

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

UVEDBA KONTROLINGA V PODJETJE SILIKO D.O.O.

Ljubljana, september 2009

RENATA KOPRIVEC

IZJAVA

Študentka Renata Koprivec izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. mag. Aljaža Stareta, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____ Podpis: _____

Kazalo

| | |
|--|----|
| UVOD | 1 |
| 1 KONTROLING | 2 |
| 1.1 Opredelitev kontrolinga | 2 |
| 1.2 Zgodovinski razvoj | 4 |
| 1.3 Razvojne stopnje kontrolinga | 5 |
| 1.4 Anglo-ameriški in nemški pristop h kontrolingu | 6 |
| 1.4.1 Anglo-ameriški pristop | 6 |
| 1.4.2 Nemški pristop h kontrolingu | 9 |
| 1.4.3 Razlike med anglo-ameriškim in nemškim pristopom | 11 |
| 1.5 Funkcije kontrolinga in naloge kontrolerja | 12 |
| 1.5.1 Kontroling po funkcijskih področjih | 17 |
| 1.6 Organizacija kontrolinga | 18 |
| 1.7 Operativni in strateški kontroling | 20 |
| 1.7.1 Operativni kontroling | 20 |
| 1.7.2 Strateški kontroling | 22 |
| 1.8 Zakaj kontroling? | 24 |
| 1.8.1 Kontroling in poslovodno računovodstvo | 24 |
| 1.8.2 Kontroling in plansko-analitska služba | 26 |
| 1.8.3 Kontroling in notranja revizija | 26 |
| 1.8.4 Razlog za izbiro kontrolinga | 27 |
| 2 UVEDBA DEJAVNOSTI KONTROLINGA | 28 |
| 2.1 Pogoji za uspešno delovanje sistema kontrolinga | 28 |
| 2.2 Uvedba dejavnosti kontrolinga | 30 |
| 2.3 Orodja za kontroling | 33 |
| 3 UVEDBA KONTROLINGA V PODJETJE SILIKO, D.O.O. | 34 |
| 3.1 Predstavitev podjetja | 34 |
| 3.2 Analiza obstoječega stanja | 34 |
| 3.3 Poslovni vzroki za uvedbo kontrolinga | 37 |
| 3.4 Predlog organizacijske rešitve | 39 |
| 3.4.1 Umeščenost kontrolinga v organizacijo | 39 |
| 3.4.2 Naloge kontrolinga | 40 |
| 3.4.3 IT podpora | 41 |
| 3.5 Predlog uvedbe | 42 |
| 3.5.1 Podrobnejša analiza stanja | 42 |

| | | |
|--------------------------|--------------------------|----|
| 3.5.2 | Razvoj rešitve | 43 |
| 3.5.3 | Nadgradnja IS | 43 |
| 3.5.4 | Uvajanje..... | 44 |
| 3.5.5 | Poskusno delovanje | 44 |
| SKLEP | | 44 |
| LITERATURA IN VIRI | | 46 |
| PRILOGE | | |

Kazalo tabel

| | |
|--|----|
| Tabela 1: Osnove delovanja finančnega in poslovnega računovodstva..... | 7 |
| Tabela 2: Kontroler in finančnik..... | 9 |
| Tabela 3: Cilji na različnih področjih podjetja..... | 21 |
| Tabela 4: Razsežnosti strateškega in operativnega kontrolinga..... | 22 |
| Tabela 5: Naloge posameznih služb za potrebe kontrolinga (seznam nalog)..... | 32 |
| Tabela 6: Primer podatkov, ki jih posredujejo oddelki kontrolingu | 41 |

Kazalo slik

| | |
|--|----|
| Slika 1: Kontroling kot presek med managerjem in kontrolerjem..... | 1 |
| Slika 2: Funkcije operativnega kontrolinga | 13 |
| Slika 3: Kontingenčni pristop k zasnovi sistema kontrolinga..... | 20 |
| Slika 4: Razčlenitev poslovnega sistema | 25 |
| Slika 5: Umeščenost kontrolinga v podjetje Siliko, d.o.o. | 40 |

UVOD

Sedanja situacija na globalnem trgu je težka, mnoga podjetja so propadla ali pa so tik pred propadom. Nekatera podjetja pa delujejo, kot da se ne bi nič zgodilo, in skoraj ne čutijo posledic krize. Kakšna je razlika med prvimi in drugimi, v čem so drugi tako boljši? Odgovor seveda ni enostaven, saj je kriza prizadela vse, le da je nekatere mnogo bolj kot druge. Lahko predpostavljamo, da so bila tista podjetja, ki so preživela, mnogo bolj sposobna pravočasno in učinkovito se odzvati na nevarnosti v okolju. Še bolj kot prej v času konjunktura, času hude konkurence, hitrega tehnološkega razvoja ter nenehnih sprememb je v obdobju krize potrebna skrajna racionalizacija poslovanja podjetja. To lahko podjetje doseže s kakovostnim sistemom kontrolinga, ki vodstvu podjetja zagotavlja potrebne informacije za učinkovito ter uspešno odločanje. Podjetja so primorana poiskati svoje notranje rezerve, opustiti nedobičkonosne proizvode in storitve ter predvsem obvladovati stroške. Pri takšnih odločitvah potrebuje poslovodstvo pomoč in podporo strokovnih sodelavcev, ki so lahko organizirani v poseben oddelek v sklopu računovodstva ali pa kot služba za kontroling.

V teoriji je moč opaziti, da imajo različni avtorji različne poglede na kontroling. Zato je poznavanje različnih opredelitev kontrolinga pomembno, saj omogoča celovitejši pogled na dejavnost kontrolinga ter daje možnost združbam, da si izoblikujejo in razvijejo kontroling, primeren njihovi dejavnosti. V diplomski nalogi bom poskusila najti teoretične opredelitve, ki najbolj opisujejo to dejavnost v smislu ustreznosti z vidika sedanjega stanja na globalnem trgu in bi torej najbolj ustrezale situaciji, v kateri je proučevano podjetje. V začetnem delu diplomske bom poskušala biti manj kritična do različnih teoretičnih opredelitev in bom raje predstavila različne vidike in poglede na kontroling, v tretjem delu, v katerem bom obravnavala kontroling z vidika uvedbe v obravnavano podjetje, pa bom iz teoretičnih konceptov, predstavljenih v prvih dveh delih, poiskala tiste rešitve, ki bodo po mojem mnenju najbolj ustrezale podjetju glede na situacijo, v kateri je, velikost podjetja, dejavnost itd. Tako ne bom izbrala ene izmed »šol«, angloameriške ali nemške, ampak bom na koncu izbrala iz vsake tiste značilnosti, ki bi v podjetju lahko pomenile izboljšave v procesu odločanja in poti k dolgoročni uspešnosti.

Večini avtorjev je pri opredelitvi kontrolinga skupen koncept kontrolinga kot vodenja s cilji (angl. *management by objectives*). Ker predvidevam, da je glede na pogostost uporabe, ta izraz že splošno sprejet, sem besedo vodenje v povezavi s cilji obdržala. Besedo vodenje bi bilo bolj smiselno zamenjati z besedo management, saj je potrebno planirati, uveljavljati ter kontrolirati, da pride podjetje do zelenih ciljev. Koncept vodenja je tako nekoliko zavajajoč, zato je potrebno poudariti, da cilje podjetja postavlja vodstvo, in ne kontroler! Kontroler tudi ne sprejema odločitev, ampak podpira vodstvo pri upravljanju.

Večina slovenskih računovodskih teoretikov meni, da ni razlike med računovodjem in kontrolerjem, razlog je verjetno v tem, da slovenska računovodska stroka na tem področju bolj sledi ameriškemu načinu razmišljanja. V teoriji smo v Sloveniji računovodstvo opredelili kot sestavo štirih funkcij (knjigovodstvo, načrtovanje, analiziranje in nadziranje). Tako je stroka od

računovodstva že zdavnaj zahtevala, da poleg zunanjega poročanja poskrbi tudi za ustrezno notranje poročanje. Praksa praviloma ni sledila teoretičnim pobudam in danes računovodski oddelki v podjetjih večinoma opravljajo le knjigovodsko funkcijo (Hočevar, 2007, str. 19).

V računovodski strokovni praksi prihaja tako do razhajanj med mnenji o dejavnosti kontrolinga. Nekateri tako zagovarjajo nepotrebnost uvajanja dejavnosti kontrolinga, ker naj bi ta degradirala funkcije računovodstva, drugi so mnenja, da je kontroling del računovodstva, spet tretji pa, da je to strokovna (štabna) pomoč funkciji poslovođenja. Slednji so tisti, ki zagovarjajo in sledijo nemškemu pristopu h kontrolingu, ki se je tudi izkazal kot bolj uporabljen v slovenski praksi, predvsem pa v tistih podjetjih, v katerih imajo računovodstvo omejeno le na knjigovodstvo.

Namen diplomske naloge je ugotoviti, ali je odločitev o uvedbi kontrolinga v podjetje Siliko, d.o.o., pravilna in bo lahko podjetje v prihodnosti z učinkovitim sistemom kontrolinga dosegalo čim boljše odločitve za nadaljnjo rast podjetja.

Cilj diplomske naloge je ugotoviti, katere so osnovne značilnosti in funkcije kontrolinga, kakšne so različne možnosti organizacijske umestitve kontrolinga v podjetje, načini ter dejavniki za uspešno uvedbo kontrolinga v podjetje, ter na podlagi vseh teoretičnih spoznanj poiskati rešitev za uvedbo kontrolinga, ki bo najbolj primerna za obravnavano podjetje.

Diplomsko delo je vsebinsko razdeljeno na tri dele. V prvem delu je predstavljen zgodovinski razvoj kontrolinga, opredelitev in različni pogledi tujih ter domačih avtorjev na kontroling, anglo-ameriški in nemški pristop h kontrolingu ter razlike med obema pristopoma, funkcije kontrolinga in naloge kontrolerjev, operativni in strateški kontroling ter možni pristopi k organizaciji kontrolinga. Drugi del diplomske naloge se nanaša na teoretična in praktična spoznanja o uvedbi kontrolinga v podjetje. Iz teoretičnih spoznanj, pridobljenih v prvih dveh delih, poskušam v tretjem delu poiskati najboljše rešitve za uvedbo kontrolinga v obravnavano podjetje.

1 KONTROLING

1.1 Opredelitev kontrolinga

Beseda »controlling« ima dve korenini: francosko *contre le role* oziroma *controleur* in angleško *to control*. V angleščini ima, sodeč po ugotovitvah različnih avtorjev, pojem kontroling že kar 57 različnih pomenov (Emmanuel, Otley, Merchant, 1990, str. 7–8). Najpogostejše asociacije so krmiljenje, usmerjanje, vodenje, upravljanje, ukazovanje, preverjanje in nadzor. Oba izvorna pojma pa nas vodita k današnji besedi kontroling, ki pomeni usmerjati in uravnati. Njegova vloga je najprej usmerjena v prihodnost (usmerjati) in šele nato v preteklost (usklajevati) (Koletnik, 2007, str. 55). Kontroling v najožjem smislu pomeni nadziranje, kontroliranje ter ugotavljanje pravilnosti, ustreznosti poslovnih aktivnosti. V širšem smislu pa pomeni sodoben način upravljanja, ki ga izvaja poslovodstvo s pomočjo strokovnih sodelavcev.

Kontroling je služba, ki zagotavlja metode in informacije za procese načrtovanja in kontroliranja kot tudi podporo in usklajevanje teh procesov (Ziegenbein, 1992, str. 18).

Kontroling je funkcijsko razširjen instrument, ki podpira podjetniške odločitve in procese krmiljenja preko ciljno naravnane oskrbe in obdelave informacij. Kontroler poskrbi, da je na razpolago gospodarski instrumentarij, ki predvsem pomaga preko sistematičnega planiranja in s tem potrebne kontrole, doseči postavljene cilje podjetja (Preißler, 1996, str. 18).

Kontroling pomeni krmiljenje, vodenje oz. usmerjanje k dogovorjenim ciljem. Je torej upravljalni sistem podjetja, vodenega s cilji. Njegova temeljna značilnost je v tem, da je usmerjen v prihodnost in v uresničevanje načrtovanega poslovnega izida podjetja (<http://www.controllerverein.com>).

Kontroling je krmilni motor podjetja in kontroling služba skrbi za to, da lahko vsakdo uresničuje kontroling na svojem področju. Je spodbujevalec uporabe sodobnih sredstev in metod za uspešno gospodarjenje. Sem spada tudi stalna interpretacija potreb in posledic posredovanja poslovnih informacij (Koletnik, 1992, str. 4).

Kontroling je koncept sodobnega usmerjanja in uravnavanja poslovanja podjetja, ki temelji na jasnih ciljih, poteh za doseg teh ciljev in na strogem presojanju uresničevanja zadanih nalog (Rozman, Kovač & Koletnik, 1993, str. 259).

Kontroling je sodobna zamisel poslovedenja, ki mora zagotoviti vodenje poslovnega sistema v določeno smer na podlagi opredeljenih ciljev (Melavc, Novak, 2002, str. 9).

V sodobnih okoliščinah je kontroling način razmišljanja in strokovna podpora poslovodstvu, da bi se povečala sposobnost podjetja za prilagajanje in odzivanje na spremembe v okolju (Osmanagić Bedenik, 1995, str. 29).

Kontroling je posebna funkcija nadzorovanja in videnja procesov v podjetju skozi finančne podatke (Križaj, 2004a).

Kaligaro (2008) opredeljuje kontroling kot del upravljalne funkcije, ki z razvojem, uvajanjem, prilagajanjem, koordinacijo in integracijo upravljalnih mehanizmov podpira vodstvo podjetja pri čim boljšem upravljanju podjetja.

Kontroling obsega naloge planiranja, upravljanja in nadzora poslovnih procesov ter opredeljuje poslovno politiko podjetja. Gre za moderen koncept vodenja podjetja, s katerim se lahko podjetja v današnjih tržnih in gospodarskih razmerah uspešno borijo s konkurenco (Šrekl, 2009).

Različne teoretične opredelitve kontrolinga je Weber (1995, str. 23–30) povzel in razdelil v tri skupine, in sicer v kontroling, ki predvsem skrbi za priskrbo informacij, v kontroling kot posebno obliko vodenja ter kontroling, ki ima za osrednjo nalogo koordinacijo različnih delnih sistemov.

Tudi Kaligaró (2008) je zbral nekaj različnih opredelitev, in sicer, kontroling je:

- notranja kontrolna funkcija,
- del finančnega računovodstva,
- del upravljalnega računovodstva,
- del finančne funkcije,
- ekonomska-svetovalna funkcija,
- del vsake poslovne funkcije,
- samostojna poslovna funkcija,
- del upravljalne funkcije.

Torej kaj je kontroling? Kot lahko vidimo so danes gledanja na kontroling neenotna. Koletnik (1996b, str. 7–8) meni, da zaradi enostranskih in nesistemskih razlag. Če gledamo na kontroling iz zornega kota sistemske teorije, ki razlikuje informacijski in odločevalni podsistem, je mnogo bolj razumljiv in prepričljiv. Kontroling v Evropi se je pojavil kot posledica poslovnih razmer v drugi polovici sedemdesetih let, zaradi potrebe po decentraliziranem, preudarnem in ciljnem delovanju, ki je hkrati prinašala novo poslovno filozofijo, nov slog upravljanja in nove informacijske potrebe. Zato je mogoče o kontrolingu govoriti kot o posebni poslovni filozofiji, posebnem slogu vodenja ter posebnem slogu informiranja.

1.2 Zgodovinski razvoj

Dejavnost kontrolinga in samo besedo kontroler zasledimo že v 15. stoletju, in sicer najprej v državnih upravah, ki so zaposlovale poklicne kontrolerje. Ti so presojali oziroma kontrolirali prilive in odlive državnih (kraljevskih) blagajn (Koletnik, 1992, str. 1). V ZDA je kongres leta 1778 imenoval funkcijo »comptrollerja« (izraz se v glavnem uporablja v državnih institucijah), katerega naloga je bila skrb za ravnotežje državnega proračuna, se pravi ravnotežje med prilivi in odlivi. V podjetjih se je izraz kontroling in kontroler prvič pojavil v drugi polovici 19. stoletja, v času razvoja industrije. Tako lahko leta 1880 zasledimo prvo omembo kontrolerja v gospodarski družbi, in sicer v ameriškem železniškem podjetju »Atchison, Topeka & Santa Fe Railway System«. Prvo industrijsko podjetje, ki je uvedlo mesto kontrolerja, je bilo General Electric Company, leta 1892 (Križaj M., 2004a).

Sprva se je poklic kontrolerja le redko kje uveljavil. Bil je skoraj nepoznan in šele po letu 1920 se podjetja pričnejo navduševati za kontrolerje, saj so bili za takratne gospodarske razmere značilni velika nestabilnost, veliko poslovno tveganje in visoka inflacija. Podjetja so začutila potrebo po posebnih ekonomskih strokovnjakih, ki bi vodstvu pomagali usmerjati in uravnavati poslovanje. Težišče informacijske dejavnosti se je prevesilo iz spremljanja ter informiranja o preteklih dogodkih in stanjih na oblikovanje ciljev in nalog ter poti za uresničevanje prihodnjih nalog. Nastala je potreba po planiranju in po strokovnjakih, ki bi čim zanesljiveje napovedovali prihodnost podjetij. Obenem se je pojavila potreba po presojanju uresničevanja zadanih ciljev, torej po nadziranju v ekonomskem smislu (Koletnik, 1992, str. 1–2).

V Evropi, posebno še v Zvezni republiki Nemčiji, se je kontroling začel uveljavljati šele v drugi polovici petdesetih let. Nemški avtor Zybon navaja vzroke za kasnejše uvajanje kontrolinga v evropska podjetja, ki so (Hočevar, 1995, str. 42):

- za dvajseta leta je značilna večja gospodarska svoboda v Združenih državah Amerike kot pa v Evropi, kjer so načrtovanje in nadzorovanje izvajali izključno na ravni podjetja,
- svetovna gospodarska kriza je prej in močnejše vplivala na gospodarstvo v Združenih državah Amerike kot pa v Evropi, torej je bila tam tudi večja potreba po načrtovanju in kontroliranju,
- v Združenih državah Amerike so znanost in podjetja hitreje spoznali pomembnost računovodstva za upravljanje podjetij.

Nemška podjetja so začela sprejemati koncept kontrolinga od konca šestdesetih let naprej, sprva pod vplivom ameriških družb, ki so prenesla v svoja nemška odvisna podjetja kontroling iz matičnih družb, kasneje pa je doživel ta koncept v Nemčiji pravi razcvet (Pučko, 2006, str. 265).

Drugje v Evropi se je kontroling pojavil konec sedemdesetih let, ko so se podjetja soočala s potrebo po koreniti racionalizaciji poslovanja, ki je bila posledica velike naftne krize. Pojav hitro rastoče konkurence, vedno novih tehnologij in vedno krajše življenjske dobe proizvodov je hkrati zahteval tudi celostno obvladovanje stroškov (Križaj M., 2004a). Takšne razmere so zahtevale večjo notranjo disciplino, natančnejšo opredelitev ciljev in nalog podjetja. Razlogi za uvajanje kontrolinga so torej v spremembi pogojev poslovanja in v rastoči konkurenci, ki je prisiljevala podjetja k čim bolj preudarnemu poslovanju za dolgoročni obstoj.

Slovenija ni bistveno zaostajala za dogajanje v Evropi, saj je že v šestdesetih letih prejšnjega stoletja bilo mogoče zaslediti prve zametke današnjega kontrolinga v podjetju Meblo iz Nove Gorice, in je bilo tako prvo podjetje, ki je s pomočjo švedskega svetovalnega podjetja uvedlo kontroling (Križaj M., 2004a).

1.3 Razvojne stopnje kontrolinga

Odvisno od problemov nekega obdobja in okoliščin poslovanja je kontroling izpopolnjeval svojo vsebino z novimi pogledi in spremljajočimi instrumenti. Njegov razvoj je navadno razdeljen na stopnje zapisovalca (registratorja), usmerjevalca (navigatorja) in prenovitelja (inovatorja).

Obdobje kontrolinga kot registratorja je obdobje petdesetih in šestdesetih let ter stabilnih okoliščin poslovanja. Spremembe so bile redke, povpraševanje je presegalo ponudbo, zato je bilo mogoče prodati vse, na voljo pa so bile razmeroma zanesljive informacije o okolju, tako da je bilo mogoče zelo natančno načrtovati in predvidevati. Temeljno pravilo za uspeh podjetja je bilo zasnovano na zadovoljevanju rastočega povpraševanja na trgu. Preprosti načini obračunavanja stroškov in učinkov so zadoščali za pregled nad poslovanjem in za usmerjanje poslovanja. Poslovna strategija podjetij je bila zasnovana na njihovi notranji tehnični (proizvajalni)

sposobnosti in se je omejevala na pasivno prilagajanje. V okoliščinah, v katerih so bila podjetja v glavnem usmerjena v svojo notranjost, je kontroling opravljal funkcijo dokumentiranja, zato se je imenoval zapisovalec. Temeljni instrumenti, ki jih je uporabljal kontroler, so bile bilance in kalkulacije, najpogosteje na podlagi popolnih stroškov.

Nenehne spremembe na trgu v sedemdesetih letih so zahtevale hitro prilagajanje, istočasno pa se je zaradi rasti podjetij zmanjševal pregled nad poslovanjem. Zasičenost trga in povečana ponudba sta silili podjetja k usmerjanju navzven, k obvladovanju tekmecev v panogi in k tekmovalnemu boju za tržne deleže. Informacije so postale vedno bolj nezanesljive in jih je bilo treba pogosteje sprejemati s tveganjem, predvidevanje je postalo zahtevnejše in negotovo, od načrtovanja pa se je pričakovala večja gibkost. Podjetja so bila prisiljena spreminjati svojo dotedanjo strategijo v aktivno prilagajanje in ravnanje, tako so poskušala vplivati na okolje. Trg je bil čedalje bolj zasičen, zato je bilo treba iskati nove poti do kupcev. Za sedemdeseta leta velja, da je kontroler deloval kot usmerjevalec. Uporabljal je posamične instrumente, kot so predračun ter kontrole njegovega uresničevanja in poročanja, ter skušal zlasti z njihovim povezovanjem, kratkoročnim obračunom stroškov in učinkov, s prispevkom za kritje stalnih stroškov ter izračunom točke pokritja, s primerjanjem in kazalniki vodstvu olajšati upravljanje podjetja.

Sodobne okoliščine poslovanja so se zaostriale. Podjetja so izpostavljena novim problemom, skrajno razgibanemu in zapletenemu okolju, informacije o okolju so izrazito negotove, napovedi se čedalje manj uporabne. V takšnih razmerah mora podjetje nenehno uvajati pomembne spremembe: proizvodni program je treba sproti prilagajati, na trgu se ponuja čedalje več novih proizvodov in storitev, življenjska doba proizvodov se krajša, kapital, ki ga je čedalje težje dobiti, ni več poglavitni, ključni postanejo visokokvalificirani in motivirani sodelavci. V prejšnjih obdobjih povečana podjetja imajo sedaj težave z notranjim usklajevanjem posameznih delov in funkcij. Povečanih problemov ni mogoče odpraviti z metodami in instrumenti iz preteklosti, zato si prizadevajo razvijati nove postopke in uporabljati nove metode. Zato se govori o kontrolerju kot prenovitelju, ki mora razvijati in uvajati nove instrumente kot pomoč kapetanu ladje v megli in neurju. Od sodobnih instrumentov kaže omeniti procesne in ciljne stroške, zamisel »vitke« proizvodnje in upravljanja, strateško kontrolo, razvoj ranega opozarjanja, strateškega radarja, strateške, ekološke in socialne bilance. Z uvedbo in uporabo novih instrumentov se poskuša olajšati in pospešiti prilagajanja podjetja hitrim spremembam v okolju (Osmanagić Bedenik, 1995, str. 31–34).

1.4 Anglo-ameriški in nemški pristop h kontrolingu

1.4.1 Anglo-ameriški pristop

Iz zgodovinskega razvoja je razvidno, da sta se v teoriji izoblikovala dva pogleda na kontroling, in sicer anglo-ameriški in nemški. Zaradi časovnega neujemanja razvoja kontrolinga v Združenih državah Amerike in v Evropi se funkcije kontrolerjev med celinama nekoliko razlikujejo.

Tuja strokovna literatura deli računovodstvo podjetja po uporabnikih informacij. Finančno računovodstvo (financial accounting) pripravlja podatke in informacije za zunanje uporabnike, poslovodno računovodstvo (management oz. managerial accounting) pa za notranje. Tako najdemo v novejši anglo-ameriški literaturi definicijo, da poslovodni informacijski sistem zagotavlja informacije poslovodstvu in zaposlenim. Poročila finančnega računovodstva pa zajemajo gospodarske informacije posameznikom in organizacijam zunaj podjetja, kot so lastniki, posojilodajalci, kupci, dobavitelji, zakonodajalci in davčni organi države (Kavčič, Klobučar Mirovič & Vidic, 2007, str. 7).

Tabela 1: Osnove delovanja finančnega in poslovodnega računovodstva

| | Finančno računovodstvo | Poslovodno računovodstvo |
|-----------------------------------|--|--|
| Uporabniki | Zunanji: lastniki, posojilodajalci, kupci, dobavitelji, davčne oblasti | Notranji: zaposleni, poslovodstvo |
| Namen | Poročanje o preteklih dosežkih zunanjim uporabnikom | Informirati za odločanje uporabnike, dati povratne informacije za nadziranje |
| Časovna naravnost | Preteklost, po nastanku poslovnih dogodkov, zgodovinski podatki | Sedanost, orientirano v prihodnost |
| Omejitve (priložnosti) | Regulirano: pravila, sprejeta z računovodskimi standardi in predpisi države | Ni regulirano: sistem poročanja in vrste informacij so odvisni od potreb po strateškem in kratkoročnem usmerjanju podjetja |
| Vrste informacij | Vrednostno (denarno) izražene | Vrednostno (denarno) izražene, dopolnjene s fizičnimi kazalci in kazalniki |
| Narava informacij | Objektivne, nadzorljive, zanesljive, konsistentne, točne | Bolj subjektivne in presojsane, veljavne, relevantne, ustrezne |
| Obseg (poročevalska enota) | Zelo zgoščene: poročanje o celotnem podjetju | Razčlenjene: obveščanje področnih in območnih odločevalcev in akterjev |
| Vrste in pogostost poročil | Temeljni računovodski izkazi; polletno, letno | Notranja poročila; tako pogosto, kot je potrebno |
| Namen poročil | Splošen namen | Poseben namen za posebne odločitve |
| Vsebina poročil | Praviloma o podjetju kot celoti; zelo zgoščene informacije, omejene na tiste, ki so predpisane; sintetično knjigovodstvo, temeljijo na računovodskih predpisih | Praviloma za enote znotraj podjetja; zelo podrobna poročila; temeljijo na podatkih stroškovnega računovodstva; sprejeti standardi znotraj podjetja |
| Proces verifikacije | Neodvisno zunanje revidiranje | Ni neodvisnega zunanjega revidiranja |

Vir: S. Kavčič et al., Poslovodno računovodstvo, 2007, str. 11–12.

Definicija Odbora za prakso poslovnega računovodstva (Management Practices Committee) pri ameriškem Inštitutu poslovnih računovodij (Institute of Management Accountants) označuje proces poslovnega računovodenja kot proces identificiranja, merjenja, zbiranja, analiziranja, pripravljajanja, tolmačenja in poročanja informacij, ki jih uporablja poslovodstvo za načrtovanje, vrednotenje in nadzor znotraj organizacije in za zagotavljanje ustrezne uporabe in odgovornosti za sredstva. Poslovodno računovodstvo pa zajema tudi pripravo računovodskih poročil za zunanje uporabnike, kot so delničarji, upniki in davčne oblasti. Informacije, ki jih zagotavlja poslovodno računovodstvo za odločanje, vplivajo na vsebino bodočih računovodskih izkazov, ki so v prvi vrsti namenjeni zunanjim uporabnikom, tako da je tudi priprava teh bodočih računovodskih izkazov posredno v domeni poslovnega računovodje. Iz vsega tega sledi, da poslovodno računovodstvo, ki je usmerjeno v podporo odločanja, pri oblikovanju mnogih potrebnih informacij črpa podatkovno podlago tako v finančnem kot v stroškovnem računovodstvu, pa tudi izven računovodstva, v sami organizaciji in/ali izven okolja (Melavc & Novak, 2002, str. 20–21).

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,
- razne ekonomske analize o dogajanjih v podjetju in v okolju in
- nadziranje poslovanja.

Ameriška literatura največkrat opredeljuje funkcije kontrolerjev kot (Hočevvar, 1995, str. 43):

- načrtovanje in nadziranje,
- poročanje in pojasnjevanje,
- ocenjevanje in svetovanje,
- davčno poslovanje,
- poročanje vladi,
- varovanje premoženja podjetja in
- ekonomsko analiziranje.

Opredelitev, ki jo podaja Hilton (1994, str. 9–10) pravi, da je v večini organizacij kontroler glavni poslovodni in finančni računovodja. Kontroler je navadno odgovoren za nadziranje osebja v računovodskem oddelku in za pripravo informacij ter poročil, kot glavni poslovodni računovodja v podjetju kontroler pogosto tolmači linijskim vodjem računovodske informacije in svetuje v procesu načrtovanja in odločanja. Večina kontrolerjev je tako vpletenih v procese načrtovanja in odločanja na vseh ravneh in na vseh funkcijskih področjih podjetja.

Vsebinske razlike med nalogami, ki jih opravlja kontroler, in nalogami, ki jih opravlja finančnik, so navedene v tabeli 2.

Tabela 2: Kontroler in finančnik

| Kontroler | Finančnik (ang. <i>Treasurer</i>) |
|--|---|
| Nadzoruje računovodski oddelek | Vzpostavlja in vzdržuje odnose s posojilodajalci, vlagatelji in vladnimi agencijami |
| Pripravlja vsa poročila za zunanje uporabnike (finančno računovodstvo) | Skrbi za varnost denarja in drugih sredstev |
| Pripravlja vsa poročila in informacije za notranje (poslovodno računovodstvo) | Upravlja z investicijami |
| Pomaga linijskim vodjem pri tolmačenju in uporabi (poslovno) računovodskih informacij | Odgovarja za posojilno politiko |
| Pripravlja poročila za davčno in vladno poročanje; poslovodstvu svetuje o davčnih vprašanjih | Vodi zavarovalniško politiko |

Vir: R. Hilton, *Managerial Accounting*, 1994, str. 11.

Vloga poslovodnega računovodje je, da identificira, meri in zbira poslovne transakcije ter druge poslovne dogodke, da analizira in interpretira aktivnosti in z njimi povezane podatke in da pripravi relevantna poročila, ki jih poslovodstvo uporablja v postopkih načrtovanja, vrednotenja in nadziranja. Svoje vloge opravlja skozi številne naloge s področja načrtovanja in predračunavanja, stroškovnega računovodstva, splošnega (finančnega) računovodstva, analiziranja, notranjega revidiranja, systemske analize itd. Ker ne obstaja splošno sprejet obrazec, ki bi opredeljeval obseg nalog, ki naj bi jih opravljal kontroler, je razumljivo, da se med podjetji pojavljajo velike razlike v razumevanju vsebine kontrolinga kot funkcije. Tako je obseg nalog, ki jih opravlja kontroler, odvisen od velikosti in kompleksnosti organizacije, panoge, kontrolerjeve osebnosti in sposobnosti, pa tudi od zamisli vrhovnega poslovodstva. Tako se dogaja, da v praksi ljudje z nazivom kontroler v eni skrajnosti opravljajo naloge, ki so omejene le na knjigovodstvo, in v drugi skrajnosti naloge, ki de facto spadajo v vrhovno poslovodstvo (Novak, 1999, str. 556).

1.4.2 Nemški pristop h kontrolingu

Pojem kontrolinga se je v Nemčiji uvajal postopoma. Leta 1970 je Deyhle ustanovil Akademijo za kontrolerje (Controller Academia), leta 1975 pa je bilo ustanovljeno Društvo kontrolerjev (Controller Verein) in je bil prvi kongres kontrolerjev (Congress der Controller). Izvor pojma kontroling v smislu opisa nalog kontrolerja in v smislu teorije je torej nemškega izvora, kajti v angleščini se za to uporablja izraz »controllershhip« (Novak, 1999, str. 559).

Koletnik (1992, str. 3) takole opredeljuje težišče pri evropskih kontrolerjih:

- v svetovanju in koordinaciji pri izdelavi letnih predračunov,
- v strateškem in dolgoročnem planiranju,
- v vodenju internih obračunov poslovanja,

- v prikazovanju poslovne uspešnosti,
- v skrbi za notranje informiranje,
- v ekonomskem svetovanju,
- v koordinaciji naložb,
- pri drugih posebnih proučitvah.

Hočevar (1995, str. 43) pa je takole povzel različne opredelitve kontrolinga nemških avtorjev:

- sodobni koncept upravljanja podjetja, ki zajema načrtovanje, informiranje, analiziranje, kontroliranje in upravljanje, ki so v stalni krožni, povratni zvezi. To je instrument upravljanja, ki presega posamezne funkcije in je v pomoč poslovodstvu pri odločanju (Schroder);
- upravljanje ali uravnavanje dejavnosti podjetja glede na načrt, tako da se uresničijo cilji podjetja (Heckert, Wilson);
- podpora upravljanju podjetja ob pomoči informacij (Hoffmann);
- celotnost upravljalško-analitične dejavnosti, katere cilj sta razbremenitev in izboljšanje poslovođenja podjetja (Winterhalter);
- vloga navigatorja na ladji – podjetju (Preissler, Haberland);
- poslovno in filozofsko miselno ozadje (Wickenhauser);
- instrument upravljanja, in to s ciljem načrtovanja, kontroliranja in zagotavljanja informacij (Horvath).

Za razumevanje nemškega pristopa h kontrolingu je potrebno ločiti kontroling kot proces oziroma funkcijo, ki je nekako bolj teoretični konstrukt akademskih krogov in opredeljuje, kaj naj bi kontroler delal, od kontrolinga kot institucije, ki zares obstaja v praksi in v bistvu opredeljuje, kaj kontroler v praksi v resnici dela. Pri kontrolingu kot procesu ločimo operativni in strateški kontroling, ki ju bom natančneje opisala v naslednjih poglavjih. V nemškem pristopu torej zaznamo večji prepad med teorijo in prakso, prav tako pa vsebino pojmov bolj narekuje teorija kot praksa. Kontroling kot proces oziroma funkcijo izvajajo kontrolerji in poslovodje oz. managerji (Novak, 1999, str. 559-560).

Slika 1: Kontroling kot presek med managerjem in kontrolerjem



Vir: Kontroler in kontroling, 2009.

V praksi se tako kontroling uresničuje kot rezultat sodelovanja med managerjem in kontrolerjem, zato je kontroling timsko delo. Kontroler je navigator, ki pomaga managerju doseči zastavljene cilje brez odmikov. Primarno je kontroling funkcija managerja, sekundarno pa kontrolerja, ki je v funkciji managerjevega svetovalca in izvedenca za poslovno ekonomiko.

Managerji izvajajo naloge, kontrolerji pa poskrbijo za transparentnost poslovnih rezultatov. Torej kontrolinga ne izvajajo le kontrolerji, ampak je kontroling rezultat timskega dela kontrolerja in managerja (<http://www.controllerverein.com>).

Koncept kontrolinga vsebuje princip vodenja s cilji (*management by objectives*). Tako je potrebno osnovni ciljni kazalnik ROI oziroma donosnost sredstev razbiti na delne srednje in nižje cilje, ki jih je potrebno skupaj z odgovornostjo za njihovo doseganje delegirati poslovojem na srednjih in nižjih ravneh. Seveda pa je uresničevanje delnih ciljev potrebno spet koordinirati, da bi dosegli osnovni cilj. Težišče tega koncepta je vodenje s poslovnoizidnimi enotami (*profit centers*) oziroma enotami dodajanja vrednosti (*contribution centers*), kar kaže na precej decentraliziran pristop, ki poudarja tako stroškovno kot prihodkovno (tržno) komponento (Novak, 1999, str. 559–560).

V nemški literaturi dajejo različni avtorji različen poudarek področjem nalog kontrolinga. Tako ena skupina avtorjev izpostavlja, da je osrednja naloga kontrolinga koordinacija različnih delnih sistemov poslovnega sistema, druga skupina opredeljuje kontroling kot delno področje vodenja, kjer ima kontroler vlogo navigatorja, tretji avtorji pa menijo, da je glavna funkcija kontrolinga priskrba informacij, ki so večinoma izid računovodskega informacijskega sistema (Melavc & Novak, 2002, str. 28–29).

1.4.3 Razlike med anglo-ameriškim in nemškim pristopom

V anglo-ameriški literaturi opisuje kontroling upravljalno funkcijo nadziranja in ne nalog kontrolerja, kakor velja za nemško literaturo. Obenem vidijo anglo-ameriški teoretiki kontrolerja kot pripravljalca poročil, namenjenih notranjim uporabnikom (poslovojestvo, zaposleni) ter zunanjim uporabnikom (državna uprava, banke, lastniki idr.) (Križaj M., 2004a).

Režun (2004, str. 17–18) izpostavlja naslednje večje razlike med obema pristopoma:

- pri anglo-ameriškem pristopu je delovno mesto kontrolerja večinoma izenačeno z delovnim mestom računovodje oziroma je temu neposredno podrejeno; pri nemškem pa sta kontroler in računovodja običajno ločeni delovni mesti,
- organizacijsko je kontroling pri anglo-ameriškem pristopu enotno opredeljen kot služba računovodstva oziroma njen del; pri nemškem pristopu se pojavlja več organizacijskih rešitev, čeprav prevladuje kontroling kot posebna, svetovalna, štabna služba v podjetju,
- naloge anglo-ameriškega kontrolerja se nanašajo na notranje in zunanje računovodstvo, vključujejo tudi naloge z davčnega področja (spremljanje predpisov, svetovanje), notranje revizije ter finančnega računovodstva; težišče nalog nemškega kontrolerja je na

notranji ekonomiji, medtem ko finančno računovodstvo, financiranje, notranja revizije in davčno področje niso njegove tipične naloge,

- uporabniki storitev anglo-ameriškega kontrolerja so zunanji in notranji, medtem ko so uporabniki storitev nemškega kontrolerja predvsem notranji (poslovodstvo, zaposleni),
- anglo-ameriški pristop obravnava kontroling predvsem v luči operativnih nalog (letnega planiranja, kontroliranja, analiziranja, informiranja); nemški pristop poleg nalog z operativnega področja vključuje tudi naloge s strateškega področja poslovanja podjetja,
- slabost pri anglo-ameriškem pristopu h kontrolingu je v tem, da v ospredje postavlja operativne naloge, medtem ko je prednost v tem, da ima kontroler na razpolago boljše podatke (v okviru računovodstva) kot pri nemškem sistemu, kjer je računovodstvo predvsem knjigovodstvo in si mora kontroler ustrezne podatke pridobivati iz drugih delov, oddelkov podjetja; prednost nemškega pristopa h kontrolingu pa je v tem, da presega okvire operativnih nalog,
- po anglo-ameriških opredelitvah lahko kontroling uvrstimo predvsem v informacijski podsistem podjetja (tako kot računovodstvo); po nemških opredelitvah bi ga pogosto lahko uvrstili tudi v odločevalski podsistem podjetja, saj se pogosto enači s poslovodnimi funkcijami, upravljanjem,
- anglo-ameriški akademski, teoretični pogled na delovanje kontrolerja temelji na tem, kar se izvaja v praksi – teorija sledi praksi oziroma se je iz nje razvila; nemški pristop pa razlikuje med »teoretičnim« kontrolingom, ki je nastal v akademskih krogih in opredeljuje, kaj naj bi kontroler delal, in »praktičnim« kontrolingom, ki zares obstaja v praksi nemških podjetij in opredeljuje, kaj kontroler v podjetju v resnici dela – teorija in praksa sta se razvijali vzporedno in ne povsem povezano,
- zaradi že navedenih dejstev oziroma razlogov je anglo-ameriški pristop bolj enoten, logičen, jasen, vendar se pri tem poraja vprašanje smiselnosti uporabe pojma kontroling, saj je izenačen z računovodstvom oziroma z delom le-tega; nemški pristop je veliko bolj neenoten, a je iz njega veliko lažje razbrati potrebo po uporabi drugega pojma od računovodstva, potrebo po uporabi pojma kontroling.

1.5 Funkcije kontrolinga in naloge kontrolerja

Naloge kontrolinga se nekoliko razlikujejo glede na anglo-ameriško ter nemško pojmovanje kontrolinga, kar smo spoznali že v prejšnjih poglavjih. Ne glede na to razlikovanje je mogoče področja nalog razvrstiti v štiri sklope ali sisteme (Koletnik, 1996a, str. 35–36):

- sistem evidentiranja,
- sistem planiranja,
- sistem nadziranja,
- sistem poročanja.

S sistemom evidentiranja razumemo več obračunskih sistemov, s katerimi spremljamo vse dosežene procese in stanja. Podjetju so potrebni knjigovodski sistem, finančni in drugi poslovno operativni informacijski sistemi.

Sistem planiranja zagotavlja sistematično usmerjanje na vseh odločitvenih ravneh. V okviru tega sistema morajo biti opredeljeni metodološki in časovni vidiki vseh vrst strateškega in operativnega planiranja. V okviru strateškega planiranja so opredeljeni (uspešnostni) potenciali ter proizvodne in tržne sposobnosti podjetja. Pri operativnem planiranju pa gre za postavljanje operativnih ciljev, ki so povezani s poslovnim in finančnim izidom podjetja.

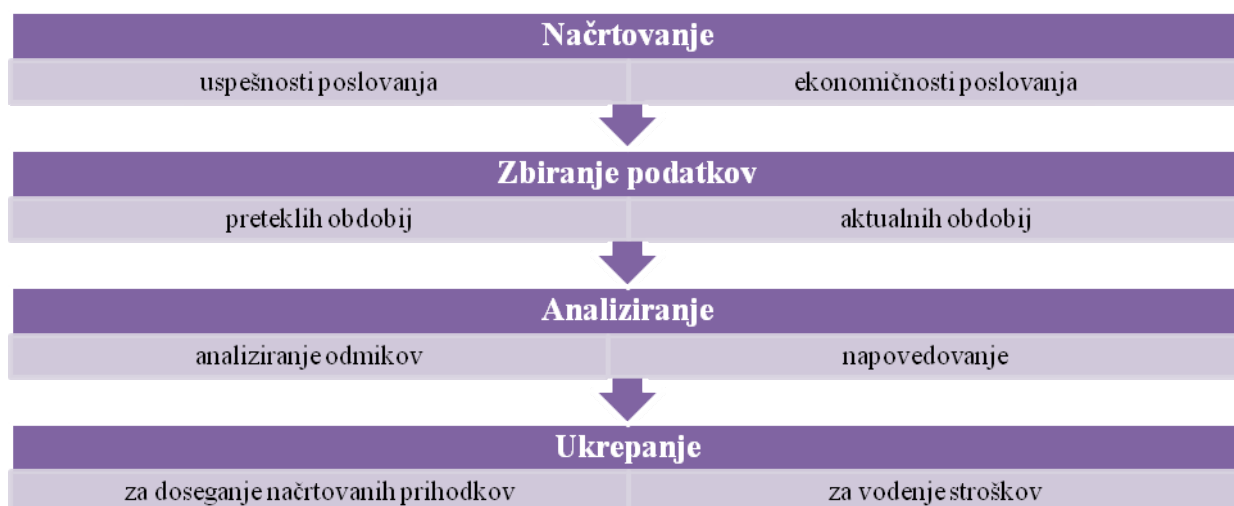
Sistem nadziranja vsebuje metodološke in časovne vidike kontroliranja in analiziranja ter oblikovanja kontrolnih in analitskih informacij (Koletnik, 1996a, str. 35–36).

Sistem informiranja oziroma poročanja temelji na izgrajenem sistemu planiranja in evidentiranja ter na stalni in sproti skrbi za oblikovanje predračunskih in nadzornih informacij za vse odločitvene ravni v podjetju. Njihove potrebe so odvisne od danih nalog in pristojnosti. Informacije prikazujejo poslovno situacijo v obliki preglednice, slike, kazalnika in/ali besedila, podatki v njih pa so prikazani (Koletnik, 1996a, str. 36–37):

- s pomočjo primerjave absolutnih in relativnih števil o želenih in uresničenih stanjih in procesih,
- s pomočjo posameznih ali povezanih kazalnikov o želenih in uresničenih procesih in stanjih,
- s pomočjo drugih informacijskih pripomočkov.

Šrekl (2009) deli funkcije operativnega kontrolinga na štiri sklope, kot je predstavljeno na sliki 2:

Slika 2: Funkcije operativnega kontrolinga



Vir: B. Šrekl, Kontroling – sodoben koncept vodenja podjetja, 2009.

V sklopu **funkcije načrtovanja** se kontroling ukvarja predvsem z načrtovanjem uspešnega in ekonomičnega poslovanja.

V sklopu **funkcije zbiranja podatkov** se kontroling ukvarja z zbiranjem podatkov iz preteklega obdobja in aktualnih obdobj iz računovodskega informacijskega podsistema ter iz drugih informacijskih podsistemov (prodaje, proizvodnje, financ itd.).

V sklopu **funkcije analiziranja** se kontroling ukvarja s primerjavo stanj sedanjih, preteklih in načrtovanih obdobj, z analiziranjem odmikov med stanji različnih obdobj ter napovedovanjem oz. prognoziranjem poslovanja za prihodnja obdobja na podlagi ugotovljenih trendov sedanjih obdobj.

V sklopu **funkcije ukrepanja** se kontroling in širše poslovodstvo ukvarja s sprejemanjem ukrepov, ki bi lahko spremenili trenutne trende in jih obrnili v zeleno smer k začrtanemu cilju. Namen operativnega kontrolinga je, da s svojimi funkcijami pomaga pri povečevanju učinkovitosti poslovanja, tako operativni kontroling pomaga usmerjati poslovanje podjetja k začrtanemu cilju, to pomeni, da pomaga držati določeno smer podjetja, zagotavljati načrtovano donosnost in likvidnost poslovanja, predvsem pa se ukvarja s prihodki in obvladovanjem stroškov. Pri svojem delovanju tako uporablja različne inštrumente, kot so: srednjeročno in kratkoročno načrtovanje ciljev prodaje, nabave, proizvodnje, stroškov, poslovnih izidov, izdelava najrazličnejših analiz, primerjava doseženih ciljev z načrtovanimi itd. (Šrekl, 2009).

Ključni sklopi aktivnosti kontrolinga kot jih navaja Kaligaro (2008) so:

- podpora vodstvu pri načrtovanju poslovanja oziroma **sistem načrtovanja**,
- podpora vodstvu pri nadziranju (spremljanju poslovanja) oziroma **sistem nadziranja**,
- podpora vodstvu pri poslovnem odločanju oziroma **sistem analiziranja**,
- podpora vodstvu pri zasnovi drugih upravljaljskih sistemov in mehanizmov.

Podjetje kot poslovni sestav lahko razdelimo na tri delne sestave: izvajalnega, odločevalnega in informacijskega. Izvajalni sestav obsega zunanje, vidne dele poslovanja, sistematizirane v tako imenovane temeljne poslovne funkcije. Odločitve o njih in gospodarskih kategorijah je treba sprejemati v vrhovnem poslovodstvu oz. poslovodstvu na nižjih ravneh. Za sprejemanje odločitev o procesih in stanjih pa so potrebne informacije. Te lahko izhajajo iz informacijskega sestava, ki obsega štiri informacijske funkcije (Kavčič et al., 2007, str. 3):

- funkcijo obravnavanja podatkov o preteklosti (knjigovodstvo),
- funkcijo obravnavanja podatkov o prihodnosti (računovodsko predračunavanje),
- funkcijo nadziranja obravnavanja podatkov (računovodsko nadziranje),
- funkcijo analiziranja podatkov (računovodsko analiziranje).

Ker je knjigovodstvo izključno naloga računovodske službe v vsakem podjetju, se tej funkciji ne bom posvetila v nadaljevanju, ampak bom opredelila, kako so preostale tri funkcije (ki so tudi naloge kontrolinga) opredeljene v Slovenskih računovodskih standardih (v nadaljevanju SRS).

SRS (2006) opredeljujejo **računovodsko predračunavanje** kot obdelovanje v denarni in naravni (nedenarni) merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj. Usmerjeno je k sestavljanju računovodskih predračunov, ki zajemajo denarno in v naravnih merskih enotah izražene podatke o načrtovanih sredstvih, obveznostih do njihovih virov, prihodkih, odhodkih, stroških ter prejemkih in izdatkih. Računovodsko predračunavanje je sestavina tako finančnega, stroškovnega kot poslovnega računovodstva. Za poslovodno računovodstvo so za odločanje poslovodstva pomembni tisti predračuni, ki obsegajo poleg denarnih tudi v naravnih merskih enotah izražene podatke oziroma informacije.

Računovodsko nadziranje je računovodsko presojanje pravilnosti pojavov in računovodskih podatkov o njih. Obsega nadziranje pridobivanja podatkov, ki se nato vključijo v knjigovodenje ali računovodsko predračunavanje, ter njihovega obdelovanja in proučevanja pa tudi sestavljanja računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje zanesljivost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje poslovanja in dosežke pri delovanju, ter podlage za izboljšave (SRS 28, 2006).

Računovodsko nadziranje je sestavina finančnega računovodenja, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotnega podjetja ali njegovih razmerij z drugimi. Sestavina stroškovnega računovodenja je, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja, in sestavina poslovnega, kadar obravnava informacije za odločanje (SRS 28, 2006).

SRS (2006) obravnava računovodsko analiziranje kot presojanje kakovosti pojavov in računovodskih podatkov o njih. Obsega proučevanje, ki je tesno povezano s sestavljanjem računovodskih poročil o načrtovanih in uresničenih poslovnih procesih in stanjih. Povečuje kakovost računovodskih informacij, ki pojasnjujejo stanje in dosežke pri delovanju, ter podlage za izboljšavo procesov in stanj (SRS 29, 2006).

Razčlenjevanje odmikov od uresničenih velikosti, ki jih vsebujejo računovodski obračuni, od sodil upošteva razloge za nastajanje teh odmikov. Na tem je zasnovano njihovo presojanje možnih rešitev in predlaganje ukrepov. Odmik uresničenega poslovnega izida od načrtovanega se pojasnjuje z odmikom uresničenih prihodkov od načrtovanih, uresničenih stalnih stroškov od načrtovanih, uresničenih neposrednih stroškov posameznih vrst od načrtovanih, uresničenih posrednih spremenljivih stroškov od načrtovanih, uresničenih posrednih stalnih stroškov od načrtovanih pa tudi uresničene vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje od načrtovane. Tako se posredno ugotovi odmik uresničenih odhodkov od načrtovanih in pojasnijo odmiki pri poslovnem izidu (SRS 29, 2006).

Računovodsko informiranje je predstavljanje računovodskih podatkov in računovodskih informacij uporabnikom. Kot takšno je končna stopnja knjigovodenja, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja (SRS 30, 2006).

Pri računovodskem informiranju je treba upoštevati zahtevo po pravočasnem oblikovanju in predlaganju ustreznih računovodskih informacij za odločanje, če so prepozne, namreč niso več

koristne. Upoštevati pa je treba tudi razmerja med stroški oblikovanja posamezne računovodske informacije in koristmi od nje (SRS 30, 2006).

Notranji uporabniki računovodskih podatkov in računovodskih informacij so dolžni sodelovati s tistimi, ki jih pripravljajo. Pri tem je treba upoštevati, kdo potrebuje podatke in informacije ter kdaj in za katere namene.

Sestavljanje poročil za potrebe posloводства mora biti zasnovano na vnaprejšnji podrobni proučitvi problema, na katerega se nanašajo, možnih rešitvah tega problema, prednostih in pomanjkljivosti vsake od njih ter načina oblikovanja računovodskih informacij, ki so podlaga za ustrezno odločitev (SRS 29, 2006).

Najbolj pogoste naloge kontrolinga je mogoče opazovati iz različnih zornih kotov. Glede na popis nalog kontrolerjev (po Financial Executive Institute, FEI) iz leta 1962 ter številnih raziskav o običajnih nalogah v oddelkih za kontroling je bil sestavljen katalog nalog v kontrolingu, v katerem so zajeti (Osmanagić Bedenik, 1995, str. 38):

- strokovna pomoč pri graditvi in izvajanju načrtovanja, kontroliranja in informiranja,
- sodelovanje pri opredeljevanju ciljev podjetja in področja,
- usklajevanje delnih ciljev in načrtov s celovitim ciljem in načrtom,
- poslovno poročanje in pojasnjevanje,
- strokovna pomoč pri izdelovanju in uresničevanju predračunov,
- strokovna pomoč pri poslovnem načrtovanju,
- strokovna pomoč pri obračunavanju stroškov in izdelovanju kalkulacij,
- strokovna pomoč pri uvajanju in organiziranju računalniškega obravnavanja podatkov,
- podpora strateškemu načrtovanju,
- posebne raziskave (zaznavanje problemov, načini njihovega reševanja).

V anglo-ameriškem sistemu vidijo kontrolerja kot vodjo računovodskega oddelka in tako nosi odgovornost, da načrtuje, inštalira in vzdržuje računovodski sistem za celotno organizacijo, na vseh nivojih (Willson, 1993, str. 11).

Kontroler je po definiciji mednarodne skupine za kontroling (International Group of Controlling-IGC, 2000, str. 19) notranji poslovno-ekonomski svetovalec vseh odločevalcev in deluje kot navigator ciljno usmerjenega upravljalnega sistema podjetja, ki s svojim delovanjem pomaga poslovodstvu pri uresničevanju poslovnih ciljev.

Križaj (2004a) vidi glavne naloge kontrolerja, s katerimi se ta srečuje pri svojem delu, kot:

- sooblikovanje poslanstva, vizije, strategije in poslovnih ciljev podjetja,
- sodelovanje pri določanju osnovnih infrastrukturnih prvin kontrolinga,
- usklajevanje (ne izvajanje) celotnega sistema načrtovanja in predračunavanja v podjetju,
- izdelava poslovnega izida na ravni (skupin) izdelkov, kupcev, trgov, profitnih centrov,
- sprotno spremljanje odmikov, ugotavljanje vzrokov za njihov nastanek ter posledic, ki jih prinašajo,

- predlaganje korekcijskih ukrepov za odpravo odmikov in spremljanje njihovega uresničevanja,
- vzpostavitev sistema enostavnega in pravočasnega poročanja,
- uvajanje novih metodologij, modelov, kazalnikov in kazalcev v poslovanje podjetja z namenom zagotavljanja kvalitetnejših podlag za odločanje.

Kako posamezno podjetje oblikuje naloge, pa je odvisno od njegove velikosti, narave dela, prevladujočih problemov ter pričakovanj managementa. Tako je tudi obseg nalog, ki jih opravlja posamezni kontroler, odvisen od centraliziranosti oziroma decentraliziranosti službe kontrolinga.

Kot končno opredelitev pa bi dodala poslanstvo oziroma naloge kontrolerja, kot jih opredeljuje mednarodna skupina za kontroling (IGC, <http://www.controllerverein.com>), ki pravi, da kontrolerji oblikujejo in spremljajo upravljalne procese določanja ciljev, načrtovanja in upravljanja ter s tem prevzemajo soodgovornost za doseganje ciljev in rezultatov. To pomeni, da:

- kontrolerji skrbijo za preglednost strategije, rezultatov, financ in procesov ter s tem prispevajo k večji gospodarnosti,
- kontrolerji celovito usklajujejo delne cilje in pripadajoče načrte ter v podjetju organizirajo celovito in v prihodnost usmerjeno poročanje,
- kontrolerji moderirajo in oblikujejo procese določanja ciljev, načrtovanja in upravljanja, tako da lahko vsak nosilec odločanja deluje ciljno usmerjeno,
- kontrolerji pripravljajo za to potrebne podatke in oskrbujejo odločevalce z ustreznimi informacijami,
- kontrolerji oblikujejo in skrbijo za sistem kontrolinga.

1.5.1 Kontroling po funkcijskih področjih

Uvajanje kontrolinga je povezano z modernim upravljanjem in vodenjem podjetij. Predvsem gre za dosledno delitev dela in odgovornosti na vseh funkcijskih področjih. Vse je podprto z decentraliziranim vodenjem, s strateškim in operativnim planiranjem in permanentnim nadziranjem uresničevanja postavljenih ciljev. Nenehno se iščejo potencialne prednosti v podjetju in na trgu. Razvito in konkurenčno delovanje vseh tržišč sili podjetja k iskanju notranjih rezerv, te so zlasti prisotne v organiziranosti in obvladovanju poslovnih procesov in stanj ter posledično v manjših potroških in stroških (Koletnik, 1996a, str. 9).

Vodstva podjetij se morajo zavedati pomena in obvladovanja gospodarjenja, sicer podjetje ne bo dosegalo zadovoljivega poslovnega uspeha in razvoja. Potrebno se je odločiti za uvajanje strateških ciljev in jim podrejati celotno poslovanje. Podjetju je pri tem v pomoč planiranje kot orodje za uresničevanje strateških ciljev. Posebej dobrodošlo je računovodsko načrtovanje prvin, potroškov, stroškov in učinkov ter poslovnega in finančnega izida v raznih izraznih oblikah, kot so dobiček, pokritje, čisti denarni tok in podrobno. Poslovni izid je načrtovan in nadziran na najvišji ravni podjetja in na organizacijskih ravneh v podjetju, kot so proizvodi, skupine proizvodov, tržišča in same organizacijske enote. Tako zastavljeno upravljanje podjetja podpira

dejavnost kontrolinga, zato govorimo o kontrolingu na različnih funkcijskih področjih, kot na primer na področju raziskav in razvoja, nabave, kadrov, trženja, proizvodnje, prodaje, financiranja, neproizvodnih dejavnosti in na drugih področjih.

Kontroling prodaje

Kontroling prodaje pomeni uporabo funkcij kontrolinga, in sicer načrtovanja, zbiranja podatkov, analiziranja in ukrepanja na področju prodaje. Navadno sam kontroling uspeha ne zadostuje, zato je potrebno uvesti poglobljeno spremljanje uspešnosti prodaje. Zato je potrebno definirati prodajne cilje in uvesti kontrolo doseganja teh ciljev, kar je naloga kontrolinga. Oddelek ali funkcijsko področje prodaje in odgovorne osebe morajo pripraviti tako strateški načrt prodaje kot tudi operativnega (Šrekl, 2009).

Kontroling kadrov

Kontroling kadrov in s tem direktno povezanih stroškov dela temelji na načrtu obsega prodaje, proizvodnje, delovnem času itd. Načrtovanje kadrov in stroškov dela omogoča v podjetju uspešnejše kadrovanje, tj. zagotavljanje ustrezne strukture zaposlenih in tudi ustrezen obseg zaposlenih ter boljše možnosti za ugotavljanje potreb po izobraževanju. Strošek plač je predvsem v delovno intenzivnih panogah danes velik problem, saj vedno ni mogoče zagotavljati večjih prihodkov od prodaje in lahko postane strošek dela previsok. V smislu dolgoročnega obstoja na tržišču pa si moramo vedno bolj prizadevati za boljšo izrabo delovnega časa, kar pa pomeni, da moramo imeti celoten proces zelo dobro planiran in brez kasnejših prekinitev. To pa spet pomeni, da potrebujemo več usposobljenih ljudi, ki skrbijo, da proces nemoteno poteka. Ker so stroški plač vedno višji, je postalo intenzivnejše ukvarjanje s področjem kontrolinga zaposlenih vedno večja nuja, in to predvsem na področju organizacije dela, standardizacije, normativov in izobraževanja zaposlenih (Šrekl, 2009).

Finančni kontroling

Naloga finančnega kontrolinga je nadzor nad denarnim tokom in likvidnostjo podjetja. Denarni tok predstavlja razliko med denarnimi prilivi in odlivi v obračunskem obdobju in nas usmerja pri zagotavljanju likvidnosti podjetja. Prihodki in odhodki od poslovanja niso enaki prilivom in odlivom. Povečanje terjatev v obračunskem mesecu lahko negativno vpliva na likvidnost, saj to pomeni, da smo prejeli manj gotovinskih vplačil. Obratno pa lahko porast obveznosti v obračunskem mesecu deluje ugodno na likvidnost podjetja. Manager podjetja oz. odgovorna oseba za finance v podjetju mora biti v sklopu finančnega kontrolinga redno seznanjena s stanjem likvidnosti v podjetju, da lahko ustrezno in pravočasno ukrepa (Šrekl, 2009).

1.6 Organizacija kontrolinga

Kontroling je odločevalno naravnana računovodska dejavnost, ki podpira vse odločevalne ravni z usmerjevalnimi in usklajevalnimi informacijami. Kontroling je osrednja informacijska dejavnost oziroma strokovno opravilo. V srednjih in v velikih podjetjih je ta dejavnost večinoma

organizirana kot posebna strokovna (štabna) služba, ki je odgovorna glavnemu poslovodji, v manjših podjetjih pa lastniku podjetja.

V manjših podjetjih se po navadi odločijo za zunanji kontroling, torej za servisiranje dejavnosti kontrolinga. Takšna odločitev je z ekonomskega vidika racionalnejša. V podjetju morajo še vedno sicer podatke zbirati in po potrebi urejati, zunanji kontroling pa ima nalogo, da jih poveže, preuredi, ugotovi pravilnost procesov in stanj, pripravi ter uvede poslovne ukrepe. Prednost takšne odločitve je tudi v večjem kumuliranem znanju zunanjega kontrolerja. Obstajajo torej razlogi za uvajanje kontrolinga v tuji izvedbi, kadar govorimo o eksternem ali tujem kontrolingu, ali v lastni izvedbi, ko govorimo o internem oziroma lastnem kontrolingu. Pri tovrstni odločitvi je pomembna velikost podjetja. Pri odločitvi za lastni kontroling se moramo zavedati, da ta potrebuje ustrezen instrumentarij, predvsem kadre ter celovit računovodski informacijski sistem (Koletnik, 1996a, str. 35–36).

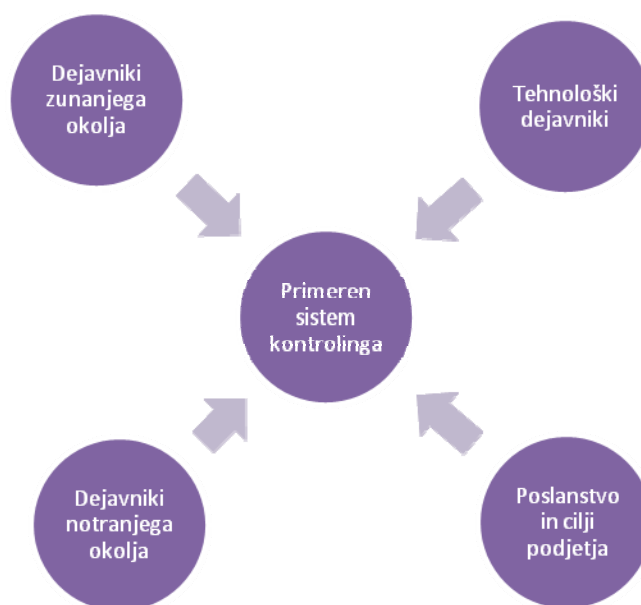
Notranji kontroling se v organizacijsko strukturo lahko umesti kot poseben štabni oddelek v podjetju, ki je lahko centraliziran ali decentraliziran po posameznih poslovnih funkcijah (nabavni, trženjski, finančni, ter kontroling za raziskave in razvoj, proizvodnjo, logistiko itd.) ali drugih poslovno-organizacijskih enotah (profitnih centrih, strateških poslovnih enotah...). Obseg nalog, ki jih opravlja posamezni kontroler, bo tako odvisen od centraliziranosti oziroma decentraliziranosti službe kontrolinga. Prednost centraliziranega kontrolinga je v eni informacijski službi, ki jo vodi kontroler podjetja in lahko tako neposredno nadzira celotno službo kontrolinga, slabost pa je prevelika oddaljenost od nižjih ravni poslovodstva in njihovih informacijskih potreb. Decentraliziran kontroling je organiziran tako, da ima na ravni podjetja osrednji kontroling, ki ga vodi glavni kontroler, in več specializiranih kontrolingov, ki jih vodijo kontrolerji za specializirana področja. Ta pristop zahteva od kontrolerja na nižjih nivojih dvojno poročanje, kar lahko vodi do nepristranosti (Melavc & Novak, 2002, str. 31).

Poleg posebnega oddelka za kontroling je lahko ta organiziran tudi v okviru službe računovodstva, kot poseben oddelek znotraj računovodstva ali pa tako, da računovodja opravlja tudi funkcijo kontrolerja.

Kadar se mala podjetja odločajo za lastni kontroling, prihaja včasih do tega, da sam poslovodja opravlja tudi glavne naloge kontrolinga poleg drugih operativnih nalog. Tukaj sicer niti ne moremo več praktično govoriti o kontrolingu, ker kontroling dejansko še ne obstaja. Lahko pa bi dejali da je do neke mere le prisoten v podjetju, saj se nekatere osnovne naloge kontrolinga verjetno le izvajajo.

Univerzalnih rešitev, kako naj bi bil organiziran kontroling, ni, kar nam potrjuje tudi kontingenčna teorija oziroma situacijski pristop k proučevanju organizacije, ki izhaja iz podmene, da ima vsako poslovanje podjetij svoje značilnosti, zato ne obstaja univerzalna organizacijska zasnova, ki bi bila primerna za vsa podjetja. Njegova organiziranost je odvisna zlasti od okolja, tehnologije, velikosti podjetja, ciljev podjetja ter samih zaposlenih (Rozman et al., 1993, str. 138–139).

Slika 3: Kontingenčni pristop k zasnovi sistema kontrolinga



Vir: J. Kaligaro, Sodobna orodja kontrolinga, 2008.

Ne glede na vrsto organiziranosti in izvajanja kontrolinga morajo biti izpolnjeni določeni pogoji za uspešno delovanje kontrolinga. Vodstvo podjetja mora imeti velik interes za nenehno aktualiziranje strateških in operativnih poslovnih ciljev, posebej za cilje o želeni poslovni in finančni uspešnosti. Tako opredeljena skupna uspešnost in drugi cilji podjetja morajo biti porazdeljeni med sodelavce, ki odgovarjajo za učinkovitost in uspešnost v okviru posameznih proizvodnih, prodajnih in drugih dejavnosti ter enot v podjetju. Čedalje pogostejši je namreč decentralizirani stil vodenja, kjer se vodstvo podjetja ukvarja predvsem s strateškimi vprašanji in ne s številnimi poslovno-operativnimi nalogami, ki sodijo v domeno nižjih odločitvenih ravni (Koletnik, 1996a, str. 36).

1.7 Operativni in strateški kontroling

1.7.1 Operativni kontroling

Operativni kontroling nudi poslovodstvu strokovno podporo s ciljem povečati učinkovitost poslovanja. Njegova temeljna naloga je zagotavljanje strokovne podpore poslovodstvu pri dviganju ravni uporabe zmogljivosti v podjetju, to je donosnosti in gospodarnosti, ohranjanje kapitala in plačilne sposobnosti ter usklajeno uporabljanje instrumentov operativnega kontrolinga. Temeljni instrumenti, ki jih uporablja operativni kontroling, so instrumenti operativnega načrtovanja (vzporedni obračun stroškov, obračun prispevka za kritje, predračun naložb, predračun poslovanja, obračunske cene itd.), nadziranja (operativno nadziranje, analiziranje vzorcev in odmikov), informiranja (operativno informiranje in poročanje, analize ABC, kazalniki in sestava kazalnikov itd.), organiziranja (operativno usklajevanje

organizacijskega procesa in ustroja) in ravnanje s človeškimi zmožnostmi (usklajevanje nagrajevanja z nadaljnjim izobraževanjem, oblikovanje napredovanj in strukturiranje dela). Temeljni cilj operativnega kontrolinga je spodbujanje pri pasivnem prilagajanju spremembam v okolju, to je pri prilagajanju vplivom na notranje dejavnike. Usmerjen je na merljive in obvladljive pojave in procese pri poslovanju podjetja ter na doseganje najboljših sprotnih izidov (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 42).

Pri operativnem planiranju predvidevamo kratkoročne cilje in možnosti za njihovo uresničevanje. Operativni plan tako vsebuje sredstva in poti za doseganje teh ciljev, ki so izkazani in utemeljeni v delnih planih podjetja. Operativni plan postavlja naloge in cilje za celotno podjetje in za posamezna področja poslovanja ter za posamezne organizacijske enote. Cilji morajo biti opredeljeni in izmerljivi za vse ravni in področja v podjetju. Težišče operativnega planiranja mora biti na zagotavljanju donosnosti in finančne stabilnosti. Gre torej za planiranje uspeha in finančnega položaja. V zvezi z uspehom planiramo prodajo, prihodke, stroške, odhodke in poslovni izid, v zvezi s finančnim položajem pa plačilno sposobnost, likvidnost in sestavo ter skladje sredstev in obveznosti do virov. Vsi ti plani predstavljajo strnjene predračunske bilance uspeha, stanja in gibanja sredstev (Koletnik, 1992, str. 10–11).

Tabela 3: Cilji na različnih področjih podjetja

| Področje | Vrste ciljev |
|-------------------------------------|---|
| Na ravni podjetja: | Donosnost sredstev in kapitala (ROI – angl. <i>Return on Investment</i> , ROE – angl. <i>Return on Equity</i>) dobiček |
| Financiranje | Likvidnost, finančna struktura in finančna harmonija |
| Prodaja | Prihodek in pokritje na domačih in tujih trgih, tržni deleži doma in v tujini, prihodek od obstoječih in novih proizvodov |
| Proizvodnja | Količina in/ali vrednost proizvodnje po programih, dejavnostih in organizacijskih enotah |
| Kadrovanje | Sestava delavcev, izobraževanje, delovno vzdušje (klima) v podjetju |
| Nabava | Količina in vrednost nabavljenih prvin |
| Raziskave in razvoj | Vrednost obstoječih in novih raziskav ter razvojnih nalog |
| Splošne dejavnosti in službe | Program nalog in predračuni stroškov v režijskih dejavnostih |

Vir: F. Koletnik, Kontroling, 1996a, str. 30.

Operativno planiranje daje napotke, kako bodo nosilci pravilno opravili zadane naloge (angl. doing the things right).

1.7.2 Strateški kontroling

Strateški kontroling daje strokovno podporo poslovodstvu s ciljem zvišati raven uspešnosti poslovanja. Usmerjen je h graditvi dejavnikov prihodnjega uspeha podjetja, povečanju njegove vitalnosti in izboljšanju njegovih možnosti za trajen uspeh. Dajati mora strokovno podporo pri dilemah okoli ustvarjanja novih proizvodov, o vstopu na nov trg, o pričakovanih tveganjih in priložnostih v prihodnosti, o prenovah tehnološkega procesa z naložbami ipd. Temeljni instrumenti, ki jih uporablja strateški kontroling, so instrumenti strateškega načrtovanja (strateški dejavniki uspeha, zamisel krivulje izkušenj, življenjska doba proizvoda, analize prednosti in pomanjkljivosti ter priložnosti in nevarnosti, strateška bilanca, portfeljske analize, strateški predračun itd.), nadziranja (strateško nadziranje), informiranja (tihi signali, strateški radar), organiziranja (oblikovanje organizacijske ureditve skladno s poslovno strategijo) ter ravnanje s človeškimi zmožnostmi (izvajanje strategije ravnanja s človeškimi zmožnostmi iz poslovne strategije podjetja). Strateški kontroling pomaga pri oblikovanju vizije, poslanstva, ciljev in strategij za trajen uspeh. Smisel strateškega kontrolinga je aktivno prilagajanje, to je vplivanje na zunanje dejavnike, prilagajanje okolja sebi. Strateški kontroling je pogoj, podlaga in okvir operativnega kontrolinga (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 42).

Strateški kontroling se srečuje z naslednjimi nalogami (Koletnik, 1996a, str. 28):

- z analiziranjem tržišča in okolja, to je z oceno in prognozo kupcev in tržišč (ocena priložnosti in nevarnosti),
- z analiziranjem potencialov in razvoja podjetja (ocena prednosti in slabosti),
- z analiziranjem in izdelovanjem strateških (dolgoročnih) planov podjetja, v tej zvezi tudi s presojo in izdelavo dolgoročnih predračunskih računovodskih izkazov.

Strateško planiranje je torej planiranje razvoja podjetja, izbira pravih poti za obstoj in prodor na tržišču ter iskanje pravih stvari za delo v podjetju (angl. doing the right things).

Tabela 4: Razsežnosti strateškega in operativnega kontrolinga

| Oznaka | Področje | Operativni kontroling | Strateški kontroling |
|--------------------------|----------|--|--|
| Osrednja ciljna velikost | | plačilna sposobnost, dobiček | vitalnost |
| Oblikovanje cilja | | kvantitativno | kvantitativno in kvalitativno |
| Prevladujoča usmeritev | | notranjost podjetja | okolje podjetja |
| Časovna razsežnost | | omejena, kratkoročna | neomejena, dolgoročna |
| Prevladujoče informacije | | učinki/stroški prihodki/odhodki prejemki/izdatki | raznovrstne informacije iz notranjosti in okolja podjetja, priložnosti/nevarnosti, prednosti/slabosti |

| | |
|---|---|
| Stopnja strukturiranja in formalizacije | visoko strukturiran in omejen na dajanje mreže formaliziran postopek nalog |
| Stopnja kontrolerjeve avtonomije | avtonomno področje nalog potreba po zelo tesnem kontrolerja z medsebojno sodelovanju z drugimi mesti pomočjo drugih mest in nalog na vseh stopnjah strateškega posloводства |
| Način dela | natančno določeni procesi dela, delne naloge se lahko pri delu, večja usmeritev na delegirajo skupinsko delo |

Vir: Osmanagić Bedenik N., *Računovodenje (kontroling) 1998*, str. 45.

Operativni in strateški kontroling nista odgovorna za operativne in strateške poslovne cilje in ukrepe. Za to področje delovanja je odgovoren management. Kontroling je odgovoren za preglednost ciljev in ukrepov ter njihovo razumljivost in jasnost. Daje strokovno podporo in spodbudo. Vodja kontrolinga je oseba, ki daje strokovno podporo pri odgovorih na vprašanja, kje se dosega izid, kaj ga zmanjšuje in kaj povečuje (operativna razsežnost) ter kje bi se v prihodnosti lahko dosegal, kaj bi ga lahko povečevalo in kaj zmanjševalo (strateška razsežnost). Tako se oblikujejo predlogi za uresničevanje operativnih in strateških ciljev ter povečuje sposobnost prilagajanja podjetja zunanjim in notranjim spremembam (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 46–47).

Funkcije proračunov oz. proračunov (angl. *budget*), kot jih navaja Izhar (2000, str. 323), so planiranje, koordinacija, kontrola in ocenjevanje učinkov ter sodelovanje. Odgovorni za sestavo proračunov oziroma planov so v anglo-ameriškem sistemu linijski managerji. Hilton (1994, str. 374) dodaja k funkcijam oziroma namenom sistema »budžetiranja« še alokacijo resursov. »Budget« opredeli kot podroben plan, kvantitetno izražen, ki specificira, kako se bodo v določenem času viri pridobili ter kako porabili. V anglo-ameriškem sistemu se ravno tako zavedajo pomena kratkoročnega in dolgoročnega planiranja, zato ločijo med kratkoročnimi in dolgoročnimi plani oziroma »budgeti«.

Vitalno podjetje ni podjetje, ki ne pozna krize, temveč je tisto, ki ima učinkovit način za hitro reševanje krize. Zgodnje soočanje s problemi vodi k njihovemu lažjemu in hitrejšemu reševanju ter tako tudi k hitrejšemu izhodu iz krize. Kontroling pomaga pri uvajanju instrumentov, s katerimi je mogoče pravočasno spoznati možne probleme v prihodnosti, tako da se lahko podjetje nanje pravočasno pripravi.

1.8 Zakaj controlling?

V tem poglavju želim predstaviti zakaj se je podjetje odločilo za controlling in ne za kakšno drugo podobno dejavnost., saj bi lahko nekatere naloge, ki jih opravlja controlling, opravljali tudi v sklopu (poslovnega) računovodstva, službe za plan in analizo ali notranje revizije. V nadaljevanju zato podajam svoje razloge za uvedbo controllinga in nekatere razlike s tremi izbranimi dejavnostmi, ki lahko nadomeščajo naloge, ki jih opravlja controlling.

Naša računovodska stroka se ne strinja povsem z uvajanjem controllinga, saj zagovarja stališče, da je računovodska služba tista, ki naj bi opravljala nekatere naloge, ki jih opravlja controlling, in zato ni potrebe po uvajanju še ene dodatne dejavnosti poleg računovodstva. Hočevar (1995, str. 45–47) meni, da je uporaba izraza controlling neustrezna za informacijsko-računovodsko podporo poslovnemu odločanju. Njegovi razlogi so takšni:

- beseda »controlling« je tujka, ki jo težko pojasnjujejo tudi tam, kjer je nastala, še težje pa jo prevedemo in opredelimo,
- »controlling« je neustrezen izraz za funkcijo, ki podpira poslovodsko načrtovanje, usklajevanje, vodenje in podobno,
- uvajanje izraza »controlling« pomeni zoženje računovodskih funkcij na knjigovodstvo, to pa ni v skladu s sedanjim razumevanjem računovodstva.

Da je besedo controlling težko opredeliti in povsem natančno razložiti, kaj so poglavitne naloge te dejavnosti, se strinjam, ampak to ne pomeni, da moramo to besedo zavreči, saj je dejstvo, da je v marsikaterem slovenskem podjetju ta dejavnost že uvedena. Zato ne vidim razloga, zakaj bi obupali pri nadaljnjem širjenju teoretičnih osnov in praktičnih izkušenj v zvezi s controllingom. Le z nadaljnjo razlago te besede in pomena controllinga nam bo uspelo, da bodo v javnosti prepoznane koristi te dejavnosti.

Zaradi nestrinjanja slovenske računovodske stroke bom v nadaljevanju na kratko opisala druge dejavnosti v podjetju, ki lahko opravljajo funkcije namesto controllinga in imajo podobne naloge kot controlling, s tem, da so lahko širše oziroma ožje od dejavnosti controllinga. Dejavnosti, ki jih srečamo v podjetjih kot nadomestilo controllinga, so predvsem poslovodno računovodstvo, služba za plan in analizo ter notranja revizija.

1.8.1 Controlling in poslovodno računovodstvo

Poslovodno računovodstvo lažje razumemo, če izhajamo iz poslovnega sestava oziroma sistema, ki je razdeljen na **izvajalni, informacijski in poslovodni podsistem**. Izvajalni sistem obsega zunanje, vidne dele poslovanja, sistematizirane v poslovne funkcije. Odločitve o njih in gospodarskih kategorijah, ki so zajete v izvajalni sistem, je treba sprejemati v vrhovnem poslovnem oziroma računovodstvu na nižjih ravneh. Za sprejemanje odločitev o procesih in stanjih pa so potrebne informacije. Te lahko izhajajo iz informacijskega sistema, ki obsega štiri informacijske funkcije (Kavčič et al., 2007, str. 3):

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

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

Slika 4: Razčlenitev poslovnega sistema



Vir: M. Hočevar, Kontroling stroškov, 2007, str. 252.

Iz izvajalnega podsistema gredo podatki k informacijskemu podsistemu, od tam pa gredo informacije za poslovanje v poslovodni podsistem. Krog se sklene s prispetjem informacij za izvajanje nazaj v izvajalni podsistem.

Osrednji del informacijskega sistema je tako računovodski informacijski sistem, ki ga lahko opredelimo kot dejavnost vrednostnega spremljanja in proučevanja pojavov, ki so povezani s poslovanjem poslovnega sistema. Najprej se je razvilo finančno računovodstvo, to je računovodstvo, katerega osnovni cilj je vrednostno prikazovanje poslovanja celotnega podjetja. Ker pa poslovodstvo potrebuje veliko bolj podrobne in pogoste informacije, kot jih dobi iz letnih računovodskih izkazov, se je uveljavila tudi druga vrsta računovodstva, to je **poslovodno računovodstvo**, katerega osnovni cilj je, da zagotavlja informacije, ki jih poslovodstvo potrebuje za odločanje in usklajevanje poslovanja v podjetju (Hočevar, 2003, str. 26).

Po opredelitvi strokovne organizacije ameriških poslovodnih računovodij (Institute of Management Accountants) iz leta 2002 je poslovodno računovodstvo nenehno izboljševanje načrtovanja, oblikovanja in merjenja denarno in nedenarno izraženih informacij informacijskega sestava, ki vpliva na dejavnosti poslovodstva, usmerja obnašanje ter podpira in oblikuje kulturne vrednote, potrebne za uresničevanje strategije podjetja ter doseganje taktičnih in izvajalnih ciljev z namenom povečati vrednost (Kavčič et al., str. 13).

Poslovodno računovodstvo uporablja podatke stroškovnega in finančnega računovodstva ter jih preoblikuje v informacije za notranje odločanje, zato lahko rečemo, da je poslovodno računovodstvo del stroškovnega in del finančnega računovodstva. Kot tako pa je precej blizu opredelitvi kontrolinga po anglo-ameriškem pristopu. Ugotovimo lahko, da med kontrolingom in poslovodnim računovodstvom obstaja precejšnja podobnost, vendar moramo razumeti kontroling kot širšo dejavnost od poslovodnega računovodstva.

1.8.2 Kontroling in plansko-analitska služba

V socializmu so bile v slovenskih (jugoslovanskih) podjetjih zelo močne plansko-analitske službe, ki jih lahko označimo za predhodnice kontrolinga v našem prostoru oziroma jih lahko z njim celo enačimo, saj so in nekeje še vedno opravljajo podobne naloge, a z drugačnim namenom in poudarkom kot kontroling.

V samoupravni socialistični družbi je bil dan poudarek predvsem planiranju, medtem ko so imeli kontroliranje za nepotrebno. Analiziranje pa se je razumelo in izvajalo izključno v povezavi s planiranjem, tako da so bile analize predvsem osnova za boljše planiranje (Režun, 2004, str. 51–52).

Lipovec opredeli analizo kot proces spoznavanja poslovanja konkretnega podjetja, kot pripravo za odločanje v podjetju ali organizacijskih enotah na izboljšanje uspešnosti poslovanja s stališča uporabnika analize (Pučko, 2006, str. 8).

Ob razvoju prakse in teorije kontrolinga je v nemškem prostoru začela počasi »izhlapevati« analiza poslovanja. Tudi v slovenskih poslovnih sistemih smo priča trendu preimenovanja bivših služb za plan in analizo v službe kontrolinga, s tem, da služba računovodstva še vedno opravlja samo knjigovodsko funkcijo (Melavc & Novak, 2002, str. 33).

Pučko (2006) navaja razlago številnih avtorjev, ki kontroling vidijo kot strokovno (štabno) pomoč poslovodski funkciji pri koordiniranju v decentralizirano poslovedenih podjetjih, saj pomaga razvijati in uporabljati sisteme načrtovanja, nadziranja in informiranja. Razvoj kontrolinga pa nedvomno vključuje tudi celoto analize poslovanja, čeprav je širši od same analize.

1.8.3 Kontroling in notranja revizija

Koletnik (2007) opredeljuje notranjo gospodarsko revidiranje kot neodvisno in nepristransko dejavnost preiskovanja in svetovanja, katere namen je izboljšati poslovanje, zmanjšati poslovno tveganje, prispevati k doseganju poslovnih ciljev in povečati dodano vrednost podjetja.

O notranji reviziji govorimo največkrat takrat, ko se vrhovno poslovodstvo podjetja odloči, da potrebuje notranjo revizijsko dejavnost, ki se bo ukvarjala z revidiranjem poslovanja (Koletnik, 2007, str. 59):

- uspešnosti in učinkovitosti poslovnih področij,
- ustreznega obvladovanja poslovnih tveganj ter ustreznosti notranjega kontrolnega sistema,
- samoocenjevanja obvladovanja tveganj in notranjih kontrol,
- zanesljivosti računovodskih in drugih poslovnih poročil,
- skladnosti delovanja s predpisi,
- drugih posebnih nalog kot je npr. ugotavljanje poslovnih prevar.

Revizija je izredno pomembna funkcija poslovođenja, saj mu daje strokovno podporo. Sčasoma se je precej razširila, saj je bila prvotno izključno računovodsko naravnana in se je ukvarjala s preizkušanjem in ocenjevanjem pravilnosti, točnosti, nepristranskosti, resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov. S povečevanjem sestavljenosti poslovanja je začela preraščati računovodski okvir in se širiti na preizkušanje in ocenjevanje celotnega poslovanja, organiziranosti poslovanja in delovanje informacijskega sestava (Osmanagić Bedenik, 1995, str. 49).

Razmerje med revizijo in kontrolingom je razmerje medsebojnega vsebinskega dopolnjevanja in sodelovanja, ki ga je mogoče opazovati na zasnovni in operativni ravni. Kontroling oblikovno in povezovalno usklajuje posamezne podsestave poslovođenja v podjetju, medtem ko revizija preizkuša to usklajevanje. Uresničevanje nalog revizije prispeva k uspehu kontrolinga, uresničevanje nalog kontrolinga pa k uspehu revizije. Tako revizija kot kontroling delujeta torej na različne, med seboj dopolnjujoče se načine, vendar z istim ciljem – doseči trajni poslovni uspeh podjetja (Osmanagić Bedenik, 1995, str. 49).

1.8.4 Razlog za izbiro kontrolinga

Glede na vse opisane dejavnosti, ki jih najdemo v podjetjih namesto kontrolinga, menim, da je s kontrolingom najbolj primerljiva dejavnost poslovodno računovodstvo. Poslovodno računovodstvo je sicer nekoliko ožje od kontrolinga, saj se osredotoča bolj na operativno planiranje. Poleg tega je poslovodno računovodstvo organizirano v sklopu računovodske dejavnosti v podjetju in kot tako ne more imeti tolikšne neodvisnosti kot v primeru kontrolinga, organiziranega kot samostojne štabne službe.

Služba za plan in analizo po mojem mnenju ni več primerna za uvajanje v sodobno slovensko podjetje zaradi njenega negativnega prizvoka iz časa socializma. Kot taka na žalost sedaj predstavlja nekaj staromodnega. Takrat je bilo planiranje zakonsko določeno in tako ni bilo obravnavano kot nekaj nujno potrebnega za uspešno poslovanje podjetja, analiziranju in kontroliranju pa se ni dajalo tolikšnega pomena. Plansko-analitska služba je ožja od dejavnosti kontrolinga, saj je že iz imena razvidno, da gre pri tej dejavnosti le za funkciji planiranja in analiziranja.

Poglavitni namen notranje revizije je v preizkušanju in ocenjevanju pravilnosti, točnosti, nepristranskosti, resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov. Notranja revizija skrbi tudi za skladnost delovanja podjetja s predpisi. Ker je to že zakonsko pogojeno in na koncu poslovnega leta tudi preverjeno s strani zunanjih revizorjev, mi je ta funkcija z vidika manjšega sistema oziroma srednje velikega podjetja, ki ga obravnavam v nadaljevanju diplomskega dela, za začetek neracionalna. V tem smislu bi šlo bolj za podvajanje dela, vendar pa je vsekakor ta dejavnost potrebna pri večjih sistemih.

2 UVEDBA DEJAVNOSTI KONTROLINGA

V poglavju o organiziranosti kontrolinga smo spoznali, da morajo biti ne glede na vrsto organiziranosti in izvajanja kontrolinga izpolnjeni določeni pogoji, da bo sistem kontrolinga uspešno uveden ter da bo kasneje tudi uspešno deloval. Zato v nadaljevanju podajam nekatere pogoje, ki so potrebni za uspešno delovanje kontrolinga.

2.1 Pogoji za uspešno delovanje sistema kontrolinga

Zelo pomembno za uspešno delovanje kontrolinga je, da ima **poslovodstvo** interes in čuti potrebo po podporni, strokovni pomoči njihovem delu, kar je nujen pogoj za vzpostavitev in delovanje kontrolinga v podjetju. Funkcija, ki bi prevzela notranjo ekonomsko navigacijsko funkcijo, mora torej biti sprejeta kot pomoč odločitvenim ravnam in ne kot neko nujno zlo. Kontroling mora biti razumljen kot pomemben člen pri zagotavljanju smotrnega uresničevanja temeljnega cilja podjetja.

Za uspešno delovanje kontrolinga pa ni dovolj, da ga sprejema samo poslovodstvo, tudi **zaposleni** se morajo zavedati pomena vzpostavitve kontrolinga. O kontrolingu ne smejo razmišljati kot o nekakšni grozni zadevi, ki jih je doletela, novi kontroli, ki jih bo vedno preverjala. Že pri uvedbi kontrolinga jim je treba predstaviti pravi namen te dejavnosti, kakšne so pristojnosti in predvsem, kaj bo pridobilo podjetje in tudi kaj bodo sami pridobili, kako jim bo delo lahko olajšano, če se ta sistem uvede.

Kontroling ima oteženo delo, če podjetje nima ustreznega povezanega informacijskega sistema, saj pri obsežni in neurejeni masi podatkov ne more pravočasno pripravljati relevantnih podatkov. Razni nekompatibilni, nepovezani informacijski sistemi, predvsem pa razne ročne evidence, so zelo slaba podlaga za izdelavo poročil in analiz ter posledično za učinkovito delo kontrolinga. Tako si dejavnosti kontrolinga ne moremo predstavljati brez dobre informacijske podpore v **integriranem informacijskem sistemu** oziroma kot celovite programske rešitve (angl. Enterprise Resource Planning, **ERP**). Danes si težko zamislimo poslovanje brez informacijske podpore, vendar pa ti sistemi uspešno pokrivajo le dnevne operativne informacijske potrebe, za izdelavo naprednih analiz v daljših časovnih obdobjih pa so prepočasni in premalo fleksibilni. Podjetja pa so še v relativno velikem zaostanku na področju sistemov za podporo odločanju in **sistemov poslovne inteligence** (angl. Business Intelligence, **BI**). Ti sistemi so drugače kot sistemi ERP že zasnovani analitično in ne operativno, kar omogoča kontrolerjem in managerjem izvajati napredne ad hoc analize. Z njihovo pomočjo lahko pridejo do prej neznanih odkritij o svojem poslovanju. To pa daje informacijam večjo vrednost (Skubic, 2008, str. 1). Pri uvedbi kontrolinga je tako smiselno preučiti zadovoljivost informacij, ki jih imamo na voljo. Vprašati se moramo, kakšna je razpoložljivost in kakovost podatkov, ali ti odsevajo realnost pojavov v poslovanju podjetja. Pogosto imamo opraviti z nezadostno količino razpoložljivih podatkov za izdelavo boljših analiz (Pučko, 2006, str. 34–38). Učinkovitost kontrolinga je tako v ključni meri pogojena z ustreznostjo informacijskega sistema ter kakovostjo razpoložljivih informacij. Služba kontrolinga je tako zadolžena za izgradnjo notranjega informacijskega sistema oziroma za njegovo izboljšavo. Naloga kontrolerja je, da vse dele informacijskega sistema stalno razvija in

izpopolnjuje, tako da se lahko vodstvu podjetja vedno nudi optimalna podpora pri odločanju. Zagotoviti mora tudi, da je informacijski sistem dovolj široko zasnovan in računalniško podprt ter da so v podjetju vzpostavljeni ustrezni komunikacijski kanali za prenos informacij (Ziegenbein, 1992, str. 369). Če imamo v podjetju že dobro razvit poslovno informacijski sistem, ki sicer dobro pokriva operativne potrebe po podatkih za enostavnejše analize, bi bilo ob uvedbi kontrolinga mogoče smiselno razmisliti tudi o hkratni uvedbi poslovno-inteligenčnega sistema in tako zadostiti potrebi po bolj kompleksnejših analizah.

Za uspešno delovanje kontrolinga pa je vsekakor pomemben tudi **strokoven kontroler**. Dober kontroler mora imeti številna strokovna znanja. Kontrolerjeve strokovne sposobnosti morajo obsegati zlasti (Deyhle, 1997, str. 189):

- obvladovanje računovodskega sistema in standardov,
- poznavanje informacijske tehnologije v vlogi naročnika sistemskih rešitev,
- poznavanje metod komuniciranja,
- analitična radovednost,
- obvladovanje sodobnih tehnik za reševanje problemov,
- sposobnost utemeljevanja, nenehnega učenja, abstraktnega mišljenja, vztrajnosti itd.

Kontrolerji so s svojo strokovno pomočjo na voljo managementu pri razvijanju in uporabljanju sistemov planiranja, kontroliranja, informiranja in usmerjanja. Dobro morajo poznati poslovni instrumentarij za planiranje in napovedovanje, kontroliranje in usmerjanje. Skrbijo za transparentnost stroškov in rezultatov na vseh nivojih vodenja, od politike podjetja prek strategije, načrtovanja do razporejanja vsakdanjih operativnih nalog. Skrbeti morajo za to, da sistemi, ki so jih razvili in jih tudi oskrbujejo, ustrezajo zahtevam upravljanja in kontrolinga. To pomeni, da morajo biti sistemi zasnovani ciljem, odločitvam in odgovornosti ustrezno (Križaj, 2000, str. 19).

Kontroler mora poznati celotno poslovanje podjetja in njegovih oddelkov v podrobnosti. Kontroler mora biti oseba z visoko stopnjo poznavanja tako poslovanja podjetja kakor tudi delovanje računovodske funkcije in informatike. Imeti mora tudi določene značajske lastnosti, to so strpnost, vztrajnost in sposobnost delati v timih ter komunikativnost (Šrekl, 2009).

Formalne možnosti za izobraževanje za poklic »kontroler« ni, osnovna znanja je mogoče pridobiti med študijem in jih nadgraditi s seminarji in delavnicami na temo kontrolinga. Kontroler naj bi imel primerno strokovno izobrazbo in usposobljenost s področij računovodstva, metod planiranja, spremljanja investicij, metod zniževanja stroškov itd. Zelo pomembne so praktične izkušnje, ki si jih kontroler lahko pridobi z večletnim delovanjem na različnih področjih v podjetju in tako pridobi širši splošen pogled na celotno delovanje podjetja.

2.2 Uvedba dejavnosti kontrolinga

Uvedba kontrolinga je zelo kompleksna naloga, ki zaradi svoje zahtevnosti in obsežnosti zahteva projektni pristop z daljšim izvedbenim rokom – projekt uvedbe kontrolinga lahko traja celo več let, kar je odvisno od velikosti podjetja, raznolikosti dejavnosti znotraj podjetja in zahtevnosti managementa (Šrekl, 2009).

Projekt uvajanja kontrolinga mora biti sistematično voden in nadziran. Odgovorni vodja tega projekta (v nadaljevanju projektni manager) je lahko v večjem podjetju bodoči glavni kontroler, v manjšem pa se lahko uvajanje kontrolinga zaupa zunanjemu svetovalcu, ki je usposobljen za organiziranje tovrstne informacijske dejavnosti. Takšen pristop priporočajo tudi v tuji praksi. Razlogi so predvsem praktični, ker so managerji in ostali sodelavci obremenjeni s tekočimi nalogami in z obstoječo prakso. Poleg tega posamezniki v podjetju nimajo dovolj kompleksnih znanj in izkušenj v tej dejavnosti in so zaradi tega zunanji uvajalci (kasneje morda tudi kot zunanji izvajalci) mnogokrat hitrejši, uspešnejši in cenejši za podjetje (Koletnik, 1996a, str. 35).

Postopki pri uvedbi kontrolinga morajo potekati na dveh nivojih, in sicer (Šrekl, 2009):

1. nivo pomeni opredelitev profitnih centrov, odgovornih oseb in vseh funkcij kontrolinga,
2. nivo pomeni opredelitev idejne zasnove informacijske podpore kontrolinga, ki predstavlja nadgradnjo obstoječega informacijskega sistema v smislu izdelave managerskega informacijskega sistema (MIS). Pri uvedbi kontrolinga je treba najprej izdelati celovito jasno zasnovo, šele potem se opredelijo posamezni deli in terminski plani uvedbe. Zaradi kompleksnosti in obsežnosti postopkov uvedbe kontrolinga se postavlja vprašanje, ali imajo majhna podjetja in zasebniki možnost zaposlitve dobro usposobljenega kontrolerja, ki bo kos zadanim nalogam. Majhna podjetja in zasebniki tudi sicer ne potrebujejo kontrolerja, saj obseg njihovega poslovanja in dejavnosti ni tako raznolik, da ne bi mogli zasledovati uspešnosti poslovanja. Čim večje je podjetje, toliko večja je potreba po uvedbi kontrolinga. Za majhna podjetja je bolj smiselno uvajati kontroling s pomočjo zunanjih izvajalcev, saj ti razpolagajo z vsemi potrebnimi znanji in tudi precejšnjimi izkušnjami. Zato je najem zunanjih strokovnjakov praviloma cenejši za podjetje, pa tudi uvedba je lahko hitrejša in kvalitetnejša. Uvedbi kontrolinga v večjih podjetjih pa mora biti v prvi vrsti naklonjeno vodstvo podjetja, ki mora poznati prednosti, ki jih prinaša sistem kontrolinga.

Obstajajo torej razlogi za uvajanje kontrolinga v lastni ali v tuji izvedbi, kakor tudi za izvajanje kontrolinga v podjetju ali izven njega. Ne glede na odločitev pa ima vsak projekt svoj začetek in konec, znotraj katerih je celoten projekt razdeljen na eno ali več faz.

Koletnik (1996a, str. 35) navaja naslednje faze, ki se konkretno nanašajo na uvajanje kontrolinga:

- načrtovanje,
- uvajanje kontrolinga in
- uresničevanje kontrolinga.

Načrtovalna faza uvajanja dejavnosti kontrolinga

V načrtovalni fazi načrtujemo kontroling sistem v podjetju. Spoznati moramo dejavnosti, organiziranost, strokovne ljudi in druge posebnosti podjetja. Do tega spoznanja pridemo s pomočjo **analize** podjetja, ki razkrije področja, obseg in uspešnost delovanja ter vse šibke točke in nakaže potrebo po drugačni informacijski podpori odločitvenim ravnam. Gre za sistematično poizvedovanje in oblikovanje obveznih in neobveznih sestavin kontrolinga.

V okviru načrtovalne faze opravimo torej kompleksno analizo delovanja podjetja. Najprej se lotimo presoje sistema vodenja in upravljanja, to je opredelitve odločitvenih ravni in njihovih pristojnosti ter nato samega oskrbovanja z informacijami. To delo lahko opravi notranji sodelavec v podjetju, ki bo v bodoče zadolžen za kontroling, lahko pa se odločimo, da bo to delo opravil zunanji svetovalec, ki bo prevzel nalogo uvajanja kontrolinga. Ne glede na to, ali je notranji ali zunanji nosilec projektne naloge, jo opravi v sodelovanju z vodstvom podjetja. Skupaj namreč ugotovijo pomanjkljivosti obstoječega organizacijskega in informacijskega sistema. Te so različne po podjetjih in jih ni mogoče kar posploševati. Proučiti je potrebno obstoječo organiziranost in spoznati, ali so v podjetju primerno in nedvoumno opredeljene vse odločitvene ravni. Običajno se predlagajo izpopolnitve v obstoječi organiziranosti ali celo nova organizacijska sestava podjetja. Gre za opredelitev vseh organizacijskih enot, štabnih mest in drugih odločitvenih ravni ter njihovih pristojnosti. Na vseh področjih moramo definirati odločitvene pristojnosti in sam sistem delegiranja delovnih nalog (Koletnik, 1996a, str. 38–39).

Organizacijsko sestavo lahko predstavimo grafično ali opisno. Izdelana mora biti tako, da je iz nje mogoče videti, kateri ljudje oziroma skupina ljudi dela na posameznih delovnih področjih in kako se njihovo delo povezuje ter vključuje v skupne naloge podjetja. Pri organiziranju se lahko odločimo za različne modele, kar je odvisno od velikosti podjetja ter stila vodenja. Največkrat govorimo o teh organizacijskih modelih (Rozman, 1993, str. 147–167; Koletnik, 1996a, str. 38):

- enostavna organizacijska struktura,
- poslovno-funkcijska organizacijska struktura,
- linijsko-štabna organizacijska struktura,
- matrična (produktno- ali projektno-matrična) organizacijska struktura,
- decentralizirana organizacijska struktura,
- druge organizacijske strukture.

Po ocenitvi pomanjkljivosti obstoječega sistema upravljanja spoznamo, katere odločitvene ravni niso prisotne ali so neustrezne ter katere ravni niso podprte s potrebnimi in ustreznimi informacijami. Tej ugotovitvi sledi izdelava seznama nalog, ki jih je potrebno opraviti, da bi bil uspešno vzpostavljen kontroling v podjetju. Seznam nalog na razumljiv način podučuje posamezne nosilce nalog, kaj morajo napraviti v okviru obračunskega sistema, sistema planiranja, nadziranja in informiranja. Nosilce nalog bomo predstavili po posameznih službah, ki pripravljajo podatke in informacije za poslovno odločanje (Koletnik, 1996a, str. 38–39).

V tej načrtovalni fazi se izdelata terminski plan nalog in predračun (angl. *budget*) stroškov, ki bodo nastali v zvezi z izgradnjo kontroling sistema v podjetju (Koletnik, 1996a, str. 38–39).

Tabela 5: Naloge posameznih služb za potrebe kontrolinga (seznam nalog)

| Nosilci nalog | Kontroling | Finance | Nabava | Proizvodnja | Prodaja |
|-------------------------------------|---|---------|--------|-------------|---------|
| Področje | | | | | |
| 1. Planiranje Naloga ... | Za vsakega nosilca nalog je treba poiskati odgovore na naslednja vprašanja: kdo, kaj, kako, čemu in kdaj? | | | | |
| 2. Evidentiranje Naloga ... | | | | | |
| 3. Nadziranje Naloga ... | | | | | |
| 4. Sistem poročanja Poročilo ... | | | | | |

Vir: F. Koletnik, *Kontroling*, 1996a, str. 39.

Faza uvajanja dejavnosti kontrolinga

Tuje izkušnje kažejo, da je že na začetku uvajanja kontrolinga koristno organizirati poseben izobraževalni seminar, na katerem se zaposlenim pojasni pomen dejavnosti kontrolinga. Predvsem je potrebno pri zaposlenih doseči prepričanje, da bodo videli v novi dejavnosti pozitivno in ne negativno stvar. Zelo pomembno je ustvariti vzdušje, da je kontroling potreben pripomoček odločitvenim ravnam za uspešno vodenje podjetja.

V začetnem delu te faze se lahko izdelata poseben **priročnik za kontroling dejavnost** v podjetju, ki opisuje:

- splošne napotke,
- organiziranost in udeležence poslovnega odločanja,
- organiziranost in udeležence kontrolinga,
- metodiko oblikovanja in posredovanja poslovnih informacij,
- obrazce in pripomočke za udeležence dejavnosti kontrolinga.

Priročnik prejme poslovodstvo podjetja, ustrezne dele priročnika pa nosilci odločitvenih ravni in seveda izdelovalci informacij. Služi pa tudi usposabljanju tistih, ki bodo sodelovali pri uresničevanju kontrolinga v podjetju.

Manager projekta uveljavlja plan in kontrolira izvedbo:

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

Faza uresničevanja dejavnosti kontrolinga

V tej fazi se srečujemo s kontinuiranim procesom uresničevanja vsega, kar sodi v dejavnost kontrolinga. Gre za procese evidentiranja, planiranja, nadziranja in informiranja.

Koletnik kot zadnjo fazo pri uvajanju kontrolinga v podjetje vključuje že tudi samo izvajanje dejavnosti kontrolinga. Sama menim, da je bolj smiselno projekt uvedbe kontrolinga zaključiti s

poskusnim delovanjem dejavnosti kontrolinga, kjer se ugotovijo in odpravijo morebitne nepravilnosti, problemi. Ko so vse nepravilnosti odpravljene in sistem deluje tako, kot je bilo zamišljeno na začetku, se projekt zaključi.

2.3 Orodja za kontroling

Za ustrezno zasnovano sistema kontrolinga in izvajanje njegovih aktivnosti potrebuje kontroler (Kaligaro, 2008):

- ustrezne **ekonomske koncepte**, ki omogočajo razumevanje vedenja in delovanje podjetja,
- ustrezne **metodološke okvire oz. pristope**, ki omogočajo učinkovito zasnovano posameznih sistemov kontrolinga,
- ustrezne **metode in tehnike**, ki omogočajo učinkovito izvajanje aktivnosti kontrolinga v skladu z ustreznimi ekonomskimi koncepti.

Kontrolingu je danes v pomoč že veliko različnih sodobnih orodij, kot so na primer: ciljno določanje stroškov (angl. *target costing*), gibljivo načrtovanje (angl. *flexible budgeting*) in druga moderna orodja za načrtovanje, analiza ničelne točke dobička, sestavljeni računovodski kazalniki, kalkuliranje in načrtovanje stroškov na podlagi aktivnosti (angl. *activity based costing*, ABC), ekonomska dodana vrednost (angl. *economic value added*, EVA), sistemi uravnoteženih kazalnikov (angl. *Balanced Scorecard*, BSC), primerjalna analiza (angl. *benchmarking*) itd. Seveda za uspešno delovanja kontrolinga ni nujna uporaba vseh teh orodij, se pa z večanjem podjetja in njegove kompleksnosti tudi povečuje potreba po uporabi teh orodij. Ob uvedbi kontrolinga je tako smiselno definirati katere od teh orodij bo uporabljal kontroling že na začetku svojega delovanja, saj je uporaba teh metod in konceptov dokaj kompleksna in je zato potrebno nameniti dovolj časa vpeljavi ter zaposlene tudi izobraziti, v kolikor se pred tem še niso srečali z uporabo teh orodij.

Vsa ta orodja bi bilo potrebno podrobneje preučiti, vendar sem jih na tem mestu le nekaj naštel, ker bi podrobnejša obravnava teh orodij preseгла okvir te diplomske naloge. Vsekakor pa se je potrebno podrobneje seznaniti z njihovo pravilno uporabo ob uvedbi kontrolinga.

3 UVEDBA KONTROLINGA V PODJETJE SILIKO, D.O.O.

3.1 Predstavitev podjetja

Podjetje Siliko, d.o.o., je primer srednje velikega proizvodnega podjetja. Na svojem področju je eno najuspešnejših podjetij, in sicer na področju proizvodnje gumi-tehničnih izdelkov in orodij za brizganje gume v Sloveniji. Izdelki so namenjeni najprestižnejšim evropskim znamkam avtomobilov, bele tehnike in druge industrije.

Glavne dejavnosti podjetja so:

- razvoj gumi-tehničnih izdelkov,
- konstrukcija in izdelava orodij za brizganje gume in plastike,
- proizvodnja izdelkov iz gume, kombinacije kovina-guma in kombinacije plastike-gume,
- proizvodnja izdelkov iz tekočega silikona in plastike.

Ostali del predstavitve podjetja se nahaja v Prilogi 1.

3.2 Analiza obstoječega stanja

Podjetje Siliko je v zadnjih nekaj letih dosegalo nadpovprečno rast. Velike rasti pa na nekaterih področjih ni uspelo obvladovati dovolj dobro. Tako področje je predvsem strateško načrtovanje, šibko je tudi operativno načrtovanje na različnih funkcijskih področjih. Podjetje je premalo časa namenilo postavitvi trdnih temeljev za dolgoročno rast. Podjetje nima dolgoročne strategije, vizija je presplošna.

1. Analiza stanja na področju planiranja

Večje povpraševanju na trgu je podjetje sicer na prvi pogled uspešno izkoristilo, zaposlili so nove človeške vire, investirali v novo strojno opremo in tako bili zmožni izpolnjevati naročila. Na izpolnjevanje naročil pa so gledali zgolj bolj kot na vsakodnevne operativne naloge in so tako velika naročila reševali predvsem na način »iz danes na jutri«. Pri tem so sicer bili uspešni, saj je ena od prednosti podjetja njegova fleksibilnost in prilagodljivost željam kupcev, vendar pa, če bi želeli vedeti, ali so s tem uresničili plan, verjetno ne bi znali prepričljivo odgovoriti. Zakaj? Ker podjetje nima planov. Edini plan, ki si ga določi podjetje za naslednje leto, je zelena rast celotnih prihodkov od prodaje. Takšno planiranje pa za srednje veliko podjetje po mojem mnenju ni več zadovoljivo. Ne samo, da vodstvo ne ve, kam gre podjetje in kje želi biti čez nekaj let, tudi zaposleni morajo vedeti, kakšni so cilji podjetja v bližnji in daljni prihodnosti. Cilji podjetja morajo predstavljati izziv zaposlenim, obenem pa morajo biti dosegljivi, da motivirajo vodstvo podjetja ter zaposlene.

Podjetje ne pripravlja planov niti za funkcijska področja. Tako na primer podjetje nima plana za orodjarno, plana za proizvodnjo, plana za finance itd. Tudi plan za prodajo, če je opredeljen

samo kot rast celotnih prihodkov, je kot tak pomanjkljiv. Tega bi bilo smiselno bolj razdelati in določiti, kolikšen je plan prodaje po posameznih državah, kakšen je plan prodaje nekaterim pomembnejšim kupcem, kakšen je plan prodaje po skupinah izdelkov, kakšen je plan prodaje novih izdelkov itd.

2. Analiza stanja na področju analiziranja in nadziranja

Poslovno informacijski sistem, ki ga uporablja podjetje, omogoča analize na področjih prodaje, nabave, zaloge materiala in drugih ključnih funkcijah oz. področjih. Za lažje analize, kot na primer za analizo prodaje po državah, je tako uporabniku omogočeno, da z malo spretnosti in z dokaj enostavnim filtriranjem in grupiranjem podatkov pride do želenih analiz. Analize, ki niso standardne v poslovno informacijskem sistemu, je možno naročiti pri ponudniku tega poslovno informacijskega sistema, vendar ker so programerske ure precej drage, se je vsakič posebej pametno vprašati, ali bo posamezna analiza prinesla več koristi, kot pa je stroškov z njeno izdelavo. Poleg tega je potrebno za takšne posebej narejene analize kar nekaj časa čakati, preden so resnično izpopolnjene in prinašajo želene informacije. V zadnjem času je zato prišlo v navado, da se zaposleni raje obrnejo na informatika in ta sam napiše kodo za sprotno generiranje analize. Komunikacija med pobudnikom za analizo in informatikom je tako tudi hitrejša in enostavnejša.

Podjetje Siliko je že pred leti dokupilo modul Direktorski informacijski sistem (v nadaljevanju DIS), ki omogoča vodstvu, da v strnjeni obliki dobi vpogled v poslovanje podjetja v tabelarni ali grafični obliki. Kljub temu uporaba tega modula v podjetju ni zaživela, čeprav so nekatere poizvedbe že prednastavljene, so bile le redko uporabljene. Razlog je verjetno v tem, da je treba za vsako analizo, ki jo omogoča DIS, nastaviti parametre analize. To pa zahteva, da se posamezni vodja poglubi in določi parametre za želeno analizo oz. mora svoje želje sporočiti informatiku, ta pa naprej nastavi parametre za posamezno analizo. Poleg tega ima ta modul precej slab vmesnik, ki ni najbolj grafično privlačen za uporabnika in bi ga bilo potrebno dodelati. Naslednja slabost, ki jo lahko pripišemo temu vmesniku, je ta, da ni mogoče vrtati v globino, kar pomeni, da uporabnik ne more priti do morebitnih vzrokov za povečanje ali zmanjšanje neke vrednosti ob analiziranju nekega podatka.

Podjetje izračunava le tiste kazalnike, ki so po SRS obvezni za pripravo letnega računovodskega poročila. Kaj več kazalnikov pa podjetje za svoje lastne potrebe ne izračunava. Občasno se pokaže potreba po izračunu kakšnega koeficienta, stopnje, kazalca itd., vendar se le-ti izračunavajo sproti, ko se pokaže potreba. Niso pa ti izračuni nikamor shranjeni, da bi lahko do podatkov dostopali tudi vsi drugi, ki imajo dostop do teh podatkov in bi bile mogoče kasnejše primerjave. Podjetje izbere, glede na SRS, kazalnike za notranje.

3. Analiza stanja na področju IT (informiranja)

Podjetje za podporo poslovanja uporablja celovito programsko rešitev GoSoft 2000 novogoriškega podjetja Goinfo, d.o.o. Celotno poslovanje podjetja je tako preko programa GoSoft 2000 podprto s sistemom ERP (angl. *Enterprise Resource Planning*), ki omogoča podporo celotnemu proizvodnemu procesu od naročil, vhoda materialov, proizvodnje do

odpreme končnih izdelkov. Po navedbah proizvajalca je GoSoft 2000 celovit, učinkovit, zanesljiv in do uporabnika prijazen poslovni informacijski sistem, ki omogoča hitre poslovne odločitve in s tem konkurenčnost na trgu. Nudi učinkovito podporo poslovanju v proizvodnih, storitvenih in trgovinskih podjetjih ter računovodskih servisih. Prvenstveno je namenjen srednje velikim proizvodnim podjetjem, saj omogoča spremljanje poslovanja od ponudb in naročil proizvodnji, prek tehnične dokumentacije in nabave materiala z materialnim poslovanjem do planiranja materialnih potreb in proizvodnih kapacitet ter odpreme in fakturiranja izdelkov. Posebna skrb je namenjena funkcijam za planiranje (MRP-II, *Manufacturing Resources Planning*), povezavi finančnega poslovanja z internetom (plačevanje računov, prenos bančnih izpiskov prek interneta) in obračunu osebnih dohodkov (www.goinfo.si).

V sklopu celovitega informacijskega sistema je možna tudi uporaba modula za pregled strnjenih podatkov, ki je namenjen predvsem vodstvenim delavcem, tako imenovani direktorski informacijski sistem (DIS). Sistem omogoča pregled podatkov z vseh področij poslovanja v obliki tabel in grafov. Vrste podatkov lahko določi uporabnik sam. Vendar je potrebno zagotoviti ažurne podatke iz informacijskega sistema v strnjeni obliki, ki so hitro in enostavno dosegljivi.

Za kadrovske evidenco podjetje uporablja programski paket Time&Space. V programu se vodi evidenca prihoda in odhoda zaposlenih na delo, službena potovanja, bolniške in dopusti. Obenem program registrira tudi določene pomembne vstopne točke v objekte, tako da je nadzorovano tudi gibanje zaposlenih po poslovnih prostorih (Skubic, 2008, str. 32).

Sistema JIT (angl. Just in Time) in MRP (angl. Material Resource Planning) omogočata učinkovito in optimalno planiranje vseh procesov. Zagotovljena je popolna sledljivost in transparentnost celotnega procesa, saj so vsi premiki materialov, polizdelkov in izdelkov evidentirani in ves čas pod nadzorom. Vsi podatki se z uporabo črtnih kod in dlančnikov zajemajo neposredno na mestu, kjer nastajajo, kar omogoča večjo učinkovitost in natančnost podatkov.

Za poenostavitev in optimizacijo prenosa podatkov podjetje uporablja EDI (angl. Electronic Data Interchange), podprte programe – ODEX Enterprise, ki omogoča komuniciranje prek OFTP (Odette File Transfer Protocol, FTP in HTTP, podpira oblike VDA- dokumentov in podobnih). Z njimi je omogočena kompatibilna elektronska izmenjava dokumentov, s čimer se zmanjša obseg ročnega dela in možnost napak ter hkrati poveča kakovost podatkov in učinkovitost dela.

Mogoča je tudi e-slog izmenjava podatkov. Z uvedbo e-business portala – spletnega portala za elektronsko poslovanje, bo vsem partnerjem omogočen neposreden vpogled v trenutno stanje naročil oziroma dobav.

Siliko deluje na dveh lokacijah, pri čemer uporablja isto bazo podatkov GoSoft, omrežji pa sta med seboj povezani prek navideznega tunela VPN (angl. Virtual Private Network). S tem so podatki vedno ažurni in hkrati omogočajo učinkovito logistiko znotraj podjetja. Znotraj podjetja deluje tudi interni spletni portal Intranet.

3.3 Poslovni vzroki za uvedbo kontrolinga

Podjetje je v preteklosti dosegalo zelo dobre poslovne rezultate. Kljub temu je gospodarska kriza podjetje presenetila, saj je podjetje ugotovilo, da jih bo kriza prizadela, šele ko so kupci začeli zmanjševati in celo stornirati naročila. Kar naenkrat je iz situacije, ko ni moglo vedno sproti izpolnjevati naročil, prišlo do situacije, ko ni bilo naročil in je prišlo do kočljivega vprašanja: Kam z vsemi zaposlenimi? Podjetje se je odzvalo podobno kot druga proizvodna podjetja, ki so najprej začasno prekinila sodelovanje s pogodbenimi delavci. V začetku leta 2009 je podjetje uvedlo še 36-urni delovnik za zaposlene. Kljub krizi je podjetje v lanskem poslovnem letu doseglo 6-odstotno rast prihodkov in je zaključilo poslovno leto z dobičkom. Podjetje je očitno dovolj učinkovito izkoristilo svoje notranje rezerve. Ker se kriza nadaljuje tudi v tem letu in ni še povsem jasno, ali je trenutno stanje povečanja naročil samo začasno, bi bilo smiselno uvesti v podjetje bolj učinkovito spremljanje dogajanja v širšem poslovnem okolju. Obenem menim, da ima podjetje kar nekaj šibkih točk, ki lahko pri poslovanju pomenijo težave in vplivajo na poslovne izide. Te težave bi bilo mogoče odpraviti ali vsaj omiliti, da bi vodstvo podjetja imelo na voljo boljše informacije ob bolj ustreznem času. To pa bi omogočilo sprejemati boljše odločitve. Nekatere od teh težav bom na kratko opisala v nadaljevanju.

- Izračunavanje stroškovnih cen proizvodov (kalkulacije)

V panogah, kjer deluje podjetje, so zelo pomembni dolgoročni odnosi s partnerji. Proces pridobivanja novih kupcev je dolgotrajen in precej zapleten. Ko se z novim partnerjem dogovorijo za sodelovanje, začne partner-kupec pošiljati veliko povpraševanj, na katera želi imeti hiter odgovor in konkurenčno ponudbo. Vse zahteve morajo biti zelo natančno preučene, saj se na podlagi kupčevih zahtev o materialih, pakiranju, rokih dobav itd. določi stroškovna cena, ki bo predstavljala ceno, s katero ne smejo biti preseženi stroški. Če podjetje kasneje ugotovi, da s postavljeno ceno ne dosega zelenega donosa ali celo ne pokriva stroškov, je to zanj precejšnja dilema, saj ne more kar ukiniti izdelka, ker lahko s tem krši pogodbo. Težava je zato predvsem v tem, da mora odgovorni določiti ceno novemu potencialnemu izdelku, še preden se izdelek začne proizvajati, tako da vse stroške le predvidi. Poleg te težave pa je druga težava tudi ta, da ima podjetje v svojem proizvodnem programu veliko artiklov, ki se proizvajajo že vrsto let, cene teh artiklov pa se niso posodobile, čeprav so se cene nekaterih materialov in surovin občutno povečale. Podjetje še do nedavnega ni videlo potrebe, da bi izračunavalo stroškovno ceno za vsak artikel posebej in jo primerjalo s prodajno ceno, tako da se niti ni vedelo, kateri artikel prinaša dobiček, in predvsem, kateri artikli ga ne. Kasneje je bilo sicer izvedeno avtomatično izračunavanje proizvodnih cen za artikle glede na zaključene delovne naloge, vendar bi ga bilo treba posodobiti, saj je bil takrat ta sistem nastavljen precej na hitro. V ta namen je potrebno vzpostaviti celovit sistem, ki bi avtomatično izračunaval stroškovne cene proizvodov v vseh proizvodnih stroškovnih mestih in jih primerjal s prodajnimi cenami ter obenem lahko opozarjal na nedoseganje vnaprej določenega minimalnega donosa. Poleg tega je opazna potreba po sumiranju rezultatov na ravni skupin proizvodov in na ravni poslovnih partnerjev.

- Analiza izdanih ponudb

Podjetje je bilo še pred letom 2006 večinoma odvisno od enega tujega kupca. Ker je ta kupec začel to izkoriščati in želel izsiliti nemogoče pogoje, se je podjetje odločilo, da bo intenzivneje vlagalo v trženje in s tem razpršilo tveganje. Cilj je bil pridobiti nekaj novih kupcev in s tem zmanjšati odvisnost od glavnega kupca ter tako razpršiti tveganje. Sprva so potencialni kupci veliko povpraševali, zato je bilo treba izdelati veliko ponudb. Iztržek vseh poslanih ponudb pa ni tako dober, saj se v povprečju le 10% poslanih ponudb tudi realizira. Vse ponudbe še vedno izdelava direktor, saj drugi zaposleni nimajo tako širokega znanja. Vsako ponudbo direktor najprej ročno napiše in izdelava kalkulacijo za potencialni izdelek, komercialisti pa jih napišejo zatem še v Excel in pošljejo kupcem. Ker ponudbe niso že od začetka evidentirane v informacijskem sistemu, ne obstaja nobena povezava med vsemi izdanimi ponodbami ter ponodbami, na podlagi katerih je bil kasneje sklenjen posel, zato kasneje ni mogoče narediti podrobnejše analize realiziranih ponudb ter tudi nerealiziranih ponudb, pri katerih bi lahko našli morebitne vzroke za nesklentev posla. Baza nerealiziranih ponudb bi podjetju omogočila, da preuči potencialne vzroke za neuspeh pri pomembnih poslih, da se uči na lastnih napakah ter s tem poveča delež bodočih realiziranih ponudb. Kontroling bi v tem primeru moral omogočiti hiter in kakovosten pregled vseh izdanih ponudb v preteklosti ter vzročno analizo le-teh. Večino potrebnih podatkov bi lahko črpali iz obstoječega ERP-sistema, nekatere druge potrebne podatke, kot na primer gibanje cen materiala, pa bi bilo treba uvažati iz zunanjih podatkovnih virov.

- Nagrajevanje zaposlenih

Vedno več podjetij se zaveda, da so zaposleni zelo pomemben dejavnik za uspešnost organizacij. V dobi znanja je pomembno, da posamezno podjetje ustvari delovno okolje, kjer bodo zaposleni z veseljem delali, saj lahko le na tak način podjetje pridobi od njihovega človeškega kapitala, ki je del intelektualnega kapitala podjetja. Podjetje Siliko je ob hitri rasti naletelo na težavo spremljanja učinkovitosti svojih zaposlenih. Zaposleni v proizvodnji so plačani po učinku, se pravi po normi, ki jo dosegajo. Vendar jim preseganje norme ne prinese toliko večje nagrade, da bi jih le-ta stimulirala in motivirala za boljše delo. Drugi zaposleni so nagrajeni glede na oceno svojega nadrejenega. Te ocene so iz meseca v mesec večinoma enake, poleg tega so precej subjektivne. To se dogaja verjetno tudi zaradi tega, ker ni neke evidence o učinkovitosti neproizvodnih zaposlenih. Za obračun plač obstaja le evidenca o prisotnosti, ki jo vodi osnovni informacijski sistem posebej, podatki o delovni uspešnosti ter napakah in kršitvah so zbrani v najrazličnejših podatkovnih virih ali celo v ločenih ročnih evidencah. Tako je možnost napak večja in lahko privede do krivičnega ocenjevanja, kar pa lahko zaposlene demotivira in povzroči slabo voljo.

- Reševanje reklamacij

Poslanstvo podjetja je izdelava kakovostnih gumi-tehničnih proizvodov iz gume, plastike in silikona. Tako je kakovost eno od glavnih vodil pri poslovanju podjetja. Avtomobilska industrija, kamor je namenjena večina teh izdelkov, pa je zahtevna panoga in na področju kakovosti ne dopušča odstopanj. Skrb za izboljšanje kakovosti proizvodov in storitev je trajna zaveza in

stalnica v poslovanju podjetja. Potek proizvodnega procesa se sprotno spremlja in je zaveden tudi v informacijskem sistemu. Tako je mogoče spremljati število narejenih izdelkov na strojih ter število dobrih in slabih izdelkov na različnih stopnjah poslovnega procesa. Poleg tega podjetje spremlja tudi reklamacije kupcev ter vzroke zanje. Ti podatki se na žalost spremljajo izven informacijskega sistema in se evidentirajo v razne Excelove preglednice ali celo ostanejo samo v elektronskih sporočilih. Poleg tega kupci tudi dokaj pozno pošljejo zapisnike o reklamaciji in bremepise zanje. Večina reklamacij se tako rešuje ad hoc, čeprav so glede na standarde kakovosti predpisani točno določeni postopki ravnanja ob reklamaciji. Podjetje bi tako moralo od službe za kakovost zahtevati, da spremlja vse dejavnike, zaradi katerih je prišlo do reklamacije, služba kontrolinga pa bi lahko v bodoče poskrbela, da se reklamacije kupcev bolj pregledno evidentirajo, in ugotovila, ali obstaja tudi možnost, da se jih evidentira v informacijskem sistemu, da bo na podlagi teh podatkov možno hitrejšo analiziranje vseh dejavnikov, ki so privedli do reklamacij. S tem bi se število reklamacij lahko v prihodnje zmanjšalo, reklamacije, do katerih bi vseeno prišlo, pa bi bile hitreje rešene.

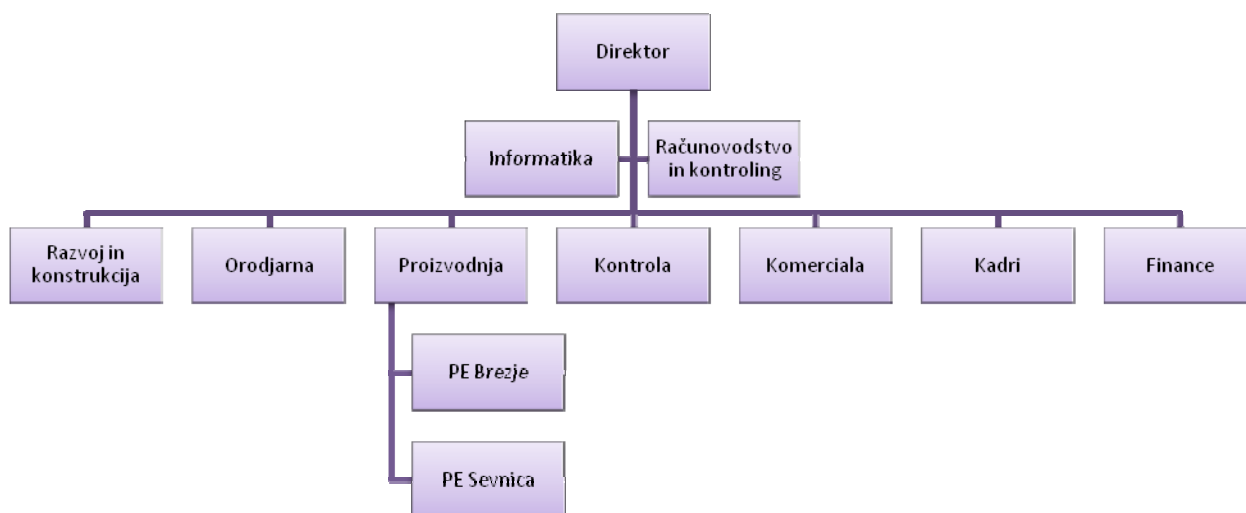
3.4 Predlog organizacijske rešitve

3.4.1 Umeščenost kontrolinga v organizacijo

Ugotovili smo, da je za učinkovito delovanje kontrolinga pomembna ustrezna organizacijska umestitev v podjetje, ki izhaja iz situacijskih spremenljivk podjetja. Režun (2004, str. 82–83) priporoča podjetjem, da pri uvajanju kontrolinga ne sledijo niti anglo-amerišskemu pristopu, niti nemškemu, niti priporočilom slovenskih računovodskih strokovnjakov, ampak naj managerji ravnajo v skladu z »zdravo pametjo«. Pri organizaciji kontrolinga moramo biti zato racionalni. Podjetje mora vedeti, kaj hoče s kontrolingom v podjetju doseči in kakšne so situacijske spremenljivke podjetja. Večje ko je podjetje in kompleksnejše ko je njegovo okolje, bolj upravičena je organizacija kontrolinga kot štabne službe. Nasprotno sledi, da manjše ko je podjetje in enostavnejše ko je njegovo okolje, racionalneje je dodeliti naloge kontrolerja računovodji oziroma jih opravljati v okviru računovodske službe.

S tem se povsem strinjam tudi sama, zato menim, da bi bilo v podjetje Siliko sprva smiselno uvesti kontroling v sklopu računovodstva. Vendar je zelo pomembno, da bo kontrolerju v celoti omogočena samostojnost pri njegovem delu. Hkrati mu mora biti omogočeno sodelovanje z drugimi funkcijami v podjetju, saj je za uspešno delo kontrolinga pomembno, da ima ta podporo vodstva in da druge funkcije povsem sodelujejo s kontrolingom.

Slika 5: Umeščenost kontrolinga v podjetje Siliko, d.o.o.



Iz predlaganega organigrama podjetja je razvidno, da je kontroling umeščen v organizacijsko strukturo podjetja kot štabna služba, kar pomeni, da bo dejavnost kontrolinga v podjetju odgovorna direktorju podjetja. Sprva predlagam, da se kontroling dejavnost v podjetju Siliko organizira kot del računovodstva, saj je za začetek takšna rešitev enostavnejša. Obenem bo kontroling tako tudi bližje viru podatkov kar je prednost. Takšen predlog je tudi za trenutno lokacijsko situacijo podjetja najbolj primeren, saj ima podjetje na trenutni lokaciji že rahlo prostorsko stisko. Ob selitvi na novo lokacijo pa vsekakor predlagam, da se kontroling odcepi od računovodstva.

Katere bodo naloge kontrolinga in s tem odgovornost kontrolerja za opravljanje teh nalog, podajam v naslednjem poglavju.

3.4.2 Naloge kontrolinga

Glede na teoretična spoznanja v prvem delu diplomske naloge predlagam naslednje naloge, ki bodo dodeljene kontrolerju v podjetju Siliko:

- sooblikovanje poslanstva, vizije, strategije in poslovnih ciljev podjetja,
- usklajevanje delnih načrtov s celovitim načrtom in cilji podjetja,
- strokovna pomoč pri obračunavanju stroškov in izdelovanju kalkulacij,
- sprotno spremljanje odmikov, ugotavljanje vzrokov za njihov nastanek ter predlaganje ukrepov za odpravo odmikov,
- organizacija in skrb za sistem informiranja,
- oblikovanje in vzdrževanje sistema kontrolinga,
- uvajanje novih metodologij, modelov, kazalnikov in kazalcev v poslovanje podjetja z namenom zagotavljanja kvalitetnejših podlag za odločanje.

Ker funkcijo kontrolinga ne opravlja samo kontroler, ampak tudi druga funkcijska področja v podjetju, bo moral kontroler skrbeti, da bodo ta opravljala svoje delo (zbiranje podatkov, načrtovanje na svojem področju dela itd.), kontroler pa bo zbrane podatke obdelal, analiziral in poročal nadrejenemu (direktorju) o možnih problemih. Zbrani podatki omogočajo tudi primerjavo z načrtovanimi vrednostmi in nadaljnje nadziranje po funkcijskih mestih. Kontroler bo tako odgovoren, da se bo v podjetju več časa posvetilo analizi podatkov, in tako zbiranje podatkov ne bo neizkoriščeno, kot je bilo do sedaj, kar pomeni, da so se podatki zbirali, nihče pa jih ni analiziral in podjetje ni imelo bolj podrobne slike o poslovanju. Ker bi analiza zbranih podatkov lahko prinesla večje koristi podjetju in omogočila boljše odločitve v prihodnosti, bo treba točno določiti, katere podatke priskrbi kateri oddelek/poslovna funkcija v podjetju. V podjetju Siliko so organizacijsko ločene naslednje funkcije oz. oddelki: razvoj in konstrukcija, orodjarna, proizvodnja (PE Brezje in PE Sevnica), komerciala (nabava, trženje, prodaja), kadri ter finance. Vsi ti oddelki bodo mesečno poročali o ustvarjenih vrednostih na svojih področjih delovanja. Kateri so ti podatki, predstavljam v spodnji tabeli 6:

Tabela 6: Primer podatkov, ki jih posredujejo oddelki kontrolingu

| Oddelek | Primer podatkov, ki jih bodo poročali oddelki |
|------------------------|--|
| Razvoj in konstrukcija | Število dokončanih projektov (skic/modelov orodij) |
| Orodjarna | Število dokončanih orodij; št. orodij, ki so v zamudi |
| Proizvodnja | Vrednost proizvodnje; količina odpadkov; povprečni izmet; zasedenost kapacitet |
| Kontrola | Št. prejetih reklamacij; vrednost reklamacij |
| Nabava | Vrednost nabave po posameznem dobavitelju; dobavitelji, ki zamujajo z dobavo |
| Trženje | Št. poslanih ponudb; št. potrjenih ponudb |
| Prodaja | Vrednost prodaje po posameznem kupcu, vrednost prodaje po posamezni državi |
| Kadri | Št. opravljenih ur; št. na novo zaposlenih in št. tistih ki so odšli; bolniške; str. izobraževanja |
| Finance | Zapadle obveznosti; str. obresti; koriščenje revolvinga |

3.4.3 IT podpora

Bistvo dejavnosti kontrolinga je v tem, da zagotavlja informacije za poslovodsko odločanje. Uvedba kontrolinga brez ustrezne podpore informacijskega sistema v današnjih razmerah pravzaprav ni možna. Informacijska podpora mora kontrolerju omogočati avtomatizacijo vseh rutinskih zbiranj in analiz podatkov, s tem mu ostane več časa za poglobljene analize in ugotavljanje odmikov ter predlaganje možnih rešitev problema.

Kakšen ima podjetje informacijski sistem sem na kratko opisala v analizi stanja. Menim, da ima podjetje precej dobro podporo v IT. Kljub temu se bi sistem informiranja lahko nadgradil, zato bi

na tem mestu rada predstavila možnost povezave kontrolinga s poslovno inteligenčnim sistemom.

Poslovna inteligenca je sistem oziroma platforma, ki omogoča avtomatično zbiranje podatkov iz različnih elektronskih virov in jih optimizira za nadaljnje analize. Ta sistem naredi »predpripravljene« analize, iz katerih analitik lažje in hitreje izdelava dokončne analize, ki dajejo informacije za odločanje. Iz katerih virov bomo zbirali podatke, bomo določili glede na analize, ki jih bo izvajal kontroling. Pri uvajanju kontrolinga je smiselno ugotoviti pomanjkljivosti obstoječih virov informacij, ki so nam na razpolago. Če se na nekem področju v podjetju zbira premalo podatkov, ki bi omogočali izdelavo nadaljnjih analiz, je treba izboljšati stanje na področju transakcijskih informacijskih sistemov. Ti sistemi so na primarnem nivoju virov podatkov, zato jih je treba nadgraditi, če je ta sistem pomanjkljiv.

3.5 Predlog uvedbe

Predstavila sem teoretične osnove kontrolinga in njegove uvedbe ter podala svoj predlog rešitve uvedbe kontrolinga. Če se vodstvo podjetja strinja s predlogom rešitve, se rešitev uvede. Kako bi rešitev dejansko lahko uvedli v proučevano podjetje, bom na kratko predstavila v nadaljevanju. Ker je uvedba kontrolinga v podjetje kompleksen projekt, ki zahteva sodelovanje več strokovnjakov, bom v tem delu predstavila samo svoje stališča o tem, kako se lotiti tega projekta glede na teoretična izhodišča, ki sem jih spoznala med pripravo tega diplomskega dela. Dodati moram, da za diplomsko nalogo nisem pripravila terminskega plana ter predračuna stroškov uvedbe kontrolinga. Ker sta terminski plan in predračun stroškov med najpomembnejšimi elementi vsakega projekta je potrebno ob uvedbi kontrolinga pripraviti tudi terminski plan predvideti stroške uvedbe.

Menim, da je podjetje Siliko že prišlo do točke, ko direktor ne zmore več sam učinkovito upravljati podjetja. Obenem tudi nima več tako dobrega pregleda nad celotnim poslovanjem, kot ga je imel, ko je bilo podjetje še manjše velikosti in je tako lahko sam koordiniral vse procese. Uvedba kontrolinga v podjetje Siliko je na tem mestu smiselna, saj bi pomoč strokovnega sodelavca pri procesih planiranja, analiziranja in nadziranja podjetju koristila. Kontroling bi podpiral vodstvo pri odločitvah za čim boljše upravljanje podjetja.

3.5.1 Podrobnejša analiza stanja

Kratko analizo stanja sem opisala v točki 3.2 analiza obstoječega stanja. Preden se podjetje poda v tako kompleksen projekt, kot je uvedba kontrolinga, je seveda smiselno opraviti podrobnejšo analizo stanja.

3.5.2 Razvoj rešitve

Sprejeto rešitev je treba uvesti, naš cilj je minimalno odstopanje od standardne rešitve. Na podlagi podrobnejše analize se razvije rešitev. Smiselno je začeti pri infrastrukturnih prvinah. Opredeljenost in urejenost teh prvin sta prvi pogoj za začetek dela ter uspešno uvedbo kontrolinga. Sprva se je treba osredotočiti na primarne elemente, in sicer kontni načrt, organizacijsko sestavo in shemo, seznam in shemo stroškovnih mest ter profitnih centrov. Tem elementom sledi opredelitev stroškovnih nosilcev, vrst stroškov, šifrantov kupcev in izdelkov, struktur kalkulacijskih shem, različnih oblik poslovnih izidov in drugega. Na koncu se definira še uporaba in vpeljava novih sodobnih orodij.

3.5.3 Nadgradnja IS

Poslovno inteligenčni sistem je lahko zelo učinkovito orodje, ki je lahko v precejšnjo pomoč kontrolingu. Ob uvajanju kontrolinga je tako smiselno preučiti možnost, da se hkrati uvede tudi poslovno inteligenčni sistem, saj bi poslovna inteligenca v podjetju omogočila zbiranje podatkov iz različnih virov in njihovo obdelavo, kar bi kontrolingu omogočalo hitrejše zbiranje podatkov in tako pripomoglo k zagotavljanju pravočasnih informacij. Kontroling mora biti izhodišče poslovni inteligenca v podjetju, kar pomeni, da mora kontroling definirati vse inpute v poslovno inteligenčni sistem, da bodo outputi koristni za odločanje v podjetju na različnih nivojih. Poslovno inteligenčni sistem izpolnjuje tudi zahtevo po pravočasnem poročanju, saj je s sodobno tehnologijo omogočeno, da uporabnik dobi analize skoraj v realnem času.

Programska oprema za podporo kontrolingu mora biti povezana z izvornim informacijskim sistemom, iz katerega mora črpati zahtevane podatke ter jih ustrezno obdelovati. Sodobna programska oprema mora omogočiti tudi vnos planskih podatkov po posameznih kategorijah in s tem avtomatsko izdelavo predvsem analiz poslovanja in izračun odstopanj, medtem ko je izdelava prognoz za prihodnja obdobja bolj zahtevna naloga in je ni možno povsem avtomatizirati. Informacijska podpora mora zagotavljati avtomatski sistem kontrolerskega poročanja po poslovnih enotah, oddelkih, službah, kakor tudi integracijo na različnih nivojih, do zadnjega na nivoju podjetja. Management na različnih nivojih prejema poročila vsak za svoje področje, za vrhnji management pa so pomembni tudi kazalniki, ki omogočajo tudi primerjavo z zunanjimi podjetji iste panoge (Šrekl, 2009).

Žal na našem tržišču še ni zaslediti neke posebne ponudbe programske podpore za kontroling kot celoto oz. je tista, ki se ponuja, izredno draga. V veliko podjetjih je še zaslediti kontrolerska poročila »na papirju« v tabelaričnih oblikah. Vendar pa je na trgu že mogoče dobiti programsko opremo, ki vsaj delno pokriva področje kontrolinga in omogoča avtomatsko generiranje nekaterih kontrolerskih poročil in tudi grafično prikazovanje (Šrekl, 2009).

V podjetju bi bilo smiselno preučiti možnost nakupa nove programske opreme, ki bi omogočala bolj poglobljene analize. Stroške dokupa nove programske opreme je treba primerjati s stroški nadgradnje obstoječega poslovno informacijskega sistema. Poleg stroškov je treba preučiti tudi

čas, ki bi bil potreben za implementacijo obeh možnosti, saj je »čas tudi denar«. Vsekakor pa bo potrebno v bližnji prihodnosti izboljšati poslovno informacijski sistem, ki bo podpiral proces k hitrejšim in učinkovitejšim odločitvam.

3.5.4 Uvajanje

Kontroling lahko uvajamo sami ali pa ta projekt v celoti prepustimo zunanjim strokovnjakom. Pri tako kompleksnem projektu, kot je uvedba kontrolinga, je vsekakor smiselno poiskati pomoč pri specializiranih zunanjih pomoči, pa je odvisno od podjetja, koliko želi angažirati svoje zaposlene. Verjetno ne bo šlo brez sodelovanja notranjih sodelavcev, saj bo moral biti z dejavnostjo kontrolinga seznanjen ves management. Najbolj pomembno pa je, da svetovalci ustrezno usposobijo bodočega kontrolerja, da bo sposoben samostojno prevzeti funkcijo kontrolerja in jo kasneje razvijati v podjetju. Izobraževanja pa morajo biti deležni tudi tisti zaposleni, ki bodo kasneje sodelovali pri izvajanju funkcij kontrolinga.

V podjetju Siliko trenutno nimajo nobenega zaposlenega, ki bi imel znanje in čas za opravljanje funkcije kontrolerja. Zato bodo morali usposobiti nekoga od znotraj ali pa nekoga na novo zaposliti. Če bodo funkcijo kontrolerja zaupali že zaposlenemu v podjetju, imajo to prednost, da ta oseba že pozna celoten poslovni proces, pozna prvine, informacijski sistem itd. Če pa se bo podjetje odločilo za zaposlitev novega delavca, ima možnost, da pridobi nekoga, ki ima potrebno izobrazbo ter mogoče že nekaj izkušenj s tega področja.

3.5.5 Poskusno delovanje

Ob zaključku projekta je smiselno vsak sistem preizkusiti, če deluje kot je bilo definirano v planu. V zadnjem delu uvedbe kontrolinga je tako potrebno testirati ali sistem deluje. Na ta način se že pred samim delovanjem kontrolinga ugotovijo in odpravijo morebitne nepravilnosti ter problemi. S tem se pripomore k nemotenemu delovanju kontrolinga. Projekt uvedbe kontrolinga se postopno preda naročniku.

SKLEP

Predlog podjetja, da se uvede kontroling, sem sprejela kot izziv in z veseljem sem se lotila podrobnejše raziskave teme. Na začetku diplomske naloge sem se tako lotila navedb osnovnih značilnosti in opredelitev kontrolinga. Kmalu sem ugotovila, da tema ni tako enostavna. Predvsem zaradi raznolikih mnenj med teoretiki, med katerimi so si nekatera celo nasprotujoča. Obenem pa obstajata na svetu še dva različna pristopa, tako imenovana anglo-ameriška in nemška šola, ki imata spet vsaka svoje razlage o pojmovanju kontrolinga.

Če bi želela izmed vseh podanih opredelitev izbrati tisto, ki po mojem mnenju na kratko najbolje opisuje smisel kontrolinga, bi bila to skupna opredelitev Rozmana, Kovača ter Koletnika, ki pravi, da je kontroling koncept sodobnega usmerjanja in uravnavanja poslovanja podjetja, ki temelji na jasnih ciljih, poteh za doseganje teh ciljev in na strogem presojanju uresničevanja zadanih nalog. Čeprav je beseda stroga po mojem mnenju nekoliko preostra. Poleg opredelitev kontrolinga in izvora besede je za lažje razumevanje te dejavnosti potrebno opredeliti tudi funkcije kontrolinga, kar je sledilo v nadaljevanju diplomske naloge. Glede organizacije kontrolinga ima podjetje več možnosti, lahko se odloči za kontroling v sklopu računovodskega oddelka ali pa za samostojno štabno službo. Za podjetje Siliko sem predvidela, da je sprva bolje organizirati kontroling v sklopu računovodstva, saj je glede na trenutne razpoložljive prostorske kapacitete to tudi skoraj edina možnost. Ko se bo podjetje selilo na novo lokacijo, pa priporočam, da je kontroling ločen od računovodstva, saj ima tako večjo avtonomijo.

V drugem delu diplomske naloge je predstavljena teorija o uvedbi kontrolinga v podjetje. Za uspešno delovanje kontrolinga morajo biti izpolnjeni določeni pogoji, nekatere od njih sem predstavila v začetku drugega dela. V nadaljevanju sem se pri teoretičnih in praktičnih spoznanjih o uvedbi dejavnosti kontrolinga bolj oprla na slovenske avtorje, saj ti bolje poznajo specifiko slovenskih podjetij in imajo lahko tako boljše spoznanja, kako se lotiti uvedbe kontrolinga. V nadaljevanju tega poglavja sem dodala sodobna orodja, ki jih lahko uporablja kontroling in s katerimi lahko pride do podlag za boljše odločitve. Vse te koncepte, metode in tehnike bi bilo smiselno bolj podrobno opisati, vendar je to področje preobsežno in bi tako presegalo okvir moje diplomske naloge.

V tretjem delu diplomske naloge pa sem glede na svoje poznavanje podjetja predstavila svoje predloge k uvedbi kontrolinga v podjetje Siliko. Menim, da bi podjetje vsekakor imelo koristi od uvedbe kontrolinga, saj bi jim strokovna pomoč pri upravljanju koristila. Obenem bi kontroling pripomogel k izboljšanju procesov planiranja, analiziranja ter nadziranja. Ker pa velja pravilo, da kontroling ne more biti uspešen brez managementa, ki je pripravljen sodelovati, bo potrebno sprva predstaviti celoten koncept uvedbe kontrolinga ter vse koristi, ki jih lahko prinese uspešna uvedba kontrolinga v podjetje Siliko, tudi celotnemu managementu. V kolikor bo podjetje Siliko potrdilo moj predlog rešitve uvedbe kontrolinga, bo potrebno ob dejanski uvedbi pripraviti tudi terminski plan uvedbe ter predračun stroškov uvedbe, ki sta dva zelo pomembna elementa vsakega projekta. Brez tega podjetje ne more začeti z uvajanjem dejavnosti kontrolinga, oziroma bi lahko predvidevali, da bo uvedba precej bolj neučinkovita, lahko tudi neuspešna.

LITERATURA IN VIRI

1. Deyhle, A. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
2. Emmanuel, C., Otley, D. & Merchant K. (1990). *Accounting for Management Control* (2nd ed.) London: Chapman & Hall.
3. Goinfo. Najdeno 23. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.goinfo.si>.
4. Hilton, R. (1994). *Managerial Accounting*. (2nd ed.) New York: McGraw-Hill, Inc.
5. Hočevar, M. (1995). Nekaj razlogov proti uvajanju pojma »controlling«. *Revizor*, 6 (4), 37-47.
6. Hočevar, M. (2007). *Kontroling stroškov*. Ljubljana: GV Založba.
7. International Group of Controlling (IGC), prevod Križaj, F. & Križaj, M. (2000). *Kontrolerjev slovar*. Ljubljana: Orgos.
8. Intervju: Janko Koprivec, direktor podjetja Siliko, d.o.o., 22. junij 2009.
9. Izhar, R. (2000). *Accounting, Costing, and Management*. Hong Kong: Oxford University Press.
10. Kaligaro, J. (2008). *Sodobna orodja kontrolinga*: Ljubljana: Cisef.
11. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N. & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
12. Koletnik, F. (1992). *Upravljalno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
13. Koletnik, F. (1996a). *Kontroling*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
14. Koletnik, F. (1996b). Ali razumemo kontroling?. *Revizor*, 7 (1), 7-16.
15. Koletnik, F. (2007). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. (2. Izdaja) Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
16. Kontroler in kontroling. Najdeno 1. septembra 2009 na spletnem naslovu http://www.controllerverein.com/Kaj_je_kontroling.134145.html.
17. Križaj, M. (2004a, 21. september). Kontroling – za podjetje, ki ve kje je. *Podjetnik*. Najdeno 9. junij 2009 na spletnem naslovu <http://www.podjetnik.si/default.asp?ClanekID=1880>.
18. Križaj, M. (2004b, 15. december). Odločitev je padla – uvajamo kontroling. *Podjetnik*. Najdeno 9. junij 2009 na spletnem naslovu <http://www.podjetnik.si/default.asp?ClanekID=2092>.
19. Letno poročilo podjetja Siliko, d.o.o., 2008.
20. Melavc, D. & Novak, A. (2002). *Controlling – naloge, napotki, rešitve*. Kranj: Moderna organizacija.

21. Novak, A. (1999). Anglosaški in nemški pristop h kontrolingu. *Organizacija*, 32 (10), 554-563.
22. Osmanagić Bedenik, N. (1995). Kontroling in revizija. *Revizor*, 6 (6), 29-49.
23. Osmanagić Bedenik, N. (1998). Računovodenje (kontroling). *Revizor*, 9 (6), 35-48.
24. Poslanstvo kontrolerja (International Group of Controlling, IGC). Najdeno 15. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.igc-controlling.org>.
25. Preißler, P., Ebert, G., Koinecke & Peemöller (1996). *Controlling: Intensivkurs. (6. izdaja)* B.k: Verlag moderne industrie.
26. Pučko, D. (2006). *Analiza poslovanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
27. Režun, Š. (2004). *Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
28. Rozman, R., Kovač, J. & Koletnik, F. (1993). *Management*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
29. Siliko. Najdeno 22. junija 2009 na spletnem naslovu <http://www.siliko.si>.
30. Skubic, D. (2008). *Poslovno upravičenje uvedbe poslovnointeligenčnega sistema* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
31. Slovenski računovodski standardi (SRS, 2006). Točka 28-30.
32. Šrekl, B. (2009). *Kontroling – sodoben koncept vodenja podjetja*. Elektronska publikacija. Maribor: Grunf.
33. Weber, J. (1995). *Einführung in das Controlling. (6. izdaja)* Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.
34. Willson, J., Colford, J. & Roehl, J. (1993). *Controllershship, The Work of the Managerial Accounting. (4th ed)* New York: John Wiley & Sons, Inc.
35. Ziegenbein, K. (1992). *Controlling. (4. izdaja)* Ludwigshafen: Kiehl Verlag.

PRILOGE

Priloga 1: Predstavitev podjetja

Podjetje Siliko je med največjimi proizvajalci gumi-tehničnih izdelkov na slovenskem trgu. Približno 65% vseh proizvedenih izdelkov izvozi na trg Evropske unije, predvsem kupcem nemške avtomobilske industrije. Hkrati je podjetje pomemben dobavitelj za industrijo bele tehnike na slovenskem trgu, proizvaja pa tudi za sanitarno tehniko in druge industrije, predvsem si želi prodreti na trg medicinskih izdelkov in trg živilske industrije.

Poslanstvo

Proizvajamo kakovostne gumi-tehnične, silikonske in plastične izdelke. Pri tem uporabljamo vrhunsko tehnologijo, znanje in izkušnje, kupcu pa nudimo izjemno fleksibilnost in celovito podporo od idejne zasnove do serijske proizvodnje (Siliko, d.o.o., Letno poročilo 2008).

Vizija

Postati vodilni slovenski dobavitelj malo in velikoserijskih gumi-tehničnih izdelkov za industrijo osebnih in tovornih vozil ter za industrijo bele tehnike (Siliko, d.o.o., Letno poročilo 2008).

Vrednote

- odgovoren, visoko strokoven inovativen odnos do dela,
- skrb za razvoj zaposlenih,
- z rastjo podjetja omogočati napredek in razvoj družbenega okolja in zaposlenim zagotavljati socialno varnost.

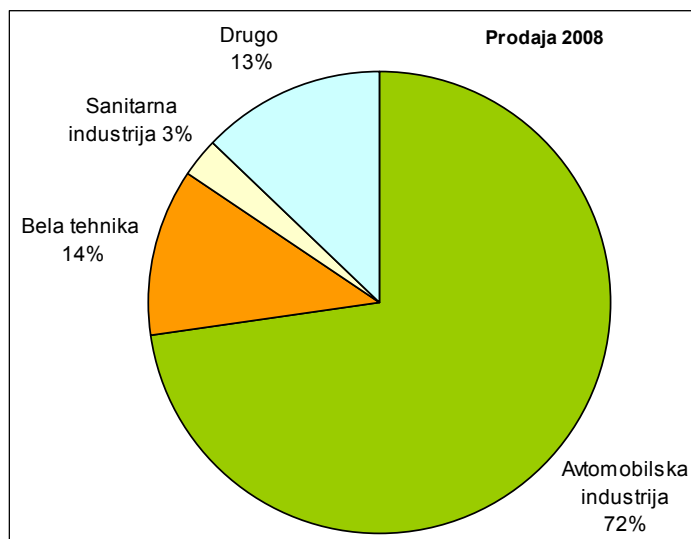
Do krize je bilo podjetje zelo uspešno, saj je v zadnjih letih dosegalo kar 25-odstotno povprečno letno rast. Kriza, kljub izjemni uspešnosti, ni prizanesla niti omenjenemu podjetju, saj proizvaja večinoma za avtomobilsko industrijo ter industrijo bele tehnike. Že pred krizo je podjetje začutilo potrebo po večji kontroli nad poslovanjem, predvsem zaradi hitre notranje rasti ter hitrih sprememb na trgu in močne konkurence. V začetku leta 2009, ko so bile posledice krize najmočnejše, pa se je pokazalo, da so potrebni drugačni pristopi k spremljanju poslovanja in da so potrebne bolj obsežne informacije za učinkovito odločanje.

Podjetje Siliko je družinsko podjetje, ki je bilo ustanovljeno leta 1984 kot družinska obrt v Brezju pri Dobrovi in se je leta 1993 preoblikovalo v družbo z omejeno odgovornostjo. Podjetje si je vedno prizadevalo za dolgoročno rast, zato je nenehno vlagalo v nove proizvodne prostore ter tehnologijo. Leta 2002 je zaposlovalo 37 ljudi, v letu 2003 pa je odkupilo del proizvodnih prostorov bivše Jutranjke, d.d. in tako je število zaposlenih naraslo na 71. Konec leta 2008 je bilo na obeh lokacijah zaposlenih 154 ljudi (Interno gradivo podjetja Siliko, d.o.o., 2009).

Poslovno leto 2008 je družba Siliko zaključila z dobičkom, skupna vrednost čistih prihodkov od prodaje je v letu 2008 znašala 13,8 mio €. Družba je tako dosegla v letu 2008 v primerjavi z letom 2007 rast celotnega prihodka za 6%, kar je sicer pod zastavljenim ciljem 15-odstotne rasti, vendar je upoštevajoč gospodarske razmere v zadnjem četrtletju poslovnega leta to kljub temu dober rezultat. Tako kot že v prejšnjih letih je največji delež prodaje sestavljal segment avtomobilske industrije, sledijo pa izdelki, namenjeni vgradnji na področju bele tehnike in sanitarne tehnike (Slika 1). V letu 2008 je podjetje izvozilo 65% celotne vrednosti prodaje.

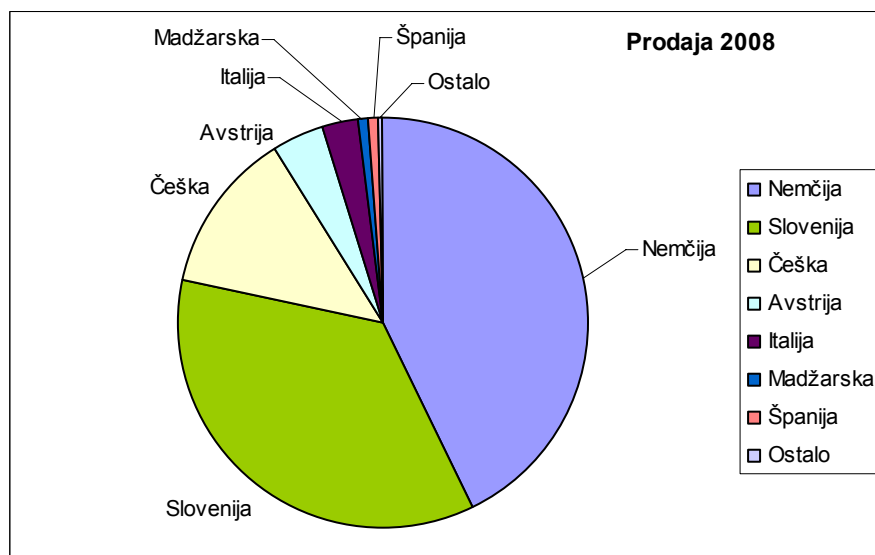
Največja izvozna destinacija je Nemčija, katera predstavlja kar 70% celotnega izvoza. V manjših količinah izvažajo tudi na Češko, v Avstrijo, na Madžarsko, v Italijo, Španijo in druge države. Prodaja na domačem trgu sestavlja 35% celotne prodaje, pri čemer je velik delež doma prodanih proizvodov namenjen nadaljnjemu izvozu. Prodaja po državah v letu 2008 je prikazana pod sliko 2 (Siliko, d.o.o., Letno poročilo 2008).

Slika 1: Prodaja po panogah industrije v letu 2008



Vir: Siliko, d.o.o., Letno poročilo 2008.

Slika 2: Prodaja po državah v letu 2008



Vir: Siliko, d.o.o., Letno poročilo 2008.

Podjetje posluje na dveh lokacijah, in sicer v Brezju pri Dobrovi so locirani uprava, razvoj in konstrukcija, orodjarna in proizvodnja maloserijskih izdelkov iz gume. Na lokaciji v Sevnici pa poteka velikoserijska proizvodnja, proizvodnja iz plastike ter proizvodnja izdelkov iz tekočega silikona.

Podjetje ima pridobljene tudi standarde kakovosti, tako da izpolnjuje zahteve standarda ISO 9001 ter zahteve avtomobilskega standarda ISO TS 16949. S pridobitvijo standarda ISO 14001 pa s politiko poslovanja, skladnega z okoljem, v katerem delujejo, skrbijo za čim manjše obremenjevanje okolja (<http://www.siliko.si>).

Priloga 2: Opis delovnega mesta kontrolerja

| | |
|---|--|
| SILIKO d.o.o. | |
| OPIS DELOVNEGA MESTA | |
| Organizacijski podatki | |
| Organizacijska enota: | SPLOŠNO IN RAČUNOVODSKO PODROČJE |
| Naziv delovnega mesta: | Kontroler |
| Šifra delovnega mesta: ? | Tarifni razred: ? |
| Konkurenčna klavzula | Ne |
| Poslovna tajnost | Da |
| <i>O p i s :</i> | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Sooblikovanje poslanstva, vizije, strategije in poslovnih ciljev podjetja, • Usklajevanje delnih načrtov s celovitim načrtom in cilji podjetja, • Strokovna pomoč pri obračunavanju stroškov in izdelovanju kalkulacij, • Sprotno spremljanje odmikov, ugotavljanje vzrokov za njihov nastanek ter predlaganje ukrepov za odpravo odmikov, • Organizacija in skrb za sistem informiranja, • Oblikovanje in vzdrževanje sistema kontrolinga, • Uvajanje novih metodologij, modelov, kazalnikov in kazalcev v poslovanje podjetja z namenom zagotavljanja kvalitetnejših podlag za odločanje. | |
| Kadrovski podatki | |
| <i>Zaželena usposobljenost za delo:</i> | |
| <i>Zaželeno poklicno znanje:</i> | |
| Stopnja strokovne izobrazbe: | VII. |
| Naziv poklica: | Univ. dipl.ekon. |
| <i>Zaželeno poznavanje metod kakovosti:</i> | |
| - | |
| <i>Zaželena funkcionalna (dopolnilna) znanja:</i> | |
| Poznavanje pisarniških računalniških programov Poznavanje slovenskih računovodskih standardov, davčne zakonodaje Znanje enega tujega jezika Vozniški izpit »B« kategorije | |
| <i>Zaželeno delovno znanje</i> | |
| <i>Delovne izkušnje:</i> | 3 |
| <i>Poskusna doba v mesecih:</i> | Do 6 mes. |
| <i>O d g o v o r n o s t i i n p r i s t o j n o s t i</i> | |
| Odgovornosti in pristojnosti | Disciplinsko, odškodninsko in kazensko odgovarja za kakovostno in terminsko usklajeno izvajanje zaupanega dela Odgovarja za sredstva družbe Delo opravlja samostojno Izpolnjuje sistemske zahteve in odgovornosti, določene v sistemu Varuje poslovne tajnosti Za svoje delo je odgovoren direktorju družbe |
| <i>Vplivi okolja:</i> | |
| <i>Nevarnost nezgod, obolenj:</i> | (vezano na izjavo o varnosti z oceno tveganja) |
| <i>Neugodne delovne razmere</i> | (vezano na izjavo o varnosti z oceno tveganja) |