

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

ANALIZA KONTROLINGA V IZBRANEM PODJETJU

Ljubljana, december 2019

TINA NAGLIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Tina Naglič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Analiza kontrolinga v izbranem podjetju, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko izr. prof. dr. Mojco Marc

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila 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 poskrbela, 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 plagiatstvo – 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 plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila 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 študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV IN RAZVOJ KONTROLINGA	3
1.1 Pojem kontroling	3
1.1.1 Planiranje	5
1.1.2 Kontroliranje	8
1.1.3 Analiziranje	8
1.1.4 Informiranje	9
1.2 Pristopi kontrolinga	10
1.2.1 Anglo-ameriški pristop	10
1.2.2 Nemški pristop	10
1.3 Razvoj kontrolinga	11
2 VRSTE KONTROLINGA GLEDE NA RAVEN MANAGEMENTA	12
2.1 Operativni kontroling	12
2.2 Strateški kontroling	13
3 NALOGE KONTROLERJA	15
4 KONTROLING POSLOVNIH FUNKCIJ	17
4.1 Prodaja	17
4.2 Nabava	21
4.3 Proizvodnja	23
4.4 Finance	24
5 IZBRANA ORODJA KONTROLINGA	25
5.1 Proračunski nadzor	25
5.2 Točka preloma	26
5.3 Uravnotežen sistem kazalnikov BSC	27
5.4 Model SCOR	29
6 ANALIZA KONTROLINGA V IZBRANEM PODJETJU	30
6.1 Opis podjetja in okolja, v katerem posluje	30
6.2 Organiziranost podjetja	31
6.3 Vizija, poslanstvo in vrednote podjetja	33
6.4 Analiza obstoječega stanja	33
6.4.1 Kontroling prodaje	36

6.4.2 Kontroling nabave	41
6.4.3 Kontroling proizvodnje	43
6.4.4 Kontroling financ	45
6.5 Povzetek	47
SKLEP	49
LITERATURA IN VIRI	50

KAZALO TABEL

Tabela 1: Izzivi in rešitve	48
-----------------------------------	----

KAZALO SLIK

Slika 1: Celovitost kontrolinga	14
Slika 2: ABC analiza	19
Slika 3: Prodajna frekvenca	20
Slika 4: XYZ analiza	20
Slika 5: Model nabavnega procesa	21
Slika 6: Točka preloma	27
Slika 7: Organigram izbranega podjetja	32
Slika 8: Realizirana prodaja glede na plan in nastali odmiki	35
Slika 9: Število zaposlenih skozi čas	35
Slika 10: Razdelitev prodaje v izbranem podjetju	36
Slika 11: Poročanje prodaje	38
Slika 12: Izpolnitev plana proizvodnje	39
Slika 13: Pregled stanja prodaje	39
Slika 14: Primer spremembe v lastni ceni v daljšem obdobju	40
Slika 15: Predlog procesa kontrolinga	46
Slika 16: Uspešnost prodajnega oddelka	46
Slika 17: Odmiki od lastne cene, nastali tekom proizvodnje	47

SEZNAM KRATIC

ang. – angleško

BSC – (ang. Balanced Scorecard); uravnoteženi sistem kazalnikov

SWOT – (ang. Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats); prednosti in slabosti ter priložnosti in nevarnosti

S&OP – (ang. Sales and Operations Planning); prodaja in operativno planiranje
IGC – (ang. International Group of Controlling); mednarodna skupina za kontroling
ZDA – (ang. United States of America); Združene države Amerike
ABC – (ang. Activity Based Costing); sistem razporejanja stroškov na podlagi aktivnosti
EBIT – (ang. Earnings Before Interest and Taxes); dobiček iz poslovanja pred obrestmi in davki
ROA – (ang. Return on Assets); donosnost sredstev
ROI – (ang. Return on Investment); donosnost naložb
OTD – (ang. On Time Delivery); pravočasnost dobav
ROCE – (ang. Return on Capital Employed); donosnost kapitala
EBITDA – (ang. Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization); dobiček iz poslovanja pred amortizacijo
SCOR – (ang. Supply Chain Operations Reference); procesni referenčni model za oskrbovalne verige
BPR – (ang. Business Process Reengineering); reinženiring poslovnih procesov
GIT – (ang. Gas Injection Technology); brizganje s plinom
EDI – (ang. Electronic Data Interchange); elektronsko izmenjavanje podatkov
ISO – (ang. International Organization for Standardization); internacionalna organizacija za standardizacijo

UVOD

V času eksponentnega razvoja informacijske tehnologije in hitro spreminjajočega se okolja vse večji pomen pridobiva hitra in učinkovita odzivnost na spremembe v okolju. V času globalizacije mora podjetje za zeleno prodajo in rast doseči konkurenčno prednost na trgu, saj potrošniške potrebe postajajo vse bolj zahtevne glede kakovosti in cene. Trg je nasičen, kar pomeni, da je ponudba večja od povpraševanja. Podjetja se morajo temu prilagoditi in poiskati načine, kako ostati opazen in privabljati nove kupce.

Konkurenčno prednost podjetja definirajo kupci, ki prednostno obravnavajo določeno podjetje pred konkurenco. Kot glavno konkurenčno prednost lahko navedemo ceno, ki ji sledijo diferenciacija, kakovost, izvirnost, celovitost ponudbe, odzivnost, prilagodljivost itd. (Čater, 2007).

Da podjetje doseže konkurenčno prednost, pa se mora pravilno in pravi čas odzvati na spremembe, ki se dogajajo tako v internem kot eksternem okolju. Kontroling z nadzorom nad poslovanjem podjetjem omogoča doseg tega cilja (Deyhle, 1997).

Kontroling ali v prihodnost usmerjeno razmišljanje planira in postavlja cilje za prihodnost, analizira trenutno stanje in podaja managementu koristne informacije, ki so v veliko pomoč pri sprejemanju poslovnih odločitev (Deyhle, 1997). Kontroling spremlja postavljen plan in opozarja na vse odmike, išče vzroke in predlaga ukrepe za nadaljnje izboljšave (Jelenc, 2010).

Kontroling kot del managerskega procesa, nima izvršne funkcije, ampak ima možnost vzpodbujati, koordinirati in podpirati. Glavni cilj kontrolinga je podpora managementu pri doseganju strateških in operativnih ciljev ter pomoč pri oblikovanju sredstev za doseg finančnega cilja, tržnih in operativnih rezultatov ter razvoj podjetja. Najpogostejši cilj kontrolinga je pomagati pri doseganju načrtovane donosnosti, operativne učinkovitosti in likvidnosti ter v strateškem horizontu, ustvariti potencial za pridobivanje dobička v prihodnosti (Sliwczynski & Kolinski, 2016). Kontroling je proces, s katerim management vpliva na druge člane za izvajanje strategije organizacije. Kontroling ne poskuša opravljati nadzora nad nalogami, njegov cilj je podpora managementu pri planiranju, koordiniranju aktivnosti, zbiranju informacij in odločanju (Anthony & Govindarajan, 2000).

Deyhle (1997) pravi, da je kontroler ali »krmar« kot kibernetik za notranji obračun, ki s podatki in informacijami pomaga »kapitanom« v prodaji, proizvodnji, razvoju in nabavi varno plovbo po »nemirnem morju«. Naloga kontrolerja je, da pravočasno opozori na morebitne nevarnosti. Nadzorni sistem upravljanja je rutinsko formalni sistem, ki pomaga spremljati in vzdrževati organizacijske aktivnosti (Günther, 2013).

Izbrano podjetje, ki na mednarodnem trgu deluje že več kot 40 let, se ukvarja s proizvodnjo brizganja plastike. Na poti od garažnega podjetja do vodilnega partnerja na področju inovativnih izdelkov iz plastike se je podjetje dokazalo kot zanesljiv in v prihodnost usmerjen partner. Ker podjetje stremi k rasti in odličnim poslovnim rezultatom, je vsaka njihova odločitev in poteza ključnega pomena za konkurenčno prednost na trgu. Ta pa je tesno povezana s pravočasnimi in verodostojnimi informacijami, ki jih tvorijo finančni in nefinančni podatki. V izbranem podjetju se zavedajo pomembnosti kontrolinga, ki je v podjetju še dokaj nerazvit. Podjetje dnevno stremi k njegovi izboljšavi na vseh področjih, saj se zaveda, da samo s pravočasnimi in konkretnimi informacijami lahko pride do zelenih rezultatov. Kot zaposlena na področju prodaje se za uspešno poslovanje v prihodnosti tudi sama zavedam ključnega pomena kontrolinga.

Namen magistrske naloge je na podlagi primerov iz prakse in strokovne literature poiskati najboljše načine in orodja za izvedbo kontrolinga v podjetjih. Na podlagi teh informacije je moj namen poiskati načine in orodja, primerne za izboljšanje kontrolinga v izbranem podjetju.

Cilj magistrske naloge je na podlagi primerov iz praks in druge strokovne literature predstaviti vplive učinkovite izvedbe kontrolinga na poslovanje podjetja. Cilj magistrske naloge je analizirati trenutno stanje izvajanja kontrolinga v podjetju in ugotoviti vse prednosti in slabosti njegove izvedbe ter podati predloge za njegovo izboljšano izvajanje.

Za doseg tega cilja si postavljam naslednje glavno raziskovalno vprašanje :

RV1: Katere so možnosti za izboljšave kontrolinga izbranega podjetja?

Dodajam še nekaj podvprašanj, ki služijo kot vodilo za odgovor na glavno raziskovalno vprašanje:

- Katere ključne prednosti pri poslovanju podjetja predstavlja učinkovit kontroling?
- Katere so glavne funkcije kontrolinga?
- Ali kontroling omogoča lažje in hitrejše odločitve v smeri doseganja zelenih ciljev?
- katero je najboljše orodje za izvajanje kontrolinga na strateški in operativni ravni?
- Ali zaposlenim v podjetju kontroling predstavlja pomoč pri doseganju ciljev ali iskanje krivca za morebitne napake?
- Ali bi avtomatsko generiranje poročil pripomoglo k večjemu zaupanju zaposlenih v kontroling?
- Ali so podatki kontrolinga točni? Če ne, kakšne so lahko posledice napačnega informiranja?
- Ali zaposleni zaupajo v točnost podatkov kontrolinga?
- Kakšno funkcijo predstavlja kontroling v računovodskem oddelku?

- Ali podporna funkcija kontrolinga vodstvu olajša delo pri sprejemanju poslovnih odločitev?
- Ali zaposleni čutijo večjo odgovornost zaradi kontrolinga?

Magistrska naloga je sestavljena iz dveh delov, teoretičnega in praktičnega. Pri teoretičnem delu sem uporabila metodo deskripcije in na podlagi obstoječe literature pojasnila pojem kontrolinga in njegove glavne aktivnosti. Predstavila sem vrste kontrolinga, področja, na katerih deluje, njegovo zgodovino in razvoj ter pomen kontrolinga za poslovanje podjetja v sodobnem času. V nadaljevanju sem predstavila načine izvedbe kontrolinga ter orodja, s katerimi si lahko pomagamo.

V praktičnem delu sem analizirala trenutno stanje kontrolinga v izbranem podjetju, ugotavljala, kje se zaposleni soočajo z izzivi, in podala praktične predloge za izboljšave. Kot zaposlena v izbranem podjetju sem praktični del izvedla na podlagi kvalitativne metode analize dokumentov, poglobljenih intervjujev in lastnih izkušenj. Pri tem sem si pomagala z razpoložljivimi notranjimi podatki, ki so ustrezno zakriti. Ključni vir informacij so letna poročila, pravilniki, predpisi in procesi. Poglobljene intervjuje sem izvedla na podlagi nestrukturiranih vprašanj, prilagojenih delovnemu mestu zaposlenega. Glede na to, da gre za neraziskano področje, sem z njimi želela dopustiti fleksibilnost pogovora in s tem pridobiti vse informacije, ki so pomembne za širšo dojemanje obravnavane teme. Z intervjuji sem pridobila odgovore na zastavljena raziskovalna vprašanja. Te sem podkrepila z analizo poslovnih procesov podjetja. Pridobljene informacije iz teoretičnega dela in ugotovitve iz praktičnega dela sem na koncu strnila in z metodo sinteze odgovorila na glavno raziskovalno vprašanje. Na podlagi vseh ugotovitev sem na koncu podala zaključek in predloge za izboljšano izvajanje kontrolinga v podjetju.

1 OPREDELITEV IN RAZVOJ KONTROLINGA

1.1 Pojem kontroling

Kontroling je tristopenjski proces, ki meri napredek doseganja zastavljenih ciljev, ocenjuje naloge, ki še morajo biti narejene, in opravlja potrebne korektivne ukrepe za doseganje postavljenih ciljev (Kerzner, 2013). Kontroling v poslovanju pomeni določitev standardov, merjenje dejanskih rezultatov in opravljanje korektivnih ukrepov (Kyriazoglou, 2012).

Kontroling zagotavlja uspešno in učinkovito delovanje organizacije, uspešno implementacijo strategije, meritev in primerjave dejanskih z vnaprej določenimi strateškimi in operativnimi cilji, identifikacijo in oceno tveganj ter podaja prilagojene rešitve (Kyriazoglou, 2012).

Merchant in Van der Stede (2003) definirata kontroling kot »napravo ali sistem«, s katerim management zagotavlja, da so odločitve in delovanje njihovih zaposlenih v skladu s cilji organizacije.

Kontroling deluje kot poslovodni krog, ki opredeli cilje in ob upoštevanju sprememb v okolju izvaja aktivnosti za njihovo uresničevanje. Kontroling analizira vse odmike med načrtovanim in realiziranim, išče vzroke njihovega nastanka in predlaga ukrepa za njihovo minimaliziranje (Melavc & Novak, 2002).

Kontroling lahko razdelimo na tri koncepte: racionalnega, ciljno usmerjenega in informacijskega. Racionalni koncept zagotavlja racionalno delovanje managementa. To je razumljeno kot namensko usmerjena racionalnost s ciljem uspešne in učinkovite izvedbe vseh aktivnosti vključenih akterjev (Weber, 1998). Ciljno usmerjen koncept podpira management pri koordinaciji primarnih procesov in je del vodstva družbe. Strukturiran je v podsisteme, ki so povezani s planiranjem in nadzorom za optimalno delovanje managementa (Horváth, 2001). Informacijsko usmerjen koncept kontrolinga je namenjen izpolnjevanju informacijskih potreb managerjev in zajema iskanje, združevanje in prenos informacij managerjem (Reichmann, 2001).

Funkcije managementa so planiranje, organiziranje, obvladovanje in usmerjanje ter odziv na spremembe. Management deluje na področju prodaje, distribucije, proizvodnje, nabave, trženja, raziskave in razvoja, podpore strankam, skladiščenja zalog, transporta, upravljanja s človeškimi viri in zunanjega izvajanja. Deluje na strateški, taktični in operativni ravni in se odloča o kratkoročnem, srednjeročnem in dolgoročnem poslovanju. V oskrbovalni verigi z integracijo potreb trga, kupcev, izdelkov, procesov in dobaviteljev skrbi za uspešnost poslovanja, ki vpliva na izboljšanje učinkovitosti in odstranjevanje anomalij vključno z ozkimi grli (Sliwczynski & Kolinski, 2016). Podjetja z managerji na čelu se z vpeljavo novih tehnologij soočajo z večjimi količinami informacij, kar kliče po učinkovitem kontrolingu. Njegova primarna skrb je uspešno in učinkovito delovanje poslovnih procesov in v skladu s tem doseganje načrtovanih in zelenih rezultatov. V ta namen podjetja sprejemajo različne ukrepe za zmanjševanje negativnih vplivov na poslovanje, ki prihajajo iz zunanjega ali notranjega okolja. Kontroling predstavlja podporni sistem, ki omogoča doseganje ciljev podjetja z odpravljanjem negativnih situacij in zagotavljanjem pravočasnih opozoril o morebitnih nevarnostih (Skorup, Sljivic & Vukadinovic, 2015).

Proces kontrolnega sistema je zasnovan tako, da nudi podporo managementu pri sprejemanju odločitev in obsega (Kolinska, Sliwczynski, Hadas & Kolinski, 2017):

- merjenje, zbiranje in procesiranje informacij o poslovanju podjetja,
- izbor kazalnikov, meritev in poročil,
- analiziranje in kontroliranje finančnih in operativnih rezultatov,
- koordiniranje dolgoročnih, srednjeročnih in kratkoročnih planov,

- načrtovanje in usklajevanje materialnega in finančnega plana,
- integracijo funkcionalnih planov (prodaje, proizvodnje, logistike, nabave, skladišča ...),
- izbor organizacijskih metod in rešitev,
- razvrščanje, simuliranje, koordiniranje in integriranje procesov v oskrbovalno verigo.

Kontroling v dobavni verigi vključuje (Sliwczynski & Kolinski, 2016):

- uporabo uravnoveženega sistema kazalnikov (ang. Balanced Scorecard, v nadaljevanju BSC), s katerimi podjetje prenese strateške cilje na operativno strategijo, meri procese, norme in sprejemljive odmike,
- rezultate kontrolinga operativnih in finančnih procesov, analizo podatkov iz okolice in obratovalnega okolja, primerjavo s planiranim in identifikacijo odklona,
- analitično vodenje ekonomskih in operativnih analiz, ki se jim določi velikost, vzrok odstopanja, pomembnost in vpliv na rezultate procesov v dobavni verigi,
- pomoč pri izdelavi plana organizacije in določitvi procesov, virov in upravljanja toka, kot tudi dejavnikov, parametrov in pogojev poslovanja (to omogoča zmanjšanje ali odpravljanje odstopanj, z vrednostjo odstopanj pa prikaže morebitne potrebe po regulaciji in usmerjanju procesov),
- regulacijo,
- odločanje v smeri zmanjševanja ali odpravljanja odklona.

Kontrolerji in managerji morajo delovati v enakopravnem partnerskem odnosu. Za vse odločitve, ki jih sprejme management, del odgovornosti nosi tudi kontroling, ki proaktivno dopolnjuje management pri upravljanju. Kontroling se na eni strani aktivno vključuje v proces managementa, na drugi strani pa v skladu z interesi podjetja omejuje njihovo delovanje in s tem ohranja ravnovesje poslovanja. Kot skrbniki finančnih podatkov so kontrolerji zadolženi, da managementu posredujejo vse kakovostne informacije o poslovanju podjetja (Gänßlen in drugi, 2012).

V nadaljevanju so podrobneje opisane najpomembnejše aktivnosti kontrolinga: planiranje, kontroliranje, analiziranje in informiranje.

1.1.1 Planiranje

Plan je izhodiščna točka za opredelitev meril, s pomočjo katerih lahko zaposleni izvajajo samokontrolo po posameznih poslovnih področjih in oddelkih s primerjavo načrtovanega in realiziranega. Planska služba mora biti seznanjena s cilji podjetja, ki so določeni s kazalniki. Ti kazalniki so preoblikovani v merila za vsak oddelek posebej. Cilj planske službe je, da so zastavljeni cilji podjetja čim bolj realni (University of Minnesota, 2015).

Cilj plana je določiti razmerje med prihodki, stroški in dobičkom. Z njim izrazimo motivacijo za prihodnje želeno stanje. Plan prodaje mora biti izkazan tako vrednostno kot količinsko, saj iz njega na podlagi predhodno urejenih kosovnic pridobimo informacije o materialnih potrebah in potrebe po proizvodnih zmogljivostih (Deyhle, 1997). V kosovnici je določena struktura izdelka in proces njegove izvedbe. Kosovnica vsebuje sklop strukturnih, tehnoloških in operativnih proizvodnih podatkov, kot je količina materialnega sestava za posamezni izdelek. Iz plana pridobimo tudi informacije o potrebah po strojnih in delavčevih urah. Če se izkaže, da podjetje nima dovolj delavcev, sledi zaposlovanje. Potrebe po kadru iz plana zahtevajo tudi pridobitev naročil in izpolnitev plana prodaje. Tukaj igrajo pomembno vlogo povratne informacije, saj je od tega odvisno vse nadaljnje planiranje (Deyhle, 1997). Planiranje je funkcija upravljanja, ki vključuje določanje ciljev in poti za njihovo doseganje. Planiranje zahteva, da se vodje zavedajo okoljskih pogojev, s katerimi se sooča njihova organizacija, so v skladu s tem sposobni napovedati prihodnje razmere in sprejemati odločitve v korist podjetja.

Pred samim planiranjem je potrebno analizirati okolje in ugotoviti kritične dejavnike, ki naj bi imeli vpliv na poslovanje podjetja, kupcev in konkurentov v danih gospodarskih razmerah. Te napovedi so podlaga za načrtovanje. Planerji morajo določiti cilje, preko katerih opredelijo, kaj je potrebno doseči in kdaj je to potrebno doseči. Opredeliti morajo tudi morebitne alternativne ukrepe za njihovo doseganje. Določiti morajo vse potrebne aktivnosti, ki bodo zagotovile učinkovito izvajanje planov. Planerji morajo nenehno spremljati uspeh svojih planov in jih po potrebi spreminjati (University of Minnesota, 2015). Planiranje delimo na strateško, taktično ali srednjeročno in operativno.

Strateško planiranje se prične v sedanjosti in se razširi daleč v prihodnost. Namen strateškega planiranja je določiti smernice, ki bodo služile kot osnova za nadaljnje delovanje podjetja. Osredotoča se na potrebe, nevarnosti in priložnosti, s katerimi se bo soočalo podjetje (Bragg & Roehl-Anderson, 2011). V okviru strateškega planiranja mora podjetje sprejeti odločitve o nadaljnjih investicijah, širitvah podjetja, velikosti skladišč in gradnji novih tovarn (Snyder & Shen, 2011). Poleg tega mora podjetje sprejeti odločitve kot so: katere izdelke bo prodajalo na daljši rok, kakšen življenjski cikel bo imel določen izdelek, kako se bo podjetje odzvalo na konkurenco, s kom bodo sklenili strateška partnerstva ter kaj za podjetje pomenijo politične in ekonomske spremembe v državi (Jager, 2008). Strateško planiranje temelji na poslanstvu, ciljih, strategiji, predvidevanjih in ukrepih, ki jih definiramo in zapišemo. Ta zapis kasneje služi za primerjavo z realiziranim. Najzahtevnejši del strateškega planiranja so predvidevanja. Z njimi izboljšujemo sestavo tal za planiranje. V primeru neustreznosti predvidevanj moramo spremeniti tudi plan. Strateški plan je opredeljen v daljšem časovnem obdobju in ga ni smiselno popravljati na kratek rok, saj ni nujno, da se bodo trenutno slabi rezultati odsevali tudi dolgoročno (Deyhle, 1997). Osnova za strateško planiranje je analiza prednosti in slabosti ter priložnosti in nevarnosti (ang. Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats, v nadaljevanju SWOT). Na podlagi analize se lažje

odločimo, kako voditi organizacijo za učinkovito konkuriranje na trgu (University of Minnesota, 2015).

Taktično ali srednjeročno planiranje po mnenju Snyder in Shen (2011) obsega obdobje od šestih do osmih mesecev. Neposredno je povezano s cenovno politiko podjetja in zalogami ter proizvodnjo določenih izdelkov za posamezne kupce. To je čas v katerem podjetje išče razpoložljive zmogljivosti za pokrivanje sezonskih nihanj in ozkih grl (Jager, 2008). Pri taktičnem planiranju pogosto sodeluje srednji management (University of Minnesota, 2015). S taktičnim planiranjem je neposredno povezan proces prodaje in operativnega planiranja (ang. Sales and Operations Planning, v nadaljevanju S&OP), katerega namen je ob upoštevanju različnih prioritet podjetja, balansirati oskrbo in povpraševanje med proizvodnjo in prodajo oziroma kupci.

Operativno planiranje je strateško planiranje, pretovorjeno v številke (Deyhle, 1997). Operativno planiranje prevzema cilje organizacije in določa načine za njihovo uresničevanje (University of Minnesota, 2015). Operativno planiranje se začne pri načrtovanju prihodkov, stroškov in dobička, nato pa se pomakne k obrobni delom, kot so načrtovanje iztržkov, prispevkov za kritje, količin materiala, potreb po strojnih in delavčevih urah in terminiranju (Deyhle, 1997). Operativno planiranje upošteva bolniške, stroške dela, kapacitete in prerazporejanja zaposlenih (Jager, 2008). Izvaja v obdobju enega meseca, in je namenjeno razvoju posebnih ukrepov, ki podpirajo strateško in taktično planiranje (University of Minnesota, 2015). V okviru operativnega planiranja se mora sestaviti tudi plan ukrepov, ki se izvedejo v primeru nedoseganja plana (Deyhle, 1997).

Ukrepi za zmanjševanje odmikov med načrtovanim in doseženim so (Deyhle, 1997):

- **Pravilna komunikacije med zaposlenimi.** Vodilni morajo negativne odmike zaposlenim predstaviti kot vzpodbudo za izvedbo primernih ukrepov za nadaljnje izboljšave. Pri pozitivnih odmikih pa morajo vodje zaposlene vzpodbujati za dosledno nadaljevanje dela.
- **Izboljšanje planiranih ciljev.** Vsi odmiki, tako pozitivni kot negativni, lahko pomenijo slabo zastavitev ciljev. Možen razlog za odmike so slabo ocenjeni in postavljeni cilji, ki so posledica napačne presoje prihodnjega stanja, ali zavestno ustvarjene rezerv. Podjetje je učeč sistem in ne glede na odmike je za doseganje zastavljenih ciljev potrebno poslovanje nadaljevati po najboljših močeh.
- **Razvoj managementa.** Odmiki so lahko hitro povezani s kadrovskim vprašanjem. Če se sumljivi odmiki nadaljujejo v nedogled in se na podlagi analize plana in kontrolinga ugotovijo nevšečni razlogi za njihov nastanek, kot je na primer delovanje v nasprotju z zastavljenimi cilji podjetja, je lahko to tudi razlog za menjavo kadra.

1.1.2 Kontroliranje

Kontroler ali krmar v podjetniški floti kapitanom v posameznih oddelkih sporoča smer plovbe proti cilju in jih opozarja na vse nezaželene odmike (Deyhle, 1997). Kontroler izvaja aktivnosti kontrolinga, kot so postavitve ciljev uspešnosti, primerjava ciljev z dejansko uspešnostjo in sprejemanje korektivnih ukrepov v primeru odmikov. Uspešnost doseganja ciljev je pogosto izražena vrednostno (prihodki, stroški ali dobiček), lahko pa se spremlja skozi druge izkaze, kot so število proizvedenih izdelkov, število reklamiranih izdelkov in raven kakovosti ali storitve za kupce. Učinkovito kontroliranje zahteva obstoj plana, saj le-ta zagotavlja potrebne cilje za delovanje podjetja. Kontroliranje zahteva jasno razumevanje vzrokov za odstopanje od ciljev. Dve tradicionalni kontrolni tehniki sta revizija proračuna in uspešnosti, ki vključujeta analizo in preverjanje zapisov in podpornih dokumentov. Revizija proračuna vsebuje informacije o stanju organizacije glede na načrtovano stanje proračuna, revizija uspešnosti pa poskuša ugotoviti, ali so prikazani podatki odsev dejanskega poslovanja organizacije. Čeprav je kontroling pogosto povezan samo s finančnimi merili, morajo upravljavci kontrolinga imeti nadzor tudi nad proizvodnjo, operativnimi procesi, postopki za opravljanje storitev, skladnostjo poslovanja s politiko podjetja in številnimi drugimi dejavnostmi v okviru organizacija (University of Minnesota, 2015). Proces planiranja in kontroliranja sta tesno povezana, saj prvi drugemu priskrbi vhodne informacije in mu s tem omogoči delo. Kontroling pa na drugi strani planu priskrbi povratne informacije, pomembne za nadaljnja postavljanja ciljev.

1.1.3 Analiziranje

Analiziranje poslovanja podjetja je proces spoznavanja, proučevanja in primerjanja planiranih in realiziranih podatkov. Rezultati analiziranja služijo kot podlaga in pomoč pri sprejemanju nadaljnjih poslovnih odločitev (Odar, 1999). Prva aktivnost analiziranja je opazovanje obstoječega stanja, kjer zberemo vse podatke in informacije o poslovanju podjetja kot celoti, po poslovnih funkcijah in prvinah. Podatke vpišemo v tabelo, ki je osnova za primerjavo s preteklim poslovanjem, planom ali poslovanjem konkurenčnega podjetja. Glede na rezultate obstoječega stanja poiščemo vzroke za nastala odstopanja (Rozman, Kovač & Koletnik, 1993).

Analitiki pri svojem delu uporabljajo sledeče metode (Turk, 2000):

- **Metodo primerjave:** opazovani pojav primerjajo z določenim primerjalnim standardom, kot so plan, preteklo stanje ali konkurenčno podjetje, kjer ugotavljajo odstopanja glede na smer (povečanje ali zmanjšanje) in intenzivnost (mala, srednja, velika).
- **Metodo členitve:** z analizo strukture kvalitativne in kvantitativne analize ugotavljajo kakovost analiziranega pojava.
- **Metodo izolacije:** izločitev določenega pojava in posamezna nadaljnja obravnava.

- **Metodo odnosa vrednosti (kazalniki):** je v središču pozornosti instrumentov kontrolinga, saj s pridobivanjem poslovno analitičnih kazalnikov poslovanja predstavlja višjo obliko informacij o poslovanju.
- **Metodo korelacije:** metoda, pri kateri se išče povezava med dvema (bivariatna analiza) ali več pojavi (multivariatna analiza).

Lipovec v (Rozman, Kovač & Koletnik, 1993) pravi, da je analiza nujna predpriprava za odločanje o nadaljnjem poslovanju. Če analiza pokaže negativni odstop od poslovanja, sledijo ukrepi in iskanje rešitev. Spremembe v dolgoročnih rešitvah so strategije, spremembe pri kratkoročnih rešitvah so taktike.

1.1.4 Informiranje

Kontroler poišče vse potrebne informacije pri sodelavcih in jih glede na rezultate kontrolinga strukturirano prenese managementu (Deyhle, 1997). Hočevar (1995) definira tri vrste poročil: informacijska poročila (obveščajo), poročila o ekonomski uspešnosti poslovanja (analizirajo uspešnost poslovanja podjetja) in poročila o osebni uspešnosti poslovanja ali nadzorna poročila (primerjajo uspešnost poslovanja z nekim standardom). Cilj poročanja je zagotoviti informacije, ki pripomorejo k lažjemu odločanju, planiranju in izvajanju nadzora (Deyhle, 1997).

Informacije, ki so uporabnikom posredovane v obliki poročil, so osnova za uspešno vodenje in odločanje v podjetju (Krisper, 2006). Informacije morajo biti pravočasne, točne, ustrezne, primerne in popolne (Hočevar, 1998). Deyhle (1997) pa pravi, da morajo biti informacije razumljive, zanesljive in točne, njihova predaja v obliki poročil pa motivacijska za nadaljnja odločanja, ki izhajajo iz njih.

Kontroler ima v podjetju vlogo internega prodajalca ciljev in planov, zato njegovo delo ne obsega samo sedenja v pisarni, ampak mora biti tudi na terenu s svojimi sodelavci. Poročila večkrat doživijo negativen odziv, sploh s strani prodaje in marketinga v smislu resničnosti podatkov in načina njihovega izračuna (Deyhle, 1997). Kontrolerjevo delo je primerno opravljeno takrat, ko so konstruktivna poročila z bistvenimi podatki oddana vsem vodjem. Poročila morajo vsebovati tako realizirane kot planiranje podatke ter odmike, ki naj bodo izraženi absolutno, v odstotkih ter kumulativno do današnjega dne. Za nastale odmike naj poročilo vsebuje razloge in predloge za izboljšave. Poročilo naj bo kombinacija tabel in grafikonov, prilagojeno za uporabnika, ter oddano pravočasno. Prejemniki naj bi prejeli tudi posebna poročila s predvidenimi željami in potrebami podjetja. Pomembna področja za sestavo poročil so prihodki, stroški in dobiček (Deyhle, 1997).

1.2 Pristopi kontrolinga

Zgodovinski razvoj kaže na dva pristopa kontrolinga, anglo-ameriškega in nemškega. Pristopa sta bila do nedavnega popolnoma diametralna. Ključna razlika med njima je bila v namembnosti. Anglo-ameriški pristop opredeli funkcijo kontrolinga kot nadzor in pripravo poročil tako za interne (poslovodstvo, zaposlene) kot eksterne namene (državo, banko, borzo), medtem ko nemški pristop izvaja kontroling samo za interne namene. Deljena mnenja so najbolj vidna v praksi, saj ga različna podjetja razumejo in izvajajo na različne načine. To razdvojenost je opaziti tudi v slovenskih podjetjih, ki pretežno izvajajo nemške pristope h kontrolingu. Prvo enotno mnenje je bilo oblikovano šele leta 1996 pod okriljem mednarodne skupine za kontroling (ang. International Group of Controlling –IGC) (Križaj, 2004).

1.2.1 Anglo-ameriški pristop

Kontroling v anglo-ameriški literaturi enačimo z nadziranjem in pripravljanjem poročil za zunanje in notranje namene (Križaj, 2004). Tako v strokovni literaturi računovodstvo delimo na dva dela, finančno in poslovodno. Finančno računovodstvo pripravlja podatke predvsem za zunanje uporabnike (lastnike, posojilodajalce, kupce, dobavitelje, davčno upravo) in je usmerjeno v poročanje podatkov iz preteklosti. Poročila so regulirana, vrednostno izražena in standardizirana v skladu z državnimi predpisi. Poročila so objektivna, zanesljiva in konsistentna. Izdajajo se polletno ali letno. Na drugi strani pa poslovodno računovodstvo pripravlja podatke za notranje uporabnike (zaposlene, poslovodstvo) s poudarkom na sedanjem in prihodnjem poročanju. Namen poročil je informirati zaposlene in jim dati povratno informacijo za lažje sprejemanje odločitev. Poročila so vrednostno izražena in prilagojena posameznikom. Poslovodna poročila so subjektivna s frekvenco poročanja glede na potrebe zaposlenih. Če sta v podjetju finančno in poslovodno računovodstvo ločena oddelka in ju pokriva glavni računovodja, kontroler opravlja delo poslovodnega računovodstva. V primeru, da ste združena, pa kontroler opravlja naloge obeh (Kavčič, Vidic, Klobučar Mirovič & Kokotec-Novak, 2007).

V ameriških podjetjih ima kontroler pomembno vlogo v organizacijski sestavi. S pomočjo pridobivanja in posredovanja informacij, pridobljenih na podlagi analiz in nadziranja, ter predvidevanj o prihodnosti nudi strokovno pomoč ostalim oddelkom. Te naloge pa opravlja tudi računovodstvo, zato se je smiselno vprašati ali obstaja ločnica med njima (Usry, Hammer & Carter, 1991).

1.2.2 Nemški pristop

Pojem »controlling« je nemškega izvora, saj se v angeščini zato uporabljajo izraz »controllershhip«. V Nemčiji se je kontroling postopno začel uvajati po letu 1970, ko je Dayhle ustanovil Akademijo za kontrolerje. Kasneje je bilo ustanovljeno tudi društvo

kontrolerjev in sklican prvi kongres. Kot posledica naftne krize se je v drugi polovici 70-ih let pojavil tudi v Evropi. Zaradi naftne krize so podjetja dobila potrebo po zniževanju stroškov, večji konkurenčnosti, hitrem razvoju in večji notranji disciplini ter opredelitvi ciljev in nalog poslovnega sistema. Nemški pristop loči kontroling na postopek ali področje nalog ter kontroling kot ustroj oziroma ureditev, ki obstaja v praksi in opredeljuje, kaj kontroler v resnici dela. Kontroling na splošno vsebuje prvine strateškega in operativnega vodenja. Kontroling kot postopek je bolj teoretičen konstrukt akademskih krogov, pridobiva in usklajuje informacije, namenjene za pomoč pri sprejemanju odločitev v smeri doseganja zastavljenih ciljev. Kontroling kot institucija pa pomeni ureditev izvedbe kontrolinga na centraliziran ali decentraliziran način in opredelitev dejanskega kontrolerjevega dela. V nemškem sistemu zaznamo večji prepad med teorijo in prakso (Melavc & Novak, 2002). Nemški teoretiki usmerjajo kontroling predvsem v pripravo poročil za notranje uporabnike. Kontroling enačijo z določenimi cilji vzdolž dobavne verige, razdeljenimi na delne cilje, delegirane zaposlenim na nižjih ravneh poslovnega sistema (Križaj, 2004).

Slovenska stroka, ki je prisvojila ameriški način razmišljanja, meni, da ni razlike med računovodjo in kontrolerjem. Slovensko računovodstvo je v teoriji sestavljeno iz knjigovodstva, načrtovanja, analiziranja in nadziranja. Na tej podlagi je stroka od njega zahtevala tako zunanje kot notranje poročanje o stanju podjetja. Praksa temu ni sledila, zato računovodstvo danes opravlja le knjigovodsko funkcijo (Hočevar, 2007).

1.3 Razvoj kontrolinga

Že od nekdanj obstaja želja po vodenju, obvladovanju in nadzorovanju ljudi, kar predstavlja osnovo za kontroling. Ta se je skozi čas pojavljal v različnih oblikah. Iz knjigovodskih zapisov je razvidno, da so že Egipčani svoje poslovanje merili s finančnimi kazalniki. Razvoj v smeri nadzora pa se je kasneje pokazal skozi prvo in drugo industrijsko revolucijo (Janeš, 2015).

Beseda kontroling je anglosaškega izvora in nima poenotenega pomena. Pripisemo ji lahko več kot 50 različnih pomenov, od vodenja, nadzorovanja, upravljanja, krmiljenja in usmerjanja do ukazovanja in preverjanja. Osebo, ki izvaja naloge kontroliga, imenujemo kontroler. Ta izvira iz 15. stoletja, časa, ko so na angeških dvorih kontrolerju dodelili funkcijo nadzora nad blagovnimi in denarnimi tokovi. Kasneje se je funkcija, imenovana »komptroler«, pojavila tudi v ameriškem kongresu. Njegova naloga je bila zagotavljanje ravnovesja med izdatki in proračunom države (Križaj, 2004).

V 19. stoletju, času razvoja železniškega prometa v Združenih državah Amerike (ang. United States of America, v nadaljevanju ZDA), to besedo zasledimo v železniškem podjetju Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System. General Electric Company pa je prvo industrijsko podjetje, ki je uvedlo delovno mesto kontrolerja. Po letu 1920, času velikih poslovnih tveganj in inflacije, kontroling v ZDA doživi razcvet. Podjetja so v tem obdobju

začutila potrebo po ekonomskih strokovnjakih, ki bi znali usmerjati in uravnavati njihovo poslovanje v turbulentnih časih (Hočevar, 2007).

V Evropi se je kontroling pojavil v 70-ih letih 20. stoletja kot posledica naftne krize in potrebe po racionalizaciji poslovanja. Tudi vpeljava novih tehnologij in rast konkurenčne prednosti je zahtevala obvladovanje stroškov podjetij. V tem obdobju so se zametki današnjega kontrolinga pojavili tudi v slovenskih podjetjih (Križaj, 2004). Razvoj managerskega nadzora kot teoretične discipline je povezan z nastankom dokumenta Sistem načrtovanja in nadzora, ki ga je objavil Robert Anthony leta 1965. Managerski nadzor je opisal kot funkcijo, ki povezuje strateško načrtovanje in operativni nadzor (Otley, 1994, str. 289–299). Ta je prvotno bil zasnovan za reševanje problemov velikih, decentraliziranih korporacij v razvitih industrijskih državah, ki so imele težave pri usklajevanju in nadzorovanju dela podrejenih organizacijskih enot znotraj družbe. Cilj je bil poenotiti cilje vseh vpletenih organizacij s cilji vodstva. Poleg tega je bilo potrebno zagotoviti informacije, ki bodo upravljavcem pomagale odkrivati in odpravljati odstopanja od plana (Skorup, Sljivic & Vukadinovic, 2015).

2 VRSTE KONTROLINGA GLEDE NA RAVEN MANAGEMENTA

Kontroling lahko izvajamo na strateški ali operativni ravni. Prvi je dolgoročno usmerjen in se nanaša na uspešnost celotnega podjetja. Njegov cilj je večanje ravni uspešnosti poslovanja podjetja in biti v pomoč pri oblikovanju vizije, ciljev, poslanstva in strategije podjetja. Na drugi strani pa operativni kontroling bdi nad realizacijo kratkoročnih ciljev. Cilj kontrolinga je povečati uspešnost podjetja s pomočjo napovedovanja prihodnosti (Železnikar, 2003).

2.1 Operativni kontroling

Operativni kontroling se nanaša na raziskovanje notranjega okolja podjetja s težiščem na minimalizaciji stroškov in maksimiranju dobička. Postopki pridobivanja informacij so kratkoročni in strukturirani (Pučko, 2006). Operativni kontroling se osredotoča na vsakodnevne operacije in izzive, ki jih lahko nemudoma reši in izboljša. Uporabljamo ga pri nadziranju prodajnih števil, ki se spreminjajo na dnevni bazi (Barnat, 2014). Operativni kontroling je sistem, ki skozi koordinacijo, integracijo planiranja, organizacijo, kontrolo, zbiranje in procesiranje informacij o izdelkih, procesih in virih v dobavni verigi pomaga managerjem dosegati cilje (Lysons & Farrington, 2006). Operativni kontroling strategijo podjetja prevede na operativno raven. V tem okviru nenehno spremlja doslednost izvedenih aktivnosti in rezultatov. Pomemben del operativnega kontrolinga je oblikovanje operativne strategije na podlagi vsesplošne strategije podjetja, njeno dosledno preverjanje in informacijska podpora. Operativna strategija je sestavljena iz plana, proizvodnega procesa, dobavne verige in virov ter njihovih medsebojnih odnosov za doseganje strategije na trgu. Operativni kontroling se dogaja na operativnem nivoju, izvaja pa se v krajših časovnih intervalih tedensko ali mesečno. Naloga operativnega kontrolinga je nuditi podporo

planiranju, organizaciji operativnih aktivnosti, nabavi in prodaji. Njegova naloga je prav tako planirati in spremljati stroške, opredeliti finančni načrt in predvideti denarni tok. Pod nadzorom mora imeti odpreme, kakovost procesov in izdelkov, organizirati mora urnike dela in imeti nadzor nad obremenitvami kadra. Med operativnim in strateškim kontrolingom se nahaja operativni kontroling srednjeročnega obdobja. Ta analizira kvartal ali polovico leta. V okviru srednjeročnega kontrolinga se izvajajo večfaktorske analize dobičkonosnosti, analiza prodaje in stroškov, analiza organizacije in procesov v dobavni verigi, analiza in morebitna odkritja ter posledična odprava ozkih grl, analiza kadra, analiza likvidnosti in delovnega kapitala (Sliwczynski & Kolinski, 2016).

Erichsen (2011) definira instrumente operativnega kontrolinga kot orodje za doseganje kratkoročnih ciljev podjetja za povečanje profitabilnosti in učinkovitosti proizvedenih in prodanih izdelkov. Planiranje, spremljanje in kontroliranje mora biti v tesni povezavi z vodstvenim timom, saj bodo le na ta način pravočasno in kakovostno obveščeni o vseh pomembnih informacijah. Operativni kontroling dolgoročne cilje in strategije preoblikuje in implementira na dnevno poslovanje. Instrumenti operativnega kontrolinga so: sistem razporejanja stroškov na podlagi aktivnosti (ang. Activity Based Costing, v nadaljevanju ABC), analiza naročanja, poročanje, analiza točke preloma, kalkulacija profitabilnosti izdelkov, analiza ozkih grl, metoda ocenjevanja naložb, planiranje likvidnosti, operativno planiranje, nadziranje izvajanja projektov, analiza popustov, analiza prodajnega trga in XYZ analiza.

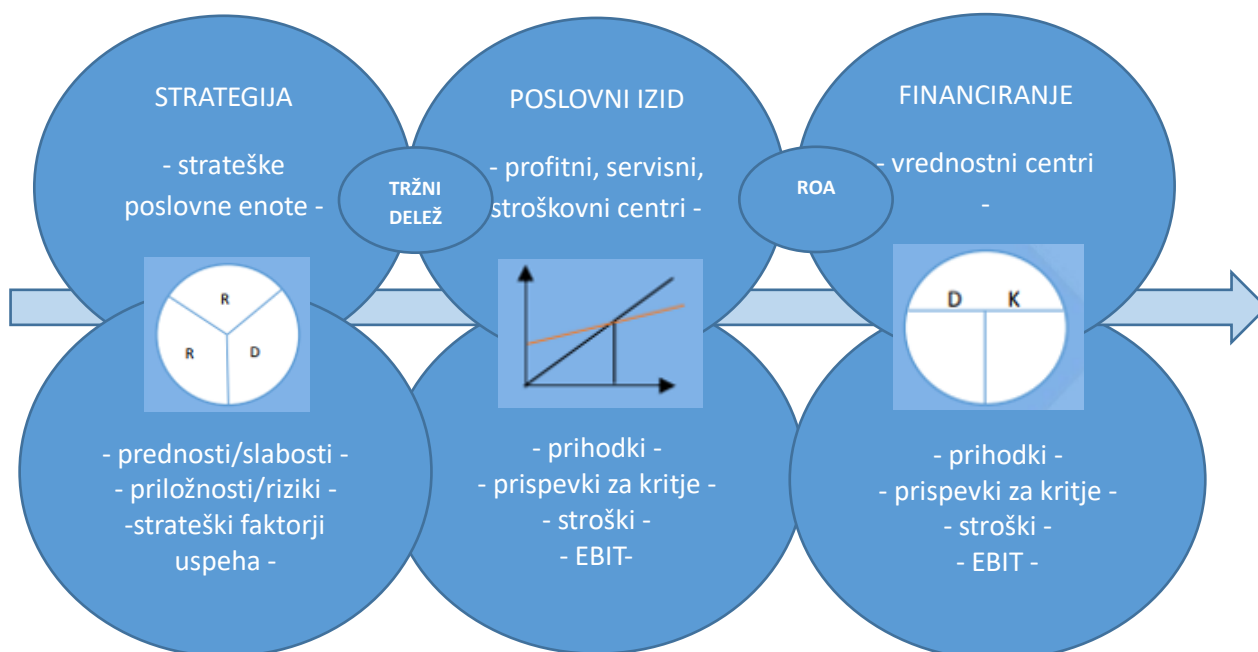
2.2 Strateški kontroling

Strateški kontroling obravnava strategijo procesa od izvedbe do zaključka. Analizira učinkovitost strategije ter išče priložnosti za izboljšave. Na strateški kontroling lahko vplivajo zunanji dejavniki in podatki. Te analizira v daljšem časovnem obdobju od enega do petih let. Strateški kontroling ugotavlja, kakšna je uspešnost podjetja in koliko manevrskega prostora ima za implementacijo pozitivnih sprememb. Pri strateškem kontrolingu je odpravljanje težav dolgotrajnejši in težavnejši postopek. Interval poročanja se dogaja v mesečnem ali daljšem časovnem obdobju, saj obravnava strateško bolj pomembna organizacijska vprašanja (Barnat, 2014). Strateški kontroling podpira planiranje in nadzoruje ter usmerja aktivnosti za izvedbo strategije podjetja. V okviru strateškega kontrolinga se izvajajo SWOT analize, analize vrednosti podjetja, primerjalne analize, analize konkurenčnosti položaja, analize sektorja po Porterjevi metodi (Porter, 2008), analiza prodaje, trga, tržnega deleža, vrednotenje novih izdelkov, analiza nabavnih trgov in strateških dobaviteljev, analiza povratka investicij. Spremljati je potrebno strateške dosežke, stopnjo inovacij, partnerje in zunanje izvajalce. Oblikovati je potrebno glavne procese in vzpostaviti informacijski sistem (Sliwczynski & Kolinski, 2016). Strateški kontroling razpravlja o varnosti in obstoju podjetja. Njegova naloga je preveriti nove potenciale in možnosti za doseganje ciljev podjetja. V aspektu strateškega kontrolinga je nujno prepoznati vse nevarnosti in najti načine, kako jih preprečiti. Naloge in cilji strateškega kontrolinga so

razvoj izdelkov, novih trgov in kupcev, izboljšanje produktivnosti, izboljšanje procesov in organizacijske spremembe, znižanje stroškov in analiza tveganj ter njihova prepreka (Erichsen, 2011). Z orodji strateškega kontrolinga podjetja dosežejo dolgoročne cilje in omogoča lažjo pot dnevnim operativnim poslom. Ta orodja so BSC, primerjalna analiza (ang. benchmarking), analiza konkurence, stroški življenjskega cikla, analiza portfelja, analiza potenciala, nadzor nad tveganjem, analiza strateške vrzeli, SWOT analiza in ciljna analiza stroškov (Erichsen, 2011).

Železnikar (2003) opredeli celovitost kontrolinga in poudarja pomembnost SWOT analize, ki pod drobnogled vzame aspekte prednosti in slabosti ter priložnosti in nevarnosti poslovanja za pomoč pri sprejemanju nadaljnjih strateških odločitev (Železnikar, 2003). Na sliki 1 je vidno, da podjetja svoje zaposlene vodijo v smeri modela RRD – rast, razvoj in dobiček. Čim večja prodaja izdelkov ali storitev iz obstoječega programa omogoča rast podjetja. Z rastjo pridobimo dodatni tržni delež, na podlagi katerega povečamo obseg izdelkov ali storitev. To storimo vzporedno z razvojem novih izdelkov ali novih načinov uporabe obstoječih izdelkov. Rast in razvoj omogočata dobiček, s katerim dosežemo načrtovane cilje podjetja. Vsi trije pojmi so tesno povezani, saj tudi dobiček omogoča razvoj podjetja in njegovo nadaljnjo rast (Deyhle, 1997). Za poslovni izid je pomemben dobiček iz poslovanje pred obrestmi in davki (ang. Earnings Before Interest and Taxes, v nadaljevanju EBIT). Strateško planiranje in operativni poslovni rezultat povezuje tržni delež. Donosnost sredstev (ang. Return on Assets – ROA) je stalen in izboljšuje vodenje. S plačilnimi tokovi, vrednostjo za delničarje in prostim denarnim tokom je podjetje sposobno dolgoročne izravnave med porabljenimi in pridobljenimi sredstvi (Železnikar, 2003).

Slika 1: Celovitost kontrolinga



Vir: Železnikar (2003).

3 NALOGE KONTROLERJA

Osrednja oseba kontrolinga je kontroler, ki je odgovoren za transparentno strategijo, poslovne rezultate in financiranja. Obvladovati mora trenutno in prihodnje poslovanje, ga načrtovati in voditi. Kontroler ni poročevalec števil, ki se ukvarja samo s preteklostjo, ampak je usmerjen v prihodnost in na podlagi kazalnikov motivira zaposlene za njihovo izvajanje. Njegova primarna dejavnost je svetovanje v smeri doseganja zastavljenih ciljev in vzpostavitev organizacijske kulture, ki je vredna zaupanja (Železnikar, 2003). Zaupanje, dialog in dobra komunikacija med kontrolerjem in managerjem je osnova za učinkovit kontroling (Jelenec, 2010).

Deyhle (1997) pravi, da so osnovne kompetence kontrolerja analitične in komunikacijske sposobnosti, poslovna in vedenjska znanja, poznavanje sistemov merjenja in obvladovanje. Odgovornosti kontrolerja so zunanja in notranja presoja, priprava dokumentacije in poročanje ugotovitev. Kontroler mora spremljati načrtovanje finančnega poslovanja podjetja in imet nadzor nad njegovo umestitvijo v finančno poročilo. Del kontrolerjeve odgovornosti je stroškovno računovodstvo, ki med drugimi vključuje koordinacijo periodičnega popisa zalog in pregled stroškov razvojnih projektov. S periodično primerjavo dejanskega in planiranega finančnega stanja, imenovano finančna analiza, managementu poroča trenutno stanje poslovanja in jim podaja predloge za izboljšave. Nenehno preglejuje trende prihodkov in stroškov ter managementu poroča morebitne negativne trende skupaj s predlogi za izboljšave. Skrbi za osnovna sredstva podjetja, kar vključuje finančni del in letno presojo osnovnih sredstev. Ustvarja in vzdržuje politiko in postopke, povezane z nadzorom nad sredstvi podjetja, ter poučuje zaposlene, kako uporabljati to politiko. Poskrbi, da se politika podjetja sklada z zahtevami državnih predpisov. Vodi evidence in njihovo uničenje v skladu s politiko hrambe poslovnih dokumentov. Pripravlja finančna poročila, periodično analizira procese vključno s finančno analizo in ugotavlja potrebe po dopolnitvi. Pripravlja davčno poročilo s predložitvijo davčne napovedi in nadzoruje vse zadeve v zvezi obdavčitvijo podjetja (Bragg & Roehl-Anderson, 2011). Naloge kontrolerja so izbira metodologije in vodenje sestanka za določitev poslanstva in ciljev podjetja ter skrb za njihovo dejansko določitev. Organiziranje planiranja od spodaj navzgor za uresničitev ciljev od vrha navzdol. Kreiranje idej za nadaljnje poslovanje po sprejetju plana. Skrbi za povezanost med poslovnimi področji in zagotavlja soodvisnosti med strateškim in operativnim planiranjem ter predračuni. Njegova naloga je, da poskrbi, da vsak zaposleni prejme relevantne podatke, potrebne za njegovo delo. Skrbi, da je sestava poročil motivacijsko naravnana. Spodbuja izračunavanje pričakovanih dosegov in njihovo usklajevanje s predvidenimi letnimi dosegi vključno z donosnostjo naložb (ang. Return on Investment – ROI) in napoveduje pričakovane bilančne podatke (Deyhle, 1997).

Naloge kontrolerja ločimo na anglo-ameriški in nemški pristop. Koletnik (1992) pravi, da je kontroler v anglo-ameriškem pristopu osredotočen na podjetniško načrtovanje, pripravo in poročanje notranjih in zunanjih poslovnih informacij, izdelavo ekonomskih analiz in

nadziranje poslovanja. Na drugi strani pa je nemški pristop osredotočen na pripravo in poročanje notranjih poslovnih informacij, svetovanje managerjem in prikazovanje poslovne uspešnosti.

V malih podjetjih kontrolno funkcijo izvaja lastnik oziroma direktor. Z rastjo podjetja in večanjem dobička poslovanje podjetje postane kompleksnejše, kar poveča potrebo po kontrolingu. Kontrolna funkcija se takrat prenese na določeno osebo ali pa se ustanovi kontrolni oddelek, ki bdi nad poslovanjem podjetja. V oddelku so operativni kontrolerji neposredno podrejeni strateškimi. Podjetja morajo biti previdna, komu podredijo kontroling, saj je od tega odvisna njihova dostopnost, avtonomija in status. V različnih okoljih kontrolerji opravljajo različna dela. V statičnem okolju kontroler analizira določne poslovne dogodke, v dinamičnem je inovator ali racionalizator, medtem ko v srednje dinamičnem vodi oziroma kaže smer plovbe (Križaj, 2004, str. 50).

Kot partner managementu ima kontroler pomembno vlogo pri trajnostnem uspehu organizacije zato (International Group of Controlling, 2013):

- oblikuje in spremlja proces upravljanja z opredelitvijo ciljev, načrtovanjem in nadzorom, tako da lahko vsak manager deluje v skladu z dogovorjenimi cilji,
- poskrbi, da podjetje nenehno razmišlja o prihodnosti in s tem lažje izkoristi vse prihajajoče priložnosti in obvlada morebitna tveganja,
- povezuje cilje in načrte organizacije v smiselno celoto,
- razvija in vzdržuje vse sisteme za nadzor upravljanja, ki zagotavljajo kakovostne informacije, pomembne za odločanja, je ekonomska zavest in tako zavezan k dobremu za organizacijo kot celoto.

Kontroler ima tudi ključno vlogo pri stabilizaciji krize v podjetju. Njegova naloga je, da pripravi podrobno kratkoročno projekcijo (obdobja 12 tednov) denarnega toka za ocenitev denarnih potreb. Ocena dejanskega finančnega stanja podjetja pomaga pri pripravi potencialnih strategij za izboljšanje denarnih pritokov. Kontroler pripravi načrt za uresničevanje dane strategije in imenuje osebe, odgovorne za stabilizacijo krize. Če postavljena strategija ne prinese pričakovanih rezultatov, mora podjetje začeti pogajanja z zunanjimi deležniki z namenom zbiranja dodatnih sredstev (Dyczkowska, 2013). Kratkoročne strategije povečanja denarnih tokov so: zmanjšanje terjatev do kupca, povečanje zapadlih obveznosti, zmanjšanje zalog, odlog načrtovanih naložb in kratkoročna zunanja finančna podpora (Slatter & Lovett, 2004). Na velikost terjatev vpliva več dejavnikov, kot so stabilnost prodaje, prodajni pogoji, obseg kreditne prodaje, kreditna politika, gotovinski popusti, politika izterjave in specifikacija strank (Dyczkowska, 2013). Podaljševanje rokov zapadlih obveznosti je treba opraviti premišljeno in previdno, saj lahko dobavitelji razširijo informacije o slabem finančnem stanju svojih strank. Prav tako mora kontroler vzpostaviti učinkovit sistem pravil, ki se nanašajo na strog nadzor nad upravljanjem gotovine. Ustrezen sistem nadzora je odvisen od velikosti podjetja, strukture

organizacije in vrste poslovne dejavnosti (Dyczkowska, 2013). Stabilizacija krize je povezana tudi z uvajanjem novih načel vodstvenega in finančnega nadzora (Slatter & Lovett, 2004). Ta načela so povezana z omejevanjem zaposlovanja, zamrznitvijo poviševanja plač in napredovanjem ter začasno zaustavitvijo investicij v naložbe (Dyczkowska, 2013).

4 KONTROLING POSLOVNIH FUNKCIJ

V nadaljevanju je podrobneje opisan kontroling poslovnih funkcij, ki imajo največji vpliv na stroške in prihodke in s tem tudi na uspešen poslovni izid. Ta področja so prodaja, nabava, proizvodnja in finance.

4.1 Prodaja

Nadzor nad prodajo se izvaja v podjetjih, ki želijo, da so cilji prodajnega oddelka usklajeni s cilji podjetja (Anderson & Richard, 1987). Podajni kontroling usmerja strateške in operativne prodajne aktivnosti. Na strateški ravni usmerja prodajo obstoječih in potencialno novih izdelkov v daljšem časovnem obdobju. Prodajne usmeritve nakazujejo priložnosti za razširitev trenutnega tržnega deleža na obstoječem trgu in osvojitve novih tržišč. Operativni kontroling, ki se izvaja v krajšem časovnem obdobju, sledi količinskimi in vrednostnim prodajnim ciljem ter opozarja na odmike (Koletnik, Belak, Kokotec-Novak, Gogovšek & Kokošec, 1993). Cilj prodajnega kontrolinga je imeti vpliv na delovanje podjetja, kar dosega s podporo planiranju in organizaciji ter z nadzorom nad obratom zalog (Rushton, Croucher & Baker, 2006). Ena njegovih najpomembnejših nalog je gospodarnost prodaje in skrb za zaloge končnih izdelkov (Melavc & Novak, 2002).

Orodja prodajnega kontrolinga so analiza planirane in realizirane prodaje posameznega izdelka, analiza kupcev, analiza prodajnih učinkov, izračun deleža prihodkov od prodaje glede na profitabilnost in deleža prihodkov prodaje po kupcih (Melavc & Novak, 2002). Izvedba prodajnega kontrolinga pa zahteva večdimenzionalne analize prodajnih rezultatov za različna časovna obdobja (tedenska, mesečna, kvartalna, letna ...), posamezne izdelke kot tudi skupino izdelkov, kupce in skupino kupcev, regije in trge, distribucijske kanale (Sliwczynski & Kolinski, 2016).

Sliwczynski in Kolinski (2016) pravita, da morajo analize vključevati:

- strukturo in dinamiko prodaje,
- finančne rezultate (prihodke, stroške, dobiček, maržo, donosnost prodaje, cikel terjatev),
- količinsko in vrednostno analizo prodaje (povprečna vrednost prodaje, njena stabilnost, trendi, sezonska prodaja),
- ABC klasifikacijo prodaje (po vrednosti ali dobičkonosnosti),
- XYZ klasifikacijo prodaje (po stabilnosti in natančnosti prodanih projekcij),

- operativno analizo potreb prodaje (povpraševanje in prodaja, zaloge in prodaja, naročila in prodaja, raven in vrednost zalog, struktura zalog in vrednostnih papirjev, pomanjkanje zaloge in izgubljena prodaja),
- kakovost logistične podpore s pravočasnostjo dobav (ang. On Time Delivery – OTD) (analiza pravočasnosti in popolnosti dobav, skladnost dobavljenih izdelkov glede na naročila),
- analizo prodaje na drobno, analizo obrata zalog za maloprodajo,
- izračunavanje finančne analize (vrednosti prodaje, dobička in marže v prodaji na drobno),
- analizo vrednosti, velikosti in pogostosti naročil,
- količinsko in analitično vrednost kot tudi analizo strukture in dinamike (vključujoč reklamacije in pritožbe),
- analizo lokacij strank in prodajnih regij, tranzitno razdaljo, stopnjo koncentracije lokacije povpraševanja po produktih in naročnikih.

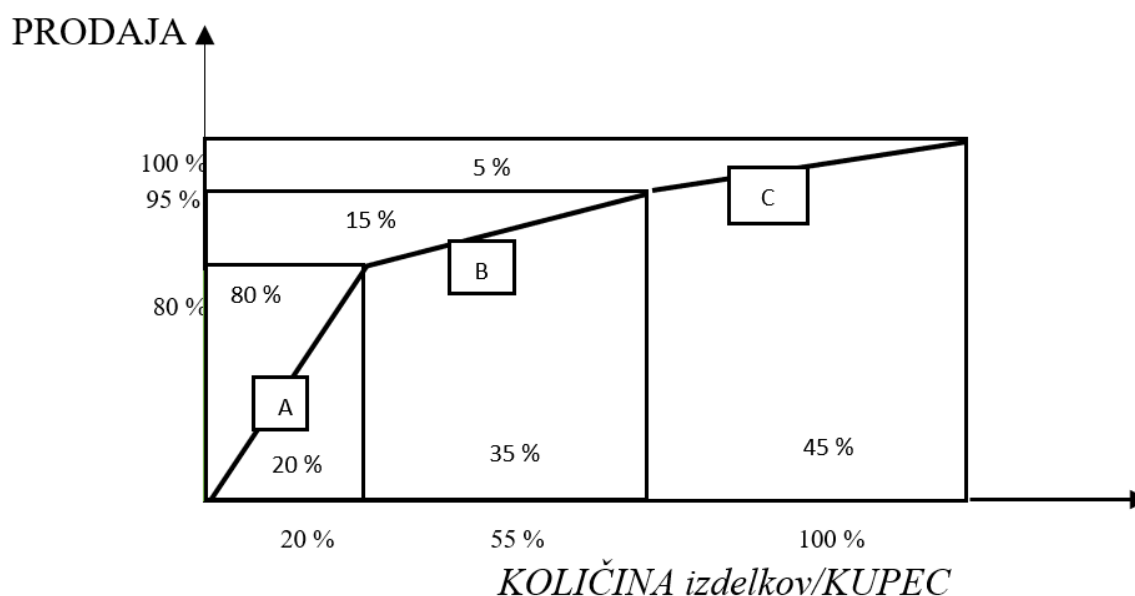
Uspešnost pridobivanja novih naročil ločimo glede na obstoječe in nove kupce. Pri obstoječih kupcih nam je trend naročanja poznan. Uspešnost delovanja prodajnega referenta lahko določimo s primerjavo vrednosti referentovih pridobljenih naročil glede na vrednost vseh pridobljenih naročil v nekem obdobju. Med seboj lahko primerjamo tudi referente s podobnimi tržnimi priložnostmi. Pri novih strankah lahko uspešnost merimo kot razmerje med novo pridobljenimi naročili in oddanimi ponudbami (Novick, 2000).

Pri merjenju uspešnosti delovanja prodajnega referenta je potrebno ovrednotiti kakšen tržni delež dosega prodajni referent in kako se ta delež spreminja skozi čas. Tukaj pride do izziva, saj tržnega deleža ni vedno najlažje realno izmeriti. Prodajne referente se lahko ocenjuje tudi na podlagi primerjave s prejšnjimi leti oziroma z drugimi referenti, ki delujejo na podobnem trgu. Prodajnega referenta lahko ocenimo tudi glede na število pridobljenih podvprašanj in oddanih ponudb v nekem obdobju. Poleg tega se je tekom let potrebno vprašati, ali se je trg kaj spremenil (nova konkurenca, nove tehnologije, drugačne potrebe kupcev itd.) in na kakšen način je na te spremembe odreagirala prodajni referent. V kolikor se prodajni referent ni prilagodil oziroma spremenil v skladu s spremembami trga lahko to drastično vpliva na prodajo. Pomembno je, da je prodajni referent pravilno motiviran in sledi ciljem, ki so v dolgoročno korist podjetja. V skladu s tem je naloga prodajnega referenta s trga pridobiti vse potrebe informacije, kot so način delovanja kupca in trendi v industriji ter na podlagi pridobljenih informacij managementu podati predloge za spremembe (Novick, 2000).

V nadaljevanju sta podrobneje opisani ABC in XYZ analizi prodaje, ki sta pomembni za nadzor varnosti prodaje in podpore strankam. Rezultati ABC in XYZ analize omogočajo izbiro prodajnih metod in postopkov pri oblikovanju ponudb za določene izdelke in kupce. ABC klasifikacija je selektivni pristop k vodenju prodaje, podpora strankam in aktivnostim v dobavni verigi glede na njihov relativni delež vrednosti prodaje. Iz slike 2 je razvidno, da izdelki oziroma kupci iz skupine A z 20 % izdelkov ustvarijo 80 % celotne prodaje. To

pomeni, da je treba za to skupino izdelkov podrobno analizirati cene konkurenčnih izdelkov, oceniti dobavitelje in se dobro pogoditi za nabavne cene. Treba je strukturirati stroške v dobavni verigi, podrobno pripraviti pogodbe, cenovno ovrednotiti postopke za obvladovanje, pripraviti vrednostno analizo in uravnavati ravni zalog (nenehno sledenje obratu zalog in varnostni zalogi). Na drugi strani pa izdelki oziroma kupci v skupini C s 45 % izdelkov ustvarijo zgolj 5 % prodaje. Za to skupino je značilen enostaven proces naročanja, poenostavljena kontrola zalog, naročanje velikih količin izdelkov in ohranjanje velike varnostne zaloge.

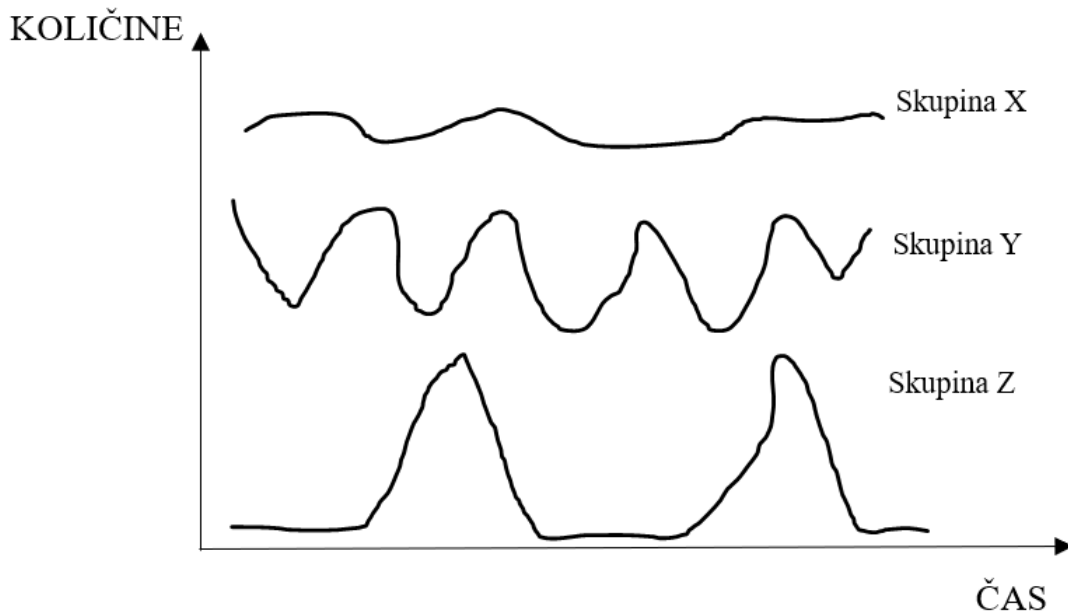
Slika 2: ABC analiza



Vir: Sliwczynski & Kolinski (2016).

XYZ klasifikacija je selektivni pristop k vodenju prodaje, podpora strankam in aktivnostim v dobavni verigi glede na stabilnost in zanesljivost napovedane prodaje. Na Sliki 3 vidimo, da skupina Z predstavlja nestabilno prodajo in nezanesljive prodajne napovedi. Izdelki se prodajajo v nekaterih naključnih obdobjih. Skupina Y predstavlja redno in zanesljivo prodajo glede na določeno časovno obdobje. Ta skupina ima potrebo po varnostni zalogi, podjetje pa mora biti zmožno opraviti takojšnjo dostavo kupcu. Skupina X pa predstavlja redno in ustaljeno prodajo v vseh časovnih obdobjih. Za to skupino vzdržujemo nizke zaloge, njihov obrat pa je visok.

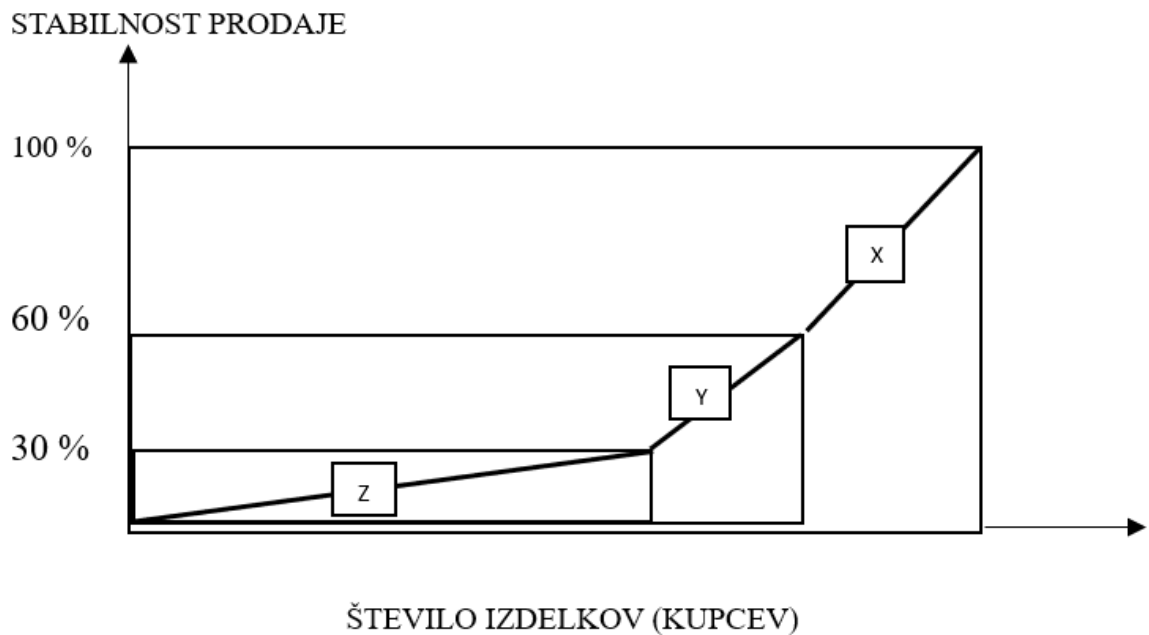
Slika 3: Prodajna frekvenca



Vir: Sliwczynski & Kolinski (2016).

Na sliki 4 vidimo, da je stabilnost prodaje izdelkov iz skupine X visoka in se giblje med 60 % in 100 %. Na drugi strani pa je stabilnost prodaje izdelkov iz skupine Z precej nestabilna, saj dosega zgolj 30 %. Izdelki iz skupine Y so nekje na sredini in dosegajo med 30 % in 60 % stabilnosti prodaje.

Slika 4: XYZ analiza

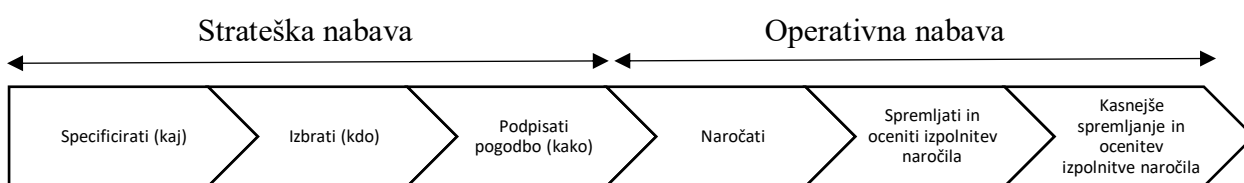


Vir: Sliwczynski & Kolinski (2016).

4.2 Nabava

Nabavni proces je razdeljen na strateško in operativno nabavo (slika 5), ki sta naprej razdeljeni na šest korakov. V prvem koraku se opredelijo potrebe, analizira trg in določijo nabavne zahteve. V drugem koraku se določi dobavitelj, od katerega se pridobi in analizira ponudba. Tretji korak je namenjen pogajanjem (dogovor o ceni, plačilih in dobavnih pogojih) in podpisu pogodbe. Drugi del grafa je sestavljen iz oddaje naročil v skladu s potrebami podjetja, preverjanjem skladnosti prejetih naročil in računov s pogodbo, reševanju reklamacij, iskanju morebitnih prihrankov in pričetku pogajanj o boljših nabavnih pogojih (Weele, 1988).

Slika 5: Model nabavnega procesa



Vir: Weele (1988).

Vsak korak v procesu ima določene aktivnosti, iz katerih je razvidno, da je nabavni proces tesno povezan z drugimi oddelki v podjetju. Tehnične zahteve podajo strokovnjaki na tehničnem področju, naročila pridejo od kupcev (prodaje), plačila uredijo finance. To pomeni, da mora oddelek nabave v primeru implementacije izboljšav vključiti celotno organizacijo (Weele, 1988).

Kontroling nabave je zasnovan tako, da zagotavlja kontinuiteto dobav ter učinkovitost in zanesljivost procesov dobavne verige za proizvodnjo (dobava materiala, vgradnih delov, polizdelkov, orodij ...), prodajo (dobava izdelkov), vzdrževanje (dobava delov za stroje in opremo), oskrbo podjetja s pisarniškimi materiali in drugimi elementi naložb (Sliwczynski & Kolinski, 2016).

Kontroling zbira in obdeluje informacije o (Sliwczynski & Kolinski, 2016):

- dobaviteljih in njihovih trgov, cenah materialov, novih materialih in substitutih, možnostih dobav, metodah in poslovnih modelih poslovanja z dobavitelji,
- potrebah podjetja po materialih za proizvodnjo, sestavnih delih in polizdelkih, orodjih, rezervnih delih, materialih za splošne namene in blagu za prodajo,
- načrtih in projekcijah za razvoj materialov na podlagi informacij iz tehnologije in marketinga,
- trenutnem stanju zalog, zanesljivosti dobaviteljev, kapacitetah skladišč,
- stroških materiala, ciklu obračanja zalog, skladnosti nabave s planom in proračunom.

Kontroling nabave nadzoruje gospodarno ravnanje nabave pri nakupu materialov za potrebe proizvodnje. Kontroling primerja in nadzoruje cene materialov glede na prodajne cene izdelkov. Pomembni so tudi dogovorjeni in uresničeni dobavni roki in posledične zaloge materialov, ki so vezane na stroške zalog in zastoje v proizvodnji.

Orodja za izvedbo nabavnega kontrolinga so (Melavc & Novak, 2002):

- raziskave trga,
- analiza dobaviteljev glede na obseg dobav,
- analiza materialov glede na obseg nabave,
- presečna analiza posameznih vrst materialov glede na nabavne cene,
- analiza dobavnih rokov,
- analiza neposrednih in posrednih nabavnih stroškov,
- analiza motenega delovanja poslovnega procesa zaradi pomanjkanja materiala,
- analiza najvišjih in najnižji možnih nabavnih cen materiala,
- analiza obsega in sestave zalog materiala.

Kontroling podpira planiranje in organizacijo nabavnih procesov, nadzoruje rezultate in korigira odstopanja s (Sliwczynski & Kolinski, 2016):

- kartiranjem strank glede materialnih potreb v končnih izdelkih,
- ABC in XYZ klasifikacijo materialov, dobaviteljev, dobavnih kanalov, izbiro metod in algoritmov za obvladovanje ponudb v klasifikacijskih skupinah,
- postavitvijo operativne norme za nabavo pri kreiranju naročil, dostavi materiala in stanju zalog,
- podporo pri razvoju kvalificiranih dobaviteljev in koordinacijo periodičnih kontrol dobaviteljev (tehnološko, finančno, tržno, logistično, kakovostno),
- podporo in koordinacijo pri zaključitvi nabavnih pogodb, pogajanj o pogojih sodelovanja, plačilih in izvedbi dostav,
- nadzorom in obvladovanjem procesa izvedbe naročil, usklajevanjem dostav, uskladitvijo s skladiščem, izmenjavo informacij in podporo pri pritožbah in vračilih blaga,
- podporo pri planiranju materialnih potreb,
- analizo obratnega kapitala,
- nadzorom nad parametri dostav (pravočasnost, popolnost, skladnost kakovosti materialov),
- razvojem načrta varnostne zaloge glede različnih scenarijev in možnosti dostav (kritične dobave, nepravočasne dobave, izpad v proizvodnji, sprememba v proizvodnjam planu),
- integracijo planov nabave, proizvodnje, transporta, skladiščenja in prodaje,
- izračunom nabavnih stroškov in obvladovanjem zalog,
- razvojem in nadzorom nad proračunom nabave in oskrbe, analizo odstopanj in implementacijo popravkov.

4.3 Proizvodnja

Proizvodni kontroling je sestavljen iz funkcionalno integriranega podpornega sistema za obvladovanje proizvodnih procesov s poudarkom na planiranju in nadzorom nad produktivnostjo ter optimizacijo proizvodnega plana glede na stroške in čas proizvodnega procesa (Peemöller, 1990). Kontroling si v okviru podpore proizvodnemu managementu prizadeva za doseg nizkih proizvodnih stroškov, učinkovito rabo proizvodnih in logističnih virov, nizko raven zaloga v proizvodnem procesu, stabilnost proizvodnih načrtov in enotno uporabo proizvodnih in logističnih virov ter zmanjševanje ozkih grl v proizvodnem procesu (Sliwczynski & Kolinski, 2016). Proizvodni kontroling podpira planiranje, upravljanje, vodenje in nadzor nad proizvodnjo ter korekcijo procesov (Sliwczynski & Kolinski, 2016). Planiranje in nadzorovanje proizvodnje zajema štiri dejavnike: količino, kakovost, stroške in čas. Planiranje proizvodnje se začne z analizo vhodnih podatkov (potrebe po določenem izdelku, dobavni roki ...), nadaljuje pa se s pregledom strojnih kapacitet, zaloga materiala in proste delovne sile. Na podlagi vseh zbranih podatkov podjetje planira proizvodnjo na najbolj ekonomičen način. Sledi izvedba plana in spremljanje odmikov med planiranim in realiziranim (Kumar & Suresh, 2007). Proizvodni kontroling je gospodarno usmerjen k obvladovanju in nadziranju stroškov. Njegova naloga je nadzor nad proizvodnimi procesi, ki imajo vpliv na izid poslovanja podjetja.

Naloga kontrolerja v proizvodnji so (Melavc & Novak, 2002):

- analiza odmikov realiziranih stroškov glede na predpostavljene po stroškovnih mestih, stroškovnih enotah in stroškovnih nosilcih,
- analiza koristnih in jalovih stroškov,
- analiza stroškov morebitnih zastojev.

Naloga kontrolerja po Sliwczynski in Kolinski (2016) zajemajo:

- zbiranje in obdelava podatkov (poročila o izvedbi proizvodnega plana, poročila o premikanju proizvodov med postajami in skladišči, seznam blaga, ki ga skladišče izda v proizvodnjo in poročila o prevzemu blaga v proizvodnjo, dokumentacijo o delovanju proizvodnje, poročila glede uporabe orodij),
- nadzor nad pripravo proizvodnega plana, plana dobav materiala in vseh podpornih aktivnosti za uspešno izvedbo proizvodnega plana,
- kontrola nad izborom metod planiranja obremenitev proizvodnih virov,
- nadzor nad proizvodnimi stroški,
- izdelava proračuna proizvodnje in poravnava proračuna,
- podpora in kontrola načrtovanja proizvodnje (proizvodnje končnih izdelkov in polizdelkov, poteka proizvodnje in uporabljene tehnologije za proizvodnje operacije, produktivnost in učinkovitost proizvodnje ter uporabo virov vključno z zaposlenimi,

stroji, opremo, materiali, orodij, zalogami, uporabo transportnih sredstev in proizvodnega skladišča, raven zalog v proizvodnji),

- kontrola in izboljšanje proizvodnih rezultatov vključno s stroški, produktivnostjo virov, učinkovitostjo procesov in poslovanja,
- izločanje ozkih grl in odmorov,
- določanja in posodabljanja proizvodnih norm (velikost proizvodne serije in proizvodnega cikla),
- kontrola nad kroženjem informacij in dokumentacije v proizvodnem procesu.

Za zmanjševanje odmikov se uporabljajo korektivni ukrepi, katerih cilj je doseganje plana (Kumar & Suresh, 2007). Razloge za nastale odmike najdemo v različnih dejavnikih, ki imajo neposredni vpliv na delovanje proizvodnje. Ti dejavniki so pomankanje zaloge materiala, nedelovanje stroja, spremembe v naročilih, pomanjkanje delovne sile, pomanjkanje komunikacije in koordinacije med različnimi oddelki (Kumar & Suresh, 2007).

4.4 Finance

Finančni oddelek v podjetju skrbi za usklajeno delovanje financiranja in investiranja za kreiranje dodane vrednosti podjetja. Da bi podjetje sprejelo optimalne finančne odločitve v skladu z zastavljenimi cilji, uporablja za analizo, planiranje in kontrolo določena analitična orodja. Finančna analiza je nujna za sprejemanje primernih finančnih odločitev. Finančni kontroling lahko definiramo kot skupek aktivnosti in orodij, ki omogočajo finančnim managerjem opraviti finančne analize za namene internega in eksternega nadzora. Finančniki uporabljajo integriran sistem analiz, ki vključujejo finančne izjave, razmerja, finančno planiranje, vrednotenje investicij in strukturno analizo kapitala. Vsa ta orodja igrajo ključno vlogo pri sprejemanju odločitev za investiranje in financiranje, saj managerjem priskrbijo širok nabor informacij (Siska, 2015). Osnovo za finančni kontroling predstavlja primerjava računovodskega predračuna in obračuna, ki nam pove, kako uspešno poslujemo oziroma ali smo dosegli zastavljene cilje. Računovodski predračun od nas zahteva sprotno načrtovanje ciljev, kar je osnova za uspešno poslovanje. Usklajena komunikacija in sodelovanje med vodji oddelkov ter vodstvom je formula za uspešno postavljene cilje. Ti spodbujajo zaposlene, da usmerjajo pozornost k njihovim doseganjem. Z dobro postavljenim predračunom lahko predvidimo stroške in koristi posameznega projekta in ocenimo smiselnost njegovega izvajanja. Z računovodskim obračunavanjem pa pridobimo informacije o dejanski realizaciji računovodskega predračuna (Turk, Kavčič & Kokotec-Novak, 2003).

Naloge finančnega kontrolinga so (Melavc & Novak, 2002):

- skrb za navpično sestavo obveznosti do virov sredstev, kar pomeni zagotavljanje ustrezne finančne samostojnosti poslovnega sistema,

- skrb za vodoravno sestavo sredstev in obveznosti do virov sredstev, kar pomeni ustrezno unovčljivost sredstev glede na zapadle obveznosti do virov sredstev,
- skrb za sprotno denarnost poslovnega sistema, kar pomeni poznavanje in uskladiitev različnih posamičnih načrtov in predračunov posameznih dejavnosti poslovnega sistema z vidika pritokov in odtokov ter prejemkov in izdatkov,
- skrb za denarnostni pridržek poslovnega sistema in njegovo ustrezno financiranje, kar pomeni skrb za zagotovitev ustreznih orodij, ki vodijo v ugoden finančni izid.

Med kontrolingom in računovodstvom obstajajo povezave in tudi bistvene razlike. Cilj finančnega računovodstva je poročanje o uspešnosti poslovanja podjetja, saj so poročila pripravljena na podlagi sprejetih računovodskih standardov poročanja in so namenjena predvsem zunanjim uporabnikom. Na drugi strani pa je naloga kontrolinga vodjam pomagati oblikovati ključne strateške cilje in načrte ter spremljati njihovo izvajanje. Kontrolinga je notranji proces, saj uporablja orodja in tehnike, prilagojene posebnostim vsake organizacije, ki niso podvržene nobenim splošno sprejetim standardom (Skorup, Sljivic & Vukadinovic, 2015). Računovodstvo se osredotoča na merjenje stroškov v organizacijah, medtem ko kontroling zajema širši koncept. Ta se osredotoča na rezultate podjetja, kjer so stroški pomembni, a niso edino merilo za uspeh (Association of Chartered Certified Accountants, 2009).

5 IZBRANA ORODJA KONTROLINGA

Za uspešno in učinkovito izvajanje kontrolinga mora kontroler pravilno uporabljati različna orodja in metode za pridobitev zanesljivih informacij. Nekaj od teh, ki bi bila najprimernejša za izvedbo kontrolinga v izbranem podjetju so naštetja in opisana v nadaljevanju.

5.1 Proračunski nadzor

Proračun je v skladu s politiko podjetja podrobno načrtovan plan delovanja managementa v določenem časovnem obdobju. Sam proračun ne pomaga doseči ciljev organizacije, ampak služi managerjem za nadzor nad njihovim uresničevanjem. Proračunski nadzor primerja planirane številke z realiziranimi in izračunava odstopanja (Turk, Kavčič & Kokotec-Novak, 2003).

Poznamo računovodsko predračunavanje (ang. budgeting) in obračunavanje. S prvim računovodstvo zagotavlja informacije o pričakovanem prihodnjem stanju podjetja. Te informacije so osnova za nadaljnje poslovno odločanje. Računovodsko obračunavanje pa zagotavlja informacije o dejanskem stanju podjetja (Melavc & Novak, 2002). Rezultati se predstavijo v proračunskih poročilih. Prednosti proračunskega nadzora so potreba po definiranju ciljev organizacije za vsak oddelek posebej. Poleg ciljev oddelkov se definirajo tudi odgovornosti posameznikov, kar jim prikaže jasno sliko o tem, kaj se od njih pričakuje

in kako bo njihovo delo ocenjeno. Zagotavlja osnovo za ocenjevanje uspešnosti, na kateri bazira primerjava planiranega in realiziranega ter odkrivanja deviacij. Te so v pomoč za definiranje sanacijskih ukrepov. Gospodarska raba virov zagotavlja najboljšo rabo prostih virov in s tem maksimiranje dobička in učinkovitost organizacije (Turk, Kavčič & Kokotec-Novak, 2003).

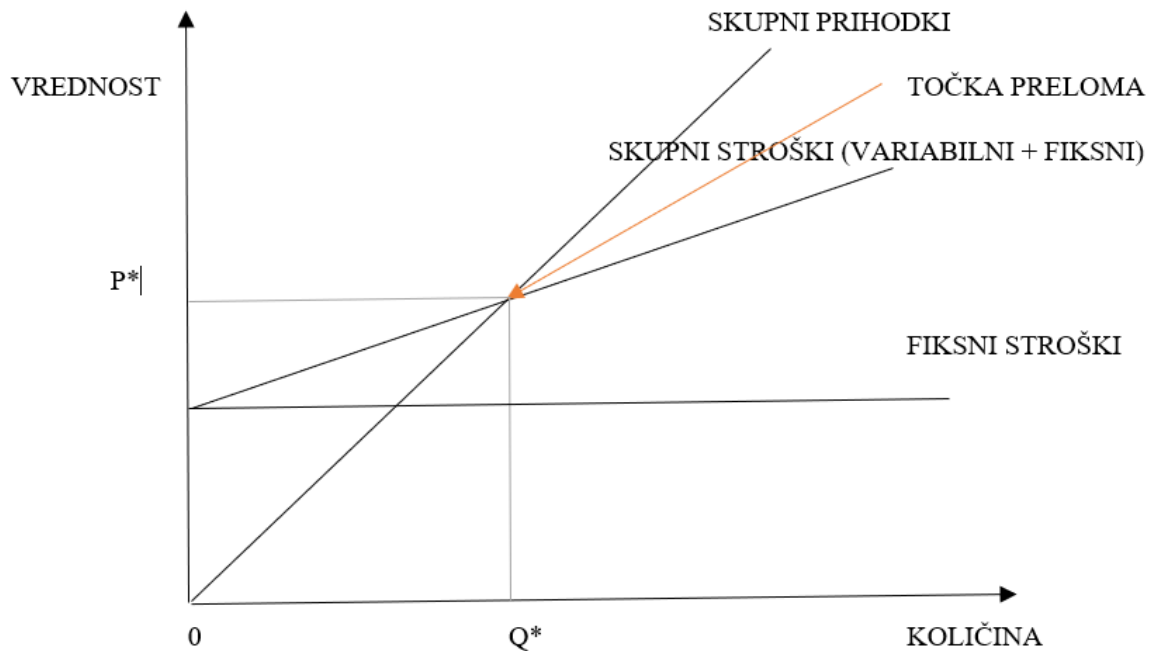
5.2 Točka preloma

Točko preloma sta v začetku 20. stoletja utemeljila nemška ekonomista Johann Frieddrich Schaer in Karl Buecher. Prvi je opredelil formulo za izračun mrtve točke, drugi pa jo je razširil na točko preloma (Schweitzer & Troßmann, 1985). Pučko in Rozman (2000) sta točko preloma imenovala tudi prag rentabilnosti. Točka preloma je orodje, ki zagotavlja hiter in enostaven pregled nad poslovanjem podjetja. Je tehnika finančnega nadzora, ki prikazuje razmerje med stroški in prihodki in je v pomoč pri oblikovanju plana.

Na sliki 6 je prikazana točka preloma (E), kjer podjetje ne dosega dobička ali izgube, to pomeni, da je prodaja enaka stroškom. Točka preloma se lahko uporablja za sprejemanje zelo pomembnih odločitev v podjetju (kaj proizvajati, kaj nabaviti, kateri stroj zaustaviti, katera naročila potrditi ...). Pomembna je za proces planiranja in kontrolinga. Pri planiranju pripomore k odločanju o ciljnih in sredstvih za njihovo doseganje, medtem ko je kontrolingu v pomoč pri pridobivanju in uporabi povratnih informacij (Needles, Powers, Mills & Anderson, 1999).

Prednost točke preloma je, da je uporabna za sprejemanje pomembnih managerskih odločitev, kot so nakup novega stroja, zaustavitev proizvodnje itd. Pomaga določiti višino dobička na različnih ravneh delovanja. Prav tako pomaga določiti prodajno ceno izdelka ali storitve in s tem doseči zeleni dobiček. Slabosti so, da temelji na nerealnih predpostavkah, kot je dejstvo, da fiksni stroški znotraj opazovanega intervala ostajajo nespremenjeni. Ne moremo je uporabiti kot samostojno orodje, ampak zgolj kot dodatno, saj deluje pod predpostavko, da podjetje posluje konstantno. Ta tehnika se ne more uporabiti učinkovito, kadar podjetje proizvaja več kot en izdelek z enakimi napravami in stroji ter ima različne stopnje prispevkov (Reilly, 2009).

Slika 6: Točka preloma



Prirejeno po Schweitzer & Troßmann (1985).

5.3 Uravnotežen sistem kazalnikov BSC

BSC je bil razvit v začetku devetdesetih let kot poskus pomoči podjetjem pri merjenju njihove poslovne uspešnosti. Zasnovala sta ga Kaplan in Norton (1996), ki pravita, da tradicionalni finančno-računovodski model ni primeren za podjetja informacijske dobe. Model namreč temelji zgolj na merjenju preteklih dogodkov, ki niso ključni za uspeh naložb v dolgoročne zmogljivosti in odnose s strankami. Finančni ukrepi pa so neustrezni za vodenje in ocenjevanje poti, po kateri naj bi potovala podjetja informacijske dobe. Novodobna podjetja namreč ustvarjajo prihodnje vrednosti z naložbami v stranke, dobavitelje, delavce, procese, tehnologijo in inovacije. Tradicionalnim finančnim kazalnikom sta dodala nefinančne kazalnike in jih umestila na področja, ki imajo vpliv na uspešnost podjetja, ter jih med seboj tudi uspešno povezala (Kaplan & Norton, 1996).

Uravnotežen sistem kazalnikov je sistem strateškega načrtovanja in upravljanja, ki ga organizacije uporabljajo za komunikacijo o svojih prihodnjih ciljih. Na podlagi uravnoteženega sistema kazalnikov managerji ovrednotijo vsakodnevno delo zaposlenih, prednostno določijo projekte, izdelke in storitve ter izmerijo in spremljajo napredek pri doseganju strateških ciljev.

Sistem povezuje elemente strategije podjetja:

- misijo,
- vizijo,
- vrednote,
- strateška področja (rezultate, cilje ...),
- operativne elemente, kot so cilji in nenehne izboljšave,
- kazalnike uspešnosti,
- pobude za projekte, s katerimi bomo dosegli cilje.

BSC je večdimenzionalen in v prihodnost usmerjen koncept, saj ne vključuje le finančnega vidika, ampak tudi vse druge (stranke, procese in zaposlene). BSC operacionalizira korporativno strategijo in omogoča merljivost s pomočjo strateških ciljev, indikatorjev (denimo denarni in nedenarni), letnih ciljev in ukrepov (Pramudita Dewangga, 2016).

Sistem uravnoteženih kazalnikov ustvari ravnovesje (Pramudita Dewangga, 2016):

- med finančno perspektivo, perspektivo strank, notranjimi procesi, učenjem in rastjo,
- med tem, kako se organizacija vidi in kako jo vidijo drugi,
- med dolgoročnim in kratkoročnim poslovanjem,
- med trenutno situacijo in situacijo, spremenjeno skozi čas.

Sistem uravnoteženih kazalnikov ni samo alternativa tradicionalnim finančnim poročilom, na podlagi katerih načrtujemo prihodnje poslovanje, ampak poda tudi opis in razlago, kaj je treba izmeriti, da bi lahko ocenili, ali so bile uporabljene strategije učinkovite ali ne (Pramudita Dewangga, 2016).

Tradicionalni kazalniki uspešnosti se osredotočajo zgolj na finančne kazalnike, kot so ROI, donosnost kapitala (ang. Return on Capital Employed – ROCE), EBIT, dobiček iz poslovanja pred amortizacijo (ang. Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation, and Amortization, v nadaljevanju EBITDA), dobičkonosnost, prihodki in drugi kazalniki (Pramudita Dewangga, 2016). BSC pa mora odgovarjati na vprašanja, ali so naši kupci zadovoljni z našimi izdelki, ali so bili naši zaposleni dobro obravnavani in ali je naš proizvodni proces tako učinkovit, da povečuje našo rast in razvojne zmogljivosti (Pramudita Dewangga, 2016).

BSC med seboj povezuje številna področja in prenaša strateške cilje na operativno strategijo, s tem pa omogoča kontrolingu pregled in nadzor nad celotnim podjetjem. Na ta način kontroler lažje poda predloge za izboljšave, ki bodo pozitivno vplivale na podjetje. BSC pomaga organizacijam oblikovati ključne kazalnike uspešnosti za različne strateške cilje. BSC zagotavlja merjenje in izvajanje nadzora nad dejansko pomembnimi področji ter z

osredotočenostjo na najpomembnejša strateška vprašanja kaže kontrolerju smer njegovega poročanja (Marr, 2019).

5.4 Model SCOR

Proizvajalci, dobavitelji, distributerji in trgovci na drobno lahko z uporabo procesnega referenčnega modela za oskrbovalne verige (ang. Supply Chain Operations Reference, v nadaljevanju SCOR) merijo in primerjajo zanesljivost in fleksibilnost procesov ter dobavne verige v skladu s sprejetimi standardi učinkovitosti.

Model vključuje pet referenčnih področij:

- standardne opise procesov upravljanja,
- strukture odnosov (odvisnosti) med procesi,
- standardne rezultate indikatorjev procesov,
- najboljše prakse upravljanja v industriji in razredih procesov,
- standardne konfiguracije in funkcionalnost dobave.

Referenčna vrednost modelov SCOR združuje tri načela upravljanja (Sliwczynski & Kolinski, 2016):

- reinženiring poslovnih procesov (ang. Business Process Reengineering, v nadaljevanju BPR),
- primerjalno analizo (benchmarking),
- uporabo najboljših praks.

BPR odkriva, kako poslovni procesi trenutno delujejo, kako jih preoblikovati v bolj učinkovite in kako te spremembe implementirati za boljšo konkurenčnost (Chen, 2001, str. 69). Primerjalna analiza pa je postopek primerjave organizacije, proizvodnega obrata ali procesa z drugimi sorodnimi organizacijami po svetu z namenom ugotoviti učinkovitost delovanja lastne organizacije in preveriti možnosti izboljšav (Daniels, 1996, str. 18–20). Model SCOR je zasnovan tako, da pomaga managerjem različnih poslovnih profilov, industrij in področij (proizvodnja, trgovina, storitve) oblikovati strukture dobavne verige, meriti procese v verigi, oceniti učinkovitost lastnih dejavnosti in navesti splošne smernice izboljšanja procesa. Standardizirano merjenje in operativna analiza ter možnost sklicevanja na najboljše rezultate v dani skupini podjetij in razredu procesov omogočata izboljšanje in poenostavitev procesov. Osnovni razredi procesov, opredeljeni v modelu SCOR, ustvarjajo orodje za obvladovanje in usklajevanje dejavnosti, usmerjenih v vrednost, in vključujejo procese planiranja, nabave, proizvodnje, dostave in vračil (Sliwczynski & Kolinski, 2016, str. 31–45).

6 ANALIZA KONTROLINGA V IZBRANEM PODJETJU

V nadaljevanju je prikazana analiza kontrolinga izbranega podjetja glede na posamezna področja. Za lažje razumevanje vsebine je najprej podan krajši opis podjetja in okolja v katerem deluje. Opisana je organiziranost v podjetju, njihova vizija, vrednote in poslanstvo. S pomočjo odprtih intervjujev in analize dokumentov je bila opravljena analiza obstoječega stanja. Glede na izbrana področja analize (prodaja, nabava, proizvodnja in finance) so bili izvedeni intervjuji z osebami, ki so neposredno povezane z delom posameznega področja. Na podlagi rezultatov analize so bili podani praktični predlogi za izboljšano izvajanje kontrolinga v izbranem podjetju.

6.1 Opis podjetja in okolja, v katerem posluje

Zgodovina izbranega podjetja sega v leto 1977, ko je garažno podjetje s 350 m² površine pričelo z brizganjem plastike. Do danes se je podjetje povečalo za 44-krat in obratuje na več kot 15.400 m² površine. Podjetje je do nedavnega delovalo na področju avtomobilske, elektro in pohištvene industrije. Trenutno je zaradi usmeritve v trajnostni razvoj in s tem uporabe naravi prijaznejših materialov v fazi odhoda iz avtomobilske industrije, za katero so brizgalno vlivali različne komponente, kot so naslonjala za glavo in roke, različne nosilce za ureditev notranjosti ter ohišja za prednje in zadnje luči (Izbrano podjetje, 2019).

Trenutno so usmerjeni v pohištveno in elektro industrijo. Za slednjo v svojih proizvodnih prostorih brizgajo plastična ohišja za elektronske izdelke. Kupcem zagotavljajo orodja, proizvodnjo kalupov za umetne mase, montažo in logistiko. Za pohištveno industrijo proizvajajo različne izdelke, kot so stoli, koši, posode za gospodinjske odpadke, izdelke s tankimi stenami in izdelke v kombinaciji lesa, kovine in plastike (Izbrano podjetje, 2019).

V proizvodnji uporabljajo raznotere tehnologije, kot so večkomponentno brizgalno vlivanje, brizganje s plinom (ang. Gas Injection Technology, v nadaljevanju GIT), zabrizgavanje vložkov na kovino in steklo, ultrazvočno varjenje ter druge tehnologije. Podjetje nenehno spremlja razvoj, išče in uvaja nove tehnologije, s čimer zagotavlja uspešno izvedbo projektov (Izbrano podjetje, 2019).

Podjetje obsega proizvodne enote, razdeljene po industrijah, skladišče in pisarniške prostore. V lasti ime 52 strojev in zaposluje 380 ljudi. Podjetje nenehno vlaga v avtomatizacijo, robotizacijo in digitalizacijo procesov. V zadnjem letu so s prestrukturiranjem logistike izboljšali učinkovitost obvladovanja procesov, znižali stroške, povečali zanesljivost in nadzor nad odprekami, povečali odstotek pravočasnih dobav, dvignili zaupanje kupcev in izboljšali uporabniško izkušnjo (Izbrano podjetje, 2019).

Podjetje deluje tako na domačem kot mednarodnem trgu, kjer pridobivajo kar 89 % prihodkov iz prodaje. Njihovi najpomembnejši trgi so EU, zlasti Nemčija, Avstrija in

Skandinavija, vse močnejši pa so v Aziji. Maja 2017 so vstopili tudi na trg Združenih držav Amerike, kjer so bili do sedaj prisotni le kot dobavitelj za njihovega referenčnega kupca.

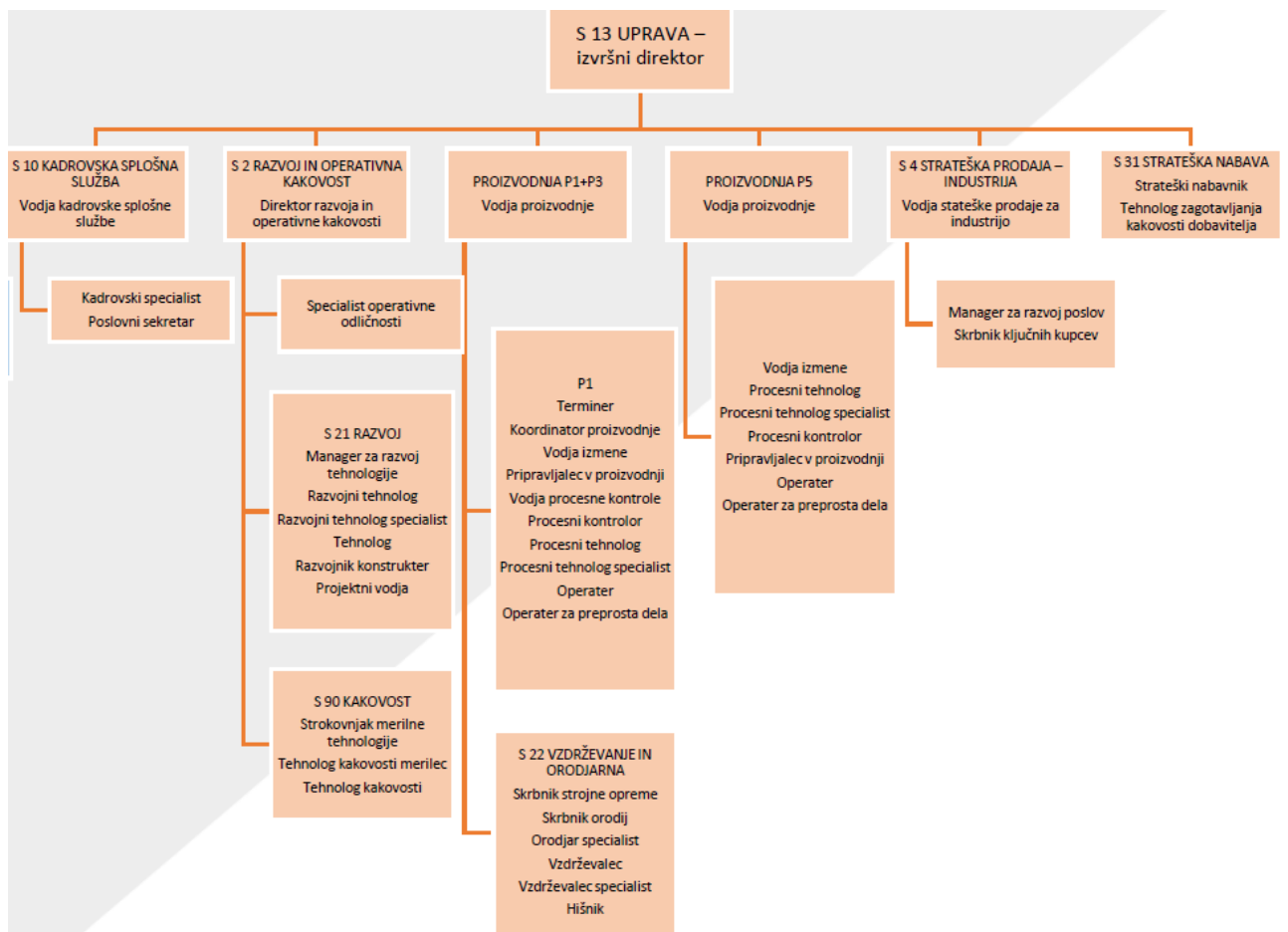
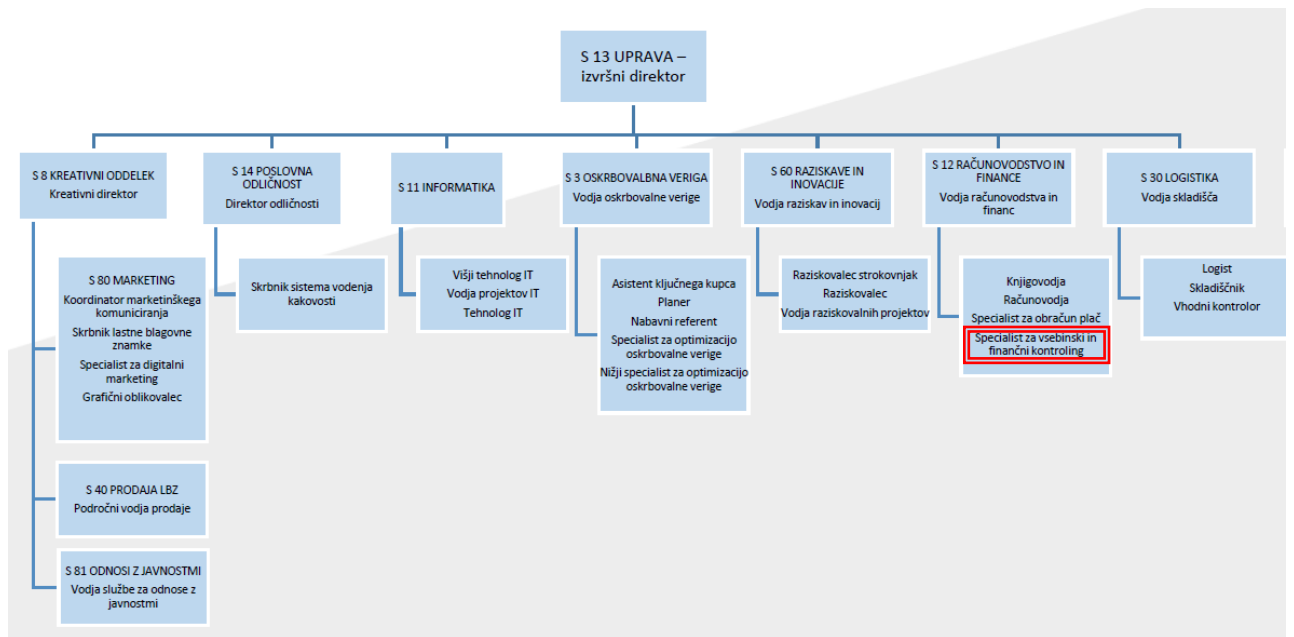
Poleg brizganja izdelkov za industrijo podjetje od leta 2012 svoje znanje in izkušnje usmerja tudi v razvoj in prodajo lastne blagovne znamke. Izdelki iz tega sklopa so kuhinjski pripomočki, kozarci, sklede, jedilni seti, krožniki, vrči, ožemalniki in kompostniki.

Poslanstvo podjetja je »*spreminjati navade ljudi in s tem ohranjati naš planet*« (Izbrano podjetje, 2019). Podjetje usmerja svoje poslovanje v smeri trajnostnega razvoja, saj želi proizvajati izključno izdelke, ki so del krožnega gospodarstva. V povezavi z zasebnim visokošolskim zavodom Fakulteto za tehnologijo polimerov v Slovenj Gradcu nenehno išče sodobne in inovativne rešitve za proizvodnjo izdelkov iz naravi prijaznejših materialov. Njihovo poslanstvo je posebej zaživel leta 2017, ko so na trg lansirali nov izdelek iz sladkornega trsa. Leto pozneje pa so razširili asortima z izdelkom, narejenim iz recikliranega materiala. Podjetje je za slednjega prejelo številne nagrade, kar jim je dalo še dodatno motivacijo za nadaljnji razvoj in iskanje rešitev v smeri trajnostnega razvoja (Izbrano podjetje, 2019).

6.2 Organiziranost podjetja

Na sliki 7 je prikazan aktualni organigram izbranega podjetja, ki je stopil v veljavo junija 2019. Na čelu podjetja sta izvršna direktorja (X in Y), ki poročata lastnikom podjetja oziroma nadzornemu svetu. Službe označene z oranžno barvo (proizvodnja, vzdrževanje, kakovost, strateška prodaja, razvoj in kadrovska služba) spadajo pod izvršnega direktorja X, medtem ko službe označene z modro barvo (informacijska tehnologija, oskrbovalna veriga, skladišče, prodaja na lastni blagovni znamki, marketing, služba za stike z javnostjo, produktna pisarna, raziskave in razvoj ter poslovna odličnost) spadajo pod izvršnega direktorja Y. S prestrukturiranjem podjetja je svoje mesto dobil tudi kontroling (označeno z rdečo barvo), ki spada pod oddelek financ.

Slika 7: Organigram izbranega podjetja



Vir: Izbrano podjetje (2019).

6.3 Vizija, poslanstvo in vrednote podjetja

Izbrano podjetje s trajnostnim in odgovornim ravnanjem soustvarja prehod v dobo krožnega gospodarstva. Z izdelki lastne blagovne znamke kot tudi z izdelki na področju industrije spodbujajo prakse z nizkim ogljičnim odtisom in prispevajo k razvoju zelenih tehnologij. To se odraža tudi v njihovi viziji in poslanstvu.

Vizija podjetja je biti med 10 najboljšimi ekološkimi podjetji, ki postavljajo trende v plastični industriji. Poslanstvo podjetja je spreminjati navade ljudi in s tem ohraniti naš planet. Vizijo in poslanstvo podjetja podpirajo tudi njihove vrednote, ki so skupne podjetju in zaposlenim. Te so izkušnje, cilji, naravni viri, odgovornost in pogum.

Svojo odgovornost do prihodnjih generacij pa med drugim dokazujejo s podporo in organizacijo družbeno koristnih projektov (Izbrano podjetje, 2019).

6.4 Analiza obstoječega stanja

Direktor oskrbovalne verige pravi, da izbrano podjetje deluje na trgu že več kot 40 let in se uvršča med velika podjetja, ki zaposlujejo več kot 250 ljudi. V letu 2016 so razširili svoje poslovne prostore in pridobili novo upravno stavbo, skladišče vhodnih in izhodnih materialov ter proizvodnjo. Vzporedno s tem je podjetje prevzelo odgovornost nad zalogo vhodnih in izhodnih materialov, ki je bilo predhodno nadzorovano s strani tripartitnega podjetja. Temu je sledila predaja celotne zunanje logistike strateškemu partnerju, s katerim si delijo skupne trajnostne cilje.

Lastna opažanja so, da so se spremembe dogajale tudi na organizacijskem, tehničnem in kadrovskem področju. Podjetje je zamenjalo celotno vodstveno ekipo in s tem spremenilo svoj način poslovanja. V preteklosti je bilo podjetje razdeljeno na mini družbe, ki so med seboj delovale skoraj neodvisno. Vsaka mini družba je imela svojo funkcijo v podjetju in glede na to je imela postavljene tudi cilje, ki jim je sledila. Težava je nastala, ko so različne mini družbe svoje cilje postavile pred skupne cilje podjetja in vzporedno zanemarile cilje drugih oddelkov. Nekateri od teh ciljev, ki so bili na ravni ene mini družbe primarni, so bili zastavljeni v nasprotju s cilji druge. To je privedlo do kaosa in neusklajenega delovanja podjetja brez poenotenih ciljev.

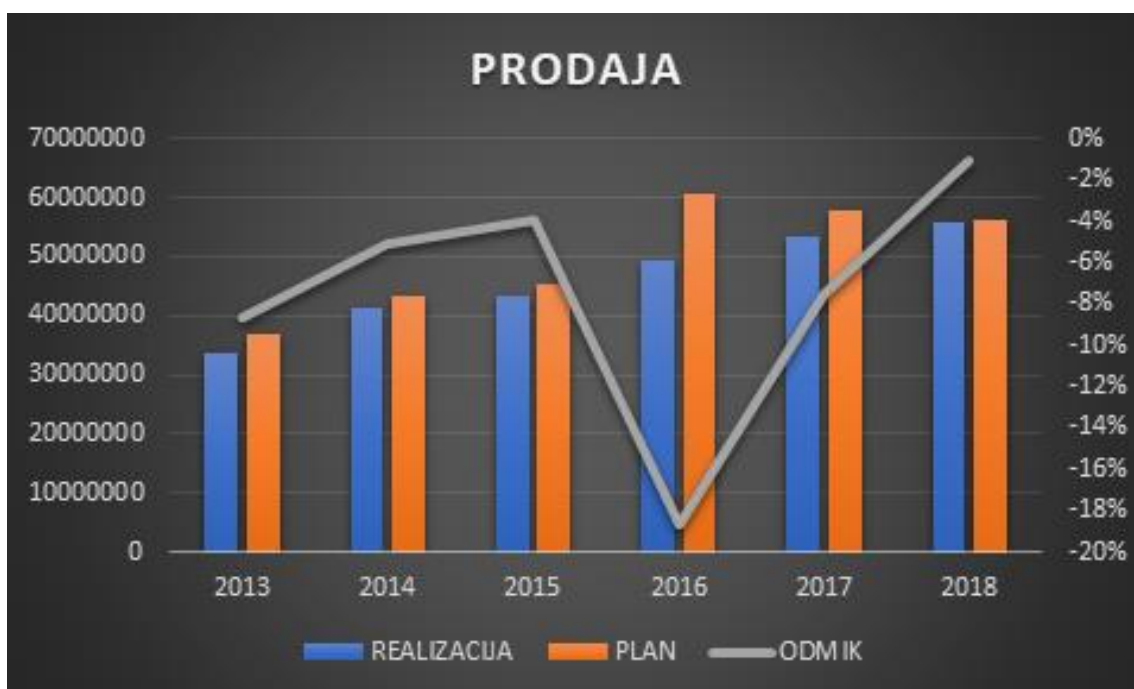
Tehnični direktor pravi, da trenutna vodstvena ekipa deluje po principu sprejemanja posameznikove odgovornosti vzdolž dobavne verige. Cilji vseh zaposlenih so enotni in usmerjeni k povečevanju prodaje s proizvodnjo naravi prijaznih izdelkov. Njihov cilj je prestrukturirati poslovne procese v skladu s krožnim gospodarstvom. Podjetje deluje po načelih trajnostnega razvoja, svojo pozornost pa še posebej usmerja v iskanje novih materialov, ki so prijazni do ljudi, skupnosti in narave. Svoje uspehe povezujejo z družbeno

odgovornimi projekti, njihova načela poslovanja pa so vir dodane vrednosti in konkurenčne prednosti na trgu.

Direktorica prodaje pravi, da njihov oddelek strateško cilja na multinacionalke po vsem svetu, ki imajo željo po vpeljavi sprememb v svoje delovanje. Na ta način podjetje počasi a vztrajno prilagaja tudi interne poslovne procese. Kot je razvidno iz slike 8 in 9, podjetje raste in veča prodajo, zato ima potrebo po dodatnem kadru in njihovem nenehnem izobraževanju. Tehnični direktor je izpostavil, da bodo v skladu s tem v prihodnosti posodobili proizvodne kapacitete in investirali v njihovo avtomatizacijo. Podjetje se zaveda, da mora za svojo konkurenčno prednost dvigniti produktivnosti in povečati nadzor nad delovnimi procesi ter kakovostjo izdelkov. Poleg naštetega imajo v dolgoročnem planu tudi odprtje lastne orodjarne, ki jim bo omogočala večjo fleksibilnost, odzivnost in konkurenčnost na trgu. V skladu s potrebami trga planirajo tudi odprtje podružnice in nove proizvodnje enote v tujini.

Kot posledica vseh sprememb se je v podjetju pojavila potreba po kontrolingu. Njegova prva naloga je bila odpraviti mini družbe in povezati vse oddelke z vzpostavitvijo enotnih ciljev, vizije, poslanstva in strategije. Podjetje se zaveda, da morajo biti cilji dosegljivi a hkrati dovolj visoki, da motivirajo zaposlene. V tej smeri so naredili že kar nekaj sprememb, a prostor za izboljšave še vedno obstaja. Kako pomemben je kontroling se zaveda tudi finančna direktorica, ki pravi, da je naloga oddelka izvajanje nadzora nad delovanjem podjetja in posameznih oddelkov. Kontroling zanima, kako oddelki sledijo ciljem in časovnim okvirjem, sodeluje pri evalvaciji projektov, hkrati pa išče rešitve za morebitna tveganja in prepričuje njihovo nadaljnjo pojavljanje. Finančna direktorica ocenjuje, da so največja tveganja za podjetje slab pretok informacij, sledenje spremembam, prepoznavanje in obvladovanje tveganj ter slabša zavednost zaposlenih o posledicah njihovih odločitev. Pravi, da podjetje z obvladovanjem tveganj pride do boljših rezultatov, rešitev pa vidi v identifikaciji in implementaciji rešitev za njihovo preprečitev. Zaveda se pomembnosti podpore, ki jo kontroling nudi vodstvu pri upravljanju in sprejemanju pomembnih odločitev. Krovni kazalniki, ki jim trenutno sledi celotno podjetje so EBITDA, vrednost prodaje in dodana vrednost na zaposlenega.

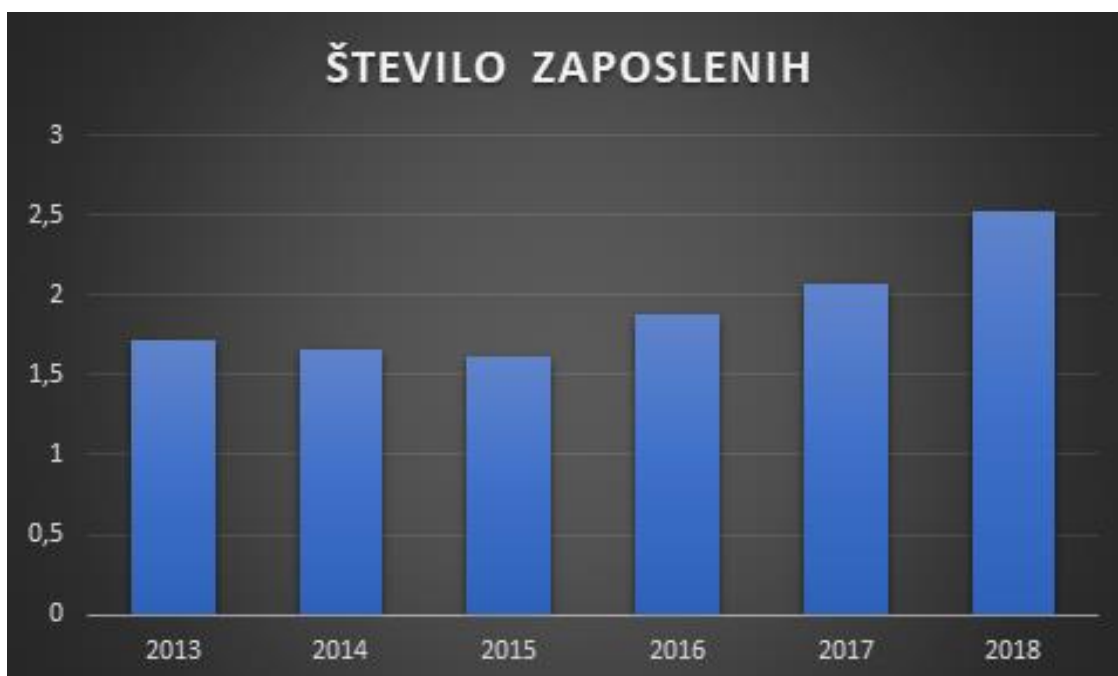
Slika 8: Realizirana prodaja glede na plan in nastali odmiki



Opomba: *Podatki so prirejeni in ne prikazujejo resničnega stanja podjetja.

Vir: Izbrano podjetje (2019).

Slika 9: Število zaposlenih skozi čas



Opomba: *Podatki so prirejeni in ne prikazujejo resničnega stanja podjetja.

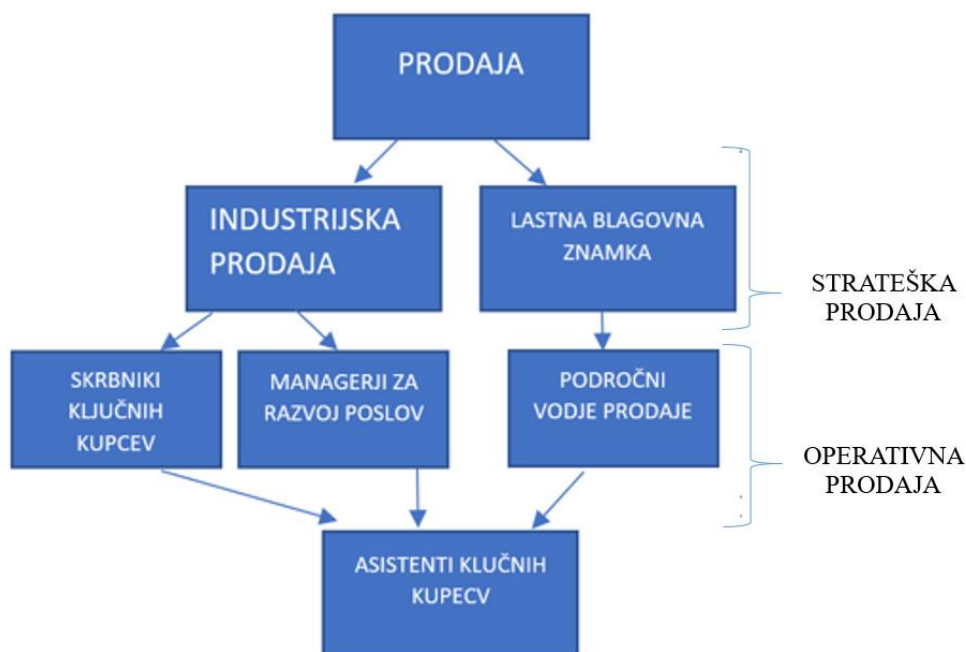
Vir: Izbrano podjetje (2019).

6.4.1 Kontroling prodaje

Na sliki 10 je prikazana razdelitev prodaje na operativno in strateško. Strateška prodaja analizira trg in konkurenco ter je prvi stik s potencialnimi kupci. Razdeljena je na industrijo in lastno blagovno znamko. Skrb obeh je optimalno oddana ponudba, pridobitev novih poslov in podpis pogodb. Strateška prodaja si prizadeva za izboljšanje tržnega položaja in doseganje finančne rasti podjetja, gradi odnose s celotno poslovno mrežo, pridobiva nove stranke, zbira podatke, analizira trenutna in bodoča stanja (konkurenco, panogo, sorodne panoge), izdeluje investicijsko dokumentacijo in poslovne študije. Na drugi strani pa operativna prodaja obdeluje prejeta naročila in prognoze s strani znanega kupca. Njena naloga je komuniciranje njihove vsebine vzdolž dobavne verige in pravočasna ter vsebinsko dovršena dobava kupcu.

Na industriji delujejo skrbniki ključnih kupcev in managerji za razvoj poslov. Cilji skrbnikov ključnih kupcev so skrb, širitev in konstantna nadgradnja poslovanja z obstoječimi kupci. Cilj managerjev za razvoj poslov pa je postavitve strategije in v skladu s tem širitev ter večanje poslovanja podjetja. Na lastni blagovni znamki delujejo področne vodje prodaje, katerih cilj je skrb za obstoječe kupce na določenem trgu in iskanje novih v skladu s strategijo podjetja. Med strateško in operativno prodajo obstaja oddelek projektna pisarna. Ta poskrbi, da se pridobljeni projekti realizirajo in implementirajo v proizvodne obrate. Po uspešnem zagonu se odgovornost proizvodnje v skladu s projektno dokumentacijo preda proizvodnji. Vzporedno s tem operativna prodaja prevzame projekt in poskrbi za nemoten pretok informacij od naročila do odpreme (Izbrano podjetje, 2019).

Slika 10: Razdelitev prodaje v izbranem podjetju



Vir: Izbrano podjetje (2019).

Med procesom industrijske prodaje in lastne blagovne znamke obstaja kar nekaj razlik. Prodaja na področju industrije sodeluje s kupci, ki imajo potrebo po nekem specifičnem produktu, primernem za proizvodnjo v proizvodnih obratih izbranega podjetja. Po vzpostavitvi prvega stika in ugotovitvi možnosti sodelovanja industrijski kupci v podjetju opravijo presojo in s tem potrdijo, da je podjetje primerno za proizvodnjo njihovih izdelkov. Po uspešni presoji kupci pošljejo povpraševanje po izdelkih. Prodaja skupaj s tehnologijo, nabavo in proizvajalcem orodij pripravi ponudbo, ki vključuje ceno izdelka in orodja. V kolikor je ponudba konkurenčna se podpiše pogodba, ki je osnova za nadaljnje poslovanje. Gre za serijsko proizvodnjo, kjer imajo izdelki vnaprej določeno ceno, letne količine, valuto plačila in dobavni rok. Na drugi strani pa prodaja na lastni blagovni znamki, kot že ime samo pove, trži izdelke, ki so plod lastnega razvoja. V ta namen sodeluje s kupci, ki so zainteresirani za njihov enkratni ali večkratni nakup. Prodaja od svojih kupcev ne dobiva napovedi ali pa je to redkost, zato težje napove prodajo. Naročila niso periodična, vendar imajo sezonski značaj (Izbrano podjetje, 2019).

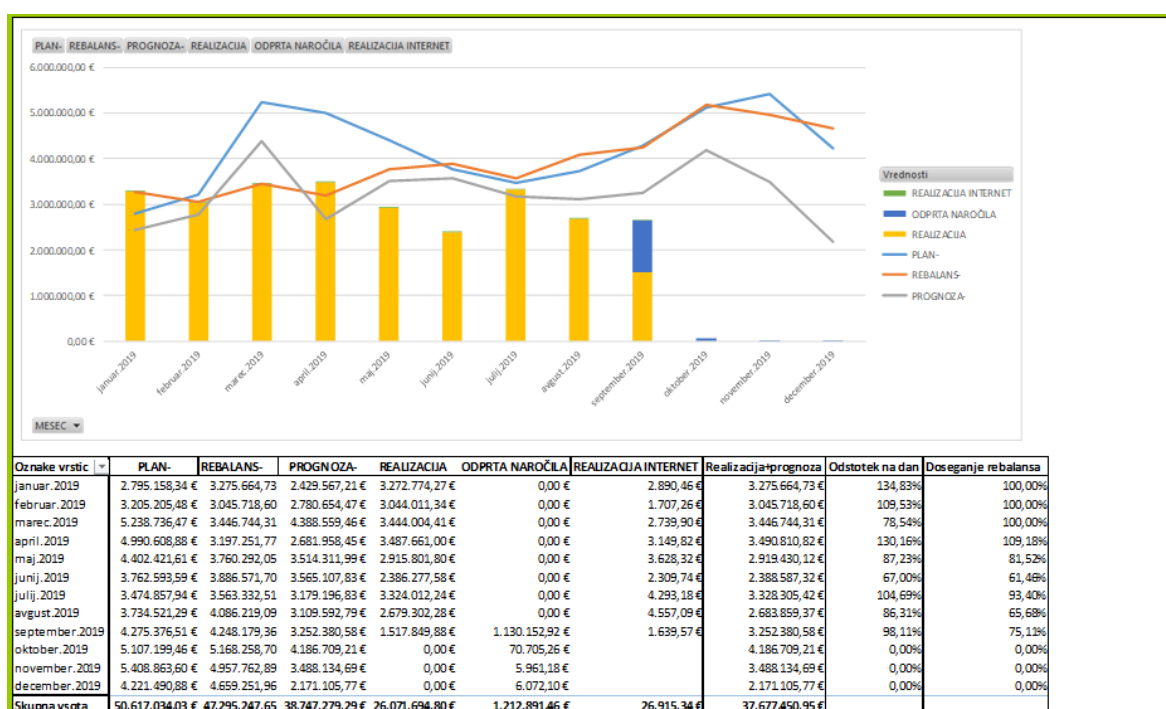
Po tem, ko strateška prodaja v podjetje pripelje nove kupce oziroma projekte, nastopi delo operativne prodaje in planske službe. Vsa naročila in napovedi, prejeta s strani znanega kupca, operativna prodaja vnese v informacijski sistem. Delo planske službe pa je, da jih potrdi ali zavrne glede na zmožnost proizvodnje. Planska služba in operativna prodaja prav tako spremljata vse odmike med prejetimi naročili, prognozami in letnim planom. Planska služba v sodelovanju s prodajo vsako leto pripravi letni plan prodaje, ki je osnova za vso nadaljnje planiranje potreb po materialih, delavcih, strojih, skladiščnem prostoru in investicijah. Planska služba na osnovi letnega plana in mesečnih prognoz načrtuje trimesečne, mesečne in tedenske plane proizvodnje (Izbrano podjetje, 2019).

Tekom opravljanja dela v operativni prodaji, sem ugotovila, da se oddelek sooča s tveganjem nepravočasnega ali nepravilnega vnosa naročil in prognoz v informacijski sistem. To pomeni, da nabava v proizvodnem planu ne vidi potreb po določenem materialu. Ne glede na to ali prodaja odkrije napako sama ali s pomočjo kupca, to lahko povzroči zakasnelo dobavo kupcu, kar ima vpliv na kupčevo dobavno verigo. Opazila sem tudi, da se operativna prodaja in planska služba soočata s tveganjem, ki ga povzroči nihanje v kupčevih prognozah in naročilih. Zaradi vpliva človeškega dejavnika obstaja možnost, da podjetje spregleda ali prepozno opazi odmike med prognozami in naročili, kar ima lahko kratkoročne ali dolgoročne posledice. Kratkoročne posledice so spregledati ali prepozno zaznati odmike v kupčevih naročilih glede na prognoze, kar lahko privede do zakasnele komunikacija vzdolž dobavne verige. To lahko povzroči pomanjkanje materiala, strojnih kapacitet ali delavcev. Posledica je izguba dobička in oslabele zaupanje kupcev. Dolgoročno tveganje je spregledati ali prepozno opaziti odmike v kupčevih prognozah glede na pretekle prognoze in letni plan. To ima lahko vpliv na dobavo materiala ali vgradnih delov z daljšim dobavnim rokom. Posledica je lahko nedobava, kar povzroči odvečno delovno silo, izgubo strojnih ur, izredne transportne stroške, neodpremo naročil, izgubo dobička in oslabele zaupanje kupcev. Težava ni samo v tem, ali podjetje zazna odmike, ampak da na njih tudi pravilno odreagira. V primeru prevelikih odmikov (negativnih ali pozitivnih) je dolžnost operativne prodaje, da o

tem obvesti strateško prodajo. Ta nadalje obvesti kupca o njegovem nedelovanju v skladu s pogodbo in ga opozori na vse prihajajoče nevarnosti.

Začetno izboljšavo je prodaja že naredila z uvedbo sistema poročanja. Poročilo je sestavljeno iz prodajnega plana po mesecih, napovedi za prihodnje mesece, realizacije in odstopanj od plana. Poročilo je razdeljeno na industrije, lastno blagovno znamko in ostalo (kupci, ki niso del omenjene industrije ali lastne blagovne znamke). V zadnjem okvirčku (slika 11) pa je seštevek vseh predhodno omenjenih postavk. Poročilo je primerno za splošni pregled prodaje, ne zagotavlja pa natančnega pregleda odmikov po izdelkih. Ročno je posodobljeno enkrat na teden, tako da ne zagotavlja takojšnih in stoddstotno pravih informacij, saj je pod vplivom človeškega faktorja.

Slika 11: Poročanje prodaje

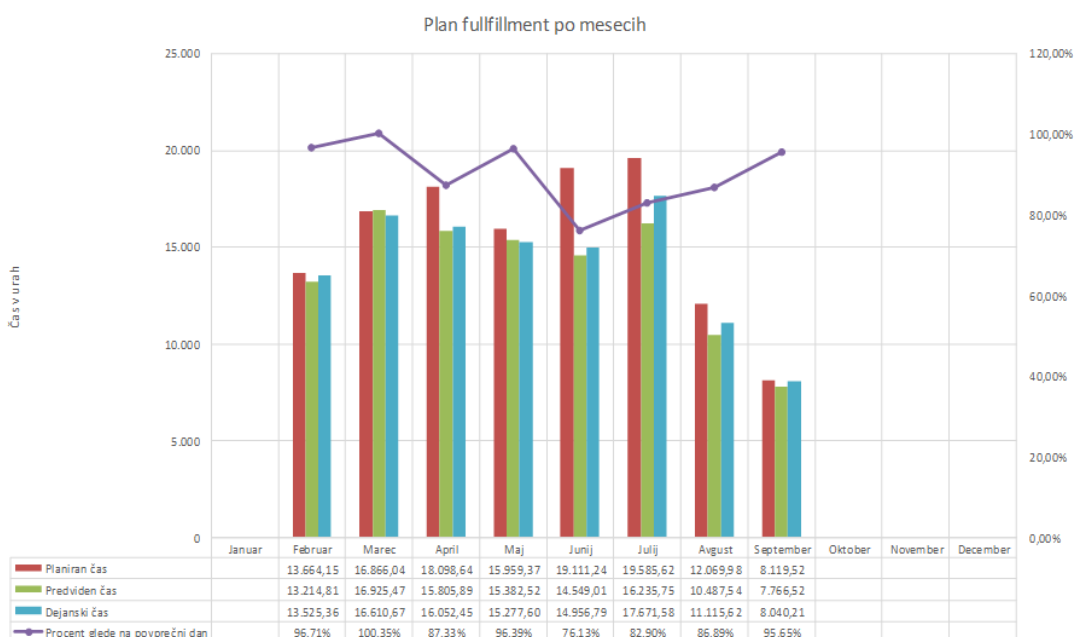


Opomba: *Podatki so prirejeni in ne prikazujejo resničnega stanja podjetja.

Vir: Izbrano podjetje (2019).

Poročilo vsebuje tudi informacije o stanju zalog, prihrankih, uspešnosti dostav in kot je prikazano na sliki 12, procentualni prikaz izpolnitve plana proizvodnje (ang. plan fulfilment). Ta ima neposredni vpliv na prodajo. V kolikor določeni izdelki niso bili proizvedeni ima prodaja izpad v prodaji kar pomeni, da plani niso doseženi.

Slika 12: Izpolnitev plana proizvodnje



Opomba: *Podatki so prirejeni in ne prikazujejo resničnega stanja podjetja.

Vir: Izbrano podjetje (2019).

Predlagana rešitev, s katero bi se podjetje izognilo napačnim ali nepravočasnim vnosom podatkov v sistem, je njihov avtomatski uvoz preko elektronskega izmenjavanja podatkov (ang. Electronic Data Interchange, v nadaljevanju EDI). To pomeni, da kupec vsa naročila in prognoze pošlje neposredno v dobaviteljev informacijski sistem in s tem izniči vpliv človeškega dejavnika ter poskrbi za nemoten potek proizvodnega procesa. Predlagana je dodelava sistema, ki prikaže vse variacije med letnim planom in prognozami ter naročili, prejetimi tekom leta. Na sliki 13 je prikazan predlog mesečnega poročila, ki vsebuje trenutno in preteklo stanje ter varianco za želen izdelek. Na podlagi variance lahko prodaja oziroma planer takoj odreagirata na odmike. S spremljanjem prodaje po izdelkih lahko podjetje z analizo zgodovinskih podatkov ugotovi kupčev način naročanja in se posledično pripravi na morebitna povečanja ali nižanja naročil. Ta analitika bi omogočala hitrejšo in natančnejšo napoved ter poročanje prodaje glede na kupce, projekte, izdelke in časovno obdobje.

Slika 13: Pregled stanja prodaje

		NAROČILA							PROGNOZE						
Perioda	Izdelek	Teden													
	Naziv izdelk	201722	201723	201724	201725	201726	201727	201728	201729	201730	201731	201732	201733	201734	201735
Prejtnj mesec	=536305 TCA	0	1344	2688	1344	2688	1344	2688	4032	2688	1344	2688	1344	2688	1344
Tale mesec	=536305 TCA	0	1344	2688	0	1344	0	0	0	0	1344	2688	1344	2688	1344
razlika	=536305 TCA	0	0	0	-1344	-1344	-1344	-2688	-4032	-2688	-1344	-1344	1344	-1344	1344
Vsota Prejtnj mesec		0	1344	2688	1344	2688	1344	2688	4032	2688	1344	2688	1344	2688	1344
Vsota Tale mesec		0	1344	2688	0	1344	0	0	0	0	1344	2688	1344	2688	1344
Vsota razlika		0	0	0	-1344	-1344	-1344	-2688	-4032	-2688	-1344	-1344	1344	-1344	1344

Opomba: *Podatki so prirejeni in ne prikazujejo resničnega stanja podjetja.

Vir: lastno delo.

Na drugi strani pa zaposlena v strateški prodaji izpostavlja, da se v oddelku soočajo z izzivom pregleda nad dobičkonosnostjo prodaje. Prodaja ne izvaja pokalkulacije cen, kar pomeni, da nima popolnega nadzora nad dobičkonosnostjo izdelkov v daljšem časovnem obdobju. Na sliki 14 so prikazane morebitne spremembe v lastni ceni med prodajno kalkulacijo in osnovno kosovnico ter prodajno kalkulacijo in realizirano lastno ceno. V času priprave prodajne kalkulacije tehnologija in prodaja nista natančno predvideli vseh stroškov lastne cene. Na primer, v kalkulaciji sta upoštevali pol delavca (to pomeni, da en delavec opravlja z dvema strojema), v resnici pa se je izkazalo, da se potrebuje en delavec. To pomeni, da je prodaja dejansko pridobila projekt, ki bo imel nižji dobiček od predvidenega. Situacija je lahko tudi obratna. Nadalje se lahko razlikujeta tudi lastna cena v prodajni kalkulaciji in realizirana lastna cena. Možni razlogi za spremembo realizirane lastne ceno so, da se ta ob dejanski proizvodnji spreminja zaradi spremembe v ceni ali količini porabljenega materiala, urni postavki delavca, njegovi produktivnosti, stojni uri, produktivnosti stroja itn. Nastanejo lahko pozitivni ali negativni odmiki. Ne glede na to, da pozitivni odmik pomeni večji dobiček za podjetje, je treba vse odmike zaznati, jih analizirati in določiti vzroke. Preveliki pozitivni odmiki lahko v prihodnosti pomenijo, da podjetje ne dobi projekta. Spremembe nastajajo tudi v prodajni ceni kot posledica vsakoletnih nižanj cen ali pogajanj s kupci. Pri vseh teh nenadzorovanih spremembah obstaja možnost, da podjetje nekatere izdelke proizvaja s prodajno ceno, ki je enaka ali celo nižja od lastne cene.

Slika 14: Primer spremembe v lastni ceni v daljšem obdobju

PRODAJNA KALKULACIJA	OSNOVNA KOSOVNICA	REALNA 1	REALNA 2
PC=3€	PC=3€	PC=3€	PC=3€
LC=1,8	LC=1,9€	LC=2,2	LC=1,6
RVC=40%	RVC=36%	RVC=26%	RVC=46%
RVC abs.=1,2€	RVC abs.=1,1€	RVC abs.=0,8	RVC abs.=1,4€
	▲ LC=-0,1€	▲ LC=-0,4€	▲ LC=+0,2€

Vir: lastno delo.

Poleg naštetega zaposlena izpostavlja, da prodaja nima orodja, s katerim bi spremljala življenjski cikel izdelka. Ta je osnova za načrtovanje letnega plana in splošno napovedovanje prodaje. Prodaja bi morala vseskozi spremljati pridobljene projekte in njihovo prodajo na trgu. Na podlagi življenjskega cikla bi podjetje lažje napovedalo prihodnjo prodajo in denarni tok, s katerim bo operiralo. Nevarnost, s katero se podjetje sooča, je konec projekta brez predhodne najave in posledično izpad prodaje.

Predlagana rešitev je vzpostavitev modela pokalkulacije in pregled dejanskega stanja dobičkonosnosti izdelkov. Zaposlena na področju strateške prodaje meni, da se najprej preverijo najbolj prodajni izdelki in nato vsi ostali. Na podlagi pokalkulacije mora prodaja izvesti vse potrebne ukrepe za bolj gospodarno prodajo. Poleg tega mora podjetje začeti spremljati življenjski cikel izdelka oziroma projekta. To je še posebej pomembno za prodajo na lastni blagovni znamki, ki na trg lansira nove izdelke in ne more takoj pričakovati visoke

prodaje. Izdelki gredo skozi faze življenjskega cikla, ki se lahko določijo na podlagi preteklih podatkov sorodnih izdelkov. Te informacije so v pomoč planski službi pri načrtovanju prihodnje prodaje. Prodaja bi prav tako morala izračunati točko preloma nižanja cen in ob podpisu pogodbe časovno določiti pogoje izvedbe.

6.4.2 Kontroling nabave

Osnovni cilj nabavne funkcije v izbranem podjetju je optimizacija nabave blaga in storitev glede na ceno, količino, nabavne pogoje in kakovost. Nabavni proces temelji na načelu dobrega gospodarja. Nabava se v primeru dolgoročnih potreb vrši na podlagi podpisanih pogodb, v primeru enkratnih ali manjših potreb pa na osnovi splošnih nabavnih pogojev. Nabava se deli na strateško in operativno. Slednja skupaj z operativno prodajo, logistiko, plansko službo in skladiščem sestavlja oddelek oskrbovalne verige. Njena glavna odgovornost je zaznava potreb po materialih, vgradnih delih, embalaži in tiskovinah za nemoten potek proizvodnje. Operativna nabava naročuje izdelke ali storitve s stalno porabo na podlagi podpisanih pogodb, ki vključujejo letne količine in cene. Odgovorna je za obračanje zalog vhodnih materialov, reševanje reklamacij in zastoje v proizvodnji, ki so posledica pomanjkanja materiala. Na drugi strani strateška nabava skrbi za ostala izredna naročila, ki se vršijo na podlagi internega zahtevka, prejetega po mailu. Ta vključuje tehnično in vsebinsko specifikacijo blaga, storitve, opreme ali orodja. Nabava skupaj z nosilcem zahtevka pripravi oceno ustreznosti vsaj treh konkurenčnih ponudb, jih ovrednoti in pripravi predlog za odločanje o odobritvi. Najboljšega dobavitelja oceni glede na reference, ceno, kakovost blaga ali storitve, garancijsko dobo, dobavni rok, ekonomski položaj dobavitelja, plačilne pogoje in razvojni potencial. Po odobritvi predloga s strani vodstva nabava izvede še dodatna povpraševanja, končna pogajanja in sklenitev pogodbe. Po končanem izboru posodobi bazo dobaviteljev v informacijskem sistemu. Strateška nabava je odgovorna tudi za mesečne in letne prihranke, razvoj dobaviteljev in kazalnik PPM (ang. parts per million). Spremljanje, ocenjevanje, analiziranje in optimizacija dobaviteljev je njihova poprodajna aktivnost. Namen ocenjevanja dobaviteljev je pridobitev podrobnejših informacij za lažje nadaljnje odločanje o morebitnem širjenju sodelovanja in učinkovitejšem izvajanju korektivnih ukrepov (Izbrano podjetje, 2019).

Dobavitelje se ocenjuje glede na (Izbrano podjetje, 2019):

- **Nabavne pogoje:** ceno, plačilni rok, predlog za zniževanje stroškov.
- **Logistiko:** pravočasnost dobav, doseganje zelenih dobavnih rokov, odziv na povpraševanje.
- **Kakovost:** kakovost dobavljenih proizvodov, priložena spremna dokumentacija, odzivnost pri reševanju reklamacij, izpolnjevanja zahtev standarda kakovosti internacionalne organizacija za standardizacijo (ang. International Organization for Standardization, v nadaljevanju ISO).
- **Ekologijo:** izpolnjevanje zahtev ISO standarda za okolje.

- **Tehnično podpora:** obstoječa tehnična podpora in pripravljenost na sodelovanje v razvojni fazi izdelka.

Glede na doseženo oceno dobavitelje razvrščajo v 4 skupine: partnerje, zanesljive dobavitelje, odobrene dobavitelje in pogojne dobavitelje. S pripravo korektivnih ukrepov in terminskega plana ima vsak izmed njih možnost za izboljšanje ocene. Dobavitelje se ocenjuje na vsake pol leta (Izbrano podjetje, 2019).

Zaposlena v oddelku operativne nabave je izpostavila, da se soočajo s tveganjem pomanjkanja materiala in posledično zaustavitvijo proizvodnje. To povzroči izgubo strojnih ur, pomanjkanje končnih izdelkov, izpad prodaje, odvečne delavčeve ure, višje transportne stroške, izgubo kredibilnosti in pogajalske moči pri kupcih. Na drugi strani pa se soočajo s tveganjem kopičenja materiala v skladišču, kar povzroči visoke stroške skladiščenja. Razlog se nahaja v nestanovitnih kupčevih prognozah, neugodnih dobavnih rokih cenovno ugodnejših azijskih dobaviteljev, pomankanju materiala pri dobaviteljih, pomankanju materiala na trgu, nedoločenih minimalnih zalogah materiala, pomanjkljivosti v proizvodnem planu, neuskladenem stanju zalog, nepravilni porabi materiala glede na kosovnice in človeškem faktorju. Cilj operativne nabave je naročiti in dostaviti zadostno in kakovostno količino materiala ob pravem času.

Predlagane rešitve so:

- poenotenje ali skrajšanje dobavnih rokov materiala glede na kupčeve dobavne roke (to lahko dosežejo s fokusom na evropskih dobaviteljih),
- vzpostavitev »varovalke« (določitev vsaj 2 dobaviteljev za vse materiale in storitve),
- določitev substituta vsem materialom in vgradnim komponentam,
- mesečna analiza 3-mesečnih in 6-mesečnih proizvodnih planov in identifikacija odstopanj (v primeru več kot 20% odstopanja prodaja v pogodbi o poslovanju prenese riziko slabih napovedi na kupca),
- sistemska določitev minimalne in maksimalne zaloge materiala (Kadar se zaloge materiala približa minimumu, sistem avtomatsko opozori na prihajajoč padec pod minimum. Vzporedno s tem sistem preko EDI generira novo naročilo in ga pošlje dobavitelju.),
- omogočiti dobaviteljem vpogled v minimalne in maksimalne zaloge in prenos odgovornosti vzdrževanja zalog na dobavitelje,
- določiti varnostno zalogo pri dobaviteljih,
- vključitev določenega procenta izmeta v prodajno tehnološko kalkulacijo,
- tedenska naključna inventura zaloge materiala v skladišču in proizvodnji,
- periodična analiza porabe materiala,
- avtomatsko planiranje in minimiziranje človeškega faktorja,
- analiza izgubljenega dobička in višjih izrednih transportnih stroškov glede na stroške varnostnih zalog,

- portal za dobavitelje z vso obstoječo dokumentacijo, prognozami, naročili, zalogo materiala, splošnimi dokumenti.

Na drugi strani pa se strateška nabava sooča s tveganjem sledljivosti izrednih naročil preko elektronske pošte. Ta naročila niso del stalnega plana proizvodnje in so po večini višje vrednosti. Vodja nabave pravi, da obrazec, poslan po mailu, ponavadi ne vsebuje vseh potrebnih podatkov za kreiranje naročila. Poleg tega lahko nabava izvede naročilo šele, ko zahtevek potrdi tudi odgovorna oseba. Proces je dolgotrajen in lahko poteka brez pravega nadzora. Posledica je izguba sledljivosti in odgovornih oseb. Zahtevek velikokrat ne vsebuje zadostnih informacij, kar oteži delo nabave in podaljša proces od prejemnika zahtevka do izvedbe.

Rešitev za sledljivost naročil je vzpostavitev sistema naročanja preko podjetju že poznane platforme Jira. Ta omogoča kreiranje naročila in zahteva izpolnitev vseh potrebnih informacij, ki so nabavi vidne šele po odobritvi odgovorne osebe. Na ta način bo nabava za nemoteno delo pridobila vse potrebne informacije in hkrati imela nadzor nad sledljivostjo zahtevkov.

Vodja nabave pravi, da je eno od tveganj strateške nabave tudi odvisnost od enega dobavitelja, ki se zaveda svoje moči in drži visoko ceno materiala. Zaradi nekonkurenčne cene obstaja tveganje izgube posla in slabša verjetnost pridobitve novega. To tveganje se prenese tudi na operativno nabavo, ki ob morebitnem pomankanju materiala ali prezasedenosti proizvodnje pri dobavitelju nima alternative. To lahko rešijo s takojšnjim iskanjem novih dobaviteljev. Postopek vpeljave novega dobavitelja je dolgotrajen, zato podjetje ne sme čakati na izredno situacijo. Glede na to, da so cene azijskih dobaviteljev z daljšim časovnim rokom ugodnejše, predlagam, da se 80 % materiala naroči iz Azije, za vse izredne akcije pa se poveže z ustreznimi evropskimi dobavitelji. Na ta način bodo pokrivali potrebe proizvodnje in ostajali konkurenčni na trgu.

6.4.3 Kontroling proizvodnje

Proizvodnja deluje na podlagi proizvodnega plana, pripravljenega s strani planske službe. Plan je podlaga za terminerja v proizvodnji. Ta ročno odpira delovne naloge tako, da vsem izdelkom, ki so planirani za proizvodnjo v nekem časovnem obdobju, določi dan, izmeno in stroj. Planerji in terminerji imajo neposreden vpliv na delovanje proizvodnje, zato je tudi vpliv človeškega faktorja precejšen. Vsakršna planska pomanjkljivost se odraža v delovanju oskrbovalne verige. Če plan ne vključuje določenega izdelka, nabava ne vidi potrebe po materialu, proizvodnja nima rezerviranih strojnih kapacitet, kar povzroči izpad prodaje in nezadovoljstvo pri kupcu.

Proizvodnja opravlja svoje delo na podlagi odprtih delovnih nalogov. Delavec po vsaki izmeni oziroma končani seriji v informacijski sistem ročno vpiše število dobro in slabo proizvedenih kosov. Ta vpis služi za analitiko spremljanja proizvodnje po dnevih, izmenah,

delavcih itn. Glede na to, da ima delavec popolno kontrolo nad vpisom v sistem in je njegov kazalnik uspešnosti odvisen od števila dobro proizvedenih kosov, obstaja možnost da vnosi niso najbolj natančni. Poleg tega z vpisom v sistem zaloga porabljenega materiala ostane nespremenjena. Stanje zaloge materiala se v sistemu posodobi, ko število dobro proizvedenih kosov doseže vnaprej določeno pakirno količino (škatlo, paletu). Takrat proizvodnja naredi sistemski prevzem in s tem razknjiži material, ki je vezan na osnovno kosovnico izdelka. Izziv, s katerim se sooča proizvodnja je, da informacijski sistem dobi informacijo zgolj za material, ki je bil porabljen za dobre kose. Slabe kose zabeležijo posebej, porabljen material pa kasneje odpišejo. Posledično zaloga vhodnih materialov ni natančna, kar otežuje delo nabave. To lahko privede do pomanjkanja materiala v proizvodnji in s tem zaustavitev proizvodnje oziroma neodpremo kupcu. Vodja proizvodnje pravi, da težko identificirajo vzroke nastanka slabih kosov in izmeta, vzporedno pa imajo oteženo nalogo pri iskanju rešitev za njihovo minimizacijo.

Proizvodni proces trenutno ni sistemsko podprt z analitiko obratovanja strojev in orodij, zato proizvodnja ne more natančno napovedati vzroka proizvodnje slabih kosov (zagonski izmet, izpad elektrike in ponovni zagon stroja, okvara orodja, okvara stroja ...). To pomeni, da imata proizvodnja in vzdrževanje daljši odzivni čas pri iskanju vzrokov in implementaciji rešitev.

Rešitev je planska tabla oziroma plan vseh kupcev imenovan Lapps. Vanj se uvozijo vsa prejeta naročila in prognoze. Iz uvoženih podatkov Lapps nadalje načrtuje proizvodne plane in avtomatsko kreira delovne naloge. Ti se povežejo s planskim orodjem Preactor, ki jih razporedi na način, da zadoščajo vsem vnaprej določenim kriterijem (zasedenost strojev, vrstni red menjav izdelkov na strojih, upošteva število ljudi v proizvodnji, število maksimalnih sočasnih menjav orodij itn.). Delavci v proizvodnji optimalno razporejene delovne naloge vidijo v Proapu. To je vmesnik med zaposlenimi (delavci v proizvodnji, vodjo proizvodnje in vzdrževanjem), strojem in informacijskim sistemom Pantheon. Njegova dodana vrednost je natančno in realno spremljanje obratovanja stroja in prikaz časovno realnih in natančnih podatkov (ciklusov, zastojev, izmeta itn.). Proap omogoča natančno vodenje analitike vzrokov slabih kosov in gnezd, iz katerih so prišli. Zastoje spremlja po tipu, stroju, orodju in delavcu ter jih natančno ovrednoti. Še ena od prednosti celostne prenove procesa planiranja in proizvodnje je realno razknjiževanje in prevzemanje izdelkov, kar bo imelo takojšen vpliv na realizacijo plana in natančnost stanja zalog. Omogočen bo tudi analitično točen izračun skupne učinkovitosti opreme (ang. Overall Equipment Effectiveness, v nadaljevanju OEE¹) in ostalih parametrov delovanja proizvodnje. Proap bo lahko natančno spremljal obratovanje in obrabo strojev in orodij ter lažje planiral njihovo vzdrževanje. Ko bo na stroju nastal zastoj zaradi takšnega ali drugačnega vzroka, bo Proap to zaznal in izdal opozorilo, na katerega se bo odzvalo vzdrževanje. Vzdrževanje bo nemudoma preverilo in odpravilo napako ter jo zabeležilo v

¹ OEE je metoda, s katero izračunamo učinkovitost delovanja proizvodnje. To pomeni, da nam OEE pove koliko kosov bi naj proizvedli v nekem času in koliko smo jih dejansko.

sistem. Na ta način bo vodena vsa evidenca delovanja stroja, proizvodnja pa bo lažje analizirala svoje napake in jih bolj učinkovito odpravljala.

6.4.4 Kontroling financ

Oddelek financ se v podjetju deli na knjigovodjo, računovodjo in specialista za finančni in vsebinski kontroling. Njihov cilj je zagotavljanje najugodnejše kratkoročne in dolgoročne plačilne sposobnosti podjetja, prispevanje k dolgoročni donosnosti lastniškega kapitala, prispevanje k zmanjšanju tveganja v poslovanju in prispevanje k poslovni neodvisnosti podjetja. Na podlagi Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 65/2009, računovodstvo letno pripravi bilanco stanja, ki ima dve medsebojno uravnoteženi strani: aktivo (sredstva) in pasivo (obveznosti do virov sredstev). Z bilanco stanja podjetje izkazuje svoje finančno stanje na določen dan v letu. V skladu s slovenskimi računovodskimi standardi podjetje pripravi izkaz uspeha, kjer za neko časovno obdobje prikaže rezultate poslovanja. V njem so prikazani prihodki in odhodki, razlika med njimi pa prikazuje rezultat poslovanje v obravnavanem obdobju (Izbrano podjetje, 2019).

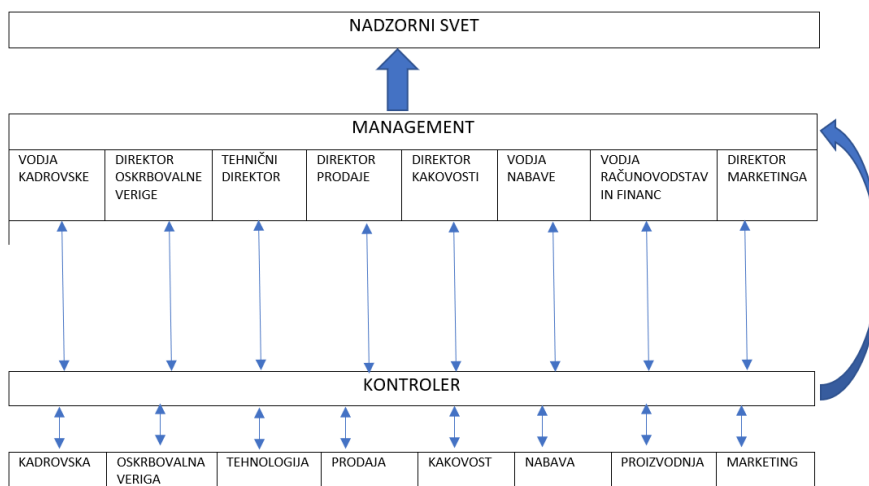
Glavna naloga oddelka financ je zagotavljanje plačilne sposobnosti podjetja, kar pomeni, da mora imeti nadzor nad vsemi prihodki in stroški. Zaradi vse večje rasti, se je v zadnjem času v podjetju vedno bolj omenjala beseda kontroling. Ta se je na nek način vedno izvajal v posameznih oddelkih za potrebe določenega poročanja. To ni bilo standardizirano in se je velikokrat dogajalo zgolj ob kriznih situacijah. Na tej točki pa je podjetje ugotovilo, da to več ne zadostuje. Odločilo se je, da je potrebno kontroling umestiti v oddelek financ in s tem prevzeti nadzor nad stroški in prihodki.

Eden izmed prvih predlogov pri uvedbi kontrolinga je priprava izkaza uspeha po segmentih. Direktorica financ pravi, da podjetje trenutno pripravlja izkaz uspeha za celotno podjetje, kar pomeni, da nima dejanskega pregleda nad uspešnostjo in učinkovitostjo poslovanja posameznega segmenta. Vprašanja, ki se porajajo, so smiselnost delovanja na določenem segmentu, kateri segment prinaša največji dobiček in katero področje ima največ prostora za izboljšave.

Osnova za uspešno uvedbo kontrolinga v podjetje je urejen informacijskih sistem. Predlog je, da kontroler pripravi izvoz poročil iz informacijskega sistema, ki bodo dostopna vsem managerjem. Ti bodo lahko na dnevi bazi spremljali vse potrebne informacije (vrednost prodaje, stanje zalog, odmike v proizvodnji itn.). V primeru dodatnih vprašanj se bodo lahko obrnili na kontrolerja, ki jim bo pojasnil nastale odmike. Kot je prikazano na sliki 15, bo imel kontroler podaljšane roke v vse oddelke podjetja. Z njihovo pomočjo bo odkrival vzroke nastanka odmikov in jih odpravljajal. Poleg tega predlagam, da kontroler na mesečni bazi pripravi skupno poročilo, ki ga deli s celotnim managementom. Ta po pregledu poda kontrolerju povratno informacijo in potrebne informacije poroča naprej nadzornemu svetu.

V podjetju je cilj imeti oddelek, kjer so zbrane vse informacije o poslovanju podjetja. Na ta način bo podjetje v vsakem trenutku vedelo, kakšno je trenutno stanje, kje so prostori za izboljšave, kdo so odgovorne osebe vzdolž dobavne verige itn.

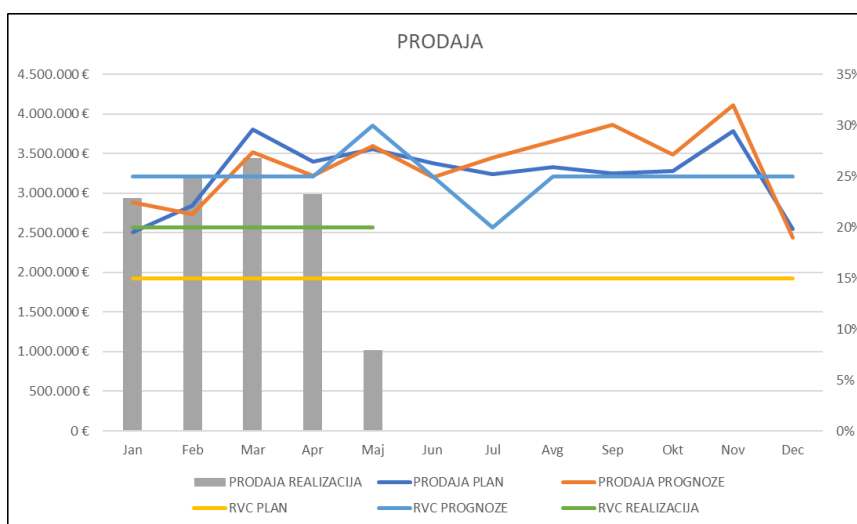
Slika 15: Predlog procesa kontrolinga



Vir: lastno delo.

Na sliki 16 je prikazano eno od predlaganih poročil kontrolinga. Gre za spremljanje uspešnosti prodaje. Graf prikazuje planirano prodajo podjetja (glede na osnovno kosovnico) in dejansko realizirano prodajo. Razlika, ki nastaja med njima, so odmiki, za katere se »krivce« išče v vseh oddelkih razen v prodaji.

Slika 16: Uspešnost prodajnega oddelka



Vir: Izbrano podjetje (2019).

Naslednje je proizvodno poročilo. Ker je proizvodnja dinamična, je lastno ceno skoraj nemogoče fiksirati in izničiti proizvodne odmike. Vprašanje, ki si ga je potrebno zastaviti,

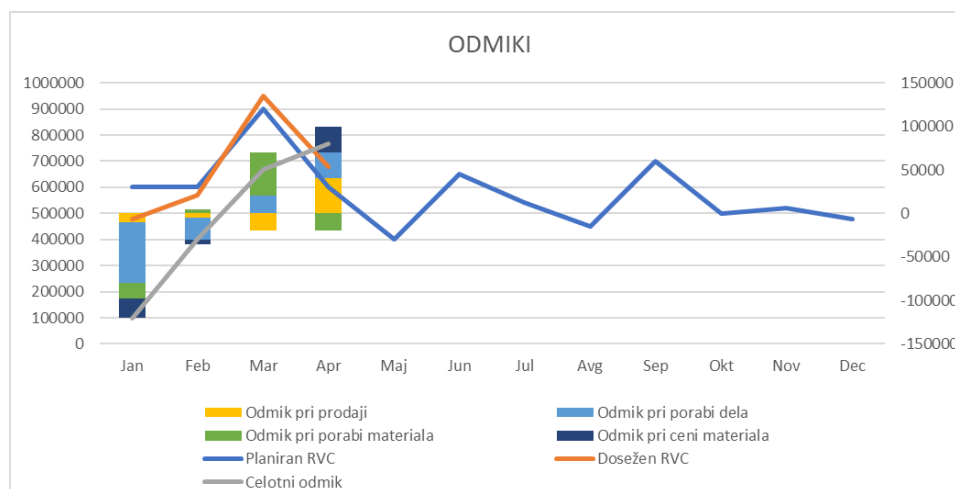
je, kakšne so te razlike (relativno in absolutno) in kje točno nastajajo? V ta namen je na sliki 17 prikazan predlog spremljanja odmikov med lastno ceno po kosovnici in realizirano.

Predlog identificira odmike glede na:

- odmik pri ceni materiala,
- odmik pri porabljeni količini materiala,
- učinkovitostni odmik delavca (čas ki ga delavec porabi za proizvodnjo izdelka),
- potroškovni odmik (urna postavka delavca),
- učinkovitostni odmik stroja (koliko časa stroj porabi za proizvodnjo izdelka)
- strojna ura (strošek amortizacije, elektrike, vzdrževanja in prostora).

V skladu z odmiki kontroler urgira in posreduje poročila odgovorim osebam, ki te odmike analizirajo in odpravijo. Pomembno je, da prepoznamo tako pozitivne kot negativne odmike. Negativne odmike predvsem z vidika nižjega profita, kot je bil planiran. Pozitivne pa z vidika morebitne napačne priprave prodajne kalkulacije. Ta je lahko vključevala napačen strošek in zaradi tega kupcu poslala ponudbo s previsoko prodajno ceno, kar pomeni izgubljeno priložnost za nov posel.

Slika 17: Odmiki od lastne cene, nastali tekom proizvodnje



Vir: Izbrano podjetje (2019).

6.5 Povzetek

Glede na izvedeno analizo kontrolinga v izbranem podjetju so a sliki 18 zbrani vsi izzivi, s katerimi se sooča podjetje in rešitve za njihovo odpravo oziroma izboljšavo.

Tabela 1: Izzivi in rešitve

PODROČJE	IZZIVI	REŠITVE
OPERATIVNA PRODAJA/PLANSKA SLUŽBA	<ul style="list-style-type: none"> • nepravočasni/nepravilni vnos naročil/prognoz v informacijski sistem 	<ul style="list-style-type: none"> • EDI
OPERATIVNA PRODAJA /PLANSKA SLUŽBA	<ul style="list-style-type: none"> • nihanje v kupčevih naročilih/prognozah 	<ul style="list-style-type: none"> • EDI in dodelava informacijskega sistema
STRATEŠKA PRODAJA	<ul style="list-style-type: none"> • pregled nad dobičkonosnostjo prodaje 	<ul style="list-style-type: none"> • pokalkulacija cen
STRATEŠKA PRODAJA	<ul style="list-style-type: none"> • življenjski cikel izdelka 	<ul style="list-style-type: none"> • spremljanje življenjskega cikla izdelka
OPERATIVNA NABAVA	<ul style="list-style-type: none"> • slab nadzor nad zalogami (pomanjkanje ali kopičenje materiala) 	<ul style="list-style-type: none"> • skrajšanje dobavnih rokov • več dobaviteljev za en material • substituti materialom • analize planov • varnostna zaloga pri dobaviteljih • tedenska naključna inventura • portal za dobavitelje itn.
STRATEŠKA NABAVA	<ul style="list-style-type: none"> • izziv s sledljivostjo izrednih naročil 	<ul style="list-style-type: none"> • JIRA
STRATEŠKA NABAVA	<ul style="list-style-type: none"> • odvisnost od enega dobavitelja 	<ul style="list-style-type: none"> • nov dobavitelj • delitev tveganja –dražji dobavitelj iz Evrope in cenejši iz Azije
PROIZVODNJA	<ul style="list-style-type: none"> • slab nadzor nad porabo materiala (slabi kosi) • slaba podpora informacijskega sistema za nemoteno delovanje proizvodnje 	<ul style="list-style-type: none"> • Lapps • Preactor • Proap
FINANCE	<ul style="list-style-type: none"> • slab pregled nad uspešnostjo poslovanja na posameznem segmentu 	<ul style="list-style-type: none"> • izkaz uspeha po segmentih • uvedba kontrolinga in sistema poročanja

- Vir: lastno delo.

SKLEP

Računovodstvo in kontroling v podjetju predstavljata veliko večjo vlogo kot zgolj beleženje finančnih podatkov. Zagotavljata informacije, ki so ključne za postavitve ciljev podjetja in oblikovanje strategije za njihovo doseganje. Kontroling podrobno predvidi vsak naslednji korak podjetja, kar od njega zahteva veliko mero natančnosti. S svojimi ugotovitvami usmerja vodstvo pri pomembnih odločitvah. Kontroling pridobiva potrebne informacije, ki so osnova za iskanje odmikov med planiranim in realiziranim. Vsak odmik identificira, mu poišče vzrok nastanka in ga odpravi. Negativni odmik pomeni dodaten strošek za podjetje, kar ne pripomore k njegovemu uspešnemu poslovanju. Osnova za kontroling je ustrezno urejen informacijski sistem.

V magistrski nalogi sem se osredotočila na izboljšanje kontrolinga v izbranem podjetju. Iz znanstvene literature in primerov iz prakse sem glede kontrolinga izluščila pomembne informacije. Nato sem analizirala trenutno stanje kontrolinga v podjetju in s pomočjo teoretičnega dela opozorila na možne izboljšave. Na koncu sem podala predloge, kako v podjetju izboljšati kontroling, ki bo pripomogel k lažjem pridobivanju ključnih informacij za sprejemanje pomembnih poslovnih odločitev.

Izbrano podjetje, ki beleži hitro rast in večanje števila zaposlenih se sooča z izzivi slabega pretoka informacij, sledenja spremembam, prepoznavanja in obvladovanja tveganj ter slabšo zavednostjo zaposlenih o posledicah njihovih odločitev. Zaradi slednjih se je podjetje s finančno direktorico na čelu odločilo, da vzpostavi nadzor nad poslovanjem. Kontroling so umestili v finančni oddelek in nemudoma pričeli z njegovim uvajanjem v podjetje. Zavedajo se, da naloga ni enostavna in bo zahtevala kar nekaj vloženega truda in časa.

Na podlagi opazovanja delovnih procesov, pregleda interne dokumentacije, pogovorov z zaposlenimi in predelane literature sem identificirala največja tveganja v trenutnem poslovanju podjetja. Osredotočila sem se predvsem na oddelke prodaje, nabava, proizvodnje in planske službe. Skupaj s sodelavci, vpletenimi v omenjenih poslovnih procesih, sem identificirala največja tveganja in podala predloge za njihovo zaježitev oziroma odpravo. Največje prepoznano tveganje je odstotek dosežene produktivnosti v proizvodnji in s tem nadzor nad realizirano lastno ceno. Podjetje se zaveda, da bo z identifikacijo in odpravo proizvodnih odmikov izboljšalo lastno ceno in s tem povečalo čisti dobiček podjetja.

Ključna prednost učinkovitega kontrolinga je nadzor nad poslovanjem podjetja. V tem aspektu je njegova glavna funkcija identifikacija vseh realiziranih odmikov in njihova uspešna odprava. Poleg tega kontroling v obliki poročil informira management o trenutnem poslovanju podjetja in prikazuje pričakovano prihodnje stanje. Na podlagi zbranih informacij se management lažje in hitreje odloča o vseh nadaljnjih korakih, ki vodijo v smeri doseganja zelenih ciljev. Zaposleni menijo, da bodo poročanja z vzpostavitvijo kontrolinga pridobila na kredibilnosti, s tem pa se bo povečalo tudi njihovo zaupanje v realnost podatkov.

Vzporedno s tem bodo lažje odpravljali nastale negativne odmike in kot odgovorni za svoje delovno mestno lažje pripomogli k doseganja zelenih ciljev podjetja.

Na osnovi literature in podanih predlogov lahko rečem, da bo podjetje s postopno implementacijo kontrolinga in optimizacijo poslovnih procesov znotraj oddelkov na dolgi rok z minimiziranjem oziroma odpravljanjem odmikov zagotovo izboljšalo svoj poslovni rezultat.

LITERATURA IN VIRI

1. Association of Chartered Certified Accountants. (2009). *5F Performance Management*. London: BPP Learning Media.
2. Anderson, E. & Richard, O. (1987). Perspectives on Behaviour-Based Versus Outcome-Based Salesforce Control. *Journal of Marketing*, 51(4) 76–88.
3. Anthony, R. & Govindarajan, V. (2000). *Management Control Systems* (3. izd). New York: McGraw-Hill.
4. Barnat, R. (2014). *Strategic Management: Formulation and Implementation*. Pridobljeno 6. junija 2019 iz <http://24xls.com/>
5. Bragg, S. & Roehl-Anderson, J. (2011). *The Controller's Function: The Work of the Managerial Accountant*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
6. Chen, Y.-C. (2001). *Empirical Modelling for Participative Business Process Reengineering*. Warwick: The University of Warwick.
7. Čater, T. (2007). Oblika konkurenčne prednosti in njihov vpliv na uspešnost podjetja. *Akademija MM*, 11, 24–29.
8. Daniels, S. (1996). Benchmarking. *Work Study*, 45(3), 18–20.
9. Deyhle, A. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
10. Dyczkowska, J. (2013). The Controller's Function in Stabilizing Crisis in an Enterprise. *Performance Measurement and Management*, 290, 21–31.
11. Erichsen, J. (2011). *Controlling-Instrumente von A–Z: Die wichtigsten Werkzeuge zur Unternehmenssteuerung* (8 izd.). München: Rudolf Haufe.
12. Gänßlen, S., Losbichler, H., Niedermayr, R., Rieder, L., Schäffer, U. & Weber, J. (2012). *Temelji kontrolinga*. Pridobljeno 7. junija 2019 iz <https://kontroling.si/kontroling/kontroling-in-kontroler/temelji-kontrolinga/>
13. Günther, T. (2013). Conceptualisations of 'controlling' in German-speaking countries: Analysis and comparison with Anglo-American management control frameworks. *Journal of Management Control*, 23(4), 269–290.
14. Hočevar, M. (1995). Nekaj razlogov proti uvajanju pojma "controlling". *Revizor*, 6, 37–47.
15. Hočevar, M. (1998). *Planiranje in kontrola poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
16. Hočevar, M. (2007). *Kontroling stroškov*. Ljubljana: GV Založba.
17. Horváth, P. (2001). *Controlling* (8 izd.). München: Verlag Franz Vahlen.

18. International Group of Controlling. (2013, 8. junij). *Controllers' mission statement*. Pridobljeno 20. aprila 2019 iz <https://www.igc-controlling.org/>
19. Izbrano podjetje. (2019). *Interno gradivo*. Velenje. Izbrano podjetje.
20. Jager, U. (2008). *Model dolgoročnega planiranja v oskrbni verigi* (magistrsko delo). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
21. Janeš, A. (2015). *Razvoj sistema uravnoteženih kazalnikov*. Koper: Univerza na Primorskem.
22. Jelenec, N. (2010). *Kontroling – Samostojna funkcija v podjetju*. Pridobljeno 8. maja 2019 iz http://yelly.si/clanki/kontroling_samostojna_funkcija_v_podjetju/
23. Kaplan, R. & Norton, D. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. USA: Harvard Business Review Press.
24. Kavčič, S., Vidic, D., Klobučar Mirovič, N. & Kokotec-Novak, M. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
25. Kerzner, H. (2013). *Project Management: A Systems Approach to Planning, Scheduling, and Controlling*. New York: John Wiley & Sons, Incorporated.
26. Koletnik, F. (1992). *Upravljalno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
27. Koletnik, F., Belak, J., Kokotec-Novak, M., Gogovšek, J. & Kokošec, B. (1993). *Kontroling*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
28. Kolinska, K., Sliwcy, B., Hadas, L. & Kolinski, A. (2017). Operational Controlling In The Management Of Spare Parts Availability. *Business Logistics in Modern Management, 12–13*, 139–156.
29. Krisper, A. (2006). *Sistem poročil v podjetju*. Ljubljana: Pentagram, finance in tehnika.
30. Križaj, M. (2004, 21. september). Kontroling – za podjetje, ki ve, kje je. *Podjetnik*, 50–52.
31. Kumar, A. & Suresh, N. (2007). *Production and Operations Management*. New Delhi: New Age International Ltd.
32. Kyriazoglou, J. (2012). *Business Management Controls: A Guide*. United Kingdom: IT Governance Ltd.
33. Lysons, K. & Farrington, B. (2006). *Purchasing and Supply Chain Management*. Ontario: Financial Times/Prentice Hall.
34. Marr, B. (2019, 10. avgust). *7 Benefits Of A Balanced Scorecard*. Pridobljeno 6. aprila 2019 iz <https://www.bernardmarr.com/default.asp?contentID=972>
35. Melavc, D. & Novak, A. (2002). *Controlling–naloge, napotki, rešitve*. Maribor: Moderna organizacija.
36. Merchant, K. & Van der Stede, W. (2003). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. UK: Prentice Hall.
37. Needles, B., Powers, M., Mills, S. & Anderson, H. (1999). *Principles of Accounting* (7 izd.). Boston: Houghton Mifflin College.
38. Novick, H. J. (2000). *Selling Through Independent Reps*. New York: AMACOM.
39. Odar, M. (1999). *Analiziranje, kontroling in revidiranje-prekrivanje, podrobnosti in razlike*. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.

40. Otley, D. (1994). Management Accounting Research. *Management control in contemporary organizations: towards a wider framework*, 5(3–4), 289–299.
41. Peemöller, V. (1990). *Controlling. Grundlagen und Einsatzgebiete*. Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe.
42. Porter, M. (2008). The Five Competitive Forces That Shape Strategy. *Harvard Business Review*, 86(1), 78–93.
43. Pramudita Dewangga, C. (2016). *The Balanced Scorecard As Strategic Controlling Instrument*. Hamburg: Anchor Academic Publishing.
44. Pučko, D. (2006). *Planiranje in kontrola*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta v Ljubljani .
45. Pučko, D. & Rozman, R. (2000). *Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
46. Reichmann, T. (2001). *Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten*. München: Verlag Franz Vahlen.
47. Reilly, C. (2009). Break Even Analysis – Making It Work For Your Franchise. *Franchising world*, 41(7), 29–30.
48. Rozman, R., Kovač, J. & Koletnik, F. (1993). *Management*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
49. Rushton, A., Croucher, P. & Baker, P. (2006). *The Handbook of Logistics and Distribution Management*. London: Kogan Page.
50. Schweitzer, M. & Troßmann, E. (1985). *Break even analysen*. Berlin: Drucker & Humbolt.
51. Siska, L. (2015). The concept of management control system and its relations to performance measurment. *Procedia Economics and Finance*, 141–147.
52. Skorup, S., Sljivic, S. & Vukadinovic, P. (2015). Management control in modern organizations. *International Review*, 3–4, 39–49.
53. Slatter, S. & Lovett, D. (2004). *Corporate Recovery: Managing Companies in Distress*. Washington: Beard Books.
54. Sliwczynski, B. & Kolinski, A. (2016). *Controlling Supply Chains: Theory and Practice*. New York: Novinka.
55. Snyder, L. & Shen, Z.-J. (2011). *Fundamentals of Supply Chain Theory*. New Jersey: John Wiley & Sons.
56. Turk, I. (2000). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije* (1 izd.). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
57. Turk, I., Kavčič, S. & Kokotec-Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
58. University of Minnesota. (2015). *Principles of Management*. Minnesota: University of Minnesota Libraries Publishing.
59. Usry, M., Hammer, L. & Carter, W. (1991). *Cost accounting: planning and control*. Cincinnati: South–Western Publishing Company.
60. Weber, J. (1998). *Einführung in das Controlling* (9. izd.). Stuttgart: Schäffer–Poeschel.
61. Weele, A. (1988). *Inkoop in strategisch perspectief*. Gebonden: Samsom Bedrijfsinformatie.

62. Železnikar, J. (2003). Kontroling – povzročitelj stroškov ali konkurenčna prednost?
Kontrolorjev glasnik, 1–3.