

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA VZPOSTAVITVE KONTROLINGA V IZBRANEM
SREDNJE VELIKEM PODJETJU**

Ljubljana, september 2014

KATJA UČAKAR

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Katja Učakar, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Analiza vzpostavitve kontrolinga v izbranem srednje velikem podjetju, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem izr. prof. dr. Simonom Čadežem.

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

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 10.09.2014

Podpis avtorice: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV KONTROLINGA	3
1.1 Definicija kontrolinga	3
1.2 Zgodovinski razvoj kontrolinga	5
1.3 Pojmovanje kontrolinga v Ameriki in Evropi	7
1.4 Podobnosti in razlike med anglo-ameriškim in nemškim pristopom	9
2 FUNKCIJA KONTROLINGA	11
2.1 Namen in cilji kontrolinga	11
2.2 Naloge kontrolinga	11
2.3 Aktivnosti kontrolinga	14
2.3.1 Sodelovanje pri planiranju	14
2.3.2 Sodelovanje pri kontroliranju	16
2.3.3 Analiziranje	17
2.3.4 Informiranje	18
3 KONTROLER	19
3.1 Poslanstvo kontrolerja	19
3.2 Naloge kontrolerja	20
3.3 Lastnosti kontrolerja	24
3.4 Poročila kontrolerja	25
4 VRSTE KONTROLINGA	27
4.1 Lastni ali tuji kontroling	27
4.2 Strateški in operativni kontroling	28
4.2.1 Strateški kontroling	28
4.2.2 Operativni kontroling	29
4.2.3 Podobnosti in razlike med operativnim in strateškim kontrolingom	30
4.2.4 Metode in orodja kontrolinga	31
5 KONTROLING V PODJETJU	34
5.1 Umestitev sistema kontrolinga v podjetje	34
5.2 Organiziranost kontrolinga v podjetju	36
5.3 Uvajanje kontrolinga v podjetju	37
5.3.1 Pogoji za uspešno delovanje kontrolinga	37
5.3.2 Uvajanje dejavnosti kontrolinga	39
5.3.2.1 Faze uvajanja in izvajanja dejavnosti kontrolinga	39
5.4 Centraliziran in decentraliziran kontroling	41
6 POSEBNOSTI KONTROLINGA V SREDNJE VELIKEM PODJETJU	42
6.1 Opredelitev srednje velikega podjetja	42
6.1.1 Specifične razlike med srednje velikim in velikim podjetjem	44
6.1.2 Gospodarski pomen srednje velikih podjetij	47
6.1.3 Prednosti in slabosti srednje velikega podjetja	49
6.2 Posebnosti kontrolinga v srednje velikem podjetju	50

7 ANALIZA UVAJANJA KONTROLINGA V SREDNJE VELIKEM PODJETJU X	51
7.1 Predstavitev podjetja X in poslovne dejavnosti podjetja X	51
7.1.1 Ustanovitev in razvoj podjetja X ter njegova dejavnost	51
7.1.2 Organizacijska struktura podjetja X	52
7.1.3 Vizija in poslanstvo podjetja X	53
7.2 Analiza obstoječega stanja v podjetju X	54
7.2.1 Analiza poslovanja podjetja X	54
7.2.2 Obstoječi sistem oskrbovanja z informacijami v podjetju X	58
7.3 Vzpostavitev sistema kontrolinga v podjetju X	59
7.3.1 Vzroki za uvedbo kontrolinga	60
7.3.2 Naloge kontrolinga	62
7.3.3 Koristi in stroški vzpostavitve kontrolinga	63
7.4 Aktivnosti kontrolinga v podjetju X	64
7.4.1 Sodelovanje pri planiranju	64
7.4.2 Sodelovanje pri kontroliranju	69
7.4.3 Analiziranje	71
7.4.4 Informiranje	72
7.5 Umestitev sistema kontrolinga v organizacijsko strukturo podjetja X	74
7.6 Predlog razvoja kontrolinga	75
7.6.1 Predlog prenove planiranja	75
7.6.2 Predlog prenove kontroliranja	76
7.6.3 Predlog prenove analiziranja	77
7.6.4 Predlog prenove informiranja	77
SKLEP	78
LITERATURA IN VIRI	82

KAZALO SLIK

Slika 1: Kontroling – povezava med managerjem in kontrolerjem	13
Slika 2: Vrste informacij	19
Slika 3: Razčlenitev poslovnega sistema	34
Slika 4: Organigram podjetja X in število zaposlenih po posameznih organizacijskih enotah	53

KAZALO TABEL

Tabela 1: Značilnosti strateškega in operativnega kontrolinga	31
Tabela 2: Razvrstitev podjetij na mikro, majhna, srednje velika in velika	44
Tabela 3: Značilnosti MSP-jev in velikih podjetij	45

Tabela 4: Poslovanje podjetja X glede na plan za leto 2013 in 2012 ter primerjava poslovanja med obravnavanima letoma (v EUR)	55
Tabela 5: Starostna struktura zaposlenih po razredih v letu 2013.....	60
Tabela 6: Plan kadrov za leto 2012 in 2013	68
Tabela 7: Plan nabave osnovnih sredstev v EUR.....	69

UVOD

Podjetje je v negotovih in spremenljivih razmerah zelo težko pravilno usmerjati k doseganju oblikovanih ciljev. Za učinkovito in uspešno poslovanje mora biti podjetje sposobno se hitro odzivati na priložnosti in nevarnosti v okolju. Da pa je pri tem uspešno, potrebuje primerne, pravilne, točne, ustrezne in predvsem pravočasne informacije, na osnovi katerih lahko poslovodstvo podjetja (namesto izraza poslovodstvo v tem delu včasih uporabljam izraz management podjetja ali izraz vodstvo podjetja in tudi izraz uprava podjetja) učinkovito sprejema poslovne odločitve. Ustrezna rešitev je vzpostavitev kontrolinga, ki pripravlja kakovostne informacije o dogajanjih v podjetju in okolju, na podlagi katerih lahko poslovodstvo pravočasno izkoristi priložnosti in se izogne morebitnim nevarnostim, ki bi lahko ogrozile poslovanje podjetja. S pomočjo učinkovitega kontrolinga lahko poslovodstvo sprejema dobre odločitve in dosega poslovne cilje podjetja, ki vodijo do uspešnega poslovanja celotnega podjetja.

Kontroling predstavlja celovito podporo in učinkovito orodje za poslovođenje podjetja. Namenjen je poslovodjem in vsem vodstvenim strukturam v podjetjih, ki potrebujejo ključne informacije. Vsebuje elemente strateškega in operativnega vodenja. Tudi v slovenskem prostoru dobiva kontroling vse večjo veljavo. Podjetja z vpeljanim kontrolingom imajo reden nadzor nad celotnim poslovanjem, predvsem pa nad stroški, zato jih lahko ustrezno zmanjšujejo (Jelenec, b.l.).

Ker si avtorji niso enotni pri opredelitvah in razumevanju kontrolinga, je definicij o pomenu kontrolinga veliko. Vsem definicijam pa je skupno, da predstavlja podporno dejavnost managementu pri vodenju podjetja.

Nekateri kontroling enačijo z računovodstvom, drugi ga enačijo s poslovodnim računovodstvom, spet tretji kritizirajo omejevanje kontrolinga na računovodstvo (Pučko, 2005, str. 298). Največkrat se vloga kontrolinga enači z delom računovodstva. Čeprav kontroling uporablja podatke, ki temeljijo na računovodskih dokumentih, njegova naloga ni natančno ugotavljanje stroškov in izdatkov, ampak predvsem priprava pravočasnih in informativnih podatkov, ki najbolje prikazujejo poslovanje podjetja. Ključna razlika je v tem, da računovodstvo obravnava dogodke iz preteklosti, kontroling pa skuša zagotoviti podatke takoj (Pogačnik, 1997, str. 56).

Kontroling se deli na strateški in operativni (avtorji uporabljajo različne izraze za operativni kontroling, tako sta v uporabi še izvajalni ali izvedbeni kontroling, v tem delu uporabljam izraz operativni kontroling). Strateški kontroling predstavlja pogoj, osnovo in okvir operativnemu kontrolingu ter daje managementu strokovno podporo s ciljem zvišati uspešnost poslovanja, operativni kontroling pa daje managementu strokovno podporo s ciljem povečati učinkovitost poslovanja (Melavc & Novak, 2002, str. 29–30).

Kontroling se pojavlja predvsem v srednjih in velikih podjetjih, kjer je največja potreba po usklajenem notranjem delovanju. Gre za sistem vodenja, ki zahteva svojo organizacijo in sistem vodenja ter visoko podjetniško kulturo z razvitim podjetniškim planiranjem in nadziranjem (Koletnik, 1996, str. 17). Jelenec (b.l.) meni, da je uvedba kontrolinga smiselna v vseh podjetjih ne glede na velikost, prav tako je primerna tudi za majhna podjetja. Za kvalitetne in pravočasne odločitve mora imeti podjetje sistem, ki vsebuje preverjene, kakovostne in združene podatke iz več virov, saj je število uporabnikov podjetja, ki koristijo kontroling, več. V kolikor v podjetju ni ustrezno usposobljenega kadra, je pravilna odločitev, da se sklene pogodba z zunanjimi svetovalci, ki lahko oblikujejo rešitev po potrebah podjetja. S strokovnega in stroškovnega vidika je to pametna odločitev, saj imajo dobri zunanji svetovalci veliko znanja, predvsem pa praktičnih izkušenj.

Namen magistrskega dela je analizirati smiselnost vzpostavitve kontrolinga v izbranem podjetju X (gre za konkretno srednje veliko podjetje, ki ga v magistrskem delu ne bom identificirala z njegovim pravim imenom, v nadaljevanju podjetje) in oblikovati predlog za optimalen sistem kontrolinga. Vzpostavitev učinkovitega kontrolinga bo omogočala hiter in točen dostop do informacij, pripravo boljših predlogov za odločanje in pravočasno opozarjanje na težave pri poslovanju, kar posledično prispeva k uspešnejšemu poslovanju podjetja in doseganju zastavljenih ciljev podjetja. Magistrsko delo je tako namenjeno upravi podjetja in vsem zaposlenim, ki so kakorkoli povezani s kontrolingom, saj bodo na osnovi predstavljenih pristopov sistema kontrolinga v prihodnosti deležni boljše podpore.

Cilj magistrskega dela je analizirati koristi in stroške od vzpostavitve sistema kontrolinga. Skušala bom prikazati možnosti in predlagati ukrepe oziroma (v nadaljevanju oz.) konkretne izvedbene rešitve za sistem kontrolinga, ki bi lahko pripomogle k izboljšanju učinkovitosti poslovanja podjetja. Hkrati želim ugotoviti, katere naloge, ki se v podjetju že izvajajo, sodijo med temeljne naloge kontrolinga (sodelovanje pri planiranju in kontroliranju, analiziranje ter informiranje).

Tovrstna analiza se mi zdi primerna, kajti podjetje ni tipični predstavnik med srednje velikimi podjetji, saj ga od ostalih loči nekaj specifik, in sicer podjetje je v veliki meri odvisno od največjega kupca, s strani 100 % lastnice ima določen cilj – poslovanje na »pozitivni ničli« – in ima visoko starostno strukturo zaposlenih. Ker je kontroling usmerjen tudi v spremljanje in obvladovanje tveganj ter spodbujanje sprememb, bi lahko vodstvu podjetja priskrbel ustrezne informacije, s pomočjo katerih bi se podjetje lažje soočalo s potencialnimi nevarnostmi, ki jih lahko povzročijo prav te specifikke. Njegovo tesno sodelovanje je še posebej pomembno sedaj, ko se podjetje sooča s prestrukturiranjem, s programom racionalizacije stroškov in s spremenjenimi pogoji dela.

V magistrskem delu uporabljam tako deskriptivni kot tudi analitični način preučevanja. Magistrsko delo v prvem delu temelji na poglobljenem pregledu strokovne literature,

virov, prispevkov, raziskav in člankov domačih ter tujih avtorjev s področja obravnavane teme. Pri opisnem načinu uporabljam metodo deskripcije in kompilacije, s katerima združim spoznanja različnih avtorjev. Drugi oz. praktični del magistrskega dela vsebuje osredotočenje na izbrano podjetje, kjer analiziram trenutno situacijo ter poskušam na osnovi spoznanj iz strokovne literature in prakse iz podobnih primerov podati predlog razvoja kontrolinga v izbranem podjetju. Pri tem si pomagam s podatki, ki sem jih pridobila iz internih pisnih virov podjetja, informacijskega sistema podjetja in intervjujev z zaposlenimi. V okviru analitičnega načina uporabljam deduktivno metodo, s pomočjo katere poskušam teorijo aplicirati na specifičen primer, to je na izbrano podjetje.

Pri izdelavi magistrskega dela uporabljam tudi teoretična znanja, pridobljena v okviru dodiplomskega in podiplomskega študija, in znanje, ki sem ga pridobila iz praktičnih izkušenj.

Magistrsko delo je vsebinsko razdeljeno na dva sklopa. Prvi sklop je teoretičen, v drugem sklopu pa teorijo apliciram v prakso. Delo je sestavljeno iz sedmih glavnih poglavij, ki so razdelana v podpoglavja. V uvodnem delu predstavljam obravnavano problematiko in opredeljujem namen, cilj in metodo dela. Sledi obravnava kontrolinga s teoretičnega vidika. Ta vsebuje opredelitev kontrolinga in njegov razvoj, funkcijo kontrolinga (namen kontrolinga, naloge in aktivnosti kontrolinga), kontrolerja, vrste kontrolinga in opis kontrolinga v podjetju, kar zajema umestitev, organiziranost in uvajanje kontrolinga. V šestem poglavju predstavljam značilnosti srednje velikega podjetja in posebnosti kontrolinga v njem. V okviru praktičnega sklopa predstavim izbrano srednje veliko podjetje in analiziram poslovanje podjetja ter opišem obstoječi sistem oskrbovanja vodstva podjetja z informacijami. Nato na osnovi teoretičnih spoznanj apliciram sistem kontrolinga v podjetje. Najprej navajam vzroke za uvedbo kontrolinga, sledi opredelitev pomembnejših nalog kontrolinga, ki se v podjetju izvajajo, ter analiza koristi in stroškov vzpostavitve kontrolinga. Nato skušam ugotoviti, katere naloge, ki se v podjetju že izvajajo, sodijo med naloge kontrolinga in podam predlog nadaljnega razvoja kontrolinga v podjetju. V sklepnem poglavju magistrskega dela povzemam pomembnejše ugotovitve in predloge, do katerih sem prišla med izdelavo dela.

1 OPREDELITEV KONTROLINGA

V literaturi najdemo veliko različnih definicij in opredelitev kontrolinga, saj imajo avtorji različne poglede nanj. V nadaljevanju navajam nekaj le-teh.

1.1 Definicija kontrolinga

Deyhle (1997, str. 5–6) definira kontroling kot razmišljanje, ki je usmerjeno v prihodnost. Pri tem gre za proces opredelitve ciljev in planiranje. Služba kontrolinga oskrbuje

poslovodstvo z računovodskimi izkazi, kalkulacijami, ekonomskimi analizami in s strateškimi nasveti v smislu ekonomskega kontrolorja letenja ali navigatorja.

Peemöller (1992, str. 50) pravi, da je kontroling primerjava med planiranimi in realiziranimi vrednostmi in odzivanje na odmike. Nadzirati oz. regulirati je mogoče le, če imamo oblikovan plan. Kontroling je proces postavljanja ciljev, planiranja in nadzora. To je naloga poslovodij. Kontroler predstavlja servis tej funkciji poslovodstva, pripravlja ji primerne podlage, na osnovi katerih poslovodstvo sprejema odločitve. Kontroler ne planira in ne nadzira, temveč koordinira te dejavnosti.

Različne teoretične opredelitve kontrolinga je Weber (1995, str. 23–29) razdelil v tri skupine, in sicer v kontroling, ki skrbi za oskrbo z informacijami, v kontroling kot posebno obliko vodenja in kontroling, ki ima osrednjo nalogo koordinirati različne delne sisteme.

Podobno teoretične opredelitve kontrolinga nemških avtorjev razdelita v tri skupine tudi Melavc in Novak (2002, str. 28), in sicer:

- avtorji, ki poudarjajo, da je osrednja naloga kontrolinga koordinacija različnih delnih sistemov poslovnega sistema;
- avtorji, ki kontroling opredeljujejo kot delno področje vodenja, kjer ima kontroler vlogo navigatorja (krmiljenje);
- avtorji, ki menijo, da je glavna funkcija kontrolinga informiranje, saj so informacije v večini rezultat računovodskega informacijskega sistema.

Po Melavcu je kontroling sodobna zamisel poslovođenja, ki mora zagotoviti vodenje poslovnega sistema v določeno smer na podlagi opredeljenih ciljev. Mogoč je le na osnovi ustrezne izbire celovitih planiranih, predračunskih in nadzornih dejavnosti, ki zagotavljajo opustitev neusklajenih, po področjih dejavnosti osamljenih poslovodnih ukrepov v prid usklajenega, meddejavnostnega, po interesih usklajenega poslovođenja (Melavc & Novak, 2002, str. 9–10).

Koletnik (1996, str. 3) opredeljuje kontroling kot poslovno filozofijo, poseben slog vodenja in odločevalno naravnano računovodsko in informacijsko dejavnost. Je motor in krmilo podjetja in managementa, ki zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo in planiranje ter ekonomsko nadziranje.

Kontroling je nekakšen nov miselni, vedenjski in usmerjevalni pristop na področju poslovođenja, ki podjetjem postavlja nove izzive za povečanje učinkovitosti in uspešnosti poslovođenja (Pučko, 2005, str. 297).

Kljub poskusom različnih avtorjev, da bi opredelili kontroling s spiskom nalog, funkcij ali z metodološkimi škatlami, v literaturi ni mogoče najti enotne opredelitve kontrolinga.

Posledično prihaja, zaradi obstoja veliko različnih pojmovanj, do zmede tako v teoriji kot tudi praksi (Ziegenbein, 1992, str. 18). Tako nekateri kontroling enačijo z računovodstvom in mu pripisujejo naloge statistične evidence, taktičnega planiranja, usmerjanja in notranje revizije. Drugi ga enačijo s poslovnim računovodstvom, spet tretji kritizirajo omejevanje kontrolinga na računovodstvo s trditvijo, da je to reduciranje prava degeneracija zasnove kontrolinga (Pučko, 2006, str. 137). Za razliko od njih pa Peemöller (1992, str. 67–74) pravi, da kontrolinga ne moremo enačiti ne z notranjo revizijo, ne z notranjo kontrolo, ne s financami in ne s knjigovodstvom, je pa z vsemi tesno povezan.

Sistem kontrolinga omogoča sprotno spremljanje doseženega v primerjavi s planiranim in strukturno ovrednotenje rezultatov poslovanja. V kolikor je podprt z ustreznim računalniškim orodjem, omogoča tudi kakovostno, problemsko usmerjeno analizo poslovanja (Natek, 1995, str. 55). Pučko meni, da se naloge kontrolinga pokrivajo z nalogami analize poslovanja v podjetju (Pučko, 2005, str. 300).

Ocenjevanje poslovanja in oblikovanje rešitev z vidika celote poslovanja podjetja je poslanstvo analize poslovanja kot vede o ocenjevanju in planiranju poslovanja podjetja kot celote (definicijo analize poslovanja podajam v točki 2.3.3). Zato novi razvoji ne kažejo na to, da bi analiza poslovanja izgubljala na pomenu (Pučko, 2005, str. 293–294). Hkrati pa se Pučko (2005, str. 297, 299) sprašuje, ali je glede na množico člankov in knjig v nemškem prostoru s področja kontrolinga in dejstva, da nove literature s področja analize poslovanja ni več, morda kontroling le nova preobleka za klasično analizo poslovanja, saj vključuje tudi celoto analize poslovanja, čeprav je širši od same analize, saj gre za izvajalno funkcijo, ki vsebuje poleg elementov analize tudi elemente nadzora. Pučko (2006, str. 141) kasneje dodaja, da se naloge operativnega kontrolinga dobro pokrivajo z nalogami (kratkoročne) analize poslovanja v podjetju.

1.2 Zgodovinski razvoj kontrolinga

Beseda kontroling (controlling) je izpeljana iz angleškega jezika. V angleščini pomeni »to controll« uravnavati, urejati, obvladovati, krmariti in ne le nadzorovati (Melavc & Novak, 2002, str. 9). Po ugotovitvah nekaterih avtorjev se besedi kontroling v angleščini pripisuje 57 različnih pomenov. Dva skrajna pomena sta dominirati (v smislu o vsem odločati) in regulirati (določati, kaj je in kaj naj bi bilo) (Emmanuel, Otley & Merchant, 1990, str. 7). Pod tem izrazom pogosto razumemo še: krmiliti, usmerjati, voditi, obvladovati pa tudi nadzirati, preverjati in ukazovati (Ivanuša Bezjak, 2012, str. 40).

Angleški dvor je v 15. stoletju uvedel funkcijo kontrolerja z nalogo, da nadzira vse denarne in blagovne tokove (prilive in odlive). Leta 1778 je ameriški kongres ustanovil funkcijo »komptrolerja«, ki je opravljal funkcijo nekakšnega zakladnika, saj je zagotavljal ravnovesje med državnim proračunom in državnimi izdatki. V gospodarski družbi se je kontroler prvič pojavil leta 1880, in sicer v ameriškem železniškem podjetju »Athison,

Topeka & Santa Fe Railway System«. Dve leti kasneje so delovno mesto kontrolerja uvedli v podjetju General Electric (Križaj, 2004a). Širše uvajanje kontrolinga se je pojavilo leta 1920 in 1930, ko se je kontroling razvil kot odgovor na makroekonomske pretrese. Po okrepitvi globalnega gospodarstva so podjetja rasla enakomerno in so bila soočena z naraščajočimi izzivi na področju komuniciranja, usklajevanja in krmiljenja. Tako je bil razvit takratni kontroling kot način urejanja celotnega poslovanja in vodenja podjetja (Gantzkow & Steuer, 2012, str. 16).

V nemških podjetjih se je kontroling pojavil kasneje, najprej pod vplivom ameriških podjetij. V kasnejših letih je kontroling v Nemčiji doživel pravi razcvet. Sprva je kontroling predvsem v ameriških podjetjih označeval področje v okviru računovodstva in financ, nato se je širil na področje planiranja v podjetjih (Pučko, 2005, str. 297).

Uvajanje kontrolinga v Nemčiji je bilo postopno. Leta 1970 je Deyhle ustanovil Akademijo za kontrolerje, leta 1975 pa je bilo ustanovljeno Društvo kontrolerjev. Pojem kontroling je tako v smislu opisa nalog kontrolerja kot v smislu teorije nemškega izvora. Po veliki naftni krizi v drugi polovici 70. let se je kontroling pojavil tudi drugje v Evropi kot posledica poslovnih razmer. Podjetja so se soočila s potrebo po racionalizaciji poslovanja, to je znižanju stroškov, rastočo konkurenco in hitrim razvojem novih tehnologij ter vedno krajšo življenjsko dobo proizvodov. Razmere so zahtevale gospodarnejše poslovanje, strožjo notranjo poslovno disciplino, natančnejšo opredelitev poslovnih ciljev in nalog. Šlo je za potrebo po decentraliziranem, ciljnem delovanju, ki prinaša novo poslovno filozofijo, nov slog vodenja in nove informacijske potrebe. Težišče evropskega kontrolinga je na notranji ekonomiji in notranjem, stroškovnem računovodstvu (Melavc & Novak, 2002, str. 27; Koletnik, 1996, str. 3–4).

Tudi v Sloveniji se je kontroling razvijal postopoma, in sicer najprej v planskih in analitskih službah. Bolj se je uveljavljal, ko so slovenska podjetja vzpostavila več stikov s tujimi poslovnimi partnerji. Vse to se je dogajalo predvsem v drugi polovici osemdesetih in v devetdesetih letih (Novković, 1998, str. 16). Prvi zametki današnjega kontrolinga so se razvili že v šestdesetih letih, ko si je podjetje Meblo iz Nove Gorice pridobilo posebno dovoljenje zveznega izvršnega sveta, da uvede kontroling, čeprav je bil ta v nasprotju s tedanjimi računovodskimi predpisi (Pogačnik, 1997, str. 56). V naša podjetja kontroling prodira pod vplivom nemške teorije in prakse predvsem v tista podjetja, ki so povezana z nemškimi partnerji (Pučko, 2005, str. 300).

Kontroling je šel skozi različne razvojne faze, in sicer (Koletnik, 1996, str. 6–7):

- izdelovanje letnih predračunov in usklajevanje poslovnih aktivnosti;
Gre za operativno planiranje in nadziranje uresničevanja zelenih aktivnosti in stanj. Predračune so izdelovali na osnovi preteklih izkušenj oz. uresničenih procesov.
- srednjeročno planiranje;

Gre za izdelovanje tri do pet letnih planov glede na predvidevanje bodočih poslovnih situacij na osnovi preteklih razvojnih tokov in stanj.

- strateško planiranje;

Gre za identificiranje novih razvojnih poti ob upoštevanju preteklih neenakomernih razvojnih gibanj. Gre za nove usmeritve za nove aktivnosti podjetja v dolgoročnih obdobjih, to je od petih let naprej.

- strateški management;

Gre za usklajevanje strategij in struktur podjetja, saj podjetje potrebuje pri novih strateških usmeritvah ustrezne organizacijske rešitve.

- profilaktični management;

Da podjetje lahko napreduje, mora zgodaj spoznati svoje priložnosti in nevarnosti ter prednosti in slabosti. Gre za zgodnje odkrivanje nevarnosti in opozarjanje na morebitne nevarnosti, saj se podjetje lahko na ta način v večji meri izogne presenečenjem pri svojem poslovanju.

- krizni management.

Zaradi nevarnosti in priložnosti v poslovanju se podjetja soočajo s presenečenji in poslovnimi škodami. V takih razmerah potrebuje podjetje kontroling, ki prispeva k zmanjšanju škod zaradi nastalih presenečenj.

Capuder (1997, str. 3) pa navaja tri razvojne stopnje kontrolinga v svetu:

- spremljanje in analiziranje preteklih dogodkov (glavni vir je bilo računovodstvo);
- spremljanje in usmerjanje ob pomoči stroškovnega računovodstva ter skupnega planiranja poslovanja;
- usmerjanje in krmiljenje poslovanja ob pomoči strateškega planiranja, analiziranja in informiranja.

1.3 Pojmovanje kontrolinga v Ameriki in Evropi

Iz zgodovinskega razvoja je razvidno, da se pri pojmovanju kontrolinga običajno pojavljata dva pogleda, in sicer sta se na tem področju razvila anglo-ameriški in nemški pristop h kontrolingu. Pojmovanje ameriškega in evropskega kontrolinga se razlikuje, saj razvoj kontrolinga v Ameriki in Evropi ni potekal istočasno.

Po ameriškem pojmovanju kontroling zajema (Koletnik, 1996, str. 4):

- podjetniško planiranje;
- izdelavo in razlago poslovnih informacij (notranjih in zunanjih);
- izdelavo ekonomskih analiz o dogajanjih v podjetju ter okolju;
- nadziranje poslovanja (notranja revizija).

Anglo-ameriška strokovna literatura deli računovodstvo na finančno računovodstvo, ki pripravlja informacije za zunanje uporabnike, in na poslovodno računovodstvo, ki pripravlja informacije za notranje uporabnike (Melavc & Novak, 2002, str. 19). V večini poslovnih sistemov je kontroler glavni poslovodni in finančni računovodja. Ker je odgovoren za opravljanje vseh računovodskih funkcij, ga enačijo z vodjo računovodstva (Melavc & Novak, 2002, str. 26). Torej je kontroling po anglo-ameriškem pojmovanju izenačen z računovodstvom, naloge kontrolinga z računovodskimi, kontroler pa z računovodjo (Willson, Roehl-Anderson & Bragg, 1999, str. 12).

V ZDA je prevladovala odločevalna vloga, zato se je pojavila potreba po odločevalno naravnem računovodji (odločevalna podpora managementu), ki so ga poimenovali tudi kontroler. Naloge ameriškega računovodje oz. kontrolerja so (Koletnik, 1996, str. 3):

- izdelava predračunov;
- nadziranje – primerjava med izvajanjem in planiranjem;
- presojanje in poročanje o uresničevanju ciljev in vplivu okolja na podjetje;
- poročanje zunanjim uporabnikom informacij;
- skrb za varstvo sredstev, to je za notranji nadzor.

Usry, Hammer in Matz (1988, str. 7) navajajo, da je kontroler izvršni direktor računovodske funkcije v podjetju, ki usklajuje sodelovanje poslovodstva v fazi planiranja in nadzora doseganja ciljev, pri določanju učinkovitosti politik ter ustvarjanju organizacijskih struktur in postopkov. S pripravo poročil o poslovanju opozarja različne ravni poslovodstva na dejavnosti, ki potrebujejo popravljane ukrepe. S »konvencionalnim« računovodskim sistemom pa zagotavlja informacije, ki jih poslovodstvo uporablja za planiranje prihodnosti podjetja in nadziranje dnevnih aktivnosti.

Po evropskem pojmovanju pa je kontrolinga usmerjen na (Koletnik, 1996, str. 4):

- svetovanje in koordinacijo pri izdelavi letnih predračunov ter strateških in dolgoročnih planih podjetja;
- notranje obračune poslovanja;
- prikazovanje poslovne uspešnosti;
- skrb za notranje informiranje, ekonomsko svetovanje in za koordinacijo naložb ter drugih nalog.

Nemška praksa opozarja na vlogo kontrolinga, in sicer naj bi bila le-ta v sporočanju poslovodstvu »s prižiganjem rdečih luči«, ko pride do nesprejemljivih odmikov doseženega od planiranega (Pučko, 2005, str. 298).

Nemška šola zagovarja sistem kontrolinga, ki temelji na principu vodenja s cilji, pri čemer osnovni cilj razdelimo na delne cilje, ki jih je potrebno skupaj z odgovornostjo za njihovo uresničevanje delegirati poslovodjem na nižjih ravneh (Križaj, 2004a). Ziegenbein dodaja, da gre pri evropski različici kontrolinga za prepletanje različnih načinov vodenja, in sicer (Ziegenbein, 1992, str. 438):

- managementa z upoštevanjem rezultatov;
- managementa z upoštevanjem izjem;
- managementa s postavitvijo ciljev.

1.4 Podobnosti in razlike med anglo-ameriškim in nemškim pristopom

Med anglo-ameriškim in nemškim pristopom h kontrolingu obstajajo razlike, vendar lahko najdemo določene skupne poglede. Po Webru (1995, str. 16–17) so stične točke kontrolinga, značilne za oba pristopa, sledeče:

- osnovna funkcija kontrolinga je podpora planiranju in izvedbi planov, opozarjanju na odmike od planov in analiza za pripravo ukrepov za odpravo odklovov;
- glavni poudarek funkcije kontrolinga je na pomoči pri operativnem vodenju podjetja;
- kontroler prevzema največje breme kontrolne funkcije v podjetju;
Kljub postopnemu širjenju funkcije kontrolinga v podjetju je pri managerjih še vedno opaziti določen odpor do kontrolinga.
- organizacija kontrolinga sledi razvoju organizacijske strukture podjetja;
Poleg centralnega kontrolinga se nahajajo kontrolerji v vseh pomembnih decentraliziranih področjih v podjetju.
- kontrolerji so v veliko podjetjih nepriljubljeni, kajti še vedno jih obravnavajo kot oviro, ne pa kot orodje pomoči vodstvu podjetja.

Razlike med anglo-ameriškim in nemškim pristopom pa so naslednje (Capuder, 1997, str. 3; Koletnik, 1996, str. 3; Križaj, 2004a; Melavc & Novak, 2002, str. 32; Režun, 2004, str. 17–18):

- Pri anglo-ameriškem pojmovanju je delovno mesto kontrolerja izenačeno z delovnim mestom računovodje oz. je temu neposredno podrejeno; po nemškem pojmovanju sta kontroler in računovodja navadno ločeni delovni mesti.
- Organizacijsko je kontroling pri anglo-ameriškem pristopu enotno opredeljen kot služba računovodstva oz. njen del; pri nemškem pristopu se pojavlja več organizacijskih rešitev, prevladuje pa kontroling kot posebna, svetovalna, štabna služba v podjetju.
- Anglo-ameriški kontroler je poleg notranjega informiranja odgovoren tudi za zunanje informiranje, njegove naloge vključujejo tudi naloge z davčnega področja, notranje

revizije in finančnega računovodstva ter informiranje v povezavi zavarovanji, statistiko; težišče nalog nemškega kontrolerja je na notranji ekonomiki, medtem ko finančno računovodenje, financiranje, notranja revizija in davčno področje niso njegove običajne naloge. Kontroler je usmerjen k vodjem, računovodja pa k zunanjemu informiranju.

- Uporabniki storitev anglo-ameriškega kontrolerja so zunanji in notranji; uporabniki storitev nemškega kontrolerja so predvsem notranji (managerji podjetja).
- Anglo-ameriški pristop obravnava kontroling predvsem v luči operativnih nalog (letnega planiranja, kontroliranja, analiziranja in informiranja); nemški pristop pa vključuje tako naloge z operativnega področja kot naloge s strateškega področja.
- Slabost anglo-ameriškega pristopa je, da v ospredje postavlja operativne naloge, prednost pa v tem, da ima kontroler na razpolago boljše podatke v okviru računovodstva kot pri nemškem sistemu, kjer je računovodstvo predvsem knjigovodstvo in si mora kontroler potrebne podatke pridobivati iz drugih oddelkov podjetja. Prednost nemškega pristopa pa je, da presega okvire operativnih nalog.
- Po anglo-ameriških opredelitvah lahko kontroling umestimo predvsem v informacijski podsistem podjetja; po nemških opredelitvah bi ga lahko uvrstili tudi v odločevalski podsistem podjetja, saj ga pogosto enačijo z managerskimi funkcijami.
- Anglo-ameriški teoretični pogled na delovanje kontrolerja temelji na praksi – teorija sledi praksi oz. se je iz nje razvila; nemški pristop pa razlikuje med kontrolingom v teoriji (loči med kontrolingom kot postopkom oz. obsegom nalog kontrolinga), ki je nastal v akademskih krogih in opredeljuje, kaj naj bi kontroling delal, in kontrolingom v praksi (kontrolingom kot institucijo), ki se izvaja v praksi nemških podjetij in opredeljuje, kaj kontroler v resnici dela (razvoj teorije in prakse je potekal vzporedno in ne povsem povezano).
- V anglo-ameriški literaturi opisuje kontroling funkcijo nadziranja in ne nalog kontrolerja, kot velja za nemško literaturo.
- V evropskih podjetjih se je kontroler kot odgovorni nosilec kontrolinga uveljavljal v sedemdesetih letih, vendar z drugačno vsebino in razlago. Še danes so gledanja na kontroling neenotna.
- Zaradi navedenih razlogov je anglo-ameriški pristop bolj enoten, logičen, jasen, se pa pojavlja vprašanje smiselnosti uporabe pojma kontroling, saj je izenačen z računovodstvom oz. z delom le-tega; nemški pristop je veliko bolj neenoten, vendar je iz njega lažje razbrati, poleg pojma računovodstva, potrebo po uporabi pojma kontroling.

2 FUNKCIJA KONTROLINGA

2.1 Namen in cilji kontrolinga

Kontroling je bil uveden v podjetja kot sistem za zagotavljanje potrebnih informacij managementu. Tako je njegov glavni namen zagotavljati podporo za vodenje podjetja v smeri uresničevanja ciljev, ob upoštevanju sprememb v okolju (Horvath, 1998, str. 146).

Iz opredelitev različnih avtorjev v točki 1.1 lahko sklepam, da je osnovni cilj kontrolinga pomoč managerjem pri njihovem delu. Erčulj trdi (Ivanuša Bezjak, 2012, str. 40, 42), da je kontroling navigacijska dejavnost podjetja, katere cilj je uresničenje planiranega dobička oz. donosnosti vseh uporabljenih sredstev. Ključni cilj kontrolinga pa je zagotavljanje dolgoročnega ekonomskega poslovanja podjetja. Opredeljen je z desetimi ključnimi elementi:

- skrb za trajno rast vrednosti;
- konstantno upravljanje s stroški;
- zadovoljiti se s simptomi ni dovolj, odpraviti je potrebno vzroke;
- izkoristiti priložnosti in konkurenčne prednosti;
- v ospredju sta akcija in učinkovito sodelovanje ljudi z jasnimi cilji;
- kontroler prevzema del odgovornosti;
- je enakovreden posloven partner, ne nergač;
- je sposoben videti ljudi za številkami;
- predstavlja vrednote podjetja, zato deluje za dobro podjetja in ne posameznih lokalnih interesov;
- je celovita osebnost ter strokovnjak.

Prvih pet elementov se nanaša na filozofijo kontrolinga in skrb za dolgoročno ekonomsko preživetje podjetja. Drugih pet pa se nanaša na aktivno vlogo kontrolerja in njegov efektiven prevzem iniciative.

Za razumevanje kontrolinga je potrebno poznati tudi njegove naloge, ki jih želim predstaviti v nadaljevanju.

2.2 Naloge kontrolinga

Podjetja, ki želijo imeti višjo dodano vrednost, se zavedajo pomena kontrolinga za uspešno in stabilno rast podjetja brez večjih pretresov pri poslovanju. Zato sta potrebna ustrezna ambiciozna strategija podjetja in učinkovit kontroling, ki je sposoben to strategijo tudi nadzirati. Naloga sodobnega kontrolinga je, da pravočasno zaznava signale, uspešno premaguje izzive in v čim večji meri predvideva in izkorišča priložnosti, ki se pojavijo. V

to področje sodi tudi stalno spremljanje kazalnikov, analiza odmikov in predvidevanje možnih tveganj pa tudi predlogi za racionalizacijo poslovnih procesov v skladu z oblikovano strategijo (STA, 2010). Po opredelitvi Pučka (2003, str. 102) je strategija vsaka možna poslovna usmeritev podjetja, ki obeta, da bomo z njo, če jo uresničimo, dosegli strateške planske cilje. Izhaja iz vizije, poslanstva in zastavljenih ciljev podjetja in se izvaja v procesu strateškega usmerjanja. Vizija pomeni nekakšno zasnovo nove in zaželene prihodnosti podjetja, poslanstvo pa opredeljuje poslovno področje ter kaže temeljne smeri gibanja in obnašanja podjetja.

Po ožjem pojmovanju vloge kontrolinga se le-ta začne s primerjanjem planiranega in doseženega (Deyhle, 1997, str. 128). Pučko (2005, str. 298–299) ugotavlja, da kontroling številni avtorji razumejo kot štabno pomoč poslovodstvu pri koordiniranju v podjetjih z decentralizirano organizacijsko strukturo s pomočjo planiranja, nadziranja in informiranja. Med najpomembnejše naloge kontrolinga navaja naslednje:

- integracija različnih delnih planov v skupni plan podjetja (pri tem uporablja sistem budžetiranja);
- prilagajanje planov podjetja spremembam v okolju (pri tem uporablja analizo odmikov);
- vključevanje zaposlenih v procese koordiniranja.

Po Webbru je naloga kontrolinga (Pučko, 2005, str. 298):

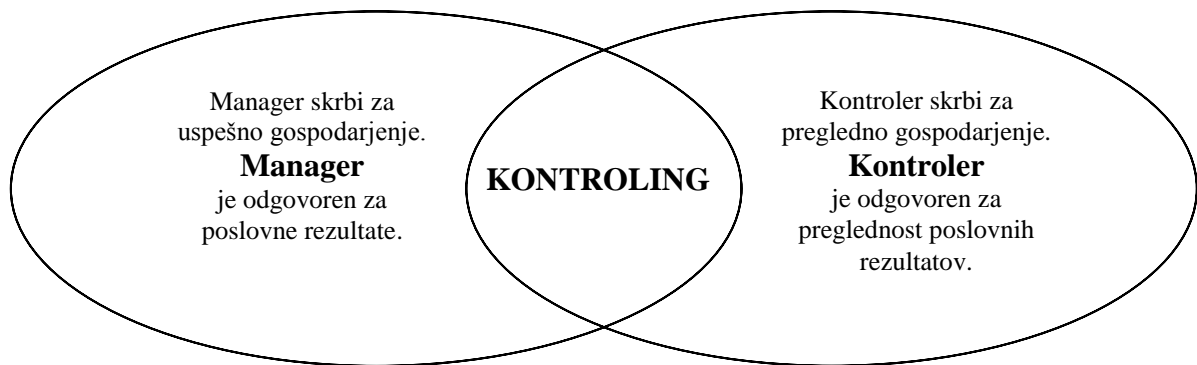
- izvajanje primerjav med doseženim in planiranim;
- ugotavljanje odmikov;
- analiziranje vzrokov odmikov;
- predlaganje ukrepov za izboljšanje v okviru danih ciljev ter usmeritev;
- predlaganje sprememb ciljev in usmeritev podjetja.

Čadež in Guilding (2008, str. 838–842; 2007, str. 131–134) navajata, da kontroling zagotavlja informacije z namenom podpore managementu pri planiranju, nadziranju in sprejemanju odločitev ter doseganju ciljev. Naloge kontrolinga razvrstita v naslednje kategorije:

- pripravljanje informacij za ugotavljanje in obvladovanje stroškov proizvodov oz. storitev;
- pripravljanje informacij za planiranje, kontrolo in ocenjevanje uspešnosti;
- pripravljanje informacij za ovrednotenje strateških odločitev;
- pripravljanje informacij o konkurentih;
- pripravljanje informacij o kupcih.

Kontroling izvajajo kontrolerji in poslovodje oz. managerji. Gre za princip vodenja k ciljem (Melavc & Novak, 2002, str. 27). Kontroler je oseba, ki pridobiva informacije, da jih podjetje uporablja za uresničevanje planiranih ciljev (Deyhle, 1997, str. 171). Manager skrbi, da je gospodarjenje na dolgi rok poslovno in finančno uspešno ter skladno z vizijo in poslanstvom podjetja. Kontroler pa skrbi, da so v podjetju vsi želeni in uresničeni poslovni in finančni rezultati na dolgi rok pregledni in skladni z vizijo in poslanstvom podjetja (Koletnik & Kolar, 2011, str. 13). Na Sliki 1 prikazujem vsebinsko razliko med managerjem in kontrolerjem.

Slika 1: Kontroling – povezava med managerjem in kontrolerjem



Vir: F. Koletnik & I. Kolar, Strateški kontroling, 2011, str. 13.

Osrednje naloge kontrolinga so računovodsko planiranje in nadziranje (kontrola in analiza) ter kakovostno informiranje (Koletnik, 1996, str. 24). Kontrolerjeva stalna skrb oz. naloge dejavnosti kontrolinga pa so naslednje (Koletnik, 1996, str. 26–34):

- skrb za trajni obstoj in razvoj podjetja,
- skrb za usmerjanje (strateško in operativno planiranje),
- skrb za uravnavanje oz. presojanje uresničevanja ciljev (nadziranje in analiziranje),
- skrb za informiranje.

Na srečanju kontrolerjev leta 2007 v Portorožu so opravili točkovanje nalog vodij, pri katerih je pomoč kontrolinga najbolj koristna. Izkazalo se je, da je najbolj koristna pomoč kontrolinga pri seznanjanju s stanjem v podjetju na osnovi poročil, pri določanju strategije (strateških ciljev, vizije itd.) in pri planiranju ukrepov (za uresničitvev ciljev in planov). Ker pa so potrebe podjetij po tem, koliko podpore rabijo vodje s strani kontrolinga različne in specifične, mora vsako podjetje samo ugotoviti, katere so tiste naloge, pri katerih je pomoč kontrolinga najbolj koristna. Pri vsem tem je potrebno upoštevati, da se s prilagajanjem poslovanja novim poslovnim izzivom spreminja strategija podjetja, njeno uresničevanje in s tem tudi naloge vodenja (Piskar, 2007b, str. 2–5).

2.3 Aktivnosti kontrolinga

Kontroling sestavljajo štiri osnovne funkcije (Kontroling, b.l.):

- planiranje (planiranje poslovanja, proračun, koordinacija ciljev);
- kontroliranje (spremljanje, primerjanje realiziranega in planiranega, analiziranje odmikov in trendov, nadzor);
- informiranje (sistematičen prikaz podatkov, poročanje, napovedovanje);
- usmerjanje (strateško odločanje na osnovi podatkov, korektivni ukrepi).

Po besedah Koletnika (1996, str. 36–37) se sistem kontrolinga deli na štiri glavna področja:

- sistem evidentiranja (knjigovodski sistem, finančni in drugi poslovno operativni informacijski sistemi, statistični informacijski sistemi);
- sistem planiranja (v okviru tega sistema morajo biti opredeljeni metodološki in časovni vidiki vseh vrst strateškega in operativnega planiranja);
- sistem nadziranja (vsebuje metodološke in časovne vidike ekonomskega kontroliranja in analiziranja ter oblikovanja kontrolnih in analitskih poročil);
- sistem poročanja (temelji na izgrajenem sistemu spremljanja uresničevanja zadanih ciljev in planiranja ter na stalni in sproti skrbi za oblikovanje predračunskih, nadzornih in analitskih poročil za vse odločitvene ravni v podjetju).

2.3.1 Sodelovanje pri planiranju

Avtorji opredeljujejo planiranje na različne načine, so si pa vsi enotni v tem, da je planiranje zamišljanje prihodnjega poslovanja podjetja.

Hočevar (2002, str. 3) pravi, da planiranje poteka v procesu analiziranja, predvidevanja, določanja ciljev in poti ter preverjanja odločitev ter da je stalno zamišljanje prihodnjega poslovanja:

- zamišljanje ciljev in poti za njihovo doseganje;
- zamišljanje usklajevanja delov v celoto;
- zamišljanje smotrne porabe dela, delovnih sredstev in predmetov dela.

Tudi Pučko (2006, str. 1–2) opredeljuje planiranje kot opredeljevanje ciljev podjetja in poti za njihovo doseganje. Je proces vnaprejšnjega zamišljanja vsega dela in zaželenih rezultatov ter zagotavljanja, da se bo delovni proces izvedel v skladu z zamišljenim.

Planiranje pomeni usklajevanje operativnih planov v en glavni plan. Gre za kratkoročno, srednjeročno in dolgoročno (strateško) poslovno planiranje, pripravo proračuna in ciljnih informacij (Peemöller, 1992, str. 55).

Pučko (2006, str. 2–3) podrobneje omenja strateško in taktično planiranje. Strateško planiranje zajema oblikovanje planov, ki se nanašajo na ocenjevanje bistvenih problemov in priložnosti podjetja, spoznavanje dolgoročnega okvira ekonomskih, tehnoloških, kulturnih in drugih dejavnikov, ki bodo pomembno vplivali na poslovanje podjetja, preverjanje in postavljanje razvojnih konceptov podjetja, odločanje na osnovi dolgoročnega časovnega horizonta s postavljanjem strateških ciljev, oblikovanjem strategij, njihovim ocenjevanjem in izbiro ter izdelovanjem napisanih planov praviloma za nekajletno prihodnje obdobje. Taktično planiranje, ki ga največkrat lahko enačimo z letnim planiranjem, pomaga uresničevati strateške plane podjetja.

Tako strateško planiranje zajema planiranje za več let in se ukvarja z osnovnimi strategijami in poslanstvom podjetja. Letno planiranje zajema veliko krajše časovno obdobje, eno ali dve leti, in se ukvarja predvsem s tekočim poslovanjem. Taktični plani so v primerjavi s strateškimi veliko bolj razčlenjeni in podrobni ter vključujejo razvoj operativnih programov za zagotovitev učinkovitega izvajanja kratkoročnih aktivnosti za doseg ciljev, opredeljenih s strateškimi plani. Predstavljajo osnovo, podporo in dopolnitev prvemu letu strateškega plana (Willson et al., 1999, str. 247, 269).

Pučko (2005, str. 200–203) pravi, da je namen kratkoročnega planiranja v podjetju ta, da ob danih tržnih omejitvah in omejenih proizvodnih zmogljivostih določi iz okvira možnega tisti proizvodni program in take vložke v poslovni proces podjetja, da bo njegovo poslovanje čim uspešnejše. Taktično planiranje je sistematičen proces pretvarjanja dolgoročnih in srednjeročnih planskih nalog v specifične kratkoročne planske naloge, ki jih morajo opraviti organizacijske enote v kratkoročnem planskem obdobju. Pri tem so faze procesa taktičnega planiranja naslednje:

- opredeljevanje planskih ciljev in poslovne politike podjetja;
- izdelava modela proizvodnje (ali modela transformacijskega procesa v podjetju);
- izdelava zunanjih (možne največje prodajne količine, prodajne cene itd.) in notranjih (razpoložljive kadrovske, interne finančne itd. zmogljivosti podjetja) omejitvev;
- izdelava plana variabilnih stroškov na enoto proizvoda;
- izdelava plana cilja (kot merila planskega odločanja);
- izdelava plana proizvodnje (oz. transformacije);
- izdelava drugih delnih planov;
- izdelava zbirnih planov;
- izdelava plana kazalcev uspešnosti poslovanja.

Pučko (2005, str. 257) hkrati poudarja, da je taktični plan podjetja potrebno pravočasno pripraviti in sprejeti, saj le v tem primeru lahko proces upravljanja in poslovanja v polni meri temelji na opravljanju osnovnih poslovodskih funkcij (planiranja, uresničevanja in kontroliranja).

Letno planiranje predstavlja kontrolerjevo osrednjo aktivnost. Odgovornost kontrolinga je pri izdelavi letnega plana velika, saj je v procesu izdelave zadolžen za planiranje, organiziranje, nadzor, koordinacijo, integracijo in komunikacijo med različnimi ravni v podjetju. Kontroling ni odgovoren za višino posameznih vrednosti v letnem planu, za to odgovarja poslovodstvo posameznega področja. Odgovoren pa je za metodološko, vsebinsko in časovno usklajevanje v procesu planiranja ter usklajenost s poslovodstvom. V sodelovanju s strokovnimi službami kontroling daje navodila in smernice, kako pristopiti k izdelavi plana. Kontroling skrbi za vsebinsko usklajenost posameznih elementov plana in pojasnjuje, kaj vsebuje posamezna postavka v planu ter določi časovne termine, v katerih morajo posamezni nosilci odgovornosti pripraviti svoje prispevke k planu. Kontroler usklajuje in povezuje poslovna področja in njihove cilje v celoto, s čimer postaja desna roka managerju. Pri vsem tem je za skupno usklajevanje odgovoren kontroler, za končno odločitev pa manager (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 134–147).

Pri strateškem planiranju opravlja kontroler vlogo koordinatorja in svetovalca z naslednjimi nalogami: organiziranje strateškega planiranja, oblikovanje ustrezne planske metodologije, razreševanje konfliktov v procesu strateškega planiranja in izdelovanje strateškega plana (Režun, 2004, str. 27).

Iz zadolžitev kontrolerja pri planiranju je moč sklepati, da je za uspešno planiranje poslovanja funkcija kontrolinga zelo pomembna. Kontroler poslovodstvu s koordiniranjem in svetovanjem pomaga pripravljati plan, ni pa on tisti, ki bi odločal o višini planskih postavk, kar je v domeni poslovodstva.

2.3.2 Sodelovanje pri kontroliranju

Kontroliranje, tako kot planiranje, različni avtorji različno definirajo. Enotni so si v tem, da kontroliranje pomeni spremljanje doseženega, primerjavo doseženega s planiranim, ugotavljanje odstopanj in vzrokov zanje ter predlaganje ukrepov za doseg plana.

Peemöller (1992, str. 57) piše, da kontroliranje pomeni primerjavo med planiranim in doseženim ter zajema analizo odstopanj kot podlago za korektivne ukrepe.

Tudi Schröder (1996, str. 146) navaja, da kontroliranje pomeni primerjavo med planiranim in doseženim, pri čemer kontroliramo z namenom usmerjanja v prihodnost. Kontrola predstavlja podlago za analizo vzrokov odmikov in iskanje korektivnih ukrepov.

Hočevar (2002, str. 3) opredeljuje kontroliranje kot dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti in odklanjanjem nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih. Med kontroliranjem je potrebno ugotoviti odstopanja med izvedbo in planiranjem, poiskati vzroke za odmike in predlagati ukrepe, potrebne za dosego ali spremembo plana.

S primerjanjem doseženega s planiranim dobimo pravočasno možnost za korekturno ukrepanje, da poslovanje obdržimo v planirani smeri (Deyhle, 1997, st. 116). Če ne planiramo, ne vemo, kolikšna je razlika med dejanskimi in planiranimi dosežki.

Tudi kontroliranje se deli na strateško in taktično. Režun (2004, str. 35–36) ugotavlja, da so naloge kontrolinga pri strateškem kontroliranju informativnega pomena, saj kontroler sistematično zbira podatke in informacije iz okolja ter pripravlja različne analize, ki služijo managerjem kot pomoč pri strateški kontroli. Pri taktičnem kontroliranju poslovanja pa naloge kontrolerja obsegajo:

- postavitve sistema kontroliranja poslovanja;
- izvajanje kontroliranja poslovanja;
- sodelovanje s poslovodstvom pri ugotavljanju vzrokov za odstopanja in predlaganju ukrepov za uresničitev plana.

2.3.3 Analiziranje

Analiza poslovanja obsega zbiranje informacij o preteklem in sedanjem poslovanju, njihovo primerjavo z »normalnim« poslovanjem, ugotavljanje razlik med obema in iskanje vzrokov za odstopanja (Rozman, 1993, str. 93).

Pučko (2005, str. 6, 11) na splošno definira analizo poslovanja kot proces spoznavanja poslovanja konkretnega podjetja z določenim ekonomskim in organizacijskim namenom, kar pomeni, da služi za izboljšanje ekonomske uspešnosti poslovanja podjetja z vidika uporabnika analize.

Ekonomski namen analize poslovanja podjetja pomeni ugotavljanje smotrnosti gospodarjenja in uspešnosti poslovanja podjetja, saj skuša analiza z iskanjem in predlaganjem ukrepov vplivati na smotrno odločanje v podjetju in s tem na izboljšanje poslovanja (Lipovec, 1983, str. 16).

Režunova (2004, str. 43) navaja, da v okviru analiziranja kontroler pripravi program analize, izvaja analiziranje (z zbiranjem podatkov in primerjavami ugotavlja problemska stanja, opredeljuje probleme, ugotavlja kritične spremenljivke, ki povzročajo probleme ter razvija in ocenjuje alternative za razrešitev problemov) in pripravi končno poročilo o analizi.

Kontroler skrbi za nadziranje in analiziranje uresničevanja poslovnih ciljev in nalog, pri čemer nadziranje pomeni zagotavljanje informacij, potrebnih za doseganje ciljev podjetja, stalno spremljanje doseganja ciljev planiranja in primerjanje z doseženim ter v primeru odklonov predlaganje korektivnih ukrepov (Peemöller, 1992, str. 58). Na področju analiziranja kontroler skrbi za izdelovanje in posredovanje analitskih informacij o poslovnih in finančni uspešnosti, o premoženju (o stanju in gibanju sredstev) in financiranju ter o učinkovitosti in uspešnosti delovanja posameznih poslovnih funkcij. V sklopu nadziranja pa kontroler opravlja naslednje naloge (Koletnik, 1996, str. 33):

- nadziranje delovanja notranjih kontrol;
- oblikovanje ter posredovanje kontrolnih informacij.

Analiziranje poteka tako v povezavi s procesom planiranja kot kontroliranja. Pri prvem kontroler analizira obstoječe poslovanje podjetja in njegovo okolje, v sklopu kontroliranja pa analizira odmike pri uresničevanju plana poslovanja podjetja (Režun, 2004, str. 43).

2.3.4 Informiranje

Funkcija informiranja zajema sistematično zbiranje informacij, obdelavo in zagotavljanje vseh potrebnih informacij za vodenje (Peemöller, 1992, str. 58).

Lastnosti dobre informacije so (Hočevar, 2002, str. 7):

- primernost, kar pomeni, da mora biti prilagojena potrebam pri odločanju;
- pravočasnost in točnost, kar pomeni, da mora biti informacija točna in pravočasno na voljo uporabnikom;
- ustreznost, kar pomeni, da morajo prave informacije dobiti pravi ljudje, saj poslovodstvo potrebuje drugačne informacije kot podrejene ravni odločanja;
- popolnost, kar pomeni, da obsegajo vse podatke, pomembne za poslovno odločitev.

V literaturi zasledimo različne razvrstitve informacij. Ena izmed najsplošnejših razvrstitev informacij je tista, ki jih razvrsti na kvantitativne in nekvantitativne, kar je razvidno iz Slike 2. Kvantitativne informacije so izražene s številkami, nekvantitativne informacije pa so pridobljene na osnovi opazovanj, izkušenj, vtisov in podobno (Hočevar, 2002, str. 4).

Jedro vsakega sistema kontrolinga je poslovni informacijski sistem. Njegova naloga je vsem odločevalcem v podjetju pravočasno, problemu ustrezno, in s pravo presojo posredovati informacije, ki omogočajo preusmerjanje poslovanja na pravo pot za doseg ciljev (Schröder, 1996, str. 107–108).

Slika 2: Vrste informacij



Vir: A. Igličar & M. Hočevar, *Računovodstvo za managerje*, 2011, str. 21.

Kontroling sodeluje pri izgradnji notranjega informacijskega sistema v podjetju in pri razvoju ter izpopolnitvi njegovih delov. Tako lahko vedno zagotavlja poslovodstvu in odločevalcem optimalno podporo pri odločanju. Naloga kontrolerja je, da poskrbi, da je informacijski sistem dovolj široko zasnovan in računalniško podprt, da so v podjetju vzpostavljene ustrezne aplikacije komunikacijske in informacijske tehnologije (v nadaljevanju IT), (Ziegenbein, 1992, str. 369). Kontroler mora opredeliti vrsto, vsebino, roke in prejemnike poročil (značilnosti kontrolerjevega poročila predstavljam v naslednjem poglavju v točki 3.4) ter bistvene odklone pri nadzornih informacijah. Uspešnost poslovanja in posledično kakovost podjetja je odvisna od kakovostnega odločanja ter kontrolinga (Koletnik, 1996, str. 34). Na koncu pa mora kontroler izvajati informiranje (Režun, 2004, str. 47).

3 KONTROLER

Kontroler je gospodarski svetovalec managementa (Ivanuša Bezjak, 2012, str. 41) oz. interni ekonomski svetovalec vodstva (Železnikar, 2007, str. 6), saj celovito obvladuje gospodarsko dejavnost podjetja ter strokovne metode in tehnike kontrolinga.

3.1 Poslanstvo kontrolerja

Vodilnim evropskim teoretikom in praktikom, združenim pod okrilje mednarodne skupine za kontroling (angl. *International Group of Controlling – IGC*) je uspelo šele leta 1996 izoblikovati prvo enotno poslanstvo kontrolerja, ki so ga v poznejših letih še nadgradili

(Križaj, 2004a). Poslanstvo kontrolerja se glasi (Mission Statement Controller, 2014): »Kontrolerji kot partnerji vodstva pomembno prispevajo k trajnostnemu uspehu organizacije. Kontrolerji ...

- oblikujejo in spremljajo vodstvene procese določanja ciljev, planiranja in upravljanja tako, da vsak odločevalec lahko deluje v skladu z dogovorjenimi cilji;
- zavestno skrbijo za prihodnost organizacije in tako omogočijo, da se pravočasno izkoristijo priložnosti in obvladujejo tveganja;
- koordinirajo in povezujejo cilje in plane organizacije v usklajeno celoto;
- razvijajo in vzdržujejo vse vodstvene informacijske sisteme;
- zagotavljajo kvaliteto podatkov in pripravljajo za odločitve pomembne informacije;
- so gospodarska vest in zato zavezani, da delujejo za dobrobit organizacije kot celote.«

Po svojem poslanstvu kontroler v gospodarskih družbah teži k povečanju kapitala in maksimiranju dobička (Železnikar, 2007, str. 8).

3.2 Naloge kontrolerja

Računovodski podatki so prirejeni finančnim in davčnim predpisom in zato niso podrejeni potrebam managementa, kar opravičuje potrebo po kontrolingu oz. funkciji kontrolerja (Deyhle, 1997, str. 173).

Obseg nalog, ki jih opravlja kontroler, je odvisen od velikosti in kompleksnosti organizacije, panoge, njegove osebnosti in sposobnosti ter zamisli vrhovnega posloводства (Ivanuša Bežjak, 2012, str. 40).

Ključna naloga kontrolerja je pravočasen sprejem vseh potrebnih ukrepov za doseg planiranega dobička podjetja. To pomeni, da je odgovoren, da se v podjetju uporablja takšne metode, orodja in postopke, ki omogočajo doseg omenjenega dobička (Ivanuša Bežjak, 2012, str. 41).

Deyhle vlogo kontrolerja primerja z vlogo kontrolorja poletov ali krmarja, ki s podatki in informacijami pomaga managementu, »kapitanom« v prodaji, proizvodnji, razvoju in nabavi, varno pluti po nemirnem poslovnem svetu. Kontroler ne nadzoruje, ampak skrbi, da zna vsak sam nadzorovati svoje poslovanje glede na cilje, določene s strani posloводства. Kontroler primerja planirano z doseženim (t.i. preučevanje odmikov), njegovo delovanje pa je usmerjeno k opredelitvi ciljev in planiranju, torej v prihodnost. Kontroler je zbiralec informacij, saj za posloводство opravlja funkcijo serviserja v smislu ciljno usmerjenega planiranja (Deyhle, 1997, str. 9–10 in 167).

Deyhle (1997, str. 185–186) navaja naslednje dolžnosti centralnega kontrolerja:

- zagotoviti in priskrbeti metodologijo za določitev poslanstva in ciljev podjetja (kontroler ne določa ciljev, ampak skrbi za njihovo določitev);
- organizacija planiranja od »spodaj navzgor« za uresničenje od »vrha navzdol« določenih ciljev v okviru pravil iz poslanstva podjetja;
- vodenje v fazi »gnetenja predračuna«, v primeru, da z njim ne bi uresničili ciljev;
- ohranjanje idej, ki ostanejo neuporabljene po sprejetju plana, za naslednje leto;
- moderatorsko vodenje sestanka za izoblikovanje poslanstva in ciljev podjetja;
- skrb za povezave med poslovnimi področji;
- zagotavljanje soodvisnosti med strateškim in operativnim planiranjem ter predračuni;
- skrb, da vsak poleg planskih podatkov dobi tudi podatke o njihovem dosegu;
- spodbujanje izračunavanja pričakovanih dosegov in njihovo usklajevanje s predvidenimi letnimi dosegmi do vključno donosnosti naložbe (angl. *Return on investment* – ROI) in napovedovanje pričakovanih bilančnih podatkov;
- skrb za upoštevanje pravil pri sestavi motivirajočih in v prihodnost usmerjenih poročil.

Pri tem mora centralni kontroler dajati navodila decentraliziranim kontrolerjem v dejavnostih, trženju, obratih, raziskavah in razvoju ter logistiki. Med napotke spadajo (Deyhle, 1997, str. 186):

- enotnost v sistematiki računovodstva, obračuna uspeha, pri kalkulacijah, obračunu stroškov po stroškovnih mestih in obračunu investicij;
- enotnost v podjetniškem planiranju pri opredelitvi pojmov, uporabljenih obrazcih in spoštovanje rokavnika planiranja;
- zagotavljanje enotnosti pri poročilih in enotna uporaba istih pravil in navad;
- uveljavljanje posebnih pooblastil kontrolerjev (npr. pravica do reklamiranja v rokavniku planiranja).

Kontroler je »kontrolor letenja« za vodstveno funkcijo managerja. Je prodajalec ciljev in planov in ustvarjalec instrumentov, ki predstavljajo bistvo za popravke pri poslovanju zaradi ugotovljenih odmikov med doseženim in planiranim (Deyhle, 1997, str. 193). Po besedah Križaja (2007b, str. 5) je njegova izvirna naloga, da odločevalce s svojim nastopom in informacijami navdihne za ali odvrne od sprejemanja odločitev. Nastopiti mora kot prodajalec idej, ne pa kot togi poročevalec.

Melavc in Novak pravita, da so bile včasih naloge kontrolerja v evropskem pomenu besede enake nalogam računovodje. Le-ta je skrbel za informacije, ki so izhajale iz računovodskih funkcij, in sicer iz računovodskega predračunavanja, računovodskega obračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja. Danes so, s strani poklicne organizacije kontrolerjev, te naloge opredeljene širše (Melavc & Novak, 2002, str. 11):

- izgradnja in nadzor poslovodno naravnane računovodstva;

- planiranje in predračunavanje ter uresničevanje zasnove usklajenega celostnega planiranja in predračunavanja dejavnosti poslovnega sistema, vključno s planiranjem in predračunavanjem naložb;
- nadzor uresničevanja planov in predračunov, vključno s pripravo predlogov ukrepov v primeru odmikov od planov in predračunov;
- priprava poročil za notranje uporabnike informacij o planih in predračunih ter o izidih nadzorne dejavnosti;
- priprava poročil za zunanje uporabnike informacij, za lastnike poslovnega sistema, za javnost, za sodelavce, za dobavitelje in kupce in morda še za koga;
- varovanje interesov poslovnega sistema glede na davčne obveznosti;
- sodelovanje z zunanjimi nadzorniki;
- skrb za varovanje premoženja poslovnega sistema, vključno s skrbjo za ustrezno zavarovanje;
- zagotovitev učinkovitega osebja in naprav, vključno z računalniki v splošnih službah poslovnega sistema.

Melavc in Novak (2002, str. 11) navajata še drugo opredelitev kontrolerjevih nalog. Po njej naj bi kontroler opravljal:

- planirane in predračunske naloge: zagotovitev celostnega plana in predračuna poslovnega sistema;
- nadzorne naloge: stalno nadziranje uresničevanja planov in predračunov poslovnega sistema, izvajanje nadzora izidov, presoja ugodnosti odmikov;
- poročevalske naloge: oblikovanje ustreznih poročil za vrhnji management;
- računovodske naloge: razviti računovodstvo od običajnega k poslovodnemu računovodstvu.

Križaj (2004a) kot glavne naloge kontrolerja navaja naslednje:

- sooblikovanje poslanstva, vizije, strategije in poslovnih ciljev podjetja;
- sodelovanje pri določanju osnovnih infrastrukturnih prvin kontrolinga (organigrama, seznama stroškovnih mest, stroškovnih nosilcev, vrst stroškov itd.);
- usklajevanje celotnega sistema planiranja in predračunavanja v podjetju;
- izdelava poslovnega izida na ravni izdelkov, kupcev, trgov, profitnih centrov;
- sprotno spremljanje odmikov, ugotavljanje vzrokov za njihov nastanek ter posledic, ki jih prinašajo;
- predlaganje korekcijskih ukrepov za odpravo odmikov in spremljanje njihovega uresničenja;
- vzpostavitev sistema enostavnega in pravočasnega poročanja;
- uvajanje novih metodologij, modelov, kazalnikov in kazalcev v poslovanje podjetja z namenom zagotavljanja kvalitetnejših podlag za odločanje.

Kontrolerjeva naloga je racionalizirati poslovanje, aktivno vključiti vse deležnike, uresničiti dolgoročne cilje podjetja in ustvariti čim boljši rezultat poslovanja. Njegova naloga je stalno opozarjanje, dolžnost pa, da svetuje, tudi če ni vprašan. Kontroler mora vseskozi postavljati naslednja vprašanja (Erčulj, 2013, str. 5):

- Kakšna je naša osnovna dejavnost?
- Kje se nahajamo, kam želimo priti, kako bomo to naredili, kakšno pot bomo izbrali?
- Kakšni so naši cilji?
- Katere potenciale potrebujemo za doseg naših ciljev?
- Kakšne potenciale imamo, katere moramo razviti?
- Kako koristno uporabiti sredstva in vire, ki jih že imamo?
- Kakšna je naša prodajna pozicija na trgu?
- Kje je točka preloma pri izbranem izdelku/prodajnem programu?
- Kakšne so potrebe naših kupcev?
- Kateri programi/kupci so za nas najbolj donosni?
- Ali naše bistvene kompetence ustrezajo potrebam kupcev?
- In kdo, pravzaprav, je naš kupec?

Institucija v sosednji državi je naloge kontrolerja opredelila na naslednji način (Melavc & Novak, 2002, str. 12):

- strateško področje:
 - oblikovanje, vzpostavitev strateškega vzora poslovnega sistema;
 - presoje ugodnosti močnih in šibkih točk možnosti poslovnega sistema;
 - razvijanje strateških ciljev poslovnega sistema;
 - vzpostavitev strateškega nadzora na podlagi primerjave planiranih in predračunskih velikosti glede na dosežene velikosti;
 - priprava poslovnih ukrepov v zvezi z odmiki od postavljenih strateških ciljev.
- operativno področje:
 - priprava zunanjih in notranjih pripomočkov za usmerjanje kot podlaga za oblikovanje delnih planov in predračunov poslovnega sistema;
 - oblikovanje celostnega plana in predračuna poslovnega sistema;
 - skrb za usklajevanje operativnega in strateškega planiranja in predračunavanja;
 - vzpostavitev nadzora na podlagi primerjave doseženih velikosti glede na planirane in predračunske velikosti;
 - oblikovanje ukrepov za popravljalne odločitve zaradi odklona od planov in predračunov;
 - oblikovanje predračunskih in obračunskih poročil.

Iz navedenih nalog kontrolerja je možno razbrati, da ni vsak človek primeren za zasedo takega delovnega mesta. Potrebna so strokovna znanja, posebne osebnostne lastnosti in etične vrline, o čemer pišem v nadaljevanju.

3.3 Lastnosti kontrolerja

Osebnostne lastnosti in sposobnosti, ki bi jih moral imeti kontroler, so: bogate ideje in ustvarjalnost, urejenost, resnost, odkritost, poštenost, tolerantnost, taktičnost in sposobnost presoje razmer, psihično in fizično sposobnost, potrpežljivost, občutek za odgovornost, za kritičnost in samokritičnost, objektivnost pri presoji, brezpogojno molčečnost, zanesljivost in samozavest, ciljno naravnost ter prožnost. Pri izpolnjevanju obveznosti in odgovornosti mora biti strokoven, odgovoren, zaupanja vreden, neoporečen, neodvisen in prizadeven. Nove informacije mora sporočati poslovodjem pošteno in resnično ter jih popolnoma razkriti (Koletnik & Kolar, 2011, str. 47–48).

Železnikar (2007, str. 6) trdi, da je ena od nujnih osebnostnih lastnosti kontrolerja vedoželjnost, neprestano se mora spraševati »zakaj«, iskati nova znanja in spoznanja.

Kontrolerji so gospodarski svetovalci s širokim teoretičnim in praktičnim znanjem o (Capuder, 1997, str. 3):

- računovodstvu, internih obračunih in kalkulacijah;
- uporabi tehnik in metod za tako delo;
- metodah in tehnikah planiranja, napovedovanja in analiziranja podatkov.

Da delovno mesto kontrolerja zahteva določeno strokovno znanje in ravnanje, se strinja tudi Deyhle (1997, str. 189), ki meni, da mora imeti kontroler naslednje strokovne sposobnosti:

- obvladovanje računovodskega sistema;
- celovito in sistematično razmišljanje;
- sposobnost abstraktnosti;
- poznavanje avtomatske obdelave podatkov v vlogi naročnika sistemskih rešitev;
- sposobnost utemeljevanja;
- smisel za poučevanje;
- poznavanje metod komuniciranja;
- sposobnost učenja;
- nadarjenost;
- analitična radovednost;
- obvladovanje tehnik za reševanje problemov;
- obvladovanje komunikacijskih pomagal (plakatov, računalnikov itd.).

Pod zahtevano ravnanje pa navaja naslednje (Deyhle, 1997, str. 189):

- potrpljenje pri ponavljanju razlage že znanih stvari;
- prijazna prodornost;
- široka strpnost;
- nazorno izražanje (vizualizacija);
- pogum, da ne obeša vsakega ravnanja na veliki zvon;
- premostiti neprijetne zadeve na šaljiv način;
- ne vzeti vsega za zelo pomembno;
- vztrajnost.

Koletnik in Kolar (2011, str. 48) predstavljata, da kodeks poklicne etike kontrolerja vsebuje **temeljna načela poklicne etike** (vzdrževanje visokih standardov strokovne sposobnosti, morale in dostojanstva; nenehno spremljanje znanstveno-raziskovalnih dosežkov na področju dejavnosti kontrolinga; sodelovanje med kontrolerji temelji na prijateljstvu, odkritosti in prenašanju izkušenj) in **izvedbena načela njegovega obnašanja** (načela o strokovnosti in odgovornosti, zaupnosti, neoporečnosti, neodvisnosti in prizadevnosti ter o sporočanju). Koletnik (1996, str. 23) navaja naslednje poklicne in etične vrline kontrolerja:

- strokovnjak tako za obravnavanje računovodskih podatkov kot tudi strokovnjak za podjetniško ekonomijo;
- glavni planer in skrbnik poslovno-informacijskega sistema;
- dober poznavalec vseh poslovnih funkcij;
- strokovnjak s poglobljenim teoretičnim in praktičnim ekonomskim znanjem ter s smislom za poslovno ustvarjalnost;
- človek s poklicnimi in značajskimi vrlinami, potrebnimi za reševanje poslovnih nasprotij.

3.4 Poročila kontrolerja

Poročila predstavljajo končni izdelek kontrolinga, s pomočjo katerih poslovodstvo ocenjuje napredek in stanje poslovanja ter sprejema strateške in operativne odločitve (Finančni slovar, b.l.). Mesečna poročila prispevajo k večji stroškovni ozaveščenosti in posledično k večji racionalizaciji poslovanja (Strašek & Zaveršek, 2003, str. 1).

Poročila kontrolerja morajo biti prilagojena uporabnikom, kar pomeni, da morajo biti oblikovno in podatkovno sestavljena tako, da so razumljiva in sprejemljiva za prejemnike v vodstvu prodaje, tehničnega sektorja, nakupa itd. V poročila so vključene vse pomembne informacije, zato je pomembno, da jih kontroler da pravočasno v uporabo. Kontroler mora biti prodajalec informacij, zato področje kontrolinga predstavlja informacijsko in

računovodsko dejavnost, in ni računovodstvo. Ni dovolj, da kontroler predloži samo dejstva, ampak mora poročila tudi razložiti, saj mora biti njihov pomen vodstvu razumljivo predstavljen (Deyhle, 1997, str. 155–157).

Deyhle (1997, str. 158) omenja zahteve za sestavo kontrolerjevega poročila, ki jih je postavil Palle Hansen, in sicer:

- vodje vseh ravni v podjetju naj dobijo poročila, ki zadevajo njihovo odgovornost;
- v poročilih naj bodo navedeni le bistveni podatki;
- poročila naj vsebujejo dosežene in planirane podatke ter podatke o razlikah med planiranimi in doseženimi podatki (odmiki naj bi bili izraženi absolutno in v odstotkih ter kumulativno do dneva priprave poročila);
- poročila naj vsebujejo razloge za nastanek odmikov in predloge za izboljšanje stanja;
- uporabniki naj bi poleg rutinskih poročil dobili tudi posebna poročila, kar pomeni predvideti želje in potrebe podjetja;
- poročila naj bi bila kombinacija tabel in grafikonov;
- poročila naj bi prihajala pravočasno (vsak dan, teden, mesec);
- poročila naj bi bila prilagodljiva (ne vezana na formalno računsko in tehnično usklajevanje);
- pomembna področja za sestavo poročil so prihodki, stroški in predvsem dobiček.

Osmanagić Bedenik (2004, str. 204–205) poudarja, da mora kontroler pri predstavitvi poročila upoštevati določena pravila, ki so naslednja:

- poročanje mora biti usmerjeno na prejemnika; rezultate analize poslovanja je potrebno prikazati objektivno, pri tem je pomemben predvsem uporabnik poročila in njegovi cilji ter želje (tisto, kar uporabnika najbolj zanima);
- poročilo mora biti oblikovano logično in psihološko; šteje se, da ni toliko pomembno kaj je kontroler napisal ali povedal, temveč je pri poročanju pomembnejše tisto, kar je uporabnik poročila prebral in poslušalec slišal; kontroler se mora pri pisanju in predstavitvi poročila izogibati besednim zvezam, kot so »... od zdaj bo bolje, hitreje, ceneje, bolj enostavno ...«; kljub logičnosti takšnih izjav bi bilo lahko psihološko dojemanje naslovnikov kot »... do sedaj je bilo zelo slabo, počasno, predrago, komplicirano ...«, kar pa negativno vpliva na motivacijo;
- ni potrebno zbirati informacij le o tem, kar se je zgodilo, ampak ponuditi informacije, kako nekaj narediti bolje; namen poslovne analize ni iskati krivca za neugoden razvoj dogajanj, ampak iskati temelje za izdelavo plana popravka in izhoda iz nastale neugodne situacije;
- poročati je potrebno tako, da to lahko vsi vidijo in razumejo; dejstva, ki jih je potrebno posebej poudariti, bodo dlje ostala v spominu, če bodo ustrezno prikazana, npr. tudi s slikami;

- oblike in načina poročanja ni priporočljivo pogosto menjati; pri tem se je potrebno izogibati dvema skrajnostma, in sicer ohranjanju tradicionalnega načina poročanja (uporabi stare tehnologije) in neprestanemu spreminjanju, kar otežuje spremljanje poročil in posledično zmedenost bralca;
- poročilo naj ne vsebuje preveč števil in kazalnikov; kontroler mora poiskati optimalen odnos med številkami in tekstom, s katerim pojasnjuje dejstva in čim več bi moral uporabljati grafični prikaz podatkov;
- ustno poročanje naj prevladuje nad pisnim;
- poročanje naj bo odvisno od cilja; ni potrebno predstaviti vsega, kar se lahko zgodi; končni rezultat se predstavi na kratek, enostaven in razumljiv način; uporabniku se mora predstaviti tisto, kar se nanaša na njegovo področje delovanja in odgovornost.

4 VRSTE KONTROLINGA

4.1 Lastni ali tuji kontroling

Ena od odločitev, ki jo mora sprejeti podjetje, ko se odloča za vzpostavitev kontrolinga je, ali bo kontroling izvajalo samo ali ga bo zaupalo zunanjemu izvajalcu. Seveda pa je to odvisno od več dejavnikov, kot npr. velikosti podjetja, stroškov itd. Piskar (2007a, str. 2) piše, da se majhna in srednje velika podjetja soočajo z vprašanjem, ali naj za naloge kontrolinga zaposlijo kakšno osebo ali naj te naloge opravlja računovodja ali kar direktor.

V evropskih državah se navadno mala podjetja odločajo za zunanji kontroling, kar pomeni, da kontroling za njih opravlja zunanji svetovalni servis. V podjetjih se zbirajo, uredijo podatki, zunanji kontroler pa te podatke poveže, preuredi, prouči pravilnost procesov in stanj, pripravi in uvede poslovne ukrepe. Običajno je pri zunanjem kontrolerju kumulirano večje znanje, kajti storitve nudi raznim podjetjem in na ta način pridobiva izkušnje, ki so pomembne oz. koristne za mala podjetja. Večja podjetja pa uvedejo lastne kontroling službe predvsem iz ekonomskih razlogov (Koletnik, 1996, str. 35). Srednje velika podjetja pa se pogosto odločajo za izvajanje funkcije kontrolinga v okviru že obstoječih oddelkov oz. služb.

Tudi Peemöller (1992, str. 82–83) ugotavlja, da je razumljivo, da je v majhnem podjetju funkcija kontrolinga zajeta v funkciji managerja, v velikem podjetju, kjer so problemi številnejši, pa zahtevajo specifično znanje in kadre za njihovo reševanje. Večje kot je podjetje in bolj kot je kompleksno, močnejša mora biti funkcija koordiniranja, posledično se večja potreba po uvajanju kontrolinga. Kar pomeni, da obstaja pozitivna povezava med velikostjo podjetja in kontrolingom, kateri v prid govorijo tudi ekonomski razlogi, saj si velika podjetja lahko privoščijo dodaten oddelek.

4.2 Strateški in operativni kontroling

4.2.1 Strateški kontroling

O **strateškem planiranju** sem pisala že v točki 2.3.1. Temelji na poslanstvu (nalogi podjetja), opredeljenem cilju, strategijah, predvidevanju in ukrepih (Deyhle, 1997, str. 84). Po besedah Koletnika gre za planiranje razvoja podjetja, izbiro pravih poti za obstoj in prodor na tržišče ter iskanje pravih stvari za delo v podjetju. Obsega naloge (Koletnik, 1996, str. 28):

- ocena priložnosti in nevarnosti (analiziranje trga in okolja, to je ocena in prognoza kupcev in trga);
- ocena prednosti in slabosti (analiziranje potencialov in razvoja podjetja);
- analiziranje in izdelovanje strateških planov podjetja (tudi izdelava dolgoročnih predračunskih računovodskih izkazov).

Strateški kontroling daje poslovodstvu strokovno podporo s ciljem zvišati uspešnost poslovanja, to je k ustvarjanju pravih proizvodov in storitev. Usmerjen je k izoblikovanju dejavnikov prihodnjega uspeha podjetja, povečanju njegove vitalnosti in izboljšanju možnosti za trajen uspeh. Bistvo strateškega kontrolinga je vplivanje na zunanje dejavnike in prilagajanje okolja sebi (Melavc & Novak, 2002, str. 29–30; Osmanagić Bedenik, 2004, str. 234).

Nosilci dejavnosti strateškega kontrolinga s strateškimi informacijami pomagajo in podpirajo management v vseh njegovih delovnih procesih, in sicer od oblikovanja poslovnih vizij, poslanstev, ciljev, strateške analize, oblikovanja strategij do uresničevanja in nadziranja izbranih strategij (Koletnik & Kolar, 2011, str. 195, 205).

Naloge kontrolinga pri strateškem planiranju so: priprava analiz in priporočil, dajanje spodbude in predlogov za kontinuirano razvijanje poslanstva, strateških usmeritev, ciljev in strategij za uresničevanje ciljev. Aktivno vključevanje kontrolinga v proces strateškega planiranja je od podjetja do podjetja različno in je delno odvisno od sposobnosti kontrolerja, da prispeva nekaj vrednosti k procesu. Tako je lahko vključen kot svetovalec, skrbnik informacij ali pa aktivno sodeluje pri sprejemanju odločitev pri strateškem planiranju (Willson et al., 1999, str. 242–243).

Peemöller (1992, str. 111) navaja, da so naloge strateškega kontrolinga naslednje:

- podpora pri strateškem planiranju, saj sodeluje pri analizi, izboru in razvoju orodij strateškega planiranja;

- povezava strateškega in operativnega planiranja, saj strateški kontroling ugotavlja, ali so strateški plani, ki so v podjetju opredeljeni, izvedljivi in ali se lahko začne z njihovo realizacijo; pri tem mora strateške plane prevesti v kratkoročne in jih kvalificirati, kar pa je že del operativnega kontrolinga;
- izgradnja in izvajanje strateške kontrole, saj strateški kontroling sodeluje pri upravljanju kontrolnih velikosti in gradi sistem zgodnjega opozarjanja za pridobivanje informacij o nadzoru.

Strateško planiranje je osnova za opredelitev ciljev in določitev poti za njihovo uresničevanje v operativnem planiranju (Deyhle, 1997, str. 87). Od tod sledi, da strateški kontroling predstavlja pogoj, osnovo in okvir operativnemu kontrolingu (Melavc & Novak, 2002, str. 30).

4.2.2 Operativni kontroling

Koletnik (1996, str. 29–30) **operativno planiranje** definira kot optimalno opredelitev srednjeročnih in letnih ciljev ter nalog podjetja, opredelitev in merjenje ciljev na vseh ravneh in področjih (na ravni podjetja, financiranje, prodaja, kadrovanje itd.) v podjetju. Operativno planiranje je sestavljeno iz nalog (Koletnik, 1996, str. 31):

- oblikovanje operativnih (srednjeročnih in letnih) ciljev;
- definiranje sredstev in poti za doseganje ciljev;
- opredelitev nalog za celotno podjetje, organizacijske enote in za posamezne poslovne funkcije.

Ogrodje operativnemu planiranju predstavlja finančni plan. Plan poslovnega uspeha po izdelkih pa predstavlja jedro operativnega plana (Deyhle, 1997, str. 87–88). Operativno planiranje predstavlja jedro planiranja v podjetju (Deyhle, 1997, str. 99).

Tako letni operativni plan sestavljajo (Koletnik, 1996, str. 31): srednjeročne naloge; uresničene naloge v preteklosti; planirane naloge v tekočem letu; planiran poslovni uspeh v tekočem letu; plan potrebnih delovnih sredstev, materiala, kadrov in tujih storitev; plan financiranja; predračunska bilanca stanja, predračunski izkaz poslovnega izida in predračunski izkaz denarnih ter finančnih tokov. Kontroler opredeli pristojnosti in roke za izdelavo delnih planov, poskrbi za uskladitev planov, ki morajo biti v skladu z oblikovanimi skupnimi cilji podjetja.

Z operativnim planiranjem se ukvarja **operativni kontroling**, ki se je v začetni razvojni fazi v Nemčiji ukvarjal predvsem s stroški in ekonomičnostjo¹ (Pučko, 2005, str. 157). Poslovodstvu daje strokovno podporo s ciljem povečati učinkovitost poslovanja tako, da

¹ Količnik ekonomičnosti = prihodki / odhodki.

mu zagotavlja strokovno podporo pri dviganju ravni donosnosti in gospodarnosti, ohranjanju kapitala in plačilne sposobnosti ter usklajenem uporabljanju orodij operativnega kontrolinga. Osnovni cilj operativnega kontrolinga je prilagajanje notranjih dejavnikov zunanjim vplivom. Usmerjen je k merljivim in obvladljivim postopkom poslovanja podjetja in na doseganje najboljših sprotnih rezultatov (Melavc & Novak, 2002, str. 29).

Podobno meni Peemöller, ki navaja, da operativni kontroling stremi k doseganju učinkovitosti poslovanja podjetja in je kratkoročno usmerjen v poslovni uspeh, dobiček ter rentabilnost. Temelji na podatkih iz računovodstva, sodeluje pri pripravi planov, s kontroliranjem izvaja primerjave med planiranim in uresničenim, ugotavlja morebitne odmike ter predlaga konkretne ukrepe za doseganje kratkoročnih ciljev podjetja (Peemöller, 1992, str. 105–106). Operativni kontroling gradi na prijemih stroškovnega in upravljalnega računovodstva, vključuje pa tudi druge informacijske sisteme v podjetju (Pučko, 2005, str. 300).

4.2.3 Podobnosti in razlike med operativnim in strateškim kontrolingom

Operativni in strateški kontroling sta medsebojno povezana. Glavna razlika med njima je, da strateški kontroling danes uvaja ukrepe, ki prispevajo k dolgoročnemu preživetju podjetja. Že danes je potrebno sistematično prepoznati bodoče priložnosti in nevarnosti ter opredeliti tveganja, nato pa iz tega graditi prihodnost. Tudi strateški kontroling se ukvarja s planiranjem, kontroliranjem, informiranjem in usmerjanjem, vendar na drugačen način kot operativni kontroling (Schröder, 1996, str. 22, 212–213).

Operativni kontroling je instrument opravljanja poslovnih funkcij, ki je usmerjen v opredeljevanje izrabe razpoložljivih potencialov za doseganje gospodarskih ciljev. Težišče operativnega kontrolinga je na poslovni, finančni uspešnosti in stabilnosti podjetja (Koletnik, 1996, str. 29). Strateški kontroling je usmerjen na ukvarjanje z uspešnostnimi potenciali podjetja, operativni pa na zagotavljanje poslovnega uspeha, plačilne sposobnosti, ekonomičnosti in rentabilnosti. Strateški kontroling se ukvarja z zagotavljanjem dolgoročnega obstoja podjetja, z zunanjim okoljem, priskrbo različnih informacij, dolgim rokom itd. Operativni kontroling pa mora biti usmerjen v zagotavljanje dobička. Raziskuje notranje okolje, predvsem stroške in uspeh podjetja. Nanaša se na kratek rok in uporablja strukturirane postopke priskrbe informacij (Pučko, 2005, str. 299–300).

Pregled značilnosti strateškega in operativnega kontrolinga prikazujem v Tabeli 1.

Tabela 1: Značilnosti strateškega in operativnega kontrolinga

Merila	Strateški kontroling	Operativni kontroling
Prevladujoči cilji	Zagotavljanje obstoja in razvoja podjetja	Uresničevanje dobička in zagotavljanje plačilne sposobnosti podjetja
Časovni vidik	Dolgoročni	Kratkoročni in srednjeročni
Pretežna usmerjenost	Zunanje okolje	Notranje okolje
Uporabljeni podatki	Kvalitativni in kvantitativni	Kvantitativni
Stopnja samostojnosti	Visoka	Nizka
Povezava z vrhovnim poslovodstvom	Tekoče	Občasno

Vir: F. Koletnik & I. Kolar, Strateški kontroling, 2011, str. 14.

Strateški in operativni kontroling uporabljata za pridobivanje in analiziranje podatkov različna orodja, metode in tehnike, ki jih navajam v nadaljevanju.

4.2.4 Metode in orodja kontrolinga

Brez kakovostne in zanesljive računalniške podpore si kontrolinga ne moremo več predstavljati. Z ustrezno programsko opremo se kontroler osvobodi rutinskih opravil in se lahko ukvarja z analizo informacij in napovedovanjem prihodnjega razvoja. Na trgu je več dobrih, zanesljivih in uporabnikom prijaznih programskih produktov. Sodobna tehnologija »sistemi za poslovno obveščanje« (angl. Business Intelligence) omogoča racionalnejšo izrabo časa, tako kontroler porabi manj časa za zbiranje podatkov, posledično lahko več časa posveti analiziranju, napovedovanju, pripravi ukrepov in racionalizaciji poslovanja, torej svetovanju managementu, kar je ne nazadnje njegova osnovna funkcija (Ivanuša Bezjak, 2012, str. 42).

Operativni kontroling pri svojem uresničevanju uporablja orodja srednjeročnega in kratkoročnega sistema planiranja, nadziranja in informiranja. Tudi strateški kontroling se, sicer na drugačen način kot operativni kontroling, ukvarja s planiranjem, nadziranjem in kontroliranjem. Tako strateški kontroling uporablja orodja (Melavc & Novak, 2002, str. 29–30):

- strateškega planiranja (strateški dejavniki uspeha, zamisel krivulje izkušenj, življenjska doba proizvoda, analize prednosti in pomanjkljivosti ter priložnosti in nevarnosti, portfeljske analize itd.);
- nadziranja (strateško nadziranje);
- informiranja (tihi signali, strateški radar);
- organiziranja (oblikovanje organizacijske ureditve v skladu s poslovno strategijo);

- ravnanja s človeškimi zmožnostmi (izvajanje strategije ravnanja s človeškimi zmožnostmi iz poslovne strategije podjetja).

Podobno razdelitev temeljnih orodij strateškega kontrolinga navajajo Eschenbach, Hoffmann in Kunesch (1995, 75–78), in sicer:

- področje strateškega planiranja:
 - planiranje strategij (na nivoju podjetja, na poslovni in funkcijski ravni);
 - instrumenti za določitev strateškega položaja podjetja (strateški dejavniki uspešnosti);
 - instrumenti za celovito strateško pozicioniranje podjetja (SWOT analiza, analiza potencialov, strateška bilanca);
 - instrumenti za ovrednotenje posameznih strateških enot (matrika proizvod/trg, portfolio analiza);
 - ovrednotenje strategij;
 - strateško predračunavanje in planiranje ukrepov;
- področje nadziranja:
 - strateška kontrola predpostavk;
 - strateška kontrola rezultatov in uresničevanja planov;
 - strateško nadziranje;
 - strateška analiza odmikov in razlogov zanje;
- področje informiranja:
 - sistemi zgodnjega prepoznavanja;
 - analiza podjetja;
 - analiza okolja.

Tudi operativni kontroling pri svojem uresničevanju uporablja orodja, in sicer (Melavc & Novak, 2002, str. 29):

- predračunavanja (predračuni stroškov, prodajnih cen, prispevka za kritje, naložb, poslovanja);
- nadziranja (operativno nadziranje, analiziranje vzorcev in odmikov);
- informiranja (operativno informiranje in poročanje, ABC analiza, kazalniki in sestava kazalnikov itd.);
- organiziranja (operativno usklajevanje organizacijskega postopka in ustroja);
- ravnanje s človeškimi zmožnostmi;
- usklajevanje nagrajevanja z nadaljnjim izobraževanjem;
- oblikovanja napredovanj;
- strukturiranje dela.

Eschenbach et al. (1995, 75–78) navajajo podobno razdelitev temeljnih orodij operativnega kontrolinga, in sicer jih razdelijo tako:

- področje planiranja:
 - srednjeročno in kratkoročno planiranje ciljev (prodaje, nabave, proizvodnje itd.);
 - predračunavanje;
 - operativni planski instrumenti za zanesljivejše doseganje rezultatov (primerjalne analize, investicijski izračuni);
 - operativni planski instrumenti za obvladovanje negotovosti (analiza koristnosti);
- področje nadziranja:
 - operativni nadzor konsistentnosti ciljev;
 - operativna kontrola rezultatov in primerjava planiranega z doseženim;
 - kontrola izpolnjevanja plana in izpolnitev pričakovanja;
 - operativna kontrola odmikov in razlogov zanje;
 - operativna kontrola predpostavk;
- področje informiranja:
 - operativne informacije in obračunski podatki s področja proizvodnje, nabave in prodaje;
 - finančni obračuni;
 - obračuni stroškov in izidov;
 - odločitveni izračuni;
 - kazalniki in sistem kazalnikov;
 - poročanje in sistemi poročanja;
 - orodja računalniške obdelave podatkov za vodstvo.

Danes je na voljo veliko različnih sodobnih orodij, ki se jih poslužuje kontroling, kot npr. ekonomska dodana vrednost, sistem uravnoteženih kazalnikov itd. Čadež in Guilding (2008, str. 839) tehnike kontrolinga razdelita v pet skupin, in sicer:

- obvladovanje stroškov (ugotavljanje stroškov posameznih značilnosti proizvoda oz. storitve, ugotavljanje stroškov po fazah življenjskega cikla proizvoda oz. storitve, ugotavljanje stroškov kakovosti, metoda ciljnih stroškov, ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti);
- planiranje, kontrola in merjenje uspešnosti (primerjalna analiza, uravnoteženo merjenje uspešnosti);
- ovrednotenje strateških odločitev (ovrednotenje strateških/investicijskih odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov, ovrednotenje cenovnih odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov, ovrednotenje naložb v blagovne znamke);
- računovodstvo konkurentov (ocenjevanje konkurentovih stroškov, ocenjevanje konkurenčnega položaja, ocenjevanje konkurentov na podlagi objavljenih računovodskih izkazov);

- računovodstvo kupcev (analiza dobičkonosnosti kupcev, analiza življenjske dobičkonosnosti kupcev, vrednotenje kupcev kot neopredmetenih sredstev).

Podrobnejša preučitev vseh teh orodij bi preseгла okvir tega dela. Za učinkovito delovanje kontrolinga ni potrebno uporabljati vseh orodij, vendar se z večanjem podjetja povečuje potreba po uporabi različnih orodij. Vsako podjetje mora samo presoditi, katera orodja so tista, ki so najbolj primerna zanj.

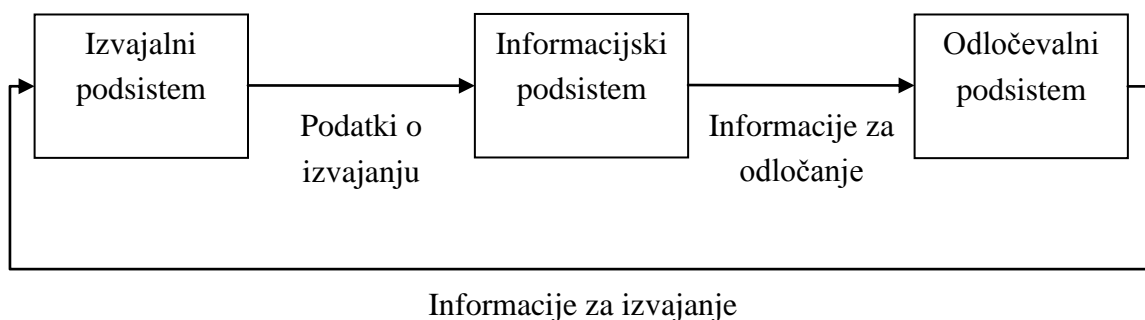
5 KONTROLING V PODJETJU

5.1 Umestitev sistema kontrolinga v podjetje

Ljudje večino svojega časa preživimo v organizacijah, da bi v njih uresničevali osebne ali širše cilje. Med najpomembnejše organizacije, kjer uresničujemo cilje, spadajo poslovni sistemi. Poslovni sistem je od okolja razmejena in zaokrožena smiselna celota, ki se ukvarja s poslovanjem. Poslovne sisteme lahko razvrstimo glede na področje delovanja, in sicer razlikujemo med podjetji in zavodi. Podjetja so na gospodarskem področju delujoče organizacije, za katere sta bistvena cilja doseganje dobička in lastna skrb za razvoj. Zavodi pa so organizacije, ki delujejo v negospodarstvu, njihov osnovni cilj je zadovoljevanje širših družbenih potreb in ne doseganje dobička (Igličar & Hočevar, 2011, str. 17).

Podjetje je celovit poslovni sistem, ki ga lahko razčlenimo na izvajalni, odločevalni in informacijski podsistem (Hočevar, 2002, str. 1). Navedena razčlenitev poslovnega sistema je razvidna iz Slike 3.

Slika 3: Razčlenitev poslovnega sistema



Vir: M. Hočevar, Planiranje in kontrola poslovanja, 2002, str. 1.

Izvajalni podsistem je od zunaj najbolj viden, saj se v njem odvija poslovni proces. Sestavljen je iz več poslovnih funkcij (Hočevar, 2002, str. 2):

- kadrovske (pridobiva, pripravlja in varuje zaposlene);

- tehnične (priskrbi, pripravlja, vzdržuje in varuje delovna sredstva);
- nabavne (priskrbi, pripravlja, vzdržuje in varuje predmete dela in storitve drugih poslovnih sistemov);
- proizvodne (skrbi za učinkovito pretvarjanje prvin poslovnega procesa v proizvode oz. v opravljene storitve);
- prodajne (skrbi za prodajo proizvodov oz. za trženje storitev);
- finančne funkcije (priskrbi, preoblikuje in vrača sredstva ter preoblikuje obveznosti do virov sredstev).

Odločevalni podsistem je podsistem podjetja, katerega vsebina sta odločanje o vseh dejavnostih, ki jih vsebuje na zunaj vidni poslovni proces, in njihovo usklajevanje. Odločanje in usklajevanje sta sestavna dela štirih odločevalskih funkcij (Hočevar, 2002, str. 3):

- planiranja (stalno predvidevanje poslovanja v prihodnosti);
- organiziranja (dodeljevanje posameznih delovnih nalog zaposlenim v podjetju);
- vodenja (določanje dela, komuniciranje in motiviranje);
- nadziranja (presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih).

Informacijski podsistem iz podatkov oblikuje informacije. Razlika med podatki in informacijami je v tem, da podatki nevtrarno dokazujejo določeno dejstvo, informacije pa so problemsko usmerjene in predstavljajo podlago za odločanje. Informacijski podsistem je povezovalac med izvajalnim in odločevalnim podsistemom, ki lahko uspešno in tekoče delujeta le takrat, ko imata na voljo dovolj informacij, ki jima jih zagotavlja informacijski podsistem. V okviru informacijskega podsistema ločimo naslednja področja nalog (Hočevar, 2002, str. 4–5; Turk, Kavčič & Kokotec-Novak, 2003, str. 22):

- obravnavanje podatkov o preteklosti (zbiranje, obdelovanje in prikazovanje podatkov o preteklih poslovnih procesih in stanjih – knjigovodenje);
- obravnavanje podatkov o prihodnosti (zbiranje, urejanje, obdelovanje in prikazovanje podatkov o prihodnjih poslovnih procesih in stanjih – računovodsko predračunavanje);
- nadziranje obravnavanja podatkov (presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri oblikovanju informacij – računovodsko nadziranje);
- analiziranje podatkov (presojanje ugodnosti in iskanje izboljšav kot podlage za usmerjanje in uravnavanje prihodnjega delovanja – računovodsko proučevanje).

V okviru informacijskega je lahko več podsistemov, osrednji del pa predstavlja računovodski podsistem, ki je splet finančnega računovodstva, poslovnega računovodstva in stroškovnega računovodstva, ki predstavlja podlago prejšnjima dvema. Stroškovno računovodstvo za oba pripravlja informacije o stroških, katere nosilci

odločanja upoštevajo pri sprejemanju odločitev. Kot sem že omenila finančno računovodstvo spremlja poslovne dogodke podjetja z drugimi partnerji (v povezavi z zunanjim okoljem), stroškovno računovodstvo pa spremlja in preučuje poslovne dogodke znotraj podjetja. Poslovodno računovodstvo pa pripravlja računovodske informacije, ki so potrebne za odločanje v podjetju (Turk et al., 2003, str. 21).

Mnenja avtorjev glede umestitve kontrolinga v določen podsistem podjetja se razlikujejo. Večina ga uvršča v informacijski podsistem, saj menijo, da gre za del poslovodnega računovodstva. Nekateri menijo, da je del izvajalnega podsistema kot del finančne funkcije, del vsake poslovne funkcije ali kot samostojna poslovna funkcija. Kontroling uvrščajo tudi kot del odločevalnega podsistema, in sicer kot orodje poslovodenja. Glede na to, da kontroling oskrbuje poslovodstvo z informacijami, potrebnimi za odločanje, se strinjam z avtorji, ki umeščajo kontroling v okvir informacijskega podsistema.

5.2 Organiziranost kontrolinga v podjetju

Enovite rešitve umestitve kontrolinga v podjetje ni. Na to, kako bo zasnovan in kam v organizacijski sestavi podjetja umeščen oddelek za kontroling, vpliva vrsta dejavnikov, kot so okolje, velikost in cilji podjetja, raven kompetenc zaposlenih, predvsem pa interes in potreba managementa po vzpostavitvi kontrolinga, slog vodenja, jasna opredelitev odgovornosti, celovit računalniško podprt informacijski sistem, organizacijska kultura in sam kontroler (Križaj, 2007a, str. 2; Peternelj, 2008, str. 57). Tudi Peemöller (1992, str. 82) navaja dejavnike, ki vplivajo na opredelitev kontrolinga, in sicer so to velikost podjetja, organizacijska struktura in okolje podjetja.

Položaj kontrolinga v organizacijski sestavi podjetij je torej različen. Če že ni samostojna služba v samem vodstvu poslovnega sistema, mora biti kontroler razvrščen najmanj na drugo najvišjo organizacijsko raven poslovnega sistema. Učinkovit kontroling je dostikrat štabni oddelek (Melavc & Novak, 2002, str. 12).

Križaj ugotavlja, da službo ali oddelek za kontroling najdemo kar na treh organizacijskih ravneh. Najpogosteje je na drugi organizacijski ravni, ki je neposredno podrejena članu uprave, odgovornemu za finance in računovodstvo. Redkeje je na prvi organizacijski ravni, ko je član uprave, med drugim, odgovoren tudi za kontroling, izjemoma pa je v sklopu računovodstva na tretji organizacijski ravni (Križaj, 2004a). V kolikor je kontroling umeščen na nižjo od druge organizacijske ravni, je potrebno paziti, da lahko opravlja svoje naloge nepristransko in neodvisno, ter da ima, kljub relativno nizkemu položaju v organizaciji, še vedno neposreden dostop in redne stike z vodstvom podjetja. Imeti mora tudi ustrezne pristojnosti, na osnovi katerih lahko opravlja dodeljene naloge (Eschenbach et al., 1995, str. 106).

Kontroling kot osrednja informacijska dejavnost je v srednjih in velikih podjetjih organiziran kot posebna štabna služba, ki je odgovorna direktorju, v manjših podjetjih pa lastniku podjetja (Koletnik, 1996, str. 35). V večjih podjetjih zahteva matrično organiziranost, v kateri so funkcijski, divizijski, projektni ali krajevno razporejeni kontrolerji podrejeni osrednjemu oddelku kontrolinga kot štabnemu oddelku, ki ga vodi glavni kontroler. V okviru službe kontrolinga delujejo služba obveščanja, statistična služba, služba planiranja, služba računovodskega predračunavanja, računovodskega obračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja (Melavc & Novak, 2002, str. 12–13).

Podobno navaja Pogačnik (1997, str. 56), ki piše, da je funkcija kontrolinga v podjetju praviloma razdeljena med več oseb in v številnih podjetjih vključuje tudi štabne enote, planske službe, nekje pa je sestavni del managerskega informacijskega sistema.

5.3 Uvajanje kontrolinga v podjetju

Križaj (2004b) meni, da v podjetjih praviloma ni dovolj usposobljenih ljudi za uvedbo kontrolinga. Zato je smiselno, da se za uvedbo najame zunanje specializirane svetovalce. Od svetovalcev je potrebno zahtevati ne le pomoč pri uvedbi kontrolinga, temveč tudi, da ustrezno usposobijo bodočega kontrolerja za nadaljnje samostojno delo. Le na ta način se bo v podjetju kontroling ohranil in razvijal tudi po odhodu zunanjih svetovalcev.

Za uspešno uvedbo kontrolinga in njegovo kasnejše uspešno delovanje morajo biti izpolnjeni določeni pogoji, ki jih podajam v nadaljevanju.

5.3.1 Pogoji za uspešno delovanje kontrolinga

Kontroling je potrebno zasnovati na trdnih temeljih, kar pomeni, da je potrebno najprej opredeliti infrastrukturne prvine. Primarne so: kontni plan, organizacijska sestava in shema, seznam in shema stroškovnih mest ter profitnih centrov (dobičkovnih mest). Sledi opredelitev stroškovnih nosilcev, vrst stroškov, šifrantov kupcev in izdelkov, struktur kalkulacijskih shem, različnih oblik poslovnih izidov itd. Le kakovostne infrastrukturne prvine vodijo do koristi od uvedbe kontrolinga, zato je potrebno tudi že obstoječe primarne infrastrukturne prvine zasnovati optimalno (npr. posodobitev seznama stroškovnih mest) (Križaj, 2004b).

Kontroling za uspešno delovanje zahteva določene pogoje, in sicer (Koletnik, 1996, str. 22):

- kontroling je krmilni motor podjetja in managementa;
- zahteva ciljno in decentralizirano vodenje;

- zahteva razvito visoko podjetniško kulturo;
- zahteva razvito podjetniško planiranje in presojanje (nadziranje v ožjem smislu in analiziranje);
- vrhnji management je dolžan sooblikovati in nadzirati skupne cilje podjetja;
- kontroler skrbi za postavljanje in nadziranje sinhroniziranih ciljev v vseh dejavnostih.

Kontroling se najbolj pojavlja v srednjih in velikih podjetjih, kjer je največja potreba po usklajenem notranjem delovanju. Je strogi ciljni sistem vodenja, ki zahteva svojo organizacijo in sistem vodenja (Koletnik, 1996, str. 17). Še več, zahteva posebno poslovno kulturo in slog vodenja, ki ju mora vzpostaviti vodstvo podjetja. Bistvo te kulture in sloga vodenja predstavljata dolgoročno ciljno delovanje in decentralizacija odgovornosti z nedvoumnimi cilji in nalogami (Ivanuša Bezjak, 2002, str. 41). Koletnik dodaja, da uvedba kontrolinga zahteva uporabo sodobnih pripomočkov pri usmerjanju in uravnavanju poslovanja ter modern slog vodenja podjetja, kar pomeni uporabo novejših računovodskih, analitskih, planskih in drugih pripomočkov (Koletnik, 1996, str. 5).

Predpostavki, potrebni za učinkovit kontroling, sta (Koletnik, 1996, str. 2):

- popoln interes po obvladovanju ekonomskega položaja v podjetju (na vseh ravneh se nenehno usmerja in usklajuje ter s tem skrbi za zdrav ekonomski položaj v vsaki organizacijski enoti in celotnem podjetju);
- izgrajen sistem rednih informacij za potrebe obvladovanja ekonomskega položaja in rasti podjetja.

Ugoden ekonomski položaj podjetja, ki se kaže v premoženjski in finančni stabilnosti ter poslovni uspešnosti, lahko obvladujemo le tako, da stalno skrbimo za določevanje ciljev in nalog ter za nadziranje v procesu uresničevanja (Koletnik, 1996, str. 3).

Koletnik (1996, str. 22–23) pravi, da je kontroler vmesni člen med vodstvom in odgovornimi delavci v podjetju. Management mora nenehno usmerjati in uravnati celotno poslovanje podjetja, če želi vzdrževati visoko poslovno aktivnost. Vzpostavljen morajo imeti dober sistem vodenja in zelo natančno opredeljene odgovornosti za postavljanje ter uresničevanje poslovnih ciljev. Pri vsem tem pomembno vlogo igra informacijska podpora, saj je kontrolerjevo nenadomestljivo orodje izgrajen in delujoč informacijski sistem. Kar pomeni, da morajo zgraditi poslovno-informacijski sistem, kjer upoštevajo naslednje predpostavke (Koletnik, 1996, str. 2):

- vrhovno in srednje vodstvo je strokovno usposobljeno za usmerjanje in usklajevanje učinkovitega ter uspešnega poslovanja;
- podjetje ima strateške in operativne cilje, ki se definirajo oz. opredelijo v strateških in operativnih planih podjetja in organizacijskih enotah;

- vodenje podjetja poteka po načelih usmerjanja in usklajevanja na vseh odločitvenih ravneh, delovne dolžnosti in pravice nosilcev odločitvenih ravni morajo biti opredeljene jasno in natančno;
- glavni kontroler podjetja spodbuja in uresničuje kontroling filozofijo in organizacijo, za katero se je odločilo podjetje.

Tudi Peternelj (2008, str. 57) poudarja, da je pomembno, da ima kontroler na voljo ustrezen informacijski sistem za hiter prejem potrebnih podatkov, saj mora biti njegov čas v večini namenjen analiziranju in pripravi poročil ter manj časa zbiranju podatkov.

V kolikor pogoji niso izpolnjeni in med kontrolerjem in managerjem ni sodelovanja, lahko to privede do pogostih težav na področju kontrolinga. Najpogostejše so (Peternelj, 2008, str. 58): slaba komunikacija manager–kontroler, neprimerno izbran kontroler, nejasna opredelitev nalog, nepoznavanje ali nerazumevanje funkcije kontrolinga, izogibanje prenosu odgovornosti na nižje nivoje, izogibanje transparentnosti poslovanja, slabe baze podatkov, tog informacijsko-tehnološki sistem in nepravilne strukture podatkov, ki niso usklajene z organizacijsko strukturo. Težavo predstavljajo tudi nejasna strategija in slabo opredeljeni ključni kazalniki uspešnosti.

5.3.2 Uvajanje dejavnosti kontrolinga

Uvajanje dejavnosti kontrolinga je sistematično voden in nadziran projekt vodstva podjetja. Njegovo uresničevanje poteka po naslednjih fazah (Koletnik, 1996, str. 35):

- pripravljalna dela (skrbni pregled, ocena in prenova obstoječe poslovne organiziranosti podjetja);
- uvajanje kontrolinga;
- uresničevanje kontrolinga.

5.3.2.1 Faze uvajanja in izvajanja dejavnosti kontrolinga

Pripravljalna faza uvajanja dejavnosti kontrolinga

V tej fazi se planira kontroling sistem v podjetju, in sicer gre za sistematično poizvedovanje ter oblikovanje obveznih in neobveznih sestavin kontrolinga. S kompleksno analizo podjetja spoznamo področja, obseg in uspešnost delovanja ter šibke točke, prav tako potrebo po drugačni informacijski podpori odločitvenih ravni (Koletnik, 1996, str. 38).

Najprej je potrebno presoditi sistem vodenja, kar pomeni opredeliti odločevalne ravni in njihove pristojnosti in nato oskrbovanje z informacijami. Ugotoviti je potrebno pomanjkljivosti obstoječega organizacijskega in informacijskega sistema. Potrebno je

proučiti obstoječo organiziranost in ugotoviti, če so v podjetju primerno in nedvoumno opredeljene vse odločitvene ravni. Gre za opredelitev vseh organizacijskih enot, štabnih mest in drugih odločitvenih ravni ter njihovih pristojnosti. Na podlagi ugotovitev se izdela katalog ukrepov, ki jih je potrebno opraviti za potrebe kontrolinga. V katalogu so opredeljene naloge na posameznih odločitvenih ravneh in prikazane so potrebe po poročilih. Katalog ukrepov daje napotke, kaj morajo nosilci nalog narediti v okviru obračunskega sistema, sistema planiranja, nadziranja, analiziranja in informiranja. Pripravljalna faza zajema terminski plan in predračun stroškov, ki jih povzroči izgradnja kontroling sistema v podjetju (Koletnik, 1996, str. 38–40).

Faza uvajanja dejavnosti kontrolinga

Koletnik piše, da je, na osnovi tujih izkušenj, na začetku uvajanja kontrolinga pametno organizirati izobraževalni seminar, na katerem se delavcem pojasni pomen dejavnosti kontrolinga. Pri delavcih je potrebno doseči prepričanje, da je kontroling smiseln in koristen ter potreben pripomoček odločitvenim ravnam za uspešno vodenje podjetja (Koletnik, 1996, str. 40).

Delavec, ki je v podjetju zadolžen za vodenje projekta uvajanja kontrolinga, je dolžan nadzirati doseganje (Koletnik, 1996, str. 40):

- terminskega plana nalog;
- posameznih nalog znotraj plana uvajanja kontrolinga;
- predračuna stroškov projekta.

Koletnik (1996, str. 40–41) dodaja, da je v tej fazi potrebno po terminskem planu uresničiti tudi organizacijsko zgradbo vodenja in informiranja, kot je bila zamišljena v pripravljalni fazi. V okviru te faze se izdela priročnik za kontroling dejavnost v podjetju, ki obsega:

- splošne napotke za kontroling dejavnost;
- organiziranost in udeležence poslovnega odločanja;
- organiziranost in udeležence kontrolinga;
- metodiko oblikovanja in posredovanja informacij;
- obrazce in pripomočke za udeležence kontroling dejavnosti.

Priročnik je namenjen poslovodstvu podjetja, nosilcem odločitvenih ravni, izdelovalcem poročil in, nenazadnje, usposabljanju tistih, ki bodo sodelovali pri uresničevanju kontrolinga v podjetju.

V fazi uvedbe kontrolinga se v podjetju dokončno definira ključne kazalnike (podjetje določi in uporablja kazalnike, ki dejansko odražajo položaj podjetja), določi njihove ciljne

vrednosti, odgovorne osebe in roke za spremljavo. Uvede se lahko več kazalnikov, ki morajo biti primerni dejavnosti podjetja, nedvoumno definirani in jasni vsem, ki jih bodo uporabljali (Jelenec, b.l.).

Faza uresničevanja dejavnosti kontrolinga

V tej fazi gre za procese evidentiranja, planiranja, nadziranja, analiziranja in informiranja. Namen kontrolinga se kaže v nalogah odgovornega kontrolerja v podjetju, ki so naslednje (Koletnik, 1996, str. 41):

- skrb za stalno in kakovostno prisotnost planiranja in evidentiranja v podjetju;
- redne primerjave med uresničenimi in planiranimi procesi ter stanji (kontrolne informacije, ki povedo, ali je nek proces oz. stanje v okviru dovoljenih vrednosti);
- priprava ukrepov, ki jih morajo sprejeti odločitvene ravni, za odpravo pomanjkljivosti (kdo, kaj, kako, do kdaj in s kakšnimi pripomočki bo mogoče odpraviti negativne odklone);
- priprava ocen in predlogov o novih pričakovanjih v prihodnosti.

Razvoj dejavnosti kontrolinga je za vsako podjetje izrednega pomena, saj kontroling spada med najpomembnejša orodja učinkovitega vodenja. Lahko rečemo, da je razvoj kontrolinga v podjetju ključen, saj lahko kontroler s svojimi znanji in orodji veliko doprinese k zaščiti podjetja pred nihanji na trgu (STA, 2010).

5.4 Centraliziran in decentraliziran kontroling

Služba kontrolinga je lahko centralizirana ali decentralizirana. Običajno je kontroler vodja službe kontrolinga in skupaj z managerjem izvaja kontroling. V manjših podjetjih, kjer nimajo kontrolerja, te naloge opravljajo druge funkcije, v zelo malih podjetjih jih opravlja edini manager, ki je tudi lastnik. V večjih podjetjih z več organizacijskimi enotami so prisotni kontrolerji in kontroling na več ravneh. Prednost centraliziranega kontrolinga je v tem, da lahko kontroler direktno nadzira celotno službo kontrolinga, slabost pa je prevelika oddaljenost od nižjih ravni managementa in njihovih informacijskih potreb. Pri decentraliziranem kontrolingu je kontroler najprej odgovoren vodji organizacijske enote, nato pa mora poročati še kontrolerju v centrali (Melavc & Novak, 2002, str. 31).

Pri centraliziranem kontrolingu je dejavnost kontrolinga v eni informacijski službi, ki jo vodi kontroler podjetja. Pri decentraliziranem kontrolingu je na ravni podjetja osrednji kontroling, ki ga vodi glavni kontroler, po organizacijskih enotah oz. dejavnostih oz. službah je več specializiranih kontrolingov, ki jih vodijo kontrolerji za specializirana področja (Koletnik, 1996, str. 25).

Pri decentraliziranem stilu vodenja se vodstvo podjetja ukvarja predvsem s strateškimi vprašanji in ne s številnimi poslovno-operativnimi nalogami, ki sodijo v domeno nižjih odločitvenih ravni (Koletnik, 1996, str. 36). Gre za specializirane dejavnosti kontrolinga, ki podpirajo odločevalne ravni na posameznih poslovnih področjih, kot so prodaja (prodajni kontroling), raziskave in razvoj (kontroling za raziskave in razvoj), kadrovanje (kadrovski kontroling), stroški (stroškovni kontroling), organizacijske enote (npr. kontroling poslovnoizidnih enot, projektov in podobno) itd. (Koletnik & Kolar, 2011, str. 10–11).

6 POSEBNOSTI KONTROLINGA V SREDNJE VELIKEM PODJETJU

V strokovni literaturi in poslovni praksi »mala in srednje velika podjetja« (v nadaljevanju MSP) največkrat obravnavajo skupaj, zato jih tudi sama tako obravnavam. Zasedimo tudi poimenovanje malo gospodarstvo in mala podjetja (Rebernik et al., 1997, str. 20). Za malo gospodarstvo se uporabljajo različni izrazi, in sicer: malo gospodarstvo, drobno gospodarstvo, mala podjetja, nekateri k malemu gospodarstvu štejejo tudi obrtnike (Steblovnik et al., 2001, str. 39).

V pričujočem poglavju želim predstaviti značilnosti MSP-jev v primerjavi z velikimi podjetji, kar bo pripomoglo tudi k lažjemu razumevanju, da se tudi kontroling razlikuje v različno velikih podjetjih. Zato na koncu poglavja skušam prikazati posebnosti kontrolinga v srednjem podjetju.

6.1 Opredelitev srednje velikega podjetja

Prevladujeta dve osnovni delitvi podjetij, in sicer glede na velikost podjetja in glede na dinamiko rasti podjetja. Druge delitve pa so še: glede na obliko (družinska, franšizing, žensko podjetništvo, delo na domu), glede na tip podjetnika, glede na stopnjo v razvoju podjetja, glede na način vodenja in upravljanja (podjetja z obrtniško identiteto, podjetniško ali managersko identiteto), glede na dejavnost ali starost (Pšeničny et al., 2000, str. 148).

Kanadski profesor Louis Jacques Filion je naredil študijo definicije MSP-jev. Ugotovil je, da ni enotne definicije malega gospodarstva, kljub temu da izhaja gospodarska moč treh svetovnih velesil, Japonske, Nemčije in ZDA, v veliki meri iz uspešnih MSP-jev. Razlaga za to je v tem, da bolj kot je poslovno okolje nestanovitno, hitreje se je potrebno spreminjati in se mu aktivno prilagajati. To pa lahko hitreje dosežejo majhne gospodarske enote kot veliki gospodarski sistemi. MSP-ji izkoriščajo slabosti hierarhičnih birokracij velikih podjetij, ki se ne morejo odzivati na zahteve hitro se spreminjajočega okolja (Rebernik et al., 1997, str. 20).

Prvo uradno definicijo MSP-ja so leta 1948 podali Američani, in sicer kot MSP lahko opredelimo podjetje, ki (Rebernik et al., 1997, str. 20; Belak, 1998, str. 103):

- ne sme biti prevladujoče na svojem področju poslovanja;
- nima več kot 500 zaposlenih;
- je v neodvisni lasti ter neodvisno deluje in je individualno vodeno.

Kasneje so kot možne kriterije dodali še število zaposlenih in obseg poslovanja. V svetu veljajo različna merila za število zaposlenih. V Veliki Britaniji pa za MSP velja, da (Rebernik et al., 1997, str. 21; Belak, 1998, str. 104):

- ima relativno majhen tržni delež;
- ga upravljajo in vodijo lastniki na posebljen način;
- je v neodvisni lasti.

Zaradi raznolikosti v definiranju je potrebno upoštevati kvalitativne dejavnike, kamor spadajo naslednja vprašanja (Rebernik et al., 1997, str. 21–22):

- Ali je podjetje v neodvisni zasebnikovi lasti in ga le-ta sam upravlja?
- Ali ga upravlja na posebljen način (neodvisni lastnik upravlja podjetja na svoj osebni, njemu lastni način)?
- Ali ima podjetje majhen tržni delež oz. ni prevladujoče v svoji panogi?

Za podrobnejšo razvrstitev podjetja je poleg kvalitativnih meril za opredelitev MSP-ja smiselno upoštevati podrobneje razdelana merila, in sicer (Rebernik et al., 1997, str. 22–23):

- demografska merila: narava podjetniške organiziranosti, geografsko področje, leto ustanovitve podjetja in panožna klasifikacija;
- ekonomska merila: obseg prodaje, število zaposlenih, dodana vrednost in količina ter vrednost proizvodnje;
- finančna merila: dobiček, premoženje, neto vrednost in novo investirani kapital.

Tudi Gomezelj Omerzel (2009, str. 17) omenja različna merila glede delitve podjetij na MSP-je, in sicer lahko upoštevamo kvantitativne (število zaposlenih, vrednost prihodkov, bilančna vsota, panoga dejavnosti) ali kvalitativne dejavnike (tržni delež, neodvisnost podjetja, slog vodenja).

Zakon o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, 91/2011, 100/2011 Skl.US: U-I-311/11-5, 32/2012, 57/2012, 44/2013 Odl.US: U-I-311/11-16, 82/2013, v nadaljevanju ZGD-1-

UPB3) v 55. členu razvršča gospodarske družbe na mikro, majhne, srednje in velike družbe. Za razvrstitev uporablja tri merila: povprečno število zaposlenih v poslovnem letu, čisti prihodki od prodaje in vrednost aktive ob koncu poslovnega leta. Podjetje se uvršča v določen razred, če izpolnjuje vsaj dva od treh pogojev, navedenih v Tabeli 2.

Tabela 2: Razvrstitev podjetij na mikro, majhna, srednje velika in velika

Merilo	Mikro	Majhno	Srednje veliko	Veliko
Število zaposlenih	< 10	< 50	≤ 250	> 250
Prihodek v mio EUR	< 2	< 8.8	≤ 35	> 35
Vrednost aktive v mio EUR	< 2	< 4.4	≤ 17.5	> 17.5

Vir: Zakon o gospodarskih družbah, Ur.l. RS št. 42/2006, 60/2006 popr., 26/2007-ZSDU-B, 33/2007-ZSReg-B, 67/2007-ZTFI (100/2007 popr.), 10/2008, 68/2008, 23/2009; Odl.US: U-I-268/06-35, 42/2009, 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, 91/2011, 100/2011 Skl.US: U-I-311/11-5, 32/2012, 57/2012, 44/2013 Odl.US: U-I-311/11-16, 82/2013.

6.1.1 Specifične razlike med srednje velikim in velikim podjetjem

MSP-ji se precej razlikujejo od velikih podjetij. Osnovna razlika med MSP-jem in velikim podjetjem je v obsegu in razpoložljivosti materialnih in nematerialnih sredstev, ki velikim podjetjem omogočajo večjo specializacijo posameznih poslovnih funkcij. Tako so velika podjetja bolj odporna na spremembe v okolju (Dubrovski, 2006, str. 78). Za MSP-je je značilno, da nimajo vpliva na okolje, posledično se morajo za preživetje neprestano prilagajati spremembam v okolju. Njihova značilnost je tudi tesna povezanost med kapitalom – lastništvom ter upravljanjem in vodenjem, kajti manager MSP-ja je največkrat hkrati tudi lastnik. Pri odločitvah, ki jih sprejema, tvega svoj lastni denar. To jih v veliki meri razlikuje od managerjev v velikih podjetjih, ki navadno nimajo osebnih oz. večinskih deležev v kapitalu podjetij, v katerih so zaposleni (Belak, 1998, str. 105).

Razlike med MSP-ji in velikimi podjetji so še (Rebernik et al., 1997, str. 70):

- MSP-ji si težje privoščijo dobro upravljanje poslovanja in specializirano osebje;
- MSP-ji pogosto poslujejo z neprimernimi in nepopolnimi kvantitativnimi podatki, da bi imeli čim nižje stroške poslovanja varčujejo pri informacijskih sistemih;
- MSP-ji imajo malo posebnih dodatkov k plači, zagotavljajo slabšo socialno varnost in stalnost delovnega mesta, nudijo majhne možnosti napredovanja, posledično se soočajo s težavami pri najemanju visoko sposobnih delavcev;
- investitorji in rizični kapital se le poredkoma zanimajo za MSP-je, zato se managerji MSP-jev soočajo s težavami pri pridobivanju začetnega kapitala;
- zaradi omejenih finančnih rezerv, povezanih z izredno nizko zmogljivostjo izposojanja, so v recesiji MSP-ji zelo ranljivi;

- čeprav so se MSP-ji sposobni hitro prilagajati spremembam, je ta prednost hitro izničena, če se priložnost, ki zahteva hitro spremembo, pokaže iznenada, saj so managerji MSP-jev lahko preveč zaposleni z vsakodnevnimi operativnimi problemi, da bi bili sposobni jasno razmišljati o prihodnosti poslovanja podjetja;
- finančni obstoj MSP-jev ne deluje vzpodbudno na podžiganje priložnosti za izobraževanje in razvoj zaposlenih, kar vodi v slabše izkoriščanje človeških potencialov v podjetju;
- MSP-ji težko dosežajo visoko ekonomsko učinkovitost, saj ne morejo izkoristiti učinkov ekonomije obsega tako kot jih lahko velika podjetja;
- MSP-ji so običajno omejeni na posamezen izdelek ali na zelo ozek razpon izdelkov in storitev, zato v težkih časih za poslovanje ne morejo diverzificirati svojih aktivnosti.

Lastniki MSP-jev vodijo in upravljajo podjetje, največkrat so v podjetju tudi zaposleni. Med MSP-ji in velikimi podjetji obstajajo poleg specializiranih funkcij še naslednje glavne razlike (Steblovnik et al., 2001, str. 40):

- na kadrovskem področju (število zaposlenih, izobrazba zaposlenih, zadovoljstvo pri delu itd.);
- pri vodenju podjetja (kdo vodi podjetje, načini vodenja, znanje o vodenju, sprejemanje individualnih ali skupinskih odločitev, kako in kdo planira itd.);
- pri organiziranju (organizacijska struktura, delitev dela, oblikovanje oddelkov, pretok informacij, kontrola, usklajevanje dela itd.);
- pri prodaji (tržni delež in konkurenčni položaj podjetja itd.);
- pri nabavi (način nabave itd.);
- pri proizvodnji (delitev dela, vrsta stroja, stroški itd.);
- pri raziskavah in razvoju (ali ima podjetje lasten razvojni oddelek, čas trajanja raziskave itd.);
- pri financiranju (možnosti financiranja, državna podpora, lastništvo, družinska last itd.).

V Tabeli 3 navajam značilnosti MSP-jev v primerjavi z velikimi podjetji.

Tabela 3: Značilnosti MSP-jev in velikih podjetij

MSP	Velika podjetja
Kadri	
<ul style="list-style-type: none"> • majhno število zaposlenih; • malo zaposlenih ima visokošolsko izobrazbo; • zaposleni imajo široko strokovno znanje; 	<ul style="list-style-type: none"> • veliko število zaposlenih; • veliko zaposlenih ima visokošolsko izobrazbo; • pogosto velik delež nekvalificirane in priučene delovne sile;

se nadaljuje

nadaljevanje

MSP	Velika podjetja
Kadri	
<ul style="list-style-type: none"> • pogosto primanjkuje primernih tehničnih specialistov; 	<ul style="list-style-type: none"> • tendenca po specializaciji;
Vodenje podjetja	
<ul style="list-style-type: none"> • lastnik, podjetnik; • podjetnik ima pomanjkljivo znanje o vodenju podjetja; • tehniško usmerjena izobrazba; • informacijski sistem ne zadošča za izrabo obstoječih prednosti fleksibilnosti; • patriarhalno vodenje; • skupinske odločitve so redke; • planiranja skoraj ni; • preobremenjenost zaradi kopičenja funkcij, zato delitev dela med sodelavci; • možnosti popravkov pri napačnih odločitvah so majhne; 	<ul style="list-style-type: none"> • manager; • managerji imajo temeljito znanje o vodenju podjetja; • dobro tehniško znanje v strokovnih oddelkih in štabih; • zgrajen formaliziran informacijski sistem; • vodenje po načelih managementa; • pogoste so skupinske odločitve; • obsežno planiranje; • delitev dela po projektih; • obstajajo možnosti popravkov pri napačnih odločitvah;
Organiziranost	
<ul style="list-style-type: none"> • na podjetnika naravnani linijski sistem, nad katerim ima pregled on sam ali s pomočjo majhnega števila vodilnih sodelavcev; • kopičenje funkcij; • redko oblikovanje oddelkov; • kratke neposredne poti informacij; • močna osebna povezanost; • navodila in kontrola z osebnimi stiki; • neznatna stopnja formalizacije; • visoka fleksibilnost; 	<ul style="list-style-type: none"> • kompleksna organizacijska struktura, ki je neodvisna od oseb in je objektivno usmerjena; • delitev dela; • oblikovanje oddelkov; • predpisane poti informacij; • majhna osebna povezanost; • formalizirani brezosebni odnosi glede navodil in kontrole; • velika stopnja formalizacije; • majhna fleksibilnost;
Prodaja	
<ul style="list-style-type: none"> • zadovoljevanje posameznega povpraševanja na prostorsko ozkem trgu; • različen konkurenčni položaj; 	<ul style="list-style-type: none"> • zadovoljevanje širokega povpraševanja na prostorsko velikem trgu; • dober konkurenčni položaj;
Nabava	
<ul style="list-style-type: none"> • šibek položaj na nabavnem tržišču; • nabava materiala po naročilu; 	<ul style="list-style-type: none"> • močen položaj na nabavnem tržišču; • nabava materiala je neodvisna od naročil ter poteka na osnovi dolgoročnih pogodb z dobavitelji;
Proizvodnja	
<ul style="list-style-type: none"> • delovno intenzivna; • prisotna majhna delitev dela; • v uporabi v večini univerzalni stroji; 	<ul style="list-style-type: none"> • kapitalno intenzivna; • prisotna visoka delitev dela; • v uporabi v večini specialni stroji;

se nadaljuje

nadaljevanje

MSP	Velika podjetja
Proizvodnja	
<ul style="list-style-type: none"> navezanost s temeljno inovacijo je dolgoročna; 	<ul style="list-style-type: none"> ni dolgoročne povezanosti s temeljno inovacijo;
Raziskave in razvoj	
<ul style="list-style-type: none"> ni stalnega raziskovalno razvojnega oddelka; kratkorочно usmerjeno raziskovanje in razvoj; v večini v uporabo usmerjen razvoj izdelkov in postopkov, temeljnih raziskav praviloma ni; čas od iznajdbe do uporabe je kratek; 	<ul style="list-style-type: none"> prisoten stalen raziskovalno razvojni oddelek; dolgoročno sistematično zastavljeno raziskovanje in razvoj; razvoj izdelkov in postopkov je tesno povezan s temeljnimi raziskavami; čas od iznajdbe do uporabe je dolg;
Financiranje	
<ul style="list-style-type: none"> v družinski lasti; omejene možnosti financiranja; v krizi je državna podpora neznatna. 	<ul style="list-style-type: none"> lastnina je praviloma široko razpršena; različne možnosti financiranja; v krizi običajno neposredna podpora države.

Vir: M. Rebernik et al., *Podjetništvo in management malih podjetij*, 1997, str. 24-26.

6.1.2 Gospodarski pomen srednje velikih podjetij

MSP-ji imajo številne značilnosti, ki jih označujejo kot poseben gospodarski subjekt, ki pa zahteva drugačno vodenje, kot je v velikih podjetjih. Za gospodarstvo so potrebna tako ena kot druga.

MSP-ji prav zaradi svojih prednosti in nenehnega ter hitrega izkoriščanja tržnih priložnosti predstavljajo pomemben delež v gospodarski strukturi posameznih držav. Poslovna prepletenost in soodvisnost dejavnosti MSP-jev in velikih podjetij lahko privede do posebnih sinergijskih učinkov v razvoju celotnega gospodarstva. MSP-ji prevzemajo tiste posle, ki za velika podjetja niso sprejemljivi ali zanimivi, hkrati pa lahko nudijo cenejšo in učinkovitejšo podporo, ko gre za opravljanje posameznih funkcij, programov, projektov itd. (Dubrovski, 2006, str. 84).

Nastanek MSP-jev je privedel do razvoja novih dejavnosti, predvsem storitev. MSP-ji, ki rastejo vedno bolj uspešno, tekmujejo z velikimi podjetji, pogosto z njimi tudi sodelujejo, in sicer tako, da proizvajajo določene dele za večja podjetja ali kupujejo njihove izdelke (Steblovnik et al., 2001, str. 43).

MSP-ji so zelo fleksibilni, racionalno organizirani, omogočajo nova delovna mesta, imajo pomembno vlogo v procesu segmentiranja gospodarske dejavnosti (zlasti na področju storitev), hkrati pa so pomemben člen v nabavni verigi velikih podjetij (Belak, 1998, str. 149). Z globalnega vidika se kaže razvojno dinamična vloga in pomen področja MSP-jev v gospodarski celoti kot trajno relevanten za ohranjanje oz. ustvarjanje zaposlitve, za potencialni prispevek k notranjemu ustvarjanju vrednosti, k produktivnosti in intenzivnosti

kapitala (Belak, 1998, str. 178). Podobno navaja tudi Dubrovski (2006, str. 78), ki piše, da so MSP-ji prisotni skoraj v vseh gospodarskih panogah in zaradi njihove dinamičnosti pomemben generator novih zaposlitev in dodane vrednosti.

Razvoj MSP-jev v Sloveniji vpliva na (Steblovnik et al., 2001, str. 44; Tajnikar, 2006, str. 14–18):

- spreminjanje strukture družbe;
Z nastankom MSP-jev, pojavom podjetništva in podjetnikov je nastal nov podjetniški sloj. Tajnikar piše, da malo gospodarstvo vodi do hitrega razvoja sekundarnih in terciarnih sektorjev, saj največ novih podjetij nastaja na področjih finančnih in drugih poslovnih storitev ter v trgovini.
- zaposlovanje;
Malo gospodarstvo zaposluje vedno večji delež delovne sile, ki se sprošča ob prestrukturiranju velikih podjetij. Hkrati pripomore k zmanjšanju problemov brezposelnosti. Tajnikar navaja, da je v Sloveniji od leta 1990 do leta 1992 število novih delovnih mest v MSP-jih naraslo za 46.000, v največjih podjetjih pa je padlo za 140.935 delovnih mest.
- nastanek inovacij;
Malo gospodarstvo predstavlja vir tehničnih in drugih inovacij pri zadovoljevanju kupcev in tržnih zahtev. Znotraj MSP-jev naj bi se okrepila raziskovalna dejavnost. Tajnikar dodaja, da razvoj MSP-jev izboljšuje učinkovitost gospodarstev, saj po eni strani daje ustrezno fleksibilnost in zaokroženost, po drugi strani pa vodi do nastajanja podjetij, ki so po velikosti in z vidika ekonomije obsega konkurenčna drugim na posameznem trgu.
- vpliv na gospodarsko rast;
MSP-ji v večini v sebi nimajo dovolj zmogljivosti za rast, da bi postali »gazele«. Večinoma tudi niso usmerjeni na tuje trge, ampak na lokalni trg in namenjeni zapolnjevanju praznin na domačem trgu. Vendar pa kljub temu omogočajo nastanek novih delovnih mest s povečevanjem števila zaposlenih v posameznem podjetju. Takšna podjetja pa ne prispevajo le k zaposlovanju, temveč tudi h gospodarski rasti.
- izrabo tržnih niš;
Podjetniki najdejo poseben segment povpraševanja na nekem področju in tam razvijejo svoje podjetje.
- razvoj srednjih in večjih podjetij;
Malo gospodarstvo je tipično pri izrabi tržnih niš na domačem in tujih trgih. S povezovanjem v podjetniške mreže se bo usposobilo za razvoj srednjih in večjih podjetij.
- vlaganje prihrankov.
Malo gospodarstvo bo delovalo kot priložnost za vlaganje prihrankov prebivalstva.

6.1.3 Prednosti in slabosti srednje velikega podjetja

MSP-ji in velika podjetja imajo tako svoje prednosti kot tudi slabosti. Na tem mestu sledi obravnava prednosti in slabosti MSP-jev.

Prednosti MSP-jev pred velikimi podjetji so tisti dejavnik, ki jim omogoča ustrezno pozicioniranje na trgu med vsemi ponudniki in odjemalci ter njihovo preživetje in razvoj (Dubrovski, 2006, str. 78).

Prednosti MSP-jev, ki sta jih opisala Beesely in Rothwell, so naslednje (Rebernik et al., 1997, str. 26–27):

- marketing: hitro reagiranje na hitro spreminjajoče zahteve trga;
- upravljanje: odsotnost birokracije; managerji hitro reagirajo na nove priložnosti in so pripravljeni prevzemati tveganje;
- notranje komunikacije: učinkovite in neformalne komunikacijske mreže; omogočajo hitre odzive na reševanje problemov znotraj podjetja in zagotavljajo sposobnost hitrega prilagajanja spremembam v okolju.

Egbu navaja naslednje prednosti MSP-jev (Lee, Egbu, Boyd, Xiao & Chinyo, 2005, str. 2):

- zaradi manj formalne organiziranosti je možna boljše komunikacija in prenos znanja, hitrejša odločitve in veliko neformalnega mreženja;
- neformalno mreženje in povezave med zaposlenimi povzročajo večjo vpletenost zaposlenih, njihovo pripadnost in razumevanje za implementacijo novih metod in poizkusov v povezavi z učinkovitim managementom znanja;
- sposobnost hitrejšega reagiranja na spremenjene potrebe na trgu in hitro pridobivanje znanja za zadostitev teh potreb.

Slabosti, ki jih navaja Egbu, so (Lee et al., 2005, str. 2):

- nezmožnost financiranja dolgoročnih in tveganih postopkov implementacije managementa znanja;
- pomanjkanje specializiranega tehnološkega znanja in kompetenc s področja tehnologije;
- premalo vlaganj v usposabljanje in izobraževanje zaposlenih.

Slabosti poslovanja MSP-jev, ki sta jih opisala Beesely in Rothwell, pa so (Rebernik et al., 1997, str. 26–27):

- marketing: nastopi na tujih trgih so lahko zelo dragi;

- kvalificirana tehnična delovna sila: pogosto primanjkljaj primernih tehničnih specialistov; niso sposobni v zadostni meri podpreti formalne raziskovalno razvojne napore;
- zunanje komunikacije: primanjkljaj časa ali virov za identifikacijo in uporabo zunanjih virov znanstvenih in tehnoloških raziskav;
- finance: možnost spopadanja s težavami pri privabljanju kapitala, predvsem rizičnega; veliko finančno tveganje predstavlja inovacije;
- ekonomija obsega: le-ta na nekaterih področjih predstavlja pomembno vstopno oviro za MSP-je; ne morejo ponuditi integralne proizvodne linije ali sisteme;
- rast: možnost težav pri pridobivanju zunanjega kapitala, potrebnega za hitro rast; podjetni managerji so včasih nesposobni obvladovati naraščajočo kompleksnost organizacije;
- patenti: obvladovanje patentnega sistema lahko predstavlja problem; patentni proces zajema čas ali stroške, ki si jih ne morejo privoščiti;
- uradni predpisi: kompleksnost predpisov je težko obvladljiva; stroški predpisov na enoto so za MSP-je v večini visoki.

6.2 Posebnosti kontrolinga v srednje velikem podjetju

Ruda in Dackiw (2013, str. 30–34) na osnovi empirične študije navajata nekaj posebnosti kontrolinga v MSP-jih, in sicer:

- kontroler mora opravljati širši razpon nalog zaradi manjše specializacije zaposlenih;
- kontroler potrebuje več moči prepričevanja, več znanja o obnašanju posameznika ter več znanja o izrazitem obravnavanju kupcev in dobaviteljev zaradi pogostih stikov z njimi;
- funkcija kontrolinga je praviloma centralizirana in profesionalizirana.

Kontroler v MSP-jih mora opravljati širši nabor nalog (številne dodatne naloge, poleg tistih v okviru funkcije planiranja, nadziranja, informiranja in računovodske funkcije), kajti manjše podjetje si ne more privoščiti, da bi najelo vodjo finančne službe, vodjo pisarne, vodja informacijskih storitev in vodjo kadrovske službe. Posledično glavne aktivnosti vsakega od teh področij verjetno padejo pod okrilje kontrolerja (Willson et al., 1999, str. 15).

Posebej v MSP-jih je funkcija kontrolinga predvsem orodje, ki omogoča celotnemu podjetju samonadzor, rezultati tega pa pomagajo managementu, da sprejme pravočasne ukrepe za potrebne spremembe, če ugotovi odmike od zastavljenih razvojnih ciljev podjetja (Pogačnik, 1997, str. 56).

Zaradi odsotnosti informatikov v MSP-jih je strokovnost informatizacije dokaj nizka, vendar se postopno izboljšuje (Rebernik et al., 1997, str. 432). V MSP-jih največkrat povprašujejo po standardnih računalniških rešitvah kot npr.: glavna knjiga, saldakonti ter fakturiranje. Povpraševanje po sistemih za podporo odločanju, managerskim informacijskim rešitvam ter kontrolingu je redko, še posebno, ko ugotovijo raven cen teh rešitev, ki bistveno odstopajo od cen standardnih računalniških rešitev (Rebernik et al., 1997, str. 428).

Koletnik (1996, str. 35–36) ugotavlja, da tuja praksa kaže, da se uvajanje kontrolinga v določenih primerih in MSP-jih zaupa zunanjim kontrolerjem, in sicer iz naslednjih razlogov:

- obremenjenost poslovođij in drugih delavcev s tekočimi nalogami in obstoječo prakso;
- neizkušenosť domačih sodelavcev v dejavnosti kontrolinga, posledično so zunanji uvajalci hitrejši, uspešnejši in cenejši za podjetje;
- zanemarjanje strateških usmeritev podjetja v primeru, ko podjetnik opravlja ob drugih operativnih nalogah še naloge kontrolinga.

7 ANALIZA UVAJANJA KONTROLINGA V SREDNJE VELIKEM PODJETJU X

7.1 Predstavitev podjetja X in poslovne dejavnosti podjetja X

V tem poglavju želim predstaviti razvoj podjetja in njegovo dejavnost, prikazati organizacijsko shemo podjetja in na koncu vizijo ter poslanstvo podjetja.

7.1.1 Ustanovitev in razvoj podjetja X ter njegova dejavnost

Podjetje, ki se nahaja v Ljubljani, je v letu 1990 ustanovilo podjetje Y (v nadaljevanju banka oz. lastnica). Temeljna dejavnost takratnega podjetja je bila definirana kot dejavnost na področju nepremičnin in investicij. V letu 1990 je podjetje kupilo nepremičnino. Leta 1993 je podjetje zaradi diverzifikacije dejavnosti ustanovilo novo podjetje in izvedlo dokapitalizacijo s stvarnim vložkom – nepremičnino. Podjetji sta si razdelili področji dela, prvo je pokrivalo področje investicij in promet z nepremičninami, drugo pa upravljanje z nepremičninami. Do leta 1998 je za prvotno podjetje najemnina iz naslova oddajanja poslovnih prostorov predstavljala edini vir prihodkov.

V skladu z usmeritvami in strateškimi smernicami uprave banke je podjetje v letu 1998 prevzelo opravljanje storitev vzdrževanja bančnih objektov v Ljubljani in bližnji okolici. Leta 2003 so bile iz banke v podjetje izločene storitve distribucije poštnih pošiljk, shranjevanja in varovanja arhivskega gradiva, receptorskih del, posredovanja telefonskih

pogovorov ter upravljanja objektov v lasti banke. V letu 2003 so potekale tudi aktivnosti zaključevanja investicijske dejavnosti v prvem podjetju in prenosa dejavnosti vzdrževanja in upravljanja nepremičnin na drugo podjetje. V skladu s potekom aktivnosti, vezanih na statusne spremembe, je s 01.12.2003 proučevano podjetje pričelo delovati. Podjetje je v 100 % lasti banke.

V letu 2006 je podjetje od banke prevzelo tudi operativna dela s področja investicijske dejavnosti banke, tako da je v tistem obdobju 80 % zaposlenih delalo izključno za potrebe banke.

V letu 2007 je podjetje prodalo nepremičnino, zaradi katere se je soočalo z velikimi spremembami, ki so močno vplivale na kasnejše poslovanje podjetja in posledično na finančne izkaze. Podjetje je moralo z dodatnimi aktivnostmi zmanjšati oz. nadomestiti izpad prihodkov iz lastništva nepremičnine (oddajanja prostorov v najem).

V letu 2008 je podjetje začelo na zunanjem trgu intenzivneje ponujati storitve upravljanja in vzdrževanja poslovnih nepremičnin in tako v letih 2008 in 2009 povečalo opravljanje navedenih storitev na zunanjem trgu.

V letu 2013 je podjetje na javni dražbi kupilo novo nepremičnino, v katero je v letu 2014 preselilo tudi svoj sedež in ponovno pričelo z oddajanjem poslovnih prostorov v najem.

Glavna dejavnost podjetja je poslovanje in upravljanje z nepremičninami ter izvajanje podpornih dejavnosti. Podjetje za naročnike izvaja poslovne dejavnosti upravljanja, oddajanja v najem, prometa in vzdrževanja nepremičnin, vodenja, koordiniranja in svetovanja na področju investicij, vzdrževanja opreme, opravljanja računovodskih, telefonskih in receptorsko-informativnih storitev, vzdrževanja avto-parka ter upravljanja vložišča in arhiva za bančno skupino in druge naročnike.

Podjetje posluje v večini na slovenskem trgu, prisotno pa je tudi na tujih trgih, in sicer na trgih JV Evrope, kjer opravlja za nekatere članice bančne skupine aktivnosti v zvezi z nadzorom in koordinacijo večjih investicij (Podjetje X, 2012b, str. 2–3).

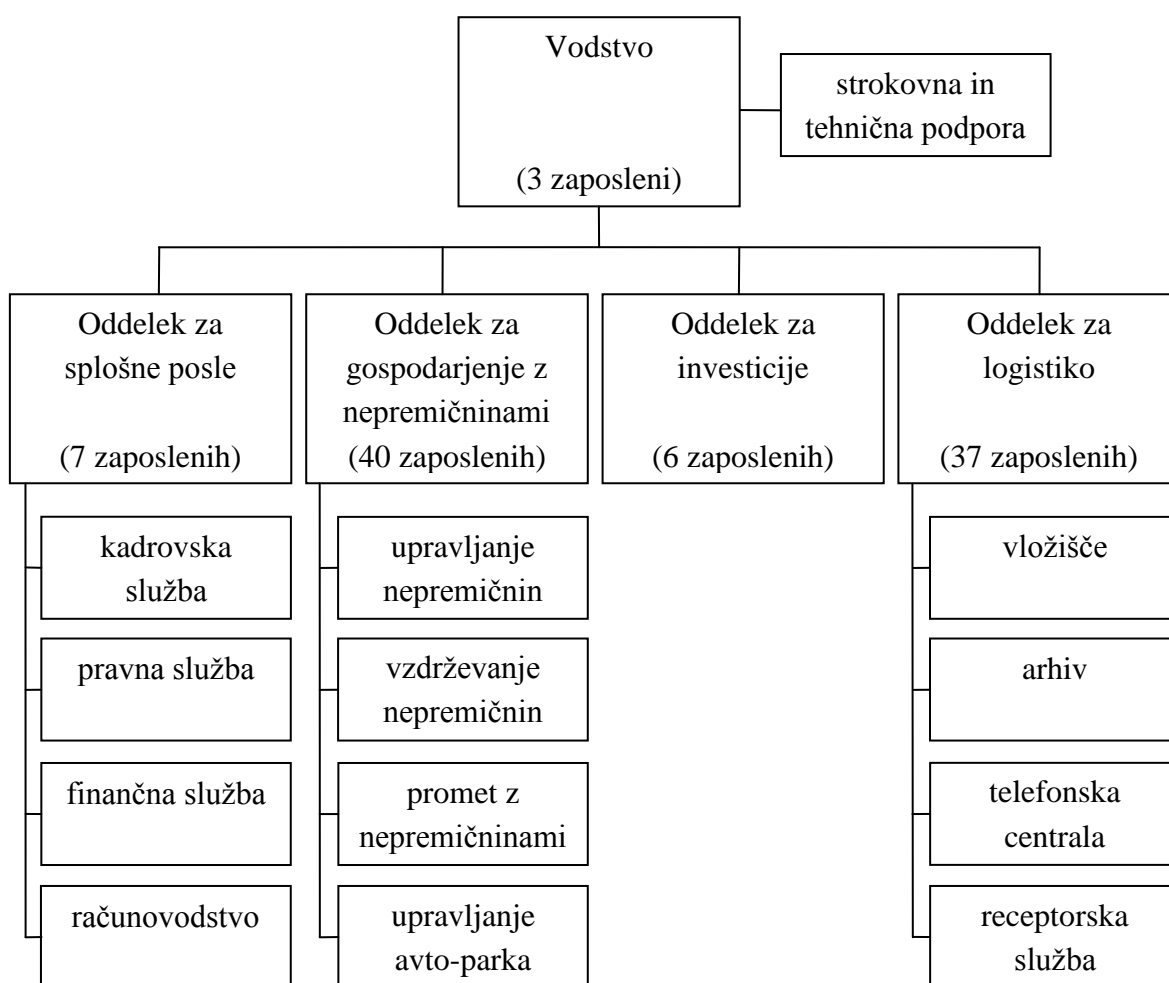
7.1.2 Organizacijska struktura podjetja X

Podjetje deluje kot družba z omejeno odgovornostjo. Po merilih Zakona o gospodarskih družbah se uvršča med srednje velike družbe (ZGD-1-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, 91/2011, 100/2011 Skl.US: U-I-311/11-5, 32/2012, 57/2012, 44/2013 Odl.US: U-I-311/11-16, 82/2013). Notranja organizacija opredeljuje funkcionalno delitev dela za opravljanje dejavnosti podjetja in kaže linijsko povezanost organizacijskih enot, to je vodstva podjetja, oddelkov in služb. Strokovno in tehnično podpora nudita pomočnika uprave, ki opravljata predvsem organiziranje,

nadziranje in usmerjanje delovnega procesa v skladu s strategijo in poslovno politiko podjetja (Podjetje X, 2012a, str. 4). Hierarhično organiziranost podjetja in pregled števila zaposlenih po posameznih organizacijskih enotah prikazujem na Sliki 4.

Na dan 31.12.2012 je bilo v podjetju 97 zaposlenih, na dan 31.12.2013 pa 93 zaposlenih (Podjetje X, 2014b, str. 5). Nekaj potreb po delovni sili zapolnjujejo tudi študentje (predvsem za opravljanje administrativnih in kurirskih del). V podjetju prevladuje starejši kader, kajti v letu 2012 je bila povprečna starost zaposlenih 46 let, v letu 2013 pa 46,5 let.

Slika 4: Organigram podjetja X in število zaposlenih po posameznih organizacijskih enotah



Vir: Podjetje X, Pravilnik o notranji organizaciji podjetja in sistemizaciji delovnih mest, 2012a, str. 13.

7.1.3 Vizija in poslanstvo podjetja X

Oprelitev poslanstva in vizije podjetja je naslednja (Podjetje X, 2012c, str. 3):

- **Poslanstvo podjetja**

Poslanstvo je gospodarno upravljati z nepremičninami bančne skupine, s kakovostnim vzdrževanjem plemenititi njihovo vrednost in z učinkovitim izvajanjem podpornih storitev omogočiti, da bo bančna skupina lahko še bolj učinkovito razvijala svojo primarno dejavnost na področju bančnega in finančnega poslovanja ter storitve gospodarjenja nuditi tudi na trgu izven bančne skupine.

- **Vizija** delovanja podjetja

Podjetje bo kot izvajalec podpornih storitev v naslednjih letih okrepilo svoj položaj v banki ter bančni skupini doma in v tujini. Svojim naročnikom, zlasti bančni skupini, bo podjetje tudi v bodoče nudilo celovite storitve upravljanja in vzdrževanja, oddajanja v najem, prometa z nepremičninami, vodenja, izvajanja investicij in nabave, opravljanja računovodskih, telefonskih in receptorsko-informativnih storitev, skrbništvo avtoparka, upravljanja vložišča in arhiva. Vse storitve, ki so se v preteklosti izvajale v banki v okviru bivšega Sektorja za tehnične posle, bodo vodili v okvirih sistema vodenja kakovosti v skladu z zahtevami standarda ISO 9001:2008.

Tako zasnovana ponudba storitev bo njihova prednost pred konkurenco, saj uporabnikom nudijo celovit nabor podpornih storitev, prilagojen specifičnim potrebam bančne in finančne dejavnosti. Navedene storitve izvajajo v skladu s standardi, ki so dogovorjeni in usklajeni s strokovnimi službami banke. Za storitve zaračunavajo primerljive in konkurenčne cene.

7.2 Analiza obstoječega stanja v podjetju X

Z analizo stanja želim prikazati poslovanje podjetja in obstoječi sistem oskrbovanja vodstva podjetja z informacijami, na osnovi katerih sprejema odločitve v zvezi s poslovanjem podjetja.

7.2.1 Analiza poslovanja podjetja X

V nadaljevanju obravnavam finančne rezultate podjetja v letih 2012 in 2013, ki jih prikazujem v Tabeli 4. Vzroke za odstopanja črpam iz Poročila o poslovanju podjetja X v letu 2012 (Podjetje X, 2013b, str. 1–2) in Poročila o poslovanju podjetja X v letu 2013 (Podjetje X, 2014b, str. 1–2, 5–6).

Prihodki iz prodaje storitev v letu 2012 so bili nižji od planiranih za 23 % predvsem zaradi nižjih refundacij garažnin, saj parkirna hiša od začetka leta 2012 za stroške parkirnih mest bremeni neposredno banko kot dejanskega uporabnika in ne več podjetje. Posledično so bili nižji tudi stroški storitev. Omenjeni prihodki so bili v letu 2012 nižji tudi zaradi sprememb v prenovljenem zakonu o invalidskem delu, ki od oktobra 2011 dalje predvideva izkazovanje olajšav v okviru stroška dela. Ob procesu planiranja v mesecu septembru 2011 navedeni spremembi še nista bili znani. V letu 2013 so bili prihodki iz prodaje storitev za 34 % nad plansko postavko, in sicer zaradi prihodkov iz naslova

opravljanja storitev za stečajnega upravitelja (prodaje stanovanj), ki niso bili planirani. Omenjeni prihodki so bili v letu 2013 v primerjavi z letom 2012 višji za 21 % predvsem zaradi vključenosti v prodajo stanovanj.

Tabela 4: Poslovanje podjetja X glede na plan za leto 2013 in 2012 ter primerjava poslovanja med obravnavanima letoma (v EUR)

Postavka	Plan 2012	Doseženo 2012	Plan 2013	Doseženo 2013	Index D 2012/ P 2012	Index D 2013/ D 2012	Index D 2013/ P 2013
Prihodki iz prodaje storitev	221.422	170.266	153.480	205.364	77	121	134
Prihodki iz naslova projektiranja in nadzora	14.170	14.983	14.950	0	106	0	0
Prihodki - gospodarjenje	3.398.707	3.372.373	3.193.718	3.195.138	99	95	100
- Banka	2.883.283	2.841.879	2.670.000	2.655.863	99	93	99
- Banka - dodatna dela	0	6.172	2.780	11.667	0	189	420
- Bančna skupina	7.992	18.726	6.000	5.250	234	28	88
- Trg	507.432	505.596	514.938	522.359	100	103	101
Prihodki - prodaja nepremičnin/dezinvestiranje	8.540	62.182	6.000	1.784	728	3	30
Ostali prihodki	0	103.660	0	45.412	0	44	0
KOSMATI DONOS IZ POSLOVANJA	3.642.839	3.723.465	3.368.148	3.447.698	102	93	102
Stroški materiala, storitev	781.344	768.911	754.369	692.524	98	90	92
- Stroški materiala	80.844	78.904	79.720	75.250	98	95	94
- Stroški storitev	700.500	690.007	674.649	617.274	99	89	91
Stroški dela	3.043.533	3.035.115	2.868.047	2.814.471	100	93	98
Amortizacija	120.000	95.858	114.000	82.320	80	86	72
Prevrednotovalni poslovni odhodki	0	9.104	0	4.854	0	53	0
Drugi odhodki iz poslovanja	25.506	29.411	29.340	42.114	115	143	144
Rezervacije	20.000	110.000	20.000	140.000	550	127	700
DOBIČEK ALI IZGUBA IZ POSLOVANJA	-347.544	-324.935	-417.608	-328.586	N.S.*	N.S.	N.S.
Prihodki iz obresti in drugi prihodki financiranja	350.500	577.784	418.800	350.817	165	61	84
Stroški obresti in drugi odhodki financiranja	0	0	0	0	0	0	0
ČISTI POSLOVNI IZID IZ REDNEGA DELOVANJA	2.956	252.849	1.192	22.231	8.554	9	1.865
Izredni prihodki	0	0	0	0	0	0	0
Izredni odhodki	0	0	0	0	0	0	0
CELOTNI DOBIČEK	2.956	252.849	1.192	22.231	8.554	9	1.865
Davek iz dobička	0	5.670	0	0	0	0	0
Odloženi davek	0	27.433	0	7.380	0	27	0
ČISTI POSLOVNI IZID OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	2.956	219.746	1.192	14.851	7.434	7	1.246

Legenda: * N.S. – izračun ni smiseln.

Vir: Prirejeno po Podjetje X, Izkaz uspeha za leto 2012, 2013a; Podjetje X, Izkaz uspeha za leto 2013, 2014a.

Prihodki iz naslova gospodarjenja so v letu 2012 odstopali od planiranih zaradi manjšega števila opravljenih ur v oddelku logistike. Prihodki iz naslova gospodarjenja za bančno

skupino so presegali planirane za 10.734 EUR, in sicer iz naslova svetovanja in koordiniranja pri izgradnji finančnega centra v Prištini. Prihodki iz naslova gospodarjenja za trg so bili na ravni planiranih. V letu 2013 so bili prihodki iz naslova gospodarjenja za bančno skupino realizirani pod plansko postavko zaradi končanja projekta izgradnje poslovne stavbe v Prištini. Iz naslova gospodarjenja za trg so prihodki presegali planirane za 1 %, in sicer zato, ker je podjetje v letu 2013 prevzelo v upravljanje dva objekta v Mariboru. Prihodki iz naslova gospodarjenja za banko so bili zaradi manj zaračunanih ur od planiranih nekoliko pod plansko postavko. Prihodki iz naslova opravljanja storitev za banko so bili v letu 2013 za 7 % nižji od doseženih v letu 2012 zaradi realizacije programa racionalizacije vseh vrst stroškov (predvsem stroškov dela), ki se je intenzivneje izvajala na področju organizacijsko-tehničnih storitev. Prihodki iz naslova gospodarjenja za trg so bili v letu 2013 v primerjavi z letom 2012 višji za 3 % predvsem zaradi pridobitve novega posla gospodarjenja dveh objektov v Mariboru. Prihodki iz naslova opravljanja storitev za bančno skupino so bili v letu 2013 za 13.476 EUR nižji v primerjavi z letom 2012 zaradi zaključevanja projekta v Prištini.

Prihodki iz naslova prodaje nepremičnin so presegali planirane za leto 2012 zaradi dosežene provizije od prodaje poslovne stavbe v centru Ljubljane. Posledično so bili omenjeni prihodki v letu 2013 precej nižji. Podjetje nepremičnine v lasti banke prodaja skladno s sklepi uprave banke.

Ostale prihodke je v letu 2012 predstavljala pozitivna razlika med sproščenimi in novo oblikovanimi rezervacijami zaradi neizkoriščenih dopustov ter sproščene rezervacije za zaposlene, katerim je v letu 2011 in 2012 prenehalo delovno razmerje. Zaradi ukrepov racionalizacije stroškov dela se je v letu 2012 število zaposlenih zmanjšalo za 9 delavcev. Ostale prihodke v letu 2013 so predstavljale sproščene rezervacije zaradi neizkoriščenih dopustov in ostanka rezervacij za reorganizacijo podjetja.

Stroški materiala so bili v letu 2012 nižji od planske postavke za 2 % zaradi ukrepov racionalizacije. Stroški storitev pa so bili za 1 % pod planiranimi predvsem zato, ker niso bili realizirani stroški zavarovanj, intelektualnih storitev in izobraževanj ter nižjih stroškov za garažiranje. Stroški materiala so bili v letu 2013 za 6 % nižji od planiranih zaradi nihanja cen energentov od začetka planiranja do same realizacije. Stroški storitev so bili prav tako pod plansko postavko, in sicer za 9 %, predvsem zaradi planiranih višjih odvetniških stroškov zaradi tožbe sindikata in zaradi učinkov ukrepov zniževanja stroškov dela v obdobju od 2011 do 2013. Stroški materiala in storitev so bili v letu 2013 za 10 % nižji od realiziranih v letu 2012 zaradi izvajanja racionalizacije stroškov.

Stroški dela so bili v letu 2013 nižji od planiranih za 2 % zaradi nadaljevanja racionalizacije stroškov dela in reorganizacije družbe ter tudi zaradi neplaniranih odhodov zaposlenih, v letu 2012 pa so bili na ravni planiranih. Stroški dela so bili v letu 2013 v primerjavi z letom 2012 nižji za 7 % zaradi večjega števila odhodov zaposlenih.

Strošek amortizacije v letu 2012 je bil zaradi izvajanja programa racionalizacije stroškov za 20 % pod planirano postavko. Prav tako je bil v letu 2013 strošek amortizacije nižji od planiranega, saj podjetje ni izvedlo nekaterih planiranih investicij.

Prevrednotovalne poslovne odhodke je v letu 2012 sestavljala oblika popravek terjatve do fizične osebe iz naslova upravljanja stavbe. Na dan 31.12.2013 je podjetje oblikovalo popravek terjatve do iste fizične osebe iz naslova upravljanja stavbe, do katere izkazuje visoke terjatve številni upniki. Popravek so oblikovali tudi do pravne osebe, ki je bila v novembru 2013 izbrisana iz registra.

Drugi odhodki iz poslovanja so bili v letu 2012 nad planiranimi zaradi spremenjenega načina knjiženja izplačanih solidarnostnih pomoči zaposlenim. Omenjeni stroški so se v preteklosti knjižili med stroške dela, sedaj pa se knjižijo med ostale odhodke kot odhodki zaradi donacije sindikatu podjetja. V letu 2013 so drugi odhodki poslovanja presegali planirane zaradi stroškov zamudnih obresti izvensodne poravnave zaradi neizplačanega dela regresa za leto 2012 in izplačanih solidarnostnih pomoči. Drugi odhodki iz poslovanja v letu 2013 so bili v primerjavi z letom 2012 višji zaradi stroškov izvensodne poravnave in večjih izplačil solidarnostnih pomoči.

Rezervacije v letu 2012 so precej presegle planirano postavko zaradi programa racionalizacije stroškov dela, zaradi katerega so bile oblikovane rezervacije za odpravnine iz naslova odpovedi pogodb iz poslovnih razlogov. Tudi v letu 2013 so oblikovali rezervacije za reorganizacijo družbe, in sicer za odpravnine delavcem iz poslovnih razlogov.

Izguba iz poslovanja v letu 2012 v višini 324.935 EUR je rezultat usmeritve lastnika o poslovanju podjetja na pozitivni ničli. Iz tega razloga banka podjetju za opravljanje storitev po pogodbi o sodelovanju ne pokriva lastne cene. Izguba iz poslovanja je v letu 2013 znašala 328.586 EUR, kar je nižje od planirane izgube v višini 417.608 EUR.

Prihodki iz obresti in drugi prihodki financiranja so v letu 2012 presegali planirane za 227.284 EUR, in sicer predvsem zaradi obračunanih zamudnih obresti iz naslova dobljene tožbe (prejeto plačilo odškodnine s pripadajočimi zamudnimi obrestmi). Prihodki iz obresti so bili v letu 2013 nižji od planiranih za 67.983 EUR zaradi padca obrestnih mer in nižjih depozitov zaradi izplačila bilančnega dobička lastniku podjetja za leto 2012. Prihodki iz obresti so bili v letu 2013 v primerjavi z letom 2012 nižji za 226.967 EUR predvsem zaradi padanja obrestnih mer.

Podjetje je v letu 2013 realiziralo čisti poslovni izid v višini 14.851 EUR. Čisti poslovni izid v letu 2012 pa je znašal 219.746 EUR, kar je predvsem rezultat prihodkov iz zamudnih obresti iz naslova prejete odškodnine zaradi dobljene tožbe, nižjih stroškov materiala in storitev ter prihodka iz naslova provizije za prodajo poslovne stavbe v Ljubljani.

Iz prikazanih podatkov je razvidno, da je bilo poslovanje podjetja v letu 2012 uspešnejše kot v letu 2013. Poslovanje se je v letu 2013 poslabšalo zaradi nižjih prihodkov iz naslova opravljanja storitev za banko zaradi realizacije programa racionalizacije stroškov, nižjih prihodkov iz naslova opravljanja storitev za bančno skupino, saj se je zaključil projekt v Prištini in zaradi višjih drugih odhodkov iz poslovanja na račun stroškov izvensodne poravnave in večjih izplačil solidarnostnih pomoči. Sicer pa je podjetje v obravnavanih letih poslovalo nad planiranimi vrednostmi, saj je večino postavk pozitivno preseгло.

7.2.2 Obstoječi sistem oskrbovanja z informacijami v podjetju X

Analiza poslovanja podjetja temelji na osnovi preteklih podatkov iz računovodskih izkazov, saj podlago za odločanje predstavljajo temeljne kategorije bilance stanja, izkaza poslovnega izida in ustrezne kombinacije med njimi.

V podjetju mesečno spremljajo poslovanje po posameznih kontih, tako stroškovnih kot tudi prihodkovnih. Tako lahko sproti ugotavljajo morebitna odstopanja na mesečni ravni. Na osnovi takega pregleda se lahko podjetje v prihodnjih mesecih izogne nepotrebnim stroškom. S pomočjo take spremljave izračunavajo dosežen čisti poslovni izid na mesečni ravni. Prav tako mesečno spremljajo glavne postavke bilance stanja (bilančno vsoto, stalna sredstva, gibljiva sredstva in kapital). V podjetju vsak mesec spremljajo poslovanje podjetja na osnovi izračunavanja odmikov, in sicer dosežene postavke primerjajo z realiziranimi postavkami v enakem obdobju preteklega leta in s planiranimi za tekoče obdobje. Tako se pripravlja ocenjevanje doseganja plana na mesečni ravni. Mesečno analizirajo tudi stanje odprtih terjatev do kupcev po dnevih zapadlosti. Na osnovi pregleda terjatev vlagajo predloge za izvršbe.

Na letni ravni primerjajo vse postavke izkaza poslovnega izida in omenjene glavne postavke bilance stanja z istovrstnimi postavkami v preteklem letu. Z izračunavanjem indeksov ugotavljajo spremembe glede na preteklo obdobje.

V okviru letnega poročila na osnovi podatkov iz izkaza poslovnega izida in bilance stanja izračunavajo finančne kazalnike, in sicer **kazalnike financiranja** (stopnja lastniškosti financiranja in stopnja dolgoročnosti financiranja), **investiranja** (stopnja osnovnosti investiranja in stopnja dolgoročnosti investiranja), **vodoravnega finančnega ustroja** (koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev, koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti – hitri koeficient, koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti – pospešeni koeficient in koeficient kratkoročne pokritosti kratkoročnih obveznosti – kratkoročni koeficient), **gospodarnosti** (koeficient gospodarnosti poslovanja) in **dobičkonosnosti** (koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala) (Podjetje X, 2014c, str. 34; Slovenski računovodski standard 29 (2006), (Ur.l. RS, št. 118/2005)). Tako podjetje izračunava le tiste kazalnike, ki so po Slovenskih računovodskih standardih obvezni za

pripravo letnega računovodskega poročila. Občasno oz. sprotno po potrebi izračunavajo še kakšen drug koeficient, stopnjo, kazalec in podobno.

Računovodski informacijski sistem predstavlja osrednji informacijski sistem v podjetju. Omenjeni sistem vrednostno spremlja dogodke, ki so povezani s poslovanjem podjetja. V podjetju pripravljajo, za različna časovna obdobja in namen, poročila o poslovanju na podlagi evidentiranih poslovnih dogodkov. Poročila vsebujejo tako podatke o tekočem kot tudi preteklem poslovanju podjetja. Letno poslovno poročilo zajema podrobno razlago ozadja poslovanja podjetja v obravnavanem obdobju.

V podjetju se zavedajo, da so ustrezne in pravočasne informacije izrednega pomena za uspešnost poslovanja podjetja. Zato so v preteklosti postavili zametke kontrolinga, in sicer so oblikovali navodilo za izvajanje kontrolinga, katero naj bi urejalo delo na področju kontrolinga. Navodilo je sestavljeno iz definicij in opredelitve ključnih faz, aktivnosti in odgovornosti pri izvajanju kontrolinga in opredeljuje način kontrole ter verifikacije ustreznosti in učinkovitosti izvajanja. Kontroling so definirali kot ključno svetovalno funkcijo uprave, ki nenehno skrbi za obvladovanje prihodkov in stroškov ter upravi predlaga najprimernejše ukrepe vselej, ko zazna odmike od opredeljenih poslovnih in finančnih ciljev. Bistvo kontrolinga je razmišljanje, ki je usmerjeno v prihodnost, ključni cilj ukrepov kontrolinga pa je finančna stabilnost in poslovna uspešnost podjetja. Namen kontrolinga v podjetju je skrbeti in zagotavljati stroškovno učinkovitost ter finančno stabilnost podjetja in pravočasno ukrepati v vseh primerih, ko se zaznajo odmiki od zastavljenih poslovnih in finančnih ciljev (Podjetje X, 2009, str. 4).

Kontroling so opredelili kot štabno funkcijo, ki vključuje in povezuje predstavnike najvišjega vodstva, računovodstva in vodje organizacijskih enot. Funkcija kontrolinga v podjetju je v pravočasnem identificiranju, reagiranju in opozarjanju na razkorake med parametri poslovanja (realizacijo, prihodki, stroški in dobičkom) in zastavljenimi cilji (Podjetje X, 2009, str. 5).

Aktivnosti kontrolinga, ki se v podjetju izvajajo, so podrobneje opisane v nadaljevanju pod točko 7.4.

7.3 Vzpostavitev sistema kontrolinga v podjetju X

Pri vzpostavljanju dejavnosti kontrolinga se mora vsako podjetje postaviti na svoje izhodišče. Opredeliti mora strategijo, cilje in ukrepe za njihovo doseganje. To predstavlja osnovo za procese planiranja, spremljanja dosežkov in določanje ukrepov, s katerimi podjetje lahko vpliva na spremembo poslovanja in njegovih rezultatov (Novković, 1998, str. 16).

7.3.1 Vzroki za uvedbo kontrolinga

Gospodarska kriza je povzročila, da je podjetje moralo znižati določene stroške. Tako je prekinilo nekatera sodelovanja s pogodbenimi delavci, ukinilo več izvodov časopisov, nekaterih revij itd. Obravnavano podjetje mora racionalizirati stroške na več področjih tudi zaradi vse večjih pritiskov lastnice podjetja. Zaradi vsega tega je smiselno, da podjetje uvaja bolj učinkovito spremljanje dogajanja v širšem poslovnem okolju. Podjetje se sooča s posebnostmi, ki lahko predstavljajo težavo pri poslovanju in vplivajo na poslovni izid. Te probleme je mogoče vsaj omiliti, če ne že v celoti odpraviti, če ima podjetje na voljo kakovostnejše informacije ob ustreznem času in posledično lahko sprejema boljše odločitve. Potencialne nevarnosti za podjetje predstavljajo naslednje specifične:

- odvisnost od največjega kupca: Delež največjega kupca v celotnih prihodkih podjetja je v letu 2013 znašal 74,97 %. Čeprav je temeljna strategija družbe utrditi položaj v banki, na osnovi izračunanega podatka lahko sklepamo na potencialno povečanje tveganja v primeru, če se največji kupec odloči za zamenjavo izvajalca podpornih storitev.
- visoka starostna struktura zaposlenih: Starostno strukturo zaposlenih prikazujem v Tabeli 5, iz katere je razvidno, da se največ zaposlenih nahaja v starostnih razredih od 46 do vključno 55 let, in sicer 45,16 % zaposlenih.

Tabela 5: Starostna struktura zaposlenih po razredih v letu 2013

Starost zaposlenih v letih	Št. zaposlenih na dan 31.12.2013	Delež v %
Do 25	2	2,15
26–30	5	5,38
31–35	10	10,75
36–40	6	6,45
41–45	13	13,98
46–50	16	17,20
51–55	26	27,96
56–60	15	16,13
Skupaj	93	100,00

Starostna struktura v podjetju prikazuje visok delež starejših zaposlenih, kar predstavlja višje stroške za podjetje. Takšna starostna struktura je večinoma posledica prenosa zaposlenih iz banke v podjetje ob izločitvi dejavnosti, rezultat običajnega reševanja težje zaposljivih delavcev, predvsem invalidov (v podjetju lahko opravljajo manj zahtevna dela, kot npr. distribucija pošte, telefonsko posredovanje) in omejenih zmožnosti kadrovanja v podjetju. Podjetje je še v letu 2012 zaposlovalo 10,34 % invalidov, zaradi česar je precej presegalo zakonsko določeno kvoto v višini 3 % (Podjetje X, 2012b, str. 4).

- prestrukturiranje podjetja in racionalizacija poslovanja: Glavna naloga finančnega prestrukturiranja podjetja je bila oblikovanje optimalnega cenika storitev, ki jih

podjetje opravlja za banko. Cenik za največjega kupca je nastal na predpostavki, da podjetje ne ustvarja dobička oz. izgube, saj ima podjetje s strani 100 % lastnice določen cilj poslovanje na »pozitivni ničli«. Posledično je cenik predvideval najnižjo ceno za banko ob predpostavki pokrivanja lastne cene teh storitev. Do vključno leta 2008 je podjetje cenik usklajevalo s stopnjo rasti inflacije in cen realno ni dvigovalo. Podjetje je z ukrepi racionalizacije banki še dodatno znižalo stroške v drugem polletju leta 2009 in še vedno posluje po ceniku iz leta 2009. Konstantno izvajanje racionalizacije stroškov za banko in posledično nižanje postavk cenika je v preteklih letih pripeljalo do nepokrivanja lastne cene, ki jo zaračuna na podlagi stroška dela in delovnega mesta zaposlenih, ki opravljajo storitve za banko. Tako s prihodki iz opravljanja storitev za banko ne pokriva svojih stroškov v celoti. Do sedaj je podjetju uspevalo, da je s prihodki od drugih aktivnosti (depozit od prodaje nepremičnine v letu 2007, oddajanje objekta v najem itd.) to razliko pokrivalo in poslovalo na pozitivni ničli. Družba je zaradi nadaljnjih ukrepov racionalizacije poslovanja za banko v letu 2013 planirala prihodke, ki so bili v primerjavi s plansko postavko za leto 2012 za 7 % nižji (Podjetje X, 2012c, str. 4, 7; Tabela 4).

- spremenjeni pogoji dela: To se nanaša na morebitno reorganizacijo delovnega procesa in zmanjšanje obsega dela, do česar lahko pride v povezavi s prestrukturiranjem podjetja in morebitno odločitev največjega kupca, da zamenja izvajalca za opravljanje določenih podpornih storitev.
- reševanje reklamacij in pritožb odjemalcev: Večina reklamacij se rešuje individualno, v odvisnosti od obravnave posameznega problema. Postopke obravnave reklamacij nimajo nikjer zapisanih, prav tako ne spremljajo reklamacij kupcev in vzrokov zanje. Menim, da bi se podjetje tega problema moralo lotiti sistemsko. Reklamacije kupcev bi bilo smiselno evidentirati, kajti le na taki osnovi se lahko analizira dejavnike, ki privedejo do reklamacij. Na ta način bi lahko zmanjšali število reklamacij in tudi omogočili hitrejše reševanje morebitnih reklamacij v prihodnosti ter tako izboljšali kakovost storitev in posledično zadovoljstvo kupcev.
- nagrajevanje zaposlenih: Zaposleni so nagrajeni glede na oceno svojega nadrejenega, ki ima na voljo določen variabilnega znesek, ki ga razdeli med svoje podrejene in se obračuna v okviru plače kot osebna uspešnost. Te ocene so v veliki meri subjektivne in večinoma vsak mesec enake. Krivično ocenjevanje lahko zaposlene demotivira in povzroči slabo voljo, posledično je lahko možnost napak večja. Pri obračunu plač se upošteva evidenca o prisotnosti zaposlenih, ki se vodi v okviru informacijskega sistema Time&Space. Nekateri podatki o delovni uspešnosti, kršitvah in napakah so verjetno zbrani v posameznih ročnih evidencah. Menim, da bi bilo v prihodnje potrebno voditi evidenco o učinkovitosti zaposlenih in to upoštevati pri dodeljevanju osebne uspešnosti zaposlenim. Kajti le ustrezno izbran sistem nagrajevanja vodi k zadovoljnim zaposlenim in končno k dobrim rezultatom poslovanja podjetja.

Kontroling bi s svojo usmerjenostjo tudi v spremljanje in obvladovanje tveganj ter spodbujanje sprememb lahko priskrbel ustrezne informacije, s pomočjo katerih se bo

podjetje lažje soočalo s potencialnimi nevarnostmi, ki jih lahko povzročijo navedene posebnosti.

7.3.2 Naloge kontrolinga

Osnovna naloga funkcije kontrolinga v podjetju je oskrbovanje uprave z informacijami, na osnovi katerih lahko vodstvo postavlja (oblikuje) cilje podjetja in sprejema ukrepe za uresničevanje le-teh. Ostale pomembnejše naloge zaposlenih, ki se opravljajo v podjetju in sodijo v okvir kontrolinga, so:

- sodelovanje pri oblikovanju poslanstva, vizije, strategije in ciljev podjetja;
- koordinacija in sodelovanje z oddelki/slужbami v podjetju pri izdelavi letnega plana;
- usklajevanja plana s cilji podjetja;
- izdelava plana bilance stanja, izkaza poslovnega izida in denarnih tokov po računovodskih standardih;
- izdelava ocen poslovanja;
- izdelava dokumenta planiranja »Poslovni in finančni plan«;
- pomoč pri obračunavanju stroškov in izdelovanju kalkulacij;
- koordinacija pri izdelavi strateškega plana in priprava le-tega;
- zbiranje kakovostnih informacij iz okolja;
- priprava dokumenta »Razvojna strategija podjetja«;
- analiza stroškov, prihodkov in odhodkov;
- analiza oz. spremljanje odmikov in ugotavljanje vzrokov zanje;
- kontroliranje doseganja planskih ciljev in informiranje uprave o nastalih odstopanjih;
- predlaganje ukrepov za odpravo odmikov;
- svetovanje pri odločanju;
- poročanje o uresničevanju planov (mesečno, kvartalno, letno);
- izdelava poslovnega dela letnega poročila podjetja;
- izdelava enkratnih finančno-ekonomskih analiz;
- priprava poročil za lastnico in skupščino podjetja ...

Pomočnica uprave je do nedavnega (s 01.07.2014 je v podjetju prišlo do spremembe v samem vrhu podjetja, in sicer je dotedanja pomočnica uprave postala predsednica uprave) skrbela za razvoj funkcije kontrolinga in planiranja v podjetju, saj je koordinirala delo in pripravljala poslovni plana podjetja, spremljala in se vključevala pri njegovem uresničevanju, ugotavljala uspešnost poslovanja in poročala o doseženih poslovnih rezultatih upravi podjetja.

Glede na to, da v podjetju prevladujejo operativne naloge kontrolinga, da je kontroler odgovoren za notranje in zunanje informiranje in da so uporabniki storitev kontrolinga v podjetju notranji in zunanji, lahko sklepam, da je kontroling v podjetju bližje ameriškemu

pristopu. Kontrolerja v podjetju ne enačijo z računovodjem, kar pa je značilnost nemškega pristopa h kontrolingu. Menim, da bi med pomembnejše naloge, ki bi jih bilo smiselno opravljati v okviru kontrolinga v podjetju, lahko uvrstili še: vzdrževanje sistema kontrolinga in uvajanje novih metodologij, kazalnikov ter kazalcev v poslovanje podjetja.

7.3.3 Koristi in stroški vzpostavitve kontrolinga

Uvedba kontrolinga sama po sebi ne zagotavlja večjega dobička, ampak pripomore s transparentnostjo stroškov, kalkulacij, prispevka za kritje in s sistematičnim planiranjem k temu, da podjetje ve, ali je na pravi poti k uresničevanju ciljev podjetja (Hočevar, 2006, str. 2). S pomočjo kontrolinga odkrivamo razloge, zakaj cilje uresničujemo ali pa ne, nato pa morajo slediti predlogi za ukrepanje (Novković, 1998, str. 16).

Glede na trenutno situacijo izvajanja funkcije kontrolinga ugotavljam, da bo moralo podjetje za uspešno vzpostavljen kontroling še veliko postoriti. Za uspešno delovanje kontrolinga bo potrebno najprej vzpostaviti potrebne pogoje, ki bodo povzročili določene stroške. Na drugi strani pa bo uspešno vzpostavljen kontroling prinašal koristi, kar se bo končno odražalo na poslovnem izidu. Večji predvideni stroški na eni strani in verjetne koristi na drugi bodo v podjetju naslednje:

- stroški dodatnega usposabljanja zaposlenih zaradi ustrezne usposobitve kontrolerja in vseh, ki bodo sodelovali pri izvajanju funkcij kontrolinga;
Zaposlenim primanjkuje znanja s področja kontrolinga. Ker so nekateri zaposleni preobremenjeni s svojimi osnovnimi nalogami, bi veljalo razmisliti o prerazporeditvi dela tja, kjer so še neizrabljene zmogljivosti (v kolikor bodo ti zaposleni vključeni v sodelovanje pri izvajanju kontrolinga).
- stroški specializirane zunanje pomoči;
Vsaj za začetek bi bilo mogoče smiselno, da se podjetje odloči za zunanjega svetovalca, da usposobi kontrolerja (pomoč pri uvedbi). Mora pa poskrbeti, da bo ta oseba usposobila zaposlene za uspešno izvajanje kontrolinga tudi po njenem odhodu.
- stroški prenove IT-ja;
Omenjeni strošek bo verjetno najvišji. Tukaj obstajata dve možnosti, in sicer, da se podjetje odloči za nakup nove programske opreme, ki bo omogočala bolj poglobljene analize ali pa nadgradi obstoječi poslovno informacijski sistem. Implementacija ene ali druge možnosti bo zahtevala določen čas.
- višji stroški vzdrževanja informacijskega sistema;
Zaradi obsežnejšega sistema bo prenova informacijskega sistema povzročila višje stroške vzdrževanja le-tega.
- racionalnejša izraba časa;
V primeru enotnega informacijskega sistema oz. celovitega računalniško podprtega informacijskega sistema bo podjetje prihranilo na času.

- manjša možnost človeške napake;
Zaradi prenove informacijskega sistema bi se podatki zajemali na enem mestu.
- preglednost podatkov;
Enotna baza podatkov bo omogočala na preprost in hiter način pridobiti podatke za pravočasno izdelavo poročil.
- večja informiranost zaposlenih;
V kolikor bo podjetje vzpostavilo intranetno stran in omogočilo dostop vsem zaposlenim, bodo le ti bolj obveščeni o dogajanju v podjetju, čutili bodo večjo pripadnost podjetju in posledično bo večje njihovo zadovoljstvo na delovnem mestu.
- uspešnejše poslovanje podjetja.
Večja preglednost in nadzor nad poslovanjem podjetja ter ažurnost informacij za upravo podjetja bodo omogočili učinkovito in pravočasno sprejemanje odločitev in tako se bo povečala tudi uspešnost poslovanja celotnega podjetja.

Križaj (2004b) trdi, da kontroling koristi le v primeru, če je zasnovan na trdih temeljih ter da na področju urejanja infrastrukturnih prvin lahko podjetje večino dela opravi samo in na ta način prihrani denar, ki bi ga sicer porabilo za morebitnega zunanjega svetovalca.

7.4 Aktivnosti kontrolinga v podjetju X

Glavne naloge kontrolinga, ki se v podjetju odvijajo, so svetovanje, koordinacija in priprava plana na ravni podjetja. Naloge se zaključijo z mesečnim poročanjem upravi o morebitnih nastalih odmikih, ki se ugotovijo s kontroliranjem in analiziranjem uresničevanja planiranih ciljev, in poročanjem lastnici. Torej aktivnosti kontrolinga, ki se v podjetju odvijajo, so aktivnosti planiranja, kontroliranja, analiziranja in informiranja, ki jih podrobneje opisujem v nadaljevanju.

7.4.1 Sodelovanje pri planiranju

Za izvajanje nalog kontrolinga ima velik pomen priprava letnega poslovnega in finančnega plana, saj le-ta predstavlja osnovo za spremljanje uspešnosti poslovanja. V podjetju so v Navodilu za izvajanje kontrolinga (Podjetje X, 2009, str. 6) opredelili vlogo kontrolinga pri planiranju poslovanja na naslednji način:

- pri strateškem planiranju poslovanja:
 - zbiranje kakovostnih informacij iz okolja in analiziranje obstoječega poslovanja podjetja;
 - organizacija strateškega planiranja;
 - oblikovanje ustrezne planske metodologije;
 - razreševanje konfliktnih situacij;
 - izdelava strateškega plana na podlagi pridobljenih informacij;

- pri letnem planiranju poslovanja:
 - sodelovanje pri opredelitvi ciljev;
 - oblikovanje koncepta obračuna stroškov, poslovnega uspeha in izdelava kalkulacij;
 - priprava podlag za oblikovanje planov podjetja;
 - usklajevanje aktivnosti pri oblikovanju planov in predračunov v podjetju;
 - sodelovanje pri vzpostavitvi učinkovitega sistema informiranja odgovornih oseb.

Strateško planiranje v podjetju zajema petletne finančne projekcije. Termiski plan za izvedbo procesa planiranja za petletno obdobje potrdi uprava banke na redni seji v mesecu juliju ali avgustu. V začetku meseca septembra iz banke (Področje za nestrateške dejavnosti) posredujejo izhodišča in finančne cilje za pripravo plana finančnih izkazov in kapitala podjetja ter časovni rok izdelave plana. Hkrati pošljejo tudi predpostavke ključnih makroekonomskih kazalnikov (bruto domači proizvod – BDP, inflacija, stopnja brezposelnosti, tekoči račun plačilne bilance, proračunski primanjkljaj/presežek), ki jih je potrebno upoštevati pri pripravi plana. Osnovo za plan predstavljajo strategija bančne skupine in predvidena gibanja v zunanjem okolju. Sestavni del plana članic bančne skupine je tudi ustrezen poslovni plan, ki mora biti skladen s strategijo bančne skupine.

Izhodišča in usmeritve za pripravo plana 2013–2017 so bila naslednja:

- Finančni plan
 - Izhodišči za pripravo:
 - ocena poslovanja za konec leta 2012;
 - obstoječ, veljaven plan izdelan v okviru preteklega procesa planiranja za obdobje 2012–2016, ki ga podjetje korigira skladno z razmerami na trgu, poslovnimi cilji v prihodnje in usmeritvami dobljenimi s strani lastnice;
 - Usmeritve za pripravo:
 - doseganje pozitivnega čistega poslovnega izida;
 - povečanje prihodkov iz naslova gospodarjenja nepremičnin (angl. Facility management, v nadaljevanju FM) na trgu;
 - znižanje stroškov poslovanja in izboljševanje stroškovne učinkovitosti;
- Poslovni plan mora vsebovati:
 - aktivnosti za doseganje poslovnih ciljev;
 - ukrepe za povečevanje prihodkov in zniževanje stroškov;
 - plan kadrov;
 - plan investicij in razvojnih projektov.

Podjetje ima oblikovano naslednjo strategijo (Podjetje X, 2012c, str. 3): »Temeljna strategija podjetja je utrditi svoj položaj v banki in bančni skupini ter s kakovostjo storitev in prizadevnostjo prepričati uporabnike, da smo najbolj izkušeni na področju celovitega upravljanja z nepremičninami banke kot tudi pri nudenju učinkovite organizacijske

strokovne podpore. Naše izkušnje na področju gospodarjenja z nepremičninami banke so nam v veliko pomoč pri prevzemanju poslov na zunanjem trgu.

Zastavljene cilje uresničujemo z učinkovitim vodenjem ljudi, razpoložljivih virov in procesov, kar vse dolgoročno vodi k ustreznim poslovnim rezultatom in poslovni odličnosti, ki se odraža v zadovoljstvu naročnikov, zaposlenih, lastnika in poslovnih partnerjev.

Stalna naloga ostaja kakovost storitev, vsestranska korist, zaupanje in zadovoljstvo naročnikov.«

Podjetje je oblikovalo naslednje glavne strateške cilje (Podjetje X, 2012c, str. 3–4):

- kvalitetno izvajanje storitev FM po konkurenčnih cenah;
- racionalizacija stroškov poslovanja;
- rast prihodkov gospodarjenja z nepremičninami na zunanjem trgu;
- poslovanje na pozitivni ničli.

Navedeni dolgoročni cilji podjetja so v skladu z dokumentom »Razvojna strategija podjetja« oz. plana znižanja stroškov. Omenjeni dokument, ki predstavlja strateško planiranje, podjetje pripravlja okvirno na dve leti. Zajema nastanek in razvoj podjetja, organizacijsko strukturo, analizo poslovnih funkcij, analizo poslovnega okolja in predvidevanje panoge, SWOT analizo ter poslovne cilje in strategije za njihovo realizacijo (Podjetje X, 2012b). S pomočjo navedenega dokumenta podjetje prikazuje možne variante za dolgoročno uspešnost poslovanja podjetja.

Po pisanju Pučka naj bi bili cilji merljivi, kajti drugače ni mogoče spremljati in ocenjevati dosežke niti vzpostavljati primerne kontrole njihovega uresničevanja (Pučko, 2005, str. 208). Oblikovani cilji podjetja niso jasni strateški cilji, saj predstavljajo razvojno usmeritev podjetja in, kot je razvidno, izhajajo iz danih usmeritev lastnice podjetja. Ker so strateški cilji ključni rezultati, ki jih podjetje želi doseči v prihodnosti, menim, da bi morale podjetje eksplicitno opredeliti merljive strateške cilje (določiti sprejemljive ciljne velikosti kazalnikov), da bi lahko kontroliralo njihovo uresničevanje. Podjetju, v skladu s sklepom lastnice zaradi kapitalske povezave in izvajanja podpornih dejavnosti, ni potrebno realizirati dobička, dovolj je poslovanje na pozitivni ničli, kar pa predstavlja nenavaden cilj, kajti običajno je temeljni smisel obstoja in poslovanja podjetja v ustvarjanju dobička.

Operativno planiranje v obravnavanem podjetju se prične z izdelavo strateškega plana, ki je izdelan na letni osnovi. Za prvo leto plan izkaza poslovnega izida pripravijo bolj podrobno, kot bo opisano v nadaljevanju, za preostala štiri leta pa bolj okvirno. Prvo leto strateškega plana tako predstavlja letni plan, ki je razdelan po mesecih. Planiranje v podjetju predstavlja letni ritual, ki se prične vsako leto v začetku meseca septembra in se praviloma zaključi v mesecu oktobru. Proces planiranja vključuje nekaj zaposlenih in se

odvija v skladu s postavljenimi cilji in predvidenim razvojem podjetja v prihodnosti ter vplivi iz okolja.

Priprava letnega plana se prične z analizo obstoječega stanja in doseženih rezultatov v tekočem letu. Do sedaj je pomočnica uprave (zaradi že omenjene spremembe v samem vrhu podjetja, kjer opisujem aktivnosti pomočnice uprave, uporabljam pretekli čas) skupaj z analitičarko pripravila vse ključne podatke o že doseženih rezultatih v tekočem letu (ob koncu prvih treh četrtletij) in v sodelovanju z vodji oddelkov izdelala oceno poslovanja do konca tekočega leta (za zadnji kvartal), ki predstavlja izhodišče za napoved za prihodnje leto. Kar pomeni, da osnovo za oceno in planiranje predstavljajo doseženi rezultati v tekočem letu. Napoved se pripravlja po principu taktičnega planiranja v Microsoft Office Excel-u (v nadaljevanju Excel). Preglednica v Excel-u omogoča primerjavo planskih podatkov z doseženimi vrednostmi v preteklem letu in v prvih osmih mesecih tekočega leta ter z letnim planom za tekoče leto. Podatke o doseženih rezultatih črpajo iz računovodskega informacijskega sistema Glavna knjiga s saldakonti. Pri vsem tem upoštevajo tudi makroekonomska izhodišča (npr. gospodarska gibanja, predvideno inflacijo) in informacije o institucionalnih ukrepih (zakonodaja in drugi predpisi, ki že veljajo ali se predvidevajo). Oceno poslovanja je nato pomočnica uprave posredovala v potrditev predsedniku uprave.

Vodstvo podjetja določi predvidena investicijska vlaganja v podjetju, ki jih nato upoštevajo pri pripravi plana. Tako se planiranje investicij odvija na samem vrhu podjetja (pomočnik uprave). Vodje oddelkov se preko elektronske pošte pozove, da sporočijo, kaj bi potrebovali v prihodnjem obdobju oz. kaj je potrebno na novo nabaviti (npr. nabava avtomobilov, računalnikov, potrebe glede vzdrževanja). Informacije o potrebah zaposlenih zbirajo tudi že tekom leta. Pri tem je pomočnica uprave sodelovala z vodji oddelkov in jim nudila strokovno pomoč. Tako je izvajala koordinacijo, ker je usklajevala planske postavke med oddelki in med nadrejenimi ter podrejenimi delovnimi mesti, hkrati pa je usklajevala različne korake planiranja med sabo.

Na osnovi prejetih izhodišč in planskih podatkov posameznih vodij oddelkov plan vnašajo v Excel preglednico po mesecih. Vnaša se podatke o prihodkih in stroških. Pri razporeditvi posameznih kategorij si pomagajo z mesečno dinamiko preteklega leta, ki jo ustrezno prilagodijo pričakovanim spremembam v planskem letu.

Pripravljen osnutek plana je pomočnica uprave poslala predsedniku uprave, nato mu je letni plan predstavila in podala ustrezne razlage za posamezne dele celotnega plana. Sledilo je usklajevanje z nadrejenimi. Nato izdelajo osnovne poslovne izkaze po računovodskih standardih (planirano bilanco stanja, izkaz poslovnega izida). Sledi izdelava plana izkaza poslovnega izida po letih za preostala štiri leta. Celotno gradivo, opisni del in tabele, je posredovala v obravnavo predsedniku uprave in ko ga je le-ta potrdil, so gradivo poslali lastnici podjetja. Uprava podjetja ima nato konec meseca septembra oz. v začetku

oktobra individualni sestanek na banki s tistimi, ki so linijsko zadolženi za obravnavano podjetje. Namen sestankov je predvsem obrazložitev in uskladitev osnutkov planskih dokumentov, kar pomeni, da pregledajo planske dokumente in podajo pripombe in predloge na plan. Podjetje mora nato plan ustrezno popraviti, sledi ponovni sestanek na banki. Ko je plan usklajen z zahtevami banke, ga pošljejo v potrditev in sprejem najprej seji uprave banke in končno v obravnavo skupščini podjetja. Na koncu je potrebno plan vnesti v aplikacijo Cognos Controller, za kar je zadolžena vodja računovodstva. Točnejša navodila glede vnosa plana v aplikacijo posreduje bančni Sektor kontrolinga.

Letni plan v podjetju je vsebinsko sestavljen iz stroškov materiala, storitev, obresti, dela, drugih stroškov, amortizacije in prihodkov ter mora biti v skladu s strategijo podjetja. Planiranje prihodkov predstavlja podlago za izdelavo planiranja stroškov. Planiranje osnovnih sredstev (planiranje nabave novih računalnikov, pisarniške opreme itd.) in investicij vanje pripravljajo hkrati s planiranjem stroškov. Zmnožek vrednosti osnovnih sredstev na zadnji dan preteklega leta in letne stopnje amortizacije predstavlja vrednost amortizacije v tekočem planskem letu. Planirana amortizacija za novo nabavljena osnovna sredstva je zmnožek nabavne vrednosti osnovnega sredstva in letne stopnje amortizacije.

Končni rezultat celotnega postopka planiranja je dokument »Poslovni in finančni plan«, ki je potrjen oz. sprejet v mesecu oktobru. Poslovni in finančni plan je opremljen tako s kvantitativnimi kot kvalitativnimi podatki in je rezultat različnih predhodnih analiz in spremljanja raznih dejavnikov, ki bi lahko vplivali na poslovanje podjetja. Na začetku je podana osnovna predstavitev podjetja (ime, naslov, leto ustanovitve, oblika lastnine, temeljna dejavnost itd.). Osrednje poglavje planskega dokumenta (poslovni plan) vsebuje kratkoročne poslovne cilje podjetja in strategije za njihovo realizacijo, odločitve o morebitnih spremembah strategije in dolgoročnejših ciljih podjetja. Sestavni del dokumenta so tudi predlogi dodatnih aktivnosti za doseg ciljev in ukrepi racionalizacije stroškov. Del planskega dokumenta sta tudi plan kadrov in plan osnovnih sredstev, ki ju je potrebno prikazati ločeno (Tabeli 6 in Tabela 7). Na koncu so podane še finančne projekcije za petletno obdobje. Prilogo sestavljata plan izkaza poslovnega izida in plan bilance stanja v obliki tabel v Excel-u (Podjetje X, 2012c, str. 2–7).

Tabela 6: Plan kadrov za leto 2012 in 2013

Postavka	Doseženo 2011	Plan 2012	Doseženo 2012	Plan 2013	Index P 2012/ D 2011	Index D 2012/ P 2012	Index P 2013/ D 2012
Število zaposlenih	106	102	97	97	96	95	100

Vir: Prirjeno po Podjetje X, Poslovni in finančni plan za leto 2013, 2012c, str. 7; Podjetje X, Poročilo o poslovanju podjetja X v letu 2012, 2013b, str. 5.

Zaradi projekta racionalizacije stroškov oz. realizacije programa zniževanja števila zaposlenih so planirali nižje število zaposlenih, saj so posledično nižji tudi stroški dela. Zaposleni, ki so del navedenega programa, imajo praviloma najdaljši delovni staž (blizu upokojitve). Zaposlenost znižujejo na račun upokojitvev oz. prenehanj po sporazumu (v skladu z »mehkim načinom« zniževanja števila zaposlenih). Iz tabele je razvidno, da so za leto 2012 planirali, da bo, v primerjavi z letom 2011, za 4 % manj zaposlenih. Za leto 2013 pa so planirali 97 zaposlenih, kar je na isti ravni kot v letu 2012.

Tabela 7: Plan nabave osnovnih sredstev v EUR

Postavka	Plan 2012	Plan 2013
Oprema, avtomobili	12.000	12.000
Zgradbe	30.000	30.000
IT oprema (SW+HW)	15.000	15.000
Skupaj	57.000	57.000

Vir: Podjetje X, Poslovni in finančni plan za leto 2012, 2011, str. 8; Podjetje X, Poslovni in finančni plan za leto 2013, 2012c, str. 7.

Podjetje za leto 2012 in 2013 ni predvidevalo večjih investicij. Višino planiranih investicij so praviloma presojali glede na ekonomsko dobo delovanja osnovnih sredstev. Predvidevajo, da je, ob nespremenjenem obsegu storitev, vsako leto potrebno zamenjati eno vozilo. Sredstva za investicijsko vzdrževanje zgradb namenjajo predvsem za vplačila v rezervni sklad iz naslova lastništva poslovnih prostorov. Sredstva za nakup IT opreme se nanašajo na nujno zamenjavo izrabljenih delovnih postaj in potrebne posodobitve programske opreme (Podjetje X, 2012c, str. 7).

Projekcija izkaza poslovnega izida za leta 2014–2017 ostaja enaka, saj je zaradi postopka prodaje podjetja dolgoročno planiranje oteženo (Podjetje X, 2012c, str. 2).

Kasnejših rebalansov plana v podjetju načeloma ni. V kolikor pa med letom pride do večjih sprememb v poslovanju, se med tekočim letom po potrebi naredi rebalans letnega plana, tako da se le-ta prilagodi tekočim razmeram poslovanja. Nova ocena poslovanja predstavlja pričakovano poslovanje podjetja do konca tekočega leta.

Podjetje pripravlja tudi osnutke plana vlaganj v objekte banke in oceno investicij (Podjetje X, 2014b, str. 3).

7.4.2 Sodelovanje pri kontroliranju

Vloga kontrolinga pri kontroliranju poslovanja (Podjetje X, 2009, str. 6):

- pri strateškem kontroliranju poslovanja:

- pravočasno opozarjanje na nepričakovane razvoje v okolju;
- prilagajanje obstoječih strateških planov spremembam v okolju;
- pri letnem kontroliranju poslovanja:
 - vzpostavitev sistema kontroliranja poslovanja;
 - izvajanje kontroliranja;
 - ugotavljanje vzrokov za odstopanja in predlaganje ukrepov za uresničitev plana v sodelovanju z vodstvom podjetja.

Kontroliranje temelji predvsem na spremljanju tekočega poslovanja in poteka mesečno, kvartalno in na letni ravni. Dinamika spremljanja doseganja ciljev je odvisna od **ustaljene prakse** (mesečno spremljanje izkaza poslovnega izida in glavnih postavk bilance stanja, po potrebi spremljanje denarnega toka) in **nastanka določenega poslovnega dogodka** (izredni dogodki, kot npr. nakup stavbe). Med letom spremljajo doseganje planskih ciljev po vseh kategorijah. Vir podatkov o dejanskem poslovanju podjetja so računovodski podatki (informacijski sistem Glavna knjiga s saldakonti) in podatki drugih služb.

V podjetju vrste stroškov in prihodkov ustrezajo kontom glavne knjige razreda 4 (stroški) in 7 (prihodki in odhodki). Ključne kategorije vrst stroškov so: stroški materiala, stroški storitev, stroški dela, amortizacija in drugi stroški. Med prihodki pa prihodki iz prodaje storitev (najemnine, refundacije obratovalnih stroškov in oddajanje parkirnih mest, problematične nepremičnine, računovodske storitve, ostali prihodki), prihodki iz naslova projektiranja in nadzora, prihodki iz gospodarjenja (interni in eksterni trg), prihodki od prodaje nepremičnin oz. provizij od prodaje nepremičnin in prihodki iz obresti.

V podjetju se vsi prihodki in stroški vodijo po stroškovnih mestih. Stroškovno mesto je osnovna organizacijska enota oz. stavba oz. projekt, ki predstavlja mesto nastanka stroška. Splošne stroške vodijo na posebnem kontu (npr. stroške uprave, računovodstva, izobraževanj).

Nadzor izvršujejo na naslednjih področjih:

- nadziranje stroškov po vrstah stroškov;
- nadziranje stroškov po stroškovnih mestih (občasno oz. po potrebi);
- izpolnjevanje realizacije postavk izkaza poslovnega izida in nekaterih postavk bilance stanja;
- izpolnjevanje plana zaposlenih.

Odmike ugotavljajo glede na plan in tudi glede na dosežen rezultat v predhodnem letu, saj tako lažje ugotovijo odstopanja (negativna in pozitivna). Razlike med planskimi in dejanskimi podatki so prikazane z indeksi. Nadziranje v večini poteka mesečno, takrat se ugotavljajo tudi odstopanja od plana po vseh kategorijah/postavkah (material, delo, storitve

itd.). V primeru bistvenih odstopanj poiščejo vzroke za nastale odmike, ki jih v poročilu tudi navedejo. V tem primeru je potrebno predlagati tudi ukrepe in aktivnosti za izpolnjevanje plana in za odpravo ugotovljenih negativnih odstopanj.

V podjetju imajo oblikovana stroškovna mesta, nimajo pa oblikovanih mest odgovornosti. Tako so določeni nosilci odgovornosti nejasno definirani oz. sploh niso definirani. Vzrok za to so verjetno že v osnovi nejasno razdeljene zadolžitve, kajti veliko preveč operativnih odločitev se sprejema v upravi in tako postanejo za morebitne nosilce odgovornosti stroški dejansko neobvladljivi, nato morajo pa še opravičevati negativna odstopanja, na katera nimajo vpliva. Naslednji vzrok pa je verjetno v organizacijskih spremembah podjetja, prilagajanju delovnih mest posameznikom, menjavanju odgovornih oseb, kar lahko privede do sprememb zadolžitvev po delovnih mestih.

7.4.3 Analiziranje

Analiza sedanjega poslovanja podjetja zajema (Podjetje X, 2009, str. 6–7):

- opazovanje obstoječega poslovanja:
 - zbiranje podatkov in informacij;
 - primerjava z izbrano primerjalno osnovo;
 - ugotavljanje odstopanj (pozitivna/negativna);
 - ugotavljanje vzrokov zanje;
- diagnoza poslovanja:
 - iskanje vzrokov za ugotovljena odstopanja.

Analiza okolja pa zajema ugotavljanje možnega razvoja gospodarskih pojavov, ki so pomembni za sedanje poslovne odločitve podjetja.

Analiziranje uresničevanja planiranih ciljev v podjetju poteka mesečno, kvartalno in letno na podlagi doseženih postavk, ki jih primerjajo s planiranimi podatki in s podatki preteklega leta. Vsak mesec oz. kvartal oz. vsako leto pripravljajo izkaz poslovnega izida na osnovi dejanskih podatkov. Spremljajo tudi glavne postavke bilance stanja. Na podlagi tega ugotavljajo odmike od planiranega in vzroke zanje. Tako ugotavljajo odstopanja, ki so nastala zaradi različnih dejavnikov. Podatki so podani tabelarično (absolutni podatki, indeksi) in opisno. Uprava podjetja na osnovi podatkov in ugotovitev analize sprejema odločitve in izvaja potrebne ukrepe za odpravljanje odmkov. Gradivo analize uporabi tudi za potrebe poročanja lastnici podjetja (s kvartalnimi poročili o poslovanju in poročili o poslovanju na letni ravni). Odmike, ki bi lahko ovirali doseganje postavljenih ciljev, skušajo odpraviti.

V podjetju opravljajo tudi različne enkratne analize in poročila, ki so namenjena vodstvu oz. lastnici podjetja. Podatki, ki jih kontroling obdeluje, izvirajo iz računovodskih in drugih evidenc podjetja, od tega je večina podatkov podjetja shranjena v bazi računovodskega informacijskega sistema. V okviru Oddelka za splošne posle obdelujejo računovodske podatke o stroških in odhodkih, prihodkih in druge podatke, potrebne za izračun raznih pokazateljev, kot so npr. opravljene ure redno zaposlenih, opravljene ure študentskega servisa.

7.4.4 Informiranje

Izvajanje informiranja zajema poročila za različne ravni v podjetju, ki so različna, vendar imajo vsa namen motivirati prejemnika (Podjetje X, 2009, str. 7).

Zaposleni, ki opravljajo naloge kontrolinga, prejemajo podatke z vseh področij poslovanja in poslovnih funkcij v podjetju, predvsem pa iz računovodskega (informacijski sistem Glavna knjiga s saldakonti, Fakturiranje), kjer je na razpolago največ podatkov. Z njimi pomagajo predsednici uprave in preostalemu vodstvu pri oblikovanju poslovnih ciljev, sprejemanju poti za njihovo uresničevanje ter sprejemanju poslovnih odločitev.

Podjetje v okviru kadrovske evidence uporablja programski paket Time&Space. V programu se vodi evidenca prihodov in odhodov zaposlenih na delo, izobraževanj, službenih potovanj, dopustov in bolniških odsotnosti. Program registrira tudi vstopne točke v objekte. Na ta način se lahko nadzoruje tudi gibanje zaposlenih po poslovnih prostorih.

Trenutni informacijski sistem in različne evidence, ki so osnova za spremljanje poslovanja in izdelavo poročil, med seboj niso povezani. Ker v podjetju nimajo vzpostavljenega enovitega zajemanja podatkov, je potrebno podatke vnašati večkrat in na več vhodnih mestih, s čimer se poveča tudi možnost napak. Poleg tega informacijski sistem nima vgrajene metodologije za kontroling in zato otežuje učinkovito delo zaposlenim, ki izvajajo naloge kontrolinga. Zaradi slabe preglednosti sistema se posledično porabi veliko časa za usklajevanje različnih virov informacij in prepisovanjem.

Kljub navedeni pomanjkljivosti informacijskega sistema zadolženi za izvajanje funkcije kontrolinga skušajo po svojih najboljših močeh zagotavljati take informacije, ki jih vodstvo potrebuje za odločanje. Redna poročila o poslovanju sestavljajo v rednih, vnaprej določenih rokih (mesečno, kvartalno, letno). Ob izdelavi rednih poročil pripravljajo tudi poročila za zunanje uporabnike, in sicer so med najpogostejšimi poročila za lastnico (mesečno v okviru aplikacije Cognos Controller, kvartalno in letno), skupščino podjetja in Agencijo Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJ PES). Po potrebi izdelujejo tudi izredna poročila, ki jih pripravljajo navadno enkratno in časovno različno. Ta poročila so navadno bolj podrobna in prilagojena specifičnim potrebam. Vsebina poročil je odvisna od uporabnikov, ki so jim namenjena. Poročila za skupščino in

lastnico podjetja je pripravljala pomočnica uprave, poročila za AJPES pa vodja računovodstva. Na AJPES vodja računovodstva poroča enkrat na leto, za potrebe Statistike finančnih računov pa je potrebno poročati na tri mesece. O izplačilih zaposlenim je potrebno poročati na AJPES vsakokrat ob izplačilu plač. Na AJPES je potrebno poročati tudi o investicijah v osnovna sredstva.

Kot sem že omenila, je potrebno mesečno poročati osnovne podatke bilance stanja in izkaza poslovnega izida ter interne odnose v bazo Cognos Controller, in sicer do petega delovnega dne v tekočem mesecu za pretekli mesec. Dodatne podatke je potrebno poročati osmi delovni dan po zaključku kvartala (v aprilu, juliju, oktobru). V januarju tekočega leta iz banke (Oddelek za računovodstvo bančne skupine) posredujejo terminski plan poročanj in navodilo za poročanje, kjer je določen obseg mesečnega oz. kvartalnega poročanja (Podjetje Y, 2013, str. 3).

Roke za pripravo kvartalnih poročil določi Področje za nestrateske dejavnosti bančne skupine, ki pripravi informacijo o poslovanju nestrateskih članic bančne skupine, ki jo nato obravnava uprava banke. Izhodišča za pripravo poročila so:

- vsebinski komentarji o poslovanju v obravnavanem kvartalu (ključne poudarki, aktualne teme);
- poročilo o morebitnih večjih škodnih dogodkih v obravnavnem kvartalu;
- informacija o morebitnih pregledih in pomembnejših ugotovitvah regulatorjev, revizorjev itd.

Glavni prejemnik poročil o poslovanju je uprava podjetja. Po zaključku knjiženj za pretekli mesec se opravijo interni prenosi do petega delovnega dne v mesecu. Mesečno izdelujejo in pošiljajo upravi podjetja poročila v obliki Excel preglednic ter po potrebi navedejo razloge za morebitna večja odstopanja. Iz poročil so poleg odmikov (primerjave so izračunane v indeksih) razvidne informacije o planiranih in dejanskih kategorijah tekočega obdobja in enakega obdobja preteklega leta. Kvartalno poročilo o poslovanju podjetja vsebuje **informacijo o izpolnjevanju finančnih ciljev** (prihodki iz prodaje storitev, prihodki iz naslova gospodarjenja, prihodki iz naslova prodaje nepremičnin in provizij pri prodaji nepremičnin, ostali prihodki, stroški materiala in storitev, stroški dela, strošek amortizacije, prevrednotovalni odhodki, drugi odhodki poslovanja, rezervacije, izid iz poslovanja, prihodki iz obresti, čisti poslovni izid iz rednega delovanja, davki, čisti poslovni izid), **informacije o glavnih poslovnih aktivnostih** (splošne in po posameznih področjih), **informacijo o organizaciji družbe in kadrovanju** (število zaposlenih, odhodi zaposlenih), **primerjavo poslovanja poročanega obdobja z enakim obdobjem preteklega leta**, na koncu pa še **poročanje o ostalem** (škodni dogodki, morebitni izredni revizorski pregledi), prilogo poročila pa sestavljata izkaz poslovnega izida in glavne postavke bilance stanja. Poročila vsebujejo podatke in informacije po skupinah vrst stroškov, prikazane tudi v odstotkih, indeksih in grafih.

Oddelek za računovodstvo bančne skupine pošlje podjetju v mesecu decembru tudi rokovnik za poročanje. Do osemnajstega januarja tekočega leta je potrebno na banko posredovati nerevidirane podatke za potrebe izdelave letnega poročila bančne skupine skladno z Navodili za posredovanje podatkov članic bančne skupine. Do štiriindvajsetega januarja pa je potrebno posredovati revidirane podatke za potrebe izdelave letnega poročila bančne skupine. Do četrtega marca je potrebno posredovati opis pomembnejših dogodkov po datumu bilance stanja (Podjetje Y, b.l.).

Iz navedenega je razvidno, da se v podjetju opravljajo naloge kontrolinga, ki so podobne tistim, ki jih navaja literatura. V podjetju se odvijajo aktivnosti kontrolinga, ki se začnejo s sodelovanjem pri planiranju in kontroliranju, nadaljujejo z analizo uspešnosti poslovanja ter zaključijo s poročanjem vodstvu o nastalih odmikih. Poročila o odmikih predstavljajo osnovo za ukrepanje, kar pomeni, da je delovanje kontrolinga usmerjeno v prihodnost in doseganje postavljenih ciljev. Na osnovi opredeljenih aktivnosti kontrolinga lahko potrdim ugotovitev v točki 7.3.2, da v podjetju prevladujejo naloge operativnega kontrolinga. Čeprav imajo v Navodilu za izvajanje kontrolinga opredeljene tudi naloge strateškega kontrolinga, teh ne izvajajo dovolj pogosto in v zadostni meri. Zato se mi zdi smiselno, da bi v podjetju morali več pozornosti nameniti nefinančnim kazalnikom, katere bi lahko uvajali s pomočjo metod in tehnik strateškega kontrolinga.

7.5 Umestitev sistema kontrolinga v organizacijsko strukturo podjetja X

Organizacija funkcije kontrolinga je odvisna predvsem od vodstva podjetja. Prvi korak je bil narejen z odločitvijo uprave, da uvede funkcijo kontrolinga kot sestavni del poslovanja. Naslednji korak je bil določitev nalog, ki jih je potrebno opravljati v okviru te funkcije, pri čemer menim, da bi jih bilo potrebno še bolj razdelati.

Kontroling v podjetju ni posebej organiziran, zato del nalog s področja kontrolinga opravljajo zaposleni iz finančne službe in računovodstva, del pa jih nase prevzame poslovodstvo, in sicer je bila do nedavnega to pomočnica uprave. Ker pa takšno stanje ne daje optimalnih rezultatov in glede na velikost družbe menim, da bi lahko v podjetju kontroling deloval kot samostojna enota. Smiselna se mi zdi uvrstitev na drugo organizacijsko raven, in sicer bi lahko služba kontrolinga delovala centralizirano v okviru Oddelka za splošne posle (tako kot računovodstvo in finančna služba), ki odgovarja neposredno predsednici uprave. Dejstvo je, da lahko kontroling le kot neodvisna in samostojna služba zagotovi dovolj objektivne informacije, ki niso prilagojene morebitnim interesom vodilnih znotraj podjetja oz. interesom znotraj poslovnih področij. Hkrati mora biti omogočen dostop do informacij, ki jih kontroling potrebuje za svoje delovanje in sodelovanje z ostalimi poslovnimi področji v podjetju.

7.6 Predlog razvoja kontrolinga

V podjetju so postavljene zasnove kontrolinga, vendar obstaja kar nekaj možnosti za njegovo izboljšavo. Do sedaj so naloge kontrolinga opravljale pomočnica uprave, vodja računovodstva in analitičarka. Pomočnica uprave je postala predsednica uprave, zato je velika verjetnost, da bo prihajalo do preobremenjenosti preostalih zaposlenih in posledično do nepopolnosti pri izvajanju aktivnosti kontrolinga. Zato bi veljalo razmisliti, da bi se usposobilo kontrolerja, ki bo kontroling vodil samostojno in bo to predstavljalo njegovo edino zadolžitev oz. funkcijo. Odgovoren bo za vse naloge kontrolinga ob sodelovanju ostalih vodij v podjetju. Na ta način bo planiranje bolj natančno, kontroliranje bo lahko bolj pogosto in s tem opozarjanje na morebitne napake, še predno bi se le-te pojavile, tako bodo lahko tudi analiziranja in informiranja pogostejša. Se bo pa morale podjetje najprej osredotočiti na optimalno zasnovo že obstoječih infrastrukturnih prvin (posodobitev kontnega plana, posodobitev seznama stroškovnih mest, opredelitev stroškovnih nosilcev itd.). Potrebno bo definirati tudi uporabo in vpeljavo novih sodobnih orodij kontrolinga. V nadaljevanju skušam podati priporočila za nadaljnji razvoj kontrolinga skladno z njegovimi aktivnostmi.

7.6.1 Predlog prenove planiranja

V sklopu planiranja je naloga kontrolinga povezati strateške cilje, usmeritve in strategijo podjetja z operativnimi nalogami, da bi podjetje lahko uresničilo oz. doseglo cilje. Izvajanje aktivnosti planiranja v podjetju ni usklajeno in celovito, saj strateškega plana, ki ga v podjetju pripravljajo za petletno obdobje, kasneje ne prilagajajo dejanskim razmeram v okolju. Tako kot se pri večjih spremembah poslovanja v podjetju usklajujejo letni plan, bi morali redno usklajevati tudi strateški plan. Večji pomen strateškemu planiranju bi v podjetju morali pripisati tudi zato, ker strateški plan predstavlja podlago operativnemu planu.

Strategijo podjetja bi morali podrobneje opredeliti v obliki jasnih, sprejemljivih in merljivih operativnih ciljev, hkrati bi morali planirati tudi ciljne velikosti kazalnikov, s čimer bi bilo lažje tudi kontroliranje. Zaradi dinamičnosti poslovnega okolja bi morali vsako leto usklajevati tudi dokument »Razvojna strategija podjetja«.

V okviru strateškega planiranja bi bilo potrebno v informacijskem sistemu podjetja vzpostaviti določene metode strateškega kontrolinga, npr. delovanje sistema uravnoveženih kazalnikov. Kaplan in Norton (2000, str. 8) sta razvila ta koncept z namenom, da bi lastniki in managerji lahko spremljali uresničevanje strategije podjetja. Omogoča merjenje uspešnosti poslovanja podjetja pri izvedbi strateških ciljev tako s pomočjo finančnih kot tudi nefinančnih kazalnikov v okviru finančnega vidika, vidika poslovanja s strankami, vidika notranjih poslovnih procesov ter vidika učenja in rasti.

Planiranje bi izpopolnili tudi z vzpostavitvijo metodologije planiranja v podjetju, v okviru katere bi določili vsebino, postopke, roke planiranja in odgovornosti pri pripravi in izpolnjevanju plana podjetja.

7.6.2 Predlog prenove kontroliranja

Kljub temu da so v podjetju oblikovana stroškovna mesta, le-ta niso oblikovana kot mesta odgovornosti. V podjetju ravni odgovornosti niso jasno definirane in pojavlja se problem več ravni vodenja. Tako pri strateških kot vsakodnevnih operativnih odločitvah sodelujejo tako vodja posameznega oddelka kot pomočnika uprave oz. predsednica uprave. Oblikovati bi morali stroškovna mesta odgovornosti in odgovornosti prenesti na za to odgovorne osebe. Vsak oddelek bi lahko predstavljal stroškovno mesto odgovornosti, na katerem bi bil vodja oddelka, v okviru svojih pooblastil, zadolžen za posamezne vrste stroškov in odhodkov ter za njihovo višino tudi odgovarjal. Z definiranjem nosilcev odgovornosti bi postal tudi nadzor lažji. Lahko bi razmislili tudi o poslovnoizidnih mestih odgovornosti, saj sedaj odgovornost tako za prihodke in stroške kot tudi za poslovni izid nosi uprava podjetja.

V podjetju bi do neke mere lahko spremenili način odločanja, in sicer tako, da bi nekatere odločitve decentralizirali. Trenutno je vodstvo podjetja odgovorno za večino sprejetih odločitev v podjetju. To ne predstavlja nobene težave, dokler ne pride do kakšnega nenadnega dogodka. V takih primerih pa lahko počasno reagiranje povzroči določene težave. Zato bi lahko nekatere odgovornosti, zadolžitve in odločitve v podjetju, predvsem operativne, prenesli na nižje ravni, in sicer vsaj do vodij posameznih oddelkov. Posledično bodo zaposleni dobili občutek večje pripadnosti podjetju, njihovo zadovoljstvo se bo povečalo, hkrati pa bodo njihovi potenciali bolj izkoriščeni. Podjetje bo postalo bolj učinkovito in sposobno hitreje reagirati na zahteve kupcev, s čimer se bo povečala tudi odzivnost celotnega podjetja.

Zaposleni na posameznih poslovnih področjih ročno kontrolirajo različne prihodke, stroške (npr. porabe energentov, študentskega dela itd.). V kolikor bi se vsi ti podatki zbirali v enem sistemu, bi bil tako tudi pregled in nadzor lažji.

Podjetje nima enotno definiranega sistema meril uspešnosti. Redno mesečno spremljajo le odstopanja planiranih stroškov in prihodkov v okviru računovodskih podatkov na ravni izkaza poslovnega izida. Najpomembnejšo vlogo pri virih informacij ima tako računovodstvo, ki razpolaga z informacijami o sedanjem in preteklem stanju. Iz tega sledi, da je v podjetju izoblikovan sistem povratne kontrole, ne pa vnaprejšnje kontrole, s pomočjo katere se prilagaja strateški plan spremenjenemu okolju. Vnaprejšnjo kontrolo bi lahko uvedli z že omenjenim sistemom uravnoteženih kazalnikov, ki poleg finančnega vidika upošteva tudi nefinančne vidike poslovanja, pri čemer bi morali večji pomen pripisovati nefinančnim podatkom, saj lahko prav ti pojasnjujejo finančne podatke.

7.6.3 Predlog prenove analiziranja

Iz nalog kontrolinga (točka 7.3.2) in navedenih aktivnosti kontrolinga v podjetju (točka 7.4) je razvidno, da v podjetju v večini izvajajo naloge z operativnega področja kontrolinga. Na podlagi tega je moč sklepati, da je glavna pomanjkljivost kontrolinga njegova prevelika usmerjenost na obdobje enega leta. Gre za omejenost vloge kontrolerja, ki deluje kot togi poročevalec, ki najprej analizira preteklost, nato pa to prenaša v plan za prihodnje obdobje. Kontroler je preveč osredotočen na preteklost in sedanjost, kar pomeni, da se preveč ukvarja samo s finančnim vidikom poslovanja. Poudarek bodo morali dati sodobnim orodjem kontrolinga, da bo kontroler lahko s pomočjo kazalnikov posredoval tudi usmerjenost v prihodnost.

Funkcijo kontrolinga v podjetju ne opravlja samo kontroler (do nedavnega je bila to pomočnica uprave), ampak tudi druga področja v podjetju. Različne podatke zbirajo ločeno na različnih mestih v podjetju, nihče pa nikoli v celoti ne analizira vseh teh podatkov in podjetje nima podrobne oz. točne slike o poslovanju. Zato bodo morali poskrbeti, da bodo različna funkcijska področja v podjetju opravljala svoje delo. Potrebno bo določiti, katere podatke priskrbi posamezen oddelk oz. služba in tako mesečno poročati kontrolerju o ustvarjenih vrednostih, ločeno po področjih. Kontroler bo zbrane podatke obdelal, analiziral in poročal upravi o morebitnih odmikih in problemih. Analiza teh podatkov bo podjetju omogočila sprejemanje boljših odločitev v prihodnosti.

7.6.4 Predlog prenove informiranja

Zaradi nepovezanega informacijskega sistema in podatkovnih baz v podjetju delo kontrolinga ne more biti v celoti uspešno in učinkovito. Posledično je nemogoče zagotavljati pravočasno in točno informacijsko podporo upravi podjetja za sprejemanje poslovnih odločitev. Zato bi bilo potrebno vzpostaviti povezan informacijski sistem pridobivanja podatkov o poslovanju, takšen, ki bi kontrolingu omogočil tudi avtomatizacijo vseh ročnih zbiranja in analiz podatkov. Tako bi lahko kontroler več časa namenil poglobljenim analizam, ugotavljanju odmikov in predlaganju možnih rešitev za odpravo odmikov. Ščuka (2010, str. 69–70) ugotavlja, da le vzpostavitev enotne centralne baze podatkov, kjer so zbrani vsi podatki, ki odražajo delovanje podjetja, zagotavlja, da se z vnosom za kontroling relevantnih podatkov v sistem avtomatsko kreirajo dokumenti kontrolinga, ki predstavljajo osnovo za različna poročila in analize.

Prvi korak na poti v tej smeri bo podjetje kmalu naredilo, saj že pripravljajo sistem, ki naj bi omogočal enkratni zajem podatkov (avtomatizacija zajema prejetih računov – program Pisarna, njihovo potrjevanje, prenos le-teh v računovodski program za knjiženje in kontiranje prejetih računov in v program za obračun mesečnih stroškov po najemnikih ter prenos obračunanih stroškov po najemnikih objektov nazaj v računovodski program). Usklajevanje in kontroliranje podatkov, postopkov in procesov se intenzivno izvaja od

marca 2014, čeprav poteka počasneje, kot se je sprva planiralo. Pri tem se podjetje sooča z odporom uporabnikov, ker niso vsi dovzetni za novosti. Z delovanjem tega sistema bo omogočena elektronska izmenjava dokumentov, posledično se bo zmanjšal obseg ročnega dela in možnost napak, hkrati pa se bo povečala delovna učinkovitost.

V podjetju je glavni prejemnik poslovnih poročil uprava podjetja. Menim, da bi bili lahko prejemniki tudi vodje oddelkov oz. služb. Pri tem pa bi se poročila razlikovala glede na odgovornost prejemnika. V podjetju bi lahko redno pripravljali tudi poročila o kadrih, kjer bi bile zajete informacije o dinamiki zaposlovanja, statusu zaposlitev, stopnji izobrazbe in strukturi zaposlenih glede na delovna mesta, pregled zaposlenih po starosti, izkoriščenost delovnega časa itd. Pripravljala bi se lahko tudi poročila o investicijah, ki bi obsegala pregled realizacije planiranih investicij.

Za izvajanje požarnega varstva se v mesecu oktobru izvajajo vaje požarnih evakuacij po različnih lokacijah in redno servisirajo gasilni aparati. Redno se izvaja nadzor iz varstva pri delu, ki zajema varen način dela, uporabo varovalne opreme, in sicer na delovnih mestih, kjer se to zahteva. Zaposleni redno opravljajo preventivne zdravstvene preglede. Tudi o teh aktivnostih bi lahko pripravljali poročila v okviru enotne baze podatkov.

Menim, da bi bilo smiselno, da bi v podjetju vzpostavili intranetno stran, kjer bi objavljali informacije, ki morajo biti znane vsem zaposlenim, kot npr. spremembe v delovnih procesih, delovnih nalogah ... Ker intranet omogoča sprotno spremljanje dogajanj v podjetju, bi lahko na ta način vodstvo pravočasno in redno obveščalo vse zaposlene o vseh najpomembnejših spremembah podjetja. Vsakemu zaposlenemu bi morali omogočiti dostop do intranetne strani, saj bi lahko na ta način vsi zaposleni dobili dovolj informacij o finančnem poslovanju podjetja, o viziji in razvoju podjetja, o zaposlovanju v podjetju ter o lastnici in njenih namerah. Na intranetu bi lahko objavili tudi pretekle rezultate poslovanja in plane za prihodnost. S tem bi povečali informiranost zaposlenih, preglednost nad podatki in končno tudi usklajenost, ki bi se odražala tudi v okolju izven podjetja.

SKLEP

Namen magistrskega dela je analizirati smiselnost vzpostavitve kontrolinga v izbranem srednje velikem podjetju in hkrati oblikovati optimalen sistem kontrolinga, da bodo zaposleni, ki so povezani s kontrolingom, v prihodnosti deležni boljše podpore pri opravljanju delovnih obveznosti, posledično bo tudi poslovanje podjetja uspešnejše. Za dosego namena v prvem sklopu predstavljam kontroling s teoretičnega vidika in prikazujem značilnosti MSP-jev v primerjavi z velikimi podjetji, kar pripomore k lažjemu razumevanju razlikovanja kontrolinga v različno velikih podjetjih. Iz teoretičnih spoznanj, pridobljenih v prvem sklopu, poskušam v drugem sklopu za izboljšanje učinkovitosti poslovanja podjetja predstaviti konkretne ukrepe za nadaljnji razvoj kontrolinga v podjetju.

Kontroling predstavlja zelo obširno področje, ki ga avtorji različno definirajo, se pa vsi strinjajo, da z zagotavljanjem ustreznih in pravočasnih informacij o poslovanju podjetja in njegovem okolju predstavlja informacijsko podporo poslovodstvu. K obstoju različnih definicij doprineseta tudi anglo-ameriška in nemška šola, ki na kontroling gledata z različnih zornih kotov.

Organizacija informacijske dejavnosti v podjetjih je različna, prilagojena je posebnostim podjetja in potrebam poslovodstva po informacijah za odločanje. Tako se vsako podjetje samo odloči glede umestitve kontrolinga v podjetje. Odvisno od velikosti podjetja, okolja, kompleksnosti ciljev in kompetenc zaposlenih je lahko kontroling organiziran v podjetju ali izven njega. Kontroling lahko uvaja podjetje samo ali pa to prepusti zunanjemu svetovalcu, v kolikor podjetje oceni, da je to racionalneje. V odvisnosti od organizacije podjetja in sloga vodenja je lahko način organiziranja kontrolinga centraliziran ali decentraliziran.

V izbranem podjetju kontrolinga niso posebej organizirali, so pa naloge kontrolinga do nedavnega opravljale pomočnica uprave, vodja računovodstva in analitičarka. Zaradi napredovanja pomočnice uprave v predsednico uprave obstaja velika verjetnost, da bo prihajalo do preobremenjenosti preostalih zaposlenih in s tem do nepopolnega planiranja, redkejšega kontroliranja, analiziranja in informiranja. Zato podjetju predlagam, da razmisli o usposobitvi kontrolerja do te mere, da bo sposoben kontroling voditi samostojno in bo to njegova edina zadolžitev. Veljalo bi razmisliti o organiziranju službe kontrolinga kot samostojne enote, ki bi delovala v okviru Oddelka za splošne posle in bi bila neposredno podrejena predsednici uprave. Na ta način bi kontroling priskrbel informacije, ki ne bi bile prilagojene morebitnim interesom poslovodstva in vodij oddelkov oz. interesom poslovnih področij.

Odvisnost od največjega kupca, visoka starostna struktura zaposlenih, prestrukturiranje in racionalizacija poslovanja, spremenjeni pogoji dela, reševanje reklamacij in pritožb odjemalcev, nagrajevanje zaposlenih predstavljajo področja in posebnosti, na katere mora biti podjetje še posebej pozorno, da ne bo zašlo v težave pri poslovanju, katerih posledice vplivajo na poslovni izid. Kontroling lahko s svojo usmerjenostjo v spremljanje in obvladovanje tveganj ter spodbujanje sprememb vodstvu podjetja priskrbi primerne in pravočasne informacije, s pomočjo katerih bo podjetje lažje obvladovalo potencialna tveganja, ki jih lahko povzročijo navedene specifike. V kolikor bo imelo ob ustreznem času na voljo kvalitetnejše informacije, bo lahko sprejelo boljše odločitve in na ta način bo lahko omenjene probleme bodisi omililo bodisi v celoti odpravilo.

V podjetju izvajajo naloge kontrolinga, ki so podobne tistim, ki jih navaja literatura. Tako se odvijajo aktivnosti kontrolinga, ki se začnejo s sodelovanjem pri planiranju in kontroliranju, nadaljujejo z analizo uspešnosti poslovanja ter končajo s poročanjem vodstvu o nastalih odmikih. Ugotavljam, da v podjetju prevladujejo naloge operativnega

kontrolinga, in hkrati menim, da nalog s strateškega področja poslovanja ne izvajajo v zadostni meri. Zato se mi zdi smiselno, da bi v okviru kontrolinga v poslovanje podjetja uvajali sodobna orodja strateškega kontrolinga in tako več pozornosti namenili nefinančnim kazalnikom, s pomočjo katerih bi lahko izboljšali uspešnost poslovanja podjetja. Moji predlogi podjetju glede možne izboljšave izvajanja aktivnosti kontrolinga so naslednji:

- prenova planiranja:
 - prilagajanje petletnega strateškega plana dejanskim razmeram v okolju;
 - večji pomen pripisati strateškemu planiranju;
 - podrobnejša opredelitev strategije podjetja v obliki merljivih operativnih ciljev;
 - planiranje ciljnih velikosti kazalnikov;
 - vsakoletno usklajevanje dokumenta »Razvojna strategija podjetja«;
 - v informacijskih sistemih vzpostaviti določene metode strateškega kontrolinga (npr. sistem uravnoveženih kazalnikov);
 - vzpostavitev metodologije planiranja v podjetju, ki bi določala vsebino, postopke, roke in odgovornosti pri pripravi in izpolnjevanju letnega plana;
- prenova kontroliranja:
 - oblikovanje stroškovnih mest odgovornosti;
 - definiranje ravni odgovornosti oz. vzpostavitev sistema odgovornosti;
 - decentralizacija predvsem operativnih odločitev;
 - zbiranje podatkov poslovnih področij v enem sistemu;
 - vzpostavitev vnaprejšnje kontrole (upoštevanje nefinančnih vidikov poslovanja);
- prenova analiziranja:
 - analiziranje zbranih podatkov funkcijskih področij v podjetju;
 - s pomočjo kazalnikov posredovati usmerjenost v prihodnost;
- prenova informiranja:
 - vzpostavitev povezanega informacijskega sistema (vzpostavitev enotne centralne podatkovne baze);
 - pošiljanje poslovnih poročil tudi vodjem oddelkov (razlikovanje poročil glede na odgovornost prejemnika);
 - redna priprava poročil o kadrih, priprava poročil o investicijah, priprava poročil o izvajanju požarnega varstva in varstva pri delu;
 - vzpostavitev intranetne strani.

S predlaganimi dopolnitvami bi lahko v podjetju vzpostavili učinkovitejši sistem kontrolinga od obstoječega. Z opredelitvijo jasnih, merljivih in dosegljivih ciljev podjetja in posameznih dejavnosti, poti in odgovornosti za njihovo dosego, spremljanjem uresničevanja le-teh ter, v primeru odstopanj, predlaganjem ukrepov za njihovo realizacijo bo tudi planiranje, kontroliranje, analiziranje in informiranje postalo bolj učinkovito.

Celovita zasnova kontrolinga v podjetju bo omogočala boljši in sproti pregled poslovanja podjetja in tako bo poslovanje celotnega podjetja v prihodnosti uspešnejše.

Med izdelavo tega dela sem prišla do ugotovitve, da bo morale podjetje za uspešno vzpostavljen kontroling še veliko postoriti, in sicer bo morale zagotoviti potrebne pogoje, ki bodo povzročili določene stroške. Stroški dodatnega usposabljanja zaposlenih, ki bodo sodelovali pri izvajanju funkcije kontrolinga, specializirane zunanje pomoči, prenove IT-ja, višji stroški vzdrževanja informacijskega sistema predstavljajo večje predvidene stroške. Hkrati se je potrebno zavedati, da bo le uspešno vzpostavljen kontroling prinašal verjetne koristi, kot so npr. racionalnejša izraba časa, manjša možnost človeških napak, preglednost podatkov, večja informiranost zaposlenih, kar bo vodilo do uspešnejšega poslovanja podjetja.

Zasnove kontrolinga so v podjetju postavili, ker pa obstaja kar nekaj možnosti za njegovo izboljšavo, sem oblikovala možne predloge, s pomočjo katerih lahko v izbranem podjetju izboljšajo sistem kontrolinga. Podjetje se bo moralo najprej osredotočiti na optimalno zasnovo že obstoječih infrastrukturnih prvin (npr. posodobitev kontnega plana, posodobitev seznama stroškovnih mest, opredelitev stroškovnih nosilcev), kajti le kakovostne infrastrukturne prvine vodijo do koristi od uvedbe kontrolinga. Zato sklepam, v kolikor v podjetju ne bodo najprej rešili osnovne prvine in dejansko prenesli odgovornosti na nižje ravni, tudi najsodobnejši informacijski sistem in vpeljava sodobnih orodij kontrolinga ne moreta pomagati pri vzpostavitvi učinkovitega sistema kontrolinga in omogočiti, da bi kontroling v podjetju v celoti postal uspešen in učinkovit.

LITERATURA IN VIRI

1. Belak, J. (1998). *Razvoj podjetja in razvojni management: posebnosti malih in srednje velikih podjetij*. Gubno: MER Evrocenter.
2. Capuder, J. (1997). Kako organizirati delovanje kontrolinga v poslovnih bankah. *Bančni vestnik*, 46(3), 2–7.
3. Čadež, S., & Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(2), 126–146.
4. Čadež, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, organizations and society*, 33(7/8), 836–863.
5. Deyhle, A. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
6. Dubrovski, D. (2006). *Management mednarodnega poslovanja*. Koper: Fakulteta za management.
7. Emmanuel, C. R., Otley, D. T., & Merchant, K. (1990). *Accounting for Management Control* (2nd ed.). London: Chapman and Hall.
8. Erčulj, D. (2013, marec). Kontroling ni v podjetju zato, da bi ugajal. *Kontrolerjev glasnik*. Najdeno 24. maja 2013 na spletnem naslovu http://secure.sistem-ips.com/prenosi/datoteke/12/b805788725181d96df6d565b5ccd9d77_00541.pdf
9. Eschenbach, R., Hoffmann, W., & Kunesch, H. (1995). *Controlling*. Stuttgart: Schäffer–Poeschel.
10. Gantzkow, M., & Steuer, R. (2012). Controlling Excellence: adding value to business. *Performance*, 4(3), 14–25.
11. Gomezelj Omerzel, D. (2009). *Management znanja v majhnih in srednjih podjetjih*. Koper: Fakulteta za management.
12. Hočevar, M. (2002). *Planiranje in kontrola poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
13. Hočevar, A. M. (2006). *Oblikovanje kontrolinga za odločanje v poslovni skupini* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
14. Horvath, P. (1998). *Controlling*. München: Verlag Vahlen.
15. Igličar, A., & Hočevar, M. (2011). *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana: GV Založba.
16. Ivanuša Bezjak, M. (2012). Kontroling: Odločanje na osnovi kakovostnih informacij in uresničevanja postavljenih ciljev. *Denar*, XXI(409), 40–43.
17. Jelenec, N. (b.l.). *Kontroling – samostojna funkcija v podjetju*. Najdeno 5. julija 2013 na spletnem naslovu http://yelly.si/clanki/kontroling_samostojna_funkcija_v_podjetju/
18. Kaplan, S. R., & Norton, P. D. (2000). *Uravnoveženi sistem kazalnikov. Preoblikovanje strategije v dejanja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
19. Koletnik, F. (1996). *Kontroling*. Maribor: Ekonomsko–poslovna fakulteta.

20. Koletnik, F., & Kolar, I. (2011). *Strateški kontroling*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
21. Kontroling. (b.l.). V *Finančnem slovarju*. Najdeno 15. junija 2013 na spletni strani <http://www.financnislovar.com/definicije/kontroling.html>
22. Križaj, M. (2004a, 21. september). Kontroling – za podjetje, ki ve, kje je. *Podjetnik*. Najdeno 23. maja 2013 na spletnem naslovu <http://www.podjetnik.si/clanek/kontroling-za-podjetje-ki-ve-kje-je-20042109>
23. Križaj, M. (2004b, 15. december). Odločitev je padla – uvajamo kontroling. *Podjetnik*. Najdeno 22. maja 2013 na spletnem naslovu <http://www.podjetnik.si/clanek/odlo%C4%8Ditev-je-padla-uvajamo-kontroling-20041512>
24. Križaj, M. (2007a, februar). Kje se skriva vaš kontroler? *Kontrolerjev glasnik*. Najdeno 24. maja 2013 na spletnem naslovu http://secure.sistem-ips.com/prenosi/datoteke/12/9e0a249cb1dda1d200cad71930d5f03e_00201.pdf
25. Križaj, M. (2007b, junij). Sem kontroler, kaj lahko storim za vas? *Kontrolerjev glasnik*. Najdeno 24. maja 2013 na spletnem naslovu http://secure.sistem-ips.com/prenosi/datoteke/12/c59cd2f586eb4ed1407716240ed7f172_00799.pdf
26. Lee, C. C. T., Egbu, C., Boyd, D., Xiao, H., & Chinyo, E. (2005, maj). Knowledge Management for Small Medium Enterprise: Capturing and Communicating Learning and Experiences. Najdeno 24. januarja 2014 na spletnem naslovu <http://usir.salford.ac.uk/2847/1/Knowledge%20Management%20for%20Small%20Medium%20Enterprise%20Capturing%20and%20Communicating%20Learning%20and%20Experiences.pdf>
27. Lipovec, F. (1983). *Analiza in planiranje poslovanja*. Ljubljana: ČGP Delo – TOZD Gospodarski vestnik.
28. Melavc, D., & Novak, A. (2002). *Controlling: naloge, napotki, rešitve*. Kranj: Moderna organizacija.
29. *Mission Statement Controller*. Najdeno 27. februarja 2014 na spletnem naslovu http://www.igc-controlling.org/EN/_leitbild/leitbild.php
30. Natek, S. (1995). Nujnost ali modna muhica. *Manager*, (6), 55–56.
31. Novković, G. (1998). Kontroling prinaša natančnost. *Manager*, (7), 16–19.
32. Osmanagić Bedenik, N. (2004). *Kontroling, Abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb: Školska knjiga.
33. Peemöller, V. H. (1992). *Controlling: Grundlagen und Einsatzgebiete* (2. Auflage). Herne/Berlin: Verlag Neue Wirtschafts-Briefe.
34. Peternej, M. (2008, januar). Kontroling – planski in alarmni sistem podjetja. *Glas gospodarstva*. Najdeno 23. maja 2013 na spletnem naslovu http://www.gzs.si/slo/skupne_naloge/trzne_storitve/knjigarna_gzs/glas_gospodarstva/arhiv/letnik_2008/37615
35. Piskar, S. (2007a, junij). Uspešnost kontrolinga je odvisna od organiziranosti. *Kontrolerjev glasnik*. Najdeno 24. maja 2013 na spletnem naslovu http://secure.sistem-ips.com/prenosi/datoteke/12/c59cd2f586eb4ed1407716240ed7f172_00799.pdf

36. Piskar, S. (2007b, november). Pri katerih nalogah vodenja je pomoč kontrolinga najbolj koristna. *Kontrolerjev glasnik*. Najdeno 23. maja 2013 na spletnem naslovu http://secure.sistem-ips.com/prenosi/datoteke/12/5e45c7083476341c94f834157e248094_001336.pdf
37. Podjetje X. (2009). *Navodilo za izvajanje kontrolinga* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje X.
38. Podjetje X. (2011). *Poslovni in finančni plan za leto 2012* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje X.
39. Podjetje X. (2012a). *Pravilnik o notranji organizaciji podjetja in sistemizaciji delovnih mest* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje X.
40. Podjetje X. (2012b). *Razvojna strategija podjetja X* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje X.
41. Podjetje X. (2012c). *Poslovni in finančni plan za leto 2013* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje X.
42. Podjetje X. (2013a). *Izkaz uspeha za leto 2012* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje X.
43. Podjetje X. (2013b). *Poročilo o poslovanju podjetja X v letu 2012* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje X.
44. Podjetje X. (2014a). *Izkaz uspeha za leto 2013* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje X.
45. Podjetje X. (2014b). *Poročilo o poslovanju podjetja X v letu 2013* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje X.
46. Podjetje X. (2014c). Letno poročilo za poslovno leto, ki se je končalo 31. decembra 2013. Ljubljana: Podjetje X.
47. Podjetje Y. (b.l.). *Rokovnik za pripravo računovodskega poročila bančne skupine za leto 2012* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje Y.
48. Podjetje Y. (2013). *Navodilo za posredovanje podatkov članic bančne skupine v Cognos LR bazi* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje Y.
49. Pogačnik, B. (1997). Iskanje lukenj v vreči. *Manager*, (5), 55–57.
50. Pšeničny, V., Berginc, J., Letonja, M., Pavlin, I., Vadnjal, J., & Žižek, J. (2000). *Podjetništvo: podjetnik, podjetniška priložnost, podjetniški proces, podjetje*. Portorož: Gea college, Visoka strokovna šola za podjetništvo.
51. Pučko, D. (2003). *Strateško upravljanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
52. Pučko, D. (2005). *Analiza in načrtovanje poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
53. Pučko, D. (2006). *Planiranje in kontrola*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
54. Rebernik, M., et al. (1997). *Podjetništvo in management malih podjetij*. Maribor: Ekonomsko–poslovna fakulteta.
55. Režun, Š. (2004). *Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
56. Rozman, R. (1993). *Planiranje poslovanja podjetja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
57. Ruda, W., & Dackiw, M. A. B. (2013). Characteristics of Controlling in Small and Medium-sized Enterprises in Germany – An Empirical Study. Najdeno 25. maja 2014 na spletnem naslovu http://kgk.uni-obuda.hu/sites/default/files/02_Ruda.pdf

58. Schröder, E. F. (1996). *Modernes Unternehmens – Controlling. Handbuch für die Unternehmenspraxis* (6. Auflage). Ludwigshafen (Rhein): Kiehl.
59. STA – Slovenska tiskovna agencija. (2010). Učinkovit kontroling lahko reši podjetje iz krize. Najdeno 22. maja 2013 na spletnem naslovu <http://www.o-sta.net/en/msg.php?t=1&id=6533>
60. Slovenski računovodski standard 29 (2006). *Uradni list RS* št. 118/2005.
61. Steblovnik, Z., Melink Pavlin, N., Leban, I., Šček Prebil, T., Obal, J., Levstek, M., Sovinc, A., & Lorber, J. (2001). *Podjetništvo*. Ljubljana: Zveza lesarjev Slovenije, Lesarska založba.
62. Strašek, M., & Zaveršek, B. (2003, februar). Projektni kontroling v družbi Si.mobil d.d. *Kontrolerjev glasnik*. Najdeno 23. maja 2013 na spletnem naslovu http://secure.sistem-ips.com/prenosi/datoteke/12/336376d902107aca647aaa440be8c5dc_001730.pdf
63. Ščuka, R. (2010). *Sodobne informacijske rešitve, ki jih kontroling uporablja za podporo obvladovanju poslovanja podjetja: primer družbe HIT* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
64. Tajnikar, M. (2006). *Tvegano poslovanje: knjiga o gazelah in rastočih poslih*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
65. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec-Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
66. Usry, M. F., Hammer, L.H., & Matz, A. (1988). *Cost Accounting: Planning and Control*. Cincinnati: South-Western Publishing Co.
67. Weber, J. (1995). *Einführung in das Controlling* (6. Auflage). Stuttgart: Schäffer – Poeschel.
68. Willson, J. D., Roehl-Anderson, J. M., & Bragg, S. M. (1999). *Controllershship, The Work of the Managerial Accountant* (6th ed.). New York: John Wiley & Sons, Inc.
69. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 42/2006, 60/2006 popr., 26/2007-ZSDU-B, 33/2007-ZSReg-B, 67/2007-ZTFI (100/2007 popr.), 10/2008, 68/2008, 23/2009; Odl.US: U-I-268/06-35, 42/2009, 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, 91/2011, 100/2011 Skl.US: U-I-311/11-5, 32/2012, 57/2012, 44/2013 Odl.US: U-I-311/11-16, 82/2013.
70. Ziegenbein, K. (1992). *Controlling* (4. Auflage). Ludwigshafen: Kiehl.
71. Železnikar, J. (2007, november). Kontroler v pasteh globalizacije. *Kontrolerjev glasnik*. Najdeno 23. maja 2013 na spletnem naslovu http://secure.sistem-ips.com/prenosi/datoteke/12/5e45c7083476341c94f834157e248094_001336.pdf