

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA ORGANIZIRANOSTI IN VSEBINE KONTROLINGA V
PODJETJU GEAPRODUKT**

Ljubljana, Marec 2012

VESNA KRAČAN

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana VESNA KRAČAN, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom ANALIZA ORGANIZIRANOSTI IN VSEBINE KONTROLINGA V PODJETJU GEAPRODUKT, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko PROF. DR. METKO TEKAVČIČ.

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

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 04.03.2012

Podpis avtorice: VESNA KRAČAN

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV KONTROLINGA	4
1.1 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO ALI KONTROLING: JE TO RES DILEMA? 4	
1.2 ZGODOVINA – RAZVOJ KONTROLINGA	8
1.3 KONTROLING V SLOVENIJI.....	11
1.4 KONTROLING V PODJETJIH IN DRUGIH ORGANIZACIJAH.....	12
1.4.1 Operativni kontroling	13
1.4.2 Strateški kontroling	13
2 POMEN KONTROLINGA ZA MANAGERSKO ODLOČANJE	14
2.1 NALOGE KONTROLERJA.....	15
2.2 ORGANIZIRANOST KONTROLINGA	17
2.3 ELEMENTI KONTROLINGA.....	18
2.3.1 Planiranje poslovanja	18
2.3.2 Kontrola poslovanja	19
2.3.3 Analiziranje poslovanja.....	21
2.3.4 Poslovno informiranje	21
3 PRESOJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA.....	22
3.1 FINANČNI KAZALNIKI.....	24
3.1.1 Vrste finančnih kazalnikov.....	24
3.1.2 Kritika tradicionalnih kazalnikov uspešnosti	26
3.2 SODOBNI SISTEMI KAZALNIKOV ZA MERJENJE USPEŠNOSTI	27
3.2.1 Uravnoteženi sistem kazalnikov.....	30
4 ANALIZA ORGANIZIRANOSTI IN VSEBINE KONTROLINGA V PODJETJU GEAPRODUKT	35
4.1 PREDSTAVITEV PODJETJA	35
4.2 ORGANIZIRANOST IN NALOGE KONTROLINGA V GEAPRODUKTU.....	38
4.3 PLANIRANJE V PODJETJU	41
4.3.1 Strateško planiranje	41
4.3.2 Operativno planiranje	43
4.4 KONTROLA POSLOVANJA	45
4.5 INFORMIRANJE.....	45
4.5.1 Kupci in dobavitelji.....	46
4.5.2 Obvladovanje zalog in kala	47
4.5.3 Denarni tokovi.....	48
4.5.4 Stroški zaposlencev	48
4.5.5 Logistika.....	49
4.5.6 Računovodske kontrole	50
4.5.7 Bilance.....	50
4.5.8 Prodaja in nabava	50

4.5.9	Poročilo o novih nabavah osnovnih sredstev in informacijskem sistemu	51
5	PREDLOGI ZA IZBOLJŠANJE KONTROLINGA V PODJETJU GEAPRODUKT ..	53
	SKLEP	61
	LITERATURA IN VIRI	63

SEZNAM TABEL

Tabela 1:	Primerjava finančnega in poslovnega računovodstva	8
Tabela 2:	Razsežnosti operativnega in strateškega kontrolinga.....	12
Tabela 3:	Temeljne naloge kontrolerjev v Nemčiji	16
Tabela 4:	Primeri strateških ciljev podjetja in kazalnikov za merjenje uspešnosti oziroma kontrolo uresničevanja strategije	28
Tabela 5:	Gibanje prodaje in zaposlenih zadnjih 10 let	36
Tabela 6:	10 največjih kupcev	36
Tabela 7:	10 največjih dobaviteljev	37
Tabela 8:	Tedensko poročilo o prodaji in nabavi.....	51
Tabela 9:	Cilji in kazalniki finančnega vidika v podjetju Geaproduct	55
Tabela 10:	Cilji in kazalniki vidika poslovanja s strankami v podjetju Geaproduct	56
Tabela 11:	Cilji in kazalniki vidika notranjih procesov v podjetju Geaproduct.....	56
Tabela 12:	Cilji in kazalniki vidika učenja in rasti v podjetju Geaproduct	57

SEZNAM SLIK

Slika 1:	Uravnoteženi sistem kazalnikov uspešnosti	31
Slika 2:	Organizacijska struktura podjetja Geaproduct	39
Slika 3:	Delež prodaje po skupinah kupcev januar - september 2011	44
Slika 4:	Predlog strateškega diagrama podjetja Geaproduct	58
Slika 5:	Sistem kazalnikov v podjetju Geaproduct	60

UVOD

Situacija na globalnih trgih je težka, podjetja se borijo za obstanek. Na trgih vedno znova iščejo svoje mesto in priložnosti, da bi kar najboljše zadovoljila potrebe kupcev. V času velike konkurence, hitrega tehnološkega razvoja, stalne negotovosti in drugih pomembnih sprememb na trgu si morajo podjetja, ki želijo preživeti, zagotoviti kakovostne informacije, ki kažejo realno stanje poslovanja podjetja in so osnova za sprejemanje poslovnih odločitev. To so informacije o uspešnosti poslovanja, ki morajo biti pravočasne, zanesljive in ekonomsko preverjene, uporabljajo pa jih managerji, ki sprejemajo poslovne odločitve, lastniki, ki se odločajo o naložbah in strateških vprašanjih, ter analitiki. Orodja finančnega računovodstva niso več edini vir teh informacij, saj so odločitve o prihodnjih ukrepih v podjetjih čedalje težje. Še tako natančni računovodski podatki tako ne razkrivajo vsega potrebnega za dolgoročno načrtovanje.

Uveljavilo se je spoznanje, da za kakovostno poslovno odločanje računovodske informacije ne zadoščajo ne časovno (stari podatki) ne vsebinsko niti ne strateško (gledamo pretekle informacije namesto prihodnjih) (Kaplan & Norton, 2000, str. 36; Rejc, 2002, str. 53). V sodobnem času se pojavlja zahteva po obvladovanju celotnih procesov, se pravi načrtovanje, spremljanje vseh faz poslovnega uspeha. Med pomembnejše spadajo: povpraševanje, izdaja ponudbe, sprejem naročila, njegove odpreme, izdaja računa in prejem plačila. Zaradi sodobnih zahtev po obvladovanju celotnih procesov se povečuje tudi kompleksnost informacijskih sistemov: povečajo se količina podatkov za analiziranje in poročanje ter obseg aktivnosti, ki je povezan z integracijo podatkov in hitrostjo odziva.

Nekatera uspešna podjetja (predvsem nemška) so že v 90. letih 20. stoletja uvedla **kontroling**, ki poleg finančnega računovodstva ponuja dodatne informacije o dejavnostih planiranja, kontroliranja, analiziranja in informiranja.

Nove okoliščine in nove potrebe so pripomogle k nastanku in razvoju veje računovodstva, katere rezultati se uporabljajo le pri delovanju različnih notranjih odločitvenih ravni gospodarskih subjektov in jo imenujemo **kontroling**. Gre torej za interno računovodstvo v širšem pomenu besede, ki le delno 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. Različni avtorji **kontroling** enačijo z upravljanjem ali navigacijo plovila, ki ima začrtano smer plovbe, krmilo pa je odvisno od kontrolerja. **Kontroling** naj bi torej vseboval elemente operativnega in strateškega managementa (Kaligaro, 2003, str. 1).

Relevantne literature angleških ali ameriških avtorjev s področja **kontrolinga** ni, saj se je ta pojem razvil v nemških podjetjih. Tako je sedaj uveljavljen tudi pri nas. Ob pregledu literature je mogoče ugotoviti, da imajo različni avtorji različne poglede na **kontroling**. Nekateri ga enačijo z računovodstvom, drugim pomeni le del računovodstva, večkrat pa je mogoče zaslediti, da je to v

bistvu **poslovodno računovodstvo**, ki je poznan pojem v širšem svetu. Pomembno je strinjanje vseh avtorjev o pomenu te besede. Koletnik (2000, str. 3) pravi, da je kontroling poslovna filozofija, poseben slog ravnateljjevanja in odločevalno naravnana (računovodska) informacijska dejavnost. Je motor in krmilo podjetja in ravnateljjevanja; zahteva ciljno in decentralizirano ravnateljjevanje, razvito podjetniško kulturo ter podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje. Pučko (2006, str. 137-139) razume bistvo kontrolinga kot funkcijo koordiniranja znotraj funkcije poslovođenja, ki zasleduje posebno paradigmo poslovođenja. Njegova naloga je pomagati poslovođenju pri koordinaciji v poslovnem sistemu, pomenil pa naj bi informacijsko in poslovodno zasnovo, ki se nanaša na celotno podjetje.

O pojmu poslovodno računovodstvo se je začelo spet množično razpravljati v času trenutne gospodarske krize. Ob pogostem analiziranju krize ter njenem vplivu na posel in družbo, je bilo ugotovljeno, da je malo znanega o vplivu krize na poslovodno računovodstvo in njegovi reakciji. To je presenetljiv podatek, saj ima poslovodno računovodstvo ključno vlogo v podjetju in sicer pomaga vodstvu pri upravljanju. Predvsem je to pomembno v času krize, saj ga oskrbuje z ustreznimi informacijami in predstavlja dvojniki vodstva pri sprejemanju odločitev. Negotovost v času krize ima značilen vpliv na ključne naloge, ki jih opravlja poslovodno računovodstvo, predvsem odkar je odgovorno za poslovne rezultate, finance, procese in strategije v podjetju. Rezultati raziskave, ki so jo izvedli v Nemčiji, tako govori v prid poslovođenemu računovodstvu, saj predstavlja nepogrešljiv člen pri planiranju, nadziranju in oskrbovanju vodstva z bistvenimi informacijami za odločanje. Lahko bi rekli, slabi časi za podjetja, dobri za poslovodno računovodstvo (Weber, Rehring & Voussemer, 2011, str. 37-38).

Vsi so si enotni, da kontroling pomaga vodstvu pri sprejemanju odločitev in sicer z informacijami o doseženih rezultatih, primerjanju le-teh s planiranim ter tolmačenjem odmikov.

Namen magistrskega dela je ugotoviti pomanjkljivosti trenutnega sistema kontrolinga v podjetju Geaproduct in predlagati možne rešitve za izboljšanje. Preučiti nameravam temeljne značilnosti uporabe sodobnih orodij kontrolinga na osnovi strokovne literature kot tudi praktično. Analizirati želim stanje kontrolinga, ki je trenutno uveden v podjetju in ga primerjati s teorijo. Ker kontroling v omenjenem podjetju ne obstaja kot posebno delovno mesto, me zanima, ali lahko kot tak deluje učinkovito. Analiza trenutnega stanja kontrolinga v podjetju mi predstavlja izziv, saj tudi sama sodelujem pri pripravi poročil in me to področje dela zanima. Ugotoviti želim razlike med obstoječim stanjem kontrolinga od tistega, kar ponuja teorija. Na podlagi rezultatov želim podati predloge za izboljšavo kontrolinga, kar naj bi pripomoglo k bolj usklajenemu delovanju v podjetju, v pomoč pa bodo tako zaposlenim na področju kontrolinga kot vodstvu podjetja. Dober sistem kontrolinga lahko namreč pozitivno vpliva na učinkovitost poslovanja podjetja in tako povečuje njegovo konkurenčnost.

Cilji magistrskega dela so:

1. Opredeliti kontroling in poslovodno računovodstvo, je to res dilema?;
2. Preučiti in opisati trenutni sistem kontrolinga, ki obstaja v izbranem podjetju;

3. Spoznanja o kontrolingu iz literature primerjati s stanjem v podjetju Geaproduct ter predlagati možne predloge za izboljšanje ter nadgradnjo trenutnega sistema;
4. Preučiti, ali kontroling kot tak lahko deluje uspešno, ali bi se bilo potrebno organizirati drugače, saj v omenjenem podjetju ne obstaja kot posebna enota in tako tudi ni uvrščen v organizacijsko strukturo podjetja;
5. V povezavi s prejšnjim vprašanjem je cilj raziskati, kako poteka komunikacija med oddelki v podjetju;
6. Zanima me, kako zaposleni preverjajo točnost in ažurnost podatkov, ki so temelj njihovih planov in analiz, ter ugotoviti, če se katera dela ne podvajajo;
7. Opredeliti, kaj bi bilo še dobro uvesti v sistem kontrolinga v omenjenem podjetju;
8. Cilj magistrskega dela je tudi preučiti časovno in vsebinsko praktičnost uporabe poslovno-informacijskega sistema Pantheon, ki ga omenjeno podjetje uporablja pri spremljanju poslovanja.

Magistrsko delo je na eni strani namenjeno zaposlenim, ki se ukvarjajo s funkcijo kontrolinga oziroma pripravljajo podatke za potrebe planiranja in odločanja, na drugi strani pa upravi podjetja, ki bi tako dobila boljšo preglednost poslovanja. Z ugotovitvami pa si lahko pomagajo tudi podjetja, ki nimajo uvedenega sistema kontrolinga, ali je njegova ureditev neustrezna.

Magistrsko delo je teoretično-praktičnega značaja in temelji tako na sekundarnih podatkih, ki so povzeti iz že napisanih domačih in tujih virov, kot tudi na primarnih podatkih podjetja in lastnih izkušnjah pri opravljanju dela v Geaproductu. Osredotočam se na literaturo, ki je neposredno povezana s kontrolingom in tudi na literaturo, ki je z njim povezana posredno. Opis dejanskega stanja kontrolinga v podjetju je pridobljen s pomočjo analize stanja v podjetju. Upoštevam spoznanja, pridobljena v intervjujih z zaposlenimi, informacije in podatke iz poslovnih poročil podjetja, iz informacijskega sistema ter drugih internih virov podjetja.

Pri primerjavi obeh stanj je uporabljena induktivna metoda, ki sklepa iz splošnega na konkretno (na temelju posamičnih kvantificiranih primerov oziroma pojavov preverjamo teoretične ugotovitve).

Poleg strokovne literature uporabljam znanje, ki sem ga pridobila med študijem v okviru magistrskega programa, kot tudi znanja in izkušnje pri opravljanju praktičnega dela v podjetju na področju računovodstva.

Magistrsko delo je razdeljeno na 5 poglavij, tematika pa je podrobno razdelana v podpoglavjih. Po uvodnem poglavju v 1. omenjam pojmovno in vsebinsko opredelitev kontrolinga v svetu in pri nas. Interpretacije različnih avtorjev analiziram, primerjam ter ovrednotim. Sledi pregled razvoja kontrolinga od njegovih začetkov do danes. Nazadnje so v 1. delu prikazane razlike med operativnim in strateškim kontrolingom. 2. poglavje zajema naloge kontrolerja, organiziranost in elemente kontrolinga, se pravi naloge načrtovanja, kontroliranja, analiziranja ter informiranja. V 3. poglavju pri presojanju uspešnosti poslovanja opredeljujem finančne in nefinančne kazalnike.

Predvsem se osredotočam na nefinančne. Praktičen primer kontrolinga v podjetju Geaprodukt zajema 4. poglavje. Predstavljam konkretno podjetje in opis dejanskega sistema kontrolinga ter značilnosti poročanja v omenjenem podjetju. V 5. poglavju so na podlagi primerjave sistema kontrolinga v strokovni literaturi prikazane morebitne pomanjkljivosti obstoječega sistema ter nakazani možni predlogi za izboljšavo na tem področju. V sklepnem delu so povzete glavne misli in ugotovitve, do katerih me je privedlo preučevanje in razmišljanje o obravnavani temi.

1 OPREDELITEV KONTROLINGA

1.1 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO ALI KONTROLING: JE TO RES DILEMA?

Izvor besede kontroling je zapleten, tako kot definiranje te dejavnosti. S pojmom »contrarolatus« so že v srednjem veku definirali prejem oziroma izdajo blaga ali denarja, oseba, ki je to izvajala, se je imenovala »counter-roller«. Kasneje so v Angliji te osebe poimenovali »comptroller« (Hočevar, 1995b, str. 41). Pojem kontroling izvira iz angleškega glagola »to controll«. Najpogosteje ga prevajajo kot krmiljenje, vodenje, usmerjanje, upravljanje, obvladovanje, presojanje in nadzorovanje. Kontroling je zelo obširno področje, katerega različni avtorji razlagajo po svoje. Vsi pa se strinjajo, da gre tu za podporno dejavnost poslovodstvu. Tudi sama sem mnenja, da glagol »to controll« ne pomeni le kontroliranja, kot ga večina rada prevaja, temveč vse zgoraj navedene funkcije. Torej je kontroling sodoben način vodenja, ki ga poslovodstvo izvaja s pomočjo strokovnih sodelavcev.

Kontroling je dejavnost, ki informativno podpira poslovodni uravnavni sistem, odgovorna oseba pa se imenuje kontroler. Kontroling pomeni upravljanje, reguliranje, vplivanje (Hočevar, 1995a, str. 193). Cilji kontrolinga tako sovpadajo s cilji podjetja. Cilj poslovanja podjetja je maksimiranje tržne vrednosti podjetja. Ko podjetje sledi temu, s tem omogoča imetnikom lastniških vrednostnih papirjev, da maksimirajo koristnost svoje potrošnje (Mramor, 2002, str. 37).

Pri funkciji kontrolinga imajo različni avtorji različne poglede. Prvo razhajanje se pojavi pri vprašanju upravičenosti kontrolinga kot samostojne poslovne funkcije. Nekateri menijo, da gre za del upravljalne računovodske funkcije, drugi da gre za koordinativni del finančne funkcije, tretji da ima le ekonomsko - svetovalno vlogo in četrti da gre za samostojno podporno funkcijo upravljalne funkcije. Razhajanje lahko opazimo tudi pri opredelitvi dejavnosti kontrolinga ter povezavi z upravljalno funkcijo. Nekateri so mnenja, da ima kontroling aktivno vlogo, drugi pa zagovarjajo pasivno, torej svetovalno vlogo pri vodenju podjetja. Neenotnost vlada tudi na področju tehnik, orodij in mehanizmov kontrolinga. Večinoma se avtorji strinjajo, da je kontroling podpora dejavnost, ki naj bi zagotavljala vodstvu čim boljše upravljanje podjetij (Debeljak, 1998, str. 2).

Različni avtorji kontroling definirajo različno. V nadaljevanju podajam definicije nekaterih slovenskih in tujih avtorjev.

Deyhle (1997, str. 5) pravi, da je kontroling usmerjen v prihodnost. Kontroling managementu posreduje računovodske izkaze, kalkulacije, ekonomske analize kot tudi strateške nasvete v smislu ekonomskega kontrolorja letenja in navigatorja. Pomaga nam pri opredeljevanju ciljev, poti do njih, kakšna so naša izhodišča, ali lahko usmerjamo naše delovanje, kdo mora poznati odločitve, kdo mora pravočasno ukrepati. Kontroling se uresničuje s primerjavo med planiranim in doseženim, ugotavlja se odmike.

Pučko (2006, str. 137-139) razume bistvo kontrolinga kot funkcijo koordiniranja znotraj funkcije poslovanja, ki zasleduje posebno paradigmo poslovanja. Njegova naloga je pomagati poslovanju pri koordinaciji v poslovnem sistemu, pomenil pa naj bi informacijsko in poslovodno zasnovo, ki se nanaša na celotno podjetje.

Za Križaja (1998, str. 15-16) je kontroling sestavina upravljalnega sistema podjetja, kot metodo vodenja pa uporablja »vodenje s cilji«. Kontroler in poslovodstvo sodelujeta pri določanju poslanstva, vizije in ciljev podjetja, pripravi planov, ugotavljanju odmikov med dejanskim in planiranim, optimalni uporabi razpoložljivih virov in določanju ukrepov za uresničitev načrtovane donosnosti. Plani določajo, kaj mora kdo uresničiti in do kdaj, to so cilji. Kontroling je usmerjen predvsem na prihodnost.

Za Melavca je kontroling vodenje z namenom dosežati cilje, potrebno pa ga je organizirati. Razume ga kot sodobno računovodstvo in osrednjo informacijsko službo poslovnega sistema. Vsebuje vse 4 računovodske funkcije (računovodsko predračunavanje, obračunavanje, nadziranje in analiziranje). Kot pravi, lahko izraz kontroling zamenjamo z izrazom računovodstvo in izraz kontroler z vodjo poslovodnega računovodstva. Kontroling pa ni le nadzorna dejavnost, ampak skupek informacijskih in poslovodnih dejavnosti v podjetju (Melavc & Novak, 2002, str. 35).

Koletnik (1992, str. 4) pravi, da je kontroling krmilni motor podjetja in kontroling služba skrbi za to, da lahko vsakdo uresničuje kontroling na svojem področju. Kontroling spodbuja uporabo sodobnih sredstev in metod za učinkovito spremljanje poslovanja.

Kontroling je koncept sodobnega usmerjanja in uravnavanja poslovanja podjetja, ki temelji na jasnih ciljih, poteh za doseg te ciljev in na strogem presojanju uresničevanja zadanih nalog. Kontroling je posebna filozofija managementa, kontroler pa njegov pomemben sodelavec (Rozman, Kovač & Koletnik, 1993, str. 259).

Kontroling pomaga upravljalni in računovodski funkciji podjetja, da dosežeta zastavljene cilje. Organiziran je v skladu s potrebami podjetja, tako ne obstaja univerzalen način njegove organiziranosti. Učinkovitost kontrolinga je večja, čim boljše je razvita podjetniška kultura, se pravi decentralizirano upravljanje, intergriran informacijski sistem in jasno določeni nosilci odgovornosti (Vitezić, 2006, str. 27-47).

Očko (2010, str. 1-3) pravi, da je kontroling filozofija managementa, ki vsebuje nešteto koščkov pravih informacij v in zunaj podjetja, na podlagi katerih se sprejemajo prave poslovne odločitve. Veliko vlogo imata ekonomska logika in razum, predvsem pa zavzet management.

V nemški literaturi lahko bolj kot samo definicijo kontrolinga zasledimo, kaj kontroling oziroma kontroler ni: ni revizija, ni kontrola, ni kapitan na ladji – v podjetju, ni kontroliranje, načrtovanje, upravljanje in ni kontrolor niti najvišji organ upravljanja in odločanja v podjetju (Hočevar, 1995b, str. 43-44).

Kaj je torej kontroling? V literaturi in praksi se pojem uporablja zelo različno. Zato nam poznavanje različnih opredelitev omogoča celovitejši pogled na njegovo dejavnost, podjetjem pa daje možnost, da si kontroling izoblikujejo in razvijejo sama.

Ob pojmu kontroling se velikokrat pojavi tudi besedna zveza **poslovodno računovodstvo**.

Slovenski Pojmovnik računovodstva, financ in revizije (Turk, 2000, str. 226) pravi, da je kontroling sodobna nemška različica oblikovanja informacij za notranje potrebe v podjetju, predvsem za potrebe njegovega posloводства. Vsebuje pretežno tiste sestavine računovodenja, ki so zunaj knjigovodenja, se pravi računovodsko predračunavanje in računovodsko proučevanje. Definira, da je kontroling v bistvu nemška izvedba poslovnega računovodstva.

Poslovodno računovodstvo ima pomembno vlogo v podjetju, saj pomaga vodstvu upravljati podjetje, **predvsem v času gospodarske krize**. Vodstvo oskrbuje z ustreznimi informacijami in predstavlja njihov kritičen dvojniki v procesih odločanja. Gospodarska kriza ima tako negativne kot pozitivne posledice na poslovodno računovodstvo. Negativna je predvsem povečana delovna obremenitev, pozitivne pa poleg zadolžitve planiranja in nadziranja tudi nepogrešljivost pri pomoči ostalim udeležencem ter oddelkom v podjetju, predvsem najvišjim organom. Vpliv krize na poslovodno računovodstvo Weber et al. (2011, str. 37-48) strnejo takole:

- Poročila so bolj izčrpna, poročati je potrebno predvsem o trenutni situaciji na trgu, napovedati tveganja in ukrepati.
- Detajlna poročila, ki so se prej izdelovala četrletno, se sedaj delajo mesečno. Potrebno je povečati nadzor in planirati bolj realno, ne naivno.
- Zagotoviti je potrebno konstantno likvidnost, upravljanje s čistimi obratnimi sredstvi postaja pomembnejše. Bistvena pri vsakdanjem vodenju sta vzdržljivost in točnost, saj le s ceno ni več mogoče konkurirati na trgu.
- Povečana negotovost premika zavest in mnenja o prihajajočem poslovnem računovodstvu, ki je sedaj definirano kot dragocen svetovalec vodstvu podjetja. Želja vseh je odkrito in uspešno sodelovanje.
- Planiranje postaja pomembnejše in pomaga upravljati podjetje v negotovih razmerah.
- Ključni kazalniki uspešnosti naj bi bili bolj jasni, zato potrebujemo več timskega dela in sodelovanja znotraj podjetja. Podjetje mora najti kazalnike, ki pomagajo pri zavedanju prihodnjih kriz.

Naloga poslovnega računovodstva je oblikovati računovodske in druge informacije, ki jih poslovodstvo zahteva za odločanje, ne glede na to, ali se potrebujejo računovodske ali neračunovodske informacije. Poslovodno računovodstvo torej pripravlja predračune za načrtovanje in tekoče spremljanje poslovanja ter obračune za nadziranje. Oblikuje pa tudi informacije za spremljanje nakupne, prodajne, finančne, kadrovske, tehnične in proizvodne funkcije ter pripravlja te informacije na ravni mest odgovornosti.

Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov (angl. *International Federation of Accountants, IFAC*) definira poslovodno računovodstvo kot proces opredeljevanja, merjenja, zbiranja, razčlenjevanja, pripravljanja, razlaganja in sporočanja informacij, ki jih uporablja poslovodstvo pri načrtovanju, ovrednotenju in nadziranju v podjetju ter pri zagotavljanju uporabe sredstev in odgovornosti zanje.

Turk, Kavčič & Kokotec (2003, str. 22) pravijo, da je zamisel o poslovnem računovodstvu lažje razumeti, če izhajamo iz podjetja kot poslovnega sistema. Razdelimo ga lahko v 3 povezane dele: izvajalni, odločevalni in informacijski podsistem. Izvajalni podsistem obsega zunanje, vidne dele poslovanja, urejene v temeljne poslovne funkcije. Odločitev o njih in gospodarskih kategorijah je potrebno sprejemati v sklopu organa upravljanja ali ravnateljstva. Informacije, potrebne za sprejemanje odločitev o procesih in stanjih, pa izhajajo iz informacijskega podsistema. Ta podsistem lahko razdelimo na 4 informacijska področja nalog in sicer: področje nalog obravnavanja podatkov o preteklosti (knjigovodenje), obravnavanje podatkov v prihodnosti (računovodsko predračunavanje), nadziranje obravnavanja podatkov (računovodsko nadziranje) ter preučevanje podatkov (računovodsko preučevanje). Računovodstvo je osrednji del informacijskega sestava, poslovodno računovodstvo pa se nanaša na računovodske informacije, ki povezujejo tako računovodski kot neračunovodski del informacijskega podsistema z odločevalnim podsistemom.

Lahko bi rekli, da ni očitne meje med kontrolingom in poslovnim računovodstvom. Melavc in Novak (2002, str. 33) menita, da je kontroling, kot sodobno računovodstvo, osrednja informacijska služba poslovnega sistema, ki vsebuje vse 4 računovodske funkcije: predračunavanje, knjigovodstvo, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje ter tako poroča notranjim in zunanjim uporabnikom.

Tabela 1 prikazuje primerjavo finančnega in poslovnega računovodstva, kot jo vidijo Seal, Garrison in Noreen (2009, str. 7).

Tabela 1: Primerjava finančnega in poslovnega računovodstva

Finančno računovodstvo	Poslovno računovodstvo
Poročila za zunanje uporabnike informacij: <ul style="list-style-type: none"> - lastnike - upnike - davčni urad 	Poročila za notranje uporabnike informacij: <ul style="list-style-type: none"> - planiranje, nadziranje - smernice in pobude - kontroling - ovrednotenje
Poudarek na finančnih podatkih iz preteklosti	Poudarek na odločitvah, ki vplivajo na prihodnost
Nepristranost in preverljivost podatkov	Ustreznost in prilagodljivost podatkov
Zahtevana natančnost	Zahtevana pravočasnost
Vsebinski podatki za celotno podjetje	Detajlna delna poročila o oddelkih, proizvodih, strankah in zaposlenih
Potrebno upoštevati računovodske standarde	Ni potrebno upoštevati računovodskih standardov
Obvezna poročila za zunanje uporabnike	Ni obveznih poročil

Vir: W. Seal, R. H. Garrison & E. W. Noreen, Management Accounting, 2009, str. 7

V nadaljevanju uporabljam besedo kontroling, za katerega je najbolj pomembno, da v podjetju deluje učinkovito in je prilagojen njegovemu okolju. To pomeni, da vodstvu nudi kakovostne informacije za odločanje, kar se kaže v uspešnosti poslovanja podjetja.

1.2 ZGODOVINA – RAZVOJ KONTROLINGA

Pojem kontroling zasledimo že v 15. stoletju, ko so na angleškem dvoru za nadzor vseh denarnih in blagovnih tokov uvedli funkcijo kontrolorja. V 2. polovici 19. stoletja sta se kontroling in kontroler začela pojavljati v različnih podjetjih. Leta 1880 so uvedli prvo delovno mesto kontrolerja v podjetju, ki ga je odprlo železniško podjetje »Athison, Topeka & Santa Fe Railway System«. General Electric Company je 2 leti kasneje uvedla funkcijo kontrolerja. Po letu 1920 se je zaradi neugodnih gospodarskih razmer, ki sta jih povzročili velika gospodarska kriza in 1. svetovna vojna, v podjetjih pojavila potreba po strokovnjakih, ki bi natančno in zanesljivo napovedovali prihodnost podjetij in ne le analizirali preteklosti kot do tedaj. Leta 1931 so tako ustanovili Ameriški inštitut za kontroling, 3 leta za tem pa je izšla 1. številka časopisa »The Controller«.

V Evropi so kontroling najprej začeli uvajati v Nemčiji in sicer šele v 2. polovici 50-ih let prejšnjega stoletja. Razlogi za kasnejše uvajanje kontrolinga v evropska podjetja so v neenakomernem razvoju gospodarstva v ZDA in Evropi. Ker so v ZDA gospodarske krize nastopile prej in močnejše, je bila potreba po načrtovanju in kontroliranju močnejša (Osmanagić, 1991, str. 33). V nemška hčerinska podjetja so kontroling prenesla matična ameriška podjetja, ko

pa so ga raziskovalci sprejeli za svoje področje, je doživel pravi razcvet. Začeli so ustanavljati stanovska združenja, med katerimi je v Sloveniji najbolj znano »Controller-Akademie«, ustanovljeno leta 1971. Zaradi nesolventnosti v nemškem gospodarstvu v začetku 80-ih let 20. stoletja se je kontroling začel še bolj razvijati, saj so podjetja potrebovala strokovnjake, ki bi razreševali nastale situacije (Peemöller, 1992, str. 43-46).

Tako se je v ostalih evropskih podjetjih kontroling začel uveljavljati šele v 70-ih letih prejšnjega stoletja kot posledica velike naftne krize. Splošne ekonomske razmere 2. polovice 70-ih let prejšnjega stoletja so narekovale večjo uveljavitev trženjskih zakonitosti, decentralizirano, preudarno in ciljno delovanje (Koletnik, 2000, str. 5). Kontroling je, če gledamo naloge računovodstva, različica ameriškega poslovnega računovodstva. Kontroling je prinesel v podjetje novega poslovnega duha, ki je vse udeležence postavil v bolj prepoznavno vlogo, kjer so se morali dokazovati in z delovnimi koristmi upravičevati povzročene stroške (Koletnik, 2007, str. 55-56).

Ker razvoj kontrolinga v Ameriki in Evropi ni potekal istočasno, se pojavljajo razlike v pojmovanju ameriškega in evropskega kontrolinga kot tudi razhajanja med nalogami kontrolerjev.

V **ameriških** podjetjih je kontroling osredotočen na (Koletnik, 1992, str. 3):

- podjetniško planiranje,
- izdelavo in interpretacijo poročil za odločitvene ravni v podjetju in za zunanje uporabnike,
- razne ekonomske analize o dogajanjih v podjetju in v okolju in
- nadziranje poslovanja.

Bistvo ameriškega kontrolinga je na nalogah, ki spadajo v računovodstvo, zato je tudi delovno mesto kontrolerja izenačeno z delovnim mestom računovodje. Kontroling se enači s službo računovodstva. Naloge anglo-ameriškega kontrolerja se nanašajo na notranje in zunanje računovodstvo, vključujejo naloge z davčnega področja, notranje revizije ter finančnega računovodstva (Koletnik, 1992, str. 3).

Zadolžitve, ki naj jih opravlja kontroler, je poklicna organizacija za računovodenje (angl. *Controller Institute of America*) opredelila takole (Melavc, 1991, str. 142):

- Izgradnja in nadzor poslovnega računovodstva, ki pripravlja informacije, potrebne pri odločanju.
- Načrtovanje, predračunavanje ter uresničevanje usklajenega celostnega načrtovanja in predračunavanja dejavnosti poslovnega sistema, vključno z načrtovanjem in predračunavanjem naložb.
- Nadzor uresničevanja načrtov in predračunov, vključno s pripravo predlogov ukrepov v primeru odmikov.
- Priprava poročil za notranje uporabnike informacij.
- Priprava poročil za zunanje uporabnike informacij, lastnike, sodelavce, dobavitelje,

- Varovanje interesov poslovnega sistema glede na davčne obveznosti.
- Sodelovanje z zunanjimi nadzorniki.
- Skrb za varovanje premoženja.
- Zagotovitev učinkovitega osebja in naprav.

Naloge, ki naj bi jih ameriški kontroler (računovodja) opravljal, so: izdelava predračunov, primerjava med izvedenim in načrtovanim, presojanje in poročanje o uresničevanju ciljev ter vplivu okolja na podjetje, zunanje poročanje in skrb za varstvo sredstev (Koletnik, 2000, str. 3).

Po **nemškem ali evropskem** pristopu se kontroling ne enači z računovodstvom, tudi naloge kontrolerja so drugačne, računovodstvo pa se deli na zunanje računovodstvo (finančno računovodstvo) in računovodstvo za notranje uporabnike.

Po evropskem pojmovanju je v podjetjih težišče kontrolinga na (Koletnik, 1992, str. 3):

- vodenju internih obračunov poslovanja,
- prikazovanju poslovne uspešnosti,
- skrbi za notranje informiranje, ekonomsko svetovanje in koordinacijo naložb,
- svetovanju in koordinaciji pri izdelavi letnih predračunov ter strateških in operativnih načrtov podjetja.

Deyhle (1997, str. 9-10) pravi, da se kontroling uresničuje s primerjavo med načrtovanim in doseženim oziroma s preučevanjem odmikov. Naloga kontrolinga je torej, da lastnikom sporoča odmike, ne ukvarja pa se s pravilnostjo knjižb.

V nemški literaturi različni avtorji različno opredeljujejo kontroling. Glede na bistvene sestavine ločimo 3 skupine. Tako ena skupina avtorjev izpostavlja, da je osrednja naloga kontrolinga koordinacija različnih delnih sistemov poslovnega sistema, druga skupina opredeljuje kontroling kot delno področje vodenja, kjer ima kontroler vlogo navigatorja, tretji avtorji pa menijo, da je glavna funkcija kontrolinga priskrba informacij, ki so večinoma izid računovodskega informacijskega sistema (Melavc & Novak, 2002, str. 29-30).

Za razliko od anglo-ameriškega pristopa sta pri nemškem pristopu računovodja in kontroler ločeni delovni mesti, kontroling pa je organiziran kot posebna svetovalna, štabna služba v podjetju.

Lahko torej ločimo, da so naloge anglo-ameriškega kontrolerja pretežno operativne narave, nemškega (evropskega) kontrolerja pa tako operativne kot tudi strateške narave. Pri anglo-ameriškem pristopu je delovno mesto kontrolerja enako delovnemu mestu računovodje, medtem ko sta pri nemškem pristopu to 2 ločeni delovni mesti. Organizacijsko se šteje kontroling pri anglo-ameriškem pristopu v službo računovodstva, pri nemškem pa je to posebna svetovalna, štabna služba v podjetju. Naloge anglo-ameriškega kontrolerja vključujejo tudi naloge z davčnega področja, notranje revizije ter finančnega računovodstva, torej notranjega in zunanjega

računovodstva, jedro nalog nemškega kontrolerja pa je na notranji ekonomiki. Iz tega sledi, da so uporabniki storitev anglo-ameriškega kontrolerja notranji in zunanji, nemškega pa predvsem notranji (ravnatelj podjetja). Prednost anglo-ameriškega pristopa je v tem, da ima na razpolago boljše podatke v okviru računovodstva, medtem ko si mora nemški kontroler te podatke pridobivati iz drugih oddelkov podjetja. Po anglo-ameriških opredelitvah lahko kontroling uvrstimo predvsem v informacijski podsistem podjetja, po nemških opredelitvah pa ga bi lahko uvrstili tudi v odločevalski podsistem, saj se pogosto enači z ravnalnimi funkcijami. Anglo-ameriški teoretični sistem pravi, da teorija sledi praksi oziroma se je iz nje razvila, nemški sistem pa razlikuje med »teoretičnim« in »praktičnim« kontrolingom - teorija in praksa sta se razvijali vzporedno in ne ravno povezano. Anglo-ameriški pristop deluje bolj smiselno, enotno, izenačen je z računovodstvom, torej je pojem kontroling nepotreben, medtem ko se pri nemškem pristopu pojavi potreba po pojmu kontroling, saj je bolj neenoten in se ga ne da enačiti z računovodstvom.

1.3 KONTROLING V SLOVENIJI

V Sloveniji je kontroling mogoče zaslediti že konec 60-ih let, in sicer v podjetju Meblo d.o.o. iz Nove Gorice, uvedlo ga je norveško svetovalno podjetje (Križaj, 2001, str. 2). Takrat je bil kontroling v nasprotju s tedanjimi računovodskimi predpisi, uvedba dogovorne ekonomije pa ga je še bolj iztirila. Šele leta 1990 se je omogočil njegov ponovni zagon, nekatera slovenska podjetja so ga označila kot zelo uporabnega in ga začela uporabljati (Križaj, 1998, str. 15-16).

V Sloveniji so bili računovodje že od nekdaj predvsem knjigovodje, zato se služba kontrolinga večinoma pojavlja ločeno od računovodstva. Naloge, ki jih opravlja kontroling, so že v preteklosti sodile v organizacijsko ločene plansko-analitske službe, ne pa v računovodstvo. Danes se kontroling pojavlja v marsikaterem slovenskem podjetju, saj si morajo v času velike konkurence, hitrega tehnološkega razvoja, stalne negotovosti in drugih pomembnih sprememb na trgu, podjetja, ki želijo preživeti, zagotoviti kakovostne informacije, ki kažejo realno stanje poslovanja podjetja in so osnova za sprejemanje poslovnih odločitev.

V Slovenskem inštitutu za revizijo so pripravili obširno raziskavo o razvitosti računovodstva v slovenskih organizacijah, med drugim so zastavili tudi vprašanje o posebni enoti kontrolinga. Podjetja, ki tako enoto imajo, so kot njene dejavnosti navedla (Kavčič, 2003, str. 7):

- izdelovanje predračunov,
- izdelovanje mesečnih analitskih poročil za poslovodstvo,
- izdelovanje temeljnih računovodskih izkazov,
- izdelovanje statističnih in davčnih poročil,
- načrtovanje in izgradnja informacijskega sistema,
- ugotavljanje vzrokov za neuspešnost poslovanja,
- ocenjevanje uspešnosti posameznih poslovodij,
- drugo.

1.4 KONTROLING V PODJETJIH IN DRUGIH ORGANIZACIJAH

Z razvojem kontrolinga se je pričelo razlikovanje med operativnim in strateškim kontrolingom.

Operativni kontroling je usmerjen na poslovni uspeh, dobiček in rentabilnost. Ukvarja se z izdelavo predračunov in analizo doseženega, ugotavlja odmike in popravlja cilje načrtovanja. Je strokovna podpora poslovodstvu, njegov cilj je povečati učinkovitost poslovanja.

Strateški kontroling ima za temeljno nalogo povečati kakovost strateških odločitev, usmerjen je v prihodnost. Tabela 2 v nadaljevanju prikazuje razlike med operativnim in strateškim kontrolingom.

Tabela 2: Razsežnosti operativnega in strateškega kontrolinga

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

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

Poglavitna naloga strateškega kontrolinga je spremljanje uresničevanja strategij. Strateški kontroling pomaga pri oblikovanju vizije, poslanstva, ciljev in strategij, kateri so pogoj za trajen uspeh podjetja. Ko pa ima podjetje izoblikovane strateške predpostavke, je nujno, da vso

pozornost usmeri v njihovo uresničevanje, kar pa brez kontrole ni mogoče (Pučko, 2002, str. 315). Strateški kontroling je strokovna podpora poslovodstvu s ciljem zvišati raven uspešnosti poslovanja.

1.4.1 Operativni kontroling

Operativni kontroling je strokovna podpora poslovođenju s ciljem povečati učinkovitost poslovanja. Da podjetje posluje učinkovito govorimo, kadar v danih okoliščinah izkazuje najbolj optimalno razmerje med ustvarjenimi proizvodi in storitvami na eni ter porabljenimi dejavniki na drugi strani.

Če je podjetje učinkovito, kaže stopnjo usklajenosti znotraj podjetja. Temeljni instrumenti, ki jih uporablja operativni kontroling, so: instrumenti operativnega načrtovanja (vzporedni obračun stroškov, obračun prispevka za kritje, predračun poslovanja, obračunske cene, ...), nadziranje (operativno nadziranje, analiziranje vzorcev in odmikov), informiranje (operativno informiranje in poročanje, analize ABC, kazalniki, ...), organiziranje (operativno usklajevanje organizacijskega procesa in ustroja) in ravnanje s človeškimi zmožnostmi (usklajevanje nagrajevanja z nadaljnjim izobraževanjem, oblikovanje napredovanj in strukturiranje dela). Temeljni cilj operativnega kontrolinga je spodbujanje pri prilagajanju spremembam v okolju, to je pri prilagajanju vplivom na notranje dejavnike (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 36-45).

Operativni kontroling je osredotočen na doseganje kratkoročnih in srednjeročnih ciljev ter usmerjen na poslovno in finančno uspešnost ter stabilnost podjetja. Ukvarja se z izdelavo predračunov, analizo doseženega ter ugotavljanjem odmikov ter popravljanjem ciljev. Raziskuje notranje okolje podjetja, predvsem stroške in uspeh, ter je manj kreativen od strateškega. Operativni kontroling nudi strokovno podporo za povečanje učinkovitosti - dviguje raven donosnosti in gospodarnosti, ohranja kapital in plačilno sposobnost.

1.4.2 Strateški kontroling

Sistematično prepoznavanje in opazovanje prihodnjih priložnosti in nevarnosti je cilj strateškega kontrolinga. Usmerjen je h graditvi temeljev bodoče uspešnosti podjetja, v njegov dolgoročni obstoj. Daje strokovno podporo poslovođenju in je opredeljen z vizijo podjetja, strategijo in postavitvijo ciljev. Nanaša se na zviševanje ravni uspešnosti poslovanja podjetja.

Za razliko od operativnega je torej strateški kontroling usmerjen v graditev temeljev bodoče uspešnosti podjetja, povečevanje njegove vitalnosti in izboljševanje možnosti za trajni uspeh. Pri tem se poslužuje naslednjih instrumentov (Grahelj, 2003, str. 15):

- strateškega načrtovanja (strateški dejavniki uspeha, krivulja izkušenj, življenjska doba proizvoda, SWOT analize, portfeljske analize, ...),
- kontrole (strateška kontrola),
- informiranja (tihi signali),

- organiziranja (oblikovanje organizacije podjetja skladno s strategijo),
- ravnanja s človeškimi zmožnostmi (skladno s strategijo podjetja).

Strateški kontroling je bolj kreativen in svoboden, obsega pa obdobje od 2 do 5 let. Nanaša se na zunanje vplive, ukrepe in strategije podjetja, zanj je pomemben odnos med podjetjem in njegovim okoljem. Osnovni pogoj za doseganje uspešnosti je torej »delati prave stvari«.

Za strateški kontroling je značilno v prihodnost usmerjeno razmišljanje, ki se kaže z razkrivanjem dejavnikov, ki bodo vplivali na prihodke in stroške. S tem omogoča predvidevanje ukrepov za preusmerjanje rezultatov poslovanja. Predvideva in odpravlja pojavljanje ozkih grl v poslovanju (v proizvodnih kapacitetah, obratnih sredstvih, kadrih, ...) (Šarotar, 2005, str. 8).

Strateški kontroling torej nudi podporo poslovodstvu v smislu povečati nivo učinkovitosti celotnega podjetja. Zagotavlja nam strokovno podporo pri reševanju vprašanj kot so: bi morale podjetje razviti nove proizvode/storitve, osvojiti nove trge, kakšne priložnosti in tveganja ga čakajo v prihodnosti, bi morale vlagati, ... Njegovo načelo je aktivno reguliranje in vplivanje na zunanje faktorje ter ustvariti okolje, ki mu ustreza (Pitoski, 2011, str. 11).

2 POMEN KONTROLINGA ZA MANAGERSKO ODLOČANJE

Za uspešnost poslovanja podjetja je bistvenega pomena, da management razume naloge kontrolinga in sicer naj bi kontroling nudil strokovno pomoč funkciji managementa. Kontroler posreduje managementu informacije, ki morajo biti prave in točne. Kontroling se uresničuje s primerjavo med planiranim in doseženim, ugotavljajo se odmiki. Na podlagi teh informacij se management odloča o nadaljnjih ukrepih v podjetju, zato je zelo pomembno dobro sodelovanje med kontrolerjem in managementom.

Naloga kontrolerja je, da manager izvaja kontroling v okviru postavljenih planov in ciljev. Kontroler pa je navigator, ki managerju pomaga izpolniti cilj. Tako je kontroling primarno funkcija managerja, ki naloge izvaja, sekundarno pa kontrolerja, ki poskrbi za transparentnost poslovnih rezultatov (Kaj je kontroling, 2011).

Cilj kontrolinga je vodstvu podjetij omogočiti pravočasno zaznavanje sprememb v poslovnem okolju. Kontroling pomeni pripravljati kakovostne informacije, s katerimi se vodstvo podjetja lahko izogne morebitnim nevarnostim, ki prežijo nanj, hkrati pa lahko ti podatki tudi pripomorejo k izkoriščanju poslovnih priložnosti. Bistveno je, da se funkcija kontrolinga učinkovito prilagaja spremembam v poslovnem okolju. Če kontroling pravočasno posreduje prave informacije, bo podjetje lahko izkoristilo priložnosti in se izognilo nevarnostim ter tako dovolj hitro reagiralo na izzive v okolju. Tako bo imelo možnost pravočasno prilagoditi poslovno strategijo za doseganje zastavljenih strateških ciljev. Ker se poslovni dogodki v podjetju ne smejo prepustiti naključju, pravimo, da je kontroling strogo ciljno delovanje podjetja (Kalister, 2008, str. 6).

2.1 NALOGE KONTROLERJA

Kontrolerji spremljajo in oblikujejo upravljalne procese določanja ciljev, upravljanja in načrtovanja, tako da je odgovornost za doseganje ciljev in rezultatov tudi njihova. Naloge kontrolerjev so (Kaj je kontroling, 2011):

- Kontrolerji pripravljajo podatke in skrbijo, da odločevalci dobijo potrebne informacije.
- Kontrolerji oblikujejo procese določanja ciljev, upravljanja in načrtovanja tako, da lahko vsak odločevalec deluje ciljno usmerjeno.
- Skrbijo za preglednost strategije, rezultatov, financ in procesov ter s tem pripomorejo k večji gospodarski učinkovitosti.
- Kontrolerji v celoti koordinirajo delne cilje in pripadajoče načrte ter organizirajo poročanje, ki temelji na prihodnosti.
- Skrbijo za sistem kontrolinga.

Kontroling skrbi za načrtovanje, nadziranje in analiziranje uresničevanja planiranih nalog. Spremlja ustreznost uvedenih internih kontrol in analizira morebitne odmike med načrtovanim in uresničenim.

Informacije, ki jih zagotavlja kontroling, morajo biti pravočasne, točne, ustrezne, primerne in popolne (Hočevnar, Igljučar & Zaman, 2002, str. 14). V anglo-ameriškem sistemu vidijo kontrolerja kot vodjo računovodskega oddelka, ki ima odgovornost, da načrtuje, inštalira in vzdržuje računovodski sistem za celotno podjetje in na vseh nivojih. Naloga kontrolerja je tudi skrb, da podjetje posluje etično, da si prizadeva za doseganje svojih planov na etični način (Wilson, 1993, str. 1,11).

Režun (2004, str. 50) pravi: »Kontroling je posebna organizacijska funkcija, ki ravnatelju pomaga zagotavljati smotrno uresničevanje ciljev podjetja.« Dodaja še, da ravnatelj potrebuje storitve kontrolerja, kateremu delegira del svojih nalog in sicer kontroler ravnatelju pomaga pri procesu ravnanja, kjer njegove naloge obsegajo planiranje, kontroliranje, analiziranje poslovanja in informiranje. Pri planiranju in kontroliranju poslovanja ločimo 3 vrste nalog kontrolerja (Režun, 2004, str. 50-51):

- vsebinske (kaj kontroler dela): analiziranje in informiranje,
- metodološke (kako kontroler dela): oblikuje metodologijo procesa planiranja in kontroliranja poslovanja,
- organizacijske (kdo in kdaj mora kaj narediti): organiziranje procesa planiranja in kontroliranja poslovanja.

Naloga kontrolerja je tudi nenehno spodbujanje k izboljševanju procesov kontroliranja in planiranja poslovanja.

V nadaljevanju prikazujem temeljne naloge kontrolerjev, zajete v anketi, ki je bila opravljena v Nemčiji, povzel pa jo je Hočevar (1995b). Naloge so po pomembnosti ocenjene do 5, ocena 5 pomeni najpomembnejše naloge.

Tabela 3: Temeljne naloge kontrolerjev v Nemčiji

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

Vir: M. Hočevar, Nekaj razlogov proti uvajanju pojma »controlling«, 1995b, str. 44-45

Raziskava, narejena v Nemčiji, kaže, da se naloge kontrolerja ujemajo s tolmačenji različnih avtorjev v evropskem sistemu kontrolinga in zajemajo elemente operativnega kot tudi strateškega kontrolinga.

2.2 ORGANIZIRANOST KONTROLINGA

Pri organizaciji kontrolinga moramo najprej opredeliti naloge, ki naj bi jih opravljal kontroler, določiti njihovo razmejitev in katere vodstvene ravni bo informiral (Koletnik, 1992, str. 4).

Mesto kontrolinga v posameznem podjetju je odvisno tudi od velikosti. V večjih podjetjih je ponavadi organiziran kot samostojna organizacijska enota, kontroler poroča neposredno predsedniku uprave, tu sta funkciji kontrolerja in finančnika ločeni. Ni pa nujno, da je kontroling v podjetju organiziran kot posebno delovno mesto oziroma organizacijska enota. V manjših podjetjih lahko to dejavnost izvaja direktor oziroma poslovodja, ki je hkrati tudi kontroler. Uvajanje kontrolinga kot samostojne funkcije je smiselna, če se poslovodstvo zaveda, zakaj jo uvaja in kaj od nje pričakuje (Grahelj, 2003, str. 23; Novak, 1999, str. 556; Debeljak, 1998, str. 9).

V manjših podjetjih sta avtoriteta in odgovornost jasno določeni, odločitve se sprejemajo centralizirano - to pomeni na vodstveni ravni. Kontroler ponavadi spada v računovodstvo ali v štabno službo direktorja.

Kontroling je glede na organizacijski ustroj lahko centraliziran ali decentraliziran. V manjših podjetjih običajno funkcijo kontrolinga opravlja poslovodja, ki je lahko tudi lastnik. V večjih podjetjih te naloge opravljajo kontrolerji, obseg nalog, ki jih opravlja vsak izmed kontrolerjev, pa je odvisen od centraliziranosti oziroma decentraliziranosti službe kontrolinga. Oboje ima tako prednosti kot tudi slabosti (Melavc & Novak, 2002, str. 33).

Kako je kontroling organiziran v podjetju, je odvisno od decentralizacije odločanja, velikosti podjetja, stila vodenja in kulture podjetja. Emmanuel, Otley, Merchant (1993, str. 52) definirajo decentralizacijo odločanja kot stopnjo prenosa odločanja na podrejene. V podjetjih, kjer je stopnja decentralizacije nizka, je poslovodstvo pri delovanju omejeno, medtem ko lahko poslovodje v podjetjih z visoko stopnjo decentralizacije v okviru pooblastil odločajo sami.

Univerzalnih rešitev, kakšna naj bi bila organizacija kontrolinga v podjetju, ni. To nam potrjuje tudi kontingenčna (situacijska) teorija, ki pravi, da ima vsako podjetje svoje značilnosti. Situacijska teorija torej predvideva, da je odločilno okolje, vendar se tudi organizacija podjetja v svojem razvoju prilagaja zahtevam okolja. Organiziranost kontrolinga je zato odvisna od okolja, velikosti podjetja, tehnologije, strategije, ciljev, zaposlenih (Rozman et al., 1993, str. 138-139).

Okolje, v katerem deluje podjetje, ima nanj velik vpliv. Negotovost okolja se pojavlja, ko so obseg in velikost sprememb v okolju podjetja nestabilni. Če pa je to okolje stabilno in preprosto,

je tudi negotovost manjša. Podjetja se morajo negotovemu okolju prilagoditi z organiziranjem oddelkov, organizacijsko diferenciacijo (različni strokovnjaki) in strateškim planiranjem. Raziskave kažejo, da je organizacija odvisna od velikosti podjetja, saj so večja podjetja bolj centralizirana, z več oddelki in kontrolami. Na organiziranost ima velik vpliv tudi tehnologija, ki jo razdelimo na posamično, serijsko in procesno. Primerjava kaže na razlike v organizaciji, ki so odvisne od tehnologije. Avtorji s področja organizacije pogosto omenjajo cilje, kot so rentabilnost, izobraževanje zaposlenih, razvijanje informacijskih sistemov, timsko delo, skrb za podrejene, obseg komuniciranja, ... Pri vplivu strategij na organizacijo je pomembna ugotovitev, da strategije, ki težijo k povečanju obsega proizvodnje, zahtevajo drugačno organizacijsko strukturo, kot tiste, ki so usmerjene v diverzifikacijo (Rozman et al., 1993, str. 139-144).

2.3 ELEMENTI KONTROLINGA

Funkcijo kontrolinga potrebujejo vsa podjetja, njegovo delovno področje pa določajo dejavnosti planiranja, kontrole, analiziranja in informiranja. Njihove temeljne naloge predstavljam v nadaljevanju.

2.3.1 Planiranje poslovanja

Avtorji planiranje definirajo različno, vsi pa se strinjajo, da je planiranje zamišljanje prihodnjega delovanja podjetja.

Pučko (2006, str. 2) definira planiranje kot poslovodno funkcijo, ki postavlja planske cilje. Pri planiranju je potrebno razmišljati o prihodnosti, raznih priložnostih in nevarnostih ter tveganjih, katerim bo izpostavljeno podjetje, na koncu pa zahteva določene odločitve.

Načrtovanje oziroma planiranje pomeni določanje prihodnjega delovanja na podlagi predvidevanja prihodnosti, nato se postavijo cilji in naloge za uresničenje planov. Potrebno je tako strateško kot letno načrtovanje in operativno načrtovanje. Kakovostno planiranje prihodnjih aktivnosti podjetja je eden najpomembnejših ciljev podjetij. Priprava načrtov, njihova koordinacija in integracija načrtov v skupni načrt podjetja, je naloga kontrolinga. Le-ta mora preverjati tudi izvedljivost in ustreznost načrtov, saj veliko avtorjev definira načrtovanje kot bistveno dejavnost kontrolinga (Turk & Melavc, 2001, str. 15).

Hočevar (1998, str. 3) zagovarja, da je načrtovanje sestavljeno iz procesa analiziranja, predvidevanja, določanja ciljev in poti ter preverjanja odločitev. Je stalno zamišljanje prihodnjega delovanja, ciljev in poti, je zamišljanje usklajevanja delov v celoto, optimalne porabe dela, delovnih sredstev in predmetov dela.

Planiranje lahko razdelimo po različnih kriterijih.

Po **predmetu planiranja** ločimo (Rozman, 1989, str. 70):

- planiranje celotnega poslovanja; za odločanje so pomembni predračunska bilanca uspeha, predračunska bilanca stanja in kazalci uspešnosti,
- planiranje delovanja poslovnih funkcij; merilo odločanja so prihodki in stroški po mestih odgovornosti,
- planiranje proizvoda in procesa; pomembna je predkalkulacija.

Planiranje lahko razdelimo tudi na **strateško in operativno planiranje**.

Strateško planiranje je dolgoročno in temelji na poslanstvu, viziji in temeljnih ciljih podjetja. Njegove naloge so (Koletnik, 1996, str. 28):

- analiziranje potencialov in razvoja podjetja (ocena prednosti in slabosti),
- analiziranje tržišča in okolja (priložnosti in nevarnosti),
- analiziranje in izdelovanje dolgoročnih načrtov podjetja ter presoja in izdelava dolgoročnih predračunskih računovodskih izkazov.

Operativno planiranje pretvarja strateške plane v kratkoročne, kateri morajo biti realizirani v 1 letu. Njegove naloge so: postavljanje letnih planov podjetja, definiranje poti in sredstev za doseg ciljev, definiranje nalog za podjetje kot celoto, za posamezne organizacijske enote in za posamezne poslovne funkcije (Koletnik, 1996, str. 31). Pri operativnem planiranju je težišče na poslovni in finančni učinkovitosti ter stabilnosti podjetja, njegova glavna naloga je podpiranje posloводства.

Planirati torej pomeni zreti v prihodnost, razmišljati o tem, kje smo in kam želimo iti, kako postati boljši, kako doseči in preseči konkurenco, skratka kako postati najboljši (Avelini Holjevac, 1998, str. 96).

2.3.2 Kontrola poslovanja

Kontrola, nadziranje ali kontroliranje je ena izmed managerskih funkcij, ki zagotavlja poslovanje, kot smo si ga zamislili. Pri kontroli je potrebno neprestano odločanje s ciljem, da se plan skuša uspešno realizirati. Pri opravljanju managerskih funkcij, še zlasti pri kontroli, nam predvsem na področju nadziranja, pomaga management, ki se imenuje kontroling (Rozman et al., 1993, str. 254-260). Kontroler, ki izvaja kontroling, je odgovoren za zagotavljanje ustreznih informacij za odločanje in ga ne smemo zamenjevati z osebo, ki opravlja poslovodske (managementske) funkcije in ima v podjetju nalogo odločanja (Hočevar, 1998, str. 118-119).

Kontrola ali nadziranje je v bistvu primerjava uresničenih izidov s planiranimi, ugotavljanje odmikov in sprejemanje ukrepov ter rešitev za odpravo razlik.

Kontrola je odločanje z namenom izvedbe plana, ki mora biti prisotna vseskozi. Uspešna naloga zahteva ustrezno pripravljen plan in organizacijo glede razdelitve nalog, odgovornosti in avtoritet. Bistvo kontrole je, da odstopanja ne more preprečiti. Nalogo preprečiti probleme ima

namreč planiranje. Učinkovitost kontrole je odvisna od hitrosti odkritja odmika od plana in časa, ki je na razpolago za premostitev težave (Rozman et al., 1993, str. 256-257).

Kontrola torej zagotavlja poslovanje, kot smo si ga zamislili. Ugotavlja razlike in vzroke odstopanj od planov ter njihovo odpravljanje.

Hočevar (1998, str. 3) definira nadziranje kot dejavnost, katere naloga je presojanje pravilnosti in odklanjanje nepravilnosti pri poslovnih procesih. Načrtovanju sledi izvedba, ki pa pogosto odstopa od načrta, zato je potrebno že med nadziranjem ugotoviti odmike od planov, poiskati vzroke in predlagati ustrezne ukrepe, da se plani uresničijo.

Kontrola je v organizacijski teoriji pojmovana kot dvojček funkcije planiranja, saj je njena naloga doseči uresničitev planov. Ugotavlja odmike med planiranim in doseženim ter ustrezno ukrepa, da se odmiki odpravijo. Pri njej gre za povratno (angl. *feedback*) kontrolo, ki je odvisna od planov. Pri povratni kontroli je potrebno določiti, kar je treba meriti, standarde in še sprejemljive odmike. Po merjenju dejanske dosežke primerjamo s standardi, ugotovljamo razlike ter ob odmikih ustrezno ukrepamo (Pučko, 2003, str. 336-337).

Obstajajo določena načela, po katerih se mora kontroler ravnati pri izvajanju kontrole (Rozman et al., 1993, str. 270):

- načelo racionalnosti - zbiranje podatkov ne sme povzročiti stroškov, ki bi bili večji od učinka pregledovanja,
- načelo resničnosti - podatki morajo biti resnični,
- načelo pravočasnosti,
- načelo odgovornosti - kontroler se mora dobro seznaniti s predmetom kontrole in se zavedati posledic neuresničenih nalog,
- načelo nenadnosti in sočasnosti - pregled je potrebno včasih opraviti nenapovedano ali sočasno, da bi spoznali vsebino pojava in stanja,
- načelo ločevanja operativnih nalog od evidenc - temeljno načelo urejenega poslovanja, preventivni ukrep za preprečevanje nepravilnosti.

Ločimo strateško in letno kontrolo poslovanja. Pri **strateškem nadziranju** kontroler zbira podatke, informacije iz okolja in pripravlja analize. Bistvo je v pravočasnem opozarjanju na nepričakovane razvoje v okolju. Strateška kontrola je sredstvo za prilagajanje strateških načrtov spremenjenemu okolju. Kontroler skupaj s poslovodstvom spodbuja k izboljševanju planiranja (Režun, 2004, str. 35).

Za optimalno opravljanje nalog pri **letni kontroli** morata biti izpolnjena 2 pogoja. Organizacijska struktura podjetja mora jasno definirati odgovornost za posamezne dele poslovanja podjetja in postaviti načrtovane cilje, za uresničevanje katerih so zadolžene odgovorne osebe (Režun, 2004, str. 35).

2.3.3 Analiziranje poslovanja

Analiziranje je proces spoznavanja poslovanja podjetja kot priprava za odločanje v podjetju o izboljšanju uspešnosti poslovanja s stališča uporabnika analize (Lipovec, 1983, str. 31).

Proces analize se začne z zbiranjem podatkov o konkretnih pojavih, kateri so predmet preučevanja. Pri kontroli podatke o dejanskih pojavih primerjamo z načrtovanimi in ocenimo odstopanje, ki smo ga ugotovili. Če ta odmik negativno vpliva na uspešnost poslovanja, govorimo o problemskem stanju, če pa pozitivno, je to prednostno stanje. To je faza ocenjevanja, ki vključuje evidenco, primerjanje, ugotavljanje in oceno odstopanj. Nato sledi iskanje vzrokov, ki so povzročili odmike (Rozman et al., 1993, str. 268).

Glede na predmet analize ločimo (Rozman et al., 1993, str. 267):

- analizo poslovanja - začne se z oceno poslovanja, sledi diagnoza, ki nam razsvetli prednosti in slabosti podjetja;
- analizo okolja - odkrije priložnosti in nevarnosti v okolju.

Pri izvajanju **analize poslovanja** se delo kontrolerja deli v 2 fazi. 1. faza je opazovanje obstoječega poslovanja, pri katerem se zbirajo podatki in informacije. Nato se podatki primerjajo s primerjalno osnovo, ki je lahko preteklo poslovanje, načrt ali poslovanje podobnega podjetja. Tako se ugotovijo odmiki. 2. faza pa je diagnoza poslovanja, ki išče vzroke za ugotovljena odstopanja. **Analiziranje okolja** zajema predvidevanje, napovedovanje, ocenjevanje in spoznavanje dogajanja v podsistemih, da se bi pravočasno ugotovile priložnosti in nevarnosti za podjetje. Pri analizi poslovanja se zbere podatke in s tem pripravi oceno trenutnega okolja. Predvidi se prihodnja dogajanja, analizira medsebojne povezave in ugotavlja, kako spremembe vplivajo druga na drugo. Sistematičnim opisom predvidenih področij, s poudarkom na medsebojnih povezavah, pravimo scenariji in za vsakega pripravimo varianto plana (Rozman et al., 1993, str. 89-90).

2.3.4 Poslovno informiranje

Odločanje in usklajevanje sta vsebina upravljalnega poslovnega sistema, funkcije upravljanja in izvajanja pa lahko optimalno delujejo le, če imamo dovolj kakovostnih informacij. Ločiti je potrebno med pojmom informacija in podatek. Informacije so problemsko usmerjene in osnova za odločanje, podatki pa le nevtralno dokazujejo določeno dejstvo (Hočevvar, 1998, str. 3-4).

Informacije lahko delimo na (Koletnik, 1996, str. 16):

- ustne in pisne,
- predračunske, obračunske in nadzorne,
- redne in izredne,
- splošne in posebne,
- notranje in zunanje,

- informacije o financiranju, nabavi, prodaji, uspešnosti, ...

Ena najbolj splošnih razvrstitev informacij je na kvantitativne, ki so izražene s številkami, in na kvalitativne, ki so pridobljene z opazovanji, vtisi in izkušnjami. Za upravljanje podjetja so enako pomembne oboje (Hočevar, 1998, str. 4).

Učinkovitost kontrolinga je v veliki meri odvisna od informacijskega sistema ter kakovosti informacij, ki jih imamo. Služba kontrolinga mora stalno razvijati in izpopolnjevati obstoječi sistem, da lahko pridobi optimalne informacije, ki jih management potrebuje pri odločanju. Ena od nalog kontrolinga je, da ima podjetje dobro razvit notranji informacijski sistem (Ziegenbein, 1992, str. 369). Naloga informacijskega sistema je, da poslovodstvu nudi primerne, pravočasne, točne, ustrezne in popolne informacije (Hočevar, 1998, str. 11).

10 napotkov, ki so po mnenju Palle Hansena ključni za sestavo dobrega kontrolerjevega poročila (Deyhle, 1997, str. 158):

- Vodje vseh ravni naj dobijo poročila, ki spadajo v njihovo odgovornost.
- Poročila naj vsebujejo vse bistvene podatke.
- Poročila naj vsebujejo načrtovane in dosežene podatke.
- Poročila naj primerjajo načrtovane in dosežene podatke, ki naj bodo izraženi absolutno in v odstotkih ter kumulativno do današnjega dne.
- Poročila naj navajajo razloge za nastanek razlik in predloge za izboljšanje stanja.
- Poleg rutinskih poročil, naj uporabniki dobivajo tudi poročila, v katerih so navedena predvidevanja želj in potreb podjetja.
- Poročila naj vsebujejo tabele in grafikone.
- Poročila naj prihajajo pravočasno.
- Poročila naj bi bila prilagodljiva in ne vezana na formalno računsko in tehnično usklajevanje.
- Pomembna področja za sestavo poročil so informacije o prihodkih, stroških in dobičku.

Poslovni informacijski sistem lahko imenujemo tudi jedro kontrolinga, saj mora vsem odločitvenim ravnam zagotavljati pravočasne in primerne informacije po obliki in vsebini. Informacijski sistem mora imeti zato ustrezno izgradnjo, razvoj in vzdrževanje, pri čemer je zelo pomemben kontroling (Režun, 2004, str. 46).

3 PRESOJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA

Podjetja se morajo vseskozi prilagajati razmeram na trgu, če želijo preživeti na današnjih zahtevnih trgih. Odzivi na spremembe morajo biti hitri, tudi kupci so čimbolj zahtevni in informirani. Uspešnost podjetij je torej v veliki meri odvisna od sposobnosti prilagajanja poslovanja razmeram v okolju.

Zaostrene konkurenčne razmere na trgih imajo vpliv na vse vidike poslovanja podjetja. Do večjih sprememb v poslovnih okoljih prihaja zaradi sproščenih mednarodnih proizvodov in trgovinskih tokov. V preteklih letih strategije podjetja ni bilo potrebno spreminjati tako pogosto kot danes, ko jo je potrebno čim prej in pogosteje prilagajati (Rejc, 2002, str. 2-3).

Če želi podjetje strategijo uspešno uresničiti, mora poslovodstvo zagotoviti ustrezen sistem kazalnikov oziroma informacij, ki jim kaže, ali se strateški cilji dosegajo. Te informacije odražajo ali napovedujejo stanje in razvoj določenega pojava (Pučko, Čater & Rejc, 2006, str. 144).

Poslovodstvo mora imeti na voljo kakovostne informacije, katerih nepogrešljiva lastnost je pravilnost in pravočasnost, na podlagi katerih se odločajo o nadaljnjem poslovanju podjetja. Vzpostavljen morajo imeti tak informacijski sistem, ki jim bo lahko take informacije tudi nudil, saj bodo z njimi lahko sprejemali hitre in dobre poslovne odločitve.

Informacije o uspešnosti poslovanja so torej osnova za sprejemanje pomembnih poslovnih odločitev. Biti morajo zanesljive in omogočiti logične in dolgoročno upravičene poslovne aktivnosti. Ločiti moramo med pojmom uspešnost in učinkovitost, da lahko definiramo, katere informacije o uspešnosti poslovanja so dovolj zanesljive. Uspešnost pomeni delati prave stvari, učinkovitost pa delati stvari pravilno. Za visoko uspešnost mora biti zagotovljena učinkovitost, sama po sebi pa je še ne zagotavlja (Tekavčič, 2008, str. 2).

Ker postaja vodenje podjetij čimbolj zahtevno, je potrebno razviti sistem merjenja uspešnosti, ki s pomočjo kazalnikov prikazuje različne vidike poslovanja podjetja. S povezavami med kazalniki je mogoče predvideti tveganja in se bolje odločati o prihodnosti podjetja kot celote (Golob, 2011, str. 1).

V preteklosti so kot merilo uspešnosti uporabljali le finančne kazalnike, ki jih dobimo iz računovodskih podatkov. Najpomembnejši so podatki o dobičku, kapitalu in sredstvih podjetja. Izkazalo se je, da so v današnjem času finančne informacije pomanjkljive, prepozne, usmerjene pa predvsem na zunanje uporabnike in ne vodstvo podjetja. Usmerjajo se predvsem na kratkoročne vidike poslovanja, premalo pa na dolgoročno preživetje in uspešnost podjetja (Tekavčič, 2008, str. 10). Računovodske informacije so nezadostne, saj nam ne nudijo podatkov, kako naj podjetje ukrepa v prihodnosti. Ne dajejo informacij, s katerimi bi spremljali proizvodni proces podjetja. Za konkurenčnost podjetja je potrebno pridobiti podatke o kakovosti, zalogah, fizični produktivnosti, prilagodljivosti proizvodnje in dobave ter o zaposlenih. Tako se je pojavila potreba po nefinančnih (nedenarno izraženih) informacijah (Rejc, 2002, str. 54).

Da bi podjetja bolje uresničevala strategijo in jo kontrolirala, potrebujejo sodobne sisteme kazalnikov. Tradicionalni sistemi so predvsem finančni in nam kažejo rezultate poslovanja. Nefinančni kazalniki pa kažejo podatke o znanju, sposobnostih in spretnostih zaposlenih, učenju, organizacijski klimi in inovativnosti. Tradicionalno merjenje uspešnosti je v podjetjih ločeno od

strateškega managementa, tako tradicionalni kazalniki ne morejo ugotavljati, če je zastavljena strategija sploh prava (Pučko et al., 2006, str. 147-148).

Podjetja, ki želijo v današnji dobi ostati konkurenčna, morajo imeti vzpostavljen tak sistem spremljanja svoje uspešnosti, ki podjetju omogoča hitro zaznavanje odstopanj od zastavljenih planov. Dati mu mora informacije o preteklem in sedanjem poslovanju, kot tudi načrtovati smernice za prihodnost. Poleg vlaganj v novo tehnologijo in opremo, so zelo pomembni tudi kupci, razvoj novih proizvodov in storitev, znanja in sposobnosti zaposlenih, odzivni čas, kakovost in razvoj informacijske tehnologije (Požar, 2009, str. 1-2).

3.1 FINANČNI KAZALNIKI

Da poslovodje lahko sprejemajo dobre poslovne odločitve, potrebujejo ustrezne informacije, med katerimi so nekatere finančne narave. Najpomembnejši vir teh informacij je računovodski informacijski sistem, ki nudi podatke, pridobljene iz stroškovnega in finančnega računovodstva. Računovodske informacije so vrednostno (denarno) izražene poslovne transakcije. Vodstvo podjetja sprejema poslovne odločitve na podlagi finančnih kazalnikov, ki pa danes predstavljajo le del informacij, ki vplivajo na poslovanje podjetja.

3.1.1 Vrste finančnih kazalnikov

Analiza poslovanja je tradicionalen izraz za znanstveno disciplino, ki jo zanima, kaj v poslovanju podjetja se bi dalo izboljšati in kako to storiti. Tradicionalna analiza poslovanja nam ne da podatkov o dolgoročnih, strateških vprašanih poslovanja in razvoju podjetja, pač pa išče problemske situacije in opredeljuje poslovne probleme. Spremlja in ocenjuje poslovne prvine, poslovne funkcije, poslovni uspeh in poslovno uspešnost. Ena od značilnosti analize poslovanja je pogostost njenega izvajanja. Ponavadi se ponavlja po zaključku poslovnega leta, pogosteje pa le, če se pojavi zahteva. Daje nam podatke o preteklem poslovanju, ker pa se poslovne razmere pogosto spreminjajo, so kazalniki analize poslovanja pogosto tudi prepozni. Kot 2. pomanjkljivost lahko navedemo, da sloni na tradicionalnih kazalnikih uspešnosti in na tradicionalno zasnovani strukturi kazalnikov. Žal pa analiza poslovanja ne zajema področij, ki imajo danes pomembno vlogo pri razvijanju in ohranjanju konkurenčne prednosti in so ključni za dolgoročno uspešnost podjetja: znanja in sposobnosti zaposlenih, motivacije, kulture in klime v podjetju, sloga ravnanja, raziskav, razvoja, organizacijskih procesov, ... Naslednja pomanjkljivost analize poslovanja je ta, da uporablja le kvantitativne podatke, torej obravnava pojave, ki jih je mogoče izmeriti in izraziti vrednostno ali količinsko. Navedemo lahko še eno značilnost tradicionalne analize poslovanja. Uspešnost podjetja analizira, kot da bi bila s tem presoja uspešnosti zaključena (Rejc, 2002, str. 56-59).

Pri analiziranju poslovanja s finančnimi kazalniki izračunavamo naslednje finančne kazalnike:

Kazalniki stanja financiranja, ki analizirajo način financiranja podjetja. Tu nas zanima višina dolgov oziroma kapitala v strukturi vseh virov financiranja, predvsem jih uporabljajo posojilodajalci (Nemeček, 2007, str. 11). Najpogostejši so:

- Delež kapitala v financiranju, kjer vidimo delež lastnikov med viri financiranja. Z njim se ugotavlja finančno tveganje.
- Delež dolgov v financiranju, ki nam kaže stopnjo zadolženosti podjetja.
- Kazalnik finančnega vzvoda, ki se uvršča med dolgoročne mere likvidnostnega tveganja. Pove nam razmerje med dolgovi in kapitalom.

S kazalniki stanja investiranja analiziramo aktivo bilance. Razdelimo jih lahko na:

- Delež stalnih sredstev, ki nam pove delež, ki ga imajo stalna sredstva v vseh sredstvih podjetja. Vrednosti kazalnika se razlikujejo glede na panogo podjetja; v trgovini ima praviloma nižjo vrednost kot v neki tehnološko intenzivni panogi.
- Delež gibljivih sredstev nam pokaže delež gibljivih sredstev v celotnih sredstvih, vrednost kazalnika pa je tudi tu odvisna od panoge.
- Odpis osnovnih sredstev nam pove odpis osnovnih sredstev.

S kazalniki vodoravnega finančnega ustroja ugotavljamo kvaliteto financiranja podjetja. Zanima nas finančno ravnotežje, vendar ne razmerje med kapitalom in dolgovi, ampak usklajena ročnost med sredstvi in obveznostmi do virov sredstev.

- Kratkoročni koeficient primerja sredstva podjetja, ki jih lahko hitro pretvorimo v denar in obveznosti, ki jih bi morali plačati kmalu. Kazalnik nam tako kaže likvidnost podjetja.
- Pri hitrem koeficientu likvidnosti v števcu odštejemo tudi kratkoročne terjatve in zaloge, saj glede hitrega unovčenja predstavljajo določeno tveganje.
- Pospešeni koeficient nam kaže razmerje med gibljivimi sredstvi in kratkoročnimi viri sredstev, iz gibljivih sredstev pa so izločene zaloge in aktivne časovne razmejitve. Ugoden pospešen koeficient naj bi bil večji od 1 (Nemeček, 2007, str. 13-14).

Kazalniki obračanja nam kažejo hitrost obračanja sredstev. Hitrejše je obračanje, manj virov sredstev potrebuje podjetje za ta sredstva.

- Koeficient obračanja terjatev do kupcev prikazuje število obratov terjatev do kupcev v denarna sredstva v 1 letu. Tu se kaže učinkovitost izterjave in plačilna sposobnost kupcev. Povprečen plačilni rok pa dobimo z deljenjem števila dni v letu s koeficientom obračanja terjatev do kupcev.
- Koeficient obračanja obveznosti do dobaviteljev nam prikazuje, kolikokrat so se obveznosti do dobaviteljev pretvorile v denarna sredstva v 1 letu. Nadalje lahko izračunamo dobo vezave obveznosti do dobaviteljev.
- Koeficient obračanja zalog proizvodov nam da podatek o številu obratov zaloge proizvodov v prodajo v letu dni. Učinkovito poslovanje z zalogami nam kaže visok koeficient. Tudi tu lahko izračunamo povprečno dobo vezave zalog proizvodov.
- Koeficient obračanja obratnih sredstev nam pove, kolikokrat letno se obratna sredstva (terjatve, zaloge, obratna sredstva) podjetja obrnejo.

Kazalniki gospodarnosti kažejo razmerje med prihodki in odhodki. Osnovni kazalniki so:

- Gospodarnost poslovanja, kjer ne upoštevamo finančnih in izrednih gibanj.
- Ekonomičnost, kjer se upošteva tudi prihodke in odhodke iz financiranja.
- Dobičkonosnost prihodkov kaže delež čistega dobička v prihodkih.

Pri **kazalnikih dobičkonosnosti** nas zanima dobičkonosnost oziroma rentabilnost sredstev ali kapitala. Najpogosteje se uporabljajo sledeči kazalniki:

- Kazalnik dobičkonosnosti sredstev (ROA) je eden ključnih pri finančni analizi, kaže pa nam, ali so sredstva produktivno uporabljena.
- Kazalnik dobičkonosnosti kapitala (ROE) se uporablja kot mera uspešnosti posloводства.
- Kazalnik dobičkonosnosti navadnega lastniškega kapitala.

3.1.2 Kritika tradicionalnih kazalnikov uspešnosti

Danes računovodske informacije ne ustrezajo več za kakovostno poslovno odločanje, saj je računovodski informacijski sistem le del celotnega informacijskega sistema. Za uspešnost poslovanja so pomembni še drugi procesi, stanja in dejavniki, s katerimi se uresničuje strategija podjetja. **Problemi tradicionalnega merjenja** uspešnosti so tako naslednji (Pučko et al., 2006, str. 146):

- Tradicionalno merjenje uspešnosti je predvsem računovodsko. Kazalniki so izraženi vrednostno in ne zajemajo strateško pomembnih področij, ki se jih ne da denarno ovrednotiti (znanja in sposobnosti zaposlenih, klima, kakovost managerjev, razvoj).
- Temeljni tradicionalni kazalnik uspešnosti je rentabilnost kapitala, sledita mu ekonomičnost poslovanja in produktivnost dela. Problem tu je, ker so vsi kazalniki računovodski in podvrženi potencialnim pastem kreativnega računovodstva.
- Za tradicionalno merjenje uspešnosti so bistveni kazalniki, ki odražajo rezultate poslovanja, manj pa dejavnike uspešnosti.
- Tradicionalno merjenje se opira na analizo poslovanja, ki je kratkoročna in ni kontinuirana.
- Tradicionalno merjenje uspešnosti poslovanja nam nudi pretekle podatke.
- Tradicionalni kazalniki ne omogočajo merjenja uspešnosti z vidika uresničevanja strategije, ne dajo nam niti podatka, ali je uporabljena strategija sploh prava.

Obstajajo pa tudi **problemi tradicionalnih kazalnikov** uspešnosti poslovanja (Pučko et al., 2006, str. 146-147):

- Finančni kazalniki vsebinsko niso ustrezni, saj so lahko z vidika vsebine poslovnega odločanja, kjer naj jih bi upoštevali, nepravilno izračunani.
- Finančni podatki so nezadostni za celovito spremljanje uspešnosti poslovanja, saj so to le rezultati, izračunani iz temeljnih računovodskih izkazov, ne dajo pa nam informacije o vzrokih za doseženo uspešnost.
- Finančni kazalniki z zamikom odražajo poslovne dogodke, zato so za pomembne poslovne odločitve pogosto prepozni.

- Problem finančnega merjenja uspešnosti je zloraba kazalnika dobičkonosnosti. Ko se zaradi manjše prodaje ali povečevanja stroškov znižuje dobiček, managerji zmanjšujejo določena vlaganja, da bi vsaj kratkoročno prikazali večji dobiček in s tem dobičkonosnost. Prav vlaganja pa imajo pomembno vlogo v dolgoročnem razvoju podjetja.
- Tradicionalni kazalniki uspešnosti so kratkoročni in nepovezani s strategijo podjetja. Ponavadi se nanašajo na 1 leto ali manj, značilnost sodobnega spremljanja uspešnosti pa je, da na uspešnost gleda dolgoročno in s strateškega vidika.

Tradicionalni kazalniki uspešnosti poslovanja so tako predvsem finančni in tudi prepozni. Zato se je že dodobra uveljavila potreba po nefinančnih kazalnikih, saj podjetja le tako lahko konkurirajo na trgu, dolgoročno rastejo in povečujejo uspešnost poslovanja. V nadaljevanju zato sledi nekaj teorije o nefinančnih kazalnikih.

3.2 SODOBNI SISTEMI KAZALNIKOV ZA MERJENJE USPEŠNOSTI

Če želimo temeljito analizirati aktivnosti poslovnih procesov, nam niso več dovolj le kratkoročni finančni kazalniki, ampak potrebujemo tudi drugačna merila presojanja uspešnosti poslovanja. Pojavlja se vse večja potreba po nefinančnih kazalnikih, katere uporabljamo za merjenje učinkovitosti posameznih delov poslovnega procesa (Tekavčič, 2008, str. 16). V današnjem konkurenčnem okolju se tako pojavlja potreba po novem sistemu merjenja, ki je podjetju prilagojen tako, da podpira dolgoročen razvoj (Vitezić, 2007, str. 8).

S sodobnim sistemom kazalnikov za merjenje uspešnosti želijo podjetja oblikovati tako finančne kot nefinančne strateške cilje. Nefinančni so izraženi v nedenarni enoti mere, oboji pa morajo biti kvantificirani in merljivi. Pravilno postavljeni strateški cilji podjetja so torej osnova za oblikovanje sistema kazalnikov za merjenje uspešnosti, bistveno pa je tudi razmerje med finančnimi in nefinančnimi kazalniki (Pučko et al., 2006, str. 148-150).

Sodobno spremljanje uspešnosti poslovanja v podjetjih označujejo naslednje značilnosti (Rejc, 2002, str. 129):

- Kazalniki o uspešnosti poslovanja so izvedeni iz poslanstva, strategije in strateških ciljev podjetja.
- Kazalniki so strukturirani v smislu vzročno-posledičnih povezav med dejavniki in rezultati.
- Z vidika enote mere so kazalniki finančni in nefinančni, poudarek pa je na nefinančnih, saj odražajo strateške dejavnike.
- Struktura kazalnikov uspešnosti poslovanja omogoča vodstvu sproti spremljati, kako uspešno podjetje posluje.

Tabela 4 prikazuje primere strateških ciljev organizacije in kazalnikov za merjenje uspešnosti.

Tabela 4: Primeri strateških ciljev podjetja in kazalnikov za merjenje uspešnosti oziroma kontrolo uresničevanja strategije

Strateški cilj (3-letno obdobje)	Kazalniki v sistemu za merjenje uspešnosti
Povečati tržni delež za 4 %	% rasti tržnega deleža Povprečna dobičkonosnost novih strank
Povečati pravočasnost dobav za 20 %	% pravočasnih dobav Povprečno število dni zamude
Povečati zadovoljstvo strank za 12 %	% rasti zadovoljstva strank, merjeno na ocenjevalni lestvici % rasti pripravljenosti strank na nakup, merjeno na ocenjevalni lestvici % rasti prodaje
Povečati ugodnost organizacijske klime za 20 %	% izboljšanja ugodnosti posameznih sestavin organizacijske klime, merjeno na ocenjevalni lestvici Indeks stabilnosti zaposlenih
Povečati ustvarjalnost zaposlenih za 30 %	Število uresničenih predlogov o izboljšavah izdelkov/storitev na zaposlenega Število uresničenih predlogov o izboljšavah procesov na zaposlenega
Zaposliti 10 strokovnjakov za področje raziskav in razvoja	Število zaposlenih v oddelku R&R % lansiranih izdelkov med vsemi novorazvitimi Prihodki od prodaje novih izdelkov

Vir: D. Pučko, T. Čater & A. Rejc Buhovac, Strateški management 2, 2006, str. 150

V času velike konkurence, hitrega tehnološkega razvoja, stalne negotovosti in drugih pomembnih sprememb na trgu, si mora podjetje, ki želi preživeti, zagotoviti kakovostne informacije, ki kažejo realno stanje poslovanja podjetja in so osnova za sprejemanje poslovnih odločitev. Te informacije mu nudi celovit sistem, ki omogoča hitro zaznavanje možnih odstopanj od zastavljenih ciljev. Nefinančni kazalniki pomagajo odkriti, če gre v podjetju kaj narobe, preden se problem dejansko razvije. Tako se poskuša ta problem pravočasno rešiti.

Ker so v današnjih časih, poleg vlaganj v novo tehnologijo, pomembni še razvoj trajnejših odnosov s kupci, razvoj novih proizvodov in storitev, izpopolnjevanje znanja in sposobnosti zaposlenih, odzivnost in kakovost ter razvoj podatkovnih baz, sta merjenje in spremljanje uspešnosti na teh področjih ključna za uspešnost poslovanja (Požar, 2009, str. 2). Pri presojanju uspešnosti poslovanja so različni avtorji razvili različne sodobne sisteme za spremljanje uspešnosti poslovanja, nekateri med njimi so (Fijavž, 2002, str. 29; Guna, 2007, str. 10; Požar, 2009, str. 13; Rejc, 2002, str. 102-109; 24ur.com - Metoda 20 ključev za konkurenčnost podjetij, 2012):

- **Uravnoteženi sistem kazalnikov** je zaokrožen s 4 vidiki uspešnosti poslovanja - finančni vidik, vidik kupcev, vidik notranjih poslovnih procesov ter vidik učenja in rasti. Vrednost, ki jo ustvarja podjetje, se gradi od spodnje ravni (učenje in rast) preko notranjih poslovnih

procesov in zadovoljevanja kupcev do najvišje ravni, interesov lastnikov podjetja. Ti 4 vidiki celostno odražajo uspešnost poslovanja podjetja.

- **Model Lyncha in Crossa** vključuje vizijo in strategijo podjetja. Strateški cilji se nanašajo na prodajne trge in na zelene finančne rezultate podjetja. Bistveno je prepričanje, da so interesi kupcev in lastnikov podjetja najpomembnejši dejavniki sistema za spremljanje in ravnanje uspešnosti.
- Pri **Modelu Atkinsona, Waterhousea in Wellsa** je namen strateškega planiranja v opredelitvi odnosov med podjetjem in skupinami udeležencev, v katere štejejo lastnike, kupce, dobavitelje, zaposlene in javnost.
- **Evropski model poslovne odličnosti** izvira iz koncepta celovitega obvladovanja kakovosti, ki kaže pot do poslovne odličnosti. Procesi so tu sredstvo, s katerim podjetja razvijajo, obvladujejo in sproščajo sposobnosti zaposlenih z namenom doseči zastavljene cilje (rezultate). Model EQA vsebuje 9 različno vrednih meril, ki so razdeljeni na dejavnike (voditeljstvo, upravljanje s sposobnostmi zaposlenih, strategija in načrtovanje, upravljanje virov, sistem kakovosti in procesi) in rezultate (zadovoljstvo zaposlenih, zadovoljstvo strank, vpliv na družbo in poslovni rezultati).
- **Model Nickolsa** se opira na vedenjsko teorijo podjetja in na teorijo udeležencev. Zanj je podjetje mreža medsebojno odvisnih odnosov. Njegov model se imenuje »izkaz obveznosti« in vključuje 4 skupine udeležencev: dobavitelje, kupce, zaposlene in poslovodstvo.
- **Maskell** obravnava raven celotnega podjetja in ne raven proizvodne poslovne funkcije, čeprav poudarja predvsem sodobna proizvodjalna okolja. Nevarnost vidi predvsem v uporabi tradicionalnih kazalnikov in metod pri merjenju uspešnosti poslovanja, saj so predvsem računovodski. Tako namesto konkretnih finančnih kazalnikov določi 7 temeljnih značilnosti sodobnih kazalnikov.
- **Pristop Eccelsa** zagovarja 8 skupin informacij, ki zajemajo celotno poslovanje podjetja. Redki opredeljeni kazalniki znotraj teh skupin niso le nefinančni.
- Avtor **Metode 20 ključev** je japonski profesor Iva Kobajaši, ki pravi, da je za učinkovito izvajanje metode zelo pomembna vključenost vseh zaposlenih. Metoda temelji na praktičnem in razumljivem programu medsebojno povezanih izboljšav poslovanja podjetja. Za povečanje produktivnosti, zadovoljstva vseh interesnih skupin v podjetju (kupcev, dobaviteljev, zaposlenih, skupnosti in lastnikov) in ohranitev ter izboljšanje kakovosti naravnega okolja, je torej ključen sistem, ki zajema 20 področij izboljšav. Skupni cilj vseh ključev je torej preoblikovati in trajno ohranjati podjetje v smislu svetovno konkurenčnega podjetja, lažje zadovoljiti potrebe kupcev in s tem povečati tržni delež podjetja.
- **Pristop Howella in Soucyja** omenja predvsem proizvodno funkcijo v podjetju in kazalnike za merjenje njene uspešnosti, ki naj bi bili pravočasni, točni in relevantni.
- **Pristop Fisherja** zagovarja radikalno nov sistem kontrole kazalnikov, katerega osnova bi bile informacije o ključnih dejavnikih uspeha. Nefinančni kazalniki predstavljajo sodobni kontrolni mehanizem, ki vodstvu sporoča signale o nevarnostih za uspešno poslovanje.
- **Garrison** je nefinančne kazalnike razdelil v 5 skupin. 2 glavni načeli, na kateri se je opiral, sta: načelo "ravno ob pravem času (angl. *"Just-In-Time"* - *JIT*) in "celovito obvladovanje kakovosti" (angl. *"Total Quality Management"* - *TQM*). Izbrani kazalniki so vezani na

proizvodno poslovno funkcijo. Tako je mogoče za posamezno poslovno funkcijo dokaj enotno izbrati potrebne nefinančne kazalnike za merjenje uspešnosti te poslovne funkcije, težje pa je to storiti za podjetje kot celoto.

- **Model celovitega upravljanja kakovosti (TQM)** vključuje 9 meril, na podlagi katerih se ocenjuje napredek družbe v smeri odličnosti, razdeljena pa so na dejavnike in rezultate. Posameznemu merilu je predpisano največje mogoče število točk, ki ga lahko dodelimo pri ocenjevanju določenega področja.

Pri presojanju uspešnosti poslovanja se je najbolj uveljavil uravnoteženi sistem kazalnikov, saj naj bi se finančni in nefinančni kazalniki tu najbolj celovito povezovali, zato ga bolj obširno predstavljam v nadaljevanju.

3.2.1 Uravnoteženi sistem kazalnikov

Uravnoteženi sistem kazalnikov (angl. *Balanced Scorecard - BSC*) je managersko orodje, ki spremlja poslovanje na več področjih. V svojem jedru ohranja finančni vidik, saj so finančni kazalniki osnova za merjenje uspešnosti že sprejetih odločitev (Hrovat, 2000, str. 44-46). Razvoj uravnoteženega sistema kazalnikov se je začel leta 1990, ko je Nolan Norton Institute kot sponzor pomagal pri raziskavi v več podjetjih na temo Merjenje uspešnosti v organizaciji prihodnosti. Glavno vlogo v raziskavi sta imela David Norton in Robert Kaplan, ki sta bila mnenja, da so obstoječi finančni računovodski kazalniki premalo za merjenje uspešnosti, zato so v tej raziskavi poskušali oblikovati nov model merjenja uspešnosti. Tradicionalnim finančnim kazalnikom so dodali strateške nefinančne kazalnike in s tem zagotovili uravnotežen pogled na uspešnost poslovanja.

Vodstvo podjetja, ki sprejema odločitve in nosi posledice, bi moralo poznati, kaj je potrebno za dolgoročen finančni uspeh. Sistem poteka »od zgoraj navzdol«, finančni in nefinančni kazalniki pa so izbrani na podlagi vizije in poslanstva podjetja (Golob, 2011, str. 11).

Uravnotežen sistem kazalnikov, kot so ga poimenovali, zajema 4 ločene vidike - finančni vidik (Kako vidijo podjetje delničarji?), vidik poslovanja s strankami (Kako podjetje vidijo kupci?), vidik notranjih procesov (V katerih poslovnih procesih je potrebno izkazati poslovno odličnost?) ter vidik učenja in rasti (Kje in kako je potrebno kaj spremeniti in izboljšati?). Ta sistem zajema ravnotežje med kratko- in dolgoročnimi cilji, med finančnimi in nefinančnimi kazalniki, med kazalniki z zamikom in vnaprejšnjimi kazalniki ter med zunanjimi in notranjimi vidiki uspešnosti (Kaplan & Norton, 2000, str. 8).

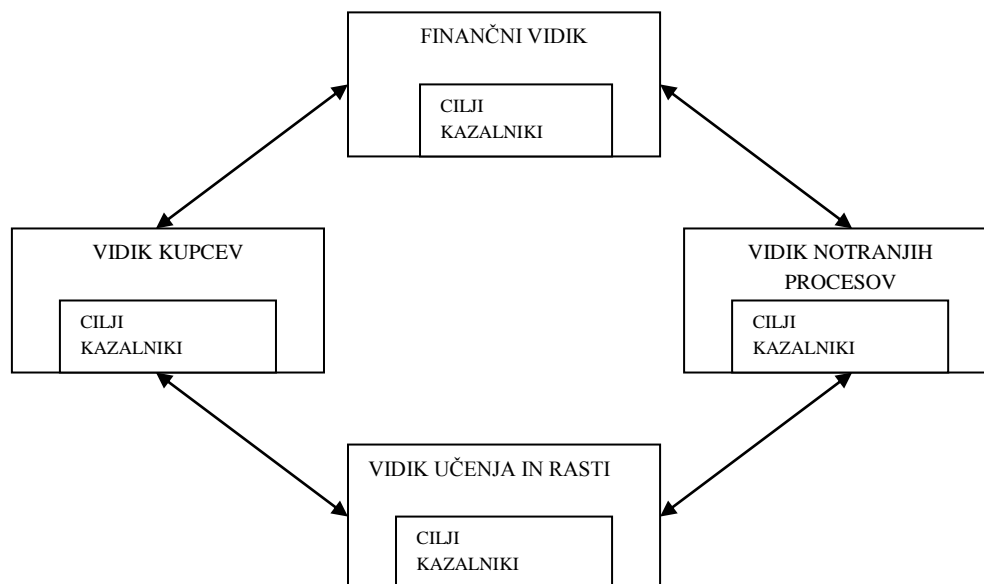
Kaplan in Norton potrebo po uravnoteženem sistemu kazalnikov ponazarjata z dogajanjem v pilotski kabini. Pilot mora za varno pot od vzleta do cilja skrbeti, da ves čas leti na primerni višini. Toda to ni dovolj, pozoren mora biti tudi na gorivo, okvare motorja, pritisk v kabini in druge kazalnike. Ves čas mora spremljati, da je vse to v normalnih vrednostih. Enako je potrebno v podjetju skrbeti, da so finančni in nefinančni kazalniki v ravnotežju (Tekavčič, 2008, str. 17).

Področja, ki so zajeta v uravnoteženem sistemu kazalnikov, se uporabljajo za izvajanje ključnih managerskih procesov (Tekavčič, 2008, str. 18):

- pojasnjevanje ter udejanjanje vizije in strategije,
- posredovanje in povezavo strateških ciljev in kazalnikov,
- načrtovanje, zastavljanje ciljev, usklajevanje strateških pobud,
- učinkovito pridobivanje strateških povratnih informacij in izboljšanje procesa učenja.

Merjenje poslovne uspešnosti samo s finančnimi kazalniki danes ni dovolj, ima določene pomanjkljivosti, uravnoteženi sistem kazalnikov pa zajema 4 različne vidike, še vedno pa daje poudarek želenim finančnim ciljem. Slika 1 prikazuje shemo 4 vidikov uravnoteženega sistema kazalnikov in povezav med njimi.

Slika 1: Uravnoteženi sistem kazalnikov uspešnosti



Vir: R. S. Kaplan & D. P. Norton, Balanced Scorecard, 2001, str. 104

Vsako podjetje mora glede na panogo, v kateri posluje, strategijo in dostopne podatke samo izbrati kazalnike, ki bodo najbolje opisovali uspešnost poslovanja. Z uravnoteženim sistemom kazalnikov podjetje pridobi najpomembnejše informacije, ki jih potrebuje, in oblikuje kazalnike, ki mu bodo te informacije dali.

Finančni vidik nam pove, če izvajanje strategije prispeva k izboljšanju poslovnih rezultatov in kaže končne cilje podjetja. V finančne cilje ponavadi uvrščamo prihodke od prodaje, dobičkonosnost poslovnih sredstev in ekonomsko dodano vrednost, skratka donosnost. Kot alternativne finančne cilje pa lahko omenimo hitro rast prodaje ali ustvarjanje denarnih tokov. Ti kazalniki so tudi osnova oziroma temelj nefinančnih kazalnikov (Kaplan & Norton, 2000, str. 37,

57). Finančni kazalniki nam kažejo dvoje: ali je dolgoročna strategija pravilno postavljena v povezavi z nefinančnimi kazalniki in ali so izbrani nefinančni kazalniki pravi, da lahko spremljamo ključne aktivnosti in druge dejavnike (Požar, 2009, str. 24).

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

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

Podjetja enake finančne cilje uporabljajo za vse svoje poslovne enote, kar pa ni vedno primerno. Finančni cilji se namreč lahko zelo razlikujejo na vsaki stopnji življenjskega cikla poslovne enote.

Razvojne stopnje poslovne enote so rast, zrelost in upadanje. Za posle na stopnji rasti so primerni finančni cilji, deleži stopnje rasti prihodkov in stopnje rasti prodaje na ciljnih trgih. Na stopnji zrelosti nas zanima dobičkonosnost poslovnih sredstev (ROA), donosnost naložb (ROI) in ekonomska dodana vrednost (EVA). Za posle v obdobju upadanja pa je finančni cilj denarni tok iz poslovanja (Femc, 2009, str. 13).

Vsaka razvojna stopnja poslovne enote ima 3 finančne usmeritve, s katerimi dosegamo zastavljeno poslovno strategijo (Kaplan & Norton, 2000, str. 61):

- rast in splet prihodkov z razvojem novih izdelkov in storitev, pridobivanje novih strank in trgov, doseganje višje dodane vrednosti ter določitev novih cen,
- znižanje stroškov oziroma povečanje produktivnosti z zmanjševanjem neposrednih in posrednih stroškov izdelkov in storitev ter delitev skupnih sredstev z drugimi poslovnimi enotami,
- izraba sredstev - zmanjšanje količine obratnega kapitala, ki je potreben za podporo danega obsega poslovanja in večji izkoristek osnovnih sredstev.

Vidik poslovanja s strankami podjetjem omogoča izoblikovati strategijo, ki temelji na kupcih in trgih. Da lahko kakovostno zadovoljimo potrebe kupcev, jih moramo prepoznati in predvideti. Dandanašnji kupec pa poleg tistega, kar je naročil, želi dobiti še kaj zraven, neko dodatno vrednost. Šele z visokim zadovoljstvom kupcev podjetje lahko doseže zastavljene finančne cilje. Sodobna filozofija managerjev kaže, da dajejo podjetja čim večjo pomembnost zadovoljevanju strank. Če namreč kupec ni zadovoljen, bo našel drugega dobavitelja, ki bo zadovoljil njegove potrebe (What is the Balanced Scorecard, 2011).

Pri vidiku poslovanja s strankami podjetja opredelijo segmente strank in tržne segmente, v katerih so se odločila tekmovati. Nato oblikujejo cilje in kazalnike uspešnosti poslovanja na

svojih ciljnih segmentih. Osnovni kazalniki na področju poslovanja s strankami so tržni delež, pridobivanje novih strank, ohranjanje strank, zadovoljstvo in dobičkonosnost (Kaplan & Norton, 2000, str. 73, 78).

Če želi podjetje vplivati na glavne kazalnike, ki kažejo zvestobo in zadovoljstvo ciljnih strank, mora ugotoviti, kako ohraniti lojalnost strank. Dejavnike, ki vplivajo na zvestobo, delimo na (Femc, 2009, str. 14-15):

- dejavnike, ki so povezani z izdelki in storitvami (funkcionalnost izdelka, kakovost, čas, cena),
- dejavnike, povezane z odnosom do strank (odzivni čas, dobavni čas, mnenje stranke o nakupu) in
- dejavnike, povezane z ugledom in imidžem podjetja (npr. blagovna znamka).

Ker podjetje najbolj zanima dobičkonosnost strank, je potrebno spremljati, če se z njo še vedno izplača poslovati. Včasih je potrebno kljub drugače dobremu sodelovanju odkloniti nadaljnje poslovanje z njo, da ne povzroča izgube. Cilj podjetja namreč ni ustvarjati izgubo, temveč čim večji dobiček.

Vidik notranjih poslovnih procesov meri kritične interne procese, v katerih se mora podjetje odlikovati (Knapp, 2001, str. 1).

Da bi podjetje lahko zadovoljilo potrebe kupcev in doseglo finančne cilje, mora opredeliti vse svoje bistvene notranje procese. Uravnotežen sistem kazalnikov priporoča, da se v podjetju opredeli celotno verigo vrednosti notranjih poslovnih procesov, ki vsebuje tri glavne procese:

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

V procesu inovacij se opredelijo tako obstoječe kot tudi prihodnje potrebe strank, poudarek pa se daje tudi na nove rešitve za zadovoljevanje teh potreb. Proces inovacij je odločilen notranji proces, saj so uspešnost, učinkovitost in pravočasnost v procesu inovacij pomembnejše lastnosti kot odličnost v vsakodnevem procesu delovanja. V procesu inovacij se v 1. delu raziskuje trg, da se opredelijo velikost trga, lastnosti preferenc strank in izhodišča za določitev cen proizvoda ali storitve. V 2. delu procesa inovacij se raziskuje možnosti za razvoj novih izdelkov in storitev, izvaja se uporabne raziskave za izkoriščanje obstoječih tehnologij za razvoj novih proizvodov in poskuša uvesti nove proizvode in storitve na trg (Femc, 2009, str. 15-16).

V operativnem procesu podjetje prejme naročilo kupca in mu dostavi proizvode in storitve. Pomembni kazalniki v tem procesu so: pravočasnost, zanesljivost in stalnost dobave, odzivnost, kazalniki kakovosti, dnevi vezave zalog, kazalniki fleksibilnosti, kazalniki posebnih značilnosti proizvodov in storitev, ki prepričajo kupce, in drugi.

Veriga vrednosti notranjih poslovnih procesov se konča s poprodajnim procesom, ko podjetje kupcem po opravljenem nakupu ponudi še storitve, ki povečujejo vrednost nakupa (Kaplan & Norton, 2000, str. 101). Ta proces vključuje reklamacije, popravila, izdajanje jamstev, servisne storitve, izdajanje računov, izterjavo, ... Z dostavo proizvodov ali storitev poslovni proces še ni zaključen, saj ravno poprodajne storitve povečujejo vrednost za kupce.

Vidik učenja in rasti ima v uravnoteženem sistemu kazalnikov najpomembnejšo vlogo. Cilj tega vidika je dosežati odlične rezultate pri finančnem vidiku, vidiku poslovanja s strankami in vidiku notranjih poslovnih procesov. Vsako podjetje bi moralo investirati tudi v sposobnosti zaposlenih, informacijski sistem in organizacijske postopke, saj to postaja konkurenčna prednost v današnji dobi znanja.

Tri glavne kategorije dejavnikov z vidika učenja in rasti so (Kaplan & Norton, 2000, str. 136):

- sposobnosti zaposlenih,
- zmogljivost informacijskih sistemov ter
- motivacija, avtonomnost in usklajevanje.

Če želijo podjetja prerasti uspešnost svojega finančnega poslovanja in poslovanja s strankami, morajo izboljšati procese in poslovanje s strankami, 1. korak na tej poti pa je izobraževanje zaposlenih. Kazalniki uspešnosti zaposlenih so: zadovoljstvo, produktivnost in ohranjanje zaposlenih v podjetju (Nemeček, 2007, str. 37). Zaposleni potrebujejo tudi natančne podatke o celotnem odnosu stranke s podjetjem, kar pa lahko le-ta zagotavlja z dobrim informacijskim sistemom. Predvsem je pomembna dobičkonosnost stranke, pa tudi v kateri segment spada, da se ve, kako je treba z njo ravnati.

Pri kazalnikih motivacije, avtonomnosti in usklajevanja je pomembno delovno ozračje v podjetju, ki mora biti primerno za motiviranje in spodbujanje zaposlenih. Zaposleni morajo imeti v določeni meri proste roke, če naj bi prispevali nove zamisli in ideje. Kazalniki, ki se na tem področju oblikujejo s ciljem spremljanja napredka, so: število zamisli na zaposlenega, število uresničenih zamisli, kazalnik prepolovitve nepravilnosti in kazalniki uspešnosti predstavitev uravnoteženega sistema kazalnikov (Požar, 2009, str. 34-35).

Ko se podjetje odloči za uvedbo uravnoteženega sistema kazalnikov, ga mora čim prej vključiti v vsakodnevni managerski sistem. Da ne bi prihajalo do razhajanj med razvojem, oblikovanjem in izvedbo strategije, je potrebno odpraviti ovire, ki onemogočajo njeno izvajanje. Najpogostejše ovire so, da vizija in strategija ne delujeta, strategija ni povezana s cilji oddelkov ali posameznikov, strategija ni povezana z dolgoročno in kratkoročno razporeditvijo sredstev in pa povratne informacije so taktične in ne strateške. Z uvedbo uravnoteženega sistema kazalnikov se podjetje navedenim oviram lahko izogne.

4 ANALIZA ORGANIZIRANOSTI IN VSEBINE KONTROLINGA V PODJETJU GEAPRODUKT

4.1 PREDSTAVITEV PODJETJA

Podjetje Geaprodukt je bilo ustanovljeno leta 1990. Specializirano je za trženje in distribucijo sadja in zelenjave ter spada med vodilna specializirana trgovska podjetja v Sloveniji na tem področju. Ponudba sadja in zelenjave je prilagojena trgovinam na drobno, trgovskim verigam, velikim in majhnim gostinskim sistemom ter posameznikom. Podjetje sta prizadeli 2 krizi, ki sta bili uspešno rešeni. Danes se obseg prodaje širi z naraščanjem števila strank in uvajanjem novih prodajnih programov. V preteklosti je bilo podjetje odvisno od 1 ali 2 večjih kupcev, kar se je izkazalo kot slabo, tako sedaj oskrbuje veliko število stalnih strank, vedno pa prihajajo tudi novi kupci.

Podjetje ponuja sadje in zelenjavo - sveži (tudi pakirani), konzervirani in sušeni program, uvaja pa se tudi prodaja eko izdelkov in naravnih sokov. Najnovejša ponudba sta ekološko pakirana sadje in zelenjava, ki sta prepoznavna po blagovni znamki Go Gea Eko. Trženje sadja in zelenjave spada v prehrabeno dejavnost, ki ni tako občutljiva za sedanjo krizo. Dejavnost je zelo zahtevna, saj je treba svežino sadja in zelenjave ohranjati, pa tudi nabavljati čim bolj sveže blago. V ta namen podjetje uporablja hladilnice ter izolirana in ohlajena tovorna vozila. Delo poteka skoraj 24 ur na dan, saj mora za zagotavljanje potrebnega blaga kupcem blago pravočasno tudi nabaviti. Dnevno pa je potrebno pripraviti tudi vsa naročila, ki jih prejme, saj mora biti naslednji dan zjutraj to blago že pri strankah.

Podjetje posluje predvsem na slovenskem trgu, nekaj malega izvažata kupcem v Italijo, ki so tudi dobavitelji. V zadnji krizi je Geaprodukt namreč na tujem trgu izgubil veliko kapitala, saj je to posel, pri katerem moraš biti ves čas prisoten. Spremljati moraš blago, kupce, dobavitelje in izvajalce. Frekvenca premikov blaga in denarja je zelo visoka in majhna nepazljivost lahko povzroči visoke izgube.

V Sloveniji ima podjetje Geaprodukt 3 prodajno skladiščne centre in sicer v Ljubljani, Ankaranu in Mariboru. Vsak izmed centrov ima organizirano prodajno službo, skladišče in distribucijo. Za slednjo uporablja lastna tovorna vozila, pogodbe pa ima sklenjene tudi z zunanjimi izvajalci, ki zanj opravljajo razvoz blaga.

Poraba sadja in zelenjave narašča, trg je čedalje bolj zahteven in ozaveščen, ima višje standarde. Podjetje vedno sledi trendom razvoja in se trudi biti v Sloveniji v njegovi dejavnosti najboljši na vseh področjih. Kriza, ki jo je Geaprodukt saniral s pomočjo prodaje nepremičnin in prisilne poravnave, je zanj nova priložnost. Cilj podjetja je popeljati ga na višjo razvojno in kakovostno raven. Obseg prodaje širokemu krogu kupcev se stalno povečuje, uvajajo se novi prodajni

programi, za poslovanje se pripravljajo ISO standardi, ki poleg zagotavljanja varnosti živil standardizirajo tudi vse poslovne procese in odnose znotraj ter zunaj podjetja.

V nadaljevanju prikazujem nekaj osnovnih podatkov podjetja. V Tabeli 5 je razvidno gibanje prodaje in zaposlenih v zadnjih 10 letih.

Tabela 5: Gibanje prodaje in zaposlenih zadnjih 10 let

Leto	Poslovni prihodki v mio EUR	Število zaposlenih
2001	16,8	70
2002	17,5	82
2003	23,3	86
2004	21,7	90
2005	18,4	96
2006	13,6	68
2007	10,8	54
2008	11,6	56
2009	14,5	58
2010	16,0	58

Vir: Geaproduct d.o.o., Poslovni načrt za izgradnjo prodajno skladiščnega centra v Mariboru, 2011

Tabela 6 prikazuje 10 največjih kupcev, Tabela 7 pa 10 največjih dobaviteljev podjetja.

Tabela 6: 10 največjih kupcev

Kupci poimensko
1. Spar Slovenija d.o.o.
2. Rudnidis d.o.o. - E. Leclerc
3. Marche gostinstvo d.o.o.
4. Maridis d.o.o.
5. Dg 69 d.o.o.
6. Pekarna Blatnik d.o.o.
7. Hoteli Bernardin d.d.
8. Bid d.o.o.
9. Sava Turizem d.d.
10. Market Klasek d.o.o.

Vir: Geaproduct d.o.o., Poslovni načrt za izgradnjo prodajno skladiščnega centra v Mariboru, 2011

Tabela 7: 10 največjih dobaviteljev

Dobavitelji poimensko
1. Solefrutta group s.r.l.
2. Pacific fruit limited d.o.o.
3. Bonanzaeurope d.o.o.
4. Perusi s.r.l.
5. Leonardi snc
6. DG 69 d.o.o.
7. Akan Narenciye
8. Grupo natural Espania
9. Adria Trade b.v. Nizozemska
10. Tradexa

Vir: Geaprodukt d.o.o., Poslovni načrt za izgradnjo prodajno skladiščnega centra v Mariboru, 2011

Vrlina, katero kupci zelo cenijo, je zanesljivost; pomembno jim je, da blago dobijo vedno, ko ga potrebujejo. Tudi če gre kaj narobe, poskuša podjetje Geaprodukt v čim krajšem času kupcem dostaviti naročeno blago. S strankami želi imeti pristen kontakt, da se v sodelovanju z njimi počutijo varne in pomembne. Rezultati ankete kupcev govorijo, da so zadovoljni predvsem z uslužnostjo in prijaznostjo podjetja, najpomembnejša pa je po njihovem mnenju stalna dosegljivost vedno in povsod. Kupci Geaprodukta so večinoma ponudniki hrane, te pa ne sme nikoli zmanjkati.

- Temeljne značilnosti preteklega poslovanja

Podjetje Geaprodukt posluje več kot 20 let. Preživelo je 2 krizi. Posledica 1. krize je bila izguba obratnih sredstev. Kupci niso mogli plačati svojih obveznosti, visoka brezposelnost je ustavila tudi podjetniški razvoj, kar je zelo vplivalo na poslovanje podjetja. Naslednja kriza se je začela, ko je podjetje izgubilo največjega kupca, to je Spar Slovenija, od katerega je bilo poslovno odvisno. Takrat je podjetje spoznalo, da je zelo tvegano biti preveč vezan le na enega kupca.

Z izgubo omenjenega kupca je podjetju padel promet za dve tretjini. Da bi se rešili, je vodstvo že v istem letu začelo s prestrukturiranjem in reorganizacijo, z namenom nadomestiti izgubljeni trg. Prestrukturiranje je potekalo v več smeri in sicer:

- prevzem in razvijanje 2 franšiznih trgovin Eurospin,
- razvijanje lastne franšize,
- razvijanje prodaje turističnim ponudnikom,
- razvijanje prodaje proračunskim uporabnikom,
- razvijanje veleprodaje sadja in zelenjave v Avstriji,
- nepremičninski posli.

Kriza je začela naraščati takoj po izgubi največjega kupca. V prvih 2 letih je podjetje krilo izgubo s pomočjo ustvarjenega dobička s prodajo nepremičnin, v letu 2006 pa tudi teh prihodkov

ni bilo več dovolj. Izguba je ob koncu poslovnega leta znašala 2,4 mio EUR, kljub temu pa je podjetje še vedno zagotavljalo kapitalsko ustreznost. Prestrukturiranje prodaje se je v tem letu uspešno izvedlo, podjetje je pridobilo nove skupine kupcev. V letu 2007 je Geaprodukt prizadela še izguba prihodka zaradi stečajev podjetij, do katerih je bilo odprtih veliko terjatev, zaradi zadolženosti pa so bili stroški financiranja visoki. Tako so v letu 2008 nastopili pogoji, ko je morala uprava podjetja reagirati zaradi podkapitaliziranosti podjetja in je uvedla postopek prisilne poravnave. Septembra 2008 je bil omenjeni postopek končan.

V času reševanja obeh kriz je vodstvo pridobilo podjetniška znanja in izkušnje neprecenljive vrednosti. Obvladovanje procesov v kriznem času in razumevanje, od kod prihajajo problemi ter zakaj nastane kriza v poslovanju, prepoznavanje znakov pojavljanja problemov, so bistvenega pomena za vodstveno ekipo. Omenjeno znanje in sposobnosti so osnova za dolgoročni obstoj in poslovanje podjetja, so pa hkrati elementi kontrolinga, ki se sedaj izvaja v podjetju.

Trgovanje s sadjem in zelenjavo je zelo perspektiven in dolgoročen posel, pa tudi zelo naporen. Za doseganje dolgoročne uspešnosti brez velikih nihanj, je treba poslovati z zelo različnimi partnerji, ki imajo različne interese in potrebe in to z blagom, ki vsak trenutek propada. Večji trgovci ne pokrivajo v celoti veleprodajnega in maloprodajnega trga in niso v stanju zagotavljati specifičnih segmentov ponudbe sadja in zelenjave. Zato si podjetje, kot je Geaprodukt, glede na svoje znanje, izkušnje, sposobnosti in reference, tudi v prihodnje lahko izbori svoje mesto na slovenskem trgu.

Razvojne možnosti sadno-zelenjavnega posla so v izpopolnjevanju storitev oskrbe kupcev, ki se vedno bolj zavedajo, da je konstantna, zanesljiva in kvalitetna oskrba v segmentu oskrbe s sadjem in zelenjavo med najpomembnejšimi faktorji v kulinariki.

4.2 ORGANIZIRANOST IN NALOGE KONTROLINGA V GEAPRODUKTU

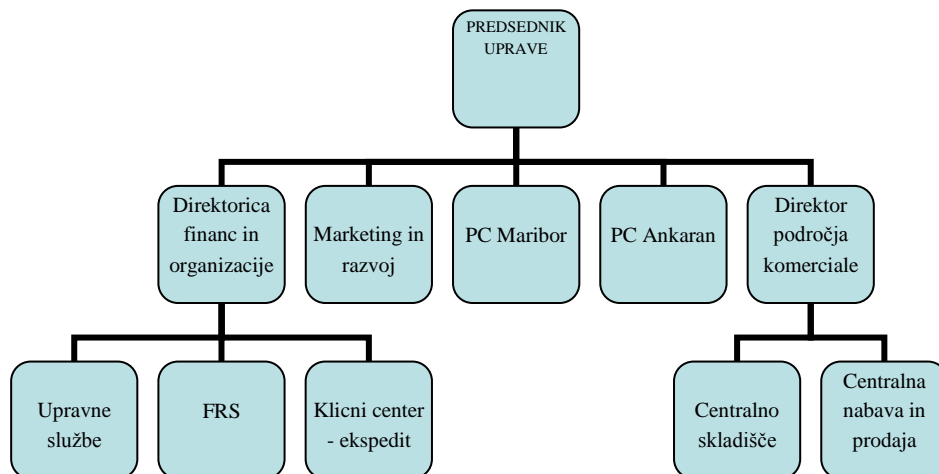
Podjetje Geaprodukt ima prodajne centre v Ljubljani, Ankaranu in Mariboru. Za svoje delovanje uporablja tudi storitve Luke Koper, predvsem po nabavni plati. S 3 prodajnimi centri sledi cilju pokritosti celotnega ozemlja države z veleprodajno dejavnostjo. Centralni prodajni center je v Ljubljani, iz njega se oskrbujeta druga 2 centra. V prodajnih centrih se izvajajo 3 osnovne funkcije:

- Distribucija sadja in zelenjave oziroma veleprodaja večjim porabnikom in trgovinam v regiji, v kateri se nahajajo.
- Odkup domače proizvodnje lokalnega porekla.
- Cash & carry oziroma skladiščna prodaja.

Tekoče poslovanje v podjetju vodijo in izvajajo vodje poslovnih enot in vodje delovnih skupin. Poslovne enote so 3 in vsaka ima po 2 delovni skupini. Dela skupnega značaja se opravljajo v splošnih upravnih službah, finančno-računovodskem sektorju, marketingu ter nabavi in prodaji, v

okviru katere se opravlja tudi služba kontrole kakovosti. Slika 2 prikazuje Organizacijsko strukturo podjetja Geaprodukt.

Slika 2: Organizacijska struktura podjetja Geaprodukt



Vir: Geaprodukt d.o.o., Plačni sistem v letu 2011 podjetja Geaprodukt d.o.o., 2010

Vseh izvajalcev je trenutno 85, od tega 60 redno zaposlenih oseb in 25 zunanjih izvajalcev. V upravi in skupnih službah je trenutno 16 zaposlencev, v Centralnem skladišču Ljubljana 32, v Prodajnem centru Ankaran 7 in v Prodajnem centru Maribor 5.

Podjetje vse ključne funkcije opravlja v svoji režiji in z lastnim kadrom, tudi v bodoče namerava razvijati lastni kader in vlagati v znanje in sposobnosti zaposlenih. Konstantno uporablja tudi storitve zunanjih izvajalcev - strokovnjakov, prevoznikov in skladiščnih delavcev. Njihovo število je okoli 30, odvisno pa je od gibanja prodaje.

V podjetju kontroling ne obstaja kot posebna enota in tako tudi ni uvrščen v organizacijsko strukturo. Funkcijo kontrolinga opravlja kolegij družbe, ki se sestaja vsak mesec po obračunu prodaje in stroškov. Člani kolegija so vodje enot in celotna prodajna ekipa.

Naloge in aktivnosti kontrolinga so povezane in vpletene z osnovno dejavnostjo podjetja - to je prodajo. V podjetjih, kjer imajo kontroling organiziran kot posebno delovno mesto, morajo zaposleni v kontrolingu zelo dobro poznati poslovanje podjetja in njegove poslovne procese ter zaupati, da so vsi podatki točni. V podjetju Geaprodukt pri pripravi poročil sodelujejo vsa odgovorna delovna mesta ter zaposleni v finančno računovodskem sektorju, to je okrog 15 % vseh zaposlenih v podjetju.

Tako lahko govorimo o zelo veliki decentralizaciji kontrolinga. Poslovodstvo sprejema odločitve in se odloča o nadaljnjih ukrepih v podjetju po preučevanju analiz in poročil, ki jih pripravljajo

finančna direktorica, informatik, poslovna sekretarka, vodja finančno-računovodskega sektorja, računovodji, saldokontist in vodja prodaje.

Vsak vodja pozna svoje delo in rezultate dela, prevzema odgovornost za odločitve in jih ima pravico argumentirati. Pravilnost podatkov in informacij ima vsak zaposlenec možnost preveriti, zato je priprava poročil natančna in zajema vse potrebne podatke. Pri zajemanju oziroma vnašanju podatkov v informacijski sistem so podeljene pravice za vsakega uporabnika, s tem je izključena možnost nepravilnih vnosov podatkov.

Podjetje ima sklenjeno pogodbo s strokovnjakom za informacijske rešitve, s tem zagotavlja kontinuiran razvoj in prilagajanje informacijskega sistema dejavnosti.

Zaposleni, ki pripravljajo poročila, sodelujejo pri planiranju, kontroliranju, analiziranju in informiranju, kar so temeljne funkcije kontrolinga. Z organizacijskega vidika torej kontrolinga v omenjenem podjetju ne moremo uvrstiti ne v ameriški niti ne v evropski sistem. Glede na naravo poročil in analiz, ki se pripravljajo, sodi v evropski model kontrolinga, saj zaposleni, ki pripravljajo poročila, niso podrejeni vodji finančno-računovodskega sektorja z izjemo računovodij in saldokontista. Kontroling pa zajema tudi strateške usmeritve. Kljub temu, da kontroling v podjetju ni organiziran kot delovno mesto ali oddelek, je zelo smiseln in učinkovit.

V poslovanju vsakega podjetja je ključnega pomena za uspeh in razvoj sposobnost razviti kontroling svojim razmeram in potrebam primerno in skladno. Samo v takem primeru lahko govorimo o uspešnem in učinkovitem kontrolingu nekega podjetja.

Naloge kontrolinga v Geaprojektu:

- Planiranje (operativno in strateško), ugotavljanje morebitnih odmikov in vzrokov zanje,
- priprava dnevnih poročil o terjatvah po dnevih zapadlosti in oddelkih,
- priprava dnevnih poročil o terjatvah, prilivih, odlivih, stanju na računih in plačilih dobaviteljem,
- priprava tedenskih poročil terjatev in obveznosti za stranke, ki so tako kupci kot dobavitelji – saldolista,
- tedensko poročilo po kupcih – prodaja in razlika v ceni,
- tedensko poročilo prodaje in nabave po centrih,
- tedensko poročilo o stroških logistike,
- priprava mesečnih poročil o terjatvah in obveznostih,
- mesečno poročilo o morebitnih novih nabavah osnovnih sredstev in informacijskem sistemu,
- mesečno poročilo o stanju zalog, kalu in inventuri,
- mesečno spremljanje največjih denarnih tokov,
- mesečno poročilo o stroških zaposlencev po centrih,
- mesečno preverjanje računovodskih podatkov,
- mesečna priprava bilanc uspeha - kratka in detajlna stroškovna bilanca,
- mesečna priprava pregleda poslovanja,

- mesečna priprava plačane realizacije po komercialistih,
- trimesečne ocene zaposlenih,
- trimesečna stimulacija,
- letni bilanci stanja in poslovnega izida.

4.3 PLANIRANJE V PODJETJU

4.3.1 Strateško planiranje

Za zagotavljanje dolgoročne poslovne uspešnosti ima podjetje Geaproduct opredeljene strateške usmeritve za naslednja leta, ki jih po potrebi dopolnjuje. Tu se ugotavljajo poslovne priložnosti in nevarnosti, prednosti in slabosti, preučujejo se razvojne zamisli, postavljajo strategije za doseg zastavljenih ciljev, ter opredeljujejo novi cilji podjetja.

Strateški načrt podjetja zajema cilje, ki jih želi doseči v dolgoročnem obdobju, za njihovo realizacijo pa so odgovorne vse poslovne funkcije. Postavlja in oblikuje ga uprava podjetja.

Ključni elementi prihodnjega poslovanja in razvoja podjetja Geaproduct:

- Obdržati sedanjo rast prodaje in strukture asortimana, ki se nanaša na sveže sadje in zelenjavo ter suhi in konzervirani program ter pakirano blago.
- Razvijati veleprodajno dejavnost, maloprodajo pa obdržati le v smislu cash & carry sistema v obstoječih skladiščno-prodajnih centrih.
- V obdobju naslednjih 5-ih let utrditi položaj na domačem trgu, ostati največji specializiran distributer sadja in zelenjave ter počasi izgrajevati prodajni trg v tujini - samo z določenimi artikli.
- V obdobju 10-ih let zagotoviti lastne poslovne prostore za vse 3 lokacije.
- Obseg kadra povečati minimalno, zasledovati obseg poslovanja, izboljšati kvalifikacijsko strukturo zaposlenih, kar bo podpiralo pričakovano rast prodaje in dobička na nivoju 1,5 do 1,7 mio EUR prihodkov mesečno.
- Razvoj in dodatno usposabljanje lastnih kadrov, predvsem obstoječega kadra in motiviranje le-tega za sodelovanje pri razvoju podjetja.
- Pridobivanje novih kupcev na slovenskem trgu in povečanje obsega ter izboljšanje kakovosti sodelovanja z obstoječimi partnerji.
- Še dodatno izboljšati nabavo in nabavne pogoje pri dobaviteljih.
- Razviti nabavni trg v Sloveniji ter s tem izgraditi dodatni temelj dolgoročnega poslovanja.
- Povečati dejavnost čiščenja, rezanja in pakiranja svežega sadja in zelenjave ter prodaje sokov.
- Postati eden glavnih promotorjev zdrave hrane in kulture prehranjevanja sodobnega človeka.
- Zagotoviti konstanten letni obseg prodaje na nivoju 20 mio EUR.

- Opredelitev temeljnih ciljev rasti

Poslovodstvo podjetja načrtuje približno letno rast obsega prodaje in določi cilj, koliko letnega prometa oziroma kakšno mesečno realizacijo želi doseči. Opredeli tudi delež nabave na domačem trgu, saj ga želi povečati. To namerava doseči z dobrim sodelovanjem razvojnih centrov v Sloveniji ter z Biotehniško fakulteto.

Rast obsega podjetje dosega:

- s širitvijo prodajnega trga - povečevanjem števila zahtevnih strank, ki so zanesljivi plačniki,
- s kvaliteto in nadgradnjo storitev,
- z uvajanjem dodatne vrednosti prodanega blaga - pakirano, čiščeno, rezano sveže sadje in zelenjava, ekološko pakirano blago, sokovi, pakirano suho blago (rinfuza),
- z dodatnimi obratnimi sredstvi.

V tem letu želi podjetje s pomočjo ISO standardov doseči dodatno konkurenčno prednost med ponudniki sadja in zelenjave, kar jim bo dodatno zagotovilo povečevanje obsega prodaje.

- Tržne priložnosti in nevarnosti podjetja

Pomemben del strateškega planiranja predstavlja ocena širšega zunanjega okolja podjetja. Na določene dejavnike iz okolja podjetje lahko vpliva, medtem ko se drugim lahko le prilagaja. To pa mu lahko uspe le, če jih pozna. Tako ima podjetje razvito analizo SWOT, kjer so zajete prednosti, slabosti, nevarnosti in priložnosti podjetja.

Priložnosti oziroma prednosti pred konkurenco:

- Razpršenost poslovnih centrov po celotnem prodajnem trgu, ki ga obvladuje.
- Izkušnje s poslovanjem z občutljivim blagom kot sta sadje in zelenjava.
- Dobri pogoji za delo v vseh 3 skladiščih.
- Tradicija - podjetje na slovenskem trgu deluje že 21. leto.
- Prepoznavnost.
- Zaupanje - blago, ki ga kupci potrebujejo, je vedno na voljo.

Priložnosti na trgu je veliko, saj povpraševanje po kvalitetni oskrbi s svežim sadjem in zelenjavo narašča. Gospodarska usmeritev lokalnega okolja spodbuja predvsem turizem in trgovino, subjekti teh dejavnosti pa so glavni odjemalci podjetja. Zavest o pomembnosti zdrave prehrane za zdravje prav tako bistveno prispeva k večjemu povpraševanju po sadju in zelenjavi.

Seveda ima podjetje Geaproduct tudi slabosti oziroma nevarnosti in sicer:

- 2 poslovna centra od 3 sta v najetih prostorih, ki so kratkoročnega značaja.
- Pomanjkanje strokovnega kadra za post-prodajne aktivnosti.
- Neobstoje lastne proizvodnje oziroma povezav s proizvodnimi podjetji.
- Pomanjkanje razvojnih aktivnosti.

Slabosti oziroma nevarnosti se podjetje zaveda, zato išče rešitve. Analiza prednosti in slabosti daje osnovne usmeritve, čemu se je potrebno izogniti ali poskušati odpraviti ter kaj je možno izkoristiti v dobro podjetja, po kateri poti naj gre, da bo svoje prednosti izkoristilo maksimalno.

4.3.2 Operativno planiranje

Da bi dosegli ustrezno konkurenčnost na trgu, se morajo v podjetjih čim pogosteje pripravljati plani, ki se jih nato primerja z doseženimi rezultati. Operativni plani v podjetju Geaproduct se delajo na letni ravni. Odgovornost za njihovo izvajanje in spremljanje je dodeljena članici uprave - finančni direktorici. V podjetju se pripravljajo plani prodaje, dela in zaposlovanja.

Pri planiranju je potrebno upoštevati možne vplive na poslovanje, se pravi tržna gibanja, zakonodajo in stroške. Plani se pripravljajo v MS Excellu, v prihodnosti pa je cilj pripravljati jih v poslovno-informacijskem sistemu Pantheon.

- Plan prodaje

Prodajni plani so osnova prodajnih ciljev. Dolgoročno se prodajni cilji nanašajo na rast prodaje (novi trgi) in širitev prodajnega asortimana, povezani pa so z novimi naložbami v prodajne zmogljivosti. Kratkoročno trgovska podjetja načrtujejo količine, asortiman, časovno dinamiko prodaje in tržne segmente (Potočnik, 2000, str. 92).

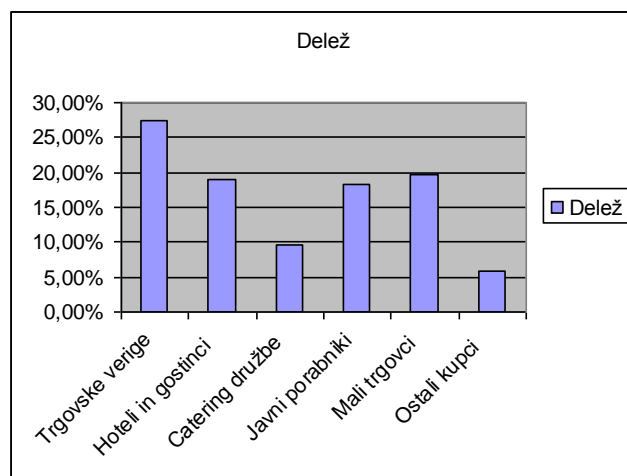
Načrtovano prodajo oziroma obseg prodaje na domačem trgu podjetje Geaproduct utemeljuje s sedanjim obsegom in doseženo rastjo v prejšnjem letu. Prodajo na EU trg - to je predvsem Italija, pa utemeljuje s sedanjim sodelovanjem in odzivom njegovih dobaviteljev, ki postajajo tudi kupci. Zagotavlja jim namreč blago, ki ga potrebujejo - gre predvsem za banano, ki jo kupujejo po ugodnejši ceni zaradi takojšnjega plačila in dobre povezave z dobavitelji za to blago.

Pri planu prodaje je potrebno upoštevati, da je prodaja sadja in zelenjave sezonsko pogojena in sicer je obseg prodaje najvišji v mesecih od novembra do junija, najnižja prodaja pa se dosega v poletnih in jesenskih mesecih zaradi samooskrbe in izpada javnih porabnikov. Kljub temu je v tej panogi zelo težko planirati, saj je nabava sadja in zelenjave pogojena z vremenom in naravnimi razmerami, od tega so odvisne nabavne cene, razpoložljivost količin in posledično prodajne cene.

Plan prodaje je izdelan količinsko in finančno na letni ravni, mesečno se spremljajo odmiki glede na planiran obseg in glede na obseg prejšnjega leta, kontrola rasti se izvaja vsak mesec, prav tako se analizirajo odmiki. Prodajne cene sadja in zelenjave se zelo spreminjajo, ceniki se pripravljajo tedensko, odvisni pa so od ponudbe in povpraševanja. Za določene skupine kupcev se cene določajo mesečno. Zato je zelo pomembno, da so podatki kvalitetni in informacije o prodaji prejšnjih let dobro oblikovane.

Na Sliki 3 so razvidni deleži prodaje po skupinah kupcev v mesecih januar do september 2011.

Slika 3: Delež prodaje po skupinah kupcev januar - september 2011



Vir: Geaprodukt d.o.o., Poslovni načrt za izgradnjo prodajno skladiščnega centra v Mariboru, 2011

- Plan dela

V podjetju Geaprodukt se letno načrtuje plan dela, ki naj bi omogočal boljše, enostavnejše, bolj racionalno poslovanje in podporo pri rasti prihodkov. Treba je določiti temeljne aktivnosti razvojnega področja v planskem obdobju, ki zajema specifikacijo glavnih razvojnih nalog, predviden čas trajanja naloge, plan stroškov posamezne naloge, število potrebnih ljudi za realizacijo naloge in morebitno sodelovanje z zunanjimi institucijami. Tako zajema trenutni plan dela v podjetju uvedbo ISO standardov (k čemur bo delno pripomoglo moje magistrsko delo), uvedbo elektronskega arhiviranja in nadaljnji razvoj pakirnice (pakiranje suhega blaga-rinfuza), ki deluje v podjetju od januarja 2011.

- Plan zaposlovanja

Za izboljšanje kadrovske strukture se prav tako nenehno skrbi, v ta namen se iščejo novi kandidati, ki so odprti za znanje in prilagodljivi nenehnim spremembam v poslovnem procesu in poslovnem okolju. Plan kadrov se pripravi na podlagi zaposlitvenih potreb v skladiščih in režijskih službah. Za delo v skladišču je zahtevana poklicna šola, še boljše pa srednja, predvsem pa je pomembno fizično zdravje delavcev in prisebnost pri delu.

Plan zaposlenih se določi glede na predvideno rast obsega prodaje. Podjetje se zaveda, da zaposleni postajajo s svojim znanjem pomembna konkurenčna prednost, zato mu je v interesu imeti čimbolj stalno, zadovoljno in motivirano ekipo. To dokazuje z dodatki na osnovno plačo, med drugim z dodatkom na stalnost v podjetju, dodatkom na zahtevano izobrazbo, ... Da bi

zaposlene spodbudili k osebnemu razvoju in razvijanju raznih idej, je kadrovska služba pristopila k razvoju programa internega usposabljanja.

4.4 KONTROLA POSLOVANJA

Da bi ugotovili vzroke za uspešno ali neuspešno poslovanje podjetja, je potrebno izvajati kontrolo uresničevanja planov. Osnova za to so poročila in analize, ki se pripravljajo v podjetju. Predvsem sta pomembni kontrola stroškov in prihodkov (Pučko, 2006, str. 100). Ob kontroli podjetje primerja dosežene rezultate s planiranimi, ugotavlja odmike in vzroke zanje.

V podjetju Geaproduct se, kot že navedeno, plani pripravljajo letno, kontrola in izračun odmikov pa se vrši mesečno, člani kolegija primerjajo planirane in dosežene rezultate. Predvsem je govora o kontroli prodaje in stroškov. Vsak mesec se tako analizira, če je dosežen planirani obseg prodaje do tistega meseca. Kontrola prodaje po posameznih kupcih se vrši tudi dnevno. Odgovorne osebe imajo namreč vpogled v vsakodnevni promet vseh strank, ter možnost izdelave obdobjnih primerjav.

Konec poslovnega leta se kontrolira plan prodaje za celotno leto in ugotavlja morebitna odstopanja. Ugotavlja se tudi odmike pri planih dela in zaposlovanja. Razprava in analiza odmikov so tako osnova za postavitev ali spremembo planov za naslednje leto.

4.5 INFORMIRANJE

Procesa informiranja in dostopnosti informacij sta v sodobnem gospodarstvu ključnega pomena. Informacije so temelj, na podlagi katerih se sprejemajo poslovne odločitve. Za zagotavljanje pravih informacij je osnova primeren notranji informacijski sistem, ki zadosti potrebam podjetja.

V podjetju Geaproduct se dnevno sprejeme veliko različnih odločitev na posameznem delovnem mestu. Največ odločitev sprejemajo finančniki in komercialisti, ki imajo opravka s strankami ter vodje skladišč, ki obvladujejo blago. Odločitve se sprejemajo na podlagi informacij, ki so strukturirane v poročila. Glavni namen priprave poročil je podpora poslovodstvu v procesu odločanja na strateškem, še bolj pa na operativnem - dnevnem nivoju.

Poročila so predpripravljena v informacijskem paketu PANTHEON, dograjujejo in dopolnjujejo se glede na potrebe, ki se pojavljajo ob sprejemanju dnevnih odločitev. Za poglobljeno analizo in variacije se uporablja MS Excell, ki je zelo priročen, saj nudi široko paleto kombiniranja in primerjave podatkov preko vrtilne tabele.

Poročila zajemajo podatke o kupcih, dobaviteljih, zalogah, kalu, denarnih tokovih, stroških zaposlenecv, logistiki, osnovnih sredstvih, informacijskem sistemu, nabavi in prodaji,

pripravljajo se še bilance ter računovodski podatki. Tako so v nadaljevanju posamezna poročila predstavljena bolj podrobno.

4.5.1 Kupci in dobavitelji

Programski paket Pantheon nudi velik nabor podatkov v šifrantu poslovnih partnerjev. Podjetje lahko partnerjem določa različne statusse, vnesejo se lahko vsi kontaktni podatki, plačilni pogoji, zapisujejo se opombe, dodajajo dokumenti, ceniki, posebnosti, način dostave, način fakturiranja, beleži se zgodovina izterjave, določa boniteto. Poročila so zaradi velikega nabora podatkov zelo pestra, saj jih je mogoče spremljati po množici filtrov, sumarno, detajlno, skupinsko, Najpomembnejše pa je, da za njihovo izdelavo ni potrebno veliko časa.

Za doseganje optimalnega spremljanja poslovanja se v podjetju dnevno, tedensko in mesečno spremljajo gibanje prodaje po artiklih in kupcih, stanje terjatev in obveznosti. To so ključna poročila za vse zaposlene v podjetju. Pomembno pri tem je, da je več kot polovica delovnih mest opremljena z računalnikom in s tem dostopna do poročil, ki se uporabljajo pri spremljanju poslovanja.

Sproti se ob vsaki dobavi izračunavajo rabati, superrabati in porabati. Z vsemi omenjenimi vnosi podatkov se zagotavlja popolno in natančno informiranje o tekočem poslovanju in doseženih rezultatih prodaje.

V računovodstvu se vsak dan kontrolira strukturo odprtih postavk do kupcev in dobaviteljev. Struktura se spremlja ločeno po oddelkih (Centralno skladišče, Maribor in Ankaran). Terjatve se spremljajo tudi po odgovorni osebi - komercialistu, saj ima vsaka stranka določeno odgovorno osebo, ki spremlja njeno sodelovanje s podjetjem. S tem je omogočena hitra reakcija na opažena odstopanja.

Zelo pomembno je, da ima vsak partner v šifrantu označene vse attribute, pomembne za medsebojno sodelovanje in komunikacijo, drugače poročila ne bi bila popolna.

Čeprav ima v podjetju skoraj vsako delovno mesto v upravi dostop do poročil, računovodski sektor dodatno pošilja določena poročila odgovornim osebam v podjetju po elektronski pošti. To so vodilna delovna mesta, in sicer: finančna direktorica, člani uprave, vodje skladišč, vodja nabave, vodja prodaje, komercialisti in pravnik, enkrat tedensko pa tudi direktorju podjetja. Spremljanje terjatev je v času svetovne finančne krize zelo pomembno, saj je potrebno ves čas budno spremljati finančne tokove, da bi izgubili čim manj finančnih sredstev.

Mesečno računovodska služba obračunava prodajo, plačano realizacijo po komercialistih, primerja prodajo po centrih, izdeluje obračun zalog in vseh stroškov. Vsi podatki morajo biti med seboj usklajeni, če niso, pomeni, da je nekje napaka. Raziskovanje napak se izvaja toliko časa, dokler niso vsi podatki usklajeni.

Natančnost podatkov je tudi zahteva za posameznike, ki so nagrajevani glede na obseg ustvarjene marže v plačani realizaciji. Uprava je z uvedbo takega načina nagrajevanja dosegla kar nekaj učinkov in sicer:

- Ključne osebe v prodaji so zainteresirane za čim večji promet, čim boljšo maržo in čim prejšnja plačila.
- Ker je nagrada vezana na pozitivno poslovanje, so te osebe zainteresirane delovati čim bolj racionalno.

Dnevni povzetek finančnih tokov je pomembno dnevno poročilo za direktorja in finančno direktorico, saj zagotavlja hitri pregled razporejanja in stanja finančnih sredstev.

Tedensko se zbirajo podatki iz Pantheon sistema - analiza prodaje in razlike v ceni po kupcih in komercialistih in prenašajo v MS Excel. Vsak teden, skozi celo leto, se v isto tabelo polnijo podatki, s tem si podjetje omogoči različne dodatne preglede z variabilno časovno noto in možnostjo primerjave po različno izbranih obdobjih. To je zelo uporaben in pregleden pripomoček za spremljanje prodaje in preverjanje različnih podatkov.

4.5.2 Obvladovanje zalog in kala

Dejavnost podjetja zahteva optimalne zaloge trgovskega blaga, obračajo se v 2 do 4 dneh, razen zalog konzerviranega blaga, suhega sadja, oreškov in citrusov.

Vodja nabave dnevno kontrolira zaloge in sicer jih fizično primerja s stanjem v računalniku. Komercialistom tudi posreduje podatke o dnevnih domačih in tujih nabavah, da imajo podatke, katero blago še prispe v podjetje in kdaj. Sproti spremlja tudi naročila kupcev, predvsem večjih, kot sta Spar in Rudnidis. Če ugotovi pomanjkanje kakšnega blaga, takoj ukrepa, da zagotovi naročene količine.

Mesečno se v računovodstvu pripravljajo analiza kala, inventure (ki se izvaja 1. teden v mesecu) in zalog. V programskem paketu Pantheon so tudi za to področje predpripravljena poročila, ki so lahko dostopna in hitro dajo rezultate. Pri tem je pomembno, da je šifrant blaga popolno in natančno definiran. Enako kot šifrant partnerjev ima tudi šifrant blaga veliko parametrov, s katerimi se lahko definirajo posamezne vrste blaga, njegove specifične in pojavnost. Pantheon omogoča še različno definicijo istega artikla za različne partnerje, kar je v podjetju Geaproduct uporabno zaradi uvoza in s tem uporabe tujih jezikov.

Izpis poročil o zalogah in gibanju zalog temelji na popolnosti vnesenih lastnosti artikla v šifrant blaga. Pomembno je, da ima vsak artikel v šifrantu določeno vrsto blaga (sadje, zelenjava, suhi program, pijače, konzervirano blago, pakirano blago), način pakiranja in enoto mere. Potem so podatki o zalogah in vrednosti zalog natančni.

Zaradi nadzora stroškov se mesečno izdelujejo analize kala po oddelkih in vrstah blaga, ugotavljajo se odstopanja glede na prejšnji mesec. Podatki se primerjajo z najboljšim mesecem v letu (po poslovnem rezultatu). Analiza inventure je del analize in obračuna nabavne vrednosti prodanega blaga ter zajema viške in manjke po oddelkih in vrstah blaga. Podatki inventure se zajemajo s fizičnim pregledom oziroma popisom blaga v skladišču, obdelava v sistemu Pantheon nato ugotovi razlike med dejanskim in knjiženim stanjem blaga in prilagodi knjižno stanje ugotovljenemu stanju na skladišču. Analiza zaloge zajema stanje zaloge na zadnji dan prejšnjega in tega meseca po oddelkih in vrstah blaga. Izračunavajo se deleži v celotni strukturi ter odstopanja glede na prejšnji mesec.

Tudi poročila iz analize blaga se pošiljajo odgovornim osebam v podjetju, vodja prodaje pa jih uporabi za ugotavljanje dni vezave zalog po oddelkih ter skupno, kar se spremlja tedensko, podatki za celo leto pa zbirajo v tabeli MS Excell, kar omogoča kreativno pregledovanje in primerjavo gibanja zalog. Več o tem poročilu je kasneje napisanega v podpoglavju Prodaja in nabava.

4.5.3 Denarni tokovi

Denarni tokovi se spremljajo po strukturi odprtih postavk kupcev. Kljub temu, da ima podjetje okoli 800 stalnih kupcev, ima natančne in pregledne evidence o plačevanju vseh strank. Svoja plačila planira glede na pričakovane prilive od strank, ki redno plačujejo svoje obveznosti. Tako lahko učinkovito spremlja denarne prilive in načrtuje tudi morebitne večje denarne odlive.

4.5.4 Stroški zaposlencev

Stroški zaposlencev se obračunavajo mesečno in sicer do 8. v mesecu za pretekli mesec. Osnova za to poročilo je obračun plač zaposlencev. Po novem plačnem sistemu, ki velja v podjetju od januarja 2011, kadrovnica vsake 3 mesece, glede na podatke vodij, pripravi oceno zaposlenih.

To je 3-mesečna ocena vodje, ki variabilno vpliva na plačo zaposlenca, izračunava pa se glede na odgovorno vodenje, strokovno opravljanje dela, pripravljenostjo na delo izven delovnega časa, odgovorno ravnanje z delovnimi sredstvi ali blagom in odgovorno sodelovanje s strankami. Poleg ocene so dodatki na osnovno plačo, še dodatek na delovno dobo, dodatek za vpliv okolja, dodatek za nevarnosti pri delu, dodatek za doseženo zahtevano izobrazbo, dodatek na delovno dobo v podjetju, dodatek za komercialno dejavnost, dodatki za neugoden delovni čas, stimulacije ali destimulacije ter dodatek za mentorstvo.

3-mesečno pa se obračuna še stimulacija, ki je odvisna od rezultatov dela, zanesljivosti, sodelovanja, vestnosti, samoiniciativnosti in uspešnosti poslovne enote. Vsi ti dodatki se izračunavajo z namenom motivacije zaposlenih.

Ko je priprava plač zaključena, se podatki o plačah zaposlencev po stroškovnih mestih - oddelkih prenesejo v MS Excell. Izpis iz Pantheona je prilagojen tabeli stroškov v Excellu, le izvažati je potrebno vsak oddelek oziroma pododdelek posebej ter sortirati podatke, kar vzame kar nekaj časa. Poleg plač in regresa je potrebno v tabelo vnesti še stroške mobitela in službenih vozil. Vozila so vodena po stroškovnih nosilcih in ob pravilnih vknjižbah obračun stroškovnih nosilcev zajame vse stroške vozila v določenem obdobju. Poleg tega so v tabeli stroškov zajeti še drugi stroški zaposlencev (nočitve, dnevnice, reprezentanca, stroški izobraževanja, ...) in stroški študentov ter zunanjih izvajalcev. Pridobivanje omenjenih informacij je zamudno, saj informacijski sistem še ni prilagojen za vodenje stroškov po zaposlencih.

Na podlagi poročila o stroških zaposlencev po stroškovnih mestih se izdelava še zbirno poročilo, ki zajema skupni znesek stroškov po poslovnih centrih.

Tabele stroškov zaposlencev in skupna tabela po centrih se fizično predložijo direktorju, ki poročila pregleda in določi morebitne spremembe. Podpisana poročila so osnova za izplačilo plač. Po potrebi pa se pripravlja tudi tabela stroškov zaposlencev po mesecih, za primerjavo različnih obdobj.

4.5.5 Logistika

Večino blaga, ki ga podjetje proda, dostavlja kupcem s tovornimi vozili, določene strukture strank pa same prihajajo nakupovati v skladišče. Za razvoz blaga ima Geaproduct najete tudi zunanje izvajalce. Dostava je zelo specifična, vse stranke potrebujejo vsak dan sveže blago in to v zgodnjih jutranjih urah. Zaradi tega je oskrba trga organizirana s pomočjo 3 lokacij, da relacije dnevne dostave ne presegajo 70 km oziroma nobena oskrbovalna pot ne presega 6 delovnih ur.

Ob vsaki izdaji blaga, ki zajema tudi razvoz, se izpiše prevoznica, na kateri so razvidni podatki o teži blaga, prevoženih km, nabavni vrednosti prodanega blaga, prodaji in marži. Tedensko pa se pripravlja poročilo - obračun prevoznic. Program Pantheon omogoča izpis prevoznic po stroškovnih nosilcih po tednih. V poročilu so zajeti podatki o količini, prodajni vrednosti in marži po stroškovnih nosilcih, tedenski strošek razvoza je fiksno določen, na podlagi formule se izračuna ostanek marže. Podatki se primerjajo med seboj za obdobje 2 tednov, na poročilu pa je razvidna tudi primerjava z optimalno zasedenostjo vozila. Poročilo se pripravlja za vsak center posebej, pošilja pa se odgovornim osebam v podjetju.

Poročilo o razvozu blaga - obračun prevoznic, je osnova za zaračunavanje storitev prevoza s strani zunanjih prevoznikov podjetja. Prejeti računi, ki jih podjetju izstavijo zunanji prevozniki, so preverljivi enako kot računi za prejeto blago. Obračun prevoznic na hitro poda informacijo o uspešnosti prodaje, saj pokaže v kolikšnem deležu je prodaja oziroma marža obremenjena s stroški dostave. S tem poročilom se na enostaven način spremlja tudi izkoriščenost dostavnih vozil.

4.5.6 Računovodske kontrole

Osnova za kakršnekoli nadaljnje analize je kontrola računovodskih podatkov, saj le pravilni podatki dajejo natančne in uporabne informacije, na osnovi katerih se uprava odloča o nadaljnjih ukrepih.

V računovodskih evidencah so najpomembnejše navzkrižne kontrole, s katerimi se preverjajo vknjižbe z dejanskim stanjem, npr.: stanje gotovine v blagajni, stanje sredstev na TRR, IOP, ... Navzkrižno podjetje primerja vknjižbe v glavni knjigi z blagovnim poslovanjem.

V začetku meseca se preverjajo izdani zbirni računi z izdanimi dobavnicami, saj je podjetju v interesu, da kupci čim prej dobijo zbirne račune, ker je od tega odvisna valuta plačila.

Za obračune prodaje, marže in poslovnega rezultata je pomembno preverjanje nabavne vrednosti prodanega blaga in kontrola prodajne vrednosti. Vknjižbe v glavni knjigi se morajo ujemati z blagovnim poslovanjem, pomembno je, da se za pripravo obračuna zajamejo vsi poslovni dogodki in da je predhodno urejena vsa evidenca, ter časovno skladna.

Možne razlike se pojavljajo zaradi nepopolnih podatkov v šifrantu kupca (kupec nima nastavljenih vseh parametrov za knjiženje), zato knjižbe niso popolne. Z navzkrižnimi kontrolami z blagovnim prometom, se odmiki hitro ugotovijo in izpis v šifrantu kupca popravi. S tem se napako dokončno odpravi. Seveda pa lahko prihaja tudi do drugih razlik, vendar se hitro odkrijejo s programom MS Excell, kjer se podatki enostavno premetavajo in primerjajo, odstopanja so hitro vidna, skoraj vedno logična in redko nerazumljiva.

4.5.7 Bilance

Ob zaključku meseca se pripravljajo obračunske bilance uspeha - presek in podrobne, interno poročilo - pregled poslovanja, presek bilance stanja in druga poročila, ki kažejo poslovanje podjetja in finančno stanje. Kratka stroškovna bilanca, razčlenjena stroškovna bilanca in skrčen pregled poslovanja po centrih se pošiljajo vodjem centrov. Razčlenjena stroškovna bilanca, poleg podatkov o stroških, odhodkih in prihodkih, vsebuje tudi vrednosti medletnih rabatov po kupcih. Pregled poslovanja vsebuje neto prodajo, nabavno vrednost, razliko v ceni (tudi v %), kalo (tudi v %), inventurni manko (tudi v %), druge prihodke in odhodke. Podatki se preverijo z bruto bilanco, ki se uporablja interno. Vse tri bilance za vse centre pa prejmejo člani uprave.

4.5.8 Prodaja in nabava

S preprosto operacijo iz programa Pantheon dobi podjetje informacije o prodaji in nabavi po centrih, ki se preprišejo v MS excellov dokument, kjer se izračunajo še drugi pomembni podatki, ki ga zanimajo. Poročilo se pripravlja tedensko in sicer so za vsak center razvidne informacije o nabavni vrednosti prodanega blaga in prodaji (oboje posebej za fakturirano in gotovinsko

prodajo), vrednosti odpisa od nabavne vrednosti, marže v % (od fakturirane in gotovinske prodaje), odpisu v %, deležu v prometu, deležu marže v podjetju, deležu kala v podjetju, dnevih vezave zalog, zapadlih in nezapadlih terjatvah na zadnji dan obdobja, terjatvah nad 30 dni ter stanju zalog na 1. in zadnji dan obdobja poročila. V isti datoteki se izračunava še kumulativno poročilo tistega meseca. Poročilo dobijo člani uprave ter vodje prodajnih centrov. Tabela 8 prikazuje Tedensko poročilo o prodaji in nabavi, ki ga uporablja podjetje.

Tabela 8: Tedensko poročilo o prodaji in nabavi

	Centralno skladišče	Maribor	Ankaran	Skupaj
Nabavna vrednost prodanega blaga				
- za fakturirano prodajo				
- za gotovinsko prodajo				
Prodaja				
- Fakturirana prodaja				
- Gotovinska prodaja				
Vrednost odpisa od NV				
Ustvarjena razlika				
Marža % skupaj				
Marža % fakturirana prodaja				
Marža % gotovinska prodaja				
Odpis v %				
Delež v prometu GP				
Delež marže v podjetju				
Delež kala v podjetju				
Dnevi obračanja zalog				
Terjatve na zadnji dan obdobja				
- od tega zapadle				
- od tega nezapadle				
Terjatve nad 30 dni				
Stanje zalog na prvi dan poročila				
Stanje zalog na zadnji dan poročila				

Vir: Geaprodukt d.o.o., Tedensko poročilo o prodaji in nabavi podjetja Geaprodukt d.o.o., 2011

4.5.9 Poročilo o novih nabavah osnovnih sredstev in informacijskem sistemu

Mesečno informatik pripravlja poročilo o novih nabavah osnovnih sredstev in stroških informacijskega sistema, ki ga pošilja finančni direktorici. Poročilo vsebuje podatke o novih nabavah opreme in drugih programih, pogodbenem vzdrževanju poslovno-informacijskega sistema, drugem pogodbenem vzdrževanju in helpdesku ter drugih stroških v vezi poslovno-informacijskega sistema Pantheon. Drugi stroški zajemajo uvajanje nove verzije Pantheon 5.5, na katero trenutno prehaja računovodstvo, popraviljanje v stari verziji (ki se še vedno uporablja predvsem za blagovno poslovanje), nove aplikacije, dopolnitve funkcionalnosti programa, odpravljanje sprotnih težav in storitve dodatnih izvajalcev. Vsi podatki so specificirani po

prodajnih centrih, vpisujejo pa se v poročilo za celo leto, tako se lahko podatki primerjajo po mesecih.

Informacijski sistem Pantheon omogoča še razne druge analize, ki so tako kot vse do sedaj prilagojene podjetju. Zaradi tega je bilo potrebno ogromno časa, da se je delno prešlo na novo verzijo, saj je bilo potrebno vse interne analize in prilagoditve usposobiti tudi v novi verziji. Še druge analize, ki se lahko enostavno izpišejo, so: primerjava prometa po 2 obdobjih (po komercialistih, plačnikih, prejemnikih, oddelkih), izpis povprečne marže, poročilo prodaje po smenah, analiza po kupcih s prevoznicami, analiza rentabilnosti dobav in analize po kupcih, skupinah kupcev, artiklih, skupinah artiklov. Vse te analize uporabljajo zaposleni po potrebi in za preverjanje podatkov.

Tako morajo zaposleni, ki pripravljajo poročila, pridobivati točne podatke in informacije, pripravljati poročila in analize ter jih posredovati odgovornim osebam. Kot sem že omenila, se v podjetju uporablja poslovno-informacijski sistem Pantheon, ki omogoča analiziranje in pripravo vseh poročil, ki sem jih navedla. Geaproduct ves čas sodeluje z izvajalcem za omenjeni informacijski sistem, ki skuša zadostiti vsem njegovim potrebam, tako je program v celoti prilagojen potrebam podjetja. Določena poročila se le izvozi v MS Excell in so že pripravljena za posredovanje odgovornim osebam, druga pa je potrebno preurediti, saj program Pantheon včasih podatke, ki se jih izvozi v MS Excell, razmeče ali pa jih je potrebno obdelati preko vrtilnih tabel in osvežiti podatke. Tretja poročila zahtevajo fizičen prepis v že pripravljene tabele, kjer se izračunavajo še druge vrednosti, deleži, kazalniki. Tako se lahko zgodijo človeške napake zaradi nepazljivosti. Pri obdelavi podatkov so v veliko pomoč razni parametri v šifrantu, stroškovna mesta in stroškovni nosilci, ki so osnova za pravilne informacije. Z njimi je delo poenostavljeno in prihranek časa ogromen.

Poslovno-informacijski sistem Pantheon je za potrebe podjetja dovolj dober, če ne celo odličen, saj omogoča pripravo analiz in poročil, ki jih potrebuje ali si jih na novo zamisli. Uporablja se za vse delovne procese v celotnem podjetju, kar omogoča spremljanje vseh potrebnih informacij. Seveda vsak zaposlen lahko dostopa le do podatkov, za katere je avtoriziran. Informatiku in finančno-računovodski službi je podeljenih največ avtorizacij, saj se predvsem v računovodstvu pripravlja največ poročil. Omenjeni oddelek točno ve, kateri popravki se lahko izvedejo in na kaj bo imela določena operacija vpliv. Menim, da omenjeni informacijski sistem nudi poslovodstvu širok spekter podatkov in informacij za podporo pri odločanju.

5 PREDLOGI ZA IZBOLJŠANJE KONTROLINGA V PODJETJU GEAPRODUKT

V tem poglavju analiziram obstoječe stanje na področju kontrolinga v podjetju Geaprodukt in predlagam možne izboljšave.

Pri analizi obstoječega stanja naj najprej omenim **umestitev v organizacijsko strukturo podjetja**, kjer kontrolinga ne najdemo. Delovno mesto kontrolerja v podjetju ne obstaja, saj je premajhno, da bi se nekdo ukvarjal le s tem področjem dela. Možna rešitev bi bila k nalogam na določenem delovnem mestu dodati še naloge kontrolerja, ki bi pripravljali vsa poročila in analize. Seveda bi moral podrobno poznati vse delovne procese v podjetju in spremljati spremembe, da bi lahko kontroliral podatke, ki mu jih bi nudil informacijski sistem. Ker ima podjetje v programu Pantheon že ustrezno pripravljene analize, ki mu dajejo potrebne informacije, ne bi bilo smiselno iz računovodske službe, prodaje, ... pošiljati podatkov kontrolerju, ker večino poročil ne bi potreboval več obdelovati. Udeleženci kolegija, ki izvajajo kontroling, vsak za svoje področje analizirajo poročila. Tako sem mnenja, da kljub razpršenosti kontrolinga v režijskih službah, ta deluje optimalno in odgovornim osebam daje cel spekter raznih podatkov in informacij, ki nudijo podporo pri odločanju. Ker vsak, ki sodeluje pri pripravi poročil, obvlada svoje področje dela, so podatki zelo točni in se hitro ugotovijo morebitne napake.

V podjetju se spremljajo tako strateški kot operativni plani, kar uvršča kontroling v evropski sistem in se ujema z definicijo evropskega pojmovanja kontrolinga, katere avtor je Koletnik. **Strateški kontroling** v podjetju zajema analizo prednosti, slabosti, analizo nevarnosti in priložnosti (SWOT analize), ključne elemente prihodnjega poslovanja in temeljne cilje rasti podjetja. Dolgoročno se planirajo prihodki in različni kazalniki poslovanja. Podjetje ima opredeljeno poslanstvo in vizijo, kar je temelj za zagotavljanje ustreznega kontrolinga.

Operativno planiranje v podjetju zajema letni plan prihodkov, različnih kazalnikov poslovanja, plan dela in zaposlovanja. Bolj pogosto in razčlenjeno se ne planira, vodstvo to utemeljuje z odgovorom, da je v tej panogi zaradi nepredvidenega povpraševanja in ponudbe zelo težko planirati. Predvsem pa se ne ugotavlja odmikov na način, da bi se v tabele vpisovale vrednosti in računala odstopanja, razen na letni ravni, mesečno se le na kolegiju razpravlja o prodaji in stroških.

Glede na obseg poročil, ki se pripravljajo dnevno, tedensko in letno, menim, da ima podjetje uvedeno sprotno ugotavljanje in ocenjevanje odstopanj. Za ugotovljena odstopanja se iščejo vzroki in na podlagi tega se v podjetju ustrezno ukrepa. Predlagam pa pripravljanje planov, kateri bi vsebovali ocene podatkov, ki jih dobimo s poročili. Poročila bi se tako sproti preverjala s plani, vsebovala pa bi grafikone, razloge za odmike in predlog izboljšave.

Moj predlog operativnega planiranja v podjetju je sledeč:

- plan prodaje: po vrsti blaga, količinsko, po prodajnih cenah, po tipu kupca,
- plan nabave: po vrsti blaga, količinsko, po tipu dobavitelja,
- plan dela,
- plan zaposlovanja,
- marketinški plan,
- plan razvoja,
- plan rednega vzdrževanja,
- plan osnovnih sredstev,
- plan stroškov,
- plan financiranja,
- plan denarnih tokov in
- plan zalog.

Pri analizi trenutnega stanja naj omenim slabosti, ki jih vidim pri trenutnem **sistemu poročanja** v podjetju. Ker poročila pripravlja več zaposlenih, je sicer prednost v tem, da vsak obvlada svoje delo in hitro odkrije napake, včasih pa bi bilo potrebnega več sodelovanja med oddelki. Nekdo, ki pripravlja poročilo, se namreč lahko preveč zanesse na podatke v sistemu, ki pa niso nujno ažurni. Tako lahko prihaja do poročanja netočnih informacij, so pa pravočasne. Ob boljšem sodelovanju med oddelki bi morali določeni zaposleni čakati, da se v drugem oddelku preverijo določeni podatki in šele nato pripraviti poročilo, s tem pa ne bi dosegli roka oddaje poročila. Tu bi se bilo potrebno organizirati drugače. Ena možnost je, da bi oseba, ki pripravlja to poročilo, sama preverjala točnost podatkov ali pa se bi preverjanje v drugem oddelku vršilo tedensko.

Slabost pri pripravi analiz je tudi v tem, da se podatki za prejšnji mesec knjižijo še po tem, ko so poročila že poslana, tako se podatki večkrat spremenijo. Podjetje ima tako namen v bližnji prihodnosti na določen datum zakleniti obdobje knjiženja. Popravki se bodo lahko delali le s stornacijo in novimi vknjižbami v trenutnem obdobju. Večina analiz in poročil se z enostavno operacijo pridobi iz programa Pantheon, določena se izvozi v MS Excell, nekatera se še obdela (tudi preko vrtilnih tabel), tretja pa je potrebno prepisati v pripravljene tabele. Kljub vsemu temu je priprava dokaj preprosta in nezahtevna, slabost pa je pri nekaterih analizah čas, ki ga potrebuje program za obdelavo podatkov.

Zaradi nenehne nadgradnje poslovno-informacijskega sistema se včasih porušijo nekateri izmed izračunov oziroma se spremeni zajem podatkov. Tako se z novimi izpisi dobijo netočne informacije, ki pa se hitro ugotovijo, saj se poročila primerjajo z drugimi podatki. Nenehno preverjanje, odprava napak in priprava novih poročil pa vzamejo veliko časa. Prav tako je zamudna priprava poročila o stroških zaposlenecv. V programu ni urejenega izpisa, ki bi razvrstil plače delavcev po oddelkih in delovnih mestih, tako jih je potrebno v MS Excellu ročno razvrstiti po vrstnem redu v tabeli stroškov zaposlenecv in kopirati. Ročno se v tabelo vpisujejo stroški mobitela, stroški službenih vozil iz obračuna stroškovnih nosilcev (vsakega posebej je potrebno izpisati) in drugi stroški zaposlenecv. Oseba, ki pripravlja poročilo, ne ve, kateri izmed

zaposlenih so imeli to obdobje stroške, zato je potrebno spremljati konte stroškov. Vse to vzame ogromno časa, za pripravo točnega poročila pa je potrebno sodelovanje zaposlenih v računovodstvu. Podjetje je že imelo plan uvesti evidenco stroškov zaposlenih po stroškovnih nosilcih, vendar do realizacije le-tega še ni prišlo.

Kot možne izboljšave v podjetju predlagam še dodatno **spremljanje kazalnikov v uravnoteženem sistemu**, ki je sestavljen iz 4 ločenih vidikov. Uravnotežen sistem kazalnikov je managersko orodje, ki spremlja poslovanje na več področjih, v svojem jedru pa ohranja finančni vidik. Le-ta bi še boljše pojasnil, če izbrana strategija prispeva k izboljšanju poslovnih rezultatov ob spremljanju **finančnih kazalnikov**, ki so prikazani v Tabeli 9.

Tabela 9: Cilji in kazalniki finančnega vidika v podjetju Geaprodukt

Strateški cilji	Kazalniki
Dobičkonosnost	Rast dobička Donosnost sredstev Donosnost kapitala
Rast prihodkov	Rast prihodkov od prodaje
Obvladovanje virov financiranja	Delež vračila dolgov Stopnja lastniškega kapitala Stopnja dolžniškega kapitala Kratkoročno in dolgoročno razpoložljiva sredstva - likvidnost Višina neto obratnega kapitala Stopnja finančne varnosti
Obvladovanje stroškov	Stroški na zaposlenega Delež nabave v prodaji, razlika v ceni
Obvladovanje obratnih sredstev	Delež zapadlih terjatev Dnevi vezave terjatev Delež zapadlih obveznosti do dobaviteljev Dnevi vezave obveznosti do dobaviteljev Dnevi vezave zalog Odpis terjatev Sporne, tožene terjatve, terjatve v izvršbi

Vidik poslovanja s strankami bi lahko vseboval cilje in kazalnike, ki so navedeni v Tabeli 10.

Vidik notranjih poslovnih procesov pa bi zajemal informacije o obvladovanju zalog, kala, dobav, zagotavljanju kakovosti, raziskavah in razvoju, zadovoljstvu dobaviteljev, ..., ki so zajete v Tabeli 11.

Tabela 10: Cilji in kazalniki vidika poslovanja s strankami v podjetju Geaproduct

Strateški cilji	Kazalniki
Dobičkonosnost kupcev	Dobičkonosnost kupcev Dobičkonosnost novih kupcev
Pridobivanje kupcev	Delež novih kupcev
Zadovoljstvo kupcev	Anketa o zadovoljstvu kupcev Delež izgubljenih kupcev
Izboljšanje tržnega deleža	Delež rasti na trgu Delež izvoza v prodaji
Doseganje zvestobe kupcev	Delež prihodkov po kupcih Rast prihodkov po kupcih Zapadle terjatve po kupcih Rast prihodkov po komercialistih Plačana realizacija po komercialistih Delež rabatov kupcev Delež kupcev, katerih terjatve so zavarovane
Ohranjanje kupcev	Delež stalnih kupcev

Tabela 11: Cilji in kazalniki vidika notranjih procesov v podjetju Geaproduct

Strateški cilji	Kazalniki
Rast prodaje	Prodaja na zaposlenega
Višja dodana vrednost	Dodana vrednost na zaposlenega
Obvladovanje zalog	Mesečna odstopanja zalog Delež zalog v celotnih zalogah Količnik obračanja zalog
Obvladovanje kala	Mesečna odstopanja kala Delež kala v celotnem kalu
Obvladovanje stroškov dobav	Rentabilnost dobav po kupcih Delež stroškov dobave v prodaji in marži Izkoriščenost vozil
Zagotavljanje kakovosti	Število reklamacij Delež zavrženega blaga Odzivnost na reklamacije Pravočasnost dobav Zanesljivost dobav Kakovost blaga Stopnja uresničevanja letnega plana Stroški izterjave
Zadovoljstvo dobaviteljev	Anketa o zadovoljstvu dobaviteljev Delež stalnih dobaviteljev
Raziskave in razvoj	Število novih proizvodov Delež prodaje novih proizvodov Število novih proizvodov glede na načrtovane Čas od ideje do izvedbe Število sklenjenih pogodb glede na oddane ponudbe Rast prodaje blagovne znamke

Pomembna značilnost sodobnih sistemov kazalnikov za merjenje uspešnosti je ta, da slonijo na strukturi vzročno-posledičnih povezav med ključnimi dejavniki uspeha. Če poslovodstvo razume vzročno-posledične povezave med vzvodi za doseg strateških ciljev in strateškimi cilji ter ima

izdelan sistem kazalnikov za spremljanje dogajanj vzdolž omenjenih povezav, lahko vidi, kako podjetje uresničuje svojo strategijo (Pučko et al., 2006, str. 155).

Cilji in kazalniki **vidika učenja in rasti** so prikazani v Tabeli 12.

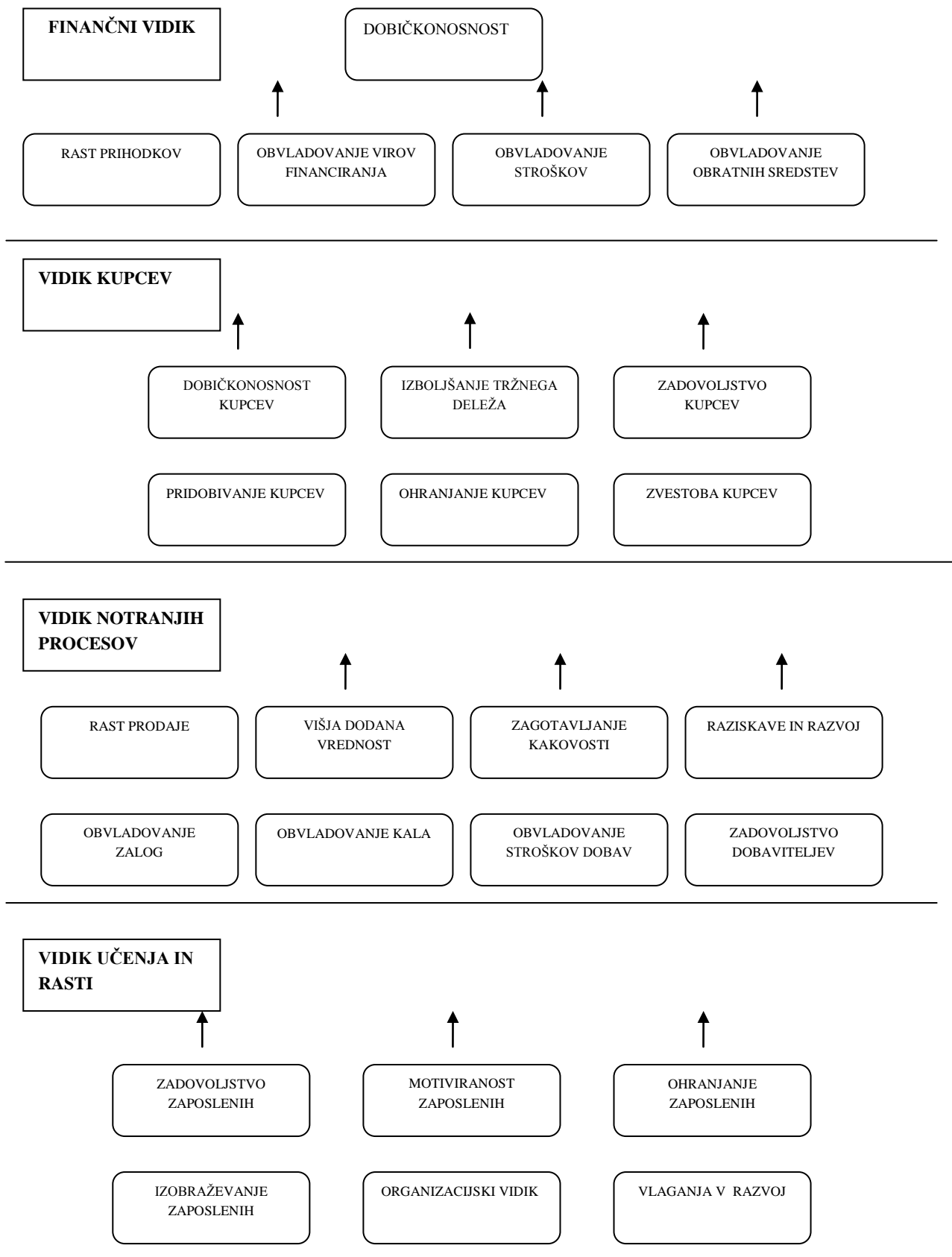
Tabela 12: Cilji in kazalniki vidika učenja in rasti v podjetju Geaprodukt

Strateški cilji	Kazalniki
Zadovoljstvo zaposlenih	Anketa o zadovoljstvu zaposlenih Delež bolniške odsotnosti
Motiviranost zaposlenih	Ocene zaposlenih Število predlogov o izboljšavah
Ohranjanje zaposlenih	Delež dodatkov za stalnost v podjetju Stopnja fluktuacije
Izobraževanje zaposlenih	Število ur izobraževanja na zaposlenega Izobrazbena struktura zaposlenih Delež dodatkov na izobrazbo Stroški izobraževanja na zaposlenega
Organizacijski vidik	Sprejemanje vrednot podjetja Skupinsko delo
Vlaganja v razvoj in informacijsko tehnologijo	Zmogljivost informacijskega sistema Vlaganja v informacijsko tehnologijo Stroški uvajanja nove verzije programa Delež stroškov za investicijska vlaganja Število novih nabav osnovnih sredstev

Slika 4 prikazuje predlog strateškega diagrama ciljev podjetja Geaprodukt. Glavni cilj - dobičkonosnost podjetja, ima pod sabo več podrejenih ciljev, ki jih je potrebno doseči, če želimo priti do glavnega cilja. Dobičkonosnost dosežemo z rastjo prihodkov, obvladovanjem virov financiranja, stroškov in obratnih sredstev. Ciljev ne bi uspeli doseči, če se podjetje ne bi ukvarjalo tudi s kupci, notranjimi procesi v podjetju, zaposlenimi in vlaganjem v razvoj. Vidik notranjih procesov ter vidik učenja in rasti imata namreč podporno vlogo. Vzročno-posledične povezave tako potekajo od spodaj navzgor.

Z izobraževanjem in prijetno klimo bi podjetje motiviralo zaposlene, doseglo večje zadovoljstvo, ohranilo le-te, s tem pa doseglo svoje cilje. Z vlaganji in razvojem ter motiviranimi zaposlenimi, ki bi povečevali produktivnost, bi se bolje obvladovale zaloge, kalo, stroški dobav, s sredstvi za razvoj bi se povečalo število raziskav in novih izdelkov. S tem se bi zagotavljala višja kakovost, dosegli bi večjo rast prodaje ter dodano vrednost. Notranji procesi v podjetju bi postali učinkovitejši. S kakovostnimi procesi, novimi izdelki in znanjem ter motivacijo zaposlenih se bi povečal obseg stalnih in novih kupcev ter njihovo zadovoljstvo. Za kakovost izdelkov, pravočasnost in zanesljivost dobav pa bi bili kupci pripravljene plačati več. Tako bi se povečala tržni delež in dobičkonosnost kupcev, kar vodi v rast prihodkov in dobičkonosnost, ki pa se bi dosegala še z obvladovanjem virov financiranja, stroškov in obratnih sredstev. Zadovoljni kupci bi redno plačevali svoje obveznosti, s tem pa vplivali na boljše obvladovanje obratnih sredstev.

Slika 4: Predlog strateškega diagrama podjetja Geaprodukt



V vidiku učenja in rasti, ki predstavlja temelj doseganja ciljev, podjetje že spremlja ocenjevanje zaposlenih ter stroške novih nabav osnovnih sredstev in informacijske tehnologije. Ker so zadovoljni in izobraženi zaposleni nujni za povečevanje produktivnosti in rasti prodaje, predlagam še spremljanje stroškov izobraževanja, stopnjo fluktuacije, spremljanje sprejemanja vrednot podjetja in zadovoljstvo zaposlenih - ankete. Zadovoljstvo zaposlenih namreč predstavlja enega najpomembnejših elementov znotraj vidika učenja in rasti, česar se podjetja čim bolj zavedajo. Investicije v sposobnosti zaposlenih, informacijski sistem in organizacijske postopke, pa postajajo konkurenčna prednost v današnji dobi znanja.

Notranji vidik zajema procese, ki neposredno vplivajo na zadovoljstvo kupcev in kakovost storitev. Podjetje Geaproduct skuša obvladovati zaloge, kalo in dobave in se s temi procesi tudi ves čas ukvarja. Nisem pa zasledila spremljanja reklamacij, realiziranih ponudb, zanesljivosti dobav in podatkov o novih proizvodih.

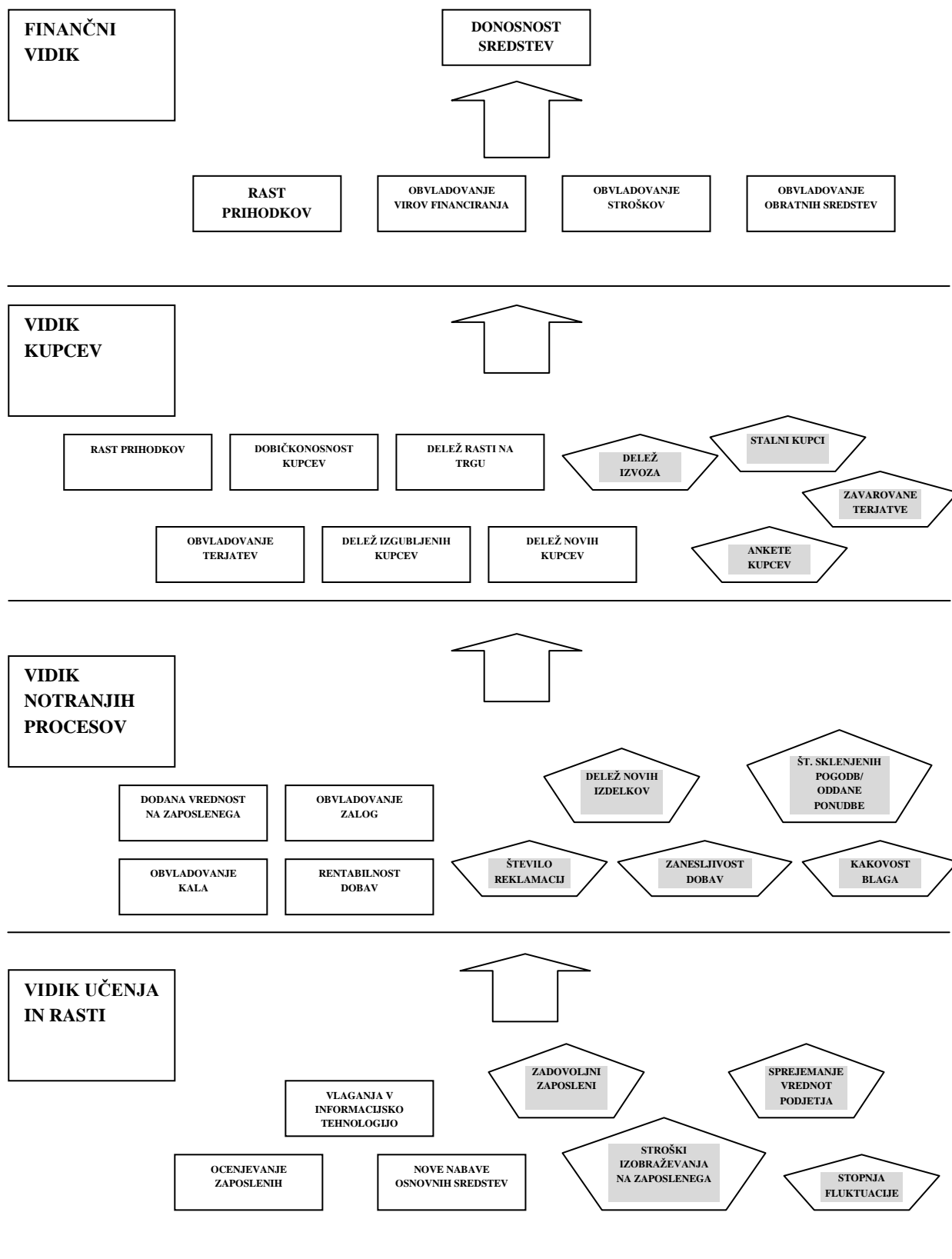
V obvladovanje vidika kupcev podjetje vloži veliko energije, saj se spremljajo terjatve, novi kupci, kupci, ki s podjetjem sodelujejo manj ali sploh ne več, dobičkonosnost kupcev in delež rasti na trgu. Pomembni podatki, ki bi po mojem mnenju lahko še povečali tržni delež in prihodke, so spremljanje prodaje stalnim kupcem, ugotavljanje zadovoljstva kupcev s pomočjo anket in čim več zavarovanih terjatev.

S tem se bi boljše obvladovala obratna sredstva, posredno viri financiranja in glavni kazalnik - dobičkonosnost sredstev.

Problematika, ki se pojavlja pri določevanju kazalnikov uspešnosti, je preveliko število uporabljenih kazalnikov. Managerji jih v dobri veri želijo uporabiti čim več, kar pa v tem primeru ni dobro, saj jih Kaplan in Norton za prvo managersko raven priporočata le določeno število, okoli 25. Problem je v tem, da zaradi prevelikega števila kazalnikov podjetje ne daje dovolj pomena ključnim kazalnikom. Potrebno je vseskozi spremljati in po potrebi kazalnike tudi spreminjati, da se čimbolj ujemajo s strateško usmeritvijo podjetja. Iz dobrega uravnoveženega sistema kazalnikov naj bi namreč videli strategijo podjetja. Vzročno-posledične povezave v sistemu kazalnikov pa niso nujno le enosmerne, lahko potekajo v več različnih smereh, najpomembnejše pa je, da se jih ves čas preverja (Pučko et al, 2006, str. 168-169).

Slika 5 prikazuje sistem kazalnikov v podjetju Geaproduct. V pravokotnikih so razvidni kazalniki, ki se uporabljajo trenutno, v osenčenih pet-kotnikih pa kazalniki, ki jih še predlagam za uravnoveženo spremljanje uspešnosti poslovanja.

Slika 5: Sistem kazalnikov v podjetju Geaprodukt



Ključno pri sedanjem planiranju in analiziranju poslovanja je, da podjetje ve, kje je, kam želi iti, definirane ima cilje in predvideno rast poslovanja. Z obstoječim sistemom kontrolinga lahko uspešno spremlja tekoče poslovanje, ugotavlja odstopanja in sprejema ukrepe. Menim, da se dela zaposlenih pri pripravi poročil ne podvajajo, saj vsebujejo različne kriterije, obdobja poročanja in nudijo različne informacije. Smotrno je spremljati obvladljivo število ključnih kazalnikov uspešnosti, analizirati več podatkov in primerjati podatke iz različnih poročil, saj so le tako informacije točne in pripomorejo k bolj racionalnim odločitvam v podjetju.

SKLEP

Dandanes je kontroling nepogrešljiv del poslovnega procesa, saj pomaga poslovodstvu pri sprejemanju odločitev. Dober sistem kontrolinga omogoča pridobivanje velike množice podatkov in informacij, ki nudijo odgovornim podporo pri odločanju.

Namen magistrskega dela je bil preučiti temeljne značilnosti uporabe sodobnih orodij kontrolinga na osnovi strokovne literature kot tudi praktično. Analizirala sem stanje kontrolinga, ki je trenutno uveden v podjetju, in podala možne predloge za spremembe. V teoretičnem delu sem za boljše razumevanje pojma navedla definicije različnih avtorjev ter razlike med ameriškim in evropskim pristopom kontrolinga. Opredelila sem naloge kontrolinga in kontrolerja, na koncu 1. dela pa napisala še nekaj o merjenju uspešnosti poslovanja. Zajela sem tako finančne kot nefinančne kazalnike uspešnosti, še posebej sem se osredotočila na uravnotežen sistem kazalnikov. 2. del magistrskega dela je posvečen praktičnemu delu, kjer sem analizirala delovanje kontrolinga v podjetju Geaproduct in podala možne izboljšave.

Cilj magistrskega dela je bil preučiti in opisati trenutni sistem kontrolinga, ki obstaja v izbranem podjetju ter podati predloge za izboljšave. Prišla sem do ugotovitve, da kljub temu, da kontroling v omenjenem podjetju ne obstaja kot delovno mesto, deluje zelo učinkovito. Sistem poročanja je dobro organiziran, pripravlja se ogromno poročil, kjer je možno analizirati različne informacije, ki kažejo poslovanje podjetja. Podjetje je osredotočeno predvsem na spremljanje kupcev. Pri pripravi poročil se vršijo kontrole, ki kažejo točnost podatkov, vrzel pa se pojavlja pri komunikaciji med oddelki. Podjetje ima definirano vizijo in poslanstvo ter analizira širše okolje v in zunaj podjetja. Tako ima v okviru strateškega planiranja ugotovljene prednosti, slabosti, nevarnosti in priložnosti, temeljne cilje poslovanja in rast podjetja. Poslovno-informacijski sistem, ki je uveden v podjetju, omogoča enostavno in hitro pridobivanje podatkov, ki jih potrebuje. V celoti je prilagojen podjetju, tako se lahko analizira ogromno podatkov na podlagi različnih kriterijev.

V magistrskem delu sem navedla pomanjkljivosti, ki jih vidim pri pripravi poročil v podjetju. Potrebno bi bilo uvesti nekaj novih orodij, s katerimi bi prihranili čas pri pripravi. Večina poročil pa se lahko izpiše zelo hitro in enostavno. Podajam tudi nekaj možnosti za izboljšave na področju planiranja in nadziranja ter uravnoteženega sistema kazalnikov. V prihodnosti bi bilo

racionalno planiranje in kontrolo izvajati v poslovno-informacijskem sistemu, kar bi omogočalo lažje spremljanje odnikov.

V poslovanju vsakega podjetja je ključnega pomena za uspeh in razvoj sposobnost razviti kontroling svojim razmeram in potrebam primerno. Tako je potrebno v podjetju spremljati obvladljivo število kazalnikov, ki se skladajo s strateško usmeritvijo podjetja in temu prilagoditi način spremljanja kazalnikov ter jih po potrebi tudi spreminjati. Učinkovitost kontrolinga v podjetju pa je čim večja, čim bolje ja razvita podjetniška kultura.

Magistrsko delo je lahko spodbuda poslovodstvu za boljši razvoj planiranja v podjetju ter uporabo več orodij uravnoveženega sistema kazalnikov.

LITERATURA IN VIRI

1. Avelini Holjevac, I. (1998). *Kontrolling – upravljanje poslovnim rezultatom*. Opatija: Hotelijerski fakultet.
2. Debeljak, Ž. (1998). *Kontrolling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal d.d.* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
3. Deyhle, A. (1997). *Kontrolling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
4. Emmanuel, C. R., Otley, D. T., & Merchant, K. A. (1993). *Accounting for Management Control* (2nd ed.). London: Chapman & Hall.
5. Femc, M. (2009). *Uporaba uravnoteženega sistema kazalnikov v družbi Trimo* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
6. Fijavž, P. (2002). *Pomen neračunovodskih informacij za odločanje* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
7. Geaprodukt d.o.o. (2010). *Plačni sistem v letu 2011 podjetja Geaprodukt d.o.o.* (interno gradivo). Ljubljana: Geaprodukt d.o.o..
8. Geaprodukt d.o.o. (2011). *Poslovni načrt za izgradnjo prodajno skladišnega centra v Mariboru*. Ljubljana: Geaprodukt d.o.o..
9. Geaprodukt d.o.o. (2011). *Tedensko poročilo o prodaji in nabavi podjetja Geaprodukt d.o.o.* Ljubljana: Geaprodukt d.o.o..
10. Golob, N. (2011). *Obvladovanje uspešnosti poslovanja na primeru izbranega podjetja* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
11. Grahelj, F. (2003). *Poskus oblikovanja sistema operativnega controllinga v podjetju Eta Cerkno* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
12. Guna, U. (2007). *Uravnoteženi sistem kazalnikov na primeru informacijsko-storitvenega podjetja v Sloveniji* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
13. Hočevar, M. (1995a). *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
14. Hočevar, M. (1995b). Nekaj razlogov proti uvajanju pojma »controlling«. *Revizor*, 6(4), 37-47.
15. Hočevar, M. (1998). *Planiranje in kontrola poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
16. Hočevar, M., Igličar, A., & Zaman, M. (2002). *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
17. Hrovat, M. (2000). Merilni instrumenti vodijo pilota v letalu: BSC (Balanced Scorecard) – novo orodje za merjenje uspešnosti na pohodu tudi v Evropi. *Manager*, 6, 44-46.
18. *Kaj je controlling?* Najdeno 28. maja 2011 na spletnem naslovu http://www.controllerverein.com/Kaj_je_kontrolling.134145.html
19. Kaligaro, J. (2003). Sodoben controlling za podporo uspešnega vodenja procesov gospodarske družbe. *GIB*, 12(04/05), 1-7.

20. Kalister, A. (2008). *Kontroling – primer podjetja TIB transport d.o.o.* (zaključna strokovna naloga visoke poslovne šole). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
21. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2000). *Uravnoteženi sistem kazalnikov: Preoblikovanje strategije v dejanja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
22. Kaplan R. S., & Norton D. P. (2001). *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Boston: Harvard Business School Press.
23. Kavčič, S. (2003). *Poslovodno računovodstvo danes*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
24. Knapp, K. R. (2001, 25. junij). *Balanced Scorecard: Historical Development and Context, as Developed by Robert Kaplan & David Norton*. Najdeno 26. oktobra 2011 na spletnem naslovu http://karlknapp.com/resources/wikisummaries/quality_mgt/balancedscorecard/balancedscorehistory.doc
25. Koletnik, F. (1992). *Upravljalno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
26. Koletnik, F. (1996). *Kontroling*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
27. Koletnik, F. (2000). *Kontroling in management*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, CISEF.
28. Koletnik, F. (2007). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
29. Križaj, F. (1998). Kontroling kot upravljalni sistem v bančništvu. *Bančni vestnik*, 11, 15-17.
30. Križaj, F. (2001). Kontroling in kontroler 500 let kasneje. *Kontrolerjev glasnik*, 1, 1-2.
31. Lipovec, F. (1983). *Analiza in planiranje poslovanja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
32. Melavc, D. (1991). Kaj je controlling? *LES*, 5/6, 141-145.
33. Melavc, D., & Novak, A. (2002). *Controlling: naloge, napotki, rešitve* (druga izdaja). Kranj: Moderna organizacija.
34. *24ur.com - Metoda 20 ključev za konkurenčnost podjetij*. Najdeno 18. januarja 2012 na spletnem naslovu <http://24.ur.com/novice/gospodarstvo/metoda-20-kljucev-za-konkurencnost-podjetij.html>
35. Mramor, D. (2002). *Teorija poslovnih financ*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
36. Nemeček, S. (2007). *Oblikovanje strateškega kontrolinga v Papirnici Vevče d.o.o.* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
37. Novak, A. (1999). Anglosaški in nemški pristop h kontrolingu. *Organizacija in kadri*, 32(10), 554-563.
38. Očko, J. (2010, 28. november). *Controlling born out of necessity – The story of Croatian controlling*. Najdeno 24. februarja 2012 na spletnem naslovu <http://jasminaocko.wordpress.com/2010/11/28/42>
39. Osmanagić Bedenik, N. (1991). Controlling. *Računovodstvo i financije*, 37(8/9), 33-39.
40. Osmanagić Bedenik, N. (1998). Računovodenje (kontroling). *Revizor*, 9(6), 35-48.
41. Peemöller, V. H. (1992). *Controlling. Grundlagen und Einsatzgebiete*. Herne, Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe.

42. Pitoski, K. (2011). *The prospects of controlling in Croatian small and medium sized enterprises* (master's thesis). Ljubljana: Faculty of Economics.
43. Potočnik, V. (2000). *Poslovanje trgovskih podjetij*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
44. Požar, S. (2009). *Uvajanje sistema uravnoteženih kazalnikov v izbranem podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
45. Pučko, D. (2002). Uresničevanje strategij, 9. poglavje V *Management nova znanja za uspeh* (str. 314-343). Radovljica: Didakta.
46. Pučko, D. (2003). *Strateško upravljanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
47. Pučko, D. (2006). *Planiranje in kontrola*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
48. Pučko, D., Čater, T., & Rejc Buhovac, A. (2006). *Strateški management 2*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
49. Rejc, A. (2002). *Vloga in pomen nefinančnih informacij v okviru uspešnosti poslovanja podjetja – teorija in empirična preverba* (doktorska disertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
50. Režun, Š. (2004). *Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
51. Rozman, R. (1989). *Sistem planiranja v gospodarskih organizacijah* (doktorska disertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
52. Rozman, R., Kovač, J., & Koletnik, F. (1993). *Management*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
53. Seal, W., Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2009). *Management Accounting (3th ed.)*. Berkshire: McGraw-Hill Education.
54. Šarotar, N. (2005). *Kontroling v Radenska Radenci* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
55. Tekavčič, M. (2008). *Obvladovanje stroškov – opomnik za predavanja š.l. 2007/2008*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
56. Turk, I. (2000). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
57. Turk, I., & Melavc, D. (2001). *Računovodstvo*. Kranj: Založba Moderna organizacija.
58. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
59. Vitezić, N. (2006). Kontroling u okruženju korporativnog upravljanja – organizacijska i metodološka rješenja. *Hrvatski računovođa*, 6, 27-46.
60. Vitezić, N. (2007). Beneficial effects of public sector performance measurement. *Uprava – mednarodna znanstvena revija za teorijo in prakso*, 5(2), 8.
61. Weber, J., Rehring, J., & Voussemer, L. (2011). How german management accountants lived through the crisis and what they are doing differently now. *Cost Management*, 12, 37-48.
62. *What is the Balanced Scorecard?* Najdeno 01. junija 2011 na spletnem naslovu <http://www.balancedscorecard.org/basics/bsc1.html>
63. Wilson, J. (1993). *Controllorship - The Work of the Managerial Accountant*. New York: John Wiley & Sons.

64. Ziegenbein, K. (1992). *Controlling* (4th ed.). Ludwigshafen am Rhein: Kiehl Verlag.