

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

SPECIALISTIČNO DELO

OPERATIVNI KONTROLING V TELEKOMUNIKACIJSKEM PODJETJU

Ljubljana, julij 2005

Vesna KELHER

UVOD	2
1. RAZVOJ IN VSEBINA KONTROLINGA	4
1.1. Zgodovinski razvoj kontrolinga	4
1.2. Splošno o kontrolingu	5
1.2.1. Gospodarska družba in kontroling	5
1.2.2. Namen in cilji kontrolinga	6
1.2.3. Razlika med ameriškim in evropskim pojmovanjem kontrolinga	8
1.2.4. Razvojne faze kontrolinga	10
1.2.5. Strateški in operativni kontroling	11
1.2.6. Odnos kontrolinga do revidiranja in analiziranja ter poslovanja	15
1.3. Pojem in vsebina kontrolinga	17
2. POMEN KONTROLINGA ZA MANAGERSKO ODLOČANJE	19
2.1. Naloge kontrolinga	19
2.1.1. Naloge kontrolinga v ameriških in evropskih gospodarskih družbah	19
2.1.2. Elementi kontrolinga	20
2.2. Ključne naloge kontrolerja	24
2.3. Organiziranost kontrolinga	26
2.3.1. Mesto kontrolinga v organizacijski strukturi podjetja	26
2.3.2. Zunanji in notranji kontroling	27
2.4. Instrumenti kontrolinga	27
2.4.1. Uravnoteženi sistem kazalnikov (Balanced scorecard)	28
2.4.2. Vitki (lean) management	29
2.4.3. Metoda ciljnih stroškov	30
2.4.4. Kalkuliranje stroškov na podlagi sestavin dejavnosti	30
2.4.5. Vrednostna analiza nalog in opravil	32
2.4.6. Prispevek za kritje in točka preloma	32
2.4.7. Kazalniki	33
2.4.8. Predračun in obračun	36
2.4.9. Odmiki od predračunov in njihova analiza	38
3. PLANIRANJE POSLOVANJA	38
3.1. Taktično planiranje	38
3.2. Taktično kontroliranje	41
3.3. Taktično informiranje	42
3.4. Taktično usmerjanje	43
4. OPERATIVNI KONTROLING V TELEKOMUNIKACIJSKEM PODJETJU	47
4.1. Kratka predstavitev podjetja	47
4.2. Operativno planiranje v obravnavanem podjetju	48
4.3. Nadziranje v obravnavanem podjetju	56
5. SKLEP	58
6. LITERATURA	61
7. VIRI	64

UVOD

V zadnjih desetletjih je svetovno gospodarstvo doživelo izjemen razvoj s prehodom iz industrijske v informacijsko družbo. Razvoj in uporaba novih tehnologij sta omogočila, da so trgi postali globalni, odpirajo se novi in novi, hkrati pa so obstoječi trgi odprti za nove konkurente. Poslovno okolje se še nikoli ni spreminjalo tako hitro kot danes. Za uspešno in učinkovito poslovanje je poleg dobro opredeljenega poslanstva, strateških ciljev in strategij ključnega pomena sposobnost podjetja, da se hitro in učinkovito odziva na priložnosti in nevarnosti v okolju. Sposobnost uspešnega in učinkovitega odzivanja pa je povezana z informacijami, ki poleg tradicionalnih finančnih podatkov zajemajo čedalje več nefinančnih parametrov. V tej povezavi se srečamo s pojmom kontrolinga, ki ne predstavlja samo informacijske podpore za usmerjanje in usklajevanje vseh poslovnih procesov, temveč je tudi podsistem odločevalnega sistema, saj vodstvu podjetja zagotavlja ustrezno oblikovane informacije za učinkovito in uspešno odločanje. Kakovosten sistem kontrolinga povečuje učinkovitost poslovanja podjetja in tako predstavlja njegovo konkurenčno prednost, zlasti v tako dinamičnem in raznolikem poslovnem okolju, kot je telekomunikacijsko.

Pojmovanje kontrolinga je neenotno zaradi različnih konceptualnih ter teoretičnih izhodišč. Nekateri ga razlagajo kot samostojno poslovno funkcijo, ki zagotavlja potrebne informacije za podporo odločanju, drugi obravnavajo kontroling kot del računovodske funkcije. Tudi v Sloveniji narašča število podjetij, ki že imajo oziroma uvajajo sistem kontrolinga. Z internacionalizacijo poslovanja slovenskih podjetij, ki zahteva prilagajanje razvitejšim poslovnim okoljem in njihovim standardom, kontroling kot podpora poslovnim odločitvam pridobiva na pomenu, vse nadaljne kapitalske povezave s tujimi podjetji pa bodo vlogo kontrolinga še okrepile.

Procesi prilagajanja so nujni na področju telekomunikacij, kjer se v zadnjih letih dogajajo velike tehnološke in strukturne spremembe. Telekomunikacije sodijo skupaj z informatiko med najhitreje rastoče sektorje gospodarstva ter imajo velik vpliv na razvoj ostalih gospodarskih področij. Razvoj tehnologije, konkurenca in zakonsko urejanje področja so trije osnovni dejavniki, ki vplivajo na zniževanje cen in cenovno politiko na evropskem telekomunikacijskem trgu. Nove tehnologije so občutno povečale zmogljivost telekomunikacijskih naprav, spremenili pa so se tudi mediji komuniciranja.

Poudarek specialističnega dela je na prikazu operativnega kontrolinga v telekomunikacijskem podjetju. Teoretičnemu delu bo sledil praktičen primer, kjer bom predstavila delovanje operativnega kontrolinga v izbranem podjetju, ugotovila stanje in predlagala smeri nadaljnjega razvoja operativnega kontrolinga v podjetju, kar je razvidno iz namena, predpostavke, ciljev in metode dela, ki jih podajam v nadaljevanju.

Namen specialističnega dela je predstaviti vlogo operativnega kontrolinga v telekomunikacijskem podjetju. Delo je namenjeno tako izvajalcem kontrolinga ter analitikom, ki pripravljajo informacije za odločanje, kakor tudi poslovodstvu in managerjem, ki so uporabniki teh informacij.

Cilj specialističnega dela je prikazati vlogo kontrolinga v telekomunikacijskem podjetju. Pri izvajanju operativnega kontrolinga so interaktivno vključeni vsi procesi v podjetju, zato je uspešnost kontrolinga odvisna od uspešnega izvajanja povezovalne vloge med posameznimi nosilci nalog v procesu.

Na primeru iz prakse želim dokazati, da je težišče nalog kontrolinga na koordinaciji aktivnosti, ki potekajo v procesih podjetja, z upoštevanjem strateških ciljev podjetja kot celote.

1. RAZVOJ IN VSEBINA KONTROLINGA

1.1. Zgodovinski razvoj kontrolinga

Etimološko gledano izhaja pojem kontroling iz angleškega glagola »to controll«, ki ga ne moremo prevajati kar kot kontroliranje, temveč pomeni v našem primeru »obvladovati, usmerjati, imeti pod nadzorom oz. presoјati« (Koletnik, 1992, str. 3).

Prvič se pojavi pojem »contre-rolle« in »contre-roller« (ki izvirata iz latinskega »contra« - proti in »rotulus« - vloga) v Franciji v 13. stoletju in sicer kot oznaka drugega zapisa tokov blaga in denarja, ki je služil v kontrolne namene, oz. je pomenil osebo, ki je to kontrolo opravljala. Ta pojem so nato prevzeli Angleži, ki so v 15. stoletju že imeli na kraljevem dvoru »Countroller of Accounts« - kontrolerja, ki je imel podobne zadolžitve kot francoski predhodniki.

Moderna oblika kontrolinga pa ima svoje korenine v 20. letih tega stoletja v ZDA, kjer so razmere in razvoj zahtevale odločilno naravnane računovodje za čim boljšo podporo managementu in oskrbo z informacijami, potrebnimi za pravočasno zaznavanje in prilagajanje spremembam v okolju.

V Evropo se je kontroling prenesel šele konec 60. let in to najprej v hčerinska podjetja ameriških družb. Tako pozno sprejetje tega koncepta je bilo predvsem posledica poveljnih razmer na evropskih tleh. Po veliki naftni krizi v 70. letih pa je kot posledica pojava zahteve po večji racionalizaciji poslovanja, velike gospodarske rasti, vse večje konkurence, hitrega tehnološkega razvoja oz. povečane inovacijske stopnje ter vse krajših življenjskih ciklov proizvodov po rezultatih Henzlerjeve raziskave že 90% večjih nemških podjetij uvedlo v svojo organizacijo kontroling. Po spoznanju moči tega koncepta se je kontroling nato postopoma uvajal tudi v srednje velika ter storitvena podjetja in javno upravo.

Visoke stopnje rasti so vodile k povečani potrebi po boljši koordinaciji in komunikaciji, z rastjo podjetij je prihajalo do težnje po diverzifikaciji organizacije ter posledično do decentraliziranega vodenja, kar je zahtevalo večjo sposobnost usmerjanja ter ciljno delovanje tako posameznih enot kot podjetja kot celote. Vzporedno s temi zahtevami je prišlo tudi do sprememb v nalogah informacijske funkcije, predvsem v računovodstvu, ki sedaj s svojim retrospektivnim delovanjem ni več zadoščalo potrebam novega managementa, temveč se je težišče delovanja premaknilo na zbiranje, obdelavo in oskrbo z vnaprejšnjimi in povratnimi informacijami. Vse te

spremenbe so zahtevale učinkovitejše sisteme vodenja in ustrezne instrumente za njihovo podporo. Kot odgovor na te zahteve pa se je razvil kontroling kot podporna servisno strokovna služba novemu vodstvenemu sistemu in torej predstavlja koncept sodobnega usmerjanja in uravnavanja poslovanja podjetja.

1.2. Splošno o kontrolingu

1.2.1. Gospodarska družba in kontroling

Gospodarska družba je produkcijsko – socialni sistem, ki v skladu s predstavami zaposlenih uresničuje njihov temeljni smoter, ustvariti dobrine, ki so družbeno potrebne. Vsaka uspešna gospodarska družba mora imeti oblikovano predstavo o svojem poslanstvu in viziji¹, ki mora biti formalizirana in splošno znana tako zaposlenim kot ljudem v okolju. Zaposlene namreč motivira in daje smisel njihovem delu, v okolju pa oblikuje misijo in osrednji cilj gospodarske družbe ter s tem ustvari kupcu ali konkurentu neko sliko o sebi (Križaj, 1995, str. 3).

Poslanstvo je praviloma izraženo kvalitativno, uresničuje pa se s cilji, ki morajo biti kvantificirani. Cilje uresničujemo s plani in z njihovim spremljanjem ustvarjamo pogoje za ugotavljanje njihovega uresničevanja. S cilji določamo, kaj moramo z našim delovanjem doseči, z vizijo pa, kaj je temeljna naloga gospodarske družbe. Tako kot ima gospodarska družba opredeljene cilje, mora imeti tudi vsak posameznik določeno svojo nalogo, s katero uresničuje svoje cilje. Skupne cilje gospodarske družbe se torej vzporedno preoblikuje v cilje posameznikov oziroma so cilji gospodarske družbe oblikovani tudi iz ciljev posameznikov. Gre za tako imenovani srečujoči proces oblikovanja ciljev od zgoraj navzdol in od spodaj navzgor po hierarhični lestvici gospodarske družbe (Križaj, 1995, str. 4).

Uspešna gospodarska družba je samo tista, ki ve kaj želi in usmerja svoje sodelavce v skladu z zastavljenimi cilji. Dolgoročna ohranitev in preživetje gospodarske družbe sta kot temeljni cilj uresničljiva le, če se hkrati razvijajo trije ključni procesi: rast, razvoj in dobiček. Rast razumemo kot celokupnost kvantitativnega večanja gospodarske družbe, medtem ko razvoj pomeni celokupnost kvalitativnih sprememb oziroma izboljšav v gospodarski družbi. Doseganje dobička ni potrebno samo za zadovoljitev

¹ Po definiciji (Pučko, 1996, str. 129 – 131) pomeni vizija neko zaznavo okolja, ki ga želi posameznik ali podjetje ustvariti na dolgi rok, in pogojev, od katerih je uresničitev takih takšne vizije odvisna. Vizija je statični koncept in pomeni možno in želeno prihodnje poslovanje podjetja. Vizija mora biti realistična, privlačna, lahka za komuniciranje, predvsem pa morajo ljudje vanjo verjeti.

lastnikov kapitala, ampak predvsem za financiranje rasti in razvoja v gospodarski družbi. Gospodarska družba si lahko zagotovi dolgoročni obstoj samo, če hkrati posveča skrb vsem trem sestavinam poslanstva (Deyhle, 1997, str. 13-14).

Različni strokovnjaki imajo različne poglede na funkcijo kontrolinga. Nekateri menijo, da je v razmerju z upravljanjem kontroling aktivni sestavni del upravljske funkcije, drugi mu dajejo le pasivno ekonomsko svetovalno vlogo. Nekateri menijo, da je organizacijsko del poslovnega računovodstva, drugi menijo, da gre za koordinativni del finančne funkcije, spet tretji mu pripisujejo zgolj ekonomsko svetovalno vlogo, medtem ko četrti menijo, da gre za samostojno podporno funkcijo upravljske funkcije.

Raznolikost opredelitev dejavnosti kontrolinga zagotovo izvira iz praktičnih primerov, iz katerih je črpala ugotovitve teorija. Iz kontingenčnih teorij izhaja, da so ob upoštevanju različnih okolij nastali različni lokalno optimalni sistemi z značilno razporeditvijo funkcij in moči, kar se kaže v pisanosti opredelitev dejavnosti. Gotovo je, da so vse opredelitve prave za specifičen primer. Zato jih kaže upoštevati pri teoretični obravnavi in načrtovanju sistemov skladno z dejavniki okolja.

1.2.2. Namen in cilji kontrolinga

Glavni namen kontrolinga je zagotavljati podporo za upravljanje in vodenje poslovnega sistema v smeri uresničevanja ciljev ob upoštevanju sprememb v okolju. Lahko torej rečemo, da cilji kontrolinga sovpadajo s cilji podjetja. Temeljni cilj je hkrati cilj lastnika podjetja, zato je tesno povezan z lastništvom in upravljanjem podjetja (Rozman et al., 1993, str. 91). Cilje tako postavlja vodstvo podjetja in ne kontroler.

Kontroling je izrazito v prihodnost usmerjen, v ospredju je vnaprejšnja informacija, težišče poslovanja je postalo iskanje in postavljanje ciljev, kar omogoča merjenje njihovega doseganja ter ukrepanje v primeru odstopanja od zastavljenih ciljev. Kontroler ima v tem smislu vlogo »senzorja«, ki zaznava priložnosti in nevarnosti iz okolja in podjetja.

Kontroling ima vlogo servisne oziroma informacijsko – svetovalne in usmerjevalne funkcije kot podporne službe managementu, medtem ko se aktivno ne vključuje v sprejemanje odločitev. Tako omogoča sprejemanje hitrih in učinkovitih odločitev

oziroma skrbi za to, da so prave informacije pravim osebam v pravem času na razpolago. Lahko rečemo, da kontroling omogoča kompleksno usmerjanje in usklajevanje s pomočjo pravočasnega zaznavanja potencialnih odstopanj.

Filozofija kontrolinga preveva celotno podjetje, vsa dejavnost in vsi zaposleni so usmerjeni k zagotavljanju relevantnih informacij za učinkovito in pravočasno sprejemanje odločitev odgovornih. Kontroling in njegovo filozofijo morajo torej sprejeti, predvsem pa razumeti vsi zaposleni v podjetju; vse funkcije v podjetju morajo delovati v podporo odločilnim ravnam. Filozofija kontrolinga je del celotne upravljalске filozofije. V literaturi se pojavljajo različne interpretacije filozofij kontrolinga, ki jih je Welge (Horak, 1995, str. 105 – 107) takole povzel:

- pasivna, v preteklost usmerjena filozofija kontrolinga,
- aktivna, v prihodnost usmerjena filozofija,
- inovativna, anticipativna filozofija.

Vrsta filozofije vpliva na naloge in delovanje kontrolinga. Razmejitev med aktivno in inovativno filozofijo praktično ni mogoča. Za obe veljajo naslednje značilnosti:

- ciljno delovanje,
- servisna naravnost,
- omogočanje povečanja prilagodljivosti podjetja.

Cilji kontrolinga so, kljub razhajanjem pri opredelitvah dejavnosti, pri večini avtorjev opredeljeni enotno. Končni namen kontrolinga je pomagati poslovodstvu družb, da z informacijami o dejstvih v poslovnem procesu in okolju podprejo izvajanje odločanja v vseh fazah poslovnih procesov za doseganje kar najbolj učinkovitega poslovanja. Gre torej za podporo vodstvu podjetja v smislu načrtovanja, usmerjanja in nadziranja podjetniških ciljev.

Podjetja v tržnem gospodarstvu navadno poslujejo s ciljem maksimizacije tržne vrednosti lastniškega kapitala (Mramor, 1991, str. 15-34). Pri danem poslanstvu in strateških ciljih je vrednost lastniškega kapitala podjetja odvisna predvsem od:

- izbire strategij za doseganje postavljenih strateških ciljev podjetja z namenom učinkovitega prilagajanja spremembam v poslovnem okolju – sposobnost podjetja, da se pravočasno odziva na spremembe v poslovnem okolju in s stalnim prilagajanjem na nove pogoje poslovanja ohranja oziroma povečuje svoje konkurenčne prednosti, raste in se razvija ter

- načina izvajanja izbranih poslovnih strategij z namenom učinkovitega doseganja poslovnih ciljev – sposobnost podjetja, da izvaja načrtane poslovne strategije čim bolj ekonomično oziroma, da zastavljene cilje doseže uspešno ob minimalni porabi resursov.

Cilj kontrolinga je prek zasnove ustreznih upravljalnih sistemov omogočiti čim bolj učinkovito poslovanje podjetja in s tem maksimiziranje tržne vrednosti lastniškega kapitala.

1.2.3. Razlika med ameriškim in evropskim pojmovanjem kontrolinga

Vemo, da razvoj gospodarstva v svetu ni bil premočrten, prav tako so bile različne tudi okoliščine poslovanja, tako da se časovno razvoj kontrolinga v ZDA in v Evropi ni ujemal. Prav zato prihaja danes do razlik v njegovem pojmovanju in v nalogah kontrolerjev.

Kontroling se je v podjetništvu uveljavil najprej v ameriških podjetjih že konec devetnajstega stoletja. Prvo industrijsko podjetje, ki je uvedlo mesto kontrolerja, je bilo General Electric Company leta 1892. V evropskih podjetjih se je kontroling začel uveljavljati šele po naftni krizi v sredini sedemdesetih let dvajsetega stoletja zaradi nujnosti zniževanja stroškov, ko so se podjetja soočala z rastočo konkurenco, hitrim razvojem tehnologij ter skrajševanjem življenjske dobe proizvodov. Takšne razmere so zahtevale večjo notranjo disciplino ter natančnejšo opredelitev ciljev in nalog poslovnega sistema. Težišče informacijske dejavnosti se je prevesilo iz spremljanja in informiranja o preteklih dogodkih na oblikovanje ciljev in nalog ter strategij za njihovo uresničevanje (Koletnik, 1996, str. 7-8).

V ameriških gospodarskih družbah je kontroling osredotočen na planiranje poslovanja gospodarske družbe, izdelavo in interpretacijo poročil za odločitvene ravni v gospodarski družbi in za zunanje uporabnike, izdelavo ekonomskih analiz o dogajanjih v gospodarski družbi in okolju ter nadziranje poslovanja (Koletnik, 1992, str. 34). V ZDA se je računovodja zaradi prevladujoče upravljalne vloge dokaj zgodaj preimenoval v kontrolerja, ker je postal oskrbnik odločevalnih ravni z usmerjevalnimi in usklajevalnimi informacijami. Ukvarja se z odločevalno naravnanim računovodstvom, katerega vsebina ni natančno opredeljena; gre pa za poročanje o sedanjosti in prihodnosti, ne pa o preteklosti (Koletnik, 1996, str. 7). Po mnenju Hočevarja (1995, str. 43) so funkcije ameriškega kontrolerja velikokrat pojasnjene z

nalogami navigatorja na ladji, ki mora kapitanu pomagati pri odločanju, zato dodaja še naslednje naloge kontrolerja: davčno poslovanje, poročanje vladi in varovanje premoženja gospodarske družbe.

Po ameriškem pojmovanju je torej kontroling izenačen z računovodstvom. Vključuje notranji in zunanji nadzor, to je upravljalno in finančno računovodstvo. Kontroling obsega skozi upravljalno računovodstvo tudi stroškovno računovodstvo, saj se osredotoča na stroške proizvodnje posameznega izdelka ali storitve. Računovodja je običajno tudi kontroler, včasih pa sta kontrolor in finančnik podrejena vodji računovodstva. Po definiciji (Hansen, Mowen, 1992, str.7) je kontroler opredeljen kot glavni računovodja, ki nadzoruje vse oddelke računovodstva in je odgovoren za zadovoljitev zahtev tako notranjih kot zunanjih uporabnikov računovodskih storitev. Kontroler je torej po principu, ki je uveljavljen v ZDA, odgovoren tudi za zunanje informiranje v zvezi z davki, zavarovanji, statistiko, revizijo in bilanco. Hkrati ima visok položaj v organizacijski strukturi podjetja, običajno v samem vodstvu ali takoj za njim.

V evropskih gospodarskih družbah je težišče na svetovanju in koordinaciji pri izdelavi letnih predračunov, strateškem in dolgoročnem planiranju, vodenju internih obračunov poslovanja, prikazovanju poslovne uspešnosti, ekonomskem svetovanju, skrbi za notranje informiranje, itd. Težišče je na notranji ekonomiji in manj na nadziranju in zunanjem informiranju, saj notranja revizija, finančno računovodstvo in financiranje niso tipične naloge kontrolerja (Koletnik, 1992, str. 34). Lahko rečemo, da je evropska različica kontrolinga prepletanje različnih načinov vodenja (Ziegenbein, 1992, str. 438) in sicer:

- managementa z upoštevanjem rezultatov (Management by Results),
- managementa izjem (Management by Exceptions) in
- managementa s postavitvijo ciljev (Management by Objectives).

Kontroler se je začel uveljavljati kot odgovorni nosilec kontrolinga šele v sedemdesetih letih kot posledica poslovnih razmer, ko se je pokazala potreba po decentraliziranem, preudarnem in ciljnem delovanju (Koletnik, 1996, str. 7).

Iz opredelitev ameriških in nemških (evropskih) teoretikov je razbrati, da je bila funkcija kontrolerja v ameriške in nemške gospodarske družbe uvedena predvsem zato, da se je zadostilo poslovodskim potrebam po informacijah (Hočevár, 1995, str. 45).

1.2.4. Razvojne faze kontrolinga

Osmanagić Bedenik (1995, str. 31 - 34) navaja naslednje faze kontrolinga:

- a) faza zapisovalca (registratorja)
- b) faza usmerjevalca (navigatorja)
- c) faza prenovitelja (inovatorja).

Faza zapisovalca (registratorja) je bila značilna za obdobje petdesetih in šestdesetih let, ko so prevladovala stabilne okoliščine poslovanja, povpraševanje je bilo večje od ponudbe, gospodarske družbe so lahko vse prodale, zaradi zanesljivih informacij o okolju pa je bilo tudi načrtovanje in predvidevanje zelo natančno. Poslovna strategija gospodarske družbe je zaradi navedenih okoliščin temeljila na notranji proizvodni sposobnosti, prilagajanje je bilo pasivno in počasno, toda še vedno dovolj hitro glede na dokaj statične razmere. Zato je imela tudi funkcija kontrolinga le nalogo dokumentiranja, kontroler pa je pri delu uporabljal bilance in kalkulacije.

V sedemdesetih letih so se razmere zelo spremenile, nenehne spremembe na trgu so zahtevale hitro prilagajanje, gospodarske družbe pa so se zaradi zasičenosti trga morale začeti usmerjati tudi navzven – k boju za tržne deleže in premagovanju konkurentov. Za to obdobje je bilo značilno omejeno razgibano okolje, ki je postajalo čedalje bolj zapleteno. Njegove glavne značilnosti so: nezanesljivost informacij, negotovo predvidevanje, ne dovolj gibko načrtovanje, zaostrovanje tekmovanja med konkurenti in pogostejše spremembe. Zaradi spremenjenih razmer so bile gospodarske družbe prisiljene spreminjati svojo dosedanja pasivno poslovno strategijo v aktivno prilagajanje; kontroler pa je deloval kot usmerjevalec. Pri svojem delu je uporabljal naslednje instrumente: predračun in kontrole njegovega uresničevanja in poročanja, kratkoročne obračune stroškov in učinkov in izračun točke pokritja.

Za zadnje obdobje, ki sega v današnji čas, pa je značilno zelo razgibano in zapleteno okolje, gospodarske družbe se srečujejo z vedno novimi problemi, zaradi izrazite negotovosti informacij so tudi napovedi zelo malo uporabne. Borba za tržni delež je zelo ostra, življenjska doba proizvodov vse krajša, gospodarske družbe morajo sproti prilagajati proizvodni program, kapital, ki ga je čedalje težje dobiti, ni več poglavitni, ključno vlogo imajo visokokvalificirani in motivirani sodelavci. Gospodarske družbe, ki so v prejšnjih obdobjih zelo rasle, imajo sedaj probleme z notranjim usklajevanjem posameznih delov in funkcij. Nove probleme je možno razreševati le z novimi postopki in metodami. Vloga kontrolerja naj bi v tem obdobju prišla v celoti do izraza, saj naj

bi kot prenovitelj razvijal in uvajal nove instrumente v pomoč managementu iz nastalega težkega položaja. Pri svojem delu se naslanja na naslednje instrumente: procesne in ciljne stroške, »lean management«, strateško kontrolo, itd.

Capuder (1997, str. 3) navaja, da je možno stopnje razvoja kontrolinga opredeliti kot:

1. spremljanje in analiziranje preteklih dogodkov; glavni vir je bilo računovodstvo.
2. spremljanje in usmerjanje ob pomoči stroškovnega računovodstva in skupnega planiranja poslovanja.
3. usmerjanje in krmiljenje poslovanja ob pomoči strateškega planiranja, analiziranja in informiranja.

1.2.5. Strateški in operativni kontroling

Glede na časovni obseg in postavljene naloge ločimo strateški in operativni kontroling (Jager, 1991, str. 25). Strateški kontroling je usmerjen v dolgoročni obstoj gospodarske družbe. Obsega obdobje od dveh do petih let in je opredeljen z vizijo gospodarske družbe, postavitvijo ciljev, strategijo, predpostavkami in ukrepi, ki imajo dolgoročno naravo, zato jih je težko natančno opredeliti. Operativni kontroling pa obsega obdobje do dveh let in se ukvarja predvsem z izdelavo predračunov in analizo doseženega, odmikov in popravkov ciljev načrtovanja.

Razvoj kontrolinga so v veliki meri oblikovali problemi operativnega poslovanja, ki so nastali kot posledica stalnih sprememb tako v podjetju kot v poslovnem okolju. Kontroling je bil vsaj v začetku usmerjen predvsem na kratkoročno odločanje. To pomeni, da je znotraj krajšega časovnega obdobja, kar v praksi pomeni bolj enoletno kot srednjeročno obdobje, ter ob upoštevanju zunanjih in notranjih dejavnikov iskal take rešitve, ki bi v danih pogojih zagotavljale najboljši rezultat in najmanjša odstopanja od postavljenih ciljev.

Odločanja v organizacijah pa danes ni mogoče omejiti na izbiranje med nasprotujočimi si možnostmi, ampak ga je potrebno usmeriti k sooblikovanju razvoja. Okolja podjetja zaradi hitrih sprememb na tehničnem, tržnem, družbenem in drugih področjih ni mogoče opazovati kot dano in nespremenljivo, temveč se pojavlja kot neznanka. Kontroling v tem primeru podpira poslovodstvo pri trajnem usmerjanju poslovnega sistema k cilju. Govorimo o neomejenem časovnem horizontu in strateškem kontrolingu. Ta želi prikazati zunanje in notranje spremembe okolja ter poslovodstvo pravočasno spodbuditi k ukrepanju.

Lahko torej povzamemo, da je strateški kontroling usmerjen v dolgoročni obstoj podjetja. Osredotoča se na dolgoročne napovedi, analize in zbiranje heterogenih zunanjih informacij, ter pokriva predvsem izbiro strategij za doseganje postavljenih ciljev. Ukvarja se z vprašanjem: kaj početi? Po eni strani je kompleksnejši in potencialno nevarnejši po drugi pa svobodnejši in kreativnejši del, ki je ključen za dolgoročen uspeh podjetja.

Operativni kontroling je osredotočen na poslovni uspeh, ekonomičnost, rentabilnost in plačilno sposobnost. Raziskuje bolj notranje okolje, predvsem stroške in uspeh. Težišče operativnega (izvajalnega) kontrolinga, ki obsega obdobje do dveh let, je načrtovanje. Poudarek je na predračunih, na analizi doseženega in odmikov ter na popravkih ciljev. Operativni kontroling torej pokriva način izvajanja izbranih strategij. Je bolj determinističen, tehnično podprt, a manj kreativen. Kljub temu je izredno pomemben, saj s poslovnim uspehom postavlja temelje razvoja praktično vsem podjetjem. Seveda pa kontroling podpira tudi taktične odločitve vodstva s primernim izborom informacij o poslovanju in okolju.

Stahl (Stahl, 1992, str. 53) ponuja naslednji prikaz za razmejitev operativnega in strateškega kontrolinga (tabela 1).

Tabela 1: Razmejitev operativnega in strateškega kontrolinga

Oznaka	Področje	
	Operativni kontroling	Strateški kontroling
Temeljni cilj	Placilna sposobnost Dobicek	Vitalnost Preživetje na dolgi rok
Oblikovanje cilja	Numericno	Numericno in kakovostno
Prevladujoča usmeritev	Podjetje	Okolje podjetja
Casovna razsežnost	Omejena Kratkorocna	Neomejena Dolgorocna
Prevladujoče informacije	Ucinki/stroški Prihodki/odhodki Prejemki/izdatki	Raznovrstni podatki o podjetju in okolju: Moc/slabosti Priložnosti/nevarnosti
Merljivost informacij	Prvenstveno	Prvenstveno in podrejeno
Stopnja svobode	Stalnost temeljnih ciljev in možnost delovanja	Zavestna spremenljivost vseh parametrov načrtovanja in nadziranja
Stopnja strukturiranja formalizacije	Visoko strukturiran in formaliziran postopek	Omejen na dajanje mreže nalog
Način dela	Delo je natančno določeno Delne naloge je mogoče delegirati	Usmeritev na skupinsko delo Visoka stopnja gibkosti pri delu

Vir: Stahl, 1992, str. 53

Na spoznanju, da univerzalna organizacijska oblika, ki bi bila v enaki meri uporabna za vsa podjetja, ne obstaja, se je razvila kontingenčna teorija organizacijske zasnove. Njeno bistvo je v tem, da je organizacijska zasnova odvisna od značilnosti podjetja in okolja v katerem posluje. Gibson (Gibson, 1979, str. 312-334) dokazuje, da zunanje okolje preko spremenljivih razmer ter obsega informacij, ki so na voljo, vpliva na stopnjo diferenciacije in integracije organizacije. To pa neposredno vpliva na učinkovitost poslovanja.

Kontingenčni pristop pri oblikovanju zasnove sistema kontrolinga je uporaben predvsem kot orodje, ki nas opozarja na vse vidike, ki jih je pri oblikovanju sistema kontrolinga potrebno upoštevati. To naj bi podjetju omogočalo, da se pravočasno prilagodi spremembam v zunanjem okolju, ki neposredno vplivajo na raven doseganja ciljev podjetja.

Tudi nekateri drugi avtorji kot npr. Osmanagić Bedenik (1993, str. 48-54) ne zanemarijajo pomena splošnega kontingenčno teoretičnega modela za oblikovanje zasnove operativnega kontrolinga, katerega cilj je zvišanje ravni učinkovitosti. Kriterij učinkovitosti izhaja iz medsebojne odvisnosti podjetja in poslovanja. Lahko bi jo opredelili kot učinkovitost podjetja glede na notranjo medsebojno odvisnost njegovih strategij in ukrepov. Podjetje posluje učinkovito, ko je razmerje med realiziranimi proizvodi in storitvami na eni strani ter porabljenimi dejavniki na drugi strani najbolj ugodno. Delati stvari na pravi način je osnova za doseganje učinkovitosti.

Temeljna naloga ali poslanstvo operativnega kontrolinga je torej zagotavljanje strokovne podpore poslovodstvu pri dviganju ravni uporabe zmogljivosti v podjetju. V ta okvir lahko uvrstimo doseganje (ciljne) donosnosti in gospodarnosti, ohranjanje kapitala in plačilne sposobnosti, ter usklajeno uporabljanje instrumentov operativnega odločanja, kot so:

- operativni plani (obračuni stroškov, obračuni prispevka za kritje, predračun investicij, predračun poslovanja)
- analize (operativni nadzor, analiza vzorcev, odmikov)
- informiranje (operativno poročanje, analize ABC, kazalniki)
- organiziranje (operativno usklajevanje organizacijskega procesa in ustroja)
- ravnanje s človeškimi zmožnostmi (nagrajevanje, izobraževanje, strukturiranje dela, napredovanja).

Operativni kontroling je torej usmerjen v spodbujanje pri pasivnem prilagajanju spremembam v okolju, to je v prilagajanju notranjih dejavnikov. Usmerjen je na obvladljive in merljive pojave in procese pri poslovanju podjetja.

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

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

- strateškega načrtovanja (strateški dejavniki uspeha, krivulja izkušenj, življenjska doba proizvoda, SWOT analize, portfeljske analize)
- kontrole (strateška kontrola)
- informiranja (tihi signali)
- organiziranja (oblikovanje organizacije podjetja skladno s strategijo)
- ravnanja s človeškimi zmožnostmi (skladno s strategijo podjetja).

Strateški kontroling pomaga pri oblikovanju vizije, poslanstva, ciljev in strategij za doseganje trajnega uspeha podjetja. Smisel strateškega kontrolinga je aktivno prilagajanje, to je vplivanje na zunanje dejavnike in prilagajanje okolja sebi.

Pri svojem delu se naslanja na naslednje instrumente:

- instrumente strateškega načrtovanja (strateški dejavniki uspeha, zamisel krivulje izkušenj, življenjska doba proizvoda, analiza prednosti in pomanjkljivosti ter priložnosti in nevarnosti, strateška bilanca, portfolio analiza, strateški predračun, itd.);
- instrumente nadziranja (strateško nadziranje);
- instrumente informiranja (tihi signali, strateški radar);
- instrumente organiziranja (oblikovanje organizacijske ureditve skladno s poslovno strategijo) ter

- instrumente ravnanja s človeškimi zmožnostmi (izvajanje strategije ravnanja s človeškimi zmožnostmi iz poslovne strategije gospodarske družbe).

Operativni kontroling je strokovna podpora managementu s ciljem povečati učinkovitost poslovanja. Njegova naloga je, da zagotavlja podporo managementu pri dviganju ravni uporabe zmogljivosti v gospodarski družbi, to je donosnosti in gospodarnosti, ohranjanje kapitala in plačilne sposobnosti. Pri svojem delu uporablja naslednje instrumente:

- instrumente operativnega načrtovanja (vzporedni obračun stroškov, obračun prispevka za kritje, predračun naložb, predračun poslovanja, obračunske cene itd.);
- instrumente nadziranja (operativno nadziranje, analiziranje vzorcev in odmikov);
- instrumente informiranja (operativno informiranje in poročanje, analize ABC, kazalniki in sestava kazalnikov itd.);
- instrumente organiziranja (operativno usklajevanje organizacijskega procesa in ustroja) in
- instrumente ravnanja s človeškimi zmožnostmi (usklajevanje nagrajevanja z nadaljnjim izobraževanjem, oblikovanja napredovanj in strukturiranja dela).

Cilj strateškega kontrolinga je, da pomaga pri oblikovanju vizije, poslanstva, ciljev in strategij za trajen uspeh gospodarske družbe, torej vplivanje na zunanje dejavnike in prilagajanje okolja sebi. Na drugi strani pa je cilj operativnega kontrolinga spodbujanje pri pasivnem prilagajanju spremembam v okolju, torej prilagajanju vplivom na notranje dejavnike. Povezovalna vloga obeh strani je v rokah kontrolerja, saj mora oblikovati informacije za operativne korake skladno z izbrano strategijo, hkrati pa tudi gradi most med intuitivnim in racionalnim načinom razmišljanja (operativni posel naj bi namreč ustrezal racionalnemu načinu razmišljanja, strateški pa intuitivnemu).

1.2.6. Odnos kontrolinga do revidiranja in analiziranja ter poslovođenja

Odar (1999, str. 18 – 19) je proučeval podobnosti in razlike med kontrolingom in notranjim revidiranjem ter ugotovil naslednje:

1. pri primerjavi služb notranje revizije in kontrolinga poudarja presojanje uspešnosti in smiselnosti notranje revizije tudi glede na njeno odvisnost. Če notranja revizija ni neodvisna, se lahko hitro prelevi v nadzorno službo

managementa, medtem ko neodvisnost službe kontrolinga ni nikjer posebej poudarjena. Na podlagi tega vidimo, da notranje revizije in kontrolinga ne moremo enačiti in da je zmotno prepričanje, da lahko kontroling nadomesti notranjo revizijo.

2. ena izmed nalog kontrolinga je tudi pripravljane informacij za odločanje, notranja revizija pa informacij za odločanje neposredno ne pripravlja, ampak le revidira podatke in informacije ter ugotavlja njihovo resničnost in poštenost. Od tega se nekoliko odmika revidiranje poslovanja, ko revizor revidira tudi gospodarnost in uspešnost ter učinkovitost uporabe sredstev. Poleg tega svetovalne vloge revizorja ne moremo enačiti s svetovalno vlogo kontrolerja, saj mora biti svetovanje revizorja na višji stopnji.
3. tudi nekatere gospodarske družbe, ki imajo vpeljane službe za kontroling, imajo službe notranje revizije. Torej, če bi obe službi enačili, bi bila dovolj le ena služba. Notranji revizor preizkuša tudi točnost in pravilnost podatkov, medtem ko kontroling izhaja iz podatkov kakršni so, saj kontroling (po ameriški opredelitvi) ne nadzira. Kontroling z nadzorom nima neposredne povezave, čeprav so nekatere sestavine nadzora tudi sestavni del kontrolinga.
4. kontroling in revidiranje imata tudi nekaj skupnih točk; ena je notranje kontroliranje. Čeprav se z njim ukvarjata tako notranja revizija (pa tudi zunanja) kot tudi kontroling, so razlike. Notranji revizor predvsem preizkuša informacije in podatke, medtem ko gleda služba za kontroling nanje predvsem z vidika njihove primernosti, urejenosti in uporabnosti za sprejemanje poslovnih odločitev managementa.
5. priprava informacij za odločanje v kontrolingu je praviloma neposredno usmerjena tudi v prihodnost in pripravo nanjo, notranja revizija pa se s prihodnostjo praviloma neposredno ne ukvarja, čeprav je z vidika preprečevanja usmerjena tudi v prihodnost. Revidiranje in kontroling se torej dopolnjujeta, saj oba opozarjata, preprečujeta in imata odločilno vlogo pri pripravi informacij za odločanje. Vendar pa ima notranje revidiranje zaradi svoje neodvisnosti bistveno prednost pred službami za kontroling, saj gre praktično za revidiranje delovanja, to je ugotavljanje točnosti, resničnosti in poštenosti podatkov in informacij ter dajanja strokovnega in neodvisnega mnenja o njih.

Iz razčlenjevanja bistva kontrolinga opazimo, da se njegove naloge pokrivajo z nalogami analize poslovanja v gospodarski družbi. Analiza poslovanja pa se pokriva s kontrolo poslovanja kot zadnjo fazo organizacijskega procesa, toda le z izvajalno, saj strateška kontrola le dopolnjuje analizo poslovanja. Področje izvajalnega kontrolinga

na drugi strani je širše, saj izvajalni kontroling gradi na računovodstvu (zlasti stroškovnem), poleg tega mora vključevati tudi tržne in druge informacijske sisteme. Strateški kontroling pa uhaja na področje raziskovanja strateškega planiranja in strateškega managementa v gospodarski družbi.

Da se naloge kontrolerja in analitika precej prekrivajo, potrjujejo tudi naslednje naloge analitika (Babič, Korelič, 1997, str. 44):

1. oblikovanje načel načrtovanja in usklajevanje procesa načrtovanja,
2. spremljanje uresničevanja dolgoročnih ciljev,
3. oblikovanje internega sistema poročanja (katere informacije vključiti, kako jih razlagati),
4. priprava rednih (mesečnih) poročil o poslovanju,
5. spremljanje gibanja stroškovnih kategorij,
6. priprava posebnih poročil, ki so potrebna za sprejemanje nerutinskih odločitev.

Nekateri avtorji (Avelini Holjevac, 1997, str. 2) menijo, da je kontroling ena izmed petih funkcij poslovanja. Te funkcije so: načrtovanje, organiziranje, kadrovanje, vodenje in kontroliranje, ki obsega merjenje in usmerjanje posameznega dela ali celote organizacije, da se uresniči načrtovano. Zato je treba meriti uspešnost glede na cilje in načrte, pokazati kje so odmiki od standardov in pomagati pri odstranjevanju odmikov.

1.3. Pojem in vsebina kontrolinga

V literaturi se pojem kontrolinga pojavlja in uporablja zelo različno. Beseda kontroling izhaja iz angleške besede »to control«, ki pomeni uravnavati, urejati, obvladovati, krmariti in ne le nadzorovati (Melavc, Novak, 2002, str. 9).

Danes je dolgoročno varnost poslovanja mogoče zagotavljati le z vodenjem in krmiljenjem poslovanja, ki temelji na dolgoročni strategiji z izdelano vizijo prihodnjega poslovanja. Za lažje doseganje ciljev so začele gospodarske družbe prilagajati organiziranost poslovanja novim potrebam in pobudam, ki so prihajale s trga. V notranjem poslovanju pa so začele uvajati nove funkcije – med njimi novo funkcijo t.i. kontroling, da ponudi strokovni servis vodenju poslovanja na vseh organizacijskih ravneh (Capuder, 1997, str. 3).

Koletnik (1996, str. 8-9) navaja, da lahko govorimo o kontrolingu kot o posebni poslovni filozofiji, posebnem slogu vodenja in posebnem slogu informiranja. Kontroling kot posebna filozofija se je pojavil kot posledica naftne krize (rastoča konkurenca, hitri razvoj tehnologije in racionalizacija stroškov). Pojavila se je potreba po natančnejši opredelitvi poslovnih nalog in ciljev – kontroling kot strogo ciljno delovanje gospodarske družbe. Filozofija kontrolinga je povzročila spremembe v slogu vodenja in sicer kot decentralizirano vodenje, ciljno delovanje gospodarske družbe z neštetimi delnimi cilji, v okviru katerih odločevalci sprejemajo usmerjevalne in usklajevalne odločitve. To je povzročilo pri izvajalcih informacijske dejavnosti, da se ne ukvarjajo le s spremljanjem preteklih procesov in stanj temveč, da nudijo še informacije za usmerjanje in usklajevanje vseh poslovnih procesov.

Križaj (1998, str. 16) meni, da je kontroling upravljalni sistem poslovanja, ki kot metodo vodenja uporablja vodenje s cilji. Uresničuje se v interakciji med poslovodstvom in kontrolerjem pri opredelitvi vizije, poslanstva in ciljev podjetja, sestavi planov, optimalni uporabi razpoložljivih virov, ugotavljanju odmakov od planov in določanju ukrepov za uresničenje načrtovane donosnosti. Ker se cilje uresničuje s plani, ki opredeljujejo, kaj mora kdo in do kdaj uresničiti, pomeni kontroling tudi prenos odgovornosti in pooblastil na vodje profitnih, servisnih in stroškovnih centrov. Kontroling se ukvarja predvsem s prihodnostjo, s preteklostjo pa samo toliko, da na podlagi anamneze preteklih dogajanj opredeli diagnozo, določi terapijo ter prognozo za uresničenje postavljenih ciljev.

Odar (1999, str. 11) na podlagi opredelitev različnih avtorjev dodaja, da je kontroling lahko ena izmed poslovnih funkcij, ki na podlagi podatkov in informacij ter analiziranja in nadziranja poslovanja (preteklost) na eni strani ter predvidevanja in razumevanja problemov in pričakovanih dogodkov ter njihovega načrtovanja in analiziranja (prihodnost) na drugi strani pripravlja predloge za sprejemanje odločitev, ki vodijo k doseganju cilja podjetja.

Področje kontrolinga v slovenskih podjetjih pridobiva na pomenu. Razlogi za to se kažejo v hitrih in temeljitih spremembah okolja, katerim smo priča. Mnenja in opredelitve številnih avtorjev tako pri nas kot tudi v svetu, niso enotna. Razlikujejo se po tem, kakšno vlogo pripisujejo kontrolingu; je bližje računovodstvu ali poslovodstvu, ima samo informativno vlogo ali tudi upravljalno, se ukvarja z notranjimi ali zunanjimi podatki.

2. POMEN KONTROLINGA ZA MANAGERSKO ODLOČANJE

2.1. Naloge kontrolinga

2.1.1. Naloge kontrolinga v ameriških in evropskih gospodarskih družbah

Naloga kontrolinga je poslovodstvu zagotoviti ustrezne informacije, da bo čim bolj realno določilo cilje poslovanja. Opredeljene morajo biti vse razsežnosti cilja: jasnost, uresničljivost, merljivost, deljivost in časovna omejenost. Hkrati mu mora pravočasno posredovati informacije, na osnovi katerih bo lahko izbralo primerne strategije za doseganje dolgoročnih in sprotnih poslovnih ciljev. To pomeni, da bo izkoristilo priložnosti in se izognilo nevarnostim ter tako ustrezno in dovolj hitro reagiralo na izzive v okolju. V podjetju se poslovni dogodki ne smejo prepustiti intuiciji, naključju in osebni volji posameznikov, ampak jih je treba podrediti ciljnemu delovanju.

Controller Institute of America je opredelila naslednje naloge kontrolinga (Melavc, 1991, str. 142):

- izgradnja in uresničevanje zasnove usklajenega celovitega načrtovanja dejavnosti gospodarske družbe vključno z načrtovanjem naložb,
- izgradnja in nadzor upravljalno naravnane računovodstva,
- nadzor uresničevanja načrtov vključno s pripravo ukrepov v primeru odmikov,
- priprava poročil za notranje uporabnike informacij o temeljnih načrtov in o izidih nadzorne dejavnosti,
- priprava poročil za zunanje uporabnike informacij, za lastnike gospodarske družbe, za javnost, za sodelavce, za dobavitelje in kupce in morda še za koga,
- varovanje interesov gospodarske družbe glede na davčne obveznosti,
- sodelovanje z zunanjimi nadzorniki,
- skrb za varovanje premoženja gospodarske družbe, vključno s skrbjo za ustrezno zavarovanje,
- zagotovitev učinkovitega osebja in naprav, vključno računalnikov v upravi gospodarske družbe.

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

1. na strateškem področju:

- oblikovanje in vzpostavitev strateškega vzora gospodarske družbe,
- obdelava presoje ugodnosti močnih in šibkih točk zmožnosti gospodarske družbe,

- razvijanje strateških ciljev gospodarske družbe,
- vzpostavitev strateškega nadzora na podlagi primerjave uresničenih velikosti glede na načrtovane,
- priprava upravljalških ukrepov v zvezi z odmiki od zastavljenih strateških ciljev;

2. na operativnem področju:

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

Po opredelitvi avstrijskega instituta pa je kontroler posrednik med vodstvom gospodarske družbe in posameznimi področji dejavnosti gospodarske družbe. Je torej osrednja oseba, ki skrbi za načrtovanje, zbiranje posameznih načrtov, zgoščevanje načrtov, preverjanje njihove medsebojne združljivosti in usklajevanje ter oblikovanje posameznih načrtov v celovit načrt gospodarske družbe.

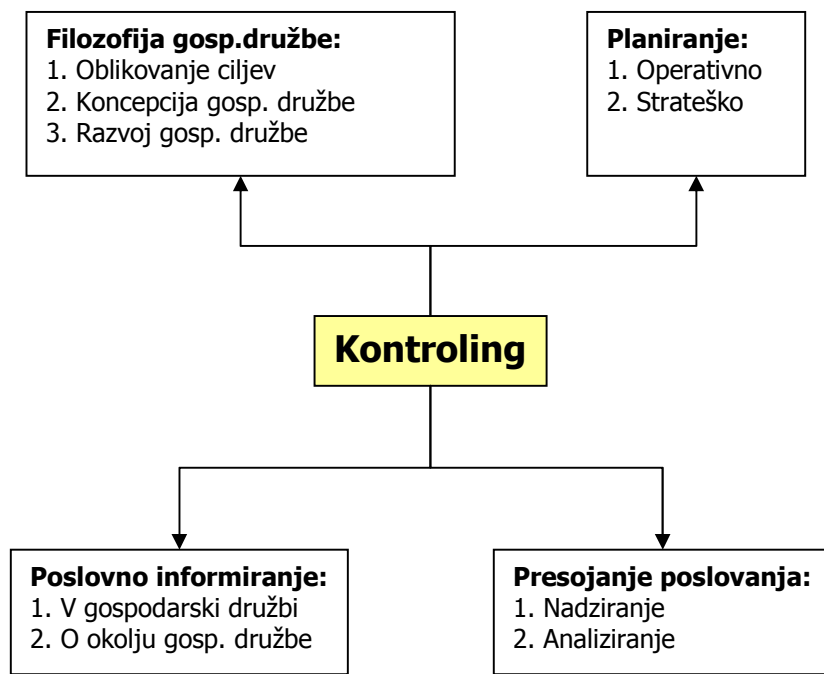
2.1.2. Elementi kontrolinga

Kontroling v gospodarski družbi skrbi za (Koletnik, 1992, str. 37):

- trajni obstoj gospodarske družbe,
- planiranje,
- presojanje in uravnavanje poslovanja in
- poslovno informiranje.

Slika 1 prikazuje navedene elemente kontrolinga.

Slika 1: Elementi kontrolinga



Vir: Koletnik, 1992, str. 37

V nadaljevanju obravnavamo posamezne elemente kontrolinga, povzete po Koletniku (Koletnik, 1992, str. 37–45).

2.1.2.1. Zagotavljanje trajnega obstoja gospodarske družbe

Dolgoročni cilj vsake gospodarske družbe je trajni obstoj in razvoj, zato management potrebuje strokovne podlage za svoje odločitve, da lahko zmanjša tveganje, oceni poslovni položaj v prihodnosti ter pravilno in učinkovito porazdeli naloge na posamezne odločitvene ravni. Kontroler torej nudi strokovno pomoč pri strateškem vodenju gospodarske družbe, tako da uporablja naslednje pripomočke: analize konkurence na tržišču proizvodov, potencialov in razvoja gospodarske družbe, portfolio analize, analize balance in načrtovanje strateških bilanc.

2.1.2.2. Usmerjanje (planiranje)

Planiranje sestavljajo (Deyhle, 1997, str. 119): opredelitev ciljev, planiranje in upravljanje (krmiljenje). Opredelitev ciljev predstavlja nek cilj, ki smo si ga zadali, da ga bomo v prihodnosti uresničili (npr. rast tržnega deleža). Planiranje določa pota, ki vodijo k uresničenju opredeljenih ciljev. Pri uresničevanju planov se vsakodnevno pojavljajo odmiki, ki so znak za odločanje.

Planiranje v gospodarski družbi opredelimo kot »organiziran intelektualni proces, s katerim človek skuša premakniti svojo posebno celoto, t.j. podjetje iz sedanjega položaja tja, kjer želi biti ali čuti, da bi moral biti v določenem prihodnjem obdobju« (Pučko, 1991, str. 186). Danes poznamo strateško in operativno planiranje. Pri strateškem planiranju gre za načrtovanje razvoja gospodarske družbe, za priskrbo in varovanje zmogljivosti in za izbiro prave poti za obstoj in prodor na tržišču. Gre za to, da planiramo, kako bo gospodarska družba v prihodnosti delala »prave stvari«. Pri operativnem planiranju pa povemo, kako bo gospodarska družba napravila stvari prav; torej postavljamo cilje in poti za njihovo uresničitev. Naloga kontrolerja je, da odkriva nova spoznanja na področju metod in tehnik planiranja in da skrbi za izvedbo planiranja.

2.1.2.2.1. Strateško planiranje

Med strateške naloge kontrolinga sodijo ocene in prognoze² v zvezi z izbiro kupcev, tržišč in zmogljivosti, s katerimi bo razpolagala gospodarska družba. Pri tem kontroler uporablja naslednje tehnike:

- analiza konkurence
- analiza tržišča
- analiza zmogljivosti
- analiza življenjskega cikla proizvoda in možnosti doseganja boljših učinkov ter uspehov pri oblikovanju prodajnih cen in zmanjševanju stroškov
- portfolio analiza, PIMS³ program.

² »Prognoze so v bistvu praktična spoznanja ali teoretične predpostavke za nastop pričakovanih dogodkov v določenem prostoru, času in možnosti. Govorimo običajno o kvantitativnih metodah prognoziranja, kot so metode trendov, drsečih sredin in druge ter o kvalitativnih metodah prognoziranja, kot so tehnika scenarija, Delphi metode in druge« (Koletnik, 1992, str. 41).

³ PIMS – profit impact of market strategies

2.1.2.2.2. Operativno planiranje

Pri operativnem planiranju predvidevamo kratkoročne cilje in možnosti za njihovo uresničevanje. Zato vsebuje operativni plan sredstva in poti za doseganje teh ciljev, ki so izkazani in utemeljeni v delnih planih gospodarske družbe. Operativni plan postavlja naloge in cilje za celotno gospodarsko družbo in za posamezna področja poslovanja ter za posamezne organizacijske enote, kot so: podrobni plan priskrbe, proizvodnje učinkov, prodaje, kadrovanja, financiranja, stroškov, prihodkov, odhodkov in poslovnega izida po vrstah in organizacijskih enotah.

Letni operativni plan je izveden iz srednjeročnega plana in vsebuje: srednjeročne naloge, uresničene naloge v preteklem letu, načrtovane naloge v tekočem letu, načrtovan poslovni uspeh v tekočem letu, načrt potrebnih prvin (delovnih sredstev, materiala, kadrov in tujih sredstev), načrt financiranja in predračunsko bilanco stanja, izkaz uspeha, izkaz finančnih in denarnih tokov.

Naloge kontrolinga so:

- uskladitev delnih planov
- opredelitev pristojnosti in rokov za izdelavo in uresničitev planov ter
- realizacija integracije delnih planov v celovit operativni plan gospodarske družbe.

2.1.2.3. Presojanje in uravnavanje poslovanja

Poleg planiranja skrbi kontroler tudi za redno presojanje, to je za nadziranje in analiziranje uresničevanja planiranih nalog. Idealni kontroling bomo imeli, ko bo vsaka organizacijska enota oziroma odločitvena raven v gospodarski družbi razpolagala z instrumenti za usmerjanje in uravnavanje operativnih in strateških analitskih informacij o preteklih dogajanjih, ugotovljenih problemskih situacijah in o domnevnih rešitvah za odpravo neugodnih situacij, ki se kažejo v negativnih odmikih od načrtovanih procesov in stanj.

2.1.2.4. Poslovno informiranje

Informacijski sistem je jedro vsakega kontrolinga. Vsem odločitvenim ravnam mora zagotavljati pravočasne in primerno zgoščene informacije iz vseh poslovnih dejavnosti. Zato je zelo pomembna izgradnja notranjega informacijskega sistema, ki jo usmerja glavni kontroler gospodarske družbe. Faze izgradnje so naslednje: izdelava

grobega načrta informacijskega sistema, razprava o načrtu in izgradnja računovodskih, statističnih in poslovno-operativnih delnih sistemov.

Zelo pomembna je opredelitev rokov, vrste in vsebine rednih poročil, ki jih kontroling dostavlja odločevalcem. Poleg ustrezne izbire je potrebno opredeliti tudi stopnjo strnjevanja podatkov in informacij, ki je sorazmerna s stopnjo odgovornosti odločevalcev, za usklajevalne informacije pa še relevantne odmike od zadanih ciljev in nalog.

2.2. Ključne naloge kontrolerja

Najpomembnejša zahteva pri delu kontrolerja je, da so poročila prilagojena zahtevam uporabnikov, saj naj bi bila računovodska poročila preveč prilagojena potrebam sestavljalca. »Funkcija kontrolerja je ustvarjanje marketinga za računovodstvo. Kontroler mora delovati kot prodajalec informacij, saj morajo biti prejemniki motivirani za sprejem odločitev na podlagi podatkov in informacij. Delovno področje kontrolinga torej ni računovodstvo, temveč informacijska in računovodska dejavnost.« Da bi bilo kontrolerjevo delo dovršeno, mora (Deyhle, 1997, str. 153-155):

- ne samo poročati o podatkih, temveč prejemnike tudi motivirati za sprejem odločitev na podlagi njih;
- alternative ne samo predstavljati, temveč nekatere med njimi tudi priporočati;
- prispevkov za kritje ne samo pregledovati, temveč tudi usmerjeno vključevati v prihodnje plane;
- zavzemati se za uresničenje praga dobičkovnosti in ne samo za izračun le-tega.

Kontroler mora torej prejemnike poročil motivirati za odločitve na podlagi dobljenih informacij, zato je koristno, da poročila glasno predstavi s pomočjo grafoskopa ali računalnika. Zelo pomembno je, da kontroler dostavi posameznim managerjem poročila, ki zadevajo njihovo odgovornost in da vsebujejo le bistvene in pravočasne podatke o doseženem in planiranem ter odmikih (odmiki naj bodo izraženi absolutno in v odstotkih), poročila naj bi vsebovala tudi razloge za nastanek odmikov in seveda predloge za njihovo zmanjšanje (če so negativni). Poročila se morajo osredotočiti na prihodke, stroške in dobiček (Deyhle, 1997, str.158).

Naloga kontrolerja je tudi (Wilson, 1993, str.1), da skrbi, da gospodarska družba posluje etično, da si prizadeva za doseganje svojih planov na etični način. Vprašanje je, kaj je to etično, saj določeno poslovanje, ki je bilo včasih neetično, je danes v

poslovnih krogih popolnoma sprejeto. Da bi zaposleni vedeli, kako se obnašati, je dobro, da management izda Kodeks etike.

Na osnovi zgoraj povedanega lahko torej zapišemo, da so ključne naloge kontrolerja naslednje:

- vzpostavitev učinkovitega informacijskega sistema; predlaganje sistemskih rešitev v samem poslovanju, ki omogočajo boljše metodološke rešitve v informiranju za potrebe odločanja vodstev na različnih organizacijskih ravneh,
- priskrba informacij za management; vodstvu zagotavlja informacije o stroških poslovanja, prihodkih in odhodkih, o sistemih zagotavljanja podatkov in informacij ter o vseh aktivnostih, ki so povezane z njihovim delom,
- svetovanje in predlaganje ukrepov vodstvu glede gospodarnega poslovanja,
- sodelovanje pri opredelitvi ciljev,
- priprava podlag za sestavo planov gospodarske družbe,
- koordinacija pri sestavi planov in predračunov po organizacijskih delih gospodarske družbe, ter spremljanje uresničevanja na strateški, taktični in operativni ravni,
- izvajanje primerjav med doseženim in planiranim (nadzor nad pravilnim razporejanjem poslovnih dogodkov in njihovo skladnostjo s planom),
- ugotavljanje odmikov med letom in na podlagi poglobljenih in celostnih analiz predlaganje konkretnih ukrepov, ne glede na posledice,
- analiziranje vzrokov odmikov,
- organiziranje rednih srečanj z managerji zaradi sprotnega informiranja in reševanja problemov (predlaganje izboljševalnih ukrepov v okviru danih ciljev in usmeritev ter predlaganje sprememb ciljev in usmeritev gospodarske družbe),
- sodelovanje pri projektih za racionalizacijo in večjo ekonomičnost poslovnih funkcij in znižanje stroškov,
- predlaganje uvedbe novih orodij in metod v odločevalnem podsistemu, njihova uvedba v praktično uporabo in inštruktaža uporabnikov.

2.3. Organiziranost kontrolinga

2.3.1. Mesto kontrolinga v organizacijski strukturi podjetja

Kontroling dejavnost je lahko organizirana decentralizirano ali centralizirano. Preden organiziramo dejavnost kontrolinga, je potrebno opredeliti in razmejiti naloge kontrolerjev in določiti, katere vodstvene ravni bo oskrboval z informacijami (Koletnik, 1992, str. 35-36).

V manjših gospodarskih družbah je funkcija kontrolerja centralizirana. Kontroler je običajno vključen v računovodstvo ali v štabno službo direktorja. Pri odločitvi, kam v organizacijski shemi postaviti kontrolerja, je potrebno upoštevati, kje so viri podatkov in kako utegne takšna ali drugačna podrejenost kontrolerja vplivati na dostopnost do njih in na kontrolerjevo strokovno avtonomijo. V večjih gospodarskih družbah je funkcija kontrolerja specializirana in decentralizirana po poslovnih funkcijah ali lokacijah. Prednosti decentraliziranega kontrolinga so v boljši identifikaciji in hitrejšemu spoznavanju problemov ter odkrivanju rešitev. Pomanjkljivosti pa, da je kontroler preveč tesno vključen v okolje, kar mu ne omogoča dovolj avtonomnega in strokovnega delovanja. Seveda pa je mesto kontrolinga v organizacijski shemi gospodarske družbe odvisno predvsem od razvitosti organizacijskega sistema. Na čim višji ravni je, tem lažje so dosegljivi viri podatkov (Križaj, 1995, str. 10-11).

Decentralizacija pomeni premik avtoritete, odgovornosti in odločanja z višjih na nižje ravni managementa. Stopnja decentralizacije vpliva na sistem kontrolinga predvsem prek porazdelitve odgovornosti ter mest odločanja v podjetju.

Večja stopnja centralizacije omogoča uporabo preprostejših upravljalnih sistemov ter enostavnejšo koordinacijo aktivnosti. Po drugi strani pa je centralizirana organizacija manj dovzetna in odzivna na spremembe v okolju. Večja stopnja decentralizacije sicer povečuje prilagodljivost in odzivnost organizacije, vendar pa zahteva bolj zapletene in formalne upravljalne sisteme ter večjo stopnjo birokracije.

Kot prednosti decentralizacije lahko navedemo razbremenitev managerjev z operativnimi odločitvami, večje zadovoljstvo zaposlenih zaradi večje odgovornosti, postopno izobraževanje zaposlenih za zahtevnejša vodilna mesta, večjo prilagodljivost, večjo odzivnost na spremembe v okolju, manjše splošne stroške poslovanja, itd. Tako kot prednosti obstajajo seveda tudi določene pomanjkljivosti oziroma slabosti decentralizacije. Le-te so: problem razmejitve strateških in

operativnih odločitev, podvajanje kadrov, medsebojno konkurenco, težje usklajevanje skupnih aktivnosti, spore pri zasledovanju ciljev, kompleksnejše upravljalne mehanizme in druge.

Izbira stopnje decentralizacije v podjetju je vedno kompromis med prednostmi koordiniranega, centraliziranega odločanja ter prednostmi hitrega in kakovostnega odločanja na »obrobju« podjetja. Ker zaradi negotovosti in tveganja pri poslovanju decentralizacija zmanjšuje učinkovitost upravljanja podjetja, se v pogojih negotovosti in tveganja decentralizacija do neke mere navadno žrtvuje na račun učinkovitejšega upravljanja podjetja (Parker, 1979, str. 315 – 316).

2.3.2. Zunanji in notranji kontroling

Odločitev gospodarske družbe za zunanji ali notranji kontroling je odvisna predvsem od velikosti gospodarske družbe, števila zaposlenih in od prometa gospodarske družbe. V velikih gospodarskih družbah, ki imajo zgrajen celovit sistem stroškovnega in finančnega računovodstva, je bolj smotrna uvedba notranjega kontrolinga. Male gospodarske družbe se največkrat odločajo za zunanji kontroling, ker je bolj racionalno plačevati storitve kontrolinga zunanjim svetovalnim servisom, ki imajo običajno več znanja in izkušenj na tem področju, kot vzpostaviti lastno kontroling službo. Poleg tega je pogosto podjetnik tudi kontroler, ki ga običajno obremenjujejo izvajalne naloge, zato zanemarija strateško delo in strateško usmerjanje. Ker je kontroling nereden in nesistematičen, se male gospodarske družbe v glavnem odločajo za zunanji kontroling, ki lahko rešitve za eno gospodarsko družbo prenese in uporabi tudi v drugi. Ali se bo gospodarska družba odločila za notranji ali za zunanji kontroling, je odvisno, kaj je zanjo racionalnejše in uspešnejše (Čvorović, 1995, str. 9 in Stojanović, 1999, str. 8).

2.4. Instrumenti kontrolinga

Instrumenti kontrolinga obsegajo različne metode in postopke, s katerimi se povečujejo sposobnost prilagajanja podjetja hitrim spremembam v okolju ter usklajenost in povezanost v podjetju. Poznamo strateške in operativne instrumente kontrolinga. Cilj uporabe strateških instrumentov je povečanje razvidnosti in odpiranje novih možnosti za uspeh, medtem ko operativni instrumenti prispevajo k povečanju razvidnosti pri uporabi sedanjih možnosti (Osmanagić Bedenik, 1995, str. 38-40).

Cilj novejših instrumentov in metod je povečanje prepoznavnosti uspeha gospodarske družbe, kar omogoča boljše in hitrejše usklajevanje z okoljem. V nadaljevanju so okvirno opisane nekatere metode in orodja, uporabna pri vsakdanjem delu kontrolerja:

- Uravnoteženi sistem kazalnikov - BSC (Balanced Scorecard)
- Vitki (lean) management
- Metoda ciljnih stroškov
- ABC analiza
- Kalkuliranje stroškov na podlagi sestavin dejavnosti
- Vrednostna analiza nalog in opravil
- Prispevek za kritje in točka preloma
- Kazalniki
- Predračun in obračun
- Odmiki od predračunov in njihova analiza

2.4.1. Uravnoteženi sistem kazalnikov (Balanced scorecard)

Uravnoteženi sistem kazalnikov uspešnosti poslovanja ohranja poudarek na doseganju finančnih ciljev, vendar vključuje tudi gibalne za dosego teh ciljev (Kaplan, Norton, 2000, str. 14). Spremljanje zgolj finančnih kazalnikov poslovanja na današnjem konkurenčnem trgu ne zadostuje za uspešen management. Finančni kazalniki so predvsem rezultat preteklega poslovanja, ne omogočajo pa predvidevanja in spremljanja dejavnikov prihodnjega uspeha. Zato jih je treba uravnotežiti z nefinančnimi kazalniki.

Uravnoteženi sistem kazalnikov torej ni namenjen le merjenju uspešnosti, ampak je povezan tudi s strategijo. Izključno zanašanje na finančne kazalnike namreč povzroča, da podjetja delajo napake. Govorimo o finančnih kazalnikih, ki se izračunavajo z zamikom. Zanašanje na njih pa največkrat spodbuja kratkoročno obnašanje, ki žrtvuje dolgoročno ustvarjanje vrednosti v zameno za kratkoročni uspeh.

Uravnoteženi sistem kazalnikov meri uspešnost organizacije s štirih uravnoteženih vidikov: finančnega vidika, vidika poslovanja s strankami, vidika notranjih poslovnih procesov ter vidika učenja in rasti. Podjetjem omogoča spremljanje finančnih rezultatov ob hkratnem spremljanju napredka pri povečevanju zmogljivosti in pridobivanju neopredmetenih sredstev, ki jih potrebujejo za prihodnjo rast (Kaplan,

Norton, 2000, str. 14). Povezuje strategije posameznih operativnih enot znotraj organizacije v skladu s poslanstvom in vizijo organizacije.

Cilj uravnoteženega sistema kazalnikov je povezati kratkoročne poslovne cilje z dolgoročno vizijo in strategijo poslovanja. Na ta način se podjetje usmeri na nekaj kritičnih kazalnikov in pomembna ciljna področja.

Uravnoteženi sistem kazalnikov je opredeljen s štirih vidikov in s tem štirih skupin kazalcev:

- Finančni vidik je vidik lastnikov podjetja, zato kazalci vključeni v ta vidik vključujejo temeljno mero uspešnosti poslovanja in druge finančne kazalce.
- Vidik kupcev vsebuje kazalce za spremljanje uspešnosti poslovanja, kot ga vidijo kupci.
- Vidik notranjih poslovnih procesov vključuje kazalce za najpomembnejše notranje procese. Ti procesi so tisti, kjer se mora podjetje najbolj odlikovati, če želi zadovoljiti kupce in lastnike.
- Vidik učenja in rasti preko izbranih kazalcev odraža sposobnosti zaposlenih, kakovost sistemov in organizacijskih postopkov v podjetju, ki so osnova za organizacijsko učenje in rast.

Glede na povedano, sta BSC in prenova poslovnih procesov programa izboljšav, ki si medsebojno pomagata in sta lahko uporabljena hkrati. BSC določa končne cilje, določa kazalce, ki nam omogočajo merjenje, kje in kako daleč od cilja smo. Ko managerji ugotovijo, da je prenova poslovnih procesov način za doseganje izboljšav, potem je BSC odličen navigator, kam in kako daleč smo prišli.

2.4.2. Vitki (lean) management

Uspešnost kontrolerjevega dela v gospodarski družbi je v veliki meri odvisna od managementa. Gornji izraz označuje management, ki je usmerjen k rasti in razvoju in ne k lagodnemu življenju na dosežkih iz preteklosti. Bistvena usmeritev lean managementa je k procesom in njihovim poenostavitvam ali odpravi. Opušča tradicionalno funkcionalno organizacijo zaradi zaprte organizacijske strukture z nizko stopnjo kooperativnosti. Na drugi strani procesni vidik organiziranja poveča preglednost, izboljša ciljno usmerjenost in učinkovitost pa tudi odgovornost in racionalnost. Namesto oddelčne organizacije z mnogimi hierarhičnimi ravni, ki otežujejo odločanje, se uvaja organizacijsko strukturo po procesih, ki se jim dopušča

večjo avtonomijo. S tem se zniža število hierarhičnih ravni in poveča poslovna učinkovitost.

Temeljna pravila vitkega managementa so:

- odpraviti naloge, ki ne doprinašajo k zvišanju dobičkovnosti storitev, ki jih kupci niso pripravljeni plačati,
- prenesti pooblastila na operativno raven, da se zmanjša število hierarhičnih nivojev in poveča avtonomija vodij,
- izločiti vse potencialne vire možnih napak zaradi preventivne zagotovitve kakovosti storitve in izdelkov,
- uveljaviti pri cenah storitev pravilo o tržno sprejemljivih stroških (to ne pomeni, koliko storitev stane temveč s kakšnimi stroški jo moramo opraviti),
- izvajati izboljšave hitro in dosledno.

2.4.3. Metoda ciljnih stroškov

Celoten proces planiranja in izdelave kalkulacij ter obračuna se močno poenostavi, saj se zmanjša število ravni pokritja stroškov in s tem tudi višina strukturnih stroškov. Pretežni del stroškov je v tem primeru možno razporediti neposredno po izdelkih ali storitvah. S tem postanejo informacije o dobičkovnosti izdelkov ali storitev veliko bolj zanesljive in uporabne. Tudi uvedbo ciljnih stroškov na ta način organiziranja močno poenostavlja.

2.4.4. Kalkuliranje stroškov na podlagi sestavin dejavnosti

Eno od temeljnih orodij kontrolerja, ki naj bi bistveno izboljšalo poslovno odločanje, je tudi t.i. metoda »activity based costing« ali metoda kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 91-92). Bistvena prednost te metode je njena kalkulacijska vrednost, ki naj bi omogočila natančnejše ugotoviti lastno ceno posameznim proizvodom ali storitvam. Dosedanje metode poslovnega računovodstva, ki se nanašajo na razporejanje stroškov na stroškovne nosilce, temeljijo na dejstvu, da sta neposredno delo in neposredni material odločujoča dejavnika proizvodnje, saj predpostavljajo v polni lastni ceni sorazmerno velik delež stroškov, ki jih lahko neposredno pripišemo proizvodom, zelo nizek pa delež stroškov, ki jih razporejamo na stroškovne nosilce posredno. Torej tudi, če podlaga za razporejanje splošnih stroškov na stroškovne nosilce ni v celoti ustrezna, podatek o lastni ceni ni zelo izkrivljen. Vendar pa ta metoda v razmerah sodobnega ekonomskega okolja, ki zahteva odličnost, ni več zadovoljiva. Poleg tega je v

gospodarskih družbah vse manjši delež neposrednega dela in z njim povezanih stroškov, delež splošnih stroškov za razporejanje na stroškovne nosilce pa narašča. Nevarno je, da z neustreznimi ključi napačno ocenimo stroškovno ceno proizvoda ali storitve, zato naj bi »activity based costing« metoda izpolnila zahteve sodobne tehnologije.

V Sloveniji se ta metoda prevaja tudi kot koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (Tekavčič, 1997, str. 95-99). Osrednja sestavina koncepta stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (v nadaljevanju SAPP) so posamezne aktivnosti, ki sestavljajo konkretni poslovni proces. Aktivnost lahko razumemo kot vsako delovanje, ki v procesu ustvarjanja poslovnih učinkov izrablja prvine poslovnega procesa – delovna sredstva, predmete dela, delo in tuje storitve; logična zaporedja določenih aktivnosti pa sestavljajo posamezne procese. Aktivnosti v gospodarski družbi izrabljajo prvine poslovnega procesa, zato pomenijo osnovne povzročitelje stroškov (cost drivers), medtem ko so proizvodi ali storitve zgolj potrošniki teh aktivnosti. Stroški, ki se nanašajo na posamezno aktivnost, sestavljajo stroškovni bazen (cost pool), pri čemer so stroškovni bazeni centri za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne objekte (cost objects). Stroškovni objekt je lahko proizvod, serija, proizvodna linija, oddelek ali kar celotna gospodarska družba. Razporejanje poteka na podlagi meril aktivnosti (activity measures), ki so vedno opredeljena količinsko in ne vrednostno (število sestavnih delov proizvoda, število premikov materiala, število naročil, število kupcev, itd.). Tradicionalni stroškovni sistemi v dvostopenjskem postopku razporejanja stroškov le te najprej razdelijo na posamezna stroškovna mesta in nato na posamezne stroškovne nosilce, koncept SAPP pa na prvi stopnji stroške zbere na ravni aktivnosti (gre za t.i. stroškovne bazene), na drugi stopnji pa jih s te ravni razporedi na stroškovne objekte, ki niso nujno klasično pojmovani učinki poslovnega procesa. Pri tem razporejanju je pomembno, da so merila aktivnosti za razporejanje čim tesneje povezana s povzročitelji stroškov, torej aktivnostmi.

Koletnik (1994, str. 68 in 74-75) navaja, da se v ameriški in evropski literaturi že nekaj let pojavlja procesni vidik stroškovnega računovodstva, ki ga v ZDA imenujejo »activity based costing«, v Nemčiji pa »Prozesskostenrechnung«. V procesno naravnem računovodstvu je področje splošnih stroškov bolj obdelano kot v drugih računovodskih rešitvah, saj se išče podrobnejša povezava med stroški in povzročitelji, to je poslovnimi učinki. To je mogoče uresničiti z definiranjem procesov v proizvodnih in neproizvodnih dejavnostih, njihovih učinkov ter velikostjo in spremenljivostjo njihovih stroškov. Procesno računovodstvo zahteva celovito obravnavo gospodarske družbe, torej celovit obračun poslovanja po stroškovnih vrstah, mestih in nosilcih. Ni

alternativa drugim sistemom in metodam v računovodstvu, temveč je dopolnilna različica obračuna z drugačnim strukturiranjem splošnih stroškov in za specifične namene. Obračun mora biti v celoti računalniško podprt in organiziran na sistematičen način, da se po korakih lotevamo proučitve procesov in priprave novih rešitev. Najprej moramo opredeliti glavne in delne procese, nato ugotovimo, na katerih stroškovnih mestih potekajo, nato pa sledi ugotovitev procesnih učinkov in neposrednih ter posrednih stroškov po procesih. V zadnji fazi se opravi prenos stroškov iz procesnih učinkov na stroškovne nosilce.

2.4.5. Vrednostna analiza nalog in opravil

Njen temeljni cilj je z analizo nalog, opravil in procesov znižati vse večji pritisk na zvišanje deleža režijskih stroškov v celotnih stroških gospodarske družbe. Metoda sledi cilju zmanjšanja stroškov in hkrati omogoča uvedbo procesnega obračuna stroškov.

Ključne sestavine te metode so:

- izdelava seznama delovnih nalog za oddelek,
- členitev nalog na opravila,
- časovna in količinska ocenitev opravil,
- pregled porazdelitve nalog po izvajalcih,
- pregled nad potekom izvajanja nalog.

Metoda torej predpostavlja, da se lahko določene aktivnosti opusti in na ta način zniža stroške ter hkrati ugotovi, kakšne učinke prinaša delovna naloga. Najti resnično najboljšo pot je v praksi težko, z analizo postopkov in opravil pa se lahko zadovoljimo vsaj s približkom. Vendar pa postopki analiziranja delovnih nalog niso priljubljeni niti pri izvajalcih niti pri vodjih, zato jih je treba izvesti strokovno in s trdno podporo managementa.

2.4.6. Prispevek za kritje in točka preloma

Glavno kontrolerjevo orodje je prispevek za kritje, ki omogoča večstopenjsko obračunavanje poslovnega uspeha gospodarske družbe. Prispevek za kritje gospodarske družbe je razlika med prihodki in spremenljivimi stroški. Pri posameznem poslovnem učinku, proizvodu ali storitvi pa je izražen kot razlika med prodajno ceno in spremenljivimi stroški. S prispevkom za kritje gospodarska družba pokriva stalne stroške in ustvarja prispevek k morebitnemu dobičku. Prispevki za kritje nastajajo

samo pri prodaji izdelkov ali storitev na trgu, zato so del poslovnega rezultata gospodarske družbe. Temeljno pravilo pri ugotavljanju doseženega prispevka za kritje ni njegov absolutni znesek, temveč v kolikšni meri so bili uresničeni postavljeni (planirani) cilji.

Točka preloma je definirana kot obseg proizvodnje pri katerem prihodek pokrije variabilne in vsoto vseh stalnih stroškov. Večji obseg proizvodnje od točke preloma pokriva predvsem dobiček podjetja in v manjšem delu le še dodatne variabilne stroške.

2.4.7. Kazalniki

Rešitev za obvladovanje numeričnih podatkov, s katerimi se vsakodnevno srečuje kontroling, so kazalniki. Turk (1996, str. 17) ga definira kot relativno število, dobljeno s primerjavo dveh velikosti, ki ima določeno spoznavno moč in omogoča oblikovanje sodbe o kakih procesih ali stanjih. Opredeljen je lahko kot indeks, koeficient ali stopnja udeležbe.

Turk (1996, str. 20) kazalnike razvršča na kazalnike stanja financiranja, kazalnike stanja investiranja, kazalnike vodoravnega finančnega ustroja, kazalnike obračanja, kazalnike gospodarnosti in kazalnike donosnosti.

Za potrebe poslovnega računovodstva je na voljo vrsta kazalnikov, s katerimi primerjamo med seboj:

- istovrstne podatke iz istega obdobja (npr. primerjava plana stroškov z dejanskimi stroški) ali iz različnih obdobj (npr. primerjava planov stroškov tekočega leta s preteklim letom),
- istovrstne podatke iz istega obdobja in več enakih ali zelo podobnih organizacijskih enot (npr. variabilni stroški na normativno minuto),
- raznovrstne podatke, ki so med seboj povezani oziroma odvisni (npr. neto prihodek na zaposlenega).

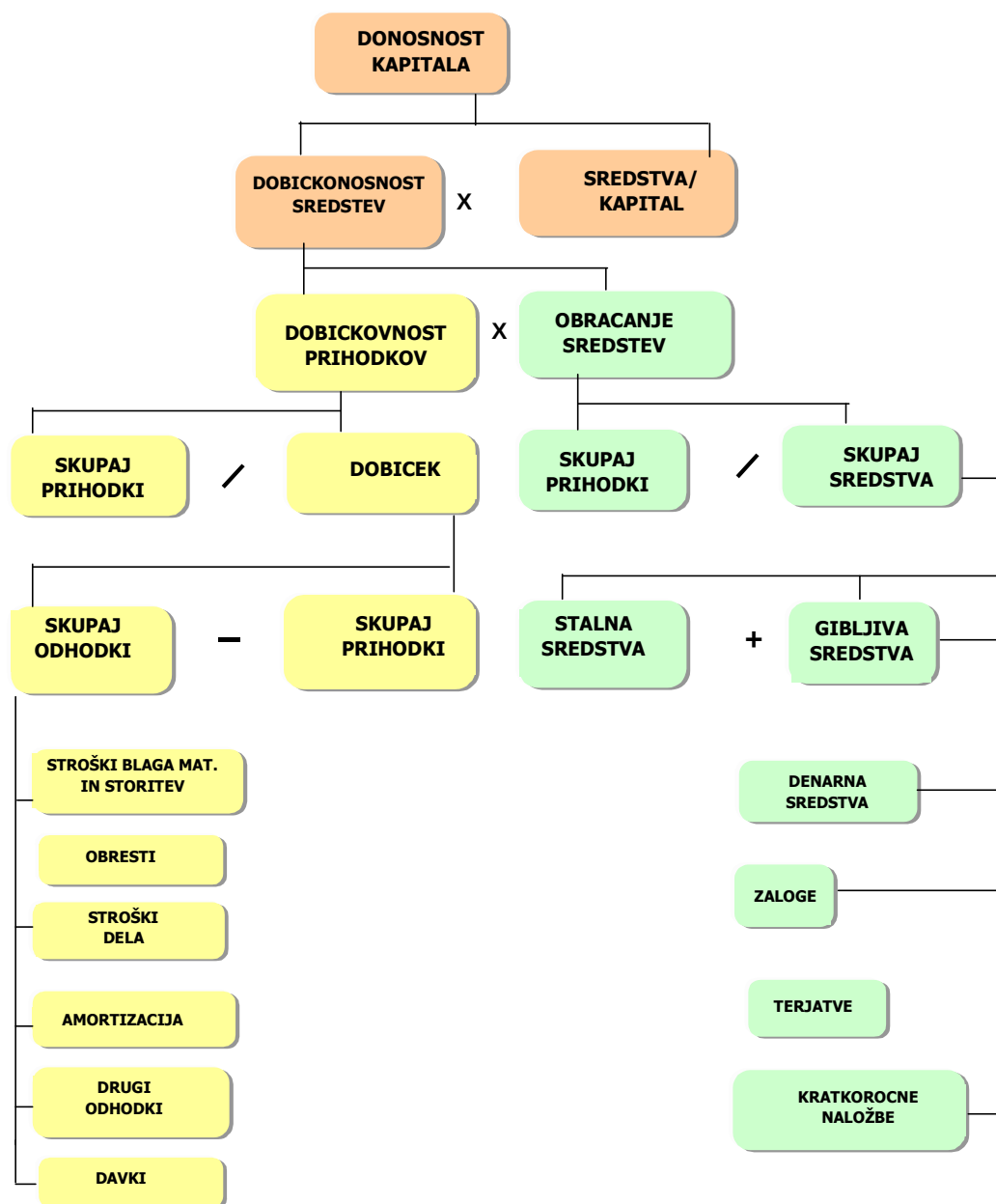
Izražamo jih s strukturnimi deleži (delež plač v celotnih stroških) in z absolutnimi števili na odvisno osnovo (npr. plače na zaposlenega). Poleg internih kazalnikov so pomembni še eksterni kazalniki, in sicer gospodarskih družb iz iste ali sorodne dejavnosti.

Med najbolj znanimi in uporabnimi kazalniki je DuPontov sistem finančnega nadzora iz leta 1919, ki je prikazan na sliki 2. Kasneje je bil večkrat izboljšán, danes pa se uporablja izraz ROI – return on investment oziroma donosnost kapitala. Njegova značilnost je v tem, da ne izhaja iz absolutnega zneska dobička kot cilja, ampak iz določenega odstotka donosnosti uporabljenega kapitala. Donosnost kapitala je odvisna od dosežene stopnje dobička in obrata kapitala. ROI običajno izračunamo na skupaj uporabljene vire sredstev ali samo na lastni kapital. V prvem primeru govorimo o donosnosti skupaj uporabljenih finančnih sredstev, v drugem primeru pa o donosnosti lastnega kapitala.

Za funkcijo kontrolinga so zanimivi naslednji kazalniki:

- stroški na zaposlenega delavca po organizacijskih delih podjetja,
- plače in drugi stroški na zaposlenega delavca po organizacijskih delih podjetja,
- odstotek stalnih stroškov stroškovnih mest v stroških podjetja,
- neto prihodek na zaposlenega,
- prispevek za kritje na zaposlenega,
- neto poslovni izid na zaposlenega delavca.

Slika 2: DuPontova shema donosnosti kapitala



Vir: Tekavčič, 2003

2.4.8. Predračun in obračun

Predračun in obračun predstavljata osnovno orodje kontrolinga. Na njuni osnovi izvajamo načrtovanje, izvajanje in nadzor. Predračun je usmerjen naprej, obračun pa nazaj. Primerjava obračuna s predračunom služi kontroli uspešnosti poslovanja v preteklem obdobju.

Postopek predračunavanja se praviloma prične s predračunom predvidene prodaje. Ta je osnova za ostale predračune: proizvodnje, nabave, kadrovanja in financ. Vsi predračuni posameznih poslovnih funkcij se združijo v celostnem predračunu poslovanja. Računovodsko predračunavanje se za podjetje kot celoto končuje s predračunskim izkazom uspeha, predračunskim izkazom stanja, predračunskim izkazom finančnih tokov in predračunom denarnih tokov.

Rezultat računovodskega obračunavanja pa so štirje podobni obračuni v preteklem obdobju uresničenega poslovanja: izkaz uspeha, izkaz stanja, izkaz finančnih tokov ter izkaz denarnih tokov.

Poleg neposredne koristi predračunavanja za postopek načrtovanja in nadziranja se poudarjajo tudi stranske posredne prednosti predračunavanja (Turk, Kavčič, Kokotec – Novak, 2000, str. 138):

- izpolnjuje zahteve tekočega vzdrževanja. V vsakdanjem življenju je zelo malo namernih ciljev uresničenih brez načrtovanja tako v zasebnem kot poslovnem življenju,
- spodbuja usklajevanje, sodelovanje in komuniciranje. Vsi delni predračuni morajo biti med seboj usklajeni za optimalno delo celotnega podjetja,
- sili ravnateljstvo, da s števili izrazi načrte podjetja, ki so kasneje lahko merljivi in omogočajo primerjavo stroškov in koristi posameznih dejavnosti in projektov v podjetju,
- uokvirja ocenjevanje in nadziranje dosežkov poročevalske enote,
- je podlaga za mnenje o potrebnosti stroškov za poslovanje podjetja. Sili vodje, da se poleg osredotočanja na planiranje svoje osnovne funkcije osredotočajo tudi na stroške,
- zadovoljuje zakonske in pogodbene zahteve; te zadevajo predvsem proračunsko financirane organizacije,
- spodbuja zaposlene, da svoje dejavnosti usmerjajo k doseganju podjetniških ciljev, ki jih predhodno sprejme ravnateljstvo podjetja. Med

splošne podjetniške cilje, ki so širše opredeljeni in neoštevilčeni sodijo slednji:

- doseganje ustreznega dobička vsako leto,
- vzdrževanje ustrezne rasti,
- vzdrževanje ustrezne plačilne sposobnosti ter
- povečanje zadovoljstva kupcev.

Med dejavniki, ki najpogosteje povzročajo, da predračunavanje pripomore k uresničevanju ciljev podjetja, so (Hansen, Mowen, 1992, str. 625):

- pogostost poročanja o stroških,
- gibljivo predračunavanje,
- denarne in nedenarne spodbude,
- udeležba,
- realni standardi,
- obvladljivost stroškov.

Gibljivo predračunavanje je nujni pogoj za realno primerjavo rezultatov s predračuni pri spremenjenem obsegu delovanja, ki praviloma nastopa v realnem življenju. Statično predračunavanje ne predstavlja smiselne reference za analize odmikov, saj so v odmikih sistematske razlike zaradi spremenjenega obsega, ki večkrat presegajo za analizo morebiti dejansko zanimive odmike.

Za doseganje ciljev podjetja je izjemnega pomena doseči participativno predračunavanje, kar pomeni, da odgovorni za uresničitev predračuna sodelujejo že pri kreiranju lastnih predračunov. Tako se že v času sestavljanja predračuna vpletejo v realizacijo saj razmišljajo, kako je mogoče predračune uresničiti. S tem so tudi motivirani za doseganje predračunov, ki so jih sami kreirali. Cilji morajo biti optimistični, a dosegljivi. Bistveno nerealni cilji zmanjšujejo motivacijo za doseganje in povzročajo nesmiselne stroške zaradi prevelikih zalog materiala pri pretiranem obsegu in dodatne stroške nujnih nabav materiala in morebitnih motenj v proizvodnji in prenizkem načrtovanem obsegu.

Osnovni namen opisanega predračuna in obračuna je njuna primerjava in ugotavljanje odmikov. Odmiki sprožijo pozornost poslovođij in analizo vzrokov za njihov nastanek (Management by exception). Rezultati analize nastalih odmikov so pogosto podlaga za korektivne akcije za odpravo nastalih motenj v poslovanju.

Uporaba realnih standardov v predračunavanju je pogoj za samo doseganje predračunov in smiselno uporabo odmikov. Stroškovne odmike praviloma vedno analiziramo vsaj z razdelitvijo na del odmika zaradi spremembe cen in del odmika zaradi spremembe obsega. Pogosto je sprememba cene materiala na trgu zunaj našega vpliva; na nekatere odmike torej nimamo vpliva.

Odmiki splošnih stroškov so malenkost bolj zapleteni od odmikov neposrednih stroškov. Najprej jih delimo na odmike pri stalnih in odmike pri spremenljivih splošnih stroških. Zadnje pa še na predračunski in učinkovitostni odmik. Predračunski vsebuje odmike zaradi sprememb cen in potroškov materialov in storitev zajetih v postavki spremenljivih splošnih stroškov in jih lahko po teh postavkah tudi podrobneje analiziramo. Učinkovitostni odmik pa je povezan s spremembo dejavnika prek katerega se s ključem dodatka splošnih stroškov razporeja spremenljive splošne stroške na končne stroškovne nosilce.

2.4.9. Odmiki od predračunov in njihova analiza

Zaradi boljšega nadzora se gospodarska družba razdeli na mesta odgovornosti. Kontroler tako lažje spremlja dejansko poslovanje, ga primerja s planiranim ter ugotavlja odmike, zasleduje stroške, prihodke in dobiček teh mest ter ocenjuje njihovo uspešnost ter uspešnost vodij posameznih mest. Uresničevanje planov je za gospodarsko družbo obveznost in nujnost, ki zagotavlja dolgoročno preživetje. Zato je sprotno spremljanje uresničevanja vseh predračunov in odmikov stalna in ključna naloga kontrolerja.

3. PLANIRANJE POSLOVANJA

3.1. Taktično planiranje

Človekova sposobnost predvidevanja prihodnosti omogoča, da planiramo svoje dejavnosti in s tem dosežemo željene cilje ali ustrežemo prihodnjim potrebam. Tako podjetja kot tudi posamezniki planirajo svoje prihodnje aktivnosti, le da je planiranje v podjetjih običajno bolj kompleksno in bolj dovršeno kot planiranje posameznikov; toda motivacija in namen sta enaka.

Podjetja v ta namen sestavljajo plane; strateške in taktične, s katerimi poskusijo napovedati prihodnje stanje in razvoj podjetja, ki je v skladu z njeno strategijo, vizijo in poslanstvom.

Planiranje je nujna sestavina vsakega procesa dela in s tem tudi vsakega procesa gospodarjenja kot smotnih dejavnosti človeka (Lipovec, 1983, str. 341). V podjetju je potrebno kontinuirano reševati problem, kako doseči postavljeni planski cilj v določenem obdobju glede na vse notranje in zunanje omejitve, v katerih podjetje deluje. Lahko bi tudi rekli, da je planiranje po določenih kriterijih iskanje možnih poti za poslovanje podjetja, izbira določene poti, ki se pojavlja kot naloga poslovanja (podrejeni cilj), ter določanje sredstev, s katerimi bomo te naloge opravili v prihodnjem obdobju na podlagi predvidevanja prihodnjih okoliščin (Lipovec, 1983, str. 342).

Podjetja so primorana skrbeti za tekoče poslovanje, prav tako pa tudi razmišljati o prihodnosti, saj ima lahko v nasprotnem primeru to katastrofalne posledice za poslovanje podjetja. Ničkolikokrat se je pri nas in po svetu zgodilo, da je podjetje proizvajalo tehnološko odlične proizvode, pa je zaradi napačne kratkoročne in dolgoročne usmeritve zabredlo v težave iz katerih se ni več rešilo. Če pa podjetje vnaprej predvidi, kaj ga v prihodnosti čaka na področju poslovanja, se temu lahko izogne ali vsaj omili z ustreznimi ukrepi.

O planiranju lahko torej rečemo, da je zelo kompleksna dejavnost, s pomočjo katere poskuša nosilec gospodarjenja odločati o prihodnji poslovni dejavnosti podjetja. Odločanje izvaja na podlagi določenih temeljnih ciljev in zavestnega sprejemanja tveganja take dejavnosti ter na podlagi minimizacij tveganj. Pri tem mora kar najbolje poznati verjetne prihodnje zunanje in notranje poslovne možnosti podjetja, notranja in zunanja razmerja, prednosti in slabosti glede na predvidene poslovne nevarnosti ter upoštevati prihodnje pomembne poslovne dejavnike podjetja (Pučko, 1991, str. 89).

Načrtovanje kot proces poteka preko nekaj faz. Zelo na splošno lahko rečemo, da zajema fazo opredeljevanja problema, fazo postavljanja hipotez in fazo logičnega preizkušanja hipotez (Pučko, 1999, str. 119).

Načrtovanje je sredstvo za zavestno upravljanje in poslovanje celovitega sistema, kot je to gospodarska združba oz. podjetje. Njeno obvladovanje zahteva od upravljalcev in poslovodstva, da se osredotočajo na bistvene sestavine in dejavnike

sistema in da zanemarjajo nebitvene. Vse to terja od njih, da si zgradijo svoj model sistema, ki jim bo omogočal kar najuspešnejše opravljanje njihove naloge. Od tod izvira potreba, da razvijemo čim celovitejši model kratkoročnega planiranja v podjetju (Pučko, 1998, str. 120).

S taktičnim načrtovanjem v združbi (podjetju) že na določen način uresničujemo dolgoročne in srednjeročne plane. Najpogosteje razumemo s taktičnim načrtovanjem v praksi letno načrtovanje, ki se ujema s koledarskim letom. Redkeje se letno planiranje ujema s poslovnim letom, ki ne ustreza koledarskemu. S taktičnim planiranjem se povezujejo strateške razvojne naloge in planirane spremembe v strukturah podjetja s kratkoročnimi možnostmi, ki so predvsem pod vplivom konjunkturalnih gibanj v gospodarstvu (Pučko, 1999, str. 119).

Osnovni namen kratkoročnega načrtovanja v združbi (podjetju) je, da ob predvidenem okolju združbe (podjetja) in ob predvidenih, že z dolgoročnimi planskimi odločitvami danih razpoložljivimi prvinami delovnih procesov v združbi (podjetju), ki so na ta način z vidika kratkega roka fiksne, določi preostale (variabilne) prvine tako, da bo poslovanje čim uspešnejše. Povedano krajše in bolj konkretno je naloga načrtovanja, da ob danih tržnih omejitvah in ob danih omejenih proizvodnih zmogljivostih določi iz okvira možnega tisti proizvodni program in take inpute (vložke) v poslovni proces združbe (podjetja), da bo njeno (njegovo) poslovanje čim uspešnejše. Zato lahko rečemo, da je taktično načrtovanje sistematičen proces pretvarjanja dolgoročnih in srednjeročnih planskih nalog v specifične kratkoročne planske naloge, ki jih bodo morale opraviti posamezne organizacijske enote v kratkoročnem planskem obdobju (Pučko, 1999, str. 119).

Lahko torej rečemo, da gre pri operativnem managementu za kratkoročno odločanje, v okviru katerega se opredelijo v skladu z določenimi strategijami in poslanstvom podjetja konkretne naloge in ukrepi za doseg ciljev podjetja. Operativni management se torej ukvarja z reševanjem vsakdanjih konkretnih problemov.

Najpomembnejša procesa v sklopu odločanja na operativni ravni sta operativno planiranje in operativni nadzor. Včasih se operativno vodenje kar enači s tema pojmom, vendar pa ne smemo zanemariti tudi vloge funkcij operativnega informiranja (predvsem v sklopu notranjega računovodstva), organiziranja kot usklajevanja med organizacijskim procesom in ustrojem, ter ravnanja s človeškimi zmoglostmi (vzpostavljanje učinkovitega sistema zaposlovanja in motiviranja zaposlenih).

Operativno planiranje vsebuje naslednje naloge (Koletnik, 1996, str. 31):

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

Na podlagi operativnih planov operativna kontrola ugotavlja doseganje v procesu planiranja zastavljenih ciljev ter morebitne odmike med uresničenimi in načrtovanimi kategorijami. Na podlagi pojasnjenih odmkov se sprejmejo popravljalni ukrepi, ki so povod za sprejem odločitev o spremembi uresničevanja zastavljenih ciljev ali v primeru ugotovitve nerealnih ciljev, odločitev o spremembi oz. modifikaciji cilja. Proces planiranja in kontrole sta medsebojno vzajemno povezana, saj rezultati kontrole služijo kot vložek oziroma povratna informacija v proces planiranja. Pri operativni kontroli gre torej za ciklični proces in predvsem za koncept povratne kontrole. Output procesa kontrole so torej ugotovljeni in pojasnjeni odmiki, medtem ko pri planiranju kot orodje služijo kazalniki.

3.2. Taktično kontroliranje

Taktično kontroliranje išče odgovore na vprašanja, če so bili sprejeti ukrepi ustrezni za uresničitev sprejete strategije (Pučko, 1999, str. 345). Kontroliranje vedno pomeni primerjavo med planiranim in doseženim in pri operativnem kontrolingu kontroliramo z namenom usmerjanja v prihodnosti. Kontrola predstavlja podlago za analizo vzrokov odmkov in iskanje korektivnih ukrepov (Schröder, 1992, str. 151).

Proces povratnega kontroliranja poteka skozi naslednje stopnje:

- določitev kontrolnih meril – opredeliti je potrebno rezultate ali stanja, ki jih bomo kontrolirali, ter jim pripisati njihove ciljne vrednosti, ki smo jo opredelili v procesu planiranja
- ugotavljanje doseženih rezultatov – ugotovimo jih iz informacijskega sistema podjetja⁴
- ugotavljanje odmkov – med planiranimi in doseženimi rezultati ali stanji
- analiza odmkov – ugotavljanje vzrokov za odmike. Najprej na podlagi izkušenj iz predhodnih obdobj določimo območje tolerance in ugotovimo, ali je ugotovljene odmike smiselno nadalje analizirati. Ko analiziramo pomembne odmike, moramo skupne odmike najprej razčleniti na posamične odmike, saj le tako pridemo do bistva problemov. Analiza

⁴ Dejavnost ugotavljanja doseženih rezultatov je opisana v poglavju 3.3.: Taktično informiranje

odmikov mora biti vedno izvedena z namenom napovedovanja, saj iz odmikov med planom in realizacijo v preteklosti lahko sklepamo na podobne odmike v prihodnosti.

- predlaganje korektivnih ukrepov, s katerimi poskušamo že realizirane ali pričakovane odmike v okviru možnosti zmanjšati s korektivnimi ukrepi. S tem mislimo na ukrepe, ki krepijo za rezultat podjetja pozitivne dejavnike in slabijo za rezultat podjetja negativne dejavnike.
- spremljanje izvajanja korektivnih ukrepov⁵ (Ziegenbein, 1992, str. 347-364).

Slabost tovrstnega kontroliranja pa je v tem, da potrebne informacije prihajajo prepozno, da bi lahko še pravočasno popravili uresničevanje planov.

3.3. Taktično informiranje

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

Pri izgradnji informacijskega sistema je treba paziti, da ta ni preveč kompleksen in ne posreduje prevelike, nepregledne količine informacij. Informacije iz računovodstva in drugih podatkovnih baz v podjetju mora predelati tako, da odločevalcem prinašajo informacije, ki jih potrebujejo za sprejemanje kratkoročnih odločitev. Pri tem pa morajo biti informacije, ki jih posreduje, sporočene pravočasno, da bi bilo še možno sprejeti ukrepe, orientirane na uporabnike, natančne, preproste, pregledne in osredotočene na bistveno ter pripravljene tako, da je iz njih lahko ugotavljati odmike in jih tudi razčlenjevati (Preißler, 1988, str. 73-75; Schröder, 1992, str. 113-117).

Najpomembnejše za operativni kontroling in taktično informiranje so informacije iz računovodstva. Zato mora biti tudi računovodstvo ustrezno organizirano, da jih lahko posreduje. Tako mora biti kontni načrt pripravljen tako, da omogoča delitev na fiksne in variabilne stroške, omogočati mora razporejanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih (Schröder, 1992, str. 117-124).

Pripravljanje poročil je ena temeljnih nalog kontrolinga (Ziegenbein, 1992, str. 369). Poročila morajo prepoznati in ovrednotiti realnost plana, poročati o uspešnosti ali neuspešnosti posameznih področij ali nosilcev odgovornosti in predlagati uvajanje

⁵ Dejavnost uvajanja korektivnih ukrepov je taktično usmerjanje in je opisano v poglavju 3.4.: Taktično usmerjanje

protiukrepov (Preißler, 1988, str. 95). Poročila morajo vedno odgovarjati na naslednja vprašanja: zakaj, kako, kdaj, kdo in kaj. Z odgovorom na vprašanje **zakaj** opredelimo namen poročil, z odgovorom na vprašanje **kaj** opredeljujemo vsebino poročil, z odgovorom na vprašanje **kako** opredelimo obliko poročil, z odgovorom na vprašanje **kdo** opredelimo prejemnike naših poročil, z odgovorom na vprašanje **kdaj** pa opredelimo termine poročanja.

3.4. Taktično usmerjanje

Taktično usmerjanje skrbi za to, da so predlagani korektivni ukrepi po primerjavi plana in realizacije ter izvedenega analiziranja, uvedeni. Poskuša doseči, da bi bili kljub odmikom doseženi zastavljeni cilji podjetja, predvsem pa zagotavlja, da se bo podjetje držalo načrtane smeri. Analiza odmikov je potrebna za ugotavljanje njihovih vzrokov in njihovega odpravljanja, saj bomo zaradi poznavanja vzrokov odmikov v preteklosti lahko bolje usmerjali aktivnosti v prihodnosti.

Kontroler ne usmerja sam, ampak skrbi za to, da usmerjajo odločevalci na vseh hierarhičnih ravneh v podjetju. Kontroler mora zato v podjetju skrbeti za visoko zavest o nujnosti usmerjanja in pripraviti instrumentarij, ki ga odločevalci uporabljajo pri usmerjanju (Schröder, 1992, str. 165-169). Kontroler mora vedno ugotavljati, ali so bili korektivni ukrepi v resnici izvedeni in kakšni so bili njihovi učinki pri doseganju ciljev.

3.5. Proces izdelave taktičnega plana podjetja

Planski cilji, kot želeni rezultati poslovanja, ki naj bi jih dosegli v planskem obdobju, usmerjajo celotno načrtovanje. Ciljev je običajno več. Ni jih mogoče vnaprej v celoti evidentirati (Pučko, 1999, str. 125).

Planski cilji morajo biti realistični, a hkrati morajo pomeniti izziv za zaposlene. V nasprotnem primeru se sprevržejo v frustracijo, če so postavljeni previsoko, ali pa vsaj ne ponujajo občutka dosežka delavcem, če so postavljeni prenizko (Pučko, 1999, str. 125).

Za smotrnost planiranja v podjetju je lahko eno samo opravičilo, t.j. prepričanje ljudi, da lahko vodi k večji ekonomski uspešnosti. To pomeni, da ni nujno, če se plani ne uresničujejo, da planiranje ni smiselno. Ključno vprašanje je, ali bi brez planiranja

lahko dosegali takšno ekonomsko uspešnost (ali celo večjo) v podjetju, kot jo dosegamo (Pučko, 1996, str. 16).

Če hočejo upravljalci in poslovodstvo obvladovati podjetje, se morajo osredinjati na bistvene sestavine in dejavnike sistema in zanemarjati nebistvene. Vse to zahteva od njih, da si zgradijo svoj model sistema, ki jim bo omogočal kar najuspešnejše opravljati naloge. Od tod izvira potreba, da si razvijemo tudi čim celovitejši model taktičnega planiranja v podjetju. Dandanašnji mora tak model dajati možnosti, da ga računalniško podpremo, to je, da prepustimo računalniku opravljati čim več nalog, ki jih model zajema (Pučko, 1996, str. 333).

Planski model za podjetja mora upoštevati osnovne metodološke faze procesa planiranja. Pri taktičnem planiranju gre za naslednje faze (Pučko, 1996, str. 334):

- opredeljevanje taktičnih planskih ciljev in poslovne politike podjetja,
- izdelava modela proizvodnje (ali modela transformacijskega procesa v podjetju),
- izdelava omejitev, zunanjih in notranjih,
- izdelava plana variabilnih stroškov na enoto proizvoda (oz. blagovne skupine),
- izdelava plana cilja,
- izdelava plana proizvodnje oz. transformacije,
- izdelava drugih delnih planov,
- izdelava zbirnih planov ter
- izdelava plana kazalcev uspešnosti poslovanja.

Ob upoštevanju osnovnih metodoloških faz procesa taktičnega planiranja v podjetju lahko prve štiri opredelimo kot osnovne vložke v poenostavljeni celoviti model, vse ostale pa kot osnovne izločke iz poenostavljenega modela taktičnega planiranja.

Med izločke modela taktičnega planiranja štejemo tudi delne in zbirne taktične plane. Tu mislimo predvsem na plan proizvodnje (nerelevantno za telekomunikacijsko podjetje), plan prodaje, plan stroškov (razčlenjen na variabilne in fiksne), plan nabave, plan zaposlenih, plan amortizacije osnovnih sredstev, plan bilance uspeha, plan financiranja (razčlenjen na plan potrebnih obratnih sredstev in plan prilivov in odlivov finančnih sredstev), plan bilance stanja podjetja ter plan kazalcev uspešnosti poslovanja.

Poenostavljeni integralni planski model terja, da kdo zunaj samega modela opredeli te vhodne informacije. Jasno je, da oblikovanja in postavljanja kratkoročnih planskih ciljev in poslovne politike ni mogoče razreševati v okviru računalniško podprtega modela, saj gre pri tej fazi za močno prisotnost kvalitativnih dejavnikov in vrednot posloводства in sploh ljudi v podjetju, ki niso primerni za računalniško modeliranje (Pučko, 1996, str. 335).

Opređeljevanje poenostavljenega integralnega taktičnega planskega modela za podjetje zahteva nekaj nadaljnjih odločitev. Pučko (1998, str. 120) navaja naslednje:

- integralni taktični simulacijski planski model naj temelji na modularnem pristopu, ki se čedalje bolj uveljavlja;
- integralni taktični simulacijski planski model naj kot svoj osnovni output (izloček) daje sintetične ali zbirne plane, t.j. planirano bilanco uspeha združbe (podjetja), planirano bilanco premoženja ter plan financiranja;
- integralni taktični simulacijski planski model naj kot podjetje upošteva enovito podjetje, odprte pa naj pušča možnosti za agregiranje in konsolidiranje na višjih ravneh povezovanja enot v podjetju;
- integralni taktični simulacijski planski model mora puščati odprte možnosti za dograjevanje v smeri modela optimiranja.

Fazo izdelave zunanjega in notranjega predvidevanja ponekod v svetu že vključujejo v računalniško podprte integralne planske modele, saj se je možno v različnih pogojih izdelovanja prognoz nasloniti na zelo različne posamične metode predvidevanja.

Modul izdelave planiranih variabilnih stroškov na enoto proizvoda je uvrščen samovoljno med vložke v poenostavljeni celoviti model taktičnega planiranja v podjetju. Pri planiranju variabilnih stroškov na enoto proizvoda se je zato treba v vsakem primeru v praksi glede na nabavno ceno, kakovost in nabavne omejitve odločiti, kje nabavljati, kaj in koliko (Pučko, 1996, str. 336).

Pučko (1996, str. 337) navaja, da kot vložek v celoviti model taktičnega planiranja upoštevamo tudi plan osnovnih sredstev, ki ga mora izdelati računovodstvo. Dinamika osnovnih sredstev je plod strateških planskih odločitev in jo zato kaže obravnavati kot vložek v model taktičnega planiranja. Vložki v ta model so tudi podlage za planiranje fiksnih stroškov.

Model izdelave zbirnih planov vsebuje spet vrsto modulov. Prvi je modul za izdelavo plana celotnega prihodka, dobička in njegove delitve t.j. planirane bilance uspeha.

Kot naslednjega lahko omenimo plan potrebnih obratnih sredstev, pa tudi plan finančnih prilivov in odlivov v planskem obdobju. V model izdelave zbirnih planov uvrščamo tudi modul za izdelavo planirane bilance premoženja ter modul, katerega naloga je izdelovati planiran izkaz gibanja sredstev in obveznosti do virov sredstev.

Model izdelave plana s kazalci uspešnosti mora izračunavati vnaprej opredeljene kazalce planirane uspešnosti poslovanja v kratkoročnem planskem obdobju. Za najvišje poslovodstvo podjetja je seveda izložek iz tega modela najpomembnejši, saj na njegovi osnovi presoja stopnjo zadovoljivosti celovitega taktičnega plana podjetja (Pučko, 1996, str. 337).

Kot izložke iz integralnega taktičnega planskega modela podjetja je treba opredeliti napisane taktične plane, ki sestavljajo celovit taktični plan podjetja, v obliki, ki jo je možno imeti za poročila. Ta potem prejemajo organi upravljanja in najvišje poslovodstvo. Če upravljalni organi in najvišje poslovodstvo niso zadovoljni z izdelanimi plani in s poslovno uspešnostjo, ki jo ponujajo, je treba ponoviti proces taktičnega planiranja (t.j. iti v novo iteracijo). Tega ponavljamo tako dolgo, dokler ne pridemo do zadovoljivega celovitega taktičnega plana. Sprejet celovit taktični plan (in vsi posamični plani v njegovem okviru) moramo shraniti v ustrezni bazi podatkov v podjetju (Pučko, 1996, str. 338).

V današnjem času brez načrtovanja potrebnih aktivnosti in akcij, njihovih nosilcev, časa, potrebnega za izvedbo, potrebnih sredstev in pričakovanih rezultatov ne moremo konkurirati na vse bolj zahtevnem globalnem trgu. Prav zato je pomembna priprava taktičnih planov, ki pomenijo učinkovito orodje za uresničevanje strateških ciljev in strategij.

Kot že omenjeno zgoraj, govori Pučko (2001, str. 202) o taktičnem načrtovanju, medtem ko je v nadaljevanju predstavljeno operativno planiranje. Tako pri enem kot tudi drugem gre za kratkoročno oz. letno planiranje. S taktičnim načrtovanjem razumemo v praksi letno načrtovanje, ki se ujema s koledarskim letom. Operativno planiranje prav tako obsega kratkoročno obdobje (do dveh let) in ima nalogo razčlenjevati planske naloge iz kratkoročnih planov podjetja v kvartalne, mesečne, dekadne, tedenske in celo dnevne planske cilje in naloge (Pučko, 1993, str. 430). Ukvarja se predvsem z izdelavo predračunov in analizo doseženega glede na načrtovano, odmikov in popravkov ciljev načrtovanja.

Lahko rečemo, da je osnovni namen obeh, da ob danih tržnih omejitvah in ob danih omejenih proizvodnih zmogljivostih določita iz okvira možnega tisti proizvodni program in take inpute (vložke) v poslovni proces podjetja, da bo njegovo poslovanje čim uspešnejše (Pučko, 2001, str. 202).

4. OPERATIVNI KONTROLING V TELEKOMUNIKACIJSKEM PODJETJU

4.1. Kratka predstavitev podjetja

Telekomunikacijsko podjetje je operater mobilne telefonije GSM. Njegova ključna dejavnost je ponujanje telekomunikacijskih storitev v konkurenčnem tržnem okolju. To okolje je izjemno specifično, saj predstavlja trg, ki se je formalno demonopoliziral šele po večletnem monopolnem položaju. Te razmere so pripeljale do neuravnoteženih razmer na trgu, kar v praksi prinaša ekstremno konkurenčnost med ponudniki. Slednja pa predvsem od ponudnikov, ki so na trg vstopili kasneje, zahteva izredno skrbno planiranje in previdno obvladovanje poslovnih procesov. V vsakem podjetju je notranji ustroj ključen za kakovost in učinkovitost poslovanja. Žal je učinkovito komunikacijo in organiziranost silno težko doseči. Še teže sta dosegljivi, ko postane podjetje veliko ali v primeru, da je razdeljeno na več samostojnih, morda celo krajevno ločenih enot.

Nova vrednostna veriga, ki loči med ponudniki vsebin, ponudniki storitev, ponudniki omrežij (operaterji) in ponudniki opreme, se v svetu telekomunikacij vse bolj uveljavlja. Ponudnik telekomunikacijskih storitev pogosto nastopa v isti osebi tudi kot ponudnik omrežij. To je še vedno značilno tudi za obravnavano podjetje, kar pomeni, da mora poleg ponujanja storitev v ozadju izredno previdno skrbeti za čim bolj učinkovito gradnjo, delovanje in vzdrževanje mobilnega telekomunikacijskega omrežja. To pa ni enostavno in od operaterja omrežja zahteva uporabo učinkovitih metod in orodij. Glede na velike investicije, ki so za vzpostavitev, delovanje in vzdrževanje mobilnega omrežja potrebne, vsaka racionalizacija izvedbe lahko prinese znatno optimizacijo stroškov.

Izboljšanje konkurenčnosti operaterja omrežja je možno predvsem s permanentnim dvigovanjem ravni kakovosti ponujenih storitev, pestro in segmentirano ponudbo storitev in z njihovo konkurenčno ceno. Ti cilji pa morajo biti regulirani s kriteriji ekonomske učinkovitosti in uspešnosti. Zato operater potrebuje sredstva in metode, s katerimi lahko pripravlja osnove za racionalno odločanje glede investicij v opremo,

storitve, tehnologije in njihovo vzdrževanje. V ta namen podjetje pripravlja dolgoročni (strateški) načrt za obdobje 4 let, ki temelji na letni osnovi. Prvo leto potrjenega strateškega plana predstavlja taktični oz. letni plan (budget). Trikrat letno (ob koncu vsakega kvartala) se na osnovi dejanskih podatkov pripravi ocena poslovnega izida do konca tekočega leta (forecast), s katerim podjetje preverja ali uspešno dosega zastavljene cilje in na osnovi tega predpostavlja prihodnji razvoj podjetja v naslednjem strateškem planu.

4.2. Operativno planiranje v obravnavanem podjetju

Okvirno operativno planiranje v obravnavanem podjetju se prične z izdelavo strateškega plana, ki je izdelan na letni osnovi in katerega prvo leto predstavlja taktični (letni) plan. Letni plan je skupek posameznih delnih planov, ki mora biti v skladu s strategijo in katerega pripravijo posamezni oddelki v podjetju. Na nivoju celotnega podjetja jih skonsolidira kontroling ter predstavi upravi in nadzornemu svetu, ki plan potrdi ali zavrne.

Prvi plan, ki je osnova za vse nadaljnje, je plan marketinga. Na osnovi tega se pripravi plan prodaje, ki je podlaga za izdelavo plana nabave. Izdelava se tudi plan stroškov iz katerega sestavimo plan izkaza uspeha. Sledi še izdelava plana osnovnih sredstev in investicije vanje glede na predvideni plan marketinga. Ob koncu sledi še izdelava plana bilance stanja in plan finančnih tokov.

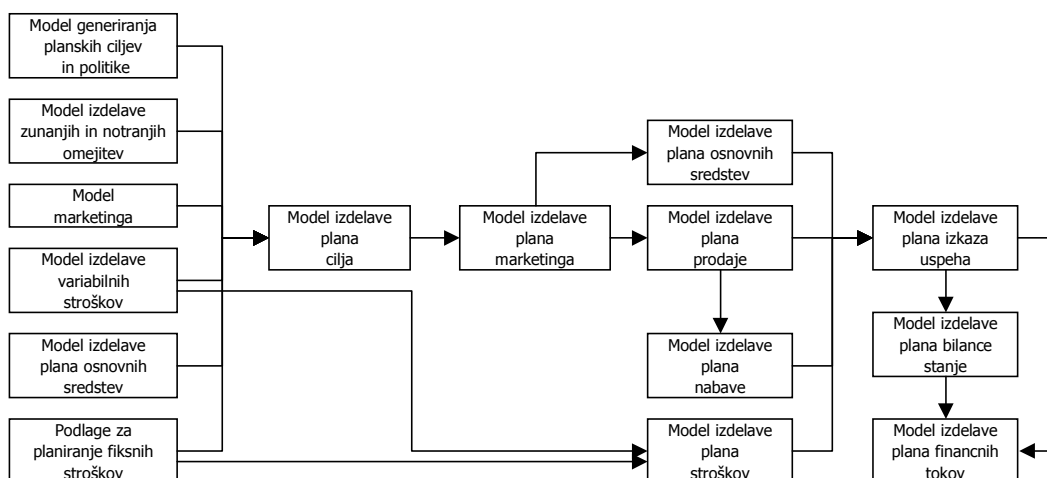
Na osnovi dejanskih podatkov je potrebno ob koncu prvih treh četrletij izdelati napoved (oceno) poslovnega rezultata za tekoče leto. V tekočem letu je tako potrebno trikrat pripraviti t.i. forecast; prvič do sredine aprila, drugič do sredine julija in zadnjič v tekočem letu do sredine oktobra. Prva napoved vsebuje dejanske podatke za prve tri mesece, na osnovi katere je potrebno pripraviti oceno za preostale mesece v tekočem letu. Druga napoved ima za osnovo dejanske podatke za prvih šest mesecev in tretja za prvih devet mesecev.

Napoved se pripravlja po principu taktičnega planiranja. Izhodišče za izdelavo napovedi je plan marketinga. V njem se določi plan aktivnosti, ki se bodo izvajale tekom tekočega leta, z namenom pridobivanja novih strank in obdržanjem obstoječih. Na osnovi tega sledi planiranje števila naročnikov in s tem neposredno planiranje prihodkov, tako iz naslova pogovorov, ki jih opravljajo naročniki doma in v tujini, kot tudi iz naslova naročin, ki jih operater mesečno zaračunava. Planiranje se izvaja po enakih segmentih kot pri taktičnem planiranju. Tudi izdelava plana kadrov, plana

osnovnih sredstev in plana ostalih stroškov, kot tudi vseh ostalih finančnih izkazov poteka v istem zaporedju in na enak način kot pri taktičnem planiranju, kar je predstavljeno v nadaljevanju.

V spodnji sliki je prikazan potek planiranja v obravnavanem podjetju.

Slika 3: Potek planiranja v obravnavanem podjetju



Vir: Interni predpisi taktičnega planiranja v obravnavanem podjetju

Pri izdelavi plana kaže predvideti vsaj štiri tipe zunanjih omejitev:

- največje možne prodajne količine posameznih vrst izdelkov (oziroma blagovnih skupin) v planskem obdobju
- povprečne predvidene prodajne cene posameznih vrst izdelkov (oziroma blagovnih skupin) v planskem obdobju
- največje možne nabavne količine posameznih vrst surovin, materialov, sestavnih delov in energije (oziroma trgovskega blaga) v planskem obdobju
- povprečne predvidene nabavne cene posameznih vrst surovin, materialov, sestavnih delov in energije (oziroma trgovskega blaga po blagovnih skupinah) v planskem obdobju (Pučko, 1999, str. 126).

Kot sem že omenila, je izhodišče za planiranje plan marketinga. V njem se določi plan aktivnosti, ki se bodo izvajale v tekočem letu. Za ta del planiranja je v podjetju zadolžen oddelek Produktni marketing (Product Marketing), ki skrbi za to, da podjetje na trgu ponuja privlačne, zanimive in uporabne storitve za svoje naročnike, ki z

napredkom tehnologije postajajo vse bolj zahtevni. Marketing sektor na podlagi številnih raziskav pripravi plan gibanja naročnikov (skladno s planom marketinga); od posameznih produktov in storitev, ki jih bo podjetje v tekočem letu ponudilo na trgu je odvisno število ljudi, ki se bo odločilo postati naročnik, število ljudi, ki bo prekinilo naročniško razmerje in odšlo k drugemu operaterju, število minut, ki jih bodo opravili v določenem omrežju in koliko bodo klicali v druga omrežja. Glede na število naročnikov se planirajo tudi prihodki, ki jih prinesejo priključnine, to je strošek za storitev aktivacije določene številke mobilnega telefona, kar je pogoj za to, da je naročnik vključen v sistem in da lahko opravlja klice, ter seveda sami pogovori naročnikov. Med planiranje prihodkov štejemo tudi planiranje prihodkov iz naslova medomrežnih povezav (Interconnection), kar pomeni, da mora operater katerega naročnik kliče v drugo omrežje, plačati drugemu operaterju (tistemu, v katerem omrežju se klic zaključi) določen znesek. Le - ta je zmnožek minut, klicanih v drugo omrežje in cene, ki je med operaterji vnaprej dogovorjena. Pri planiranju prihodkov pa seveda ne gre zanemariti t.i. visitorjev, to so tujci, ki gostujejo v našem omrežju, kar pomeni, da ali opravljajo ali sprejemajo klice. Opravljeni in prejeti klici se zaračunajo na osnovi veljavnih in vnaprej objavljenih tarif. Kot samostojni »segment« je potrebno planirati tudi število naročnikov, ki po preteku obdobja vezave ponovno sklenejo naročniško razmerje, saj jim le to prinaša določene ugodnosti (retention). Na osnovi preteklih gibanj se pripravi oceno o bodočih opravljenih klicih s strani naročnikov, kar ob trenutni ceni predstavlja znesek prihodkov, ki jih podjetje zaračuna strankam, ki ponovno sklenejo naročniško razmerje. S tem se plan prihodkov zaključi in poveže v izkaz uspeha (P&L – Profit and Loss Statement).

Plan prodaje je osnova za izdelavo plana nabave. Plan nabave torej izhaja iz plana prodaje in temelji na številu naročnikov. Na osnovi predvidenega gibanja obstoječih in novih naročnikov se namreč določi potrebno število telefonov in ostalih dodatkov, ki jih za posamezno akcijo ali redno ponudbo predvideva plan prodaje. Pomembno je, da je osnova za plan nabave plan prodaje. Le tako je mogoče zagotoviti, da nabavljena količina ne presega predvidene količine prodaje in s tem povečuje stroške zalog ter seveda negativno vpliva na poslovni izid.

Plan prodaje je tudi osnova za izračun provizij, ki jih podjetje izplača pooblaščenim prodajalcem, ki na trgu ponujajo produkte in storitve mobilnega operaterja. V izračun so zajete povprečne vrednosti, saj je višina provizije odvisna tako od vrste prodanega telefona kot tudi od uvrstitve posameznega pooblaščenega prodajalca (dealerja) v določen razred. Razredi v katere se dealerji klasificirajo so odvisni v glavnem od

števila prodanih telefonov oziroma števila sklenjenih naročniških pogodb. Višji ko je razred, višja je provizija.

Prav tako je plan prodaje osnova za izračun stroškov in prihodkov iz naslova nakupa in prodaje telefonov. V planu prodaje je namreč zajeta tudi povprečna nabavna in končna prodajna cena telefonov, kar v povezavi s planom marketinga, v katerem je predvideno gibanje števila naročnikov in predplačnikov predstavlja tako prihodke od prodaje telefonov, kot tudi stroške, ki jih ima podjetje, ko nabavi planirano količino telefonov. Planirana količina nabave telefonov je zelo pomemben dejavnik pri planiranju, saj je ob večjih akcijah in promocijah pomembno, da je na zalogi dovolj telefonov in so kupcem oziroma naročnikom vedno na voljo. Seveda pa morajo biti zaloge nabavljenih telefonov optimalne, saj sicer povečujejo stroške zalog in slabšajo poslovni izid podjetja.

Istočasno s planom nabave se pripravljajo še naslednji plani:

- plan osnovnih sredstev,
- plan kadrov in
- plan ostalih stroškov.

Kot že omenjeno se hkrati s planom nabave pripravlja tudi plan osnovnih sredstev. Tudi temu planu je delna osnova plan prodaje, saj je potrebno glede na število naročnikov planirati izkoriščenost omrežja, postavitev novih baznih postaj oziroma morebitne njihove nadgradnje. Seveda pa vključuje to tudi planiranje nabav novih računalnikov, pisarniške opreme in ostalih investicij. Vsak oddelek namreč planira investicije oz. nabave novih osnovnih sredstev, za katere meni, da so potrebne in so v skladu z zastavljeno strategijo. Plan osnovnih sredstev se pripravi ločeno za obstoječa osnovna sredstva in ločeno za predvidena novo nabavljena osnovna sredstva v tekočem poslovnem letu. Pri planiranju obstoječih osnovnih sredstev je kot osnova vzeta vrednost osnovnega sredstva na zadnji dan preteklega leta. Zmnožek vrednosti osnovnega sredstva na zadnji dan preteklega leta in letne stopnje amortizacije predstavlja vrednost amortizacije v tekočem (planskem) obdobju.

Planirana amortizacija za novo nabavljena osnovna sredstva je zmnožek nabavne vrednosti osnovnega sredstva in letne stopnje amortizacije. Pri tem se upošteva, da se začne amortizacija obračunavati s prvim dnem naslednjega meseca, ko je bilo sredstvo nabavljeno.

V obravnavanem podjetju pripravlja plan amortizacije kontroling, ki kot smo že omenili, izračuna amortizacijo za obstoječa osnovna sredstva in planirane nove nabave ter vključi v izkaz uspeha. Vrednost osnovnih sredstev je potrebno vključiti tudi v bilanco stanja. Le ta vrednost zajema stanje osnovnih sredstev konec prejšnjega leta, povečano za vrednost novih nabav in zmanjšano za že amortizirano vrednost v tekočem letu.

Istočasno s planom amortizacije pripravi kadrovska služba plan kadrov in stroške plač. Okvirne meje odstopanja so določene s strani lastnikov, sicer pa se po stroškovnih mestih določi število delavcev, ki so potrebni za nemoteno opravljanje poslovnega procesa. V procesu planiranja kadrov sodelujejo tako managerji, ki so najbolj kompetentni za tovrstne stvari in najbolj poznajo proces dela v svojem oddelku, kot tudi direktorji sektorjev. Plan kadrov zajema povprečno bruto plačo v določenem oddelku, kamor je vključen tudi dodatek za preteklo in nočno delo. Na povprečno bruto plačo se obračuna še prispevek na plače, ki ga mora plačati podjetje, ter stroške za prevoz in prehrano. Prav tako je potrebno v planu kadrov predvideti tudi stroške regresa, bonusov in jubilejnih nagrad ter morebitnih odpravnin. Plan kadrov potrdi uprava, kot tudi vsa morebitna povišanja plač, saj višji stroški poslabšajo poslovni izid in znižujejo dobiček iz poslovanja.

Kot že omenjeno poteka istočasno tudi planiranje ostalih stroškov. Vsak odderek planira mesečne stroške po stroškovnih mestih (vzdrževanje, najemnine poslovnih prostorov in vodov, stroške oglaševanja, stroške reprezentance, stroške goriva, izobraževanj, pisarniškega materiala, ...). Osnova je izkaz uspeha, ki je pripravljen za vsako stroškovno mesto posebej in kamor managerji vnašajo podatke (prihodke in stroške). Vsa posamezna stroškovna mesta kontroling skonsolidira na nivoju podjetja.

Ko se planiranje prihodkov in stroškov zaključi, je potrebno oceniti še stroške financiranja, ki jih ima podjetje zaradi morebitnega najemanja kreditov in je zaradi tega obvezano plačevati obresti. Obravnavano podjetje zaradi svoje relativno kratke prisotnosti na slovenskem trgu in velikih finančnih vložkov v omrežje in opremo še vedno odplačuje del kredita dobljenega pri večinskem lastniku. Znesek kredita, ki bi ga morebiti moralo črpati podjetje, posreduje odderek Zakladništvo (Treasury), prav tako tudi višino obrestne mere in način odplačevanja (kvartalno, mesečno,...). Stroški obresti se izkazujejo v izkazu uspeha, stanje kredita (dolgoročni in kratkoročni del) pa v bilanci stanja.

Na osnovi delnih planov je podjetje dolžno pripraviti tudi t.i. zbirne plane, kamor uvrščamo bilanco stanja, izkaz uspeha in izkaz finančnih tokov. Izkaz uspeha izkazuje poslovni izid podjetja; ali pri poslovanju ustvarju dobiček ali izgubo. Prikazuje prihodke in odhodke podjetja v določenem obdobju ter ustvarjeni poslovni izid, dobljen na podlagi razlike med prihodki in odhodki ter nam kaže uspešnost poslovanja podjetja v določenem obdobju.

Bilanca stanja nam kaže finančni položaj podjetja na določen dan. Prikazuje višino in strukturo sredstev in obveznosti do virov sredstev podjetja na določen dan. Lahko tudi rečemo, da bilanca stanja prikazuje premoženje, s katerim podjetje razpolaga (sredstva) na določen dan, in vire financiranja, s katerimi podjetje financira to premoženje (obveznosti do virov sredstev).

Izkaz finančnih tokov pa prikazuje finančne tokove v določenem časovnem obdobju, ki se običajno ujema z obdobjem, za katero sestavljamo izkaz uspeha. Finančni tok opredelimo kot vsako spremembo sredstev (denarno ali nedenarno) in ga razdelimo na pritoke in odtok. Pritoke nam predstavljajo povečanja obveznosti do virov in zmanjšanje denarnih sredstev, odtok pa zmanjšanja obveznosti do virov sredstev in povečanje nedenarnih sredstev.

Pripravljen plan najprej potrdi uprava in nato še nadzorni svet. Finančni del plana je nato vnešen v sistem, da je omogočeno lažje spremljanje odstopanj dejanskega stanja od planiranega.

Podjetje pri planiranju upošteva t.i. uravnoteženi sistem kazalnikov z vseh štirih vidikov: finančnega, vidika kupcev, vidika notranjih poslovnih procesov in vidika učenja in rasti. Za telekomunikacijska podjetja je namreč znano, da se morajo hitro prilagajati spremembam v okolju, če želijo v njem kot prvo preživeti in šele nato uspeti. Podjetja dajejo poudarke predvsem doseganju finančnih ciljev, vendar pa je v telekomunikacijski panogi zelo pomembno tudi osredotočanje na nefinančne podatke, ki rezultirajo v finančnih. Z vidika mobilnega operaterja je namreč pomembno spremljanje finančnih, še bolj pa nefinančnih podatkov, ki so osnova za prihodnje napovedi, predvsem kar se tiče števila naročnikov in minut, ki jih opravijo v telekomunikacijskem omrežju. S stališča finančnega vidika, podjetje izračunava tudi razne kazalnike, ki se nanašajo na poslovanje podjetja in kažejo njegovo uspešnost oz. stabilnost poslovanja. Kazalniki finančnega vidika, ki bi kazali na uresničevanje zastavljene strategije obravnavanega podjetja in ki jih podjetje pri svojem poslovanju analizira so:

- rast prihodkov (v %);
- rast dobička (v %);

- donosnost kapitala (ROE);
- donosnost sredstev (ROA);
- dnevi vezave terjatev do kupcev;
- dnevi vezave obveznosti do dobaviteljev;

V okviru finančnega vidika delimo načrte na:

- načrte rasti prihodkov in
- načrte izboljševanja produktivnosti (v ekonomskem smislu pojmovana produktivnost).

Kar zadeva povečevanje prihodkov, lahko to izvedemo z ustvarjanjem novih virov prihodkov ali pa s ponudbo večje vrednosti obstoječim strankam. Glede na visoko penetracijo na slovenskem telekomunikacijskem trgu si podjetje bolj prizadeva doseči nove vire prihodkov v okviru obstoječih strank. To lahko izvede s ponudbo sodobnejših, integriranih storitev, ki stranki ponujajo več, kar lahko pomeni prodajo dodatnih storitev ali pa večjo dodano vrednost pri obstoječih storitvah.

Drugi del načrta v okviru finančnega vidika se nanaša na izboljševanje produktivnosti, kar omogoča izboljšanje strukture stroškov in izboljšanje izkoriščenosti sredstev.

Pri planu izboljšave strukture stroškov skuša podjetje znižati stroške v okviru obstoječega poslovanja, vendar je potrebno opozoriti, da se stroškov ne da v nedogled zniževati in zato za dolgoročno uspešnost taka strategija gotovo ni uspešna. Kar zadeva načrt izkoriščenosti sredstev, gre za to, da z obstoječimi sredstvi poskušamo doseči več. Poslovanje podjetja je s tega vidika namreč serija investicij, v katere vlagamo neka sredstva. Cilj planiranja izboljševanja izkoriščenosti sredstev je doseganje čim večjega donosa na ta vložena sredstva.

Vsi ti vidiki se v realnosti med seboj prepletajo, predvsem je pomembno, da upoštevamo vse, saj usmerjenost le na posamezen segment za podjetje pomeni, da bo zašlo v težave.

Pogled strank na podjetje je zelo pomemben za razvoj poslov, zato je potrebno skozi različne dejavnike spremljati odnos do stranke in odnos stranke do podjetja. Za vsak tak segment vidika strank je potrebno razviti tudi podrobnejše kazalnike s poudarkom na kakovosti, času, zmogljivostih in konkurenčnosti cen. Eden ključnih elementov planiranja je določiti, kakšno vrednost bo podjetje ponudilo stranki. Pri tem gre za kombinacijo izdelka oziroma storitve, cene, odnosov in imidža. Podjetje mora pri tem najti svojo optimalno kombinacijo, da zadovolji tiste stranke, ki bodo omogočale rast

in dobičkonosnost, ki sta predvideni v finančnem vidiku. Poslovodstvo mora torej opredeliti kaj stranke v ciljnih segmentih cenijo in izbrati ponudbo, ki bi jim najbolj ustrezala.

Poslovni proces je pomemben zaradi vpliva na stranke in tudi na finančne rezultate. Poleg tega pa je pomemben tudi zaradi časovnega dejavnika. Za podjetje je namreč zelo pomembno kdaj vstopi na trg in kakšni so časi potrebni za razvoj novega izdelka oziroma storitve. Kazalniki v vidiku notranjih poslovnih procesov obravnavanega podjetja so tako lahko:

- razvoj novih storitev;
- delež prihodka od prodaje novih storitev (v %);
- dodana vrednost na zaposlenega (v SIT);
- produktivnost;
- povprečni čas izvedbe storitve;
- čas odprave napak;
- fluktuacija zaposlenih.

Ciljev podjetja ni mogoče uspešno realizirati, če znotraj podjetja ni znanja in inovativnosti. Za vidik učenja in rasti predlagam uporabo naslednjih kazalnikov:

- indeks zadovoljstva zaposlenih;
- fluktuacija zaposlenih na ključnih delovnih mestih;
- prihodek na zaposlenega;
- povprečna stopnja izobrazbe;
- število ur izobraževanja na zaposlenega;
- povprečna starost zaposlenih;
- delež vlaganj v informacijsko tehnologijo;
- odsotnost z dela.

Uravnoteženi sistem kazalnikov omogoča podjetju, da dolgoročno strategijo uskladi s kratkoročnimi aktivnostmi. Vendar morajo biti v prvi vrsti finančni in nefinančni kazalniki del informacijskega sistema za zaposlene na vseh ravneh. Le tako bodo lahko zaposleni pripomogli k razvoju podjetja s svojimi idejami, ki jih bodo gradili na osnovi dobljenih informacij. Uravnoteženi sistem kazalnikov torej spodbuja tudi dialog med posameznimi oddelki podjetja ter vodstvom podjetja. Pomembno je namreč, da so strateški cilji skomunicirani po vseh ravneh podjetja, saj se zaposleni le tako lahko poistovetijo z njimi in delujejo v skladu za doseg strateških ciljev. Lahko torej rečemo, da je znanje zaposlenih temelj sistema uravnoteženih kazalnikov, ki zagotavlja ustrezno kakovost notranjih poslovnih procesov. Le to je pogoj za uspešno

poslovanje s strankami, kar prinaša finančno uspešnost podjetja. Finančni cilji podjetja so seveda povezani z njegovo strategijo in navadno merijo donosnost oz. spremljajo rast prodaje ali ustvarjanje denarnih tokov. Rast prodaje pa je možna le s permanentnimi izboljšavami izdelkov in storitev, širjenjem na nove trge, zasnovu novih programov izdelkov in storitev ter novo strategijo določanja cen.

Podjetje v okviru taktičnega planiranja sestavlja predračune, kateri naj bi izkazovali prihodnje stanje in smer razvoja določenega podjetja. Osnova za posamezne predračune je predračun predvidene prodaje. Na osnovi le-tega se pripravi še ostale predračune:

- predračun nabave
- predračun kadrovanja
- predračun financ.

Računovodsko predračunavanje na nivoju podjetja se zaključi s predračunskimi izkazi uspeha:

- predračunski izkaz uspeha
- predračunski izkaz stanja
- predračunski izkaz finančnih tokov
- predračun denarnih tokov.

4.3. Nadziranje v obravnavanem podjetju

Tako v zasebnem življenju, kot tudi v poslovnem, je potrebno cilje načrtovati, da bi lahko kasneje ugotavljali, kako uspešni smo bili in kaj je potrebno v prihodnosti popraviti oziroma spremeniti, da bomo dosegli zastavljene cilje.

Obravnavano podjetje tedensko in mesečno spremlja odmike dejanskega stanja od načrtovanega. Na tedenski bazi spremlja nefinančne podatke, na mesečni pa poleg nefinančnih tudi finančne, ki pa jih pojasnjuje z nefinančnimi. Tedenska poročila so namenjena upravi in direktorjem sektorjev, na podlagi katerih je možno hitrejše prilagajanje odmikom od načrtovanega stanja z raznimi akcijami, ponudbo telefonov in ostalimi storitvami. Tedensko se spremlja odmike od načrtovanega stanja na nivoju naročnikov in predplačnikov: koliko jih je sklenilo naročniško razmerje, koliko jih je prekinilo naročniško razmerje, koliko predplačnikov se je odločilo postati naročnik (migracija) in kolikšen je neto prirast naročnikov v določenem tednu. Poleg tega se spremlja tudi gibanje celotne baze naročnikov in predplačnikov ter primerja glede na planirano stanje. Seveda pa nefinančni vidik zajema tudi spremljanje minut, ki jih

stranke opravijo oziroma zaključijo v določenem telekomunikacijskem omrežju. Koliko minut pogovorov so naredile v lastnem omrežju, koliko so klicali v druga telekomunikacijska omrežja (fiksna in mobilna). Poleg tega v podjetju tedensko obravnavajo tudi število minut iz drugih telekomunikacijskih omrežij. Seveda tu ne smemo pozabiti omeniti tudi spremljanje odmkov pri minutah, ki jih naši naročniki in predplačniki naredijo v tujini in tujci pri nas. Čedalje večji pomen v mobilni telefoniji imajo tako imenovana MMS sporočila, ki poleg prenosa teksta omogočajo tudi prenos slik. Nenavsezadnje so tu še razne podatkovne vsebine (zabavne vsebine - polifonične melodije, igre, klepetalnice, vreme, šport, itd.), ki se jih poslužujejo predvsem mlajše generacije in prav tako generirajo v prihodkih podjetja. Tedensko poročilo vsebuje tudi primerjavo dejansko poslanih SMS in MMS sporočil v primerjavi s planiranim. Število minut in poslanih SMS ter MMS sporočil naših naročnikov v tujini se poleti dramatično poveča, saj ljudje odhajajo na počitnice in tako gostujejo pri tujih operaterjih. In te trende je potrebno upoštevati pri planiranju, da ne bi prihajalo do prevelikih odstopanj.

Mesečno so uprava in direktorji seznanjeni z vsemi odmiki navedenimi v tedenskem poročilu kot tudi s številom prodanih telefonov, ločeno po telefonih. Iz tega je razvidno kateri telefon je najbolj in kateri najmanj prodajan, torej po kakšnih vrstah telefonov stranke povprašujejo, da lahko na osnovi tega prilagodijo ponudbo. Tehnični sektor posreduje še podatke o zasedenosti omrežja, da je lažje ugotoviti ali kje zaradi preobremenjenosti omrežja prihaja do izpada, kadrovska služba pa stanje zaposlenih in fluktuacijo za poročano obdobje.

Ker je potrebno zaradi vse večje konkurenčnosti na trgu ponuditi strankam čim več, da bi zadovoljili njihove želje in jim nudili pomoč pravočasno, spremlja naročniški sektor informacije o klicih, ki jih je zabeležil klicni center, in jih posreduje v kontroling da jih le ta vključi v mesečno poročilo. Informacije vsebujejo število klicev, vrsto klicev (reklamacije, pojasnila,...) in njihovo trajanje, poleg tega tudi odzivni čas agenta v klicnem centru. Jasno je namreč, da bodo stranke tem bolj nezadovoljne čim dlje bodo morale čakati na telefonski liniji, da bi dobile določene informacije.

Tedenska poročila se združi v mesečno poročilo, kjer se spremlja vpliv nefinančnih podatkov na finančne izkaze. Kar zadeva finančne izkaze, se njihovo odstopanje od plana ugotavlja mesečno ob zaključku tekočega meseca. Prihodke in del stroškov (vezanih na naročnike in predplačnike) pojasnjujejo nefinančni podatki. Tako je moč ugotoviti, kako nefinančni podatki rezultirajo v finančnih in kakšne ukrepe naj podjetje sprejme, da bi povečalo poslovni izid. Če so zaradi zunanjih ali notranjih

okoliščin odstopanja velika, jih je možno trikrat letno uskladiti z dejanskim stanjem v procesu izdelave napovedi poslovnih rezultatov za tekoče leto (forecast), kar je podrobneje predstavljeno v prejšnjem poglavju.

Kot je razvidno iz zgoraj navedenega, se v obravnavanem podjetju nefinančnim podatkom pripisuje velik pomen in se zato tudi pogosteje ugotavlja odmike od načrtovanega stanja. Da bi lahko povečali poslovni izid moramo torej v prvi vrsti vplivati na nefinančne kazalnike in stimulirati stranke k večji uporabi storitev, ki jih ponuja mobilna telefonija.

5. SKLEP

Namen tega specialističnega dela je bilo prikazati operativni kontroling v telekomunikacijskem podjetju, ter v okviru tega predstaviti proces taktičnega planiranja.

Organizirati proces taktičnega planiranja v podjetju pomeni določitev posameznih nalog v procesu načrtovanja, njihovo zaporednost in medsebojno povezanost. Potrebno je opredeliti nosilce posameznih planskih aktivnosti kot tudi določiti roke za izvršitev posameznih nalog. V današnjem času ne moremo ničesar prepustiti osebni volji in naključju, vse je treba podrediti ciljnemu delovanju; planiranje postaja zato danes še pomembnejše.

Sposobnost pravočasnega in učinkovitega odzivanja na priložnosti in nevarnosti spreminjajočega okolja je pogoj za učinkovito in uspešno poslovanje podjetja. Vse večja dinamičnost in kompleksnost današnjega poslovnega okolja sili podjetja v boju za preživetje in rast, k vse bolj učinkovitim metodam upravljanja podjetij. Podjetja morajo biti sposobna pravočasno reagirati in se prilagoditi nevarnostim ter zaznati in izkoristiti priložnosti iz okolja. Znati morajo učinkovito izrabiti svoje prednosti in čim bolj minimizirati nevarnosti svojega delovanja. Z globalizacijo trgov postaja konkurenčnost med podjetji vse večja, zato mora imeti poslovodstvo na razpolago pravočasne in točne informacije za odločanje. Ustrezne informacije so namreč ključ za uspešen management. Kot že omenjeno, ima pri tem osrednjo vlogo kontroling kot integrator, moderator in koordinator tega informacijskega sistema. Kontroling ima vlogo servisne oziroma informacijsko – svetovalne in usmerjevalne funkcije, medtem ko se aktivno ne vključuje v sprejemanje odločitev.

V specialističnem delu sem v okviru splošne predstavitve kontrolinga pojasnila razliko med ameriškim in evropskim pojmovanjem kontrolinga in opredelila naloge kontrolinga ter instrumente, ki jih kontroler pri svojem delu uporablja. Nadalje je predstavljena razlika med strateškim in operativnim kontrolingom. Podroben opis pa je namenjen taktičnemu planiranju kot eni izmed temeljnih nalog operativnega kontrolinga in posledično spremljanju odmikov dejanskega stanja od načrtovanega.

V specialističnem delu sem opisala pomen taktičnega planiranja v podjetju ter predstavila taktično planiranje v telekomunikacijskem podjetju; vložke v modele in izloške iz njih, ter podrobneje opisala zbirne plane ter njihov pomen. Sam način planiranja je v skladu s tem, kar navaja Pučko (1998, str. 123). Prihaja pa do razlike pri planu osnovnih sredstev, saj ga v obravnavanem podjetju pripravi kontroling in ne računovodstvo, kot je bilo teoretično zapisano.

Pomembno je, da je model za taktično planiranje takšen, da omogoča posameznim organom posloводства učinkovito kontrolo nad uresničevanjem planskih ciljev. To v prvi vrsti zahteva, da je model prilagojen integralnemu modelu taktičnega planiranja. Omogočati mora kontrolo na podlagi mesečnega poročanja o uresničevanju plana.

Vendar pa v sodobnih telekomunikacijskih podjetjih ni dovolj, da pri izvajanju kontrolinga uporabljamo le finančna merila, ampak so vse bolj pomembna tudi nefinančna, ki ustvarjajo nove možnosti za konkurenčni uspeh, zato jim je potrebno posvečati vse večjo pozornost.

Pomembno je, da imajo vsi vpleteni v planiranje, korekten in dosleden pristop pri njegovi pripravi, saj lahko že takrat predvidimo osnovne smeri poslovanja podjetja. Vendar pa mora podjetje planiranje prilagajati spremembam in napredkom, saj je potrebno vsako leto planirati, meriti in na ta način obvladovati čedalje več stvari, še posebej v tako dinamičnem in hitro spreminjajočem se okolju, kot je telekomunikacijsko.

Z vidika izboljšanja planiranja v obravnavanem podjetju bi bilo potrebno pripraviti priročnik za taktično planiranje in kontrolo, saj doslej podjetje take vrste priročnika ni imelo; vsaj ne v takšen obsegu, kot navaja Pučko (1998, str. 162). Predstavljeni so bili namreč samo roki za oddajo plana in predložitve poročil. S priročnikom pa bi predstavili cilje taktičnega planiranja, postopke za izvajanje korektivnih akcij na osnovi odmikov, roke za dokončanje vsakega plana ter postopke spremljanja in ocenjevanja pa tudi ponovnega planiranja. S priročnikom bi preprečili oz. vsaj omejili

neznanje določenih, v proces vpletenih oseb, predvsem pa bi zagotovili, da bodo v proces vključeni vsi tisti, ki so strokovnjaki na svojem področju in bodo za svoje delo tudi pripravljeni prevzeti določeno odgovornost.

6. LITERATURA

1. Avelini Holjevac Ivanka: Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom. Opatija: Hotelijerski fakultet, 1997. 478 str.
2. Babič Marjan, Korelič Bruno: Analize poslovanja za nosilce poslovanja in upravljanja ter vplivnost odziva odločevalcev na kakovost dela analitikov. Referat za 3. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 1997. str. 41-51.
3. Bodine Stephen W., Pugliese Anthony, Walker Paul L.: A Road Map to Risk Management: CPAs can help companies manage risk to create value. Journal of Accountancy, New York, 2001, str. 65-70.
4. Brigham Eugene F., Gapenski Louis C.: Intermediate Financial Management. 5th Edition. Fort Worth: The Dryden Press, 1996. 1018 str.
5. Capuder Jožica: Kako organizirati delovanje kontrolinga v poslovnih bankah. Ljubljana: Bančni vestnik, 1997, 3, str. 2-7.
6. Čvorović Rajko: Razčlenitev pojmovanj kontrolinga v podjetju. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 44 str.
7. Debeljak Žiga: Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal, d.d. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 81 str.
8. Deyhle Albrecht: Kontroling in kontroler v praksi. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 205 str.
9. Dolžan Mojca: Projektni kontroling. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 98 str.
10. Drašler Miroslava: Kontroling projektov v telekomunikacijskem podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 90 str.
11. Fekonja Benjamin: Izkaz finančnih tokov (pomanjkljivosti SRS 26 in prilagajanje MRS 7). Revizor, Ljubljana, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999, 9, str. 44-67.
12. Gibson L.J., Ivancevich M.J., Donnely H.J.: Organizations: Behaviour, Structure, Processes, 3. izdaja. Dallas: Business Publications, 1979. 596 str.
13. Grahelj Franci: Poskus oblikovanja sistema operativnega kontrolinga v podjetju Eta Cerčno. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 114 str.
14. Hansen Don R., Mowen Marryanne M.: Management Accounting. Cincinnati Ohio: South-Western Publishing Co., 1992. 1048 str.
15. Hilton Ronald W.: Managerial Accounting. New York: McGraw-Hill Inc., 1991. 982 str.
16. Hočvar Marko, Igličar Aleksander: Osnove računovodstva. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 268 str.

17. Hočevar Marko: Nekaj razlogov proti uvajanju pojma "controlling". Revizor, Ljubljana, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995, 6, str. 37-47.
18. Hočevar Marko: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 220 str.
19. Horak Christian: Controlling in Nonprofit-Organisationen, Erfolgsfaktoren und Instrumenten, 2. Auflage. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag GmbH, 1995. 411 str.
20. Injac Marko: Kontroling v praksi dolenskih podjetij. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 56 str.
21. Jager Božidar: Upravljanje poslovnih sistemov s pomočjo controllinga. Revizor, Ljubljana, 1991. str. 23-28.
22. Kaplan Robert S., Norton David P.: Uravnoteženi sistem kazalnikov, The Balanced scorecard. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 2000. 343 str.
23. Kocjančič Nika: Pomen kontrolinga in njegovih instrumentov v javnih nedobičkovnih organizacijah. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 50 str.
24. Kolar Iztok: Inovativen kontroling (Poslovodno računovodstvo kot pogoj za razvoj podjetja). 27. posvetovanje o podjetniškem načrtovanju in managementu. Portorož: Društvo ekonomistov Maribor, 2002. str. 103-112
25. Koletnik Franc: Kontroling. Maribor: Ekonomsko poslovna fakulteta, 1994. 129 str.
26. Koletnik Franc: Ali razumemo kontroling? Revizor, Ljubljana, 1996, 7, str. 7-16.
27. Koletnik Franc: Kontroling. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1996. 169 str.
28. Koletnik Franc: Upravljalno računovodstvo, Teze za predavanje rednim študentom 4. letnika. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1992, str. 1-16.
29. Koletnik Franc: Upravljalno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1992, 67 str.
30. Kotler Philip: Marketing management – trženjsko upravljanje. Slovenska knjiga, Ljubljana, 1998. 832 str.
31. Križaj Franc: Temeljno znanje o kontrolingu in stroških. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1995. 50 str.
32. Križaj Franc: Kontroling poslovnega uspeha po profitnih centrih. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1998. 24 str.
33. Lipovec Filip: Analiza in planiranje poslovanja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1983. 400 str.
34. Melavc Dane: Kaj je controlling? LES, Ljubljana, 1991, 5/6. str. 141-145.
35. Melavc Dane, Novak Aleš: Controlling: naloge, napotki, rešitve. Kranj: Moderna organizacija, 2002. 511 str.

36. Mlinar Mojca: Povezava analize, kontrolinga, revizije in poslovnega računovodstva. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 101 str.
37. Mramor Dušan: Finančna politika podjetja, Teoretični prikaz. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1991. 154 str.
38. Novak Aleš: Anglosaški in nemški pristop h kontrolingu, Organizacija letnik 32. Ljubljana, 1999. str. 554-563
39. Odar Marjan: Analiziranje, kontroling in revidiranje – prekrivanje, podobnosti in razlike. Referat za 5. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije v Portorožu. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, 1999. str. 7-20.
40. Osmanagić Bedenik Nidžara: Kontroling in revizija. Revizor, Ljubljana, 6 (1995), str. 29-49.
41. Osmanagić Bedenik Nidžara: Računovodenje (Kontroling). Revizor, Ljubljana, 1998, 6, str. 35-47.
42. Osmanagić Bedenik Nidžara: potenciali poduzeća: analiza i dijagnoza potenciala u poslovanju poduzeća. Zagreb: Alinea, 1993. 198 str.
43. Parker L.D.: Divisional Performance Measurement: Beyond an Exclusive Profit Test. Accounting and Business Research, Oxford: Blackwell Publishers, 1979. str. 309-319.
44. Preißler Peter R: Operatives Controlling. Checklists: Controlling einsetzen und gewinnbringend durchführen. Landsberg am Lech: Moderne industrie, 1988. 281 str.
45. Pučko Danijel: Strateško poslovanje in planiranje v podjetju. Radovljica: Dodakta, 1991. 351 str.
46. Pučko Danijel: Analiza poslovanja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 289 str.
47. Pučko Danijel: Analiza in načrtovanje poslovanja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 196 str.
48. Pučko Danijel: Analiza in načrtovanje poslovanja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 335 str.
49. Pučko Danijel: Planiranje in načrtovanje poslovanja. 5.izdaja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 199 str.
50. Pučko Danijel: Planiranje v podjetjih. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993. 492 str.
51. Pučko Danijel: Sistem letnega planiranja in kontrole v slovenski podjetniški praksi. Zbornik referatov XXXII. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Portorož, 2000. str.83-100.
52. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996, 394 str.
53. Rozman Rudi, Kovač Jure, Koletnik Franc: Management. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 312 str.

54. Schröder Ernst F.: Modernes Unternehmens – Controlling. Handbuch für die Unternehmenspraxis. Ludwigshafen (Rhein): Kiehl, 1992. 509 str.
55. Stahl H. W.: Controlling. Wiesbaden: Gabler, 1992.
56. Stojanović Ljubica: Kontroling v banki. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999, 40 str.
57. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
58. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 406 str.
59. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. 3. izdaja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000. 620 str.
60. Wilson James et al.: Controllershship, The work of the Managerial Accountant. New York: John Wiley & Sons, 1993. 227 str.
61. Ziegenbein Klaus: Controlling. 4. izdaja. Ludwigshafen (Rhein): Kiehl, 1992. 469 str.

7. VIRI

1. Tekavčič Metka: vaje pri predmetu Ekonomika in analiza poslovanja podjetja (disketa). Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003.
2. <http://www.qpr.com/balancedscorecard>, 19.5.2005
3. <http://www.balancedscorecard.org/basics>, 19.5.2005