

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

KONTROLING V PODJETJU BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o.

Ljubljana, junij 2007

JOŽEF REŽEK

IZJAVA

Študent REŽEK JOŽEF izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom dr. Hočevar Marka in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

1	UVOD	1
2	POMEN IN OPREDELITVE KONTROLINGA	2
2.1	<i>Sestavine kontrolinga</i>	3
2.2	<i>Naloge in opredelitve kontrolinga</i>	5
2.3	<i>Kontroling: anglo-ameriški vs. nemški</i>	7
2.4	<i>Cilji kontrolinga</i>	9
2.5	<i>Računovodstvo – kontroling</i>	10
2.6	<i>Poslanstvo in naloge kontrolerja</i>	11
2.7	<i>Instrumenti kontrolinga</i>	11
2.8	<i>Kontroling – vrste kontrolinga</i>	12
2.8.1	<i>Prodaja in kontroling – prodajni kontroling</i>	13
3	FUNKCIJE KONTROLINGA	14
3.1	<i>Planiranje oziroma načrtovanje</i>	14
3.2	<i>Kontrola</i>	19
3.3	<i>Analiziranje</i>	21
3.4	<i>Informiranje</i>	22
4	POMEN IN OPREDELITVE KONTROLINGA NA PRIMERU PODJETJA BRAMAC STREŠNI SISTEMI, D. O. O.	24
4.1	<i>Predstavitev podjetja BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o.</i>	24
4.2	<i>Cilj podjetja BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o.</i>	26
4.3	<i>Razvoj kontrolinga v podjetju BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o.</i>	27
4.4	<i>Planiranje oziroma načrtovanje</i>	27
4.4.1	<i>Sklopi planiranja</i>	29
4.5	<i>Kontrola</i>	32
4.6	<i>Analiziranje</i>	34
4.7	<i>Informiranje</i>	36
5	SKLEP	37
	LITERATURA	38
	VIRI	39
	PRILOGE	

1 UVOD

Smo v času, ko morajo biti odločitve podjetij hitre, vendar pravilne. Pravilnost odločitev se pokaže šele na dolgi rok in njihov vpliv je načeloma dolgoročen. Sposobnost pravočasnega in učinkovitega odzivanja na nove priložnosti, izzive, tudi nevarnosti je v današnjem poslovnem okolju nujen pogoj za uspešno vodenje podjetij. Takšen način dela zahteva od podjetij izredno prožno in hitro poslovanje ter učinkovito upravljanje z informacijami. Ravno tu je poslovna funkcija kontrolinga tista, ki vodstvu podjetja nudi ustrezne in pravilne informacije, tisto bazo podatkov, ki je potrebna za učinkovito, pravočasno in uspešno odločanje tako pri vodenju kot pri načrtovanju dejavnosti podjetja.

V zadnjih desetih letih je tendenca razvoja v smeri hitrega, natančnega in smotrnega načrtovanja tako dejavnosti kot organizacije podjetja, pridobljene na ustrezni bazi podatkov, analiz in preverjenih dejstev, vidna tudi v slovenskih podjetjih. Večina podjetij se je že reorganizirala z zmanjšanjem števila zaposlenih v režiji, katerih veliko število je bilo značilno za birokratski način dela v časih samoupravljanja. Ravno tako so podjetja uvedla tudi sodobne metode dela, ki jih je z odprtjem našega trga prinesla globalna ekonomija, tu imam v mislih predvsem kontroling, usmerjanje poslovanja po potrebah kupcev ali reinženiring. Vsekakor pa so slovenska podjetja kljub napredku še vedno nekoliko šibka v posameznih poslovnih funkcijah. Na primer pri nabavi, ki je ena večjih stroškovnih postavk v vsakem podjetju. Manjše težave se kažejo oziroma nekoliko bolj neučinkovita so tudi v organizaciji mednarodnega poslovanja, na primer v organiziranju mednarodne mreže podjetij ali pa v upravljanju ključnih mednarodnih kupcev.

Namen tega diplomskega dela je predstaviti metodo dela kontrolinga kot metodo dela, potrebno za kakovostno vodenje podjetja tako na teoretični osnovi oziroma kot jo razlagajo in predstavljajo teze različnih sodobnih avtorjev in to teorijo aplicirati na sistem kontrolinga v podjetju Bramac strešni sistemi, d. o. o.

Diplomsko delo je zato vsebinsko razdeljeno na dva med seboj povezana dela. V prvem delu je poudarek na teoriji kontrolinga, podprt s tezami različnih avtorjev. V drugem delu pa je teorija aplicirana v realno podjetje s primerom kontrolinga na praktičnem primeru. Poudarek je na razlagi načina poslovanja, ki iz pridobljene baze podatkov in informacij s pomočjo te metode dela – kontrolinga nudi uspešno in zadostno podporo pri samem procesu sodobnega dolgoročnega in kratkoročnega načrtovanja v tem podjetju.

Pri pisanju diplomskega dela sem uporabil literaturo domačih in tujih avtorjev s področja kontrolinga, računovodstva (poslovodnega, stroškovnega), prodaje in vodenja. Pri predstavljanju kontrolinga na primeru podjetja Bramac strešni sistemi, d. o. o. sem se opiral na interno gradivo podjetja, njihovo internetno stran in seveda lastne izkušnje na tem področju.

2 POMEN IN OPREDELITVE KONTROLINGA

O kontrolingu največ govorijo v Evropi, čeprav je pognal svoje korenine v Združenih državah Amerike. V evropskih podjetjih se je začel uveljavljati šele v sedemdesetih letih. Pojmujejo ga na različne načine: kot poslovno filozofijo podjetja, kot poseben slog poslovanja in kot odločevalno naravnano informacijsko, predvsem računovodsko dejavnost. Je krmilo in motor podjetja in njegovega poslovanja; zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo ter poslovno načrtovanje in nadziranje (Koletnik, 2004, str. 55).

Beseda "kontroling" je anglosaškega izvora (angl. *To Controll*). Ima več kot 50 pomenov (krmiljenje, vodenje, navigiranje), ki vsebinsko obsegajo vse, kar vodi k uresničevanju ciljev – vodenju s cilji. Po dr. Deyhleju je kontroling presečna množica med kontrolerjem in poslovojem. Če uporabimo pomorsko izrazoslovje je kontroler navigator, ki pomaga kapitanu pripluti do zastavljenega cilja brez večjih odmikov. S svojimi informacijami naj bi pripomogel, da ostane podjetje na načrtani poti in tako upošteva vse dejavnike, ki vplivajo na plovbo.

Avtorji pri opredelitvi vsebine kontrolinga radi uporabijo prisposodbo, ki vsebino njegovega delovanja ponazarja s primerom iz pomorstva. Kontroling namreč enačijo z upravljanjem ali navigacijo plovila. Smer plovbe plovila pa je v rokah kapitana. Pilot = kontroler, pomaga kapitanu = ravnatelju (menedžerju), da ostane na načrtani smeri in da se izogiba čerem. Kontroling torej vsebuje tako elemente strateškega kot tudi operativnega vodenja in upravljanja (Kaligaro, 2005, str. 46).

Pomen kontrolinga v smislu podpore poslovnemu odločanju postaja vedno večji tudi v slovenski poslovni praksi. Proces pridruževanja Evropski uniji zahteva namreč vedno večjo konkurenčnost slovenskih podjetij, ki jim majhen slovenski trg že zdavnaj ne zadošča več. Poleg tega se zahteva vedno večjo transparentnost poslovanja zlasti v smislu prejemanja državnih subvencij, ki so se v dosedanjem procesu tranzicije dokaj intenzivno dodeljevale, ne da bi bili nujno zagotovljeni mehanizmi nadzora nad porabo tovrstnih sredstev in prevzemanja odgovornosti zanjo. Sposobnost transparentnega delovanja v konkurenčnem okolju je tudi eden od treh znanih Kopenhagenskih kriterijev. V luči čedalje bolj intenzivne internacionalizacije poslovanja slovenskih podjetij, ki bo zahtevala prilagajanje razvitejšim poslovnim okoljem in njihovim standardom, bo kontroling kot neke vrste servisna služba menedžment pridobil na pomenu, nadaljnji privatizacijski procesi in eventualne kapitalske povezave s tujimi podjetji pa bodo kontroling samo še bolj razširile v slovenskem prostoru. V ostri svetovni konkurenci, kateri bo podvržena večina slovenskih podjetij, bodo preživela tista podjetja, katerih menedžment si bo prizadeval za učinkovito, transparentno poslovanje, kakovost, procese stalnih izboljšav, optimizacijo poslovnih procesov, racionalizacijo poslovanja, proaktivno obvladovanje stroškov pa tudi za čim boljši operativni in strateški

položaj podjetja. To bo dosegel z implementacijo novih konceptov, na primer TQM (angl. *Total Quality Management*), kontroling, ter med drugim tudi z uporabo novih metod in tehnik vodenja in neprestanega učenja od najboljših – primerjalno presojanje (angl. *Benchmarking*).

Pojem kontrolinga se je v svetovni poslovni praksi pričel pojavljati šele v šestdesetih letih prejšnjega stoletja. Takratne razmere so botrovale začetkom in razmahu povezovanj družb v gospodarske subjekte, ki so lastniško in poslovno združevali večje število geografsko in poslovno različnih, lahko tudi poslovno navidezno nezdružljivih družb. Govorimo o nastanku velikih mednarodnih korporacij z eno ali več obvladujočimi družbami. Njihov interes je bil ustvarjanje okoliščin, ki so ob optimalni obvladljivosti in preglednosti poslovanja dosegale maksimalne ekonomske učinke, ki pa se niso vselej kazali v maksimiziranju dobička. Nove okoliščine in nove potrebe so botrovale nastanku in razvoju veje poslovnega računovodstva, katere rezultati so bili namenjeni izključno delovanju različnih notranjih odločitvenih ravni gospodarskih subjektov, kontrolinga. Gre torej za interno računovodstvo v širšem pomenu besede, ki le v omejenem obsegu temelji na računovodski teoriji in praksi. Zaradi tega dejstva in zaradi njegovega vsebinsko univerzalnega načina delovanja ga strokovnjaki niti organizacijsko niti vsebinsko ne uvrščajo več v računovodstvo (Kaligaro, 2005, str. 46).

V slovensko teorijo in prakso je vsebino kontrolinga deloma že pred leti uvajalo upravljalno računovodstvo, ki je s svojimi rešitvami temeljilo predvsem na računovodskih osnovah. V pravem pomenu besede pa se kontroling na področju Slovenije uveljavlja in razvija šele zadnjih nekaj let.

Ker je kontroling skupek aktivnosti, ki vodijo do oblikovanja informacij za kakovostno in pravočasno odločanje različnih odločitvenih ravni, vtkanih v vse temeljne poslovne funkcije družbe, in ker je uspešnost ali zmožnost njegovega delovanja odločilno odvisna od vseh udeležencev v procesih njegovega (oblikovanja) in uporabe informacij, o njem vse bolj govorimo kot o načinu razmišljanja in delovanja – poslovni filozofiji (Kaligaro, 2005, str. 46).

2.1 Sestavine kontrolinga

Kontroling po dr. Deyhleju ni igra za zdolgočasene bogove ali igračka za kontrolerje, temveč navigacijsko "orodje" vodstva za uresničenje dolgoročnih in kratkoročnih poslovnih ciljev. Kontroling je torej v prihodnost usmerjeno razmišljanje in "orodje" vodstva za planiranje, vzpodbujanje in upravljanje. Pogoj za njegovo uspešno delovanje sta jasno opredeljena poslanstvo in poslovni cilji podjetja ter obstoj strateških in operativnih planov, ki so sredstvo za uresničenje teh ciljev.

Ključne sestavine kontrolinga so:

- je strokovnjak za podjetniško ekonomijo in ne samo za obravnavanje računovodskih podatkov;
- obstoj poslovnih ciljev, s katerimi je opredeljeno (kvantificirano), kaj mora podjetje doseči;
- plani in predračuni, s katerimi je določeno, kaj mora kdo do kdaj storiti, da bodo uresničeni sprejeti poslovni cilji podjetja;
- sprotno (mesečno) ugotavljanje odmikov uresničenih količin in vrednosti od planiranih;
- sestava napovedi po izteku vsakega planskega časovnega obdobja o verjetnem dosegu letnih planov in predračunov;
- predlaganje ukrepov za odpravo ali ublažitev izkazanih odmikov z opredelitvijo, kdo jih mora uresničiti in do kdaj;
- sprotni nadzor nad uresničenjem sprejetih ukrepov in njihovih dosežkov ter predlaganje novih ukrepov, če se ti niso izkazali kot primerni oz. uresničljivi.

Cilji, plani, predračuni, odmiki, napovedi, ukrepi, sporočila so ključne besede in sestavine kontrolinga. Veliko tega že poznamo tudi v naših podjetjih, vendar uspehi niso takšni, kot bi lahko bili, če bi se vodstvo bolj sistematično in celovito ukvarjalo s temi zadevami.

Dobiček ni edini poslovni cilj podjetja in še manj, da je to maksimalni možni dobiček. Poznamo tri enakovredne poslovne cilje, in sicer: rast, razvoj in dobiček. Brez rasti prihodka ni dobička in ne vlaganj v razvoj podjetja. Brez vlaganj v razvoj izdelkov, tehnologijo, informatiko, kadre, organiziranost ipd. so slabi izgledi za primeren dobiček v prihodnje. Spoznanje o enakovrednem pomenu vseh treh ciljev in njihovem vzajemnem učinkovanju je temelj za razumevanje funkcij kontrolinga.

Plani in predračuni so sredstvo za uresničenje dosegljivih poslovnih ciljev in ne "orodje" vodstva za uresničenje njegovih nestvarnih ambicij. Predvsem morajo biti ti plani in predračuni sprejemljivi za tiste, ki jih bodo morali uresničiti, praviloma ne brez težav in ovir. Zato morajo biti ti vključeni v postopek nastajanja in končne opredelitve plana.

Ugotovljeni odmiki uresničenih vrednosti od planiranih ne smejo biti spodbuda za iskanje opravičil in ugotavljanje odgovornosti, temveč indikacija nepredvidenih težav ali motenj in spodbuda za sprejem ukrepov za njihovo odpravo. Odmiki so tudi podlaga za pravočasno sestavo napovedi o verjetnem dosegu planiranih letnih ciljev. Marsikje napovedi uporabljajo le ob koncu leta namesto planiranja, med letom pa se vodstva raje zanašajo na to, da se bo vse srečno izteklo in zato napovedi, ki menda niso dovolj zanesljive, niso potrebne.

Ukrepi so zelo pomemben korektiv za odpravo ali ublažitev neugodnih odmikov od planov in predračunov. Težava je v tem, da marsikdaj ne vemo, kateri so najbolj primerni, zanesljivi in uresničljivi. Zato je določitev ukrepov tvegana in odgovorna naloga, ki se ji

nekateri izognejo tako, da jih ne sprejmejo, ker računajo na splet srečnih okoliščin, ki se bodo zagotovo zgodile. Sprejem ukrepov pa zahteva tudi nadzor nad njihovim uresničenjem in ugotavljanje, kdo jih je in kdo jih ni uresničil in zakaj. To pa niso naloge, ki bi nekoga osrečevale, zato se jim zlasti v naših podjetjih raje izognejo.

Iz dosedanje razlage vidimo, da gre za kibernetško upravljan poslovnih sistemov, v katerem opravlja kontroler za vse odločevalce funkcijo svetovalca za interno ekonomiko in navigatorja za doseg poslovnih ciljev podjetja (definicija po IGC; *International Group of Controlling*).

Kontrolling zahteva tudi prenos odgovornosti in pooblastil na vodje profitnih in stroškovnih centrov. S to zahtevo in njeno utemeljenostjo se praviloma strinjajo tudi vrhovna vodstva v podjetjih, toda samo do tedaj, dokler se o tem le govori. Ko pa bi jo morali uresničiti, pogosto najdejo "utemeljene" izgovore, da razmere za to še niso zrele. To ugotavljamo tudi pri nas, saj vrhovna vodstva ne kažejo potrebnega zaupanja v vodje profitnih in stroškovnih centrov.

Evropske izkušnje o načinih oblikovanja sporočil za potrebe upravljanja kažejo, da so sporočila praviloma neprilagojena pričakovanjem in potrebam naslovnikov. Zaradi množice nepomembnih podatkov so preobsežna in nepregledna, najbolj pomembni podatki pa v tej množici ne pridejo do izraza. Tudi jezik sporočil in njihova kompozicija kažeta na težnjo po obvladovanju in podcenjevanju naslovnikov.

2.2 Naloge in opredelitve kontrolinga

Vedenje uporabe tega orodja poslovanja se nenehno dopolnjuje. Dodana vrednost v visoko razvitih in avtomatiziranih proizvodnjah, kot je na primer avtomobilska industrija, je čedalje bolj odvisna od tako imenovanih mehkih dejavnosti poslovanja, od znanja, razvoja, marketinga in drugih. Prav zato controlling prodira tudi na ta področja, vse od nadzora stroškov transporta, nakupa surovin, skladiščenja in prodaje do oglaševalskih akcij. Ti stroški v visoko avtomatiziranih proizvodnih procesih že dosegajo tudi več kot polovico vseh stroškov.

Procesni obračun stroškov kontrolinga zahteva razmejitev stroškov in ugotavljanje, kje vse nastajajo za posamezne proizvode. Poleg pokritja mejnih stroškov proizvodnje proizvoda samega je tako treba ugotoviti tudi druge stroške, ki so povezani s posameznim proizvodom. Zaradi tega controlling pozna različne ravni prispevkov za posamezne proizvode (Pogačnik, 1997, str. 55).

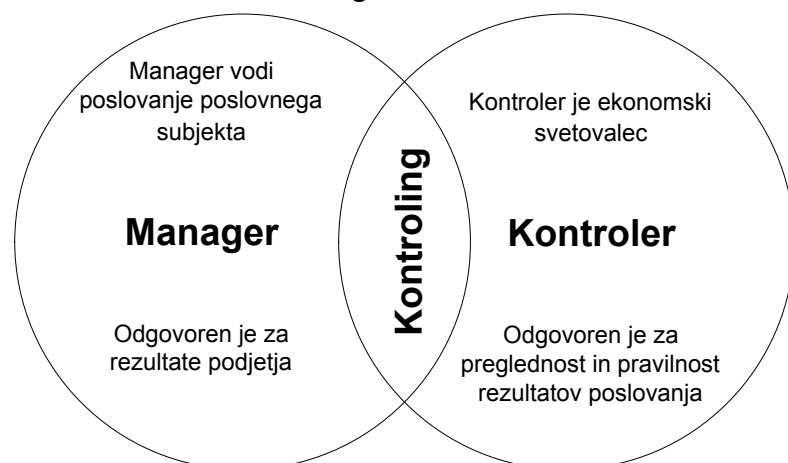
Za uspešnost poslovanja podjetja, kakor tudi za učinkovito izrabo potencialov kontrolinga, je izjemno pomembno, da menedžment razume koncept in naloge kontrolinga. Vedeti mora,

kaj lahko od kontrolerja pričakuje, zavedati pa se mora tudi, da je za učinkovito uvajanje in delovanje kontrolinga nujno potrebna dvosmerna komunikacija med menedžmentom in kontrolerjem. Seveda je za uspešno delo nujno potrebno tudi kontrolerjevo poznavanje svojih nalog, odgovornosti ter pristojnosti. Nenazadnje pa je dobrodošlo vedenje, kaj je kontroling in kaj je od njega moč pričakovati tudi s strani zunanjih poslovnih subjektov, kot npr. kupcev, dobaviteljev, bank ...

Kontroling in njegova vloga v podjetju se prilagaja tudi velikosti, organizacijski kompleksnosti ter strukturam, vplivom in zahtevam zunanjega okolja vsakega posameznega podjetja v določenem obdobju. Zato je enoznačen in statičen pogled na pomen in vlogo kontrolinga praktično nemogoč. Ravno širok spekter delovanja kontrolinga ter različna pojmovanja vnašajo obilo zmede pri pogledu na kontroling, kakor tudi pri splošnem pojmovanju kontrolinga. Zato v nadaljevanju predstavljam različne opredelitve ter naloge kontrolinga v strokovni literaturi.

Kot je razvidno iz spodnjega shematskega prikaza, ki prikazuje odnos med kontrolerjem in menedžmentom, izvajajo kontroling kot proces oziroma funkcijo kontrolerji v bistvu princip vodenja s cilji (angl. *Management by Objectives*). Nosilci kontrolinga ne prevzamejo od poslovodstva usmerjevalne in usklajevalne vloge, torej ne vzamejo krmila v svoje roke, marveč so navigator in pomoč poslovodstvu z namenom, da bi podjetje pri svojem potovanju skozi vihravost ostalo na načrtani poti.

Slika 1: Kontroler in manager



Vir: Kaligaro, 2005, str. 47.

Menedžment, ki podpira in uvaja pravilno delovanje funkcije kontrolinga, je osredotočen na cilje in predvidevanja poti njihovega doseganja, je usmerjen izrazito v prihodnost, je prilagodljiv in decentraliziran. Glede na to je smiselna vpeljava in razvoj funkcije kontrolinga le v tiste gospodarske subjekte, v katerih menedžment verjame v filozofijo kontrolinga in je kontroling tudi voljan prakticirati.

Kontroling torej mora izvajati servis notranjega (upravljalnega) računovodstva in računovodsko-finančnih analiz za vse ravni odločanja, ki dajejo menedžmentu možnost planiranja in nadziranja poslovnih operacij glede na dogovorjene in osvojene cilje.

Iz navedenega sledi:

- kontroling je odgovoren za preglednost poslovnih (finančnih) rezultatov, procesov in strategij, ki v končni fazi usmerjajo k večji dobičkonosnosti in dolgoročni stabilnosti delovanja;
- kontroling koordinira cilje nižjih ravni upravljanja in nižjih ravni načrtovanja z višjimi ter organizira sistem poročanja, ki je usmerjen v prihodnost in velja za poslovni sistem kot celoto;
- kontroling oblikuje procese kontrolinga na način, ki omogoča vsem ravnam upravljanja delovanje v smeri vsebinsko osvojenih in enotnih ciljev:
- da kontroling zagotavlja, da menedžment razpolaga z vsemi potrebnimi informacijami za procese upravljanja;
- kontroling samostojno in avtonomno oblikuje in vzdržuje sistem kontrolinga glede na razmere in zahteve okolja, v katerem deluje.

Pri vsem tem pa mora imeti kontroler vlogo notranjega svetovalca vsem odločitvenim ravnam glede vprašanj ekonomike in smeri upravljanja družbe (njenih delov/področij/funkcij) (Kaligaro, 2005, str. 47).

Kontroling je v svojem bistvu informacijska nadgradnja poslovnih procesov družbe; razumevanje logike procesnega delovanja kontrolinga pri iskanju optimalnih rešitev je torej nujna. V tem segmentu se kontroling ostro in odločno ločuje od sistema računovodenja, ki sicer povzema podatke (informacije), ki jih posamezni procesi nudijo kot informacijski izložek, ne vpliva pa pomembno na njihovo oblikovanje, še manj pa na njihovo nastajanje (model povratne zanke) (Kaligaro, 2005, str. 48).

2.3 Kontroling: anglo-ameriški vs. nemški

V anglo-ameriški znanosti o upravljanju je kontroling poleg načrtovanja, organiziranja in tako naprej osrednja funkcija poslovođenja. Uresničuje se na vseh hierarhičnih ravneh in zato ni samo izključna dejavnost kontrolerja. Kontroling štejejo za strokovno pomoč poslovodjem in sicer v smislu opravljanja glave informacijske funkcije v podjetju, tako navznoter kot tudi navzven. Po ameriškem pojmovanju je kontroler poleg notranjega informiranja odgovoren tudi za zunanje informiranje davčnih organov, upnikov in delničarjev, medtem ko po evropskem pojmovanju kontroler skrbi predvsem za notranje informiranje vodstva podjetja. Uspešen kontroling zagotavlja spoznanje možnih in aktualnih odmikov od načrtov ter njihovo odpravljanje po večkratni izvedbi posameznih stopenj poslovođenja. Institucionalna različica kontrolinga, dejavnosti in področja nalog

kontrolinga kot nosilca storitvene funkcije, se v ameriški literaturi in praksi označuje kot "*Controllership Function*".

Na nemškem govornem območju so pojasnjevanja samega pojma prav tako različna. Po evropskem pojmovanju je v podjetjih težišče kontrolinga na (Koletnik, 1992, str. 3):

- svetovanju in koordinaciji pri izdelavi letnih predračunov ter strateških in operativnih načrtov podjetja,
- vodenju internih obračunov poslovanja,
- prikazovanju poslovne uspešnosti,
- skrbi za notranje informiranje, ekonomsko svetovanje in koordinacijo naložb ter drugih nalog in proučitev.

Koletnik vidi kontroling kot poslovno filozofijo, poseben slog vodenja in odločevalno naravnano računovodsko-informacijsko dejavnost. Kontroling je motor in krmilo podjetja in menedžmenta; zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo ter podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje. Kontroling je strogo ciljno delovanje podjetja. Vse je usmerjeno v to, da se v podjetju dela tisto, kar je nujno potrebno za uresničevanje dolgoročnih in sprotnih poslovnih ciljev. V podjetjih naj ne bi bilo več naključnega, nenačrtovanega in poslovno nepotrebnega. Kontroling pa je poleg tega tudi odločevalno naravnana celotna informacijska dejavnost v podjetju, ki ustreza odločevalno naravnane računovodstvu. Poleg računovodstva zasledimo razvojne in vsebinske premike tudi v drugih poslovnooperativnih informacijskih dejavnostih, saj je tudi pri njih evidenten poudarek na oblikovanju informacij za potrebe usmerjanja in usklajevanja. Od tu izvirajo tako imenovani funkcijski kontrolingi, kot na primer finančni, trženjski, nabavni, ekološki, kadrovski, kontroling logistike, razvoja in raziskav ter podobno (Koletnik, 2001, str. 1 – 15).

Kontroler naj izpolnjuje naslednje pogoje oziroma poseduje naslednje karakteristike in znanja (Koletnik, 2001, str. 17):

- je strokovnjak za podjetniško ekonomijo in ne samo za obravnavanje računovodskih podatkov,
- je glavni načrtovalec in skrbnik informacijskega sistema,
- je dober poznavalec poslovnih funkcij v podjetju,
- je strokovnjak s poglobljenim teoretičnim in praktičnim ekonomskim znanjem ter smislom za poslovno ustvarjalnost,
- je človek s poklicnimi in značajskimi vrlinami, potrebami za reševanje poslovnih nasprotij

Tako ameriška kot evropska šola kažeta, da je bil kontroling v podjetja uveden predvsem zato, da se je zadostilo poslovodskim potrebam po informacijah. Njegov glavni namen je

zagotavljati podporo za upravljanje in vodenje poslovnega sistema v smeri uresničevanja ciljev ob upoštevanju sprememb v okolju (Horvath, 1998, str.146).

Kontroling ima pomembno vlogo pri opredeljevanju ciljev, ki morajo biti nedvoumno, razumljivo in jasno opredeljeni, merljivi, časovno omejeni, uresničljivi, dokumentirani, oblikovani v procesu sodelovanja in imeti morajo določenega nosilca. Le za tako opredeljene cilje je mogoče spremljati njihovo uresničevanje, analizirati odmike ter spremljati popravke.

Cilje podjetja, ki so določeni s kazalci, je potrebno preoblikovati v merila za vsak poslovni proces posebej. Kot že rečeno, kontroler ni tisti, ki odgovornim sodelavcem določa načrtovane cilje, ampak morajo le-ti načrte, ki naj bi jih uresničili, prepoznati kot svojo usmeritev za delovanje (Deyhle, 1997, str. 133).

2.4 Cilji kontrolinga

Glede na neposredne cilje kontrolinga je mogoče razlikovati:

- računovodsko usmerjeno pojmovanje,
- informacijsko usmerjeno pojmovanje,
- upravljalno usmerjeno pojmovanje,
- načela praktikov.

Pri računovodsko usmerjenem pojmovanju je poudarek na pripravi računovodskih podatkov. Usmeritev računovodstva v prihodnost ter osredotočenje računovodstva, načrtovanja in kontroliranja vseh poslovnih dejavnosti zgolj na količino, da bi se zagotovila plačilna sposobnost in dobiček, je temeljno načelo tega pojmovanja.

Informacijsko usmerjeno pojmovanje poudarja informacijski cilj kontrolinga v sklopu ciljev podjetja, zato je razširitev informacijske osnove kontrolinga osrednja oznaka načela. Splošna naloga kontrolinga je usklajevanje v zbiranju in uporabi informacij. V tem okviru kontroling razvija in uresničuje upravljalni informacijski sestav, sestav poročanja in povezovanje računalniškega obravnavanja podatkov v informacijski sestav. "V zvezi z informacijsko platjo kontrolinga je treba povedati, da je kontroler odgovorni nosilec odločevalno naravnane informacijske dejavnosti, v kateri ima računovodstvo osrednje mesto. Zato je kontroler predvsem poslovodni računovodja. (Koletnik, 2004, str. 57)

Upravljalno usmerjeno pojmovanje v nasprotju s prejšnjimi izpelje kontroling iz celotnega spektra poslovnega upravljanja; kontroling je delni sestav poslovođenja. Po tem pojmovanju se izvajajo izvirne funkcije kontrolinga, tako da ga je mogoče imeti za vseobsežno in najbolj zrelo različico kontrolinga.

2.5 Računovodstvo – kontroling

Ločnica med kontrolingom in računovodstvom je v neposrednem črpanju podatkov iz posameznih procesov in njihovi ustrezni pretvorbi v obliko, primerno izvajanju aktivnosti načrtovanja, analize in nadzora. V sfero računovodenja prehajajo informacije pretežno v izvedeni obliki, medtem ko se kontroling ukvarja z izvirnimi informacijami, med katere sodijo tudi računovodske informacije. Zaradi tega je v evropski (svetovni) praksi vse pogostejši pristop, ki kontroling, torej t. i. računovodenje za notranje potrebe, postavlja tudi v funkcijo uporabnika računovodskih informacij (med ostalimi, procesnimi) in ne obratno.

Celotno računovodstvo lahko z vidika področja spremljanja in uporabnikov računovodskih informacij razdelimo na tri dele (Kavčič, Koželj, Odar, 1998, str. 41):

1. **Finančno računovodstvo** je tisti del celotnega računovodstva, ko spremlja poslovne dogodke, ki se pojavljajo v gospodarskih družbah v povezavi z zunanjim okoljem, in pripravlja podatke, ki zanimajo zunanje uporabnike.
2. **Stroškovno računovodstvo** je del celotnega računovodstva, ki spremlja in preučuje poslovne dogodke znotraj gospodarske družbe.
3. **Poslovodno računovodstvo** nima posebnega področja spremljanja in preučevanja, temveč z njim označujemo tisti del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije za notranje uporabnike, za potrebe odločanje ravnateljev. Je del finančnega in hkrati tudi del stroškovnega računovodstva, saj iz njiju črpa nevtralne podatke ter jih preoblikuje v informacije za odločanje.

Poslovodno računovodstvo oblikuje informacije za različne ravni odločanja, zato mora poslovodni računovodja zelo dobro poznati celoten poslovni proces in njegove sestavine ter organizacijo podjetja s posameznimi ravnmi odločanja. Le tako lahko namreč oblikuje kakovostne informacije, ki so skladne s potrebami njihovega uporabnika. Temeljna naloga poslovodnega računovodstva je torej dajati prave informacije pravi osebi, v pravem obsegu in s čim nižjimi stroški.

Ugotovimo lahko, da med kontrolingom in poslovodnim računovodstvom obstaja zelo velika podobnost, vendar moramo kontroling razumeti kot širšo dejavnost od poslovodnega računovodstva. Poslovodno računovodstvo imamo lahko za jedro kontrolinga, nikakor pa ga ne smemo z njim enačiti, saj med njima obstajajo naslednje bistvene razlike:

- Kontroling se ukvarja ne le samo s kvantitativnimi, finančnimi, z računovodskimi podatki in informacijami, temveč tudi s kvalitativnimi, z nefinančnimi, neračunovodskimi ter ostalimi vrstami le-teh.
- Kontroling se ukvarja tudi s strateškim delom poslovanja podjetja, medtem ko se poslovodno računovodstvo ukvarja pretežno z operativnim poslovanjem podjetja.
- Kontrolingu ni potrebno upoštevati posebnih standardov, ki veljajo za računovodstvo, čeprav se zaradi prekrivanja poslovodnega računovodstva in kontrolinga tudi pri njem v določeni meri lahko uporablja standarde

2.6 Poslanstvo in naloge kontrolerja

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

- kontroler oblikuje in spremlja (upravljalne) procese določanja ciljev, načrtovanja in upravljanja ter s tem prevzema soodgovornost za doseganje ciljev;
- kontroler skrbi za preglednost strategije, rezultatov, financ in procesov ter s tem prispeva k večji gospodarnosti
- kontroler celostno koordinira delne cilje in delne načrte in organizira za celotno podjetje v prihodnost usmerjeno poročanje;
- kontroler moderira in oblikuje procese določanja ciljev, načrtovanja in upravljanja tako, da lahko vsak nosilec odločanja deluje ciljno usmerjeno;
- kontroler pripravlja za to potrebne podatke in informacije;
- kontroler oblikuje in skrbi za sistem kontrolinga.

Ključne naloge kontrolinga so naslednje:

- analizirati trenutno stanje v podjetju po posameznih poslovnih funkcijah (bilance stanja, izkaz uspeha, izkaz finančnih tokov za preteklost),
- analizirati okolje (finančne institucije, kupci, dobavitelji, trendi, panoga dejavnosti, konkurenca, ...),
- svetovati vodjem organizacijskih enot pri izdelavi kratkoročnih in dolgoročnih planov.

Pri analizi trenutnega stanja navadno uporabimo SWOT analizo (analiza prednosti, slabosti, priložnosti in nevarnosti) ter na tej osnovi ustrezno oblikujemo strategije. Ko so cilji in strategije enkrat določene, se lotimo primerjave realiziranih s planiranimi vrednostmi poslovnih rezultatov. To namreč pokaže ali so prej določene strategije sploh izvedljive in v kolikšni meri. To nam omogoča tudi, da pravočasno reagiramo in z ustreznimi ukrepi pravilno ukrepamo. Kontrola poslovnih rezultatov je torej podpora lažjemu odločanju menedžerjev, hkrati pa deluje obveščeno o stopnji doseganja ciljev ter sodelovanje pri njihovem odločanju kot motivacijski dejavnik za vse sodelavce, kar še posebej velja za projektno vodenje, ki postaja vedno bolj aktualno.

2.7 Instrumenti kontrolinga

Instrumenti kontrolinga obsegajo različne metode in postopke, s katerimi se povečujejo sposobnost prilagajanja podjetja hitrim spremembam v okolju ter usklajenost in povezanost v podjetju. Navadno se razlikujejo strateški in operativni instrumenti kontrolinga. Cilj uporabe strateških instrumentov je povečanje razvidnosti in odpiranje novih možnosti za

uspeh, medtem ko operativni instrumenti prispevajo k povečanju razvidnosti pri uporabi sedanjih možnosti. Možnosti uspeha lahko pomenijo visoko motivirani izobraženi zaposleni, kakovostni proizvodi, izvori financiranja, ugled podjetja in tako naprej.

Instrumente kontrolinga je mogoče opazovati na posameznih področjih poslovanja; tako se pojavljajo instrumenti usklajevanja in povezovanja pri opredeljevanju ciljev – od poslanstva in vizije podjetja kot kakovostnih ciljev do njihovega merjenja in same strategije. Vloga kontrolinga je strokovna pomoč poslovodstvu pri odgovarjanju na postavljena vprašanja. Opredeljene cilje podjetja je treba razčleniti na delne cilje posameznih področij, kontroling pa skrbi za to, da ima vsakdo svoje cilje, povezane v cilj podjetja.

Na področju načrtovanja in kontrole se uporabljajo številni instrumenti: od tistih, ki ponujajo temeljna znanja za presojanje strateškega stanja podjetja (strateških dejavnikov uspeha, zamisli o krivulji izkušenj, življenjski dobi proizvodov), do informacij, ki so potrebne za strateško umeščanje podjetja (analiza SWOT, strateške bilance) in za strateško presojanje posameznih poslovnih področij. Od instrumentov operativnega načrtovanja se uporabljajo različne primerjave stroškov, prispevek za kritje stalnih stroškov, predračun naložb in tako naprej. Kontroling kot usklajevalna funkcija prispeva k usklajevanju v podjetju z uporabo in preizkušanjem različnih sestavov obračunskih cen ter operativnim in strateškim predračunom v različnih oblikah. Poleg tega mora prispevati k usklajevanju med načrtovanjem na eni strani ter cilji, informiranjem, organizacijo in ravnanjem s človeškimi možnostmi na drugi strani. V tem primeru se govori o zunanjem usklajevanju, to je usklajevanje podsestava načrtovanja z drugimi podsestavi poslovanja.

Informiranje je izredno pomemben podsestav poslovanja. Za kontroling najpomembnejše področje informiranja je vsekakor računovodstvo. Izmed instrumentov informiranja se najpogosteje uporabljajo različni obračuni stroškov in učinkov, kazalniki in sestavi kazalnikov, analize ABC in XYZ ter zgodnje opozarjanje. Usklajevanje in povezovanje kot izvorni smisel kontrolinga se uresničujeta v okviru informiranja, zlasti na področju računovodstva, ob prizadevanju, da bi bil podatek o posameznem poslovnem dogodku na voljo na vseh področjih računovodstva, da bi se uporabljale sodobne metode obračunavanja stroškov in učinkov z večjo informacijsko kakovostjo ter da bi se zmanjšal prepad med trgovskimi in tehničnimi podatki v podjetju. Kontroling mora pomagati spreminjati odnos do informiranja ter usklajevati posamezne podsestave poslovanja, zlasti informiranja, načrtovanja in kontrole (Osmanagić Bedenik, 1995, str. 38).

2.8 Kontroling – vrste kontrolinga

Podobne premike kot so se zgodili v računovodstvu, zasledimo tudi pri poslovno-izvedbenih informacijskih dejavnostih. Tudi pri teh je poudarek na izdelovanju spoznavnih podlag (poročil) za usmerjanje in usklajevanje poslovanja. Zato so se v teoriji in praksi pojavili

področni kontrolingi, kot so finančni kontroling, trženjski kontroling, nabavni kontroling, kontroling na področju logistike, razvoja in raziskovanja ter podobni. Vsem je skupno, da se ukvarjajo z informacijsko dejavnostjo, ki podpira nosilce odločevalnih ravni na teh področjih.

V razmerah računalniško podprtih in povezanih informacijskih sistemov se računovodski in neračunovodski sistemi vedno bolj povezujejo. Skupno se zapisujejo in zajemajo podatke za potrebe vseh informacijskih sistemov in tako nastajajo tudi kontrolingi, pri katerih ne govorimo o računovodskih in neračunovodskih poročilih ali informacijah, temveč o poročilih glede na uporabnike, na primer:

- finančni kontroling skrbi za oblikovanje poročil, ki so potrebna za finančne odločitve; zanje ni pomembna ločnica med računovodskimi in neračunovodskimi poročili, saj nanjo gledajo z vidika odločevalca, ne pa oblikovalca;
- trženjski kontroling skrbi za računovodska in neračunovodska poročila, ki so potrebna za usmerjanje in usklajevanje trženjske dejavnosti v podjetju; podobno velja za druge kontrolinge.

Omenjene dejavnosti in službe kontrolinga zasledimo v nekaterih velikih podjetjih, kjer so informacijske ureditve tesno povezane. Po potrebi se pri njih pojavijo poleg osrednjega kontrolinga (osrednje službe za kontroling) še posebni kontrolingi (področni kontrolingi) znotraj posameznih poslovnih področij (funkcij). Največkrat so to trženjski, proizvodni in finančni kontrolingi, kar je razumljivo, saj so na teh področjih informacijske potrebe največje. Osrednji kontroling ima v tem primeru vlogo poslovnega računovodstva, saj v njem prevladujejo računovodska področja, ter je glavni oblikovalec in vzdrževalec povezanega in odločevalno naravnega informacijskega sistema (Koletnik, 2004, str. 57).

2.8.1 Prodaja in kontroling – prodajni kontroling

Organiziranost prodaje kot profitnega centra ali podjetja v podjetju in kontrolinga, ki nenehno spremlja izpolnjevanje zastavljenih ciljev, je kmalu pokazalo svoje pozitivne strani predvsem v zniževanju stroškov, s tem pa v učinkovitosti, povečanju prodaje, uveljavljanju podjetja v svojem okolju, navezovanju kupcev itd. V takem prodajnem centru zdaj složno delujejo vse (prodajne) službe, ki so bile nekoč ločene, predvsem pa notranja prodaja vključno s servisom oziroma tehničnim svetovanjem kupcem in prodaja na terenu.

Takšen organizacijski pristop daje tudi kakovostne spremembe. Normalno podjetniško prizadevanje za dobiček, po načelu, da je treba bodisi zmanjšati (prodajne) stroške na enoto ali povečati število prodanih enot, ki so ga prej občutili predvsem vodilni nekje visoko v podjetju, zdaj sprejema vsak zaposleni in še posebej neposredni prodajalci na terenu. Temu načelu je namreč prilagojeno tudi nagrajevanje prodajalcev, saj edino merilo za zaslužek ni več promet, ampak donosnost (in seveda število) izdelkov, ki jih je kdo prodal.

Prodajalec v današnjem času težko uspeva s starimi, čeprav še tako preskušeni prodajni prijemi, ko se konkurenca zaostrojuje, potrošniki hitro spreminjajo razpoloženja in se z vsega sveta povečuje ponudba, zahtevnost pa narašča. V takih situacijah se prodajalec spremeni v podjetniškega svetovalca svojim kupcem, prodajni oddelek pa v analitični center poslovnih možnosti in potencialov kupcev na določenem območju. Tak center nastopa kot strokovna podpora prodajalcem na terenu in za vsakega kupca odgovori predvsem na naslednja vprašanja:

- Ali in kolikšne so možnosti, da skupaj s kupcem povečamo prodajo?
- Kakšne ukrepe bi bilo v ta namen podvzeti?
- Koliko bi to profitni center stalo?
- Koliko časa lahko prodajalec (in praktično z njim ves prodajni oddelek) nameni posameznemu kupcu?

Ali na kratko: izdelati je treba portfolio kupcev. Pri dosedanjem načinu dela je bilo že veliko, če je prodajalec izdelal tako imenovano ABC analizo in kupcem iz skupine A, ki so obetali največji promet, namenil največ svojega dragocenega in običajno dobro plačanega delovnega časa. Uvedba kontrolinga in spremljanje stroškov prodaje sta že kmalu pokazala, da ima tak pristop dve pomanjkljivosti: izhaja iz preteklosti in merilo je promet, ne pa donosnost.

Dejstvo je namreč, da nam ta funkcija (kontroling), če je prav zastavljena, lahko prinese veliko več spoznanj kot samo računovodstvo, pa če je še tako dobro. Izostri nam poglede na trg in na lastno podjetje ter nas usposobi, da povemo v številkah in grafično prikažemo celo tako imenovane mehke dejavnike, kot so kupčev vtis o našem podjetju, zadovoljstvo kupcev in še marsikaj (Jevšenak, 1997, str. 14).

3 FUNKCIJE KONTROLINGA

3.1 Planiranje oziroma načrtovanje

Planiranje oziroma načrtovanje je razmišljanje o prihodnosti. Glavni namen planiranja je preprečevanje problemov, do katerih bi lahko v prihodnosti prišlo in njihovo razreševanje. S planiranjem si vnaprej zamislimo, kakšne težave bi se lahko zgodile in jih na ta način skušamo v naprej rešiti. Kljub temu pa se vsem težavam s planiranjem ne moremo izogniti, vendar pa so le-te lahko manjše in manj usodne za samo poslovanje podjetja. V literaturi najdemo različne avtorje, ki vsak na svoj način opredeljuje planiranje, vendar ima vsak od njih nekatere skupne točke.

Povezovanje vizije, ciljev in ukrepov je ponavljalen proces. Drucker meni, da se načrtovanje ne prične z zbiranjem podatkov, temveč z ustvarjanjem mnenj (Drucker, 2001, str. 86).

Vodilna zamisel je usmeritev za strateško in operativno delovanje. Vizija in poslanstvo sta kakovostni kategoriji, cilje pa je potrebno oblikovati količinsko. Kontroling ima pomembno vlogo pri opredeljevanju ciljev, ki morajo biti nedvoumno, razumljivo in jasno opredeljeni, merljivi, časovno omejeni, uresničljivi, dokumentirani, oblikovani v procesu sodelovanja in imeti morajo določenega nosilca. Le za tako opredeljene cilje je mogoče spremljati njihovo uresničevanje, analizirati odmike ter spremljati popravke. Cilje podjetja, ki so določeni s kazalci, je potrebno preoblikovati v merila za vsak poslovni proces posebej. Kontroler ni tisti, ki odgovornim sodelavcem določa načrtovane cilje, ampak morajo le-ti načrte, ki naj bi jih uresničili, prepoznati kot svojo usmeritev za delovanje (Deyhle, 1997, str. 133). Kontroler deluje le kot svetovalec in usklajevalec v različnih fazah načrta in testira ter analizira celovitost in primernost načrta glede na postavljene cilje. Za pripravo in realizacijo načrta je odgovoren ravnatelj, kontroler je odgovoren za razvidnost rezultatov (Vitezić, 2002, str. 50–51).

Nemški avtorji razumejo načrtovanje kot jedro funkcije kontrolinga. Vloga kontrolinga se začne s primerjanjem načrtovanega in doseženega. Kontroler ni kontrolor, saj mora omogočiti, da se vsak lahko sam kontrolira in da pri tem upošteva postavljene cilje. Načrtovanje je učni proces, kajti v sodobnem svetu sprememb ni mogoče natančno predvideti vsega, kar se bo zgodilo. Pri realizaciji načrtov se stalno srečujemo z odkliki, ki so pripomoček za analizo ter dodatno učenje in spodbuda za izboljšanje poslovanja. Pri obravnavanju odklikov ima kontroler usmerjevalno vlogo s poudarkom na motiviranju sodelavcev za iskanje rešitev za doseganje zastavljenih ciljev (Deyhle, 1997, str. 116–133).

Lipovec (1987, str. 256 – 266) opredeljuje planiranje iz organizacijskega vidika in pravi, da je to na podlagi predvidevanja prihodnosti zavestno določanje prihodnjega delovanja za uresničitev ciljev poslovanja, izoblikovano v politike, postopke, predračune in programe. Cilji podjetja so rezultati, ki jih želi le-to doseči s svojim poslovanjem, ki je v tem smislu samo sredstvo za uresničevanje ciljev, upravljalno-ravnalni (menedžment) proces pa to uresničevanje zagotavlja. Temeljni cilj je planiranje z organizacijskega vidika dan vnaprej. Obstajajo razlike v pogledih na vprašanje, ali je cilj pred planom ali je rezultat planiranja, vendar lahko te nejasnosti razrešimo, če si vse cilje v podjetju zamislimo v piramidi: na vrhu je temeljni cilj, vnaprej dan z načinom gospodarjenja, sledi več taktičnih in oddelčnih ciljev, piramida pa temelji na množici osebnih ciljev.

Operativni kontroling je strokovna podpora poslovanju s ciljem, da bi povečali učinkovitost poslovanja, kar pomeni, da podjetje v danih okoliščinah izkazuje najugodnejše razmerje med ustvarjenimi proizvodi in storitvami na eni strani ter porabljenimi dejavniki na drugi strani. Operativni kontroling je orodje za vodenje poslovnih funkcij ter za postavljanje sprotnih poslovnih ciljev na vseh ravneh poslovanja, največji poudarek pa je na poslovni in finančni uspešnosti podjetja. Najpogostejše aktivnosti operativnega kontrolinga so povezane z operativnim načrtovanjem na osnovi podatkov o poslovnih učinkih in prihodkih, o stroških in odhodkih ter o poslovni uspešnosti po organizacijskih enotah.

Operativno načrtovanje in presojanje se izvaja na osnovi kratkoročnih kazalcev, operativno nadziranje pa z informacijami o razlikah med ciljnimi in uresničenimi kategorijami. Operativni kontroling se nanaša na notranjo medsebojno odvisnost strategij in ukrepov podjetja, spodbuja učinkovito uporabo obstoječih zmogljivosti, pojasnjuje, kakšne cilje ima kdo v podjetju in na katere velikosti lahko vpliva (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 36–45).

Strateški kontroling je strokovna podpora poslovanju s ciljem, da bi zvišali raven uspešnosti poslovanja, ki je zasnovana na medsebojnem vplivanju podjetja in okolja. Strateški cilj podjetja je trajni obstoj in razvoj, kar se kaže v premoženjski in finančni trdnosti ter v dolgoročni poslovni in finančni uspešnosti. Kontroling mora zagotoviti strokovno podporo pri vprašanjih o novih proizvodih, novih trgih, naložbah za prenovo tehnologije in oceniti tveganja, ki jih je mogoče pričakovati v prihodnosti. Temeljni inštrumenti so inštrumenti strateškega načrtovanja, kot so ocena priložnosti in nevarnosti ter prednosti in slabosti oziroma analiza SWOT, strateški dejavniki uspeha, primerjalno presojanje (angl. *Benchmarking*), presojanje prednosti pri proizvodnji ali kupovanju (angl. *Outsourcing*), analiziranje konkurence, portfeljska analiza, analiziranje življenjskega cikla proizvoda, obvladovanje (stroškov) kakovosti, analiziranje ekonomske dodane vrednosti in vrednosti podjetja, obvladovanje ciljnih stroškov, procesno obvladovanje stroškov, proučevanje strateških vrzeli, tehnike scenarijev, obvladovanje logističnih procesov in njihovih stroškov, model uravnoteženega sistema kazalcev (angl. *Balanced Scorecard*) (Koletnik, 2002, str. 24).

Kontroling je most med strateško in operativno sestavino odločanja. Pri razvijanju in oblikovanju strategije, ki je predstavljena v dolgoročnih načrtih, sodelujejo kupci, dobavitelji, konkurenti, vlagatelji, sodelavci in okolje. Ko je strategija oblikovana, jo je potrebno podrobneje opredeliti v obliki operativnih ciljev, letnih in srednjeročnih načrtov.

Inštrumente operativnega planiranja lahko razdelimo v več skupin (Pučko, 2003, str. 330):

- inštrumenti planiranja za varna pričakovanja (račun primerjave stroškov, račun prispevka za pokritje, scoring modeli, investicijski proračun);
- inštrumenti planiranja za obvladovanje tveganja (analiza praga dobička).

Taktično planiranje je sistematičen proces pretvarjanja strateških planskih nalog v specifične kratkoročne planske naloge, ki jih bodo morale opraviti posamezne organizacijske enote v kratkoročnem planskem obdobju.

Holjčeva (1998, str. 99) pravi, da bolj kot so plani dolgoročni, vsebujejo manj podrobnosti in so bolj globalni, vendar zahtevajo več znanja in kreativnosti ter so bolj tvegani. Raven menedžmenta, ki planira in odgovarja za njihovo izvajanje, narašča s povečevanjem dolžine obdobja, na katero se plan nanaša. Kot sem že zgoraj navedel, poznamo v našem podjetju strateško planiranje, ki se dela za obdobje petih let. Z dolgoročnim planiranjem se realizirajo

dolgoročni cilji (obstoj podjetja), s srednjeročnimi plani se realizirajo srednjeročni cilji (širitev na nove trge), s kratkoročnimi plani pa kratkoročni cilji (doseganje dobička).

Vrste planov in odgovorne osebe za njihovo doseganje so odvisne od ravni upravljanja. Najvišji menedžment sprejema strateške plane in je odgovoren za njihovo doseganje, na podlagi strateških planov srednji menedžment določa taktične plane in za njih odgovarja, na njihovi podlagi pa nižji določa operativne plane.

Namen planiranja je pravočasno spoznavanje alternativ, možnosti in tveganj pri doseganju ciljev kot tudi izbira primernih ukrepov. Razdeljeno je na več vidikov (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 102):

- usmerjanje k cilju – s planiranjem se usklajujejo podcilji in način dela sodelavcev h glavnemu cilju;
- zgodnje opozarjanje – planiranje zaznava mogoče probleme, ki se pričakujejo v prihodnosti, in omogoča pravočasno sprejemanje ukrepov;
- koordinacija delnih planov – s planiranjem se usklajujejo rešitve delnih problemov, izogne se njihovem medsebojnemu vplivanju v celotni realizaciji;
- priprava za odločitve – v procesu planiranja se analizirajo problemi in raziskujejo alternative, ki lahko pripeljejo do rešitve problema;
- določanje temelja kontrole – planiranje omogoča primerjavo želenih zadanih velikosti ali napovedanih velikosti z doseženimi velikostmi in nadzor planiranja;
- informiranje sodelavcev – s planiranjem se sodelavci informirajo o ciljnih, alternativah, izkoriščanju virov, omejitvah in terminih;
- motiviranje sodelavcev – sodelovanje v procesu izdelave plana in sprejete planske naloge spodbujajo sodelavce k takšnemu obnašanju, ki bi prispevalo k doseganju poslovnih in individualnih ciljev.

Planiranje ima svoj namen, to je:

- trajno zagotavljanje uspeha – primarna naloga planiranja je zagotavljanje obstoja podjetja na daljši rok;
- spoznavanje tveganja, trendov in razvoja ter oblikovanje potrebnih ukrepov v smislu predupravljanja;
- porast fleksibilnosti – planiranje štiti pred presenečenji tako, da prihodnji razvoj prikaže v obvladljivih kategorijah;
- redukcija kompleksnosti – naraščajoča kompleksnost se s planiranjem zmanjšuje;
- uporaba sinergije – s planiranjem se usklajujejo posamezne poslovne aktivnosti v podjetju, prikazuje se njihova neuskklajenost; celota mora biti več kot le seštevek njenih delov.

Tako postopek planiranja kot sam plan morata biti narejena po določenih pravilih. Le tako bo lahko ta dokument ustrezno opravil svojo nalogo. Pri izdelavi plana naj bi se upoštevala vsaj naslednja izhodišča:

- Cilji morajo biti stimulativni. Za izvajalca morajo predstavljati izziv, po drugi strani pa morajo biti dosegljivi. V nasprotnem primeru bo motivacija izvrševalca neustrezna, posledica pa bo nedoseganje ciljev.
- Tisti, ki morajo doseči določene planske vrednosti, morajo sodelovati pri oblikovanju plana oziroma načrtovanju ciljev. Če bodo imeli v postopku sprejemanja plana možnost povedati svoje mnenje, se bodo lažje poistovetili s cilji in povečali verjetnost njihove realizacije.
- V zasledovanem obdobju uresničevanja ni zaželena sprememba ciljev, prav tako ne njihovo prilagajanje rezultatom. Izjema so situacije, ko se pomembno spremenijo vplivni dejavniki (npr. tehnologija), tako da bi cilji ne bili več realni in bi to vodilo k demotivaciji odgovornosti.
- Cilje je potrebno doseči, ne se jim samo približati.
- Vse predračunske vrednosti bi morale izhajati iz ničelnega baznega predračuna (budžeta). Torej nas ne bi smela zanimati pretekla poraba, temveč je potrebno planiran obseg porabe vsako leto utemeljiti na novo.
- Vsak poslovni sistem naj ima samo en plan. V primeru obstoja več planov se namreč nobenega ne jemlje dovolj resno.
- Pomembno je, da predračunske postavke ne jemljemo kot kredit, ki ga je potrebno izčrpati.
- V pravilu naj se vrednost predračuna ne bi spreminjala, vendar je potrebno periodično upoštevati spremenjena pričakovanja.
- Vsi podatki, ki jih uporabimo za izdelavo plana, morajo biti izrazno močni in zanesljivi ter managersko pripravljene.
- Planiranje mora biti logično in pregledno.
- Delni plani morajo biti med sabo kompatibilni.
- Pristojnost planiranja mora biti razmejena (mora se vedeti, kdo je za konkreten plan zadolžen).
- Ne sme se enostransko planirati od zgoraj navzdol, temveč se morajo upoštevati tudi sugestije od spodaj navzgor.
- Pri planiranju je potrebno upoštevati pravila informacijske piramide.
- Ne smemo planirati, kar se ne da zasledovati in obratno.

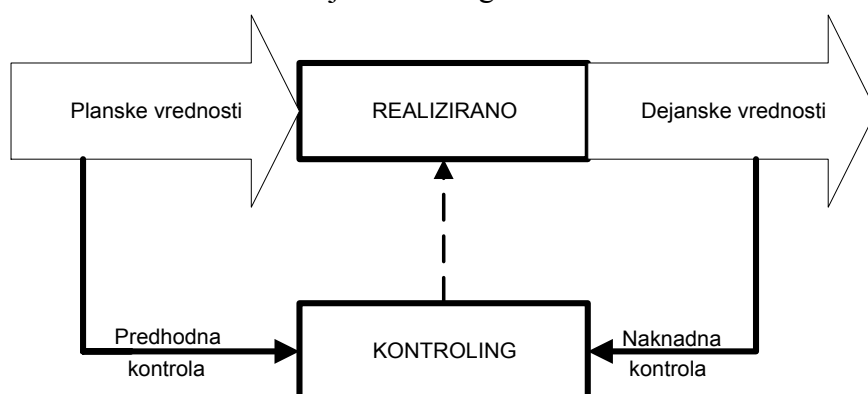
Če se namerava plan uporabiti kot sredstvo za motiviranje sodelavcev, je navadno pripravljen bolj optimistično kot v primeru, da bi bil naš namen samo napovedovanje pričakovanega bodočega stanja. Višja zahtevnost ciljev ter povezava uspešnosti z nagrajevanjem pomenita večjo motiviranost. Ta učinek izgine, če je plan nerealen. To seveda pomeni, da je treba pri oblikovanju plana najti tisti kompromis, pri katerem planski

cilji še delujejo mobilizacijsko in motivacijsko. Zato je pomembno, da se s planom lažje poistovetijo in ga vzamejo za svojega tisti, ki so sodelovali pri njegovi pripravi.

3.2 Kontrola

Da bi zagotovili realizacijo načrtovanih ukrepov, je potrebno predvidene oz. dejanske izvedbene naloge selektivno preverjati. Če primerjava dveh podatkov kaže na pomembno odstopanje, potem to že lahko pomeni signal za sprejem ustreznih korektivnih ukrepov. Definicijam kontrole je skupno to, da gre za evidentiranje izvedbe, primerjavo izvedbe s planom, ugotavljanje odstopanj, ugotavljanje vzrokov za odstopanja in v končni posledici ukrepov za doseganje plana ali celo za spremembo plana, kar pomeni, da je potrebno začeti nov proces planiranja. V organizacijski teoriji (Pučko, 2003, str. 344 – 345) se funkcija kontrole pojmuje kot dvojček funkcije planiranja. Na osnovi kibernetkega modela krmiljenja pripada kontroli naloga, da prispeva k realizaciji nalog s tem, da analizira odmike med doseženim in planiranim ter obenem sproža ukrepe, ki naj bi prispevali k odpravljanju teh odmikov (slika 2).

Slika 2: Kontrolna funkcija kontrolinga



Vir: Ziegenbein, 1992, str. 36.

Kontrola poslovnih aktivnosti v podjetju poteka na več načinov:

- **nadzor rezultatov** (opredelimo cilje in merimo rezultate; ne vedno učinkovita oblika; v to kategorijo sodi tudi analiza odmikov);
- **nadziranje akcij** (spremljanje zaposlenih z namenom, da izvajajo le za podjetje koristne aktivnosti; težave so pri opredelitvi in nadzoru teh aktivnosti);
- **družbeni nadzor** (individualni samonadzor (posameznik teži k temu, da delo dobro opravi) ter nadzor s strani družbenega okolja (družba pritiska na tiste zaposlene, katerih obnašanje ne ustreza normam določenega okolja).

Poslovanje podjetja je splet poslovnih procesov, iz katerih izhajajo odgovarjajoče poslovne aktivnosti. Njihovim značilnostim mora biti prilagojen tudi sistem kontrole.

Kontrola je aktivnost, ki pomaga menedžmentu pri ocenjevanju planirane aktivnosti. Kontroliranje je merjenje in popravljanje posameznega in organizacijskega delovanja s ciljem zagotavljanja, da bi se poslovni proces odvijal v smeri doseganja plana. V tem smislu je kontrola najbolj povezana s planiranjem. Brez postavljenih ciljev podjetja je nemogoče učinkovito izvajati kontrolo, ker nimamo kriterija za oceno doseganja. Osnovni namen kontrole je tako (Gulin, Tušek, Žager, 2004, str. 88):

- primerjava planiranih in doseženih rezultatov;
- dolgoročni proces revidiranja plana zaradi spreminjanja predpostavk, ki so temelj plana.

Kontroliranje je odkrivanje ovir pri uresničevanju planov, da bi jih bilo mogoče odpraviti ali vsaj popravljati odklone, še preden nastanejo, ali pa jih ugotavljati med nastajanjem, da bi jih lahko še pravočasno odpravili (Lipovec, 1987, str. 240).

Običajno je vsaka kontrola pojmovana kot dvojček funkcije planiranja. Kontrolni pripada naloga, da zagotavlja uresničitev planov s tem, da analizira odmike med doseženim in planiranim ter da sproža potrebno ukrepanje za odpravljanje odmikov. Po njeni naravnosti gre za povratno kontrolo. Ta kontrola je odvisna od planov. Brez obstoja plana si je moremo zamišljati. Takšna kontrola zagotavlja informacije za vse nadaljnje ukrepanje in za nov cikel planiranja (Pučko, 2003, str. 336).

Nindžara Osmanagić Bedenik (2004, str. 152) je proces kontrole opisala kot trajni proces obdelave informacij z namenom ugotavljanja odstopanj med dvema velikostma. Ena od teh velikosti ima vlogo merila oziroma norme ter je vnaprej znana in določena. Druga primerjalna vrednost je tista, ki je predmet kontrole. S kontrolo se primerjata dve velikosti, analizirajo vzroki odstopanj in pridobivajo informacije za odločanje.

Kontroling ni tisti, ki nadzoruje, temveč skrbi za to, da zna vsak sam nadzorovati svoje poslovanje glede na cilje, ki jih je določilo poslanstvo. To pa zahteva, da so cilji objektivni in tudi dejansko določeni. Tako samonadzor deluje le tedaj, če obstajajo načrti in če so z njimi določena merila za samonadzor. Kontroler mora menedžmentu ponuditi signalni sistem o odmikih; ta ga spodbuja k uvedbi sprememb, s katerimi bi, kolikor se le da, ohranili načrtovano usmeritev k doseganju ciljev (Deyhle, 1997, str. 9).

Proces kontrole se lahko opazuje kot proces odkrivanja problema, ki ga je treba kontrolirati (definiranje objekta kontrole), določanje načina za izvedbo primerjave, primerjanje, ocena odstopanj in razvoj ukrepov prilagajanja. Faze procesa kontrole so razdeljene v štiri segmente (Osmanagić Bedenik, 2004, str. 154):

- Določanje potrebnih vrednosti oziroma rezultata planiranja. Pri tem se teži k njegovemu doseganju. S primerjavo (kontrolo) se ugotavlja, ali je doseženi rezultat dosegel plansko postavljeno velikost in kakšno je odstopanje.

- Sporočanje doseženih velikosti meri, ali je in kako je dosežen planski cilj. Predpogoj za izražanje stopnje doseganja cilja je uporaba enakih merskih enot, kot so tiste pri planskih podatkih. Če podatki niso v istih merskih enotah niso primerljivi, imamo torej neuporabne kontrolne informacije.
- Primerjava potrebnega in doseženega, pri čemer se soočajo potrebne velikosti iz plana in dosežene vrednosti ter se sporočajo odstopanja. Na tak način se dobijo informacije o stopnji doseganja plana.
- Analiza odstopanj išče vzroke odstopanj. Kontrolne informacije se po sistemu povratne zveze vračajo nazaj do odgovornih sodelavcev ter spodbujajo razvoj ukrepov za prilagajanje in korekcijo dosedanjega obnašanja.

Pri izvajanju kontrolnih aktivnosti se mora kontroler ravnati po določenih načelih (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 270):

- načelo racionalnosti – zbiranje podatkov ne sme povzročiti takih stroškov, ki bi presegali učinke pregledovanja;
- načelo resničnosti – podatki morajo biti takšni, da nam rezultat pregleda da resnično podobo pojava;
- načelo pravočasnosti – kontrola mora biti izvedena pravočasno, da lahko doseže svoj namen;
- načelo odgovornosti – kontroler se mora temeljito seznaniti s predmetom kontrole in z opredeljenimi kriteriji ter se zavedati posledic neuresničenih nalog;
- načelo nenadnosti ali sočasnosti – v določenih primerih je treba nenadno izvesti kontrolo, da bi spoznali vsebino pojava;
- načelo ločevanj operativnih nalog od evidenc – temeljno načelo urejenega poslovanja, saj je to že preventivni ukrep za preprečevanje nepravilnosti.

3.3 Analiziranje

Kot vsi ostali procesi kontrolinga se tudi analiza začenja z zbiranjem podatkov o konkretnih pojavih, ki jih preučujemo. S kontrolnimi postopki te podatke o dejanskih pojavih običajno primerjamo s planiranimi in ocenimo ugotovljeno odstopanje, ki je lahko prednostno ali problemsko, odvisno od vpliva na uspešnost poslovanja. To je ocenjevalna faza, sestavljena iz postopkov evidence, primerjanja, ugotavljanja in ocenjevanja odstopanj, ki ji sledi iskanje vzrokov odstopanj. Za njihovo razrešitev z ukrepi iščemo rešitve. Če gre za dolgoročne odločitve, so to strategije, če gre za kratkoročnejše, so to taktike, pri operativnih pa ukrepi (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 267).

Glede na predmet, ki ga analiziramo, lahko ločimo več vrst analiziranja (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 83):

- analiza poslovanja – začenja se z oceno poslovanja in se konča z diagnozo ter nam pokaže prednosti in slabosti podjetja;

- analiza okolja – pomaga podjetju odkriti priložnosti in nevarnosti, ki jih ponuja okolje.

Delo kontrolerja pri analiziranju je možno razdeliti v dve fazi (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 85 – 89):

- Opazovanje obstoječega poslovanja. Začenja se s sistematičnim zbiranjem podatkov in informacij o poslovanju kot celoti, po poslovnih funkcijah in proizvodnih prvinah. Področja, iz katerih se pridobivajo podatki, so tako kadri, nabava, proizvodnja, prodaja, finance, osnovna in obratna sredstva, dobiček, premoženje in viri. Kontroler te podatke zbira v tabelah, v katere dodaja dosežene podatke in ugotavlja odstopanja.
- Diagnoza poslovanja. Nanaša se na iskanje vzrokov za ugotovljena odstopanja. Potrebno je tesno sodelovanje z ravnateljem, saj ta bolje pozna mogoče vzroke za odstopanja.

3.4 Informiranje

Informacija je obvestilo v danem znakovnem sestavu, ki je sintaktično pravilno, ima nedvoumno semantično vsebino, je zadostna slika pojava, na katerega se nanaša, ima za odločevalca pragmatično vrednost, torej je v odločevalnem procesu smiselno uporabno za izbiro smotrnega ukrepa (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 53).

Informacije, ki jih poslovodstvo dobi iz letnih računovodskih izkazov, niso zadosti za uspešno poslovanje. Zato se je uveljavilo poslovodno računovodstvo, katerega osnovni cilj v podjetju je zagotavljanje informacij, ki jih poslovodstvo potrebuje za odločanje in usklajevanje poslovanja v podjetju (Igličar, 1997, str. 255).

Informacije za potrebe odločanja je treba oblikovati, prilagoditi in dostavljati nosilcem odločanja v ustrezni obliki in pravočasno. Čim bolj se nanašajo na odločitve na strateški ravni, tem bolj morajo biti okvirne, in čim bolj se nanašajo na odločitve na izvajalni ravni, tem podrobnejše morajo biti. Vsakdo mora dobiti informacije, ki so prilagojene njegovemu mestu v sestavu odločanju. Kar pa je najpomembnejše, informacije morajo biti pravočasne, to je na voljo tedaj, ko je še možna odločitev, sicer bi se spremenile v zgodovinske podatke (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2003, str. 66).

Ni dovolj, da so poročila oblikovno in podatkovno tako sestavljena, da so razumljiva in sprejemljiva za prejemnika. Prejemnike morajo motivirati za podatke in sprejem odločitve, ki izhajajo iz njih. Albrecht Deyhle pravi, da mora kontroler sestavljati poročila, v katerih (Deyhle, 1997, str. 155):

- ni samo predstavljanja alternativ, temveč tudi priporočanje nekaterih izmed njih,
- ni samo poročanje o podatkih, temveč motiviranje za njihove posledice,

- ni samo pregledovanja prispevkov za kritje, temveč njihovo usmerjeno vključevanje v prihodnje plane,
- je zavzemanje za uresničevanje praga donosnosti in ne le za njegov izračun.

Po opravljeni analizi in sestavljenem poročilu mora kontroler opraviti še nalogo prezentiranja poročila, kjer mora upoštevati določena pravila (Osmanagič Bedenik, 2004, str. 204):

- Poročanje naj bo usmerjeno na prejemnika. Rezultate poslovne analize je treba pripravljati objektivno, pomemben je predvsem uporabnik poročila in njegovi cilji, želje, tisto, kar ga zanima.
- Poročilo mora biti logično in psihološko oblikovano. Splošno sprejeto mnenje je, da je pri poročanju pomembnejše tisto, kar je uporabnik poročila prebral, poslušalec slišal, kot tisto, kar je kontroler napisal ali povedal. To pomeni, da se mora kontroler pri pisanju poročila izogibati stavkom, kot so »... od zdaj bo bolje, hitreje, ceneje ...«. Čeprav so takšne izjave logične, bi bilo lahko njihovo psihološko dožemanje kot »... do zdaj je bilo zelo slabo, komplicirano in drago ...«, kar pa negativno vpliva na motivacijo.
- Ni treba zbirati informacij le o tem, kar se je zgodilo, temveč, ponuditi informacije, kako popraviti nastalo stanje. Smisel in namen poslovne analize ni v iskanju krivca za neugoden razvoj dogajanj, temveč v iskanju temeljev za izdelavo plana popravka in izhoda iz nastale neugodne situacij.
- Poročati še potrebno tako, da to vsi lahko vidijo in razumejo. Dejstva, ki jih je treba posebej poudariti, bodo lažje opažena in bodo dlje ostala v spominu, če bodo prikazana tudi s slikami
- Oblika in način poročanja naj se ne spreminjata pogosto. Pri tem obstajata dve skrajnosti, ki se ju je treba izogibati: ena je ohranjanje tradicionalnega načina poročanja (uporaba starih metod, tehnologije), druga pa je neprestano spreminjanje, kar otežuje spremljanje poročil in se bralec težje znajde.
- V poročilu naj ne bo prikazanih preveč števil in kazalnikov. Številni komentarji so razlage računskih postopkov, ki se jim pogosto dodajajo še nove številke. Tako postanejo poročila »pokopališče števil in kazalnikov«. Zato mora kontroler poiskati optimalen odnos med številkami in tekstom, s katerim pojasnjuje dejstva, in čim več uporabljati grafično prikazovanje podatkov.
- Manj naj bo pisnega in več ustnega poročanja.
- Poročanje naj bo odvisno od cilja. Ni treba prezentirati čisto vsega, kar se lahko zgodi, da uporabnik ne dobi ustrezne informacije na koncu. Uporabniku se mora predstaviti točno tisto, kar se nanaša na njegovo področje delovanja in odgovornost.

4 POMEN IN OPREDELITVE KONTROLINGA NA PRIMERU PODJETJA BRAMAC STREŠNI SISTEMI, D. O. O.

V prvem delu diplomske naloge sem predstavil kontroling, kot ga vidijo strokovnjaki s področja kontrolinga in upravljanja podjetja, oziroma sem teoretično predstavil kaj naj bi kontroling v podjetju izvajal, in sicer planiranje oziroma načrtovanje, nadziranje in končno informiranje. V nadaljevanju se bom osredotočil na primer kontrolinga v podjetju BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o., kako je organiziran, kako deluje in katere instrumente uporablja. Najprej bom predstavil podjetje, njegovo zgodovino in pa dele podjetja, s katerimi je kontroling najbolj povezan oziroma so pomembni za samo delovanje kontrolinga.

4.1 Predstavitev podjetja BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o.

BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o., je mednarodno mešano podjetje, ki je bilo ustanovljeno januarja 1991. Podjetje so ustanovili:

- BRAMAC DACHSYSTEME INTERNATIONAL iz Avstrije (kot dajalec licence),
- IGM STREŠNIK, proizvajalec betonskih strešnikov iz Škocjana,
- IGEM KOGRAD, proizvajalec betonskih strešnikov iz Dravograda.

Po posodobitvi obeh tovarn v Škocjanu in Dravogradu se je proizvodnja začela v aprilu 1991. V letu 1998 je IGEM KOGRAD izstopil iz skupnega podjetja in proizvodnja na lokaciji v Dravogradu se je ukinila, še naprej pa je tam ostalo prodajno skladišče. Vendar je aprila 2002 prišlo do zaprtja tudi tega, tako da poteka proizvodnja in prodaja izključno v Škocjanu.

S podpisom pogodbe je postal BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o., Škocjan polnopravni član takrat mednarodne korporacije izdelovalcev strešnih kritin, kot so bili Brass iz Nemčije, Redland iz Anglije in Bramac iz Avstrije.

V oktobru 1997 je prišlo do prevzema podjetja REDLAND iz Anglije. Prevzelo ga je francosko podjetje LAFARGE, ki je prav tako mednarodna korporacija s svojimi tovarnami v več kot 60 državah po vsem svetu.

Člani koncerna LAFARGE so poleg BRAMAC STREŠNI SISTEMI d.o.o., Škocjan v Sloveniji še:

- Tondach Slovenija, d. o. o. iz Križevcev (proizvajalec glinene kritine),
- Cementarna Trbovlje, d. d. (proizvajalec cementov),
- Schiedel, d. o. o. Prebold (proizvajalec dimniških sistemov).

BRAMAC – INTERNATIONAL je del mednarodnega koncerna Lafarge, ki posluje na vseh kontinentih sveta. V sklopu koncerna je BRAMAC – INTERNATIONAL zadolžen za njegovo poslovanje na področju vzhodnoevropskih držav (glej Prilogo 1, na str. 1). Podjetje je svoje hčerinske družbe že ustanovilo v naslednjih državah (ustanovitev hčerinskih družb Bramac po časovnem zaporedju):

- 1984 Madžarska,
- 1991 Slovenija in Češka,
- 1993 Hrvaška,
- 1994 Slovaška,
- 1995 Romunija,
- 1998 Bolgarija,
- 2000 Bosna,
- 2002 Srbija in Črna gora.

Danes je Bramac strešni sistemi, d. o. o., Škocjan v 100 % lasti podjetja Bramac Dachsysteme International GMBH Avstrija, ki je s 50% deležem vpeto v mrežo dveh velikih koncernov Lafarge ter Wienerberger AG. Lafarge Roofing je poslovna skupina, ki izdeluje strešne materiale v okviru Lafarge skupine. Z 200 proizvodnimi lokacijami v 41 državah je Lafarge Roofing vodilni svetovni ponudnik strešnih rešitev. 11.683 sodelavcev je v letu 2006 ustvarilo promet v višini 1,6 milijarde evrov. Lafarge je vodilni proizvajalec gradbenih materialov na svetu in zaposluje 77.000 sodelavcev v 75 državah. LAFARGE je v svetovnem merilu šesti na področju gipsov, drugi na področju cementov in betonov ter prvi na področju agregatov in strešnih materialov. V letu 2004 je Lafarge dosegel promet v višini 14,4 milijard evrov.

Wienerberger je največji proizvajalec opeke in številka 2 v segmentu strešnih sistemov v Evropi. V Evropi so tudi na vodilnih položajih pri površinskih pritrditvah. Podjetje Wienerberger je bilo ustanovljeno leta 1819 na Dunaju in od leta 1869 kotira na dunajski borzi. Šele v letu 1986 je podjetje razširilo dejavnosti na področje opeke. S tem se je Wienerberger le v nekaj letih dvignil iz lokalnega avstrijskega proizvajalca opeke v globalnega ponudnika. Wienerberger je danes največji proizvajalec opeke v svetovnem merilu, v Evropi pa je vodilni na področju cevi, strešnih sistemov in pritrjevanja površin. Skupina, ki jo od leta 1997 vodi ustanovljeno vodstvo "*Wienerberger Value Management*", sestoji iz 70 samostojnih operativnih družb z 260 tovarnami v 25-tih državah. Skupina danes zaposluje 13.700 ljudi po svetu in je v letu 2006 dosegla 2,3 milijarde evrov prometa.

Wienerberger sledi geslu "Misli globalno, ravnaj lokalno" in je na osnovi karakteristike gradbene dejavnosti zelo decentralizirano organiziran. Lokalni družbeniki razpolagajo z veliko mero samostojnosti, vendar so v skupini opremljeni z optimalno povezanostjo in "*Know-howom*". K temu spada tudi servis, ki skrbi za koriščenje vseh sinergij v skupini.

"Wienerberger Value Management" in s tem povezana koncentracija na področju opeke in strehe določa strategijo podjetja. Wienerberger gradi na dolgoročni vrednosti za delničarje, kupce in sodelavce. Atraktivnost Wienerbergerja in njegovih delnic je v visokem "Cash-flowu", nizkem tveganju, potencialu za dobičkonosno rast ter zanimivih dividendah.

Bramac je danes najpomembnejši proizvajalec betonskih strešnikov v Sloveniji. Poleg osnovnih strešnikov proizvaja tudi posebne strešnike, ki so potrebni za pokrivanje. Ravno tako Bramac nudi tudi ves ostali program izdelkov, ki zagotavljajo systemske rešitve na strehi (od sekundarne strehe do zaščite pred živalmi, snegolovni sistem, solarni sistem ...). V Škocjanu proizvajamo štiri modele strešnikov v petih različnih barvah. Za proizvedene strešnike in dodatni program jamči podjetje s 30-letno garancijo za material in odpornost proti zmrzali.

Prodaja izdelkov poteka preko prodajne mreže, ki je sestavljena iz trgovin z gradbenim materialom, krovcev, projektantov in arhitektov ter direktno iz končnih kupcev. Glede na specifikko blaga, ki ga trži podjetje, proda največ svojih izdelkov preko trgovskih organizacij (85 %), sledi prodaja krovcem (12 %) in ostalim (končnim) kupcem (3 %).

Podjetje BRAMAC skoraj vsakih pet let uvaja spremembe in izboljšanja v proizvodnji. Sedaj podjetje posluje že 15 let. Kot sem že povedal, je podjetje BRAMAC pričelo z lastno proizvodnjo v Sloveniji aprila leta 1991, kjer so uporabljali enkratni nanos zaključnega filma barve na suh strešnik. Leta 1995 pa so pričeli z dvakratnim nanosom zaključnega filma Acronal 1050 na moker in suh strešnik. Marca 1999 je prišlo do odločitve v koncernu, da se povsem modernizira proizvodnja v Škocjanu, v Dravogradu pa je ostalo le prodajno skladišče. V letu 2004 pa so uvedli novost na področju površinske zaščite strešnikov – Protector.

4.2 Cilj podjetja BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o.

Podjetje Bramac si ves čas zastavlja cilje na vseh nivojih podjetja. Po sistemu "od zgoraj" postavi poslovodstvo glavne cilje podjetja. Ti tako imenovani strateški cilji poslovodstva se potem usklajujejo z ostalimi cilji na vseh nivojih v podjetju. Po principu "od spodaj" pa podjetje glavne cilje postavlja na podlagi ocene vseh zaposlenih in ostalih sodelujočih (npr. zunanji sodelavci). Vsak od teh postavlja cilje za svoje področje odgovornosti na podlagi lastne ocene v danih tržnih razmerah.

Postavljanje ciljev podjetja je v neposredni navezi s planiranjem. Plani podjetja niso nič drugega kot cilji s časovno komponento. Postavitev pravih in pravilno merljivih ciljev je seveda ključnega pomena tudi v vključevanju CRM (angl. *Customer Relationship Management*). V letu 2004 so v Bramac-u definirali količinsko in kakovostno sledeče cilje:

- povečanje vrednotenja pri dragocenih kupcih, kar pomeni povečati tržni delež Bramac-a po prometu po ciljnih skupinah;

- izboljšanje renomeja Bramac-a na trgu, to je popolnoma izkoristiti potencialne kupcev in možnosti na tržišču, s tem povečati tržni delež in pridobiti prednosti pred konkurenco;
- povečanje učinkovitosti porabe sredstev in procesov;
- povečati konkurenčnost;
- s preglednostjo procesov povečati razumevanje potreb kupca ter trga;
- povečati inovativnost in kreativnost;
- povečati zadovoljstvo zaposlenih, pripadnost podjetju ter identiteto.

4.3 Razvoj kontrolinga v podjetju BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o.

Kontroling se je v Bramac-u najprej uveljavil v matičnem podjetju Bramac Dachsysteme International GMBH in se je postopoma začel razvijati in uveljavljati tudi v hčerinskih podjetjih v ostalih državah. V Sloveniji so ga uvedli v letu 1998, ko je nastala potreba po tem poslovnem procesu. Ker je imel kontroling v samem matičnem podjetju že zaledje, se je kontroling hitro povezal z ostalimi poslovnimi procesi, posebej z računovodstvom in financami. Lahko bi rekel da je kontroling v podjetju Bramac organiziran kot samostojna služba, kljub temu da spada k računovodstvu in financam. Drugače pa je kontroling na lokalnem nivoju direktno podrejen kontrolingu iz matičnega podjetja, le-ta pa menedžmentu, kar kaže na matrično organizacijsko strukturo. Informacije tako tečejo preko skupnega kontrolinga v matičnem podjetju do najvišjega menedžmenta.

Kljub temu da kontroling v organizacijski strukturi podjetja spada pod računovodstvo in finance, zagotavlja objektivne informacije, ki niso prilagojene morebitnim interesom nižjega menedžmenta v hčerinskem podjetju, saj informacijski sistem SAP zagotavlja kontrolingu v matičnem podjetju kontrolo nad vsemi informacijami, do katerih ima dostop lokalni kontroling v hčerinskem podjetju.

Kontroler mora dobro poznati poslovanje podjetja, njegove poslovne procese, pristojnosti ter odgovornosti vseh nosilcev poslovnih odločitev. Prav zato mora biti kontroling dobro povezan z ostalimi poslovnimi funkcijami, kakor tudi sodelovati, a kljub temu ostati neodvisen in avtonomen. Poročila, najsi bodo to tedenska poročila o prodaji, mesečna poročila poslovanja, plani ali strategije, zajemajo različne informacije, ki pa se nanašajo na vse poslovne funkcije oziroma procese v podjetju.

4.4 Planiranje oziroma načrtovanje

V Bramac-u poznamo tri vrste planiranja:

- letno, ki se izvaja v času od meseca junija do oktobra,

- strateško v začetku leta po zaključnem računu,
- tekoči rebalansi, ki se delajo štirikrat letno oziroma po potrebi

Najpogostejši kriteriji razlikovanja med vrstami planiranja so: časovni horizont (kratkoročni, dolgoročni plani), funkcionalno področje (plan prodaje, plan nabave, finančni plan, investicijski plan), vodstvena hierarhija (celovit plan, plan področja, plan posameznega mesta odgovornosti), hierarhija planiranja (strateško, taktično in operativno).

Strateško planiranje:

- za obdobje petih let,
- preveritev poslanstva podjetja,
- analiza makroekonomskega, političnega, socialnega okolja,
- analiza panoge,
- cilji po posameznih procesih v podjetju,
- ukrepi za doseganje ciljev,
- številčni prikaz.

Namen strateškega planiranja je oblikovanje strateških dejavnikov uspeha. Poudarek je na nalogah, ki jih je treba opraviti v sedanjosti, da bi se kljub negotovosti dosegli želeni cilji. Strateško planiranje je tudi presojanje kakovosti in trajnosti sedanjih dejavnikov uspeha ter prepoznavanje prihodnjih. V praksi so poznane t. i. strateške zakonitosti, ki obstajajo neodvisno od tega, ali jih menedžment pozna ali ne. Ena od takih je vzajemni odnos med tržnim deležem in stroški. Seštevek vseh tržnih deležev ne more biti nikoli več kot 100 %, ne glede na to koliko trg raste, in tisto, kar en konkurent pridobi, drugi izgubi. Druga strateška zakonitost, ki bi jo omenil, je dejstvo, da je največje število inovacij v bistvu substitucija: novi proizvodi in storitve izpodrivajo stare, kljub temu pa ne rešujejo novih problemov potrošnikov, temveč stare, ampak veliko ceneje in boljše. Menedžerji, ki poznajo strateške zakonitosti in jih vključujejo v svoja razmišljanja in vodenje podjetja, gledajo v prihodnost.

Strateško planiranje je končano, ko so določene strategije. Operativni plan se izvaja iz strateškega in je njegova razdelava. Iz operativnega plana izhajajo cilji in aktivnosti za posamezna funkcionalna področja ter se določajo v posameznih planih, in sicer v planu prodaje, proizvodnje, nabave zalog, transporta, raziskav in razvoja, financiranja in kadrovanja. Pogosto je preskok od strateškega k operativnemu planiranju prevelik, zato se pa oblikujejo taktični plani. Glede na vsebino planiranja pravimo, da se s strateškim planiranjem planirajo cilji, s taktičnim viri in z operativnim ukrepi.

V prilogi 2 na str. 2 in v prilogi 3 na str. 3 je predstavljen operativni proces planiranja v podjetju Bramac. Plan za naslednje tekoče leto se prične v drugi polovici meseca junija (Priloga 3, str. 3), kjer se določijo ključne oziroma osrednje točke plana po posameznih

državah v skupini: izdelava predloga investicij, tako v proizvodnji kot tudi v upravi, predlog prodajnega asortimana (uvredba novih produktov in storitev), določitev višine finančnih kazalnikov, kot je na primer ROCE (angl. *Return on Capital Employed*), CE (angl. *Capital Employed*), ROS (angl. *Return on Sale*), SG&A (angl. *Selling, General and Administrative Expenses*), minimalni odpis zalog in terjatev in druge.

V začetku meseca avgusta se organizira sestanke na temo plana, kjer pride do koordinacije med višjim in srednjim menedžmentom po posameznih hčerinskih družbah. Dogovori, ki se sprejmejo na planskih sestankih, se upoštevajo pri izdelavi prodajno-marketingškega plana. Slednji je osnova in pomoč kontrolingu za planiranje.

V drugi polovici septembra na podlagi prodajno-marketingškega plana kontroling izdela okvirne podatke plana, ki zajemajo prodane količine doma in v tujini, prihodke iz prodaje, operativni in tekoči dobiček, prihodke iz financiranja in dobiček pred davki. V istem mesecu se določijo razpoložljive kapacitete posameznih proizvodnih obratov po državah. Hkrati se izdela seznam potrebnih investicij za celotno skupino.

Konec meseca septembra pa sledi že prva verzija plana za prihodnje leto, nakar sledi prva konsolidacija plana v skupni in oddaja le-tega lastniku.

V začetku meseca oktobra pride do sestanka med višjim in srednjim menedžmentom, kjer se zagovarja in komentira prvo verzijo plana. Srednji menedžment dobi informacije o zahtevanih spremembah oziroma o potrebnih popravkih plana, ki se upoštevajo pri izdelavi druge verzije plana. Pri izdelavi druge verzije se uskladi proizvodnja s prodajo glede proizvedenih količin po posameznih produktih.

Druga verzija se pošlje skupaj z mesečno razdelitvijo poslovanja. Sledi sestanek vodstva oziroma višjega menedžmenta z lastniki, kjer pride do dokončnih uskladitev med lastniki in skupino.

V zadnjem mesecu tekočega leta se planski podatki vnesejo v informacijski sistem SAP R/3.

4.4.1 Sklopi planiranja

Strateško planiranje v podjetju BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o. je podlaga in okvir operativnemu planiranju. Strategija se dela za obdobje petih let, v začetku leta po zaključnem računu. Strategija je podlaga za operativni plan. Ko je strategija oblikovana, jo je potrebno podrobneje opredeliti v obliki operativnih ciljev in narediti primerjavo med strateškimi in operativnimi plani. Glavni rezultat operativnega planiranja je letni plan poslovanja, ki se ga, če je potrebno, naredi v treh verzijah. Prva osnovna verzija je podlaga oziroma okvir za prvi zagovor plana pred višjim menedžmentom, ki plan sprejme ali

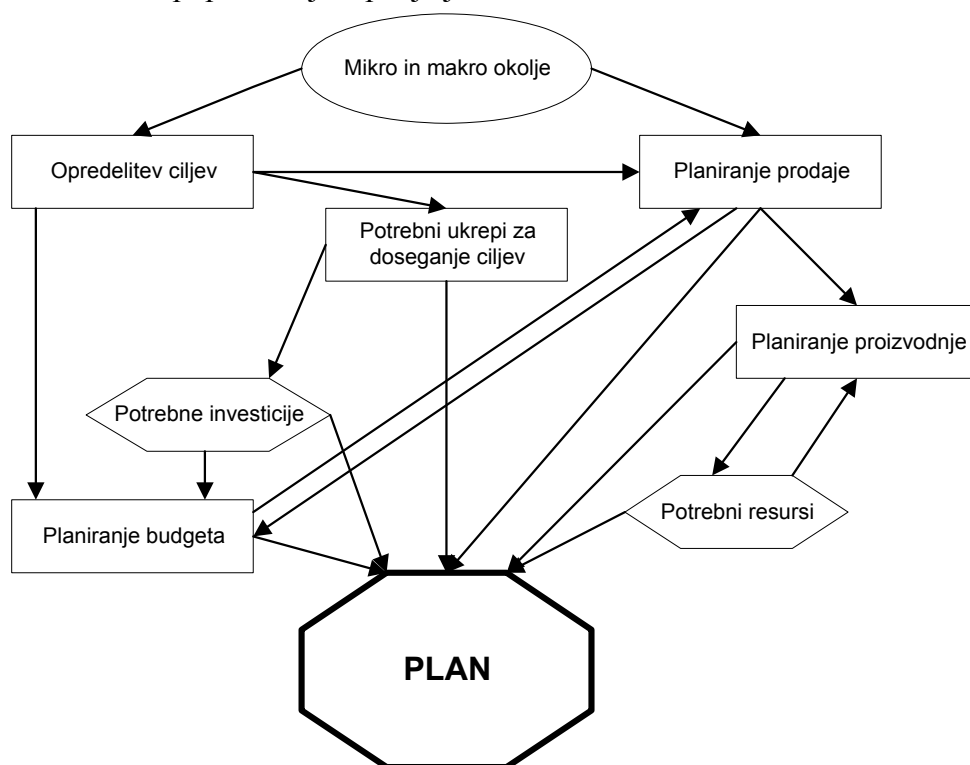
predlaga spremembe plana. Nato sledi druga verzija in eventuelno tretja verzija plana, ki je tudi dokončna verzija plana. Le-ta je sprejeta konec oktobra predhodnega leta.

Med tekočim letom se štirikrat naredi rebalans operativnega plana, se pravi, da se plan popravi na podlagi že narejenega med letom, kar pomeni, da se operativni plan prilagodi tekoči situaciji poslovanja. Vsak rebalans ali ponovna postavitvev plana predstavlja do konca leta pričakovano poslovanje podjetja.

Kot je razvidno (Slika 3) potrebujemo za plan različne sklope planiranja. Proces planiranja se začne pri opredelitvi in analizi notranjega in zunanjega okolja podjetja ter spremljanja in predvidevanja gospodarskih, političnih in ostalih dejavnikov, ki bi lahko vplivali na poslovanje družbe, kar predstavlja osnovo za nadaljevanje planiranja. Ko je notranje in zunanje okolje opredeljeno, se opredelijo planski cilji, na podlagi katerih se najprej opredeli plan prodaje in marketinški plan in potrebne ukrepe za doseganje ciljev. Plan prodaje naj bi se delal po načelu "od spodaj navzgor" (angl. *bottom-up*), ampak v realnosti se uporablja kot povezava "od zgoraj navzdol" (angl. *top-down*).

Ko so opredeljeni cilji in prodaja, sledijo ostali za planiranje potrebni sklopi planiranja. Tako je potrebno opredeliti investicije, plan proizvodnje, ki sovpada s potrebnimi resursi za proizvodnjo, in na koncu še planiranje fiksnih stroškov. Vsi plani so opredeljeni tako s kvantitativnimi (opredelitev ciljev, ukrepov, aktivnosti) kot kvalitativnimi podatki.

Slika 3: Sklopi planiranja v podjetju Bramac



Vir: Intranetna stran podjetja Bramac, 2006.

Plan je sestavljen iz različnih delov, ki se nanašajo na posamezna poslovna področja, in sicer:

1. plan prodaje (ciljna prodaja – količine)
2. plan prihodkov
3. marketinški plan – aktivnosti, novosti, termini ...
4. plan proizvodnje končnih proizvodov in polproizvodov
5. plan nabave
6. plan investicij
7. plan kadra

V planu prodaje se na osnovi podatkov zaposlenih v prodaji (primerjava le-teh s planom kontroliga) opredeli prodajna količina, planske aktivnosti (prodajne akcije, sprememba cen proizvodov, vpeljava novih proizvodov na trg), prodajna struktura proizvodov, prodajni ključ posebnih kosov, prodajna razdelitev po regijah, planiranje prihodkov (bruto vrednost – zmanjševanje prihodkov za rabate, prevoze, provizije = neto vrednost). V okviru plana prodaje se izdelata še marketinški plan, ki skupaj s planom prodaje tvori osnovo za planiranje.

Plan proizvodnje končnih proizvodov in polproizvodov na podlagi prodaje na domačem in tujem trgu. S planom proizvodnje je močno povezan plan nabave, saj planske cene inputov določa nabavna služba. Nabavna služba v matičnem podjetju (centralna nabavna služba) skrbi za pravo (najugodnejšo) nabavno ceno najpomembnejših surovin (cement, pesek, barva ...), ki so nujno potrebne za proizvodnjo strešnikov.

Plan investicij se naredi na podlagi potreb po investicijah v proizvodnji in upravi. Potrdi ga matično podjetje.

Plan kadrov, ki se podreja potrebam po zaposlenih v proizvodnji in upravi.

Vsi plani se kasneje kvalitativno opredelijo v kontrolingu s predračuni. Tako v kontrolingu nastanejo številni predračuni:

1. predračun poslovnega izida,
2. predračun prodaje strešnikov
3. predračun prodaje posebnih kosov (trgovsko blago),
4. predračun stroškov blaga in materiala (kalkulacija proporcionalnih oziroma variabilnih stroškov),
5. predračun stroškov dela (fiksni stroškov uprave in proporcionalni stroškov dela v proizvodnji),
6. predračun finančnih prihodkov in odhodkov,
7. predračun drugih poslovnih prihodkov in odhodkov,
8. predračun investicij.

Pri procesu planiranja je zelo pomembna komunikacija kontrolinga z ostalimi hčerinskimi podjetji, s katerim so povezani (uvoz oziroma izvoz produktov), z nižjim menedžmentom oziroma lokalnim menedžmentom, z odgovornimi za skupino Bramac po posameznih področjih, z višjim menedžmentom in seveda s kontrolingom v matičnem podjetju. Pri planiranju je zelo pomembna dokumentacija vseh delov planskega procesa, kar pomeni, da je potrebno dokumentirati vse postopke, izračune, kalkulacije, ki se izvajajo v procesu planiranja.

Odgovornost pri planiranju imajo vodje posameznih poslovnih procesov (vodja nabave, vodja proizvodnje, vodja marketinga, vodja prodaje ter vodja financ in računovodstva), lokalni oziroma nižji menedžment, odgovorni v skupini Bramac za posamezna področja in višji menedžment.

4.5 Kontrola

Proces kontrole se začne z ugotovitvijo izvedbe, nadaljuje s primerjavo izvedbe s planom, ugotavlja odstopanja, postavlja diagnozo (vzrokov) odstopanj s tem, da ugotavlja vzroke, ki so odstopanja povzročili, in predlaga ukrepe, da bi se zamišljeno v čim večji meri izvedlo (Rozman, Kovač, Koletnik, 1993, str. 254).

Za primer naj navedem takšen način kontrole iz našega podjetja, in sicer odstopanje dejanskih stroškov od planskih in primerjava s predhodnim letom. Gre za primerjavo variabilnih stroškov po posameznih modelih, ki jih v podjetju proizvajamo. Z analizo variabilnih stroškov primerjamo na eni strani količinsko odstopanje in na drugi strani cenovno odstopanje od planskih normativov po posameznih komponentah (surovine, plače, energija, material za pakiranje), iz katerih je proizveden proizvod.

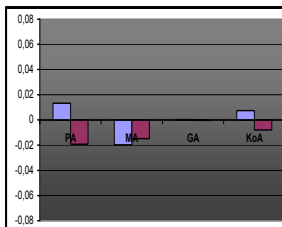
Kontroling pripravi analizo variabilnih stroškov po posameznih modelih in jo posreduje vodji proizvodnje, ki na podlagi analize komentira odstopanja, ki so večja oziroma manjša za nek v naprej določen odstotek (Slika 4, na str. 33). Če je odklon v dovoljenem rangu (celica je obarvana belo), le-tega ni potrebno komentirati, če pa je ta odklon višji od predpisanega dovoljenega (navzgor: rdeče obarvana celica, navzdol: zeleno obarvana celica), je le-te potrebno komentirati.

Analize se mesečno pošilja v matično podjetje, kjer vodja proizvodnje na ravni skupine na podlagi podatkov oziroma odklonov ukrepa.

Slika 4: Analiza variabilnih/proporcionalnih stroškov

Analiza variabilnih stroškov													
Model:	TEGALIT		Vsi vnosi na 1.000 kosov 1/1 Vrednosti v lokalni valuti						Mesec:		mar. 07		
Obrat:	D100												
	mar. 07								2006			Dej./Plan	Dej./Iani
	Plan. kol. /1000	Dejanske kol. /1000	Planska cena	Dejanska cena	Plan. str. /1000	Dejanski str. /1000	Količinski odmiki	Cenovni odmiki	Dejanske kol. /1000	Dejanska cena	Dejanski str. /1000		
Plače	2,49	2,56	9,39	10,06	23,38	25,77	-2,9%	-7,1%	2,49	8,96	22,33	-10,2%	-15,4%
Pesek	3,35	3,39	11,40	10,71	38,21	36,31	-1,2%	6,1%	3,36	11,03	37,06	-5,0%	2,0%
Cement	1,01	1,02	71,45	70,83	72,45	72,48	-0,9%	0,9%	1,02	69,13	70,79	0,0%	-2,4%
Pigment	19,76	20,29	0,82	0,79	16,22	16,01	-2,7%	3,9%	19,75	0,78	15,35	1,3%	-4,3%
Barva 1	4,16	4,81	1,21	1,15	5,02	5,53	-15,7%	4,7%	4,46	1,08	4,80	-10,2%	-15,2%
Barva 2	46,38	48,21	1,05	1,02	48,57	49,26	-3,9%	2,4%	46,38	1,02	47,30	-1,4%	-4,2%
Pesek	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,0%	0,0%	0,00	0,00	0,00	0,0%	0,0%
Folija za pakiranje	6,64	6,62	0,91	0,92	6,05	6,08	0,3%	-0,8%	6,67	0,84	5,60	-0,5%	-8,6%
Ostale surovine			0,00	0,00	2,24	1,44	n.a.	n.a.		0,00	1,95	35,7%	-25,4%
Ostali polproizvodi			0,00	0,00	0,00	0,04	n.a.	n.a.		0,00	0,01	0,0%	-52,8%
Pomožni material			0,00	0,00	3,92	3,94	n.a.	n.a.		0,00	4,06	-0,6%	2,9%
Ostali material za pakiranje			0,00	0,00	2,93	2,93	n.a.	n.a.		0,00	2,60	0,0%	-12,7%
Energija (Kurilno olje, elektrika, plin)			0,00	0,00	21,76	20,88	n.a.	n.a.		0,00	18,28	4,0%	-14,2%
Orodja (noži,...)			0,00	0,00	7,55	7,31	n.a.	n.a.		0,00	7,75	3,1%	5,6%
Summe prop.Kosten					248,30	247,99		0,1%			237,88	0,1%	-4,3%

Analiza odklonov dej./plan		
Cenovni odklon (CO)	3,28	1,3%
Količinski odklon (KO)	-4,91	-2,0%
Mešan odklon (MO)	0,08	0,0%
Stroškovni odklon (Str.O)	1,85	0,7%
Skupaj ODKOLN	0,31	0,1%



Analiza odklonov dej./iani		
Cenovni odklon (CO)	-4,58	-1,9%
Količinski odklon (KO)	-3,53	-1,5%
Mešan odklon (MO)	-0,10	0,0%
Stroškovni odklon (Str.O)	-1,90	-0,8%
Skupaj ODKOLN	-10,11	-4,3%

Vir: Lastna izdelava.

Poleg analize variabilnih oziroma proporcionalnih stroškov se mesečno opravlja analiza stalnih oziroma fiksnih stroškov uprave po stroškovnih mestih oziroma po nosilcih odgovornosti za posamezno stroškovno mesto (Slika 5 na str. 34). Spremljajo se poraba sredstev po posameznih kontih na stroškovnem mestu v tekočem mesecu, in odkloni od planskih vrednosti ter kumulativna odstopanja od plana. Če pride do velikih odklonov, se opozori nosilca odgovornosti posameznega stroškovnega mesta, ki mora nato komentirati nastale odklone in odpraviti oziroma omejiti nadaljnje odklone.

Slika 5: Analiza stalnih/fiksni stroškov

Konto - opis	Mesečni plan	Mesečna poraba	Odmik od plana	Kumulativno plan	Poraba do xx.xx.xxxx	Skupaj plan xxxx
Place režije	1.847	1.896	50	5.540	4.824	22.158
Stroški dopustov in praznikov režije	189		189-	566	864	2.264
Regres za letni dopust		73	73		219	
Premija režije	417	521	104	1.252	906	5.008
Plače	2.453	2.490	38	7.358	6.813	29.430
Prispevki iz drugega bruta režija	386	308	78-	1.158	1.281	4.633
Davki na bruto plače	180	89	91-	541	544	2.163
Stroški prehrane med delom		111			277	
Davki plače	667	508	159-	2.002	1.487	8.007
Stroški dodatnega zdravstvenega zavarovanja	9		9-	28		112
Str. izobr.rež. (semin,nad.šol,inter.šol)	28		28-	84		334
Stroški plač	37	134	97	112	181	446
Skupaj stroški plač	3.157	3.133	24-	9.471	8.481	37.883
Stroški storitev vzdrževanja opredm.OS	10		10-	31		125
Druge storitve	4		4-	11	9	42
Stroški vzdrževanja	14		14-	42	9	167
Pisarniški material	21	0	21-	63	84	250
Stroški drugega materiala	4		4-	11		42
Energija, material	24	0	24-	73	84	292
Dnevnice	33	45	12	100	60	401
Nocnine	33		33-	100	156	401
Kilometrina		41	41		41	
Potni stroški	67	87	20	201	257	802
Bencin	209	176	33-	628	467	2.512
Stroški vzdrževanja osebnih vozil	63	62	0-	188	421	751
Zavarovanje osebnih vozil	49	73	25	146	220	584
Cestnina, parkirna	37	14	23-	112	94	447
Stroški avta	358	326	31-	1.074	1.202	4.294
Drugo obvezno zavarovanje	3	3	1-	10	7	38
Stroški zavarovanja	3	3	1-	10	7	38
Stroški telefonskih storitev	104	108	3	313	311	1.252
Članarine, takse	4	25	22	11	27	42
Administrativni stroški	108	133	25	324	338	1.294
Reprezentanca	70		70-	209	442	835
Reprezentanca - davčno nepriznani stroški					131	
Stroški reprezentance	70		70-	209	573	835
SKUPAJ	3.811	3.881	70	11.433	11.152	45.730

Vir: Lastna izdelava.

4.6 Analiziranje

Ekonomske motnje so vsa nedovoljena odstopanja od normalnega stanja. Kot posledica teh odstopanj se pojavljata manjša racionalnost in uspešnost poslovanja. Naloga analitika je najprej ugotoviti, kaj je normalno stanje. Definicija pravi, da je normalno idealno stanje ravnotežja in harmonije med doseženim poslovnim rezultatom na eni strani in na drugi strani stroški, nastalimi z realizacijo tega rezultata. Kot normalno stanje se lahko uporabljajo različne velikosti, kot so: planirani podatki, normativi, standardi, zakonski predpisi in podobno, odvisno od objekta analize. Manjša vsakdanja odstopanja je možno hitro odpraviti, pri čemer so stroški nizki. Srednje in večje motnje v poslovanju se rešujejo skozi daljše obdobje in zahtevajo investiranje v razvoj. Naloga analitika je nenehno popravljanje motenj in vzdrževanje dinamičnega ravnotežja.

V podjetju Bramac se analize prodaje opravljajo dnevno, saj le-to omogoča informacijski sistem SAP. Dnevne analize zajemajo prodane količine strešnikov (po različnih modelih) po posameznih regijah kakor tudi prihodke. Poleg dnevnih analiz se delajo še tedenske in

mesečne. Slednje analize so najbolj natančne, saj poleg količinskih podatkov zajemajo še podatke o višini posameznih rabatov, stroškov prevozov, proizvodjalne cene strešnikov in druge pomembne podatke. Na sliki 6 je primer mesečnega poročila, in sicer analiza prodaje po posameznih področjih Slovenije. S to analizo analiziramo prodajo posameznih modelov po barvah glede na kraj oziroma področje, kjer je bil prodan. Prodaja v tekočem letu se primerja s predhodnim letom.

Mesečno se opravlja tudi analiza prodaje dodatnih elementov na 100 m² prodanih strešnikov (Slika 7). S to analizo mesečno ugotavljamo ali prodaja dodatnih elementov poteka v skladu s planirano prodajo kakor tudi primerjava glede na predhodno leto.

Slika 6: Poročilo o prodaji po prodajnih področjih, modelih in barvah

POROČILO PO PRODAJNEM PODROČJU ZA SLOVENIJO															
VRSTA POROČILA		PRODAJA 1/1 po MODELIH in BARVAH do APRIL													
DATUM		30.4.2007													
MODELI	Dolenjska			Ljublj.-Primorska			Gorenjska			Savinjska			SV Slo		
	2006	2007	Dej./2006	2006	2007	Dej./2006	2006	2007	Dej./2006	2006	2007	Dej./2006	2006	2007	Dej./2006
RIMSKI P5 1/1 ANTIK	150	200	0%	10	200	1900%	222	200	-10%	500	200	-60%	150	200	33%
RIMSKI P5 1/1 RDEČ	500	150	-70%	500	150	-70%	500	150	-70%	500	150	-70%	500	150	-70%
Skupaj RIMSKI	650	350	-46%	510	350	-31%	722	350	-52%	1.000	350	-65%	650	350	-46%
AS P5 1/1 ČRN	10	200	1900%	10	200	1900%	10	200	1900%	10	200	1900%	10	200	1900%
AS P5 1/1 RDEČ	80	200	150%	80	200	150%	80	200	150%	80	200	150%	80	200	150%
AS P5 1/1 RDEČE RJAV	210	10	-95%	210	10	-95%	210	10	-95%	210	10	-95%	210	10	-95%
AS P5 1/1 RJAV	100	510	410%	100	510	410%	100	510	410%	100	510	410%	100	510	410%
Skupaj ALPSKI	400	920	130%	400	920	130%	400	920	130%	400	920	130%	400	920	130%
DS 1/1 ČRN	90	88	-2%	45	55	22%	10	14	40%	23	23	0%	50	55	10%
DS 1/1 RDEČ	80	12	-85%	14	15	7%	20	21	5%	14	5	-64%	80	44	-45%
DS 1/1 RDEČE RJAV	54	80	48%	15	54	260%	50	12	-76%	55	22	-60%	22	12	-45%
DS 1/1 RJAV	20	58	190%	90	28	-69%	14	21	50%	25	2	-92%	2	1	-50%
Skupaj DONAV	244	238	-2%	164	152	-7%	94	68	-28%	117	52	-56%	154	112	-27%
SKUPAJ	1.294	1.508	17%	1.074	1.422	32%	1.216	1.338	10%	1.517	1.322	-13%	1.204	1.382	15%

Vir: Lastna izdelava.

Slika 7: Analiza prodaje dodatnih elementov na 100 m².

Pred. I.	V mesecu		Opis	ME	Kumulativno			Δ Lani %	Δ Plan %	Skupaj	
	Plan	Realizacija			Pred. I.	Plan	Realizacija			Pred. I.	Plan
0,094	0,050	0,079	Prodaja na domačem trgu v mio. m ²		0,155	0,111	0,163	5%	48%	1,015	0,900
Ključ na 100 m²											
2,78	4,44	5,13	01 Sleme/greben	M	3,04	4,44	4,55	50%	2%	4,61	4,44
02 Varnost na strehi											
0,00	0,00	0,00	Pohodna rešetka	KOM	0,00	0,00	0,00	-37%		0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	Snegolovna rešetka	M	0,00	0,00	0,00	1799%	1002%	0,00	0,00
0,55	0,67	1,37	Snegolovci	KOM	0,69	0,67	1,05	53%	58%	0,79	0,67
	0,00		Varovalna kljuka	M		0,00	0,00	-12%		0,00	0,00
7,31	8,89	7,09	03 Prezračevanje	M	7,32	8,89	9,06	24%	2%	8,66	8,89
0,35	0,42	0,41	04 Strešni prehodi	KOM	0,44	0,42	0,49	11%	16%	0,50	0,42
0,00	0,02	0,01	05 Osvetlitev podstrešja	KOM	0,01	0,02	0,01	99%	-21%	0,02	0,02
26,91	28,89	27,27	06 Grebenska spojka	KOM	29,08	28,89	29,22	0%	1%	30,01	28,89
68,50	100,00	81,82	07 Spodnja napenjalna folija	m ²	69,27	100,00	93,32	35%	-7%	85,64	100,00
	0,02	0,05	08 Solar	m ²		0,02	0,03		32%	0,00	0,02

Vir: Lastna izdelava.

Pomembne analize kot je na primer analiza vpliva prodajne akcije na prispevek za kritje, se prav tako izdeluje mesečno. Na sliki 8 je primer takšne analize, ko je določen model strešnika v akciji in vpliv le-tega na skupni prispevek za kritje. Iz slike 8 je razvidno, da strešnik v akciji vpliva na skupni prispevek za kritje, tako da ga zmanjšuje in sicer iz 28,3 % (prispevek za kritje za prodajo brez strešnika v akciji) na 25,9 % (skupni prispevek za kritje).

Slika 8: Analiza vpliva prodajne akcije na prispevek za kritje

	Predhodno leto	Plan	Realizacija	Strešnik v akciji	Prodaja strešnikov brez strešnika v akciji	Odklon glede na predhodno leto	Odklon glede na plan
Prodaja strešnikov (1.000 m ²)	399	679	890	155	735	84,2%	8,2%
Prihodki strešniki	5.690	8.962	12.987	1.890	11.097	95,0%	23,8%
Odhodki strešniki	-4.167	-6.521	-9.621	-1.665	-7.956	90,9%	22,0%
Prispevek za kritje	1.523	2.441	3.366	225	3.141	106,2%	28,7%
<i>Prihodek na m²</i>	<i>14,261</i>	<i>13,199</i>	<i>14,592</i>	<i>12,194</i>	<i>15,098</i>	<i>5,9%</i>	<i>14,4%</i>
<i>Odhodek na m²</i>	<i>-10,444</i>	<i>-9,604</i>	<i>-10,810</i>	<i>-10,742</i>	<i>-10,824</i>	<i>3,6%</i>	<i>12,7%</i>
Prispevek za kritje v %	26,8%	27,2%	25,9%	11,9%	28,3%	5,7%	3,9%

Vir: Lastna izdelava.

4.7 Informiranje

Poslovni informacijski sistem lahko opredelimo kot jedro kontrolinga. Vsem odločitvenim ravnam mora zagotavljati pravočasne in primerne informacije po obliki in vsebini. Zato je izjemno pomembna njegova ustrezna izgradnja, razvoj in vzdrževanje, pri čemer veliko vlogo igra kontroling (Režun, 2004, str. 36).

V podjetju Bramac kontroling pridobiva podatke iz poslovno informacijskega sistema SAP R/3. Podatke in informacije, ki jih dobi iz SAP-ja, preoblikuje v uporabne informacije in izračunava različne kazalnike, ki jih posreduje menedžmentu. Na podlagi informacij kontrolinga se menedžment odloča o aktivnostih, ki jih bo sprejelo v prihodnosti. Podatki vključujejo stroške (proporcionalne, fiksne), prihodke, odhodke, prilive in odlive sredstev, informacije iz marketinga, informacije o konkurenci in ostale poslovne informacije. Kontroling pripravlja tudi analize na podlagi dejanskih stanj, ki jih primerja s planskimi kakor tudi z lanskoletnimi podatki.

5 SKLEP

Kontroling je v našem okolju novost poslovodne stroke, kljub temu da se nekatere družbe z njim srečujejo že več kot desetletje. Gre za strokovno področje, ki še vedno ostaja vsebinsko nedorečeno kljub bogati teoriji in praksi nastajanja in razvoja, predvsem v deželah razvitega dela Evrope in sveta.

V diplomski nalogi sem se veliko posvetil kontrolingu na praktičnem primeru, in sicer na primeru podjetja BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o., kjer sem tudi zaposlen. Kontroling v podjetju Bramac je prisoten že vrsto let, v Sloveniji od leta 2000. Pred tem pa je bil prisoten v matičnem podjetju v Avstriji. Postopke, instrumente, pomagala in ostale pomembne stvari za delo kontrolinga v podjetju dobim iz matičnega podjetja. Predvsem predpisane forme, že pripravljene tabele za analize in poročila dobim od vodje kontrolinga, ki je zadolžen za celotno skupino Bramac. Kljub temu da je veliko stvari že pripravljenih, je potrebno veliko domišljije in znanja za pripravo različnih tabel za analize, planiranje, strategije in poročila o tekočem poslovanju za menedžment na lokalni ravni – menedžment hčerinske družbe.

Kontroling veliko časa in truda v skupini Bramac posveča načrtovanju, planiranju. Ravno zaradi tega sem se tudi sam v diplomski nalogi veliko posvetil ravno temu procesu. Planiranje igra eno ključnih nalog za samo podjetje, po mojem mnenju pa še vedno premalo časa posveča izdelavi strategij, saj je le-ta omejena na področje marketinga-prodaje in seveda kontrolinga.

Drugi takšen proces, ki izstopa v kontrolingu, je vsekakor kontrola. Kontrola dejanskega stanja v primerjavi s planskim in lanskoletnim (nem. Soll-ist-Vergleich), komentiranje odmikov in iskanje vzrokov za odmike.

Nikakor pa ne smem mimo informiranja, ki je tudi eden pomembnih procesov v delu kontrolinga. Predvsem imam v mislim predstavitve mesečnih rezultatov, planiranj, strategij in ostalih analiz lokalnemu menedžmentu.

Kontroler mora biti po Deyhleju "prodajalec" planov, predračunov, analiz, predlogov ukrepov in sporočil. Zato se ne sme zapirati v slonokoščeni stolp znanosti in obravnavati "svojih strank" kot neizmerno hvaležne paciente, ki smejo priti v njegovo ordinacijo samo, kadar to on določi. Kontroler mora opravljati svojo nalogo popolnoma drugače, in sicer kot "trgovski potnik", ki obiskuje svoje "stranke" zato, da jim skuša na nevsiljiv način prodati "svoje izdelke". Za uveljavitev takšne funkcije kontrolerja pa mora seveda prispevati svoj delež tudi njegov "trener", to je menedžer, kateremu je neposredno podrejen. Tako kot lahko slab trener uniči talentiranega športnika, lahko tudi menedžer s svojim ravnanjem blokira in "ubije" ambicije še tako strokovno usposobljenega in motiviranega kontrolerja.

LITERATURA

1. Avelini Holjevac Ivanka: Kontroling: Upravljanje poslovnim rezultatima. Opatija : Hotelijerski fakultet, 1998. 478 str.
2. Deyhle Albert: Kontroling in kontroler v praksi. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 205 str.
3. Drucker Peter: Managerski izzivi v 21. stoletju. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2001. 208 str.
4. Grahelj Franci: Poskus oblikovanja sistema operativnega kontrolinga v podjetju Eta Cerkno. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 114 str.
5. Gulin Danimir, Tušek Boris, Žager Lajoš: Poslovno planiranje, kontrola i analiza. Zagreb : RRiF, 2004. 209 str.
6. Horvath Peter: Controlling. München : Vahlen Verlag, 1998. 902 str.
7. Igljčar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 255 str.
8. Jevšenak Ludvik: Kontroling v prodaji. Profesionalna prodaja, Ljubljana, 2(1997), 6, str. 13 – 14.
9. Kaligaro Jože: Organizacija kontrolinga v proizvodnih podjetjih. Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Portorož : Lm Veritas, 2005, str. 45 – 65.
10. Kavčič Slavka, Koželj Stanko, Odar Marjan: Razvitost računovodstva v slovenskih podjetjih. Ljubljana : Revizor, 1998. 127 str.
11. Koletnik Franc: Upravljalno računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1992. 46 str.
12. Koletnik Franc: Dolgoročno (strateško) računovodenje – 3. šola računovodenja (kontrolinga). Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 15 str.
13. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike. 2. dopolnjena izdaja, Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. str. 55 – 59
14. Koletnik Franc: Kontroling. 3. šola računovodenja (kontrolinga). Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 36 str.
15. Lipovec Filip: Razvita teorija organizacije. Maribor : Založba Obzorja, 1987. 365 str
16. Osmanagić Bedenik Nindžara: Kontroling in Revizija. Revizor, Ljubljana, 1995, 6, str. 29 – 41.
17. Osmanagić Bedenik Nindžara: Kontroling, Abeceda poslovnog uspjeha. Zagreb : Školska knjiga, 2004. 278 str.
18. Osmanagić Bedenik Nindžara: Računovodenje, (kontroling). Revizor : Ljubljana, 9(1998), 6, str. 36 – 48
19. Pogačnik Bogi: Iskanje lukenj v vreči. Manager : Ljubljana, 1997, 5, str. 55 – 57.
20. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 394 str.
21. Režun Špela: Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 96 str.

22. Rozman Rudi, Kovač Jure, Koletnik Franc : Menedžment. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 312 str.
23. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec – Novak Majda : Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2003. 620 str.
24. Vitezić Neda: Upravljačka uloga interne revizije i kontrolinga. Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2002, 4, str. 47 – 54.
25. Ziegenbein Klaus: Controlling. 4., überarbeitete Auflage. Ludwigshafen (Rhein) : Kiel Verlag , 1992. 469 str.

VIRI

- 1 Intranetna stran podjetja Bramac. [URL: <http://intranet/fmg/>], 25.11.2006
- 2 Internetna stran podjetja BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o., [URL: <http://www.bramac.com>], 22.11.2006
- 3 Interni viri družbe BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o., 2006.
- 4 Letno poročilo družbe BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o., 2006.
- 5 Lastni viri oddelka kontroling podjetja BRAMAC STREŠNI SISTEMI, d. o. o.

PRILOGE

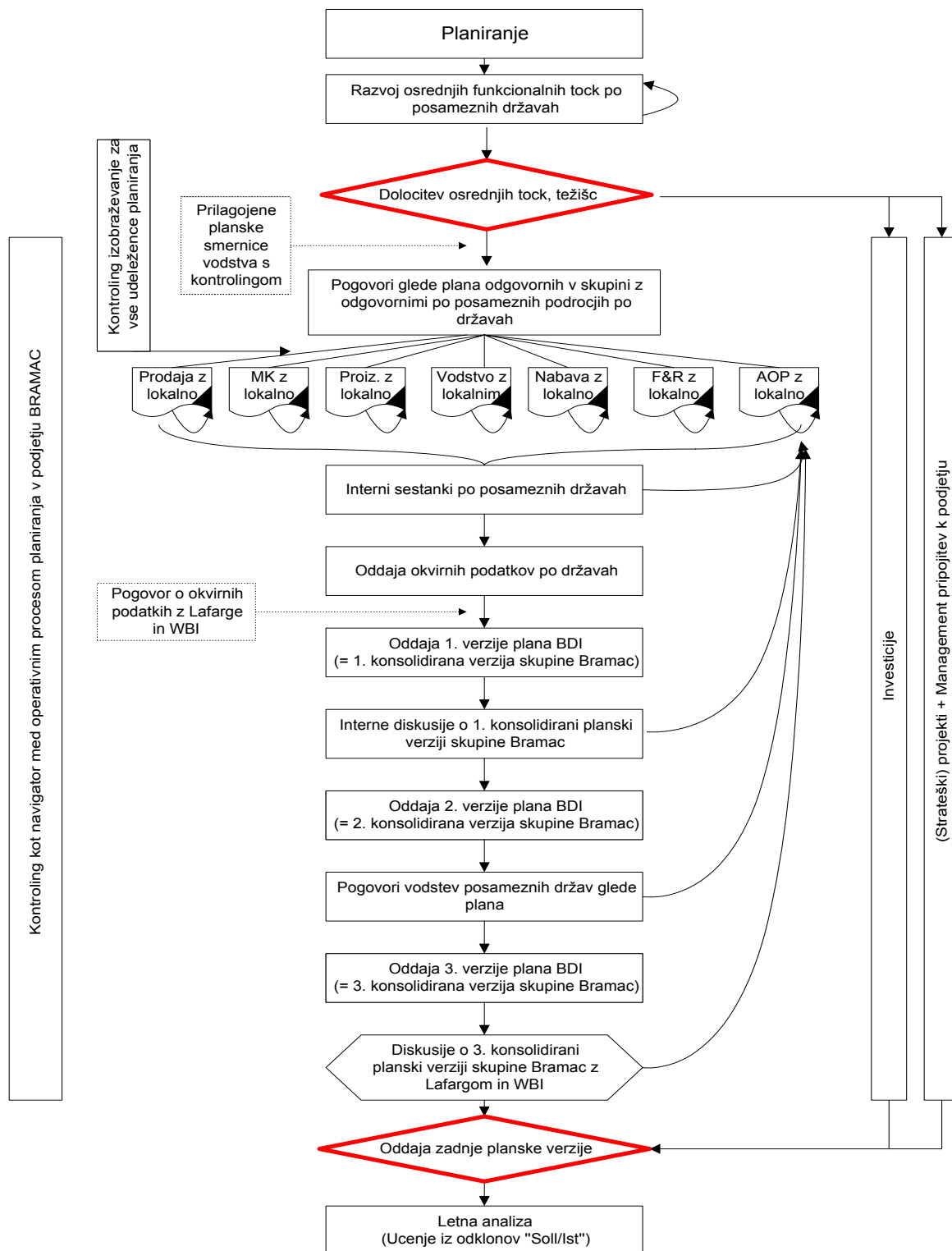
Priloga 1: Hčerinske družbe podjetja Bramac International



Vir: Intranetna stran podjetja Bramac, 2006.

Priloga 2: Operativni proces planiranja v podjetju Bramac

OPERATIVNI PROCES PLANIRANJA V PODJETJU BRAMAC



Vir: Intranetna stran podjetja Bramac, 2006.

Priloga 3: Planiranje – časovna razporeditev

	Junij	Julij	Avgust	September	Oktober	November	December
	Izpeljava delnih ciljev iz strategije						
Uvodni sestanek – Določitev ključnih, osrednjih točk plana	■						
Izdelava investicijskega predloga	■						
Prodajni asortiman: Priprava in izbira produktov	■	■					
			1. verzija				
Interni sestanki na temo plana po hčerinskih družbah			■	■			
Koordinacija Menedžmenta s hčerinskimi družbami			■	■			
Oddaja 1. verzije plana Marketinga in prodaje				■			
Oddaja planskih podatkov – začasni				■			
Uskladitev proizvodnih kapacitet z vodjo proizvodnje skupine				■			
Priprava investicij (seznam) za skupino				■			
Oddaja 1. verzije plana hčerinskih družb					■		
Uskladitve					■		
Konsolidacija 1. verzije plana za skupino					■		
Oddaja 1. verzije plana Lafarge					■		
					2. verzija		
Sestanek menedžmenta skupine					■		
Uskladitev proizvodnje – prodaje z vodjo proizvodne skupine					■		
Oddaja 2. verzije plana skupaj z mesečno razdelitvijo					■		
Uskladitve, konsolidacija 2. verzije plana					■		
Sestanek vodstva z lastniki						■	
						Končna verzija	
Oddaja zadnje verzije prodajno-marketingškega plana						■	
Oddaja zadnje verzije plana hčerinskih družb						■	
Konsolidacija zadnje verzije						■	
Oddaja zadnje verzije Lafarge						■	
Oddaja poslovnega plana skupaj s proračunom WBI						■	
Izdelava plana za poročanje							■
Vstavljanje plana v SAP R/3							■

Vir: Intranetna stran podjetja Bramac, 2006.