen izraz »poslovodno računovodstvo«.

Povečano zanimanje za uvedbo kontrolinga je tudi posledica vse bolj zahtevnih in hitro spreminjajočih se pogojev, v katerih deluje danes večina podjetij. Zato so morala podjetja določen del znanja, ki je bil nekoč zbran v vodstvu, »preseliti« v področja, sektorje, oddelke. Prenosu znanja je v dinamično organiziranih podjetjih sledil tudi prenos pooblastil in odgovornosti. Nastala so podjetja v podjetju, s tem pa se je okrepila potreba po centralnem usmerjanju, usklajevanju in nadzoru. Te funkcije pa po novejši organizacijski teoriji spadajo v delovno območje kontrolinga (Križaj, 1997, str. 6).

Kontroler torej ne more biti kdorkoli. Za opravljanje svojih nalog mora imeti strokovna znanja in veščine, pa tudi primerne osebnostne lastnosti. Pri vodjih mora uživati zaupanje in spoštovanje, sicer je (lahko) njegovo delo namenjeno samo sebi, podjetju pa ne prinaša nobenih koristi, ker rezultatov nihče ne uporablja. V takem primeru težko govorimo o kontrolingu.

Ena od temeljnih **osebnostnih lastnosti** kontrolerja je vedoželjnost, neprestano spraševanje, iskanje novih znanj in spoznanj. S tem, ko spozna celotno podjetje, ima možnost vpogleda tudi v dogodke, do katerih drugi ne pridejo ali jih zaradi odmaknjenosti ne morejo zaslediti. Pred kontrolerja se tako marsikdaj postavi osebna moralna dilema, kako (če sploh) ukrepati, koga in kako informirati.

Če je poznala filozofijo kontrolinga v devetdesetih letih prejšnjega stoletja le peščica Slovencev, se danes praktično srečujemo s službami, področji, sektorji ali oddelki za kontroling skoraj v vsakem srednjem ali velikem slovenskem podjetju. Uporaba besede kontroling je postala del vsakodnevnega besednjaka zaposlenih v slovenskih podjetjih, čeprav velika večina ne ve točno kaj naj bi to pomenilo. To je moč pripisati predvsem temu, da v času formalnega izobraževanja ni bilo veliko predmetov posvečenih spoznavanju tega področja, hkrati pa ni bilo dostopa do strokovne literature, ki je bila in je še vedno v večji meri pisana v nemškem jeziku. Slovenski kontrolerji so tako svoje poznavanje področja kontrolinga gradili na redkih strokovnih prispevkih predvsem slovenskih teoretikov, manj pa praktikov. Ena prvih knjig »Kontroling in kontroler v praksi« iz leta 1997, ki je podrobneje predstavila kontroling in kontrolerja slovenskim bralcem, je bila zato razprodana v nepričakovano kratkem času, kar je še dodatno prispevalo k uveljavitvi tega področja (Križaj, 2006, str. 3).

**Namen in cilj magistrskega dela.** Ko sem razmišljala o temi za izdelavo magistrskega dela, nisem prav dolgo oklevala. Že na začetku mi je področje kontrolinga predstavljalo nek izziv. Gre namreč za področje, s katerim sem se v zadnjih nekaj letih poglobljeno seznanjala tako na

teoretičnem kot tudi praktičnem nivoju. Po šestih letih dela v sektorju kontroling in nekaterih seminarjih, ki so bili posvečeni temu področju, sem spoznala, da je kontroling vedno bolj potrebna funkcija v podjetju. Pri tem se vedno prvo postavlja vprašanje, ali podjetje kontroling zares potrebuje in kakšne naj bodo njegove pristojnosti. Prav zaradi številnih vprašanj, ki so se mi motala po glavi, sem za naslov svojega magistrskega dela izbrala to temo. S pomočjo tega dela sem poskušala na kratko predstaviti kontroling, njegove naloge, značilnosti in delitve, ki jih zasledimo v teoriji. Poleg teorije sem predstavila tudi izsledke nekaterih raziskav, ki so bile narejene v preteklosti in ki pomagajo razumeti pomen kontrolinga. Največ raziskav prihaja iz Nemčije, kjer ima to področje najmočnejše korenine.

V literaturi in člankih prevladujejo podatki o kontrolingu v drugih državah, medtem ko so raziskave na področju kontrolinga v Sloveniji zelo redke. Prav zaradi tega sem v okviru svojega magistrskega dela pripravila anketo in jo razposlala na večja in srednja podjetja v Sloveniji. Ankete sem analizirala in v delu predstavila izsledke o kontrolingu v slovenskih podjetjih. Na ta način sem spoznala, kako so organizirane službe oziroma oddelki kontrolinga v Sloveniji in katerim nalogam posvečajo največ pozornosti.

Magistrsko delo sem naredila z **namenom**, da utemeljim kontroling kot organizacijsko funkcijo v podjetju, ki ni sama sebi namen, temveč s svojimi nalogami prispeva k boljšim odločitvam in posledično večji uspešnosti podjetja.

**Cilj** dela je predstaviti, kaj kontroling dejansko je, kaj so njegove naloge, zakaj mora biti organiziran kot samostojna služba, oddelek ali sektor in s čim pripomore k bolj uspešnemu sodelovanju v podjetju.

**Metoda dela.** Pri izdelavi magistrskega dela sem uporabila različne znanstveno–raziskovalne metode, pri čemer sem nekatere izmed njih skozi delo tudi kombinirala.

Prvo, drugo in tretje poglavje je v večji meri sestavljeno iz teorije. Ta je primerna za proučitev izhodišč kot so: kaj kontroling dejansko je, kakšne pristope h kontrolingu poznamo zaradi njegovega različnega zgodovinskega razvoja, kakšne so temeljne naloge kontroling v podjetju in kakšna je najbolj primerna organizacijska umestitev kontrolinga v podjetju. Do dejstev predstavljenih v prvem delu sem prišla s pomočjo poglobljenega proučevanja literature domačih in tujih avtorjev, spletnih strani, člankov, prispevkov in gradiv, ki sem jih pridobila na fakulteti in različnih seminarjih. Uporabila sem znanje pridobljeno v času študija ter znanje in izkušnje pridobljene na delovnem mestu.

V četrtem in petem poglavju sem se od tehnik opisnega raziskovanja, ki ga uporabljamo, ko imamo cilje in raziskovalna vprašanja natančno določena, poslužila ankete oziroma vprašalnika. Vrsta opazovanja pri moji raziskavi je vzorčna statistična analiza, s katero sem na podlagi vzorca ali dela populacije rezultate posplošila na celotno populacijo. V anketi sem uporabila strukturirana vprašanja z odkritim namenom, kar spada med tipične in najpogosteje uporabljene vprašalnike. Strukturirana vprašanja so tudi najprimernejša za opisne in vzorčne raziskave, imajo lažjo in hitrejšo obdelavo ter večjo zanesljivost.

Magistrsko delo sem zaključila s sklepom, kjer so navedene bistvene ugotovitve tega dela.

**Zasnova dela s strukturo poglavij.** Magistrsko delo je sestavljeno iz petih poglavij, ki si sledijo v logičnem zaporedju od teoretičnih stališč do praktičnih spoznanj. Vsako od teh poglavij vsebuje več podpoglavij.

V **uvodnem delu** je orisana problematika magistrskega dela, njen namen in cilj. Predstavila sem tudi metode in zasnovo dela s strukturo poglavij.

V **prvem delu** sem se osredotočila na opredelitev kontrolinga s teoretičnega vidika. Za začetek sem na kratko predstavila povezavo med informacijami in odločitvami v podjetju, saj ravno iz tega posledično lažje razumemo nastanek kontrolinga. V kontrolingu se vse začne z informacijo, konča pa z odločitvijo ravnatelja. V nadaljevanju sem predstavila, kako je sploh prišlo do rojstva kontrolinga ter pojasnila, zakaj v svetu poznamo dva pogleda na kontroling; in sicer anglo-ameriškega in nemškega, ki se med seboj močno razlikujeta. Poglavje zaključujem z začetki kontrolinga v Sloveniji.

V okviru **drugega poglavja** so predstavljene temeljne naloge, ki jih opravlja kontroling. Bistvo kontrolinga je pomoč ravnateljem pri odločanju. Kako mu lahko pomaga, je odvisno od ravnateljevih pričakovanj in dodeljenih pristojnosti. Menim, da so temeljne naloge kontrolinga pomoč pri planiranju, pomoč pri koordiniranju ter bistveni nalogi, ki jih opravlja vsak kontroler-analiziranje in informiranje. Ker se vse naloge med seboj močno prepletajo, sem v okviru tega poglavja dodala še eno točko; in sicer povzetek nalog, kjer poskušam povzeti bistvo vseh nalog, ki jih kontroling opravlja.

Eno izmed ključnih vprašanj pri osnovanju kontrolinga je, kje naj se oddelek ali služba za kontroling organizacijsko nahaja, zato sem bolj podrobno raziskala tudi to temo in jo umestila v **tretje poglavje**. Pri tem se zastavljata tudi vprašanje smiselnosti centraliziranega ali decentraliziranega kontrolinga in ali naj podjetje ima svoj lasten-notranji kontroling ali naj raje koristi storitve zunanjih svetovalcev. Ravnatelj mora proučiti, kaj je za podjetje bolje, zato sem v okviru tega poglavja uvrstila tudi naslov Kontroling povzročitelj stroškov ali konkurenčna prednost. Če ravnatelj prouči, da ima delovanje kontrolinga več prednosti kot stroškov in da mu bo kontroling v pomoč pri njegovem delu, ga je potem potrebno v podjetje tudi uvesti. To je zadnja tema v okviru tretjega poglavja.

V **četrtem delu**, jedru magistrskega dela, sem predstavila lastno raziskavo kontrolinga v slovenskih podjetjih. Na podlagi vrnjenih anket sem analizirala značilnosti podjetij, ki so sodelovala v anketi in predstavila zaključke o organiziranosti kontrolinga v Sloveniji, ki so narejeni na podlagi analiziranih podjetij. Svoje izsledke sem podkrepila tudi z ugotovitvami iz podobnih raziskav v Sloveniji. Za zaključek tega poglavja sem predstavila temeljne naloge, ki jih opravljajo službe za kontroling v slovenskih podjetjih.

V **petem delu** sem postavila hipotezo, ali so podjetja po preteku petih let, od kar ustanovijo službo za kontroling, uspešnejša od tistih podjetij, ki imajo kontroling manj časa. Hipotezo sem potrdila s pomočjo dveh analiz, preproste dvorazsežnostne tabele in statistične analize.

V **sklepu** sem povzela najpomembnejše ugotovitve ter podala zaključno misel. Delo sem zaključila z navedbo uporabljene literature in virov ter na koncu priložila anketo.



# 1 OPREDELITEV KONTROLINGA

V nadaljevanju predstavljam povezavo med informacijo in odločitvijo ter zakaj in kako je prišlo do potrebe po uvedbi funkcije kontrolinga v podjetju.

## 1.1 Informacije za odločanje v podjetju

**Odločitve** so del posameznikovega in poslovnega vsakdanjika. Te so lahko nepomembne ali zelo pomembne, ponavljajoče ali enkratne, pričakovane ali nepričakovane. O pomembnosti odločanja, ki nas spremlja neprestano skozi celotno zasebno in poslovno življenje, priča tudi izjava Covey-a (1994, str. 64): »Danes sem to, kar sem, zaradi včerajšnjih izbir«.

Zaposleni v podjetju, predvsem pa ravnatelji, morajo za doseg svojih ciljev sprejemati poslovne odločitve, za kar potrebujejo ustrezne informacije. Pri tem je potrebno ločiti med informacijo in **podatkom**. Slednji je nevtralnno sporočilo o določenem dejstvu, ki še ni ovrednoteno in pripravljeno za sprejem katerekoli poslovne odločitve, med tem ko je informacija rezultat predelave nevtralnih podatkov.

**Informacija** zmanjšuje tveganje, ki je vedno prisotno pri izbiri med dvema ali več možnostmi. Odločitev je sicer lahko sprejeta tudi brez informacij, kar predstavlja večjo možnost napačne izbire. Seveda nikoli ne moremo zbrati toliko informacij, da bi tveganje pri izbiri povsem izločili. Zaradi svoje pomembnosti se je preučevanje informacij osamosvojilo in pogosto, čeprav so del odločitvenega procesa, informacije preučujemo ločeno. Ločeno preučevanje informacij omogoča večji poudarek in strokovnost pri gradnji informacijskih sistemov in je razumljivo z organizacijskega vidika. Obstaja pa pri takšnem samostojnem preučevanju informacij velika nevarnost razvijanja podatkov zaradi podatkov samih, če se pozabi na povezanost informacij in odločitev. Informacije nastajajo iz podatkov, ki zabeležijo neko stanje ali spremljajo nek pojav. V procesu spremembe podatkov v informacijo se podatke preverja, analizira in zatem pripravi v primerni obliki. Informacije so na izhodni strani določene z odločitvijo, na vhodni strani pa z možnostjo pridobitve podatkov (Rozman, 1989, str. 79).

V procesu odločanja se vedno rešujejo konfliktne razmere. **Konflikt** je odnos med neomejenimi željami in omejenimi možnostmi. Vsaka od nadomestnih možnosti za reševanje konflikta ima svoje dobre in slabe strani (Kramar, 2007, str. 5). Tisti, ki je pooblaščen za sprejemanje odločitev, mora v nizu več možnosti izbrati tisto z najmanj slabostmi, kar pa se v praksi največkrat pokaže šele naknadno.

**Odločitveni procesi** v sodobnih podjetjih postajajo vse bolj celoviti in zahtevni, saj je za sprejemanje ustreznih odločitev na operativni in strateški ravni potrebno vse več znanj in izkušenj. Ustrezna podpora odločanju zato pridobiva vse pomembnejšo vlogo v okviru podjetij in njihovih informacijskih sistemov (Rupnik & Krisper, 2004, str. 183). Pri tem pa Turk s soavtorji (1994, str. 47) poudarja, da je problem poslovnih odločitev pravzaprav problem primernih (ustreznih, kakovostnih, zadostnih) in pravočasnih informacij ter njihove uporabe. V povezavi s pravočasnostjo informacij Turk, Kavčič in Kokotec Novak (2003, str. 66) menijo, da morajo biti informacije na voljo tedaj, ko je še mogoča odločitev, saj se sicer spremenijo v zgodovinske podatke. Isti avtorji (2003, str. 66) opredelijo kot ustrezne informacije tiste, ki so prilagojene potrebam pri odločanju in nosilcem odločanja. Poleg

kakovosti in ustreznosti informacij pa sta po njihovem mnenju pomembni še razpoložljivost in zadostnost informacij.

Anthony je definiral **tri ravni odločitev**, ki jih srečujemo v podjetjih (Lucas, 1986, str. 30–31):

- Najvišja raven je **strateško odločanje**, ki se nanaša na določanje ciljev in razporejanje organizacijskih virov, ki so na voljo za doseg zadanih ciljev. Strateško odločanje je usmerjeno v dolgoročno prihodnost in načrtovanje obsežnih aktivnosti.
- **Ravnateljsko odločanje**, druga raven odločanja, se ukvarja predvsem z obvladovanjem organizacijskih dejavnikov in vrši nadzor nad delovanjem in aktivnostmi v podjetju, ki vodi k doseganju postavljenih ciljev. Ravnatelji na tej ravni se predvsem zanimajo za kritične dejavnike uspešnega delovanja, kot so izobraževanje zaposlenih, kadrovanje in zagotavljanje ustrezne opreme in materialov.
- **Operativno odločanje** je tretja raven, ki se ubada z vsakodnevnimi problemi, ki nastajajo v podjetju v zvezi z izvajanjem planov in doseganjem rokov, uravnavanjem medčloveških odnosov ter nadzorom nad stroški in kvaliteto.

Glede na **vir** pridobitve lahko ločimo med računovodskimi in neračunovodskimi informacijami. Računovodstvo je edina informacijska dejavnost, ki evidentira delovanje vseh poslovnih funkcij v podjetju. Zato ni čudno, da je znano, da več kot 80 % podatkov za analize posreduje računovodstvo (Kavčič, 1997, str. 187). Računovodske informacije izhajajo iz računovodskega informacijskega podsistema podjetja (finančnega in stroškovnega računovodstva). So kvantitativne in finančne, se sistematično zbirajo na standardiziran način in se sistematično posredujejo različnim uporabnikom. Računovodske informacije so zelo pomembne, vendar jih je treba nujno nadgraditi tudi z neračunovodskimi informacijami, katere izhajajo iz ostalih informacijskih podsistemov.

V preteklosti so se v podjetjih pripravljale predvsem računovodske analize, iz katerih so posledično izvirale tudi informacije za odločanje, zato so se z organizacijskega vidika le te pripravljale predvsem v računovodskih oddelkih. Danes se informacijam posveča vedno večja pozornost, zato so se začeli vpeljevati novi oddelki, včasih imenovani plani in analize, v zadnjem času pa predvsem kontroling.

## 1.2 Rojstvo kontrolinga

Angleški dvor je že v 15. stoletju uvedel funkcijo kontrolerja z nalogo, da nadzira vse denarne in blagovne tokove (prilive in odlive) (Križaj, 2001, str. 1).

Dobrih 200 let kasneje (leta 1778) je ameriški kongres ustanovil funkcijo **komptrolerja** (ni pravopisna napaka), ki je opravljal funkcijo nekakšnega zakladnika v smislu zagotavljanja ravnovesja med državnim proračunom in državnimi izdatki. Potrebni je bilo še 100 let, da so leta 1880 v ameriškem železniškem podjetju »Athison, Topeka & Santa Fe Railway System« prvi uvedli delovno mesto kontrolerja tudi v gospodarski družbi. Železnice so bile v tistem času izredno napredne. Toda samo dve leti kasneje je tudi danes še vedno zelo znano industrijsko podjetje General Electric Company uvedlo funkcijo kontrolerja (Križaj, 2001, str. 1). V naslednjih desetletjih je uvajanje kontrolinga potekalo zelo počasi in previdno.

**Leta 1900** je imelo zaposlenega kontrolerja le 8 od 175 proučevanih ameriških velikih podjetij. Razlog za to leži v okolju, ki je bilo še razmeroma stabilno, tako da so ravnatelji podjetij samostojno lahko obvladovali, usmerjali in usklajevali poslovanje brez posebnih svetovalcev ali pripravljavcev informacij (Režun, 2004, str. 11).

Proti letu 1930 se je stanje v Združenih državah Amerike (v nadaljevanju **ZDA**) močno spremenilo. Gospodarstvo je bilo vse prej kot stanovitno, v ospredje so stopila velika poslovna tveganja in visoka inflacija. Podjetja so prvič začutila potrebo po strokovnem kadru, ki bi ravnateljem pomagal pri odločitvah o poslovanju. Bistvo informacijske dejavnosti tako kar naenkrat ni bilo več spremljanje in obveščanje o preteklih dogodkih in stanjih, temveč **oblikovanje ciljev in poti** za uresničevanje prihodnjih nalog. Podjetja so začutila potrebo po planiranju ter strokovnjakih, ki bi podjetju pomagali kar se da zanesljivo pluti po negotovi prihodnosti. Hkrati se v podjetjih pojavi potreba po presojanju uresničevanja zastavljenih ciljev, torej nadzirati poslovanje v ekonomskem smislu (Hočevar, 1994, str. 154–155).

Leta 1948 je bilo tako v raziskavi, kjer je sodelovalo 143 (od 195 povabljenih) velikih ameriških podjetij, ki so tedaj že imela delovni program kontrolerja, ugotovljeno, da ima le-ta v proučevanih podjetjih povprečno 22-letni staž (Horvath, 1994, str. 27).

V Evropi se izraza kontroling in kontroler najprej pojavita v **Nemčiji**. Ideja je v to državo prišla preko ameriških svetovalnih hiš, ki so predlagale, da se v organizacijske sheme podjetij uvede kontrolerja, kot člana uprave odgovornega za ekonomsko področje. Nemčija je to filozofijo hitro prevzela, vendar jo preoblikovala po svoje, čemur botruje tudi nastanek nemške šole kontrolinga, ki se usmerja predvsem na notranje poslovanje podjetja. Že zelo zgodaj, leta 1971, je Albrecht **Deyhle** ustanovil Controller Akademie GmbH, izobraževalni zavod, ki je namenjen sistematičnemu šolanju kontrolerjev, in kmalu zatem se je tudi na nemških univerzah začelo predavati predmet poimenovan kontroling (Križaj, 2001, str. 1).

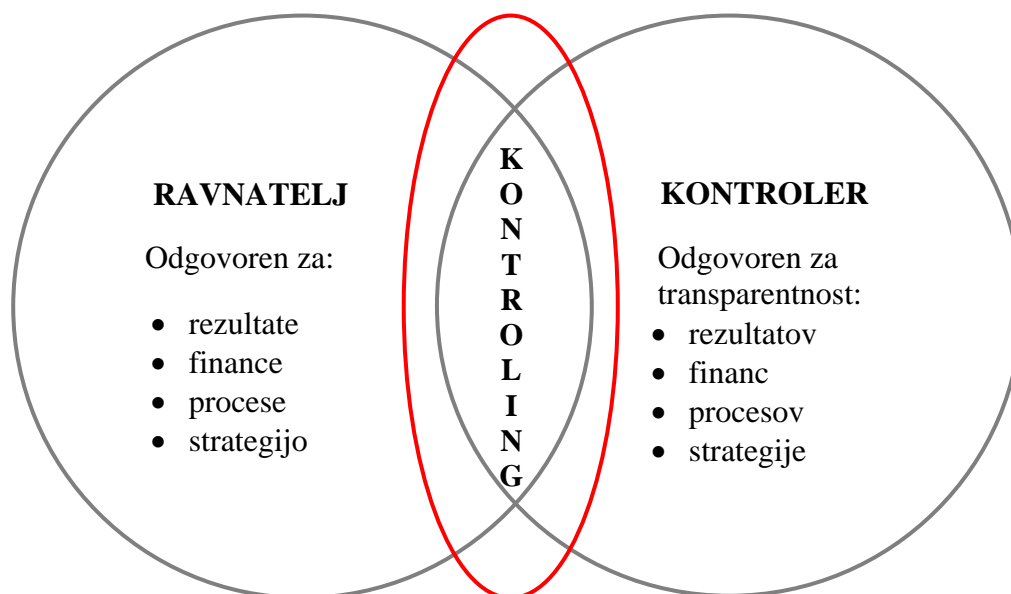
V začetnih razvojnih stopnjah je delovne programe z nazivom kontroler oziroma kasneje oddelke za kontroling znotraj nemškega gospodarstva mogoče zaslediti predvsem v podjetjih tekstilne industrije, proizvodnje in predelave kože ter kemične, živilske in kovinske industrije. V šestdesetih letih prejšnjega stoletja prevladujejo podjetja, ki se ukvarjajo s proizvodnjo in predelavo jekla, strojev in vozil. Kasneje najpogosteje zasledimo oddelke za kontroling v podjetjih, delujočih na področjih elektrotehnike, storitvenih dejavnostih (trgovina), v bankah in zavarovalnicah (Kožar, 2005, str. 13).

Sistem kontrolinga, ki ga zagovarja nemška šola, temelji na principu vodenja s **cilji**, kjer osnovni cilj razdelimo v več delnih ciljev, ki jih je potrebno skupaj z odgovornostjo za njihovo uresničevanje delegirati ravnateljem na nižjih ravneh. Uresničenje delnih ciljev je potrebno koordinirati z namenom dosežka osnovnega cilja. Težišče tega koncepta je na vodenju s poslovnoizidnimi enotami, kar kaže na precej decentraliziran pristop, ki poudarja tako stroškovno kot tudi prihodkovno komponento (Križaj, 2001, str. 1).

**Drugje v Evropi** se je kontroling pojavil dokaj pozno, v drugi polovici 70-tih let, kot posledica velike naftne krize. V tem času so se podjetja soočila s potrebo po koreniti racionalizaciji poslovanja. Hkrati s krizo pa se je pojavila tudi rastoča konkurenca in hiter razvoj novih tehnologij. Tako je bilo znotraj podjetja potrebno veliko bolj obvladovati stroške in procese ter hkrati natančneje opredeliti njegove cilje in načrte. To je tudi vzrok, da je še danes težišče nemškega kontrolinga predvsem na proučevanju notranjega poslovanja.

Če uporabim pomorsko izrazoslovje lahko kontrolerja poimenujem kot **navigatorja**, ki pomaga kapitanu do zastavljenega cilja pripluti brez večjih odstopanj. S svojimi informacijami pripomore k temu, da podjetje ostane na začrtani poti in tako upošteva vse dejavnike, ki vplivajo na plovbo, zato naj bi po Deyhleju kontroling predstavljal presečno množico med kontrolerjem in ravnateljem. Čim večja je, boljše je (Križaj, 2001, str. 1–2), kar je prikazano v Sliki 1. Bistveno v odnosu med ravnateljem in kontrolerjem je njuno neprestano sodelovanje, razumevanje in vzajemno spoštovanje.

*Slika 1: Kontroling kot rezultat sodelovanja*



*Vir: S. Piskar, Drugi dan srečanja kontrolerji zazrti v bodočnost, 2007a, str. 7.*

Kot je moč razbrati iz predstavljenega zgodovinskega razvoja kontrolinga, so ključni razlogi, da sta se kontroling in njegova vloga po državah različno razvijala, predvsem v različnih družbenoekonomskih okoljih, različnih zakonodajah in razlikah v sistemih upravljanja (v nemških podjetjih je vloga lastnikov veliko bolj omejena kot v ameriških podjetjih). V literaturi in praksi zato razlikujemo med **dvema pristopoma h kontrolingu**:

- anglo–ameriški in
- nemški pristop.

Ključna razlika med obema pristopoma je, da v ameriških podjetjih naloge kontrolinga opravlja računovodja, medtem ko je v nemških podjetjih funkcija kontrolinga ločena od računovodstva in organizirana kot samostojna služba ali pa decentralizirana svetovalna funkcija v okviru posameznih poslovnih funkcij.

V Sloveniji kontroling ni enotno definiran in tako tudi ni povsem jasno, ali gre za del računovodske funkcije ali ne.

### 1.2.1 Anglo–ameriški pristop

V anglo–ameriški literaturi se izraz kontroler uporablja kot naziv za **ravnatelja računovodske službe** oziroma tistega njenega dela, ki se ukvarja s poslovnim računovodstvom. Anglo–ameriška strokovna literatura namreč deli računovodstvo na finančno računovodstvo (angl. *financial accounting*), ki je zadolženo za pripravljanje informacij predvsem za zunanje uporabnike, in na poslovno računovodstvo (angl. *management accounting*), ki pripravlja informacije za notranje uporabnike. Poudarek slednjega je na poročanju o sedanjosti in prihodnosti, ne pa o preteklosti, kar je v domeni finančnega računovodstva.

Kadar v podjetju finančno in poslovno računovodstvo nista ločena oddelka, opravlja kontroler naloge finančnega in poslovnega računovodenja. V kolikor sta poslovno in finančno računovodstvo ločena oddelka in oba pokriva glavni računovodja, je kontroler odgovoren zgolj za področje poslovnega računovodenja (Režun, 2004, str. 13).

**Poslovno računovodstvo** je sestavljeno iz dveh delov (Turk, Kavčič & Kokotec Novak, 2003, str. 19): iz dela, v katerem se oblikujejo predračunske informacije, potrebne za sprejemanje odločitev pri načrtovanju in pripravljanju izvajanja kot odločevalnih funkcijah, ter iz dela, v katerem se oblikujejo obračunske informacije, potrebne za sprejemanje odločitev pri nadziranju in pripravljanju izvajanja kot odločevalnih funkcijah.

**Poklicna organizacija za računovodje v ZDA** (Controller Institute of America) je opredelila naslednje naloge kontrolinga (Melavc, 1991, str. 142):

- izgradnja in uresničevanje zasnove usklajenega celovitega planiranja dejavnosti podjetja vključno s planiranjem naložb,
- izgradnja in nadzor upravljalno računovodskega,
- nadzor uresničevanja planov vključno s pripravo ukrepov v primeru odstopov,
- priprava poročil za notranje uporabnike informacij o temeljnih planih in o izidih nadzorne dejavnosti,
- priprava poročil za zunanje uporabnike informacij, za lastnike podjetja, za javnost, za sodelavce, za dobavitelje in kupce in morda še za koga,
- varovanje interesov podjetja glede davčne obveznosti,
- sodelovanje z zunanjimi nadzorniki,
- skrb za varovanje premoženja podjetja, vključno s skrbjo za ustrezno zavarovanje,
- zagotovitev učinkovitega osebja in naprav.

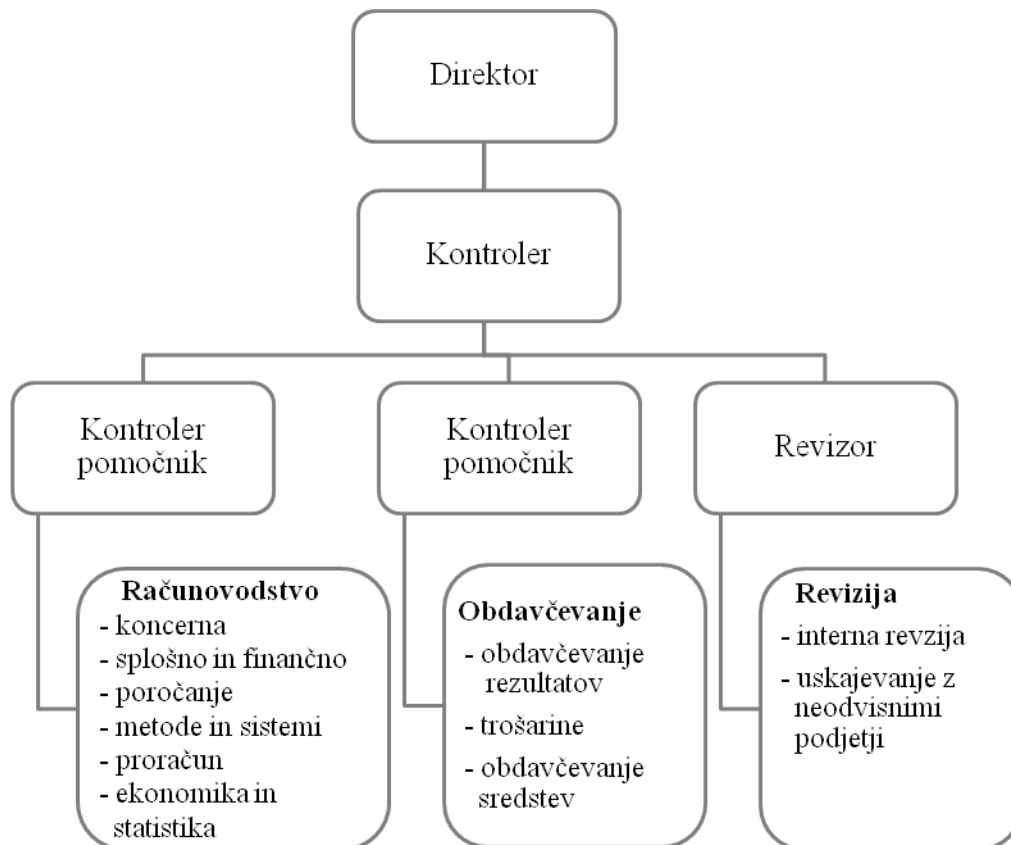
Usry & Hammer (1991, str. 9) navajata, da je kontroler izvršilni ravnatelj računovodske funkcije v podjetju, ki usklajuje udeležbo ravnateljstva v stopnjah planiranja in nadzora doseganja ciljev, v odločanju o učinkovitosti politik ter ustvarjanju organizacijskih sestav in postopkov. Kontroler s pripravo poročil o učinkih opozarja različne ravni ravnateljstva na dejavnosti, ki potrebujejo popravljalne ukrepe, s »konvencionalnim« računovodskim sistemom pa zagotavlja informacije, ki jih ravnateljstvo uporablja za načrtovanje prihodnosti podjetja in nadziranje njegovih dnevnih dejavnosti.

Kontroler ima v ameriških podjetjih pogosto pomembno mesto v organizacijski sestavi in je nemalokrat eden najpomembnejših ravnateljev podjetja, ki nudi strokovno pomoč ostalim ravnateljem, in sicer v smislu opravljanja glavnine informacijskih funkcij s poudarkom na

funkciji obravnavanja podatkov o prihodnosti, funkciji analiziranja in funkciji nadziranja. Vendar pa te naloge lahko opravlja tako računovodja kot tudi kontroler, zato se na tem mestu postavlja vprašanje smiselnosti uvajanja pojma kontrolinga in posledično tudi kontrolerja, saj **ni ločnice med računovodstvom in kontrolingom**. Le-ta pa je izrazito vidna pri nemškem pristopu, ki ga predstavljam v nadaljevanju.

V srednje velikih podjetjih v ZDA je kontroler neposredno podrejen direktorju podjetja in nadrejen računovodstvu, obdavčevanju in reviziji (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 30), kar je razvidno iz Slike 2.

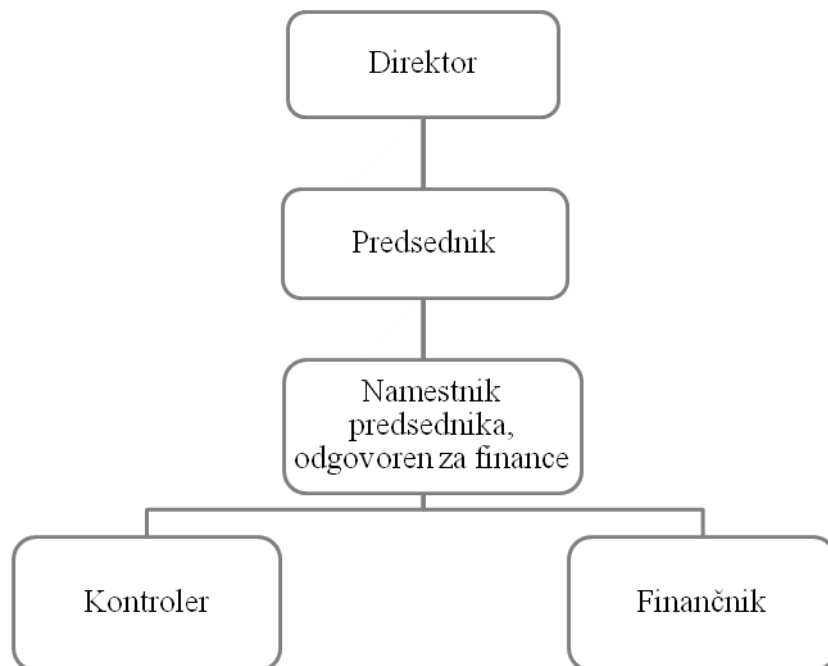
*Slika 2: Organizacija kontrolinga v srednje velikih ameriških podjetjih*



*Vir: N. Osmanagić Bedenik, Kontroling, abeceda poslovnog uspeha, 2004, str. 29.*

V večjih ameriških podjetjih je bila struktura v podjetju takšna, da je bil med direktorjem podjetja in kontrolerjem še namestnik direktorja za finance, kar je prikazano na Sliki 3. Kontroler je s pomočjo svojih pomočnikov usklajeval in usmerjal računovodstvo, obdavčevanje, analitiko in revizijo (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 30).

Slika 3: Položaj kontrolinga v organizacijski shemi večjega ameriškega podjetja:



Vir: N. Osmanagić Bedenik, *Kontroling, abeceda poslovnog uspeha*, 2004, str. 30.

### 1.2.2 Nemški pristop

Nemški pristop kontrolinga se **ne enači z računovodstvom** in tudi naloge kontrolerja se razlikujejo od nalog, ki jih opravlja računovodja. V nemški literaturi je kontroling vsebinsko opredeljen mnogo bolj raznovrstno kot v anglo-ameriški.

Kljub večkratnim poskusom različnih avtorjev, da bi opredelili kontroling s spiskom nalog, funkcij ali z metodološkimi škatlami (angl. *tool boxes*), do danes v literaturi še ni mogoče najti enovite opredelitve tega pojma. Posledica je cela vrsta različnih pojmovanj in posledično nekakšna zmeda tako v teoriji kot tudi v praksi (Ziegenbein, 1992, str. 18–19).

Številne pristope bi tako lahko razvrstili glede na njihovo usmeritev v štiri skupine (Križaj, 2006, str. 18–23):

- **Računovodsko usmerjeno pojmovanje**, ki daje poudarek pripravi vseh informacij, povezanih z računovodsko dejavnostjo. Becker (1997, str. 4) je zapisal, da je jedro kontrolinga pravzaprav stroškovno računovodstvo, saj edino to daje jasen pogled na stroške, ki jih ima podjetje, omogoča stvarno sliko o dejanskem položaju podjetja in je poleg ostalih orodij osnova za poslovno odločanje. Obvladovanje stroškov v podjetju omogoča jasno zastavljena politika stroškov, ki jo lahko razumemo kot posebno podpodročje politike podjetja. Ta na osnovi notranjih in zunanjih stroškovnih analiz ter z uporabo sistematičnih in metodoloških postopkov zasleduje celovito obvladovanje in kontrolo področja stroškov v podjetju.

- **Informacijsko usmerjeno pojmovanje**, ki izhaja iz računovodsko usmerjenega, vendar ga nadgrajuje tudi z neračunovodskimi informacijami. Kontroling je opredeljen kot dejavnost, ki usklajuje procese zbiranja in posredovanja informacij. Eden izmed predstavnikov takšnega poimenovanja je Heigel, ki opredeljuje kontroling kot priskrbovanje, pripravo in preverjanje informacij za njihovo uporabo pri nadzoru notranje ekonomike v smeri zastavljenega cilja (Eschenbach, 1995, str. 58).
- **Upravljalno usmerjeno pojmovanje**, kjer ga v nasprotju s prejšnjima usmeritvama v okviru upravljalno usmerjenega pojmovanja ne obravnavajo kot del informacijskega sestava podjetja, temveč kot del ravnateljske naloge. Tovrstno pojmovanje poskuša poudariti izvirne funkcije kontrolinga in ga hkrati razmejiti od ravnateljstva. Omeniti velja, da gre v primeru upravljalno usmerjenega poslovanja za najbolj zastopano smer kontrolinga na nemško govornem področju. Upravljalno usmerjeno pojmovanje se nadalje členi na dve usmeritvi, in sicer načrtovalno–nadzorno in usklajevalno. Najvidnejši predstavnik prve je Horvath, ki meni, da je kontroling podsistem ravnateljstva, ki podpira urejanje in usklajevanje celotnega podjetja, zagotavlja podporo ravnateljstvu v smeri uresničevanja ciljev, ob upoštevanju sprememb v okolju (Horvath, 1990, str. 146). Glavna naloga kontrolinga je, da preko usklajevanja planiranja, nadziranja in priskrbe informacij omogoča izboljšanje ravnateljstva podjetja (Horvath, 1994, str. 72). Za Webra (1995, str. 50), kot najvidnejšega zagovornika usklajevalnega vidika, predstavlja kontroling določeno funkcijo znotraj sistema ravnateljstva v podjetju, kjer je izvajalni sistem usklajevan prvenstveno s pomočjo planiranja. Ena osnovnih nalog kontrolinga je usklajevanje, ki obsega oblikovanje sestavov vseh delov sistema ravnateljstva, njihovo medsebojno usklajevanje ter tudi usklajevanje znotraj posameznega dela sistema ravnateljstva. Za delo na področju usklajevanja so kontrolingu na razpolago enaka orodja, kot so na razpolago za primarno usklajevanje izvedbe skozi sistem ravnateljstva. Če kontroling kot znanstvena disciplina na nekem delnem področju razvija nova, lastna orodja, je na napačni poti. Novi so objekti uporabe, ne pa metode reševanja problemov. Cilj kontrolinga je v tem, da se povečata uspešnost in učinkovitost ravnateljstva, kot tudi sposobnost prilagajanja spremembam tako v podjetju kot poslovnem okolju.
- **Načela praktikov**, ki pogosto izpostavljajo pomen vsesplošne usmerjenosti k ciljem in tako je tudi kontroling pojmovan kot instrument ciljno upravljanega podjetja (Eschenbach, 1995, str. 56). Med praktike se uvršča tudi utemeljitelj nemške šole kontrolinga Albrecht Deyhle, ki opredeljuje kontroling kot razmišljanje usmerjeno v prihodnost. Pomaga nam pri opredelitvi ciljev, ki naj bi jih dosegli pri ugotavljanju, kako daleč smo pri njihovem uresničevanju, odgovarja nam, kdaj in če sploh smo prišli na zastavljeni cilj, ter tako usmerja naše prihodnje delovanje in ukrepanje (Deyhle, 1997, str. 5).

Za konec velja omeniti še opredelitev, ki je bila sprejeta v okviru **Mednarodne skupine za kontroling** (angl. *International Group of Controlling*, v nadaljevanju IGC), ki združuje največje poznavalce kontrolinga iz nemško govornega področja; tako teoretike kot tudi praktike. Člani omenjene skupine so sprejeli naslednjo opredelitev (IGC, 2005, str. 56–58): »Kontroling je celoten proces določanja ciljev, načrtovanja, predračunavanja in nadziranja na finančnem in poslovno–ekonomskem področju. Kontroling je proces skupnega dela kontrolerja in ravnatelja.« Poleg tega skupina poudarja, da morajo ravnatelji izvajati kontroling v vsakem podjetju, tudi v najmanjših, ter da se kontroling ne sme povezovati samo z osebo kontrolerja, temveč tudi ravnatelja. Slednji mora zato stremeti k delovanju, ki je



usmerjeno k načrtovanju in predračunavanju, je ciljno usmerjeno, zadržano v prihodnost, prilagodljivo in decentralizirano. Samo v tem primeru bodo kontrolerji in oddelki za kontroling lahko upravičili svoj namen (IGC, 2005, str. 56–58).

### 1.2.3 Kontroling v Sloveniji

Preskok iz zgodovinskega razvoja evropskega kontrolinga v Slovenijo kaže, da tudi na tem področju nismo bistveno zaostajali za dogajanjem v Evropi. Že okoli leta 1965 je švedska svetovalna družba uvedla zametke današnjega kontrolinga v podjetju **Meblo**, d.o.o. iz Nove Gorice. Meblo je bilo takrat vzorno podjetje, ki je ravno zato dobilo posebno pravico, da lahko uvaja organizacijske novitete s pomočjo tujega svetovalnega podjetja iz naslova mednarodne pomoči. Ideja o učinkovitosti kontrolinga za izboljšanje notranje ekonomike se je hitro širila in zato je bil v začetku sedemdesetih let prejšnjega stoletja spremenjen zakon o knjigovodstvu, ki je od tedaj dovoljeval obračun zaloga po direktnih stroških (Križaj, 2001, str. 2).

Omembo besede kontroling v povezavi z gospodarstvom je bilo možno zaslediti že leta 1972, ko je tuji partner postavil uvedbo oddelka za kontroling kot pogoj za sklenitev pogodbe o skupnem vlaganju kapitala v podjetje **Sava–Semperit** (Čvorović, 1995, str. 38).

Zakon o združenem delu in uvedba svobodne menjave dela, ki sta nastala v sredini sedemdesetih let, sta ideje o kontrolingu izločila »na indeks« kot nepotrebne in nezaželene. Šele leta 1990 je Zavod za organizacijo in revizijo poslovanja (v nadaljevanju ZOP) organiziral posvet o kontrolingu in mu s tem omogočil ponoven zagon. Ideja o potrebnosti kontrolinga se je pričela širiti in danes se zdi, da so pred nami desetletja naglega razvoja in uveljavljanja kontrolinga in kontrolerjev tudi v Sloveniji (Križaj, 2001, str. 2).

K uveljavitvi kontrolinga in kontrolerjev v Sloveniji so veliko prispevala podjetja iz nemškega govornega področja z ustanavljanjem **hčerinskih podjetij**, ki so praviloma imela lastne oddelke za kontroling oziroma vsaj osebo, imenovano kontroler (Križaj, 2006, str. 26).

K vse večji prisotnosti kontrolinga v slovenskih podjetjih so pripomogli tudi različni slovenski avtorji, ki poudarjajo njegovo informacijsko in koordinacijsko vlogo. Vidno mesto med slovenskimi avtorji ima **Koletnik** (2000, str. 3), ki pravi: »Kontroling je poslovna filozofija, poseben slog ravnateljstva in odločevalno naravnana (računovodska) informacijska dejavnost. Je motor in krmilo podjetja in ravnateljstva; zahteva ciljno in decentralizirano ravnateljstvo, razvito podjetniško kulturo ter podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje.«

**Turk** (2000, str. 226) na drugi strani kontroling opredeljuje kot »sodobno nemško različico oblikovanja informacij za notranje potrebe v podjetju, zlasti za potrebe njegovega poslovanja, zajema pa pretežno tiste sestavine, ki so zunaj knjigovodenja, torej računovodsko predračunavanje in računovodsko proučevanje; je nemška izvedba poslovnega računovodstva«.

## 2 TEMELJNE NALOGE KONTROLINGA

Po osnovni definiciji, ki jo je podal International Group of Controlling leta 2002, je kontroler **interni ekonomski svetovalec posloводства** (Kastelec & Erčulj, 2008, str. 25). Njegova ključna naloga je pravočasen sprejem vseh potrebnih ukrepov za doseg planiranega dobička podjetja. Kontroling je torej odgovoren za to, da se v podjetju uporablja takšne metode, orodja in postopke, ki omogočajo doseg planiranega dobička.

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

Bistvo kontrolinga pa je **zazrtost v prihodnost**, za kar mora kontroler imeti razvit občutek, kajti na vsakem koraku nanj prežijo posamezniki, ki bi želeli njegovo razmišljanje usmeriti v preteklost. Na plano mora stopiti že tedaj, ko drugi še čemijo v območju negotovosti.

Kontrolerjevo zazrtost v prihodnost je najlepše ponazoril Križaj (2006, str. 46) s **primerom Gallileja**, ki si je ustvaril zajetno premoženje s svojim prvim teleskopom, ki ga je postavil v zvonik bazilike sv. Marka v Benetkah. Z njim je gledal v daljavo in vedno prvi opazil prihajajoče jadrnice ter ugotovil njihovo poreklo. Prej kot drugi je vedel, iz katere dežele je jadrnica in s katerim blagom bo zaplula v pristanišče. Prej kot drugi je ugotovil, da prihaja s pšenico iz Egipta in da bo v kratkem na voljo obilo pšenice. Vedel je, da se mora čim prej znebiti zalog pšenice po veljavnih in ugodnih cenah. Pri njegovem ravnanju je bila tako odločilna povezava sedanjosti s preteklostjo kot tudi s prihodnostjo.

Katere so potemtakem temeljne **naloge kontrolinga**? Navkljub temu, da imamo dva pristopa h kontrolingu; anglo-ameriškega in nemškega, ki se medseboj močno razlikujeta, so si zagovorniki tako enega kot drugega dokaj enotni. Kontroling se odraža skozi vse štiri temeljne procese v podjetju; in sicer planiranje, kontroliranje, analiziranje in informiranje. V nadaljevanju podrobno predstavljam, kakšna je vloga kontrolinga znotraj posameznega procesa.

### 2.1 Sodelovanje pri planiranju

Planiranje je razmišljanje o prihodnosti podjetja. Prav vsako podjetje, tudi če je danes zelo uspešno, mora usmerjati svoj pogled v prihodnost; si zamišljati kakšne ovire se lahko pojavijo na njegovi poti in kako se tem oviram vnaprej izogniti, jih preprečiti, ali pa če do njih pride, kako jih v čim krajšem času ter s čim manjšim naporom odpraviti. O planiranju je v teoriji zelo veliko napisanega, vendar so si opredelitve v grobem zelo podobne.

Deyhle (1997, str. 81) opisuje planiranje kot izjavo o **hotenju**, ki vključuje tudi odločitve. S planiranjem določamo, kaj naj se napravi oziroma uresniči. V praksi se pogosto ugotavlja, da je težko določiti, kam naj podjetje v prihodnosti »pluje« in po kateri poti naj gre, saj so v večini primerov razmere v gospodarstvu zelo dinamične in nepredvidljive. Vodstvo podjetja zaradi tega od svojih strokovnjakov pogosto zahteva natančne napovedi in analize trenutnih stanj, da bi se v čim večji meri izognili neprijetnim odločitvam.

Zelo kompleksno opredelitev planiranja je podal Rozman (1993, str. 72), ki pojmuje planiranje kot proces **ustvarjalnega razmišljanja o prihodnosti** predmeta planiranja, ki se končuje s planom, želenim rezultatom in potmi za doseganje le-tega. Planiranje opredeljuje predvsem kot proces in usklajevanje. Planiranje je zamišljanje ciljev, rezultatov in poti za njihovo doseganje, je odločanje, je usklajevanje ciljev, poti in seveda posameznikov ali pa delov podjetja; je nadalje tudi delegiranje, saj najvišje vodstvo usklajuje podjetje kot celoto, usklajevanje delov pa delegira drugim.

Planiranje pa ne more dati uspešnih rezultatov, če ni kakovostno. Richardson (1995, str. 50–53) navaja **tri temeljne probleme**, na katere je potrebno biti pozoren pri planiranju:

- Napačna filozofija planiranja pripelje do tega, da postane planiranje samo sebi namen; v tem primeru je njegov glavni cilj izdelava plana, namesto prispevati k boljšemu odločanju.
- Planiranje se pogosto sprevrže v oskrbovanje z raznimi številčnimi podatki, s čimer so v procesu planiranja pogosto povezani preobširni planski dokumenti, ki jih razume le peščica zaposlenih in dejansko tudi uporablja; plani morajo biti enostavni, jedrnat in predvsem razumljivi.
- Planiranje ni prilagojeno situaciji, v kateri se uporablja, zato lahko odpove; na primer sistem planiranja, ki je uporaben v stabilnem okolju, verjetno ne bo deloval v izredno nepredvidljivem okolju in obratno.

Planiranje lahko po različnih sodilih razčlenimo na posamezne **vrste**, ki jih prikazuje Pučko (Možina et al., 2002, str. 261–263):

- **glede na ročnost:** strateško ali dolgoročno planiranje (določa osnovne smeri razvoja podjetja, glavne cilje podjetja in poslovno politiko za daljše časovno obdobje) in taktično, letno ali kratkoročno planiranje (zajema določanje podrobnejših taktičnih odločitev z namenom zagotoviti uresničevanje delnih planskih ciljev, postavljenih v strateškem planu in ugotavljanje njihovih posledic na poslovanje podjetja);
- **glede na obseg celotnega poslovanja:** planiranje celotnega poslovanja v sestavljenih podjetjih (sestavljeno podjetje je sestavljeno iz podjetij, ki so lahko pravne osebe ali pa iz poslovnih enot, kadar je podjetje decentralizirano organizirano in njegovi dobičkovno zaokroženi deli niso pravne enote) in planiranje v enovitih podjetjih (enovito podjetje je navadno organizirano po poslovnih funkcijah; poslovnih enot (proizvodov ali izdelkov), za katere bi lahko ločeno ugotavljali njihovo uspešnost na trgu, ni mogoče opredeliti.);
- **glede na predmet planiranja:** plan izdelka in procesa, plan poslovnih funkcij (nabava, proizvodnja, prodaja in trženje, raziskave in razvoj, kadri, investicije, financiranje in organizacija) in plan celotnega poslovanja (obsega najmanj bilanco stanja in izkaz poslovnega izida);
- **glede na značilnosti planiranja:** vseobsegajoče ali delno, glavno ali pomožno, funkcijsko ali nefunkcijsko, fazno ali rezultatno, strateško ali letno, javno ali tajno, ...

Menim, da je z vidika kontrolinga najpomembnejša delitev planiranja na strateško in letno planiranje, zato bi tej delitvi posvetila nekaj več besed.

**Strateško planiranje** je izredno kompleksno in kot tako zahteva široko strokovno znanje, sposobnosti in dobro poznavanje tako okolja izven podjetja kot tudi sistemov znotraj podjetja. Samo strokovno znanje pri strateškem planiranju ne zadostuje, saj je pri tako dolgoročnem planiranju potrebna tudi dobra intuicija, subjektivna presoja vseh, ki pri procesu planiranja sodelujejo. Bistven problem strateškega planiranja je, da navadno ni dovolj natančnih in

zadostnih informacij za napovedovanje prihodnosti, še posebej ne v trenutnih negotovih gospodarskih razmerah. Nedvomno pa strateško planiranje predstavlja izhodišče in hkrati tudi smernice letnemu planiranju.

V praksi velja, da se kontrolerja iz strateškega planiranja pogosto izključi, saj le-to predstavlja poslovno skrivnost podjetja, dolgoročen razvoj podjetja v prihodnosti in zato to nalogo v večini primerov opravijo ravnatelji sami.

Če kontroler vseeno sodeluje pri strateškem planiranju, opravlja vlogo koordinatorja, svetovalca, ki ima naslednje naloge: organiziranje strateškega planiranja, oblikovanje ustrezne planske metodologije, razreševanje konfliktov v procesu strateškega planiranja ter na koncu izdelava strateškega plana, v katerem prevladujejo opisane kategorije, medtem ko konkretno kvantificiranje planskih ciljev ni predmet tega plana. Naloge kontrolerja pri strateškem planiranju lahko opredelimo predvsem kot informativne, analitične, svetovalne narave, nikakor pa ne odločevalske narave v ožjem pomenu besede, saj končne odločitve ostajajo v pristojnosti ravnateljev (Režun, 2004, str. 27).

**Letno planiranje** je navadno pripravljeno za obdobje enega leta, je bolj razčlenjeno in natančno, predvsem pa je konkretizirano s številkami za razliko od strateškega, ki je bolj opisne narave. Glede na to, da je ta plan pripravljen za krajše obdobje, je zanj na razpolago več informacij in zaradi tega intuicija tu ne stopa več v ospredje.

Po mnenju Osmanagić Bedenik (2004, str. 134–150) je letno planiranje kontrolerjeva osrednja aktivnost. Odgovornost kontrolinga je pri izdelavi letnega plana velika, ker ta zahteva veliko koordinacije, integracije in komuniciranja med različnimi ravni v podjetju. Kontroling ni odgovoren za višino posameznih vrednosti v letnem planu, za to odgovarja ravnatelj posameznega mesta odgovornosti. Odgovoren pa je za metodološko, vsebinsko in časovno usklajevanje v procesu planiranja in usklajenost z nosilcem odgovornosti. V sodelovanju s strokovnimi službami kontroling daje navodila in smernice, kako pristopiti k izdelavi plana, skrbi za vsebinsko usklajenost posameznih elementov proračuna in pojasnjuje, kaj vsebuje posamezna postavka v planu. Kontroler določa tudi časovne termine, v katerih morajo posamezni nosilci odgovornosti pripraviti svoje prispevke k planu. Kontroler usklajuje in povezuje poslovna področja in njihove cilje v celoto, s čimer postaja desna roka ravnatelju.

Pomembno je, da imamo z letnim planom opredeljene poti za doseganje ciljev podjetja ter potrebno premoženje (sredstva) in vire (obveznosti) za doseganje plana in ciljev.

Z vidika vsebine letnega planiranja se običajno pripravljajo naslednji delni plani:

- plan prodaje (količinski in vrednostni plan po vrstah proizvodov, storitev in blaga, prodajni pogoji, politika tržnega komuniciranja, obseg investicij),
- plan proizvodnje (količinski plan proizvodnje po vrstah izdelkov in storitev; planiranje izkoriščenosti kapacitet strojev, naprav, opreme; planirana sredstva investicijskega in tekočega vzdrževanja),
- plan kadrov (planirano število zaposlenih na osnovi ur in na osnovi stanj, planirano število zaposlenih po organizacijskih enotah, planirana sredstva za izobraževanje po programih),
- plan materiala (predračuni izdelavnega materiala glede na planirani obseg proizvodnje, predvidene nabavne cene izdelavnega materiala, energije in pomembnejših storitev),

- plan investicij (planirana sredstva v investicije po poslovnih področjih, opredelitev dinamike investiranja in aktiviranja investicij ter nabave osnovnih sredstev, planiranje virov financiranja investicij),
- plan stroškov (planiranje stroškov po naravnih vrstah stroškov glede na kontni načrt podjetja, planiranje stroškov po funkcionalni razporeditvi, planiranje stroškov po stroškovnih mestih odgovornosti);
- plan izkaza denarnih tokov,
- plan bilance stanja in
- plan izkaza poslovnega izida.

Pri letnem planiranju je potrebno upoštevati naslednja pravila (Erčulj, Križaj, Majcen & Železnikar, 2008b, str. 46):

- Plan mora biti dovolj izzivalen, toda tudi uresničljiv, ker sicer ne daje dovolj vzpodbud; preveč ali premalo zahteven plan sta enako nevzpodbudna.
- Obstajati mora samo en plan za posamezno mesto odgovornosti, ker se sicer plan ne obravnava dovolj resno, če obstaja še rezervni ali interni plan.
- Uresničevanje plana je cilj, ki se ga mora doseči brez večjih odstopanj, zato se nagraduje doseganje plana in ne njegovo preseganje.
- Pri sestavi plana mora sodelovati oseba, ki bo odgovorna za njegovo uresničevanje, ker sicer ni mogoče pričakovati, da se bo z njim identificirala.
- Planira se od »spodaj navzgor«, vendar tako, da so v ciljeh vseh podrejenih mest odgovornosti upoštevani strateški cilji.
- Odmiki od plana niso in ne smejo biti dokaz za krivdo, temveč priložnost za učenje in nova spoznanja.

**Vloga kontrolinga pri planiranju** je znatna, nekoliko manj pri strateškem planiranju, saj ta velikokrat ostaja v celoti v rokah lastnikov oziroma ravnateljev, je pa zelo pomembna in nepogrešljiva pri letnem planiranju. Kontroler ravnateljem pomaga pri pripravi plana podjetja, ki je osnova, temelj procesa ravnanja. Nikakor pa ni v kontrolerjevi pristojnosti odločanje o posameznih vsebinskih vidikih plana, postavljanje planskih ciljev, saj je to izključno v pristojnosti ravnateljev.

## 2.2 Sodelovanje pri kontroliranju

Prva asociacija vsakega, ki ne pozna nalog kontrolinga, je prav gotovo kontroliranje. Veliko teoretikov in praktikov se je že trudilo, da bi našli kakšen ustrežnejši izraz za kontroling, ki bi poleg kontroliranja vključeval tudi vse preostale naloge, ki jih kontroling opravlja, vendar zaman. Poleg tega pa se je pojem kontroling v današnjem času že kar razširil, tako da bi vsako novo pojmovanje prispevalo le še k večji zmedii na tem področju tako v slovenskem kot tudi v svetovnem prostoru.

Kontroliranje je tesno povezano s planiranjem, tako da ga ni moč obravnavati ločeno. Kontroliranje pomeni predhodno, sprotno ali naknadno pregledovanje poslovnih procesov in stanj ter ugotavljanje dovoljenih in nedovoljenih odmikov od postavljenih strokovnih in poklicno–etičnih pravil.

Kontroliranje je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano vzporedno **nadziranje**, ki ga opravljajo v nadzirno delovanje organizacijsko vključeni organi, ki delujejo po načelu stalnosti (Koletnik, 2007, str. 33). S kontroliranjem se pregleduje in sprejema stališča, ali so obravnavane aktivnosti oziroma stanja v skladu s strokovnimi zahtevami in merili, ki so bila postavljena. Kontrola je preprečevalna in popravljalna, saj je namenjena tistim, ki so odgovorni za pravilno uresničevanje delovnih nalog in dejavnosti. Kontroliranje je lahko učinkovito le, če je podjetje ciljno naravnano in ima vnaprej postavljene naloge, izvajalce in njihove odgovornosti, izvedeno pa mora biti pravočasno, zanesljivo, preudarno in uspešno, saj je njegova glavna naloga, da ravnateljem pomaga pri doseganju zastavljenih poslovnih ciljev.

Kontrola ima velik pomen za doseganje uspeha podjetja, zato bi kontrolni postopki morali biti sestavni del vsakdanjih aktivnosti podjetja. Pri tem pa ne gre zgolj za primerjavo dejanskih s planskimi podatki, temveč za kontrolo v širšem pomenu besede. Poslovodstvo mora vzpostaviti **sistem kontrole**, ki se prepleta skozi celotno organizacijsko shemo, kar najpogosteje vključuje (Gulin, Tušek & Žager, 2004, str. 110–113):

- **preglede na najvišji organizacijski ravni.** Poslovodstvo pogosto išče ustrezne informacije o doseženih rezultatih, da bi lahko sprejemali pravilne odločitve in usmerjali podjetje v smeri postavljenih ciljev. S temi postopki se dobijo informacije o morebitnih napakah v poročanju, slabostih notranje kontrole ali celo prevarah.
- **kontrole na ravni posameznih organizacijskih enot.** Izvajajo se v obliki dnevnih, tedenskih ali mesečnih poročil, torej pogosteje kot kontrole na najvišji ravni; ta poročila so podrobnejša in so vsebinsko prilagojena posameznim ravnateljem.
- **fizične kontrole.** Najpogosteje vključujejo oviranje dostopa nepooblaščenim osebam do določenih podatkov v obliki različnih varnostnih sistemov.
- **sistem pooblastil.** Transakcije nad določenim zneskom mora odobriti nadrejena oseba, kar hkrati predstavlja kontrolo transakcije.
- **sistem verifikacije in usklajevanja.** Kontrolni postopki predstavljajo periodično usklajevanje ugotovljenih evidenc z ustreznimi poročili ter usklajevanje notranjih in zunanjih evidenc.
- **podelitev dolžnosti.** Je eden izmed temeljnih kontrolnih postopkov. Zmanjšuje možnost, da bi zaposleni prišli v situacijo skrivanja napak, nepravilnosti in prevar. Vsaka poslovna transakcija in aktivnost prehajata skozi fazo evidence, izvršitve in nadzora. Podelitev dolžnosti pomeni, da je v vse faze vključeno več oseb in na ta način se zaposleni kontrolirajo sami med seboj.

Tako kot planiranje lahko tudi kontroliranje razčlenimo po različnih sodilih na posamezne vrste (Režun, 2004, str. 33–34):

- **glede ne predmet kontroliranja:** kontroliranje celotnega poslovanja (merilo za odločanje je obračunska bilanca stanja ali obračunski izkaz poslovnega izida ter iz njiju izvedene mere uspešnosti), kontroliranje delovanja poslovnih funkcij (merilo odločanja so prihodki in stroški po mestih odgovornosti) in kontroliranje izvedbe plana proizvoda in procesa (merilo je obračunska kalkulacija);
- **glede na obseg nalog, ki jih kontroliranje zajema:** kontroliranje v ožjem smislu (ugotavljanje odmikov med planiranim in dejanskim stanjem) in kontroliranje v širšem

smislu (poleg kontroliranja v ožjem smislu vključuje tudi analiziranje, presojanje odmikov in predlaganje ukrepov za odpravo le–teh);

- **glede na to, kdo opravlja kontroliranje:** notranje kontroliranje (opravljajo ga zaposleni znotraj podjetja), zunanje kontroliranje (opravljajo ga organi zunaj podjetja) in samokontroliranje (kontroliranje opravlja ista oseba, ki posamezno aktivnost oziroma cilj dejansko v praksi tudi uresničuje).

Najpomembnejša delitev pa je podobno kot pri planiranju na povratno in strateško kontrolo.

Kontroli, ki temelji na zastavljenih planih, pravimo **povratna (angl. feedback) kontrola**, saj zagotavlja informacije za popravljalo ukrepanje in nov cikel planiranja. Povratna kontrola zahteva opredelitev tistega, kar je treba v povezavi s poslovanjem podjetja meriti. Temu sledi postavljanje standardov za pojave, ki jih bomo merili in opredelitev sprejemljivih odmikov doseženega od planiranega. Dejanske dosežke primerja s postavljenimi standardi in ugotavlja kritične odmike. Temu sledi akcijsko ukrepanje za odpravo nesprejemljivih odmikov ter tako preprečitev njihovega nadaljnega nastajanja. Slabost povratne kontrole je, da ne dopušča, da bi pravočasno popravili uresničevanje planov, saj prihajajo informacije pri takšni kontroli prepozno; šele takrat, ko je do nezaželenega rezultata že prišlo. To pomanjkljivost odpravlja strateška (angl. feedforward) kontrola, saj ima sposobnost, da zgodaj opozarja na nepričakovane razvoje v okolju podjetja. Ker je njeno delovanje preventivnega značaja, pridemo do sklepa, da sta planiranje in kontroliranje tesno povezana (Pučko, 1996, str. 340–342).

Bistvo **strateške kontrole** je v pravočasnem opozarjanju na nepričakovane bistvene razvoje v okolju podjetja. Pučko opredeli osrednjo nalogo strateške kontrole kot zgodnje odkrivanje in sporočanje »presenečenj«, ki nastajajo v okolju podjetja in potreb po spremembah, ki zahtevajo nenehno preverjanje ustreznosti planiranega. S tem ta vrsta kontrole ne more imeti statusa, ki kontrolo podreja planiranju. Je sredstvo za prilagajanje strateških planov spremenjenemu okolju. Strateška kontrola je vnaprejšnja kontrola, saj preizkuša strategijo podjetja, opravlja strateško revizijo celotnih strateških usmeritev podjetja. Vodi lahko do spreminjanja strateških planov podjetja (Možina et al., 1994, str. 347).

Kadar je kontroler povabljen k strateškemu kontroliranju, imajo njegove naloge predvsem informativni pomen. Kontrolerjeva naloga je predvsem zbiranje podatkov in informacij iz okolja in priprava različnih analiz, ki so v pomoč ravnateljem pri njihovi strateški kontroli.

Tako kot pri planiranju je tudi pri kontroliranju izdatnejše sodelovanje kontrolerja pri **letnem (taktičnem) kontroliranju**. Naloge kontrolinga pri slednjem lahko porazdelimo znotraj treh kategorij:

- **postavitev sistema kontroliranja.** Kontroler mora najprej vzpostaviti, nato pa še nastaviti delovanje signalnega sistema na posameznih mestih odgovornosti. Vzpostavitev delovanja signalnega sistema zahteva, da kontroler v sodelovanju z ravnatelji določi zgornjo in spodnjo mejo odmikov in posledično nujnost podrobnejšega analiziranja le–teh. Opredelitev dopustne meje odmikov ni stalna, ampak se prilagaja pomenu procesa, ki ga ima ta v celotni poslovni nalogi podjetja pri doseganju temeljnega cilja. Kadar so za presojanje odmikov pristojne različne odločitvene ravni, se v podjetju odločijo za uporabo

večstopenjskih dopustnih toleranc. Schroder razporedi pristojnosti na sledeč način (Koletnik, 1996, str. 4):

- majhne odmike presoja sam nosilec naloge oziroma vodja oddelka, v katerem so se odmiki pojavili,
  - pri srednje velikih odmikih (od 3 do 5 %) se v presojo vključi služba za kontroling, ampak problem ne sme presegati pristojnosti vodje oddelka in
  - pri večjih odmikih (nad pet odstotki) se v reševanje vključijo tudi vodje višjih ravni.
- **izvajanje kontroliranja poslovanja.** To je glavna zadolžitev kontrolinga glede signalnega sistema in opozarjanje odgovornih oseb, ki ne delujejo v skladu s postavljenimi merili in dovoljenimi odmiki (Koletnik, 1996, str. 45). Kontroler skrbi predvsem za to, da zna vsak sam kontrolirati svoje delovanje glede na postavljene cilje, kar pa je mogoče zgolj v primeru, da obstajajo plani in z njimi določena merila za samonadzor (Deyhle, 1997, str. 9).
  - **ugotavljanje vzrokov za odstopanja in predlaganje ukrepov za uresničitev plana.** Za razliko od prvih dveh točk, ki sta v popolni domeni kontrolinga, je pri tej točki odvisno, kakšne pristojnosti ravnatelj pripisuje kontrolingu. Če ravnatelj zaupa kontrolerju, mu prepušča tudi to točko, sicer pa jo opravi sam.

Kontrola ni nič manj pomembna naloga od planiranja. Vpeljava kontrole je za podjetje izrednega pomena, hkrati pa je potrebno določiti tudi dovoljena odstopanja. S pomočjo spremljanja in kontroliranja poslovanja podjetja poslovodstvo pride do spoznanja, ali je potrebno v določeni situaciji ukrepati ali ne. Pri tem pa je pomembno tudi, kje se odstopanja pojavijo in v kakšnem času jih odkrijemo. Za nekatera področja poslovanja je lahko usodna že enodnevna zamuda pri kontroli, spet na drugi strani so področja poslovanja, ki kontrole ne potrebujejo ves čas. Vloga kontrolinga je pri kontroliranju pomembna predvsem z vidika informiranja.

## 2.3 Analiziranje

Turk (2004, str. 56) je mnenja, da se pojem analiza navadno uporablja napačno. Tako meni, da je potrebno pred opredelitvijo pojma analize ugotoviti, kaj z analizo sploh razumemo. Po njegovem je treba analizo razumeti kot proces, ki je lahko razumljen kot **proučevanje** ali kot **razčlenjevanje**, lahko pa tudi kot rezultat teh procesov. To pa sta dejansko dva pojma; in sicer proučitev kot rezultat proučevanja in razčlenitev kot rezultat razčlenjevanja. Eden izmed začetnikov analize, predvsem analize bilanc, Vasiljevič, pa je že davnega leta 1962 menil, da pojem analiza obsega proučevanje, razčlenjevanje in metode (Vasiljevič, 1962, str. 324).

S pojmom analiziranje so se poleg Turka pri nas ukvarjali tudi drugi avtorji. Tako je Lipovec, ki je pregledal opredelitve analiziranja različnih, predvsem tujih avtorjev, ugotovil, da se v večini opredelitev pojavljajo nekateri skupni splošni elementi, na primer: proces, objekt, cilj, namen in metoda.

Lipovec (1983, str. 31) analizo poslovanja opredeli kot proces sistematičnega **spoznavanja** konkretnega poslovanja podjetja z določenim ekonomsko organizacijskim namenom. Nato je podrobno opredelil posamezne elemente analize poslovanja in jih združil v splošni model analize. Tako pravi, da je analiza poslovanja (Lipovec, 1983, str. 31) proces spoznavanja



poslovanja konkretnega podjetja kot priprava za odločanje v podjetju ali organizacijskih enotah o izboljševanju uspešnosti poslovanja s stališča uporabnika analize.

Rozman analizo poslovanja predstavlja kot metodo spoznavanja. Opredele jo kot proces, ki sestoji iz naslednjih faz: določitev predmeta in namena analize, določitev cilja analize, podatkov in njihovega zbiranja, obdelave podatkov, primerjanja podatkov, ugotavljanja odstopanj, določanja možnih vzrokov odstopanj in izbire dejanskih vzrokov, ki so vplivali na uspešnost poslovanja (Rozman, 1993, str. 39).

**Najpomembnejša naloga analiziranja** je ustvariti podlago za kakovostne poslovne odločitve ter ugotavljanje, ali je bil cilj podjetja dosežen in kakšni so razlogi za odmike. Analiza poslovanja v podjetju mora tistim, ki so za to zainteresirani, pokazati, ali bi bilo mogoče poslovne funkcije opravljati gospodarnejše. Zato je njena naloga (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 31):

- izmeriti izide poslovanja (ugotoviti raven doseganja plana, ugotoviti stopnjo izboljšanja poslovanja v primerjavi s prejšnjim obdobjem, ugotoviti odmike izidov in razmer pri poslovanju v primerjavi z drugimi sorodnimi podjetji in v primerjavi s povprečjem sorodnih podjetij),
- ob preverjanju doseženih rezultatov osvetliti dejavnike oziroma vzroke, ki so vplivali na rezultate poslovanja, pri tem pa zlasti izpostaviti neizrabljene rezerve,
- podati v sklepu objektivno oceno uresničenih rezultatov,
- predlagati konkretne ukrepe za koristno izrabo rezerv in za razvoj poslovanja v skladu s pravilno usmerjeno poslovno politiko,
- oblikovati ustrezne informacije o gospodarskem stanju podjetja.

Po Koletniku (1992, str. 92) v razvoju računovodstva in s tem analiz v svetu zaznamo **tri razvojne stopnje**:

- industrijsko računovodstvo, ki je skrbelo za obračunavanje dejanskih stroškov po vrstah, mestih in nosilcih;
- stroškovno računovodstvo, ki je poleg spremljanja dejanskih stroškov skrbelo še za načrtovanje, nadziranje in analiziranje stroškov ter ustvarjenih in prodanih učinkov;
- poslovno računovodstvo, ki mora celovito spremljati in proučevati vse notranje procese in stanja ter sproti obvladovati umno gospodarjenje v vseh procesih in organizacijskih enotah. Pri tem gre za nenehno skrb za:
  - stanje in spremembe vseh preskrbljenih učinkov,
  - stroške v vseh procesih znotraj posameznih dejavnosti v podjetju,
  - stanje in spremembe vseh notranjih in tržno sposobnih učinkov,
  - prodajo vseh učinkov in
  - notranjo poslovno učinkovitost in uspešnost podjetja.

**Računovodja** je v pionirskih analizah imel možnost in dolžnost odkrivanja poslovne izgube ter analizirati vzroke zanjo, predlagati ukrepe ter skrbeti za oblikovanje informacij o stroških in poslovanju. Po mnenju Koletnika je prav to poglaviti razlog, da je čez čas računovodja dobil naziv kontroler, ki je postopoma prerasel v glavnega ustvarjalca in usklajevalca informacijskega sistema, podjetniškega načrtovanja, nadziranja, analiziranja in informiranja. Tako vlogo ima kontroler danes tudi v Sloveniji, s to razliko, da to ni računovodja, temveč posebej usposobljen zaposlenec, ki je najpogosteje prevzel dejavnost računovodskega načrtovanja in računovodskega analiziranja (Kavčič, 2008, str. 12–13).

Iz napisanega sledi, da prvi zametki analize izvirajo iz računovodskih podatkov, vendar pa analize, ki jih poznamo danes, močno presegajo okvire računovodstva, kar predstavljam v nadaljevanju.

Glede na **predmet analiziranja** razlikujemo (Kokošar, 1995, str. 20):

- **analiziranje poslovanja podjetja**, pravimo mu tudi notranje analiziranje, ki se prične z opazovanjem obstoječega poslovanja, nato pa zbrane informacije primerjamo bodisi s poslovanjem iz preteklih let, s poslovanjem drugih podjetij v panogi ali pa pri tem uporabimo druge primerjalne kriterije. Na podlagi odkritih odstopanj ugotovimo probleme (kadar ugotovljena odstopanja niso v našo korist) oziroma prednosti. Namen analize je, da se ugotovljeni problemi takoj odpravijo, prednosti pa izkoristijo. Pri tem se lahko v podjetju odločijo za celovito sistemsko analiziranje poslovanja, analiziranje posameznih strateških skupin, analiziranje strateškega položaja podjetja, poslovnih enot, posameznih poslovnih funkcij, analiziranje stroškov ...;
- **analiziranje okolja podjetja**, ki mu pravimo tudi zunanje analiziranje, zajema spoznavanje, proučevanje konkurence, kupcev, dobaviteljev, države ... Na podlagi analize in predvidevanja okolja se ugotavlja možnosti in nevarnosti razvoja podjetja v okolju;
- analiziranje poslovanja podjetja in analiziranje okolja sestavljata **analiziranje PSPN** (prednosti, slabosti, priložnosti in nevarnosti) ali bolje poznana kot **SWOT analiza**;
- **analiziranje organizacije** omogoča spoznavanje organizacije in tako sprejemanje odločitev, ki pripomorejo k njeni večji učinkovitosti.

Namen **analize (sedanjega) poslovanja podjetja** je ugotoviti s katerimi problemi in prednostmi se sooča podjetje, ter z ugotovitvami seznaniti ravnatelje, ki se na podlagi teh dognanj lažje odločajo. Dobre odločitve ravnateljev so predvsem posledica kakovostnih analiz, ki nadalje vplivajo na uspešno poslovanje podjetja. Te analize so hkrati tudi izhodišče za proces planiranja poslovanja.

Delo kontrolerja pri analizi sedanjega poslovanja lahko razdelimo v dve fazi (Rozman, Kovač & Koletnik, 1992, str. 85–89):

- **opazovanje obstoječega poslovanja**: začne se s sistematičnim zbiranjem podatkov in informacij o poslovanju kot celoti, po poslovnih funkcijah in proizvodnih prvinah. Področja zbiranja informacij so torej: kadri, nabava, proizvodnja, prodaja, finance, dolgoročna in kratkoročna sredstva ter dobiček, premoženje in viri. Za vsa navedena področja (ali izbrano področje v primeru ožje izbranega predmeta analize) kontroler pripravi tabele, v katere vpiše zbrane podatke. Nato je potrebno definirati primerjalno osnovo, ki je lahko preteklo poslovanje, plan ali poslovanje podobnega (konkurenčnega) podjetja. S primerjavo ugotavlja odstopanja, ki so lahko pozitivna ali negativna. V prvem primeru govorimo o prednostih, v drugem pa o problemih. Nato mora poiskati vzroke za odstopanja, kar pa že sodi v drugo fazo.
- **diagnoza poslovanja**: iskanje vzrokov za ugotovljena odstopanja.

Prvi del analize lahko kontroler pripravi dokaj samostojno, saj gre za dokaj ustaljene postopke. Z dobrim informacijskim sistemom lahko zbiranje teh podatkov omejimo na minimalen čas. Drugi del analize pa ne more biti samo v domeni kontrolerja, saj ponavadi ni seznanjen s celotnim dogajanjem v podjetju, zato mora tu sodelovati z ravnateljem, ki običajno boljše pozna vzroke za odstopanja.

Z **analizo okolja** pa kontroler izstopi iz okvirov podjetja in se ozre navzven. Analiza okolja je navadno začetna faza strateškega planiranja v podjetju. Temelj procesa slednjega je razjasnitev strateške izhodiščne pozicije podjetja. Potrebno je raziskati dogajanje v podjetju za preteklo srednjeročno obdobje, pri tem pa je predmet opazovanja celotno podjetje in njegovi pomembni deli (Peemöller, 1992, str. 112–114). Analiza potencialov uspeha podjetja se začne z zbiranjem prednosti in slabosti ter vzrokov zanje v preteklosti in ugotavljanje nevarnosti in priložnosti za uspešno poslovanje podjetja v prihodnosti (Eber et al., 1996, str. 188–192).

Pri opazovanju podjetja v preteklosti in napovedih o bodočih možnostih je potrebno podrobno proučiti razvoj okolja podjetja, tako najširšega kot tudi ožjega in notranjega. Dejavnike iz okolja mora podjetje sprejeti kot dane in jih vključiti v strateško planiranje. Pri analiziranju najširšega okolja podjetje opazuje pet podokolij (Pučko, 1996, str. 123):

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

Pri ocenjevanju ožjega okolja podjetje ocenjuje predvsem privlačnost panoge in izvede analizo prodajnega trga (Pučko, 1999, str. 126). Privlačnost panoge je odvisna od nevarnosti vstopa novih konkurentov v panogo, od pogajalske moči dobaviteljev, od pogajalske moči kupcev, od nevarnosti pojava novih substitutov za proizvode panoge in od stopnje rivalstva med obstoječimi konkurenti. Analiza prodajnega trga na drugi strani pa nam razkriva obstoječi tržni potencial in poskuša napovedati njegov razvoj. Strateške analize nas ne oskrbijo z natančnimi podatki, ampak predstavljajo zgolj osnovo za različne scenarije možnega prihodnjega razvoja dogodkov na trgu.

S **celovito analizo poslovanja podjetja in analizo okolja** poizkušamo poiskati in zaznati poslovne in razvojne probleme podjetja. Bistvo takšne analize je analiza podatkov in informacij podjetja v preteklosti in sedanjosti, ki se nanašajo na prihodnost.

Za to analizo lahko uporabimo analizo prednosti in slabosti, ter poslovnih priložnosti in nevarnosti (SWOT analizo) ali portfeljsko analizo. Prednosti pri **SWOT analizi** so značilnosti podjetja, ki mu povečujejo konkurenčnost v primerjavi s tekmeci, slabosti pa značilnosti, ki mu zmanjšujejo konkurenčnost v primerjavi s tekmeci. Priložnosti so predvidene razvojne možnosti v okolju, katerih uresničevanje prinese podjetju korist, v kolikor nanje primerno reagira. Nevarnosti pa so predvidene razvojne možnosti v okolju, katerih uresničevanje povzroča podjetju škodo, v kolikor nanje primerno ne reagira. Prednosti SWOT analize so predvsem v tem, da je lahko razumljiva, pregledna in koristna pri identificiranju ključnih prednosti podjetja oziroma posamezne dejavnosti podjetja in posredno pri identificiranju ključnih dejavnikov uspeha. Njene pomanjkljivosti so predvsem v prevelikem posploševanju, grobih ocenah posameznih segmentov, dvodimenzionalnosti in subjektivnosti (Bergant & Manohin, 2005, str. 21).

**Portfeljska analiza** na drugi strani skuša oceniti celovito strateško uravnoteženost portfelja poslovnih področij podjetja v smislu, kako naj razporedimo resurse in od kot le–ti prihajajo. Najprej moramo opredeliti strateške poslovne enote; tj. organizacijske enote podjetja, ki so sorazmerno samostojne in investicijski centri z lastnim poslovodstvom. Strateške poslovne enote razvrstimo v matriko »rast–tržni delež« in tako dobimo molzne krave, pse, vprašaje in

zvezde, kot je prikazano v Sliki 4. Boniteta celovitega položaja diverzificiranega podjetja je odvisna od uravnoteženosti portfelja njegovih poslovnih področij (Pučko, 1996, str. 144–151).

Slika 4: Portfeljska analiza



Vir: D. Pučko, *Strateško upravljanje*, 1996, str. 139.

**Viri podatkov** za analizo poslovanja so notranji in zunanji. Med notranjimi so najpomembnejši računovodski podatki, na podlagi katerih si ustvarimo sliko o finančnem poslovanju podjetja. Knjigovodstvo sistematično evidentira dogodke v podjetju in jih vrednostno izraža. Seveda pa v podjetju obstaja še vrsta podatkov, ki jih knjigovodstvo ne zajema, vendar so za analize prav tako pomembni. To so kadrovske, prodajne in nabavne evidence, izdane naročilnice, prejeti predračuni, operativni proizvodni podatki itd.

**Število in vsebino potrebnih analiz**, ki jih kontroling mora pripraviti, ni mogoče predvideti. V podjetjih navadno obstajajo redne analize, ki se nanašajo na tekoče poslovanje podjetja. Pripravo le-teh je mogoče z dobro informacijsko podporo standardizirati, poenostaviti in avtomatizirati. Večjo informacijsko sporočilnost pa prinašajo analize, ki jih ravnateljji potrebujejo za podporo pri odločitvah zaradi izrednih dogodkov pri poslovanju. Teh analiz ni mogoče standardizirati, v njih pa imajo velikokrat pomembno vlogo predvsem kvalitativni podatki.

Kakovost analiz lahko merimo s točnostjo podatkov, predvsem pa s sporočilnostjo informacij v pripravljenem poročilu, z zaključki analiz in predlogi za poslovne odločitve.

Ena izmed najbolj razširjenih analiz, ki se jih poslužuje kontroling danes, je tako imenovana **benchmarking analiza**.

Benchmarking analiza (ali tudi metoda najboljših praks, angl. *best practices method*) predstavlja proces primerjanja postopkov in opravil določenega poslovnega procesa s podobnimi procesi v svetovno uspešnih podjetjih, pri čemer se raven učinkovitosti opravljanja posameznih aktivnosti znotraj tega procesa v svetovno vodilnih podjetjih postavi kot cilj, ki ga podjetje zasleduje, ali kot norma, s katero primerja lastno raven opravljanja proučevanih aktivnosti. Namen benchmarkinga je kot pravi J. H. Trask, eden od direktorjev v General Motors Corporation, dvojen: »učiti se in izboljševati« (Tekavčič, 2008, str. 15).

Nenehno povečevanje zadovoljstva kupcev in nenehno izboljševanje na vseh področjih poslovanja postaja ključnega pomena za obstoj in rast podjetja. Benchmarking je ena izmed metod, ki omogoča odkrivanje zaostankov v poslovanju podjetja v primerjavi z najboljšimi. Odkriva najboljše prakse poslovanja in jih poskuša integrirati v poslovanje lastnega podjetja.

Namen benchmarkinga ni le izvedba analize, ampak prilagajanje poslovanja svojega podjetja s prisvajanjem najučinkovitejših praks. Podjetje izvaja benchmarking zato, da bi bilo z njegovo pomočjo na trgih uspešnejše od svojih konkurentov.

Glavni razlogi za izvajanje benchmarkinga so, da podjetje želi doseči konkurenčno zmožnost z najboljšimi praksami na svetu (angl. *world class*<sup>1</sup>), želi biti uspešno na svetovnem trgu ali hoče preživeti (McNair & Leibfried, 1992, str. 27).

Vsi navedeni razlogi usmerjajo podjetje k doseganju boljših rezultatov. Pred samim začetkom izvajanja procesov pa morajo biti zagotovljene sledeče predpostavke (Kelly & Chang, 1995, str. 99):

- Benchmarking mora podpirati ravnatelj in v njem tudi aktivno sodelovati.
- Za učinkovit proces benchmarkinga je nujno potrebno izoblikovati usposobljene ekipe. Nestrokovna skupina ljudi namreč kljub najboljšim prizadevanjem ne zagotavlja dobrih rezultatov.
- Benchmarking mora biti timsko delo, v katerem sodeluje vodstvo, strokovnjaki in svetovalci.
- Benchmarking je neprekinjen proces, ki je del strategije in razvoja podjetja.
- Proces benchmarkinga mora biti organiziran, planiran in uspešno opravljen. Zahteva strukturni pristop planiranja in nadziranja.

Poznamo več vrst benchmarkinga. Tip benchmarkinga opredelimo glede na dve izhodišči: kaj primerjamo z benchmarkingom in od kod dobivamo benchmarkinške informacije. Ko primerjamo izdelke, storitve, procese in prakse znotraj podjetja, govorimo o internem benchmarkingu. O eksternem benchmarkingu pa govorimo, ko gre za primerjavo bodisi z neposrednimi konkurenti (konkurenčni benchmarking) bodisi z drugimi podjetji, ki niso neposredno konkurenti (nekonkurenčni benchmarking). Nekonkurenčni benchmarking lahko

---

<sup>1</sup> »World class« podjetja imajo naslednje značilnosti (McNair & Leibfried, 1992, str. 200):

- najboljšo strategijo,
- visoko stopnjo avtomatizacije,
- opredeljene standarde merjenja rezultatov,
- visoko produktivnost,
- učinkovito uporabo virov,
- uspešen notranji nadzor in visok ugled v panogi.

nadalje delimo glede na to, ali gre za primerjavo z vodilnimi podjetji v panogi/dejavnosti (funkcijski benchmarking) ali pa je ta primerjava usmerjena na najboljša podjetja nasploh (splošni benchmarking) (Tekavčič, 2008, str. 16).

Informacije o lastnem poslovanju pridobimo z analizo poslovanja podjetja in z ugotavljanjem vzrokov za odstopanja od načrtanih ciljev. Za vsak poslovni proces v podjetju, ki ga želimo proučevati, moramo najti najustreznejši način zbiranja in obdelave podatkov. Za splošno ugotavljanje uspešnosti podjetja bomo na primer uporabili analizo računovodskih izkazov. Za ugotavljanje motivacijske klime bomo razdelili vprašalnike ter izvedli poglobljene intervjuje med zaposlenimi. Če želimo pridobiti informacije o učinkovitosti tržnih prijemov, pa bomo na primer izvedli anketo med kupci (Divjak, 2008, str. 24–25).

Pri izvedbi konkurenčnega benchmarkinga pogosto naletimo na pomembno oviro. Nobeno konkurenčno podjetje ne bo prostovoljno izdalo podatkov, ki bi razkrili njihove metode, ki jih uporabljajo pri poslovanju. Ker konkurenti med sabo skrbno skrivajo svoje prednosti, so lahko zbrani podatki in informacije nepopolni, nekonsistentni ali nezanesljivi. Kontroling si pri pridobivanju informacij najprej pomaga z javno dostopnimi viri, vendar so ti ponavadi omejeni zgolj na računovodske izkaze, kot sta bilanca stanja in izkaz poslovnega izida, ter kazalnike, ki so posledično izračunani iz teh izkazov. Obstaja tudi druga alternativa, ki jo teorija zelo priporoča, vendar je v realnosti zelo težko izvedljiva. Ta pravi, da je najbolje, da se s konkurenti dogovorite, katere procese bi radi proučevali in jih v sodelovanju z njimi poskušate izboljšati. V praksi pa se kontroling v veliki meri poslužuje pomoči svetovalnih podjetij, ki opravljajo benchmarking analize po posameznih področjih poslovanja podjetij. Svetovalna podjetja zajamejo v svojo analizo večji del pomembnih podjetij po posameznih regijah, z njimi tesno sodelujejo in pridobijo vse potrebne podatke, nato pa pripravijo analizo, ki v ospredje postavi obravnavano podjetje. Kontroling tako pripravi vse potrebne podatke, jih posreduje svetovalnemu podjetju in nato predstavi rezultate benchmarking analize ravnateljem, ki lahko na podlagi le-teh sprejmejo kvalitetne odločitve.

Koristi benchmarking analiz so:

- postopne spremembe na področju inovacij,
- ugotavljanje lastnih prednosti in slabosti,
- možnost učenja od drugih in razvijanje novih tehnologij,
- možnost večjega sodelovanja zaposlenih in lažje motiviranje za spremembe,
- povečevanje zadovoljstva zaposlenih, saj jim vključevanje v proces analize daje občutek, da nekaj prispevajo k podjetju,
- zaposlenim daje zagon, da so lahko še boljši,
- vključevanje celotnega podjetja v nenehno iskanje rešitev problemov,
- zaposlenim izpostavi nove ideje,
- kreiranje kulture novih idej,
- zniževanje stroškov.

Na podlagi pridobljenih informacij in podatkov podjetje ovrednoti konkurenčne prednosti in slabosti proučevanih aktivnosti oziroma poslovnih procesov. S tem se odkrijejo pomanjkljivosti in izdelata akcijski načrt za zmanjševanje vsake pomanjkljivosti posebej. V nadaljevanju je potrebno spremljati izvajanje načrtovanih sprememb, odkrivati njihovo učinkovitost ter primerjati dejanske rezultate s planiranimi.

Benchmarking analiza podjetju omogoča, da s primerjalno presojo najde najprimernejšo rešitev za svoje podjetje, ki mu bo omogočala primerno rast in konkurenčno prednost. Toda strategija posnemanja lahko pripelje do zmage le v nekaterih bitkah, zelo majhna verjetnost pa je, da posnemanje najboljših privede do zmage v vojni. Vojno bo dobilo podjetje, ki bo informacije, pridobljene z benchmarking analizo, nadgradilo (Divjak, 2008, str. 25).

## 2.4 Informiranje

Tudi informiranje je, tako kot analiziranje, ena izmed nalog, s katero se poistoveti veliko zaposlenih znotraj podjetja. Za razliko od drugih se kontroler z informiranjem ukvarja profesionalno; na eni strani zbira podatke, na drugi strani pa s predajanjem informacij, analiz, planov in kontrol pomaga ravnateljem pri njihovem odločanju. Informiranje je tako tesno povezano z analiziranjem in posledično s procesom odločanja, ki je v domeni ravnateljev. Bistvo informiranja je torej zagotavljanje informacij za potrebe analiz in posredovanje teh informacij v obliki končnih poročil ravnateljem.

Zagotavljanje informacij ne pomeni le njihovega zbiranja, temveč v primeru kontrolinga predvsem **vzpostavitev in vzdrževanje primerne sistema**, ki omogoča enostavno zbiranje, primerno obdelavo in lahek prenos informacij. Debeljak (1998, str. 11) pravi, da je informacijski sistem v podjetju modeliranje realnosti, v kateri podjetje »živi«. Na poslovanje podjetja močno vplivajo vrsta, obseg in kakovost informacij. V prvi vrsti pa je pomembno, kako se podjetje odziva na impulze, ki prihajajo iz poslovnega okolja.

Kot sem že v začetku tega magistrskega dela poudarila, je potrebno ločiti, kaj je podatek in kaj informacija. Podatki so povsem nevtralni, medtem ko so informacije že predelane in navadno problemsko usmerjene ter so kot take podlaga za odločanje ravnateljev. Turk, Kavčič in Kokotec Novak (2003, str. 36) so zagovorniki potrebe po oblikovanju informacije glede na problem, ki ga želimo rešiti, in glede na okoliščine, v katerih ga rešujemo. Neglede na to, ali se spreminja problem ali pa so se spremenile okoliščine, je potrebno spremeniti tudi informacije. Pri tem ni potrebno posebej poudarjati, da tisto, kar je v enih okoliščinah odločujoča informacija, lahko v drugih pogojih predstavlja neuporaben podatek.

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

- **primernost:** Informacija mora biti prilagojena potrebam pri odločanju, zato morata pripravljavec (navadno kontroler) in uporabnik informacij (ravnatelj) pri pripravi tesno sodelovati.
- **pravočasnost in točnost:** Uporabnik (ravnatelj) mora imeti na voljo točne informacije in ob pravem času, da lahko na podlagi njih še pravi čas sprejme ustrezne ukrepe.
- **ustreznost:** Prave informacije morajo biti predane pravemu ravnatelju; praviloma velja, da višjemu poslovodstvu kot so informacije namenjene, bolj morajo biti zgoščene (angl. *one page only*, v nadaljevanju OPO) in manj pogoste. Informacije morajo biti natančne, preproste, pregledne in osredotočene na bistvo (ne »pokopališče« števil).
- **popolnost:** Obsegati morajo vse podatke, ki so potrebni za poslovne odločitve.

Na **kakovost informacij** vpliva več dejavnikov, med njimi vsebina, čas, oblika in stroški. Vsebina je pomemben dejavnik, ki bistveno vpliva na kakovost določene informacije. Biti mora razumljiva, ustrežna za določen namen, nepristranska in točna. Informacija mora biti

poleg primerne vsebine tudi časovno ustrezna in ne zastarela, prav tako pa mora biti pravilno predstavljena in interpretirana.

Dandanes so podjetja vedno bolj odvisna od obvladovanja »mehkih« virov, kot so informacije, ki vključujejo strateški »know-how« podjetja in tako predstavljajo podlago za poslovne odločitve ravnateljev, obvladovanje kvalitete in ustreznih ključnih kadrov, obvladovanje poslovnih tveganj itd. Za podjetje je ključno **obvladovanje tveganj** vseh vrst, tako klasičnih (na primer finančnih, razvojnih) kot tudi novih, ki stopajo v ospredje z vedno bolj intenzivno uporabo informacijske tehnologije, ki se je integrirala s poslovnimi procesi v neločljiv sistem. Druge značilnosti, ki vplivajo na izpostavljenost podjetja različnim tveganjem, so hitro spreminjajoče se poslovno okolje, ki postaja vedno bolj globalno, hitra rast podjetij, uvajanje vedno novih tehnologij, proizvodov in storitev, vedno več je tudi organizacijskih sprememb, prestrukturiranj, pripojitev, uvajanja novih ali večanje sprememb obstoječih informacijskih sistemov in podobno.

English (1999, str. 31) po definiciji loči naravno in stvarno kakovost informacij. **Naravna kakovost** je pravilnost in natančnost podatkov, **stvarna kakovost** informacij pa je vrednost, ki jo imajo natančni podatki v podpori uporabnikom pri sprejemanju poslovnih odločitev. Tisti podatki, ki uporabnikom ne pomagajo doseči cilja, nimajo kakovosti, ne glede na to, koliko so točni.

Učinkovito obvladovanje informacij, kar pomeni »prava informacija ob pravem času na pravem mestu«, je v dobi informacijske družbe eden izmed ključnih virov konkurenčnih prednosti podjetja.

Poznamo več **vrst informacij**. Ena izmed najbolj razširjenih delitev informacij je kvantitativno in kvalitativno izražene informacije. Prve so tiste, ki jih je moč izraziti s številkami, druge pa se praviloma ne dajo zapisati s številom in so pridobljene na osnovi opazovanj, izkušenj, vtisov (Hočevar, 1998, str. 4).

Koletnik (1996, str. 56) tako kvalitativne kot tudi kvantitativne **informacije naprej deli**:

- z vidika oblike informacij na ustne in pisne,
- z vidika odločanja na predračunske, obračunske in nadzorne,
- z vidika kontinuiranosti informiranja na redne in izredne,
- z vidika kroga in namena uporabe na splošne in posebne,
- z vidika izvora na notranje in zunanje ter
- z vidika predmeta poročanja na informacije o financiranju, nabavi, prodaji ....

Poznane so še številne druge delitve informacij. Na tem mestu bi omenila samo še eno delitev, ki je z vidika kontrolinga izjemno pomembna, in sicer neformalne in formalne informacije. Kontroling prvenstveno pripravlja informacije v obliki **formalnih poročil**, ki jih preda naprej ravnateljem. Poleg vsebine je pomembna tudi oblika teh poročil. Vsekakor pa se pri delu kontrolinga ne sme pozabiti na **neformalne informacije**, ki se pridobijo na podlagi opazovanja in skozi pogovore na sestankih in pogovorih kar tako. Te vrste informacij je težko opisati in razvrstiti, a so kljub temu izredno pomembne za odločanje.



**Nalogi kontrolinga na področju informiranja** sta predvsem dve:

- sodelovanje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju informacijskega sistema,
- izvajanje informiranja.

**Informacijski sistem** je jedro vsakega kontrolinga in mora odločevalcem pravočasno, problemu primerno in s pravo presojo posredovati informacije, ki omogočajo preusmerjanje poslovanja proti ciljem (Schröder, 1992, str. 112). Kontrolinga si danes brez kakovostnega in zanesljivega informacijskega sistema ni mogoče predstavljati. Mnoge dobre zamisli o uvedbi kontrolinga so propadle, ali pa so povzročile razočaranje ravno zaradi neprimerne informacijskega sistema. Časi, ko se je vsako podjetje samo lotilo izdelave informacijskega sistema za podporo kontrolingu, so najverjetneje dokončno minili. Na trgu je vse več dobrih, zanesljivih in uporabniško »prijaznih« programskih produktov (Erčul, Križaj, Majcen & Železnikar, 2008c, str. 44).

Danes se od informacijskega sistema zahteva, da je hiter, zanesljiv, enostaven za uporabo, bogat z grafiko in ima vgrajene module za razne statistične izračune, planiranje ...

S takim informacijskim sistemom se kontroler osvobodi rutinskih opravil in se zato lahko prvenstveno ukvarja z razlago pojavov in napovedovanjem njihovega razvoja v prihodnosti.

Pri izgradnji informacijskega sistema je potrebno biti pozoren, da ta ni preveč kompleksen in ne posreduje prevelike, nepregledne količine informacij. Informacije iz podatkovnih baz je potrebno predelati tako, da ravnateljem prinašajo informacije, ki jih potrebujejo za sprejemanje odločitev.

Eden izmed bolj pomembnih informacijskih podsistemov znotraj celovitega informacijskega sistema v podjetju je računovodski. Računovodske informacije (pretežno izražene v denarju) so pomemben del informacij za odločanje ravnateljev predvsem na področju planiranja, kontroliranja in merjenja uspešnosti. So hkrati tudi zelo koristne za kontroling, nikakor pa niso zadostne (Debeljak, 1998, str. 12). Zaradi pomembnosti računovodskih informacij mora biti računovodstvo ustrezno organizirano, da lahko le-te posreduje. Tako mora biti kontni načrt pripravljen tako, da omogoča delitev na fiksne in variabilne stroške, omogočati mora razporejanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih (Schröder, 1992, str. 117–124).

**Faze izgradnje informacijskega sistema** so naslednje (Pustatičnik, 2001, str. 46):

- ugotavljanje informacijskih potreb različnih ravni ravnanja,
- opredelitev obstoječega stanja celovitega informacijskega sistema,
- opredelitev razvojnih področij informacijskih resursov v podjetju,
- priprava plana razvoja celovitega informacijskega sistema v podjetju,
- spremljanje izvajanja celovitega informacijskega sistema.

**Konkretni nalogi kontrolinga pri izgradnji celovitega informacijskega sistema** sta (Režun, 2004, str. 47 – 48):

- ugotavljanje informacijskih potreb, kar je podlaga za vse nadaljnje faze izgradnje tega sistema. Informacijske potrebe se ugotovijo z intervjuji, vprašalniki, ki jih kontrolerji pripravijo ravnateljem. Kontroler si lahko pomaga tudi z literaturo, ki opredeljuje različne

»kataloge informacij« za posamezna področja poslovanja in organizacijske enote v podjetju. Ko kontroler opredeljuje potrebne informacije za posamezne enote oziroma njihove nosilce, mora poznati vrsto informacije, stopnjo zgoščenosti, aktualnost, obliko, pomen za prejemnika, časovne razmike med dotokom informacij, kakovost, natančnost in namen uporabe informacije.

- ugotavljanje trenutnega stanja oskrbovanja posameznih ravni ravnanja z obstoječimi informacijami, kar pomeni, da je treba najprej poznati informacije, ki so ravnateljem že na voljo, nato pa priskrbeti še tiste, ki jih še dodatno potrebujejo. Za pripravo dodatnih informacij je treba najti ustrezen vir podatkov. Interne podatke in informacije kontroler pridobiva iz celovitega informacijskega sistema in posameznih podsistemov znotraj njega. Vir zunanjih podatkov (o makroekonomskem okolju, panogi, konkurentih, kupcih, dobaviteljih, trgu dela, kapitala, sodobnem razvoju na področju tehnike in tehnologije) pa predstavljajo literature, dnevno časopisje, specializiran tisk, sejmi, seminarji, internetno omrežje ...

**Izvajanje informiranja** je ena izmed temeljnih nalog kontrolinga. Poročila morajo prepoznati in ovrednotiti realnost plana, poročati o uspešnosti ali neuspešnosti posameznih področij ali nosilcev odgovornosti in predlagati uvajanje protiukrepev (Preißler, 1988, str. 95).

Poročila morajo vedno **odgovarjati na naslednja vprašanja** (Ziegenbein, 1992, str. 398–400):

- **ZAKAJ?** Z odgovorom opredelimo namen poročil. Pri tem je potrebno ugotoviti pravi presek med potrebami po informacijah, povpraševanjem po njih in njihovi ponudbi. Prevelika količina informacij lahko uporabnika le-teh zmede, po drugi strani pa primanjkljaj informacij lahko botruje nepravilnim odločitvam.
- **KAJ?** Z odgovorom opredelimo vsebino poročil. Pri tem razlikujemo med standardiziranimi poročili, v katerih se informacije podajajo redno in sicer v predpisani obliki točno določenim prejemnikom. Prednost teh poročil je njihova stalnost, primerljivost in uradna informiranost. Po drugi strani pa so lahko taka poročila sama sebi namen, saj navadno zaobjemajo preveč informacij, ki jih uporabniki niti ne pregledajo in zato samo poročilo ni uporabno. Na drugi strani so poročila, ki jih pripravljamo po potrebi in v sodelovanju z uporabniki (ravnatelji) in zajemajo zgolj potrebne informacije.
- **KAKO?** Z odgovorom opredelimo obliko poročil. Smiselno je, da je poročilo čim bolj strnjeno, hkrati pa naj zajema vse potrebne informacije, ki jih uporabnik (ravnatelj) potrebuje pri odločanju. Cilj poročila je, da to pritegne uporabnika in ga usmeri k ukrepanju, zato mora biti lično pripravljeno, pri čemer se lahko uporabijo tabele, grafi, kazalniki, tekst ...
- **KDO?** Z odgovorom opredelimo prejemnike poročil. To je tesno prepleteno z organizacijsko shemo podjetja in opredeljenim sistemom poročanja. Poročila morajo biti usmerjena na prejemnike in zanje primerno oblikovana. Nesmiselno bi bilo obremenjevati poslovodstvo podjetja z informacijami, ki so zanimive le za vodje najnižjih ravni v podjetju.
- **KDAJ?** Z odgovorom opredelimo termine poročanja. Težiti je potrebno k pravočasnemu poročanju, vendar to včasih vodi v nekoliko manjšo natančnost informacij.

Nekatere raziskave in tudi lastne izkušnje kažejo, da v praksi še vedno prevladujejo tabelarični prikazi na papirju pred grafičnimi. Napovedi kažejo, da bodo v prihodnje začeli

prevladovati slednji predvsem na zaslonih, vendar kot kaže, se bodo papirnata poročila kljub temu ohranila. Lahko bi rekli, da si generacija današnjih ravnateljev in najbrž tudi tistih, ki jih bodo nasledili, težko zamišlja delo brez poročil na papirjih.

## 2.5 Povzetek nalog kontrolinga

Kot sem že omenila, je prvotno informacije za odločanje pripravljajo računovodstvo, vendar se je čez čas s strani ravnateljev pojavila potreba po natančnejših, pogostejših in tudi neračunovodskih informacijah, ki jim bodo v pomoč pri njihovem odločanju. Zaradi nenehnih sprememb v okolju, vedno bolj napredne tehnologije in rastoče konkurence je bilo nujno potrebno izdelati informacijski sistem za spremljanje dogajanja tako znotraj podjetja kot tudi izven njega. Kot pomoč ravnatelju pri njihovem odločanju se je začela uveljavljati dejavnost pod nazivom kontroling.

Iz predstavljenih nalog izhaja, da se vse naloge kontrolinga med seboj močno prepletajo in dopolnjujejo. Kontroler sodeluje pri planiranju in kontroliranju predvsem kot pomočnik ravnatelja, vendar odločitve v celoti ostajajo v domeni ravnatelja. Glavni zadolžitvi kontrolerja pa sta priprava analiz in skrb za informacijsko podporo v podjetju. Bistvo je, da organizacijske funkcije kontrolinga ne moremo in ne smemo enačiti s funkcijo ravnateljevanja, saj ta v celoti ostaja v domeni ravnateljev, pri kontrolingu gre izključno za **informacijsko–podporno pomoč ravnateljem**.

## 3 UMESTITEV KONTROLINGA V PODJETJU

Učinkovitost dela kontrolerja v podjetju je v veliki meri odvisna od ustrezne organizacijske umestitve kontrolinga v podjetje ter od izpolnitve dolgoročnih pogojev: interes najvišjih ravnateljev, jasno opredeljeni nosilci odgovornosti, integriran informacijski sistem, ustrezna kultura v podjetju, strokovno podkovan in etičen kontroler.

### 3.1 Mesto kontrolinga v organizacijski shemi podjetja

Dokaj nesmiselno bi bilo dajati obvezujoča priporočila, kje v organizacijski shemi podjetja naj se nahaja kontroling, saj je to predvsem v domeni vodstva podjetja. Tudi teoretiki si glede tega vprašanja niso enotni. Nekateri avtorji zagovarjajo umestitev ravnatelja kontrolinga na najvišjo organizacijsko raven v podjetju, to je kot člana uprave ali upravnega odbora. Vendar se moramo zavedati, da si številna druga področja prav tako prizadevajo prisvojiti to mesto, zato odločitev ravnateljev glede tega ni enostavna.

Hoffmann vidi kontrolerja na **prvi organizacijski ravni** in sicer kot člana uprave. Pripadal naj ne bi nobeni od poslovnih funkcij. Avtorjevi argumenti glede takšnega pogleda so predvsem v tem, da mora podjetje imeti središčno osebo, ki bo skrbela za planiranje in kontroliranje, ki bo osvobodjena »lokalnega« načina razmišljanja in bo hkrati imela celovit pogled nad poslovanjem podjetja ter se ne bo ukvarjala z nepomembnimi stvarmi (Horvath, 1994, str. 823).

V teoriji imamo tudi zagovornike **druge organizacijske ravni**. Eden izmed predstavnikov takšnega razmišljanja je Mann, ki pravi, da se mora kontroling oddaljiti od procesa določanja ciljev, ki poteka na prvi organizacijski ravni in se tako približati dejanskim izvrševalcem nalog ter se hkrati ne vmešavati z vrha v odločitve ravnateljev posameznih področij (Horvath, 1994, str. 824).

Čeprav je položaj kontrolinga v organizacijski strukturi podjetja različen, nekako velja splošno prepričanje, da mora imeti **močan položaj**. Če že ni samostojen oddelek v samem vrhnjem ravnateljstvu poslovnega sistema, mora biti uvrščen najmanj na drugo najvišjo ravnateljstvo raven podjetja (Melavc & Novak, 2002, str. 12).

Če je kontroling umeščen na **nižjo od druge organizacijske ravni**, je potrebno paziti, da le-ta lahko opravlja svoje naloge objektivno in neodvisno, ter da ima kljub razmeroma nizkemu organizacijskemu položaju v podjetju še vedno neposreden dostop in stalen stik z ravnateljstvom. Hkrati mora imeti tudi ustrezne pristojnosti, na podlagi katerih lahko izvaja dodeljene naloge (Eschenbach, 1995, str. 106).

V nadaljevanju predstavljam izsledke raziskav, ki so jih v zadnjih desetletjih izvedli nekateri avtorji, začenši s Henzlerjem, ki omenja empirično raziskavo v 30 »tipičnih« nemških velikih podjetjih (letni prihodki iz poslovanja so bili višji od 0,5 milijard EUR) in jo je izvedla družba McKinsey, vendar ni bila nikoli objavljena.

McKinsey ugotavlja, da je imelo leta 1973 90 % podjetij, ki so jih proučevali, sistematizirano delovno mesto kontrolerja (leta 1960 je ta odstotek znašal 40 %) (Horvath, 1994, str. 55).

V podjetjih, ki jih je proučeval McKinsey, je bilo 30 % kontrolerjev članov uprave, 60 % se jih je nahajalo na drugi organizacijski ravni, 10 % pa na nižjih organizacijskih ravneh (Horvath, 1994, str. 55). Do podobnih zaključkov je prišel leta 1981 tudi Uebele, saj naj bi se po njegovih ugotovitvah v 87 % proučevanih podjetjih kontroler nahajal na prvi oziroma drugi organizacijski ravni (Horvath, 1994, str. 58).

Omeniti velja tudi izsledke raziskave, ki jo je v letih 1992 in 1993 izvedel Avstrijski inštitut za kontroling (nem. *Österreichischen Controller-Institut*) in je vključevala 292 podjetij od 905 naključno izbranih v naboru 3.800 vseh avstrijskih podjetij z najmanj 5 milijoni EUR prihodkov iz poslovanja ali najmanj 100 zaposlenimi oziroma najmanj 1 milijonom EUR kapitala. Glavne zanimive ugotovitve v okviru tega poglavja so, da je imelo 52,9 % podjetij **oddelek oziroma službo za kontroling** in da 29,1 % podjetij oddelka s takšnim nazivom sploh ni imelo (Eschenbach, 1995, str. 135).

Ugotovljeno je bilo tudi, da se je oddelek za kontroling v 24 % podjetij nahajal na prvi organizacijski ravni, v 63 % primerih na drugi in v 13 % primerih na tretji organizacijski ravni (Eschenbach, 1995, str. 135).

Kar zadeva vsebino organizacijske podrejenosti, je bil vodja oddelka oziroma službe za kontroling v 66 % podjetij podrejen glavnemu direktorju oziroma predsedniku uprave podjetja, v 25 % direktorju oddelka financ in računovodstva, v 4 % vodji notranje administracije, v 1 % vodji knjigovodstva in v 2 % vodjem ostalih oddelkov (Eschenbach, 1995 str. 135).

Za konec še ugotovitev, da je imel oddelek oziroma služba za kontroling povprečno **5,25 zaposlencev**, od katerih jih je imelo 35,4 % dokončan univerzitetni študij (Eschenbach, 1995,

str. 136). Poleg tega 64 % podjetij nalog, povezanih s kontrolingom, ni dajalo v izvajanje zunanjim izvajalcem, zgolj 29 % pa se je že kdaj obrnilo po pomoč na strokovna združenja oziroma podjetniške svetovalce (Eschenbach, 1995, str. 137).

Na tem mestu bi veljalo omeniti še Deyhlejevo ugotovitev, ki jo omenjata Küpper in Weber (1997, str. 54), in sicer, da znaša delež kontrolerjev v celotni populaciji zaposlenecv 0,5 %, kar pomeni, da tako v velikih podjetjih oddelek za kontroling zaposluje več kot 100 kontrolerjev. Iz navedenega bi lahko sklepali, da se prvi kontroler pojavi v podjetju takrat, ko število zaposlenih preseže številko 20. Za slovenska podjetja je to prej izjema kot pravilo, saj se prvi kontrolerji pojavijo pri bistveno večjem številu zaposlenecv. Slednje je podkrepljeno tudi z anketo, ki jo predstavljam v nadaljevanju tega magistrskega dela.

Glede organizacijske **umeščenosti kontrolinga v slovenskih podjetjih** se najbolj nagibam k mnenju Režunove (2004, str. 82–83), ki priporoča vsem slovenskim ravnateljem, naj kontroling umestijo v podjetje v skladu z »zdravo pametjo«. To pomeni, da naj pri uvajanju kontrolinga ne sledijo niti anglo–ameriškem pristopu, niti nemškemu, niti priporočilom slovenskih računovodskih strokovnjakov, niti drugim, ki zagovarjajo kontroling kot nujno samostojno službo v podjetju. Pri organizaciji kontrolinga moramo biti racionalni. Vedeti moramo, kaj hočemo z njim v podjetju doseči in kakšne so situacijske spremenljivke našega podjetja (okolje, velikost podjetja, tehnologija znotraj podjetja, cilji podjetja, zaposleni ...). Večje je podjetje in kompleksnejše je njegovo okolje, bolj upravičena je organizacija kontrolinga kot štabne službe. In nasprotno, manjše je podjetje in enostavnejše je njegovo okolje, racionalneje je dodeliti naloge kontrolerja računovodji oziroma jih opravljati v okviru računovodske službe.

## **3.2 Centraliziran ali decentraliziran kontroling**

Oddelek oziroma služba za kontroling je lahko organizirana centralizirano ali decentralizirano. Koletnik (1992, str. 35–36) opozarja, da je potrebno opredeliti in razmejiti naloge kontrolerjev ter določiti, katere ravnatelje bo oddelek oziroma služba za kontroling oskrboval z informacijami, šele nato lahko organiziramo njegovo dejavnost.

**Centraliziran kontroling** pomeni, da v podjetju deluje le ena služba za kontroling, ki s svojo dejavnostjo pokriva vsa poslovna in funkcionalna področja v podjetju. Vse naloge kontrolinga se združujejo na enem mestu in pod enim vodstvom. Prednosti centraliziranega načina so v skupnem pristopu, enotnih metodologijah izvajanja nalog, večji strokovnosti in preglednosti dela ter podrejenosti le enemu vodstvu. Večja stopnja centralizacije botruje tudi preprostejšemu odločevalnemu sistemu ter enostavnejši koordinaciji aktivnosti. Med pomanjkljivosti pa sodi predvsem premajhna povezanost in vključenost nosilcev nalog v konkretno okolje in posledično slabše poznavanje problematike, kar onemogoča vpogled v resničnost in pravo vsebino problematike. Centraliziran kontroling je primeren predvsem za mala in srednje velika podjetja (Deyhle, 1997, str. 184–185).

**Pri decentraliziranem kontrolingu** se posamezni procesi dela izvajajo po posameznih poslovnih področjih in so na eni strani organizacijsko podrejeni ravnatelju poslovnega področja ter na drugi strani strokovno in metodološko ravnatelju oddelka oziroma službe za kontroling. Prednost decentralizirane oziroma matrične organizacijske strukture je predvsem v tem, da so kontrolerji na poslovnem področju, kjer delujejo, v središču dogajanja ter tako v

stiku z vsakdanjim življenjem in procesi dela, ki tam potekajo (Šarotar, 2005, str. 8). To hkrati pomeni, da se kontroler bolj poistoveti z organizacijsko enoto, kateri pripada, in posledično hitreje spoznava problem ter odkriva možne rešitve. Za ravnateljstvo konkretne organizacijske enote je takšen položaj kontrolerja bolj sprejemljiv, saj gre v tem primeru za »našega« in ne več »tujega« sodelavca. Slabost pa je predvsem v nevarnosti neodkrivanja oziroma prikrivanja slabega poslovanja, ker je neposredno podrejen ravnatelju poslovnega področja in ima včasih celo interes prikriti nekatere slabe stvari. Iz tega sledi, da lahko kontroler postane preveč odvisen od okolja, kjer se nahaja, kar negativno vpliva na njegovo neodvisnost in strokovno delovanje.

Večja centralizacija omogoča enostavnejše usklajevanje dejavnosti in kar je še bolj pomembno, uporabo preprostejših odločevalnih sistemov. Po drugi strani pa je centraliziran kontroling manj dovteten in odziven na spremembe v okolju. Decentralizacija po drugi strani pomeni premik oblasti, odgovornosti in odločanja z višjih na nižje ravni ravnateljstva. Decentralizacija hkrati vpliva na sistem kontrolinga predvsem preko porazdelitve odgovornosti ter mest odločanja v podjetju. Večja razčlenjenost decentralizacije sicer povečuje prilagodljivost in odzivnost podjetja, vendar pa zahteva tudi večjo stopnjo birokracije.

Odločitev o prehodu iz praviloma v začetku centraliziranega kontrolinga k decentraliziranemu je odvisna od številnih dejavnikov. Večina podjetij se odloči za prehod predvsem zaradi velikosti podjetja. Ker se z rastjo podjetja povečuje tudi obseg dela, se v srednje velikih podjetjih že pojavljajo težnje po decentralizaciji in specializaciji, medtem ko se v velikih podjetjih praktično ni več možno izogniti decentralizaciji (Križaj, 2006, str. 83).

### 3.3 Notranji ali zunanji kontroling

Pri uvajanju ali umeščanju kontrolinga v podjetje se večini ravnateljev zastavlja tudi vprašanje, ali ustanoviti notranji oziroma lasten oddelek oziroma službo za kontroling; t.i. notranji kontroling (lasten kontroling), ali pa uporabiti storitve zunanjih ponudnikov, torej vzpostaviti t.i. zunanji kontroling (tuji kontroling oziroma angl. *outsourcing*). V tem primeru je odločilen dejavnik v večini primerov velikost podjetja, čeprav to ne bi smel biti edini dejavnik, ki ga pri takšni odločitvi upoštevamo.

Uvajanje kontrolinga v manjših in včasih tudi srednje velikih podjetjih je navadno bolj smiselno zaupati **zunanjim kontrolerjem**. To dejstvo podpirajo tako praktični kot tudi ekonomski razlogi. Ravnatelji in preostali zaposleni so obremenjeni s tekočimi nalogami, poleg tega pa največkrat tudi nimajo znanja in primernih izkušenj v tej dejavnosti. Zunanji izvajalci imajo običajno kumulirano večje znanje, saj nudijo svoje storitve raznim podjetjem in si na ta način pridobivajo bogate izkušnje, kar jim omogoča, da so hitrejši, uspešnejši in cenejši za podjetje. K temu pripomorejo tudi tuje strokovne organizacije, ki vodijo register poklicnih organizatorjev in izvajalcev kontrolinga, zato lahko postrežejo z želenimi podatki.

Večina avtorjev predlaga, da je za majhna in nekatera srednje velika podjetja smotrna odločitev za t.i. zunanji kontroling. Eden izmed zagovornikov je tudi Koletnik (2000, str. 29), ki pravi, da kadar se v majhnih podjetjih odločijo za t. i. notranji kontroling, podjetnik praviloma opravlja naloge izvedbenega kontrolerja ob istočasnih drugih izvedbenih nalogah in zato zanemarja strateške naloge podjetja. Takšen kontroling je ponavadi nesistematičen,

zato ne doseže pravih koristi. Uspešen kontroling mora biti namreč sistematičen, to je stalen in povsod navzoč, kar lastniku majhnega podjetja praviloma ne uspeva.

Računovodski (knjigovodski) servisi bi lahko z višjo strokovno usposobljenostjo zaposlenih postali »kontrolinški servisi«, ki bi majhnim podjetjem poleg knjigovodstva opravljali še storitve svetovanja pri planiranju poslovanja, podjetnike bi opozarjali na kritične odmike pri poslovanju (postavili bi ustrezen sistem »semaforjev« za podjetnika) z namenom, da bi bili planski cilji uresničeni, opravljali bi analize po njihovih potrebah ter jim tako nudili čim boljše informacije za odločanje in s tem pomagali pri njihovem uspešnejšem poslovanju (Režun, 2004, str. 65).

Z mojega vidika je bistvena slabost zunanjega kontrolinga v tem, da izvajalec ne »živi« s podjetjem in zato težko priskrbi prave informacije za prave odločitve, saj ne razpolaga z zadostnimi podatki.

Kadar se podjetje odloča za **notranji kontroling**, se mora zavedati, čemu uvaja kontroling in kaj od njega pričakuje. Kontroling je v podjetju lahko učinkovit le, če vodstvo verjame vanj in ga pri njihovem delu popolnoma podpira.

### 3.3.1 Kontroling – povzročitelj stroškov ali konkurenčna prednost?

Veliko ravnateljev se sprašuje čemu on oziroma njegovo podjetje potrebuje kontroling. Večina se ji zanaša na dobrega knjigovodjo in na sebe kot odločevalca in primernega izvrševalca kontrole. Seveda pa se pri pogovoru o kontrolingu pogosto zaključi pri stroških povezanih s tem oddelkom.

Le malo stvari je takšnih, da se človek lahko nemudoma odloči za ali proti. Pri vseh ostalih je potrebno poiskati pozitivne in negativne strani ter na podlagi teh pretehtati smiselnost uvajanja dodatnega oddelka v podjetju.

Pričela bom z **negativnimi stranmi** in na koncu predstavila pozitivne. Največja težava pri kontrolingu je čas, potreben za vzpostavitev ustreznega informacijskega sistema, in njegova uvedba v vsakodnevno delo. Informacijski sistem je hkrati tudi zelo kompleksna stvar, ki velikokrat naleti na ovire že pri naklonjenosti zaposlenih do uvajanje novih stvari, kaj šele pri zajetnih stroških, ki so stalni spremljevalec programske opreme. Nasprotovanja in konflikti so pri tem neizbežni, zato jih je treba obravnavati kot sestavni del uvajanja kontrolinga in jih reševati čim bolj sproti.

Potencialne možnosti za nastanek **konfliktov** so (Erčulj et al., 2008b, str. 41–42):

- **vsebinska zasnova kontrolinga.** Nasprotovanja povzročajo dejstvo, da kontroling zahteva spremembe v mišljenju, v organiziranosti in pri izvajanju poslovnih procesov. Prizadeti predvidene spremembe enostavno odklanjajo, pri čemer so razlogi za to lahko povsem osebne narave (strah pred izgubo vpliva, pred neznanim itd.). **Rešitev** je v tem, da je treba vzroke nasprotovanja odkriti in nanje ustrezno reagirati. Nasprotovanje ima vzrok tudi v tem, da z znanjem, ki ga imajo, prizadeti ne morejo prepoznati pomembnosti predvidenih sprememb, zato jih tudi ne morejo sprejeti. Rešitev je v njihovem izobraževanju in obveščanju o tekočem dogajanju.

- Nezaupanje v kontroling pa se lahko pojavi tudi v vodstvu podjetja, ki se boji, da bi kontroling zaradi razpoložljivih informacij postal neko boljše vodstvo in bi prevzel nase najpomembnejše odločitve. Na nižjih hierarhičnih ravneh obstaja nevarnost, da vodje obravnavajo kontroling kot vohunsko službo najvišjega vodstva (asociacija na kontrolo). Z informacijsko podporo planiranja in ugotavljanja odmikov se ta strah še poveča.
- **izguba vpliva in moči.** Nekateri doslej vplivne službe (marketing, knjigovodstvo itd.) se čutijo ogrožene, ker bodo domnevno izgubile svojo vlogo. Za »osebne« informacijske sisteme obstaja nevarnost, da jih bodo nadomestili formalni, ki bodo vključeni v kontroling. Obstaja možnost, da bodo z njegovo uvedbo odkrita dejstva, ki bodo bistveno spremenila strukturo moči. Ugotavljanje prispevka, ki ga k poslovnemu izidu prinašajo posamezne organizacijske enote in produkti, lahko odkrije, da so najpomembnejši deleži prispevkov locirani v povsem drugih enotah, kot se je doslej predpostavljalo. **Rešitev** je v dosledni uporabi strokovnih metod in tehnik, ki zagotavljajo objektivnost izračunov.
- **uvedba planiranja in sistematičnega ugotavljanja odmikov.** Kot sem že omenila, je ena izmed bolj pomembnih nalog kontrolinga planiranje in sistematično ugotavljanje odmikov dejanskih vrednosti od planiranih. S tem plan ni več le okrask ali nujno zlo, ki ga naredimo, nato pa se posvetimo dnevni delu, temveč postane sestavina dnevnega poslovanja. Nasprotja nastopijo zato, ker je dosedanja stranska dejavnost, ki ni povzročala nobenih posledic, nenadoma postala najpomembnejša in celo odločilna. **Rešitev** je seveda le v spremenjeni miselnosti zaposlenih.
- **nosilci in način uvedbe kontrolinga.** V uvajanje kontrolinga je umestno vključiti njegove potencialne nasprotnike in jih tako spremeniti v zagovornike. Pozitivne rezultate prinese tudi vključitev zunanjih svetovalcev, ki razpolagajo s posebnimi znanji (teh v podjetjih običajno ni) in so neodvisni. Uvajanje mora potekati na projektni način; z imenovanjem projektnih skupin se v veliki meri preprečijo morebitna nasprotovanja kontrolingu, po drugi strani pa je le tako možno izrabiti znanja, ki jih imajo posamezniki.
- **hitrost uvajanja kontrolinga.** Načeloma je možno kontroling uvesti po metodi »majhnih korakov« ali pa naenkrat po metodi »bombe«. Metoda majhnih korakov predvidene spremembe uvaja postopoma, zato so tudi nasprotovanja manjša. Nevarnost je, da ta postopnost traja predolgo in da uvajanje ostane na pol poti. Metoda bombe zahteva sicer manj časa, zato pa je treba računati z večjim odporom prizadetih in s tem večjo (in nepotrebno) izgubo energije zaradi notranjih konfliktov. Izbira je odvisna od ciljev uvajanja kontrolinga in od razpoložljivih zmogljivosti vsakega podjetja. Izkušnje pa kažejo, da je v praksi bolj uresničljiva metoda majhnih korakov.

Poleg odpora, ki ga lahko uvajanje kontrolinga izzove pri zaposlenih ter stroškov, ki so prav tako nujno zlo vsakega novega projekta, pa lahko pri delovanju kontrolinga izluščimo tudi številne **prednosti**:

- izboljšanje sedanjega načina planiranja, planiranje celotnega poslovanja z vključevanjem zaposlenih, ki se poistovetijo s planom;
- ugotavljanje odmikov od plana, predstavitev vzrokov za večje odmike ter sprejem ukrepov za njihovo odpravo;
- odkrivanje napak v poslovanju podjetja in njihova odprava;



- seznanjenje vodij področjih o njihovih prispevkih k poslovnemu rezultatu;
- izboljšanje kalkulacije stroškovnih cen z uvedbo obračuna stroškov po procesih in aktivnostih;
- znižanje finančnih sredstev, vezanih v nedokončani proizvodnji in zalogah izdelkov;
- spremljanje poslovnega okolja in konkurence;
- priprava ad-hoc poročil in analiz na podlagi poslovnih situacij;
- nudenje podpore razvojnim projektom s finančnega vidika;
- spodbujanje medsebojnega sodelovanja posameznih področij znotraj podjetja.

Vsako podjetje ima v svojem poslovanju nekakšen kontroling, le da ga pri manjših podjetjih navadno opravlja knjigovodja ali kar direktor sam. Z rastjo podjetja pa ta oseba ni več dozorela tej nalogi, oziroma nima časa za analiziranje, iskanje rešitev, zato pride do nujne potrebe po kontrolingu. Seveda pa ni potrebe, da bi vsako malo večje podjetje imelo kontroling, vsaj ne v obliki oddelka ali službe. Tehtno je potrebno premisliti ali je smiselno imeti samostojno organiziran kontroling in pri tem upoštevati tudi namen o bodoči rasti podjetja.

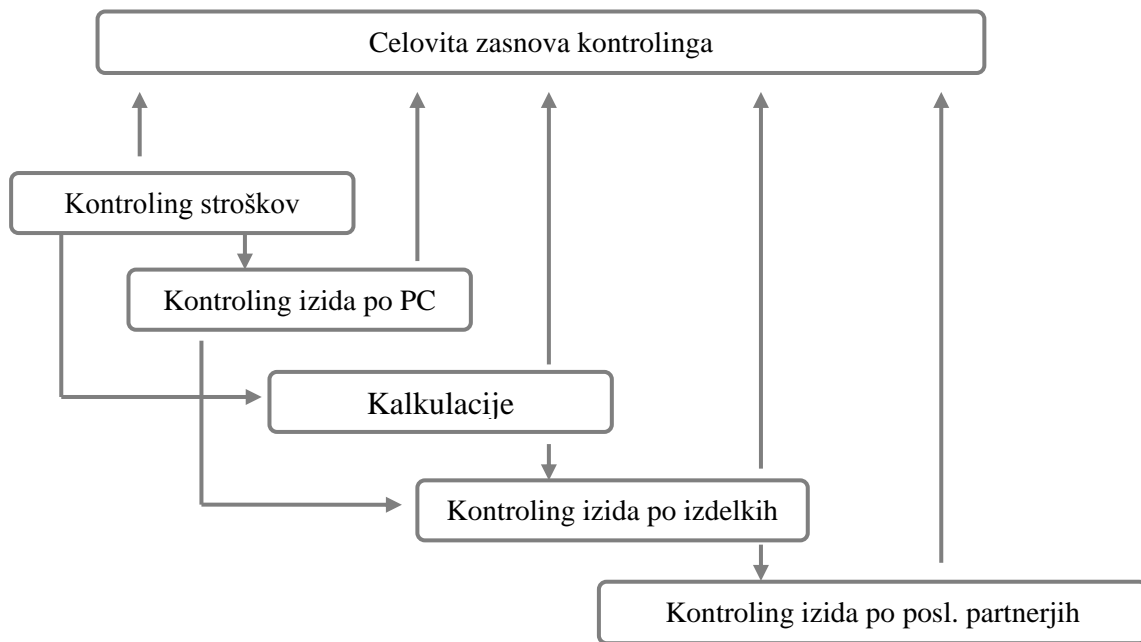
### **3.3.2 Uvajanje kontrolinga v podjetje**

Ker kontroling zahteva obvladovanje celotnega poslovanja z vidika gospodarnosti in donosnosti, ga je mogoče uvesti le postopoma. Po priporočilu Šole za usposabljanje kontrolerjev (Erčulj et al., 2008c, str. 43) naj bi se to izvedlo v dveh fazah, tako da je:

- v prvi fazi izdelana idejna zasnova celovitega kontrolinga,
- v drugi fazi pa so izdelani izvedbeni projekti, ki vključujejo tudi uvedbo posameznega modula v prakso:
  - kontroling stroškov,
  - kontroling poslovnega izida po profitnih centrih,
  - kalkulacije,
  - kontroling poslovnega izida po izdelkih,
  - kontroling poslovnega izida po poslovnih partnerjih.

Faze uvajanja kontrolinga so prikazane v Sliki 5.

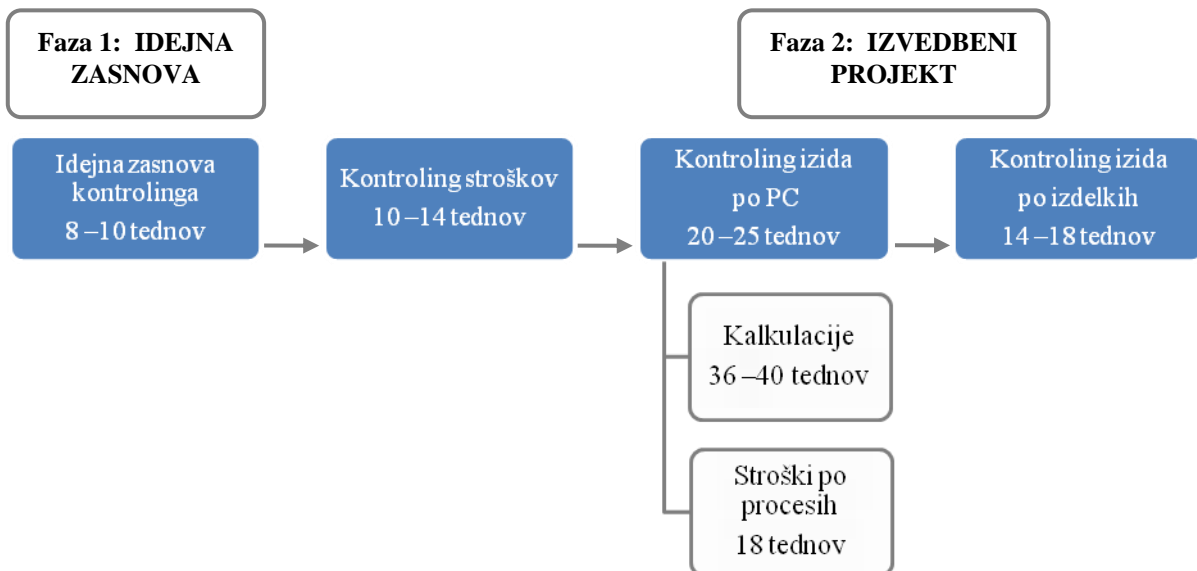
Slika 5: Celovita zasnova kontrolinga



Vir: D. Erčulj et al., Projekt uvedbe kontrolinga in njegova nadgradnja, 2008c, str. 42.

Iz Slike 6 je razviden okvirni čas, potreben za izvedbo posamezne faze oziroma modula, ter njihov optimalni vrstni red.

Slika 6: Fazni pristop pri uvajanju kontrolinga



Vir: D. Erčulj et al., Projekt uvedbe kontrolinga in njegova nadgradnja, 2008c, str. 43.

**Cilj** idejne zasnove je izdelati celovito zasnovo kontrolinga, torej določiti njegove sestavine (module), vrstni red njihove uresničitve in okvirno zasnovo vsakega modula.

**Rezultat** dela je dokumentirana idejna zasnova, v kateri so opredeljene okvirne rešitve posameznih modulov – projektov, način njihove izvedbe, glavne naloge, izvajalci in roki. To mora potrditi organ, ki opravlja funkcijo naročnika, v praksi je to navadno ravnatelj podjetja.

**Za izdelavo idejne zasnove so potrebne naslednje aktivnosti** (Erčulj et al., 2008c, str. 43–44):

- posnetek organizacijske sheme, računalniške podpore, kadrovskih, računovodskih, knjigovodskih in drugih relevantnih virov podatkov,
- posnetek poslovnih poročil, ki zadevajo kontroling, in njihove uporabnike,
- seznam ugotovljenih problemov in pomanjkljivosti v sedanjih rešitvah s predlogi novih potreb, želja in zahtev,
- opredelitev ciljev kontrolinga oziroma njegovih projektov ter povezav med njimi,
- določitev glavnih uporabnikov projektov in njihovih skrbnikov,
- določitev glavnih aktivnosti (nalog) za izvedbo vsakega projekta z okvirnim rokovnikom,
- izdelava projektne organizacijske strukture za izvedbo vseh projektov.

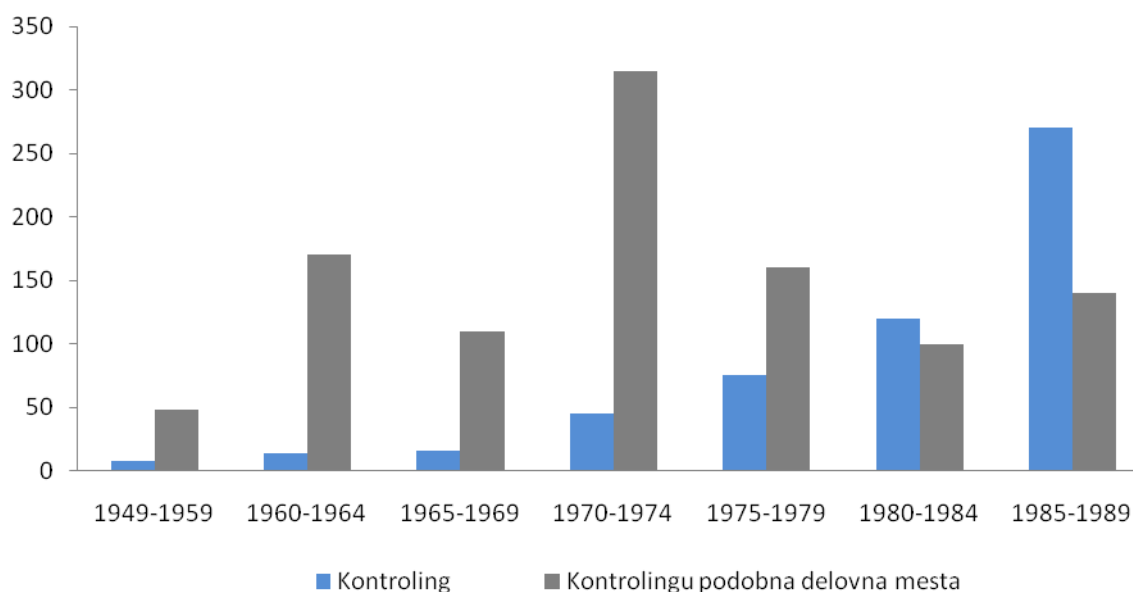
S tem je opredeljena zgolj idejna zasnova. Če je ta zasnovana kar se da dobro, lahko ta v realnosti poteka brez problemov, oziroma lahko le-te ob pojavu hitro rešimo. O ustanovitvi kontrolinga je najprej potrebno seznaniti vse vpletene, jim predstaviti cilje, zaradi katerih je bil le-ta ustanovljen, in seznaniti s potekom dela ter izhodiščnim stanjem.

## **4 ANALIZA KONTROLINGA V SLOVENSКИH PODJETJIH**

Glavni namen mojega magistrskega dela ni samo teoretični razrez kontrolinga, kar je sicer nujno potrebno zaradi samega spoznavanja tega področja, temveč predvsem pogledati, koliko je ta disciplina razširjena v slovenskem prostoru.

Za tako analizo sem se odločila predvsem zaradi tega, ker tudi sama delam v kontrolingu in me je zanimalo, kakšno mesto zavzema služba za kontroling v drugih podjetjih ter kakšne naloge opravlja. Z analizo sem želela ugotoviti tudi, koliko časa je kontrolinga prisoten v slovenskih podjetjih. Zanimivo je, kako je ta disciplina napredovala v zadnjih nekaj letih. Še ne dolgo nazaj večina podjetij ni potrebovala službe za kontroling, saj so informacije pridobivali v drugih službah, danes pa je predvsem v velikih podjetjih že skoraj nenavadno, če v organizacijski shemi ni službe za kontroling. Razvoj kontrolinga dobro prikaže analiza oglasov za zaposlovanje, objavljenih v Frankfurter Allgemeine Zeitung, ki sicer zajema nemška podjetja od leta 1949 do 1989. Ker sem mnenja, da je dokaj podobna slika značilna tudi za Slovenijo, vendar z nekajletnim zamikom, jo predstavljam tudi v mojem magistrskem delu.

Slika 7: Pregled razvoja oglasov za delovno mesto kontrolerja in njemu podobnih delovnih mest v Nemčiji v obdobju od 1949 do 1989



Vir: N. Osmanagić Bedenik, *Kontroling, abeceda poslovnog uspeha*, 2004, str. 37.

Kot je razvidno iz Slike 7, je kontroling po letu 1975 začel močno rasti, medtem ko so se kontrolingu podobna delovna mesta pričela skokovito zmanjševati. V Sloveniji smo za tem trendom nekoliko zaostajali in je ta slika najverjetneje aktualna še danes. Še vedno lahko zasledimo oglase za delovno mesto analitika ali planerja znotraj računovodsko finančnega področja, predvsem v večjih podjetjih pa je danes moč najti zgolj oglase za delovno mesto kontrolerja. Zakaj trdim, da je Slika 7 še vedno aktualna za slovenski trg? Leta 2005 sem se zaposlila na delovno mesto planerja analitika v enem izmed večjih podjetij v Sloveniji. V letu 2006 smo z reorganizacijo podjetja po zgledu drugih večjih podjetij uvedli Sektor za kontroling znotraj področja za finance in kontroling. S pomočjo analize sem želela ugotoviti, koliko časa je kontroling prisoten v drugih slovenskih podjetjih, kakšen položaj ima znotraj podjetja, predvsem pa kakšne naloge opravlja.

V večji meri se je **kontroling v Sloveniji** uveljavljal pod vplivom tujih lastnikov in tako se je vpeljevalo bodisi angleški bodisi nemški koncept kontrolinga. Kot sem že omenila, je kontroling v nemški različici zelo neenotno definiran, za slovensko področje pa je ta neenotnost še večja, saj se deloma prepleta še z angleško različico. Kontroling se v Sloveniji deloma enači z računovodstvom, včasih z odločanjem, nekateri ga opredeljujejo kot filozofijo, drugi kot posebno poslovno funkcijo in še kaj bi se lahko našlo. Tako kot ni enotne opredelitve kontrolinga, tudi ni skupne definicije kontrolerja, temveč ga nekateri avtorji enačijo z računovodjo, drugi z ravnateljem, spet tretji s svetovalcem ravnatelja. Z neenotno opredelitvijo kontrolinga in kontrolerja pa se pojavi še večja zmeda tudi pri opredelitvi nalog, za katere naj bi bil zadolžen kontroler.

V nadaljevanju predstavljam nekaj **pregledov teoretikov** na kontroling v Sloveniji.

Večji del slovenskih strokovnjakov s področja **računovodstva** sicer podpira kontroling, vendar zagovarjajo, da mora biti organiziran v okviru računovodske službe v podjetju, kar je priporočeno tudi v Kodeksu računovodskih načel. Kavčičeva (2001, str. 1) pravi, da mora biti računovodska služba prostorsko zaokrožena in kot taka vključevati vse štiri svoje osnovne funkcije: knjigovodstvo, računovodsko predračunavanje, analiziranje in nadziranje. V primeru štabne organiziranosti kontrolinga je del računovodstva ločen, kar je vse prej kot pravilno.

Turk (2002, str. 3) priznava, da se računovodska služba v slovenskih podjetjih pre pogosto omejuje le na del računovodenja, predvsem na knjigovodenje. Zato je prostor še za druge službe, na primer plansko–analitsko službo, kontroling, ki so vzpostavljene zaradi slabosti računovodske službe, katera v slovenski praksi ni dovolj usmerjena v pripravljanje računovodskih informacij za notranje odločevalne potrebe.

V računovodstvu pa se najdejo tudi taki, ki so izrecno **proti uporabi besede kontroling** v slovenskem področju. Tako Hočevnar meni, da je vzrok za uvajanje te besede predvsem nerazumevanje in nepoznavanje sestavin računovodske funkcije. Argumenti proti uporabi besede kontroling s strani Hovčevnarja (1994, str. 37–47 in 159) so sledeči:

- Opredelitev računovodske funkcije je dovolj široka in jasna; tako bi uvajanje kontrolinga med računovodske funkcije pomenilo, da je potrebno na novo opredeliti funkcije računovodskega predračunavanja, računovodskega analiziranja in računovodskega nadziranja.
- Beseda kontroling je tujka, ki jo težko pojasnjujejo že tam, kjer je nastala, še težje pa jo prevedemo in opredelimo v slovenskem prostoru.
- Kontroling je neustrezen izraz za funkcijo, ki podpira poslovodno načrtovanje, usklajevanje, ravnateljevanje in podobno.
- Uvajanje izraza kontroling pomeni zoženje računovodskih funkcij na knjigovodstvo, kar pa ni v skladu s sedanjim razumevanjem računovodstva.

Strokovnjaki s področja **ravnateljevanja** pa zagovarjajo, da mora biti kontroling samostojna štabna služba. Pučko (1996a, str. 189) v svojih začetnih prispevkih trdi, da je kontroling delna funkcija poslovodenja, ki obsega nekaj več kot le pojem kontrole. Njegova osnovna naloga naj bi bila zbiranje informacij za ravnateljstvo. Kasneje se sprašuje, ali je glede na množico publikacij s področja kontrolinga in dejstva, da nove literature s področja analize poslovanja ni več, morda mogoče postaviti tezo, da je kontroling le nova preobleka za klasično analizo poslovanja, saj vključuje tudi celotno analizo poslovanja, čeprav je širši od same analize, saj gre za izvajalno funkcijo, ki vsebuje poleg elementov analize tudi elemente nadzora (Pučko, 1999, str. 189). Kasneje se nekoliko popravi in pravi, da je kontroling funkcija koordiniranja znotraj funkcije poslovodenja, ki zasleduje posebno paradigmo poslovodenja. Njegova naloga naj bi bila pomagati poslovodenju pri koordinaciji v poslovnem sistemu (Pučko, 2003, str. 2).

V nadaljevanju predstavljam metodologijo, vzorec in analizo rezultatov lastne raziskave.

## 4.1 Metodologija

Oblika raziskave je bila strukturirana in vnaprej določena. Izvedena je bila s pomočjo lastnega anketnega vprašalnika (Priloga 1) z večinoma zaprtim ter delno odprtim tipom vprašanj (možnost »drugo«, kjer so anketiranci lahko podali svoje mnenje in izbiro, če se niso strinjali

s ponujenimi možnostmi). Strukturirana zaprta vprašanja so tipična in najpogosteje uporabljana v vprašalnikih, saj so najprimernejša za opisne in vzorčne raziskave, saj omogočajo lahko in hitro obdelavo.

Od načinov izvedbe spraševanja sem uporabila komunikacijo po elektronski pošti, saj je ta danes najbolj razširjena in z lahkoto doseže mnoge prejemnike. Slaba stran te komunikacije pa je v tem, da je možnost zavrnitve sodelovanja oziroma ignorance zelo visoka. Delno sem anketo razposlala na znane naslove oseb zaposlenih v kontrolingu, delno pa na splošne informativne naslove, ki jih imajo podjetja javno objavljena na svojih spletnih straneh.

Predmet opazovanja so bila predvsem srednje velika in velika podjetja. Glede na dejstvo, da se srednje velika podjetja, sploh pa mala, še ne zavedajo pomena kontrolinga, sem anketo sprva razposlala zgolj na velika podjetja. Zaradi majhnega števila vrnjenih izpolnjenih anket sem potem v raziskavo vključila še nekatera srednje velika podjetja in zgolj nekaj vprašalnikov razposlala tudi malim podjetjem.

## **4.2 Značilnost vzorca in njegova reprezentativnost**

Vzorec zajema 160 podjetij, od tega 100 velikih, 40 srednje velikih in 20 majhnih podjetij. Vrnjenih in izpolnjenih sem dobila 57 anket; kakšna je struktura analiziranih podjetij pojasnujem v nadaljevanju. Mislim, da to zadostuje za dovolj reprezentativen in velik vzorec, na podlagi katerega sem lahko izvedla sklepanje o celotni populaciji. Visoka stopnja nevrnjenih anket je verjetno posledica tega, da se ljudje pogosto odklonilno obnašajo do dela, ki ni nujno potrebno, kamor sodijo tudi ankete; na drugi strani pa ljudje pogosto niti ne preberejo elektronske pošte, katere pošiljatelj jim je neznan. Od dveh podjetij sem dobila celo prijazen odgovor, da sodelujejo le v anketah, ki jih za potrebe študija opravljajo njihovi zaposleni, sicer bi bil nabor vseh anket prevelik in tako bi preveč obremenjevali svoje zaposlene.

Prav zaradi predvidevanja, da se veliko podjetij ne bo odzvalo na dolge vprašalnike, sem ga že v začetni fazi sestavljanja skrčila na osem kratkih in zgolj eno daljše vprašanje. Kratka vprašanja se nanašajo predvsem na organiziranost kontrolinga v njihovih podjetjih, z daljšim vprašanjem pa sem si pomagala razložiti, kaj podjetja pričakujejo od kontrolinga.

## **4.3 Analiza rezultatov**

V nadaljevanju predstavljam svoja razmišljanja glede kontrolinga v Sloveniji, ki sem ga oblikovala na podlagi lastne opravljene ankete in drugih raziskav na področju kontrolinga v Sloveniji. Pri tem naj izpostavim raziskavo o razvitosti in organiziranosti računovodstva v slovenskih podjetjih, ki jo je opravil Slovenski inštitut za revizijo v sodelovanju z Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije ter Ekonomsko fakulteto v Ljubljani. Zanimivost te raziskave je predvsem v tem, da je bila opravljena že tretjič in sicer prvič v letu 1995, drugič v letu 2001 in tretjič v letu 2006. V raziskavi so sicer zajeta različna podjetja, tudi število proučevanih podjetij med leti niha, kakor tudi struktura le-teh, vendar kljub temu so izsledki med seboj dokaj primerljivi in s pomočjo časovne dinamike lahko ugotovimo razlike, ki so ključni pokazatelj, kam se proučevana dejavnost razvija. Izsledki raziskav so bili objavljeni v reviji Revizor v letih 2009 in 2010.

Prvotni namen te raziskave je predvsem razvoj računovodske dejavnosti, ki pa se močno prepleta tudi s kontrolingom, oziroma je kontroling v Sloveniji velikokrat podveja računovodstva, zato je primerno, da svojo raziskavo podkrepim tudi z izsledki te obširne raziskave. Pri tem pa naj poudarim, da so v raziskavi postavili dve osnovni hipotezi (Odar, Kavčič & Koželj, 2009, str. 72):

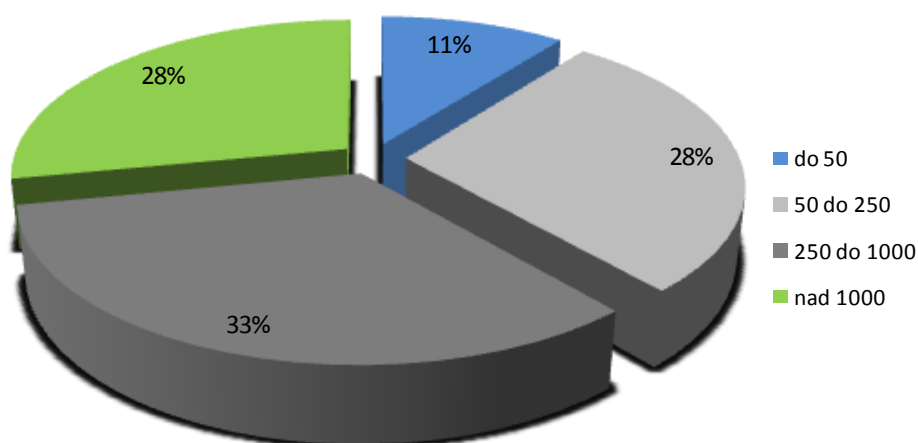
- Predračunski in obračunski podatki o posameznih gospodarskih kategorijah so verodostojnejši in zbrani ob manjših stroških, če je računovodska služba organizirana kot enotna služba; to pomeni, da opravlja računovodsko predračunavanje, računovodsko obračunavanje, računovodsko analiziranje (proučevanje) in računovodsko nadziranje.
- V podjetjih, kjer je računovodska služba organizirana enotno, je ta tako učinkovita, da ni potrebe po ustanovitvi enote za kontroling za nekatere funkcije, ki sicer sodijo v računovodsko.

Navkljub zadnji hipotezi so bila v raziskavo vključena tudi vprašanja s področja kontrolinga, zato jo v pričujočem magistrskem delu tudi obravnavam.

#### 4.3.1 Značilnosti analiziranih podjetij

Z vidika velikostnih razredov podjetij glede na **število** v njih **zaposlenih oseb**, ki delajo, so v Sloveniji v letu 2008 po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije (Podjetja po dejavnosti, 2011) bila najštevilčnejša mikro– (podjetja z največ devet zaposlenimi) in majhna podjetja (10 – 49 zaposlenih), saj jih je bilo skupaj kar 98,3 %. Vendar so ta podjetja s stališča analize kontrolinga dokaj nepomembna. Vzorec sem opredelila predvsem na ravni srednje velikih (50 – 249 zaposlenih) in velikih podjetij (podjetja z najmanj 250 zaposlenimi). Ti dve skupini podjetij v masi vseh podjetij v Sloveniji predstavljata zgolj 1,5 % podjetij (srednje velikih je bilo 2.212, velikih pa 385), vendar pa so prav ta podjetja skupno zaposlovala dobro polovico vseh oseb, ki delajo, in ustvarila tri petine vsega prihodka (SURS, Poslovanje podjetij po dejavnosti, 2011). V Sliki 8 prikazujem velikost podjetij, vključenih v analizo glede na število zaposlenih.

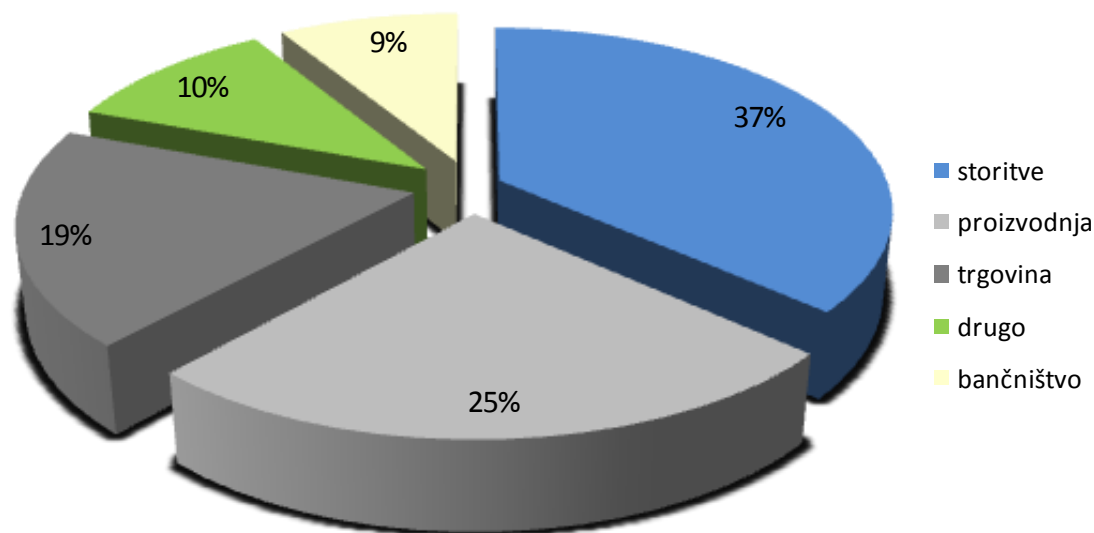
Slika 8: Velikost analiziranih podjetij glede na število zaposlenih



Kot je razvidno iz Slike 8, je le 11 % analiziranih podjetij zaposlovalo manj kot 50 zaposlenih, kar potrjuje izbiro vzorca, da sem v raziskavo zajela podjetja, ki naj bi bila glede na svojo gospodarsko moč reprezentativna za analizo kontrolinga v Sloveniji. Kot sem že omenila, sem sprva raziskavo želela narediti zgolj na velikih podjetjih, kjer je potreba po umestitvi kontrolinga v organizacijsko shemo večja, vendar sem jo nato zaradi manjšega odziva razširila tudi na srednje velika in mala podjetja. Vzorec v raziskavo zajetih podjetij je torej delno usmerjen in ne gre za popolnoma naključen izbor podjetij v Sloveniji. Pri tem naj še poudarim, da je število zaposlenih le eden izmed treh kriterijev za razvrščanje podjetij v velikostne razrede v Sloveniji. Za opredelitev velikosti podjetja morata biti izpolnjena dva od treh kriterijev, ki so: število zaposlenih, letni promet, ki ga ustvari podjetje, in skupna bilančna vsota. Pri mednarodnih raziskavah pa se za porazdelitev podjetij v velikostne razrede uporablja zgolj absolutno število zaposlenih.

Kontroling v razvitih tržnih gospodarstvih se je začel najprej uvajati v proizvodnih dejavnostih, potem pa še na področju storitev, v trgovini in bančništvu, prav zato so tudi v raziskavi zastopana predvsem podjetja iz omenjenih **dejavnosti**. Podjetja, ki so odgovarjala na vprašalnik, delujejo večinoma (62 %) v proizvodnem in storitvenem sektorju, v trgovini 19 % in v enakem odstotku skupaj v bančništvu in preostalih dejavnostih, kar je razvidno iz Slike 9. To razmerje je dokaj podobno dejanskemu stanju na trgu, kar pomeni, da je tudi na tem področju vzorec precej reprezentativen.

*Slika 9: Struktura dejavnosti analiziranih podjetij*



#### 4.3.2 Kontroling v analiziranih podjetjih

**Prisotnost oddelka za kontroling v analiziranih podjetjih.** Na tem mestu moram izpostaviti, da so izpolnjene vprašalnike v večini vrnila tista podjetja, katerim sem le-te poslala na znane naslove; v večji meri so bile to osebe zaposlene v kontrolingu. V manjši meri



pa sem nazaj dobila vprašalnike, ki so bili poslani na splošne informativne elektronske naslove podjetij. Torej je tudi tu vzorec malenkostno usmerjen.

Le eno podjetje, ki je sodelovalo v raziskavi, ni imelo organizirane nobene enote, ki bi opravljala naloge kontrolinga. Zanimivo je, da to ni neko majhno podjetje, temveč podjetje, ki je konec leta 2008 zaposlovalo nekaj manj kot 400 zaposlenih. Od preostalih sodelujočih ima **organiziran oddelek za kontroling** 65 % podjetij, 33 % podjetij pa ima v svoji organizacijski shemi neko dejavnost, ki opravlja naloge kontrolinga, vendar nima uradno takega naziva.

S Tabelo 1 predstavljam, do kakšnih ugotovitev so prišli v raziskavi, ki jo je pripravil Slovenski inštitut za revizijo v sodelovanju s prej omenjenimi inštitucijami.

*Tabela 1: Enote, ki jih imajo, oziroma nimajo podjetja organizirana v okviru računovodske službe v najširšem pomenu besede*

Organizacijska enota	2006			2002			1995		
	Nima	Ima	%	Nima	Ima	%	Nima	Ima	%
Enota za kontroling	121	58	32 %	239	81	25 %	241	45	16 %
Planska enota	155	24	13 %	266	54	17 %	222	64	22 %
Analitska enota	159	20	11 %	289	31	10 %	251	35	12 %
Enota ekonomik	169	10	6 %	290	30	9 %	260	26	9 %
Enota za računalniško obravnavanje podatkov	159	20	11 %	278	42	13 %	204	82	29 %
Enota informatike	103	76	42 %	238	82	26 %	230	56	20 %
Notranjerevizijska služba	160	19	11 %	296	24	8 %	270	16	6 %
Drugo	160	19	11 %	278	42	13 %	261	25	9 %
<b>Skupaj podjetij v raziskavi</b>	<b>179</b>			<b>320</b>			<b>286</b>		

*Vir: M. Odar, S. Kavčič in S. Koželj, Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih, 2009a, str. 79-80.*

Tabela 1 potrjuje, da je kontroling vedno bolj priljubljen tudi znotraj slovenskih podjetij. Odstotek podjetij, ki ima organizirano enoto za kontroling, se je iz 16 % v letu 1995 povečal na 32 % v letu 2006. Pri tem je potrebno izpostaviti, da je bilo v vzorcu raziskave v letu 2006 zastopanih le 37 % velikih podjetij, v letu 1995 pa kar 56 %. Posledično lahko sklepamo, da če bi bila struktura velikosti podjetij v letu 2006 enaka strukturi iz leta 1995, bi bil odstotek zastopanosti enote za kontroling v podjetjih občutno večji. Zaradi različnega vzorca zastopanosti podjetij glede na njihovo velikost v lastni raziskavi in raziskavi Inštituta za revizijo, je pričakovano tudi odstotek podjetij z enoto za kontroling drugačen.

Odar in ostali (2009, str. 80) sprva menijo, da se verjetno delež podjetij, ki imajo enoto za kontroling, povečuje zaradi vedno večjega števila tujih lastnikov predvsem s srednjeevropskega območja. Dodajajo, da so enote za kontroling značilne predvsem za podjetja, katerih lastniki so z nemškega govornega področja.

S to trditvijo se ne morem v celoti strinjati. Res je do uvedbe kontrolinga v Sloveniji prišlo predvsem zaradi postavljanja hčerinskih podjetij tujih multinacionalk, vendar se je ta enota pričela vpeljevati tudi v podjetja s povsem slovenskim lastništvom. Menim, da se ravnatelji podjetij zgledujejo po praksi iz tujine, hkrati pa tudi sami vedno bolj čutijo potrebo po ustanavljanju oddelkov, ki jim bodo pomagali zbirati potrebne informacije tako znotraj kot tudi zunaj podjetja in jim na ta način olajšali njihovo odločanje.

V nadaljevanju Kavčičeva in ostali (2010, str. 36) priznavajo, da je oblikovanje kontrolinga kot samostojne službe postalo v Sloveniji zelo popularno. Na podlagi opravljene raziskave ugotavljajo, da se z reorganizacijo svojih informacijskih sistemov, vedno več podjetij odloča za ustanovitev posebne službe za kontroling, ki je neposredno podrejena upravi kot štabna služba. Tudi oni pri ponovnem pregledu pripisujejo to predvsem potrebi podjetja po čedalje večji količini informacij za odločanje. To pripisujejo predvsem dejstvu, da vedno več slovenskih ravnateljev, ki se vedno bolj nagibajo k ustanavljanju služb za kontroling, gledajo na računovodstvo kot na službo, ki je usmerjena nazaj in katere glavna naloga je knjigovodstvo. Kavčičeva (2010, str. 37) pri tem zagovarja, da je naloga poslovnega računovodja njegovo stalno izobraževanje in interdisciplinarnost, saj na ta način lahko prevzamejo vlogo povezovalca med različnimi oddelki in ravnmi odločanja. Pri tem spodbuja računovodje slovenskih podjetij, če ne želijo svojega osnovnega poslanstva prepuščati službi za kontroling, morajo bolj slediti sodobnim gibanjem na področju računovodstva kot doslej.

Iz Tabele 1 je moč razbrati tudi, da se zmanjšuje delež podjetij, ki imajo organizirane plansko enoto, analitsko enoto, enoto ekonomik in enoto za računalniško obravnavanje podatkov. Menim, da te enote opravljajo v večji meri naloge, ki sem jih naštel v poglavju 3, temeljne naloge kontrolinga, zato tudi ti podatki potrjujejo domnevo, da se vedno več podjetij odloča za organiziranje enote kontroling in počasi opušča ostale podobne enote.

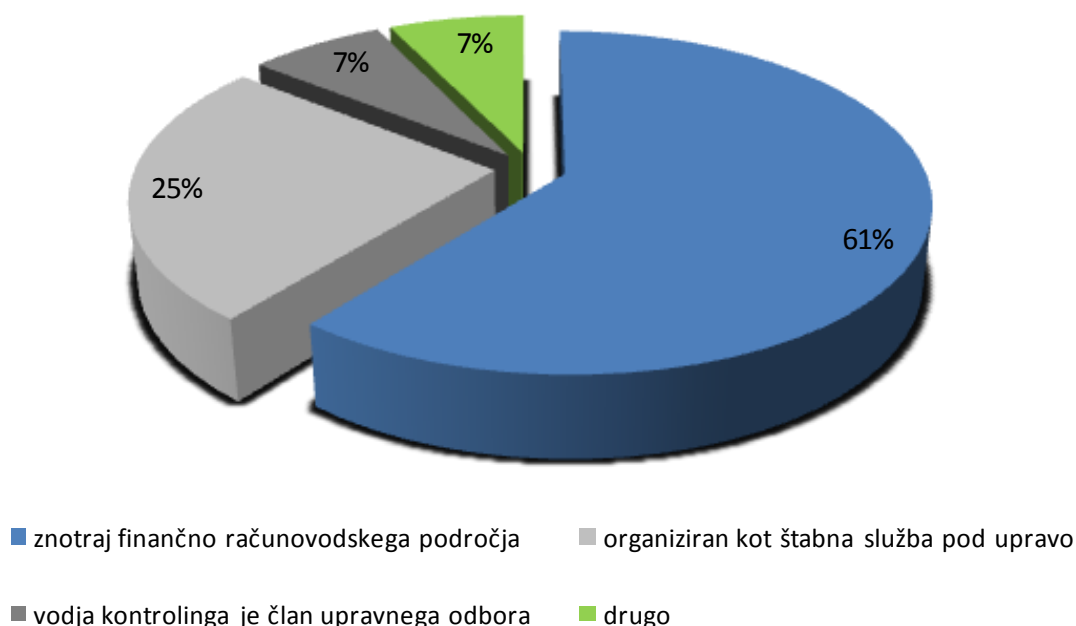
**Podrejenost oddelka za kontroling v analiziranih podjetjih.** Eno izmed najbolj težavnih vprašanj pri osnovanju kontrolinga je, komu naj bo podrejen. Glede na članek, ki ga je pripravil Piskar<sup>2</sup> (2007b, str. 2–5) je kontroling v Nemčiji v 72 % (Horvath) oziroma 58 % (Weber) primerov podrejen CFO (angl. *Chief Financial Officer*). Po slovensko bi to pomenilo, da je za kontroling zadolžen član uprave za finance ali vodja področja za finance, računovodstvo in kontroling. V 22 % (Horvath) oziroma 26 % (Weber) primerih pa je kontroling neposredno podrejen CEO (angl. *Chief Executive Officer*), torej predsedniku uprave ali direktorju.

Na podlagi lastne raziskave sem ugotovila, da ima kar 61 % vseh sodelujočih podjetij kontroling organiziran znotraj finančno računovodskega področja, 25 % kot štabno službo pod upravo in v 7 % je vodja kontrolinga član upravnega odbora, kar je prikazano v Sliki 10.

---

<sup>2</sup> Piskar je v svojem članku povzel ugotovitve članka J. Esser in M. Muller: Empirische Erkenntnisse zur Organisation des Controlling, *Der Controlling-Berater*, zvezek 3, maj 2007. Raziskave sta opravila Weber in Horvath. Podatki med njima se nekoliko razlikujejo.

Slika 10: Mesto kontrolinga v organizacijski shemi analiziranih podjetjih



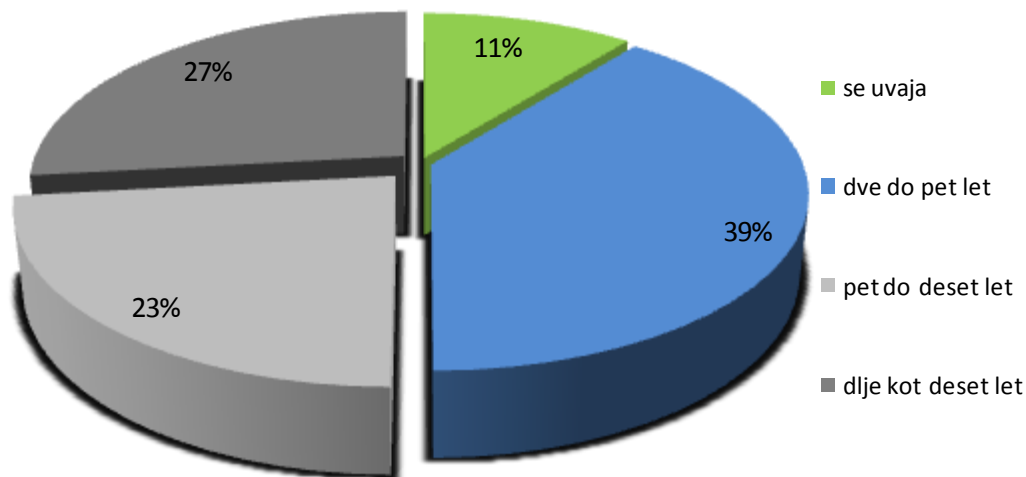
Do podobnih rezultatov je prišla tudi Kidričeva (2009, str. 5) v svoji raziskavi o kontrolingu obvladovanja stroškov v slovenskih podjetjih, ki je zajemal vzorec šestdesetih naključno izbranih podjetij v Sloveniji. Po tej raziskavi je mesto kontrolinga v 64 % primerov organiziran znotraj računovodskega področja, 22 % podjetij ima samostojno službo za kontroling, v preostalih 14 % pa naloge kontrolinga opravljajo v plansko–analitskih službah, komercialnih ali nabavnih sektorjih.

Glede na podobnost izsledkov obeh raziskav opravljenih v Sloveniji ugotavljam, da je mesto kontrolinga znotraj računovodskega področja še vedno najbolj razširjena praksa v Sloveniji. To je bilo tudi pričakovati, saj je kontroling v svojih začetkih opravljal del nalog računovodstva, ki jih je skozi čas nadgradil. Njegova umeščenost v organizacijsko shemo znotraj računovodske na slovenskem ozemlju tako ne preseneča. Bolj presenetljivi pa so izsledki raziskave v Nemčiji, saj zagovorniki nemške različice kontrolinga veliko bolj zagovarjajo ločenost kontrolinga od računovodstva, odstotki umeščenosti kontrolinga v organizacijsko shemo podjetja pa so na las podobni slovenskim. Nekatera slovenska podjetja oziroma predvsem njihovi ravnatelji, pa že sprejemajo kontroling za svojega in ga zato organizirajo kot samostojno službo ter jo na ta način približajo sebi in oblikujejo po svojih potrebah.

**Časovna prisotnost oddelka za kontroling v analiziranih podjetjih.** Kot naslednje me je v anketi zanimalo, koliko časa je kontroling že prisoten v podjetju. S tem vprašanjem sem želela ugotoviti, ali je kontroling povsem nova dejavnost v Sloveniji ali gre že za dobro uveljavljen oddelk. Kot je razvidno iz Slike 11, je funkcija kontrolinga v slovenskem prostoru dokaj mlada. 27 % podjetij, kar niti ni tako zanemarljivo, ima kontroling zastopan dlje kot deset let. Tu naj izpostavim, da gre za nekatera večja slovenska podjetja, ali podjetja, ki pretežno poslujejo s tujino, ali pa so hčerinska podjetja tujih multinacionalk in so zato morala (ali pa po lastni presoji) prevzeti njihovo organizacijsko shemo. Največji delež odpade na obdobje dveh

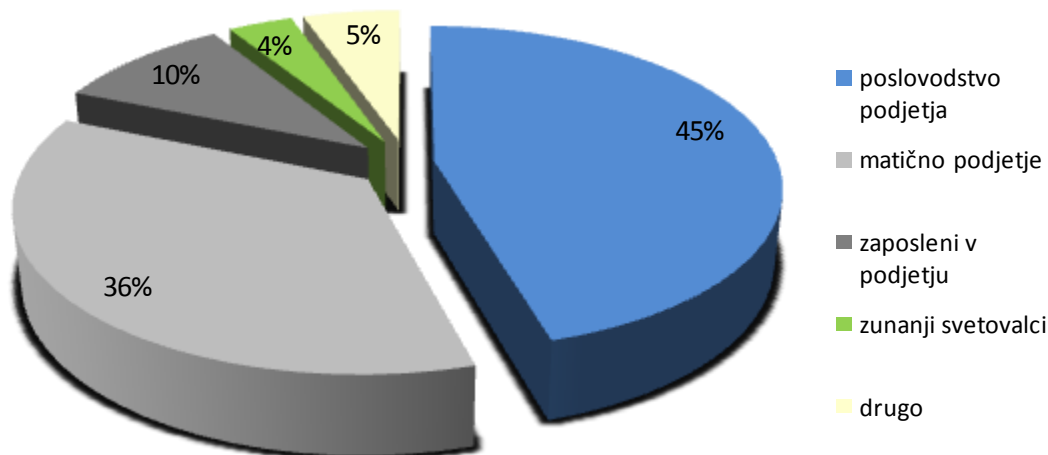
do petih let; toliko časa je kontroling prisoten kar v 39 % podjetij. Skromnih 11 % podjetji pa je na stopnji uvajanja te discipline, kar je hkrati tudi spodbudno, saj to pomeni, da se razvoj kontrolinga v Sloveniji še ni zaustavil in bo vedno več podjetij čutilo potrebo po oblikovanju tega oddelka.

*Slika 11: Starost oddelka za kontroling v analiziranih podjetjih*



**Pobudnik uvedbe oddelka za kontroling v analiziranih podjetjih.** V svojo raziskavo sem umestila tudi vprašanje »Kdo je dal pobudo za uvedbo kontrolinga v podjetju?«. S tem vprašanjem sem predvsem želela ugotoviti, ali je bil predlog dan s strani ravnateljev podjetja ali zaradi pritiskov od zunaj. Slaba polovica anketiranih podjetij je na to vprašanje odgovorilo s pravim odgovorom, vsaj kar se tiče mojega videnja kontrolinga. Z mojega zornega kota je naloga kontrolinga pomoč ravnateljem pri njihovih odločitvah in v primeru, ko se ravnatelj sam odloči ustanoviti oddelka za kontroling, mu hkrati da tudi potrditev in pristojnosti za izvajanje nalog, ki jih kontroling mora izvajati. Hkrati pa je iz tega moč spoznati pripravljenost slovenskega posloводства na izzive in sprejemanje sodobnih trendov. Na drugem mestu odgovorov je matično podjetje, ki je prav tako nosilec odločevalske funkcije in je za pomoč pri svojih odločitvah formiral oddelka za kontroling. Podobno kot je značilno za druge evropske države, se je kontroling pogostokrat pričel uvajati v domačih podjetjih, ki so hčerinska podjetja tujih koncernov. Pobudo za uvedbo kontrolinga v slovenskih podjetjih tako v 81 % podata posloводство podjetja ali matično podjetje.

Slika 12: Pobudnik uvedbe kontrolinga v slovenskih podjetjih



**Število zaposlenih v oddelku za kontroling v analiziranih podjetjih.** V oddelku za kontroling v analiziranih podjetjih so v povprečju zaposlene **4,6 osebe**. V anketi so sodelovala tri izmed največjih podjetij v Sloveniji, ki vsako zaposluje preko 20 kontrolerjev in dve podjetji, ki zaposlujeta 10 in 16 kontrolerjev. Ostala manjša podjetja najpogosteje zaposlujejo od dva do pet kontrolerjev.

V Nemčiji je v povprečju en kontroler na 100 zaposlenih. Za Slovenijo lahko na podlagi opravljene raziskave rečem, da je v povprečju en kontroler na 140 zaposlenih. V Nemčiji imajo podjetja skupaj do 50 zaposlenimi v povprečju 1,7 zaposlenega v kontrolingu. Mala podjetja v Sloveniji navadno nimajo kontrolinga; oziroma zelo malo število je tistih podjetij, ki imajo kontroling pri tako majhnem številu zaposlenih.

**Smiselnost osnovanja oddelka za kontroling v analiziranih podjetjih.** Anketirance sem povprašala tudi o njihovem mnenju o smiselnosti osnovanja kontrolinga v njihovem podjetju. Kar 55 od 57 sodelujočih podjetij je na to vprašanje odgovorilo pritrdilno. Tako visok odstotek je moč pripisati tudi temu, da so anketo v večji meri izpolnjevali kontrolerji, vsaj kar se tiče anket, ki sem jih razposlala na znane naslove. Veliko bolj smiselno bi bilo, da bi na to vprašanje odgovorili ravnatelji kot uporabniki kontrolinških storitev, vendar bi bilo pridobivanje teh informacij preveč zamudno. Je pa to primerno vprašanje za kakšno podobno raziskavo v prihodnosti. Eno podjetje je na to vprašanje odgovorilo »mogoče«. To lahko pripišemo temu, da je to tudi edino podjetje, ki še nima uvedenega kontrolinga v svojem podjetju in zaradi tega ni seznanjeno, kakšne prednosti bi jim kontroling lahko prinesel. Eno podjetje pa se je negativno opredelilo in pravi, da je kontroling pravi nesmisel. Kot zanimivost naj povem, da to podjetje zaposluje preko 2.500 zaposlenih.

### 4.3.3 Naloge oddelka za kontroling v Sloveniji

Vsak kontroler v podjetju bi moral vedeti, pri katerih nalogah vodenja je podpora kontrolinga najbolj koristna oziroma, katere so tiste naloge, pri katerih lahko sodelovanje kontrolinga vpliva na izboljšanje poslovanja podjetja. Če se bo kontroler zavedal teh nalog in jasno vedel, katerim nalogam mora posvečati več pozornosti, bo te opravljal bolj kakovostno in posledično kontrolingu dajal več ugleda v podjetju, hkrati pa bo s tem dejavnost kontrolinga postala vse bolj cenjena disciplina.

Pri katerih nalogah bi lahko kontroler pomagal ravnateljem, je zelo pomembna zadeva že pri samem osnovanju kontrolinga v podjetju. Zato je pomembno, da ravnatelj razmisli, kaj in na kakšen način lahko kontroling doprinese k poslovanju podjetja. **Koristnost kontrolinga** je pogojena s koristnostjo prispevka, ki ga kontroler prispeva s svojo pomočjo ravnatelju. Vzemimo za primer kontrolerjevo sodelovanje pri planiranju neke aktivnosti, ki se na koncu izkaže kot izredno dobro sprejeta na trgu in posledično podjetju močno poveča dobiček. Ravnatelj se mora pri tem zavedati, kdo je pripomogel k temu uspehu. Kakšen je bil prispevek kontrolerja pri tej aktivnosti? Lahko je zaslužen za 100 % uspeh, lahko pa tudi ni prispeval ničesar. Obe skrajni meji lahko dokaj enostavno definiramo, težje pa je ovrednotiti prispevke, ki se gibljejo nekje vmes. Če ravnatelj brez kontrolerja sploh ne bi ukrepal in aktivnosti ne bi sprožil, potem lahko kontrolerju pripišemo kar 100 % prispevek. Po drugi strani pa je lahko prispevek kontrolerja tudi 0 %, če je ravnatelj sam zagnal vse aktivnosti in pri tem samo formalno poprosil za sodelovanje kontrolerja. Seveda se na tem mestu pojavi vprašanje, katere naloge je ravnatelj opustil, ker je večji del svojega časa namenil opravljanju te aktivnosti? Morda bi bili z vidika podjetja kot celote bolj smiselni manjši vloženi napori v aktivnost s strani ravnatelja in večji s strani kontrolerja.

Bistvo podjetja je sprejemanje **odločitev**. Kot sem že na začetku napisala, jutri bomo to, kar smo, zaradi današnjih odločitev. Zato je to eden izmed najbolj pomembnih procesov v podjetju. Odločitve se sprejemajo na vseh ravneh podjetja. Pri tem najverjetneje ni potrebno posebej poudarjati, da se najvišje ravnateljstvo podjetja ne bo in ne sme ukvarjati z vsakdanjimi dogodki in sprejemati vsakdanjih odločitev. Njihova primarna naloga je sprejemanje strateških odločitev, odločitev, ki peljejo podjetje proti zastavljenemu cilju; oziroma zaradi razmer v širšem okolju podjetja te cilje bodisi prilagajajo ali uberejo drugačno pot za doseg primarno določnega cilja. Odgovornost za vsakodnevne odločitve zato najvišje ravnateljstvo delegira navzdol na nižjo raven. Iz tega je moč razbrati, da so odločitve na posameznih ravneh različne, zato so tudi informacije zanje različne. Kontroler mora tako v prvi vrsti vedeti, komu so informacije namenjene. Ravnatelji na najvišji ravni ponavadi potrebujejo zgoščen pregled nad stanjem, med tem ko ravnatelji na nižjih ravneh za svoje odločanje potrebujejo bolj detajlne informacije, podprte s konkretnimi številkami in tudi bolj pogoste. S tem, ko se kontroler zaveda, komu posreduje informacijo, lahko tudi presodi, v kakšni obliki bo to predal naprej, v kakšnih časovnih razmikih in se s tem izogne preobsežnemu ali drugod preskromnemu predajanju informacij.

Kavčič in ostali (2010, str. 52) ugotavljajo, da se je število tistih podjetij, ki pripravljajo enake informacije za prvo in drugo raven v podjetju, od leta 1995 do leta 2006 v povprečju zmanjšalo za skoraj 12 odstotnih točk oziroma kar za 64,7 %. To pomeni, da se v slovenskih podjetjih vedno bolj zavedajo, da se vse, kar se v podjetju dogaja, ne tiče vseh, zato je potrebno imeti pri pripravljanju informacij selektiven prijem, na eni strani zaradi stroškov, na drugi strani pa predvsem zaradi večje uporabnosti informacij.

Navadno na vprašanje, kaj točno dela kontroler, dobimo odgovore, kot so: izvaja analize, izdeluje plane, pripravlja predloge. Seveda so vsi trije odgovori pravilni, a kontrolerji delajo še veliko več, oziroma lahko te postavke razvejamo še naprej. Zadnje vprašanje v moji raziskavi se je nanašalo prav na rangiranje nalog, ki jih kontrolerji najpogosteje opravljajo.

V svojo anketo sem s pomočjo literature in člankov uvrstila 23 nalog, ki naj bi jih kontrolerji opravljali. Izmed vseh nalog so podjetja izbrala pet tistih, ki jih opravljajo največkrat. Iz Tabele 2 je moč razbrati, da kar 47 podjetij od 57 (naloge, ki bi jih od kontrolinga pričakovalo podjetje, ki kontrolinga še nima, so prav tako uvrščene v analizo) uvršča med svojo ključno nalogo seznanjanje vodstva s stanjem v podjetju na osnovi poročil. Zelo visoko kotirata tudi nalogi določanje ciljev in planov ter iskanje možnosti za zniževanje stroškov. Kako so rangirane preostale naloge, je razvidno iz Tabele 2.

*Tabela 2: Naloge, ki jih opravljajo kontrolerji in so najbolj v pomoč ravnateljem*

<b>Rang</b>	<b>Naloge kontrolinga</b>	<b>Št. točk</b>
1	pri seznanjanju s stanjem v podjetju na osnovi poročil	47
2	pri določanju ciljev in planov	35
3	pri iskanju možnosti za zniževanje stroškov	32
4	pri načrtovanju ukrepov (za uresničitev ciljev in načrtov)	23
5	pri presojanju ekonomske upravičenosti odločitev	22
6	pri koordinaciji delnih planov v celoto	22
7	pri določanju strategije (strateških ciljev, vizije, ...)	17
8	pri pravočasnem spoznavanju nevarnosti	16
9	pri presoji investicijskih odločitev	13
10	pri uresničevanju strategije	11
11	pri vodenju ali nadzoru investicijskih in drugih projektov	8
12	pri iskanju možnosti za večanje produktivnosti	8
13	pri zmanjševanju rizikov	6
14	pri primerjavah s konkurenti	5
15	pri izgradnji sistemov vodenja področij in procesov	5
16	pri določanju prodajnih cen	3
17	pri iskanju cenejših načinov financiranja	3
18	pri ukinjanju programov in izdelkov	2
19	pri odločanju za uvajanje novih programov	2
20	pri spodbujanju inovativnosti	2
21	pri presoji upravičenosti vlaganj v druga podjetja	2
22	pri pravočasnem spoznavanju priložnosti	1
23	pri vprašanju »delati ali kupiti« (angl. <i>Make-or-Buy</i> )	0

Rezultati točkovanja kažejo na dokaj različno ocenjevanje koristnosti posameznih nalog kontrolinga. Razlike izhajajo predvsem iz specifičnosti organiziranja kontrolinga v

posameznih podjetjih; do različnega pogleda na kontroling pa prihaja tudi z vidika, v katero dejavnost je podjetje umeščeno.

Glede na to, da so podjetja označila samo ključnih pet nalog, morda naloge, ki so se uvrstile na konec seznama, sploh niso tako zanemarljive za kontroling, le sodelujoči jim niso pripisali najvišje uporabnosti. Lahko bi te naloge prišle na šesto oziroma sedmo mesto, kar bi bila še vedno visoko pomembna naloga. Kot sem omenila že pri temi smiselnosti uvajanja kontrolinga, bi bilo tudi to vprašanje bolj smiselno posredovati ravnateljem, saj so oni uporabniki teh informacij in zato bi bili pravi naslov za rangiranje najpomembnejših nalog kontrolinga. Vendar bom tudi to vprašanje prihranila za kakšno drugo raziskavo.

Podobno vprašanje so v svojo raziskavo vključili tudi Odar in ostali. V Tabeli 3 predstavljam njihove izsledke. Pri tem naj poudarim, da sem tabelo preoblikovala in zajela samo tista podjetja, ki imajo oblikovan kontroling, ter na podlagi tega izračunala odstotke, koliko podjetij opravlja navedene naloge kontrolinga.

*Tabela 3: Naloge, ki jih opravlja kontroling*

Naloge, ki jih opravlja kontroling	2006				1995			
	Št. veliki	%	Št. srednji	%	Št. veliki	%	Št. srednji	%
Sestavljanje predračunov	31	84	13	76	44	75	6	100
Sestavljanje mesečnih analitskih poročil za poslovodstvo	32	86	13	76	44	75	5	83
Sestavljanje temeljnih računovodskih izkazov	3	8	5	29	7	12	0	0
Sestavljanje statističnih in davčnih poročil	4	11	6	35	16	27	0	0
Načrtovanje in zgraditev informacijskega sistema	5	14	0	0	17	29	3	50
Ugotavljanje vzrokov neuspešnosti poslovanja	26	70	8	47	39	66	4	67
Ocenjevanje uspešnosti posameznih poslovodij	12	32	5	29	17	29	0	0
Drugo		0		0	10	17	1	17
<b>Skupaj sodelujoča podjetja s kontrolingom</b>	<b>37</b>	<b>100</b>	<b>17</b>	<b>100</b>	<b>59</b>	<b>100</b>	<b>6</b>	<b>100</b>

*Vir: M. Odar, S. Kavčič in S. Koželj, Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih, 2009b, str. 37–39.*

Odar in ostali (2009, str. 37–39) ugotavljajo, da je zanimivo, da tako srednje velika kot tudi velika podjetja približno enako označujejo dejavnost, za katero naj bi bila odgovorna enota za kontroling. Še največ anketirancev meni, da je odgovorna predvsem za sestavljanje predračunov in mesečnih analitskih poročil za poslovodstva podjetij ter za ugotavljanje vzrokov za neuspešno delovanje podjetja. To pa so v glavnem dejavnosti, s katerimi so se še



ne tako dolgo nazaj ukvarjali plansko–analitski oddelki v podjetju. Tako lahko tudi na tem mestu potrdimo, da so se ti oddelki v večji meri preoblikovali v oddelke za kontroling.

V letu 1995, ko se je opravljala prva obširna raziskava, naloge kontrolinga še niso bile tako dorečene kot so danes, zato so se najverjetneje v nizu možnih nalog pojavile tudi sestavljanje temeljnih računovodskih izkazov, sestavljanje davčnih poročil, kar danes ne spada v nabor nalog kontrolinga. To lahko razberemo tudi iz Tabele 3, kjer zgolj 3 podjetja od 37 še sestavljajo temeljne računovodske izkaze, vendar menim, da gre pri tem predvsem za kontrolinško predstavljanje izkazov, ki so lahko nekoliko bolj razčlenjeni ali drugače strukturirani od računovodskih, dvomim pa, da je kontroling odgovoren za sestavljanje temeljnih računovodskih izkazov.

V raziskavo je bilo vključeno tudi vprašanje glede **enakosti** oziroma različnosti podatkov med računovodskim oddelkom in oddelkom za kontroling. Le 5,5 % sodelujočih podjetij, ki ima uveden oddelek za kontroling, je odgovorilo, da se podatki med seboj razlikujejo, kar je bilo z moje strani pričakovano. Kontroling pripravlja poročila tudi na osnovi računovodskih podatkov in ti morajo biti identični računovodskim. Lahko pa kontroling pripravlja določene podatke vnaprej, ker ravnatelju ne zadostuje informacija šele po zaključku posameznega računovodskega obdobja. V tem primeru pa so, razumljivo, prisotna neka odstopanja, vendar tu ne moremo enačiti pripravljenih informacij z naknadno posredovanimi iz računovodstva.

Zaradi vse hitrejših sprememb se za podjetja vedno znova pojavljajo priložnosti in nevarnosti. Konkurenčna bitka poteka na področju inovacij, stroškov in pri pridobivanju vodilnih tržnih deležev. Zato je trend kontrolinga predvsem sodelovanje pri tistih nalogah vodenja, ki so povezane z obvladovanjem sprememb. V odvisnosti od vrste strategije bo potrebno sodelovanje kontrolinga pri pripravi informacij in pri oblikovanju strategije, sodelovanje pri pravočasnem spoznavanju priložnosti in nevarnosti, sodelovanje pri vodenju k uresničevanju strategije, sodelovanje pri iskanju možnosti za zniževanje stroškov in večanju produktivnosti, pri informiranju o uresničevanju ciljev inovativnosti in podobno (Piskar, 2007c, str. 4–5). Zato je potrebno naloge kontrolinga sproti prilagajati potrebam ravnateljev in predvsem dodajati naloge, ki bodo ravnateljem v prihodnosti v pomoč.

## 5 SO PODJETJA, KI IMAJO KONTROLING, USPEŠNEJŠA?

Podjetje kontrolinga ne uvede le zato, ker ga imajo tudi druga podjetja, temveč predvsem zaradi tega, ker naj bi kontroling skrbel za informacije, ki bi posledično pripomogle k **boljšemu odločanju** ravnateljev. Odločitve, ki so sprejete na podlagi zanesljivih informacij tako znotraj podjetja kot tudi iz njegovega okolja, naj bi vodile podjetje po uspešni poti. Vsak ravnatelj, ki se odloči umestiti kontroling v organizacijsko shemo, upravičeno pričakuje, da bo njegovo delovanje pripomoglo k hitrejšemu, zanesljivejšemu in kakovostnejšemu odločanju. Take odločitve pa so dobra popotnica uspešnemu podjetju. Seveda pa sama uvedba kontrolinga še zdaleč ni zagotovilo za uspeh. Vsaka služba potrebuje nekaj časa, preden so vidni prvi uspehi. Pri tem pa se zastavljata dve pomembni vprašanji. Koliko časa mora preteči, da so vidni prvi uspehi in kako meriti te uspehe? Merjenje uspešnosti prodajnih, nabavnih, proizvodnih, skladiščnih služb niti ni tako zapleteno, medtem ko je merjenje uspešnosti podpornih služb vse prej kot enostavno.

Pri **poslovanju s strankami** se opredelijo segmenti strank in tržni segmenti, v katerih se podjetje odloči nastopiti. Vsako podjetje ne glede na dejavnost in proizvod zasleduje pet osnovnih kazalnikov (Kaplan & Norton, 2000, str. 77–81):

- kazalnik tržnega deleža, ki meri delež poslov podjetja na določenem trgu (glede na število strank, porabljen denar ali prodano količino);
- kazalnik pridobivanja novih strank, ki meri absolutno ali relativno stopnjo, po kateri podjetje privablja ali pridobiva nove stranke oziroma posle;
- kazalnik ohranjanja starih strank, ki spremlja absolutno ali relativno stopnjo, po kateri podjetje ohranja oziroma vzdržuje obstoječe odnose s svojimi strankami;
- kazalnik zadovoljstva strank, ki ocenjuje stopnjo zadovoljstva strank glede na posebna merila uspešnosti znotraj ponudbe;
- kazalnik dobičkonosnosti strank, ki meri dobiček stranke ali segmenta strank, ko se odštejejo odhodki, potrebni za oskrbovanje določene stranke.

V primeru dobrega informacijskega sistema je najlažje meriti **uspešnost proizvodnje**. Učinkovitost proizvodnje lahko merimo s pomočjo porabe surovin in energije, pretočnega časa izdelkov, zastojev v proizvodnji; kakovost proizvodnje pa z odstotkom izdelkov, ki ne ustrezajo kriterijem kakovosti ter z izmetom. Večji del podjetij ima svoje poslovanje predvideno tudi s planom, kar pomeni, da lahko v proizvodnji spremljajo realizacijo glede na plan in delež proizvodnje, ki zamuja. Tudi na področju nabave in skladiščenja bi se našli številni kazalniki, ki kažejo uspešnost posamezne službe.

Kaj pa **uspešnost kontrolinga**? Zanimivo je, da je ena izmed nalog kontrolinga spremljanje uspešnosti drugih služb v podjetju. Kontroling sicer ne preverja poslovanja konkretne službe, temveč s pomočjo kazalnikov ugotavlja uspešnost posameznega področja; in če so prisotna večja odstopanja, morajo rezultate zagovarjati odgovorni za posamezno področje. Pri analiziranju uspešnosti kontrolinga pa to ni tako enostavno. Koliko bo ravnatelj cenil službo za kontroling, je odvisno predvsem od njenega delovanja in udejstvovanja. Uspešnost kontrolinga je težko merljiva in je odsev predvsem ravnateljevega individualnega mnenja ali služba za kontroling opravlja delo, ki naj bi ga po njegovem mnenju opravljala in ali to delo opravlja dobro. Rezultati kontrolinga so vidni po preteku neke dobe. Najverjetneje ravnatelji v praksi niso izjemno potrpežljivi in zahtevajo rezultate čim hitreje.

Na tem mestu bom postavila **hipotezo**, da so podjetja, ki imajo uvedeno službo za kontroling dlje kot pet let, uspešnejša od podjetij, ki imajo kontroling prisoten v podjetju manj kot pet let.

Ta časovni mejnik sem postavila predvsem na podlagi zbranih podatkov v lastni izvedeni raziskavi. Kot merilo uspešnosti sem izbrala dva najsplošnejša kazalnika poslovanja podjetja, in sicer dobičkonosnost sredstev (angl. *Return on Assets*, v nadaljevanju ROA) in dobičkonosnost kapitala (angl. *Return on Equity*, v nadaljevanju ROE). **ROE** je pomemben z vidika lastnika podjetja in prikazuje razmerje med (čistim) dobičkom in zanj vloženim povprečnim kapitalom; **ROA** pa je pomembna z vidika podjetja kot celote in prikazuje razmerje med (čistim) dobičkom in povprečno vloženimi vsemi poslovnimi sredstvi. Hipotezo, da imajo podjetja, ki imajo uveden kontroling dlje od 5 let, boljše informacije za odločanje in so posledično uspešnejša, sem preverila na dva načina:

- z dvorazsežnostno tabelo in
- s SPSS analizo.

## 5.1 Empirična analiza uspešnosti podjetij

Podjetjem, ki so sodelovala v lastno opravljene raziskavi, sem s pomočjo spletne strani GVIN.com (2011) pripisala izbrana kazalnika za leto 2008, v katerem je bila raziskava tudi opravljena. Podjetja sem grupirala po standardni klasifikaciji dejavnosti (SKD), ki se uporablja za določanje dejavnosti in za razvrščanje poslovnih subjektov in njihovih delov za potrebe uradnih in drugih administrativnih zbirk podatkov ter za potrebe statistike in analitike v državi in na mednarodni ravni (Standardna klasifikacija dejavnosti, AJPES). Kot sem že omenila, je v raziskavi sodelovalo 57 podjetij, od katerih le eno ni imelo službe, ki bi opravljala naloge kontrolinga. Pri ugotavljanju, ali zastavljena hipoteza drži ali ne drži, sem morala izločiti še vsa podjetja iz bančništva in javne uprave, tako da je ostalo 48 podjetij.

*Tabela 4: Podjetja glede na dejavnost, starost kontrolinga in povprečni ROA in ROE v letu 2008*

Dejavnost	Starost kontrolinga	Št. podjetij	ROA	ROE
Predelovalne dejavnosti	manj kot 5 let	8	4,1	10,7
	več kot 5 let	7	7,9	14,8
Trgovina	manj kot 5 let	5	1,8	-0,1
	več kot 5 let	5	7,3	30,4
Informacijske in komunikacijske dejavnosti	manj kot 5 let	6	7,8	18,7
	več kot 5 let	3	3,0	3,9
Promet in skladiščenje	manj kot 5 let	2	-0,9	6,7
	več kot 5 let	3	-2,1	-4,3
Drugo	manj kot 5 let	6	1,9	3,1
	več kot 5 let	3	1,7	10,1
<b>Skupno povprečje</b>	<b>manj kot 5 let</b>	<b>27</b>	<b>3,6</b>	<b>8,5</b>
	<b>več kot 5 let</b>	<b>21</b>	<b>4,8</b>	<b>13,6</b>

Iz Tabele 4 je razvidno, da zastavljena **hipoteza drži** v primerih, kjer je zajetih nekoliko več podjetij. Skupno povprečje (zajema vseh 48 sodelujočih podjetij, za katere je možno pridobiti podatke o ROA in ROE) potrjuje zastavljeno hipotezo, saj sta tako ROA in ROE pri podjetjih, ki imajo uveden kontroling manj kot pet let, nižja kot pri podjetjih, ki imajo kontroling v organizacijski shemi prisoten dlje od petih let. Dobičkonosnost kapitala v letu 2008 je pri podjetjih, ki imajo prisotno službo za kontroling dlje kot pet let znašala v povprečju 13,6 %, kar pomeni, da je vsakih 100 EUR vloženega kapitala lastnikom v povprečju prineslo 13,6 EUR čistega dobička. Iz opravljene raziskave izhaja, da podjetja, ki šele uvajajo kontroling, ali pa je slednji prisoten v podjetju manj kot pet let, prinašajo lastnikom v povprečju 5,1 EUR manj čistega dobička na vloženih 100 EUR. Podobno velja tudi za dobičkonosnost sredstev, le da razlika ni tako velika.

Hipoteza deloma drži tudi znotraj posameznih dejavnosti; in sicer pri predelovalnih dejavnostih, trgovini in drugih dejavnostih, med tem ko pri informacijskih in komunikacijskih dejavnostih ter prometu in skladiščenju ne drži. Verjetno bi, če bi bil vzorec sestavljen iz večjega števila podjetij, bila ta slika tudi v teh dejavnostih drugačna.

Podobno analizo sem opravila še na podlagi velikosti podjetja, ki jo prikazujem v Tabeli 5.

Tabela 5: Podjetja glede na velikost, starost kontrolinga in povprečni ROA in ROE v letu 2008

Velikost podjetja	Starost kontrolinga	Št. podjetij	ROA	ROE
Majhno	manj kot 5 let	4	1,6	9,5
Srednje	manj kot 5 let	5	4,7	2,6
	več kot 5 let	2	11,0	21,8
Veliko	manj kot 5 let	18	3,8	9,9
	več kot 5 let	19	4,1	12,7
<b>Skupno povprečje</b>	<b>manj kot 5 let</b>	<b>27</b>	<b>3,6</b>	<b>8,5</b>
	<b>več kot 5 let</b>	<b>21</b>	<b>4,8</b>	<b>13,6</b>

V majhnih podjetjih in tudi v nekaterih srednje velikih podjetjih ni potrebe po službi za kontroling, saj navadno to delo opravlja sam ravnatelj ali pa informacije za odločanje pridobi s strani računovodske službe. Tako lahko tudi glede na velikost podjetja pri velikih in tudi pri srednje velikih podjetjih potrdim postavljeno hipotezo, saj sta tako ROE kot tudi ROA višja pri podjetjih, ki imajo kontroling v podjetju prisoten dlje kot pet let.

Ker pa so razlike dokaj majhne, sem hipotezo testirala še s pomočjo programskega orodja SPSS in tako ugotovila, ali je možno to hipotezo potrditi tudi statistično.

## 5.2 Statistična preverba hipoteze

Hipotezo sem analizirala s pomočjo **korelacijske analize**. Enostavni korelacijski koeficient (poimenovan tudi Pearsonov koeficient) meri stopnjo linearne povezanosti med odvisno in neodvisno spremenljivko. Koeficient se giblje med vrednostima + 1 in - 1, ki predstavljata najvišjo/najnižjo stopnjo linearne povezanosti med obema spremenljivkama. Korelacijski koeficient 0 pa pomeni, da linearne povezanosti med spremenljivkama ni. Kadar je smer regresijske krivulje taka, da se vrednost odvisne spremenljivke v povprečju poveča, če se poveča vrednost neodvisne spremenljivke, pravimo, da gre za pozitivno korelacijo (pozitivno povezanost). Če pa se z večanjem neodvisne spremenljivke x odvisna spremenljivka y v povprečju manjša, govorimo o negativni korelaciji (negativna povezanost) (SPSS training, 2008).

Poznamo naslednje stopnje linearne povezanosti med spremenljivkama glede na vrednost korelacijskega koeficienta (Korenjak Černe, 2008, str. 22):

- do 0,30 šibka korelacija,
- nad 0,30 do 0,50 nizka korelacija,
- nad 0,50 do 0,70 srednja korelacija,
- nad 0,70 do 0,90 visoka korelacija,
- nad 0,90 zelo visoka korelacija.

Tabela 6: Korelacijska matrika med starostjo kontrolinga in ROA ter ROE

Pearsonov koeficient		ROA	ROE	Starost kontrolinga
ROA	Pearsonov koeficient	1	0,606**	0,101
	St. značilnosti (2 stranska)		0,000	0,492
	Število	48	48	48
ROE	Pearsonov koeficient	0,606**	1	0,131
	St. značilnosti (2 stranska)	0,000		0,376
	Število	48	48	48
Starost kontrolinga	Pearsonov koeficient	0,101	0,131	1
	St. značilnosti (2 stranska)	0,492	0,376	
	Število	48	48	48

\*\* Korelacija je značilna pri 0,01 (dvostranska)

Iz Tabele 6 je razvidno, da obstaja izredno **šibka pozitivna povezanost** (absolutna vrednost korelacijskega koeficienta je med 0 in 0,3) tako med starostjo kontrolinga in ROA (korelacijski koeficient znaša 0,101) kot tudi med starostjo kontrolinga in ROE (korelacijski koeficient znaša 0,131).

Za dodatno preverbo hipoteze sem uporabila še primerjavo povprečij za neodvisna vzorca oziroma **t-test**. Kot neodvisno spremenljivko sem izbrala prisotnost kontrolinga v podjetju in tako vzorec razdelila na podjetja, v katerih je kontroling prisoten manj kot pet let, in podjetja, v katerih je kontroling prisoten dlje kot pet let. Pri t-testu testiramo ničelno hipotezo, kar pomeni, da sta varianci enaki. Stopnja značilnosti vpliva na izbiro vrednosti t-testa. Če se variabilnosti med skupinama razlikujeta značilno, uporabimo vrednost t-testa, ki predpostavlja neenakost varianc, sicer pa vrednost t-testa, ki predpostavlja enakost varianc med skupinama. Kot je razvidno iz Tabele 7, se variabilnost med podjetji ne razlikuje značilno, zato uporabimo vrednost t-testa, ki predpostavlja enakost varianc.

Tabela 7: Primerjava povprečnih vrednosti in porazdelitev ROA in ROE glede na starost kontrolinga v podjetju v letu 2008

	Starost kontrolinga	Število	Povprečje	Standardni odklon	Stan. napaka povprečja
ROA	manj kot 5 let	27	3,64	4,39	0,85
	več kot 5 let	21	4,76	6,79	1,48
ROE	manj kot 5 let	27	8,50	17,32	3,33
	več kot 5 let	21	13,56	21,90	4,78

Tabela 8: T–test za potrditev hipoteze, da so podjetja, ki imajo kontroling dlje od petih let uspešnejša

		Test enakosti varianc		T–test enakosti povprečij						
		F test	St. znač. (P)	t	Stopinje prostosti	St. znač. (P) (2stran)	Razlika povprečij	Standardna napaka razlike	95% interval zaupanja razlike	
									Sp.meja	Zg.meja
ROA	Predpostavljena enaka varianca obeh vzorcev	1,52	0,22	-0,69	46,00	0,49	-1,12	1,62	-4,38	2,14
	Predpostavljena neenaka varianca obeh vzorcev			-0,66	32,51	0,52	-1,12	1,71	-4,59	2,35
ROE	Predpostavljena enaka varianca obeh vzorcev	0,58	0,45	-0,89	46,00	0,38	-5,06	5,66	-16,45	6,33
	Predpostavljena neenaka varianca obeh vzorcev			-0,87	37,39	0,39	-5,06	5,83	-16,87	6,74

Da bi proučila, ali je povprečna vrednost spremenljivke ROA in ROE v eni skupini enot (prisotnost kontrolinga v podjetju manj kot pet let) različna od povprečne vrednosti v drugi skupini enot (prisotnost kontrolinga v podjetju dlje od petih let), sem postavila naslednji hipotezi.

Domnevi glede varianc:

$H_0$ : Varianci spremenljivke ROA in ROE se ne razlikujeta med podjetji, ki imajo kontroling manj kot pet let in podjetji, ki imajo kontroling dlje od petih let.

$H_1$ : Varianci spremenljivke ROA in ROE se razlikujeta med podjetji, ki imajo kontroling manj kot pet let in podjetji, ki imajo kontroling dlje od petih let.

Kot je razvidno iz Tabele 8, je vrednost P pri t–testu nad 0,05, kar pomeni, da ne morem potrditi hipoteze, da bo povprečni ROA ali povprečni ROE pri podjetjih, ki imajo prisoten kontroling dlje od petih let, višji, kot pri podjetjih, ki imajo kontroling manj časa.

## SKLEP

Kontroling je danes v poslovnem svetu, lahko rečem, **dobro uveljavljen pojem** in ga lahko srečamo že v veliki večini večjih in nekaterih srednjih podjetjih. Ni pa nujno, da ga vsi tolmačijo oziroma razumejo v pravem pomenu besede. Kontroling je mlada dejavnost v podjetju, ki se je razvila predvsem zaradi vedno večjih potreb ravnateljev po pomoči pri njihovem **odločanju**. Sprva so informacije, ki so prihajale iz računovodstva, zadoščale za

primerno seznanjenost ravnateljev o poslovanju podjetja, danes pa so te informacije samo osnova, ki jo je nujno potrebno nadgraditi. Prav zaradi tega, ker so se analize prvotno delale v računovodstvu, je še danes, nasploh to velja za Slovenijo, večina oddelkov za kontroling umeščenih znotraj računovodskega področja.

Ko uvajamo službo za kontroling v podjetje, se je potrebno zavedati, zakaj jo uvajamo. Ravnatelji morajo skupaj s kontrolerjem določiti **naloge in pristojnosti** tega oddelka. Le z neprestanim sodelovanjem lahko kontroling deluje najbolj učinkovito. Naloge kontrolinga se razlikujejo glede na to, v kateri dejavnosti se podjetje nahaja in kakšna so pričakovanja ravnateljev, vendar nasploh lahko rečemo, da kontroling sodeluje pri planiranju in pri kontroliranju ter izvaja analiziranje in informiranje. Zakaj samo sodeluje pri planiranju in kontroliranju? Zato, ker sta ti dve funkciji v pristojnosti ravnateljev in tako lahko kontroler samo pomaga pri izvajanju. V kakšni meri bo kontroler vključen, je odvisno od ravnatelja. Pri **planiranju** navadno kontroler skrbi za metodološko, vsebinsko in časovno usklajevanje posameznih delov planov, pri **kontroliranju** pa za postavljanje kontrolnega sistema in dejansko izvajanje kontrole, medtem ko je ugotavljanje odmkov predvsem v domeni ravnateljev, saj so bolj seznanjeni s samim poslovanjem. Analiziranje in informiranje pa sta izključno nalogi kontrolinga. Seveda se v podjetju veliko zaposlenih ukvarja z obema nalogama, vendar kontroling se s tem ukvarja profesionalno. **Analiziramo** lahko poslovanje podjetja, ki ga primerjamo na izbrane kriterije (prejšnje leto, planirane postavke, konkurenca) ali pa analiziramo okolje, v katerem podjetje deluje. Pri **informiranju** pa je ključna naloga kontrolinga vzpostavitev primerne informacijskega sistema. Kontrolerji predvsem v večjih podjetjih danes uporabljajo orodja poslovnega obveščanja (angl. *Business Intelligence*). Ta predstavlja cel spekter sistemov, orodij in tehnik na področju podpore odločanju in praktično ne izključuje ničesar. Danes predstavlja tehnologijo, aplikacije in prakse za zbiranje, urejanje, analiziranje in predstavitev podatkov. Posebnost sistema je njegova navezanost na vse druge informacijske sisteme v podjetju. S pomočjo takega orodja je informiranje uporabnikov enostavno in časovno vnaprej določeno. Seveda pa je vpeljati tak sistem vse prej kot preprosto. Podatke je potrebno ustrezno speljati v ta sistem in biti pri tem pozoren, da ne zajemamo nepotrebnih ali celo napačnih podatkov.

Kontroling bo v podjetju cenjen, če bo cenjen **kontroler**. Le ta mora biti zanesljiv, znati mora navezati stike, izkazati svoje spretnosti in predvsem pridobiti zaupanje sodelavcev. Trdno mora zastopati svoja stališča, saj nihče ne zaupa nekomu, ki nenehno spreminja svoje mnenje!

Nosilci kontrolinga morajo vzpostaviti strokovne in poklicno–etične zahteve, ki jih mora izpolnjevati vsak posameznik, in mehanizme za vzpodbujanje **stalnega izobraževanja** kontrolerjev z novimi orodji oziroma razvojnimi izsledki za učinkovitejše dolgoročno usmerjanje in usklajevanje razvoja podjetij.

Poslanstvo kontrolerja ni zgolj biti poročevalec. Ne sme se ukvarjati le s številkami in z interpretacijo oziroma prepisovanjem preteklosti, temveč mora v prvi vrsti s pomočjo kazalnikov posredovati **usmerjenost v bodočnost** in motivirano ukrepanje. Kontroler nikoli ne sme zaspati, saj je podjetje živ mehanizem, ki se lahko kljub današnjemu dobremu poslovanju, že jutri znajde v nepredvidljivih situacijah, ki bi jih kontroler vsaj v manjši meri moral znati predvideti; oziroma mora hitro odreagirati vsaj takrat, ko do tega pride. Vloga kontrolerja tako raste v **svetovalca ravnatelja**. Kontroling kot svetovanje lahko postane učinkovit vmesnik pri skupnem delovanju sodelavcev v podjetju in s tem pripravlja pot za prehod v organizacijsko kulturo, ki temelji na zaupanju.

Pri uveljavljanju kontrolinga v Sloveniji je morda še vedno problem v tem, da si lastniki niso enotni, ali so zaposleni samo strošek ali so tudi zmogljivost podjetja. Razvoj bilance potencialov ali bilance znanja nam lahko pomagata, da v praksi uveljavimo rek, ki je bil prvič oblikovan pred 30 leti: »**Sodelavci so najpomembnejša aktiva našega podjetja.**« Samo ljudje ustvarjajo vrednost. V teoriji se od kontrolerja pričakuje ogromno, tako glede kontrolerjeve osebnosti kot tudi njegovih strokovnih lastnosti. Takšnih »super« zmogljivih kontrolerjev, kot jih pričakuje teorija, praksa ne pozna. Je pa vsak kontroler, ki se vsaj približa temu idealu, nepogrešljiv člen v verigi, ki vodi na koncu do neke odločitve.

Slovenska podjetja so v zadnjih letih zelo veliko pridobila na poznavanju in pravilnem interpretiranju kontrolinga. Hkrati je spodbudno tudi dejstvo, da je vedno več vodilnih ljudi v podjetjih seznanjeno s koristmi, ki jih lahko prinese oddelek kontrolinga, ob poznanem dejstvu, da mora ta zaposlovati **učinkovite ljudi** in da morajo ti imeti **zadosten vir informacij** za pripravljanje osnov za sprejemanje pravih odločitev.

Priprava informacij in analize se opravljajo v različnih oddelkih in tisti, ki posredujejo informacije, so različno poimenovani. Lahko je to kontroler, računovodja, analitik, planer. Trendi vse bolj kažejo, da so ravnatelji nagnjeni k ustanavljanju kontrolinga, vendar to niti ni tako pomembno. Pomembna je **vsebina informacij** in njihova pomoč pri odločitvah in ne, kakšen je naziv oddelka ali osebe, ki za to skrbi.



## LITERATURA IN VIRI

1. AJPES. (2011). *Standardna klasifikacija dejavnosti*. Najdeno 27. marca 2011 na spletnem naslovu <http://www.ajpes.si/Registri/Drugo/SKD>
2. Becker, W. (1997). *Dimensionen der Kostenpolitik*. Wiesbaden: Stand und Entwicklungsperspektiven.
3. Bergant, Ž. & Manohin, I. (2005). *Analiza bilanc in revizija*. Celje: Gea College – Center višjih šol.
4. Chang, Y. R. & Kelly, P. K. (1995). *Improving Through Benchmarking*. London: Chang Assoc.
5. Covey, S. R. (1994). *7 Habits of highly effective people*. Kingsway: Simon & Schuster UK Ltd.
6. Čvorović, R. (1995). *Razčlenitev pojmovanja kontrolinga v podjetju* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Debeljak, Ž. (1998). *Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal, d.d.* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Deyhle, A. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
9. Divjak, K. (2008). Benchmarking – učenje od najboljših. *Podjetnik*, 14 (9), str. 24–29.
10. Emmanuel, C. R., Otley, D. & Merchant, K. A. (1990). *Accounting for Management Control* (2<sup>nd</sup> ed.) London: Chapman & Hall.
11. English, L. P. (1999). *Improving data warehouse and business information quality: methods for reducing cost and increasing profits*. New York: Willey Computer Publishing (John Willey & Sons).
12. Erčulj, D., Križaj, F., Majcen, M. & Železnikar, J. (2008a). *Osnove kontrolinga in obvladovanje stroškov* (Modul 1). Ljubljana: CrmT.
13. Erčulj, D., Križaj, F., Majcen, M. & Železnikar, J. (2008b). *Poslovni izid po profitnih centrih* (Modul 2). Ljubljana: CrmT.
14. Erčulj, D., Križaj, F., Majcen, M. & Železnikar, J. (2008c). *Projekt uvedbe kontrolinga in njegova nadgradnja* (Modul 4). Ljubljana: CrmT.
15. GVIN. (2011). *Finančni podatki podjetij*. Najdeno 20. marca 2011 na spletnem naslovu <http://www.gvin.com/>
16. Eschenbach, R. (1995). *Controlling*. Stuttgart: Schäffer–Poeschel Verlag.
17. Gulin, D., Tušek, B. & Žager, L. (2004). *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*. Zagreb: RRiF.
18. Hočevar, M. (1994). *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti* (doktorska dizertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
19. Hočevar, M. (1998). *Planiranje in kontrola poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
20. Horvath, P. (1990). *Controlling* (4<sup>th</sup> ed.). München: Verlag Vahlen.
21. Horvath, P. (1994). *Controlling* (5<sup>th</sup> ed.). München: Verlag Vahlen.

22. International Group of Controlling. (2005). *Controller–Wörterbuch*. Stuttgart: Schäffer–Poeschel Verlag.
23. Kaligaro, J. (2003). Sodoben kontroling za podporo uspešnega vodenja procesov gospodarske družbe. *GIB*, 12(04/05), 1–7.
24. Kaplan, R. & Norton, D. (2000). *Uravnoteženi sistem kazalnikov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
25. Kastelec, S. & Erčulj, D. (2008, oktober). Podjetje brez kontrolinga je kot ladja brez navigacije. *Revija združenja Manager*, str. 25–26.
26. Kavčič, S. (1997). Mesto analize v organizacijski sestavi združb (podjetja, zavoda). *Zbornik 3. Strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije*, str. 20–43. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, sekcija za poslovno analizo.
27. Kavčič, S. (2001). *Poslovodno računovodstvo* (zapiski predavanj). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
28. Kavčič, S. (2008). Razvoj in vloga računovodskih analiz v podjetju. *Zbornik 14. Strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije*, str. 7–22. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, sekcija za poslovno analizo.
29. Kavčič, S., Koželj, S. & Odar, M. (1998). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, 9(3), 40–57.
30. Kavčič, S., Koželj, S. & Odar, M. (2010). Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, 11(2), 29–64.
31. Kidrič, M. (2009). Obvladovanje stroškov v slovenskih podjetjih. *Kontrolerjev glasnik*, 22(09), 3–8.
32. Kokošar, S. (1995). *Planiranje in kontrola poslovanja podjetja* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
33. Koletnik, F. (1992). *Upravljalno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
34. Koletnik, F. (1996). *Kontroling*. Maribor: Ekonomska poslovna fakulteta.
35. Koletnik, F. (2000). *Kontroling in management*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
36. Koletnik, F. (2007). *Notranje revidiranje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
37. Korenjak–Černe, S. (2008). *Statistika I*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
38. Kožar, B. (2005). *Kontroling na Hrvaškem* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
39. Kramar, P. (2007). Zagotavljanje informacij za podporo odločanju v podjetju Kompas MTS, d.d. (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
40. Križaj, F. (1997). *Kontroling kaj je to?* Ljubljana: GV Izobraževanje.
41. Križaj, F. (2001). Kontroling in kontroler 500 let kasneje. *Kontrolerjev glasnik*, 1(10), 1–7.
42. Križaj, M. (2006). *Pomen pravilne organizacijske umeščenosti funkcije kontrolinga za učinkovito odločanje v združbah* (magistrsko delo). Ljubljana: Fakulteta za računalništvo in informatiko.

43. Küpper, H. U. & Weber, J. (1997). *Taschenlexikon Controlling*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.
44. Lipovec, F. (1983). *Analiza in planiranje poslovanja*. Ljubljana: Delo-Gospodarski vestnik.
45. Lucas, H. C. (1986). *Information System Concepts for Management*. Singapore: McGraw-Hill.
46. McNair, C. J. & Leibfried, K. H. J. (1992). *Benchmarking: a Tool for Continuous Improvement*. New York: Harper Collins Publishers.
47. Melavc, D. (1991). *Kaj je controlling?* Kranj: Organizacija in kadri.
48. Melavc, D. & Novak, A. (2002). *Controlling: naloge, napotki, rešitve*. Kranj: Moderna organizacija.
49. Možina, S., Kavčič, B., Tavčar, M., Pučko, D., Ivanko, Š., Lipičnik, B., Gričar, J., Repovž, L., Vizjak, A., Vahčič, A., Rus, V. & Bohinc, R. (1994). *Management*. Radovljica: Didakta.
50. Možina, S., Kavčič, B., Tavčar, M., Pučko, D., Ivanko, Š., Lipičnik, B., Gričar, J., Repovž, L., Vizjak, A., Vahčič, A., Rus, V. & Bohinc, R. (2002). *Management: nova znanja za uspeh*. Radovljica: Didakta.
51. Odar, M., Kavčič, S. & Koželj, S. (2009a). Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, X(4), 63–81.
52. Odar, M., Kavčič, S. & Koželj, S. (2009b). Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, X(5), 18–44.
53. Osmanagić Bedenik, N. (1998). Računovodenje (Kontroling). *Revizor*, IX(6), 35–48.
54. Osmanagić Bedenik, N. (2004). *Kontroling, Abeceda poslovnog uspeha*. Zagreb: Školska knjiga.
55. Peemöller, V. H. (1992). *Controlling. Grundlagen und Einsatzgebiete*. Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe.
56. Piskar, S. (2007a). Drugi dan srečanja kontrolerji zazrti v bodočnost. *Kontrolerjev glasnik*, XIV(2), 10.
57. Piskar, S. (2007b). Uspešnost kontrolinga je odvisna od organiziranosti. *Kontrolerjev glasnik*, XIV(16), 11.
58. Piskar, S. (2007c). Pri katerih nalogah vodenja je pomoč kontrolinga najbolj koristna. *Kontrolerjev glasnik*, XIV (18), 2–8.
59. Preißler, P. R. (1988). *Operatives Controlling. Checklists: Controlling einsetzen un gewinnbringend durchführen*. Landsberg am Lech: Moderne industrie.
60. Pučko, D. (1996). *Strateško upravljanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
61. Pučko, D. (1996a). *Analiza in načrtovanje poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
62. Pučko, D. (1999). *Strateško upravljanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
63. Pučko, D. (2003). *Planiranje in kontrola – gradivo za predmet planiranje in kontrola*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
64. Pustatičnik, I. (2001). *Nadgradnja kontrolinga v trgovskem podjetju na primeru družbe ERA, d.d., Velenje* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001.

65. Rozman, R. (1989). *Sistem planiranja v gospodarskih organizacijah*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
66. Rozman, R. (1993). *Planiranje poslovanja podjetja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
67. Režun, Š. (2004). *Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
68. Richardson, B. (1995). In Defence of Business Planning: Why and How It Still Works for Small Firms and Corporations of Small Business Units. *Small Business and Enterprise Development*, 2, 50–53.
69. Rupnik, R. & Krisper, M. (2004). Aplikativni sistemi odkrivanja zakonitosti v podatkih. *Zbornik posvetovanja, Dnevi slovenske informatike 2004* (str. 183–188). Portorož: Slovensko društvo informatika.
70. Schröder, E. F. (1992). *Modernes Unternehmens–Controlling. Handbuch für die Unternehmenspraxis*. Ludwigshafen (Rhein): Kiehl.
71. SPSS training. (2008). London: IBM.
72. Statistični urad Republike Slovenije. (2011). *Podjetja po dejavnosti (SKD 2008) in velikosti glede na število oseb, ki delajo, Slovenija, letno*. Najdeno 1. marca 2011 na spletnem naslovu <http://www.stat.si/pxweb/Dialog/Saveshow.asp>
73. Statistični urad Republike Slovenije. (2011). *Poslovanje podjetij po dejavnosti, podrobni podatki, Slovenija 2008*. Najdeno 1. marca 2011 na spletnem naslovu [http://www.stat.si/novica\\_prikazi.aspx?ID=3267](http://www.stat.si/novica_prikazi.aspx?ID=3267)
74. Šarotar, N. (2005). *Kontroling v Radenska Radenci* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
75. Tekavčič, M. (2008). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
76. Turk, I. (1994). *Notranje revidiranje poslovanja*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Slovenski inštitut za revizijo.
77. Turk, I. (2000). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
78. Turk, I. (2002). *Izbrane teme iz računovodstva* (zapiski predavanj). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
79. Turk, I., Kavčič, S., Kokotec Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
80. Turk, I. (2004). Kaj je računovodska analiza. *IKS*, 9.
81. Usry, M. & Hammer, L. H. (1991). *Cost accounting: planning and control*. Cincinnati: South Western Publ. Co.
82. Vasiljevič, K. (1962). *Teorija i analiza bilansa*. Beograd: Savremena administracija.
83. Ziegenbein, K. (1992). *Controlling* (4<sup>th</sup> ed.). Ludwigshafen: Kiehl Verlag.

## **PRILOGA**

### **Priloga 1: Anketa o kontrolingu**

**Prosim, da v kvadratu označite vaš odgovor, oz. če nič od tega ne velja za vaše podjetje, to vpišete v polje pod drugo.**

**Ankete bom obravnavala kot skupek vseh izpolnjenih anket in ne bom izpostavljala posameznega podjetja.**

#### **1. Koliko zaposlenih ima vaše podjetje?**

- do 50
- 50 do 250
- 250 do 1000
- nad 1000

#### **2. V kateri dejavnosti deluje vaše podjetje:?**

- proizvodnja
- storitve
- trgovina
- bančništvo
- drugo:

#### **3. Ali imate v vašem podjetju oddelek kontroling?**

- da
- ne
- opravljamo delo kontrolinga, vendar nimamo uradno tega naziva
- drugo:

#### **4. Kje v vašem podjetju se organizacijsko nahaja kontroling?**

- vodja kontrolinga je član uprave
- organiziran kot štabna služba pod upravo
- znotraj finančno računovodskega področja
- drugo:

**5. Starost oddelka za kontroling?**

- se uvaja
- eno leto
- dve do pet let
- pet do deset let
- dlje kot deset let

**6. Kdo je dal pobudo za uvajanje kontrolinga?**

- poslovodstvo podjetja
- matično podjetje
- zaposleni v podjetju
- zunanji svetovalci
- drugo:

**7. Število zaposlenih znotraj kontrolinga:**

**8. Ali se vam zdi smiselno imeti kontroling v vašem podjetju?**

- da
- ne
- mogoče

**Najbolj koristna je pomoč kontrolinga pri seznanjanju vodstva s stanjem v podjetju** (V naboru izberite **5 nalog**, za katere menite, da jih največkrat opravljate, pri tem označite z 1–največkrat opravljam, 2, 3, 4 in 5–najmanjkrat opravljam).

<b>Vaš rang</b>	<b>Naloga kontrolinga</b>
	pri seznanjanju s stanjem v podjetju na osnovi poročil
	pri določanju strategije (strateških ciljev, vizije, ...)
	pri načrtovanju ukrepov (za uresničitev ciljev in načrtov)
	pri presojanju ekonomske upravičenosti odločitev
	pri pravočasnem spoznavanju nevarnosti
	pri določanju ciljev in planov
	pri pravočasnem spoznavanju priložnosti
	pri uresničevanju strategije
	pri iskanju možnosti za zniževanje stroškov
	pri iskanju možnosti za večanje produktivnosti
	pri koordinaciji delnih planov v celoto
	pri zmanjševanju rizikov
	pri vodenju ali nadzoru investicijskih in drugih projektov
	pri primerjavah s konkurenti
	pri ukinjanju programov in izdelkov
	pri odločanju za uvajanje novih programov
	pri določanju prodajnih cen
	pri vprašanju "delati ali kupiti" (Make-or-Buy)
	pri spodbujanju inovativnosti
	pri izgradnji sistemov vodenja področij in procesov
	pri presoji investicijskih odločitev
	pri presoji upravičenosti vlaganj v druga podjetja
	pri iskanju cenejših načinov financiranja

*Najlepša hvala za vaše sodelovanje!*