

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**POMEN KONTROLINGA PRI SPREMLJANJU PROJEKTOV V
GRADBENEM PODJETJU IMP MONTAŽA KOPER**

Ljubljana, oktober 2006

BARBARA PODNAR

IZJAVA

Študentka Podnar Barbara izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Hočevar Marka in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 24.10.2006

Podpis:

KAZALO

1. UVOD.....	1
1.1. PROBLEMATIKA IN NAMEN MAGISTRSKEGA DELA.....	1
1.2. CILJ MAGISTRSKEGA DELA.....	2
1.3. METODE DELA IN ZGRADBA NALOGE.....	3
2. KONTROLING	3
2.1. KAJ JE KONTROLING.....	3
2.1.1. Razvoj kontrolinga skozi zgodovino.....	5
2.1.2. Opredelitev pojma kontroling.....	6
2.2. CILJI STRATEŠKEGA IN OPERATIVNEGA KONTROLINGA.....	11
2.3. ORGANIZACIJA KONTROLINGA V PODJETJU.....	15
2.4. OSNOVNA PODROČJA DELOVANJA KONTROLINGA.....	19
2.4.1. Planiranje.....	19
2.4.2. Kontroliranje.....	21
2.4.3. Analiziranje.....	23
2.4.4. Informiranje.....	24
3. POMEN KONTROLINGA ZA GRADBENA PODJETJA.....	26
3.1. ZNAČILNOSTI PANOGE GRADBENIŠTVA.....	26
3.1.1. Razvoj gradbeništva v Sloveniji.....	27
3.1.2. Stanje v panogi na trgu EU.....	30
3.1.3. Analiza konkurence v panogi.....	32
3.2. OPREDELITEV KONTROLINGA PROJEKTOV.....	32
3.3. POMEN KONTROLINGA PROJEKTOV.....	34
4. PREDSTAVITEV PODJETJA IMP MONTAŽA KOPER.....	35
4.1. IMP MONTAŽA KOPER V PRETEKLOSTI IN DANES.....	35
4.2. DEJAVNOST IN CILJI PODJETJA.....	37
4.3. ORGANIZACIJSKA STRUKTURA.....	38
5. ORGANIZACIJA KONTROLINGA V PODJETJU IMP MONTAŽA KOPER....	39
5.1. VLOGA KONTROLINGA V PODJETJU.....	39
5.1.1. Opis storitev.....	39
5.1.2. Pogoji za uspešno delovanje kontrolinga v podjetju.....	40

5.2. PLANIRANJE IN KONTROLIRANJE PROJEKTOV.....	42
5.2.1. Planiranje stroškov na posameznem objektu.....	43
5.2.2. Kazalci pri planiranju gradbenih objektov	48
5.2.3. Kontroliranje vnaprej in povratna kontrola.....	49
5.2.4. Kontrola stroškov po posameznih vrstah stroškov.....	50
5.2.4.1. Material.....	51
5.2.4.2. Storitve.....	53
5.2.4.3. Delo.....	55
5.2.5. Kontrola prilivov in odlivov sredstev.....	60
5.3. POSLOVNE ANALIZE IN INFORMIRANJE.....	62
5.3.1. Začetno stanje na objektu.....	63
5.3.2. Mesečno spremljanje projektov	65
5.3.3. Končne analize gradbenih objektov	67
5.3.4. Poročila IMP Montaže Koper.....	69
5.3.4.1. Letni načrt.....	71
5.3.4.2. Priprava mesečnih ter letnih poročil.....	72
5.3.4.3. Priprava informacij glede na raven odločanja.....	72
5.4. POMEN INFORMACIJ, KI SO POTREBNE ZA SPREJEMANJE POSLOVNIH ODLOČITEV.....	73
5.5. RAZVOJ SISTEMA KONTROLINGA V IMP MONTAŽI KOPER V PRIHODNOSTI	74
6. ZAKLJUČEK.....	76
7. LITERATURA	78
8. VIRI.....	81

KAZALO SLIK

Slika 1:	Kontroling ter vloga managerja in kontrolerja.....	4
Slika 2:	Prehod od knjigovodstva do kontrolinga – sprememba v razmišljanju.....	14
Slika 3:	Vsebina sistema kontrolinga v podjetju.....	15
Slika 4:	Prikaz celovitega sistema kontrolinga v podjetju.....	16
Slika 5:	Podjetje kot celovit poslovni sistem.....	17
Slika 6:	Vrednost opravljenih gradbenih del, 2005 (v %)......	29
Slika 7:	Realni indeksi vrednosti opravljenih gradbenih del v Sloveniji.....	30
Slika 8:	Deleži vrednosti opravljenih gradbenih del v EU in drugih državah.....	31
Slika 9:	Organizacijska struktura podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d.....	38
Slika 10:	Primer spremljanja prejetih in izdanih računov na posameznem objektu.....	52
Slika 11:	Kontrola komercialnih razlik na posameznem projektu.....	54
Slika 12:	Spremljanje in kontroliranje ur na projektih.....	58
Slika 13:	Spremljanja stanja na projektu.....	60
Slika 14:	Kontroliranje prilivov in odlivov.....	61
Slika 15:	Vnos projekta za nadaljnjo uporabo.....	64

KAZALO TABEL

Tabela 1: Razmejitev operativnega in strateškega kontrolinga.....	12
Tabela 2: Primerjava opravljenih gradbenih del v letih 2005 in 2004.....	28
Tabela 3: Izsek ponudbe po vrstah stroškov.....	44
Tabela 4: Primer terminskega plana izvajanja del.....	45
Tabela 5: Primerjava planiranih in dejanskih stroškov po skupinah stroškov.....	47
Tabela 6: Primer postavk iz že izdelane ponudbe.....	51
Tabela 7: Izračun in kontrola števila NU.....	57
Tabela 8: Pregled mesečne realizacije v primerjavi s planom.....	65
Tabela 9: Primer mesečnega spremljanja stanja na objektih.....	67
Tabela 10: Primer končne analize objekta.....	68
Tabela 11: Primerjava plana z dejansko sklenjenimi pogodbami.....	71

1. UVOD

1.1. Problematika in namen magistrskega dela

Pogoj za učinkovito in uspešno poslovanje podjetij je sposobnost pravočasnega in učinkovitega odzivanja na priložnosti in grožnje spreminjajočega se okolja. Gradbeništvo je gospodarska panoga, v kateri se povečuje pritisk kupcev po boljših, raznovrstnejših in predvsem cenejših storitvah. Zato so podjetja prisiljena korenito spremeniti svoje poslovanje, saj lahko le tako na dolgi rok ohranijo konkurenčni položaj.

Gradnja vsakega objekta v gradbeništvu pomeni gradbeni projekt, ki ga je potrebno izvesti v določenem času z omejenim predračunom stroškov, ob čemer je potrebno doseči zahtevano kakovost. Pri gradnji večine objektov velja, da gre za obsežna in kompleksna dela, kar zahteva usklajevanje velikega števila aktivnosti, sredstev in zaposlenih.

Gradbeništvo ima niz značilnosti, ki onemogočajo, da bi z lahkoto aplicirali metode planiranja in kontrole, ki so si že utrle pot v industrijskih panogah. Zaradi njih je tako projektno vodenje še bolj težavno kot denimo poslovanje serijske proizvodnje, saj se pojavljajo posebne nevšečnosti pri sami zasnovi projektov, njihovem planiranju, organiziranju in koordiniranju, kontroliranju in končni implementaciji (Schröder, 1992, str. 195-196).

Zaradi velike konkurenčnosti v panogi gradbeništva je težko uveljavljati podjetju konkurenčne prednosti. Tekmeci se med seboj bistveno ne razlikujejo po strategiji. Odsotnost diferenciacije pelje v poudarjeno cenovno konkurenco, saj vsi uporabljajo stroškovno strategijo. Podjetja v tej panogi uvajajo racionalnejše organizacijske oblike, znižujejo stroške ter nenehno izpopolnjujejo delovne postopke.

V podjetju ni mogoče nobenih poslovnih dogajanj prepustiti intuiciji, marveč je potrebno vse podrediti ciljnemu delovanju. Takoj, ko se nek cilj pokaže kot nerealen, ga je potrebno nadomestiti z novimi, ki so spoznavno bogatejši. Vse to pomeni, da je pri managementu potrebna hitra odzivna sposobnost, kar pomeni pravočasno oceniti prednosti in slabosti ter priložnosti in nevarnosti v okolju in se pravilno odzvati na izzive v okolju (Koletnik, 1996, str. 14).

Potrebe po racionalizaciji poslovanja podjetij zaradi hude konkurence silijo podjetja k nenehnim prilagajanjem na spremembe. Zato podjetja potrebujejo kontroling, ki je osrednji predmet obravnave tega magistrskega dela. Pri tem je treba spoznati vsebino in namen kontrolinga, da bi lahko določili njegovo vlogo v podjetju. Poudarek kontrolinga je na dolgoročnem usmerjanju (strateškem načrtovanju) in v tej zvezi na izdelavi spoznavnih podlag za odločitve o strateškem razvoju podjetja (Koletnik, 1996, str. 7).

Cilj kontrolinga je priprava kakovostnih informacij, ki bodo omogočile poslovodstvu pravočasno izkoristiti poslovne priložnosti oziroma izogniti se nevarnostim, ki ogrožajo uspešno poslovanje podjetij. Sodobni koncept kontrolinga je usmerjen v uvajanje nenehnih sprememb v poslovanje, kjer razvija nove metode in postopke delovanja. Ni pomembno, kako je kontroling organiziran v podjetju, najpomembneje je to, da kontroling v podjetju učinkovito deluje, kar pomeni, da pomaga vodstvu pri njihovem zahtevnem delu, kar se odraža tudi na uspešnejšem poslovanju podjetja.

Glavna naloga kontrolerja, ki sodeluje pri strateškem načrtovanju, je zbiranje kakovostnih informacij iz okolja in analiziranje obstoječega poslovanja podjetja. Na osnovi zbranih in obdelanih podatkov si je mogoče ustvariti sliko o podjetju in okolju, to pa olajša opredeljevanje vizije, poslanstva, strategij in scenarijev (Osmanagić, 1998, str. 38).

Vključitev kontrolinga v strateško načrtovanje je od podjetja do podjetja različno. Kontroling ima lahko pri tem zgolj vlogo svetovalca, vlogo oskrbnika z informacijami in podatki, lahko pa tudi sodeluje pri sprejemanju odločitev (Willson et al., 1999, str. 331-332).

Namen magistrskega dela je utemeljiti kontroling kot funkcijo s pomembno vlogo pri spremljanju projektov v obravnavanem podjetju IMP MONTAŽA KOPER. S tem želim prispevati k izboljšanju poslovanja v podjetju. V poslovnem procesu se nenehno soočamo z različnimi tveganji, ki pa jih lahko omejimo, če imamo na voljo ustrezne in pravočasne informacije. Poudarek mojega dela je na racionalizaciji poslovanja oziroma obvladovanju stroškov.

V magistrskem delu so podrobneje predstavljena teoretična spoznanja o kontrolingu ter model kontrolinga v podjetju, kjer so zajeti osnovni segmenti spremljanja in kontrole stroškov, ki zajemajo delo, material ter inštalacijske storitve.

1.2. Cilj magistrskega dela

Cilj magistrskega dela je, da s teoretičnimi izhodišči ter praktičnim poskusom uvedbe kontrolinga v podjetje prikažem pomen kontrolinga za preživetje in uspešnost podjetja IMP MONTAŽA KOPER v panogi gradbeništva. Na podlagi teoretičnih spoznanj je podana osnova za oblikovanje modela kontrolinga, ki nudi podjetju, ki se sooča s hudo domačo konkurenco, možnost obstoja v gradbeništvu.

1.3. Metode dela in zgradba naloge

Pri oblikovanju magistrskega dela so uporabljeni različni metodološki prijemi. V prvem delu preučujem različne teoretične opredelitve kontrolinga. Da bi bila uvedba kontrolinga uspešna, je treba poznati panogo, v kateri podjetje deluje. Poleg teorije za izvedbo praktičnih vidikov uporabe kontrolinga v podjetju vključujem tudi lastna praktična znanja.

Teoretično raziskovanje kontrolinga temelji na že napisanih delih domačih in tujih avtorjev s tega področja. Pri opisovanju poslovanja in obravnavi poskusa uvedbe kontrolinga v obravnavano podjetje se opiram na interne vire. Praktičen del poleg tega izhaja iz lastnih izkušenj, ki jih pridobivam v podjetju IMP Montaža Koper, kjer sem zaposlena že šest let.

Magistrsko delo je sestavljeno iz šestih poglavij, pri čemer prvo in šesto poglavje predstavljata uvodne in sklepne misli. V drugem poglavju je podana vsebinska opredelitev kontrolinga. To poglavje se nadaljuje z analizo panoge gradbeništva, ki je podana v tretjem poglavju in vpliva na uvajanje ustreznega modela kontrolinga v podjetje. Kontroling lahko tako predstavlja pomembno konkurenčno prednost podjetja, ki je nujno potrebna v današnjih razmerah, v katerih posluje podjetje. V četrtem poglavju je predstavljeno podjetje IMP Montaža Koper. V petem poglavju prikazujem na praktičnem modelu planiranje in kontroliranje v podjetju ter končno analizo gradbenega projekta. V zaključnem poglavju so podane temeljne ugotovitve, do katerih sem prišla med izdelavo dela ter predlog o uvedbi učinkovitega modela kontrolinga.

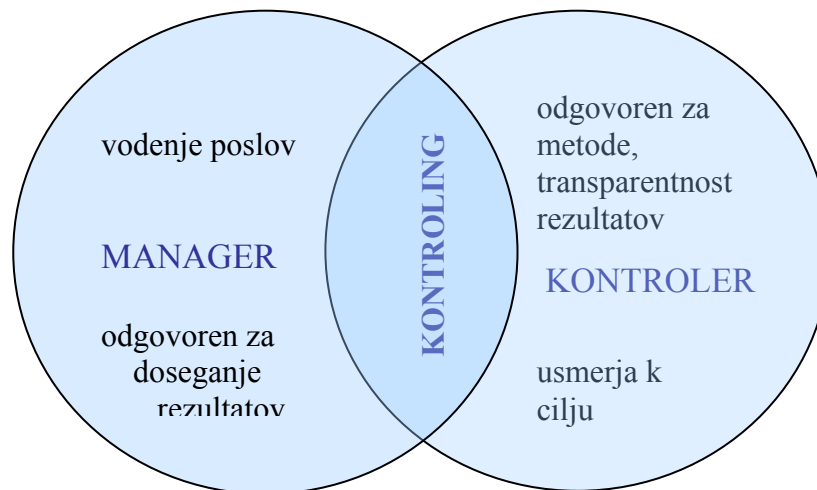
1. KONTROLING

2.1. Kaj je kontroling

Podjetje je tvorba, ki je nastala na osnovi delitve dela in je sestavljena iz funkcionalnih enot – delnih področij, ki so med seboj enakovredno povezana. Med seboj morajo biti usklajena. Da bi dosegli povezave brez trenj, obvladovali vplive in dosegli maksimalni sinergični učinek, potrebujemo vodenje s cilji. Oblikovanje ciljev brez kontrolinga si ni mogoče predstavljati. Nekontrilirano izvrševanje ciljev namreč ne zagotavlja njihovega doseganja in s tem tudi učinkovitega upravljanja. Za uspešen kontroling je odločilnega pomena imeti prave informacije (na osnovi katerih se je mogoče odločati) ob pravem času na pravem mestu (pri sodelavcih). Pri tem ima pomembno vlogo sodelovanje med managerjem in kontrolerjem (Glej sliko 1).

Uspešen sistem kontrolinga je torej mogoče uresničiti le z oblikovanjem primerne informatike. Pomembna orodja za to so na primer ABC analiza, razne tabele in diagrami, shema za obračunavanje finančno-ekonomskih ciljnih količin ter drugo.

Slika 1: Kontroling ter vloga managerja in kontrolerja



Vir: Controlling Konzeption. 19.07.2006.

Osrednji delež prihodkov so v vsakem podjetju prihodki od prodaje, ki skupaj s finančnimi prihodki tvorijo redne prihodke. Poleg rednih prihodkov se pojavljajo še ostali prihodki, ki jih pogosto ne moremo planirati. Izhodišče za planiranje rednih prihodkov od prodaje je opredelitev planiranega prodajnega asortimenta in planiranih prodajnih cen.

Z uvedbo kontrolinga stroškov je mogoče:

- doseči ciljno, absolutno zmanjšanje stroškov na področju različnih vrst stroškov in stroškovnih mest,
- ustvariti osnovo za planiranje, obračunavanje stroškov, za ocenjevanje učinkovitosti in rezultatov po posameznih izdelkih in skupinah izdelkov.

Kot delovni pripomoček pri sistemu načrtovanja in nadziranja stroškov uporabljamo različne tabele (kot na primer tabele za planiranje stroškov tabela za nadziranje stroškov). Seveda pa ima smisel intenzivno nadzirati stroške le, če to delamo sproti in dalj časa ter za neko dogovorjeno časovno obdobje.

2.1.1. Razvoj kontrolinga skozi zgodovino

Prvo delovno mesto, ki bi ga lahko povezali s kontrolorjem, najdemo v Angliji že v 15. stoletju, ko so imeli na kraljevskem dvoru »controleur-je«, z nalogo nadziranja oziroma uravnavanja prilivov in odlivov kraljevske blagajne. V ZDA je kongres leta 1778 imenoval funkcijo »comptrollerja«, ki je moral skrbeti za ravnotežje državnega proračuna, ravnotežje med prilivi in odlivi. Kontroling v podjetju se je razvil v ZDA, kjer je v drugi polovici 19. stoletja industrijski razvoj doživel silovit razcvet. Podjetja so rasla zelo hitro, kar je povzročilo težave pri njihovem poslovanju. Pojavila se je potreba po dejavnosti znotraj podjetja, ki bi podprla to pomembno funkcijo. Glede na to, da je bil to čas razvoja železniškega prometa v ZDA, ne preseneča, da je bilo prvo delovno mesto »comptrollerja« uvedeno leta 1880 v železniškem podjetju Atchinson Topeka & Santa Fe Railway System z namenom reševati ekonomsko finančne naloge. Prvo industrijsko podjetje, ki je uvedlo delovno mesto »controller-ja«, je bilo General Electric Company leta 1892 (Hočevar, 1994, str. 154).

V začetku so bile aktivnosti kontrolerja dejansko povezane predvsem z nalogami kontrole. Planiranje in krmiljenje, naloge torej, ki jih moderni koncept kontrolinga prioritarno uveljavlja, se v praksi uveljavijo šele od leta 1928. Ekonomski pritisk na podjetja je bil v tem času zaradi svetovne ekonomske krize izjemno močan. Prihodnost je bila skrajno negotova in za obstoj je bilo potrebno začeti planirati in izbirati poslovanje, usmerjeno v prihodnost. Leta 1931 je bil ustanovljen »Controller's Institute of America«, s katerim je ta poklicni profil v ZDA dokončno uveljavil. V tridesetih letih je v ZDA in Kanadi pridobil že okoli 5.000 članov (Križaj, 1998, str. 15).

V Evropi se ob koncu 19. stoletja in v prvih dveh desetletjih 20. stoletja kontroling ni obsežneje širil in uvajal v podjetja, saj je bilo okolje v tistem času še razmeroma stabilno. V evropskih podjetjih v tistem času še ni nikakršnih zapisanih sledi o kontrolingu. Kontroling se je najprej začel uvajati v Nemčiji v drugi polovici petdesetih let. Funkcija kontrolerja je bila teoretično opisana v Bussmanovi knjigi Industrijsko računovodstvo leta 1963 (Križaj, 1998, str. 15).

Zaradi neenakega razvoja gospodarstva v ZDA in Evropi, se je kontroling v Evropi kasneje razvil. V ZDA je bila v prvi polovici 20. stoletja značilna večja aktivnost in gospodarska svoboda kot v Evropi. Poleg tega je v ZDA gospodarska kriza prej in močneje vplivala na gospodarstvo, zato je bila prisotna večja potreba po načrtovanju in kontroliranju (Osmanagić, 1991, str. 33). V sedemdesetih letih, kot posledica velike naftne krize, je kontroling doživel razcvet tudi drugod po Evropi. Pojavila se je potreba po gospodarnejšem poslovanju. Spremenjene gospodarske razmere so od vodstev podjetij zahtevale novo poslovno miselnost, ki je temeljila na strožji notranji poslovni disciplini, in natančnejšo opredelitev poslovnih nalog in ciljev (Koletnik, 2000, str. 5).

S spreminjanjem splošnih gospodarskih razmer in pogojev poslovanja podjetij se je skozi čas spreminjala tudi vloga in funkcija dejavnosti kontrolinga. Govorimo lahko o treh razvojnih fazah kontrolinga (Capunder, 1997, str. 3):

a) Faza regulatorja je zajemala petdeseta in šestdeseta leta 20. stoletja. V tem času je bilo okolje podjetij stabilno, informacije o njem zanesljive in zato je bilo predvidevanje v podjetjih zelo natančno. Podjetja so bila usmerjena v notranjo proizvodno sposobnost. Usklajevanje in usmerjanje nista bila zahtevna in zato tudi vloga kontrolinga ni bila zelo pomembna.

b) Faza pomočnika pri taktičnem usmerjanju poslovanja je nastopila v sedemdesetih letih 20. stoletja, ko je postala osnovna naloga kontrolinga spremljanje poslovanja in informiranje managerjev na osnovi stroškovnega računovodstva in letnega načrtovanja poslovanja. V tistem času se je začelo obdobje hitrih sprememb v okolju, informacije so postajale nezanesljive, predvidevanje pa vse bolj nenatančno. Če so podjetja hotela obstati na trgu, so se morala aktivno prilagoditi okolju, in ker je ponudba postajala večja od povpraševanja, so se morala spopasti s konkurenti za tržne deleže. Delo posloводства je postalo zahtevnejše, vloga kontrolerjev pa pomembnejša.

c) Faza prenovitelja predstavlja sedANJI čas, ko je okolje podjetja nepredvidljivo in naloga podjetij ni zgolj prilagajanje spremembam v okolju, ampak tudi povzročiti spremembe in tako premagati konkurenco. To je obdobje visoko kvalificiranih in motiviranih kadrov. Usklajevanje in usmerjanje je v podjetju najzahtevnejše opravilo, zato posloводство potrebuje dobro pomoč. Tako se naloga kontrolinga razširi še na pomoč poslovodu pri strateškem načrtovanju in kontroli. Kontroler deluje kot inovator, saj uvaja nove instrumente ter metode za pomoč poslovodu pri njihovem delu.

2.1.2. Opredelitev pojma kontroling

Kontroling nima niti v praksi niti v strokovni literaturi enotnega pomena, pač pa obstajajo zanj različne širše in ožje opredelitve.

Še najbolj ustreza opredelitev, da je kontroling moderen koncept (instrument) uravnavanja podjetja z nalogami koordinacije, planiranja, kontrole in oskrbe z informacijami za odločanje.

Kontroling moramo načrtovati in uresničevati tako, da povezujemo posamezna območja in funkcije. Vedno je v podjetju smiselno organizirati kontroling prodajne funkcije, nabavne funkcije in proizvodne funkcije, katerih plani so za podjetje gotovo najodločilnejši.

Uvajanje sistema kontrolinga je proces, katerega cilj je doseči:

- da bodo imeli sodelavci kakovostne cilje,
- da bodo sodelavci cilje uspešno uresničevali.

Kontroling lahko v praksi uresničimo pod naslednjimi pogoji:

- kontroling nam mora služiti za odločanje, pri čemer mora nosilce odločanja podpirati z informacijami, na osnovi katerih se je mogoče odločati ,
- orodja in postopke za računalniško podporo kontrolinga moramo v podjetju urediti tako, da je možen pretok informacij ,
- kontroling mora biti usmerjen v prihodnost, omogočiti mora, da ob uresnitvi cilja spoznamo učinke svojih ukrepov - deluje kot sistem zgodnjega opozarjanja.

Za vgradnjo procesov kontrolinga v poslovne postopke moramo v začetni fazi:

- definirati strukture podatkov,
- jih vgraditi v proces kontrolinga,
- jih vzdrževati.

Nesporno je, da je kontroling skupaj s prodorno računalniško podporo za uspešnost podjetja življenjskega pomena. Uvajanje in uresničevanje ukrepov kontrolinga mora spremljati načrtno izobraževanje sodelavcev. Za uresničevanje učinkovitosti kontrolinga potrebujemo koordiniran, ciljno usmerjen in učinkovit način dela s sodelavci v obliki projektne dela.

Uvedba kontrolinga v okviru projektne naloge pa zahteva:

- natančno zastavljene cilje in razvoj,
- projektno organizacijo,
- tekoče primerjanje obstoječega in želenega stanja ter
- jasno opredeljen konec projekta.

Naloga vodilnih kadrov je, da te zahteve izpolnijo ter priskrbijo vse pripomočke, ki so potrebni za zagotovitev uspeha takšnega projekta.

Zaradi velikih nejasnosti, ki so se pojavljale pri opredelitvi nalog in poslanstva kontrolerja, so se leta 1999 v IGC (International Group of Controlling) odločili, da objavijo enotno definicijo kontrolerjevih nalog in poslanstva. Definicijo so dopolnili leta 2002 v Parmi in je naslednja:

Poslanstvo kontrolerja

Kontrolerji oblikujejo in spremljajo procese posloводства pri opredeljevanju ciljev, načrtovanju in vodenju ter s tem prevzemajo soodgovornost za doseganje ciljev. To pomeni da:

- *kontrolerji skrbijo za preglednost strategije, poslovnega izida, financ in procesov ter s tem prispevajo k večji gospodarnosti,*
- *kontrolerji celovito usklajujejo delne cilje in načrte ter organizirajo v podjetju celovito in v prihodnost usmerjeno poročanje,*
- *kontrolerji moderirajo in oblikujejo procese vodenja tako, da lahko vsak odločevalec ukrepa ciljno usmerjeno,*
- *kontrolerji izvajajo »servis« za oskrbo s poslovnoekonomskimi podatki in informacijami,*
- *kontrolerji oblikujejo in vzdržujejo sistem kontrolinga.*

Vir: Poslanstvo kontrolerja. 20.07.2006.

Zgodovinski razvoj kontrolinga je ključen razlog, da sta se kontroling in njegova vloga po državah različno razvijala. Vzrok za to lahko poiščemo tudi v različnih družbenoekonomskih okoljih, različnih zakonodajah in razlikah v sistemih upravljanja. V nemških podjetjih je vloga lastnikov veliko bolj omejena kot v ameriških podjetjih.

Poznamo dva pristopa h kontrolingu:

1. anglo-ameriški pristop

Pri anglo-ameriškem pristopu je **kontroling večinoma izenačen z računovodstvom**. V podjetju, kjer stroškovno in finančno računovodstvo nista ločena, opravlja kontroler (računovodja) naloge finančnega in stroškovnega računovodstva, načrtovanje in nadzor poslovanja, analiziranje poslovanja, naloge sistemske podpore in naloge z davčnega področja (spremljanje novosti in sprememb v zakonodaji). Če sta stroškovno in finančno računovodstvo v podjetju ločena oddelka in oba pokriva glavni računovodja, se kontroling izenačuje s stroškovnim (notranjim) računovodstvom. V ameriških podjetjih so bile naloge kontrolerja vedno v pristojnosti računovodje.

Računovodja se je v teh podjetjih preimenoval v kontrolerja, ko je postal oskrbnik odločevalnih ravni z usmerjevalnimi in usklajevalnimi informacijami. Kontroler je odgovoren za odločevalno naravnano – poslovodno računovodstvo. Naloge, ki naj bi jih ameriški računovodja (kontroler) opravljal, so naslednje (Koletnik, 2000, str. 3):

- izdelava predračunov,
- primerjava med izvedenim in načrtovanim,
- presojanje in poročanje o uresničevanju ciljev, vplivu okolja na podjetje,
- zunanje poročanje,
- skrb za varstvo sredstev.

Kontroling vključuje tako zunanji kot notranji nadzor, to je poslovodno in finančno računovodstvo, pri čemer poslovodno računovodstvo zajema tudi stroškovno računovodstvo. Tako je računovodja običajno tudi kontroler in finančnik.

Zadolžitev, ki naj jih opravlja kontroler, je poklicna organizacija za računovodenje (Controller Institute of America) opredelila takole (Melavc, 1991, str. 141):

- izgradnja in nadzor poslovodnega računovodstva, ki pripravlja informacije, potrebne pri odločanju,
- načrtovanje, predračunavanje ter uresničevanje usklajenega celostnega načrtovanja in predračunavanja dejavnosti poslovnega sistema, vključno z načrtovanjem in preračunavanjem naložb,
- nadzor uresničevanja načrtov in predračunov, vključno s pripravo predlogov ukrepov v primeru odmikov od načrtov in predračunov,
- priprava poročil za notranje uporabnike informacij o načrtih in predračunih ter o izidih poslovne dejavnosti,
- priprava poročil za zunanje uporabnike informacij, za lastnike, za javnost, sodelavce, za dobavitelje, kupce in še koga,
- varovanje interesov poslovnega sistema glede na davčne obveznosti,
- sodelovanje z zunanjimi nadzorniki,
- skrb za varovanje premoženja celotnega poslovnega sistema ter
- zagotovitev učinkovitega osebja in naprav.

2. nemški pristop

Nemški pristop **kontrolinga ne enači z računovodstvom**, pri čemer se tudi naloge kontrolerja razlikujejo od nalog, ki jih opravlja računovodja.

Utemeljitelj nemške šole je Deyhle, ki meni, da kontroler ne nadzoruje, ampak skrbi, da zna vsak sam nadzorovati svoje poslovanje glede na cilje, ki so jih določili lastniki in poslovodstvo podjetja. Takšen samonadzor deluje le, če obstajajo načrti in merila za samonadzor.

Konroling se uresničuje s primerjavo med načrtovanim in doseženim oziroma s proučevanjem odmikov. Naloga kontrolinga je torej, da lastnikom in managerjem podjetja ponudi signalni sistem o odmikih in se ne ukvarja s tem, ali so vknjižbe pravilne in usklajene. Kontroler informira naslovnike z namenom sprejetja akcijskega programa izboljšav (Deyhle, 1997, str. 9-10) in tako deluje kot navigator pri uresničevanju zastavljenih ciljev v podjetju.

V nemških podjetjih, predvsem tistih, ki so pod vplivom ameriškega kapitala, velikokrat zasledimo, da je služba za kontroling organizirana v okviru finančno-računovodske službe.

Controller Institut, ki deluje v Avstriji, je že leta 1983 opredelil naslednje naloge kontrolinga (Melavc, 1991, str. 142):

1. *strateške naloge:*

- oblikovanje in vzpostavitev strateškega vzora gospodarske družbe,
- obdelava presoje ugodnosti močnih in šibkih točk zmožnosti gospodarske družbe,
- razvijanje strateških ciljev gospodarske družbe,
- vzpostavitev strateškega nadzora na podlagi primerjave uresničenih velikosti glede na načrtovane,
- priprava predlogov ukrepov v zvezi z odmiki od zastavljenih strateških ciljev.

2. *operativne naloge:*

- priprava zunanjih in notranjih pripomočkov za usmerjanje kot podlaga za delne načrte gospodarske družbe,
- izdelava celovitega načrta gospodarske družbe,
- vzpostavitev nadzora za pripravljalne ukrepe zaradi odmikov,
- oblikovanje predračunskih poročil.

V Nemčiji se računovodstvo deli na **zunanje** oziroma finančno **računovodstvo** in **računovodstvo za notranje uporabnike**. Glavna naloga zunanjega računovodstva je zadostiti zakonskim predpisom države. Kontrolerja zanima drugi del računovodstva – računovodstvo za notranje uporabnike (Koletnik, 2000, str. 11). Vse do sedemdesetih let 20. stoletja v Nemčiji ni bilo potrebe po notranjem računovodstvu, saj so bile razmere v gospodarstvu relativno stabilne. Tudi računovodje niso poznali kontrolinga in njegovih nalog.

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

Ostale razlike se nanašajo na:

- pri anglo-ameriškem pristopu se *naloge* kontrolerja nanašajo tako na zunanje kot na notranje računovodstvo, pri nemškem pristopu pa samo na notranje računovodstvo,
- v okviru nalog kontrolerja, so te pri anglo-ameriškem pristopu *operativne* narave, medtem ko so pri nemškem pristopu tudi *strateške* narave,
- glavni *uporabniki storitev* so pri anglo-ameriškem pristopu tako notranji kot zunanji, pri nemškem pristopu pa je to predvsem poslovodstvo kot notranji uporabnik.

V Sloveniji kontroling ni enotno definiran, pri čemer ni jasno, ali gre za del računovodske funkcije ali ne.

2.2. Cilji strateškega in operativnega kontrolinga

Glede na časovni obseg in postavljene naloge ločimo strateški in operativni kontroling (Jager, 1991, str. 25).

Strateški kontroling je usmerjen v dolgoročni obstoj gospodarske družbe. Obsega obdobje od dveh do petih let in je opredeljen z vizijo gospodarske družbe, postavitvijo ciljev, strategijo, predpostavkami in ukrepi, ki imajo dolgoročno naravo, zato jih je težko natančno opredeliti. Osredotoča se na dolgoročne napovedi, analize in zbiranje heterogenih zunanjih informacij ter pokriva predvsem izbiro strategij za doseganje postavljenih ciljev. Ukvarja se z vprašanjem: Kaj početi?

Operativni kontroling ima za nalogo usmerjanje poslovnega rezultata oziroma dobička, strateški kontroling pa je odgovoren za zagotavljanje obstoja podjetja na daljši rok. Obe nalogi pa je možno izvajati le istočasno, v medsebojni povezavi (Mann, 1989, str. 37).

Obsega obdobje do dveh let in se ukvarja predvsem z izdelavo predračunov in analizo doseženega, odmikov in popravkov ciljev načrtovanja. Osredotočen je na poslovni uspeh, rentabilnost, ekonomičnost in plačilno sposobnost. Raziskuje predvsem stroške in uspeh. Težišče operativnega kontrolinga je načrtovanje. Poudarek je na predračunih, analizi doseženega in odmikov ter popravkih ciljev. Operativni kontroling torej pokriva način izvajanja izbranih strategij. Je bolj determinističen, tehnično podprt, a manj kreativen. Kljub temu je izredno pomemben, ker podpira tudi taktične odločitve vodstva s primernimi informacijami o poslovanju in okolju.

Stahl (1992, str. 53) ponuja naslednji prikaz razmejitve strateškega in operativnega kontrolinga (Glej tabelo 1, stran 12).

Tabela 1: Razmejitev operativnega in strateškega kontrolinga

Oznaka	Področje	
	Operativni kontroling	Strateški kontroling
Temeljni cilj	Plačilna sposobnost	Vitalnost
	Dobiček	Preživetje na dolgi rok
Oblikovanje cilja	Numerično	Numerično in kakovostno
Prevladujoča usmeritev	Podjetje	Okolje podjetja
Časovna razsežnost	Omejena	Neomejena
	Kratkoročna	Dolgoročna
Prevladujoče informacije	Učinki/Stroški	Raznovrstni podatki o podjetju in okolju:
	Prihodki/Odhodki	Moč/Slabost
	Prejemki/Izdatki	Priložnost/Nevarnost
Merljivost informacij	Prvenstveno	Prvenstveno in podrejeno
Stopnja svobode	Stalnost temeljnih ciljev in možnost delovanja	Zavestna spremenljivost vseh parametrov načrtovanja in nadziranja
Stopnja strukturiranja formalizacije	Visoko strukturiran in formaliziran postopek	Omejen na dajanje mreže nalog
Način dela	Delo je natančno določeno	Usmeritev na skupinsko delo
	Delne naloge je mogoče delegirati	Visoka stopnja gibkosti pri delu

Vir: Stahl, 1992, str. 53

Temeljna naloga ali poslanstvo operativnega kontrolinga je torej zagotavljanje strokovne podpore poslovodstvu za doseganje planiranega dobička. V ta okvir lahko uvrstimo doseganje donosnosti in gospodarnosti, ohranjanje kapitala in plačilne sposobnosti ter usklajeno uporabljanje instrumentov za operativno odločanje, kot so:

- operativni plani (obračun stroškov, prispevka za kritje, predračun investicij, predračun poslovanja),
- analize (analiza vzorcev, odmikov),
- informiranje (operativno poročanje, analize ABC, kazalniki),
- organiziranje (operativno usklajevanje organizacijskega procesa),

- ravnanje s človeškimi zmožnostmi (nagrajevanje, izobraževanje, strukturiranje dela, napredovanje).

Strateški kontroling uporablja enake instrumente kot operativni kontroling, vendar pa je pri njem najpomembnejše dovolj zgodnje spoznavanje sprememb in pripravljanje nanje. Podjetje potrebuje sistem za strateško planiranje in usmerjanje, da lahko prepreči taktične odločitve, ki bi bile strateško škodljive. Zato strateški kontroling pomeni sistematično prepoznavanje in opazovanje prihodnjih priložnosti in nevarnosti (Mann, 1989, str. 31-32).

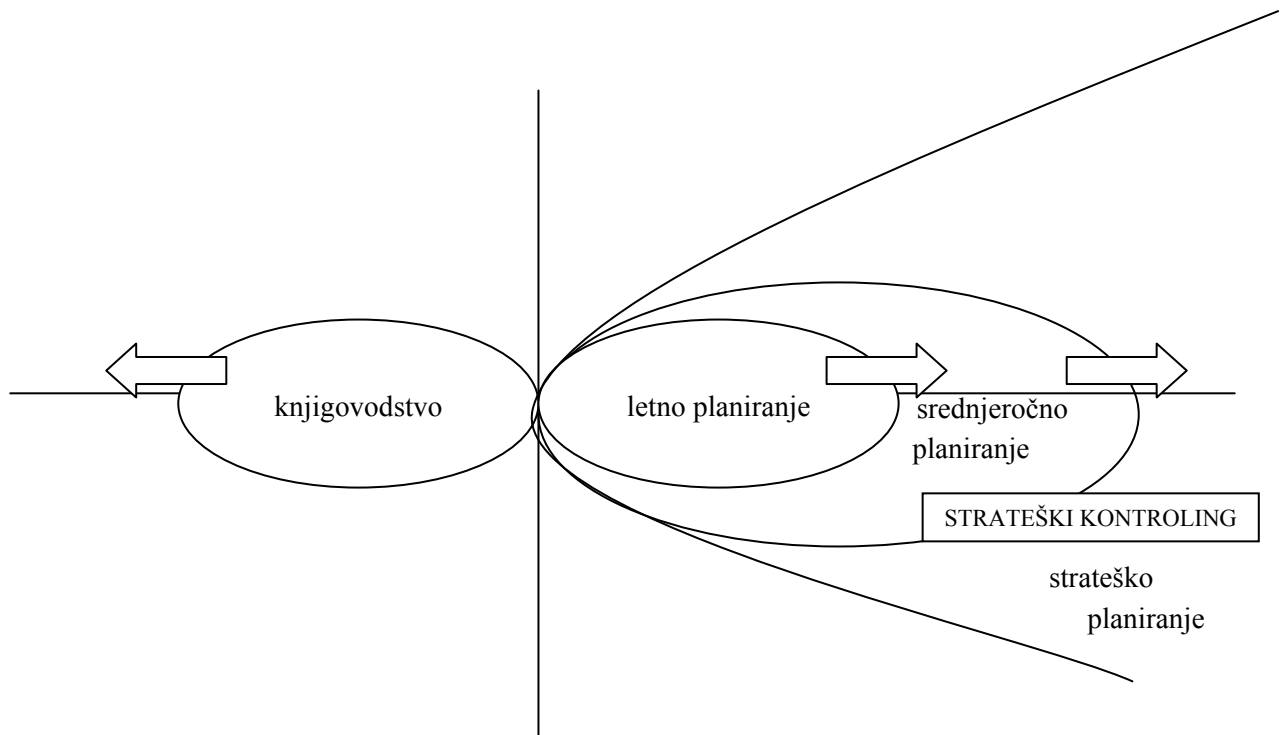
Strateški kontroling se nanaša na zvišanje ravni uspešnosti poslovanja podjetja. Uspešnost je zasnovana na medsebojnem vplivu poslovanja in okolja. Gre predvsem za zunanje vplive, strategije in ukrepe podjetja. Pomemben je torej odnos med podjetjem in njegovim okoljem. Podjetje posluje uspešno, kadar zadovoljuje dejanske potrebe družbe tako, da v primerjavi z drugimi na najugodnejši način ustvarja najboljše prave proizvode in storitve. Osnovni pogoj za doseganje uspešnosti je »delati prave stvari«, dodaten pogoj pa, da poznamo ključne informacije o problemih kupcev in načinu reševanja teh problemov. Zato je o uspešnosti mogoče govoriti samo v sklopu strateškega odločanja v podjetju.

Strateški kontroling pomaga pri oblikovanju vizije, poslanstva, ciljev in strategij za doseganje trajnega uspeha podjetja ob uporabi naslednjih instrumentov:

- strateško načrtovanje (strateški dejavniki uspeha, zamisel krivulje izkušenj, življenjska doba proizvoda, analiza prednosti in slabosti, priložnosti in nevarnosti, strateška bilanca, portfolio analiza, strateški predračun, ipd.),
- strateško nadziranje,
- informiranje (tihi signali, strateški radar),
- organiziranje (oblikovanje organizacijske ureditve skladno s poslovno strategijo),
- ravnanje s človeškimi zmožnostmi (izvajanje strategije ravnanja s človeškimi zmožnostmi iz poslovne strategije gospodarske družbe).

Namen kontrolinga je, da vodstvu podjetja omogoči, da pravočasno zazna pomembne spremembe v poslovnem okolju in na osnovi pravilno izbranih podatkov in informacij sprejme pravilne odločitve. Na ta način se lahko izogne negativnim presenečenjem. Poslovni dogodki ne smejo biti naključni, ampak morajo biti načrtovani. S tem je povezana tudi naslednja slika (Glej sliko 2, stran 14), kjer sem po Mannu povzela prehod od knjigovodstva do kontrolinga.

Slika 2: Prehod od knjigovodstva do kontrolinga – sprememba v razmišljanju

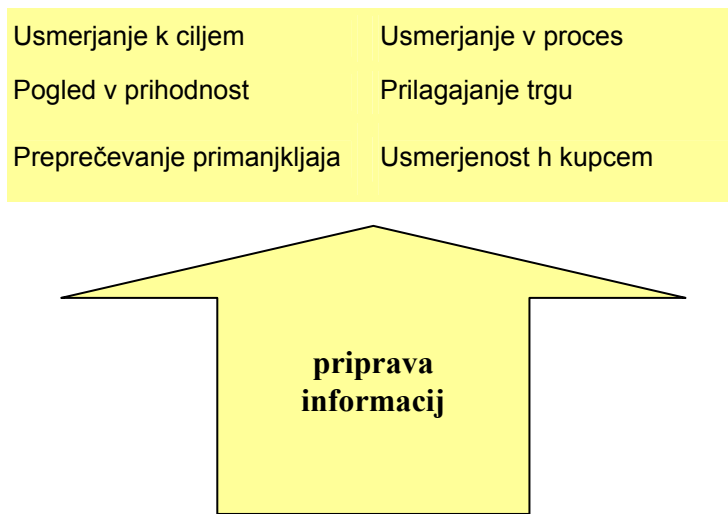


Vir: Mann, 1989, str. 22

Cilj strateškega kontrolinga je pomoč pri oblikovanju vizije, poslanstva, ciljev in strategij za trajen uspeh podjetja, torej vpliva na zunanje dejavnike in prilagaja okolje sebi, medtem ko so ciljne vrednosti operativnega kontrolinga likvidnost, dobiček in stabilnost. Potemtakem je cilj *strateškega kontrolinga* **uspešnost**, ki se odraža v poslovanju podjetja na način, da zadovoljuje dejanske potrebe družbe tako, da v primerjavi z drugimi ustvarja prave proizvode in storitve na najugodnejši način. Medtem, ko je strateški kontroling usmerjen v prihodnost, pri *operativnem kontrolingu* operiramo s preteklimi podatki ter z realizacijo postavljenih kratkoročnih ciljev skušamo doseči **učinkovitost** podjetja.

Povezovalna vloga strateškega in operativnega kontrolinga je v rokah kontrolerja, saj mora oblikovati informacije za operativne korake skladno z izbrano strategijo (Glej sliko 3, stran 15), hkrati pa mora graditi most med intuitivnim in racionalnim načinom razmišljanja (operativni posel naj bi ustrežal racionalnemu načinu razmišljanja, strateški pa intuitivnemu).

Slika 3: Vsebina sistema kontrolinga v podjetju



Vir: Operatives Controlling. 20.07.2006.

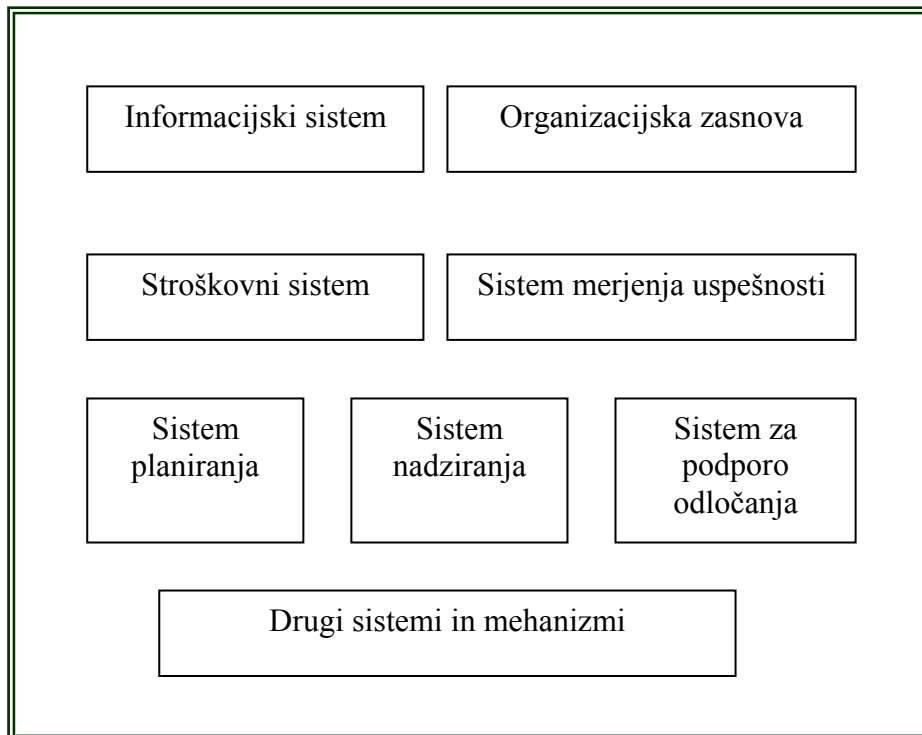
2.3. Organizacija kontrolinga v podjetju

Organizacija kontrolinga in potreba po njem je odvisna predvsem od **velikosti** podjetja. V majhnem podjetju ima ponavadi lastnik več vlog, med drugim tudi vlogo kontrolorja. Glede na številne probleme, ki se pojavljajo v velikih podjetjih, zahtevajo ti velikokrat specifična znanja in sposobnosti za njihovo reševanje. Zato se v večjih organizacijah zaradi kompleksnosti ponavadi organizira v okviru samostojne organizacijske enote. Zaradi tesne povezanosti s poslovodsko funkcijo je smiselno, da je taka organizacijska enota neposredno podrejena vodstvu.

Merila za velikost podjetij so različna, trenutno pa po veljavni slovenski zakonodaji med velika podjetja spadajo tista, ki izpolnjujejo dve od treh meril: povprečno število delavcev presega 250, čisti prihodki od prodaje so večji od 29.200.000 eurov ter vrednost aktive presega 14.600.000 eurov (ZGD-1, UL 42/06, 55. člen).

V nadaljevanju prikazujem celovit sistem kontrolinga v podjetju (Glej sliko 4, stran 16) po Debeljaku.

Slika 4: Prikaz celovitega sistema kontrolinga v podjetju



Vir: Debeljak, 2001, str 7.

V velikih podjetjih ima kontroling, glede na različno število delovnih mest z različnimi nalogami, večji pomen kot v manjših podjetjih, poleg tega pa si taka podjetja lažje privoščijo dodaten oddelek. Delovanje in organiziranost kontrolinga je močno povezana s stanjem in spremembami v **okolju** podjetja. Negotovost v okolju podjetja povzroča težave pri planiranju in usmerjanju podjetja in je potrebno opredeliti instrumente za zmanjšanje negotovosti, za kar se nam ponuja kontroling (Peemöller, 1992, str. 82-84).

Na organiziranost kontrolinga v podjetju močno vpliva tudi **organizacijska struktura** (Peemöller, 1992, str. 82). V nadaljevanju bom na kratko podala organizacijske strukture, s katerimi se najpogosteje srečujemo, in sicer (Hunger, Wheelen, 1996, str. 129):

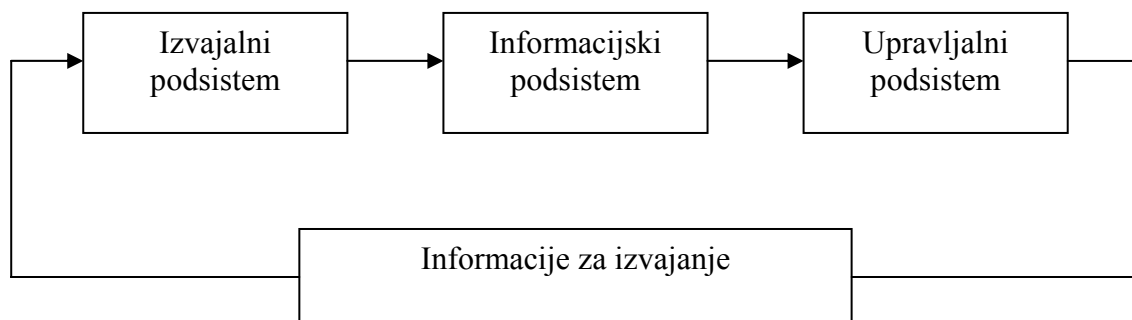
- enostavna struktura,
- poslovno – funkcijska struktura,
- štabno poslovno – funkcijska struktura,
- decentralizirana, divizijska ali poslovno – enotna struktura,
- hibridna ali konglomeratna struktura.

Bolj kot je podjetje kompleksno, močnejša mora biti funkcija koordiniranja. Zato lahko rečemo, da bolj kot je organizacijska struktura v podjetju razvejana in prepletena, večja je

potreba po uvajanju kontrolinga, predvsem zaradi njegove koordinacijske vloge (Peemöller, 1992, str. 82-84).

Podjetje lahko obravnavamo tudi kot celovit poslovni sistem, ki je sestavljen iz treh podsistemov: izvajalnega, informacijskega in upravljalnega, pri čemer ima informacijski podsistem vlogo posrednika med ostalima dvema (Glej sliko 5).

Slika 5: Podjetje kot celovit poslovni sistem



Vir: Igličar, Hočevar, 1997, str 3.

V *izvajalnem podsistemu* so razvrščene temeljne poslovne funkcije¹, kot so proizvodna, prodajna, finančna, kadrovska, nabavna in tehnična.

Bistvo *upravljalnega podsistema* je odločanje o vseh tistih dejavnostih, ki jih vsebuje na zunaj vidni poslovni proces in njihovo usklajevanje. V okviru upravljalnega podsistema so štiri upravljalne funkcije: načrtovanje, organiziranje, vodenje in nadziranje.

Informacijski podsistem, ki povezuje upravljalni in izvajalni podsistem, zajema podatke o delovanju izvajalnega podsistema ter oblikuje informacije za potrebe upravljalnega podsistema. Izvajalne in upravljalne funkcije lahko pravilno delujejo le takrat, ko so na voljo ustrezne informacije. Informacijski podsistem ima štiri funkcije:

- obravnavanje podatkov o preteklosti,
- obravnavanje podatkov o prihodnosti,
- nadziranje obravnave podatkov,
- analiziranje.

¹ Poslovne funkcije so odvisne od dejavnosti podjetja, pri čemer moramo za vsako podjetje izbrati značilne funkcije za njegovo dejavnost. Splošni model je lahko le sredstvo za razumevanje problemov, povezanih z izbiro funkcij in sredstvo za logično pristopanje k projektiranju organizacijskih modelov (Lipičnik, 1999, str. 22-26).

V teoriji zasledimo umestitev kontrolinga v vse tri podsisteme. Mnogi uvrščajo kontroling v informacijski podsistem kot del računovodstva, tako poslovnega, kot tudi finančnega². Nekateri menijo, da je kontroling del podizvajalnega podsistema kot del finančne funkcije, vsake poslovne funkcije ali kot samostojna poslovna funkcija. Kontroling pa lahko zasledimo tudi kot del upravljalnega podsistema in sicer kot orodje poslovođenja.

Nekateri avtorji, kot je Hočevar, menijo, da je opredelitev računovodske funkcije dovolj široka in zajema tudi dejavnost kontrolinga, zato celo zavračajo uporabo izraz kontroling (Hočevar, 1995, str. 37-47). Pri tem je treba poudariti, da so računovodske informacije le del vseh informacij, ki jih vodstvo potrebuje pri odločanju. Kontroling kot podporno dejavnost pri upravljanju podjetja zato ne moremo dati v okvir poslovnega računovodstva, saj s svojimi aktivnostmi presega njegovo funkcijo.

Na podlagi do sedaj napisanega lahko povzamem, da se kontroling v podjetju lahko pojavlja v številnih oblikah, vlogah in pomenih, pri čemer zagotovo ni del izvajalnega podsistema, ker je po svoji vsebini podpora funkcija, povezana praktično z vsemi funkcijami v podjetju. Govorimo o tako imenovanih funkcijskih kontrolingih, kot so: finančni kontroling, nabavni kontroling, trženjski kontroling, ipd.. Njihova glavna naloga je podpora vodstvu s svojimi usmerjevalnimi in usklajevalnimi informacijami. Tako strukturirano službo kontrolinga ponavadi zasledimo v velikih podjetjih, kjer je celotni informacijski sistem računalniško podprt.

Če izvzamemo izvajalni podsistem, za katerega sem ugotovila, da uvrstitev kontrolinga vanj ni primerna, ostaneta še informacijski in upravljalni podsistem. Kontroling je glede na svoje aktivnosti tako del upravljalnega kot informacijskega podsistema. Vendar pri tem moram poudariti, da namen kontrolinga ni upravljanje, temveč zagotavljanje ustrezne podpore za upravljanje in vodenje podjetij. Dejavnost kontrolinga bi lahko opredelili kot odločevalno naravnano celovito informacijsko dejavnost (Koletnik, 2000, str. 1-34). Kot tak pa s svojimi aktivnostmi posega tudi v upravljanje podjetja, in sicer z usklajevanjem in povezovanjem vseh funkcij poslovođenja: opredeljevanja vizije, poslanstva in ciljev, načrtovanja, nadziranja, informiranja, organiziranja in ravnanja s človeškimi zmožnostmi (Osmanagić, 1998, str. 36), pri čemer zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, podjetniško načrtovanje in nadziranje.

² Računovodstvo se v slovenski literaturi deli na finančno in stroškovno računovodstvo. **Finančno računovodstvo** je splošno računovodstvo, ki podrobno obravnava terjatve, obveznosti in denar, in je namenjeno tudi zunanjim uporabnikom. **Stroškovno računovodstvo** je računovodstvo notranjega poslovnega kroga, ki podrobno proučuje osnovna sredstva, material, stroške, proizvode in storitve, pa tudi vpliv posameznih smeri prodaje na celotni poslovni izid. **Poslovdno računovodstvo** pa je del celotnega računovodstva, ki izhaja tako iz finančnega kot tudi stroškovnega računovodstva in pripravlja računovodske informacije za potrebe odločanja (Turk et al., 1998, str. 17-18).

2.4. Osnovna področja delovanja kontrolinga

2.4.1. Planiranje

V literaturi najdemo različne opredelitve planiranja. Najprej bom podala nekaj opredelitev planiranja, iz katerih je mogoče najbolje razbrati njegovo bistvo. V nadaljevanju bom predstavila še vrste planiranja.

Planiranje, kot ga opredeli Deyhle (1997, str. 81), je izjava o hotenju, ki vključuje tudi odločitve. S planiranjem določamo, kaj naj bi se uresničilo oziroma storilo. V praksi se pogosto ugotavlja, da je zelo težko določiti, kam naj podjetje v prihodnosti »potuje« in po kateri poti naj gre. Zato vodstvo podjetja od svojih strokovnjakov pogosto zahteva natančne napovedi, da bi se tako izognilo neprijetnim odločitvam.

V literaturi pogosto zasledimo delitev planiranja na strateško in operativno, pri čemer lahko slednjem rečemo tudi letno planiranje.

Letno oziroma taktično planiranje je namenjeno izdelavi planov, ki služijo vodstvu na različnih ravneh kot pomoč pri usmerjanju, vodenju in organiziranju potrebnih kratkoročnih aktivnosti za doseg ciljev, opredeljenih s strateškimi plani. Taktični plani so v primerjavi s strateškimi dosti bolj podrobni in razčlenjeni. Iz njih izhajajo natančne opredelitve aktivnosti za doseg kratkoročnih ciljev. Običajno se nanašajo na obdobje enega leta in jih zato imenujemo tudi letni plani (Willson et al., 1999, str. 300-306).

Na podlagi strateškega plana podjetja izdelajo okvir za letni plan. Ta je bolj natančen in podkrepjen s številkami ter pripravljen za obdobje enega leta. V literaturi je kontroler naveden v povezavi s taktičnim planiranjem, medtem ko je strateško planiranje prepuščeno vodstvu podjetij.

Naloge kontrolinga, ki so povezane s planiranjem, so po Križaju (1997, str. 26) naslednje:

- pravočasna opredelitev uresničljivih poslovnih ciljev podjetja, ki morajo biti transparentni, usklajeni s pričakovanji lastnikov in dolgoročnimi potrebami ter interesi podjetja,
- uveljavitev sistema celovitega in srečujočega planiranja, v katerem so jasno opredeljene obveznosti do nosilcev odgovornosti, časovnih obdobj, izdelkih, projektih,
- preprečevanje in reševanje konfliktov v procesu planiranja,
- uveljavitev sistema sistematičnega, selektivnega in pravočasnega obveščanja odgovornih oseb.

Kontroler tako sodeluje pri opredelitvi ciljev, oblikuje koncept sistema obračuna stroškov, poslovnega uspeha in izdelave kalkulacij, pripravlja podlage za oblikovanje planov podjetja, usklajuje vse aktivnosti pri oblikovanju planov in predračunov v podjetju, sodeluje pri vzpostavitvi učinkovitega sistema za informiranje odgovornih oseb in po potrebi organizira srečanja z odgovornimi osebami (Križaj, 1997, str. 32).

Kolar (2001, str. 26) kot področne plane, ki so vključeni v letni plan, navaja naslednje:

- temeljni cilj in naloge podjetja v poslovnem letu – povzetek,
- plan prodaje po kupcih/trgih, poslovnih področjih, organizacijskih enotah in skupaj,
- plan napredka zadovoljstva kupcev in drugih ukrepov, ki tvorijo celotni marketinški načrt,
- plan nalog za področje raziskav in razvoja in ukrepov za napredek inovativnosti,
- plan nabave,
- plan proizvodnje in izvajanje storitev s podplanom vzdrževanja in napredka kakovosti procesov,
- plan investicij,
- plan kadrov, podplan izobraževanja, napredka v stimuliranju,
- plan stroškov po stroškovnih mestih, mestih odgovornosti, direktnih, indirektnih,
- plani ostalih področij, ukrepe za izboljšanje procesov in rezultatov, plan za zmanjševanje tveganj, izboljševanje varovanja okolja,
- finančni plan s podplani prihodkov in planskih bilanc,
- plan meril za nadziranje in informiranje,
- rekapitulacijo bistvenih sestavin usklajenih planov po organizacijskih enotah in za podjetje kot celoto.

Strateško planiranje, kot ga je opredelil Pučko (1996b, str. 119), je opredeljeno z naslednjimi aktivnostmi:

1. izdelovanje planskih predpostavk (ocenjevanje okolja, analiza poslovanja, predvidevanja, opredelitev vizije in poslanstva),
2. iskanje in zaznavanje poslovnih problemov (celovito ocenjevanje podjetja – SWOT analiza),
3. izdelovanje strateških planov (postavljanje planskih ciljev in ugotavljanje planske vrzeli, razvijanje strategij (celovitih, poslovnih, funkcijskih), ocenjevanje strategij in njihova izbira).

Iz tega lahko sklepamo, da gre za zahtevno področje, ki zahteva široka znanja in izredno dobro poznavanje okolja podjetja kakor tudi podjetje samo. Poleg tega je pomembna sposobnost presoje ter intuicija, ker gre za daljše obdobje (3-5 let), za katero podjetje nima natančnih informacij.

Osmanagić (1998, str. 38) navaja kot naloge kontrolerja pri strateškem planiranju predvsem preiščeno zbiranje kakovostnih informacij iz okolja in analiziranje obstoječega poslovanja podjetja.

Na podlagi zbranih in obdelanih podatkov si je mogoče ustvariti celovito sliko o podjetju ter njegovem okolju, kar olajša opredeljevanje vizije, poslanstva, strategij in scenarijev.

Naloge kontrolinga v procesu strateškega planiranja poslovanja so: dati spodbudo za kontinuirano razvijanje poslanstva, strateških usmeritev, ciljev in strategij za uresničevanje ciljev. Kontroling ima lahko vlogo svetovalnega servisa ali pa dejansko aktivno sodeluje pri sprejemanju odločitev pri strateškem planiranju (Willson, et al., 1999, str. 300-306).

Vloga kontrolerja je tako pri taktičnem kot tudi pri strateškem planiranju informativne in analitične narave, v nobenem primeru pa niso naloge kontrolerja odločevalske narave, ker je to v pristojnosti vodstva podjetja, izbirajo pa cilje ter poti in sredstva za doseg le-teh.

2.4.2. Kontroliranje

Kontroliranje pomeni vedno primerjavo med planiranimi in doseženimi rezultati. Pri *operativnem kontrolingu* kontroliramo z namenom usmerjanja v prihodnost. Kontrola predstavlja podlago za analizo vzrokov odmikov in iskanje korektivnih ukrepov (Schröder, 1992, str. 151).

Na podlagi razlike med uresničenim in načrtovanim se ugotovi **odmik**. Odmik oziroma odklon je vedno vrednostno izražen in prav zato morajo imeti v podjetjih izdelane natančne kvantificirane cilje, merila za vsako posamezno poslovno aktivnost, organizacijsko enoto in za podjetje kot celoto (Turk et al., 1998, str 181).

Pri izvajanju kontroliranja poslovanja je glavna kontrolerjeva zadolžitev opazovanje signalnega sistema in opozarjanje odgovornih oseb, ki ne delujejo v skladu s postavljenimi merili in dovoljenimi odmiki (Koletnik, 1996, str. 45).

Kontroler skrbi predvsem za to, da zna vsak sam kontrolirati svoje delovanje glede na postavljene cilje, kar pa je mogoče zgolj v primeru, da obstajajo načrti in z njimi določena merila za samonadzor (Deyhle, 1997, str. 9).

Za dober sistem kontrole so ključni naslednji elementi (Oldcorn, 1993, str. 40-46):

1. Izdelan mora biti *plan*, ki izraža cilje oziroma bi z njim želeli doseči neko stanje. Pri tem je pomembno, da lahko plan primerjamo z dejanskim stanjem.
2. Potrebno je *primerjati planirane in dosežene rezultate*, pri čemer morajo biti stroški ter ostale računovodske informacije v planu opredeljene, kot so v računovodstvu.
3. *Primerjava planiranega in doseženega mora biti pogosta*, kajti le tako ugotovimo negativna odstopanja ter preprečimo morebitno škodo. Primerjava med planiranimi in doseženimi rezultati je lahko mesečna ali pa izvedena v še krajših časovnih intervalih, kar je seveda odvisno, rezultate česa spremljamo.
4. *Poslovodstvo mora biti seznanjeno z vsakim odstopanjem od plana*, ker lahko le oni sprožijo aktivnosti za pravočasne ukrepe, s katerimi bi probleme razrešili. Pomembno je določiti o kako velikih odstopanjih je smiselno takoj obvestiti poslovodstvo.
5. *Hitre povratne informacije poslovodstva* lahko preprečijo nastanek večjih težav, ki vodijo do katastrofe. Pomembno je, da čim hitreje stečejo aktivnosti za razrešitev problema.
6. *Odločitev o aktivnostih glede odstopanj* in hitrost delovanja sta odvisni od narave problema: nekatere je treba rešiti nemudoma, za druge pa si je treba vzeti čas ter o njih temeljito premisliti.

Pri *strateškem kontroliranju* gre za kvalitativno primerjanje strategij. Kot planske elemente upošteva prihodnje strategije ter jih primerja s sedanjimi strategijami in jih presoja. Kontroliranje poteka v treh korakih:

- opredelitev vrednosti za kontroliranje,
- ugotavljanje, analiza in ocena odmikov,
- iskanje primernih ukrepov (Erbert et al., 1996, str. 218-223).

Enako kot pri operativnem kontroliranju je naloga strateškega kontroliranja, da analizira odmike in jih poveže z odgovornimi osebami. Analiza in kontrola strateških planov poteka v ciklih, in sicer:

- redna mesečna preverjanja, ki omogočajo analizo strateških dogajanj,
- diskusija primerjav med planiranim in realiziranim s sodelavci,
- pred letnim planiranjem preveriti strateški koncept (Schröder, 1992, str. 286-288).

Za podjetje je posebej pomemben sistem zgodnjega opozarjanja na priložnosti in nevarnosti za podjetje. Kontrola mora spremljati procesa planiranja in izvajanja od samega začetka ter delovati preventivno kot alarmni sistem (Peemöller, 1992, str. 132-137).

Dobra kontrola vedno vodi do izboljšanja stanja. Rezultati kontrole poslovanja so hkrati znak za poslovodstvo ali ukrepati ali ne, kar pa je precej zahtevno in tvegano. Najprej je treba določiti dovoljene tolerance odstopanj. Če gre za prednostna področja podjetja, potem so lahko posledice neukrepanja usodne. Zagotovo se na tem področju pokaže kakovost poslovanja. Pomembno je, da informacije prihajajo pravočasno, ker se lahko le na tak način pravočasno popravi uresničevanje planov.

2.4.3. Analiziranje

Analiziranje poslovanja podjetja je proces spoznavanja, proučevanja, primerjanja in na tej podlagi ugotavljanja dejstev in podatkov o poslovanju konkretnega podjetja, da bi izsledki analiziranja lahko služili kot mogoča podlaga in pomoč pri sprejemanju odločitev, ki vodijo k doseganju cilja podjetja (Odar, 1999, str. 22).

Lipovec (1983, str. 31) opredeli analiziranje kot proces spoznavanja poslovanja konkretnega podjetja, kot pripravo za odločanje v podjetju ali organizacijskih enotah o izboljšanju uspešnosti poslovanja s stališča uporabnika analize.

Vsak program analize mora vsebovati opredelitev predmeta analize, njenega namena, cilja analize z metodo, opredelitev oblike poročila, rok dokončanja analize, predračun časa in stroškov analize, navedbo uporabnikov analize, datum sestave programa in podpis sestavljalca programa (Lipovec, 1983, str. 97).

Vloga kontrolerja pri analiziranju je priprava predloga programa, ki ga potrdi poslovodja. Po končani analizi mora kontroler pripraviti **poročilo**, ki ga posreduje uporabnikom. Poročilo vsebuje podatke o poteku analize ter njene rezultate. Glede na vrsto analize se razlikuje tudi **proces analiziranja**, ki poteka med programom in končnim poročilom.

Delo kontrolerja se pri izvajanju analize poslovanja deli v dve fazi (Rozman et al., 1993, str. 85-89):

- **Opazovanje obstoječega stanja** se začne z zbiranjem informacij o poslovanju podjetja kot celote, po poslovnih funkcijah in proizvodnih prvinah. V nadaljevanju kontroler vpiše vse zbrane podatke v vnaprej pripravljene tabele in jih primerja z izbrano primerjalno osnovo, ki je lahko preteklo poslovanje, plan ali pa poslovanje podobnega podjetja. Na ta način ugotovi odstopanja, ki so lahko pozitivna, kar predstavlja prednost ali negativna, pri čemer govorimo o problemih. Sledi ugotavljanje vzrokov zanje, s čimer se začne druga faza.
- **Diagnoza poslovanja**, ki se ukvarja z iskanjem vzrokov za ugotovljena odstopanja.

Prva faza je bolj tehnične narave, tako da lahko kontroler delo opravi sam, medtem ko pri drugi fazi obvezno sodeluje z managerjem, ki običajno pozna boljše možne vzroke odstopanj. Pri vseh nalogah sodeluje kontroler tesno s poslovodstvom. Slednje sprejema svoje odločitve na podlagi informacij iz končnega poročila o opravljeni analizi.

Če povzamem temeljne naloge kontrolerja v okviru analiziranja, so te naslednje:

- priprava programa analize,
- izvajanje analize,
- priprava končnega poročila o rezultatih analize.

2.4.4. Informiranje

Informacijski sistem je jedro vsakega sistema kontrolinga in mora odločevalcem pravočasno, problemu primerno in s pravo presojo posredovati informacije, ki omogočajo preusmerjanje poslovanja proti ciljem (Schröder, 1992, str. 112).

Pri tem je treba razlikovati med pojmom **podatek** in **informacija**. Podatki dokazujejo le določeno dejstvo, informacije pa so problemsko usmerjene in podlaga za odločanje (Hočevar, 1998, str. 3).

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

- primernost, kar pomeni, da mora biti prilagojena potrebam odločanja,
- pravočasnost in točnost, kar pomeni, da mora biti točna in uporabnikom na voljo pravočasno,
- ustreznost, kar pomeni, da morajo prave informacije dobiti pravi managerji,
- popolnost, kar pomeni, da obsega pomembne podatke za poslovno odločitev.

Informacijski sistem sestavljajo zbirke računalniških programov, strojna oprema, zaposleni strokovnjaki, dokumentacija, uporabljeni vhodni podatki in izhodi, procesirani z obdelavo podatkov. Sestoji se iz naslednjih informacijskih podsistemov, ki so med seboj povezani, saj podatki potujejo iz enega v drugi podsistem: računovodski, kadrovski, nabavni, trženjski, proizvodni, ipd. (Pustatičnik, 2001, str. 43-44).

Pri tem ima najpomembnejšo vlogo računovodski podsistem, saj so prav računovodske informacije najpogosteje tiste, ki močno vplivajo na odločanje managerjev na področju planiranja, kontroliranja, ipd. (Debeljak, 1998, str. 12).

V literaturi je mogoče zaslediti različne **razvrstitve informacij**, kot so na primer:

- strateške in taktične (opisano bolj podrobno v nadaljevanju),
- formalne in neformalne,
- finančne in nefinančne,
- računovodske in neračunovodske,

- standardizirane in nestandardizirane,
- rutinske in nerutinske,
- letne, mesečne in dnevne.

Poleg zgoraj navedenih je ena najsplošnejših razvrstitev informacij na **kvalitativne** in **kvantitativne**. Kvantitativne informacije so izražene s številkami, medtem ko so kvalitativne pridobljene na podlagi opazovanj, vtisov, izkušenj in podobnega (Hočevar, 1998, str. 4).

Koletnik (1996, str. 56) razdeli tako kvalitativne kot kvantitativne informacije z različnih vidikov:

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

Za taktično informiranje so najpomembnejše informacije iz računovodstva. Zato mora biti računovodstvo ustrezno organizirano, da jih lahko posreduje. Tako mora biti kontni načrt pripravljen tako, da omogoča delitev na fiksne in variabilne stroške, omogočati mora razporejanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih (Schröder, 1992, str. 117-123).

Informacijski sistem ne sme biti preveč kompleksen v smislu vsebovanja prevelikih in nepreglednih količin informacij. Informacije iz računovodstva in drugih baz morajo poslovodstvu predstavljati ustrezno podlago za sprejemanje odločitev o poslovanju.

Pri tem morajo biti informacije pravočasne, natančne ter osredotočene na bistvo. Prav tako morajo biti pripravljene tako, da je možno iz njih ugotavljati odmike (Schröder, 1992, str. 113-115).

Pri zasnovi *strateškega informacijskega sistema* je potrebno tako kot pri taktičnem informiranju paziti, v kakšni obliki, od koga, kdaj in komu bodo namenjena poročila. Gre za to, da ugotovitve kontroliranja skupaj s predlogi za ukrepe posredujemo najvišjemu poslovodstvu (Peemöller, 1992, str. 137-138).

Na področju funkcijskih strategij je potrebno poročati o stroških, ki jih povzroča njihovo uvajanje in o kvalitativnem napredovanju projektov. O spremembah poslovnih strategij, kot temelju strateškega planiranja, je potrebno mesečno pripravljati transparentna poročila. Nenehno je treba poročati tudi o izhodiščih strateškega planiranja in njihovih morebitnih spremembah, še posebej v drugo smer od upoštevanih (Schröder, 1992, str. 284-285).

Temeljna naloga **informacijskega procesa** je, da zbrane podatke obdela, rezultat pa so informacije, ki so prilagojene posameznim uporabnikom. Da **informacijski sistem** predstavlja **jedro kontrolinga** potrjuje dejstvo, da večina aktivnosti kontrolinga temelji na zbiranju, obdelavi in sporočanju različnih informacij odločitvenim ravnam v podjetju (Debeljak, 2001, str. 7).

Pri izvajanju svojih nalog se kontroler srečuje z različnimi vrstami informacij. Temeljne naloge kontrolinga na področju informiranja so:

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

3. POMEN KONTROLINGA ZA GRADBENA PODJETJA

3.1. Značilnosti panoge gradbeništva

Gradbeništvo ima niz značilnosti, ki onemogočajo, da bi z lahkoto aplicirali metode planiranja in kontrole, ki so si utrle pot v industrijski panogah. Zaradi njih je tako projektno vodenje še bolj težavno kot denimo poslovanje serijske proizvodnje, saj se pojavljajo nevšečnosti pri sami zasnovi projektov, njihovem planiranju, organiziranju in koordiniranju, kontroliranju in končni implementaciji (Schröder, 1992, 195-196).

V gradbeništvu smo pri razvoju in gradnji objektov vedno omejeni s predračunom stroškov. Končni uporabniki ali investitorji vedno določijo rok gradnje, izvajalci morajo upoštevati veljavne normative in standarde s področja gradbeništva ter zahteve uporabnikov, ki določajo dodatni nivo kakovosti. Tu se srečamo s pojmom **projekt** oziroma gradbeni projekt. Tako se je v dvajsetem stoletju močno razvila tudi dejavnost projektnega vodenja. *Projekt je opredeljen kot dejavnost ljudi, ki povzroča spremembo, ima jasne namene in cilje, je edinstven, omejen časovno in s področjem dela ter troši množico različnih virov* (Andersen et al., 1989, str. 15).

Gradnja vsakega objekta v gradbeništvu pomeni gradbeni projekt, ki ga je potrebno izvesti v določenem času z omejenim predračunom stroškov, pri čemer je potrebno doseči zahtevano kakovost. Pri gradnji večine objektov velja, da gre za obsežna in kompleksna dela, kar zahteva usklajevanje številnih aktivnosti, sredstev in zaposlenih.

Ratajec (2004, str. 7) kot glavne značilnosti sektorja gradbene industrije navaja naslednje:

- gradbeništvo je eden najbolj geografsko razpršenih sektorjev, na katerega izrazito vplivajo regionalne razliknosti,
- je izredno heterogen sektor, ki je odvisen od velikega števila različnih poklicev,

- končni izdelki so večinoma neprenosljive narave, prilagodljivi in za raznoliko uporabo ter predstavljajo ene izmed najbolj trajnih proizvodov, poleg tega pa oblikujejo fizično infrastrukturo za življenje in delo, pri čemer se polovica gradbenih objektov nanaša na obnovo,
- večina gradbenih objektov je prototipskih,
- je tesno povezan z gospodarskim ciklom in nanj močno vplivajo sezonski klimatski pogoji,
- sektor je izrazito delovno intenziven, z visoko mobilnostjo delovne sile in s povečevanjem potreb po novih sposobnostih, saj postaja gradbena tehnologija vse bolj sofisticirana,
- trajanje pogodbenih del je pogosto deljeno po fazah,
- stopnja nesreč pri delu je visoka,
- sektor pridela ogromne količine gradbenega odpadnega materiala.

Gibanja v panogi gradbeništva so pomemben kazalec gibanj v celotnem gospodarstvu. Dejavnost gradbeništva je pomembna veja nacionalnega gospodarstva vsake države. Je dejavnost, ki je odvisna od razmer in pogojev na investicijskem trgu.

V gradbeništvu prevladuje posamična proizvodnja. Vsak objekt zahteva posebne priprave za gradnjo, pri čemer je obseg priprav odvisen od lokacije in velikosti objekta, njegove pomembnosti, kompleksnosti, oddaljenosti od obstoječih gradbišč, ipd. Večina gradbenih objektov se gradi po naročilu kupca oziroma investitorja. To izhaja iz individualnosti objektov, gradbenemu podjetju pa onemogoča vnaprejšnje definiranje kupčevih želja glede lokacije, velikosti, razporeditve, kakovosti ter namembnosti objekta.

Roki za dokončanje in predajo objekta pogosto presegajo predviden čas gradnje objekta s strani podjetja, ki izvaja dela kot glavni izvajalec. Od rokov gradnje je odvisna učinkovitost investicij. Vprašanje, ki se pojavi tu je, *kako usmeriti gradnjo objektov tako, da podjetja z razpoložljivimi viri zgradijo čim več objektov v čim krajšem času.*

3.1.1. Razvoj gradbeništva v Sloveniji

Stanje v gradbeništvu za slovenska podjetja še posebej po vstopu v Evropsko unijo, ni lahko. Podjetja se prilagajajo vsako na svoj način. Kriza v gradbeništvu se je pričela s političnimi in gospodarskimi spremembami v času Jugoslavije, z Zalivsko vojno ter zmanjšanjem investicij v Sloveniji v letih 1990 in 1991. V tem času je drastično upadlo tako število delavcev v gradbeništvu kot tudi delež gradbeništva v bruto proizvodu.

V obdobju 1994 - 1995 so pričele rasti investicije na področju šolstva zdravstva in javne uprave. Poleg tega se je začel v teh letih intenzivno razvijati avtocestni program, ki je

gradbeništvo popeljal iz krize. To se je nadaljevalo do leta 1999, ko je rast prihodkov v tej panogi upadla, zaradi česar je gradbeništvo ponovno zašlo v krizo.

Gradbeništvo je danes pomemben dejavnik v našem gospodarstvu. Razmeroma ugodni trendi v gradbeništvu so se nadaljevali skozi leto 2005 in tako še utrdili tempo dinamične aktivnosti iz leta 2004. Skupna vrednost opravljenih **gradbenih del** je bila lani nominalno za 9,8 odstotka višja kot leto pred tem. *Nominalna rast* vrednosti pri stavbah je bila 16,6 odstotna, pri gradbenih inženirskih objektih pa 2,5 odstotna (Glej tabelo 2).

Tabela 2: Primerjava opravljenih gradbenih del v letih 2005 in 2004

	Nominalni indeksi	
	XII 05	2005
Gradbeništvo	118,8	109,8
▪ Stavbe ³	127,7	116,6
▪ Gradbeni inženirski objekti ⁴	109,3	102,5

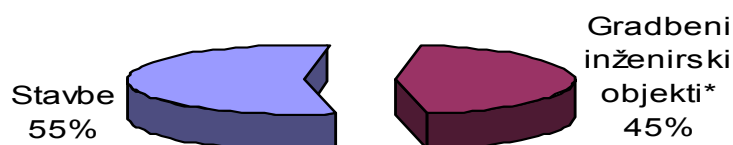
Vir: Statistični urad RS.

Realni obseg vrednosti opravljenih gradbenih del, deflacioniran s cenami gradbenih storitev, se je v povprečju leta 2005 povečal za 3 odstotke, pri stavbah za 10,3 odstotka, pri gradbenih inženirskih objektih pa se je za 4,5 odstotka zmanjšal. V naslednjih letih lahko pričakujemo večjo dejavnost na področju stanovanjske gradnje.

³ Stavba je objekt z enim ali več prostorov, v katere človek lahko vstopi in so namenjeni prebivanju ali opravljanju dejavnosti.

⁴ Gradbeni inženirski objekt je objekt, namenjen zadovoljevanju tistih človekovih materialnih in duhovnih potreb ter interesov, ki niso prebivanje ali opravljanje dejavnosti v stavbah.

Slika 6: Vrednost opravljenih gradbenih del, 2005 (v %)



Vir: Statistični urad RS.

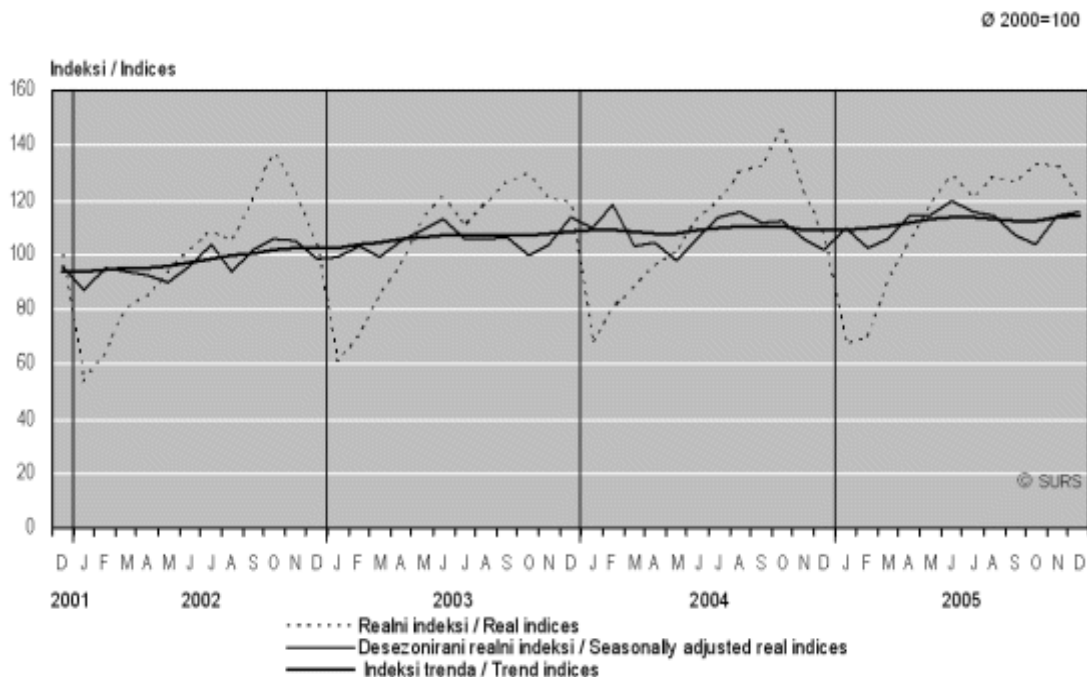
*širši pojem kot nizke gradnje

Naraščanje vrednosti novih pogodb za gradbena dela v letu 2004 se je v letu 2005 umirilo – vrednost novih pogodb se je v letu 2005 precej zmanjšala, vendar je še vedno presegala raven iz leta 2000, vrednost novih pogodb za projektiranje in inženiring pa je bila še naprej visoka.

Za leto 2005 velja, da je bila stopnja rasti opravljenih gradbenih del pri stanovanjskih stavbah (gradnja in rekonstrukcija) razmeroma visoka, pri gradbenih inženirskih objektih pa je bila skromna in realno celo negativna (Glej sliko 6 na strani 29). Nekatere boljše obete za leto 2006 napoveduje odločitev vlade in DARSA, da pristopita k intenzivnejši gradnji gradbenih inženirskih objektov – tudi s povečanim zadolževanjem. Načrtovana je vrednost gradbenih del v višini okrog 170 milijard SIT, kar bi bil do sedaj najobsežnejši program, saj bi se aktivnosti izvajale na dvesto kilometrih avtocestnih odsekov.

V letu 2006 se bo predvidoma še nadaljevala solidna rast stanovanjske gradnje. Poleg tega se bodo nadaljevala dela na energetskih objektih, objektih varstva okolja in komunalne infrastrukture. V večji meri kot v preteklih letih se bo posodabljala tudi železniška infrastruktura. Poslovna vlaganja na področju storitev se bodo gibala predvsem v smeri posodabljanja in širjenja turističnih, trgovskih in drugih poslovnih objektov. Novogradnje in posodabljanje je pričakovati na zdravstvenih, šolskih, kulturnih in podobnih objektih. Poleg domačega trga slovensko gradbeništvo v letu 2006 poskuša intenzivirati tudi dejavnost gradbenih del v tujini, zlasti na področju jugovzhodne Evrope in Rusije (Konjunktorna gibanja, februar 2006, str. 9). Na sliki 7 (Glej stran 29) so prikazani realni indeksi opravljenih gradbenih del v Sloveniji, kot tudi indeksi trenda.

Slika 7: Realni indeksi vrednosti opravljenih gradbenih del, Slovenija, december 2001 – december 2005



Vir: Gradbeništvo, december 2005, Statistični urad RS. 15.02.2006.

V prihodnosti lahko pričakujemo vse večjo racionalizacijo v gradbeništvu na področju zniževanja stroškov poslovanja, kot tudi reorganizacijo poslovnih procesov v obliki strateških partnerstev, vključevanje naročnikov v proces in zmanjševanje tveganj na objektih. Z izboljšanim spremljanjem dogajanj na evropskem trgu javnih naročil bi lahko marsikatero slovensko podjetje vstopilo tudi na nove, bolj donosne trge.

Glede na vrednost novih pogodb lahko v prihodnje pričakujemo največ opravljenih gradbenih del v Bosni in Hercegovini, Ruski federaciji, Srbiji in Črni gori ter v Nemčiji, največ opravljenih storitev projektiranja in inženiringa pa v Avstriji, na Hrvaškem ter v Srbiji in Črni Gori.

3.1.2. Stanje na trgu v EU

V Evropski uniji je gradbeništvo močno razvito v vseh državah, vendar se njegov pomen, izražen v bruto domačem proizvodu posamezne države, močno razlikuje. Tako v Veliki Britaniji in na Švedskem presega 9 odstotkov, 11,5 odstotka v večini zahodnoevropskih držav, do 17,3 odstotkov na Irskem ter 18,3 odstotka na Portugalskem.

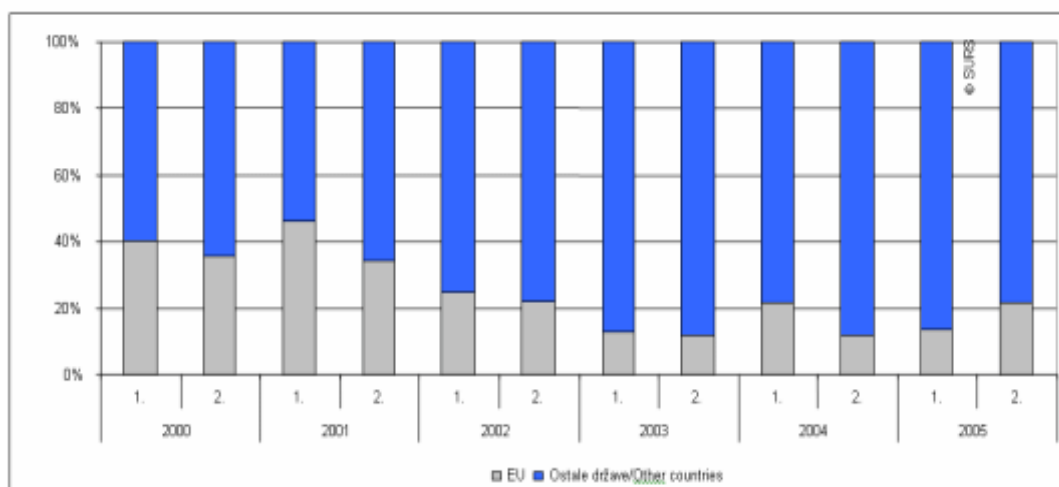
Za primerjavo lahko podamo ZDA, kjer gradbeništvo predstavlja skoraj 30 odstotkov vsega svetovnega gradbeništva, njegov delež v bruto domačem proizvodu pa je le 4,7 odstotka (Juvan, 2004, str. 1).

Ratajec (2004, str. 51) podaja nekaj ključnih podatkov za gradbeno industrijo v Evropi v letu 2003:

- 1,8 milijona podjetij, od katerih je 97 odstotkov malih in srednje velikih podjetij (z manj kot dvajsetimi zaposlenimi) oziroma 93 odstotkov z manj kot desetimi zaposlenimi,
- 9,8 odstotna udeležba v BDP ter investicije v višini 915 milijard EUR,
- 11,7 milijonov zaposlenih, kar je 7,1 odstotek celotne delovne sile v Evropi in 28,5 odstotka zaposlenih v industrijskem sektorju,
- 26 milijonov delavcev je v EU odvisnih posredno ali neposredno od gradbenega sektorja,
- največji industrijski delodajalec v Evropi
- 5 držav EU (Nemčija, Velika Britanija, Francija, Italija, Španija) skupaj predstavlja kar 76 odstotkov celotne gradbene industrije v Evropi.

Upočasnitev splošnih ekonomskih trendov v Evropski uniji je znatno vplivala na gradbeno dejavnost (Glej sliko 8). V zahodnih državah (EU 15) je splošna gospodarska rast hitrejša, kot je rast v gradbeni industriji. V gradbeništvu na območju vzhodnega dela Evrope je še veliko neizrabljenega potenciala za razvoj gradbeništva. V novih članicah Evropske unije je delež celotnega gradbeništva v okviru petindvajseterice manjši od petih odstotkov. Gradnja novih stanovanj močno zaostaja za potrebami. V nadaljnjih letih je napovedana rast predvsem na področjih Češke, Slovaške, Madžarske in Poljske.

Slika 8: Deleži vrednosti opravljenih gradbenih del v EU in drugih državah, 2000-2005



Vir: Gradbeništvo v tujini, 2005, Statistični urad RS. 26.04.2006.

3.1.3. Analiza konkurence v panogi

Podjetja v slovenski gradbeni dejavnosti pretežno konkurirajo z zniževanjem stroškov in le malo z dodajanjem vrednosti zaradi povečane kakovosti oziroma diferenciacije proizvodov, čeprav obstajajo segmenti, kjer skorajda ni konkurence, kot je to gradnja avtocest. Analiza panoge in napovedi za prihodnja leta kažejo na povečanje konkurence tudi na račun nadaljnje koncentracije oziroma povezovanja podjetij ter nadaljevanje rasti panoge tudi v prihodnjih nekaj letih.

Velika gradbena podjetja, ki so konkurenti v gradbeni dejavnosti, se izenačujejo z vidika velikosti in kapacitet. Na veliko izenačenost in istočasno razpršenost dejavnosti podjetij v panogi kaže tudi podatek, da po višini prihodkov prvih desetih podjetij v panogi realizira le okrog 30 odstotkov celotnih prihodkov panoge (Ratajec, 2004, str. 16).

Gradbena podjetja težijo k uveljavljanju racionalnejših organizacijskih oblik, zniževanju stroškov, stalnem izpopolnjevanju delovnih procesov, uvajanju novih tehnologij ter usposabljanju delavcev nanje. V naslednjih letih bo imela pomembno vlogo sposobnost prilagajanja razmeram na trgu in povečevanje konkurenčnih sposobnosti.

V Sloveniji se bodo morala podjetja, če bodo hotela ostati konkurenčna in uspešna na nadomestnih trgih, povezovati. Slovenski podjetniki so končno dojeli pomembnost medpodjetniškega sodelovanja. Zaradi velike konkurence je podjetjem težko uveljavljati konkurenčnih prednosti, pri čemer se podjetja v gradbeništvu bistveno ne razlikujejo po strategiji. Vsi uporabljajo večinoma stroškovno strategijo.

Gradbena podjetja z referencami imajo v tej panogi prednost, čeprav bistvenih ovir pri vstopu v panogo ni. V prihodnosti bi lahko predstavljala oviro le sprememba zakonodaje na področju delovanja gospodarskih družb in gradbeništvu. Tudi izstop iz panoge za večino podjetij ni problematičen, razen pri podjetjih s specializirano tehnologijo.

Omejen obseg povpraševanja na slovenskem trgu in intenzivna konkurenca v gradbeništvu kupci izkoriščajo ter na tak način zmanjšujejo prodajne cene, kar gradbenim podjetjem ob določenih stroških znižuje bruto donos oziroma dodano vrednost. Tipičen primer za to je država, ki je z uvedbo zakona o javnih naročilih kot glavni razpisni pogoj postavila ceno. Kupci se premalo zavedajo odnosa med ceno in kakovostjo, pri čemer zahtevajo relativno previsoko kakovost glede na plačano ceno.

3.2. Opredelitev kontrolinga projektov

Projekt je zaključena celota med seboj povezanih aktivnosti. Praviloma gre za enkratno dejavnost, saj se običajno projekt v povsem enaki obliki ali zaporedju aktivnosti ne ponavlja.

Za projekt je značilna velika kompleksnost: povezanost aktivnosti, virov in sodelujočih ljudi (Rozman, 1998, str. 1). Podala sem samo eno izmed številnih opredelitev pojma projekt. Različni avtorji različno opredeljujejo pojem, vendar pa so poudarjene naslednje značilnosti projekta: prepletenost aktivnosti, enkratnost, časovna omejenost ter ciljna usmerjenost.

V nadaljevanju podajam še nekatere *opredelitve projekta* drugih avtorjev:

- ▶ Projekt je enkratna celovitost medsebojno, v logično zaporedje povezanih aktivnost, katerih namen je skupen, trajanje pa omejeno (Vila, 1994, str. 189),
- ▶ Projekt je specifičen in je sestavljen iz nalog, ki morajo biti ustrezno opravljene ne glede na njihov obseg. Pri tem ustrezno pomeni, da bodo naloge opravljene tako, da bo projekt zaključen kot celota (Meredith, Mantel, 1995, str. 8),
- ▶ Projekt je sestavljen iz aktivnosti, ki imajo določen začetek in konec, vrstni red njihovega izvajanja pa je točno določen (Adam, Erbert, 1992, str. 333).
- ▶ Projekt je serija medsebojno povezanih aktivnosti, ki za svojo izvedbo zahtevajo določen čas in so usmerjene k nekemu cilju (Chase, Aquilano, 1992, str. 542).
- ▶ Za projekt je značilno, da ima številne zaporedne ali vzporedne aktivnosti, svoj začetek in konec, omejena sredstva in proračun. Vanj je vključeno večje število ljudi, ki sodelujejo v njegovih različnih delih. Vsak projekt ima določen cilj, rezultat pa je končni produkt ali storitev (Weiss, Wysocki, 1992, str. 3).

Proces načrtovanja projekta odloča o izvajanju celotnega projekta. Pri **načrtovanju projekta** gre za določanje vseh aktivnosti v projektu, usklajevanje trajanja, zaposlenih in stroškov s ciljem, da je čas trajanja projekta čim krajši, potrebno število zaposlenih in potreben obseg sredstev pa čim nižja.

Osnova za izdelavo načrta projekta je opredelitev projekta, ki obsega (Semolič, 2001, str. 25-60):

- namen, cilje in vsebino projekta,
- opredelitev nalog projekta,
- določitev izvajalcev projekta,
- tehnologijo izvedbe projekta,
- časovno analizo projekta,
- opredelitev potrebnih virov,
- stroške in financiranje projekta,
- organizacijo projekta.

Kontroling projektov vključuje proces evidentiranja projektov na osnovi računovodskega, finančnega in drugih informacijskih sistemov, proces načrtovanja in spremljanja dejanske izvedbe projektov, primerjanje doseženih in načrtovanih aktivnosti projekta ter zagotavljanje informacij za pravočasno ukrepanje. Kontroling projektov zajema funkcije načrtovanja, sprejemanja odločitev in nadziranja vseh faz in aktivnosti projekta ter se nanaša na trajanje, roke, zaposlene, sredstva in stroške.

Poleg tega ugotavlja odstopanja izvedbe od načrta, z ukrepi teži k uresničitvi načrta ter vključuje preventivne ukrepe za preprečevanje odstopanj (IPMA, 1999, str. 42).

Kontroling projektov zajema vse faze ravnanja projektov. Poleg operativnega kontrolinga pridobiva na pomenu vse bolj strateški kontroling projektov z vidika uresničevanja strategije podjetja ter vplivov na ustvarjalnost in inovativnost pri ravnanju in izvedbi projektov.

3.3. Pomen kontrolinga projektov

Kontroling bo opravil svojo nalogo takrat, ko bodo njegovi nosilci prikazali računovodske informacije svojim uporabnikom. Delovanje in organiziranost kontrolinga sta močno povezana s stanjem in spremembami v okolju podjetja. Negotovost v okolju podjetja povzroča težave pri načrtovanju in usmerjanju podjetja in zato je potrebno opredeliti instrumente za zmanjšanje negotovosti, za kar imamo kontroling (Peemöller, 1992, str 82-84).

Koristi uvedbe kontrolinga so lahko naslednje (Keranović, 2003, str. 120):

- uvedba nove filozofije podjetja, ki temelji na nenehnem postavljanju in nadziranju ciljev posamezne ravni odločanja, glavni cilj kontrolinga je namreč postavitve enotnega sistema načrtovanja in poročanja v podjetju,
- neprestano usklajevanje doseganja operativnih ciljev z razvojnimi in s tem spremljanje izvajanja strategij razvoja podjetja,
- večja preglednost rezultatov in ažurnost podatkov za posamezne ravni odločanja,
- učinkovit nadzor nad poslovanjem s sistemom delegiranja pooblastil in odgovornosti do najmanjše organizacijske enote v podjetju,
- pregleden in sodoben sistem nagrajevanja, ki temelji na »mehkih« kazalnikih.

Kontroling projektov ima pomembno vlogo pri:

- planiranju,
- izvajanju ter
- zaključku projekta.

Pomen kontrolinga pri procesu **planiranja** je informacijska podpora in usmerjanje projektne vodje pri delu. Naloga kontrolinga projektov je iz nakazanih ciljev postaviti konkretne cilje in naloge projekta (Schmidberger, 1994, str. 335). Za to se pripravi temeljni plan, plan aktivnosti, terminski plan in plan stroškov projekta.

Z omenjenimi plani nam kontroling projektov med **izvajanjem** projekta omogoča kontroliranje napredovanja projekta v času glede na njegove dosežke, primerjavo med planiranim in realiziranim, opozorilo na kritična odstopanja, uvedbo korektivnih ukrepov, doseganje terminov, spremljanje stroškov in usmerjanje projekta v zeleno smer. Ugotovljene

spremembe mora kontroler opisati in analizirati. Če so spremembe sprejemljive, jih je treba dokumentirati v planih.

V fazi **zaključka** kontroling projektov sodeluje pri ocenjevanju uspeha. Projekt se konča z začetkom uporabe njegovih rezultatov (Schmidberger, 1994, str. 338). Zbrane informacije in ugotovitve med izvajanjem projekta in po njem uporabimo za naslednje projekte.

Cilj kontrolinga projektov v podjetju IMP Montaža Koper je zagotavljati **ustrezno pomoč** poslovodstvu, s tem pa tudi lastnikom podjetja ter tako zagotoviti še bolj fleksibilen in pregleden način nadzora nad poslovanjem.

4. PREDSTAVITEV PODJETJA IMP MONTAŽA KOPER

4.1. IMP MONTAŽA KOPER v preteklosti in danes

Industrijsko montažno podjetje (v nadaljevanju IMP) Montaža Koper d.d. je pravna naslednica podjetja, ki je nastalo že leta 1947 in sicer kot podjetje TOPLOVOD Ljubljana. Z združitvijo obeh podjetij je nastalo podjetje IMP Ljubljana.

Na Obali se je IMP pojavil s svojo poslovno enoto v letu 1953 in leta 1963 zgradil poslovne stanovanjske prostore na današnji lokaciji v Kopru.

Hiter razvoj gospodarstva obale je pripomogel k razvoju podjetja. IMP se je hitro širil in število zaposlenih se je iz leta v leto povečalo. Dela v tujini, predvsem Nemčiji in Iraku, so zahtevala izobražen kader, zato so šolali moneterski, tehnični in inženirski kader.

Zaradi potreb so v Izoli zgradili novo industrijsko halo z delavnicami in skladišči. Takratni TOZD IMP MK je štel približno 450 zaposlenih. Dela so se izvajala na celotnem teritoriju celotne Jugoslavije in v tujini. Temeljna organizacija združenega dela (v nadaljevanju TOZD) IMP MONTAŽA KOPER je širila svoje poslovanje na goriškem in postojnskem področju. Danes je v Novi Gorici profitni center (v nadaljevanju PC), Postojna pa spada pod Koper.

Takratni TOZD je bil v sestavi delovne organizacije (v nadaljevanju DO) PROMONT in SOZD IMP Ljubljana. Leta 1987 se je TOZD preoblikoval v DO MONTAŽA Koper. Z razdružitvijo SOZDA leta 1989 je DO postala samostojno podjetje, ki se je po veljavni zakonodaji lastnilo in leta 1997 postalo delniška družba IMP MONTAŽA Koper s trenutno osemnosemdesetimi zaposlenimi.

Danes je osnovna dejavnost družbe IMP MONTAŽA KOPER svetovanje, projektiranje ter izvajanje instalacij ogrevanja, vodovodnih instalacij, prezračevanja, klimatizacije in hlajenja

na energetskih, industrijskih, poslovnih, stanovanjskih, hotelskih in drugih gradbenih objektih, za katere je bila pridobljena pogodba za izvedbo direktno od naročnika oziroma investitorja ali pa proste prodaje lastnih storitev na trgu.

Osnovni proces ter podproces regulacij in meritev se odvija na objektu naročnika oziroma investitorja. Podproces izdelave strojnih elementov za potrebe izvedbe strojnih instalacij klimatizacije pa se izvaja delno na objektu, delno pa v delavnicah v Izoli.

Proces trženja storitev se v podjetju prične z raziskavo trga, s čimer ugotavljajo, kateri so potencialni naročniki oziroma s katerimi bi sedanji obseg poslovanja lahko začeli, obnovili ali povečali, kakšne so potrebe naročnikov, njihovi razvojni načrti in podobno. Zaposleni, zadolženi za trženje, periodično obiskujejo potencialne naročnike, komercialni direktor pa na osnovi analize poročil planira nadaljnje obiske pri potencialnem naročniku.

V delovni mapi ponudbe, ki vsebuje vse podatke o naročniku, vrsti del, rokov, seznam vloženih dokumentov, itd. je shranjena vsa dokumentacija, ki je bila potrebna za pripravo ponudbe, in sicer: zahteva za izdelavo ponudbe, pridobljeni predračuni za material, opremo in tuje storitve, kalkulacija cen, koncept ter čistopis izdelane ponudbe).

V podjetju ocenjujejo in izbirajo dobavitelje na podlagi njihove sposobnosti, da izpolnjujejo zahteve, navedene v pogodbah.

Ves material in opremo naročajo v potrebnih količinah in kvaliteti ter poskrbijo za direktno dostavo na objekt.

V primeru dobave materiala in opreme iz uvoza ali nabave materiala in opreme z daljšim dobavnim rokom, tako blago začasno shranijo v skladišču, ločeno od ostalega materiala in opreme.

Izvajalec nabave posreduje vodji montaže ali vodji PC podatke o predvidenem dnevu in uri dostave materiala oziroma opreme. Če se dobavlja oprema iz uvoza, odgovorni za nabavo uredi vse potrebno za prevoz in špediterske storitve.

Osnovni proces predstavlja izvajanje montažnih del strojnih instalacij ogrevanja, vodovodnih instalacij prezračevanja, klimatizacije in hlajenja. **Proizvodni proces in proces montaže** se izvaja v okviru PC 300 v Kopru ter PC 500 v Novi Gorici. Vodja montaže pregleda dokumentacijo z vidika popolnosti in primernosti za izvedbo, izvrši ogled objekta in oceni potek dela v skladu s projektno dokumentacijo. Poleg tega vodja montaže izdelava seznam potrebnega materiala in opreme za objekt. Sestavne dele izdelajo zunanji kooperanti oziroma vodja delavnic ali vodilni monter PC 400 za izdelavo strojnih elementov v delavnicah.

Podjetje je leta 1999 prejelo certifikat ISO 9002. V ta namen je bil izdelan POSLOVNIK KAKOVOSTI, ki v celoti opisuje sistem kakovosti podjetja. Poleg tega določa odgovornost

vodstva in vseh zaposlenih pri izvajanju storitev, ki izhajajo iz zahtev posameznih poglavij standarda ISO 9002.

4.2. Dejavnost in cilji podjetja

Glavna naloga IMP Montaže Koper je kvalitetna izvedba storitev na naslednjih področjih:

- svetovanje,
- projektiranje,
- inženiring,
- montaža,
- regulacije in meritve,
- servis,
- vzdrževanje.

V poslanstvu je opredeljena naša vsakodnevna dejavnost, naš temeljni namen poslovanja, osnovna usmeritev in vloga IMP MONTAŽE KOPER v okolju, ki jo uresničujemo z vlaganjem v ljudi ter sodobno tehnologijo. Tovrstna vlaganja predstavljajo tudi temelj načrtovane poslovne rasti. Osnovna razlika našega današnjega poslanstva, v primerjavi s tem, kako želimo biti prepoznavni v prihodnosti, se nanaša na še večjo prepoznavnost podjetja v zahtevnih konkurenčnih razmerah v panogi.

Vizija podjetja je skrb za nenehni razvoj podjetja, ki je ključni steber vseh poslovnih usmeritev družbe, predvsem zaradi prihajajočih novih področij poslovanja, novih tehnologij, kompleksnih izdelkov in storitev ter vse večjega poudarka na obvladovanju poslovnih tveganj. Z odločno strategijo, to je krepiti ugled in zagotoviti dolgoročno uspešno poslovanje v zahtevnih konkurenčnih razmerah, so s pomočjo vseh zaposlenih uskladili poslanstvo in vizijo, ki jih bosta popeljala k uspehu v panogi.

Poslovna vizija IMP MONTAŽE KOPER je usmerjena na področje tržnih konkurenčnih prednosti. S tem bo podjetju omogočeno uresničevati strategijo racionalizacije stroškov ter obvladovati kakovost poslovanja. V podjetju so ustvarili razvojne usmeritve, ki so jim vodilo za doseganje poslovnih izzivov. Med strateškimi cilji, ki bodo povečali vrednost družbe, so tudi doseganje večjega zadovoljstva naročnikov storitev ter zaposlenih v podjetju.

Ključni dejavnik poslovnih sprememb so podjetniške sposobnosti zaposlenih. V podjetju se zavedajo, da je za uresničitev vizije potrebna pripravljenost vseh zaposlenih na poslovne spremembe ter fleksibilnost in učinkovitost. Uresničevali bodo vizijo uglednega in prodornega gradbenega podjetja, ki bo kar najhitreje razvijalo ponudbo kakovostnih storitev ter s tem doseganje zadovoljstva širokega kroga kupcev.

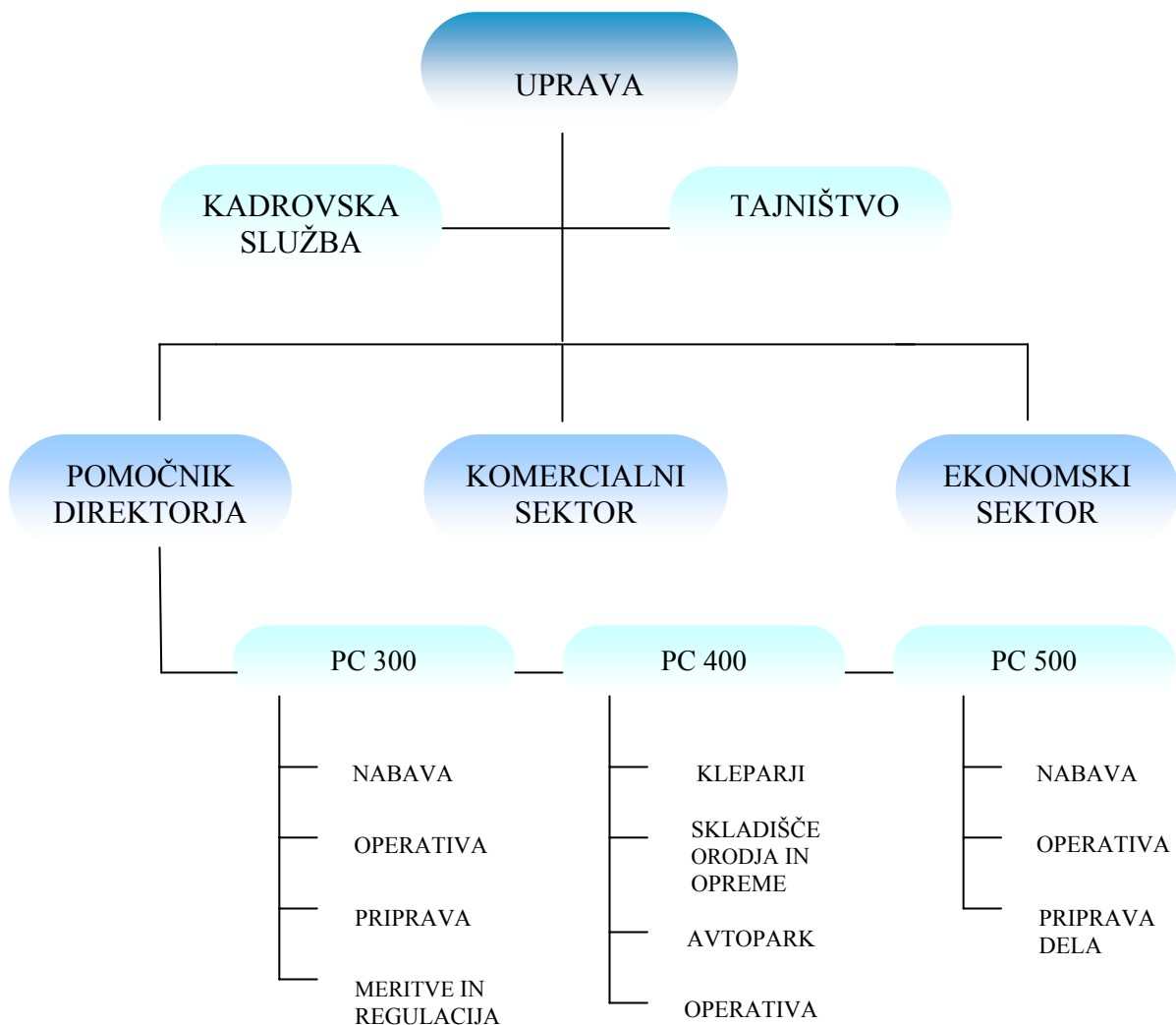
Z usklajeno vizijo in strategijo razvoja družbe namerava podjetje doseči rezultate, ki bodo v zadovoljstvo tako delničarjem kot zaposlenim ter poslovnim partnerjem, kupcem in dobaviteljem. Osnovni strateški cilj podjetja je doseči želeni donos na dolgi rok.

Pri predstavitvi podjetja sem se opirala na interno gradivo podjetja IMP Montaža Koper.

4.3. Organizacijska struktura

Celotno organizacijsko strukturo podjetja, poleg uprave, sestavljajo trije profitni centri s sedežem v Kopru, Izoli in Novi Gorici (Glej sliko 9).

Slika 9: Organizacijska struktura podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d.



Vir: Interno gradivo podjetja IMP Montaža Koper d.d.

5. ORGANIZACIJA KONTROLINGA V PODJETJU IMP MONTAŽA KOPER

5.1. VLOGA KONTROLINGA V PODJETJU

V gradbenem podjetju je proučevanje stroškov ter zagotavljanje ustrezne in pravočasne informacije o prihodnjem, tekočem in preteklem poslovanju osnova za poslovne odločitve. IMP Montaža Koper je srednje veliko podjetje s trenutno osemindesetimi zaposlenimi. V podjetju smo pričeli z razvojem kontrolinga šele v zadnjih letih in deluje v sklopu računovodsko-finančnega sektorja. Kontroling v podjetju ne bo organiziran kot samostojna služba zaradi velikosti podjetja in s tem povezanimi dodatnimi stroški. Torej gre predvsem za ekonomske razloge, kljub temu pa se zavedamo, da podjetju ne bo uspelo brez sistematičnega kontrolinga. Z dinamičnim načrtovanjem in tekočim spremljanjem rezultatov poslovanja, spremljamo tudi strateški razvoj podjetja. Le na tak način lahko povečujemo svojo učinkovitost in konkurenčnost projektov.

5.1.1. Opis storitev

Podjetje IMP Montaža Koper deluje na področju gradbeništva, kjer se srečuje z veliko konkurenco, ki ponuja podobne usluge. V hitro spreminjajočem se okolju je pogoj za preživetje podjetja njegova sposobnost prilagoditve dogajanju na trgu. Pomemben dejavnik uspešnosti so tudi zaposleni, zato v podjetju dajejo velik poudarek na strokovnost posameznikov ter to s pridom izkoriščajo tudi pri timskem delu. Pridobiti zaposlene, jih obdržati in jih ustrezno motivirati, je ena izmed glavnih nalog vodilnih v podjetju.

V podjetju je kontroling del računovodstva, kjer se zbirajo vsi podatki, kontrolirajo in analizirajo ter se oblikujejo informacije za potrebe odločanja. Večje pozornosti je kontroling deležen v zadnjih dveh letih zaradi zaostrenosti razmer na trgu. Kontroling v podjetju vpliva predvsem na obvladovanje tveganj ter na uvajanje sprememb v celotnem poslovanju podjetja. Kontroling predstavlja tudi orodje za uresničevanje strategije.

Pri izvajanju sistema kontrolinga sodelujemo v računovodstvu tudi z drugimi sodelavci, kar je odvisno od potrebnih informacij za odločanje ter pri posvetovanju predvsem na področjih, za katere nismo usposobljeni. Zaenkrat ima kontroling v podjetju le informacijsko svetovalno vlogo in ne posega neposredno v ravnanje podjetja.

V podjetju se izvaja operativni in strateški kontroling projektov, ki zajema štiri glavne aktivnosti:

- **evidentiranje**, kjer so zbrani vsi poslovni dogodki na projektih in so zajeti v računovodski informacijski sistem,

- **planiranje**, kjer so opredeljeni časovni roki in metode za izvajanje operativnega in strateškega načrtovanja projektov,
- **kontrola**, kjer primerjamo uresničene in planirane procese,
- **poročanje**, kar vključuje oblikovanje poročil o projektih ter po potrebi pripravljamo ocene pričakovanj v prihodnjih obdobjih, vendar ne daljših od dveh let.

Naloge kontrolinga pri načrtovanju so predvsem svetovalne in informativne narave, ker ne gre za odločanje, ker je to še vedno v rokah posloводства. Dodati moram, da ima kontroler večji vpliv na izdelavo letnega plana kot pa strateškega. Vsekakor pa gre za sodelovanje med poslovodstvom in kontrolerjem.

V okviru letnega kontroliranja poslovanja lahko kontroler svoje naloge opravi le v primeru, da je **odgovornost** za posamezne dele poslovanja **jasno določena** in da so postavljeni cilji v povezavi z načrti, za katere so določena mesta odgovornosti. Poleg vzpostavitve sistema kontroliranja poslovanja, je treba poskrbeti še za izvajanje kontroliranja ter ugotavljati vzroke za odstopanja in predlagati ukrepe za uresničitev načrtov. Še enkrat poudarjam, da je to treba narediti v sodelovanju s poslovodstvom.

Izdelave analiz zahtevajo posebna znanja in pristope. Poleg priprave programa za analizo je kontrolerjeva naloga izdelati končno poročilo o opravljeni analizi, katere obseg je odvisen od kompleksnosti analize. Predlog programa, ki ga pripravi kontroler, mora potrditi poslovodstvo. Namen analize sedanjega poslovanja je ugotoviti probleme in prednosti podjetja ter s tem pripraviti poslovodstvu podlago za sprejemanje odločitev. Za vsako uspešno odločitvijo stojijo kakovostne analize, ki so osnova planiranju.

V podjetju potrebujemo tudi zanesljiv informacijski sistem, ki nam pomaga napovedovati stanje v prihodnosti ter nam omogoča sprejemati optimalne odločitve na podlagi obstoječih informacij. Kontrolerjeva naloga na tem področju je obdelati zbrane podatke ter tako priti do rezultatov, ki so prilagojeni potrebam njihovih uporabnikov. Da bi to učinkovito opravljal, mora sodelovati pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju informacijskega sistema. Kontroler je tisti, ki opredeli vsebino in prejemnike rednih poročil ter pomembne odmike. V poročilo mora vključiti le tiste podatke o ekonomskih kategorijah, na katere lahko prejemnik poročila vpliva.

5.1.2. Pogoji za uspešno delovanje kontrolinga v podjetju

Glavni pogoj za učinkovito delovanje kontrolinga je *sodelovanje posloводства s kontrolerjem*. Nevarnost pri tem je, da celotno delo kontrolerja postane neuporabno, ker vodstvo nima potrebe po njem oziroma zanj ne pokaže pretiranega zanimanja. V tem primeru potekajo informacije le v eno smer, od kontrolerja do posloводства, kar pomeni, da kontroling nima več informacijsko svetovalne vloge, kar pa je njegovo bistvo.

Kot sem že prej omenila, ima kontroling v podjetju le informacijsko svetovalno vlogo in ne posega neposredno v ravnanje podjetja. Pomembno je, da se *določijo nosilci odgovornosti* in avtoritete za njihovo izvedbo. V podjetju se je že zgodilo, da ljudje, ki naj bi odgovarjali za prihodke in stroške niso imeli na to vpliva, ker še vedno preveč odločitev sprejema vodstvo podjetja, posledice pa so morali nositi tisti, ki zanje v tem primeru nikakor niso bili odgovorni. Če bi hotel kontroling v podjetju v celoti zaživeti in dosegati rezultate, bi morali znati prenesti zadolžitve in pristojnosti navzdol. S prenašanjem pooblastil na nižje organizacijske ravni se nadrejeni ne znebi odgovornosti za delegiran del zadolžitve (Hočer, 1994, str. 192-193).

Kontroling v podjetju mora zagotavljati potrebne in pravočasne informacije, predvsem pa da so pripravljene tako, da se lahko poslovodstvo zanese nanje. Da bi to lahko kontroler zagotavljal, mora imeti tudi *ustrezen informacijski sistem*. Leta 2004 smo v podjetju IMP Montaža Koper smo zamenjali računalniški program z namenom združevanja vseh področij poslovanja v eno samo bazo. Čeprav se izpopolnitve programa izvajajo tudi v letu 2006, je rezultat skupnega dela skoraj v celoti integriran informacijski sistem. Računalniški program je bil v celoti prirejen našim potrebam, predvsem pa potrebi po vpogledu stanja na posameznih objektih. V letu 2005 smo veliko časa namenili preverjanju in dopolnjevanju programa, ker je uspešnost kontrolinga odvisna prav od kredibilnosti informacijskega sistema.

Rezultat dela je povezan informacijski sistem, pri čemer smo se v celoti izognili ročnim evidencam in s pomočjo katerega izdelujemo poročila in analize. S tem smo se izognili tudi dodatnemu delu, usklajevanju podatkov in njihovi neažurnosti. Za analize pridobivamo podatke iz različnih modulov: nabavnega, prodajnega, računovodsko-finančnega, kadrovskega ter ostalih manjših in tako zajemamo vsa področja poslovanja.

Kvaliteta dela na področju kontrolinga je z integracijo informacijskega sistema neprimerno boljša, ker imamo sedaj pregled nad celotnim dogajanjem v podjetju, predvsem pa na posameznih projektih v vsakem trenutku. Še enkrat moram poudariti, da nam vsa računalniška tehnologija pri izvajanju kontrolinga v podjetju ne pomaga, če niso določeni nosilci odgovornosti in če ni sodelovanja med poslovodstvom in kontrolerjem. Če povzamem, so ljudje še vedno tisti, od katerih je odvisen uspeh računalniških rešitev.

Kontroling zahteva tudi *razvito plansko-kontrolno organizacijsko kulturo*. To pomeni, da se v podjetju vsak posameznik zaveda pomembnosti postavljenih planskih ciljev, pri čemer aktivno sodeluje in čuti potrebo po njihovem uresničevanju. V podjetju z ustrežno organizacijsko kulturo kontroler ni oseba, ki opravlja kontrolo nad drugimi, temveč le skrbi za to, da se lahko vsakdo kontrolira sam (Deyhle, 1997, str. 185).

Poleg uvajanja kontrolinga je treba nameniti pozornost tudi spremembi organizacijske kulture, čeprav gre za zelo zahteven in dolgotrajen proces.

Neprimerno bolj preprosto je uvesti nove računalniške rešitve, kot pa se spoprijeti s spreminjanjem vrednot ljudi, njihovih navad, ki so pri vsakemu posamezniku drugačne. Vendar dokler ljudje v podjetju ne začutijo pomembnosti vloge kontrolinga, tudi poslovodstvo ne bo prišlo do kakovostnih informacij in posledično kontroling ne bo nikoli zaživel.

Končno lahko dodam še en pomemben pogoj za uspešno delovanje kontrolinga v podjetju, to pa je *sposobnost kontrolerja* z vsemi njegovimi strokovnimi znanji, ki zajemajo številna področja, zlasti (Deyhle, 1997, str. 189):

- obvladovanje računovodstva,
- poznavanje informacijske tehnologije,
- poznavanje proizvodne tehnologije,
- poznavanje metod komuniciranja,
- obvladovanje sodobnih tehnik za reševanje problemov,
- analitična radovednost.

5.2. PLANIRANJE IN KONTROLIRANJE PROJEKTOV

Pojem projekt sem opredelila že v *tretjem poglavju* (glej točko 3.2., str. 33). V tem poglavju bom prikazala dve od štirih osnovnih nalog kontrolinga, to sta planiranje in kontroliranje na primeru podjetja IMP Montaža Koper. S tem bom nakazala tudi nekatere posebnosti planiranja in kontroliranja v gradbeništvu, kjer je vsak projekt *unikat*.

Planiranje je eno izmed delovnih področij kontrolinga. Planiranje lahko opredelim kot zamišljanje bodočega stanja in poti za doseganje načrtovanih ciljev. **Kontrola** projektov pa je predvsem spremljanje doseženih rezultatov in primerjava s planom ter ugotavljanje odstopanj od načrtovanega.

Plan, kot ga vidi Dickey (1992, str. 15), je projekcija aktivnosti, ki se bodo izvajale v prihodnosti. Kljub temu, da planiranje zahteva od podjetij napor, ga podjetja smatrajo predvsem kot dobro naložbo. Razlogi za to so naslednji:

- Kontrola. Plani so temelji za kontrolo poslovanja. Edina alternativa je kaos.
- Alokacija resursov. Poslovanje je uspešno, če podjetje za poslovni proces uporablja sredstva na najbolj dobičkonosen način. Dobri plani spreminjajo način uporabe sredstev, kar povečuje profitabilnost.
- Zunanja odgovornost. Investitorji, banke, delničarji in uprava zahtevajo dobre plane. Nihče ne investira v podjetje, ki nima jasne vizije in ne pozna svoje poti.
- Učinkovitost. Planiranje prihrani čas, trud in denar. Poslovodstvu dovoljuje delati napake »na papirju« in omogoča pregled sprejetih odločitev. Podjetja, ki planirajo, so aktivna in ciljno usmerjena, porabijo manj časa za reakcije na neprijetna presenečenja.

Planiranje in kontrola predstavljata podporo poslovodstvu v smislu zagotavljanja smotrnosti poslovanja. Razvoj uspešnega sistema planiranja in kontroliranja zahteva včasih več let trdega dela.

5.2.1. Planiranje stroškov na posameznem objektu

Zaradi spremenljivosti kot ene izmed značilnosti gradbeništva, prihaja velikokrat do motenj, ki so tu pravilo in ne izjema kot v ostali industriji. Zaradi množice motenj je poslovođenje gradbenih projektov še bolj težavno kot poslovođenje serijske proizvodnje, saj se pojavljajo posebne nevšečnosti že pri sami zasnovi projektov, pri njihovem planiranju, organiziranju in koordiniranju, kontroliranju in končni implementaciji (Schröder, 1992, str. 195-196).

V gradbeništvu mora imeti kontroler že pred pričetkom dela na objektu na voljo vse dosegljive podatke in specifikacije. Glede na to, da je gradbeni proces v podjetju IMP Montaža Koper kompleksen, sodeluje tako pri planiranju posameznega projekta, kot tudi v kasnejših fazah, več ljudi.

Že v fazi priprave ponudbe, kot tudi v fazi izvajanja in kontrole uresničevanja ter porabe vložkov, se naredi celoten plan za določen projekt. V **planiranje** v gradbeništvu so zajeta naslednja področja (Rodošek, 1988, str. 6-7):

- projekti
- materiali,
- energetske viri,
- kadri,
- delovne metode,
- prostor,
- finančna sredstva,
- zakonodaja,
- čas.

Kontrola projektov se podobno kot njegovo planiranje nanaša na trajanje, zaposlene, roke, sredstva in stroške. Vsak gradbeni projekt predstavlja zaokroženo celoto med seboj povezanih dejavnosti in pri večini projektov njihova realizacija ne poteka vedno po načrtih. Pri izvedbi del na objektih prihaja do večjih ali manjših odstopanj, ki lahko nastopijo pri trajanju izvedbe, porabi finančnih in ostalih sredstev ter zaposlenih, kar lahko privede do večjih ali manjših stroškov. Pomembno je, da so taka odstopanja, predvsem tista, ki stroške povečujejo, pravočasno odkrita.

Planiranje zahteva veliko časa in truda. Prav tako planiranje ni poceni, ker porabimo za izdelavo plana veliko časa, predvsem pa ogromno preverjanja.

Posamezen projekt je treba že pred pričetkom izvajanja del na njem planirati do podrobnosti (nabava materiala, zaporedje dela, čas za odpravo napak, izbira kooperantov, ipd.). Zelo velik poudarek dajemo operativnemu planiranju na posameznih gradbenih objektih, kjer se najprej s predračunom natančno določi pogodbeno vrednost del, ki vključuje stroške dela naših delavcev oziroma porabljene ure, tuje storitve in material ter transportne storitve.

Za ponazoritev prikazujem del ponudbe, ki je razdeljena po posameznih vrstah stroškov, material, delo in tuje storitve (Glej tabelo 3).

Tabela 3: Izsek ponudbe po vrstah stroškov

I. KLIMATIZACIJA IN PREZRAČEVANJE	MATERIAL (v SIT)	URE	TUJE STORITVE (v SIT)
3.1. Sistem 1: Garderobe, skladišča	4.261.877,00	686	742.008,00
3.2. Sistem 2: Personalna jedilnica	3.048.417,00	362	426.354,00
3.3. Sistem 3: Blagajniško poslovanje	1.544.671,00	251	37.410,00
3.4. Sistem 6: IA 1	13.575.542,00	1.362	458.284,00
3.5. Sistem 7: IA 2/1	12.404.385,00	1.396	1.592.079,00
3.6. Sistem 8: IA 2/2	2.136.805,00	275	246.000,00
3.7. Sistem 12: FREE FLOW restavracija	7.025.506,00	610	1.109.744,00
3.8. Sistem 13: KUHINJA - PRITLIČJE	11.854.875,00	1.253	1.936.111,00
3.9. Sistem 14: Pisarne	5.442.546,00	762	827.912,00
3.10. Sistem 15: KUHINJA - NADSTROPJE	12.597.809,00	1.469	1.727.770,00
3.11. Sistem 18: Strojnice - klet	1.191.074,00	166	125.943,00
3.12. Sistem 19: Strojnice dvigal	448.291,00	24	0,00
3.13. Sistem 20: Diesel agregat	2.729.440,00	301	384.000,00
3.14. Sistem 21: Split sistemi	1.779.982,00	86	0,00
3.15. DEMONTAŽNA DELA - faza 1	5.632.440,00	1.035	0,00
3.16. OSTALA DELA - faza 1	2.666.445,00	257	1.792.500,00
SKUPAJ SIT			

Vir: Interno gradivo podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d.

Poleg operativnega plana je za vsak projekt izdelan terminski plan. Terminalske plane, imenovane tudi časovni plani ali plani napredovanja del, izkazujemo za prikaz časovnega poteka proizvodnje oziroma gradnje objekta, spremljajoče plane za prikaz potreb po delovni sili, mehanizaciji, materialih in finančnih sredstvih (Pšunder, 1988a, str. 4-5).

Terminski plani so najpomembnejši del planiranja gradbenih objektov. So podlaga za izdelavo spremljajočih planov, kot osnova za organizacijske ukrepe in kot sredstvo za časovno kontrolo izvajanja del. Primer terminskega plana prikazujem v naslednji tabeli št. 4.

Tabela 4: Primer terminskega plana izvajanja del

Faza/Naloga	Trajanje	Term. Začetek	Term. Konec	Januar		Februar			
				4	5	6	7	8	9
VODOVOD:									
Demontažna dela v strojnici									
Predelava strojnice									
Cevna inštalacija									
Odtočna kanalizacija									
Kompletacija									
Dezinfekcija									
Prestavitev plinskih cevi									
RADIATORSKO OGR.:									
Cevna inštalacija									
Montaža radiatorjev									
RAZVOD OGREVNE VODE:									
Demontažna dela									
Cevna inštalacija									
Priklop klimatov									

Vir: Interno gradivo podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d.

Pri planiranju objektov je prav tako pomembno, da je plan dinamike del usklajen s planom financiranja, kajti le na podlagi plana potrebnih finančnih sredstev lahko zagotovimo dokončanje gradnje v roku, ki je določen s pogodbo.

Finančni plan pa poleg investitorjev zadeva tudi projektante, izvajalce, podizvajalce in njihove kooperante ter dobavitelje.

Neuspeh enega v verigi ima lahko usoden vpliv na druge. Zato je interes vseh, da so finančna sredstva natančno in predvsem pravilno planirana.

Mawdesley, Askew in O'Reilly (1997, str. 172) pravijo, da finančno planiranje zahteva naslednje:

- projekt mora biti razdeljen na posamezne segmente oziroma elemente, iz katerih vidimo posamezne stroške,
- poznavanje, kdaj bo kateri segment izvršen,
- poznavanje posledic in vpletenosti vsakega segmenta.

Dokončan plan predstavlja teoretičen potek dogajanja od začetka do konca gradnje objekta. Če poteka v skladu s planom, potem je to znak vodstvu, da bo objekt končan, kot je bilo predvideno in z vnaprej planiranimi stroški. To pomeni, da bo delo opravljeno brez večjih pretresov, ki znajo biti v gradbeništvu precej mučni in pogosti. Čeprav je izdelan načrt o poteku del do najmanjše podrobnosti, se pojavi vedno nekaj nepredvidljivih dogodkov. To so lahko neresni in neusposobljeni podizvajalci, nepravočasno dobavljen material zaradi dodatnih želja s strani investitorja, ipd. Poudariti moram, da morajo biti **zahteve investitorja jasne**, ker je le tako možno projekt načrtovati oziroma **določiti cilje** in projekt kasneje med izvajanjem tudi **kontrolirati**.

Po vsem povedanem bom povzela na kratko glavne elemente, ki jih mora vsebovati izdelan projektni plan, pri čemer sem jih povzela po avtorjih Meredith, Mantel (2000, str. 224):

- okviren pregled projekta,
- cilje ter njihov podroben opis, roke za izvedbo, stroške,
- generalni pristop, to je pristop vodenja, tehnični pristop, potreba po kooperantih,
- pogodbene zahteve, kar zahteva popolnost,
- preglednice vseh pomembnih trenutkov v času planiranja, izvedbe in kontrole projektov,
- sredstva in določitev proračuna, opis načina spremljanja stroškov, postopki kontrole,
- kadre, ki bodo delali na projektu,
- metode vrednotenja z opisanimi postopki,
- potencialne probleme, kot so lahko kratki dobavni roki, omejene sredstva, nezadostna avtoriteta, tehnične napake, slabo vreme, ipd.

V praksi se v podjetju **ne zgodi, da bi sledili planu od začetka do konca** projekta. Vmes so potrebne razne prilagoditve ponavadi zaradi nepričakovanih težav, kar je tudi vzrok zamujanja s projektom. Gre za njune prilagoditve, ki so potrebne za dokončanje del na objektu. Glede na to, da se novi problemi na velikih objektih »rojevajo« dnevno, je treba tudi v istem časovnem obdobju posodobiti plane.

Kontrola stroškov je osnova za nadzorovanje in obvladovanje poslovanja podjetja. Hkrati pa na osnovi primerjave izvedenih del na objektu s planiranimi stroški ugotavljamo, ali je potrebno ukrepanje ali ne. Če ugotovimo večja odstopanja ukrepamo tako, da se dejanski stroški začnejo približevati planiranim stroškom oziroma predračunu stroškov. Pri tem moram poudariti, da so lahko dejanski stroški tudi manjši od planiranih, vendar na račun slabše kakovosti izvedbe.

Da bi lažje spremljali in kontrolirali stroške, smo vzpostavili sistem, ki vsebuje vrsto stroškov, ki so prikazani po skupinah (bolj sintetičen prikaz) in po stroškovnih mestih (v našem primeru so to trije profitni centri – Koper, Izola, Nova Gorica). Glavne stroške prikazujem v naslednji tabeli (Glej tabelo 5).

Tabela 5: Primerjava planiranih in dejanskih stroškov po skupinah stroškov

Šifra	NAZIV	PLANIRANI STROŠKI		DEJANSKI STROŠKI	
		Vrednost	%	Vrednost	%
S01	PORABA SUROVIN IN MATERIALA				
S02	TUJE STORITVE NA DELOVNI NALOG				
S03	POTROŠNI MAT. IN ENERGIJA				
S04	GORIVO ZA AVTOPARK				
S05	PISAR.MAT.,STROK.LIT.,IZOBR.				
S06	TRANSPORTNE IN PTT STORITVE				
S07	TEKOČE VZDRŽEVANJE O.S.				
S08	DNEVNICE, STROŠKI SL.POTOVANJ				
S09	INTELEKTUALNE STORITVE				
S10	ZAVAROVALNE PREMIJE				
S11	REKLAMA IN REPREZENTANCA				
S12	AMORTIZACIJA				
S13	PLAČE ZAPOSLENIH				
S14	PRISPEVKI IZ PLAČ				
S16	NADOM.IN POVRAČ.STROŠKOV				
S17	DAJATVE UPR. ORG.IN ZDRUŽENJEM				
S18	BANČNE STORITVE, PLAČ.PROMET				
S19	OSTALI STROŠKI				
S20	ODHODKI FINANCIRANJA				
S21	DRUGI ODHODKI				

Vir: Interno gradivo podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d.

Spremljanje dejanskega projekta opravimo uspešno, če s kontrolo znamo spodbuditi k večji učinkovitosti in uspešnosti zaposlenih na projektu ter dosežemo nižje stroške kot konkurenca, na osnovi dobre organizacije projekta. Vsakršna kontrola, ki ne upošteva pobud in dobrih predlogov ter prinaša negotovost, bo že od samega začetka neuspešna.

Da bi bila kontrola učinkovita, je treba izpolniti nekatere zahteve (Mawdesley, Askew, O'Reilly, 1997, str. 271):

- natančno planiranje dela,
- jasna komunikacija o obsegu dela, potrebnega za dokončanje projekta,
- ocena časa aktivnosti in njihovih stroškov,
- časovna bilanca napredka,
- proračun,
- periodično ocenjevanje časa in stroškov za dokončanje dela,
- pogoste primerjave dejanskega napredka in izdatkov s planom in proračunom.

Gibčnost kontroliranja in nadzorovanja je pomembna zaradi ugotavljanja sprememb in odstopanj ter za hitro ukrepanje. Nadzor ima smisel le, če je zanesljiv oziroma če ima ustrezna merila in standarde, s katerimi je mogoče primerjati dosežene rezultate. **Učinkovito kontroliranje** zahteva določena sredstva in ljudi, ki na tem delajo. Njihova poraba mora biti manjša od koristi, ki jih prinaša kontrola.

5.2.2. Kazalci pri planiranju gradbenih objektov

Iz operativnih planov, v katerih smo predvideli potreben čas delovanja, resurse in količine, lahko izračunamo nekatere kazalnike, kot so na primer:

Planirani stroški dela = strošek dela na dan x število dni

Planirani prihodki od dela = prodajna cena po enoti x število enot

Planirana učinkovitost dela = $\frac{\text{planiran strošek dela}}{\text{planiran prihodek iz dela}}$

Kazalci, ki sem jih podala zgoraj, se lahko uporabijo tudi za ostala dva segmenta, material in tuje storitve. Cene za material, delo in storitve naših kooperantov določimo na osnovi normativov oziroma prodajnih cen.

Če pogledamo celoten projekt skupaj pa lahko uporabimo naslednje:

Planirana celotna učinkovitost = $\frac{\text{planirane vse obveznosti}}{\text{planirani vsi prihodki}}$

Navedene enačbe so učinkovite le v primeru, če so kontrolne akcije izvedene pred dokončanjem del na objektu. Ponavadi v obdobju dveh tednov primerjamo plan z dejanskimi rezultati, kar pa spada h kontrolingu v gradbeništvu. Naloga kontrolinga je zagotoviti poslovodstvu vse informacije, da bi lažje sledili delu na objektu, ga usmerjali, pravočasno odpravljali pomanjkljivosti ter uvajali izboljšave. V praksi se sicer kazalniki ne uporabljajo pogosto in služijo kot informacija pri končni analizi posameznih projektov.

Tako kot smo to naredili pri planiranju, lahko izračunamo tudi dejansko učinkovitost na projektu na področju dela (Mawdesley, Askew, O'Reilly, 1997, str. 223-229):

$$\begin{aligned} \text{Dejanski stroški dela} &= \text{strošek dela na dan} \times \text{število dni} \\ \text{Dejanski prihodki iz dela} &= \text{prihodek po enoti} \times \text{število enot} \\ \text{Dejanska učinkovitost dela} &= \frac{\text{dejanska obveznost iz dela}}{\text{dejanski prihodek iz dela}} \end{aligned}$$

In enako na področju materiala in storitev:

$$\text{Dejanska učinkovitost segmenta material} = \frac{\text{dejanska obveznost za material}}{\text{dejanski prihodek iz prodaje materiala}}$$

$$\text{Dejanska učinkovitost tujih storitev} = \frac{\text{dejanska obveznost do kooperantov}}{\text{dejanski prihodek od investitorja}}$$

$$\text{Dejanski celotni učinek} = \frac{\text{dejanske vse obveznosti}}{\text{dejanski vsi prihodki}}$$

5.2.3. Kontroliranje vnaprej in povratna kontrola

Cilj finančnega **kontroliranja vnaprej** je izdelati časovno izvedljive plane, ki se prilagajajo celotnemu projektu, ocenam stroškov in trenutnemu znanju planiranja (Mawdesley, Askew, O'Reilly, 1997, str. 268-269). Poslovodstvo mora vnaprej predvideti in predložiti predlagane metode dela, njihovo trajanje ter vire, s katerimi se aktivnosti lahko izvajajo. Tu je pomembno, kako zmanjšati stroške s pomočjo spreminjanja aktivnosti in kako se spreminjajo stroški s povečevanjem trajanja dejavnosti. Pri ocenjevanju in predvidevanju moramo uporabiti vse znanje, ki nam je na razpolago.

Cilj finančnega **kontroliranja nazaj** je določiti nepravilnosti na že izvršenem projektu finančnega plana. Za uspešno kontrolo potrebujemo (Mawdesley, Askew, O'Reilly, 1997, str. 269):

- *Vrednosti dokončanja projekta*

Osnovna merska količina projektov je vrednost izvršenega dela. Mero lahko dobimo s podrobnim spiskom merjenih količin. Mnogo bolj praktično mero dobimo z razdelitvijo projekta na segmente. Izbrane segmente, ki predstavljajo tip dela ali aktivnosti, lahko izrazimo v enotah, kot so metri, kilogrami ali ure, dejansko izvršitev pa izražamo v odstotkih od celote, ki jo oceni nekdo na položaju.

- *Vrednosti stroškov projekta*

Po sklenitvi pogodbe za projekt, s čimer so določene cene za material in delo, mora poslovodstvo zagotoviti potrebne količine. Te se ponavadi zbirajo mesečno na podlagi prejetih računov ali plačil.

- *Primerjanje izvršenih del s planom*

Pri tem potrebujemo popis zahtevanih materialov in kapacitet, okvirno trajanje dejavnosti ter informacije o prejšnjih podobnih projektih. Primerjanje izvršenih del s planom zajema nadzor nad stroški ter odkrivanja morebitnih odstopanj od plana, natančen zapis vseh odstopanj ter poročanje investitorju o nastalih spremembah. Če pri kontroli projekta pride do velikih sprememb, moramo stroške ponovno oceniti ter popraviti že izdelan proračun.

- *Metode za identifikacijo neugodnih učinkov*

Poleg kontrole finančnega stanja projekta moramo ugotavljati tudi druge neučinkovitosti na projektu, ki nimajo neposrednega vpliva na finančni rezultat projekta. Vodje projektov na podlagi lastnih opazovanj opredelijo problem ter poiščejo njihove najboljše rešitve.

- *Metode za izboljšanje prihodnjih učinkov*

Vse metode dela morajo biti pogosto deležne izboljšav. Pri tem ima veliko vlogo vodja projekta, ki mora zagotoviti take poskuse izboljšav, ki bodo rešili probleme in povečali učinkovitost.

5.2.4. Kontrola stroškov po posameznih vrstah stroškov

Namen kontrole stroškov je zagotavljanje uresničitve planov s pomočjo primerjave med razpoložljivim planom in doseženimi rezultati na posameznem projektu. Na podlagi primerjave ugotovimo odmik ter sprožimo potrebne akcije za odpravo negativnih odmikov.

V podjetju pri gradnji posameznih objektov spremljamo predvsem stroške, ti pa so:

1. STROŠKI MATERIALA,
2. STROŠKI STORITEV,
3. STROŠKI DELA.

Za boljše razumevanje posameznih segmentov, bom v nadaljevanju predstavila način spremljanja teh stroškov na projektih, pri čemer ima veliko vlogo predhodno izdelana **ponudba**, ki nam služi kot kontrola poteka dela na objektih.

Ponudba predstavlja tako temelj za spremljanje, nadzor in kontrolo stroškov (Glej tabelo 6, stran 51).

Tabela 6: Primer postavk iz že izdelane ponudbe

v SIT

OGREVANJE IN HLAJENJE	Količina	Cena za enoto	Skupaj
	1	2	3=1*2
Ventilatorski konvektor za vertikalno vidno vgradnjo in obratovanje z obtočnim zrakom, izdelek IMP Klima, vključno: - ravni radiatorski navojni holandec NP 16 - z odzračevalnim in zapornim čepom -priključna el. moč: 110W(N1/220V/50Hz) tip			
CLIMMY 3-400-04-VVN-D/016/022	kos 1	135.888,00	135.888,00
CLIMMY 3-400-04-VVN-L/016/022	kos 3	135.888,00	407.664,00
Ustreza npr: KNK-L2- IMP KLIMA	kos 7	44.880,00	314.160,00
Sobni korektor, dobava in montaža komplet s pritrdilnim priborom Ustreza npr: KNT-L5- IMP KLIMA	kos 7	11.800,00	82.600,00
Električni kopalniški cevni radiator polnjeni s posebno tekočino in vgrajenim ustreznim električnim grelnikom s šuko vtikačem 220V, vključno z konzolami in pritrdilnim materialom, barvan v barvni niansi po izbiri arhitekta, izdelek VOGEL&NOOT tip: ŽENEVA-E 1200X500	kos 2	117.300,00	234.600,00
Cevni razvod talnega ogrevanja položen spiralno na predhodno izolirana tla, izdelan iz polietilenskih cevi, vključno z vsem drobnim montažnim materialom, proizvod WIRSBO VELTA po postopku Engel tip: VELTA classic 17 x 2 mm	m 950	990,00	940.500,00

Vir: Interno gradivo podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d.

5.2.4.1. Material

Med stroške materiala uvrščamo *material*, ki gre na objekt oziroma se takoj vgradi. Sem spadajo npr. cevi, radiatorji, klimati, in podobno ter *pomožni material*, ki predstavlja pogoj za nemoteno izvajanje dela na objektu. Tu mislimo predvsem na nafto, elektriko ter ostala maziva, ki jih potrebujemo pri proizvodnem procesu na gradbišču.

Osnova za kontrolo na področju stroškov materiala je **ponudba**, na podlagi katere se zaračunava investitorju. Pri prodaji materiala investitorju zasledujemo realizacijo določenega odstotka razlike v ceni. Pri kontroli stroškov materiala pazimo predvsem na spremljanje nabave in prodaje tistega material, ki predstavlja večje vrednosti vgrajenega materiala.

Kot primer lahko navedem klimate, ki predstavljajo pomemben odstotek v vrednosti vsega vgrajenega materiala na posameznem objektu. Vrednostno spremljamo in kontroliramo porabljen material na določenem objektu tako, da *primerjamo* vrednosti ter količine materiala iz ponudbe z dejansko zaračunanim materialom investitorju. Pri večjih objektih prihaja velikokrat do odstopanj med vhodnimi računi, ki jih prejemo od dobaviteljev ter izhodnimi, kjer zaračunavamo opravljena dela investitorju (Glej sliko 10).

Slika 10: Primer spremljanja prejetih in izdanih računov na posameznem objektu

Vir: Interno gradivo podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d.

Ker je odmike najlažje zaznati pri spremljanju finančnega izida projektov, je nujno, da vodje objektov sodelujejo z ekonomskim in računovodskim sektorjem, ker je operativec dolžan poskrbeti tudi za strokovno razlago stanja na objektu, na podlagi katerih v ekonomsko-računovodskem sektorju pripravimo ustrezna poročila. Če so odmiki negativni, kar pomeni, da nismo zaračunali vsega materiala, je to signal za izvajanje določenih ukrepov. Pri zaračunavanju je pomembno, da dosežemo določeno **razliko v ceni** na predračunski oziroma ponudbeni osnovi.

Vsak odmik nam veliko pove o realnosti ponudbe, to je, ali je komercialni sektor ponudil in prodal material investitorju po taki ceni, da je podjetje ustvarilo s posameznim objektom določen dobiček.

Odstopanja med načrtovanim in zaračunanim materialom lahko nastanejo zaradi:

- odmikov pri dejanski porabi materiala v primerjavi s ponudbo zaradi nepredvidenih, dodatnih del, želj kupcev in dražjih objektov,
- sprememb cen, pogojev pri dobaviteljnih materiala,
- napačnega popisa materiala,
- slabe kontrole pri porabi materiala ter naročanje materiala na zalogo, zaradi česar nastanejo prevelike zaloge, kar pri nas pomeni dodaten strošek,
- napak v računovodskem sektorju pri knjiženju stroškov materiala.

V podjetju poskušamo vzpostaviti tudi sistem nagrajevanja delavcev za racionalno porabo materiala, kar posledično vpliva na potrošnjo materiala in s tem na njihove stroške ter finančni izid objekta. Ustrezno nagrajevanje ima pozitiven učinek na manjši kalo materiala. Poleg tega je pomembna **nabava kvalitetnega materiala**, ker nam vgradnja materiala slabe kakovosti povzroča dodatne stroške v obliki reklamacij na objektih s strani investitorjev. Izogniti se želimo tudi nepremišljeni nabavi takega materiala, ki ga zaradi specifičnosti ne moremo uporabljati drugje zaradi njegovih lastnosti, itd.

5.2.4.2. **Storitve**

Zaradi preobsežnega dela na objektih ter premalo lastne delovne sile, se moramo pri opravljanju strojnih inštalacij velikokrat obrniti na podizvajalce. Njihovi računi predstavljajo za nas strošek tujih storitev. Za vsako vrsto del, to je *ogrevanje, vodovodne instalacije* ter *prezračevanje*, prejmemo od kooperantov ponudbo, dokončna vrednost pa se določi s pogodbo. Posamezno vrsto del oddamo v celoti izbranim podizvajalcem za vnaprej znano pogodbeno vrednost.

V oddelku kalkulacij sestavijo ponudbo na osnovi večjega števila zbranih ponudb različnih izvajalcev teh del. Ponavadi izberejo najugodnejšega glede na ponujeno ceno, rok izvedbe del, kakovost, reference ter ostale pogoje. Ker se je obseg lastne delovne sile zmanjšal v zadnjih petih letih, je toliko bolj poraslo povpraševanje po kooperantih. **Prednost** pri tem je, da plačujemo kooperantom, ko dobimo plačano s strani investitorja, medtem ko moramo lastne delavce plačati vsak mesec, ne glede na prilive in obseg dela, ki v gradbeništvu izredno niha.

Poleg prednosti pa se srečujemo tudi z nekaterimi **slabostmi**, ki jih prinaša poslovanje s tujo delovno silo in ne lastnimi delavci. Kot glavni izvajalec del smo velikokrat dolžni izstaviti razne garancije, kot so garancije za dobro izvedbo del, s čimer jamčimo tudi za delo naših podizvajalcev. To pomeni, da smo dolžni odpraviti vse napake, ki se odražajo v številu reklamacij na posameznih objektih. Za večja dela zahtevamo tudi od podizvajalcev garancije.

Kot veliko slabost lahko štejemo tudi nezavezanost podizvajalcev glavnemu izvajalcu del. Kooperanti velikokrat sklepajo pogodbe s tistimi gradbinci, ki jim ponujajo boljše pogoje. V podjetju IMP Koper predstavlja velik problem **pomanjkanje usposobljenih monterjev**. Pred dvema letoma so starejši in bolj izkušeni monterji začeli odhajati bodisi v pokoj bodisi k novemu delodajalcu. To nas je prisililo k večjemu povpraševanju po tujih storitvah pri izvajanju strojnih instalacij, to so vodovodne instalacije, ogrevanje ter prezračevanje.

Dela na strojnih inštalacijah, ki jih izvajajo kooperanti, so dokončno opredeljena s pogodbo za vsak posamezen objekt. Že pred začetkom se predvidi razlika med sklenjeno vrednostjo pogodbe z investitorjem in sklenjeno vrednostjo s podizvajalci. Tej razliki pravimo **komercialna razlika**, kar predstavlja razliko med sklenjeno pogodbo z investitorjem ter sklenjeno pogodbo s kooperanti, ki izvajajo inštalacijska dela na objektih. Pri tem pazimo, da nam ostane nekaj odstotkov za pokrivanje dodatnih, nepredvidenih del, ki so pri večjih objektih skorajda neizogibna zaradi naknadnih naročil, ki niso vključena v ponudbo. Podizvajalska dela morajo biti obračunana po planu oziroma na način, ki je bil določen s pogodbo. Slika 11 predstavlja primer spremljanja kontrole stroškov in realizacije na področju stroškov tujih storitev.

Slika 11: Kontrola komercialnih razlik na posameznem projektu

Osnovno Graf - realizacija Graf - stroški Poslovni izid-graf									
REALIZACIJA		Realizirano			Planirano		Index		
ŠIFRA	Naziv	Mesečno	Kumulativno	%Delež	Mesečno	Letni plan	mr/mp	kr/lp	
		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
STROŠKI		Realizirano			Planirano		Index		
ŠIFRA	Naziv	Mesečno	Kumulativno	%Delež	Mesečno	Letni plan	mr/mp	kr/lp	
		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Vir: Interno gradivo podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d.

Komercialni sektor je odgovoren za doseganje ciljne komercialne razlike, kar pomeni, da mora sklepati pogodbe tako, da bo razlika med sklenjeno pogodbeno vrednostjo z našim

naročnikom in sklenjeno pogodbeno vrednostjo s podizvajalci dovolj velika, da lahko pričakujemo ob zaključku objekta pozitiven finančni rezultat.

Med izvajanjem del pa v računovodskem sektorju izdelujemo mesečna poročila, iz katerih je razvidna razlika med prejetimi in izdanimi obračuni na posameznem objektu. V mesečnem pregledu stanja na objektih se pokažejo odstopanja med realizacijo in stroški, za kar so odgovorni izključno vodje objektov, ki skrbijo za pravočasno izdajo mesečnih situacij našim naročnikom.

Sami stroški tujih storitev so prav tako pomembni, ker se včasih na določenih objektih sklepajo pogodbe s podizvajalci nepremišljeno, predvsem zaradi časovne stiske in pomanjkanja delovne sile. Posledično so ti veliko dražji, kot bi lahko sicer bili. V tem primeru se soočamo z nekakšnim »izsiljevanjem« s strani podizvajalcev zaradi terminskega plana izvedbe inštalacij. Poleg tega so stroški tujih storitev pomembni v predhodnih fazah, to je pri izdelavi ponudb, kar se pozna na konkurenčnosti ter pridobivanju del, sproti analizi projekta in končnemu ugotavljanju rezultata projektov.

Med gradnjo objekta nam glavni izvajalci del, to so ponavadi večja gradbena podjetja, kot so Kraški Zidar, Primorje, SCT, Energoplan in drugi, zaračunavajo tako imenovane **gradbiščne stroške** oziroma stroške pripravljanih del na gradbišču. Ti ponavadi zajemajo:

- opremo pisarne na gradbišču,
- opremo za bivanje in po potrebi spanje,
- opremo za skladiščenje materiala,
- ureditve električnega in vodovodnega priključka,
- pripravo gradbišča,
- zavarovanje, ipd.

Ponavadi je dogovorjeno že v pogodbi, da se ti stroški zaračunavajo v odstotkih od vsake naše mesečno izdane situacije. Našim podizvajalcem pa tako zaračunavamo stroške pripravljanih del, razen če s pogodbo ni določeno drugače.

5.2.4.3. Delo

Pri gradnji oziroma izvajanju strojnih inštalacij skoraj vseh vrst objektov predstavlja delo še vedno precej velik odstotek stroškov. Za gradbenike obstaja poleg Zakona o graditvi objektov še ena "biblija" in to so **gradbene norme (GN)**⁵, ki jih v gradbeništvu uporabljamo za delo in material.

⁵ Norme GN veljajo kot poprečne norme pri dobro organiziranem delu in ob normalnih pogojih dela.

Njihova uporaba je namenjena predvsem planiranju stroškov in obračunavanju gradbenih storitev z namenom nagrajevanja delavcev. Iz njih so razvidna tudi pravila za izdelavo popisov gradbenih, obrtniških in inštalacijskih del ter pravila za izračun količin za posamezne storitve, ki v popisih gradbenih del predstavljajo obračunske postavke.

Časi se spreminjajo, zato pri Obrtni zbornici Slovenije, kjer izdajajo »Kalkulacije z normativi za ogrevanje, vodovod in prezračevanje«, ki pride v poštev za naše podjetje, menijo, da že v bližnji prihodnosti izvajalcem sploh ne bo potrebno pisati ponudb. Za izvajanje storitev bo velikokrat zadostovala le cena urne postavke izvajalca. Torej potrebujemo le normativ in urno postavko in kalkulacija je izdelana (Kalkulacije z normativi, 2005, str. 2).

Na trgu se iz dneva v dan vse pogosteje srečujemo z novimi tehnološkimi procesi in izdelki. S predpisi o varčevanju energije se pogosto spreminjajo normativni časi za izdelavo inštalacijskih del. Velik delež k spremembam normativnih časov pa prispevajo novi materiali in tudi orodja, ki omogočajo vse hitrejšo in lažjo obdelavo materialov.

Kalkulacija in obratovalni izračun sta delni področji obračuna stroškov, pri tem kalkulacija (ta sloni na obratovalnem izračunu) ugotavlja strošek neke storitve ali elemente ponudbe. Če s kalkulacijo ugotovljamo strošek storitve, potem govorimo o *predkalkulaciji*, če jo izvedemo po opravljenem delu, govorimo o *poračunu*.

Pri kalkulaciji ponudbe lahko ugotovimo stroške na podlagi pričakovanega vložka materiala in delovnega časa (delovnih ur) na tri načine:

- preprosto z ovrednotenjem,
- s poračunom podobnih kalkulacij,
- s pomočjo kalkulacijske dokumentacije.

Kalkulacije zajemajo:

- preizkuse vseh materialov,
- zarisovanje,
- izdelavo del na podlagi predložene projektne dokumentacije,
- nadzor opravljenih del,
- izmere za izvedbo obračunskih del,
- izpiranje instalacije,
- tlačni preizkus,
- zagon in regulacijo sistema,
- izvedbo navodil za obratovanje, vključno z usposobitvijo osebja,
- pripravo poročil in potrebnih dokumentov v inštalacijskih delih, za tehnično predajo objekta,
- garancijo za izvedbo del in servisiranje v garancijskem roku.

Posebnost kontrole stroškov dela je v tem, da izvajamo kontrolo **fizično** in **vrednostno**.

Za fizično kontrolo se uporabljajo norma ure (NU) oziroma porabljen čas. Število norma ur ter posledično vrednost dela je zajeta v ponudbo. Sicer porabo ur ter primerjavo z normiranimi urami spremljamo mesečno in jih iz računovodstva posredujemo upravi. Pri izračunu normiranih ur je potrebno upoštevati tudi velikost gradbišča, varnostne in vremenske razmere, kar terja od delavcev dodatne napore, s tem pa tudi dodatne ure dela. Če je ponudba sestavljena skrbno, naj ne bi bilo nobenih dilem, kolikšno bo število NU na določenem projektu. Ker pa v gradbeništvu ponavadi prihaja do odstopanj od planiranega, je potrebno določiti pribitek normiranih ur že v ponudbi, da je ta bolj realna.

V spodnji tabeli 7 sem prikazala primer spremljanja **fizične** porabe normiranih ur ter njihovo kontrolo. Prikazala sem *samo izdelavo in spremljanje normiranih ur lastnih delavcev*, ker nam kooperanti dostavijo njihove izdelane ponudbe, ki vsebujejo že vrednostno izražene ure. Pri izračunu normiranih ur gre za orientacijske vrednosti oziroma zastavljene cilje na določenem projektu, ki nam služijo za kontrolo porabe ur ter analizo odmikov.

Tabela 7: Izračun in kontrola števila NU

Zap.št	Podroben opis postavke za dobavo in montažo	Količina	Material (v SIT)	Norma ure	Norma ure skupaj	Tuje storitve (v SIT)
1	2	3	4	5	6=3*5	7
6.	Revizijska vratica iz nerjaveče jeklene pločevine za pravokotni zračni kanal. Ustreza Pichler, tip RD 32 (rostfrei), dimenzije 300 x 200 mm	12	13.400,00	0,22	2,64	
7.	Toplotna izolacija kanalov s samougasljivo in parozaporno izolacijo debeline					
	10 mm	200	3.100,00			620.000,00
	20 mm	120	4.500,00			540.000,00

Vir: Interno gradivo podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d.

Dejansko porabo NU dobimo iz obračuna plač oziroma evidence ur na projektu. Ker so v gradbeništvu motnje pravilo, ne pa izjema kot v drugih panogah, moramo ob morebitnih negativnih odmikih primerjati število normiranih ur ter tistih, ki smo jih zaračunali naročniku storitev, in sicer to počnemo mesečno, odvisno od velikosti objektov ter odmikov načrtovano – zaračunano. V praksi je zelo težko posodabljanje že obstoječo ponudbo zaradi nepredvidenih oziroma dodatnih del. Za dodatna dela ponavadi sklepamo aneks k pogodbi.

V podjetju IMP Koper se problemi pojavljajo predvsem v pravočasnem zaračunavanju opravljenih del. Posledično se to odraža v razkoraku med prihodki in stroški na objektih. Porabljene in obračunane ure so pogoj za izračun stroškov oziroma prihodkov v segmentu dela. Normativne ure so pomembne tudi zaradi uresničevanja terminskih planov izvajanja instalacij, ker vplivajo v veliki meri na uspešnost oziroma neuspešnost projektov, ker so s tem povezane razne pogodbene kazni (Glej sliko 12).

Slika 12: Spremljanje in kontroliranje ur na projektih

Projekt: [] [] Obdobje: [] [] Valuta: [] []			
Prihodki / Odhodki Kumulativa Planirano Prispevek za kritje Analitika			
	PLANIRANO	REALIZIRANO	RAZLIKA
Prihodki :	0,00	0,00	0,00
Material :	0,00	0,00	0,00
Tuje usluge :	0,00	0,00	0,00
Delo :	0,00	0,00	0,00
Poraba ur :	0,00	0,00	0,00
Neplačane :		0,00	
POGODBENE VREDNOSTI			
Valutni del :	0,00	PRIHODKI	0,00
Tolarski del :	0,00	ODHODKI	0,00
		IZGUBA :	0,00

Vir: Interno gradivo podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d.

Tako kot spremljamo in kontroliramo fizično porabo NU, to počnemo tudi **vrednostno**. Vrednostno porabo dobimo iz obračuna plač in ostalih stroškov dela. Kot dejansko porabo štejemo plače delavcev, plače režije, dodatke, davek na plače, prehrano in prevoz, dnevnice in podobno, torej vse, kar smo vračunali v prodajno ceno naših storitev.

Odstopanja na področju *zaračunanih del* ter *dejanske porabe* nam pokaže pravo učinkovitost. Menim, da je smotrno primerjati tudi dejansko porabo s ponudbo, ker nam to pokaže, v kolikšnem času bi bili monterji zmožni opraviti določeno delo in koliko so ga dejansko opravili. Na drugi strani pa nam investitor prizna *opravljena* dela. V našem interesu je pa narediti delo čim prej in čimbolj kakovostno v skladu s terminskim planom, s čimer se hkrati izognemo pogodbenim kaznim.

Velikokrat število zaračunanih in porabljenih ur in s tem stroškov na projektu ni enako številu ur, ki je navedeno v ponudbi. Med delom na objektih prihaja do nepredvidenih sprememb v poteku del in dodatnih delih. Zato je pomembno, da so *vse opravljene ure tudi zaračunane*.

Zaradi svoje specifičnosti predstavlja delo v gradbeništvu občutljivo vprašanje. Delavci povzročajo stroške ne samo z učinkovitim delom, ampak tudi z nedelom oziroma izgubo delovnega časa. Posebno pozornost posvečamo spremljanju učinkovitih ur delavcev na objektih preko kontroliranja porabljenih ur.

Na posameznem objektu si zastavimo cilje glede na obseg dela, zmogljivosti, vrste objekta in vremenskih pogojev. Glavni cilj podjetja je, da so zastavljeni cilji tudi realizirani. Pri tem si pomagamo tudi z nagrajevanjem delavcev, kar imamo opredeljeno v Pravilniku o nagrajevanju delavcev, ki je bil prenovljen v letu 2006. Delavci morajo biti dovolj motivirani, to pa skušamo doseči z nagradami za dosežke delavcev, pri tem pa moramo paziti, da omogočimo delavcem potrebne pogoje za delo. Tudi cilji morajo biti zastavljeni realno, ker bi bilo nesmiselno od delavcev zahtevati izvedbo zastavljenih ciljev, ki jih je nemogoče doseči. V vsakem primeru morajo biti cilji prilagojeni okoliščinam.

Stroške dela *kontroliramo mesečno* ter sproti odpravljamo pomanjkljivosti in analiziramo odstopanja od planov. Izkušnje so pokazale, da je probleme bolje reševati sproti, dokler so ti še relativno majhni. Potek dela se kontrolira *tedensko*, ko imajo vodje objektov sestanke, na katerem poročajo o stanju na objektih ter prerazporeditvi delavcev. Vse ukrepe, ki jih sprejemajo na sestankih je potrebno realizirati takoj oziroma najkasneje do naslednjega sestanka.

Če je stanje na objektu nespremenjeno, je potrebno določiti ali je vzrok za to v planu, ki je postavljen nerealno, ali kje drugje. Pomembno je čim prej **ugotoviti vzrok** za obstoječe stanje. Poglavitni cilj kontrole dela je ugotoviti *zakaj nismo dosegli normativov* na objektih. Gre za kontrolo precej širokega področja. Delo se namreč začne z pripravo gradbene dokumentacije in se nadaljuje s samim izvajanjem dela. Da bi bili stroški dela čim nižji, je potrebna temeljita kontrola na različnih področjih, kot so:

- pravočasna in pravilna tehnična dokumentacija,
- pravilno načrtovanje dela,
- sodelovanje med različnimi službami v podjetju,
- organizacija dela,
- dobri odnosi v podjetju, disciplina,
- stimulatívno delo,
- ustrezno izurjen kader, ipd.

5.2.4.4. Kontrola prilivov in odlivov sredstev

Ključ uspeha podjetja je skrit v pogledu v prihodnost.

Kratkoročno upravljanje z denarnimi sredstvi je izrednega pomena za preživetje in dolgoročno uspešno poslovanje podjetja. To lahko podjetje doseže le z skrbnim finančnim načrtovanjem, ki zagotavlja kratkoročno in dolgoročno plačilno sposobnost.

S finančnim predračunom lahko v podjetju predvidimo prihodnje denarne prilive in odlive. Tako vnaprej vemo, kdaj bomo imeli presežek in kdaj primanjkljaj denarnih sredstev. Problem v panogi gradbeništva je, da je **izredno težko predvideti prihodnje poslovne dogodke**, kar je nasploh problem pri načrtovanju poslovanja, ker so razlike med posameznimi leti ogromne. Poleg tega predstavljajo oviro še *prilivi, ki niso odvisni od nas, ampak od investitorja* oziroma glavnega izvajalca del. Na naslednji sliki (Glej sliko 13) sem prikazala možen način spremljanja stanja na objektu na strani naročnika oziroma investitorja in kooperantov.

Slika 13: Spremljanja stanja na projektu

PROJEKTI		POGODBE / PODIZVAJALCI in INVESTITORJI			
Oznaka	Številka	I/P	Naziv	Pogodba	Skupaj (SIT)
IN	26106	I	STAVBENIK, GRADBENIŠTVO, d.o.o.	KP/2-8/2006	130.000.000,00
IN	26107				
IN	26108				
IN	26109				
IN	26110				
IN	26111				
IN	26112				
IN	26113				
IN	26301				130.000.000,00
IN	26302				
IN	26303				
IN	26304				
IN	26305				
IN	26306				
IN	26307				
IN	26308				
IN	26309				

Dejavnosti	Financiranja	Plačilni roki	Mejniki	Priloge	Stanje
Vrednost pogodbe :		130.000.000,00			
Fakturirano :		91.800.000,00	...	Tiskaj	
Nefakturirano :		38.200.000,00			
Prejeta plačila :			...	Tiskaj	
Neplačane fakture :		Label9	...		

NAZIV PROJEKTA: GASILSKI DOM KOPER Datum : 25.05.2006 Obdobje : Maj 2006

Vir: Interno gradivo podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d.

V podjetju je računovodsko - finančna funkcija tista, ki je najbolj povezana oziroma ima največji vpliv na ostale poslovne funkcije v podjetju. Z uspešnim finančnim načrtovanjem dosežemo dobro izvajanje del na objektih ter hitrejšo odpravo morebitnih pomanjkljivosti. Znati izbrati prave ukrepe za financiranje primanjkljajev ter nalaganje morebitnih presežkov sta prioritetni nalogi finančnika, ki mora znati oceniti tudi obseg finančnih sredstev v prihodnosti.

Ob sklepanju pogodbe za delo na posameznem projektu predvidimo tudi vrednost opravljenih del, ki jih bomo zaračunali investitorju v obliki mesečnih situacij. Ob predpostavki, da se bodo dela odvijala v skladu s terminskim planom, lahko vrednost mesečno opravljenih del predvidimo v planu finančnih sredstev. To naredimo z zmnožkom planirane količine dela v tistem mesecu in cenami za ta dela. Plan finančnih sredstev primerjamo z dejansko realizacijo na objektu.

Na spodnji sliki (Glej sliko 14) sem podala primer kontroliranja planiranih ter dejanskih prilivov in odlivov na določenem objektu, na podlagi česar ugotovljamo pozitivne ali negativne odmike.

Slika 14: Kontroliranje prilivov in odlivov

PLANIRANI DENARNI TOKOVI						
Datum	Terjatve	Ter. kumulativno	Obveznosti	Obv. kumulativno	Ter.-Obv.	Ter. - Obv. (kumul.)

PROJEKTI					
Oznaka	Številka	Naziv	PRILIVI	ODLIVI	SALDO
			0,00	0,00	0,00

Datum	VD	Številka	Konto	Partner	Naziv partnerja	Prilivi	Odlivi

Vir: Interno gradivo podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d.

V primeru negativnih odstopanj v daljšem časovnem obdobju, kar pomeni, da so odlivi večji kot prilivi, se lahko zgodi, da podjetje izčrpa svoje notranje vire financiranja in poveča obseg dolžniškega načina financiranja podjetja. Finančnik mora biti pri tem sposoben oceniti privlačnost različnih virov financiranja.

Za zagotavljanje plačilne sposobnosti podjetja ter s tem nemotenega poslovanja in predvsem obstoja, je pomembno dobro finančno načrtovanje, ki v ožjem smislu obsega kratkoročno in dolgoročno finančno načrtovanje. Podpora finančnemu načrtovanju v podjetju predstavlja tudi dober informacijski sistem, ki ga po potrebi nadgrajujemo. Finančnik mora vnaprej vedeti, kdaj bo imelo podjetje presežek in kdaj primanjkljaj denarnih sredstev, da se na morebitna neskladja lahko ustrezno pripravi. Problem, s katerim se srečujemo, je negotovost, ki spremlja panogo gradbeništva, kar se posledično odraža v nezmožnosti predvideti dogodke v prihodnosti, še posebej tiste, ki so časovno bolj oddaljeni. Primarnega pomena so predvsem denarni prilivi, ki so odvisni od investitorjev. Zamuda pri plačevanju situacij je v tej panogi bolj pravilo kot izjema, to pa pomeni veliko plačilno nedisciplino. Posledica vsega tega so odmiki med planiranimi in uresničenimi prilivi in odlivi.

5.3. POSLOVNE ANALIZE IN INFORMIRANJE

Za odločanje o poslovanju celotnega podjetja potrebuje uprava kar najrazličnejše informacije. Informacije, ki jih dobi uprava, so tu zgoščene in dopolnjene z neračunovodskimi informacijami. Uprava mora enkrat letno dobiti poročilo o dobičkonosnosti njihovih naložb. Letno poročilo je za podjetje izredno pomemben dokument, ki ne more biti pripravljen na hitro, temveč premišljeno in na podlagi skrbno izbranih podatkov in informacij (Kavčič, 1998, str. 7-22).

Računovodski oddelek mora zagotavljati informacije za poslovodsko odločanje. Pripravljati mora računovodska poročila za notranje potrebe odločanja in poročila za zunanje uporabnike računovodskih informacij. Vodstvu morajo biti predložena čim bolj pogosto, saj so od njega odvisne sprotne odločitve. Informacije v poročilih morajo biti razumljive in natančne. Podatki se obdelujejo računalniško, pri čemer je pomembno, da je računovodstvo sposobno zagotoviti uporabnikom toliko informacij, kolikor jih potrebujejo oziroma da jim zagotovijo resnično pomembne informacije.

Analiziranje uspešnosti poslovanja celotnega podjetja se ponavadi izvaja v dveh smereh – z odmiki in s kazalniki. Pri analizi odmikov kot sodilo upoštevamo predračunske vrednosti ali vrednosti posameznih ekonomskih kategorij v preteklih letih. Izdelana poročila morajo nakazati, kakšne so možnosti za nadaljnji razvoj podjetja, torej kako bo sedanji položaj podjetja vplival na njegovo prihodnost. Brez ustreznih kakovostnih in pravočasnih računovodskih informacij uspešno poslovanje v današnjih razmerah ni več mogoče.

Zahteva po pravočasnosti tekočih informacij za upravo in druge uporabnike včasih zapostavlja zahtevo po natančnosti teh informacij. Tekoče informacije morajo biti dovolj kakovostne, da lahko uprava razpozna njihov vpliv na poslovne rezultate podjetja. Učinkovito reševanje problemov zahteva stalno in sistematično proučevanje poslovanja. V poročilih

moramo zagotoviti predvsem informacije o odmikih na posameznih objektih, ker tako stanje zahteva takojšnje ukrepanje. Obliko informacij, ki jih posredujemo uporabnikom, v računovodstvu prilagodimo njihovim zahtevam. Prav gotovo je od vrste odločitve in od osebe, ki se odloča, odvisno, katera sodila bodo izbrana ter na podlagi tega oblikujemo ustrezne računovodske informacije za določeno vrsto poslovnih odločitev.

Prvi pogoj za oblikovanje kvalitetnih informacij je dobro poznavanje gospodarskih kategorij, pomembnih za posamezno odločitev. Mnoge izmed njih predstavljajo merodajno sodilo pri sprejemanju odločitev.

V nadaljevanju bom predstavila poročila, ki jih pripravlja računovodski oddelek in služijo predvsem upravi za odločanje o prihodnjem poslovanju podjetja. V te namene pripravljamo večinoma mesečna poročila, po potrebi tudi tedenska. Poslovno leto zaključimo z izdelavo letnega poročila, ki je odraz timskega dela in sodelovanja med posameznimi oddelki.

5.3.1. Začetno stanje na objektu

Na začetku kateregakoli projekta je nemogoče vnaprej napovedati vse težave ali predvideti vse spremembe, ki jih projekt potrebuje. Med potekom del na projektu je pomembno, da je vložen ves trud, da se uravna delo, minimizira spremembe plana ter da se projekt zaključi v vnaprej določenem času in z vnaprej določenimi stroški ter prihodki. V začetni fazi projekta moramo ugotoviti, kaj hočemo doseči glede na značaj panoge, ki je precej dinamična.

Glede na naravo poslovanja in problematiko, ki je za gradbeništvo specifična, je pri analizah najpomembnejše, da ima kontroler pregled nad stanjem na projektu, predvidi posamezne pojave in vzroke dogodkov ter predlaga ustrezne spremembe. Kontroler mora biti dober analitik ter videti stanje na objektu kot celoto, ker na podlagi vmesnih rešitev ni mogoče uvesti potrebnih ukrepov za spremembo stanja.

Že na samem začetku je cilj kontrole projektov osredotočen na tri elemente: kvaliteto, čas in stroške. Vodja posameznega projekta je odgovoren za vse tri elemente. Slediti mora donosnosti, ki jo prinaša projekt, višini stroškov, ki projekt bremenijo ter času, da se projekt dokonča v predvidenem roku, kar je v nasprotnem primeru povezano s precej visokimi pogodbenimi kaznimi.

Po podpisu pogodbe s strani naročnika preda komerciala pogodbo oziroma naročilo z vso dokumentacijo (pogodbeni predračun, projekt za izvedbo, ponudbe dobaviteljev, ipd.) v ustrezen profitni center. V primerih, ko se delo izvaja na osnovi naročila, se pred pričetkom del preda pisno naročilnico z opisom del. Poleg tega se vnesejo podatki o novem objektu v računalniške evidence. Del tega prikazujem na naslednji sliki (Glej sliko 15, stran 64).

Slika 15: Vnos projekta za nadaljnjo uporabo

PROJEKT: OPIS:

Datum: Obdobje: Rok izvedbe:

Vodja:

Str. mesto:

Odg. vodja:

Država:

Vir: Interno gradivo podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d.

Objekte, kjer se vrši montaža, pregleda vodja montaže pred pričetkom del. Pri tem lahko ugotovi, da montaže ni mogoče pričeti oziroma niso izpolnjeni vsi pogoji s strani naročnika, kot so gradbene ovire in podobne pomanjkljivosti. Vodja montaže prav tako pregleda vso opremo in material, ki so dostavljeni na objekt. Pri tem poskrbi tudi za izris detajlov montaže, ki niso dovolj podrobno obdelani v projektni dokumentaciji.

Na gradbiščih morajo vodilni monterji nadzirati delo monterjev in kooperantov ter voditi montažne dnevnik, ki nazorno prikazujejo stanje na gradbišču. Posebno pozornost namenjajo tudi boljšemu izvajanju kontrolnih postopkov v vseh fazah izvajanja storitev. V primeru morebitnih neskladij izdelava vodja montaže reklamacijski zapisnik. Reklamacije se rešujejo po ustreznih postopkih. Za čimprejšnji začetek analize reklamacij in njeno odpravo, morajo vodilni monterji o tem takoj obvestiti vodje profitnih centrov.

Reklamacije naročnikov storitev so neskladnosti, ki jih odkrijejo naročniki po izvršenem prevzemu objekta. Reklamacije so lahko finančne, količinske in kakovostne. Med izvajanjem del na posameznih objektih skrbijo za kontrolo vodilni monter, vodja montaže za dela na objektih, vodja profitnega centra, nadzorniki investitorja in drugi. Vodja profitnega centra mora pripravljati periodična poročila, ki jih posreduje upravi.

Sistem kontrole projektov ne sme biti preveč kompleksen, kar pomeni, da od vodij projektov ne sme terjati preveč dela. Vzpostavljen mora biti tako, da daje bistvene informacije hitro, tako da so vodjem projektov omogočene hitre popravljalne akcije, če pride do morebitnih odstopanj od plana.

5.3.2. Mesečno spremljanje projektov

Mesečni podatki in informacije se izkazujejo za podjetje kot celoto in po profitnih centrih ter znotraj tega po posameznih delovnih nalogih oziroma projektih in zajemajo:

- prihodke po delovnih nalogih,
- stroške materiala,
- stroške kooperantov,
- stroške dela,
- režijske stroške posameznih profitnih centrov,
- režijske stroške podjetja.

a) *Prihodki po delovnih nalogih*

Prihodki od prodaje storitev so po posameznih objektih izraženi kumulativno, in sicer od začetka leta pa do meseca, za katerega pripravljamo rezultate. Poleg tega izdelujemo v računovodstvu mesečni in kumulativni pregled prihodkov po vrstah prihodkov (prihodki iz poslovanja, finančni prihodki ter drugi prihodki). Glede na časovno dimenzijo primerjave podatkov prikazujemo podatke v tekočem letu, preteklem letu in glede na plan. Primerjave so izračunane v indeksih in v strukturnih deležih.

Na podlagi ustreznih poročil dobi uprava še eno pomembno informacijo, in sicer uspešnost projekta kot celota in po posameznih profitnih centrih. Opozoriti moram, da ima lahko projekt kot celota pozitiven rezultat, posamezni profitni centri, ki na njem delajo, pa negativnega, kar je znak za takojšnje ukrepanje.

Za ponazoritev prikazujem primer spremljanja realizacije po posameznih mesecih za celotno podjetje (Glej tabelo 8).

Tabela 8: Pregled mesečne realizacije v primerjavi s planom

MESEC	PC 300	%	PC 400	%	PC 500	%	PC 200	SKUPAJ	%
DECEMBER									
predračun									
obračun									
KUMUL. (jan.-dec.)									
predračun									
obračun									

Vir: Interno gradivo podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d. in lastna izdelava.

b) Stroški materiala

Stroške prikazujemo mesečno in kumulativno. V stroške materiala je zajet ves nabavljen material, ki gre neposredno na objekt, pomožni material ter pogonski material (bencin, elektrika). Stroške materiala, tako kot ostale stroške, prikazujemo tudi v odstotku od realizacije ter tako mesečno sledimo rasti stroškov glede na zaračunane prihodke.

c) Stroški kooperantov

Na obsežnih objektih velikokrat potrebujemo kooperante zaradi pomanjkanja lastne delovne sile. Ti nam zaračunavajo svoje storitve na podlagi pogodbe ali naročilnice v obliki mesečnih situacij za posamezen objekt. Delež stroškov tujih storitev se povečuje v primerjavi s preteklimi leti in glede na realizacijo.

d) Stroški dela

Na področju stroškov dela spremljamo predvsem povprečne plače zaposlenih na osnovi opravljenih ur ter stanje zaposlenih konec meseca. Poleg tega sledimo še izkoriščenosti delovnega časa ter analitično primerjamo stroške dela.

e) Režijski stroški PC in podjetja

Režijske stroške predstavljajo tisti stroški, ki bremenijo posamezne profitne centre, vendar jih ne moremo pripisati neposredno projektu ter stroški, ki spadajo k režijskim stroškom podjetja (elektrika upravna stavba, plače režijskih delavcev, amortizacija, ipd.), delimo pa jih na podlagi realizacije na posameznem projektu. Ti stroški znašajo približno 22 odstotkov vseh stroškov projekta pod pogojem, da je dejanska realizacija v skladu z načrtovano. Kot zaključek mesečnih računovodskih poročil se sestavi mesečni izkaz poslovnega izida za kumulativno obdobje s primerjavami, če so te potrebne. Oblika izkaza je predstavljena v nemški različici.

Na podlagi planov vodij profitnih centrov, ki jih pripravijo v sodelovanju z računovodstvom na koncu vsakega leta, se mesečno spremlja realizacija posameznega profitnega centra in se primerja s planirano z namenom ugotavljanja uspešnosti posameznega profitnega centra. Če se pojavijo morebitna odstopanja pri primerjavi mesečnega plana prihodkov in stroškov z njihovo dejansko realizacijo po profitnih centrih, so vodje profitnih centrov odgovorni za ugotavljanje vzrokov odmikov in njihovo čimprejšnjo odpravo, vendar najkasneje do naslednjega mesečnega poročila o rezultatih po projektih.

Na naslednji strani sem v tabeli (Glej tabelo 9) prikazala odsek enega izmed poročil, ki jih v računovodstvu podjetja mesečno pripravljamo z namenom čimprejšnjega odziva vodstva na morebitne zaplete na objektih.

Tabela 9: Primer mesečnega spremljanja stanja na objektih

<i>Znesek</i>
Številka projekta
Naziv projekta
PRIHODKI
Stroški materiala
Stroški kooperantov
Stroški dela
Režijski stroški PC
Režijski stroški podjetja
SKUPNI STROŠKI
REZULTAT PROJEKTA
Porabljene ure na projektu

Vir: Lastna izdelava.

5.3.3. Končne analize gradbenih objektov

Zaključek projekta opravimo ob koncu vseh aktivnosti z namenom ocene donosnosti in rezultata projekta. Kontrolo uresničevanja plana gradbenega projekta izvajamo nenehno, kar pomeni, da gre za stalno aktivnost in ne le enkratni pregled ob zaključku projekta. Razlog je predvsem v pravočasnosti zaznavanja odmikov ter ukrepov za njihovo odpravo. Na sam potek inštalacijskih del po zaključku del na objektu ni več mogoče vplivati. V tem primeru je korist take kontrole le v tem, da nam pomaga preprečiti podobne situacije na projektih v prihodnosti, škode, ki jo je utrpelo podjetje s konkretnim projektom, pa ni mogoče odpraviti na noben način.

V samem postopku kontrole stanja na projektih, poskušamo odgovoriti na naslednja vprašanja:

- ali se v projektu skrivajo morebitne rezerve,
- zakaj je prišlo do posameznih dogodkov,
- kako se bomo lotili sprememb, ki so potrebne, da cilj dosežemo,
- koliko lahko sploh dosežemo z razpoložljivimi resursi in ob obstoječih omejitvah,
- kdaj bomo posamezne cilje lahko uresničili.

S primerjavo ciljnih in dejanskih vrednosti stroškov in prihodkov ugotovimo kvalitativna in kvantitativna odstopanja. Ugotovljena odstopanja so za nas znak, da posamezne planirane predpostavke niso bile izpolnjene ali pa so bile izpolnjene v drugačnem obsegu, kot je bilo opredeljeno v planu. Predvsem negativni odmiki sprožijo obvezne postopke ugotavljanja razlogov za odstopanja in njihovih posledic.

Za kontroling projektov so bistvena vsa odstopanja, tako vrednostna kot tudi količinska, ker se le tako lahko pravilno in pravočasno odzovemo na ugotovljene opozorilne znake. Poleg rednih mesečnih pregledov stanja na gradbenih objektih je potrebno znati predvideti tudi bodoče dogodke in ukrepe zanj, to je predloge aktivnosti, ki bodo odstranili morebitne ovire med poslovanjem podjetja. Za izvajanje teh ukrepov je zadolženo poslovodstvo.

Iz mesečnega spremljanja stanja na projektih, predvsem v treh segmentih, to je material, delo in tuje storitve, lahko ugotovimo končni rezultat oziroma donosnost projekta. Kljub temu se ob zaključku projekta opravi še enkrat celotna analiza projekta z vsemi stroški, tako neposrednimi kot tudi posrednimi.

Primer končne analize projekta, ki ga izdelamo v podjetju IMP Montaža Koper d.d., prikazuje spodnja tabela (Glej tabelo 10).

Tabela 10: Primer končne analize objekta

PROJEKT ŠT.	Predračun	Obračun	Odmiki
PRIHODKI IZ PRODAJE			
Stroški materiala			
Stroški tujih storitev na delovni nalog ⁶			
Stroški dela			
Posredni stroški			
SKUPAJ STROŠKI			
RAZLIKA			

Vir: Lastna izdelava.

⁶ V podjetju uporabljamo za določen objekt besedo projekt ali delovni nalog, pri čemer gre pri delovnem nalogu bolj za številčno oznako projekta.

Za potrebe kontrolinga so računovodske informacije potrebne, niso pa zadostne, zato je potrebno sodelovanje med oddelki oziroma posameznimi službami. Za dobro analizo zaključenega projekta mora kontroler poznati tudi splošno dogajanje na posameznem projektu. Pri izdelavi končne analize projekta je upoštevana tudi izdelana planska analiza projekta. To nam je osnova za spremljanje odstopanj po posameznih segmentih. Pri končni analizi projekta je plan že popolnoma ažuriran, kar je pa nujno potrebno, ker pri večjih projektih, ki so aktivni dlje kot eno leto, lahko sklenemo več aneksov k pogodbi. Ustrezen plan predstavlja osnovo za primerjavo z obračunom. V kolikor plan še ni ažuriran v celoti, primerjamo ustvarjene prihodke in stroške, ki so te prihodke ustvarili.

Na podlagi primerjave planiranih prihodkov in stroškov z dejansko ustvarjenimi nimamo možnosti ukrepanja v primeru ugotovljenih negativnih odmikov, ker je za to v končni fazi projekta prepozno. Končna analiza nam daje samo celovit pregled nad uspešnostjo posameznega projekta ter nam daje smernice za prihodnje planiranje projektov.

Končni rezultat na projektu je prav tako osnova za nagrajevanje zaposlenih, najprej tistih v komercialnem sektorju, ki so zadolženi za sklepanje pogodb, kot tudi zaposlenih v samem procesu izvajanja inštalacij. Vodje objektov so odgovorni za redno zaračunavanje opravljenih storitev, s čimer morajo pokriti nastale stroške na projektu, hkrati pa je njihov cilj ustvariti dovolj veliko razliko med neposrednimi prihodki in stroški na posameznem delovnem nalogu, da se po odbitku posrednih (režijskih) stroškov ustvari določena akumulacija. Ta je osnova za nagrajevanje zaposlenih, ki so zadolženi za sklepanje pogodb z investitorji.

5.3.4. Poročila IMP Montáže Koper

Potrebe po učinkovitih informacijah se v procesu odločanja vedno bolj povečujejo. Pri odločanju gre za proces iskanja in izbire med različnimi možnostmi, s ciljem doseči čim večjo uspešnost poslovanja. Podatkov v poslovnem okolju je veliko, kateri bodo za podjetje ključnega pomena, pa je odvisno predvsem od zaposlenih, ki presojujejo njihovo pomembnost in uporabnost. To je tudi razlog, da se podjetja vedno bolj usmerjajo na izdelavo informacij za notranje odločanje, torej k pripravi informacij za poslovodstvo, ki lastnikom odgovarja za slabo poslovanje podjetja.

Kot sem že omenila v magistrskem delu, zahteva po pravočasnosti tekočih informacij za upravo v marsičem zapostavlja zahtevo po natančnosti teh informacij. Po drugi strani pa je velikokrat interes podjetja, da bi bili stroški takšnih posebej pripravljenih informacij čim manjši, kar vodi k njihovi zelo skrbni izbiri.

Pred nadaljevanjem bom podala razlago pojmov podatek in informacija, ker ju moramo razlikovati.

Po Turku (1984, str. 15-19) *podatki* nevtravno nakazujejo dejstvo in nimajo uporabne vrednosti za odločevalca, temveč so podlaga za oblikovanje informacij. *Informacije* so pa problemsko in namensko usmerjene natančno določenemu prejemniku in koristijo kot podlaga za odločanje. Informacije je potrebno oblikovati glede na problem, ki ga želimo rešiti in glede na okoliščine, v katerih problem rešujemo. Če se spreminja problem ali okoliščine, je potrebno spremeniti tudi informacijo. Oblikovalci informacij na osnovi ustreznih podatkov oblikujejo informacijo o problemu in jo posredujejo odločevalcem. Ker oblikovalec in uporabnik nista isti osebi, se lahko zgodi, da se v procesu komunikacije izgubi vrednost sporočila za uporabnika. Ali bo uporabnik prejel informacijo ali zgolj podatek, je odvisno tudi od njegovega razumevanja sporočila.

Po Turku (1981, str. 13-16) so načela za oblikovanje tekočih informacij naslednja:

- sprotne informacije se morajo nanašati na tisto, kar ima glede na posebnost poslovnega procesa v danem podjetju in glede na okoliščine, v katerih se razvija, pomemben vpliv na tamkajšnje rezultate poslovanja,
- sprotne informacije se morajo nanašati na tisto, kar je mogoče dnevno zajemati dovolj kakovostno, čeprav le približno, da bi bilo mogoče razpoznati njegov vpliv na rezultate poslovanja,
- sprotne informacije se morajo nanašati na tisto, kar kaže na nepričakovane motnje ali na nepričakovano neizrabljene možnosti in ima očiten vpliv na rezultate poslovanja,
- sprotne informacije morajo prihajati neposredno iz mest, kjer se sicer normalno pojavljajo ustrezni podatki, da bi bila s tem zagotovljena njihova pravočasnost,
- sprotne informacije morajo na mestih, iz katerih prihajajo, nastajati po možnosti v zvezi s tamkajšnjim normalnim delom, da bi bila s tem zagotovljena njihova cenenost,
- sprotne informacije morajo biti podane v obliki, ki je poslovodnemu organu najbolj dojemljiva.

Vsebina, obseg in pogostost poročil so v podjetju odvisni od zahtev uporabnika poročila in od vrste odločitve. Poročila morajo biti sestavljena tako, da lahko kasneje primerjamo plan z rezultati, zajemati pa morajo tako celotno poslovanje kot tudi rezultate poslovanja po posameznih profitnih centrih.

Pri izdelavi poročil moramo paziti predvsem na to, da prejemniki ne dobijo več informacij, kot jih potrebujejo ali morejo učinkovito uporabljati ter da med mnogo prejetimi poročili ne spregledajo resnično pomembnih informacij.

Po temeljitih pripravah smo v letu 2004 uvedli nov informacijski sistem, ki služi vsem sektorjem v podjetju, še posebej pa je olajšal delo računovodski službi pri pripravi poročil za zunanje in notranje uporabnike. V računovodstvu redno pripravljamo poročila, ki so lahko tedenska, mesečna, četrtna ali letna, kar je odvisno od potreb uporabnikov poročil.

5.3.4.1. *Letni načrt*

Letni plan, ki predstavlja pomemben usmerjevalni dokument, prikazuje, kaj podjetje namerava doseči in kaj bo naredilo za doseg ciljev, ne podaja pa odgovora na vprašanje, kako bodo zaposleni to dosegli. Za uresničevanje strategij je zelo pomembna tudi motivacija zaposlenih ter kultura podjetja. Uresničevanje sprejetih strategij je potrebno tudi kontrolirati.

Bistvene značilnosti planiranja v podjetju so (Pučko, 1991, str. 87-88):

- ukvarja se s prihodnostjo,
- raziskuje odprte prihodnje alternative akcij oziroma porajajoče se verige vzrokov in posledic, ki bodo verjetno izhajale iz sedanjih odločitev,
- je razmišljanje o tem, kako bo podjetje prišlo tja, kamor hoče priti,
- je spoznavanje priložnosti in nevarnosti v prihodnosti podjetja ter prizadevanje za njihovo izkoriščanje oziroma borbo proti njim.

Osnova za izdelavo plana prihodkov in stroškov je plan sklenjenih pogodb, ki ga izdelata komercialni sektor v sodelovanju z računovodstvom (Glej tabelo 11). Realizacija se bo za prihodnje leto oblikovala do višine planiranih sklenjenih pogodb, k čemur dodamo še prenose iz tekočega leta, torej delo, ki bo zaračunano v prihodnjem letu, pogodba pa je bila sklenjena v tekočem letu.

Tabela 11: Primerjava plana z dejansko sklenjenimi pogodbami

MESEC	MESEČNI PLAN	SKLENJENO	%	KUMULAT. PLAN	KUMULAT. SKLENJENO	%
JANUAR						
FEBRUAR						
MAREC						
APRIL						
MAJ						
JUNIJ						
JULIJ						
AVGUST						
SEPTEMBER						
OKTOBER						
NOVEMBER						
DECEMBER						
SKUPAJ						

Vir: Lastna izdelava.

Letni plan je v podjetju IMP Montaža Koper d.d. osnova za ocenjevanje uspešnosti poslovanja v tekočem letu. Pripravimo ga pred koncem tekočega leta za prihodnje leto. Pri njegovi sestavi sodelujejo vodje profitnih centrov podjetja ter direktorji sektorjev. Vodje profitnih centrov pripravijo osnutek ciljev, ki jih želijo doseči v prihodnjem letu. V sodelovanju z računovodstvom sestavimo še plan vseh stroškov, ki naj bi jih imel profitni center. Na podlagi planov prihodkov profitnih centrov dobimo skupni plan prihodkov za celotno podjetje in za posamezne oddelke. Iz plana je razvidna tudi realizacija na operativca (vodjo objekta), ki predstavlja osnovo za oceno njegovega dela za vsak mesec prihodnjega leta.

5.3.4.2. Priprava mesečnih ter letnih poročil

Za odločanje o poslovanju celotnega podjetja potrebuje uprava kar najrazličnejše informacije. Informacije, ki jih dobi uprava, so tu zgoščene in dopolnjene z neračunovodskimi informacijami. Uprava mora enkrat letno dobiti poročilo o dobičkonosnosti njihovih naložb. Letno poročilo je za podjetje izredno pomemben dokument, ki ne more biti pripravljen na hitro, temveč preiščljeno in na podlagi skrbno izbranih podatkov in informacij (Kavčič, 1998, str. 7-22).

Letno poročilo, ki ga predpisuje Zakon o gospodarskih družbah, sestavljata dva dela – poslovno in računovodsko poročilo. Za vsak del poročila je potrebno skrbno izbrati podatke in informacije, ki jih bomo posredovali vodstvu in javnosti. Enoletno poročilo samo po sebi nima velike informacijske vrednosti, zato so zahteve take, da se v poročilu prikaže serija podatkov, da se lahko ugotovi trend gibanji in si tako lahko ustvarimo mnenje o uspešnosti poslovanja podjetja. Pri tem pa je treba paziti na primerljivost podatkov.

Redna mesečna poročila so dokončna poročila, ki so sestavljena kasneje, ko so vse poglobitve informacije že popolne. Zaradi novega računalniškega sistema imamo v računovodstvu manj dela z izbiranjem in oblikovanjem pravih informacij, poleg tega pa so te hitreje na razpolago.

5.3.4.3. Priprava informacij glede na raven odločanja

Poslovodstvo podjetja je tisto, ki s svojimi odločitvami pomembno vpliva na poslovanje podjetja. Proces odločanja poteka v treh fazah. V prvi fazi gre za načrtovanje poslovanja, čemur sledi izvedba v drugi fazi in končno nadzor na poslovanjem v tretji fazi. Na tak način poslovodstvo ugotavlja, če je podjetje doseglo želeni cilj oziroma zakaj zastavljeni cilji niso bili doseženi. Tako se določa tudi poslovna politika in potek poslovanja.

Pri pripravi informacij ne smemo zanemariti dejstva, da je obsežnost in pogostost potrebnih informacij odvisna od vloge njihovega prejemnika v procesu odločanja. Glede na posredne oziroma neposredne odločitve, ki jih mora nekdo sprejeti, ločimo podrobne in splošne informacije.

V podjetju pripravljamo redne računovodske informacije, periodične ali izredne, kar je odvisno predvsem od potreb, ki se pojavijo na različnih ravneh odločanja. Te so lahko na nivoju uprave, posameznih direktorjev sektorjev ali pa na nivoju vodij profitnih centrov, kot tudi vodij projektov.

Informacije, ki jih pri svojem odločanju potrebuje uprava, so podane v poročilih. Ta so lahko zelo različna in obenem točno določena. Uprava namreč svoje zahteve po informacijah za odločanje posreduje v računovodstvo, kjer se oblikujejo informacije ter izdelajo poročila.

Problem negotovosti in tveganja, ki se pojavlja vsakodnevno v panogi gradbeništva, mora biti zajet v pripravi informacij za odločanje. Simulacije prihodnjih stanj z računalniško podporo bodo zagotavljale podjetju informacije z relativno visoko verjetnostjo prihodnjih stanj. Potreba po pravočasnih in aktualnih informacijah se povečuje in se bo povečevala z razvojem podjetja ter novimi konkurenti, ki vstopajo na trg.

5.4. POMEN INFORMACIJ, KI SO POTREBNE ZA SPREJEMANJE POSLOVNIH ODLOČITEV

Nobeno računovodstvo ni samo sebi namen, temveč omogoča pomembno podlago za upravljanje in izvajanje v vsakem poslovnem subjektu (Turk, 1993, str. 56).

V samem procesu iskanja in vrednotenja možnih alternativ ima računovodstvo v podjetju IMP Montaža Koper velik pomen. Temeljna naloga računovodstva je zbiranje podatkov in oblikovanje informacij za odločanje. Poleg tega računovodstvo sodeluje v vseh ostalih fazah odločitvenega procesa, kot je na primer oblikovanje informacij, ki poslovodstvu pomaga odkrivati problemske situacije. Dejansko je vloga računovodstva v celotnem procesu odločanja svetovalne narave.

Če želimo zagotoviti uspešno poslovanje podjetja na dolgi rok, je potreben premišljen pristop k upravljanju podjetja s predvidevanjem bistvenih dejstev in z upoštevanjem razmer v panogi gradbeništva, ki so negotove in tvegane. Pri tem je potrebno iskati različne rešitve za verjetne situacije ter ciljno usmerjati podjetje v krajšem in daljšem obdobju. Negotovost in tveganje lahko bistveno zmanjšamo, če imamo na razpolago primerne informacije o dejavnikih, ki vplivajo na uspešnost poslovanja.

Bistvo upravljalnega procesa je odločanje oziroma izbiranje med alternativnimi možnostmi delovanja za doseg določenega cilja (Horngren, 2002, str. 4).

Bernhard Görg (1991, str. 101) meni, da potrebuje poslovodja prihodnosti dva poslovodska sistema, enega za mehke, drugega za trde informacije. Moderno vodstvo podjetja potrebuje visoko razvit, računalniško podprt informacijski sistem. Sodobni poslovodja mora biti sposoben spodbujati vse zaposlene, da se čim boljše seznanijo z učinkovitostjo avtomatizirane obdelave informacij. Obenem pa poslovodja potrebuje veliko mero intuicije, ki jo sestavlja zaznavanje nejasnih signalov, njihovo zbiranje in interpretiranje, zmožnost znati se med protislovnimi dejstvi in jih razplesti ter sposobnost kombinacije pravkar pridobljenih informacij z že obstoječimi.

Glede na nenehne spremembe v okolju je pomen informacij za pravilno odločanje toliko večji. Zastavljene cilje je treba nenehno spremljati in sproti oskrbovati vodstvo z informacijami, na podlagi katerih sprejema odločitve, ki so lahko za podjetje usodne, če le-te niso pripravljene kvalitetno. Z vzpostavljenim učinkovitim sistemom kontrolinga lahko spodbujamo zaposlene k doseganju ciljev podjetja, hkrati pa zagotavljamo medsebojno sodelovanje vseh sektorjev v podjetju, kar nam omogoča najučinkovitejše planiranje in kontrolo uspešnosti podjetja kot celote. Kontroling podjetju omogoča, da na posameznih ravneh odločanja dobijo informacije *pravočasno*, te pa so hkrati osnova za sprejem nadaljnjih odločitev o poslovanju podjetja.

V podjetju zaradi velike konkurence v panogi iščemo vsakodnevno rešitve, kako najbolj učinkovito in uspešno spremljati in kontrolirati stroške ter na podlagi ugotovitev informirati odgovorne, s čimer jim zagotovimo najboljši pogled v trenutno stanje na projektu in možnost ukrepanja med izvajanjem del na projektu in ne ob njegovem zaključku.

5.5. RAZVOJ SISTEMA KONTROLINGA V IMP MONTAŽI KOPER V PRIHODNOSTI

Kot sem že omenila, je služba kontrolinga v IMP Montaži Koper organizirana kot del računovodskega sektorja z nalogo zagotavljanja informacij za podporo vodstvu. Poleg tega pomaga pri spremljanju in optimizaciji vseh poslovnih procesov v podjetju. Začne se s planiranjem, nadaljuje z ugotavljanjem uspešnosti poslovanja in zaključni z izdelavo poročil vodstvu o nastalih odmikih. Celotno delo kontrolinga je usmerjeno v prihodnost in v doseganje zastavljenih ciljev podjetja, kar je tudi namen poročil o nastalih odmikih, ki so hkrati osnova za ukrepanje.

Ker smo sistem kontrolinga začel vzpostavljati na novo šele pred dvema letoma, je trenutno precej aktivnosti usmerjenih v razvoj novih metodologij in iskanju ustrezne opredelitve

kontrolinga v podjetju, s čimer mislim na širino opredeljenih nalog ter razmejitvijo kontrolinga od drugih služb. Kontroling bo, glede na trenutni obseg dela in potrebe podjetja, ostal kot del računovodske službe, čeprav bi bilo smotrno razmišljati o vzpostavitvi kontrolinga kot samostojne službe.

Primerjava sedanjega sistema kontrolinga, ki pa je, poudarjam, še v fazi razvoja, s teoretičnim vidikom, ki sem ga predstavila na začetku magistrskega dela, kaže na številne podrobnosti. Glavne aktivnosti kontrolinga se ujemajo s tistimi, ki so navedene v literaturi o kontrolingu. Zasnova kontrolinga je po mojem mnenju ustrezna in nudi dobro informacijsko podporo vodstvu podjetja, vendar pa moram tu navesti določene pomanjkljivosti, ki vplivajo na kvaliteto sistema kontrolinga v podjetju IMP Montaža Koper, te pa so:

1. Organizacijska kultura zaposlenih še ni razvita do te mere, da bi zaposleni na nižjih ravneh sodelovali pri oblikovanju ciljev podjetja in da bi bili cilji podjetja tudi njihovi cilji. To pomanjkljivost sem navedla na prvem mestu, ker je dejansko največji problem pri uvajanju novosti v sistem kontrolinga in poslovanja nasploh. Na tem področju bomo poskušali povezati strategijo podjetja z vsakodnevnimi operativnimi nalogami in tako omogočiti doseganje zastavljenih ciljev. Zaposlene bomo motivirali in nagrajevali na podlagi doseženih rezultatov. Poleg tega upamo, bo izobraževanje zaposlenih pripomoglo k njihovi večji fleksibilnosti.
2. Naslednja težava je v kontrolingu kot delu računovodskega sektorja. Vloga kontrolerja je pogosto samo plansko–analitska, kar pomeni, da je potrebno veliko truda za planiranje in izdelavo poročil in analiz, ki lahko končajo tudi v smeteh. V prihodnosti bomo poskušali čim bolj zadostiti informacijskim potrebam posameznih uporabnikov z izdelovanjem kvalitetnih informacij, iz katerih bodo jasno razvidna morebitna odstopanja.
3. Naslednja slabost se nanaša na sodelovanje vseh poslovnih funkcij v podjetju s kontrolingom. To slabost bomo v kratkem v odpravili s pomočjo informacijskega sistema, ki bo povezal vse službe v enoten sistem.
4. V praksi je kontroling uspešen v tistih podjetjih, kjer se dejansko prenaša odgovornost navzdol. Problem nastane pri oblikovanih mestih odgovornosti, kjer določeni nosilci odgovornosti niso jasno definirani. Če želimo vzpostaviti uspešen sistem kontrolinga, moramo jasno opredeliti delitev dela, delegiranje nalog, zadolžitve, pristojnosti in odgovornosti za izvedbo nalog. Če nosilci odgovornosti niso jasno določeni, kdo bo razložil vodstvu vzroke za nastale negativne odmike, če na njih dejansko nimajo vpliva? Pri tem moramo paziti, da odmiki niso spodbuda za iskanje opravičil in ugotavljanje odgovornosti, kar se velikokrat dogaja. Odmiki morajo biti spodbuda za sprejem ukrepov za odpravo teh nepredvidenih težav.

6. ZAKLJUČEK

Predstavljajte si tim za gradnjo na nekem gradbišču, na katerem eni delajo načrte, drugi kopljejo temelje, tretji zidajo, četrti opravljajo mizarstva dela, peta skupina izvaja instalacije, šesti postavljajo strešno konstrukcijo. Nato je tu management, ki zagotavlja potrebni material, sredstva za delo, stroje, kamione, organizira delovni čas in še nešteto drugih potrebnih stvari. In tako, vsak opravlja svoje delo. Naenkrat se pojavi glavni manager. Sumničavo pregleduje trenutno stanje in vzkligne zaposlenim: «Za vas imam dve novici, eno dobro, drugo pa slabo. Dobra novica je, da ste skoraj pri koncu z deli, slaba pa je ta, da ste na napačnem gradbišču».

Kontroling. [URL: <http://www.as-c.org/kontroling.php>], 20.08.2006.

Namen magistrskega dela je bil ugotoviti pomen kontrolinga pri spremljanju projektov v gradbenem podjetju IMP Montaža Koper. Zaradi nenehnih sprememb v panogi in posledično hitrih odzivov podjetij na te spremembe, so za uspešnost podjetja ključnega pomena pravočasne informacije vodstvu, na podlagi katerih lahko sprejema pravilne odločitve. Te morajo biti kakovostne in pravočasne. Poleg tega se povečuje potreba po zniževanju stroškov in povečanju produktivnosti.

Kontroling je kot funkcija v podjetju nastal zaradi vedno večjih sprememb na trgu, ki se jim je vedno težje prilagajati. Za uresničevanje ciljev podjetja potrebuje vodstvo osebo, ki jim lahko svetuje, ko se znajdejo v dvomih. Kontroler mora imeti dovolj široka znanja, da bo z analiziranjem in informiranjem vodstva spodbujal spremembe v podjetju z namenom doseči uspešnost podjetja. Torej lahko trdim, da je učinkovit tisti kontroling v podjetju, ki temelji na interesu vodstva.

Kontroling je v obravnavanem podjetju oblikovan znotraj finančno računovodskega sektorja, poudariti pa moram, da kontroling kot dejavnost posega na vsa področja poslovanja podjetja in na tak način zagotavlja sodelovanje vseh sektorjev. Vse to nam omogoča računalniško podprt informacijski sistem, ki smo ga dopolnili prav zaradi sprememb v načinu poslovanja. Kontroling tako združuje znanja iz različnih področij, kar zagotavlja boljše informacije o poslovanju za vodstvo. Cilj kontrolinga je nuditi podporo za doseganje ciljev podjetja tako, da opravljamo storitve kvalitetno, kar je za podjetje velika konkurenčna prednost.

Pomemben je tudi način zbiranja, obdelave in oblikovanja informacij, ki mora biti sistematičen, ker služi sprejemanju odločitev o poslovanju na različnih ravneh odločanja. V prihodnosti nas čaka še veliko dela na področju dopolnjevanja računovodstva, ki je osrednji del informacijskega sistema.

Za uspešen projekt je potrebno kvalitetno načrtovanje še pred začetkom del na projektu ter nenehno spremljanje stanja med njegovim izvajanjem. Osnovni cilj projekta je njegova izvedba in dokončanje v skladu z načrtovanimi stroški in roki, ki jih določi investitor. S planiranjem stroškov zato poskušamo vnaprej predvideti in preprečiti morebitne težave, do katerih bi lahko prišlo med izvajanjem del. Vendar moram tu poudariti, da je še posebej v panogi gradbeništva dejansko stanje velikokrat različno od planiranega, ker gre za dinamično panogo, kjer je prihodnost zelo negotova.

Z analizo projektov hočemo doseči, da je kontroling projektov, poleg osredotočenosti na poslovno in finančno uspešnost projektov, osnova za spremljanje in spodbujanje strateškega razvoja podjetja, analizo in obvladovanje tveganj ter spodbujevalec sprememb kot temelj nove dinamike podjetja. To je včasih tvegana zadeva, vendar edina možnost za preživetje podjetja. Vodja projekta mora paziti na kvaliteto izvedenih instalacij, roke za dokončanje del ter stroške, ki neposredno bremenijo projekt. Problem se pojavi pri projektih velikega obsega, kjer gre za visoke pogodbene vrednosti. Za kontrolo takih projektov sta ponavadi potrebna tudi dva operativca oziroma vodja objekta dobi v tem primeru pomočnika.

Sistem kontrole projektov je dober le, če je fleksibilen in če so opredeljene odgovornosti zaposlenih. V nobenem primeru ne sme biti preveč kompleksen, ampak mora podajati bistvene informacije, iz katerih se da takoj razbrati negativne odmike, ki niso v skladu s planom. Pomembno je ukrepati v času izvajanja projekta, kar pomeni, da gre za stalno aktivnost, ki jo moramo, glede na spremembe na trgu, nenehno dopolnjevati in prilagajati trenutnim okoliščinam.

Prihodnost podjetja je odvisna od sprememb v okolju, kjer posluje, kar moramo upoštevati tudi pri oblikovanju kontrolinga v podjetju. Pomembno je, da so nosilci odgovornosti jasno opredeljeni, da ima podjetje ustrezno organizacijsko kulturo, kjer se zaposleni zavedajo, da pri opravljanju nalog delujejo v skladu z zastavljenimi cilji podjetja. Vsa pridobljena znanja in izkušnje zaposlenih se po izvedbi enega projekta uporabijo za izboljšanje dela na nadaljnjih projektih.

7. LITERATURA

1. Adam Everett E., Erbert Ronald J.: Production and Operations Management: Concepts, Models and Behavior. Englewood Cliffs, New Jersey: Practice-Hall, 1992. 729 str.
2. Andersen Erling S. et al.: Goal Directed Project Management. London: Kogan Page Limited, 1989. 196 str.
3. Capunder Jožica: Kako organizirati delovanje kontrolinga v poslovnih bankah. Bančni vestnik, Ljubljana, 1997, str. 2-7.
4. Chase Richard B., Aquilano Nicholas J.: Production & Operation Mangement. Boston: Irwin, 1992. 1062 str.
5. Debeljak Žiga: Kontroling v praksi. Ljubljana: CISEF, Gradivo za seminar, 2001. 33 str.
6. Debeljak Žiga: Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal, d.d.. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 81 str.
7. Deyhle Albrecht: Kontroling in kontroler v praksi. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 205.str.
8. Dickey Terry: Budgeting, A Practical Guide for Bette Bussiness Planning. London: Kogan Page, 1992. 137 str.
9. Erbert Günter et al.: Controlling. Landsberg am Lech: Moderne Industrie, 1996. 264 str.
10. Görg Bernhard: Prihodnost menedžerjev, menedžerji prihodnosti. Ljubljana: Državna založba Slovenije, 1991. 218 str.
11. Hočevar M.: *Nekaj razlogov proti uvajanju pojma »controlling«*. Revizor, Ljubljana, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 6 (1995), 4, str. 37-47.
12. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Doktorska dizertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 220 str.
13. Hočevar Marko: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 143 str.
14. Horngren Charles: Introduction to Management Accounting. 12th Edition. New Jersey: Prentice Hall International, 2002, 789 str.
15. Hunger David J., Wheelen Thomas L.: Strategic management, 5th ed., Reading (Mass.): Addison-Wesley, 1996, 441. str.
16. ICB-IPMA Competence Baseline, Version 2.0. Original Print Version. IPMA International Project Management Association, 1999. 90 str.
17. Igličar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997, 423 str.
18. Jager Božidar: Upravljanje poslovnih sistemov s pomočjo controllinga. Revizor, Ljubljana, 1991, str. 23-28.

19. Juvan Janez: Primerjalna analiza poslovanja in razvoja uspešnih gradbenih podjetij v svetu. Ljubljana, 2004. 6 str.
20. Kavčič Slavka: Analiziranje za pripravo letnega poročila podjetja. Strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije, Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1998. str. 7-22.
21. Keranović Suvad: Uvajanje funkcije kontrolinga v koncernu Intereuropa s poudarkom na spremljanju doseganja ciljev. 9. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 107-122.
22. Kolar Tone: Zamisel sodobnega operativnega kontrolinga. Zbornik 26. posvetovanja o podjetniškem planiranju in menedžmentu. Portorož: Društvo ekonomistov Maribor, 2001, str. 20-34.
23. Koletnik Franc: Ali razumemo kontroling? Revizor, Ljubljana, 1996, 7, str. 7-16.
24. Koletnik Franc: Kontroling in management. Gradivo za preučevanje kontrolinga. Ljubljana: Ekonomska fakulteta – CISEF, 2000. 34 str.
25. Koletnik Franc: Kontroling. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1996. 169 str.
26. Križaj Franc: Kontroling poslovnega uspeha po profitnih centrih. Ljubljana, 1998, 24 str.
27. Križaj Franc: Temeljno znanje o kontrolingu, kontrolerju in stroških. Modul 1, Ljubljana: Orgos, d.o.o., 1997. 44 str.
28. Lipičnik Bogdan: Organizacija podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 243 str.
29. Lipovec Filip: Analiza in planiranje poslovanja. Ljubljana: Delo – Gospodarski vestnik, 1983. 401 str.
30. Mann Rudolf: Praxis Strategischer Controlling mit Checklist und Arbeitsformularen. Von der strategischen Planung zur ganzheitlichen Unternehmensführung. 5. Auflage. Landberg am Lech: Moderne Industrie, 1989. 229 str.
31. Mawdesley Michael, Askew William, O'Reilly Michael: Planning & Controlling Construction Projects. 2nd ed. Essex: Addison Wesley Longman, 1997. 432 str.
32. Melavc Dane: Kaj je controlling? Organizacija in kadri, Kranj, 24 (1991), 5-6, str. 141-145.
33. Meredith Jack R., Mantel Samuel J.: Project management: A Managerial Approach. 3rd Edition. New York: John Wiley & Sons, 1995. 767 str.
34. Meredith Jack R., Mantel Samuel J.: Project management: A Managerial Approach. 4th Edition. New York: John Wiley & Sons, 2000. 616 str.
35. Odar Marjan: Analiza, kontroling in revidiranje – prekrivanje, podobnosti in razlike. Referat za 5. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 1999, str. 7-20.
36. Oldcorn Roger: Accounting For Managers. London, New York: Routledge, 1993. 105 str.
37. Osmanagić Bedenik Nidžara: Controlling. Računovodstvo i financije, Zagreb, 37 (1991), str. 33-39.

38. Osmanagić Bedenik Nidžara: Računovodenje (Kontroling). Revizor, Ljubljana, 9 (1998), 6, str. 35-48.
39. Peemöller Volker H., et.al.: Controlling, Grundlagen und Einsatzgebiete, 2. Auflage. Berlin: Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, 1992. 378 str.
40. Pšunder Mirko: Operativno planiranje. Maribor: Tehniška fakulteta Maribor VTO gradbeništvo, 1988a. 191 str.
41. Pučko Danijel: Strateško poslovanje in planiranje v podjetju. Radovljica: Didakta, 1991. 336 str.
42. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996b, 354 str.
43. Pustastičnik Iztok: Nadgradnja kontrolinga v trgovskem podjetju na primeru družbe ERA, d.d., Velenje. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 90 str.
44. Ratajec Petra: Analiza okolja gradbene industrije v Evropi. Ljubljana: ITEO svetovanje, 2004. 123 str.
45. Rodošek Edo: Operativno planiranje. Ljubljana: Oddelek za geodezijo FAGG, 1988. 237 str.
46. Rozman Rudi, Kovač Jure, Koletnik Franc: Management. Ljubljana: Gospodarski vesnik, 1993. 312 str.
47. Rozman Rudi: Ravnanje projektov, gradivo za podiplomski študij. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 219 str.
48. Schmidberger Jürgen: Controlling für öffentliche Verwaltungen: Funktionen - Aufgabenfelder – Instrumente. Wiesbaden : Gabler, 1994. 432 str.
49. Schröder Ernst F.: Modernes Unternehmens – Controlling. Handbuch für die Unternehmenspraxis. 5. Auflage. Ludwigshafen: Kiehl Verlag, 1992. 509 str.
50. Semolič Brane: Zagon projekta. Gradivo za projektno šolo za podjetje Smart Com d.o.o.. Ljubljana: PMIS lab & INOVA Consulting, 2001. 69 str.
51. Stahl H.W.: Controlling. Theorie und Praxis einer Effizienten Systemgestaltung. Wiesbaden: Gabler, 1992. 238 str.
52. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. 2. izdaja. Slovenski inštitut za revizijo. Ljubljana. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 620 str.
53. Turk Ivan: Podatki in informacije v poslovnem sistemu. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1993. 314 str.
54. Turk Ivan: Poslovne informacije za poslovodni organ. Kranj: Moderna organizacija, 1981. 77 str.
55. Turk Ivan: Upravljalni vidik računovodstva. Maribor: Založba Obzorja, 1984. 430 str.
56. Upravni odbor Sekcije instalaterjev-energetikov pri Obrtni zbornici Slovenije: Kalkulacija z normativi za ogrevanje, vodovod in prezračevanje. Ljubljana: Obrtna zbornica Slovenije, 2005. 219 str.
57. Vila Antun: Organizacija in organiziranje. Kranj: Moderna organizacija, 1994. 388 str.
58. Weiss Joseph W., Wysocki Robert K.: 5 – Phase Project Management: A Practical Planning & Implementation Guide. Reading (Mass.): Addison –Wesley, 1992. 121 str.

59. Willson James, Roehl – Anderson Janice, Bragg Steven: Controllership – The Work of the Managerial Accountant. New York: John Wiley & Sons Inc., 1999. 1392 str.

8. VIRI

1. Controlling Konzeption. [URL: <http://www.controlling-portal.org>]. Österreichisches Controller – Institut, 19.07.2006.
2. Gradbeništvo, december 2005. [URL: http://www.stat.si/novice_poglej.asp?ID=949]. Statistični urad RS, 15.02.2006.
3. Interna gradiva podjetja IMP MONTAŽA KOPER d.d.
4. Konjunktorna gibanja, Ocena in analiza tekočih gospodarskih gibanj. Ljubjana: GZS, februar 2006.
5. Kontroling. [URL: <http://www.as-c.org/kontroling.php>]. Udruga poslovnih svetnikov, 20.08.2006.
6. Letni plan poslovanja IMP MONTAŽE KOPER za leto 2005.
7. Letni plan poslovanja IMP MONTAŽE KOPER za leto 2006.
8. Letno poročilo IMP MONTAŽE KOPER 2004.
9. Letno poročilo IMP MONTAŽE KOPER 2005.
10. Operatives Controlling.
[URL: <http://www.ihfconsulting.com/Operatives%20Controlling.htm>], 20.07.2006.
11. Poslanstvo kontrolerja. [URL: http://www.igc-controlling.org/engl/index_engl.html]. International Group of Controlling, 20.07.2006.
12. Vrednost opravljenih gradbenih del v letu 2005. Statistični urad RS.
[URL: http://www.stat.si/tema_ekonomsko_gradbenistvo.asp], 17.03.2006.
13. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 15/05).
14. Zakon o graditvi objektov (Uradni list RS. Št. 110/02).
15. Zapisni predavanj in vaj iz poslovnega računovodstva, 2003.