

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO  
SODOBNE METODE KONTROLINGA

Ljubljana, september 2004

MOJCA BERGANT

## **IZJAVA**

Študent/ka Bergant Mojca izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom izrednega profesorja dr. Hočevarja Marka in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_ Podpis: \_\_\_\_\_

# KAZALO

1.	UVOD.....	1
2.	OPREDELITEV KONTROLINGA.....	2
2.1.	KAJ JE KONTROLING.....	2
2.2.	ZGODOVINSKI RAZVOJ KONTROLINGA.....	3
2.3.	AMERIŠKO IN EVROPSKO POJMOVANJE KONTROLINGA.....	4
2.4.	KONTROLING VS. POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO.....	5
2.5.	KONTROLING V SLOVENIJI.....	8
2.6.	NAMEN IN CILJI KONTROLINGA.....	9
2.7.	NALOGE KONTROLINGA IN KONTROLERJA.....	10
3.	KONTROLING V PODJETJU.....	13
3.1.	LASTNI ALI TUJI KONTROLING.....	13
3.2.	KONTINGENČNA TEORIJA PRI ZASNOVI KONTROLINGA.....	14
3.3.	UMESTITEV SISTEMA KONTROLINGA V PODJETJE.....	15
3.4.	OPERATIVNI IN STRATEŠKI KONTROLING.....	17
3.4.1.	STRATEŠKI KONTROLING.....	17
3.4.2.	OPERATIVNI KONTROLING.....	18
4.	METODE KONTROLINGA.....	19
4.1.	KLASIČNA KALKULACIJA STROŠKOV.....	20
4.1.1.	KAJ JE KALKULACIJA.....	20
4.1.2.	VRSTE KALKULACIJ.....	23
4.2.	IZRAČUNAVANJE IN POJASNJEVANJE ODMIKOV.....	25
4.2.1.	MESTA ODGOVORNOSTI.....	25
4.2.2.	NADZIRANJE STROŠKOVNEGA MESTA ODGOVORNOSTI.....	27
4.2.2.1.	ODMIK PRI NEPOSREDNIH STROŠKIH MATERIALA.....	29
4.2.2.2.	ODMIK PRI NEPOSREDNIH STROŠKIH DELA.....	30
4.2.2.3.	ODMIK PRI SPLOŠNIH STROŠKIH.....	31
4.3.	METODA ABC.....	33
4.3.1.	VZROKI ZA NASTANEK METODE ABC.....	33
4.3.2.	OPREDELITEV METODE ABC.....	34
4.3.3.	UVAJANJE METODE ABC.....	35
4.3.4.	PREDNOSTI IN SLABOSTI METODE KALKULIRANJA NA PODLAGI SESTAVIN DEJAVNOSTI.....	36
4.4.	URAVNOTEŽENI SISTEM KAZALNIKOV.....	37
4.4.1.	VIDIK KUPCEV.....	39
4.4.2.	VIDIK NOTRANJIH PROCESOV.....	40
4.4.3.	VIDIK UČENJA IN RASTI.....	41
4.4.4.	FINANČNI VIDIK.....	41
4.4.5.	PREDNOSTI IN SLABOSTI URAVNOTEŽENEGA SISTEMA KAZALNIKOV.....	42
5.	SKLEP.....	43
	LITERATURA.....	45
	VIRI.....	47



# 1. UVOD

Sodobni svet je svet hitrih informacij, hitrih akcij in hitrega odločanja. Kljub vsem tem pritiskom morajo biti odločitve podjetij pravilne. Njihova pravilnost pa se pokaže šele čez čas. Globalizacija in tudi liberalizacija gospodarstva silita podjetja in neprofitne organizacije v nenehno prilagajanje pogojem na trgu, ki so obdržali le še osnovne ekonomske zakonitosti, običajne, dolgoletne in utečene prakse podjetij pa so lahko le predmet spominjanja in v realnem času običajno ne delujejo več. Vsi ti razlogi zahtevajo od poslovodstva podjetja izredno prožno poslovanje in učinkovito upravljanje z informacijami. Ravno v tem se kaže pomen kontrolinga, saj poslovodstvu podjetja omogoča pridobivanje ustrezno oblikovanih informacij za odločanje.

Kontroling je zelo obširno področje, ki ga vsak avtor razlaga na svoj način, vendar je vsem definicijam skupno, da gre za podporno dejavnost poslovodstvu. Ne glede na to ali avtorji kontroling obravnavajo kot samostojno znanstveno disciplino ali ga proučujejo v okviru računovodstva, so si vsi enotni, da kontroling služi kot informacijska podpora poslovodstvu. Ta podpora se zagotavlja s pravočasnimi kontrolnimi in analitskimi informacijami o poslovanju podjetja in njegovem poslovnem okolju, ki naj bi bile v čim večji meri usmerjene v prihodnost.

Namen diplomskega dela je predstaviti kontroling, ne samo iz gledišča sodobnih avtorjev ter predstav o njem znotraj podjetja, ampak napisati tudi nekaj o tem, katere metode se v sodobnem okolju uporabljajo, da je zadoščeno osnovnemu cilju kontrolinga.

Diplomsko delo je razdeljeno na tri dele. V prvem je opisan sam pojem kontrolinga, kako se je le-ta zgodovinsko razvijal. V tem delu je nakazana dilema ali kontroling štejemo za svojo znanstveno disciplino ali ga lahko štejemo v okvir računovodstva, kako je s kontrolingom v Sloveniji in kakšno vlogo in naloge naj bi kontroling in kontroler kot njegov glavni uresničevalec, v podjetju sploh imela.

V drugem delu je opisan sistem kontrolinga v podjetju. Ta del odgovori na vprašanja, ali naj podjetje uvede lasten ali tuji kontroling in kako naj se loti uvajanja sistema kontrolinga. Opisani sta tudi dve vrsti kontrolinga, in sicer strateški in operativni kontroling.

V tretjem delu pa so opisane sodobne metode kontrolinga. Zajeti so načini izračunavanja odmikov, klasična kalkulacija stroškov ter kalkulacija na podlagi sestavin dejavnosti (metoda ABC) in uravnoteženi sistem kazalnikov.

Pri pisanju diplomskega dela sem uporabila različne metode dela. Vsi deli so zasnovani na podlagi domače in tuje strokovne literature s področja kontrolinga, poslovodnega računovodstva in menedžmenta.

## **2. OPREDELITEV KONTROLINGA**

### **2.1. KAJ JE KONTROLING**

Pojem kontroling izhaja iz angleške besede »to control«, ki ima ogromno pomenov. Nekateri avtorji navajajo, da jih je v angleškem jeziku kar 57 (Emmanuel, Otley, Merchant, 1990, str. 7-8). Dva skrajna pomena sta dominirati, v smislu o vsem odločati, in regulirati oziroma določati, kaj je in kaj naj bi bilo. Prevod te besede tudi v slovenščini zajema več pomenov. Med najpogostejšimi prevodi so tako uravnavati, urejati, obvladovati, regulirati, usmerjati, nadzirati, presoјati, krmiliti, upravljati, voditi poslovanje. Kontroling kot izvedena beseda v najožjem smislu pomeni samo nadziranje, kontroliranje, kot tudi ugotavljanje pravilnosti in ustreznosti poslovnih aktivnosti. V širšem smislu pa je kontroling sodoben način vodenja, ki ga izvaja poslovodstvo ob pomoči strokovnih sodelavcev.

Prav tako kot izvorna beseda »to control« ima tudi kontroling ogromno pomenov, saj različni avtorji različno opredeljujejo funkcijo in dejavnost kontrolinga. Pojem kontrolinga je zlasti v celinskem delu Evrope nastajal brez teoretične podlage. Nastajal je vzporedno s prakso, zato je ta pojem služil opisu različnih dejavnosti, ki so se izvajale v različnih podjetjih in pri različnih pogojih poslovanja. Z vidika prakse je na to neopredeljenost in širokost možno gledati kot na prednost, saj si podjetje iz nabora aktivnosti in nalog lahko izbere želene aktivnosti za lastni sistem kontrolinga. V teoriji pa lahko opazimo, da imajo različni avtorji različne poglede na kontroling.

Različne poglede avtorjev na kontroling je mogoče razdeliti na več vsebinskih sklopov. Prvo razhajanje se pojavi pri vprašanju upravičenosti kontrolinga kot samostojne poslovne funkcije. Nekateri menijo, da gre za del upravljalne računovodske funkcije, drugi da gre za koordinativni del finančne funkcije, tretji da ima ekonomsko – svetovalno vlogo in končno, da gre za samostojno podporno funkcijo poslovodne funkcije. Nadalje si stroka ni enotna v mnenju ali ima kontroling aktivno ali pasivno, torej svetovalno vlogo pri vodenju podjetja. Neenotnost pa vlada tudi na področju tehnik, orodij in mehanizmov kontrolinga (Debeljak, 1998, str. 2).

Definicije kontrolinga ni mogoče dobro opredeliti. Definiciji se še najbolj približa Koletnikovo videnje kontrolinga. In sicer pravi, da je kontroling koncept sodobnega usmerjanja in uravnavanja poslovanja podjetja, ki temelji na jasnih ciljih, poteh za doseg teh ciljev in na strogem presojanju uresničevanja zadanih nalog (Koletnik, 1992, str. 3). Za definicijo bi lahko razglasila tudi Melavčevo trditev: »Controlling je sodobna zamisel poslovođenja, ki mora zagotoviti vodenje poslovnega sistema v določeno smer na podlagi opredeljenih ciljev. Mogoč je le na podlagi ustrezne izbire celovitih načrtovalnih, predračunskih in nadzornih dejavnosti, ki zagotavljajo opustitev neusklajenih, po področjih

dejavnosti osamljenih poslovnih ukrepov v prid usklajenega, meddejavnostnega, po interesih usklajenega poslovanja.« (Melavc, Novak, 2002, str. 9, 10). Na tem mestu se mi zdi smiselno navesti še definicijo kontrolinga, ki jo je postavila Mednarodna skupina za kontroling IGC (International Group of Controlling), ki pravi, da je kontroling: »celoten proces določanja ciljev, načrtovanja, predračunavanja in kontrole na finančnem in poslovno – ekonomskem področju.« (IGC International Group of Controlling, 2000, str. 24). Slovenski Pojmovnik računovodstva, financ in revizije (Turk, 2000, str. 226) pa kontroling opredeljuje kot »sodobno nemško različico oblikovanja informacij za notranje potrebe v podjetju, zlasti za potrebe njegovega poslovanja, zajema pa pretežno tiste sestavine, ki so zunaj knjigovodenja, torej računovodsko predračunavanje in računovodsko proučevanje.«

Na vprašanje, katera izmed teh definicij je po mojem mnenju bolj pravilna in zakaj, bom odgovorila v nadaljevanju, ker bo veliko lažje razumeti mojo odločitev, saj bo podprta s kar nekaj dejstvi, ki jih na tem mestu še nebi bilo smiselno navajati.

## **2.2. ZGODOVINSKI RAZVOJ KONTROLINGA**

Besedi »controlling« in »controller« zasledimo že v petnajstem stoletju v državnih upravah, ki so zaposlovale poklicne kontrolerje. Ti so imeli nalogo kontroliranja prilivov in odlivov iz državnih blagajn (Koletnik, 1992, str. 1). Kontroling se je, v pomenu besede kot ga razumemo danes, začel uveljavljati v ZDA, v drugi polovici devetnajstega stoletja. Tako je bilo leta 1892 General Electrics prvo podjetje, ki je zaposlilo poklicnega kontrolerja (Koletnik, 1992, str. 15). General Electrics pa ni bilo zgled drugim podjetjem, saj se delovno mesto kontrolerja ni uveljavilo.

Razmere so se spremenile šele v dvajsetih letih prejšnjega stoletja. To je bilo obdobje gospodarske nestabilnosti, visoke inflacije in velikega tveganja. Podjetja so nenadoma nujno potrebovala posebne ekonomske strokovnjake, ki bi pomagali vodstvu usmerjati in uravnavati poslovanje. Spremljanje preteklih dogodkov in stanj kar naenkrat ni več zadostovalo, zdaj je bilo treba načrtovati in to čimbolj zanesljivo načrtovati. Za razvoj kontrolinga v ZDA je bila velikega pomena tudi ustanovitev združenja »Controller's Institute of America« leta 1931. Ko se je omenjena organizacija leta 1962 preimenovala v »Financial Executives Institute« je imela okoli 5000 članov v ZDA in Kanadi. Kmalu po ustanovitvi krovne organizacije je začel izhajati tudi časopis »The Controller« (leta 1934), ki se je ob preimenovanju organizacije poimenoval »The Financial Executive«. Na tem področju je bila ustanovljena tudi raziskovalna organizacija »Controllership Foundation« (1944), ki se je prav tako kasneje preimenovala, in sicer v »Financial Executives Research Foundation«.

V Evropi, predvsem v Nemčiji, v tem času še ni bilo take gospodarske razvitosti kot v ZDA in zato tudi vpliv gospodarske krize ni bil tako velik. Kontroling se je zato začel uveljavljati šele v drugi polovici petdesetih let prejšnjega stoletja. Koncept kontrolinga se je v nemških podjetjih širil pod vplivom ameriških podjetij, ki so kontroling prenesla v svoja nemška hčerinska podjetja, ta pa so kontroling zelo hitro ponotranjila. Prav tako so ga za svojega izredno hitro vzeli tudi raziskovalci in znanstveniki in zato je kontroling področje, ki je v Nemčiji med najbolj proučevanimi in je v zvezi z njim moč najti zelo veliko strokovne literature v nemškem jeziku.

Po prvi naftni krizi v sedemdesetih letih prejšnjega stoletja je kontroling doživel pravi razcvet po Evropi, saj so se gospodarske razmere čez noč spremenile in je bilo zato nujno potrebno spremembam prilagoditi poslovno miselnost in obnašanje podjetja.

Na pojmovanje vsebine in oblike kontrolinga v podjetju so vplivale predvsem naloge, ki so se postopno spreminjale, vse od prvih pojavov do danes. Danes je poudarek kontrolinga na strateškem krmiljenju in uravnavanju poslovanja pri čemer je pomemben vidik gospodarjenje z razpoložljivimi viri in predlogi ukrepov vodstvu na različnih organizacijskih ravneh za izboljševanje poslovanja (Capuder, 1997, str. 3-4).

### **2.3. AMERIŠKO IN EVROPSKO POJMOVANJE KONTROLINGA**

V strokovnih krogih sta poznana dva pogleda na kontroling. Kot pri drugih ekonomskih tematikah in problemih sta se tudi na tem področju razvili anglo – ameriška in evropska oziroma nemška šola.

V ameriških podjetjih je kontroling osredotočen na (Koletnik, 1992, str. 3):

- podjetniško planiranje,
- izdelavo in interpretacijo poročil za odločitvene ravni v podjetju in za zunanje uporabnike,
- izdelavo ekonomskih analiz o dogajanjih v podjetju in okolju,
- nadziranje poslovanja.

Težišče ameriškega kontrolinga je torej na nalogah, ki sodijo v področje računovodstva, zato je marsikje računovodja imenovan za kontrolerja.

Po evropskem pojmovanju pa je težišče kontrolinga na:

- svetovanju in koordinaciji pri izdelavi letnih predračunov,
- strateškem in dolgoročnem planiranju,
- vodenju internih obračunov poslovanja,
- prikazovanju poslovne uspešnosti,
- skrbi za notranje informiranje,



- ekonomskem svetovanju,
- koordinaciji naložb,
- pri drugih posebnih priučitvah.

Poudarek je torej na notranji ekonomiji in manj na nadziranju ter zunanjem informiranju, kakor je to opazno v ameriški praksi. Ameriški kontroler je poleg notranjega informiranja odgovoren tudi za zunanje informiranje davčnih organov, upnikov in delničarjev, medtem ko evropski kontroler skrbi predvsem za notranje uporabnike. V Evropi notranja revizija, finančno računovodstvo in financiranje niso tipične naloge kontrolerja.

Tako je kontroling pri ameriškem pojmovanju običajno organiziran kot služba v sklopu računovodstva, po evropskem pojmovanju pa kot samostojna služba.

Razlog, da mora biti kontroling po evropskem pojmovanju organiziran kot samostojna služba leži v tem, da je računovodstvo reducirano samo na funkcijo knjigovodstva. Računovodstvo pa je bistveno več kot samo knjigovodstvo. V slovenski računovodski teoriji in tudi praksi se je uveljavil pojem poslovnega računovodstva. Ne gre za posebno vrsto računovodstva, tudi ne za tretjo<sup>1</sup> vrsto računovodstva. Z izrazom poslovno računovodstvo se označuje tisti del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije, potrebne pri odločanju v sklopu posameznega podjetja. Zaradi tega lahko govorimo tudi o poslovnem vidiku računovodstva. Tako bi lahko označevali del finančnega računovodstva in tudi del stroškovnega, nikakor pa ne njune celote (Turk et al., 2003, str. 2).

## **2.4. KONTROLING VS. POSLOVNO RAČUNOVODSTVO**

Računovodstvo je dejavnost vrednostnega (v denarni enoti) spremljanja in proučevanja poslovnih procesov in stanj, ki so povezani s poslovanjem kakega poslovnega sistema (Hočevar et al., 2002, str. 16). Računovodstvo je del informacijskega podsistema poslovnega sistema<sup>2</sup>. Vsebina tega podsistema je oblikovanje informacij, ki bodo v pomoč pri odločanju o vseh dejavnostih, ki jih vsebuje poslovni proces. Informacijski podsistem ima štiri funkcije, računovodstvo pa prevzema del vsake od teh funkcij. Funkcije informacijskega podsistema so:

- funkcija obravnavanja podatkov o preteklosti, katere del je knjigovodstvo,

---

<sup>1</sup> Računovodstvo delimo na finančno in stroškovno računovodstvo. Finančno računovodstvo je splošno računovodstvo, ki podrobno obravnava terjatve, obveznosti in denar. Stroškovno računovodstvo je računovodstvo notranjega poslovnega kroga, ki natančno proučuje osnovna sredstva, material, stroške po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih, proizvode in storitve, pa tudi vpliv posameznih smeri prodaje na celotni poslovni izid (Turk et al., 2003, str. 3).

<sup>2</sup> Poslovni sistem je od okolja razmejena in zaokrožena smiselna celota, ki se ukvarja s poslovanjem. Celovit poslovni sistem razčlenimo na izvajalni in upravljani podsistem ter na informacijski podsistem, ki je posrednik med njima.

- funkcija obravnavanja podatkov o prihodnosti, katere del je računovodsko predračunavanje,
- funkcija nadziranja obravnavanih podatkov, katere del je računovodsko nadziranje,
- funkcija analiziranja podatkov, katere del je računovodsko analiziranje.

Danes se na računovodstvo ne gleda več kot na dejavnost, ki le spremlja gospodarske kategorije in obračunava preteklo uspešnost poslovanja. Računovodstvo je namreč vpeto v širše družbeno – ekonomske procese in jih tudi aktivno sooblikuje. Sodobne organizacije imajo širšo socialno odgovornost, ne zgolj prinašanje denarja lastnikom. To pa zahteva od računovodstva, da v povezavi z delovanjem podjetja poroča tudi o rezultatih z vidika izpolnjevanja obveznosti do družbe. Računovodstvo torej pomaga sprejemati poslovne odločitve in ugotoviti, kakšno je gospodarsko in finančno stanje podjetja ter kakšne so možnosti bodočega razvoja podjetja. Računovodstvo je torej jezik, s katerim se prenašajo ekonomske in druge informacije različnim uporabnikom<sup>3</sup>.

Poslovodno računovodstvo je usmerjeno k oblikovanju računovodskih in drugih informacij, ki se uporabljajo pri poslovnih odločitvah. Pripravlja informacije, ki jih zahteva poslovodstvo za odločanje, ne glede na to, ali se zahteve nanašajo na računovodske ali neračunovodske informacije. Če potrebnih podatkov<sup>4</sup> ni na voljo v okviru ustaljenega načina zbiranja knjigovodskih podatkov, jih je treba posebej poiskati. Za razliko od finančnega in stroškovnega računovodstva, kjer se vse začne s knjigovodskimi listinami, nadaljuje s knjiženji na ustrezne konte in končuje z računovodskimi obračuni, se pri poslovodnem računovodstvu vse začne s potrebo po računovodski ali drugi informaciji znotraj upravljalnega (odločevalnega) podsistema. Poslovodno računovodstvo mora služiti tistim, ki delujejo v upravljalnem podsistemu. Zaradi tega mora pripravljati informacije, ki jih poslovodstvo zahteva za odločanje, ne glede na to, ali se zahteve nanašajo na računovodske ali neračunovodske informacije. Ker je odločanje hkrati usmerjeno v prihodnost, postajajo vedno bolj pomembni računovodski in drugi predračuni, ki so podlaga za odločanje pri načrtovanju kot upravljalni funkciji, računovodske in druge obračune pa je treba podrediti potrebam nadziranja kot upravljalne funkcije. V obeh primerih se pojavlja potreba po večjem upoštevanju analiziranja, saj strokovne ocene predračunov in obračunov olajšajo sprejemanje pomembnih odločitev.

Poslovodno računovodstvo ima več razsežnosti. Najširše gledano, poslovodno računovodstvo pripravlja predračune, ki so podlaga za načrtovanje in tekoče poslovanje in obračune, ki služijo nadziranju. Informacije, ki jih daje poslovodno računovodstvo, lahko spremljamo tudi po temeljnih poslovnih funkcijah, kar pomeni, da poslovodno računovodstvo oblikuje informacije za sprejemanje odločitev o tehnični, kadrovski, nakupni, proizvodjalni, prodajni in finančni funkciji. Tretja razsežnost poslovodnega

<sup>3</sup> Ti uporabniki so lahko: menedžment podjetja, lastniki, zaposleni, posojilodajalci, država in drugi.

<sup>4</sup> Podatek je le nevtralen dokazuje neko dejstvo, informacija pa je problemsko usmerjena in koristi kot podlaga za odločanje (Hočevar, Igljučar, Zaman, 2002, str. 11).

računovodstva pa pripravlja iste informacije na ravni mest odgovornosti<sup>5</sup>, torej glede na različno hierarhijo odgovornosti v podjetju.

Definicije poslovnega računovodstva so zelo različne, saj nekateri avtorji dajejo poudarek računovodskim, drugi pa neračunovodskim informacijam. Skupno vsem definicijam pa je, da poslovodno računovodstvo pomaga poslovodstvu pri odločanju, z namenom da to (Zapiski predavanj pri predmetu Poslovodno računovodstvo v študijskem letu 2002/2003):

- doseže svoje cilje,
- oblikuje poslovno politiko,
- spremlja in ugotavlja dosežke,
- ocenjuje notranje in zunanje vplive na okolje, v katerem podjetje deluje,
- načrtuje za prihodnost,
- primerja alternativne možnosti,
- bolj učinkovito obvladuje proizvodne dejavnike,
- nadzira vsakodnevne operacije,
- se osredotoča na dejavnike, ki zahtevajo posebno pozornost,
- rešuje probleme v zvezi z naložbami,
- upošteva vedenjske dejavnike zaposlenih.

Glede na te opredelitve poslovnega računovodstva lahko postavim trditev, da je kontroling drugo ime za poslovodno računovodstvo. Turk za kontroling pravi, da je nemška izvedba poslovnega računovodstva. Melavc in Novak menita celo, da je kontroling, kot sodobno računovodstvo, osrednja informacijska služba poslovnega sistema, ki vsebuje vse štiri računovodske funkcije: predračunavanje, knjigovodstvo, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje ter tako poroča notranjim in zunanjim uporabnikom (Melavc, Novak, 2002, str. 33). Na tem mestu se lahko opredelim do definicije kontrolinga in navedem strinjanje z vsemi definicijami, ki hočejo na različne načine povedati isto. Vsi avtorji pripisujejo osrednjo vlogo menedžemnetu, saj govorijo o »konceptu sodobnega usmerjanja in uravnavanja poslovanja podjetja« (Koletnik), »sodobni zamisli poslovanja« (Melavc) in »celotnem procesu« (IGC), ob tem pa ne morejo obiti velikega pomena kvalitetnih informacij, ki pa jih lahko priskrbi samo poslovodno računovodstvo. Računovodstvo danes pravzaprav aktivno sooblikuje družbeno – ekonomske procese, zato se mi trditev, ki je kontroling enači s poslovnim računovodstvom, ne zdi pretirana.

---

<sup>5</sup> Mesto odgovornosti je organizacijska enota, na vodjo katerega vodstvo podjetja prenese odgovornost za vsakdanje poslovne odločitve in za vsakdanji nadzor. Poznamo stroškovno mesto odgovornosti, prihodkovno mesto odgovornosti, dobičkovno mesto odgovornosti in naložbeno mesto odgovornosti (Turk et al., 2003, str. 132-139).

## 2.5. KONTROLING V SLOVENIJI

Kontroling je v Sloveniji prisoten v veliko podjetjih. Kontroling so večinoma uvedla podjetja, ki so bila poslovno bolj povezana s podjetji iz nemškega govornega območja, saj v teh državah nimajo razvitega poslovnega računovodstva, ki pripravlja informacije za odločanje. Ker je bilo računovodstvo v teh podjetjih večinoma omejeno predvsem v knjigovodstvo, so imela podjetja veliko potrebo po uvajanju službe kontrolinga.

V podjetjih, kjer je kontroling organiziran v posebni enoti, je vodstvo veliko bolj obveščeno o dogajanju znotraj podjetja in več ve o njegovi uspešnosti ter ima za poslovno odločanje na razpolago več informacij (Kavčič, 2003, str. 7). Kontroling je vzporedna dejavnost v podjetjih, kjer računovodstvo ne opravlja vseh dejavnosti, ki sodijo v njegov delokrog.

Ko so v Slovenskem inštitutu za revizijo pripravili obširno raziskavo o razvitosti računovodstva v slovenskih organizacijah<sup>6</sup>, so med drugim zastavili tudi vprašanje o posebni enoti za kontroling. Podjetja, ki tako enoto imajo, so kot njene dejavnosti navedla (Kavčič, 2003, str. 7):

- izdelovanje predračunov,
- izdelovanje mesečnih analitskih poročil za poslovodstvo,
- izdelovanje temeljnih računovodskih izkazov,
- izdelovanje statističnih in davčnih poročil,
- načrtovanje in zgraditev informacijskega sistema,
- ugotavljanje vzrokov za neuspešnost poslovanja,
- ocenjevanje uspešnosti posameznih poslovodij.
- drugo.

Hočevar (Hočevar, Igljar, Zaman, 2002, str. 17) navaja, da je vzrok za uvajanje kontrolinga in kontroling oddelkov v slovenskih podjetjih nerazumevanje in nepoznavanje sestavin računovodske funkcije. Računovodstvo je pri nas reducirano samo na knjigovodsko funkcijo, katere vsebina je vrednostno obravnavanje podatkov o preteklosti. Del računovodstva, ki pripravlja informacije, kot so predračunski računovodski izkazi, računovodska poročila po proizvodih in organizacijskih enotah, različni predračuni, analize in obračuni, pa se v slovenskih podjetjih največkrat izvaja v planskih, analitskih oddelkih oziroma v oddelkih ekonomike. V zadnjem času se je za ta del računovodstva uveljavil izraz kontroling. Slabost takšnega pojmovanja računovodske funkcije je, da lahko prihaja do podvajanja informacijskih funkcij v podjetju, posledica tega pa je neenovit informacijski sistem podjetja. Pomanjkljivosti je moč najti je tudi v tem, da kontroling

---

<sup>6</sup> Raziskava je bila opravljena leta 2001, podobna pa je bila opravljena tudi leta 1995. Na to raziskavo se v nadaljevanju še sklicujem. Izsledki te raziskave so bili objavljeni v Revizorju v številkah 4-5/03, 6/03, 9/03, 11/03, 1/04 2/04 in 3/04.

izvaja del menedžerskih funkcij kot sta načrtovanje in nadziranje (Hočevar, Jaklič, 1999, str. 17-18).

Te in druge slabosti kontrolinga so razlog, da nekateri avtorji, med njimi Hočevar, zavračajo uporabo izraza kontroling. Sam za to navaja naslednje razloge:

- opredelitev računovodske funkcije je dovolj široka in jasna; uvajanje kontrolinga med računovodske funkcije bi pomenilo, da je treba na novo opredeliti funkcije računovodskega predračunavanja, računovodskega analiziranja in računovodskega nadziranja (Hočevar, 1994, str. 159),
- beseda »controlling« je tujka, ki jo težko pojasnujemo že tam, kjer je nastala, še težje pa jo prevedemo in opredelimo v slovenskem prostoru,
- »controlling« je neustrezen izraz za funkcijo, ki podpira poslovodno načrtovanje, usklajevanje, vodenje in podobno,
- uvajanje izraza »controlling« pomeni zoženje računovodskih funkcij na knjigovodstvo, kar pa ni v skladu s sedanjim razumevanjem računovodstva (Hočevar, 1995, str. 37-47).

## **2.6. NAMEN IN CILJI KONTROLINGA**

Evropska in ameriška šola kontrolinga se strinjata, da je bil kontroling v podjetja uveden kot sistem, ki bo poslovodstvu zagotovil potrebne informacije. Njegov glavni namen je tako zagotavljati podporo za upravljanje in vodenje poslovnega sistema v smeri uresničevanja ciljev, seveda ob upoštevanju sprememb v okolju (Horvath, 1998, str. 146). Zato so cilji kontrolinga enaki ciljem podjetja. Cilj poslovanja podjetja je maksimiranje tržne vrednosti podjetja, kajti ko podjetje sledi temu cilju, tudi ustrezno omogoča imetnikom lastniških vrednostnih papirjev, da maksimizirajo koristnost svoje potrošnje (Mramor, 2000, str. 37).

Poleg temeljnega cilja ima podjetje še druge cilje, ki izhajajo iz vizije in poslanstva podjetja. Vizija je neka zaznava okolja, ki ga želi posameznik ali podjetje ustvariti na dolgi rok, in pogojev, od katerih je taka uresničitev vizije odvisna. Ponazarja opis nečesa (organizacije, kulture podjetja, samega podjetja, neke tehnologije, dejavnosti) v prihodnosti. Gre za nekakšno zasnovo nove iz zaželeni prihodnosti, ki jo je mogoče zlahka sporočiti drugim v podjetju in okolju podjetja. Poslanstvo oziroma misija podjetja pa naj bi povedalo, kaj je in kaj naj bo poslovno področje podjetja. Tako govori o izdelkih in trgih, odjemalcih, lokaciji, konkurenčni areni, tehnologiji, odnosu do javnosti, odnosu do zaposlenih in podobno (Pučko, 1996, str. 129-132). Drugi cilji so lahko zadovoljivo poslovanje s čim manjšim tveganjem in, v okviru predvidenih rezultatov, povečanje prihodkov ter tržnega deleža, dolgoročen obstoj in družbena odgovornost podjetja.

Naloga kontrolinga je menedžmentu zagotoviti ustrezne informacije, da bo lahko realno določilo cilje poslovanja. Opredeljene morajo biti vse razsežnosti cilja, to so jasnost, uresničljivost, merljivost, deljivost in časovna omejenost. Kontroling mora tudi pravočasno posredovati informacije, na osnovi katerih bo menedžment lahko izbral primerne strategije za doseganje dolgoročnih in kratkoročnih ciljev. Zato gre kontroling partner vodenja s pomočjo ciljev<sup>7</sup>. Pri njem gre za posebno filozofijo in način vodenja, ki pomaga pretvarjati strateške cilje in strategije v taktične planske naloge ter akcije skupin in posameznikov (Pučko, 1996, str. 329). Na ta način se povezuje planiranje in uresničevanje ciljev. V tem procesu nadrejeni in podrejeni skupaj razvijata delovne cilje za podrejenega, se o njih sporazumevata, občasno opravljata pregled doseženih vmesnih rezultatov in ugotavljata in razpravljata o doseženih končnih rezultatih. Ker so zaposleni udeleženi v procesu postavljanja ciljev, se z njimi bolj poistovetijo in jih lažje dosežejo. Zato je za ta sistem značilna zelo velika motivacija zaposlenih za sodelovanje.

## **2.7. NALOGE KONTROLINGA IN KONTROLERJA**

Naloga kontrolinga morajo slediti ciljem kontrolinga, ki so enaki ciljem podjetja. Kot že omenjeno, jih ločujemo glede na ameriško in evropsko pojmovanje kontrolinga. Ne glede na to razločevanje, jih je mogoče razvrstiti v štiri sklope, in sicer na področju (Koletnik, 1992, str.7-14):

- zagotavljanja trajnega obstoja podjetja,
- usmerjanja (planiranja) v podjetju,
- presojanja in uravnavanja poslovanja,
- poslovnega informiranja.

Na področju trajnega obstoja podjetja mora kontroling vodstvu posredovati potrebne strokovne podlage za odločanje glede razvoja in trenutnega položaja podjetja. Vodstvo mora imeti že izoblikovan temeljni cilj, vizijo in poslanstvo podjetja.

Kontroling ima svoje mesto tudi v naslednji fazi načrtovanja, in sicer ko se načrtuje razvoj podjetja (strateško planiranje) ter se določajo cilji in načini njihove uresničitve (operativno planiranje).

Kontroling poleg načrtovanja skrbi tudi za nadziranje in analiziranje uresničevanja planiranih nalog. Ves čas spremlja prisotnost ustreznih uvedenih internih kontrol. Če na teh kontrolnih točkah prihaja do odmikov med uresničenim in načrtovanim, analizira zakaj je do odmika prišlo ter ob tem, če je le mogoče, sproži popravljalne akcije. Ker so danes informacije ključnega pomena za dobro poslovanje podjetja in ker je informacijski sistem jedro vsakega kontrolinga, mora kontroling vsem ravнем menedžmenta zagotavljati vse

---

<sup>7</sup> Uporabljajo se tudi izrazi ciljno vodenje, MBO (Management By Objectives), vodenje s pomočjo delovnih ciljev.

informacije. Te morajo biti primerne, pravočasne in točne, ustrezne in popolne, da jih lahko štejemo za dobre informacije (Hočevar, Igličar, Zaman, 2002, str. 14).

Naloge kontrolinga, ki so bile zelo grobo opisane, navadno opravlja več oseb. Vodja kontrolinga oziroma glavni kontroler mora službo kontrolinga organizirati in jo voditi, zagotavljati zmožnosti za opravljanje njenih obveznosti ter se prilagajati spremembam. Kontroler ne nadzoruje dela odgovornih oseb neposredno, temveč skrbi za to, da zna vsak sam nadzorovati svoje delo glede na zastavljene cilje. Prav tako ni zadolžen za uresničevanje delnih ciljev, ampak je njegova skrb to, da podjetje s pomočjo teh delnih ciljev doseže skupne cilje.

Različni avtorji naloge kontrolerja različno opredeljujejo. Tako je ICG (International Group of Controlling) leta 1996 v Stuttgartu postavil definicijo kontrolerjevega poslanstva, ki navaja, da kontroler za menedžment opravlja poslovno-ekonomsko svetovalno funkcijo pri ciljno usmerjenem načrtovanju, predračunavanju in upravljanju. To pomeni da (IGC International Group of Controlling, 2000, str. VI):

- skrbi za nazornost in preglednost poslovnega izida, financ in procesov, s čimer prispeva k večji ekonomičnosti,
- celovito koordinira delne cilje in načrte ter organizira za celotno podjetje v prihodnost usmerjeno poročanje,
- modelira procese kontrolinga tako, da lahko vsak odločevalec ukrepa ciljno usmerjeno,
- v ta namen zagotavlja potrebne podatke in informacije,
- ustvarja in vzdržuje sistem kontrolinga.

Melavc in Novak na drugi strani navajata, da so bile naloge kontrolerja včasih enake nalogi računovodje v evropskem pomenu besede, kar pomeni, da je računovodja skrbel za informacije, ki so izhajale iz vseh računovodskih funkcij: računovodskega predračunavanja, računovodskega obračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja. Danes so te naloge širše. Mednje štejemo (Melavc, Novak, 2002, str. 11):

- izgradnja in nadzor poslovodno naravnane računovodstva,
- načrtovanje in predračunavanje ter uresničevanje zasnove usklajenega celostnega načrtovanja in predračunavanja dejavnosti poslovnega sistema, vključno z načrtovanjem in predračunavnjem naložb,
- nadzor uresničevanja načrtov in predračunov, vključno s pripravo predlogov ukrepov v primeru odmikov od načrtov in predračunov,
- priprava poročil za notranje uporabnike informacij o načrtih in predračunih ter o izidih nadzorne dejavnosti,
- priprava poročil za zunanje uporabnike informacij, za lastnike poslovnega sistema, za javnost, za sodelavce, za dobavitelje in kupce in morda še za koga,

- varovanje interesov poslovnega sistema glede na davčne obveznosti,
- sodelovanje z zunanjimi nadzorniki,
- skrb za varovanje premoženja poslovnega sistema, vključno s skrbjo za ustrezno zavarovanje,
- zagotovitev učinkovitega osebja in naprav, vključno z računalniki v splošnih službah poslovnega sistema.

Prav tako Melavc in Novak (2002, str. 11) navajata še eno opredelitev kontrolorjevih nalog. Te naj bi bile naslednje:

- načrtovalne in predračunske naloge: zagotovitev celostnega načrta in predračuna poslovnega sistema,
- nadzorne naloge: stalno nadziranje uresničevanja načrtov in predračunov poslovnega sistema, izvajanje nadzora izidov, presoja ugodnosti odmikov,
- poročevalske naloge: oblikovanje ustreznih poročil za »top management«,
- računovodske naloge: razviti računovodstvo od običajnega k poslovodnemu računovodstvu.

Deyhle kontrolorjeve naloge še bolj specificira, saj se še bolj poglobi. Navaja več vrst kontrolerjev, od centralnega kontrolorja do kontrolerja obrata. Naloge centralnega kontrolerja so (Deyhle, 1997, str. 185-186):

- zagotoviti in priskrbeti metodologijo za določitev poslanstva in ciljev podjetja (kontroler ne določa ciljev, temveč skrbi za to, da so cilji določeni, predvsem cilj ROI),
- organizacija planiranja od »spodaj navzgor« za uresničevanje od »vrha navzdol« določenih ciljev v okviru pravil iz poslanstva podjetja,
- vodenje v fazi »gnetenja« predračuna, če se izkaže, da z njim ne bi uresničili ciljev,
- ohraniti »zalogo idej«, ki ostane neuporabljena po sprejetju plana za naslednje leto,
- moderatorsko vodenje sestanka za izoblikovanje poslanstva in ciljev podjetja (klavzule quo vadis),
- skrb za povezave med poslovnimi področji,
- zagotavljanje soodvisnosti med strateškim in operativnim planiranjem ter predračuni,
- skrb za to, da vsakdo poleg planskih podatkov, dobi tudi podatke o njihovem dosegu,
- podbujanje izračunavanja pričakovanih dosegov in njihovo usklajevanje s predvidenimi letnimi dosegi do vključno ROI ter napovedovanje pričakovanih bilančnih podatkov,
- skrb za upoštevanje pravil pri sestavi motivacijskih in v prihodnost usmerjenih poročil.



Iz vsega nevedenega lahko zaključim, da je so kontolerjeve naloge podobne, če ne celo enake nalogam poslovnega računovodje. Najpomembnejša kontolerjeva naloga je posredovati informacije za odločanje. V definicijo poslovnega računovodstva sodijo tudi naloge o izdelovanju predračunov, obračunov in ugotavljanju odmikov. Slovenska avtorja Melavc in Novak se v teh definicijah nagibata k poslovnemu računovodstvu in pravita celo, da je naloga kontolerja »razviti računovodstvo od običajnega k poslovnemu računovodstvu« (Melavc, Novak, 2002, str. 11).

Pri tujih avtorjih pa je zaslediti mnenje, da bi moral kontroler najprej skrbeti za strateško planiranje (postavitev vizije, poslanstva, temeljnih ciljev) in se šele nato ukvarjati z nalogami poslovnega računovodstva.

Glede na navedene naloge kontolerja je jasno, da ni vsak človek primeren za tako delovno mesto. Potrebna so specifična znanja, predvsem iz računovodstva in menedžmenta, v današnjem času pa sta pomembni tudi sposobnost komuniciranja in uporabe sodobnih računalniških aplikacij. Poleg znanj je potrebno imeti tudi določene značajske lastnosti, kot so potrpljenje pri ponavljanju razlage že znanih stvari, prijaznost, strpnost, vztrajnost in sposobnost delati z ljudmi.

### **3. KONTROLING V PODJETJU**

#### **3.1. LASTNI ALI TUJI KONTROLING**

Uvajanje sistema kontrolinga je težka in obsežna naloga, ki zahteva sistematično vodenje in nadzor. Dilem lastnega ali tujega kontrolinga, kako naj ga podjetje izvaja, katere metode so bolj primerne, se podjetja zelo različno lotevajo. Podjetniki in družinska podjetja običajno povsem dobro shajajo brez kontrolinga, opazno pa je, da potreba po njem navadno premo-sorazmerno narašča z velikostjo podjetja.

V manjših in tudi srednjih podjetjih je najbolj smiselno, da se uvajanje in izvajanje kontrolinga prepustiti zunanjim kontrolerjem. Do te odločitve vodijo praktični in tudi ekonomski razlogi. Poslovodje in drugi delavci so obremenjeni s tekočimi nalogami, poleg tega pa s kontrolingom največkrat nimajo izkušenj. Zunanji izvajalci imajo znanje, ki si ga pridobivajo s svetovanjem večjemu številu podjetij in imajo zato tudi bogate izkušnje. To jim omogoča, da so hitrejši, uspešnejši ter cenejši za podjetje. K konkurenčnosti pripomorejo tudi tuje strokovne organizacije, ki vodijo register poklicnih organizatorjev in izvajalcev kontrolinga, zato majhno ali srednje podjetje lahko izbira med več izvajalci.

V večjih podjetjih je lasten kontroling projekt vodstva. Vodstvo mora biti uvajanju in kasneje izvajanju kontrolinga naklonjeno, vedeti mora zakaj uvaja tak sistem in kaj od njega pričakuje.

### **3.2. KONTINGENČNA TEORIJA PRI ZASNOVI KONTROLINGA**

Kontingenčna teorija organizacije pravi, da podjetja ne poslujejo v nekem univerzalnem okolju, ampak da ima poslovanje vsakega podjetja svoje značilnosti. Bistvo te teorije je spoznanje, da ne obstaja univerzalna organizacijska zasnova. Tudi empirično je potrjeno, da na organizacijsko zasnovo neposredno vplivajo značilnosti tehnologije podjetja in zunanje okolje (Debeljak, 1998, str. 30). Ta teorija je osnove še bolj poglobila, celo do te mere, da je postala temelj za razvoj tudi kontingenčne teorije poslovnega računovodstva. Ta pravi, da ni univerzalnih računovodskih sistemov, ki bi ustrezali vsem podjetjem, zato je treba pri zasnovi upoštevati značilnosti zunanjega okolja (Otley, 1992, str. 83-106).

Kontingenčni pristop se uporablja za zasnovo več vrst sistemov, ne le sistema kontrolinga. Bistvo tega pristopa je, da določi značilnosti podjetja, jih poveže z značilnostmi nastajajočega sistema ter skuša utemeljiti in posplošiti to zvezo. Pri zasnovi sistema kontrolinga se lahko smiselno uporabijo teoretični in empirični izsledki s področja organizacijske zasnove, zasnove upravljanih računovodskih sistemov in zasnove drugih upravljalnih sistemov v podjetju. Kontingenčni pristop je orodje, ki opozarja na vse vidike, ki jih je pri zasnovi sistemov in mehanizmov kontrolinga treba upoštevati (Debeljak, 1998, str. 30).

Kontingenčni dejavnik je vsak dejavnik, ki predvidoma vpliva na značilnost sistema. Te dejavnike lahko razdelimo na dejavnike notranjega okolja podjetja, dejavnike zunanjega okolja podjetja in tehnološke dejavnike.

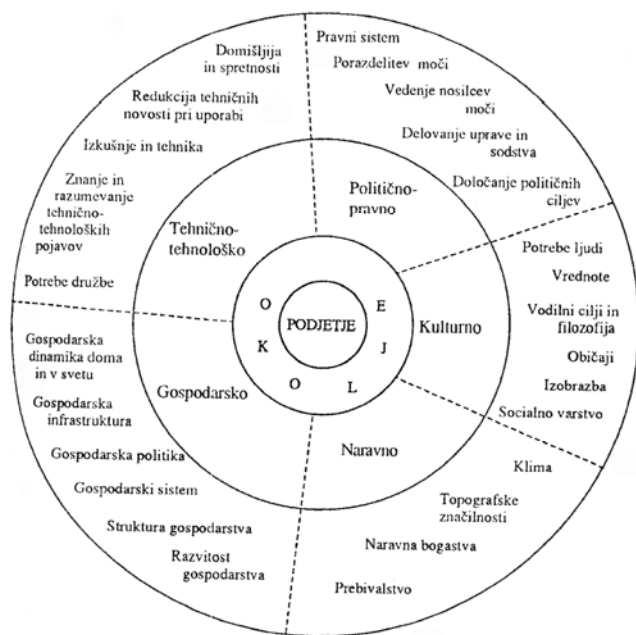
Dejavniki notranjega okolja podjetja so tisti, na katere ima podjetje neposredni vpliv. To so velikost organizacije, organizacijska struktura, stopnja decentralizacije, razpoložljivost virov. Teh dejavnikov se na kratek rok, včasih pa tudi na dolgi rok, ne da spreminjati, zato jih lahko pojmujejo kot kontingenčne.

Dejavniki zunanjega okolja podjetja so tisti, na katere podjetje ne more vplivati. Gre za stopnjo konkurence, dinamičnost, heterogenost, sovražnost okolja, za različne gospodarske, politične in druge dejavnike.

Tehnološki dejavniki so tisti, ki določajo vrsto proizvodnega postopka oziroma način zagotavljanja storitev. To so narava proizvodnega procesa, stopnja rutine, raznolikost procesov, stopnja informatizacije in drugi.

V sodobnem svetu je okolje podjetja zelo kompleksno. Kompleksnost okolja posamezni avtorji različno pojmujejo, Pučko okolje razdeli na več podokolij, kot so naravno okolje, gospodarsko okolje, tehnološko - tehnično okolje, politično – pravno okolje in kulturno okolje. Kompleksnost okolja je prikazana v sliki 1.

Slika 1: Okolje podjetja



Vir: Pučko, 1996, str. 9

Poleg tega je okolje danes tudi zelo nepredvidljivo. Sistem kontrolinga mora biti še bolj izpopolnjen in prilagodljiv, da je zato kot podpora pri procesu odločanja dovolj učinkovit.

### 3.3. UMESTITEV SISTEMA KONTROLINGA V PODJETJE

Podjetje je kot celovit poslovni sistem sestavljeno iz treh podsistemov, in sicer upravljanega, izvajalnega in informacijskega sistema. Poslovni sistem je prikazan v sliki 2.

Slika 2: Razčlenitev poslovnega sistema



Vir: Hočevar, Jaklič, 1999, str. 12.

Izvajalni podsistem je tisti podsistem, ki je od zunaj najbolj viden, saj se v njem odvija proizvodni sistem. Da lahko proizvodni proces nemoteno poteka, je sestavljen iz več funkcij, ki morajo med seboj usklajeno delovati. Te funkcije so: kadrovska (pridobiva, pripravlja in varuje zaposlene), tehnična (priskrbi, pripravlja, vzdržuje, varuje delovna sredstva), nabavna (priskrbi, pripravlja in varuje predmete dela), proizvodna (skrbi za učinkovito proizvodnjo), prodajna (skrbi za prodajo proizvodov oziroma trženje storitev)

in finančna funkcija (priskrbi, preoblikuje, vrača sredstva in preoblikuje obveznosti do virov sredstev).

Upravljalni podsistem (menedžerski podsistem) je podsistem podjetja, katerega vsebina sta odločanje o vseh dejavnostih, ki jih vsebuje na zunaj vidni poslovni proces, in njihovo usklajevanje. V okviru upravljanega podsistema ločimo štiri upravljalne funkcije. Te funkcije so: funkcija načrtovanja (stalno predvidevanje prihodnjega poslovanja), funkcija organiziranja (dodeljevanje posameznih delovnih nalog zaposlenim), funkcija vodenja (določanje dela, komuniciranje, motiviranje) in funkcija nadziranja (presojanje pravilnosti, odpravljanje nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih).

Informacijski podsistem je posrednik med izvajalnim in upravljalnim podsistemom, saj jima priskrbuje informacije. Informacije so za izvajalni in upravljalni sistem bistvenega pomena, saj lahko uspešno in tekoče delujeta le takrat, ko imata na voljo dovolj. V okviru informacijskega sistema ločimo štiri funkcije, in sicer funkcijo obravnavanja podatkov o preteklosti (zbiranje, obdelovanje in prikazovanje podatkov o preteklih poslovnih procesih in stanjih), funkcijo obravnavanja podatkov o prihodnosti (zbiranje, urejanje, obdelovanje in prikazovanje podatkov o prihodnjih poslovnih procesih in stanjih), funkcijo nadziranja podatkov (presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri oblikovanju informacij) in funkcijo analiziranja podatkov (presojanje ugodnosti, iskanje izboljšav).

Mnenja, v kateri podsistem podjetja je smiselno uvrstiti kontroling, so različna. Kot je že bilo navedeno, se avtorji ne morejo zediniti, v katero funkcijo spada kontroling, niti si niso enotni, v kateri podsistem bi ga uvrstili. Tako zagovarjajo različne poglede. Nekateri ga uvrščajo v informacijski podsistem, saj pravijo, da gre za del računovodstva. Spet drugi so mnenja, da je del v izvajalnega podsistem, in sicer v sklopu finančne funkcije ali kot del katerekoli druge funkcije izvajalnega sistema<sup>8</sup>. Nadalje nekateri menijo, da je kontroling samostojna poslovna funkcija. Nazadnje pa naj navedem še tiste, ki menijo, da je mesto kontrolinga znotraj upravljalnega podsistema, in sicer kot orodje poslovođenja.

Ker je kontroling v prvi vrsti oblika pomoči poslovodstvu in ker je ta pomoč vedno v obliki informacij, ki jih poslovodstvo potrebuje, se mi zdi še najbolj smiselno uvrstiti kontroling v informacijski podsistem. Kot sem že navedla, sem pristaš mnenja, da kontroling spada v okvir računovodstva, znotraj poslovodnega računovodstva.

V literaturi je veliko napisanega tudi na temo, kam v organizacijski strukturi podjetja umestiti kontroling. Organizacija podjetja je sestav razmerij med ljudmi – člani podjetja, ki zagotavlja obstoj, družbeno – ekonomske in druge značilnosti podjetja ter smotrno uresničevanje cilja podjetja. Organizacijska struktura pa je sestav medsebojno odvisnih vlog in funkcij (Pučko, 1996, str. 6-7). V tuji praksi ima kontroler pogosto kar drugo raven v organizacijski strukturi, to pomeni, da zaseda mesto tik pod upravo in je odgovoren samo

---

<sup>8</sup> Tako poznamo finančni kontroling, trženjski kontroling, kontroling na področju logistike, kontroling razvoja in raziskav, kontroling stroškov in poslovnega izida, kontroling naložb in podobno.

njej. Kontroling je lahko organiziran tudi znotraj oddelka računovodstva in financ, kar pa je že precej nižje od prejšnje ravni kontrolerja. V srednjih in manjših podjetjih je po mnenju različnih avtorjev najbolje, če je kontroling organiziran kot štabna služba.

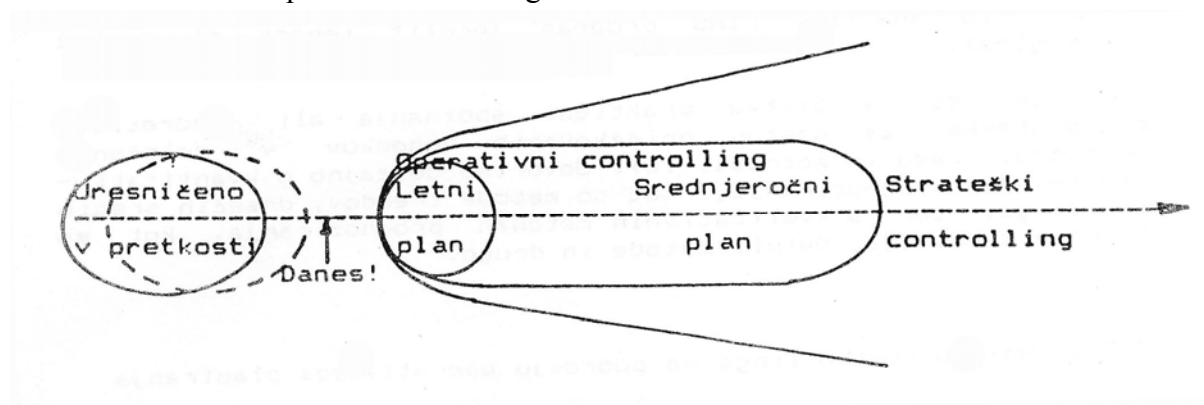
### 3.4. OPERATIVNI IN STRATEŠKI KONTROLING

Z razvojem kontrolinga se je pričelo razlikovanje med operativnim in strateškim kontrolingom. Operativni kontroling nudi poslovodstvu strokovno podporo s ciljem povečati učinkovitost poslovanja. Njegova temeljna naloga je zagotavljanje strokovne podpore poslovodstvu pri dviganju ravni donosnosti in gospodarnosti, ohranjanje kapitala in plačilne sposobnosti ter usklajeno uporabljanje orodij operativnega kontrolinga (Melavc, Novak, 2002, str. 29).

Strateški kontroling je na drugi strani naravnani k doseganju uspešnosti podjetja, to je k ustvarjanju pravih proizvodov in storitev. Cilj strateškega kontrolinga je tako dolgoročni obstoj podjetja. Usmerjen je h graditvi dejavnikov prihodnjega uspeha podjetja, povečevanju njegove vitalnosti in izboljšanju njegovih možnosti za trajni uspeh (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 42).

Omenjena razlika med operativnim in strateškim kontrolingom je prikazana v sliki 3.

Slika 3: Strateški in operativni kontroling



Vir: Koletnik, 1992, str. 9.

#### 3.4.1. STRATEŠKI KONTROLING

Strateški kontroling je, kot sem že omenila, strokovna podpora poslovodstvu s ciljem povečati raven uspešnosti. Uspešnost je pojmovana kot »delati prave stvari«. Za doseganje uspešnosti so potrebne ključne informacije o problemih kupcev in načinih reševanja teh problemov, zato o uspešnosti govorimo v sklopu strateškega načrtovanja v podjetju (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 41-42).

Strateški kontroling tako odgovarja na vprašanja (Melavc, Novak, 2002, str. 29):

- Ali začeti ustvarjati nov učinek?
- Ali vstopiti na nov trg?
- Kakšna tveganja in priložnosti je mogoče pričakovati v prihodnosti?
- Ali prenoviti tehnološki postopek z novimi naložbami?

Strateški kontroling pri svojem uresničevanju uporablja mnogo inštrumentov in orodij, ki so vzeti iz sistema planiranja, nadziranja in informiranja. Navedeni so samo najpomembnejši (Eschenbach, Foffmann, Kunesch, 1995, str. 75):

Na področju strateškega planiranja:

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

### **3.4.2. OPERATIVNI KONTROLING**

Operativni kontroling ima namen povečati učinkovitost poslovanja. Podjetje posluje učinkovito, kadar v danih okoliščinah izkazuje najugodnejše razmerje med ustvarjenimi proizvodi in storitvami na eni ter porabljenimi prvinami poslovnega procesa na drugi strani. Učinkovitost pomeni »delati stvari na pravi način«. Odločitve operativnega kontrolinga se nanašajo na kratek oziroma srednji rok. Usmerjen je na notranjo ekonomiko podjetja in trenutno stanje v podjetju, največ pozornosti pa namenja ozkim grlom. Daje odgovore na vprašanja:

- Ali se podjetje drži izbrane smeri?
- Ali je plačilno sposobno in dovolj donosno?
- Kako strukturirati proizvodjalni in prodajni sistem?
- Kako povečati prihodke oziroma kako in kje zmanjšati stroške?

Tudi operativni kontroling pri svojem uresničevanju uporablja sestavine in orodja srednjeročnega in kratkoročnega planiranja, nadziranja in informiranja. Eschenbach (Eschenbach, Foffmann, Kunesch, 1995, str. 75-79) orodja in sestavine planiranja razdeli takole:

- na področju planiranja:
  - srednjeročno in kratkoročno načrtovanje stvarnih ciljev (prodaje, nabave, proizvodnje,...),
  - srednjeročno in kratkoročno načrtovanje formalnih ciljev (rezultatov, stroškov, financiranja),
  - predračunavanje,
  - operativni planski instrumenti za zanesljivejše doseganje rezultatov (primerjalne analize, izračuni stopnje prispevka za kritje, investicijski izračuni),
  - operativni planski instrumenti za obvladovanje negotovosti (analiza koristnosti);
- na področju nadziranja:
  - operativni nadzor konsistentnosti ciljev,
  - operativna kontrola rezultatov in primerjava načrtovanega z doseženim,
  - kontrola izpolnjevanja načrta in izpolnitve pričakovanj,
  - operativna kontrola odmikov in razlogov zanje,
  - operativna kontrola predpostavk,
- na področju informiranja:
  - operativne informacije in obračunski podatki s področja proizvodnje, nabave, prodaje,
  - finančni obračuni,
  - obračuni stroškov in izidov,
  - več smerni (alterenativni) odločitveni izračuni,
  - kazalniki in sistem kazalnikov,
  - poročanje in sistemi poročanja,
  - orodja in računalniške obdelave podatkov za vodstvo.

## 4. METODE KONTROLINGA

Kontroling ima cel nabor metod in orodij, s katerimi lahko pride do informacij, ki jih posreduje poslovodstvu. Kot je bilo že navedeno, da je kontroling sinonim za poslovodno računovodstvo, so tudi opisane metode v prvi vrsti računovodske, torej spadajo v področje operativnega kontrolinga. V prvi vrsti bom opisala dve klasični orodji kontrolinga. Najprej

bom razložila potek ugotavljanja lastne oziroma stroškovne cene proizvodov, nato pa predstavila še postopek ugotavljanju odmikov, kot orodje za analiziranje poslovanja podjetja. Kasneje bom opisala še dva sodobnejša prijema, ki prav tako služita ugotavljanju stroškovne cene proizvodov in nadziranju poslovanja podjetja, in sicer metodo ABC in uravnotežen sistem kazalnikov.

## **4.1. KLASIČNA KALKULACIJA STROŠKOV**

### **4.1.1. KAJ JE KALKULACIJA**

Kalkulacije stroškov so eno izmed orodij, ki se jih poslužuje kontroling. Stroški so cenovno izraženi potroški delovnih sredstev, predmetov dela, delovne sile in storitev pri proučevanem poslovanju (Hočevar et al., 2002, str. 72). Informacije o stroških daje stroškovno računovodstvo, ki mora zagotavljati ustreznost in pravočasnost informacij. Naloga sodobnega računovodstva ni samo spremljanje že nastalih stroškov, ki so evidentirani s knjigovodskimi listinami, ampak tudi načrtovanje stroškov, saj imajo stroški zelo pomemben vpliv na posamezne poslovne odločitve.

Stroški so si med seboj različni, zato jih po različnih kriterijih delimo na več vrst. Vrste stroškov in merila za razvrščanje so prestavljeni v tabeli 1.

Bistvo kalkulacije stroškov je, da z njo ugotovimo, koliko nas posamezen proizvod ali storitev stane. Kalkulacija stroškov je izhodišče za vrednotenje zalog dokončanih in nedokončanih proizvodov, kar vpliva na poslovni izid v določenem obračunskem obdobju, in predstavlja izhodišče za oblikovanje prodajnih cen. Kalkuliranje stroškov je različno, odvisno predvsem od cilja in namena kalkulacije, zato je treba poznati različne metode kalkuliranja. Najbolj razširjena klasična kalkulacija je kalkulacija stroškov po stroškovnih nosilcih, zato jo bom tudi opisala.

Stroškovni nosilec je poslovni učinek, zaradi katerega se stroški pojavijo in s katerim jih je treba tudi povezovati. Stroškovni nosilec je lahko celotna količina istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov obračunskega obdobja oziroma niz poslovnih učinkov obračunskega obdobja, posamezen poslovni učinek ali le del poslovnega učinka. Poslovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva istega podjetja, so končni stroškovni nosilci, drugi poslovni učinki pa so začasni stroškovni nosilci. Kot začasni stroškovni nosilci se štejejo tudi storitve proizvodjalne, nakupne oziroma prodajne službe ali splošnih služb, ki se razporejajo na končne stroškovne nosilce pri obračunavanju stroškov po sestavinah dejavnosti (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 124).



Tabela 1: Razvrščanje stroškov po različnih razvrstitvenih kriterijih

Kriterij za razvrščanje	Kategorije stroškov
Izvor glede na prvine poslovnega procesa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• stroški predmetov dela</li> <li>• stroški delovnih sredstev</li> <li>• stroški dela</li> <li>• stroški tujih storitev</li> </ul>
Pripisovanje posameznim stroškovnim objektom	<ul style="list-style-type: none"> <li>• neposredni (direktni) stroški</li> <li>• izvedeni (izpeljani) stroški</li> </ul>
Izvor z vidika obravnavane poslovne enot	<ul style="list-style-type: none"> <li>• izvorni stroški</li> <li>• izvedeni (izpeljani) stroški</li> </ul>
Poslovne funkcije	<ul style="list-style-type: none"> <li>• stroški proizvodnje</li> <li>• stroški nabave, prodaje in uprave</li> </ul>
Obdobje nastanka stroškov	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ustvarjeni (obračunski) stroški <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ pretekli</li> <li>▪ tekoči</li> </ul> </li> <li>• načrtovani stroški</li> </ul>
Obdobje vplivanja na poslovni izid	<ul style="list-style-type: none"> <li>• stroški, ki se lahko zadržujejo v zalogah</li> <li>• stroški obdobja</li> </ul>
Odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja (obnašanje stroškov)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• stalni stroški <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ nujni</li> <li>▪ odpravljivi (programirani)</li> </ul> </li> <li>• spremenljivi (variabilni) stroški <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ napredujoči (progresivni)</li> <li>▪ sorazmerni (proporcionalni)</li> <li>▪ nazadujoči (degresivni)</li> </ul> </li> <li>• omejeno stalni stroški</li> <li>• omejeno spremenljivi stroški</li> </ul>
Vrednotenje posameznih stroškovnih komponent	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dejanski stroški</li> <li>• ocenjeni stroški <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ normalni</li> </ul> </li> <li>• standardni stroški</li> </ul>
Koncepti, pomembni za proces odločanja	<ul style="list-style-type: none"> <li>• razlikovalni (diferenčni) stroški</li> <li>• nepovratni stroški</li> <li>• obvladljivi stroški</li> <li>• izogibni (izbežni) stroški</li> <li>• okoliščinski (oportunitetni) stroški</li> <li>• odločujoči (relevantni) stroški</li> </ul>

Vir: Tekavčič, 1995, str. 139

Za razporejanje stroškov po stroškovnih nosilcih se moramo najprej ustaviti pri različnih delitvah stroškov. S tega vidika so pomembne tri delitve stroškov, in sicer delitev stroškov na spremenljive in stalne, delitev stroškov na neposredne in splošne stroške ter delitev na proizvodjalne in neproizvodjalne stroške.

Najbolj splošna delitev stroškov je delitev na stalne in spremenljive stroške. Značilno za stalne stroške je, da se ne spremenijo, če se obseg poslovanja spremeni, medtem ko se spremenljivi spreminjajo z obsegom poslovanja. Znotraj te delitve lahko delimo tako stalne kot spremenljive stroške še na podvrste, kot je razvidno iz tabele 1, vendar je za potrebe te diplomske naloge dovolj, če omenim samo delitev na stalne in spremenljive stroške.

Če opazujemo proces nastajanja stroškov, torej proces proizvodnje proizvodov ali ustvarjanja storitve, lahko ugotovimo, da so nekateri stroški neposredno povezani z izdelkom ali storitvijo, drugi pa ne. Prvim rečemo neposredni stroški in vemo, na kateri izdelek ali storitev se nanašajo, druge pa imenujemo posredni, skupni ali splošni stroški in se jih ne da neposredno razdeliti na posamezen proizvod ali storitev. Splošne stroške zato razdelimo na posamezne proizvode ali storitve s pomočjo izbranih podlag. To storimo s pomočjo količnika dodatka splošnih stroškov, ki se izračuna:

$$KDSS = \frac{\text{splošni stroški}}{\text{podlaga za razporejanje}}$$

Ko izračunamo ta količnik lahko tudi splošne stroške porazdelimo na posamezne proizvode. Za osnovo se lahko izbere količinske ali vrednostne podatke. Količinski podatki so navadno število neposrednih delovnih ur, število neposrednih strojnih ur, vrednostni pa vsi neposredni stroški, neposredni stroški dela, neposredni stroški materiala in podobno. Največkrat uporabljeni osnovi so ure neposrednega dela in vrednost stroškov neposrednega materiala, saj je proizvodnja v največji meri povezana s tema dvema količinama. Posredne stroške na stroškovni nosilec dobimo tako, da posamezno osnovo pri določenem stroškovnem nosilcu pomnožimo s koeficientom dodatka splošnih stroškov.

Kalkulacija stroškov po stroškovnih nosilcih daje podatke o polni lastni ceni, proizvodjalni ceni, spremenljivih stroških, neposrednih stroških, dodatnih ali mejnih stroških za posamezen proizvod ali storitev, odvisno od tega, kakšna informacija je potrebna za odločanje. Najbolj široka je kalkulacija polne lastne cene, saj zajema vse stroške, ki so nastali pri proizvodnji nekega proizvoda ali storitve. Sestavine kalkulacije polne lastne cene stroškovnega nosilca pri serijski (nizni) proizvodnji oziroma posamični dejavnosti po naročilu so (SRS, 2002, str. 121 – 122):

- neposredni stroški materiala,
- neposredni stroški dela,
- drugi neposredni stroški,
- posredni proizvodjalni stroški v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov),

- posredni stroški nakupovanja,
- posredni stroški prodajanja,
- posredni stroški obresti in
- neposredni stroški prodaje.

#### **4.1.2. VRSTE KALKULACIJ**

Slovenski računovodski standardi predvidevajo dve vrsti kalkulacij, in sicer:

1. delitvene kalkulacije stroškov in
2. kalkulacije stroškov z dodatki.

Uporaba posamezne kalkulacije je odvisna od proizvodjalnega procesa in števila proizvodov v posameznem podjetju. Za delitvene kalkulacije je značilno, da so vsi stroški obravnavani kot neposredni, zato jih ni treba deliti na neposredni in posredni del. Ker je uporabna le za podjetja, ki imajo eno vrsto proizvodov ali pa več vrst proizvodov, ki jih je iz stroškovnega vidika mogoče prevesti v eno vrsto proizvodov, se v praksi redko uporablja. Med delitvene kalkulacije spadajo:

- delitvena kalkulacija stroškov, ki je lahko ali enostavna ali razčlenjena tudi po stroškovnih mestih,
- kalkulacija stroškov z enakovrednimi (ekvivalentnimi) števili, ki je lahko ali enostavna ali razčlenjena po stroškovnih mestih in vrstah stroškov,
- kalkulacija lastne cene vezanih proizvodov z odvzemanjem,
- kalkulacija cene vezanih proizvodov z delitvijo na podlagi sodelovanja,
- kalkulacija lastne cene vezanih proizvodov z delitvijo na podlagi enakovrednostnih (ekvivalentnih) števil.

Več se uporabljajo kalkulacije stroškov z dodatki. Te so uporabne pri proizvodnem programu, ki zajema več vrst proizvodov. Pogoj za uporabo take kalkulacije je, da so za vsako vrsto proizvodov znani neposredni stroški. Posredne stroške pa s pomočjo koeficienta dodatka splošnih stroškov razporedimo na stroškovne nosilce. Med kalkulacije stroškov z dodatki se tako uvrščajo:

- kalkulacija stroškov z enostavnim dodatkom splošnih (posrednih) stroškov,
- kalkulacija stroškov z razčlenjenim dodatkom po vrstah splošnih (posrednih) stroškov,
- kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih (posrednih) stroškov po stroškovnih mestih,
- kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih (posrednih) stroškov po stroškovnih mestih in vrstah,
- kalkulacija stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (ABC kalkulacija).

Kako slovenska podjetja v praksi uporabljajo kalkulacije stroškov, se je med drugim pokazalo tudi v slovenski raziskavi o razmerah na področju poslovnega računovodstva<sup>9</sup> iz leta 2001. Vprašanje se je nanašalo na to, kako podjetje izračuna lastno ceno proizvodov in storitev. Lastna cena je podlaga za prodajno ceno. Lastna cena se lahko izračuna z enostavnim dodatkom splošnih stroškov, kar pomeni, z eno podlago za vse splošne stroške, ali z različnimi dodatki splošnih stroškov, ki so lahko razčlenjeni po stroškovnih mestih. Lastna cena je bolj natančno ugotovljena, če so za različne stroške uporabljene različne podlage, ki odražajo tudi povzročitelje teh stroškov. Kako se tega lotevajo v slovenskih podjetjih je prikazano v tabeli 2.

Tabela 2: Kalkulacije za izračun prodajne cene v slovenskih podjetjih

Vrste kalkulacije	Dejavnosti (v %)						
	primarne dejavnosti	industrija	distribucija električne energije in plina	gradbeništvo (%)	storitve	drugo	skupaj
Z enostavnim dodatkom	42,9	37,0	33,2	44,0	31,9	23,5	34,7
Z različnimi dodatki	14,3	46,5	33,3	48,8	34,1	17,6	38,8
Ne s kalkulacijami	28,6	11,8	16,7	8,0	28,3	52,9	21,3

Vir: Kavčič et al., 2004, str. 82.

Podatki kažejo, da precej slovenskih podjetij (kar 34,7%) še vedno uporablja enostavno kalkulacijo z dodatki, kar pomeni, da polne lastne cene ne kažejo, koliko jih posamezen proizvod resnično stane.

Ne glede na to ali se v podjetju delajo delitvene kalkulacije stroškov ali kalkulacije stroškov z dodatki, se delajo predračunske, obračunske in sprotne kalkulacije. S predračunskimi kalkulacijami se postavi cilj poslovanja. S sprotnimi se preverja doseganje cilja in na tej podlagi se lahko uvede popravljalne akcije, če prihaja do znatnih odmikov. Če je bila predračunska kalkulacija napačno postavljena, se lahko popravi tudi predračunsko kalkulacijo. Obračunske kalkulacije pa so podlaga za načrtovanje za naslednje leto.

<sup>9</sup> Ta raziskava je v tem diplomskem delu že omenjena, in sicer na strani 8.

## **4.2. IZRAČUNAVANJE IN POJASNJEVANJE ODMIKOV**

Ena izmed nalog kontrolinga je ugotavljati ali so cilji podjetja uresničeni in če niso, zakaj niso. To preverjanje naj bi se opravljalo sproti, da se ob morebitnih odstopanjih od načrtovanega še lahko izvede popravljalne akcije. S primerjanjem dejanskih rezultatov poslovanja po ekonomskih kategorijah z načrtovanimi vrednostmi te ekonomske kategorije se ukvarja računovodska funkcija računovodsko analiziranje. Gre za presojanje in pojasnjevanje stanja in procesov ter uspešnosti poslovanja. Zasnovo je na primerjanju podatkov v računovodskih obračunih in predračunih, ugotavljanju odmikov med njimi ter vzrokov in posledic odmikov. Sestavni del računovodskega analiziranja je tudi oblikovanje predlogov za izboljševanje poslovnih procesov (Hočever et al., 2002, str. 364).

Pri računovodskem analiziranju se v glavnem uporabljata dva različna pristopa:

1. izračunavanje in pojasnjevanje razlik oziroma odmikov med uresničeni in predračunskimi pojavi oziroma odmikov obračunskih računovodskih podatkov od meril za njihovo presojo in
2. analiziranje računovodskih izkazov podjetja s pomočjo vodoravne in navpične analize računovodskih izkazov ter izračunavanja in pojasnjevanja kazalnikov.

Za potrebe kontrolinga se v glavnem uporablja prvi pristop, zato bom opisala samo izračunavanje in pojasnjevanje odmikov.

### **4.2.1. MESTA ODGOVORNOSTI**

Če želi biti podjetje uspešno, mora imeti konkurenčno prednost pred drugimi podjetji. Navadno to doseže z nižjimi stroški, kot jih ima konkurenca. Zniževanje stroškov je v sodobnih podjetjih vsakdanja naloga. Bistvena sestavina zniževanja stroškov je uvajanje sistema nadziranja stroškov in odgovornosti za nastale stroške. Ker se v velikih podjetjih menedžment podjetja ne more ukvarjati z vsakdanjimi dogodki in odločitvami, prenese odgovornost za rutinske odločitve in nadzor na nižji menedžment. Proces je znan kot razsredinjevanje (decentralizacija), organizacijske enote, ki se oblikujejo v ta namen, pa poznamo kot mesta odgovornosti (Turk et al., 2003, str. 132). Mesto odgovornosti je v stopenjskem organizacijskem ustroju mesto, na katerem nastaja nosilec odgovornosti za tamkajšnje stroške, prihodke, poslovni izid ali donosnost. Nosilec odgovornosti na nadrejenem mestu odgovornosti in nosilci odgovornosti na njemu podrejenih mestih odgovornosti so zanje soodgovorni (SRS, 2002, str. 166).

Poznamo več vrst mest odgovornosti. Delitev na različne vrste je odvisna od več dejavnikov, najpomembnejši pa so velikost podjetja, njegova razmeščenost, informacijski sistem in drugi. Najbolj pogoste vrste mest odgovornosti so:

- stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti,
- prihodkovno mesto odgovornosti,
- dobičkovno (profitno) mesto odgovornosti in
- naložbeno (investicijsko) mesto odgovornosti<sup>10</sup>.

Stroškovno (odhodkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki). Prihodkovno mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z uresničenimi prihodki. Poslovno-izidno (dobičkovno) mesto odgovornosti je mesto odgovornosti, na katerem poslovnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z uresničenim poslovnim izidom. Naložbeno mesto odgovornosti pa je mesto odgovornosti, na katerem poslovnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil ne samo v zvezi z uresničenimi stroški (odhodki) in prihodki oziroma v zvezi z uresničenim poslovnim izidom, temveč tudi v zvezi z uresničeno donosnostjo (SRS, 2002, str. 166).

Ko podjetje uvede mesta odgovornosti, se sreča tudi z novim pristopom do računovodstva, ki se imenuje računovodstvo odgovornosti<sup>11</sup>. To je računovodstvo, ki omogoča primerjavo uresničenih dosežkov z načrtovanimi ter zbira, obdeluje in prenaša računovodske informacije o mestih odgovornosti v podjetju. Spremlja stroške, prihodke in dobiček posameznega poslovodje, ki sprejema odločitev in nanje vpliva (Turk et al., 2003, str. 142).

Računovodstvo odgovornosti spremlja in poroča, kako odgovorno so poslovodje vodili poslovno politiko mest odgovornosti. Ta je lahko učinkovita samo, če so izpolnjeni nekateri pogoji. Ti pogoji so:

- poslovodje morajo biti odgovorni le za dejavnosti, ki jih tudi obvladujejo,
- poslovodje si morajo prizadevati, da bi dosegli cilje, ki so bili postavljeni kot delni cilji podjetja,
- poslovodje sodelujejo pri postavljanju ciljev, ki so podlaga za presojanje njihove uspešnosti,
- cilji morajo biti dosegljivi z učinkovitim in uspešnim<sup>12</sup> delovanjem poslovodij,
- poročila o dosežkih in povratne informacije so pravočasne,
- vloga računovodstva odgovornosti pri dosežkih podjetja je jasno opredeljena.

---

<sup>10</sup> Tuja literatura namenja mestom odgovornosti več pozornosti. Pozna pet vrst mest odgovornosti, in sicer stroškovno uravnavano mesto, standardno stroškovno mesto, prihodkovno mesto, dobičkovno (profitno) mesto in naložbeno (investicijsko) mesto (Kavčič et al., 2004, str. 48-50).

<sup>11</sup> Računovodstvo odgovornosti se imenuje tudi računovodstvo dejavnosti, procesno računovodstvo ali računovodstvo dobičkovnosti.

<sup>12</sup> Uspešnost pomeni delati prave stvari, učinkovitost pa delati prav.

Računovodstvo odgovornosti je sestavni del poslovnega računovodstva, zato pripravlja informacije za potrebe odločanja. Vodstvo mora dajati podatke o tem, kako uspešno in učinkovito je bil uresničen plan poslovanja. Sestavni del teh podatkov so navadno odmiki, ki kažejo razliko med uresničenimi in načrtovanimi ekonomskimi kategorijami. Glede na problematiko, s katero se ukvarja vodstvo, računovodstvo odgovornosti pripravi poročilo, v katerem odmike in druge informacije primerno predstavi različnim ravnam poslovanja.

Odmik je razlika med primerjano in primerjalno velikostjo izbrane ekonomske kategorije. Na njegovi podlagi se presoja učinkovitost in uspešnost delovanja (SRS, 2002, str. 217). Po Slovenskih računovodskih standardih podjetja niso obvezana izračunavati odmike, zato tudi ni predpisane metodike njihovega izračunavanja.

Da je organizacija po mestih odgovornosti v slovenski praksi kar razvit princip, priča podatek iz raziskave o razvitosti računovodstva, ki pravi, da je imelo v letu 2001 kar 64,7% slovenskih podjetij mesta odgovornosti. V kakšni povezavi so mesta odgovornosti z velikostjo podjetja je razvidno iz tabele 3.

Tabela 3: Mesta odgovornosti ( v %)

Vrsta mesta	Podjetja po velikosti		
	velika	srednja	mala
stroškovno	44,3	37,4	31,7
prihodkovno	16,1	9,6	8,6
dobičkovno	17,9	9,6	5,7
naložbeno	4,3	0,0	0,0

Vir: Kavčič et al., 2004, str. 55.

Podatki kažejo, da so najpogostejša stroškovna mesta odgovornosti, na drugi strani pa naložbenih mest odgovornosti skorajda ni. Preseneča pa dejstvo, da ima kar nekaj podjetij oblikovana dobičkovna mesta odgovornosti, čeprav ta v svetu niso pogosta.

#### **4.2.2. NADZIRANJE STROŠKOVNEGA MESTA ODGOVORNOSTI**

V sklopu kontrolinga je ena najbolj uporabljenih metod nadziranje stroškovnega mesta odgovornosti. Stroški so za podjetje bistvenega pomena, saj nastajajo pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev. Stroški so osnova za vse poslovne odločitve, zato jih je treba dobro poznati. Zato je tudi ugotavljanje odmikov pri stroških zelo pomembno..

Stroškovno mesto odgovornosti se oblikuje v proizvodnji, vendar le, če je mogoče ugotoviti stroške, za katere je odgovoren poslovodja tega stroškovnega mesta odgovornosti. Poslovodja stroškovnega mesta odgovornosti mora skrbeti, da ne preseže

standardnih stroškov. Drugi stroški, ki prav tako nastajajo na tem stroškovnem mestu, vendar odločitve o teh stroških niso v pristojnosti poslovodje, računovodstva odgovornosti ne zanimajo.

Z vidika nadziranja stroškovnega mesta odgovornosti so pomembne predvsem tri delitve. Najprej je to delitev stroškov na stalne in spremenljive, nato delitev stroškov po naravnih vrstah in nazadnje na neposredne in posredne stroške.

Delitvi stroškov na stalne in spremenljive in neposredne in splošne sta bili že opisani, zato bom na tem mestu opisala le še delitev stroškov po naravnih vrstah. Pri delitvi stroškov po naravnih vrstah razdelimo stroške na (SRS, 2002, str. 121-122):

- stroške materiala,
- stroške storitev,
- stroške amortizacije,
- stroške dela,
- stroške dajatev, ki niso vezane na prej naveden vrste stroškov in
- finančne stroške.

Odmik na stroškovnem mestu odgovornosti je opredeljen kot razlika med uresničenimi stroški in standardnimi stroški. Ta je lahko ugoden, če so uresničeni stroški manjši od standardnih ali neugoden, če so uresničeni stroški večji od standardnih.

Standardni stroški so stroški, ki so teoretično upravičeni. Določitev standardnih stroškov v podjetju je zelo zahtevna naloga, saj so ti stroški osnova za celotno računovodsko analiziranje. Ker pri standardiziranju stroškov upoštevamo okoliščine, v katerih podjetje deluje, ločimo več vrst standardnih stroškov. V osnovi ločimo temeljne standardne stroške in tekoče standardne stroške. Temeljni standardni stroški so stroški daljšega časovnega obdobja in niso odvisni od trenutnih okoliščin, v katerih podjetje posluje, tekoči pa tisti, ki so postavljeni v skladu s trenutnimi okoliščinami, v katerih posluje podjetje. Tekoči standardni stroški se še naprej delijo na idealne standardne stroške (postavljeni so na podlagi idealnih okoliščin in ne upoštevajo morebitnih možnih negativnih pojavov in ovir), realne standardne stroške (upoštevajo tudi pričakovane negativne pojave in ovire, pretekle okoliščine pa dopolnjujejo s prihodnjimi okoliščinami tako, da jih je še mogoče jemati kot objektivne) in na normalne standardne stroške (postavljeni so na podlagi normalnih okoliščin, to je na podlagi preteklih okoliščin z manj bistvenimi spremembami).

Ko govorimo o nadziranju stroškovnega mesta odgovornosti in izračunavanju odmikov kot sodila za presojanje uspešnosti, ne smemo pozabiti na metodiko predračunavanja. Gre za to, ali je bilo pri določitvi standardnih stroškov uporabljeno statično ali gibljivo predračunavanje. Statično predračunavanje pozna samo en obseg dejavnosti. Ta predvideni obseg dejavnosti se v realnosti ne uresniči in zato prihaja do velikih in neugodnih odmikov, čeprav je podjetje dobro poslovalo. Če bi pri ugotavljanju odmikov upoštevali statično predračunavanje, bi bilo podjetje uspešno, kadar bi proizvedlo manj od



načrtovanega obsega poslovanja, saj bi bili tako uresničeni stroški manjši od planiranih in neuspešno takrat, ko bi proizvedlo več od planiranega, saj bi bili stroški poslovanja večji. Na drugi strani pa gibljivo predračunavanja izračunava stroške za različne obsege dejavnosti, zato lahko z njim ugotovimo, kolikšni bi morali biti stroški za različne obsege dejavnosti in jih primerjamo z stroški, ki jih je povzročil uresničen obseg dejavnosti. V negotovih razmerah poslovanja je nujno, da uporabljamo tak način predračunavanja, saj vedno lahko razberemo, kolikšni bi morali biti stroški. Zahteva po gibljivem predračunavanju izhaja tudi iz dejstva, da se posamezne vrste stroškov različno obnašajo, če se spreminja obseg proizvodnje. Tako so celotni stroški vsakega obsega dejavnosti izračunavajo na naslednji način:

Celotni stroški = stalni stroški + spremenljivi stroški na enoto \* število enot

Gibljivo predračunovanje je na žalost za slovenska podjetja v večji meri samo teoretičen koncept, saj je v letu 2001 gibljivo predračunavanje uporabljalo le 22% slovenskih podjetij. To pomeni, da slovenska podjetja v veliki meri nimajo prave podlage za merjenje uspešnosti vodij mest odgovornosti.

Pri gibljivem predračunavanju torej posebej spremljamo stalne in spremenljive stroške. Ker pri nadziranju stroškovnega mesta odgovornosti upoštevamo samo spremenljive stroške, bomo na tem mestu prenehali govoriti o stalnih stroških.

#### **4.2.2.1. ODMIK PRI NEPOSREDNIH STROŠKIH MATERIALA**

Stroški materiala so stroški surovin, drugih materialov, delov ter polproizvodov, katerih porabo je mogoče povezovati z ustvarjanjem poslovnih učinkov. Med te stroške spadajo tudi stroški pomožnega materiala za vzdrževanje opredmetenih osnovnih sredstev, drobnega inventarja, katerega doba koristnosti ne presega tolarske vrednosti 100 evrov, nadomestnih delov za servisiranje proizvodov po njihovi prodaji, pisarniškega materiala, strokovne literature in drugega. S stroški materiala so mišljeni tudi vračunani stroški kala, rzsipa, okvar in loma (SRS, 2002, str. 123).

Odmik pri neposrednih stroških materiala je opredeljen kot razlika med standardnimi stroški materiala pri dejansko uresničeni količini proizvodov in uresničenimi stroški materiala. Stroški materiala so določeni s ceno materiala in s količino porabljenega materiala. Tako lahko pride do odmika med standardnimi in dejanskimi stroški materiala bodisi zaradi cene bodisi zaradi potroška materiala. Celotni odmik pri neposrednih stroških materiala je torej sestavljen iz cenovnega in potroškovnega odmika.

Če se dejanska cena materiala razlikuje od standardne cene materiala, gre za cenovni odmik. Ta se izračuna kot:

$$\text{Cenovni odmik} = (P_N - P_U) * Q_U$$

$P_N$ ...načrtovana cena materiala

$P_U$ ...uresničena cena materiala

$Q_U$ ...uresničena količina materiala

Razlogi, da pride do cenovnega odmika so lahko različni. Nabavni oddelek ne more vplivati na razmere na nabavnem trgu, na nepričakovan dvig cen materiala, na večjo ali manjšo ponudbo na trgu, vse to pa se odrazi na odmikih. Zato je cenovni odmik bolj pokazatelj prihodnjih možnosti kot pa posledica napak nabavnega oddelka. Je pa nabavni oddelek odgovoren za negativni odmik, če je bil neuspešen pri iskanju najboljšega dobavitelja, če je nabavljeni material boljše kakovosti kot standardni in je zato dražji, če je naročena manjša ali večja količina materiala in je zato nabava dražja.

Če je dejanski potrošek materiala različen od standardnega potroška materiala, govorimo o potroškovnem odmiku. Ta je opredeljen kot:

$$\text{Potroškovni odmik} = (Q_N - Q_U) * P_N$$

$Q_U$ ...uresničena količina materiala pri uresničeni količini proizvodnje

$Q_N$ ...načrtovana količina materiala pri uresničeni količini proizvodnje

$P_N$ ...načrtovana cena materiala

Vzrok za nastanek potroškovnega odmika je navadno material slabše kakovosti, neuspešno delo, kraja, novi ali izrabljeni stroji, spremembe v proizvodjalnih metodah, napake pri načrtovanju proizvodnje, nezadovoljiv nadzor.

#### **4.2.2.2. ODMIK PRI NEPOSREDNIH STROŠKIH DELA**

Stroški dela so stroški, ki se nanašajo na obračunane plače in podobne zneske v kosmatih velikostih pa tudi na dajatve, ki se obračunavajo od te osnove in niso sestavni del kosmatih zneskov (SRS, 2002, str. 123).

Odmik pri neposrednih stroških dela je razlika med standardnimi neposrednimi stroški dela pri uresničeni dejavnosti in uresničenimi neposrednimi stroški dela. Na celotne neposredne stroške dela vplivajo število opravljenih neposrednih ur dela in višina urne postavke. Tako se celotni odmik razdeli na postavkovni odmik in učinkovitostni odmik.

Postavkovni odmik je razlika med standardno urno postavko in uresničeno urno postavko, pomnožena z uresničenim delovnim časom:

$$\text{Postavkovni odmik} = (P_N - P_U) * Q_U$$

$P_N$ ...načrtovana urna postavka

$P_U$ ...uresničena urna postavka

$Q_U$ ...uresničeno število ur

Do postavkovnega odmika v sodobnih tržnih gospodarstvih prihaja le redko, ker so plače določene s kolektivno pogodbo, ki je sporazum med delodajalci in sindikati in je določena za daljše obdobje. Tudi če podjetje izjemoma poviša urno postavko, na primer če mora zadovoljiti presežno povpraševanje, tega ne moremo šteti kot odmik, ker so že same razmere poslovanja takrat drugačne kot so standardne razmere in je odmike nesmiselno ugotavljati.

Učinkovitostni odmik pri neposrednih stroških dela je razlika med standardnimi delovnimi urami pri uresničeni dejavnosti in uresničenimi delovnimi urami, pomnožena s standardno urno postavko:

$$\text{Učinkovitostni odmik} = (Q_N - Q_U) * P_N$$

$Q_N$ ...načrtovana urna postavka

$Q_U$ ...uresničeno število ur pri uresničenem obsegu proizvodnje

$P_N$ ...načrtovano število ur pri uresničenem obsegu proizvodnje

Vzroki za učinkovitostni odmik so lahko zunanji, na katere vodja proizvodnje nima vpliva. To so slabo načrtovanje proizvodnje, slabe specifikacije proizvoda, nezadovoljstvo delavcev, motnje pri delu. So pa tudi vzroki, za katere vodja proizvodnje odgovarja, in sicer pomanjkanje materiala, slab material, neizkušeni delavci, pokvarjeni stroji, spremembe proizvodjalnih metod, čas, ki je potreben za učenje novih delovnih postopkov.

#### **4.2.2.3. ODMIK PRI SPLOŠNIH STROŠKIH**

Splošni stroški so stroški, ki se jih ne da neposredno povezati s proizvodi ali storitvami, prav tako jih ne moremo zajeti ob času njihovega nastanka, ampak jih razporejamo s koeficienti dodatka splošnih stroškov na posamezne poslovne učinke. Ker splošne stroške razdelimo na stalne splošne stroške in spremenljive splošne stroške, ugotavljamo odmike pri obeh vrstah splošnih stroškov. Odmik pri stalnih splošnih stroških je razlika med uresničenimi in standardnimi stalnimi splošnimi stroški, ker se ti ne spreminjajo z obsegom dejavnosti. Pri spremenljivih splošnih stroških pa je stvar drugačna, ker se spreminjajo z

obsegom dejavnosti. Celotni odmik pri spremenljivih splošnih stroških je razlika med standardnimi spremenljivimi splošnimi stroški uresničene dejavnosti in uresničenimi spremenljivimi splošnimi stroški. Standardni spremenljivi splošni stroški uresničene dejavnosti so zmnožek med standardno velikostjo (osnovo za razporeditev splošnih stroškov) in standardnim koeficientom dodatka splošnih stroškov.

Celotni odmik se pri spremenljivih splošnih stroških razdeli na predračunski odmik, do katerega pride zaradi spremenjenih potroškov in cen, in odmik zaradi spremenjene učinkovitosti. Predračunski odmik je razlika med standardnimi spremenljivimi splošnimi stroški uresničene dejavnosti in uresničenimi splošnimi stroški.

Učinkovitostni odmik pa je razlika med standardno neposredno velikostjo uresničene obsega dejavnosti in uresničeno neposredno velikostjo uresničene obsega dejavnosti, pomnožena s standardnim koeficientom dodatka splošnih stroškov:

$$\text{Učinkovitostni odmik} = (Q_N - Q_U) * \text{KDSS}_N$$

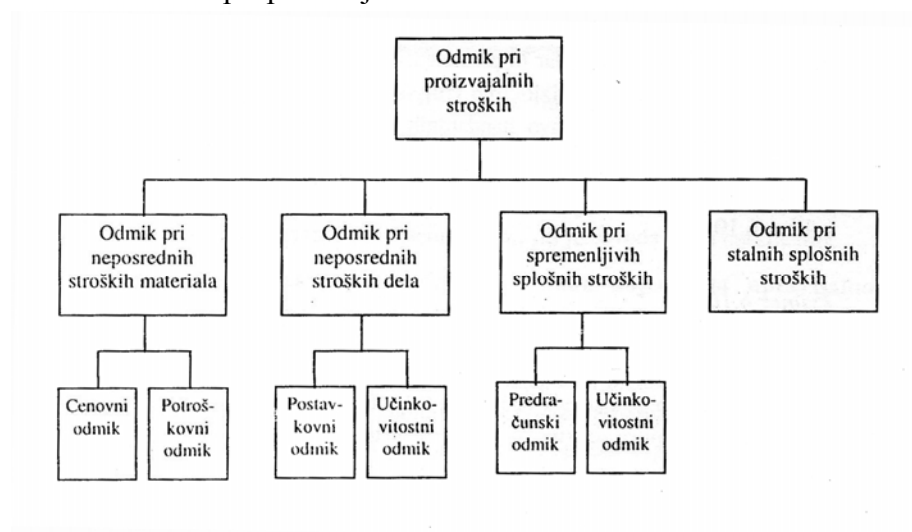
$\text{KDSS}_N$ .....načrtovani koeficient dodatka splošnih stroškov

$Q_U$ .....uresničena kategorija (glede na ključ) pri uresničeni proizvodnji

$Q_N$ .....načrtovana kategorija (glede na ključ) pri uresničeni proizvodnji.

Vsi odmiki, ki jih obravnavamo v sklopu stroškovnega mesta odgovornosti, so za konec nazorno predstavljeni v sliki 4.

Slika 4: Odmiki pri proizvodjalnih stroških



Vir: Hočevar et al., 2002, str. 372.

## **4.3. METODA ABC**

### **4.3.1. VZROKI ZA NASTANEK METODE ABC**

Kalkulacije stroškov ne bi bile noben problem, če ne bi bilo treba v razporediti splošnih stroškov na stroškovne nosilce. Za to se uporablja koeficiente dodatkov splošnih stroškov, ki pa imajo več pomanjkljivosti. Največja pomanjkljivost teh koeficientov je osnova, ki je subjektivno določena. Pri določanju osnove se je potrebno vprašati, zakaj en proizvod povzroča več splošnih stroškov kot drugi. V preteklosti sta za osnovo največkrat služili kategoriji neposrednih ur dela in vrednost stroškov neposrednega materiala.

V zadnjem času je pri poslovanju prišlo do velikih sprememb. Te so se porajale tako v proizvodnji (računalniško oblikovanje proizvodov, računalniško vodenje proizvodnje, prilagodljivi sistemi proizvodnje, robotizacija proizvodnje, »just-in-time« sistem zalog) kot tudi na področju upravljanja podjetja in računovodstva (globalizacija, velika količina podatkov, potreba po strateških odločitvah podjetjih). Podjetja ne proizvajajo več zgolj ene skupine proizvodov, ampak so njihovi proizvodni sortimenti različni in tudi znotraj enega se proizvaja več različic proizvoda. Spremembe v tehnologiji, na področju zalog, zahteve po kakovosti proizvodov in storitev, raznolikosti proizvodov in storitev so razlog, da se med proizvajalnimi stroški proizvodov in storitev vedno zmanjšuje strošek dela in strošek materiala ter povečujejo splošni stroški. Tako so v letu 1920 splošni stroški predstavljali 15 % vseh stroškov, leta 1990 pa 60 % (Turk et al., 2003, str. 46). Delež splošnih stroškov se torej povečuje, zato dve najpogostejši osnovi za razporejanje splošnih stroškov pa nista več primerni.

Odgovor na te spremembe je tako imenovana kalkulacija na podlagi sestavin dejavnosti. V praksi je bolj poznana pod imenom metoda ABC<sup>13</sup> (activity based costing). Metoda ABC naj bi podjetjem pokazala (Turk et al., 2003, str. 46):

- katere proizvode ali storitve promovirati,
- kakšne morajo biti prodajne cene,
- kateri kupci obetajo dobiček in zakaj,
- kako je treba meriti dosežke podjetja,
- katere distribucijske kanale uporabiti.

---

<sup>13</sup> Z uvanjem metode ABC je treba uvesti tudi spremembe v računovodstvu v podjetju, ki se zdaj imenuje računovodstvo sestavin dejavnosti.

### 4.3.2. OPREDELITEV METODE ABC

Metoda ABC<sup>14</sup> je kalkulacija z dodatki, in sicer z različnimi dodatki splošnih stroškov. Gradi na dejstvu, da je potrebno stroške na proizvode in storitve prenašati glede na to, koliko so posamezni proizvodi in storitve porabniki dejavnosti, ki te stroške povzročajo. Dejavnost je v tem primeru stroškovno mesto kot pri klasični kalkulaciji. Vendar pa se dejavnost zelo razlikuje od klasičnega stroškovnega mesta. Primer je dejavnost nabavljanja, ki se izvaja v prodajnem, finančnem, upravnem in drugih oddelkih, tudi vzdrževanje sredstev se lahko pojavlja v vseh proizvodjalnih oddelkih.

Osnovno načelo metode kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti je, da so aktivnosti (in ne proizvodi in storitve) tiste, ki trošijo prvine poslovnega procesa in povzročajo stroške. Proizvodi in storitve so samo potrošniki teh aktivnosti. Klasična delitev stroškov na neposredne in posredne stroške stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev ni več najprimernejša, saj je osrednji poudarek na aktivnostih.

Aktivnosti predstavljajo osnovne povzročitelje stroškov (angl. cost drivers). Stroški, ki se nanašajo na posamezno aktivnost, tvorijo stroškovni bazen (angl. cost pool), pri čemer stroškovni bazeni predstavljajo centre za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne objekte (angl. cost objects). Razporejanje poteka na osnovi meril aktivnosti (activity measures), ki so na primer lahko število sestavnih delov proizvoda, število premikov materiala, število sprememb v dizajnu, število sprememb v proizvodnem procesu, število kupcev ali dobavitelj in podobno (Tekavčič, 1995, str. 44).

Ta metoda se ukvarja le s splošnimi stroški. Za neposredne stroške je jasno, na kateri proizvod se nanašajo, za potrebe razvrščanja stroškov na posamezne proizvode so problematični le splošni stroški. Ker pa je večina splošnih stroškov povezana s posameznimi aktivnostmi v podjetju, te pa so povezane s končnimi proizvodi ali storitvami, je zelo malo stroškov, ki se jih s to metodo nebi dalorazporediti na proizvode ali storitve.

Koeficient dodatka splošnih stroškov se pri metodi ABC izračuna:

$$KDSS = \frac{\text{splošni stroški}}{\text{osnova (dejavnost)}}$$

Pri združevanju posameznih aktivnosti v skupine aktivnosti, ki jih uporabljamo za razporejanje splošnih stroškov, morajo biti izpolnjeni nekateri pogoji. Sestavine morajo biti med seboj logično povezane, vse sestavine dejavnosti morajo biti v enakem razmerju, z enako mero merjenja. Povzročitelj stroškov je vedno sestavina dejavnosti, merilo

---

<sup>14</sup> Druga imena so še koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, procesno računovodstvo, kalkuliranje stroškov na podlagi sestavin dejavnosti.

dejavnosti pa je začasen stroškovni nosilec. Nekaj praktičnih primerov skupin stroškov dejavnosti in povzročiteljev stroškov je prikazanih v tabeli 4.

Tabela 4: Primeri skupin stroškov dejavnosti in povzročiteljev stroškov

Skupine stroškov dejavnosti	Povzročitelji stroškov
Preusmeritev proizvodnje	Število preusmeritev ali čas preusmerjanja
Nadziranje kakovosti	Število nadzorov ali čas nadziranja
Nabavljanje	Število dobaviteljev ali število nabavnih nalogov
Povezovanje s kupci	Število kupcev ali število naročil kupcev
Ravnanje z materialom	Število premikov materiala ali razdalja premikov

Vir: Hočevar, 2002, str. 87.

Kalkulacija stroškov na podlagi sestavin dejavnosti naj bi podjetjem omogočila (Turk et al., 2003, str. 47):

- boljši nadzor stroškov in lažje ravnanje z njimi,
- natančnejše razporejanje stroškov na proizvode in storitve, kar pomeni kalkulacijo stroškov po končnih stroškovnih nosilcih,
- ustrezno določanje prodajnih cen proizvodov in storitev,
- boljše ravnanje z dosežki in spremljanje obnašanja stroškov pri različnih obsegih proizvodnje.

### 4.3.3. UVAJANJE METODE ABC

Metoda ABC je primerna za podjetja, ki imajo različne vrste proizvodov in proizvajajo številne različice proizvodov. Primerna je tudi za podjetja, ki delujejo v sodobnih proizvodjalnih okoliščinah. Podjetje se mora pred uvedbo te metode dobro zavedati koristi, ki jih bo pridobilo z njeno uporabo, še bolj pa se mora zavedati stroškov, ki bodo nastali z uvanjem. Znano namreč je, da je uvajanje metode ABC zelo drago.

Zato naj podjetje uvede metodo ABC samo če:

- imajo splošni stroški znaten delež v celotnih stroških,
- sta delež splošnih stroškov in delež spremenljivih stroškov različna na enoto proizvoda,
- ima podjetje zelo razvejan proizvodjalni program.

Vendar to niso zadostni pogoji, zato mora podjetje uvedbo metode ABC res dobro premisliti. Novo filozofijo na področju razmejevanja splošnih stroškov naj uvede le, če pri svojem poslovanju ugotavlja posebnosti, ki jih ne more razložiti. Med take posebnosti spadajo (Turk et al., 2003, str. 49-50):

- težko je razložiti zmanjševanje povpraševanja,
- cene konkurenčnih proizvodov so nerazumno majhne,
- proizvodi, ki jih je težko ustvariti, so izjemno dobičkonosni,
- vodje proizvodnih oddelkov želijo opustiti ustvarjanje dobičkovnih proizvodov,
- težko je razložiti dobičkovnost posameznih proizvodov,
- kupci se ne pritožujejo nad povečevanjem cen,
- stroški se spreminjajo zaradi sprememb v računovodskem poročanju.

#### **4.3.4. PREDNOSTI IN SLABOSTI METODE KALKULIRANJA NA PODLAGI SESTAVIN DEJAVNOSTI**

Kot vsaka metoda, orodje ali koncept v ekonomiji in nasploh, ima tudi metoda ABC svoje prednosti in slabosti. Med glavne prednosti bi lahko šteli že omenjeno bolj relevantno in bolj pravilno razporejanje splošnih stroškov. Na tej podlagi dobijo podjetja podrobnejše in natančnejše podatke, ki se odražajo v pravilnejši stroškovni ceni proizvodov. To pa je zelo pomembno za dvigovanje dobičkonosnosti proizvodov.

Kot je bilo že omejeno, je ta metoda primerna za podjetja, ki proizvajajo več vrst proizvodov in številne različice proizvodov. Informacije, ki jih pridobijo s to metodo, lahko olajšajo odločanje o prodajnih cenah v primeru dodatnega naročila (ki ga je potrebno analizirati prek kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti), določanja prodajnih cen (potrebno je upoštevati stroške, ki nastanejo zaradi posebnih zahtev posameznega kupca) in množičnih ali posebnih proizvodov (tradicionalno razporejanje splošnih stroškov ne razlikuje med množično in posamično proizvodnjo).

Metoda ABC ne obravnava proizvoda samo ko je v fazi proizvodnje, ampak se začne zanj zanimati že v fazi načrtovanja. Danes je to še posebej pomembno, saj je znano, da je kar 80 % stroškov določenih v obdobju oblikovanja proizvoda (Hočevar, 2002, str. 87). Stroške tako določimo in obvladujemo že v procesu oblikovanja proizvoda in določanja postopkov za njegovo proizvodnjo. Tak način določanja stroškov imenujemo ciljni stroški. Med fazo proizvodnje proizvoda se metoda ABC ukvarja s stroški kakovosti. Pomembna je tudi za načrtovanje in obvladovanje neproizvajalnih stroškov (stroškov uprave, nabave, prodaje, razvoja). Nenazadnje daje tudi zadovoljive rezultate v primeru, ko poslovodstvo razmišlja o ukinitvi proizvoda.

Na drugi strani pa avtorji pravijo, da je vse navdušenje na novo metodo odveč, saj je koncept v računovodstvu že dolgo znan. V slovenskem prostoru je poznan koncept analiziranja dejavnosti za dobičkovnost proizvodov, ki se imenuje analiza vrednosti proizvoda, (Hočevar, 2002, str. 89). Podjetja ta koncept v praksi uporabljajo, čeprav ne vedo da gre za metodo ABC.



Druga slabost te metode je, da je uvedba takega sistema v podjetje zelo draga. Poleg tega je primerna samo za velika podjetja, ki imajo zelo raznolik proizvodni program ali pa delujejo v sodobnih panogah.

Kljub temu, da metoda namenja vso pozornost splošnim stroškom, pa ni odpravljena temeljna slabost razporejanja splošnih stroškov, to je subjektivnost. Osnova za razporejanje je tudi pri ABC metodi določena subjektivno, navadno se z dejavnostmi povezani stroški ugotavljajo v pogovorih s poslovodji in delavci. Stroški se pri tej metodi ugotavljajo po proizvodih, ne pa po mestih odgovornosti, ki jih pri tej metodi nadomestijo dejavnosti. V zvezi z dejavnostjo ne govorimo o obvladljivih stroških. Prednosti mest odgovornosti so z uporabo te metode zanemarjene.

#### **4.4. URAVNOTEŽENI SISTEM KAZALNIKOV**

Uravnoteženi sistem kazalnikov je menedžersko orodje, ki zajema spremljanje poslovanja na več področjih. (Hrovat, 2000, str. 44). Sistem sta v začetku devetdesetih let prejšnjega stoletja razvila Robert S. Kaplan<sup>15</sup> in David P. Norton kot odgovor na neustreznost finančnih kazalnikov za preverjanje ustreznosti strategije podjetij. Finančni kazalniki<sup>16</sup> so lahko dajali zavajajoče informacije za odločanje, ker so računani na osnovi preteklih dogodkov. V današnjem svetu pa je ena glavnih značilnosti negotovost, zato je neprimerno razmišljati, da bodo odločitve, ki jih je podjetje sprejelo na podlagi preteklih rezultatov, pravilne in da se bo ta pravilnost pokazala v načrtovanih poslovnih rezultatih. Negotovost pa ni edini razlog, da so finančni kazalniki odpovedali, oziroma da se je njihova sporočilnost zmanjšala. V devetdesetih letih prejšnjega stoletja in že prej, so se med drugim pojavile tudi zahteve po večji stroškovni učinkovitosti in s tem povezani avtomatizaciji proizvodnje, sistemom zalog »just-in-time«, celovitem obvladovanju kakovosti (TQM – Total Quality Management). Vseh teh novih vidikov poslovanja pa stroškovno računovodstvo ne opazuje in ne zna vrednotiti, zato jih tudi finančno in poslovodno računovodstvo ne moreta upoštevati v svojih računovodskih informacijah. Še en argument, da finančni kazalniki niso najboljši je, da so to predvsem kratkoročni kazalniki, ki so v zelo majhni meri povezani z doseganjem dolgoročnih strateških ciljev podjetja. Naslednja slabost računovodskih kazalnikov je, da spodbujajo menedžement k odločanju, ki kratkoročno ugodno vpliva na poslovni izid, dolgoročno pa ga zmanjšuje. Taka odločitev je na primer zmanjševanje stroškov za raziskave in razvoj ter trženje.

Uravnoteženi sistem kazalnikov je bil odgovor na nemoč menedžementa, ki kar naenkrat ni imel primernih meril za odločanje. Ta sistem omogoča podjetjem, da imajo jasno vizijo in

---

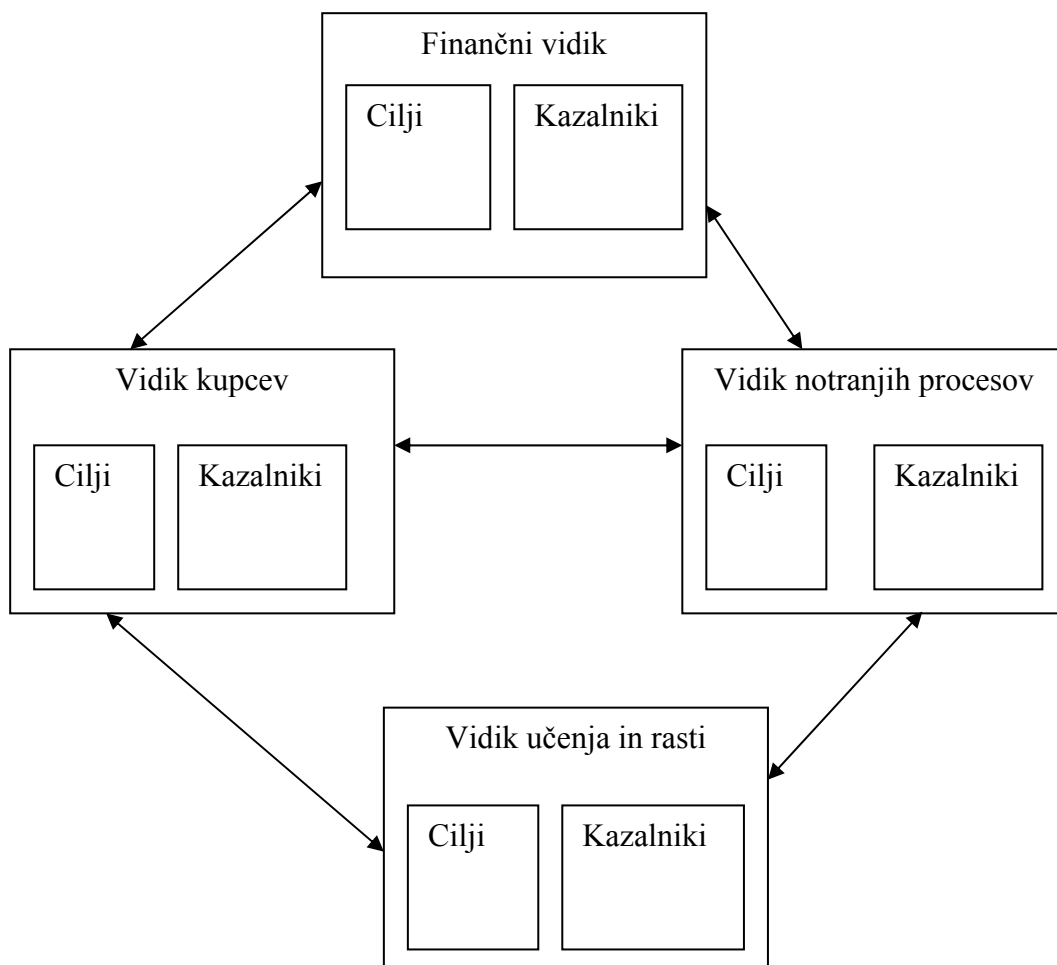
<sup>15</sup> Robert S. Kaplan je septembra 2000 prišel v Ljubljano ob izidu slovenskega prevoda svoje knjige in slovenskim menedžerjem predstavil metodo BSC (Hrovat, 2000, str. 44).

<sup>16</sup> Kazalec je absolutno število, ki napoveduje ali kaže stanje ali nakazuje razvijanje česa; praviloma računovodski podatek in se razlikuje od kazalnika. Kazalnik pa je relativno število, dobljeno s primerjavo dveh velikosti; ima spoznavno moč, ki omogoča oblikovati sodbo o poslovanju (SRS, 2001, str. 217).

strategijo, ki jo na podlagi tega sistema lahko udejanjijo. Ta sistem pa ni enostranski, saj zagotavlja povratne informacije, tako iz notranjega okolja, kot iz zunanjega okolja podjetja. Kot pravita avtorja, uravnoteženi sistem kazalnikov ohranja finančne kazalnike, čeprav ti govorijo zgodbo preteklih dogodkov, ki je primerna za podjetja industrijske dobe, ko investicije v dolgoročne zmogljivosti in dolgoročne odnose s kupci še niso bile ključne za uspeh. Finančni kazalniki so v času informacijske dobe, ko morajo podjetja ustvarjati prihodnjo vrednost na podlagi investicij v kupce, dobavitelje, zaposlene, notranje procese, tehnologijo in inovacije, neprimerni za vodilo in merilo.

Uravnoteženi sistem kazalnikov kljub vsem naštetim slabostim finančnih kazalnikov letem še vedno pripisuje precejšnjo vrednost pri odločanju. Poleg njih pa v sistem uvede še tri dodatne vidike, in sicer vidik kupcev, vidik notranjih procesov in vidik učenja in rasti. Pri vidiku kupcev je ključnega pomena vprašanje, kako nas vrednotijo naši kupci. Z vidika notranjih procesov podjetje zanima, v čem se mora odlikovati. Vidik učenja in rasti si postavlja vprašanje, če je podjetje vedno boljše in zadnji, finančni vidik, se osredotoča na vprašanje, če dobro posluje za svoje lastnike. Vsa ta vprašanja so sistematično predstavljena v obliki posebne razpredelnice, ki je predstavljena v sliki 5.

Slika 5: Uravnoteženi sistem kazalnikov



Vir: Kaplan, Norton, 1992, str. 72

Katere kazalce izbrati za merjenje teh kategorij, je naloga vsakega podjetja posebej, glede na panogo, v kateri posluje, glede na strategijo, ki jo ima, in glede na dostopne podatke. Pridobivanje podatkov najpogosteje ni problematično, saj je za današnji čas značilna zasičenost menedžmenta z njimi, uravnoteženi sistem kazalnikov pa menedžment sili, da se osredotoči le na najbolj pomembne informacije in oblikuje take kazalce, da bodo prikazovali te podatke.

#### **4.4.1. VIDIK KUPCEV**

Za večino podjetij v današnji družbi so kupci prioriteto področje. Potrebno jim je nuditi ne le kakovosten proizvod ali storitev, ampak tudi poprodajne storitve. Podjetja morajo v svojih dolgoročnih strategijah upoštevati potrebe kupcev, če želijo biti konkurenčna. Tako morajo določiti, kateri kazalniki so pomembni za njihovo poslovanje s kupci. Navadno so za kupce najpomembnejši štiri dejavniki, in sicer čas, kakovost proizvodov ali storitev, celovitost storitev ter stroški.

Glede na te dejavnike, podjetje lahko meri:

- čas od naročila do dobave (za obstoječe proizvode),
- čas od ideje do trženja (za nove proizvode),
- čas za izvedbo storitve,
- povprečni odzivni čas na povpraševanje,
- število reklamacij v garancijski dobi,
- odstotek pravočasnih nabav,
- odstotek točnih napovedi dobavnih rokov,
- reagiranje kupcev,
- število partnerstev s kupci,
- odstotek stalnih kupcev,
- zadovoljstvo z lastnostmi novih proizvodov,
- zadovoljstvo z izdelčnim spletom,
- razmerje med ceno in vrednostjo.

Pri vidiku kupcev je najmanj pomembna cena. Kupci jo dojemajo zgolj kot en element celotnega odnosa z dobavitelji. Običajno bolj kot poceni izdelek cenijo zanesljivo dobavo, dobavitelje, ki ne dobavijo poškodovanih proizvodov, dobavitelje, na katere se lahko zanesejo in takim so pripravljeni plačati tudi več.

Poleg vseh omenjenih kazalnikov pa pri vidiku kupcev lahko merimo še tržni delež, odzivnost, lojalnost, donosnost strank in zadovoljstvo.

#### 4.4.2. VIDIK NOTRANJIH PROCESOV

Če hoče podjetje zadovoljiti svoje kupce, mora imeti učinkovito proizvodnjo, sprejemati pravilne odločitve, skratka zagotavljati mora takšne procese in postopke, da bo rezultat teh procesov kupčevo zadovoljstvo. Dejavniki, kot so čas obračanja, kvaliteta, človeške zmogljivosti, produktivnost, zelo močno vplivajo na kupčevo zadovoljstvo. Poleg teh so pomembne še zaloge, stroški, oblikovanje proizvodov in varnost pri delu.

Podjetje na področju notranjih procesov torej lahko oblikuje kazalce kot so (Vir: Rejc, 1996, str. 31):

- učinkovitost proizvodnega cikla (čas obdelave, pretočni časi...),
- odstotek izmeta,
- stroški kakovosti,
- stroški popravil,
- stroški na enoto,
- delež stroškov materiala v celotnih stroških,
- stopnja izkoriščenosti zmogljivosti,
- dnevi vezave zalog,
- količnik obračanja zalog,
- število sestavnih delov v proizvodni,
- količnik bruto fluktuacije,
- število izgubljenih dni zaradi nesreč.

Vsi ti kazalniki so odvisni od ljudi, ki so zaposleni v proizvodnji. Menedžment mora pri izbiri kazalnikov zelo dobro poznati proizvodni proces. Poznavanje mu omogoča izbor takih kazalcev, ki učinkovito merijo dejanja proizvodnih delavcev in hkrati vplivajo na doseganje ciljev podjetja. Na ta način se tudi proizvodni delavci seznanijo s cilji podjetja in si prizadevajo za njihovo uresničenje.

Hrovatova v okviru vidika notranjih procesov navaja, da uravnoteženi sistem kazalnikov kazalce razdeli v tri sekcije in meri učinkovitost vsake posebej. Te tri sekcije so (Hrovat, 2000, str. 45):

- inovacijski procesi – meri se npr. delež v prodaji novih izdelkov, čas, porabljen za razvoj...,
- operativni procesi – meri se kakovost, časovni cikel, stroški,...
- poprodajni procesi – merijo se aktivnosti in hitrost odzivanja na napake, plačilni procesi,...

### **4.4.3. VIDIK UČENJA IN RASTI**

V spreminjajočem se okolju se od zaposlenih zahteva sposobnost učenja in uporabe naučenega v proizvodnih procesih, ker edino to lahko zagotavlja konkurenčnost. Globalna konkurenca zahteva neprestano izboljševanje proizvodov in proizvodnih postopkov ter sposobnost uvajanja novih izdelkov. Sposobnost uvajanja novih izdelkov ustvarja dodatno vrednost za kupce, izboljševanje operativnih procesov pa zagotavlja vstopanje na nove trge, kar pa se odraža v povečevanju prihodkov in dobička, kar je edini interes lastnikov.

Hrovatova meni, da se vidik učenja in rasti meri z zadovoljstvom, motiviranostjo, odzivnostjo in produktivnostjo zaposlenih (Hrovat, 2000, str. 45). Rejčeva (1996, str. 34) pa deli kazalce učenja in rasti na vrednostno in nevrednostno izražene. Vrednostno izraženi kazalniki odražajo koristi od izboljšav in inoviranja v prihodkih, prodaji, tržnem deležu in so:

- odstotek prodaje novih proizvodov,
- odstotek proizvodov, ki prinaša npr. 80% prodaje,
- odstotek prihodkov od novih storitev,
- odstotek rasti tržnega deleža,
- prihodek na zaposlenega.

Pri nevrednostno izraženih kazalnikih pa omenja:

- krivuljo učenja in krivuljo izkušenj,
- število predlogov o izboljšavah s strani zaposlenih,
- odstotek izboljšanja (v pravočasnosti dobave, proizvodni učinkovitosti, v odstotku izmeta, donosu proizvodnje).

### **4.4.4. FINANČNI VIDIK**

Pomanjkljivosti finančnih kazalnikov so že bile omenjene, kljub temu pa so ti kazalniki še vedno pomembni za podjetje. Kažejo namreč ali strategija podjetja in izbrani nefinančni kazalniki prispevajo k boljšemu finančnemu stanju podjetja in povečanju vrednosti za lastnike.

Uvedba finančnih kazalnikov v ta sistem je nekakšen nadzor nad ostalimi cilji in kazalniki, kajti še tako skrbno zasnovan uravnoteženi sistem kazalnikov ne pomeni nujno, da so ti kazalniki pravi za merjenje načrtovanih ciljev in prinašajo dobiček.

Pri finančnih kazalnikih se tudi v uravnoteženem sistemu kazalnikov uporabljajo:

- dobiček podjetja,
- dobičkonosnost sredstev (ROA),
- dobičkonosnost kapitala (ROE),

- dobiček na delnico,
- rast prihodkov,
- zmanjševanje stroškov.

Poleg najpogostejših kazalnikov pa v uporabi najdemo še stopnjo kapitalizacije, stopnjo zadolženosti, finančno stabilnost podjetja, količnik solventnosti, obrat zalog, razmerje med dodano in bruto vrednostjo ter druge.

#### **4.4.5. PREDNOSTI IN SLABOSTI URAVNOTEŽENEGA SISTEMA KAZALNIKOV**

Največja prednost metode uravnoteženega sistema kazalnikov je, da ga lahko podjetja uporabljajo v vseh gospodarskih panogah. Vsako podjetje lahko poroča o stanju svojih notranjih procesov, svojega učenja in rasti, finančnega poslovanja in svojih kupcev. Ker pa podjetja poslujejo v različno konkurenčnih okoljih, morajo splet kazalnikov prilagoditi svojemu poslanstvu, viziji, strategiji, tehnologiji in organizacijski kulturi. Prednosti metode uravnoteženega sistema kazalnikov so (Rejc, 1998, str. 500):

- povezanost: Ta metoda povezuje in usklajuje številna navidezno ločena, v resnici pa povezana in med seboj odvisna področja konkurenčnega poslovanja. Menedžment je z uporabo BSC metode prisiljen obravnavati vse pomembne kazalnike hkrati in tako lahko prepreči doseganje izboljšav na enem področju na račun drugih področij.
- nefinančni kazalniki: Metoda BSC od menedžmenta zahteva, da izbere omejeno število kazalnikov iz vsake izmed štirih skupin in se tako osredotoči na ključne dejavnike doseganja strategije. Na ta način metoda uravnoteženega sistema kazalnikov odpravlja vrzel med kratkoročnim merjenem uspešnosti s finančnimi kazalniki in merjenjem dolgoročne uspešnosti podjetja.
- uresničevanje strategije: Bistvo metode BSC je strategija in ne nadzor, kot je značilno za klasične metode merjenja uspešnosti, ki so izhajale iz finančnih kazalnikov in določale, kaj morajo zaposleni narediti, nato pa nadzirale njihovo uspešnost. Sodobni delovni procesi so tako kompleksni, da je težko določiti, kako naj zaposleni dosegajo cilje. Metoda uravnoteženega sistema kazalnikov vključuje zaposlene v izbiro takih dejanj, ki bodo vodila do skupnega cilja, zato morajo biti z metodo seznanjeni vsi zaposleni in mora vsak po svojih močeh prispevati k uresnitvi ciljev in strategije.
- uporabnost: Informacije, ki jih daje metoda BSC uporabljajo tako zunanji kot notranji uporabniki. Za zunanje uporabnike se pomembne informacije, ki jih dajejo finančni kazalniki in kazalniki, ki merijo odnos do kupcev, medtem ko notranje uporabnike zanimajo predvsem informacije o notranjih procesih in o učenju in rasti.

Kljub temu da metoda uravnoveženega sistema kazalnikov odpravlja slabosti klasičnih računovodskih metod, pa ima nekatere slabosti. Hočevar (2002, str. 94) navaja tri omejitve, ki bi se jih moralo zavedati vsako podjetje, ki svoje poslovanje obravnava na ta način. To so:

- »novost«: Metoda BSC ni revolucionaren in popolnoma nov pristop k merjenju uspešnosti poslovanja. Tako v teoriji kot v praksi so se že uveljavljali nefinančni kazalniki, zato morajo podjetja le dopolniti obstoječe merjenje poslovanja podjetja.
- nepopolnost: Kljub temu da metoda BSC zajema številna pomembna področja poslovanja, pa ne zajema vseh področjih in torej ni popolna. Najbolj bode v oči, da je izpuščen vidik dobaviteljev, ki je enako pomemben kot vidik kupcev. Podjetje svojih kupcev ne more dobro oskrbovati, če nima dobrih dobaviteljev.
- obsežnost: Metoda uravnoveženega sistema kazalnikov je obsežen in kompleksen sistem kazalnikov in informacij, kar lahko povzroči težave pri ocenjevanju uspešnosti poslovanja in pri primerjanju poslovanja z drugimi podjetji.

## 5. SKLEP

V diplomskem delu sem želela predstaviti kontroling in kako se ta uresničuje v sodobnih podjetjih. Ta tema se mi je zdela zanimiva predvsem zato, ker sem imela občutek, da ima v praksi slovenskih podjetij kontroling zelo velik pomen. Še posebej me je zanimalo, kako je s kontrolingom v Sloveniji in katere metode za informacijsko podporo poslovodstvu uporabljajo naša podjetja.

V prvem delu je opredeljen kontroling. Ker vsak avtor različno razlaga definicijo kontrolinga, so navedeni različni avtorji in njihove razlage. Glede na to, da kontroling ni novost v ekonomiji, sem opisala njegov zgodovinski razvoj, v sklopu tega pa tudi razliko med ameriškim in evropskim pojmovanjem kontrolinga. Ker v diplomskem delu zagovarjam stališče, da pojem kontroling lahko enakovredno zamenjamo s pojmom poslovodno računovodstvo, je poslovodno računovodstvo natančno opredeljeno. V prvem delu je podan še namen kontrolinga, njegovi cilji ter naloge. Dotaknila sem se tudi razmer, ki so opazne na tem področju v Sloveniji.

V drugem delu je več govora o kontrolingu v podjetju. Prvo vprašanje, na katerega mora podjetje odgovoriti je, ali naj uvede lasten ali tuji kontroling. To je odvisno predvsem od velikosti podjetja. Podjetja pri zasnovi kontrolinga navadno uporabljajo kontingenčni pristop, zato je ta tudi opisan. Kam umestiti sistem kontrolinga v podjetju je naslednje vprašanje, na katerega mora podjetje odgovoriti. Na voljo ima tri podsisteme, in sicer izvajalnega, upravljalnega in informacijskega, vendar si avtorji niso enotni, v kateri podsystem spada kontroling, tako da je to odločitev vsakega podjetja posebej. Na koncu drugega dela sta opisana še strateški in operativni kontroling. Strateški kontroling je

naravnano dolgoročno, njegov cilj pa je uspešnost podjetja, medtem ko je operativni kontroling strokovna podpora poslovodstvu pri njegovem vsakodnevnem poslovanju.

V tretjem delu so opisane metode kontrolinga. Klasična kalkulacija stroškov in kalkulacija na podlagi sestavin dejavnosti se ukvarjata z ugotavljanjem, koliko podjetje stane en proizvod. Pri vseh kalkulacijah je največji problem razporejanje splošnih stroškov, ki pa ga vsaka vrsta kalkulacije rešuje na svoj način. V tem delu je predstavljeno tudi izračunavanje in pojasnjevanje odmikov na stroškovnem mestu odgovornosti. S to metodo se ugotavlja, ali so cilji podjetja uresničeni in če niso, zakaj niso. Odmiki se ugotavljajo po posameznih vrstah stroškov, zato je opisano oblikovanje odmikov pri neposrednih stroških materiala, neposrednih stroških dela in splošnih stroških. Vse te metode se orientirajo predvsem na stroške, medtem ko naslednja metoda stroške, oziroma še širši pojem finančnih kazalnikov, postavi ob bok še trem pomembnim vidikom poslovanja, in sicer vidiku kupcev, vidiku notranjih procesov ter vidiku učenja in rasti. Gre za metodo uravnoteženega sistema kazalnikov, ki je opisana kot zadnja.



## LITERATURA

1. Bec Aneta: Kontroling v podjetju Kolinska d.d.. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 42 str.
2. Benčina Henigman Jana: Uvajanje kontrolinga v proizvodnem podjetju v povezavi z zahtevami sistema kakovosti VDA 6.1 v avtomobilski industriji. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 114 str.
3. Capuder Jožica: Kako organizirati delovanje kontrolinga v poslovnih bankah. Bančni vestnik, Ljubljana, 46(1997), 3, str. 2-7.
4. Debeljak Žiga: Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal, d.d.. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 81 str.
5. Deyhle Albrecht: Kontroling in kontroler v praksi. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 205 str.
6. Dolžan Mojca: Projektni kontroling. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 98 str.
7. Drašler Miroslava: Kontroling projektov v telekomunikacijskem podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 93 str.
8. Emmanuel Clive R., Otley David, Merchant Kenneth: Accounting for management control. 2<sup>nd</sup> ed. London : Chapman and Hall, 1991. 518 str.
9. Eschenbach Rolf, Foffmann Werner, Kunesch Herman: Controlling. Stuttgart : Schaeffer – Poeschel, 1995. 669 str.
10. Fortuna Tadeja: Kritični pregled novih pristopov pri spremljanju uspešnosti poslovanja. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 40 str.
11. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994. 220 str.
12. Hočevar Marko: Nekaj razlogov proti uvajanju pojma »controlling«. Revizor, Ljubljana, 6(1995), 4, str. 37-47
13. Hočevar Marko, Jaklič Marko: Slovenski managerski izziv. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1999. 175 str.
14. Hočevar Marko, Igličar Aleksander, Zaman Maja: Osnove računovodstva. 2. dopolnjena izdaja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 446 str.
15. Hočevar Marko: Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode. IKS, Ljubljana, 29(2002), 11, str. 85–96.
16. Hočevar Marko: Deset tez za izboljšanje računovodskih informacij za notranje potrebe podjetij. XI. posvetovanje Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Zbornik referatov. Ljubljana : LM Veritas, 2003. str. 5–32.
17. Horvath Peter: Controlling. München : Vahlen, 1998. 902 str.
18. Hrovat Metka: Merilni instrumenti vodijo pilota v letalu: BSC (Balanced Scorecard) – novo orodje za merjenje uspešnosti na pohodu tudi v Evropi. Manager, Ljubljana, 2000, 6, str. 44-46.

19. International Group of Controlling: Kontrolorjev slovar: 100 izrazov, pomembnih za delo kontrolerja, z izčrpnimi pojasnili. Ljubljana : Orgos, 2000. 83 str.
20. Kaplan Robert S., Norton David P.: The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance. Harvard Business Review, Boston, 70(1992), 1, str. 71-79
21. Kaplan Robert S., Norton David P.: Uravnoteženi sistem kazalnikov: preoblikovanje strategije v dejanja. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2000. 343 str.
22. Kavčič Slavka: Poslovodno računovodstvo danes. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003. 43 str.
23. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost poslovodnega računovodstva v slovenskih podjetjih. Revizor, Ljubljana, 15(2004), 1-3, str. 46-79, 54-95, 26-63.
24. Koletnik Franc: Upravljalno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1992. 24 str.
25. Koletnik Franc, Belak Janko: Controlling. Ljubljana : Gradis, 1990. 33 str.
26. Križaj Franc: Kontroling kot upravljalni sistem v bančništvu. Bančni vestnik, Ljubljana, 47(1998), 11, str. 15-17.
27. Melavc Dane, Novak Aleš: Controlling: naloge, napotki, rešitve. Kranj : Moderna organizacija, 2002. 511 str.
28. Mramor Dušan: Teorija poslovnih financ. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 191 str.
29. Novak Aleš: Anglosaški in nemški pristop k kontrolingu. Organizacija, Ljubljana, 32(1999), 10, str. 554–563.
30. Osmanagić – Bedenik Nidžara: Kontroling in revizija. Revizor, Ljubljana, 6(1995), 6, str. 29–49.
31. Osmanagić – Bedenik Nidžara: Računovodenje (kontroling). Revizor, Ljubljana, 9(1998), 6, str. 35–48.
32. Pučko Danijel: Analiza in načrtovanje poslovanja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 196 str.
33. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika in organizacija podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 344 str.
34. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 394 str.
35. Rejc Adriana: Vloga nefinančnih kazalcev za presojanje uspešnosti poslovanja v novem poslovnem okolju. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 59 str.
36. Rejc Adriana: Presojanje uspešnosti poslovanja podjetij z usklajenim spletom finančnih in nefinančnih kazalcev. Slovenska ekonomska revija, Ljubljana, 49(1998), 5, str. 485–502.
37. Slovenski inštitut za revizijo: Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.
38. Tekavčič Metka: Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 202 str.

39. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000. 1083 str.
40. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec – Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 620 str.
41. Turk Ivan et al.: Osnove poslovnega računovodstva. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 462 str.

## **VIRI**

1. Zapiski predavanj pri predmetu Poslovodno računovodstvo v študijskem letu 2002/2003.
2. Gradivo za seminar Kontroling v praksi. Ljubljana : CISEF, 2001.
3. Balanced Scorecard. [<http://www.balancedscorecard.org/basics/bsc1.html>], 9.6.2004.
4. Slovenski inštitut za revizijo. [<http://www.si-revizija.si>], 9.6.2004.
5. Slovenski računovodski standardi. [[http://www.racunovodja.com/doc/srs\\_kaz.asp](http://www.racunovodja.com/doc/srs_kaz.asp)], 9.6.2004.