

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**OBLIKOVANJE KONTROLINGA V MANJŠIH JAVNIH
ORGANIZACIJAH: PRIMER ZD METLIKA IN KOMUNALA
METLIKA**

Ljubljana, junij 2016

BOJAN KRAJAČIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Bojan Krajačič, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Oblikovanje kontrolinga v manjših javnih organizacijah: primer ZD Metlika in Komunala Metlika, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem dr. Markom Hočevarjem

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil/-a samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel/-a, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil/-a vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil/-a;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal/-a v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil/-a soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študenta: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV KONTROLINGA	5
1.1 Nastanek in razvoj kontrolinga.....	9
1.1.1 Angloameriški pristop.....	13
1.1.2 Nemški pristop.....	15
1.2 Vrste kontrolinga.....	15
1.2.1 Operativni kontroling.....	16
1.2.2 Strateški kontroling.....	17
2 CILJI, NALOGE IN INSTRUMENTI KONTROLINGA	19
2.1 Namen in cilji kontrolinga.....	20
2.2 Naloge kontrolinga.....	21
2.2.1 Funkcije kontrolinga.....	26
2.2.1.1 Planiranje.....	26
2.2.1.2 Kontroliranje.....	27
2.2.1.3 Analiziranje.....	28
2.2.1.4 Informiranje.....	29
2.2.2 Kontroling in revizija.....	29
2.3 Nosilci nalog kontrolinga.....	31
2.4 Instrumenti kontrolinga.....	33
2.5 Mesto kontrolinga v organizacijski strukturi podjetja.....	37
2.6 Prihodnji izzivi kontrolinga.....	40
2.7 Razvoj kontrolinga v Sloveniji.....	42
2.8 Javni sektor in kontroling.....	43
3 PREDSTAVITEV OBRAVNAVANIH JAVNIH ORGANIZACIJ	47
3.1 Zdravstveni dom Metlika.....	47
3.1.1 Organizacijska struktura ZD Metlika.....	48
3.1.2 Poslovanje ZD Metlika v letu 2015.....	50
3.2 Javno podjetje Komunala Metlika d.o.o.....	51
3.2.1 Organizacijska struktura Komunale Metlika.....	52
3.2.2 Gospodarske javne službe.....	54
3.2.2.1 Oskrba s pitno vodo.....	54
3.2.2.2 Odvajanje in čiščenje odpadnih vod.....	54
3.2.2.3 Ravnanje z odpadki.....	55
3.2.2.4 Vzdrževanje občinskih cest.....	55
3.2.2.5 Javna komunalna raba.....	55
3.2.3 Oblikovanje cen javnih gospodarskih služb.....	55
3.2.4 Tržna dejavnost Komunale Metlika.....	56
3.2.5 Poslovanje v letu 2015.....	57
4 KONTROLING V OBRAVNAVANIH ORGANIZACIJAH	58

4.1	Kontroling v ZD Metlika	58
4.1.1	Funkcija planiranja	59
4.1.2	Funkciji kontroliranja in analiziranja.....	60
4.1.3	Funkcija informiranja	61
4.1.4	Instrumenti kontrolinga.....	62
4.2	Kontroling v Komunalni Metlika.....	63
4.2.1	Strateški in operativni kontroling	64
4.2.1.1	Planiranje	66
4.2.1.2	Kontroliranje	69
4.2.1.3	Analiziranje.....	69
4.2.1.4	Informiranje	70
4.2.2	Instrumenti kontrolinga.....	71
4.3	Priporočila poslovodstvu organizacij.....	71
	SKLEP.....	72
	LITERATURA IN VIRI.....	74

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Primeri definicij kontrolinga nemških avtorjev	9
Tabela 2:	Poslovodno in finančno računovodstvo	13
Tabela 3:	Operativni in strateški kontroling.....	18
Tabela 4:	Razumevanje kontrolinga.....	22
Tabela 5:	Rezultati ankete o pomembnosti nalog kontrolerja.....	25
Tabela 6:	Značilnosti kontrolinga in notranje revizije	30
Tabela 7:	Pregled uporabe kontrolinških instrumentov pri v prakso usmerjenih avtorjih.....	36
Tabela 8:	Prihodki in odhodki ZD Metlika za leti 2014 in 2015 (v EUR).....	50
Tabela 9:	Prihodki in odhodki Komunale Metlika za leti 2014 in 2015 (v EUR)	57
Tabela 10:	Izsek poročila o realizaciji storitev za obdobje jan-dec 2015	60
Tabela 11:	Primer akumuliranega mesečnega poročila poslovanja ZD Metlika (v EUR).....	61
Tabela 12:	Izsek iz poročila o kazalnikih kakovosti za leto 2015.....	62
Tabela 13:	SWOT analiza Komunale Metlika	65
Tabela 14:	Poraba količin kot osnova za planiranje.....	68
Tabela 15:	Poročilo o realiziranih investicijah in predvidenih odmikih od plana (v EUR).....	70

KAZALO SLIK

Slika 1:	Gibanje števila oglasov za delovno mesto kontrolerja in njemu podobnih delovnih mest v Nemčiji v obdobju od 1949 do 1994	12
Slika 2:	Upravljanje faze prehoda	19
Slika 3:	Generični elementi koncepta kontrolinga	20

Slika 4: Naloge, kompetence, odgovornost	22
Slika 5: Naloge kontrolinga	23
Slika 6: Potek procesa kontrole	28
Slika 7: Diagram preseka.....	31
Slika 8: Kontroling kot način mišljenja.....	32
Slika 9: Kontroling kot osrednja funkcija koordiniranja v vodstvenem sistemu.....	39
Slika 10: Model organizacije kontrolinga	39
Slika 11: Struktura podjetij glede na število sodelavcev v oddelku kontrolinga v avstrijskih KMU.....	40
Slika 12: Naraščajoča raznolikost poslovnega okolja	41
Slika 13: Organigram ZD Metlika.....	49
Slika 14: Organigram javnega podjetja Komunala Metlika	53

UVOD

Sredi devetdesetih let, ko sem nastopil svojo prvo službo kot kontroler v mednarodnem podjetju, je bila vloga te funkcije povsem drugačna kot denimo dvajset let kasneje. Drži, da je bila Slovenija mlada država, ki je komajda stopila v tržno gospodarstvo in se mu skušala privaditi čim hitreje na številnih področjih. Tako so tudi številne poslovne prakse šele začele dobivati veljavo in tudi kontroling je ena izmed teh. Vendar ni vzrok opazne spremembe vloge kontrolinga toliko v našem okolju, ampak gre za obrat, ki se je zgodil tudi v razvitih ekonomijah, kjer ima funkcija kontrolinga daljšo zgodovino.

Ta obrat enostavno pomeni usmerjenost v prihodnost in ne toliko ukvarjanja s preteklostjo. Seveda so številna podjetja in mednarodne korporacije v svetu že takrat uporabljala kontroling kot pomembno orodje v upravljanju podjetja in kot pomoč strateškim odločitvam. Vendar je večina podjetij razumela in koristila funkcijo kontrolinga precej ožje, v glavnem kot orodje analize dogodkov, ki so se že zgodili. Zelo pogosto je bil kontroling razumljen tudi kot del računovodstva, katerega namen in usmerjenost je v bistvu popolnoma drugačna in ne kot samostojna funkcija, ki je lahko podpora vsem odločevalskim ravnam v podjetju.

Razlog za to spremembo, lahko bi rekli tudi razvoj samega kontrolinga, leži v gospodarskem okolju. Le to postaja vedno bolj turbulentno, težje obvladljivo, globalni trg in sprostitev svetovne trgovine so prinesli dramatične spremembe v obnašanje podjetij. Poslovni cikli in modeli, ki so bili v veljavi v sedemdesetih in osemdesetih letih dvajsetega stoletja, so bili preživeti že v devetdesetih letih. Poleg odpiranja ekonomij navzven je veliko vlogo pri spremembah odigrala tudi tehnologija, katere napredek nezadržno uničuje delovna mesta in hkrati ustvarja številna nova. Poleg tega možnost generiranja velike množice podatkov in analiziranja le teh odpira nove pristope k osvojitvi trga, načini koriščenja *big data* so se šele začeli razvijati v polni meri. Nenazadnje so v vsej zgodbi pomembni tudi demografski trendi, staranje prebivalstva, višanje izobrazbene ravni in naraščajoča mobilnost delovne sile, kar dodatno meša karte na trgih sveta. Rešitev za turbulentne čase z izjemno močnim konkurenčnim okoljem je fleksibilnost. Na strateški ravni to pomeni obvladovanje sprememb, na operativni ravni hitrost, za oboje pa je odgovoren management.

Tudi Deyhle (1997, str. 5), ki po dr. Križaju spada med najpomembnejše tvorce evropskega koncepta kontrolinga (v Deyhle, 1997, str. 7), v uvodu v svoje delo opredeli kontroling kot v prihodnost usmerjeno razmišljanje.

Kontroling se je v preteklih dveh desetletjih že dodobra 'zasidral' tudi v slovenskih podjetjih. V veliki meri je to zasluga tujih korporacij, ki so s prihodom na naš trg prinesle tudi funkcijo kontrolinga, katere uporabnost in danes že nepogrešljivost so hitro zaznala tudi številna domača podjetja. Glede na to, da se je v Evropo prenesel šele konec 60-tih let

preko ameriških hčerinskih podjetij, se zdi to razmeroma pozno, vendar je potrebno upoštevati družbenoekonomske razmere v tedanjih časih. Šele prehod iz socialističnega v tržno gospodarstvo je tako odprl pot tujim podjetjem in praksam na naš prostor.

Medtem ko razvoj kontrolinga v zasebnem sektorju nenehno sledi novo nastajajočim potrebam poslovnih procesov, ustvarja nove pristope in zagotavlja dodano vrednost, pa je situacija v javnem sektorju manj jasna oziroma bolj nepregledna. Deloma je razlog tudi sama narava dela, kjer pogosto kriteriji niso ekonomski, ampak so pogojevani z drugačnimi merili. Zgovoren je morda primer iz avstrijske prakse, kjer je občina Linz izgubljala v primerjavi s sosednjo občino investitorje oziroma so se le ti raje odločali za vlaganje v slednji. Analiza razlogov je pripeljala do spoznanja, da so bili procesi za pridobivanje različnih dovoljenj nekajkrat krajši v sosednji občini, kar je posledično pomembno vplivalo na odločitev o izbiri lokacije. Dejansko so bili sicer procesi v občini Linz pravilno in pravočasno izpeljani glede na zakonske roke, vendar odločevalci niso pomislili na to, da to ni dovolj. Niso merili učinkovitosti z aspekta hitrosti reševanja in zadovoljstva strank, ampak je bilo merilo zakonsko držanje rokov in pravilnost. Skladno s temi spoznanji so izvedene spremembe v smeri hitrejšega reševanja vlog, kar je privedlo do bistvenega izboljšanja konkurenčnosti občine pri privabljanju investitorjev (Weiss, 2014).

Zgoraj navedeni primer zelo verjetno v veliki meri velja tudi za Slovenijo. Številna javna podjetja, zavodi pa tudi ostale javne institucije, kot je javna uprava, so bolj osredotočena na samo zagotavljanje oziroma doseganje zakonitosti v svojem delovanju in so bistveno premalo pozorna na tiste dejavnike, ki bi poleg zakonitosti zagotavljali ali boljšo oskrbo storitev, ki so v javnem interesu, ali pa splošen dvig konkurenčnosti okolja, v katerem delujejo.

Slovenija je v letu 2014 po ugotovitvah Svetovnega gospodarskega foruma (v nadaljevanju WEF) med 140 državami, ki so bile zajete v raziskavo, zasedla skromno 59. mesto (Schwab, 2015, str. 7). Neučinkovitost javnih institucij je bistveno doprinesla k slabi uvrstitvi naše države, pred katero so se uvrstile številne države, ki sicer po razvitosti zaostajajo za nami. To kaže na zelo velik razkorak pri delovanju in učinkovitosti javnih institucij med nami in najbolj konkurenčnimi državami na tem področju. Poudariti je potrebno, da imeti konkurenčne institucije ne pomeni nujno vitek javni sektor v skladu z neoliberalnimi hotenji, saj so na ali pri vrhu konkurenčnosti javnih institucij države kot so Finska, Norveška in Nova Zelandija. Finska, ki je na vrhu po konkurenčnosti javnih institucij, je po podatkih Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj za leto 2013 druga po deležu javne porabe v bruto domačem proizvodu, takoj za Slovenijo. Evidentno je torej, da v Sloveniji obseg javne porabe ne prispeva k večji konkurenčnosti naše ekonomije, kar pomeni da institucije ne delujejo dobro. Glede na primer Finske pa lahko na to gledamo tudi kot na velik potencial, ki ga je potrebno izkoristiti, in ne nujno kot na breme. Vendar je ta tema mnogo bolj kompleksna in presega namen tega dela.

Pogosto so javne organizacije vsaj deloma tudi na trgu. To v veliki meri velja za zdravstvene domove, bolnišnice in komunalna podjetja, ki obstoječo infrastrukturo in kadrovske kapacitete izkoriščajo tudi za storitve, s katerimi konkurirajo ostalim podjetjem in ustvarjajo dodatne zasluge. Na eni strani so javni zavodi in podjetja manj motivirani iskati dodatne možnosti dobička, posvečajo manj pozornosti stroškovni učinkovitosti oziroma so usmerjeni le k temu, da stroški ne presegajo prihodkov, manj pa njihovi vsebini, ne primerjajo se toliko s primerljivimi družbami na trgu oziroma so te primerjave pretežno na kazalcih, ki bolj merijo učinek na blaginjo uporabnikov in manj na ekonomskih kazalcih. Vendar, kot je že dolgo tega ugotavljal Glynn (1993, str. 47) za Veliko Britanijo, danes pa je zelo aktualno tudi v Sloveniji, je velik pritisk na zmanjšanje ekonomskih stroškov poslovanja v javnih organizacijah, ne pa na zmanjšanje socialnih stroškov, katerih rast je tudi posledica krčenja prvih. Tipičen primer je zdravstvo, kjer nižanje standardov pri preventivi povzroča višje stroške odpravljanja posledic, običajno s časovnim zamikom.

Z magistrskim delom želim na primeru prikazati razvoj kontrolinga v javnih zavodih in organizacijah v Sloveniji, kje je le ta v primerjavi z gospodarskimi družbami in katere so pomanjkljivosti, ki izhajajo iz trenutnega stanja. Predvsem se bom osredotočil na manjše javne organizacije na primeru javnega zavoda Zdravstveni dom Metlika in javnega podjetja Komunala Metlika.

Namen magistrskega dela je na osnovi prikazanega trenutnega stanja in potencialnih možnosti, ki jih ponuja kontroling, olajšati odločitev v manjših javnih organizacijah za obsežnejšo uporabo kontrolinga. Vzpodbujanje razmišljanja odločevalcev 'iz perspektive kontrolerja' lahko pomembno prispeva k izboljšanju poslovanja podjetja, ne nujno samo v ekonomskem smislu, ampak tudi v doseganju boljših rezultatov pri samem poslanstvu podjetja, ki pomeni večje javno dobro. Kontroler bi moral biti radoveden, neprestano iskanje novih rešitev in spoznanj je temeljna lastnost, ki bi jo moral imeti. Vendar še tako usposobljen in produktiven kontroler je brez pravega učinka, če pri svojem delu nima podpore z najvišje ravni podjetja. Kontroler je v veliki meri svetovalec, začetnik akcije, redko pa tisti, ki ukrepe tudi izvede. Pri tem je odločilna njegova vloga v podjetju, umeščenost kontrolinške funkcije ter prepoznavnost s strani poslovodstva oziroma tistih, ki sprejemajo odločitve. Pravočasna in kakovostna informacija je vir konkurenčne prednosti podjetij.

Cilj magistrskega dela je prikazati razvoj in uporabo kontrolinga v manjših javnih organizacijah, ugotoviti morebitne pomanjkljivosti ter ga primerjati z gospodarskimi družbami.

Danes je zelo aktualna tema tudi prisotnost korupcije na vseh nivojih porabe javnih sredstev. Ta tema je stopila v ospredje po letu 2008 in začetku gospodarske krize, ob

strmem naraščanju zadolženosti Slovenije, številnih aferah, večinoma neuspešnih sodnih epilogih. Z ustanovitvijo slabe banke in pokrivanjem bančne luknje pa je dojemanje problema v javnosti kulminiralo. Zaradi tega so pogosto na udaru kritike tudi dejanja, ki ne sodijo v koruptivna.

Korupcija je svetovni pojav, ni države brez korupcije. Martinez-Vazquez, Arze del Prado in Boex (2007, str. 22-23) ugotavljajo, da je možnost nastanka koruptivnega dejanja pri javnem uslužbencu večja v naslednjih okoliščinah:

- če so plače v javnem sektorju nižje (absolutni plačni efekt),
- če je razlika med plačami v javnem in zasebnem sektorju večja (relativni plačni efekt),
- če je višja možna raven osebnega okoriščenja,
- če je možnost odkritja nižja,
- če je zagrožena kazen za koruptivno dejanje nižja.

Četrta alineja je tista okoliščina, pri kateri je vloga kontrolinga lahko pomembna pri zmanjšanju možnosti za nastanek korupcije. Učinkovito zastavljena merila, spremljanje in analiza odklonov, vrste in vsebina poročil, opozarjanje na napake, vse to so področja, ki jih lahko kontroling v veliki meri oblikuje in predlaga ter s tem olajša preglednost in vodenje določene institucije ali celo sistema.

Da velikost javnega sektorja ne pomeni nujno sama po sebi višjo koruptivnost kaže spet omeniti primer Finske, ki ima kljub visokemu deležu javne porabe v BDP indeks zaznavanja korupcije med najnižjimi na svetu, za leto 2015 je takoj za Dansko, kakor navaja Transparency International na svoji spletni strani (Corruption Perception Index, 2015).

V magistrskem delu uporabljam različne metode raziskovanja. Metodo deskripcije za opisovanje s področja teorije, metodo kompilacije za povzemanje ugotovitev drugih avtorjev, metodo komparacije za primerjavo med različnimi poslovnimi subjekti, metodo prikazovanja podatkov za lažjo preglednost podatkov in induktivno-deduktivno metodo. Metode tudi kombiniram.

Delo je zaključeno s sklepom, kjer sem navedel bistvene ugotovitve in povzetke magistrskega dela.

Zasnova poglavij je postavljena tako, da najprej obravnavam teoretična vprašanja, ki jim nato sledi obravnava primerov iz prakse, pri tem ima vsako poglavje tudi svoja podpoglavja.

1 OPREDELITEV KONTROLINGA

S prehodom v tržno ekonomijo je tudi pri nas nastala potreba za uvajanjem poslovnih funkcij, ki so bile že dolgo zasidrane v tržnih gospodarstvih po svetu. Čeprav ni mogoče reči, da je s tem prišlo do kakšne revolucionarne spremembe v procesih upravljanja, saj smo tudi v času socialističnega gospodarstva imeli podjetja, ki so tekmovala tako na domačem kot na svetovnih trgih, pa vendar so procesi toliko drugačni, da so zahtevali oziroma pripeljali do velikih sprememb v organizacijskem ustroju podjetij. V večji meri so spremembe pripeljale k nam tuje družbe, od katerih se je znanje preneslo tudi na domača podjetja.

Danes je pravočasna informacija ključnega pomena. Kontrolinška funkcija zagotavlja celovito podporo za učinkovito upravljanje podjetja, od faze planiranja in definiranja jasnih ciljev pa do analize odmikov od zastavljenih ciljev, ugotavljanja vzrokov za odmike in predlaganja ukrepov za popravke pri poslovanju, ki bodo prispevali k usmerjanju k zadanim ciljem.

Uporaba kontrolinških orodij in organizacijska umeščenost se med podjetji seveda zelo razlikuje. Na to vpliva veliko dejavnikov, od velikosti podjetja, lastniške strukture do lastnih razvojnih poti organizacij. To pomeni, da ni potrebno, da je v podjetju dejansko delovno mesto kontrolerja ali oddelek kontrolinga, ampak gre za to, da se funkcija kot taka izvaja, vendar na različne načine. Kot primer lahko vzamemo majhna podjetja z do nekaj deset zaposlenimi, kjer je večinoma funkcija kontrolinga umeščena ali razdeljena na več zaposlenih ali v več organizacijskih enotah, saj ekonomičnost poslovanja pogosto ne prenese samostojnega delovnega mesta kontrolerja.

Kot bomo kasneje videli je v javnih organizacijah kontrolinški vidik nekoliko drugačen, pogosto sicer tudi precej zapostavljen. V kolikor je računovodska funkcija izven podjetja, torej jo za podjetje opravlja zunanje storitveno podjetje, je kontrolinški vidik še dodatno drugačen, pogosto veliko bolj nedorečen in zamegljen. V kolikor gre za majhne organizacije, kot so na primer različni zavodi z le nekaj zaposlenimi, pa je o kontrolingu težko govoriti, saj tudi okoliščine delovanja takšnih 'mini' organizacij ne zahtevajo tolikšnega nabora kontrolinških orodij oziroma je njihovo delovanje večinoma nekoliko specifično.

Razvojne tendence kažejo na to, tako Koletnik in Kolar (2008, str.15), da računovodstvo doživlja največje razvojne korake ravno v nestanovitnih in kriznih razmerah. In kot dodajata velja to tudi pri drugih dejavnostih, znanostih in strokah. In kot bomo videli kasneje je tudi pri kontrolingu podoben vzorec razvojnih impulzov, ki so se dogajali v tridesetih in sedemdesetih letih preteklega stoletja, torej v času tako imenovanih velike krize in naftne krize.

Hočevar (2007, str. 6) kot poslovodno računovodstvo oziroma kontroling označuje tisti del računovodskega sistema v podjetju, ki zagotavlja informacije za managersko odločanje.

Kot razlaga Avelini Holjevac (1998, str. 8) se organizacija podjetja ne sme postavljati konfekcijsko, ampak mora biti narejena glede na potrebe vsakega posameznega primera. To pomeni, da je potrebno glede na obseg in kompleksnost poslovanja opredeliti in postaviti tudi funkcijo kontrolinga, vključno z obsegom nalog in številom zaposlenih v kontrolingu. Primer organizacijske umeščenosti kontrolinga v shemo organizacije bom obravnaval kasneje.

Sam izraz kontroling izhaja iz angleške besede 'to control', ki ima po ugotovitvah nekaterih avtorjev samo v angleščini 57 pomenov (Emanuel, Otley & Merchant, 1990, str. 7-8). Težavnost ustreznega prevoda v slovenski jezik kaže tudi številčnost pojmov, ki jih uporabljajo različni avtorji, Melavc in Novak (2007, str. 9) tako navajata kot najpogostejše naslednje prevode: uravnavati, urejati, obvladovati, regulirati, usmerjati, nadzirati, presoјati, krmiliti, upravljati, voditi poslovanje in ne le nadzirati.

Podoben problem pri izrazoslovju imajo tudi nemško govoreče dežele, saj tudi Deyhle (1997, str. 10) priznava, da ni nemške besede, ki bi lahko tako vsebinsko opredelila funkcijo, kot to naredi beseda kontroler. Kontroling je prevzeti angleški termin, ki je v uporabi v večini razvitih držav, le nekoliko prilagojen posameznim jezikom. Uporablja pa se tudi izraz 'comptroller', ki izhaja iz francoske besede compter, kar pomeni računati (Hočevar, 1995a, str. 193).

Etimološko pa se lahko današnja označba kontroler nanaša tudi na dejavnost 'contrarotularius' (Becker, Baltzer in Ulrich (2014, str. 18). Od 13. stoletja nosijo ta naziv osebe, ki so v cerkvi ali na fevdih opravljale vzporedno kontrolo oziroma inventuro pri denarnih ali blagovnih poslih.

Po Osmanagić Bedenikovi (1998, str. 47) je kontroling del splošne procesne usmeritve v sodobni ekonomiji in je tesno povezan z usklajevanjem posameznih funkcij poslovanja, od zastavljanja vizije, poslanstva in ciljev do načrtovanja, nadziranja, informiranja, organiziranja in ravnanja s človeškimi zmožnostmi. Kontroling povezuje operativno in strateško odločanje v podjetju in ju usklajuje.

Hočevar (1995b, str. 47) pa je na primer kritičen in zavrača uporabo izraza kontroling, med ostalim zato, ker je beseda 'controlling' tujka, ki jo težko pojasnujemo že tam, kjer je nastala, še težje pa jo prevedemo in opredelimo v slovenskem prostoru. Poleg tega omejuje računovodske funkcije na knjigovodstvo, kar pa ni v skladu z razvojem in vlogo računovodstva v praksi.

Obstajajo številne definicije kontrolinga, zato je težko določiti pravo, univerzalno definicijo. Razlogi za to so lahko številni, morda pa leži glavni razlog v tem, da tudi controlling podlega stalnim spremembam, tako kot tudi poslovno upravljanje. Poleg tega različni avtorji drugače opredelijo vlogo funkcije kontrolinga v družbi. Nekaterim je bližja trditev, da je controlling aktivni sestavni del funkcije upravljanja, medtem ko drugi v njem vidijo bolj vlogo pasivnega svetovalca, pogosto tudi v okviru finančno računovodske funkcije. Vse te opredelitve izhajajo iz določenih specifičnih okoliščin, zato so vse pravilne na svoj način oziroma v svojem poslovnem okolju. Povedati pa je tudi potrebno, da je controlling nastal iz prakse. "Controlling je inovacija prakse in ne raziskovalne dejavnosti" je poudaril Horwath (v Heim, 2005, str. 19).

Pogosto se kot 'controlling' označuje dejavnost, ki informativno podpira poslovodski uravnavni sistem, oseba, odgovorna za delovanje tega sistema pa 'controller' (Hočevar, 1995a, str. 193). Isti avtor poudarja pomembnost razumevanja razlike med finančnim in poslovodnim računovodstvom ali controllingom. Finančno računovodstvo sporoča informacije o poslovanju zunanjim uporabnikom (morebitnim lastnikom, bankam, državi in tako naprej), poslovodno računovodstvo pa pripravlja računovodske informacije za notranje potrebe odločanja v podjetjih (Hočevar, 2007, str. 233).

Kavčič, Klobučar Mirovič in Vidic (2007, str. 3) razlagajo, da se poslovodno računovodstvo nanaša na računovodske informacije, ki povezujejo računovodski in tudi neračunovodski del informacijskega sestava z odločevalnim sestavom.

Zanimiv pojem 'ponujajo' Becker, Baltzer in Ulrich (2014, str. 15), in sicer z izrazom 'controllability', po slovensko bi morda lahko prevedli kot kontrolabilnost. Ta termin označuje princip, da je lahko posameznik odgovoren le za tiste aktivnosti in povezave, na katere lahko sam vpliva.

Pučko (2006, str. 266-267) podobno kot številni nemški avtorji prikazuje controlling kot funkcijo usklajevanja znotraj funkcije poslovodenja, ki naj bi imel pomembno vlogo predvsem v podjetjih z decentralizirano organizacijsko strukturo. Usklajevanje pomeni predvsem naloge grajenja in povezovanja sistema z močnim opiranjem na sistem načrtovanja, kontrole in informiranja.

Melavc in Novak (2007, str. 17) opisujeta controlling kot sodobno zamisel poslovodenja, ki mora zagotoviti vodenje poslovnega sistema v določeno smer na podlagi opredeljenih ciljev in je možen le s pomočjo ustrezne izbire planskih, predračunskih, obračunskih, analitskih in nadzornih dejavnosti. S tem se izognemo neusklajenemu in neurejenemu ukrepanju posameznih poslovodnih ukrepov v prid usklajenega in uravnoveženega poslovodenja.

Avelini Holjevac (1998, str. 2) se pri svoji opredelitvi funkcije kontrolinga naslanja na ameriško teorijo upravljanja, ki deli funkcijo managementa na planiranje (angl. *Planning*), organiziranje (angl. *Organizing*), upravljanje s kadri (angl. *Staffing*), vodenje (angl. *Leading*) in kontroliranje (angl. *Controlling*). Pri tem se za kontroliranje uporabi definicija, da je le to merjenje in popravljanje posameznega in organizacijskega delovanja s ciljem, da bi se dogodki odvijali po planu.

Lechner, Egger in Schauer (1997, str 105) opisujejo kontroling kot vsako poslovno funkcijo, ki skrbi za uravnoteženo pripravo in uporabo informacij za namene vodenja poslovanja. Kontroling pomeni koodinacijo med generiranjem oziroma pripravo informacij na eni strani in njihovo uporabo na drugi strani pri vodenju in upravljanju podjetja.

V literaturi so pogoste tudi ugotovitve različnih avtorjev, kaj kontroling ali kdo kontroler ni. Kontroling ni ne revizija, ne kontrola, ne kapitan v podjetju oziroma najvišji organ upravljanja (Hočevar, 1995b, str. 43-44).

Kontroling je dejavnost managementa in pomeni stremenje k cilju in usmerjanje vseh odločitev v doseganje cilja. Zato je praksa načrtovanja in napovedovanja kot tudi monitoringa in kontrole ključnega pomena. To velja za vsako posamezno odločitev managementa kot tudi za management družbe kot celote (Gänslen et al., 2012, str.2).

Heim (2005, str. 17) poskuša z nekoliko drugačnim miselnim pristopom, in sicer poskuša opisati kontroling kot koordinacijski sistem. Problemi koordinacije se kažejo med vsemi deli vodstvenega sistema, tako da je izražena velika uporabnost kontrolinga kot centralnega koordinatorja. Odpirajo pa se s tem nova vprašanja, med drugim kaj vse sploh razumemo pod pojmom koordinacija in katere vsebine dodeliti dejavnostim koordinacije.

Kot pravi Hočevar (2007, str. 19) večina slovenskih računovodskih teoretikov meni, da ni razlike med računovodjem in kontrolerjem. Od računovodij je stroka že zdavnaj pričakovala, da poleg zunanjega poročanja poskrbijo tudi za notranje poročanje. Zaradi tega je morda razumljivo, zakaj se pri nas stroka nekoliko izogiba pojmu kontroling in ga poskušamo imenovati drugače, najpogosteje poslovodno računovodstvo. Čeprav je manj pomembno, kako poimenujemo neko dejavnost, ampak je pomembna vsebina, ta nedorečenost vnaša precejšnjo zmedo pri ljudeh, ki se ukvarjajo na ta ali oni način s kontrolingom v praksi. Večina tuje strokovne literature uporablja izraz kontroling in kontroler, prav tako tudi velika večina tujih podjetij in velikih korporacij pri nas. Izraz se je že toliko zasidral v praksi v slovenskem podjetniškem okolju, da je zelo težko pričakovati, da bi kakšno drugo poimenovanje lahko dobilo takšno veljavo, zato bi ga bilo verjetno najbolj smiselno sprejeti tudi v strokovnih krogih. Vsekakor pa po mojem mnenju drži Hočevarjeva trditev, da četudi se ne strinjamo s trditvijo, da ni razlike med

računovodstvom in kontrolingom, pa ne moremo oporekati dejstvu, da mora biti kontroler vrhunski poznavalec računovodstva.

Pri opredeljevanju pojma kontroling naj omenim še načela praktikov, ki poudarjajo naravnost k cilju, tako da je kontroling pojmovan kot instrument ciljnega upravljanja podjetja. Ukvarjati se mora z metodiko, ki bo prispevala k uresničevanju zastavljenih ciljev v podjetju (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 37).

Še nekaj definicij kontrolinga različnih nemških avtorjev je prikazanih v Tabeli 1.

Tabela 1: Primeri definicij kontrolinga nemških avtorjev

Avtor	Definicija kontrolinga
Coenenberg	Kontroling je miselni pristop, kako upravljati oziroma voditi podjetje. Kontroling pomeni enoznačnico s poslovođenjem.
Hahn	Naloga kontrolinga je s pomočjo planiranja in kontrole usmeriti vse odločitve in aktivnosti tako, da bodo zagotavljale ustrezno dobičkonosnost.
Heinen	S pojmom kontroling poimenujemo izdelavo in uporabo institucionaliziranega sistema planiranja in kontrole za celotno podjetje.
Horwath	Kontroling je podsistem vodenja, planiranja, kontroliranja in oskrbovanja z informacijami, ki je sistemsko koordiniran ter na ta način podpira koordinacijo celotnega sistema.
Pfohl	Kontroling se mestoma interpretira kot podjetniška filozofija (način mišljenja), kot nova smer notranjega računovodstva, kot naloga kontrolerjev pa tudi kot novi stil vodenja. Lahko ga označimo kot vodenje usmerjeno v uspešnost ali kot management uspešnosti.
Serfling	Sistem za generiranje informacij skozi planiranje, kontroliranje, analiziranje ter razvijanje alternativ, za podporo vodenju.
Solaro	Kontroling je krmiljenje z usmerjenostjo v rezultat s pomočjo planiranja, kontrole in informacij.
Weber	Cilj kontrolinga je pomagati vodstvu podjetja, od vodij posameznih stroškovnih mest do poslovođenstva, pri izpolnitvi njihovih nalog.
Wöhe	Kontroling je pomoč pri odločanju in vodenju skozi planiranje, upravljanje in varovanje.

Vir: L. Balek & W. Sauter, Unternehmensführung, 2014.

1.1 Nastanek in razvoj kontrolinga

Zametki kontrolinga segajo že v 15. stoletje, ko je angleški dvor uvedel funkcijo kontrolerja, ki je imel nalogo nadzirati vse denarne in blagovne tokove (Križaj, 2001, str. 1). Vendar pa naloge kontrolerja, kot jih razumemo danes, izhajajo iz konca 19. stoletja. Prvo delovno mesto 'comptrollerja' je bilo uvedeno leta 1880 v podjetju Atchinson, Topeka & Santa Fe Railway System za reševanje ekonomsko finančnih nalog, prvo

industrijsko podjetje, ki je zaposlilo 'controllerja', pa je bilo General Electric Company leta 1892 (Hočevnar, 1995a, str. 193).

Na začetku 20. stoletja je bil kontroler v ameriških podjetjih še precej netipičen, le majhen delež podjetij je imel to delovno mesto. Večjo spremembo je povzročila velika kriza v tridesetih letih, ko se je gospodarsko okolje močno spremenilo. Visoka nezaposlenost, naraščajoča inflacija in velika nepredvidljivost na trgu so vzpodbudili potrebo po boljšem obvladovanju tveganj, ki jih prinaša nepredvidljivo okolje. Kriza kot da bi prinesla stanje aporije, zbežnosti, ko ne znamo logično ali zadovoljivo razložiti tistega, kar se dogaja okoli nas. Funkcija kontrolerja, strokovnjaka, ki je bil zadolžen za svetovanje poslovodstvu, je tako hitro pridobila na pomenu. Težišče informacijske dejavnosti se je prevesilo iz spremljanja dogodkov in stanj v preteklosti v oblikovanje ciljev in nalog (Hočevnar, 2007, str. 18).

Približno v tem času je bilo ustanovljeno tudi združenje Ameriški inštitut za kontroling (angl. *Controller's Institute of America*), ki je začel kmalu po tem izdajati tudi časopis *The Controller*, le ta se je leta 1962 preimenoval v *The Financial Executive*, prav tako se je istega leta preimenovala raziskovalna ustanova *Controllershship Foundation*, ustanovljena leta 1944, v *Financial Executives Research Foundation* (Hočevnar, 1995a, str. 194). S tem je bil v Združenih državah nekako tudi etabliran poklic kontrolerja in od tistega časa samo še pridobiva na veljavi.

Tudi večinsko poimenovanje iz '*comptrollerja*' v kontrolerja se je prevesilo nekako v začetku tridesetih let.

Empirična raziskava iz začetka štiridesetih let za 25 vodilnih ameriških podjetij je pokazala, da so osnovne naloge kontrolerja izhajale iz računovodske funkcije (Horwath, 2011, str. 19):

- računovodska funkcija: knjigovodstvo, stroškovno računovodstvo, koordinacija vodenja,
- revizijska funkcija: vzpostavitev in skrb za sisteme notranje kontrole in interne revizije, skupno delo z zunanjo revizijo,
- davčna funkcija: zbiranje davčnih informacij, davčna pojasnila, sodelovanje z davčno službo,
- pojasnjevalna funkcija: priprava, analiza in poročanje finančnih podatkov za podporo poslovodstvu.

V Evropi zasledimo izraza kontroling in kontroler šele v začetku sedemdesetih let prejšnjega stoletja, in sicer v Nemčiji na predlog ameriških svetovalnih družb ob nastanku koncerna Estel N.V. (Križaj, 2004). Želja po večji fleksibilnosti v poslovnem sistemu je

zahtevala večjo preglednost, takratna orodja, ki so izvirala pretežno iz računovodstva, pa niso mogla zadostiti tej zahtevi.

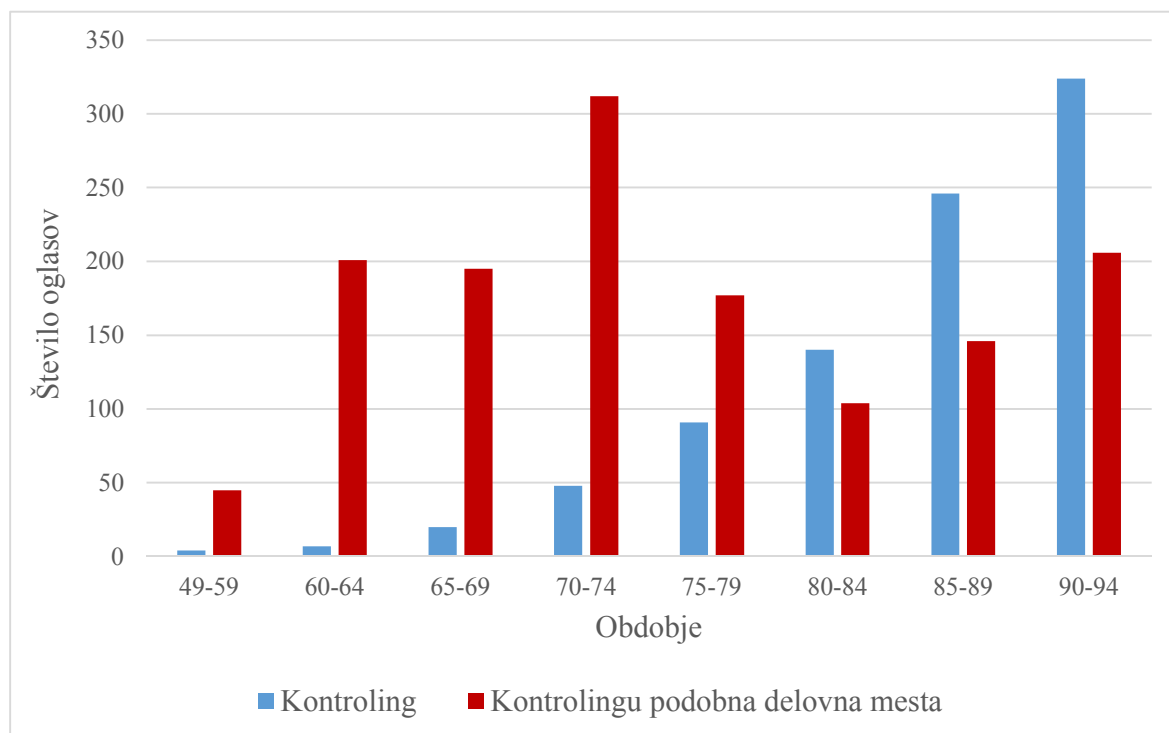
V tem času je bilo tudi v Evropi čutiti močne posledice naftne krize, hkrati z dodatnimi pritiski svetovne konkurence so bila podjetja prisiljena iskati dodatne prihranke pri racionalizaciji poslovanja, da bi obstala. Evropska podjetja so odgovor poiskala tudi z uvajanjem kontrolinga v svoje organizacijske sheme, kot dodatne podpore pri odločanju, še posebno na strateški ravni. Zаметke kontrolinga je bilo že tedaj mogoče najti tudi v Sloveniji, kljub drugačnim ekonomskim okoliščinam oziroma družbeni ureditvi, po nekaterih avtorjih že sredi šestdesetih let. Pri evropskih kontrolerjih je težišče dejavnosti na notranji ekonomiji in ne toliko na nadziranju in zunanem poročanju (Hočevar, 2007, str. 19).

Kakor v Združenih državah je tudi v Nemčiji kmalu po intenzivnejši uvedbi kontrolinga ustanovljena izobraževalna ustanova, namenjena šolanju in izpopolnjevanju kontrolerjev, in sicer je dr. Albrecht Deyhle leta 1971 ustanovil Controller Akademie, ki je danes razširjena v številne druge države. Deyhle tudi sicer velja za enega vodilnih strokovnjakov s tega področja v Evropi. Kot navaja Križaj (v Deyhle, 1997, str. 7) sodi Albrecht Deyhle med najpomembnejše tvorce evropskega koncepta kontrolinga in učitelja več tisoč kontrolerjev. Leta 1975 je ustanovil tudi Zvezo kontrolerjev, ki združuje kontrolerje, ki so na Controller Akademie pridobili verificirano izobrazbo.

Pred tem, v času po vojni do sedemdesetih let, potreba po kontrolingu v zahodni Evropi praktično ni obstajala. Blago, ki ga je bilo moč proizvesti z dano tehnologijo, je bilo moč prodati na trgih doma in po svetu brez težav. V časih izrazite konjunktore posloводства niso kazala razumevanja za nujnost obstoja funkcije, ki bi nadzirala gospodarnost poslovanja ter pripravljala strateške usmeritve na tej osnovi. Seveda gre pri tem za prevladujoče razmere v podjetjih in ne za generalno pravilo. Vendar so se razmere občutno spremenile v relativno kratkem času. Že sredi sedemdesetih let je po raziskavi pri 30 vprašanih velikih podjetjih 90 odstotkov že imelo svojega kontrolerja ali oddelek kontrolinga (Grundlagen und Funktionen des Controlling, 2016).

Razvojni trend kontrolinga v Evropi lepo ponazori gibanje zaposlitvenih oglasov za delovno mesto kontrolerja ali temu podobno delovno mesto v drugi polovici dvajsetega stoletja v Nemčiji, prikazano na Sliki 1. Močna rast povpraševanja po kontrolerjih, tako absolutno kot relativno v razmerju do podobnih delovnih mest, odraža spremembo dojemanja vloge funkcije kontrolinga in njeno krepitev tudi na evropskih tleh. Predvidevam lahko, da se je trend še bistveno okrepil, čeprav nisem naletel na podoben podatek za zadnje obdobje. Podobno gibanje bi lahko pričakovali tudi pri nas, le da z velikim časovnim zamikom. Medtem ko sredi devetdesetih število podjetij, ki iščejo kontrolerja še ni bilo veliko, je bila že desetletje za tem situacija na trgu precej drugačna.

Slika 1: Gibanje števila oglasov za delovno mesto kontrolerja in njemu podobnih delovnih mest v Nemčiji v obdobju od 1949 do 1994



Vir: W. Becker, B. Baltzer & P. Ulrich, *Wertschöpfungsorientiertes Controlling- Konzeption und Umsetzung*, 2014, str. 19.

Kljub hitremu razvoju oziroma širitvi kontrolinga, v primeru Nemčije že več kot 10.000 kontrolerjem, pa so še vedno področja, kjer kontrolinška funkcija še ni izkoriščena v polni meri. Raziskava o razširjenosti in uporabi kontrolinga v avstrijskih malih in srednje velikih podjetjih (v nadaljevanju KMU, nem. *Kleine und mittlere Unternehmen*), ki je zajela 2.563 tamkajšnjih podjetij, je pokazala, da ima samostojen oddelek kontrolinga le 49% KMU (Theuermann, 2014, str. 5). Kot KMU so opredeljena podjetja, ki imajo od 10 in 240 zaposlenih in od 10 do 50 mio EUR prihodkov. Vendar večina podjetij, ki imajo oddelek kontrolinga, meni, da je doprinos te funkcije zelo pomemben in ji bo v bodoče dan še večji poudarek oziroma bodo funkcijo kontrolinga še okrepili.

Povsem različen časovni okvir nastanka kontrolinga v posameznih državah, različne družbenoekonomske okoliščine, razlike v zakonodaji, v sistemih upravljanja in nenazadnje v podjetniški kulturi so pogojevali tudi drugačno pot razvoja kontrolinga. Tako danes ločimo dva pristopa h kontrolingu: aglomeriški in nemški pristop. Pri nemškem pristopu, ki prevladuje v Evropi, so naloge kontrolerja bolj usmerjene k notranjemu poročanju in manj zunanemu poročanju in nadziranju, kot je to pri ameriškem pristopu. Za slovenska podjetja lahko v večji meri rečemo, da bolj uporabljajo nemški pristop, kar je posledica bližine in veliko večje gospodarske navezanosti z Nemčijo in Avstrijo, predvsem v smislu kapitalskih vlaganj zahodnoevropskih držav v Sloveniji.

1.1.1 Angloameriški pristop

Angloameriška literatura deli računovodstvo na finančno računovodstvo (angl. *Financial Accounting*) in poslovodno računovodstvo (angl. *Management Accounting*). Prvo pripravlja informacije predvsem za zunanje uporabnike, drugo pa za notranje uporabnike. Pri angloameriškem pristopu nastopa kontroler kot vodja poslovodnega računovodstva. Ameriški inštitut poslovodnih računovodij označuje postopek poslovodnega računovodenja kot postopek ugotavljanja, opredeljevanja, merjenja, zbiranja, analiziranja, pripravljanja, tolmačenja in poročanja informacij, ki jih uporablja poslovodstvo za načrtovanje, predračunavanje, nadziranje in analiziranje znotraj poslovnega sistema in za zagotavljanje ustrezne uporabe in odgovornosti za sredstva (Melavc & Novak, 2007, str. 29). V Tabeli 2 omenjena avtorja prikazujeta razlike med poslovodnim in finančnim računovodstvom.

Tabela 2: Poslovodno in finančno računovodstvo

	Poslovodno računovodstvo	Finančno računovodstvo
Glavni uporabniki	Notranji: poslovodstvo, zaposleni, izvajalci.	Predvsem zunanji: delničarji, upniki, davčni organi, tudi poslovodstvo.
Namen	Informirati za odločanje znotraj posl. sistema, za usmerjanje in s povratnimi informacijami za nadziranje.	Poročati predvsem o dosežkih zunanjim uporabnikom.
Časovnost	Sprotno, usmerjeno v prihodnost. Od dnevnih do večletnih informacij.	Predsvem zgodovinska usmeritev, večja togost. Letne, četrletne informacije.
Omejitve	Brez obvezujočih predpisov, upoštevanje strokovnih načel in informacijskih potreb poslovodstva, razmerje stroški-koristi.	Urejeno s pravili, zakoni in računovodskimi standardi.
Vrsta informacij	Računovodske v ožjem pomenu, denarnovrednostne o finančnem položaju, poslovodnih, finančnih in denarnih tokovih in tudi druge - o kupcih, konkurentih, dobaviteljih itd.	Samo računovodske.
Narava informacij	Odločujoče, pravočasne, veljavne - prednost pred natančnostjo, oblikovane za določeno poslovno odločitev.	Objektivne, zanesljive, dosledne, natančne, ki jih je mogoče revidirati. Predvsem rutinske.
Razpon	Predvsem razčlenjene. Različno podrobne in pogoste za različne uporabnike.	Pretežno zgoščene, poročanje za celotni poslovni sistem.
Vedenjski vidiki	Vpliv merjenja in poročanja na dnevno obnašanje poslovodstva.	Merjenje in posredovanje informacije o gospodarskih kategorijah.
Strokovna znanja	Široka, multidisciplinarna. Disciplina ni ostro opredeljena – v večji meri uporablja ekonomiko, odločitvene in vedenjske znanosti.	Predvsem ožja, računovodska. Disciplina je bolj ostro opredeljena – v manjši meri vključuje uporabo sorodnih disciplin.

Vir: D. Melavc & A. Novak, Controlling, 2007, str.28.

Turk, Kavčič in Kokotec-Novak (2003, str. 21) opredeljujejo poslovodno računovodstvo kot ustroj računovodenja, ki je usmerjeno k oblikovanju računovodskih in drugih informacij, ki se uporabljajo pri poslovnih odločitvah.

Turk (2006, str. 5-8) pa poslovodno računovodstvo označuje kot poslovodno plat računovodstva oziroma kot tretji funkcijski sklop računovodstva, ki ga poleg poslovnega računovodstva sestavljata še finančno in stroškovno računovodstvo. Njegova osnovna naloga je oblikovanje računovodskih informacij za potrebe odločanja na višjih ravneh podjetja.

Poslovodni računovodja oziroma kontroler analizira in razlaga poslovne aktivnosti na osnovi pridobljenih informacij in podatkov ter jih v obliki primernih poročil posreduje poslovodstvu, ki jih uporablja v procesih odločanja. Vir teh informacij je finančno in stroškovno računovodstvo, vendar poleg tega kontroler išče oziroma pridobiva koristne informacije tudi iz ostalega notranjega okolja kakor tudi iz zunanjega okolja.

Zaradi številnih različnih poslovnih praks pri razumevanju in umeščanju kontrolinške funkcije v podjetju ne obstaja enotno pravilo o tem, kaj so naloge kontrolinga. Tako je obseg nalog, ki jih kontroler izvaja, odvisen od velikosti in kompleksnosti poslovnega sistema, panoge, velikosti, nenazadnje pa tudi od kontrolerjeve osebnosti (Melavc & Novak, 2007, str. 30). To pomeni, da v določenih podjetjih praktično kontroler opravlja naloge, ki sicer sodijo v druge oddelke, tako 'višje' kot nižje' ravni. Na primer knjiženje poslovnih dogodkov, ukvarjanje s kadrovskimi nalogami ali pa s poslovodnimi nalogami. Tudi druga skrajnost je možna, da naloge kontrolerja opravljajo sodelavci, ki sicer nosijo povsem drugačne nazive.

Kasneje preimenovani Ameriški kontrolinški inštitut je leta 1962 navedel naslednje najpomembnejše naloge kontrolerjev, ki so (Hočevar, 1995a, str. 195):

- planiranje,
- poročanje in pojasnjevanje,
- ocenjevanje in svetovanje,
- davčno poslovanje,
- poročanje vladi,
- varovanje premoženja podjetja,
- ekonomsko analiziranje.

Vendar je prava esenca kontrolinga v njegovi najvišji obliki koordinacija, sestaviti skupaj različne poglede v akcijski plan (Horwath, 2011, str. 41), ki ob predhodni potrditvi poslovodstva pelje podjetje proti zastavljenim ciljem. Pomen koordinacije se pogosto zapostavlja.

Sicer pa ima v srednjih in velikih podjetjih v Združenih državah Amerike kontroler običajno pomembno mesto v upravi podjetja (Hočevar, 1995a, str. 195), njegova odgovornost pa so finančne in upravljalne informacije.

1.1.2 Nemški pristop

Za nemški pristop nas Melavc in Novak (2007, str. 35) takoj opozorita, da je za razumevanje le tega potrebno ločiti teoretični konstrukt kontrolinga kot postopek oziroma področje nalog od kontrolinga, ki je dejansko udejanjen v praksi. Teorija tudi bolj narekuje vsebino pojmov. Prav tako je bistvena razlika od ameriškega pristopa v tem, da se kontroling ne enači z računovodstvom oziroma so naloge kontrolerja drugačne od računovodskih nalog. Skladno s tem so tudi organizacijske rešitve glede umestitve funkcije kontrolinga drugačne.

Turk, Kavčič in Kokotec-Novak (2003, str. 41) razvrščajo nemške avtorje v tri skupine glede tega, kako opredeljujejo naloge kontrolinga:

- Horwath, Kupper in Weber poudarjajo, da je osrednja naloga kontrolinga usklajevanje različnih delnih ureditev podjetniškega vodenja. Kontroling mora zagotoviti načrtovanje in uresničevanje, oskrbovanje informacij ter organe za usklajevanje in uravnavanje problemov vodenja,
- Dellman in Siegwart opredeljujeta kontroling kot delno področje podjetniškega vodenja, kontroler opravlja vlogo navigatorja,
- Heigl in Müller vidita glavno vlogo kontrolinga v priskrbitvi informacij, ki večinoma izhajajo iz računovodstva.

Nemška stroka zagovarja sistem kontrolinga, ki temelji na principu vodenja s cilji. Skupni cilj sistema se razdeli na več manjših ciljev, ki jih nato delegiramo skupaj z odgovornostjo osebam na nižjih ravneh poslovnega sistema. Nemški koncept temelji torej na vodenju s poslovno-izidnimi enotami, kar nakazuje na decentriliziran pristop vodenja (Križaj, 2004). Kontroling je neke vrste navigator, ki pomaga usmerjati podjetje s svojimi informacijami poslovodstvu, vendar je poslovodstvo tisto, ki odločitve sprejema, torej ima vlogo kapitana na ladji.

1.2 Vrste kontrolinga

Številni raziskovalci izhajajo iz stališča, da se naloge kontrolinga ne nanašajo le na operativno-taktično poslovođenje v podjetju, ampak gre pri njih za precej širše polje, da se torej naloge kontrolerja nanašajo tudi na strateško poslovođenje. Zato ločujejo operativni in strateški kontroling (Pučko, 2006, str. 299).

1.2.1 Operativni kontroling

Operativni kontroling stremi k pridobivanju dobička, področje delovanja je notranje okolje podjetja, s poudarkom na stroških in uspehu. Postopki pridobivanja informacij so dokaj stabilni in utečeni, usmerjeni v kratek časovni rok. Po drugi strani pa je strateški kontroling usmerjen v ukvarjanje z uspešnostnimi potenciali podjetja, časovni horizont je dolgoročni obstoj podjetja (Pučko, 2006., str. 299-300).

Na začetku je bil kontroling usmerjen predvsem v operativne naloge, kar pomeni da se je ukvarjal z nalogami, ki so bile kratkoročnega značaja. Iskal je rešitve na podlagi notranjih in zunanjih dejavnikov, ki so zagotavljale najboljši možen rezultat v danih razmerah. Pri operativnem kontrolingu gre torej za sodelovanje pri pasivnem prilagajanju spremembam v notranjem okolju.

Melavc in Novak (2007, str. 37) navajata naslednja osnovna orodja, ki jih uporablja operativni kontroling, in sicer:

- orodja operativnega predračunavanja: predračuni stroškov, prodajnih cen, prispevka za kritje, sredstev in obveznosti do sredstev ter poslovnoizidnega in denarnega toka,
- orodja operativnega nadziranja: operativno nadziranje in nadziranje vzorcev in odmikov,
- orodja operativnega informiranja: operativno informiranje in poročanje, členjenje sestavin po pomembnosti, kazalci, kazalniki in njihova sestava,
- orodja operativnega usklajevanja organizacijskega postopka,
- orodja operativnega ravnanja s človeškimi zmožnostmi, usklajevanja nagrajevanja z nadaljnjim izobraževanjem, oblikovanja napredovanj in strukturiranje dela.

Operativni kontroling se ukvarja pretežno s povsem kvantitativnimi, merljivimi kategorijami, ki se nanašajo na preteklost, sedanost in bližnjo prihodnost. Ciljne kategorije so pretežno dobiček nekega določenega obdobja, pokritje, denarni tok, rentabilnost in podobno, ter na drugi strani proizvodne in prodane količine, potroški materiala, stroški storitev in dela in tako naprej. Značilna je visoka stopnja natančnosti, torej je potrebno ukvarjanje tudi s podrobnostmi.

Prevlada operativnega razmišljanja in obnašanja je najpogostejši razlog za poslovni neuspeh podjetja, rešitev tega pa je vzpodbujanje strateškega razmišljanja ter prenovitveno delovanje. Osmanagić Bedenik (1998, str. 41) označuje prehod od operativne ravni na strateško raven oziroma usmeritev za globinski proces, ki pa ga lahko ovirajo uspeh, to je stanje duha, v katerem uspeh v preteklosti uspava, dnevne obveznosti sprotnega poslovanja, pritisk zaradi hitrega uspeha, prevelika previdnost, pogosto spreminjanje položaja v podjetju in načini vzpodbujanja, ki stimulirajo kratkoročno naravnano obnašanje.

Funkcija operativnega kontrolinga je tiho evoluirala na nova področja, današnji fokusi ležijo na primer v smeri davčnega optimiranja, izboljšav pri skupnih storitvah v poslovnih sistemih ali pri optimizaciji resursov integriranih podjetij po združitvah ali pripojitvah. Vsem je cilj poenostavitev poslovnih procesov, standardizacija, zmanjšanje stroškov ali povečanje prihodkov poslovnega sistema (PricewaterhouseCoopers, 2014, str. 8). Ta premik je prinesel tudi nove izzive pri oblikovanju novih organizacijskih struktur, ki bi učinkovito spremljale zgoraj omenjene spremembe.

1.2.2 Strateški kontroling

Strateški kontroling deluje s ciljem izboljševati raven uspešnosti poslovanja v daljšem časovnem horizontu. Prizadeva si prepoznati in nato izkoristiti potenciale za uspešnost in razvijanje sposobnosti, kar je osnovna predpostavka za doseganje konkretno merljivih bodočih meril uspeha, kot sta dobiček in kapitalska vrednost. Strateški kontroling se ukvarja z določanjem dolgoročnih ciljev podjetja, produktnih in marketinških strategij, ukvarja se s vprašanji, ki se nanašajo na lokacijo, na rast, na vodenje, na konkurenčne prednosti podjetja in podobno (Heim, 2005, str. 29). Gre torej za področja, ki so v veliki meri vezana na okolje in ne na podjetje samo, pogosto gre tudi za kvalitativne in ne le za kvantitativne kazalce. Strateški kontroling pa daje tudi podlago in okvir operativnemu kontrolingu.

Holland-Letz (2009, str. 21) opredeljuje, da ima strateški kontroling nalogo podpirati poslovodstvo pri strateškem planiranju in kontroli in mu priskrbeti relevantne informacije. Žarišče strateškega planiranja in kontrole pa je ustvarjanje in ohranjanje potencialov, ki vodijo k uspehu, kar je predpogoj za doseganje operativnih ciljev pri dobičku in likvidnosti, in tako tudi ohranjanja dolgoročne eksistence podjetja.

Tudi Osmanagić Bedenikova (1998, str. 42) opredeljuje strateško računovodenje (kontroling) kot strokovno podporo poslovodstvu pri zviševanju ravni uspešnosti poslovanja, ki je usmerjeno h graditvi dejavnikov prihodnjega uspeha podjetja, povečanju njegove vitalnosti in izboljšanju njegovih možnosti za trajni uspeh. Pri tem navaja primer vprašanj, pri katerih naj bi strateški operativni kontroling nudil podporo odločevalcem: Ali začeti ustvarjati nov proizvod? Ali vstopiti na nov trg? Kakšna tveganja in priložnosti je mogoče pričakovati v prihodnosti? Ali prenoviti tehnološki proces s stvarnimi naložbami? Vprašanj, na katere skuša odgovoriti ali vsaj pomagati pri odločitvi je v vsakdanjem okolju in praksi nešteto in so si med podjetji lahko zelo različna ali pa tudi zelo podobna.

Odgovornost strateškega kontrolinga je pomembna še posebej za (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 43):

- oblikovanje vizije, vodilne zamisli in nadrejenih strateških ciljev,
- presojanje potrebe po strateškem delovanju in razvijanju strategij obstoječih področij,

- presojanje tveganja strateških možnosti delovanja,
- razpoznavanje novih poslovnih možnosti in
- ponavljanje prednosti glede na številčne in kakovostne omejitve.

Kljub razlikam med operativnim in strateškim kontrolingom bi bil napačen zaključek, da gre za dva nasprotujoča si pristopa. Nasprotno, oba skupaj tvorita celoto. Obe vprašanji 'ali delamo pravilne stvari?' (strateški kontroling) in 'ali delamo stvari pravilno?' (operativni kontroling) sta v realnosti medsebojno neločljivo povezani (Heim, 2005, str. 31). Torej če se vprašamo po prvem se moramo tudi po drugem in obratno. V Tabeli 3 je prikazana primerjava med operativnim in strateškim kontrolingom (Grundlagen und Funktionen des Controlling, 2016).

Tabela 3: Operativni in strateški kontroling

	Operativni kontroling	Strateški kontroling
Časovni okvir	Kratko do srednjeročen	Dolgoročen
Primarna usmerjenost	Navznoter (podjetje)	Navzven (okolje)
Uporabljeni podatki	Kvantitativni	Kvantitativni in kvalitativni
Stopnja svobode	Nizka	Visoka
Vključenost Top Managementa	Občasna	Stalna

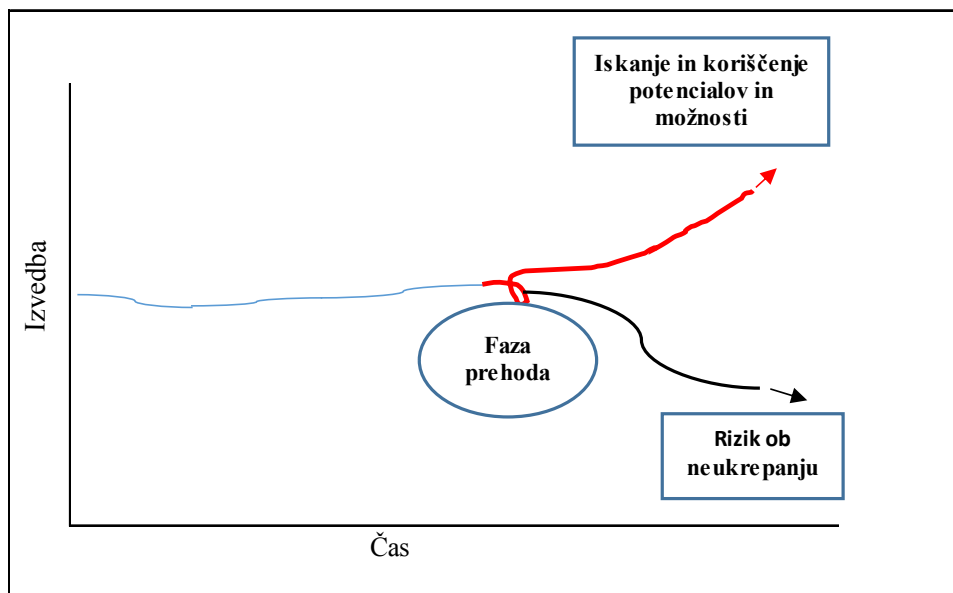
Vir: Grundlagen und Funktionen des Controlling, 2016.

Holland-Letz (2009, str. 27) našteva sisteme zgodnje prepoznave, ki imajo v okviru strateškega kontrolinga nalogo pravočasno zaznati in opozoriti pred nevarnostjo in riziki za podjetje, tako da je še možno ukrepati. Koristiti pa jih je možno tudi pri prepoznavanju potencialnih možnosti in koristi. V razvoju sistemov zgodnje prepoznave ločimo tri faze. V prvi fazi so le ti bazirali na kazalnikih tradicionalnega računovodstva. V drugi fazi so temeljili na indikatorjih, ki signalizirajo potencialne spremembe preden do njih dejansko pride. Zaželeni kriteriji za indikatorje so jasnost, celovitost, pravočasnost, razpoložljivost in ekonomska vzdržnost, torej da strošek pridobivanja indikatorja ni previsok. Pri izbiri ustreznih indikatorjev je potrebno določiti še tolerančne meje. Tretja faza sledi Ansoffovem konceptu slabega signala, in sicer da se diskontinuitete v okolju ne pojavijo brez vnaprejšnjega opozorila. Kot slab signal gre lahko za ideje, mišljenja ali predloge in so običajno razpoložljivi preko standardnih komunikacijskih poti (Holland-Letz, 2009, str. 31).

Weiss (2011, str. 30) opozarja na pomembnost odzivanja v ti. prehodnih obdobjih, kot je ponazorjeno na Sliki 2, ki nastopijo ob krizah ali kakšnih drugih okoliščinah, ki pomembno

vplivajo na dinamiko rasti. Takrat je odločujoče, da prepoznamo potenciale in priložnosti v svojem poslovnem okolju in ustrezno reagiramo, sicer izpostavimo podjetje rizikom, ki bi negativno vplivali na izvedbo. V takih situacijah je vloga strateškega kontrolinga izjemno pomembna in lahko veliko prispeva k uspešnosti podjetja.

Slika 2: Upravljanje faze prehoda



Vir: M. Weiss, Management in Skizzen, 2011, str. 30.

2 CILJI, NALOGE IN INSTRUMENTI KONTROLINGA

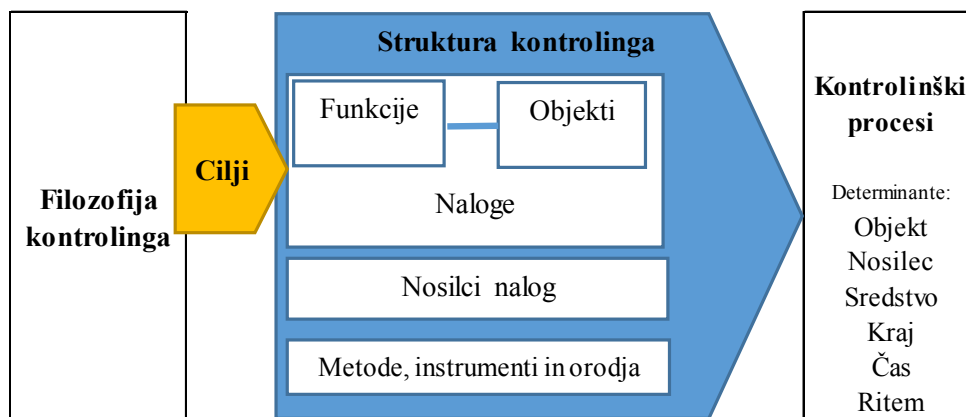
Četudi se koncepti kontrolinga vsebinsko zelo razlikujejo med seboj, pa vsi skupaj delijo enake 'karakteristične gradnike' oziroma elemente (Becker & Baltzer, 2009, str. 4). Kot generične elemente konceptov kontrolinga običajno navajajo:

- cilje kontrolinga,
- naloge kontrolinga,
- nosilce nalog kontrolinga in
- instrumente kontrolinga.

Skupaj s temi skupnimi elementi kontrolinga pa na oblikovanje posameznih konceptov vplivajo še filozofija kontrolinga in procesi kontrolinga, ki pa se med avtorji in podjetji zelo razlikujejo med seboj. Filozofska perspektiva opredeljuje osnovno razumevanje in namen kontrolinga. Pri tem imamo razvite številne teoretično idealistične filozofije kontrolinga in vlog kontrolerja. Te najprej določijo cilje, ki pomembno vplivajo na ostale elemente. To še posebej velja za naloge kontrolinga, ki so v osnovi ciljno orientirane. Odvisne in razdeljene so glede na dodeljene funkcije kontrolinga in strukturo uporabnikov

ali področij (tipični 'objekti' so marketing, prodaja, proizvodne linije, projekti, produkcijski stroški in tako naprej). Opredelitev nosilca nalog je povezana z organizacijskimi značilnostmi posameznega podjetja.

Slika 3: Generični elementi koncepta kontrolinga



Vir: W. Becker & M. Baltzer, *Controlling. Eine instrumentelle Perspektive*, 2009, str. 4.

Nekateri avtorji omenjenim štirim elementom kontrolinga dodajajo še petega, in sicer so to orodja kontrolinga. To so IT-sistemi, ki podpirajo instrumente (Becker & Baltzer, 2009, str. 34).

2.1 Namen in cilji kontrolinga

Temeljni cilj vsakega podjetja je njegov dolgoročni obstoj. Čeprav motivacija podjetja ni zgolj ekonomska, je povsem določen razlog, da podjetje obstaja, ekonomski in ne kaj drugega (Pučko, 1999, str. 1). Zagotavljanje dolgoročnega obstoja pa je možno le, če podjetje posluje dobičkonosno, kar mu omogoča vlaganje v razvoj, v pridobivanje konkurenčnih prednosti pred tekmeci na trgu. Cilj podjetja je torej ustvariti čim boljši poslovni rezultat, temu cilju pa so podrejeni tudi ostali cilji v podjetju, med ostalim iz tega vrhovnega cilja izhajajo tudi cilji kontrolinga. Temu bi lahko rekli tudi hierarhija ciljev, kjer so na vrhu piramide skupni cilji podjetja, sledijo jim divizijski ali funkcijski cilji, nato sledijo oddelčni in cilj posameznih stroškovnih mest ter šele nato posamezni cilji.

Cilji morajo biti jasno opredeljeni, merljivi, uresničljivi in časovno omejeni. Cilj brez omenjenih značilnosti ni funkcionalen, saj mu manjka bistvena komponenta. Posledice nefunkcionalnih ciljev pa so lahko za podjetje pogubne.

Namen kontrolinga je podpreti poslovodstvo z informacijami za odločanje, ki bodo doprinesle k lažjemu doseganju ciljev podjetja. Poslovodstvo pričakuje od kontrolinga pravočasne, zanesljive in prave informacije z vseh ravni podjetja. Jedro kontrolinga pa

lahko označimo tudi z angleško besedo '*managementservice*' oziroma servis za poslovodstvo, v ospredju le-tega so trije pomembni vidiki (Heim, 2005, str. 21):

- poslovodstvu je potrebno priskrbeti sisteme in procese za izpolnjevanje njegove naloge odločanja,
- poslovodstvo potrebuje primerno pripravljene informacije, da bi sprejemalo odločitve, ki vodijo k zastavljenim ciljem,
- poslovodstvo potrebuje sogovornika za interpretacijo, analizo in svetovanje.

Kontroling s svojim delovanjem pomaga pri upravljanju z riziki, ki jim je izpostavljeno podjetje. Sodobno podjetje je danes bolj kot kadarkoli prej soočeno kompleksnim problemom izpostavljenosti rizikom (Jakovčević, 2007, str. 130). Globalizacijski procesi skupaj z liberalizacijo zakonodaje ustvarjajo vse večji pritisk konkurence mednarodnih korporacij na lokalna in regionalna podjetja, pri čemer je najpomembnejši obrambni instrument oblikovanje učinkovitega sistema upravljanja z riziki. Vloga kontrolinga, skupaj z drugimi službami, je pri tem pomembna in nepogrešljiva.

2.2 Naloge kontrolinga

Kakor tudi že pri poskusu opredelitve pojma kontroling na začetku dela naletimo tudi pri opredelitvi nalog kontrolinga in kontrolerja na veliko različnih razmišljanj pri avtorjih. Prav tako so ena zgodba definicije stroke in potem spet druga dejansko stanje v praksi pri podjetjih. Naloge in vloga se pomembno razlikujejo glede na to, od kod je podjetje oziroma ali je bližje angloamerišskemu pristopu pri vpeljavi oziroma izvajanju nalog kontrolinga v podjetje ali nemškemu pristopu.

Področje nalog kontrolinga sega od operativne ravni preko strateške do normativne ravni. Medtem ko se na operativni ravni ukvarja z ugotavljanjem odmikov in operativnim planiranjem, pa na strateški ravni opravlja naloge strateškega planiranja ter strateške kontrole in zgodnjega opozarjanja. Na normativni ravni pa gre za naloge, ki se dotikajo poslanstva in ciljev podjetja, predvsem gre za podporo poslovodstvu pri ukvarjanju s temi vprašanji. Na operativni ravni prevladujejo rutinske naloge, na strateški in normativni ravni pa so v ospredju projektne naloge in ukvarjanje z investicijami.

Pomankljivo oziroma ne-poenoteno razumevanje kontrolinga, kot prikazuje Tabela 4, povzroča težave tudi v praksi. Če kontroler sam ne ve, kaj točno so njegove naloge, potem težje uveljavlja svojo vlogo nasproti poslovodstvu. Težava je tudi vpeljava novih sodelavcev v oddelek kontrolinga. Z namenom rešitve problema nejasnega razumevanja kontrolinga samega je bilo izvedenih več študij. V eni izmed njih, ki jo je leta 2006 izvedel Internationaller Controller Verein skupaj z Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung - Otto Beisheim School of Management, je bilo ugotovljeno, da kontroling najboljše opisuje funkcija zagotavljanja racionalnosti vodstva.

Tabela 4: Razumevanje kontrolinga

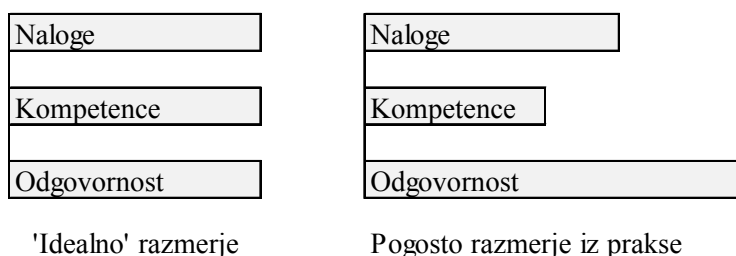
Razumevanje kontrolinga	Delež odgovorov
Zagotavljanje racionalnosti vodstva	37,4 %
Oskrbovanje z informacijami	23,6 %
Planiranje in kontrola	23,5 %
Koordinacija	15,5 %

Vir: R. Ulmann, Konzeption und Aufgaben des Controlling von Sachgut- und Dienstleistungsinnovationen, 2011, str. 14.

Poleg samih avtorjev so področja delovanja in s tem povezane naloge opredelili tudi v različnih združenjih kontrolerjev. V delu je že opisana opredelitev Ameriškega kontrolinškega inštituta, ki v okviru angloameriškega pristopa naloge kontrolinga bolj povezuje z računovodstvom kot na primer v kontinentalni Evropi. Težišče njegovega delovanja leži v manjši meri na poročanju o preteklosti, ampak je bolj pomaknjeno v sedanjost in 'odkrivanje' prihodnosti. Nemški pristop pa je bolj usmerjen v svetovanje poslovodstvu, usklajevanju strateških in operativnih predračunov ter notranjemu poročanju. Kontroler ni poistoveten z računovodstvom ampak je ločena funkcija s svojimi nalogami in cilji.

Vloga kontrolerja v podjetju je določena z njegovimi nalogami, kompetencami in odgovornostjo (Heim, 2005, str. 20). Vse tri kategorije naj bi bile pri vseh pozicijah v določenem razmerju oziroma uravnotežene, v kombinaciji pa predstavljajo pot, ki pelje do cilja. Vendar je ta uravnoteženost v praksi redkejši slučaj. Pogosto je to razmerje v prid večji odgovornosti, kar pa ni v skladu z želenim stanjem (Slika 4). Tudi v strokovni literaturi se pogosto opredeljuje kontrolerjeva odgovornost za rezultat podjetja. Vendar je kontrolerjeva odgovornost za rezultat podjetja le posredna, saj je namen njegove funkcije nuditi podporo poslovodstvu.

Slika 4: Naloge, kompetence, odgovornost



Vir: H. M. Heim, Aspekte des Einsatzes von Controllinginstrumenten in der mittelständischen Bauwirtschaft, 2005, str. 20.

Poslovni rezultat se ne pričakuje, ampak se z njim upravlja. Naloge kontrolinga po Avelini Holjevac (1998, str. 5-7) izhajajo iz temeljnih ciljev podjetja in praktičnih potreb posloводства (Slika 5). Temeljne naloge kontrolinga so:

- priprava informacij za odločanje,
- sledenje in kontrola realiziranih postavk,
- omogočanje odločanja v ustreznem časovnem okvirju,
- opogumljanje (in ne kaznovanje) vseh deležnikov v procesu,
- koordinacija poslovodnih aktivnosti,
- izboljševanje kakovosti informacij skladno s potrebami podjetja,
- s pomočjo različnih tehnik in metod podpirati ostale deležnike,
- stalno svetovanje in motiviranje vseh deležnikov, tako v vertikalni kot horizontalni strukturi podjetja.

Slika 5: Naloge kontrolinga



Vir: I. Avelini Holjevac, Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom, 1998, str. 7.

Pri tem govori o treh dimenzijah, v katerih lahko opazujemo sliko (naloge) kontrolerja:

- dimenzija informacijskega sistema: kontroler sodeluje na specifičen način pri koncipiranju in funkcioniranju informacijskega sistema, pri čemer se koncentrira na izdelavo proračuna in sledenje poslovnih rezultatov preko oblikovanja ključnih pokazateljev uspešnosti poslovanja,
- dimenzija postopkov kontrolinga: postopki so ozko povezani s konceptom informacijskega sistema, gre za definiranje pravil, ki omogočajo tudi učinkovito izpolnjevanje različnih aktivnosti poslovanja (prodaje, proizvodnje in financ),
- dimenzija svetovanja pri poslovođenju s pomočjo izdelave ekonomskih in finančnih analiz.

Avelini Holjevac (1998, str. 7) primerja naloge kontrolerja z nalogami pilota v avionu, kar pa je sicer podobna primerjava kot so jo že pred njo ponujali drugi avtorji, ki so kontrolerja primerjali z navigatorjem na ladji, vendar vseeno z določeno razliko. Navigator in kapitan vsebinsko nista isti funkciji oziroma njuna vloga se precej razlikuje, vloga pilota pa je bližja vlogi kapitana. Sam mislim, da njena primerjava ni ravno ustrezna. Zanimivo, vendar bolj posrečeno primerjavo uporablja Deyhle (1997, str. 168), ko kontrolerja primerja s kontrolorjem poleta letal. Deyhle (1997, str. 174-186) pokaže na treh primerih konkretne naloge, ki naj bi jih opravljal kontroler s treh različnih izhodišč: kot vodja

računovodstva, ki opravlja naloge kontrolerja, kot kontrolerja obrata in na primeru centralnega kontrolerja. V praksi je veliko možnosti, kje se izvajajo konkretne naloge kontrolinga. Na primeru centralnega kontrolerja tako navaja sledeče naloge:

- zagotoviti in priskrbeti metodologijo za določitev poslanstva in ciljev podjetja,
- organizacija planiranja od »spodaj navzgor« za uresničenje od »vrha navzdol« določenih ciljev v okviru pravil iz poslanstva podjetja,
- vodenje v fazi predelave predračuna, če se izkaže, da z njim ne bi uresničili ciljev,
- ohraniti zalogo idej, ki ostane neuporabljena po sprejetju plana za naslednje leto,
- da moderatorsko vodi sestanke za izoblikovanje poslanstva in ciljev podjetja,
- da skrbi za povezave med poslovnimi področji,
- zagotavljanje soodvisnosti med strateškim in operativnim planiranjem ter predračuni,
- da skrbi za to, da vsakdo poleg planskih podatkov dobi tudi podatke o njihovem dosegu,
- da spodbuja oceno pričakovanih rezultatov in njihovo usklajevanje s plani,
- da skrbi za upoštevanje pravil pri sestavi motivirajočih in v prihodnost usmerjenih poročil.

Emons (2013, str. 5) kot tipične naloge kontrolinga navaja zbiranje informacij iz vseh poslovnih področij podjetja. K temu sodi zbiranje informacij iz nabave in finančnega računovodstva, podpora poslovodstvu pri pripravi ciljev podjetja in planiranju, izdelava analiz odklonov doseženega od planiranega in priprava in komuniciranje predlogov za spremembe poslovodstvu.

Mednarodno združenje kontrolerjev (nem. *Internationaler Controller Verein*, v nadaljevanju ICV) se je kot predstavnik kontrolerjev nemško govorečih dežel počutilo pozvano, da tudi samo opredeli kaj so naloge in aktivnosti oziroma kaj je vodilo kontrolinga. Pri tem je težilo k temu, da povzame dejanske okoliščine, torej to kar kontroler je in kar dela, in ne da poskuša zadostiti znanstvenim oziroma teoretičnim utemeljitvam vloge kontrolinga. Vodilo naj bi bilo predstavljeno le kot pomoč in orientacija, sicer pa si ga mora vsako podjetje izdelati samo, glede na lastne posebnosti. Združenje torej opredeljuje, da kontroler podpira proces poslovođenja pri določanju ciljev, planiranju in upravljanju ter s tem nosi tudi soodgovornost za doseganje ciljev. To pomeni da (Becker & Baltzer, 2009, str. 25):

- kontroler skrbi za transparentnost strategije, rezultata, financ in procesov in s tem doprinaša k večji gospodarnosti,
- kontroler koordinira delne cilje in plane v celoto in skrbi za celovito poročanje na ravni podjetja, usmerjeno v prihodnost,
- kontroler moderira in soustvarja proces določanja ciljev, planiranja in upravljanja tako, da se sleherni nosilec odločitev lahko odloča v skladu s cilji,
- kontroler opravlja storitev servisa poslovnih podatkov in oskrbe z informacijami,

- kontroler ustvarja in vzdržuje kontrolniške sisteme.

ICV razume kontroling kot vodstveno funkcijo, kot partnerje posloводства (angl. *Managementpartner*) čigar skrb ni le uporaba kontrolniških instrumentov ampak tudi njihov nadaljnji razvoj in implementacija (Becker & Baltzer, 2009, str. 25). Kontroler je aktivni graditelj sistema kontrolinga.

Zanimive rezultate daje izvedena anketa nemških kontrolerjev iz leta 1986/87 o pomembnosti nalog kontrolerja, predstavljenih v Tabeli 5. Pomembnost je ovrednotena od 1 do 5, višja ocena predstavlja večjo pomembnost.

Tabela 5: Rezultati ankete o pomembnosti nalog kontrolerja

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

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

Potrebno je poudariti, da gre za pogled kontrolerjev in ne posloводства. V praksi je zato lahko dejansko prioritiziranje nalog povsem drugačno. Zelo pogosto so manj pomembne

naloge časovno bolj potratne, hkrati pa nujne kot del rednega poročanja različnim uporabnikom, tako da intenzivnost ukvarjanja s pomembnimi nalogami ni nujno v skladu z njihovo pomembnostjo z ozirom na njihov pomen za podjetje.

2.2.1 Funkcije kontrolinga

Izpolnjevanje kontrolinških nalog lahko izhaja samo iz sočasnega izpolnjevanja funkcij planiranja, kontroliranja, analiziranja in informiranja. Gre za temeljne funkcije, ki so med seboj tako povezane, da sleherna pomanjkljivost pri kateri izmed njih povzroči motnje oziroma nefunkcionalnost pri ostalih funkcijah in s tem nepravilnosti v celotnem sistemu kontrolinga.

2.2.1.1 Planiranje

Upravljanje je možno le, če vemo, kaj so naši cilji. Brezciljna aktivnost hitro privede do križišč, ko ne vemo, kam naprej. Odločitev je tako lahko samo intuitivna, improvizirana ali slučajna, kar vodi v zmedo in na koncu v klavrn konec projekta. Zato je potrebno določiti smer, postaviti cilje, in to naredimo s pomočjo planiranja na vseh ravneh podjetja. Šele ko so cilji določeni se lahko posamezni odločevalec v procesu odloča tako, da ravna v skladu s postavljenimi cilji in jih poskuša doseči. Schindler (2016, Funktionen des Controlling) navaja, da morajo cilji za njihovo uporabnost pri planiranju in vodenju izpolnjevati določene zahteve, in sicer:

- operativnost ciljev,
- usklajenost posameznih ciljev s cilji podjetja,
- realistična postavitev ciljev, ki motivirajo odgovorne za doseganje le teh in
- participativna formulacija ciljev.

Tudi Pučko (2005, str. 13) opisuje planiranje kot tisto organizacijsko funkcijo, ki ima določeno prvenstvo. Težko je organizirati, voditi in kontrolirati brez planiranja, ker to določa cilje, potrebne kakršnimkoli skupnim prizadevanjem.

Po Deyhle-u (1997, str 81) je planiranje izjava o volji, ki vključuje tudi odločitev, za razliko od napovedi, ki pa je le predvidevanje. S planiranjem torej določamo, kaj želimo uresničiti. Pri tem Deyhle (1997, str. 84-91) loči med operativnim in strateškim planiranjem. Strateško planiranje temelji na določitvi poslanstva, opredelitvi cilja (tržni delež, ROI), strategijah, predvidevanju in ukrepih. Operativno planiranje je pa številčno bolj podrobno ovrednoteno in prevedeno strateško planiranje, ki je usmerjeno tudi v krajši časovni horizont.

Kropfberger (b.l., str. 53-54) opiše planiranje kot zavestno razmišljanje o prihodnosti, na katero poskuša aktivno vplivati preko odločitev. Preteklost je zgodovina in se je ne da

spremeniti, se pa lahko iz nje naučimo in to uporabimo v prihodnosti v svojo korist. Našeste osem značilnosti funkcije planiranja:

- planiranje je orientirano v prihodnost,
- planiranje se izvaja sistematično,
- planiranje pomeni mentalno delo (mišljenje pred dejanji),
- planiranje določa cilje,
- za doseganje ciljev se preuči več alternativ,
- izbere se najbolje ocenjena alternativa, ta odločitev pretvori predlog plana v obvezujoč plan,
- planiranje vsebuje napotke za doseganje ciljev,
- plan se posreduje v pisni obliki in njegovo izvajanje se sproti kontrolira.

Obstaja tudi veliko kritičnih ocen in pogledov na planiranje. Kritiki opozarjajo, da je planiranje predvsem kalkuliranje stvari in ne animiranje stvari, kar ne vodi k pravim rezultatom (Pučko, 2005, str. 13). Če so plani preveč togi in podrobni je to lahko ovira, saj se poslovanje organizacije odvija v dinamičnem okolju. Formalizirano planiranje je značilno po uresničevanju zgolj postopnih sprememb, manjka možnost korenitih sprememb. Planiranje izhaja iz obsesije po nadziranju vsega. Kritičnih pogledov je sicer veliko, vendar se planiranju kljub temu ne kaže odpovedati.

2.2.1.2 Kontroliranje

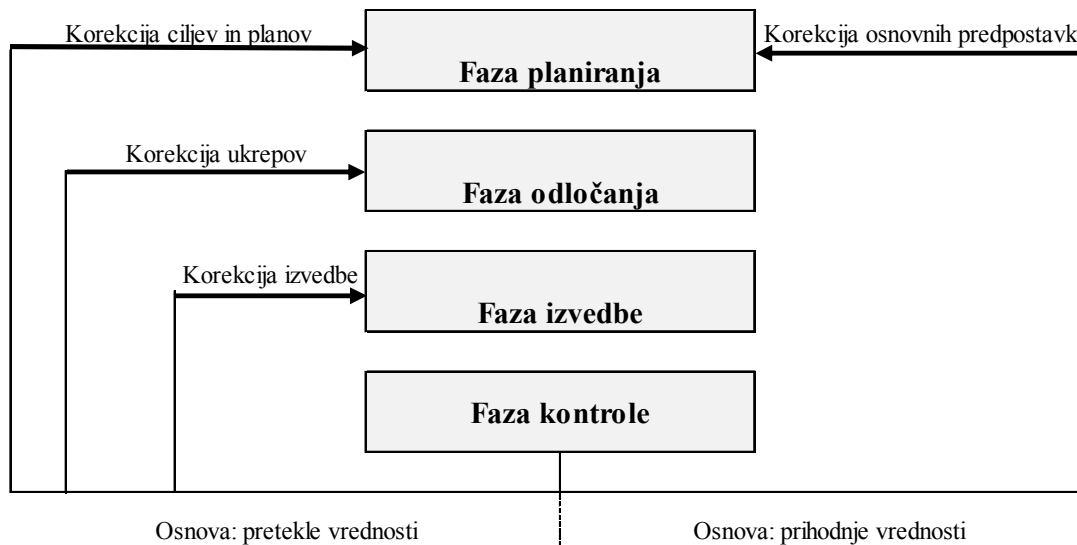
Skrb kontrolerja je, da se lahko vsak sam kontrolira in pri tem upošteva zastavljene cilje, in ne, da sam vse kontrolira, kot morda sam naziv napačno napotuje (Deyhle, 1997, str. 133). Je pa kontroliranje nujno potrebno, da pravočasno uvidimo odmike uresničenega od zastavljenega ter ukrepamo v skladu z ugotovljenim. Pred tem je potrebno določiti tudi dovoljena odstopanja oziroma sistem, kako ovrednotiti določen obseg odstopanja, ki je podlaga za kasnejše ukrepanje. Pomembna je tudi časovna komponenta, saj je pri določenih aktivnostih optimalen čas ukrepanja zelo kratek, pri drugih je ta razpon lahko precej daljši.

Tudi pri kontroliranju ločimo operativno in strateško kontroliranje. Operativno kontroliranje se izvaja za določene faze organizacijskega procesa, medtem ko se strateško kontroliranje nanaša na signaliziranje potrebe po spremembi strategije (Pučko, 1999, str 338). Nekateri označujejo operativno kontrolo z izrazom povratna kontrola, ker le ta zagotavlja informacije za popravljalno ukrepanje in novo planiranje. Bistvo strateške kontrole pa je v pravočasnem zaznavanju nepričakovanih sprememb v poslovnem okolju podjetja.

Obe vrsti kontroliranja se prepletata, tako operativno kot strateško, saj s pomočjo operativnega kontroliranja lahko zaznamo tudi strateške vsebine in ozadja.

Potek procesa kontroliranja je pregledno ponazoril Kropfberger (Slika 6). Kontroliranje se lahko nanaša na pretekle vrednosti in se pri tem lahko opravi popravek faze planiranja, faze odločanja ali faze izvedbe, ali pa se lahko nanaša na iz kontrole izhajajočih predvidevanj prihodnjih vrednosti. Takšna kontrola pa lahko posledično pomeni popravek osnovnih kategorij faze planiranja. Kot na primer sprememba vizije ali poslanstva ali sprememba strateških ciljev podjetja.

Slika 6: Potek procesa kontrole



Vir: D. Kropfberger, *Controlling als Führungsinstrument*, b.l., str. 66.

Na kontroliranje lahko gledamo kot na del funkcij managementa, ki nenehno bdi nad cilji podjetja, planiranjem in organizacijo. V planiranju leži težišče kontroliranja, s katerim soustvarjamo prihodnost (Lechner et al., 1997, str. 124).

2.2.1.3 Analiziranje

Po fazi kontroliranja sledi faza analiziranja ugotovljenih odmikov in drugih dejstev. Rezultat analize je omogočiti kakovostne odločitve s ciljem izboljšane poslovanja. Osmanagič Bedenkova (1998, str. 31) takole opredeljuje naloge analize:

- izmeriti izide poslovanja,
- ob preverjanju doseženih rezultatov razjasniti vzroke, ki so privedli do njih in izpostaviti še neizrabljene rezerve,
- podati objektivno oceno doseženih rezultatov,
- predlagati konkretne ukrepe,
- oblikovati ustrezne informacije o gospodarskem stanju podjetja.

Analizirati je potrebno tudi zunanje okolje podjetja, zlasti pri strateškem analiziranju. Torej tudi naravno, gospodarsko, tehnično-tehnološko, politično-pravno in kulturno okolje.

Schindler (2016) kot težišče analiziranja navaja analizo vzrokov za odmike, iskanje rešitev za izogibanje odmikom ter opazovanje učinkovitosti ukrepov.

2.2.1.4 Informiranje

Informacijski sistem je jedro sistema kontrolinga. Kontroler je odgovoren tako za informacije kot tudi za informacijski sistem. Opozarja na dejansko smer, kamor gre podjetje, na osnovi česar lahko nosilci odločitev sprejmejo ustrezne ukrepe. Informacija mora biti pravočasna, v ustrezni obliki in problemsko prikazana. Na poslovanje podjetja odločilno vpliva kakovost informacij, ki jih ima na voljo.

Razvoj informacijske tehnologije je v mnogočem spremenil in olajšal delo kontrolerja, četudi je s tem postalo tudi bolj kompleksno. Nekoč dolge informacijske poti so danes bistveno krajše. Prenosni telefon in internet sta zamenjala povezave preko žic in neinteligentnih pisalnih strojev. Zamudno in naporno upravljanje s podatki je s pomočjo povezanih podatkovnih bank postalo hitro. Toda v obilici ponudbe pri možnostih informacijskih sistemov je potrebno upoštevati vidik koristi in stroškov, ki nastanejo ob uporabi.

Deyhle (1997, str. 153-154) posebno pozornost posveča temu, da morajo biti poročila vsebinsko tako sestavljena, da jih uporabnik razume. Poleg tega posebej poudarja pomembnost korektnosti pri poročanju, upoštevanje psihološko-logičnih motivatorjev in frustracij drugih. S poročili kontroler ne sme manipulirati ali pasivizirati uporabnike, ampak navezati z njimi sproščen stik.

Hočevar (1998, str. 7) kot lastnosti dobre informacije našteva primernost, pravočasnost in točnost, ustreznost ter popolnost. Primernost pomeni, da mora biti informacija prilagojena potrebam pri odločanju, pravočasnost omogoča sprejetje ukrepov v času, ko lahko dosežemo željeni učinek. Ustreznost pomeni natančnost, preprostost, preglednost in osredotočenost informacije na bistvo, popolnost pa, da mora informacija obsegati vse podatke, ki jih za odločanje potrebujemo.

2.2.2 Kontroling in revizija

Med nalogami kontrolinga, ki jih je leta 1946 sestavil in objavil Controllers Institute of America z naslovom 'The Place of Controller's Office', najdemo tudi naloge, ki danes sodijo na področje revizije. Vloga in cilji kontrolinga in revizije pa se med seboj bistveno razlikujejo, posledično tudi nabor nalog, ki jih opravljata, kot je prikazano v Tabeli 6.

Osmanagić Bedenik (1998, str. 45) povzema razvrstitev nalog kontrolinga na sedem področij, ki jih je oblikoval Financial Executives Institute:

- načrtovanje,
- poročanje in pojasnjevanje,
- vrednotenje in svetovanje,
- obdavčevanje,
- poročanje državnim organom,
- varovanje premoženja,
- gospodarska raziskovanja.

Posamezne naloge je mogoče razdeliti tudi na pridobivanje informacij in na uporabo le teh. Gre za očiten angloameriški pristop h kontrolingu, in zgoraj omenjena razvrstitev nalog je aktualna še danes. Je pa spremenjena vloga kontrolerja in tudi razmerje med notranjo revizijo in kontrolingom, ki ima bolj pragmatično naravo oziroma nanjo pomembno vplivajo dejavniki kot so velikost podjetja, njegov ustroj ter razvojna raven kontrolinga in revizije. V Evropi se dodaja še zahteva po organizacijski neodvisnosti (Osmanagić Bedenik, 1995, str, 47).

Tabela 6: Značilnosti kontrolinga in notranje revizije

Kontroling	Notranja revizija
Nenehno vrednoti informacije, spremlja operativno upravljanje.	Spreminja težišče svojega dela glede na razmere, opravlja se občasno ali redno.
Sodeluje pri oblikovanju ciljev poslovanja, daje posredne napotke.	Je nevtralna in neodvisna od cilja, nima pooblastil za dajanje napotkov.
Vrednoti uporabljene podlage in informacije, je redko na kraju dogajanja.	Je redno na kraju dogajanja.
Usmerjen je neposredno k cilju podjetja.	Je posredno povezana s ciljem podjetja, saj zmanjšuje tveganje in povečuje gospodarnost.
Uvaja poslovodno računovodstvo.	Uporablja instrumente nadzora v računovodstvu in na drugih poslovnih področjih.
Je neposredno usmerjen v prihodnost in se pripravlja nanjo.	Zbira dejstva, usmerjena je k dokumentiranosti in preventivno k prihodnosti.
Izhaja iz točnosti podatkov.	Preizkuša točnost podatkov.
Spodbuja in preizkuša informacije glede na njihovo primernost kot podlago za upravljanje.	Preizkuša izhodiščno urejenost, poleg tega tudi smotrnost in gospodarnost poteka proizvodnje učinkov.

Vir: V. H. Peemoeller (v N. Osmanagić Bedenik), Kontroling in revizija, 1995, str. 46.

Na splošno se poudarja funkcionalno dopolnjevanje kot bistvo medsebojnega razmerja. Namen revizije je preverjati in stalno izboljševati urejenost in pravilnost poslovanja, tudi v smislu spoštovanja zakonskih predpisov in tudi zagotavljati resničnost in poštenost informacij o poslovanju. Pri reviziji ne gre za preverjanje in podajanje sodb o ekonomski učinkovitosti predmeta preverjanja. Namen kontrolinga pa je podpora pri zagotavljanju dolgoročnega preživetja podjetja. Revizija pridonaša k uspehu kontrolinga in obratno,

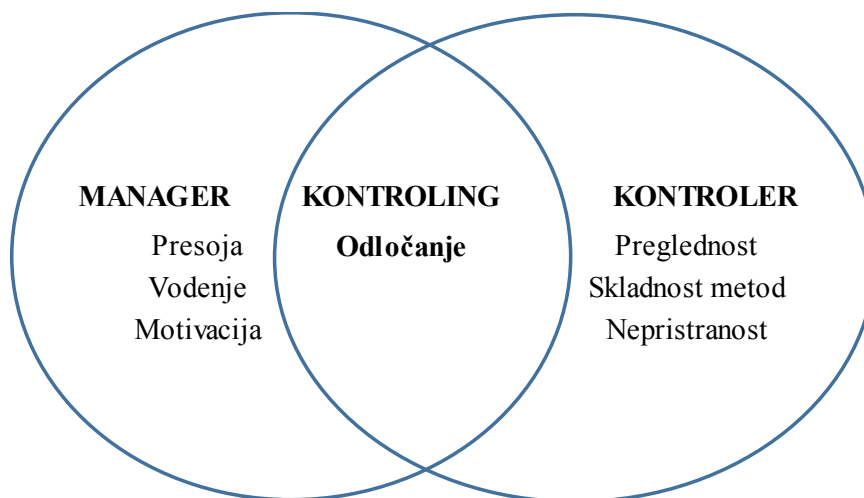
kontroling pridonaja k uspehu revizije, med ostalim uporablja revizija različne informacije kontrolinga za svoje kontrole.

Nenazadnje lahko revizija tudi potrdi ali odpravi dvome posloводства do določenih informacij ali storitev kontrolinga.

2.3 Nosilci nalog kontrolinga

Razmišljanje o rezultatih in odločanje na podlagi le-teh je bistvo vodenja in predstavlja ključno aktivnost vsakega managerja. Zato se velik pomen pripisuje ne le finančnim, temveč tudi nefinančnim vidikom. Hkrati s tem imajo tudi vsi deležni managerji svojo vlogo pri zagotavljanju dolgoročne uspešnosti. Zato kontroling ni dejavnost, ki bi bila samo v domeni kontrolerjev. Kontroling ne more obstajati brez managementa. Ker je kontroling tako pomemben in kompleksen, je smiselno pri tem managerjem nuditi podporo, ki jo zagotavljajo kontrolerji (Gänslén et al., 2012, str. 4). Tako je kontroling vzajemno delovanje managerjev in kontrolerjev, kar je Deyhle lepo prikazal v svojem diagramu preseka (Slika 7).

Slika 7: Diagram preseka



Vir: R. Gänslén et al., Grundsatzposition, 2012, str. 4.

Po Osmanagić Bedenkovi (1998, str. 36) je vloga kontrolerja vloga promotorja in moderatorja, ki vzpodbuja:

- povezovanje strokovnega znanja in različnih funkcijskih področij,
- razumevanje vpliva posameznega problema ali rešitve na ostala področja,
- razumevanje med strokovnjaki različnih vrst in mnenj,
- sodelovanje pri odločanju na različnih funkcijskih področjih,

- izdelovanje predlogov za reševanje problemov,
- oblikovanje predlogov za odpravljanje ozkih grl in več-razsežno razmišljanje pri reševanju zapletenih problemov v razmeroma kratkem času.

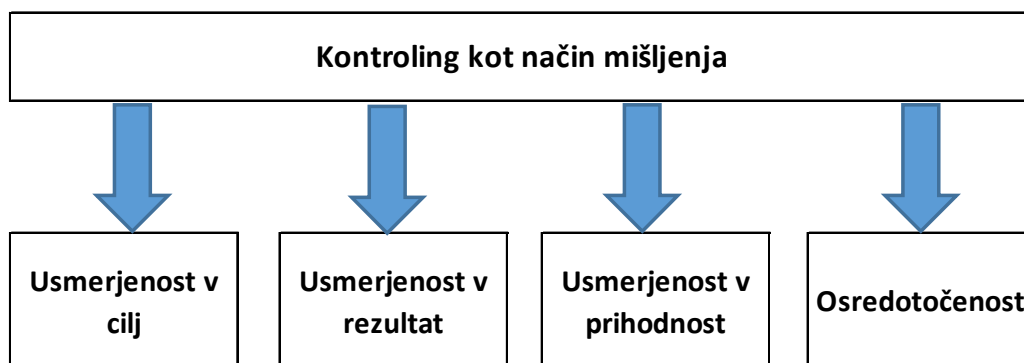
Kakšne sposobnosti in znanja bi moral imeti kontroler, da bi lahko zagotovil ustrezno podporo poslovodstvu? Strnemo jih lahko v šest osnovnih kompetenc (Gänslen et al., 2012, str. 7):

- analitične sposobnosti,
- komunikacijske sposobnosti,
- poslovna znanja,
- vedenjska znanja,
- poznavanje sistemov merjenja in upravljanja,
- trdnost.

Pri vrhu posameznih sposobnosti in znanj v okviru teh kompetenc pa so sposobnost kritičnega razmišljanja, sposobnost komuniciranja, obvladovanje kontrolniških instrumentov in razumevanje poslovanja. Še večjo veljavo oziroma težo pa naj bi pridobivali poleg prvih dveh sposobnosti še predvsem sposobnost prepričevanja, obvladovanje IT-orodij, vodstvene kompetence ter poznavanje tujih jezikov (Ulmann, 2011, str. 16).

Poleg vseh znanj in sposobnosti so pomembne tudi osebnostne lastnosti kontrolerja. Gre za controlling kot način mišljenja (Slika 8). To naj bi bilo usmerjeno v doseganje ciljev in rezultatov, v prihodnost in osredotočeno na probleme.

Slika 8: Controlling kot način mišljenja



Vir: D. Kropfberger, Controlling als Führungsinstrument in Unternehmen, b.l. str. 46.

V literaturi so številne primerjave managerja in kontrolerja, nekateri umeščajo controlling v management, drugi spet ne. Management je ciljno vodenje podjetja in njegovih sodelavcev,

vodenje pa je prinašanje in uresničevanje odločitev. Funkcija kontrolinga ni vodenje, ampak oskrbovanje managementa z informacijami, funkcijo vodenja lahko izvaja le 'posredno', kot vodja službe, oddelka kontrolinga in podobno.

Kdaj je kontroling učinkovit? Po raziskavi, ki so jo izvedli Simon, Guetzkow, Kozmetsky in Tyndell, takrat ko (Horwath, 2011, str. 31):

- aktivnost kontrolinga omogoča boljše doseganje ciljev podjetja,
- so stroški kontrolinga nižji za določen obseg storitve,
- na dolgoročni ravni obstaja pomemben odnos med organizacijsko strukturo in kakovostjo sodelavcev.

Managerji so kontrolerjeve stranke pri čemer je kontroler prodajalec poslovno-ekonomskega »blaga« (Deyhle, 1997, str. 191). Kontroler kot nosilec podpornih nalog posloводства nosi tudi določeno odgovornost. Odgovoren je za učinkovite, pregledne in časovno primerne procese, torej za metodološko pravilnost in transparentnost. Kontroling kot proces in način razmišljanja nastane skozi timsko delo kontrolerja in managerja, kar poudarja kontroling kot podsistem vodenja (Heim, 2005, str. 23).

Realističen pogled kontrolerja v odnos kontroler-manager v praksi razkriva Kropfberger (b.l., str. 48) z naslednjimi izjavami:

- višje rangirani managerji se ne pustijo radi svetovati od nižje postavljenih kontrolerjev,
- vzeti v obzir možne konflikte,
- ne izdelovati 151 poročil, ki jih nihče ne uporablja,
- kontrolinški servis se ne da preurediti,
- zgraditi sistem usmerjen na uporabnika,
- s storitvijo prepričati in jo prodajati,
- odločanje je naloga managementa, kontroler je le dobavitelj za pripravo odločitev in razlago.

2.4 Instrumenti kontrolinga

Beseda instrument etimološko izvira iz latinske besede 'instrumentum', kar lahko med ostalim prevedemo kot orodje ali naprava, tudi kot sredstvo. Posplošeno lahko rečemo, da je instrument sredstvo, ki nam pomaga pri izpolnitvi naloge. Reichmann opiše instrumente kot orodje, za katerega mora vsak rokodelec vedeti, kako ga uporabljati, kar velja tudi za kontrolerja (Becker & Baltzer, 2009, str. 9). Velja pa tudi, da je tudi kontroling sam instrument, in sicer instrument posloводства pri doseganju njegovih nalog.

Instrumenti so po Topferju (v Becker & Baltzer, 2009, str. 32) naziv za metode, tehnike, izkušnje in modele.

Nabor instrumentov kontrolinga obsega številne metode in postopke, ki povečujejo sposobnost prilagajanja podjetja vse hitrejšim spremembam v okolju ter usklajenost in povezanost v podjetju. Običajno jih delimo na operativne in strateške instrumente (Osmanagić Bedenik, 1995, str. 38). Cilj prvih je povečanje razvidnosti in odpiranje novih možnosti za uspeh, cilj drugih pa je povečanje razvidnosti pri uporabi sedanjih možnosti.

Emons (2013, str. 6) pri opisovanju instrumentov kontrolinga izhaja iz razdelitve na operativni in strateški kontroling in se omeji le na tiste najpogostejše, ki so najbolj v uporabi. Pri operativnem kontrolingu so to klasična primerjava doseženega s planiranim (nem. *Soll/Ist Vergleich*), ABC-analiza, analiza donosnosti investicije ali ROI-analiza (angl. *Return on Investment Analysis*) in analiza točke preloma (angl. *Break-Even-Analysis*). Pri strateškem kontrolingu pa kot najpogostejše navaja analizo prednosti, slabosti, priložnosti in nevarnosti (v nadaljevanju SWOT-analiza), analizo potencialov, portfeljsko analizo ter uravnoteženi sistem kazalnikov (angl. *Balanced Scorecard*).

Primerjava doseženo/planirano je primerjava in analiza odklonov doseženih vrednosti s planiranimi za določeno časovno obdobje. Primer so različna prodajna poročila, poročila o nabavi, zalogah, izkaz uspeha itn. Ob ugotovljenem odklonu kontroler poskuša pojasniti tudi razloge zanj.

ABC-analiza razvršča obravnavano postavko v tri skupine na podlagi kriterijev, ki so značilni za njihovo poslovanje.

ROI-analiza služi kot mera za oceno rentabilnosti investicij. ROI je kazalnik uspešnosti in ponazarja prihodkovno moč naložbe, pri katerem primerjamo dobiček z vloženimi sredstvi v naložbo. Na ravni celotnega podjetja primerjamo celoten rezultat podjetja s celotnim vloženim kapitalom.

Analiza točke preloma kaže razmerje med prihodki in stroški za preučevano poslovno aktivnost. V ozadju je vprašanje, ali prihodki zadoščajo za pokritje vseh stroškov oz. na kateri točki so le-ti izenačeni, kar posledično pomeni ničelni dobiček. Ta točka je tako imenovana točka preloma. Pogosto je analiza prikazana v obliki diagrama.

SWOT-analiza je kvalitativna analitična metoda, ki s pomočjo ocene štirih aspektov poskuša prikazati smer, v katero voditi podjetje. Ti vidiki so prednosti (angl. *Strengths*), slabosti (angl. *Weaknesses*), priložnosti (angl. *Opportunities*) in nevarnosti (angl. *Threats*). Običajno je predstavljena v obliki matrike. SWOT-analiza omogoča zaznavo pozitivnih in negativnih dejavnikov in omogoča, da se na osnovi spoznanj pravočasno odzovemo. Uporabljamo jo predvsem pri strateških odločitvah.

Analiza potencialov je orodje za preverjanje, ali je določen trg ali tržni segment lahko dobičkonosen za proučevano podjetje. Potencial trga zavisi od mnogih dejavnikov in tudi kriterijev, ki si jih pri tem postavimo. Analizo potencialov bi bilo smiselno izvajati vsaj enkrat letno. Kot primerjavo lahko vzamemo tržnega vodjo in ga primerjamo s proučevanim podjetjem (Emons, 2013, str. 9).

Portfeljska analiza služi za oceno strateške uravnoveženosti portfelja poslovnih področij podjetja. Pri tem gre za ocenjevanje posameznih strateških enot, ki jih je potrebno najprej opredeliti. Pomembna je za odločitve o uporabi resursov, s katerimi razpolagamo. Osnovna zamisel je, da je potrebna različna strategija upravljanja za posamezna poslovna področja, ki poslujejo v drugačnem konkurenčnem okolju ali na različnih tržiščih. Zelo pogost in uporaben je prikaz portfeljske analize skozi matriko 'rast-tržni delež'.

Uravnoveženi sistem kazalnikov (v nadaljevanju BSC) je instrument za vodenje podjetja, s katerim lahko lažje udejanjimo strategijo podjetja. Je informacijski in komunikacijski instrument, ki pomaga pri orientaciji zaposlenih. Ne temelji izključno na finančnih kazalnikih, ampak upošteva tudi ostale dejavnike, ki vplivajo na uspešnost podjetja, kot je to na primer lojalnost kupcev. Kazalnike lahko združimo v štiri skupine glede na vidik, ki ga zajemajo, in sicer na (Emons, 2013, str. 9):

- finančni vidik, ki prikazuje, kaj pričakujejo lastniki, do kakšnih finančnih rezultatov pelje proučevana strategija, kategorije za prikaz tega vidika pa so na primer prihodki, dobiček, donos na lastni kapital itn.,
- vidik kupcev se ukvarja z željami kupcev in kako kupec vidi naše poslovanje, kar je izjemnega pomena pri odločanju o nadaljnji strategiji podjetja,
- vidik procesov, ki se ukvarja z notranjimi procesi in se osredotoča na tiste, ki so odločilni za uspešnost podjetja,
- vidik zaposlenih poskuša odgovoriti na vprašanje, kaj moramo storiti, da bi zaposleni dosegli postavljene cilje. Pogosto uporabljeni indikatorji so ocenjevanje klime v podjetju, zadovoljstva zaposlenih ali gibanje inovativnosti.

Instrumente kontrolinga uporabljamo na vseh ravneh delovanja kontrolinga, najdemo jih pri opredeljevanju in usklajevanju ciljev na vseh ravneh, kakor tudi pri merjenju in vrednotenju. Pomemben je tudi odnos med kontrolingom oziroma njegovimi instrumenti in informacijsko tehnologijo (v nadaljevanju IT). Nedvomno je, da danes brez ustrezne IT-podpore ni mogoče gospodarno izvajati nalog kontrolinga (Becker & Baltzer, 2009, str. 43). Zanimive povezave med intenziteto uporabe posameznega instrumenta in uporabo IT-podpore kaže raziskava Amshoff-a, ki jo navajata Becker in Baltzer (2009, str. 47). Nadpovprečno pomembna je podpora IT pri ABC-analizah, sistemih kazalnikov ali iskanju zgodovinskih analogij, medtem ko je ta nekoliko manj pomembna pri SWOT- analizah ali pri analizi tveganj.

Razkorak med teorijo in prakso, pa tudi pomanjkanje empiričnih podatkov, je vzpodbudilo nekatere študije o tem, kakšna je dejanska uporaba in razširjenost instrumentov kontrolinga. Becker, Baltzer in Ulrich (2008, str. 64) so na osnovi empirične raziskave na podlagi odgovorov 113 srednje velikih nemških podjetij prišli do zanimivih ugotovitev glede uporabe instrumentov kontrolinga v praksi..

Tabela 7: Pregled uporabe kontrolinških instrumentov pri v prakso usmerjenih avtorjih

Instrument	Vollmuth (2007)	Kück (2008)	Nau (2007)
ABC-analiza	x		
Analiza odklonov		x	
Podpora kontrolinga e-poslovanju	x		
Balanced Scorecard	x	x	x
Benchmarking	x	x	
Break-Even-Analyse	x	x	
Budgetiranje		x	x
Cash-Flow-izračuni		x	x
Izračuni pokritja	x	x	x
Krivulja izkušenj	x		
Finančni plan		x	
Dinamično vrednotenje investicij	x	x	x
Statično vrednotenje investicij	x		x
Kazalniki		x	x
Analiza konkurence	x		
Obračun po stroškovnih vrstah			x
Obračun po stroškovnih mestih			x
Kratkoročen izkaz uspeha	x	x	x
Planiranje in kontrola likvidnosti		x	x
Naredi/kupi analiza	x	x	
Operativno planiranje		x	x
Planske bilance in izkazi uspeha		x	x
Portfolio analiza	x	x	x
Analiza potencialov	x		
Izdelava prognoz		x	
Projektni kontroling			x
Poročanje		x	x
SWOT analiza	x	x	
Transferne cene		x	x
Target Costing	x		x

Vir: W. Becker & B. Baltzer, Controlling-Eine instrumentelle Perspektive, 2009, str. 30.

V Tabeli 7 je podana primerjava o instrumentih kontrolinga pri nekaterih avtorjih strokovne literature, ki so bolj usmerjeni v praktično uporabnost. Vidimo kar precejšen razkorak pri določenih instrumentih, le nekaj je takih, ki pri vseh predstavljajo operativne

instrumente kontrolinga. Pri določenih instrumentih, kot na primer podpora e-poslovanju, je to deloma razumljivo, ker gre za novejše področje, ki ga velik del podjetij kljub vsemu še ne uporablja. Podobno lahko rečemo za projektni kontroling. Preseneča me pa, da je recimo analiza odklonov prisotna le pri enem avtorju izmed treh primerjanih.

Pri raziskavah v praksi je težava relativno slab odziv kontaktiranih podjetij nanje, le-ta redko doseže 20 odstotkov (Becker, Baltzer & Ulrich, 2008, str. 11), večinoma se giblje med 10 in 15 odstotki..

Raziskovalni kontroling se veliko ukvarja ravno z instrumenti kontrolinga, tako z obstoječimi kot z iskanjem in uveljavitvijo novih. Številne objavljene dizertacije in habilitacije, strokovni članki in strokovna literatura na to temo predstavljajo danes izjemno širok spekter znanj in prispevkov, tako na teoretični kot praktični ravni. 'Instrumentalna' perspektiva kontrolinga pridobiva na pomenu, saj so instrumenti kontrolinga osrednji del kontrolinških konceptov.

Uporaba instrumentov kontrolinga v praksi je seveda različna med podjetji, izjemno zanimiva empirična raziskava o uporabi strateških in operativnih kontrolinških instrumentov pri družinskih in ne-družinskih podjetjih pa je pokazala, da prva veliko pogosteje uporabljajo večino instrumentov. Izjema so uporaba scenarijev, Benchmarking-analize, SWOT-analize in BSC-analize, ki so pogosteje uporabljene pri ne-družinskih podjetjih, medtem ko družinska veliko pozornost posvečajo instrumentom, ki se ukvarjajo z likvidnostjo, prodajo, prihodki in planiranjem proizvodnje (Becker & Baltzer, 2009, str. 50-51).

Vedno obstaja tudi nevarnost 'prekomerne' uporabe kontrolinškega instrumentarija. Tu mislim predvsem na proizvajanje številnih poročil in analiz, ki so na koncu sama sebi namen. To povzroča na eni strani preveliko obremenjenost kontrolinške službe in s tem nevarnost pomanjkanja časa za prave oziroma bistvene teme, na drugi strani pa po nepotrebnem obremenjuje tudi prejemnike informacij, ki se ukvarjajo z manj potrebnimi ali ponavljajočimi se poročili in informacijami. Odgovornost za širino in obseg instrumentov je tako na kontrolingu kot tudi pri uporabnikih informacij, ki morajo znati jasno izraziti, kaj potrebujejo.

2.5 Mesto kontrolinga v organizacijski strukturi podjetja

Kje je mesto kontrolinga v organizacijski strukturi podjetja? Ali naj bo kontroling neodvisna funkcija v podjetju ali pa naj deluje v okviru računovodske ali kakšne druge službe? Kakšne rešitve prinašajo največ učinka za podjetje? Kakšna je primerna velikost oddelka za kontroling?

Organizacija je namenjena uresničevanju zastavljenih ciljev. Ob uporabi besede organizacija je potrebno ločiti med vsaj tremi ključnimi pomeni (Lipičnik, 1996, str. 33):

- ureditev oziroma organizacija dela,
- organizacija podjetja,
- organizacija kot organizacijska enota.

Lechner et al. (1997, str. 108) ločijo med organizacijo podjetja in organizacijo procesov. Prva predstavlja jasno razdelitev poslovnih nalog in s tem tudi odgovornosti med deli organizacije (stroškovna mesta, oddelki, itn), medtem ko organizacija procesov pomeni urejanje delovnih postopkov v časovnem in prostorskem okvirju.

Mesto kontrolinga v organizacijski strukturi je v veliki meri pogojeno z velikostjo podjetja ali poslovnega sistema. V majhnih organizacijah se funkcija oziroma naloge kontrolinga lahko uresničujejo tudi v okviru drugega delovnega mesta oziroma oddelka in ni nujno, da obstaja delovno mesto kontrolerja. Del nalog lahko recimo izvaja računovodska služba, del marketinški ali prodajni oddelek ali pa poslovodstvo samo. Nasprotno v velikih sistemih, ki lahko vsebujejo vsebinsko, geografsko ali po obsegu kompleksne strukture, najdemo povsem drugačne rešitve. Pri teh sistemih je v kontrolingu poleg vsebine izjemno pomemben usklajevalni del. Hitro je lahko zelo nerodno, če na primer cilji med centralnim in divizijskim kontrolingom niso usklajeni, kar ima lahko posledice na vseh področjih in podsistemih skupine.

Vsebina in naloge kontrolinga pri upravljanju s poslovnim rezultatom je tisto, kar po Avelini Holjevac (1998, str. 7) napotuje, da kontroling predstavlja štabno funkcijo neposredno ob najvišjih organih odločanja v podjetju.

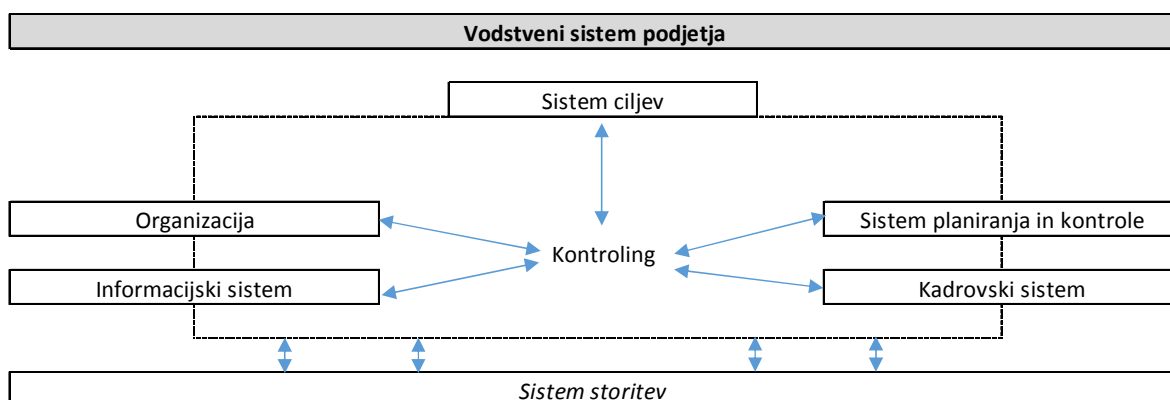
Lawrence in Lorsch (Horwath, 2011, str. 7) sta raziskovala vpliv različnih okolij na strukturo organizacij in posledično na njihovo uspešnost. Ugotavljata, da se uspešnejša podjetja ločijo od manj uspešnih po strukturi diferenciacije in koordinaciji, ker:

- bolj dinamično okolje in večja negotovost vodita do večje diferenciranosti v organizaciji,
- uspešnejša podjetja v primerljivi panogi kažejo večjo stopnjo diferenciranosti,
- večja diferenciranost zahteva učinkovitejše oblike organiziranosti.

Izziv večjih in kompleksnejših organizacijskih sistemov pa je, kako navkljub potrebi po večji decentralizaciji kot odgovoru na dinamično okolje, ohraniti osredotočenost na cilje podjetja kot celote. Kontroling ima pri reševanju tega izziva izjemno pomembno vlogo, saj opravlja funkcijo usklajevanja tako ciljev podjetja kot celote s cilji posameznih enot, kot tudi ostalih aktivnosti v podjetju. Tu se v polni meri izražajo naloge, kompetence in odgovornost kontrolinga.

Heim (2005, str. 18) funkcije oziroma vloge ne razume samo skozi prizmo 'generatorja in razpečevalca' informacij, ampak vidi močan pomen kontrolerja prav v njegovi vlogi koordinatorja. Od tod izhaja tudi 'idealna' umestitev kontrolinga kot koordinatorja in oskrbovalca vseh poslovnih ravni podjetja (Slika 9). Kontroling torej 'pozna' tako cilje kot izhodne informacije za vse vodstvene ravni, ki pa jih je treba še urediti in medsebojno uskladiti, sicer nastane v podjetju zmeda.

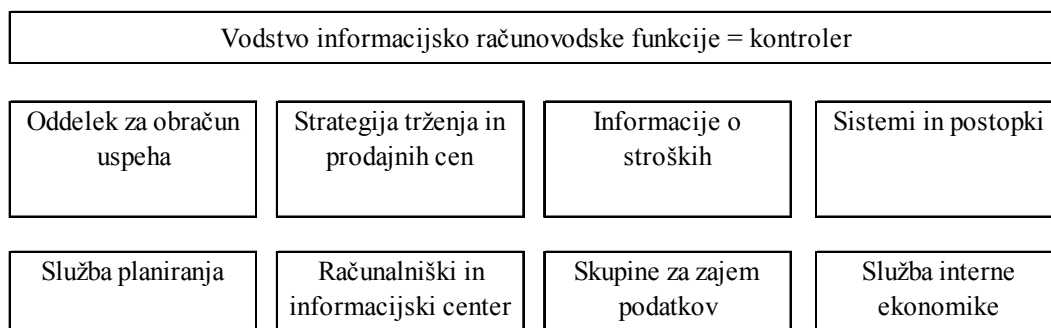
Slika 9: Kontroling kot osrednja funkcija koordiniranja v vodstvenem sistemu



Vir: H. M. Heim, Aspekte des Einsatzes von Controllinginstrumenten in der mittelständischen Bauwirtschaft, 2005, str. 18.

Deyhle (1997, str.178-179) se poleg umeščenosti funkcije kontrolinga v organizacijsko shemo ukvarja tudi z organizacijo samega oddelka kontrolinga, torej z razdelitvijo posameznih sklopov nalog in aktivnosti. Seveda s predpostavko, da gre za večje poslovne sisteme, ki imajo potrebo in sredstva za večji oddelek (Slika 10).

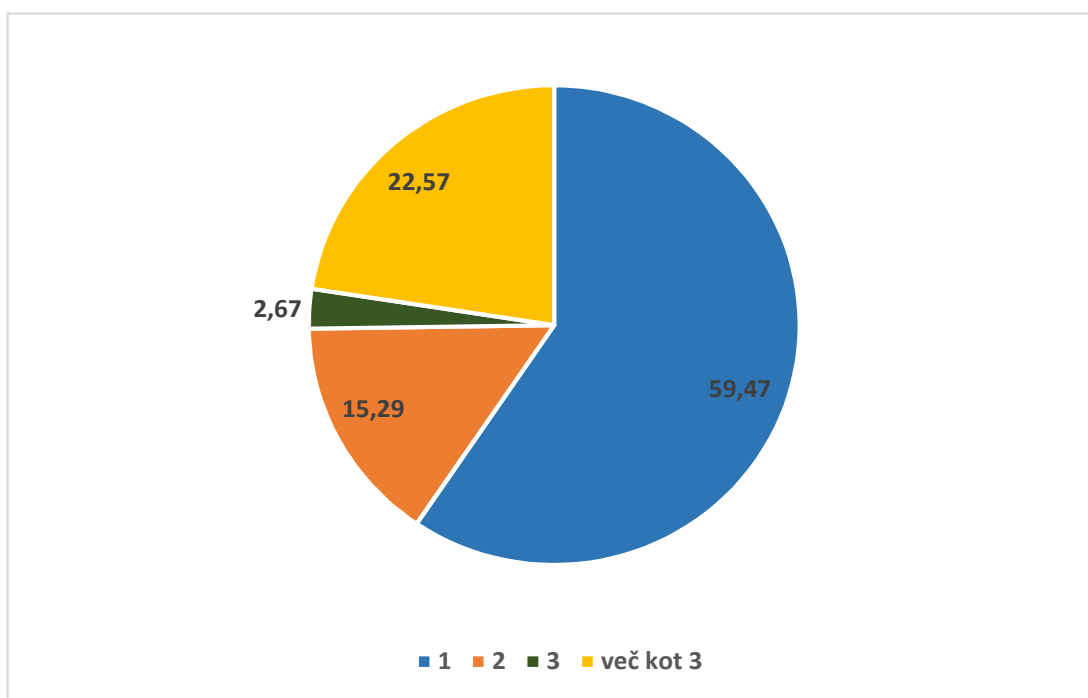
Slika 10: Model organizacije kontrolinga



Vir: A. Deyhle, Kontroling in kontroler v praksi, 1997, str.178.

Velikost oddelkov kontrolinga v veliki meri zavisi od velikosti podjetja in/ali od organizacijskih rešitev. Že omenjena raziskava malih in srednje velikih avstrijskih podjetij je pokazala, da ima večinoma v teh podjetjih oddelek kontrolinga samo enega sodelavca (Slika 11). Pri tem ni nujno, da gre za samostojen oddelek, ampak je lahko kontroler dodeljen drugim službam, najpogosteje računovodstvu. Druga skrajnost so velike mednarodne korporacije, kjer ima lahko kontroling centralni oddelek, zadolžen za povezovanje in usklajevanje kontrolniških oddelkov v skupini ter konsolidiranje in poročanje vodstvu korporacije, ter veliko število štabnih oddelkov na ravni posameznega podjetja, države, regije ali podobno. Pogosta oblika organiziranosti je tudi centralna računovodska služba na ravni več držav ter samostojni oddelki kontrolinga na nivoju posamezne države, kjer ima podjetje svojo poslovno enoto.

Slika 11: Struktura podjetij glede na število sodelavcev v oddelku kontrolinga v avstrijskih KMU



Vir: C. Theuermann, Controlling in Österreichischen KMU, 2014, str. 15.

2.6 Prihodnji izzivi kontrolinga

Tako kot so družbenoekonomske razmere vplivale na razvoj kontrolinga na začetku njegove poti, tako tudi danes nenehno spreminjajoče se poslovno in tehnološko okolje pomembno vpliva na vlogo in razvoj kontrolinga (Slika 12). Transformacija iz v preteklost zadržega poročanja, kjer je kontroling velik del svojih kapacitet posvečal analizam, ki se ukvarjajo s preteklostjo, v kontroling, ki se ukvarja s prihodnostjo, ni ne lahka ne samoumevna. Relevantnost informacij pri odločanju in njihov vpliv na bodoči razvoj

podjetja mora biti v ospredju vseh aktivnosti kontrolinga, zato mora imeti informacija v sebi moč, ki jo je mogoče izkoristiti za naloge in izzive, ki so aktualne sedaj in v prihodnje. Analiza in podatki iz preteklih dogajanj v podjetju in njegovem okolju so lahko le opora pri tem.

Slika 12: Naraščajoča raznolikost poslovnega okolja

Čas Kriteriji	1900	1930	1950	1970	1990	2010
Organizacijska struktura in okolje	* Ena produktna linija * Več trgov	* Več produktnih linij * Več držav	* Več kultur * Več vladajočih ravni	* Več življenjskih ciklov	* Krajšanje življenske dobe produktov	* Naraščajoča vloga e-poslovanja
Podjetniški cilji	* Poslovni cilji		* Socialno-politične omejitve * Socialni cilji		* Ekološki cilji	
Strukture moči	* Moč centralizirana pri managementu		* Decentralizirana moč managementa	* Delitev moči z eksternimi deležniki		* Nevarnost izgube moči skozi prevzeme

Vir: P. Horwath, *Controlling*, 2011, str. 4.

PWC (2014, str. 11) meni, da se vloga kontrolerjev v naslednjih petih letih ne bo dramatično spremenila. Primarna odgovornost kontrolerja bo še naprej identifikacija, spremljanje in upravljanje z riziki v poslovanju. Bo pa še naprej naraščala vloga kontrolerja kot strateškega partnerja posloводства. S pojavom novih priložnosti za rast, povečanje učinkovitosti in racionalizacijo stroškov, še posebej na rastočih trgih, se bodo povečali tudi potencialni riziki, ki jih bo kontroler moral pomagati obvladovati. Na drugi strani pa se pojavlja problem standardizacije aktivnosti. Z rastjo obsega področij in nalog, ki jih kontroling pokriva na eni strani, ter s stalnim pritiskanjem na stroške na drugi strani, je praktična rešitev več standardiziranih aktivnosti. Kar pa je v neskladju s fleksibilnostjo pri prilagajanju dinamičnosti okolja in večanjem strateške odgovornosti.

Kakšni so prihodnji izzivi pred kontrolingom? Eno pomembnejših področij je sposobnost upravljanja z vse večjim naborom informacij. Tehnološke možnosti ponujajo enormen tok informacij, iz katerih je potrebno izločiti relevantne za določeno podjetje. Fenomen big data ponuja številne priložnosti, zahteva pa veliko znanja in ne nazadnje tudi sredstev za

njegovo učinkovito izkoriščanje. Sposobnost preigravanja različnih scenarijev, interpretacija in predstavitev uporabnikom pomembno krepi konkurenčnost podjetja. Samostojne in kompetentne analize in iz tega izhajajoči predlogi in podlage za odločanje so tisto, kar bo krepilo vlogo kontrolinga v očeh uporabnikov njegovih storitev. Večji bo tudi pomen hitrosti teh analiz, poudarek ne bo toliko na preveliki natančnosti, ampak na zagotavljanju pravih usmeritev. To pa zahteva tudi pogum in samozavest.

Funkcija kontrolinga se tiho vse bolj osredotoča na nova področja. Predvsem v velikih sistemih je novi fokus na optimiranju poslovnih enot, optimiranju stroškov oziroma maksimiranju učinkov po izvedenih prevzemih ali pripojitvah in na izboljšanju skupnih storitev. Z evolucijo funkcije kontrolinga prihaja tudi do sprememb obstoječih organizacijskih struktur kot tudi korporacijske kulture, kar predstavlja nove izzive tako za kontrolerje kot tudi za uporabnike njihovih storitev.

2.7 Razvoj kontrolinga v Sloveniji

Po Hočevarju (2007, str. 19) večina slovenskih računovodskih teoretikov smatra, da ni razlike med računovodjem in kontrolerjem in da je naloga računovodij, da poleg zunanjega poročanja vodijo tudi notranje poročanje. Vendar praksa v podjetjih ni sledila tem napotkom in danes je praviloma računovodsko/knjigovodska funkcija ločena od kontrolinške funkcije. Pučko (1999, str. 189) tudi poda zanimivo razmišljanje, ko ugotavlja, da obstaja obilo nove literature s področja kontrolinga in praktično nič s področja analize, ter tako postavi tezo, da je kontroling le nova preobleka za klasično analizo poslovanja. Četudi gre pri njem tudi za izvajalno funkcijo, ki vsebuje poleg analize tudi elemente nadzora.

V Sloveniji je prevladovalo prepričanje, da je oddelek za kontroling značilnost tistih podjetij, ki so povezana z organizacijami na nemškem govornem področju (Turk et al. , 2003, str. 44). To je verjetno držalo v času objave Turkovega dela, medtem pa so se razmere vseeno že zelo spremenile tudi v podjetjih s slovenskim lastnikom, kakor tudi z družbami, ki prihajajo izven nemškega oziroma avstrijskega prostora. Vsekakor pa so začetki kontrolinga v Sloveniji povezani s prihodom tujih podjetij v devetdesetih letih.

Opazno je pomanjkanje obsežnejših študij in raziskav o razširjenosti in vlogi kontrolinga v slovenskih podjetjih. Zapostavljenost tega področja je zaznati že v akademski sferi, čeprav je ta ocena pregroba. Na ekonomskih fakultetah in poslovnih šolah kontroling še ni dobil toliko priznanja kot v razvitih državah. Že v sosednji Avstriji se izobraževalne institucije poglobljeno posvečajo kontrolingu, obstajajo katedre, šole in oddelki, kjer se kontrolinške teme obravnavajo iz številnih zornih kotov. Morda je razlog, da v Sloveniji kontroling še nima takšne veljave v zadržanosti akademskih krogov, ki ga pogosto umeščajo v finančno oziroma računovodsko službo, ne pa kot samostojne funkcije. Vendar je vloga in pomen kontrolinga danes že prerasla računovodske in finančne okvirje. Potrebna znanja in

sposobnosti, ki naj bi jih imel kontroler, so veliko širša in kompleksnejša, da bi jih potisnili v računovodsko funkcijo.

Slovenski inštitut za revizijo je v sodelovanju z Ekonomsko fakulteto v Ljubljani in Zvezo računovodij, revizorjev in finančnikov Slovenije izvedel trikrat enako raziskavo o razvitosti računovodstva v slovenskih podjetjih, in sicer v letih 1996, 2002 in 2008 za stanje eno leto pred raziskavo. Čeprav je namen raziskave predvsem računovodski razvoj, se le ta pogosto odraža tudi v kontrolingu. Izsledki raziskave kažejo na vse večjo prisotnost kontrolinga v slovenskih podjetjih, saj je v letu 1995 imelo 16 odstotkov podjetij enoto za kontroling, leta 2006 pa že 32 odstotkov (Odar, Kavčič & Koželj, 2009, str. 79). Glede na to, da je bilo v vzorcu raziskave v letu 1995 večji delež velikih podjetij kot v letu 2008 lahko sklepamo, da je praktični porast zastopanosti kontrolinga dejansko še višji. Kot eden izmed razlogov avtorji raziskave navajajo, da je omenjeni delež podjetij s kontrolingom narastel zaradi večje prisotnosti tujih podjetij v Sloveniji, predvsem z nemško govorečega prostora.

Ne glede na dejanski razlog stalno večje prisotnosti kontrolinga v slovenskih podjetjih lahko zatrdimo, da je ta trend prešel okvirje lastniškega izvora podjetij in je prisoten tudi v vse več podjetjih s slovenskim lastnikom. Kot primer naj navedem slovensko tekstilno podjetje, ki je v letu 2005 zaposlovalo še več kot 800 ljudi in že imelo lasten oddelek kontrolinga. Obvladovanje skupine, ki je imela podjetja in proizvodnjo v več državah in je proizvajala tako surovine kot končne izdelke, je postalo zelo zahtevno in uvedba oddelka kontrolinga kot odgovora na to, je bila zelo smiselna.

2.8 Javni sektor in kontroling

Javni sektor je podsistem družbenega sistema, ki ima v večini držav pomemben delež pri ustvarjanju bruto domačega proizvoda. V Evropi ustvari približno dve tretjini vseh storitev. Javni sektor so vse ustanove, ki jih delno ali v celoti organizira, vodi in financira država.

Po Zakonu o javnih financah (Ur. L. RS, št. 11/2011-UPB4) predstavljajo javni sektor posredni in neposredni uporabniki, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v svojem obveznem delu zavarovanja, javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje. Ustanove javnega sektorja so neprofitne.

Kavčič (2005, str. 20) našteva naslednje značilnosti javnega sektorja:

- pojav javne odgovornosti,
- velikost in kompleksnost javnega aparata,
- delovna intenzivnost upravne panoge,

- velika pripadnost zaposlenih,
- etika javnega dela s politično nevtralnostjo, lojalnostjo, nepristranskostjo in nepodkupljivostjo.

V današnjem času je še posebej izpostavljena javna odgovornost, zahtevana je dostopnost do pomembnejših informacij, da bi se s tem zagotovila transparentnost poslovanja. Padec zaupanja in zmanjšan ugled celotnega javnega sektorja je posledica številnih nepravilnosti in netransparentnosti, je pa to težava tudi številnih drugih držav članic unije.

Finančna dejavnost javnega sektorja zasleduje predvsem tri temeljne cilje vsakega družbenoekonomskega in gospodarskega sistema (Žibert, 1993, str. 13):

- zadovoljevanje človeških potreb v javnem interesu - alokacijski vidik javnih financ,
- prerazdelitev narodnega dohodka v smeri večje socialne pravičnosti - distribucijski vidik javnih financ,
- enakomeren ter stabilen gospodarski in družbeni razvoj - stabilizacijsko razvojni vidik javnih financ.

Stanovnik (2008, str. 2) dodaja tudi četrti vidik ali funkcijo, in sicer regulatorno funkcijo, s katero država zagotavlja in 'skrbi' za institucije in pravni red, ki so potrebni za nemoteno delovanje zasebnega sektorja.

Prostor javnega sektorja je tam, kjer povečanje dobička in koristi ne privedeta do večje družbene koristi, torej ga lahko definiramo z družbeno učinkovitostjo. Javni sektor najpogosteje opravičujemo z obstojem tako imenovanih javnih dobrin. Pri teh korist ni omejena na posameznika in vstop novega potrošnika ne zmanjša koristi obstoječim in ne zahteva nastanka mejnih stroškov. Posebna kategorija javnih dobrin so klubske dobrine, ki se vedejo kot javne dobrine vse do tiste točke, ko so izkoriščene njihove zmogljivosti za namen porabe, zatem pa zanje ne velja več lastnost netekmovalnosti in se vedejo kot zasebne dobrine. Drugi vzrok, s katerim se upravičuje javni sektor, so tako imenovani zunanji učinki. Le ti so lahko pozitivni ali negativni. Če na primer v primeru pozitivnih zunanjih učinkov prepustimo odločitve o proizvodnji zasebnemu proizvajalcu, ta pri odločanju o obsegu svoje dejavnosti izhaja le iz povečanja svojega dobička in ne upošteva koristi drugih v družbi. Tu vstopi kot organizator kolektivnega financiranja država, ki poskrbi za željeno raven določene dobrine (Tajnikar & Došenović, 2015, str. 745-746).

Zagotavljanje opravljanja gospodarske javne službe se lahko zagotovi v petih oblikah, in sicer:

- režijski obrat,
- javni gospodarski zavod,
- javno podjetje,

- s podelitvijo koncesije,
- z vlaganjem javnega kapitala v dejavnost oseb iz zasebnega prava.

Javna podjetja so le eden del javnega sektorja. Pevcin (2010, str. 16-19) navaja, da ena pogostejših definicij pravi, da je podjetje javno takrat, ko je podjetje v večinski lasti države in hkrati opravlja neko (gospodarsko) javno službo. Našteje naslednje razloge za obstoj javnih podjetij:

- nezadostna ponudba nekaterih proizvodov in storitev zasebnih podjetij,
- obstoj nepopolnih informacij oziroma informacijske asimetrije, ki lahko vodita do napačne izbire in moralnega hazarda,
- obstoj padajočih povprečnih stroškov in potrebe po povečanju razpoložljivih zmogljivosti,
- prizadevanje za izpolnjevanje nekaterih družbenih in ideoloških ciljev ter vzpostavitve nacionalne suverenosti in neodvisnosti pri proizvodnji nekaterih proizvodov ali storitev,
- nepopolnost podjetništva.

Prevladuje prepričanje, da so javna podjetja manj učinkovita od zasebnih podjetij. Kot razlog se navaja predvsem: določanje ciljev s strani politike, državljani kot lastniki ne nosijo neposrednega tveganja, nenaklonjenost managerjev v javnih podjetjih k tveganju in izboljšavam zaradi izostanka premoženjskih koristi in podobno. Velja poudariti, tako Pevcin (2010, str. 20), da primerjava učinkovitosti javnih in zasebnih podjetij, kljub splošnemu prepričanju, da so slednja učinkovitejša, v praksi ne daje nedvoumnih rezultatov.

In kako obravnavati ponudnike, ki so v državni lasti, pa od njih država zahteva doseganje čim večjega dobička? Ti ponudniki, tako Tajnikar in Došenović Bonča (2015, str. 749), niso del javnega sektorja, ampak so del zasebnega sektorja, država pa je zasebna lastnica, ki želi z dobičkom oziroma z dividendami in večanjem vrednosti podjetij zaradi njihove prodaje, ustvariti finančne vire za svoje delovanje. Z vidika družbene učinkovitosti taka podjetja ne upravičujejo državne lastnine.

Tudi neprofitne organizacije potrebujejo kontroling. Na splošno naj se kontroling v neprofitnih organizacijah ne bi bistveno razlikoval od običajnih podjetij. Horak (1995, str. 245-246) razlaga, da so tudi neprofitne organizacije zaznamovane s sledečimi situacijami:

- kompleksnost in dinamičnost poslovnega okolja je značilna tudi za neprofitne organizacije,
- pritisk na uspešnost teh organizacij bo v prihodnosti naraščal, pri tem je potrebno ločiti uspeh od izpolnjevanja misije,

- značilna je nehomogenost trga. Vrzel med povpraševanjem in možnostmi zadovoljitve ni moč odpraviti s trgom. Zaradi izostanka delujočega trga je še večja teža na aktivnostih planiranja, upravljanja in kontroliranja,
- več notranjih in zunanjih deležnikov povečuje napor pri koordinaciji,
- različne interesne skupine zasledujejo različne cilje, kar otežuje uskladitev.

Cilji kontrolinga v neprofitnih organizacijah so primerljivi s cilji v podjetju. Reiss (v Horak, 1995, str. 249) jih še dopolni z naslednjimi, podrobnimi cilji:

- izboljšanje učinkovitosti z večjo transparentnostjo stroškov,
- omogočanje večjega zavedanja o ciljih,
- izboljšanje argumentacijske pozicije nasproti zunanjim interesnim skupinam,
- koordinacija uradnih in neuradnih virov informacij.

Morda se nam zdi že uspeh kot osnoven pojem težje določljiv in merljiv za institucije v javnem sektorju. Uspeh kot večdimenzionalen fenomen lahko z različnimi metodami identificiramo, merimo in ga s tem 'naredimo' dostopnega za kontroling. Po Eschenbachu in Horaku (v Becker & Moses, 2004, str. 16) je neprofitna organizacija uspešna, če je 'misija' izpolnjena, v smislu ciljnega učinka pri relevantni obravnavani skupini. In ekonomski uspeh neke organizacije je lahko na splošno opredeljen kot stopnja doseganja cilja. Po Horaku (v Eschenbach, 1995, str. 604) neprofitne organizacije ne delujejo v okolju brez konkurence. Nasprotno, konkurenčni odnosi so pogosto precej subtilnejši in za management težje prepoznavni kot pri podjetjih.

Kot pri podjetjih v zasebnem sektorju pa je nujno, da je kontroling kot filozofija sprejeta tako s strani odločevalcev kot tudi ostalih sodelavcev v organizaciji. Dodatno pa je pri neprofitnih organizacijah za uspešno implementacijo pomembna sprejemljivost kontrolinga tudi za zunanje interesne skupine, ki so vpete v delovanje organizacije (Horak, 1995, str. 256).

Na koncu še nekaj besed o funkciji planiranja v javnih institucijah, saj je ta segment pogosto podcenjen iz vsebinskega vidika. Manager neprofitne organizacije bo pogosto argumentiral potrebno po planiranju z dejstvom, da je le-to uradno potrebna podlaga za pridobitev ali odobritev financiranja dejavnosti organizacije iz državnega ali občinskega proračuna. Vendar so poleg zakonskih razlogov za izvajanje planiranja izjemno pomembni tudi vsebinski razlogi, ki se jih je potrebno zavedati (Pučko, 2005, str. 13). Manager si ne sme dovoliti, da bo dejavnost organizacije odvisna zgolj od naključja. Funkcija planiranja ima na nek način prednost, saj je težko organizirati, voditi in analizirati, če ni planiranja.

Učinkovitost določenega načina planiranja je v veliki meri odvisna od okolja organizacije. Organizacije v preprostejših, bolj stabilnih okoljih bodo pri planiranju lahko manj formalne in kreativne, pa bodo kljub temu lahko uspešne. Pri zapletenih sistemih in okoljih pa bo

potreba po sistematičnem, dobro zamišljenem planiranju izjemno pomembna za funkcioniranje organizacije (Pučko, 2005, str. 22). Pri tem avtor navaja primer osnovne šole kot enostavnejše okolje za planiranje in Klinični center v Ljubljani, kjer je poslovanje zelo kompleksno.

Vse bolj pomembna transparentnost, nekoruptivnost in pravilnost delovanja javnih institucij pa odpira tudi vprašanja kontroliranja in prepoznavanja koruptivnih dejanj. Pri odkrivanju lahko pomaga tudi kontroling. Najmočnejše orožje za demotivacijo javnih uslužbencev za sodelovanje v koruptivnih dejanjih je kazen z vidika, da so bili ujeti pri dejanju. Zaradi tega večje možnosti odkrivanja korupcije bistveno vplivajo na raven le-te. Eden izmed mehanizmov za lažje odkrivanje korupcije je poročanje, in sicer Martinez-Vazquez et al. (2007, str. 139-140) navajajo pristop 'top-down', ki je sistematični vertikalni nadzor od zgoraj navzdol, običajno v obliki verižnega poročanja in preverjanja med predvidenimi in doseženimi vrednostmi. Pogosto je nevarnost tega pristopa nastanek nesorazmernih stroškov samega izvajanja.

3 PREDSTAVITEV OBRAVNAVANIH JAVNIH ORGANIZACIJ

3.1 Zdravstveni dom Metlika

Po Zakonu o zdravstveni dejavnosti (Ur. l. RS, št. 23/05 – UPB, 15/08 – ZPacP, 23/08, 58/08 – ZZdrS-E, 77/08 – ZDZdr, 40/12 – ZUJF in 14/13) je zdravstveni dom zdravstveni zavod, ki ima organizirano najmanj preventivno zdravstveno varstvo vseh skupin prebivalcev, nujno medicinsko pomoč, splošno medicino, zdravstveno varstvo žensk, otrok in mladine, patronažno varstvo ter laboratorijsko in drugo diagnostiko.

Dejavnost zdravstvenega varstva je sistem medsebojno povezanih in medsebojno odvisnih zdravstvenih zavodov, ki imajo nalogo preprečevati obolevnost prebivalstva predvsem za številnimi kroničnimi obolenji in obolenji moderne dobe (sladkorne bolezni, bolezni srca in ožilja, obrabe sklepov, itd.), v primeru bolezni pa je njegova naloga zdraviti paciente na najboljši možni način v okviru razpoložljivih sredstev (Bohinc, 2005, str. 88).

Sistemskih podlag za pripravo letnih planov oziroma za izvajanje dejavnosti zdravstvenega varstva je več, najpomembnejši pa so (Bohinc, 2005, str. 88):

- Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju,
- Zakon o lekarniški dejavnosti,
- srednjeročni plan razvoja zdravstvenega varstva Republike Slovenije,
- proračunski memorandum,
- partnerski dogovori,

- pogodba o izvajanju zdravstvenih storitev med Zavodom za zdravstveno varstvo in zdravstvenim zavodom za posamezno leto.

Zdravstveni dom Metlika (v nadaljevanju ZD Metlika) je ustanovila Skupščina občine Metlika za območje celotne občine z odlokom o ustanovitvi leta 1991. Zdravstvena dejavnost oziroma zdravstveni dom za področje občine je na istem mestu deloval že prej, torej v prejšnji državi, tako da sega zgodovina delovanja dejavnosti precej bolj v preteklost. Zadnja sprememba Odloka o ustanovitvi je bila v letu 2014, trenutno veljavni statut pa je iz novembra 2015.

Vizija ZD Metlika je ozavestiti pomembnost skrbi za lastno zdravje in organizirati kakovosten in dolgoročno vzdržen sistem zdravstvenega varstva v občini Metlika, kjer je pacient partner ter biti prepoznan po kakovosti in odličnosti. Poslanstvo ZD Metlika pa je oblikovanje pogojev in postavljanje politike zdravja v korist uporabnikov in v motivacijo zaposlenih ter zdraviti v okviru doktrine in etike zdravstva. Ključni cilj tako vizije kot poslanstva so zadovoljni uporabniki in zaposleni (Poslovno poročilo ZD Metlika za leto 2015, str. 10). Poslanstvo zavoda izhaja tudi iz veljavne zakonodaje in Odloka o ustanovitvi.

Kot opredeljeno v statutu, Zdravstveni dom Metlika v skladu z veljavnimi predpisi opravlja:

- osnovno zdravstveno dejavnost,
- specialistično zunaj-bolnišnično zdravstveno dejavnost in
- druge zdravstvene storitve v skladu z zakonom.

Zavod opravlja tudi druge spremljajoče dejavnosti, potrebne za zagotovitev celovitega izvajanja dejavnosti, za katero je zavod ustanovljen, kot so npr. upravne in servisne službe in dajanje nepremičnin v najem.

ZD Metlika glavnino sredstev za svoje poslovanje pridobiva s plačili za zdravstvene storitve s strani Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZZZS), za izvajanje samoplačniških storitev, iz pogodbenih razmerij z zasebnimi najemniki prostorov in iz drugih virov. Vir sredstev za investicijsko dejavnost pa je lastna amortizacija, sredstva pridobljena na razpisih, večinoma gre tu za Ministrstvo za zdravje, sredstva občine ustanoviteljice iz občinskega proračuna in različne donacije. Premoženje zavoda, tako nepremičnine kot oprema, je last ustanovitelja.

3.1.1 Organizacijska struktura ZD Metlika

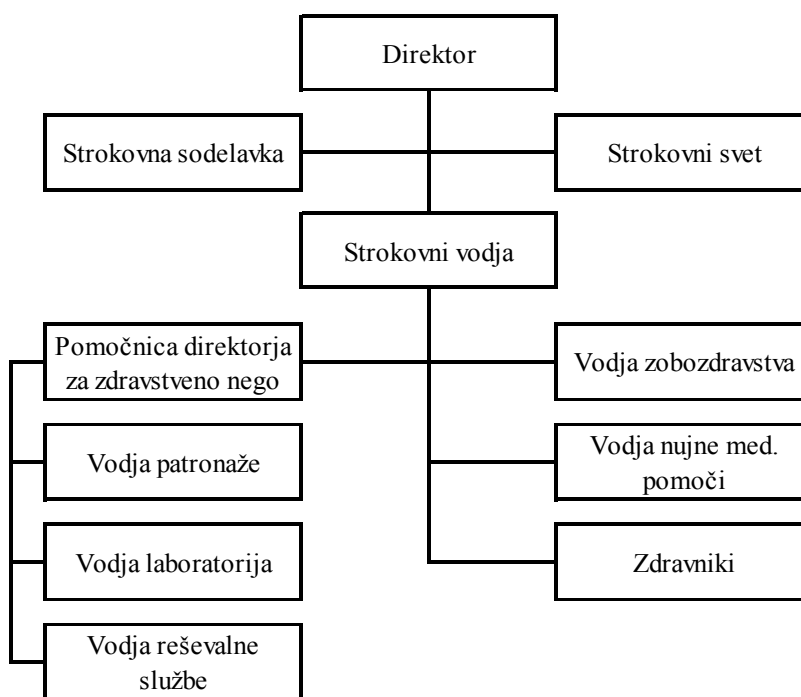
Organi zavoda so svet zavoda, direktor, strokovni vodja in strokovni svet. Vsi so imenovani za dobo pet let.

Svet zavoda šteje sedem članov, od tega so štiri predstavniki ustanovitelja, dva predstavnika delavcev in en predstavnik zavarovancev oziroma drugih uporabnikov. Svet zavoda med ostalim sprejema statut in druge splošne akte zavoda, sprejema programe dela in razvoja ter spremlja njihovo izvrševanje, določa finančni načrt zavoda, sprejema letno poročilo in imenuje in razrešuje direktorja s soglasjem ustanovitelja.

Strokovni vodja je imenovan s strani direktorja v soglasju s svetom zavoda in po predhodnem mnenju strokovnega sveta, če je za direktorja imenovan kandidat, ki nima izobrazbe medicinske smeri. V takem primeru sta poslovodna funkcija in funkcija strokovnega vodje ločeni. Strokovni vodja je odgovoren za strokovno medicinsko delo v zavodu in vodi strokovni svet.

Strokovni svet je kolegijski strokovni organ zavoda. Sestavljajo ga zdravniki, zobozdravniki in pomočnik direktorja za zdravstveno nego.

Slika 13: Organigram ZD Metlika



Vir: Zdravstveni dom Metlika, Poslovnik kakovosti, 2016, str. 19

Na zadnji dan leta 2015 je bilo v ZD Metlika zaposlenih 49 delavcev, od tega sedem zdravnikov in trije zobozdravniki. Zavod ima tudi tri zaposlene delavce po podjemni pogodbi, in sicer zdravnik specialist medicine dela, prometa in športa, zdravnik specialist splošne medicine za izvajanje dežurne službe in logopedinja. Poleg tega dela še zdravnik psihiater po pogodbi o poslovnem sodelovanju. Zavod je imel vršilko dolžnosti direktorja z družboslovno izobrazbo, to posledično pomeni ločeno funkcijo strokovnega vodje.

Strokovni vodja vodi in razporeja zdravnike, je nadrejen vodji zobozdravstva in vodji nujne medicinske pomoči ter pomočnici direktorja za zdravstveno nego. V primeru odprtih vprašanj ali težav glede strokovnega dela zavoda se mnenja, stališča in sklepi sprejemajo v okviru strokovnega sveta. Do leta 2010 je imel ZD Metlika tudi lastno računovodsko službo, ki pa jo je takrat prenesel na zunanjega izvajalca. Glavni razlog je bila racionalizacija poslovanja in ocena, da glede na majhnost zavoda ni potrebe po lastnem računovodstvu. Poleg računovodske funkcije izvaja zunanji izvajalec tudi obračun plač zaposlenih.

Sicer pa se Zdravstveni dom Metlika, podobno kot številni drugi zavodi na obrobni območjih v Sloveniji, srečuje z velikimi težavami pri zagotavljanju ustreznega strokovnega kadra, predvsem zdravnikov splošne medicine in zobozdravnikov. Zdravniki po opravljeni specializaciji iščejo priložnosti bližje velikim centrom ali v bolnišnicah, tako da je visoka fluktuacija pri zdravnikih v ZD Metlika pojav, s katerim se zavod ubada že zadnjih trideset let. Rešitve išče tudi v tujini, pri čemer pa predstavlja problem zadovoljivo poznavanje slovenskega jezika.

3.1.2 Poslovanje ZD Metlika v letu 2015

V letu 2015 je ZD Metlika ustvaril za 1.957.577,72 EUR prihodkov, kar je za 2,3 odstotka več kot leto prej (Tabela 8). V strukturi prihodkov so najpomembnejši prihodki iz naslova obveznega zdravstvenega zavarovanja, ki ga krije ZZZS, in sicer predstavljajo ti prihodki skoraj 80 odstotkov vseh realiziranih prihodkov zavoda. Sledijo prihodki iz prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja, ki predstavljajo 10 odstotkov, prihodki od ZZZS iz naslova pripravnikov, sekundarijev in specializacij 4,9 odstotka ter ostali prihodki, ki znašajo 4,1 odstotek vseh prihodkov ZD Metlika.

Tabela 8: Prihodki in odhodki ZD Metlika za leti 2014 in 2015 (v EUR)

	Leto 2014	Leto 2015	Ind
Prihodki iz obveznega zavarovanja (ZZZS)	1.450.671,41	1.561.714,51	107,7
Prihodki iz prostovoljnega zavarovanja (PZZ)	214.876,52	195.169,46	90,8
Prihodki iz naslova pripravnikov, sekundarijev in specializ.	142.311,19	96.989,91	68,2
Ostali prihodki	106.106,51	103.703,84	97,7
Skupaj prihodki	1.913.965,63	1.957.577,72	102,3
Stroški dela	1.217.544,28	1.262.230,26	103,7
Amortizacija	54.623,00	54.397,20	99,6
Stroški storitev	456.700,50	442.436,45	96,9
Stroški materiala	162.896,44	180.797,25	111,0
Ostali stroški	17.539,50	15.946,01	90,9
Skupaj odhodki	1.909.303,72	1.955.807,17	102,4
Rezultat	4.661,91	1.770,55	38,0

Vir: Zdravstveni dom Metlika, Letno poročilo ZD Metlika, 2016, str. 12-13.

Z izjemo prihodkov iz naslova obveznega zdravstvenega zavarovanja, ki so porastli za slabih 8 odstotkov, beležijo vse ostale kategorije padec realizacije glede na leto 2014. Glavni razlog leži v pomanjkanju kadra, kar posledično pomeni izpad pri opravljenih storitvah, ki jih financira zavarovalnica. Po drugi strani pa je visoka rast prihodkov iz obveznega zavarovanja posledica pridobitve novega programa referenčne ambulante, preseganje programa v specialistični ambulanti in dviga cen zdravstvene zavarovalnice v drugi polovici leta 2015.

Rast stroškov dela je povezana z eno novo zaposlitvijo. Vpliv pridobitve pravice do napredovanja iz decembra ni bistveno vplival na stroške, je pa potrebno s tem računati v letu 2016. Visoka rast stroškov materiala je pogojena s povišano preventivo v splošni ambulanti in s tem povezanimi višjimi stroški za laboratorijski in zobozdravstveni material. Zavod je leto zaključil z dobičkom v višini 1.770,55 EUR, kar je sicer nekoliko slabše kot leto prej.

3.2 Javno podjetje Komunala Metlika d.o.o.

Razvoj komunalne dejavnosti ima v Sloveniji bogato in dolgo zgodovino, saj smo imeli ceste in akvadukte že v času rimskega imperija. In če ima Ljubljana javni vodovod že od leta 1890, torej 126 let, pa ga je Metlika dobila v letu 1935 in je lani praznovala 80 let vodovoda v mestu.

V letu 2015 je Javno podjetje Komunala Metlika (v nadaljevanju Komunala Metlika) praznovalo 50-letnico svojega obstoja. Je največji upravljalec s komunalno infrastrukturo in izvajalec večine komunalnih dejavnosti v Občini Metlika, ki šteje dobrih 8.300 prebivalcev.

Ustanovitelj in edini lastnik je Občina Metlika. Komunala Metlika ima status javnega podjetja, ki je organizirano kot družba z omejeno odgovornostjo za opravljanje gospodarskih javnih služb v občini. V Sloveniji je večina komunalnih podjetij v večinski javni lasti, od 84 komunalnih podjetij jih je le 12 zasebnih.

Na osnovi 15. člena odloka o gospodarskih javnih službah v Občini Metlika (Ur. l. RS, št. 25/2010) zagotavlja Občina Metlika v okviru javnega podjetja Komunala Metlika d.o.o. izvajanje naslednjih gospodarskih javnih služb:

- oskrba s pitno vodo,
- odvajanje in čiščenje komunalne in padavinske odpadne vode,
- zbiranje in prevoz komunalnih odpadkov,
- urejanje in čiščenje javnih površin,
- vzdrževanje občinskih cest,

- oskrba industrijskih porabnikov z vodo in oskrba naselij s požarno vodo v javni rabi.

Pogodbi za vzdrževanje občinskih cest in urejanje in čiščenje javnih površin se obnavljata oziroma prilagajata vsako leto glede na cilje in zmožnosti občine pri financiranju teh dejavnosti. Vir financiranja je proračun Občine Metlika.

Zaradi bolj ekonomičnega izvajanja gospodarskih javnih služb lahko družba opravlja še druge naloge, kot na primer:

- strokovna priprava in načrtovanje razvoja,
- izvajanje investicijskih poslov, zlasti priprava predinvesticijskih in investicijskih programov, naročanje tehnične dokumentacije, izvedba razpisov za izbiro izvajalcev in nadzor pri novogradnjah komunalnih objektov in naprav ter drugo v skladu z letnim planom podjetja,
- urejanje pokopališč in oddajanje grobov v najem,
- upravljanje in urejanje javnih parkirišč,
- gradbena in montažerska dela pri gradnji in vzdrževanju infrastrukturnega omrežja, priključkov ter objektov in naprav, potrebnih za izvajanje gospodarskih javnih služb,
- urejanje in čiščenje javnih tržnic,
- dejavnost plakatiranja in oglaševanja.

Od zgoraj naštetih drugih nalog, ki predstavljajo tržni del dejavnosti javnega podjetja, predstavljajo pomemben del v prihodkih gradbena in montažerska dela pri gradnji in vzdrževanju infrastrukturnega omrežja, urejanje pokopališč ter tržne dejavnosti urejanja in čiščenja okolice, ki ni v občinski lasti.

3.2.1 Organizacijska struktura Komunale Metlika

Javno podjetje upravlja ustanovitelj neposredno in preko organov družbe, ki sta:

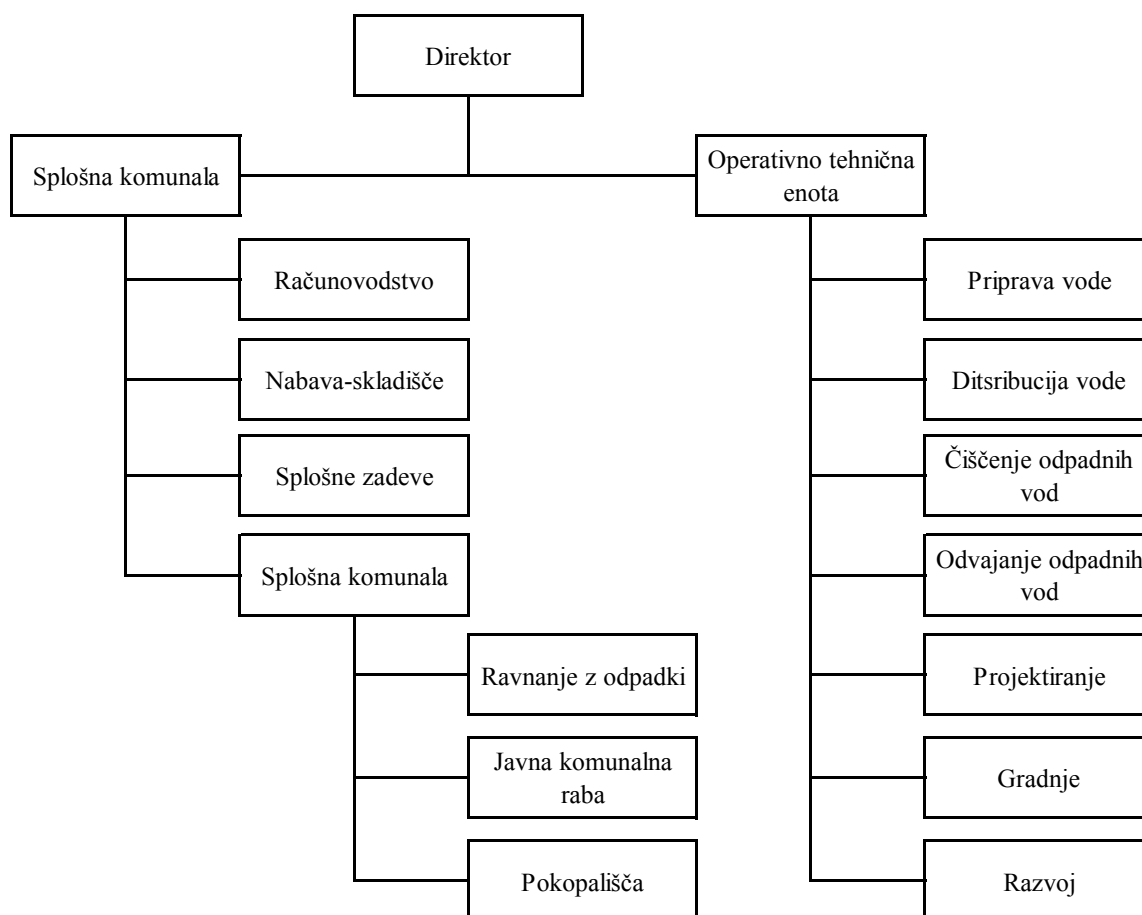
- nadzorni svet in
- direktor.

Javno podjetje vodi direktor, ki je voljen s strani nadzornega sveta, in sicer za dobo štirih let. Nadzorni svet imenuje Občinski svet Občine Metlika, ima pet članov, od teh je eden predstavnik delavcev. Nadzorni svet ima poleg imenovanja direktorja še pooblastila, da nadzoruje vodenje poslov družbe, predlaga ustanovitelju sprejem sklepov iz njegove pristojnosti, predlaga politiko cen na predlog direktorja, obravnava planske akte in jih posreduje ustanovitelju v potrditev, preverja in potrjuje letno poročilo ter sestavi poročilo o ugotovitvah za ustanovitelja in drugo.

Čeprav ločimo pri nalogah javnih gospodarskih služb štiri ločena področja pa se le ta vsaj delno med seboj v primeru Komunale Metlika tudi prepletajo. Razlog je v majhnosti podjetja in tudi sorodnosti določenih nalog kar se tiče potrebnih znanj in sposobnosti zaposlenih. Poleg tega gre pri nalogah vzdrževanja cest (primer zimske službe) in javne komunalne rabe (primer urejanje zelenic) ter pri tržnih aktivnostih za periodična, sezonska ali enkratna dela, pa tudi pri javnih gospodarskih službah varstva okolja intenziteta precej niha, zaradi tega je smiselna neke vrste projektna organiziranost, kjer se delavci prerazporejajo med oddelki po trenutni potrebi. To pa zahteva nujnost stalnega usklajevanja ter tedenskega in dnevnega planiranja nalog.

Organizacijska shema, prikazana na Sliki 14, sprejeta v okviru sistematizacije delovnih mest, je v določenem delu neustrezna oziroma ne odraža dejanskega stanja. Tako javno podjetje nima ne službe projektiranja in ne službe razvoja. Priprava in distribucija vode je ločeno prikazana in vodena, čeprav gre za iste zaposlene in skupno dejavnost. Linije odgovornosti so neustrezne, kar je posledica prilagajanja organizacijske strukture težavam pri odnosih med zaposlenimi v preteklosti.

Slika 14: Organigram Javnega podjetja Komunala Metlika



Vir: Komunala Metlika: Pravilnik o sistematizaciji delovnih mest Komunale Metlika, 2012, Priloga 1.

Kasneje je struktura po inerciji ostala ista, četudi razlogi, ki so privedli do neustreznega prilagajanja, niso več prisotni v podjetju. V teku je priprava nove sistematizacije delovnih mest, posledično tudi nove organizacijske strukture, ki bo naravnana na dejansko stanje in prihodnje potrebe podjetja.

Komunala Metlika v svoji organizacijski strukturi nima ne posebnega oddelka kontrolinga ne delovnega mesta kontrolerja v okviru katerega drugega oddelka. Glavni razlog leži v majhnosti podjetja, torej gre za vprašanje ekonomičnosti poslovanja oziroma vzdržnosti stroškov. Glede na to, da ima le 34 zaposlenih in jih od tega osem dela v podpornih službah, je to tudi pričakovano. Tudi obseg dela, ki bi ga lahko naložili službi kontrolinga, ne bi upravičil samostojnega delovnega mesta. Zato je razdelitev nalog med posamezne službe najbolj smiselna rešitev.

3.2.2 Gospodarske javne službe

3.2.2.1 Oskrba s pitno vodo

Glavna naloga upravljalca vodovodnega sistema je zanesljiva, nemotena in varna oskrba z zdravstveno ustrezno pitno vodo. Komunala Metlika ima lastne vodne vire, ki zadoščajo za potrebe celotne občine. Ti viri so zadostni po količini, prav tako je zadovoljiva tudi kakovost virov. V okviru kohezijskega projekta, v katerem so sodelovale vse tri belokranjske občine, je zgrajena povezava med vsemi občinami v primeru potrebe katerekoli od njih po dodatnem viru. V občini ima dostop do pitne vode 99 odstotkov občanov, kar pa zaradi razdrobljene poselitve pomeni tudi sorazmerno visok strošek infrastrukture.

3.2.2.2 Odvajanje in čiščenje odpadnih vod

Na javno kanalizacijo je priključeno dobrih 60 odstotkov prebivalstva. V občini deluje devet čistilnih naprav. Preostali del občanov se večinsko poslužuje greznic in v manjšem obsegu tudi malih čistilnih naprav. Še posebno občutljiva so naselja ob reki Kolpi, ki še vedno niso vsa opremljena s kanalizacijo, kakor tudi vodovarstveni pas okoli črpališč pitne vode. Po zakonodaji je potrebno zagotavljati tudi obvezno praznjenje greznic in malih čistilnih naprav vsem občanom oziroma je tudi to del javne gospodarske službe varstva okolja, ki pa jo bo Komunala Metlika predvidoma začela izvajati v drugi polovici leta 2016. Trenutno ta dejavnost poteka kot tržna, torej ne poteka po programu praznjenja ampak le na željo uporabnika. Ločeno vodimo odvajanje in čiščenje industrijskih odpadnih vod, pri katerih upravljalec lahko uporablja drugačno metodologijo cen, nevezano na Uredbo o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja.

3.2.2.3 Ravnanje z odpadki

Dejavnost ravnanja z odpadki zajema zbiranje in odvoz komunalnih odpadkov na predelavo. Dejavnost predelave in odlaganja izvaja na osnovi medsebojne pogodbe podjetje CeROD iz Novega mesta, katerega družbenica je tudi Občina Metlika. Komunala Metlika opravi storitev zaračunavanja predelave in odlaganja odpadkov občanom za CeROD. Občina Metlika ima uveden sistem ločenega zbiranja odpadkov. Porast ločevanja frakcij odpadkov je temu ustrezno tudi znižal ceno obdelave in odlaganja, ker gre del odpadkov v recikliranje in ne v proces odlaganja.

3.2.2.4 Vzdrževanje občinskih cest

Javno podjetje po odloku vodi skrb o vzdrževanju občinskih cest in zimski službi, pri čemer se v veliki meri poslužuje tudi podizvajalcev. Zaradi razdrobljenosti vasi in naselij po občini gre za relativno velik obseg cest v razmerju do števila prebivalcev, ki v kombinaciji z zahtevnim terenom pomeni visok delež stroškov teh storitev v občinskem proračunu.

3.2.2.5 Javna komunalna raba

Pri javni komunalni rabi gre predvsem za urejanje in čiščenje javnih površin, kot so parki, zelenice, igrišča, kopališča in podobno.

3.2.3 Oblikovanje cen javnih gospodarskih služb

Pri gospodarskih javnih službah je potrebno ločiti med obveznimi občinskimi gospodarskimi javnimi službami varstva okolja, ki so neprofitne dejavnosti in ostalimi obveznimi ter izbirnimi gospodarskimi javnimi službami.

Cene obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja se ne oblikujejo prosto, ampak se je vmešala država s predpisano metodologijo oblikovanja cen komunalnih storitev. Pomemben razlog za to je, da gospodarske javne službe delujejo v pogojih naravnega monopola. Zato je država že v devetdesetih letih uvedla nadzorovane cene in vodila politiko cen, ki je, kot navaja Cerkvenikova (2011, str. 34), negativno vplivala na poslovanje gospodarskih javnih služb, ker je stimulirala zmanjševanje stroškov. Kar pa ni povsem v skladu z zahtevano rastjo kvalitete oziroma standardov pri storitvah javnih gospodarskih služb. Z novo uredbo o metodologiji za oblikovanje cen storitev obveznih občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja iz leta 2012 se je politika cen pomembno spremenila. Glavna značilnost pri uporabnikih je večji poudarek na fiksnem delu cene, s čimer bo strošek amortizacije in obnove infrastrukture tudi bolj pravično razdeljen med posamezne uporabnike.

Fiksni del cene, torej del, ki ni odvisen od porabljene količine vode ali ustvarjenih odpadkov, prevladujoče temelji na najemnini za vložena sredstva v infrastrukturo, ki se obračuna na osnovi amortizacije. Tako zbrana sredstva javno podjetje vrne Občini Metlika preko zaračunane najemnine za uporabo infrastrukture, ta pa naj bi jih namensko uporabljala za obnovo obstoječe ali izgradnjo nove infrastrukture.

Variabilni del cene pa pokriva strošek izvajanja storitve s strani javnega podjetja in je odvisen od porabljene količine.

Pri ostalih obveznih in izbirnih javnih službah je cena določena s pogodbo in je tržne narave, kar pomeni da gre za profitno dejavnost. Občina lahko poda koncesijo za opravljanje dejavnosti tudi zasebnemu podjetju, zato je javno podjetje stimulirano k oddaji konkurenčnih pogojev.

Četudi gre za javno podjetje, je komunalna dejavnost zelo izpostavljena očem javnosti, saj smo praktično vsi državljani koristniki komunalnih storitev. Tudi če eventualno nimamo možnosti priklopa na javni vodovod in na javno kanalizacijsko omrežje smo dolžni plačevati storitev ravnanja z odpadki oziroma okoljsko dajatev za odpadne vode. Na ta način je javno podjetje vsak mesec pod drobnogledom cenovno občutljive javnosti, to je občanov, preko zaračunavanja svojih storitev. Glede na to, da so zaradi zakonskih predpisov, ki zapovedujejo višje standarde, velikih vlaganj v infrastrukturo, rasti stroškov delovne sile in nenazadnje višanja državnih dajatev (predvsem okoljskih dajatev in davka na dodano vrednost) cene komunalnih storitev v zadnjih dveh desetletjih bistveno narastle, je občutljivost in sumničavost javnosti razumljiva. Ker pa cene komunalnih storitev potrjuje Občinski svet, je tematika tudi precej lokalno-politično obarvana. Le ta se noče zameriti volivcem, še posebno v volilnem času, zato je pritisk na cene, da bi bile te čim nižje, izrazito močan.

3.2.4 Tržna dejavnost Komunale Metlika

Pri tržni dejavnosti javno podjetje nima obvez glede načina kalkuliranja in postavljanja cen in tekmuje na trgu z ostalimi konkurenti. Prvotno je bilo zamišljeno, da se javna podjetja v nekem omejenem obsegu lahko vključujejo v tržne dejavnosti zaradi bolj ekonomičnega izvajanja javnih gospodarskih služb.

Komunala Metlika opazen delež svojih prihodkov ustvari s tržno dejavnostjo. Gre predvsem za tržne storitve urejanja zelenih površin, gradbene storitve, storitve na prireditvah, izvajanje cestnih zapor, zimsko službo za podjetja in podobno. Vir dela prihodkov tržne dejavnosti je tudi Občina Metlika, vendar sodijo med tržne prihodke ravno zaradi tega, ker Komunala Metlika konkurira za te posle na razpisih skupaj z drugimi podjetji.

3.2.5 Poslovanje v letu 2015

Leto 2015 je Komunala Metlika zaključila z dobičkom v višini 12.015 EUR, leto pred tem je ta znašal 2.976 EUR (Tabela 9). Prihodki in poslovanje so bili močno pod vplivom treh dejavnikov: spremembe cen, zaključka kohezijskega projekta treh belokranjskih občin ter težav pri prevzemu industrijske vode.

Cene javnih gospodarskih služb varstva okolja so se sicer spremenile že v prvi polovici leta 2014, tako da je bil celoten učinek viden šele v naslednjem letu. Prihodki čiščenja odpadnih voda so bili kljub temu nižji kot preteklo leto zaradi manjše realizirane količine. Vzrok je v ustavitvi prevzema industrijskih voda od podjetja, ki sicer predstavlja tretjino vseh prevzetih odpadnih voda. Razlog ustavitve je problematična kemična onesnaženost vode, ki je povzročala velike težave in slabše učinke čiščenja na sami čistilni napravi. Pomemben vir dodatnih del pri tržnih dejavnostih in s tem povezanih prihodkov pa je bil tudi v letu 2015 zaključen kohezijski projekt Belokranjski vodovod, pri katerem je Komunala Metlika sodelovala kot koordinator projekta in tudi kot ponudnik nekaterih storitev pri gradbenih delih.

Tabela 9: Prihodki in odhodki Komunale Metlika za leti 2014 in 2015 (v EUR)

	2014	PL2015	2015	Ind 15/14	Ind 2015/PL
Prihodki vodooskrba	484.657	534.100	509.204	105,1	95,3
Prihodki odpadne vode	109.584	122.100	128.406	117,2	105,2
Prihodki čiščenje odpadnih vod	212.857	214.240	212.564	99,9	99,2
Prihodki ravnanje z odpadki	499.013	504.160	547.323	109,7	108,6
Vzdrževanje cest	311.207	346.000	274.595	88,2	79,4
Javna komunalna raba	133.270	133.800	106.679	80,0	79,7
Prihodki JGS skupaj	1.750.588	1.854.400	1.778.771	101,6	95,9
Prihodki tržna dejavnost	223.226	141.450	437.151	195,8	309,0
Ostali prihodki	111.966	91.526	85.151	76,1	93,0
Subvencije cen	209.208	199.311	205.122	98,0	102,9
PRIHODKI SKUPAJ	2.294.988	2.286.687	2.506.195	109,2	109,6
Stroški materiala	292.158	283.560	348.276	119,2	122,8
Stroški storitev	1.104.553	1.085.900	1.238.078	112,1	114,0
Stroški dela	761.709	773.839	772.772	101,5	99,9
Amortizacija	101.234	111.530	108.080	106,8	96,9
Ostali stroški	50.363	47.680	39.160	77,8	82,1
SKUPAJ ODHODKI	2.310.017	2.302.509	2.506.366	108,5	108,9
TEKOČI IZID IZ POSIOVANJA	-15.029	-15.822	-171	1,1	1,1
FINANČNI IZID	5.810	5.220	3.110	53,5	59,6
IZID ZUNAJ REDNEGA DELOVANJA	12.195	13.812	9.076	74,4	65,7
Davek na dobiček	0	0	0	*	*
DOBIČEK/IZGUBA	2.976	3.210	12.015	403,7	374,3

Vir: Komunala Metlika, Letno poročilo 2015, 2016.

Ti dejavniki so glavni razlog, da so imeli prihodki javnih gospodarskih služb varstva okolja takšno rast glede na preteklo leto, kot prikazano v Tabeli 9. Na drugi strani so upadli prihodki pri vzdrževanju cest in javni komunalni rabi, razlog je varčevanje Občine Metlika zaradi izpada prihodkov iz naslova financiranja občin, delno pa tudi zaradi mile zime.

Rast stroškov materiala in storitev je povezana s povečano tržno dejavnostjo oziroma aktivnostmi na segmentu gradbeništva. Rezultat po posameznih segmentih javnih gospodarskih služb varstva okolja kaže negativno sliko v vseh službah razen pri odvajanju odpadne vode, izguba se pokriva s presežkom pri tržnih dejavnostih. To pomeni da so dejanske cene za uporabnike storitev javnega podjetja nižje, kot je njihova dejanska proizvodna cena.

4 KONTROLING V OBRAVNAVANIH ORGANIZACIJAH

Obema javnima institucijama je skupno to, da nimata ne posebne službe kontrolinga ne delovnega mesta kontrolerja. Razlog za to je predvsem ekonomske narave, saj sta tako ZD Metlika kot Komunala Metlika sorazmerno majhni podjetji. V primeru ZD Metlika tudi sam proces dela, obseg, vsebina in kompleksnost nalog ni takšne narave, da bi za to potrebovali kontrolerja. Večja podjetja iz obeh panog imajo organiziran kontroling kot samostojno službo.

Odsotnost kontrolerja kot samostojne dejavnosti v podjetju pa ne pomeni, da se funkcije in instrumenti le-tega ne uporabljajo. Res pa je, da je nabor instrumentov, ki se jih poslužujejo, skromnejši, kot bi lahko bil.

4.1 Kontroling v ZD Metlika

S prenosom računovodskih nalog na zunanjega izvajalca je v ustanovi kot podporna služba ostala le ena strokovna sodelavka. Poleg računovodskih nalog je nekdanja računovodska služba izvajala tudi celotno poročevalsko dejavnost in je hkrati imela vlogo koordinatorja planskih aktivnosti in usklajevala parcialne aktivnosti v smeri doseganja skupnih ciljev. Neposredna bližina in vključenost računovodske službe je ponujala hitre in ažurne informacije uporabnikom in odločevalcem, poznavanje vsebine poslovanja, usmeritev in ciljev podjetja je omogočalo hitro odzivnost na potencialne odmike ali nepravilnosti v tekočem poslovanju. Poglavitni razlog prenosa dejavnosti na zunanjega izvajalca je bil racionalizacija poslovanja, saj je strošek storitve zunanjega računovodskega servisa bistveno nižji kot lastno izvajanje teh nalog.

Na eni strani imamo nižje stroške izvajanja storitve, na drugi strani pa njeno drugačno vsebino. Vsekakor je razlika v kakovosti med tema dvema možnostima, vprašanje je le, ali nižji strošek odtehta nižjo raven usluge, ki jo nudi zunanja računovodska služba. V presoji,

ki jo bom skušal podati tudi sam, je potrebno upoštevati vlogo in način delovanja zdravstvenega zavoda, ki je bistveno drugačna, kot če bi šlo za gospodarsko družbo. Pritisk dejavnikov okolja z vidika konkurence je v tem primeru precej manjši in je zdravstveni zavod manj osredotočen na tovrstne odločitve, saj ga manj ogrožajo. Vendar ima tudi ZD Metlika številne aktivnosti, ki zahtevajo določeno znanje in sposobnosti kontrolinga, pri katerih je potrebna podrobnejša informacija ter poznavanje kontrolinških orodij. Če vzamem za primer investicijsko odločitev o nakupu ultrazvoka, potreben je izračun rentabilnosti v primeru nakupa ali najema, potrebno število opravljenih pregledov v določenem časovnem obdobju, poznavanje amortizacijskih stopenj, stroškov vzdrževanja, časovni potrošek dela in tako naprej. Pri zunanjem servisu običajno teh storitev ne dobimo, saj ne poznajo specifičnosti takšnih dejavnosti in so pogodbeno razmerja večinoma omejena le na računovodske storitve.

Na kratko bom povzel funkcije kontrolinga v javnem zavodu ter podal pregled kontrolinških instrumentov, ki jih pri tem uporabljajo.

4.1.1 Funkcija planiranja

Funkcija planiranja je izrednega pomena v ZD Metlika, saj je v planih opredeljen obseg in vrednost programov dela. Pri planiranju in kasneje realizaciji je zdravstveni zavod vezan na številne zakonske in druge pravne podlage, od zakona o javnih financah do zakonskih aktov, ki so prinesli v veljavo spremembe financiranja kot posledico varčevalnih ukrepov. Le ti poleg posrednega vpliva na obseg in vrednost dela neposredno vplivajo tudi na stroške dela. ZD Metlika ima sklenjeno pogodbo z zdravstvenimi zavarovalnicami, najpomembnejša je seveda ZZZS.

Plan je sestavljen iz finančnega ovrednotenja, dogovorjenega obsega programov po pogodbi z ZZZS, kadrovskega plana, plana izobraževanja in usposabljanja, plana investicij in programa izboljševanja kakovosti.

Na osnovi opredeljenega obsega programa dela in prihodkov iz tega naslova zavod ugotovi razpoložljivost ustreznega kadra ter morebitne presežne ali dodatne potrebe. Potreben obseg dela določa stroške dela, pripravi se plan porabe materiala in storitev. Prihodki iz tržnih dejavnosti in pripadajoči stroški so v največji meri planirani na osnovi realizacije.

Investicijska dejavnost je prilagojena notranjim možnostim iz amortizacije kot vira in prostega denarnega toka ter zunanjim virom financiranja investicij.

V izdelavo plana so vodje organizacijskih enot vključeni le delno, večino dela opravita direktor zavoda in strokovni sodelavec.

ZD Metlika ima tudi izdelan Dolgoročni razvojni načrt 2014-2020, v katerem si je zadal naloge širitve integracije v širše strokovno in poslovno okolje ter vzdrževanja in nadgrajevanja uveljavljenega sistema kakovosti in varnosti. Izdelan je na podlagi analize preteklega poslovanja, razvojnih usmeritev, ki izhajajo iz lokalnega področja, izhodišč Združenja zdravstvenih zavodov Slovenije in iz programa nadgradnje zdravstvenega sistema do leta 2020, ki ga je izdelalo Ministrstvo za zdravje.

4.1.2 Funkciji kontroliranja in analiziranja

Funciji kontroliranja in analiziranja opravljajo direktor, strokovni sodelavec, strokovni direktor ter strokovni svet. Strokovni svet in strokovni direktor se posvečajo kazalcem kakovosti in uresničevanju planiranega obsega programov, medtem ko se s kontrolo in analizo finančnih kazalcev ukvarjata direktor in strokovni sodelavec. V Tabeli 10 je prikazan primer poročila o realiziranih storitvah, odmike in vzroke za njih mesečno analizira strokovni svet, ki na podlagi ugotovitev sprejme potrebne ukrepe.

Tabela 10: Izsek poročila o realizaciji storitev za obdobje jan-dec 2015

Dejavnost	Plan december	Realizacija december	Indeks	Plan akk	Realizacija akk	Indeks	Razlika akk
Splošna dejavnost							
101 01 SA količniki iz obiskov	9.055	9.383	103,6	108.659	114.393	105,3	5.734
101 01 SA preventiva	314	1.555	495,2	3.767	3.311	87,9	-456
Skupaj	9.369	10.938	116,7	112.426	117.704	104,7	5.278
Zobozdravstvo							
102 10, 102,11 Zobozdr. Mladina	2.671	2.308	86,4	32.060	30.801	96,1	-1.259
102 008 Zobozdr. Odrasli	8.679	11.297	130,2	104.146	103.768	99,6	-378
Skupaj	11.350	13.605	119,9	136.206	134.569	98,8	-1.637

Vir: Zdravstveni dom Metlika, Realizacija 01-12/2015 (interno gradivo), 2016.

Na osnovi finančnih poročil direktor in strokovni sodelavec ugotavljata odmike od načrtovanih vrednosti. Poročila prejmeta mesečno od zunanjega izvajalca. Ker ima zavod neprofitno naravo in je tudi planiranje temu podrejeno (v praksi to pomeni, da je planirani poslovni izid pozitiven, vendar je planirana vrednost dobička minimalna), lahko vsakršni negativni odkloni hitro ogrozijo pozitivno poslovanje zavoda. Zato sta kontrola in analiza vseh prihodkovnih in stroškovnih postavk bistvenega pomena, kakor tudi ustrezno ukrepanje.

Kontrola in analiziranje na mesečni ravni poteka večinoma na osnovi skupnih vrednosti, torej ne na osnovi posameznih stroškovnih mest ali vrste dejavnosti, čeprav računovodska analitika omogoča podrobnejše spremljanje dogodkov in uspešnosti. Vendar je možnost podrobnejše analitike le na ravni dejavnosti in ne za posameznega zdravnika ali zobozdravnika. Zavod dobi plačila s strani zavarovalnice za realizacijo programa za posamezno dejavnost, na primer za dejavnost splošne ambulante. Tako se na primer ne

ovrednoti, kakšen rezultat ustvari posamezen zdravnik, ampak se spremlja le njegovo opravljeno delo oziroma dosežene točke programa. Izdelovanje in analiziranje podrobnejših finančnih poročil na ravni dejavnosti se opravi po potrebi na osnovi celotnega poslovnega leta. To seveda otežuje učinkovitejše nadziranje med samim poslovnim letom ter posledično pravočasno ukrepanje v primeru negativnih gibanj in odklonov v primerjavi s planiranimi vrednostmi. Pri analizi odmikov od načrtovanih vrednosti se po potrebi vključijo še zaposleni, ki odločajo ali vplivajo na določeno vrsto stroškov, saj le ti bolje poznajo vzroke, zakaj je do odstopanj prišlo.

4.1.3 Funkcija informiranja

Funkcijo informiranja uresničujeta zunanji računovodski servis in strokovni sodelavec zavoda. Računovodski servis praviloma na mesečni ravni izdelava finančna poročila in poročila o vrednosti realiziranih investicij (Tabela 11). V teh poročilih prikaže odmike posameznih prihodkov in stroškov od planiranih vrednosti ter primerjavo z vrednostmi preteklega leta.

Tabela 11: Primer akumuliranega mesečnega poročila poslovanja ZD Metlika (v EUR)

	Plan 12/2015	Real. 12/2015	Indeks
Prihodki od prodaje proizvodov in storitev			
1 (2+3+4+5+6)	1.988.000,00	1.954.045,22	98,3
2 Prihodki iz OZZ (pogodba ZZZS)	1.500.000,00	1.561.714,51	104,1
3 Prihodki od ZZZS iz naslova pripravnikov, sekundarijev in special.	150.000,00	96.989,91	64,7
4 Prihodki iz PZZ	235.000,00	195.169,46	83,1
5 Prihodki iz doplačil, nadstandardne stor., samoplačniki	85.000,00	76.848,81	90,4
6 Drugi prihodki od prodaje proizvodov in storitev	18.000,00	23.322,53	129,6
7 Finančni prihodki	2,00	0,00	0,0
8 Drugi prihodki in prevrednotevalni prihodki	3.000,00	3.532,50	117,8
9 PRIHODKI (1+7+8)	1.991.002,00	1.957.577,72	98,3
10 Stroški materiala (11+12)	188.000,00	178.735,19	95,1
11 Porabljena zdravila in zdravstveni material	103.000,00	100.400,88	97,5
12 Porabljeni nezdravstveni material	85.000,00	78.334,31	92,2
13 Stroški storitev (14+15)	455.000,00	444.498,51	97,7
14 Zdravstvene storitve	133.000,00	143.452,91	107,9
15 Nezdravstvene storitve	322.000,00	301.045,60	93,5
16 Amortizacija	55.000,00	54.397,20	98,9
17 Stroški dela	1.274.000,00	1.262.230,26	99,1
18 Finančni odhodki	100,00	947,51	947,5
19 Dr. stroški, drugi odhodki in prevr. posl. odhodki	18.000,00	14.998,50	83,3
20 ODHODKI (10+13+16+17+18+19)	1.990.100,00	1.955.807,17	98,3
PRESEŽEK PRIHODKOV/ODHODKOV (9-20)	902,00	1.770,55	196,3

Vir: Zdravstveni dom Metlika, Primerjava poslovanja s finančnim planom 12/2015 (interno gradivo), 2016.

Prav tako poteka mesečno poročanje o gibanju denarnih sredstev ter obsegu in vsebini terjatev in obveznosti zavoda do tretjih oseb. Naloga računovodskega servisa je tudi priprava računovodskega poročila za izdelavo letnega poročila, kakor tudi priprava posebnih poročil na zahtevo sveta zavoda. Prejemnika poročil računovodskega servisa sta direktor in strokovni sodelavec. Notranje poročanje pa obsega predvsem odmike pri realizaciji načrtovanega programa zavoda in doseganje zastavljenih ciljev kakovosti. Tudi ta poročila se izdelajo in pošiljajo uporabnikom na mesečni ravni. Praviloma so to vsi zdravniki in zobozdravniki, direktor zavoda ter vodje oddelkov.

4.1.4 Instrumenti kontrolinga

ZD Metlika ima pri svoji skromni uporabi kontrolinga skladno s tem tudi skromen nabor instrumentov, ki jih sistematično uporablja v dnevnem poslovanju. Poleg najbolj razširjenega instrumenta v praksi, to je primerjava doseženega s planiranim, in tudi s tem povezano pripravo plana, so to še nekateri kazalniki programa izboljševanja kakovosti (Tabela 12) ter finančni kazalniki.

Tabela 12: Izsek iz poročila o kazalnikih kakovosti za leto 2015

	Naziv procesa	Skrbnik	Kazalniki kakovosti
1.	Proces vodenja zavoda	Direktor	Poslovni načrt je bil realiziran v skladu s prioritetami in finančnimi zmožnostmi.
2.	Prodaja	Direktor	Realizacija letnega prihodka po programih je bila realizirana v okvirih načrtovanega.
3.	Nabava	Direktor	Dobave so bile točne in skladne z dogovorom, reklamacij ni bilo.
4.	Proces dela v ambulantah splošne medicine, dispanzerjih, in specialističnih ambulantah	Vodje enot, vsak za svoje področje	- zadovoljstvo pacientov – ocena 3,7 pod ciljem v splošnih ambulantah, vendar za 0,1 višja od lani, - prekoračitev načrtov. sredstev v točki 2.2. - realizacija programov iz Letnega poslovnega načrta uspešna
5.	Proces preventivnega dela v ambulantah in dispanzerjih	Vodje enot, vsak za svoje področje	- odzivnost vabljenih – realizirano - realizacija po planu
6.	Organizacija in izvajanje dela reševalne službe	Vodja reševalne službe	- realizacija plana po pogodbi z ZZZS, - poraba sredstev po Letnem načrtu
7.	Proces dela v zobozdravstvenih ambulantah	Vodja zobozdravstvene ambulante	- napredek v ustni higieni – preventiva izvedena - zmanjšanje KEP* indeksa pri otrocih in mladostnikih - pritožbe varovancev – 0, - prekoračitev načrtovanih sredstev – 0 - realizacija programov iz Letnega poslovnega načrta

Legenda: * KEP indeks: število karioznih, ekstrahiranih in plombiranih zob na osebo.

Vir: Zdravstveni dom Metlika, Cilji za kazalnike kakovosti po procesih za leto 2015 (interno gradivo), 2016.

Dosežene vrednosti se primerjajo tudi s primerljivimi vrednostmi v preteklem letu. Verjetno bi bilo smiselno uporabljati tudi kazalce produktivnosti zdravniškega osebja. Med posameznimi zdravniki je velika razlika pri številu opredeljenih pacientov ter posledično pri povprečnem številu obiskov. ZD Metlika tudi sistematično spremlja zadovoljstvo uporabnikov njegovih storitev in se pri tem tudi primerja z drugimi zdravstvenimi zavodi v Sloveniji.

4.2 Kontroling v Komunalni Metlika

Podjetja, ki opravljajo komunalno javno gospodarsko službo in imajo na nekem lokalnem trgu monopol nad določeno storitvijo, niso pod tolikšnim pritiskom trga kot druga podjetja. Edino pravo merilo uspešnosti njihovega dela je cena, ki jo zaračunavajo uporabnikom svojih storitev in kakovost te storitve. Je pa potrebno biti pri primerjavah cen za neko storitev med posameznimi komunalnimi podjetji zelo pazljiv. Te cene so v določeni meri pogojene z dejavniki, ki so dani 'od zunaj', in so:

- **opremljenost s komunalno infrastrukturo:** stopnja opremljenosti se med občinami zelo razlikuje. Dostopnost do pitne vode, urejeno kanalizacijsko omrežje in bližina odlagališč odpadkov pomembno vplivajo na kalkulacijo cen. Večja kot je opremljenost višje so tudi cene, saj je amortizacija vlaganj v infrastrukturo zaračunana v ceni;
- **naravno okolje:** naravne danosti v obliki dostopnosti ali zadostne količine in kakovosti pitne vode so pomemben dejavnik cene. Ponekod je potrebno vodo kupovati v sosednjih občinah ali pa je na primer za črpanje iz velikih globin potrebno porabiti več energije. Hribovit teren in razdrobljena poselitev pomenijo drugačne stroške kot strnjeno mestno okolje;
- **subvencioniranje cene gospodinjstvom in izvajalcem nepridobitnih dejavnosti s strani občin:** po zakonu imajo občine možnost subvencioniranja cene omrežnine. Razlika med potrjeno in zaračunano ceno bremeni proračun občine. Te možnosti se veliko poslužujejo občine z večjo obremenjenostjo prebivalstva s ceno infrastrukture. Vendar so ob subvenciji zbrana sredstva za obnovo manjša. V primeru Občine Metlika je višina subvencije 38 odstotkov potrjene cene omrežnin;
- **ponujeni standard storitve:** primer je storitev ravnanja z odpadki, kjer so v praksi številne rešitve. Razlike med občinami so predvsem pri načinu in kraju ločevanja ter frekvenci odvoza;
- **podjetniško okolje:** v okoljih z močnim gospodarstvom prevzame le-to določen strošek nase zaradi večjih količin porabe. S tem se niža povprečna cena storitev za vse uporabnike, saj dodatni stroški zaradi dodatnih količin niso sorazmerni s količino (padajoči mejni stroški).

Zaradi majhnosti podjetja in manjšega pritiska konkurence so tudi v Komunalni Metlika pristopi k strateškim in operativnim nalogam kontrolinga prilagojeni potrebam podjetja. Funkcije in naloge kontrolinga so razporejene po različnih službah, čeprav večino nalog

opravljajo v računovodski službi. Računovodstvo je prevzelo funkcijo centralne kontrolinške službe, ki usklajuje in povezuje informacijske tokove v podjetju. Takšna rešitev je tudi najbolj pogosta v manjših organizacijah, saj je računovodstvo najbližje številnim kategorijam informacij in ima znanja o obdelavi le-teh. Določene naloge in instrumente kontrolinga opravljajo tudi vodja operativno tehnične enote, vodja splošne komunale in tudi direktor družbe.

Uporaba funkcij in instrumentov kontrolinga se ni začela načrtovano, ampak je do tega prišlo postopoma glede na sprotne potrebe notranjih in zunanjih uporabnikov informacij. Procesi planiranja so bili še nedolgo tega precej skromni, omejeni le na nekaj osnovnih postavk. Sistematične kontrole, analize in informiranja praktično ni bilo oziroma le toliko, da je bilo zadoščeno poročanju državnim institucijam in ustanovitelju javnega podjetja.

4.2.1 Strateški in operativni kontroling

V primeru Komunale Metlika težko govorimo o strateškem kontrolingu v polni meri, saj se poslovodstvo ne posveča toliko odkrivanju novih potencialov in priložnosti ter zaznavanju morebitnih rizikov in nevarnosti, kolikor se ti ne tičejo ozkega dela dejavnosti gospodarskih javnih služb. Težava je morda nekoliko tudi v tem, da vsi zunanji deležniki tega niti ne pričakujejo oziroma menijo, da naj se javno podjetje tudi v naprej posveča izključno javnim službam.

Tako so strateški cilji oblikovani za področje infrastrukture, v smislu opremljanja naselij in vasi, ki še nimajo dostopa do pitne vode, ki nimajo kanalizacijskega omrežja ali malih čistilnih naprav. Kar se tiče odvajanja in čiščenja odpadne vode imamo v Sloveniji tudi zakonske roke, kdaj naj bi bila ta vprašanja rešena za vse prebivalce. Za vodovarstvena območja to pomeni do leta 2021, za ostala po do leta 2022. Vendar je že sedaj popolnoma na dlani, da se teh rokov ne bodo mogli držati, saj tolikšnih finančnih virov občine preprosto nimajo, reševanje financiranja preko razpisov pa trenutno ni možno, ker novih razpisov za področje opremljanja manjših naselij ni.

Na osnovi izdelane prioritete liste območij, ki jih je še potrebno opremiti, le-ta je usklajena z občino, se pristopa tudi k izdelavi projektov in natančnejši oceni vrednosti investicije. Težava je nekoliko v tem, ker se prioritete lahko tudi spreminjajo in to ne zaradi vsebine same, ampak tudi zaradi politične izbire. Ustanovitelj in lastnik javnega podjetja je voden s strani župana in občinskega sveta, ki jih volimo na štiri leta. Javno podjetje tako zasleduje naslednje strateške cilje:

- omogočiti vsem občanov dostop do pitne vode,
- zgraditi kanalizacijska omrežja v vseh naseljih z več kot 50 populacijskimi enotami do leta 2022, (1 populacijska enota (PE) je enota za obremenitev vode, ki ustreza onesnaženju, ki ga povzroči en prebivalec na dan),

- uporabniki, ki nimajo možnosti priklopa na kanalizacijsko omrežje, morajo imeti lastno malo čistilno napravo ali ustrezno greznico do leta 2022,
- povečati delež ločeno zbranih odpadkov na 70 odstotkov,
- zmanjšati skupne vodne izgube pod 30 odstotkov.

Strateški cilji so v veliki meri vezani na javne koristi in usmerjeni v okolju prijaznejše obnašanje. Pri javnih gospodarskih službah varstva okolja si kot cilj ne bi bilo smiselno zastaviti povečanja količin pitne vode ali odvoza odpadkov, v kolikor ta rast ni povzročena z novimi odjemnimi mesti. Dejavnost teh služb je neprofitna, tako da ne ustanovitelj ne izvajalec nimata profitnega motiva za stimuliranje rasti potrošnje, ki ni v skladu z družbeno koristnostjo. Rast je omejena, podobno velja tudi za ostale javne službe, saj občina kot plačnik ni zainteresirana za stalno večanje teh odhodkov.

Podjetje je v letu 2016 prvič izdelalo tudi SWOT analizo, da bi lažje ocenilo svoj položaj na trgu, se zavedalo svojih prednosti in slabosti ter ocenilo potenciale in predvsem nevarnosti (Tabela 13).

Tabela 13: SWOT analiza Komunale Metlika

Prednosti	Slabosti
Monopolno izvajanje javnih služb Finančna stabilnost Usposobljeni kadri	Omejitve pri tržni dejavnosti Vpliv lokalne politike Omejenost trga storitev javnih gospod. služb Omejitve pri plačni in kadrovske politiki
Priložnosti	Grožnje
Širitev obstoječih tržnih dejavnosti Prezem koncesij izven občine Metlika Bližina hrvaškega trga Vstop zasebnega kapitala v podjetje Vstop v nove panoge	Privatizacija in liberalizacija trga vodooskrbe Zakonske spremembe Podelitev koncesije drugemu izvajalcu Demografski trendi

Vir: Komunala Metlika, SWOT analiza Komunale Metlika (interno gradivo), 2016.

Podjetje nima številnih prednosti, vseeno pa je kot javno podjetje v udobnem položaju edinega ponudnika določenih javnih storitev v občini. Prav tako se lahko ob poslovanju z izgubo nasloni na ustanovitelja, saj je le-ta tudi delno odgovoren za poslovanje preko potrjevanja politike cen. Slabosti so povezane z vplivom politike na podjetje in omejenostjo pri plačni politiki.

Pri priložnostih je izpostavljena možnost vstopa zasebnega kapitala v podjetje, kar bi hitreje omogočilo izkoriščanje ostalih navedenih priložnosti, ki so vse povezane s širitvijo na nove trge in nove dejavnosti. Kot grožnja je najbolj izpostavljena, sicer kljub vsemu ne

zelo verjetna v bližnji prihodnosti, privatizacija in liberalizacija dejavnosti gospodarskih javnih služb varstva okolja. Demografski trendi so povezani predvsem s padanjem števila uporabnikov, kar bi podražilo storitve in lahko vzpodbudilo razmišljanja o drugačni rešitvi zagotavljanja storitev javnih gospodarskih služb varstva okolja.

Začetek intenzivnejšega uporabljanja kontrolniških orodij je bilo obdobje pred približno petnajstimi leti. Prepletanje opravljanja javnih gospodarskih služb in ostalih javnih služb ter vse intenzivnejše ukvarjanje s tržnimi aktivnostmi je povečalo potrebo po planiranju in koordiniranju aktivnosti. Razpoložljivi fond delovnih ur je bilo potrebno natančno porazdeliti med aktivnostmi, izdelati kalkulacije obrabe opreme, naloge so postajale vedno pogostejše projektno naravnane. Poročanje lastniku je postajalo podrobnejše. Ni pa to še privedlo do obsežnejšega planiranja dolgoročnih ciljev, zato je operativni vidik kontrolinga v podjetju mnogo bolj dodelan in uporabljan kot strateški vidik. Kratkoročna naravnost in prevlada operativnega razmišljanja nad strateškim je nevarna za podjetje, saj zanemara odkrivanje potencialov ter po drugi strani pravočasno zaznavanje nevarnosti.

Potrebno je poudariti, da v podjetju potekajo procesi v smeri poglobitve tako operativnega kontrolinga kot njegove navezave na strateški kontroling. Zavedanje o koristnosti obojega je sprožilo pozitiven odziv pri zaposlenih, poslovodstvo pa vzpodbuja dodatno izobraževanje v tej smeri. Pri tem ima tudi podporo nadzornega sveta javnega podjetja.

V Komunalni Metlika je operativni kontroling usmerjen v strokovno podporo poslovodstvu pri tekočem poslovanju in v učinkovitost poslovanja. Pri tem predvsem:

- pripravlja informacije o trenutnem položaju podjetja,
- definira cilje podjetja s pomočjo planiranja,
- integrira parcialne plane v skupen plan,
- predlaga alternativne rešitve pri operativnem poslovanju,
- spremlja doseganje zastavljenih ciljev,
- analizira in informira poslovodstvo o doseženih rezultatih s pomočjo instrumentov kontrolinga, da bi lahko v primeru potrebe sprejeli korektivne ukrepe,
- pripravlja tudi druga poročila in kalkulacije, ki v planu niso zajeti, vendar vplivajo na tekoče poslovanje podjetja.

Dejavnosti operativnega kontrolinga potekajo na ravni vseh vodij služb v podjetju, centralni koordinator pa je vodja splošne komunale. V nadaljevanju bom opisal vsebino osnovnih funkcij kontrolinga v podjetju.

4.2.1.1 Planiranje

V podjetju ločijo letno planiranje od tekočega planiranja. S tekočim planiranjem so mišljeni mesečni, tedenski in dnevni plani, torej kratkoročno načrtovanje aktivnosti.

Podrobneje bom prikazal letni plan, ki je skupek planov vseh služb podjetja in predstavlja osrednji dokument, ki je podlaga za vse aktivnosti v podjetju. Termnsko je plan pripravljen za sprejemanje na nadzornem svetu in kasnejše potrjevanje občinskega sveta v začetku decembra.

Planiranje letnih količin je prva faza plana, ki je osnova za vse nadaljnje aktivnosti planiranja. Pri tem je potrebno določiti predvideno skupno porabo pitne vode pri uporabnikih, skupno količino odpadnih vod iz kanalizacijskega omrežja, količino blata pripeljanega na čistilno napravo iz greznic in malih čistilnih naprav, ter obseg zbranih odpadkov (Tabela 14). Potrebno je planirati tudi vodne izgube, saj črpanje in distribucija vode povzročata stroške, prihodki pa nastanejo s prodajo dejansko porabljene količine uporabnika. Osnova za planiranje količin so dosežene vrednosti v preteklih obdobjih, pričakovane spremembe pri porabi obstoječih uporabnikov in novi uporabniki storitev. Novi uporabniki so lahko posledica graditve nove infrastrukture, nova podjetja ali nove stanovanjske enote.

Okviren obseg sredstev, ki naj bi jih občina namenila za vzdrževanje cest, zimsko službo in javno komunalno rabo, se določi prav tako na osnovi izkustvene porabe ter prvih projekcij občinskega proračuna. Le ta se običajno dokončno sprejema konec meseca januarja, kar je že prepozno za izdelavo plana Komunale Metlika, ki naj bi bil sprejet še pred začetkom poslovnega leta, za katerega se plan pripravlja. Prvo branje proračuna je v pripravi že v novembru in je dobra osnova za načrtovanje. Komunala Metlika prav tako z občino uskladi investicijske prioritete, katerih vir je zbrana najemnina iz zaračunane omrežnine uporabnikom. Del teh projektov izvaja javno podjetje samo, v kolikor gre za vzdrževalna in obnovitvena dela manjše vrednosti. Lahko pa pridobi posle tudi preko razpisov bodisi kot nosilec posla bodisi kot podizvajalec. Težava nastopi, če se dejansko sprejeti proračun Občine Metlika bistveno razlikuje od predvidenega v prvem branju pri postavkah, ki vplivajo na dejavnost javnega podjetja. Tedaj mora poslovodstvo presoditi, kako bo to vplivalo na podjetje ter temu ustrezno ukrepati, najpogosteje s popravkom plana.

Na osnovi obsega planiranih količin in aktivnosti pri javnih gospodarskih službah in investicijskih dejavnostih občine lahko predvidi zasedenost svojih kapacitet, tako strojne opreme kot tudi kadrovske. V primeru premajhne razpoložljivosti kadrov so predvidene nove zaposlitve, ki so lahko tudi sezonske narave. Materialne stroške, stroške storitev in plač predvidi iz opredeljenih vhodnih podatkov.

Stroški materiala in storitev so planirani po postavkah s potrebno skrbnostjo glede nujnosti stroška in njegove cene. Cene storitev javnih služb ostanejo načeloma nespremenjene do konca postopka planiranja na ravni trenutno veljavnih cen. V kolikor je po zaključku planiranja izid podjetja negativen, se posamezne pozicije še enkrat pretehtajo. Če ni mogoče izkazati v planu pozitivnega izida, se predvidi tudi potrebna korekcija cen.

Sestavni del plana je plan lastnih investicij v osnovno opremo in predvideno gibanje denarnih sredstev. Komunala Metlika ni lastnik ne komunalne infrastrukture ne zemljišč, po katerih le-ta poteka, ampak investira le v opremo, ki je potrebna za opravljanje dejavnosti. Podjetje poseduje tudi nepremičnine, na katerih se nahajajo poslovne zgradbe. Končni plan je izdelan na mesečni ravni za vse njegove sestavine.

Tabela 14: Poraba količin kot osnova za planiranje

Komunalna storitev	Enota mere	JAN	FEB	MAR	APR	MAJ	JUN	JUL	AVG	SEP	OKT	NOV	DEC	SKUPAJ	Mesečno povprečje
1 Voda gospodinjstva	m3	22.694	22.366	10.773	22.031	21.747	22.094	22.262	22.127	22.127	31.430	21.854	21.576	263.081	21.923
2 Voda kmetijstvo	m3	286	261	552	336	328	380	596	345	352	833	356	347	4.972	414
3 Voda ostali	m3	8.581	6.907	9.203	8.844	7.152	10.899	9.684	8.096	14.490	9.359	8.166	7.650	109.031	9.086
4 Kanalščina občani	m3	13.043	12.948	6.943	12.784	12.595	13.025	12.974	12.655	12.955	17.105	12.665	12.649	152.341	12.695
5 Čiščenje vod občani	m3	13.168	12.948	6.943	12.873	12.637	13.103	13.063	12.753	13.016	17.201	12.723	12.675	153.103	12.759
6 Kanalščina ostali	m3	6.044	5.142	5.808	5.749	5.727	6.214	7.182	6.087	8.361	6.031	5.817	5.587	73.749	6.146
7 Čiščenje ostali	m3	5.948	5.182	5.881	5.757	5.727	6.220	7.185	6.093	8.364	6.034	5.823	5.590	73.804	6.150
10 Zbiranje odpadkov-občani	kg	124.681	124.590	124.694	127.071	126.946	126.939	126.773	128.779	128.606	128.608	129.758	128.295	1.525.740	127.145
11 Zbiranje odpadkov-ostali	kg	56.854	57.486	69.395	99.024	64.343	72.164	59.619	68.110	66.319	69.680	54.198	66.227	803.419	66.952
12 Obdelava odpadkov	kg	151.565	151.188	162.783	192.678	157.480	164.662	152.359	158.544	160.323	163.768	149.534	160.913	1.925.797	160.483
13 Odstranjevanje odpadkov	kg	121.251	121.700	131.423	159.514	124.792	132.287	122.005	127.618	129.046	130.533	121.566	129.332	1.551.067	129.256
14 Vodopreskrba	m3	31.561	29.534	20.528	31.211	29.227	33.373	32.542	30.568	36.969	41.622	30.376	29.573	377.084	31.424
15 Kanalščina	m3	19.087	18.090	12.751	18.533	18.322	19.239	20.156	18.742	21.316	23.136	18.482	18.236	226.090	18.841
16 Čiščenje odp. vod	m3	19.116	18.130	12.824	18.630	18.364	19.323	20.248	18.846	21.380	23.235	18.546	18.265	226.907	18.909
17 Zbiranje odpadkov	m3	181.535	182.076	194.089	226.095	191.289	199.103	186.392	196.889	194.925	198.288	183.956	194.522	2.329.159	194.097

popis gospodinjstev, poračun vode

popis zidanic

Vir: Komunala Metlika, Poraba količin v letu 2015 (interno gradivo), 2016.

Problem v zvezi s cenami javnih gospodarskih služb varstva okolja je, da jih načeloma lahko spreminjamo le na podlagi elaborata. Ta se običajno izdelata enkrat letno po zaključku poslovnega leta, izredno pa lahko tudi večkrat letno. Cene predlagane v elaboratu vsebujejo tudi rezultat preteklega leta, torej naj bi se odmik poračunal preko cen v tekočem letu. Težava je, da se spremembe cen z elaborati potrjujejo s strani občinskega sveta, tako da je v praksi uveljavljanje sprememb cen izvedljivo šele v drugem četrtletju. Pogosto se zgodi, da spremembe cen sploh niso potrjene.

Planiranje poteka v podjetju po principu od spodaj navzgor (angl. *bottom-up*), torej se začne na ravni posameznih oddelkov in služb, na koncu se v računovodstvu izdelata skupni, usklajeni plan na ravni podjetja.

Planiranje za naslednje štiriletno obdobje pa Komunala Metlika pripravlja v skladu z Uredbo o oskrbi s pitno vodo (Ur. l. RS, št. 88/12), in sicer gre za Program oskrbe s pitno vodo in Program odvajanja in čiščenja komunalnih odpadnih in padavinskih voda. Programi se izdelujejo za dobo naslednjih štirih let. Vsebinsko gre za prikaz podatkov o infrastrukturi, količinah in načinu izvajanja službe in s tem povezanimi potrebnimi sredstvi v planskem obdobju za investicije in vzdrževanje sistema.

4.2.1.2 Kontroliranje

Težišče kontroliranja so planske vrednosti. Spremljanje odmikov je pomembno, da ugotovijo, kako so na poti k doseganju planskih ciljev. Kontrola poteka na vseh ravneh. Spremljanje poslovanja je tako za finančne kot za nefinančne kazalce mesečno, določene kategorije tudi tedensko ali celo dnevno. Realizirane količine in odmike od planskih vrednosti za javne gospodarske službe spremljajo na mesečni ravni, tako po skupni količini kot tudi po sami strukturi znotraj nje. Mesečno spremljajo tudi računovodski izid poslovanja po vseh kategorijah, vključno s samim izidom iz poslovanja. Materialne stroške, količine in cene, stroške zunanjih storitev in porabljene energije primerjajo s planom ne samo absolutno, ampak tudi v povezavi s proizvedenimi učinki. Poleg odmikov od plana spremljajo tudi odmike od primerljivega obdobja preteklega leta. Občutljiva tema pri poslovanju s prebivalstvom oziroma fizičnimi osebami je izterjava dolgov. Zamude pri plačevanju hitro prerastejo v težko rešljiv problem, izterjava nakopičenega dolga zahteva tudi veliko časa in nosi v sebi poleg dolga samega še dodatne potencialne stroške.

Vsak vodja je zadolžen tudi za kontroliranje gibanja opravljenih delovnih ur svojih zaposlenih, števila nadur in bolniške odsotnosti, kakor tudi za kontrolo celotne mase plač v primerjavi s planiranimi vrednostmi.

Določene kontrole je potrebno izvajati tudi na dnevni ravni, predvsem parametre kakovosti pri pitni vodi in delovanju čistilnih naprav.

4.2.1.3 Analiziranje

Morda se sliši nenavadno, ampak analiziranje je potrebno tudi če ni ugotovljenih odklonov ali pa so ti minimalni. Pogosto se zgodi, da je vzrok za doseganje plana okoliščina, ki ni predvidena, in ne tista planirana. Pomembne informacije in opozorila na tveganja je lahko torej najti tudi v nevpadljivih kategorijah, če so podrobneje analizirana.

Analiza odklonov je v Komunali Metlika podlaga za ustrezno ukrepanje, saj je po detektiranju odstopanj potrebno najti zadovoljivo razlago zanje, torej poiskati vzroke. Pogosto gre za vzroke, ki lahko delujejo na več ravneh, zato je potrebno pri analiziranju sodelovanje med vodji oddelkov. Po končani izvedbi projektov se na podlagi obračunske situacije pripravi analiza, kjer se ovrednoti posamezne postavke in oceni uspešnost projekta. Prav tako se analizirajo vzroki pri neuspešnih prijavih na razpise. Na osnovi cen konkurentov se naredi analiza, kaj je vzrok neuspeha in kakšni so možni ukrepi oziroma pristopi v prihodnje. Lahko gre na primer le za previsoko maržo, za previsoko ovrednotene potroške ali pa je konkurent enostavno pristopil k razpisu s ceno, ki ji Komunala Metlika v nobenem primeru ne more konkurirati.

Analiziranje ne zajema samo notranjega okolja, potrebno je analizirati tudi zunanje okolje. Komunala Metlika spremlja ostala komunalna podjetja kakor tudi konkurente na tržnih dejavnostih. Spremlja makroekonomsko okolje, spremembe zakonodaje, razpisne možnosti in tako naprej, ter skuša upoštevati koristne informacije pri lastnem poslovanju.

4.2.1.4 Informiranje

Informiranje zahteva ustrezno vsebino in poti komuniciranja. Izredno pomembna je tudi pravočasnost informacij. Večina poročil v Komunali Metlika se pripravlja še vedno ročno, računalniški sistem ne ponuja generiranje poročil z vsebino in obliko, ki jo uporabniki potrebujejo. Vnašanje podatkov v sistem mora biti sicer sprotno in natančno. Za generiranje večine poročil je zadolžen oddelek računovodstva, izjema so poročila o realiziranih količinah in kvalitativnih kazalcih. Poročanje je pretežno mesečno, ko gre za poročila o poslovnem izidu, realiziranih investicijah, doseženih količinah, stanju terjatev in obveznosti in podobno. Poročila o vodnih izgubah, delovanju in učinkovitosti čistilnih naprav in kakovosti pitne vode na primer se izdelajo enkrat letno.

Komunikacija med službami v oddelku je hitra in učinkovita, gre za malo število služb in vse imajo sedež v skupni stavbi, tako da je informiranje dobro utečeno. Pri poročanju se uporablja tudi tako imenovana 'feed forward' orientacija, kjer se primerja planirane rezultate s pričakovanimi. Praviloma trikrat letno se pripravi prognoza poslovanja do konca leta na osnovi trenutnih rezultatov in spoznanj. V Tabeli 15 je prikazano poročilo o trenutno realiziranih investicijah, predvideni vrednosti ob koncu leta in predvidenem odmiku od plana.

Tabela 15: Poročilo o realiziranih investicijah in predvidenih odmikih od plana (v EUR)

	Plan 2016	Doseženo 04/2016	Ocena 2016	Odmik Ocena/Plan	Opombe
1. Kangoo Express	11.500	0	11.500	0	Oktober
2. Viličar	11.000	10.900	10.900	-100	Realizirano.
3. Rotacijska kosilnica AS	3.500	0	3.500	0	Stara oprema še deluje.
4. Razna drobna oprema	4.700	0	1.500	-3.200	
SKUPAJ OPERATIVNO TEHNIČNA ENOTA	30.700	10.900	27.400	-3.300	
5. Parkovni traktor (zamenjava 1995)	30.000	0	46.100	16.100	Nabava multi traktorja z vso opremo
6. Traktor 100 KM	37.000	0	0	-37.000	
7. Rotacijska kosilnica AS	3.500	0	0	-3.500	Stara oprema še deluje.
8. Ureditev garaže za smetarska vozila	20.000	0	20.000	0	Nabava dveh rolo vrat ter avt. vrat za parkirišče.
9. ABROL kontejner 30m3	5.000	0	5.000	0	Se ne nabavi.
10. Razna drobna oprema	3.000	0	1.000	-2.000	
11. Oder za tržno dejavnost	0	0	12.000	12.000	v dogovoru z Občino: panelni oder 56 m2.
SKUPAJ SPLOŠNA KOMUNALA	98.500	0	84.100	-14.400	
12. Računalniška oprema	3.500	0	2.000	-1.500	
13. Ureditev skladiščne ploščadi	15.000	0	0	-15.000	Počakati rešitve glede kanalizacije (2017?)
14. Zamenjava fotokopirnega stroja	3.500	1.770	1.770	-1.730	Nabavljen rabljen/obnovljen kopirni stroj.
SKUPAJ STROKOVNE SLUŽBE IN UPRAVA	22.000	1.770	3.770	-18.230	
SKUPAJ	151.200	12.670	115.270	-35.930	

Vir: Komunala Metlika, Poročilo o investicijah za april 2016 (interno gradivo), 2016.

4.2.2 Instrumenti kontrolinga

V Komunali Metlika se uporabljajo številni instrumenti kontrolinga tako v računovodstvu kot tudi v drugih službah. V glavnem gre za 'enostavnejša' orodja. S časom se nabor instrumentov povečuje, pri tem gre zasluga novim kadrom, ki prinašajo nova znanja v podjetje, dobrim izkušnjam pri uporabi obstoječih, zahtevam nadzornega sveta po sodobnejših pristopih analizam in tudi primerjavi s sorodnimi podjetji. Na kratko bom povzel instrumente, ki so najbolj v uporabi.

Primerjava z ostalimi podjetji, v glavnem s komunalnimi, je pomembno orodje, kjer Komunala Metlika dobi številne ideje ali uspešne rešitve določenih problemov. Prenos izkušenj in znanja je vsekakor svobodnejši in lažji kot v gospodarstvu, saj gre večinoma za podjetja, ki si med seboj ne konkurirajo, vsaj kar se tiče javnih gospodarskih služb varstva okolja. Poleg tega je tudi dostop do številnih informacij lažji, saj so na primer elaborati o cenah javno dostopni.

Primerjava doseženo/planirano je najbolj pogosto uporabljan instrument, ki je koristen na vseh ravneh poslovanja. Uporabljajo ga tako vodilni kot tudi vodje posameznih služb.

Analiza točke preloma je tudi koristno orodje, ki ga javno podjetje uporablja pri kalkulacijah ob prijavi na razpise in pri drugih projektih.

Analiza potencialov se uporablja pri odločitvah o smiselnosti vstopa na določen nov tržni segment ali dopolnitve obstoječe storitve. Kot primer je lahko storitev pogrebne službe, ki jo Komunala Metlika ne izvaja, upravlja pa skoraj vsa pokopališča v občini.

Poleg omenjenih instrumentov uporablja Komunala Metlika redno ali občasno še številne druge. Naj omenim analizo konkurence, analizo odklonov, pripravo kazalnikov, izdelavo prognoz, finančni plan in likvidnostni plan.

4.3 Priporočila poslovanju obeh organizacij

Primerjani organizaciji se medsebojno precej razlikujeta tako po vsebini nalog, ki jih opravljata, kot po intenziteti uporabe kontrolinških orodij. Obema je značilno to, da nimata delovnega mesta kontrolerja, ki ga glede na svojo velikost tudi ne potrebujeta, saj se lahko naloge izvajajo tudi v okviru drugih služb.

Zdravstveni dom Metlika bi potreboval dopolnjen sistem poročanja, ki ga zanj pripravlja zunanji računovodski servis. Trenutna poročila so preveč zgoščena in ne omogočajo zadostnega vpogleda v tekoče poslovanje. Marsikatera pomanjkljivost ali nepravilnost se lahko skrije v generiranem prikazu, kar ob prepozni ugotovitvi in ukrepanju lahko povzroči težave. Iz mesečnih poročil o prihodkih in stroških niso razvidni in prilagojeni sezonski

vplivi, zamiki v obračunih, prispevek za pokritje ni prikazan po dejavnostih, členitev je nejasna oziroma ne da se z gotovostjo ločiti variabilnih postavk od fiksnih. Smiselno bi bilo poglobiti analitiko računovodenja in posledično tudi kontrolinga na posamezne zdravnike in zobozdravnike kot nosilce prihodkov in stroškov. Vodenje in ukrepanje bi bilo s tem hitrejše in učinkovitejše.

Takšen način poročanja nosi v sebi veliko tveganje, kakšen bo dejanski rezultat na koncu poslovnega leta. Zato je pred tem potrebno na ta način izdelati tudi plan podjetja in temu prilagoditi procese kontroliranja, analiziranja in poročanja.

Pri Komunali Metlika manjkajo ustrezno opredeljeni cilji, tako na strateški kot nato tudi na operativni ravni. Zanašanje na javne gospodarske službe je veliko aktivnosti v tržnem delu postavilo preveč v ozadje. Kalkulacije, ki se uporabljajo za razporejanje stroškovnih kategorij med posamezne javne in tržne službe ne omogočajo zanesljivega vpogleda v prispevke za pokritje posameznih aktivnosti. To otežuje na primer izračun točke preloma pri pripravi projektov, oddana cena na razpise je lahko neustrezna, odločitve posloводства so lahko napačne. Sistem planiranja, kontroliranja, analiziranja in poročanja bi tudi bilo potrebno poglobiti in okrepiti usmerjenost v prihodnost. Dodatno izobraževanje zaposlenih o možnostih kontrolinga in njegovih instrumentih bi povečalo zavedanje o prednostih njegove uporabe na vseh ravneh poslovanja družbe.

Prav tako bi morala Komunala Metlika ustrezno prilagoditi svojo organizacijsko strukturo, ki bi ustrezala dejanskim potrebam podjetja. Nejasna razmejitev odgovornosti med posameznimi oddelki in nosilci negativno vpliva na učinkovitost in hitrost opravljanja nalog in posledično tudi na uspešnost podjetja.

SKLEP

Za kontroling lahko rečemo, da je danes že nepogrešljiv del vsake večje poslovne organizacije. Če je še pred časom veljal za ameriško posebnost, je kmalu tudi evropski poslovodja uvidel potrebo in prednosti, ki jih le-ta prinaša. V kontrolingu je management dobil osrednjega svetovalca, ki mu je zaupana pomembna naloga priprave informacijskih podlag, na osnovi katerih se poslovodstvo lažje odloča. V današnjem gospodarskem okolju je ustrezna, pravočasna in točna informacija tisto, kar pogosto odloča o uspehu ali neuspehu podjetja.

Ker kontroling ne sme biti samemu sebi namen je pomembno, kakšno mesto zaseda v organizacijski strukturi podjetja. Praviloma je kontroler del managementa. Organizacija funkcije kontrolinga je zelo odvisna tudi od velikosti podjetja. V majhnih družbah ekonomski razlogi pogosto ne omogočajo samostojne funkcije kontrolerja, ampak so njegove naloge porazdeljene med druge oddelke. Najpogosteje je to računovodstvo, iz katerega se je kontroling tudi razvil.

Pred kontrolingom so številni izzivi. V dinamičnem, nenehno spreminjajočem se okolju je vloga pripravljalca informacij ključna. Viri in obseg informacij nenehno naraščajo, izziv je kako uspeti izluščiti tiste prave iz *big data* lonca. Zato se nenehno razvijajo tudi kontrolinška orodja in instrumenti. Vse pomembnejša je tudi učinkovita povezava kontrolinškega sistema z IT-sistemom. Usmerjenost v podporo poslovanju pri strateških odločitvah postaja vse bolj jedro kontrolinga.

Organizacije javnega sektorja so nekako na robu teh dogajanj. Predvsem mislim na manjše organizacije, kajti večje javne organizacije že uspešno uvajajo in koristijo kontrolinške storitve. Na eni strani jih zaščita pred konkurenco ne sili v iskanje drugačnih rešitev, po drugi strani pa so pod stalnim pritiskom zniževanja stroškov svojega delovanja. Tudi narava dela je pogosto takšna, da je uporabnost kontrolinških orodij precej omejena in tako tudi lažje pogrešljiva. V Sloveniji imamo veliko majhnih javnih organizacij, ki delujejo samostojno, vendar imajo izredno enostavno strukturo in poslovanje. Za primer vzemimo knjižnice v majhnih krajih, ki imajo redko več kot štiri ali pet zaposlenih. Tudi dejavnost je takšne vrste, da so ozko strokovna vprašanja v ospredju. Ekonomska vprašanja so bolj v ozadju oziroma o njih bolj odločata lokalna skupnost ali država.

Pri obravnavanih primerih Zdravstvenega doma Metlika in Javnega podjetja Komunala Metlika sem preveril, v kolikšni meri in kako uporabljajo kontroling pri svojem poslovanju. Komunala Metlika je v dobrem desetletju naredila precejšen korak pri vseh funkcijah kontrolinga, čeprav nima kontrolerja ampak naloge opravlja računovodstvo ter v določenem delu tudi direktor in ostale službe v podjetju. Narava dela omogoča še večjo uporabo kontrolinških orodij, ki lahko bistveno prispevajo k boljšemu razumevanju dogajanj v podjetju in s tem k lažjemu odločanju. Predvsem to velja za strateški kontroling, ki je slabše razvit. Pri javnih gospodarskih službah varovanja okolja bo tako lahko družba učinkoviteje in tudi ceneje opravljala te dejavnosti ter hkrati postala konkurenčnejša tudi pri poslih, ki jih išče na trgu. Zdravstveni dom ima sicer manjšo potrebo po intenzivnejši uporabi kontrolinga oziroma je nabor ustreznih instrumentov ožji. Vendar je neizkoriščen potencial na delu, kjer bi pa lahko uspešno koristili storitve kontrolinga, po mojem mnenju zelo velik. V obeh primerih lahko zatrdim, da je poslovanje brez uporabe kontrolinških orodij v današnjem času praktično težko predstavljivo, velja pa ta trditev tudi za ostale manjše javne organizacije v Sloveniji.

LITERATURA IN VIRI

1. Avelini Holjevac, I. (1998). *Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom*. Opatija: Hotelijerski fakultet, Sveučilište u Rijeci.
2. Balek, L., & Sauter, W. (2014). *Unternehmensführung*. Berlin: TEIA AG.
3. Becker, W., & Baltzer, B. (2009). *Controlling. Eine instrumentelle Perspektive*. Bamberg: Universität Bamberg.
4. Becker, W., Baltzer, B., & Ulrich, P. (2008). *Aktuelle Entwicklungen in der Unternehmensführung mittelständischer Unternehmen*. Bamberg: Universität Bamberg.
5. Becker, W., Baltzer, B., & Ulrich, P. (2014). *Wertschöpfungsorientiertes Controlling- Konzeption und Umsetzung*. Stuttgart: Kohlhammer-Verlag.
6. Becker, W., & Moses, H. (2003). *Controlling in karitativen Nonprofit-Organisationen*. Bamberg: Universität Bamberg.
7. Bohinc, F., (2005). Taktično planiranje v zdravstveni organizaciji. *Planiranje v neprofitnem javnem sektorju. Priročnik za managerje*. (str. 87-106). Nova Gorica: Založba Educa.
8. Cerkvenc, S. (2011). Cenovna politika občinskih gospodarskih javnih služb varstva okolja in vpliv na poslovanje izvajalcev. *Zbornik problemske konference komunalnega gospodarstva*. Ljubljana, Gospodarska zbornica Slovenije.
9. Corruption Perception Index 2015. Najdeno 04.05.2016 na spletnem naslovu www.transparency.org/cpi2015/
10. Deyhle, A. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
11. Emmanuel, C. R., Otley, D., & Merchant, K. A. (1990). *Accounting for Management Control* (2nd ed). London: Chapman & Hall.
12. Emons, O. (2013, april). Controlling-Planung, Steuerung und Kontrolle. Hans Böckler -Stiftung. Najdeno 12. maja na spletnem naslovu :http://www.boeckler.de/mbf_praxisblatt_controlling_emons.pdf
13. Eschenbach, R. (1995). *Controlling*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.
14. Gänslen, S., Losbichler, H., Niedermayr, R., Riedler, L., Schäffer, U., & Weber, J. (2012). *Grundsatzposition*. Würthersee: Internationaler Controller Verein.
15. Glynn, J. J. (1993). *Public Sector Financial Control and Accounting* (2nd ed.). Oxford: Blackwell Publishers.
16. *Grundlagen und Funktionen des Controlling*. Najdeno 10. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.hs-emden-leer.de/forschung-transfer/projekte/controlling-lexikon/controlling-themen/g/grundlagen-und-funktionen-des-controlling.html>
17. Heim, H. M. (2005). Aspekte des Einsatzes von Controllinginstrumenten in der mittelständischen Bauwirtschaft. Berlin: Technische Universität Berlin.
18. Hočevar, M. (1995a). *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije
19. Hočevar, M. (1995b). Nekaj razlogov proti uvajanju pojma »controlling«. *Revizor*, 6(4), 37-47.
20. Hočevar, M. (1998). *Planiranje in kontrola poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
21. Hočevar, M. (2007). Prednosti i slabosti primjene sustava uravnoteženih pokazatelja. *Zbornik referatov svetovalnih predavanj Računovodstvo kao podrška poslovnoj izvrsnosti* (str. 153-167). Zagreb: Hrvatski računovođa.

22. Hočevar, M. (2007a). *Kontroling stroškov*. Ljubljana: GV Založba.
23. Holland-Letz, S. (2009). *Controlling in Mittelstand*. Berlin: Wissenschaftlicher Verlag.
24. Horak, C. (1995). *Controlling in Nonprofit-Organisationen, Erfolgsfaktoren und Instrumenten* (2. Auflage). Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag GmbH.
25. Horwath, P. (2011). *Controlling (12. Auflage)*. Stuttgart: Vahlen Verlag.
26. Jakovčević, D. (2007). Prepoznavanje i mjerenje rizika u poduzeću. *Računovodstvo kao podrška poslovnoj izvrsnosti* (str 117-131). Zagreb: Hrvatski računovođa.
27. Kavčič, S. (2005). *Preračunavanje in priprava finančnih načrtov v javnih zavodih. Gradivo za računovodske šole*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
28. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N., & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
29. Koletnik, F., & Kolar, I. (2008). *Forenzično računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
30. Komunala Metlika d.o.o. (2012). *Pravilnik o sistematizaciji delovnih mest* (interno gradivo). Metlika. Komunala Metlika d.o.o.
31. Komunala Metlika d.o.o. (2016). *Letno poročilo 2015*. Metlika: Komunala Metlika d.o.o.
32. Komunala Metlika d.o.o. (2016). *Poraba količin v letu 2015* (interno gradivo). Metlika. Komunala Metlika d.o.o.
33. Komunala Metlika d.o.o. (2016). *Poročilo o investicijah za april 2016* (interno gradivo). Metlika. Komunala Metlika d.o.o.
34. Komunala Metlika d.o.o. (2016). *SWOT analiza Komunalne Metlika* (interno gradivo). Metlika. Komunala Metlika d.o.o.
35. Križaj, F. (2001). Kontroling in kontroler 500 let kasneje. *Kontrolerjev glasnik*, 1(10), 1-7.
36. Križaj, M. (2004). Kontroling- za podjetje, ki ve, kje je. *Podjetnik, prvi medij podjetništva*. Najdeno 10. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.podjetnik.si/clanek/kontroling-za-podjetje-ki-ve-kje-je-20042109#>
37. Kropfberger, D. (b.l.). Controlling als Führungsinstrument in Unternehmen. *Universität Klagenfurt*. Najdeno 6. maja 2016 na spletnem naslovu <http://docplayer.org/8066628-Controlling-als-fuehrungsinstrument-in-unternehmen-grundlagen.html>
38. Lechner, K., Egger, A., & Schauer, R. (1997). *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre* (17. überarbeitete Auflage). Wien: Linde Verlag Wien GmbH.
39. Lipičnik, B. (1996). *Človeški viri in ravnanje z njimi*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
40. Martinez-Vazquez, J., Arze del Granado, A., & Boex, J. (2007). *Fighting Corruption in the Public Sector*. Amsterdam: Elsevier.
41. Melavc, D., & Novak, A. (2007). *Controlling*. Kranj: Moderna organizacija.
42. Odar, M., Kavčič, S., & Koželj, S. (2009). Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor X*(4), 63-81.
43. Odlok o ustanovitvi javnega podjetja Komunala d.o.o. *Uradni list RS* št. 94/2014.
44. Odlok o javnih gospodarskih službah. *Uradni list RS* št. 25/2010.
45. Osmanagić Bedenik, N. (1995). Kontroling in revizija. *Revizor* 6(6), 29-49.
46. Osmanagić Bedenik, N. (1998). Računovodenje (kontroling). *Revizor* 6(9), 35-48.
47. Pevcin, P. (2010). *Ekonomika javnih podjetij in zavodov*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.

48. PricewaterhouseCoopers (2014, februar). Operational controlership. The quiet evolution. Najdeno 12. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.pwc.com/us/en/deals/publications/operational-controllership.html>.
49. Pučko, D. (1999). *Strateško upravljanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
50. Pučko, D. (2005). Vloga in pomen planiranja v neprofitnih organizacijah javnega sektorja. V F. Bohinc, U. Cetinski, D. Harlander, T. Ilijaš, Š. Krapše, T. Krapše, B. Lipičnik, I. Ograjenšek, N. Zajc & D. Pučko (ur), *Planiranje v neprofitnem javnem sektorju. Priročnik za managerje*. (str. 13-28). Nova Gorica: Založba Educa.
51. Pučko, D. (2006a). *Analiza poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
52. Pučko, D. (2006b). *Analiza in načrtovanje poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
53. Schindler, H. (2016, 28. januar). Funktionen des Controlling. *Controlling-Portal.de*. Najdeno 7. maja 2016 na <http://www.controllingportal.de/Fachinfo/Grundlagen/Funktionen-des-Controlling.html>
54. Schwab, K. (2015). *The Global Competitiveness Report 2015-2016*. Geneva: WEF.
55. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
56. Tajnikar, M., & Došenović Bonča, P., (2015). Razumevanje javnega sektorja in slovenska gospodarska politika po letu 2008. *Teorija in praksa*: 52(4), 743 -758.
57. Theuermann, C. (2014). *Controlling in Österreichischen KMU*. Graz: Campus 02.
58. Turk, I. (2006). *Gradivo za izobraževanje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
59. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec-Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
60. Ulmann, R. (2011). *Konzeption und Aufgaben des Controlling von Sachgut- und Dienstleistungsinnovationen* (Dissertation). Freiberg: Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Bergakademie Freiberg.
61. Uredba o oskrbi s pitno vodo. *Uradni list RS* št. 88/2012.
62. Weiss, M. (2011). *Management in Skizzen*. Wien: Hauptverlag.
63. Weiss, M. (2014). *Marktwirksame Zukunftsgestaltung. Hervis Führungskräfte Forum*. Wien: Trigon.
64. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 11/2011-UPB4.
65. Zakon o gospodarskih javnih službah. *Uradni list RS* št. 32/93.
66. Zakon o zdravstveni dejavnosti. *Uradni list RS*, št. 23/05 – UPB, 15/08 – ZPacP, 23/08, 58/08 – ZZdrS-E, 77/08 – ZDZdr, 40/12 – ZUJF in 14/13.
67. Zdravstveni dom Metlika (2015). *Statut javnega zavoda Zdravstveni dom Metlika*. Metlika: Zdravstveni dom Metlika.
68. Zdravstveni dom Metlika. (2016). *Cilji za kazalnike kakovosti po procesih za leto 2015* (interno gradivo). Metlika: Zdravstveni dom Metlika.
69. Zdravstveni dom Metlika. (2016). *Poslovník kakovosti* (interno gradivo). Metlika: Zdravstveni dom Metlika.
70. Zdravstveni dom Metlika. (2016). *Poslovno poročilo ZD Metlika za leto 2015*. Metlika: Zdravstveni dom Metlika.
71. Zdravstveni dom Metlika. (2016). *Primerjava poslovanja s finančnim planom 12/2015* (interno gradivo). Metlika: Zdravstveni dom Metlika.
72. Zdravstveni dom Metlika. (2016). *Realizacija 01-12/2015* (interno gradivo). Metlika: Zdravstveni dom Metlika.
73. Žibert, F. (1993). *Teorija javnih financ*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.