

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

UVEDBA KONTROLINGA V IZBRANEM PODJETJU

Ljubljana, junij 2016

ČEDO RUSIĆ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Čedo Rusić, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Uvedba kontrolinga v izbranem podjetju, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem viš. pred. mag. Aleksandrom Igličarjem,

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu prek Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študenta: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV IN ZNAČILNOSTI KONTROLINGA.....	1
1.1 Opredelitev kontrolinga	2
1.2 Funkcije, vloge in naloge kontrolinga	3
1.3 Značilnosti kontrolerja.....	6
2 UVEDBA IN OBLIKE KONTROLINGA V PODJETJU.....	7
2.1 Vzpostavitev in organizacija kontrolinga v podjetju	7
2.2 Strateški in operativni kontroling	9
2.3 Projektni kontroling	11
2.4 Kontroling po funkcijskih oddelkih.....	12
3 URAVNOTEŽENI SISTEM KAZALNIKOV	14
3.1 Računovodske informacije in mesta odgovornosti.....	14
3.2 Neračunovodske informacije in orodja za merjenje uspešnosti	16
3.3 Osnove uravnoteženega sistema kazalnikov	17
4 PREDSTAVITEV IZBRANEGA PODJETJA IN KLJUČNIH PODROČIJ	23
4.1 Predstavitev izbranega podjetja	23
4.2 Opis trenutnega stanja na ključnih področjih	25
5 PREDLOG UVEDBE KONTROLINGA V IZBRANEM PODJETJU	29
5.1 Predlog organizacijskih sprememb.....	30
5.2 Uvedba kontrolinga pri vodstvu	31
5.3 Uvedba kontrolinga v prodaji	33
5.4 Uvedba kontrolinga v razvoju	37
5.5 Uvedba kontrolinga v proizvodnji	41
5.6 Predlog nalog kontrolinga v podjetju	44
SKLEP	45
LITERATURA IN VIRI	47

KAZALO TABEL

Tabela 1: Stvarne in osebnostne zahteve za kontrolerja	6
Tabela 2: Ciljni segment in dobičkonosnost strank	20
Tabela 3: Vzroki za nepravilnosti v proizvodnji.....	28
Tabela 4: Predlogi strateških usmeritev in strateških ciljev za izbrano podjetje	31
Tabela 5: Plansko-realizacijska in poročilna prodajna tabela	36
Tabela 6: Predlagani kazalniki za prodajo	37
Tabela 7: Predlog poročila za razvoj.....	39
Tabela 8: Predlagani kazalniki za razvoj.....	40
Tabela 9: Poročila o nepravilnostih v proizvodnji	43
Tabela 10: Predlagani kazalniki za proizvodnjo	43

KAZALO SLIK

Slika 1: Razlike med operativnim in strateškim kontrolingom po posameznih aktivnostih.....	9
Slika 2: Povezanost vizije in strategije s štirimi vidiki poslovanja po uravnoteženem sistemu kazalnikov.....	18
Slika 3: Model osnovne verige vrednosti	21
Slika 4: Organizacijska struktura podjetja.....	25
Slika 5: Predlog sprememb organizacijske strukture podjetja	30

UVOD

Obstoj, rast in razvoj podjetja so odvisni od njegovega okolja, ki ga to v večini primerov ne more bistveno spreminjati, in od njegovega ravnanja. Z učinkovitim zaznavanjem sprememb v okolju in njihovega vpliva na podjetje ter z ustreznim odzivom nanje pa lahko izkoristimo priložnosti, ki jih prinašajo spremembe. Uspešnost ravnanja podjetja je odvisna od poznavanja odgovorov na vprašanja, kako stvari pravilno početi in katere so sploh pravilne stvari. Za zagotovitev pravih odgovorov je treba ustvariti sistem, s katerim se zastavljenim ciljem sledi na način, da se preverja, ali k temu vodijo vmesni cilji, vplivi dejavnikov in aktivnosti. Pomoč pri vzpostavitvi in delovanju takšnega sistema omogoča poslovna funkcija kontrolinga, ki s svojo informacijsko naravnostjo obravnava vpliv okolja in ravnanja podjetja na njegovo uspešnost. Pri tem se je treba zavedati, da so pomembni nosilci uspeha zaposleni, ki jim je treba zagotoviti ustrezne delovne pogoje.

V diplomskem delu s pomočjo razlag tujih in domačih avtorjev najprej predstavim osnove kontrolinga in potrebne pogoje za njegovo uspešno uvedbo. V nadaljevanju te ugotovitve uporabim za izdelavo predloga uvedbe kontrolinga v izbranem podjetju.

V prvem, teoretičnem delu predstavim opredelitev kontrolinga, njegove oblike, značilnosti, funkcije, vloge in naloge ter pogoje za njegovo uspešno uvedbo. Na tem mestu obravnavam tudi določitev poslanstva, vizije in strategije podjetja. Nadalje predstavim računovodske in neračunovodske informacije ter uravnoteženi sistem kazalnikov kot ključno orodje za uvedbo kontrolinga v podjetje.

V drugem, empiričnem delu pa po predstavitvi izbranega podjetja in predlogu organizacijskih sprememb podam predloge za uvedbo kazalnikov, ciljev in usmeritev ter predstavim vlogo kontrolinga v posameznem oddelku. Izbrano podjetje je slovensko kemično podjetje, katerega imena zaradi varovanja poslovnih skrivnosti ne želim razkriti.

Pri pisanju diplomskega dela uporabim literaturo in vire domačih in tujih avtorjev s področja kontrolinga, računovodstva, vodenja in informiranja. Pri povzemanju del različnih avtorjev uporabim izvirne enakovredne izraze, kot so manager, poslovodja in ravnatelj, pri opisovanju lastnih idej in ugotovitev pa uporabim izraza poslovodja in poslovođenje. Praktični del naloge oblikujem s pomočjo notranjih virov izbranega podjetja in predvsem na osnovi lastnih izkušenj.

1 OPREDELITEV IN ZNAČILNOSTI KONTROLINGA

Razlage pomena kontrolinga, njegovih značilnosti in lastnosti kontrolerja, ki jih predstavim v nadaljevanju, prispevajo k lažjemu razumevanju predstavljenih oblik kontrolinga in umestitvi kontrolinga v podjetje.

1.1 Opredelitev kontrolinga

»Kontroling je poslovna filozofija, poseben stil vodenja in odločitveno naravnana računovodska in ostala informacijska dejavnost. Je krmilni motor podjetja in managementa; zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo ter podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje« (Koletnik, 1996, str. 3).

Kontroling je torej v prihodnost usmerjeno razmišljanje in odgovarja na vprašanja, katere cilje naj bi dosegli, kje smo, ali bomo prišli tja, ali lahko to usmerjamo, kdo mora poznati odločitev in kdo se mora pravočasno orientirati (Deyhle, 1997, str. 5).

Avtorji radi kontroling enačijo z upravljanjem ali usmerjanjem plovila, kjer je smer plovbe plovila, torej strategija, načrtana, krmilo (operativno vodenje) pa je v rokah kapitana. Pri tem pa pilot (kontroler) pomaga kapitanu (poslovodji), da ostane na načrtani smeri in se izogiba nevarnostim. Kontroling torej vsebuje tako elemente strateškega kot tudi operativnega vodenja in upravljanja (Kaligaro, 2005, str. 46).

»Kontroling je izbor in uporaba metod (tehnik, instrumentov, modelov, miselnih vzorcev) in informacij za procese planiranja in kontroliranja, ki se odvijajo na osnovi razdelitve dela, kot tudi celovita koordinacija (usklajevanje) teh procesov« (Ziegenbein, 2008, str. 25).

Režun (2004, str. 50) opredeljuje kontroling kot posebno organizacijsko funkcijo, ki pomaga poslovodstvu zagotavljati smotno uresničevanje cilja podjetja, ko sodeluje in pomaga pri planiranju in kontroliranju poslovanja podjetja, analiziranju in informiranju.

Odar (1999, str. 11) in Debeljak (1998, str. 1) navajata, da je kontroling poslovna funkcija, ki na podlagi podatkov in informacij ter analiziranja in nadziranja poslovanja za preteklo obdobje na eni strani ter predvidevanja in razumevanja problemov in pričakovanih dogodkov ter njihovega načrtovanja in analiziranja za prihodnost na drugi strani pripravlja predloge za sprejemanje odločitev, ki vodijo k cilju podjetja.

Kontroling kot upravljalni sistem je usmerjen v prihodnost in v uresničenje planiranega poslovnega uspeha podjetja, ki vanj v ta namen uvaja v ustrezne metode, orodja, nove organizacijske oblike ter ustrezne informacijske sisteme. Njegova nosilca sta poslovodja in kontroler (Križaj, 1997, str. 23).

»Kontroling nastaja pri skupnem delu kontrolerja in menedžerja, ter predstavlja celoten proces določanja ciljev, načrtovanja, predračunavanja in kontrole na finančnem in poslovno-ekonomskem področju. Kontroling vključuje dejavnosti, kot so odločanje, določanje, ugotavljanje, upravljanje in reguliranje« (International Group of Controlling, 2000, str. 24).

Anthony (1988, str. 8) opiše proces poslovnega spremljanja in usmerjanja, ki bi lahko opisoval tudi kontroling. Proces se začne z določitvijo ciljev, nadaljuje z zaznavanjem in informiranjem o doseženih rezultatih, ki se jih primerja s cilji, in konča s korekcijskimi aktivnostmi v primeru odstopanj doseženih od ciljnih vrednosti.

1.2 Funkcije, vloge in naloge kontrolinga

Osnovne funkcije kontrolinga so **sodelovanje pri planiranju in kontroliranju, analiziranje, informiranje in usmerjanje**.

Tako pri strateškem kot pri operativnem **planiranju** ima kontroler vlogo koordinatorja in svetovalca, ki ima vsebinske, metodološke in organizacijske naloge pri procesu planiranja poslovanja, ki so predvsem informativne in analitične narave. Te naloge so organiziranje planiranja, oblikovanje planske metodologije, razreševanje konfliktov v procesu planiranja in na koncu izdelava plana.

Pri **kontroliranju** ima kontroling prav tako vsebinske, metodološke in organizacijske naloge. Pri strateškem kontroliranju kontroler spremlja in analizira dogajanje v okolju, ki vpliva na poslovanje podjetja, in o tem informira odločevalce. Ob tem skrbi, da se proces planiranja razvija v smeri, ki upošteva nove dejavnike v okolju. Osnovne naloge kontrolerja pri taktičnem kontroliranju so postavitve in izvajanje sistema kontroliranja, sodelovanje pri ugotavljanju odmikov od planiranega in predlaganju ukrepov za zmanjšanje odmikov. Pri postavitvi sistema je pomembno, da se merilni sistem določi za posamezna mesta odgovornosti, ki naj bodo jasno opredeljena, ter da se vnaprej določi program ravnanja v primeru doseganja različnih vrednosti v merilnem sistemu. Izvajanje sistema kontroliranja pa za kontrolerja pomeni nadzor nad tem, ali subjekti upoštevajo pravila merilnega sistema in programa ravnanja, ter ukrepanje v primeru neupoštevanja teh pravil.

Analiziranje je proces, pri katerem kontroler opazuje in raziskuje poslovanje podjetja in širše poslovno okolje ter na podlagi opazovanj ugotavlja vzroke za pojave, ki jih analizira. Uspešnost analize je odvisna od kakovosti plana analize, izvajanja analiziranja ter izdelave sklepov in zaključkov analize. V planu analize se opredeli, kaj, kako, kdaj in zakaj se bo analiziralo pojave, kdo bo izvajalec in uporabnik analize.

Sodelovanje kontrolerja pri **informiranju** zajema dva sklopa nalog, in sicer sodelovanje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju informacijskega sistema ter izvajanje informiranja. V prvem sklopu nalog je treba s pomočjo literature in dejanskih potreb podjetja določiti potrebe po informiranju po posameznih mestih odločanja in potem ugotoviti zadovoljevanje teh potreb s trenutnim stanjem informiranja. Na podlagi razlik med potrebnim in obstoječim stanjem se potem naredi plan izgradnje in nadgradnje

informatičnega sistema. Kontroler skrbi za nadzor nad izgradnjo oziroma dodelavo informatičnega sistema in, ko je ta zaključena, tudi za spremljanje ustreznosti delovanja tega sistema. Pri izvajanju informiranja pa je pomembno, da kontroler izdelava učinkovit poročilni sistem, ki bo čim bolj zadovoljeval potrebe po informiranju posameznih odločevalcev. Dovršenost dela kontrolerja kot prodajalca informacij vključuje (Deyhle, 1997, str. 155):

- ob poročanju o podatkih tudi motiviranje za njihove posledice;
- priporočanje katere od alternativ in ne samo njihove predstavitve,
- usmerjeno vključevanje prispevkov za kritje v prihodnje plane, ne le njihovega pregledovanja;
- zavzemanje za uresničenje praga dobičkovnosti, ne le njegovega izračunavanja.

Peemoller (v Dolžan, 2002, str. 6) **usmerjevalno funkcijo** opiše kot pripravo vseh nujnih informacij za doseganje ciljev podjetja, stalno nadziranje planskih ciljev in primerjanje z realizacijo ter predlaganje korektivnih ukrepov pri odmikih. Funkcije kontrolinga se odražajo v usmerjanju, ki je usmerjeno v prihodnost, deluje uravnavno v smeri zadanih ciljev.

Po Hočevarju (1994, str. 156) pa ameriška literatura za opredelitev funkcij kontrolorjev največkrat našteje: planiranje in nadziranje, ocenjevanje in svetovanje, poročanje in pojasnjevanje, ekonomsko analiziranje, poročanje vladi, varovanje premoženja podjetja in davčno poslovanje. Deyhle (1997, str. 174–175) pa na primeru opiše dolžnosti kontrolerja:

- vodi dela pri sestavljanju planov in predračunov, kjer usklajuje delne cilje in plane,
- vzpostavi poročevalski in informacijski sistem, ki bo natančno, hitro in vsakomur zagotavljal informacije, potrebne za odločanje,
- svetuje linijskim vodjem, predvsem prodaje, proizvodnje in nabave, pri njihovih odločitvah; predstavitev posledic njihovih odločitev in alternativnih rešitev za izboljšanje razmer pri ustvarjanju prihodkov, stroškov in dobička v podjetju; predvsem s predstavitvijo priporočenih možnosti,
- opravlja ekonomske izračune pri naložbah in zagotavlja možnosti za uvedbo koristnih in sodobnih poslovnih tehnik v poslovanje podjetja,
- razčleni obstoječe odnose, postopke in pristojnosti ter jih primerja s smotri, z napotki in s kazalniki uspešnosti, ki jih je določilo poslovodstvo,
- varuje vrednosti premoženja podjetja,
- redno nadzoruje stroške,
- aktivno sodeluje pri določanju prodajnih cen proizvodov,
- daje pobude za nagrajevanje sodelavcev, zlasti vodij dejavnosti, v skladu z doseženim dobičkom,
- skrbi za to, da bodo uresničljive izboljšave izpeljane v praksi in ne bodo ostale le na

paperju.

1.3 Značilnosti kontrolerja

Kolar in Koletnik (2007, str. 18) opredeljujeta kontrolerja kot:

- strokovnjaka za podjetniško ekonomijo in ne samo za obravnavanje računovodskih podatkov,
- glavnega planerja in skrbnika poslovno-informacijskega sistema,
- dobrega poznavalca vseh poslovnih funkcij,
- strokovnjaka s poglobljenim praktičnim in teoretičnim ekonomskim znanjem ter smislom za poslovno ustvarjalnost,
- človeka z značajskimi in poklicnimi vrlinami, ki so potrebne za reševanje poslovnih naskodov.

Kontroler naj bi bil imel posebne osebnostne lastnosti in strokovna znanja. Odlikovale naj bi ga širina pogledov, sposobnost abstraktnega razmišljanja, sposobnost dokazovanja, sposobnost za vzpostavljanje medčloveških stikov, sposobnost presojanja in življenja. Naj bi bil dober prodajalec svojih ugotovitev in predlogov in imel sposobnosti za vodenje sodelavcev in skupinsko delo. Kontroler mora imeti vsebinsko, strokovno in metodološko znanje s področja organizacije, ekonomije, trženja, financ, računovodstva, informatike in poslovanja (Pučko, 2006, str. 141). V Tabeli 1 so predstavljene stvarne oziroma strokovne sposobnosti ter zahtevano ravnanje oziroma osebnostne zahteve za kontrolerja.

Tabela 1: Stvarne in osebnostne zahteve za kontrolerja

Metodične – strokovne sposobnosti	Zahtevano ravnanje
• obvladovanje računovodskega sistema • obvladovanje celovitega in sistematičnega razmišljanja • sposobnost abstraktnosti • poznavanje avtomatske obdelave podatkov v vlogi naročnika sistemskih rešitev • sposobnost utemeljevanja • dar za poučevanje • poznavanje metod komuniciranja • sposobnost učenja • vsestranska nadarjenost • analitična radovednost • obvladovanje sodobnih tehnik za reševanje problemov • obvladovanje komunikacijskih pomagala (plakatov, pisal, grafoskopa, prenosne table, konferenčnega pohištva)	• potrpljenje pri ponavljanju razlage že znanih stvari • prijazna prodornost • široka strpnost • nazorno izražanje (vizualizacija) • zaznati, ali se kdo zdrzne • pogum, da ne obeša vsakega ravnanja na veliki zvon • kot dvorni norček premostiti neprijetne zadeve tako, da se jim sam smeje • ne vzeti vsega za zelo pomembno • vztrajnost • spremljevalec pogovorov prek osebnega računalnika

Vir: A. Deyhle, Kotroling in kontroler v praksi, 1997, str. 189, tabela 39 d.

Kolar (2002, str. 111) navede naslednje sposobnosti, ki jih mora imeti kontroler:

- posedovati mora sposobnost opazovanja, predvidevanja in vpogleda v strateško razmišljanje managerjev, trga, kupcev in okolja,
- prikazovati potrebo in željo za oblikovanje poslovnih partnerstev,
- imeti sposobnost izkoristiti sodobno informacijsko tehniko in tehnologijo.

2 UVEDBA IN OBLIKE KONTROLINGA V PODJETJU

Podjetje je sestavljeno iz treh podsistemov poslovnega sistema, in sicer izvajalnega, odločevalnega in informacijskega. V izvajalnem podsistemu se odvijajo poslovni procesi oz. temeljne poslovne funkcije; prodajna, proizvodna, nabavna, tehnična, kadrovska in finančna. Odločevalni podsistem skrbi za odločitve in usklajevanje poslovnih procesov, informacijski podsistem pa povezuje upravljalni in izvajalni podsistem z zagotavljanjem ustreznih informacij. Mnogi avtorji kontroling uvrščajo v vse tri podsisteme, vendar je glede na funkcijo kontrolinga, ki naj bi bila zagotavljanje ustreznih informacij za podporo odločanju, najustreznejša njegova uvrstitev v informacijski podsistem.

2.1 Vzpostavitev in organizacija kontrolinga v podjetju

Kontroling se v podjetju lahko organizira kot notranji, lastni ali kot zunanji z uporabo storitev zunanjih svetovalnih servisov. Slednji je primeren za majhna podjetja, kjer bi v nasprotnem poslovdja sam prevzel naloge kontrolinga in bi zaradi tega zanemarjal svoje osnovne naloge, kontroling pa bi bil nesistematičen in ne bi dosegel pravih koristi (Kolar & Koletnik, 2007, str. 39–40).

Organizacijsko lahko kontroling umestimo v samostojno linijsko službo na drugo organizacijsko raven znotraj financ in računovodstva ali na tretjo organizacijsko raven kot del financ. Kontroling pa lahko pridobi na neodvisnosti in moči, če se organizira kot svetovalna služba vodstva podjetja.

Notranja struktura kontrolinga je lahko organizirana decentralizirano ali centralizirano. Decentralizirano so kontrolerji po navadi po posameznih poslovnih funkcijah oziroma področjih disciplinsko odgovorni vodjem teh funkcij oziroma področjem, strokovno pa odgovarjajo glavnemu kontrolerju.

Po kontingenčni teoriji oziroma organizaciji kontrolinga v skladu s situacijskimi spremenljivkami naj bi na organiziranost kontrolinga vplivali: zunanje in notranje okolje, velikost podjetja, tehnologija, cilji podjetja in zaposleni. Bolj nestabilno okolje potrebuje bolj odzivno organiziran in močnejši kontroling, kar omogoča samostojna štabna služba s področnimi kontrolerji po posameznih funkcijskih področjih. Večje je podjetje, bolj

samostojno organiziran je kontroling, pri majhnih podjetjih pa je ta lahko organiziran celo zunaj podjetja. Kompleksnejša in bolj spremenljiva je tehnologija, težji je nadzor nad procesi in bolj mora biti kontroling organiziran tako, da zazna te procese in njihove spremembe. Kompleksnejši so cilji podjetja, več usklajevanja je potrebno in večji pomen ima kontroling, ki te cilje povezuje in usklajuje. Organizacija kontrolinga mora ustrezati tudi lastnostim zaposlenih, ker se v nasprotnem primeru lahko pojavi množica neusklajenih in konfliktnih situacij pri vzpostavitvi celote delovanja podjetja. Predpogoji za uspešno uvedbo kontrolinga pa so močna podpora vodstva, jasno določene odgovornosti, računalniško podprt informacijski sistem, ustrezna kultura v podjetju in ustreznost kontrolerja (Režun, 2004, str. 64–67).

Glede na to, da je glavni uporabnik kontrolinga vodstvo podjetja, in ker so druga področja samo strokovno podrejena kontrolingu, je za uveljavitev kontrolinga obvezna močna podpora vodstva. Doseganje ciljev je tesno povezano z vplivom na doseganje ciljev, ta pa je odvisen od porazdelitve delegiranih nalog in odgovornosti. Bolj kot so naloge in aktivnosti usklajene z odgovornostjo, večji je vpliv na cilje in bolj je možno s kontrolingom vplivati na njihovo doseganje. Obsežne podatke je nemogoče nadzorovati brez avtomatskih obdelav, pri tem pa je zelo pomembno, da se vzpostavi ustrezen računalniško podprt informacijski sistem. Kultura podjetja mora vsebovati vero v kontroling. Zaposleni morajo kontroling jemati kot svetovalno-informacijski servis, ki opozarja na odstopanja in usmerja k ciljem, ter ne kot nujno zlo inšpektorskega nadzora (Pustatičnik, 2001, str. 12).

Projekt uvajanja kontrolinga po Koletniku (1996, str. 35) poteka po fazah pripravljalnih del, uvajanja in uresničevanja kontrolinga. V pripravljalni fazi analiziramo podjetje z vidika informacijske podpore, organizacije, kjer se prouči ustreznost delegiranja odgovornosti. Po oceni pomanjkljivosti obstoječega sistema se izdela katalog ukrepov, ki naj bi poučeval nosilce nalog, kakšne aktivnosti morajo izvajati. V pripravljalni fazi bomo naredili terminski plan nalog in predračun stroškov, ki bodo nastali v zvezi z izgradnjo sistema kontrolinga v podjetju (Koletnik, 1996, str. 38–40). V fazi uvajanja dejavnosti kontrolinga se organizira poseben seminar, na katerem se zaposlenim pojasni pomen dejavnosti kontrolinga. V tej fazi je treba nadzirati izvajanje nalog, naštetih v prejšnji fazi, in na koncu izdelati poseben priročnik za dejavnost kontrolinga v podjetju, kjer so navedeni splošni napotki dejavnosti kontrolinga, organiziranost in udeleženci poslovnega odločanja in kontrolinga, metodiko oblikovanja in posredovanja poslovnih informacij ter obrazce in pripomočke za udeležence dejavnosti kontrolinga (Koletnik, 1996, str. 40–41). V fazi uresničevanja dejavnosti kontrolinga pa se izvajajo funkcije kontrolinga, našteje v prejšnjih podpoglavjih.

Kakor vidimo, je načinov, kako bo kontroling umeščen v poslovni sistem, veliko, pri tem pa je pomembno, da podjetje samo določi ustrezen rešitev in pri tem uporabi zaposlene, ki bodo kasneje imeli vodilno vlogo pri izgradnji in vodenju kontrolinga.

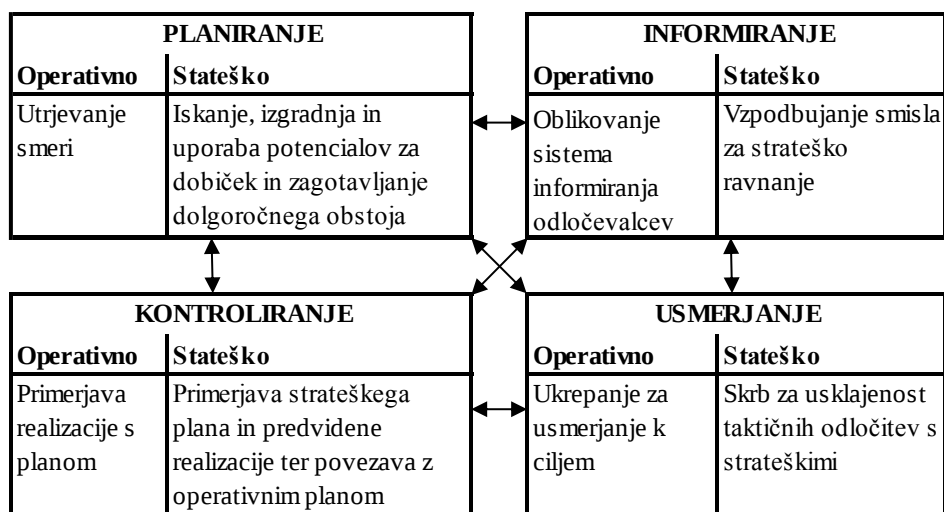
2.2 Strateški in operativni kontroling

Nalogi operativnega kontrolinga sta sodelovanje pri doseganju planirane produktivnosti, donosnosti in gospodarnosti podjetja ter ohranjanje kapitala in plačilne sposobnosti. Pri operativnem kontrolingu, ki je instrument upravljanja poslovnih funkcij in je usmerjen v opredeljevanje izrabe razpoložljivih potencialov za doseganje gospodarskih ciljev, je težišče na poslovni in finančni uspešnosti ter stabilnosti podjetja (Koletnik, 1996, str. 29).

Strateški kontroling se za razliko od operativnega ukvarja z daljno prihodnostjo in razvojem potencialov v okviru trenutnih in prihodnjih razmer v zunanjem in notranjem okolju ter z njihovimi prednostmi in slabostmi. Pri strateškem kontrolingu sistematično prepoznavamo prihodnje priložnosti in nevarnosti, ki jih upoštevamo pri današnjem poslovanju (Mann, 1989, str. 33). Naravnano je k doseganju uspešnosti podjetja, to je k ustvarjanju pravih proizvodov in storitev. Strateški kontroling ima za cilj dolgoročni obstoj podjetja in je usmerjen h graditvi dejavnikov prihodnjega uspeha podjetja, izboljšanju njegovih možnosti za trajni uspeh in povečevanju njegove vitalnosti (Osmanagić Bedenik, 1998, str. 42). Strateški kontroling sodeluje pri izdelavi in ocenjevanju ustreznosti vizije, poslanstva, poslovnih strategij in strateških ciljev ter nadzoruje njihovo izvajanje.

Operativni in strateški kontroling sta med seboj povezana in ju je možno izvajati le sočasno (Mann, 1989, str. 37). Tako strateški kot operativni kontroling sodelujeta pri planiranju in kontroliranju, analiziranju, informiranju in usmerjanju, razlike pa prikazuje Slika 1. Medtem ko je operativni kontroling usmerjen v kratkoročne in srednjeročne rezultate, je strateški usmerjen v iskanje priložnosti in nevarnosti v daljni prihodnosti in skrbi za usklajenost operativnih s strateškimi cilji.

Slika 1: Razlike med operativnim in strateškim kontrolingom po posameznih aktivnostih



Vir: E. F. Schröder, *Modernes Unternehmens-Controlling*, 1992, str. 222.

S poslanstvom odgovarjamo na vprašanja, kdo smo, s čim se ukvarjamo in kako, kdo so naši kupci in kako zadovoljujemo njihove potrebe. V poslanstvu opišemo osnovni namen podjetja ter njegovo odgovornost do zaposlenih, vodstva, lastnikov, ustanoviteljev, uporabnikov in širše družbe (Musek Lešnik, b.l.). Prav tako je treba navesti, kakšne proizvode bo podjetje ponujalo in na katerih trgih. Poslanstvo mora biti oblikovano s sodelovanjem zaposlenih, biti mora enostavno in jasno ter s svojim sporočilom motivirati zaposlene. Vsebuje naj tudi zgodovino podjetja ter znanja in sposobnosti, ki jih podjetje ima ali hoče imeti.

Vrednote so prepričanja o tem, kaj podjetje in zaposleni cenijo kot pozitivno, zaželeno in vredno truda, ter so osnovne prioritete kulture podjetja. Določajo, kaj je tisto, kar je pomembno in za kar si je vredno prizadevati in se zavzemati (Musek Lešnik, b.l.). Z opisom vrednot, ki naj bi jih podjetje gojilo, se določijo usmeritve delovanja, način obnašanja in ocenjevanje prioritet zaposlenih. Vrednote so temelj za oblikovanje poslanstva in sledenje viziji.

Vizija določa, kako podjetje vidi sebe v prihodnosti, in je sprožilec aktivnosti, ki iz statičnega poslanstva ustvarja možne strateške poti podjetja. Odgovarja na vprašanje, kaj želimo biti. Pri določitvi dosegljivega cilja in poti do cilja mora upoštevati trenutno stanje in zunanje okoliščine. Tako kot poslanstvo mora motivirati, biti enostavna, jasna, privlačna, konkretna in razumljiva. Vizija pa se v primerjavi s poslanstvom lahko spreminja glede na potrebe uresničitve ciljev.

Pučko (1999, str. 173) opredeli strategijo kot vsako možno poslovno usmeritev podjetja, ki obeta, če bo uresničena, doseči strateške cilje. Poznamo strategije rasti in razvoja, kjer uvajamo nove proizvode, procese ali trge, strategije stabilizacije, normalizacije in ohranjanja ter strategije krčenja oziroma dezinvestiranja, ki pomenijo zmanjševanje obsega poslovne dejavnosti podjetja (Mann, 1989, str. 121–127).

2.3 Projektni kontroling

Projekt je množica aktivnosti, ki se izvajajo z namenom doseči jasen cilj, in je časovno omejen. Predmet projekta so pogosto edinstvene dejavnosti, pri katerih se porabljajo poslovne prvine in pri katerih sta ključna način in usmerjanje delovanja udeležencev projekta. Projekti so enkratni in je zato pri njih težko natančno predvideti vse dejavnike, predvsem čas izvedbe, stroške projekta in doseganje cilja ob koncu. Projekti so pogosto stroškovno omejeni in je njihov obstoj zaradi preseganja predvidenih stroškov zato odvisen tudi od teh.

Projekt je sestavljen iz faz zasnove, izvedbe in zaključka projekta. V prvi, običajno počasnejši fazi se določi projektne vodjo, projektno skupino, cilje projekta, glavne aktivnosti v okviru temeljnega plana, potrebne vire za te aktivnosti in, izhajajoč iz aktivnosti, se sestavi predračun, ki je podlaga za kasnejše nadziranje projekta. Prav tako se v fazi zasnove določi organizacijski okvir, v katerem bo projekt deloval. V fazi izvedbe je treba še podrobneje planirati aktivnosti, stroške in predračun, predvsem pa projekt spremljati, nadzorovati in usmerjati. Hkrati se na začetku izvedbe naredi še podroben terminski plan in razporeditev virov znotraj projekta, med posameznimi projekti in med projekti in preostalim podjetjem. V tej fazi je treba poskrbeti za sistem spremljanja in informiranja, ki vključuje zbiranje informacij, kontroliranje doseganja ciljev in odstopanj, obravnave odstopanj in usmerjanje s korektivnimi ukrepi, kjer igrajo ključno vlogo poročila, ki morajo biti sistematična in ustrezna. Kljub temu da se že v izvedbeni fazi izvaja nadziranje uresničevanja projektov zaradi usmerjanja projekta, pa se v zaključni fazi izvede končna analiza projekta. Ugotovitve končne analize so podjetju v pomoč pri nadaljnjih projektih, ker nam povedo, kaj smo v projektu naredili pravilno in kaj narobe, in s tem, kaj je pripomoglo k uspehu ali neuspehu projekta. V zaključni fazi je tudi pomembno, da se njena zaključitev ne podaljša po nepotrebnem in da se vire, ki so bili razporejeni med projektom, ustrezno razporedi drugam v podjetju (Dolžan, 2002, str. 31–54).

Glavni konflikti pri projektih, ki jih je treba reševati, nastanejo zaradi razporeditve virov med posameznimi projekti ter med projekti in preostalim podjetjem, zaradi nejasne organizacije in linij odgovornosti, določitve ciljev projekta, prioritet pri aktivnosti in ciljih ter posledično v odnosih med udeleženci.

Naloga kontrolinga projektov je sodelovanje pri zasnovi projekta, planiranju, nadziranju doseganja ciljev projekta z ugotavljanjem odstopanj in ustreznim usmerjanjem z informiranjem udeležencev projekta in tudi vodstva podjetja. Predmet kontrolinga projektov je doseganje terminskih in stroškovnih ciljev ter ciljev rezultata projekta. Kontroler projektov je odgovoren tudi za komunikacijo med vodji projektov in vodstvom podjetja ter koordinacijo med projekti v smislu doseganja ciljev podjetja.

Kolar in Koletnik (2007, str. 28) navajata naslednje naloge kontrolerja projektov v okviru priprave informacij za uvedbo in uresničitev projekta:

- kot član projektne skupine postavi in nadzira naloge, izide delovanja projekta in ekonomske cilje;
- opredeli in nadzira uresničevanje ekonomskih vidikov projekta, kjer opredeli, kaj je predmet ekonomskega usmerjanja in uravnavanja, in nadzoruje njegovo uresničevanje, usklajuje delne plane pri planiranju projekta in usklajuje njihove dopolnitve v procesu uresničevanja;
- izbere načine merjenja ter meri planirane in uresničene cilje:
 - pri vhodnih prvinah, rezultatih in procesih projekta;
 - uspešnosti, učinkovitosti in premoženjsko-finančne trdnosti projekta;
- predlaga v sprejem poslovni plan projekta z naslednjo vsebino: zadana naloga projekta, tehnično-tehnološki plan projekta, plan potrebnih vhodnih prvin projekta, plan pričakovanih rezultatov projekta, plan tehnične in ekonomske učinkovitosti, poslovne in finančne uspešnosti ter plan premoženjsko-finančne trdnosti projekta;
- predlaga popravljalne ukrepe, potrebne za uresničitev ali popravek poslovnega plana projekta.

V primeru hkratnega obstoja več projektov v podjetju je potrebna vzpostavitev večprojektnega kontrolinga. Ta ima naloge opredeliti vse projekte, določiti vpliv potencialnih rezultatov projektov na celotno podjetje in s tem določiti prioriteto v izvajanju projektov, usklajevati aktivnosti projektov s ciljem doseči čim večjo izkoriščenost razpoložljivih virov za projekte in hkrati doseganje ciljev projektov in podjetja. Večprojektni kontroling nadzira in usmerja uresničevanje planiranih ciljev projektov, s čimer opravlja operativni del kontrolinga. Po drugi strani pa skrbi za koordinacijo projektov in razporejanje virov med projekti ter določitev prioritet projektom. S tem vpliva, da se izvajajo pravi projekti, kar pa je domena strateškega kontrolinga (Dolžan, 2002, str. 60–63).

2.4 Kontroling po funkcijskih oddelkih

Delovanje podjetja je odvisno od uspešnosti in učinkovitosti delovanja njegovih organizacijskih enot, ki so po navadi razdeljene po poslovnih funkcijah. Te imajo svoje posebnosti, ki opredeljujejo način kontrolinškega obravnavanja.

Na **področju trženja in prodaje** strateški kontroling sodeluje pri opredelitvi strateških prodajnih ciljev, priložnosti, nevarnosti, prednosti in slabosti. Pri določanju dolgoročnih projekcij prodaje obstoječih in novih proizvodov omogoča spremljanje in proučevanje življenjskih ciklusov proizvodov, zbira informacije o tržišču in podjetniškem okolju ter pomaga določati uspešnostne potenciale podjetja. Naloga kontrolerja pa je predhodna izgradnja trženjskega informacijskega sistema, ki oskrbuje odločevalne ravni z

usmerjevalnimi in usklajevalnimi poročili (Koletnik, 1996, str. 13–14). Operativni kontroling na področju prodaje se ukvarja predvsem s podrobnim planiranjem, ugotavljanjem odmikov od planov in analiziranjem ter usmerjanjem v zvezi s kazalniki, kot so: doseganje prihodkov, prispevkov za kritje, poslovno-izidne in finančne uspešnosti, po različnih segmentacijah, po kupcih, panogah in regijah. Operativni kontroling na področju prodaje zahteva tudi informacije o neposrednih in posrednih prodajnih poteh, stroških prodaje in propagande ter o obsegu in sestavi kupcev (Melavc & Novak, 2002, str. 19).

Hitrejše spremembe na trgu in krajšanje življenjskega ciklusa izdelkov zahtevajo večjo uspešnost na **področju razvoja in raziskav**. Delo na tem področju je projektno in se zato tu izražajo posebnosti, opisane že v podpoglavju 2.3, kjer kontroling skrbi tudi za uvajanje in uporabo zbirke podatkov ter analitskih metod, predvsem analize vrednosti izdelkov, s katero presojamo soodvisnost med funkcionalnostjo in poslovnimi stroški izdelka (Koletnik, 1996, str. 11). Za pravilno usmeritev razvojno-raziskovalne dejavnosti je treba poskrbeti za baze podatkov, s katerimi je moč spoznati trende na trgu v smislu razvoja proizvodov in storitev, njihovih funkcionalnosti, priljubljenosti in poslovne uspešnosti. Kontroling pri projektih poleg operativne obravnave doseganja časovnih in stroškovnih ciljev ter doseganja rezultata projekta ocenjuje tudi kazalnik sedanje vrednosti oziroma razlike med prejemki od učinkov razvoja in izdatki pri raziskovalno-razvojni nalogi. Kontroling ocenjuje, ali prodajna vrednost dodatnih proizvodov pokrije dodatne stroške za njihovo proizvodnjo oziroma ali dodatne koristi iz naslova tehnične in tehnološke izpopolnitve proizvodov ali procesov presežejo dodatne stroške v zvezi z njihovo izpopolnitvijo.

Delovanje kontrolinga na **področju proizvodnje** je usmerjeno predvsem v zmanjševanje odstopanj planiranih od realiziranih stroškov. To se dosega z merjenjem odmikov v stroških, z njihovo obravnavo in s sodelovanjem pri predlaganju ukrepov, ki bi v prihodnje zmanjšali te odmike. Odmiki v proizvodnji se pojavljajo tudi zaradi različnih dejavnikov, na katere proizvodnja nima neposrednega vpliva. Ti so lahko neustrezno planirane cene surovin s strani nabave, neusklajena tehnološka dokumentacija s strani razvoja (kar povzroči zastoje pri izdelavi proizvodov), neustrezno vzdrževanje proizvodne opreme, nezadostno zagotavljanje virov proizvodnje, kot je energetska oskrba proizvodnje, in podobno. Odmiki, ki se pojavljajo znotraj proizvodnje, so lahko zaradi nepravilnosti, kot so: neustrezna disciplina pri izvajanju opravil, neustrezno planiranje proizvodnje, neurejena organizacija in poteki odgovornosti znotraj proizvodnje ter neuspešno vodenje proizvodnje. Orodja, ki jih uporablja kontroling proizvodnje, so (Melavc & Novak, 2002, str. 17):

- analize odmikov stroškov po stroškovnih mestih, stroškovnih enotah in nosilcih,
- analize jalovih in koristnih stroškov,
- analize stroškov zaradi morebitnih zastojev,

- analize stroškov pripravljenosti zmogljivosti poslovnega sistema.

3 URAVNOTEŽENI SISTEM KAZALNIKOV

Potreba po podatkih in informacijah pri kontrolinški obravnavi uspešnosti poslovanja podjetja se iz tradicionalnih računovodskih vse bolj širi tudi na neračunovodske podatke, pri čemer uravnoteženi sistem kazalnikov vedno bolj pridobiva na pomenu. Računovodske informacije in kazalniki ter obravnava mest odgovornosti, ki jih predstavim v nadaljevanju, pa se pojavljajo tudi v uravnoteženem sistemu kazalnikov. Slednji je eden izmed orodij, ki uporabljajo tudi neračunovodske informacije, zato pred njegovo obravnavo predstavim ta orodja in razloge za njihovo uporabo.

3.1 Računovodske informacije in mesta odgovornosti

Pri decentralizaciji se s pooblaščenjem prenesejo dolžnosti, pooblastila in odgovornost na podrejena mesta odgovornosti. Ta so opredeljena z eno odgovorno osebo, ki opravlja jasno opredeljeno in zaključeno dejavnost, s cilji, ki jih mora dosežati, in s sredstvi, ki so ji dana v upravljanje, pri tem pa mora biti razmeroma neodvisna od drugih mest odgovornosti (Turk, Kavčič, & Kokotec-Novak, 2003, str. 258–260).

Nadrejeno mesto odgovornosti je še vedno posredno odgovorno za delegirano delo in mora zato s pomočjo primerjave med planiranim in uresničenim delom podrejenih mest kontrolirati, nadzirati in korigirati usmeritev delovanja podrejenega mesta odgovornosti.

Prednosti prenosa odgovornosti na nižje ravni sta razbremenitev in prihranek časa višjega posloводства, ki se tako lahko ukvarja s strateškimi odločitvami. Odločitve hitreje in kakovostnejše sprejema nižje posloводство, ker se s problematiko ukvarja vsakodnevno. Nižje posloводство je tako bolj zadovoljno in motivirano, ker sodeluje v poslovoidenju celotnega podjetja in izpolnjuje skupne cilje. Poslovodniki nižjih organizacijskih enot pridobijo sposobnost vodenja in so tako potencial za vodenje celotnega podjetja. Na ravni podjetja se z decentralizacijo olajša nadzor, širi podjetniško ozadje, razvija tekmovalni duh, izboljša izmenjevanje informacij in zmanjšuje strošek skupnih služb podjetja (Turk et al., 2003, str. 259–260).

Slabosti decentralizacije pa so večji napor pri usklajevanju posameznih mest odgovornosti, tudi zaradi tekmovalnosti za sredstva, usmerjanje nižjih poslovodnikov v interese enote in s tem lahko tudi zmanjšanje skupne koristi podjetja, povečanje potreb po strokovnjakih na posameznih mestih odgovornosti in s tem povečanje stroškov, neskladnosti med deli podjetja ter posledično slaba izmenjava informacij in težave v obnašanju (Turk et al., 2003, str. 260–261).

Po Turk et al. (2003, str. 261) so pogoji za oblikovanje mest odgovornosti: neodvisnost

operacij znotraj posameznega mesta odgovornosti, specializirano znanje na teh mestih in obseg posla, ki ne sme biti večji, kot ga lahko uspešno obvladuje vodja posamezne enote.

Pravila skrbnega računovodenja (Slovenski inštitut za revizijo, 2016) v točki 5.27 opisujejo mesta odgovornosti, kjer poslovodnik odloča in odgovarja v okviru svojih pooblastil samo v zvezi z:

- načrtovanimi stroški (odhodki), pri stroškovnem mestu odgovornosti,
- načrtovanimi prihodki, pri prihodkovnem mestu odgovornosti,
- načrtovanimi prihodki in stroški (odhodki) oziroma s planiranim dobičkom in pri dobičkovnem mestu odgovornosti,
- načrtovanimi stroški (odhodki), prihodki, dobičkom ter v zvezi z načrtovano donosnostjo naložb pri naložbenem mestu odgovornosti.

Po mestih odgovornosti lahko presojamo uspeh posameznika, kjer se upoštevajo samo kategorije, ki jih ta posameznik obvladuje, ali dosežke mesta, kjer se upoštevajo vse kategorije mesta, ne glede na to, kdo je odgovoren za njihovo velikost (Turk et al., 2003, str. 266).

Naloga računovodstva odgovornosti je ugotavljanje odmikov med planiranim in uresničenim, kjer so pomembni razčlemba teh odmikov in njihovo tolmačenje ter sestavljanje poročil, ki morajo za različne ravni odgovornosti poudarjati doseganje različnih ekonomskih kategorij. Za višje odločevalne ravni so poročila bolj zgoščena. Odmiki nastajajo zaradi (ne)uspešnega in (ne)učinkovitega izvajanja plana, napačnega oziroma neustreznega plana in nepredvidenih dogodkov.

Odmiki pri standardnih stroškovnih mestih so posledica odstopanj od količinskih standardov porabe vložka ali odstopanja od standardne cene za porabljen vložek in so pri različnih vrstah stroškov imenovani različno (Hočevár, 1994, str. 52–63):

- pri neposrednih stroških materiala govorimo o potroškovnih (količinskih) in cenovnih odmikih,
- pri neposrednih stroških dela govorimo o učinkovitostnih (količinskih) in postavkovnih (cenovnih) odmikih,
- pri spremenljivih splošnih stroških govorimo o predračunskih (količinskih, cenovnih) in učinkovitostnih (količinskih: strojne ure ali ure dela) odmikih,
- pri stalnih splošnih stroških govorimo o predračunskih (količinskih, cenovnih) in aktivnostnih (razlika v količini proizvodnje) odmikih.

Metoda merjenja odmikov pri standardnih stroških ima slabosti, ker je standard neusklajen s trenutno realnostjo, ne upošteva rezultatov na dolgi rok, ne upošteva kvalitativnih meril, je šibko motivacijsko orodje in ne upošteva zadovoljstva kupcev.

Na prihodkovnem mestu odgovornosti se prav tako merijo odmiki zaradi cen ali količine, kjer se izračunava tudi prispevek za kritje, ki je rezultat odšteta standardnih spremenljivih stroškov prodanih količin od prihodkov. Tako so odmiki odvisni od doseženih prodajnih cen in obsega, od strukture prodaje in v primerih, kjer se upoštevajo, tudi od obvladljivih stroškov prodaje.

V večoddelčnih oblikah podjetja lahko nadziramo dobičkovna mesta odgovornosti. Na teh mestih merimo različne kazalnike, kot so (Hočevar, 1994, str. 101–105):

- prispevek za kritje stalnih stroškov oddelka,
- neposredni dobiček dobičkovnega mesta, ki naj bi pokrival splošne stroške podjetja in dobiček podjetja,
- obvladljivi dobiček dobičkovnega mesta, kjer se upoštevajo samo obvladljivi stroški,
- dobiček pred obdavčitvijo, kjer so upoštevani tudi dodeljeni splošni stroški na ravni podjetja, in
- čisti dobiček.

Na dobičkovnih mestih odgovornosti se pojavi problematika vplivov enega oddelka na dobičkovnost drugega, med drugim tudi prek prenosnih cen, za katere je treba doseči dogovor na ravni celotnega podjetja.

Ko se v odgovornost enote večoddelčnega podjetja vključi tudi naložbe, govorimo o naložbenem mestu odgovornosti, kjer sta najpomembnejša kazalnika donosnost sredstev (dobiček/sredstva) in donosnost lastnega kapitala (dobiček/lastni oziroma delniški kapital).

3.2 Neračunovodske informacije in orodja za merjenje uspešnosti

Počasno prilagajanje spremembam poslovanja, kratkoročnost ciljev, zanemarjanje strateških ciljev, negotova prihodnost poslovanja, neupoštevanje interesov zunanjega (kupcev) in notranjega okolja (zaposlenih), neupoštevanje kvalitativnih meril, izključenost obravnave ugleda podjetja so nekateri od razlogov, zaradi katerega se mnogi obračajo k neračunovodskim informacijam za potrebe ocenjevanja uspešnosti in učinkovitosti poslovanja ter vodenja poslovanja.

Nepopolnost računovodskih informacij za uspešno vodenje poslovanja je spodbudila k upoštevanju različnih vidikov, kot so:

- upoštevanje strategije pri določitvi kazalnikov,
- določanje kazalnikov, ki obravnavajo kakovost proizvodov in storitev, obračanje zaloge, kakovost procesov proizvodnje, izkoriščenost in vzdrževanje opreme, ter

časovnih kazalnikov dolžine postopkov, kot so dobavni rok, rok odgovora kupcu in pravočasnost dobav,

- kazalniki morajo biti prilagojeni lokaciji merjene enote, se morajo s časom spreminjati, morajo biti enostavni in morajo omogočati hitre povratne informacije, spodbujati morajo napredek s poudarjanjem pozitivnih vrednosti,
- meriti morajo kompleksnost proizvodnih postopkov, informacije zadovoljstva, motivacije in morale zaposlenih, stopnjo varstva pri delu,
- upoštevati morajo interese različnih skupin, kot so dobavitelji, kupci, zaposleni, delničarji, država in družbeno okolje,
- določitev odličnosti proizvodnje in tehnologije, upoštevanje in analiza trgov.

Pri tem so se razvila naslednja sodobna orodja vodenja (Tekavčič & Šink, 2002, str. 198): koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, predračunavanje na podlagi aktivnosti, poslovanje na temelju analize aktivnosti, koncept stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka, koncept ciljnih stroškov, teorija omejitev, benchmarking, ravno ob pravem času, celovito obvladovanje kakovosti, koncept stalnih izboljšav poslovanja, prenova poslovnih funkcij in uravnoteženi izkaz poslovanja. »Pri vseh sodobnih managerskih orodjih gre za poskuse iskanja novih rešitev za povečanje uspešnosti poslovanja v sodobnem poslovnem okolju, ki od podjetij zahteva doseganje poslovne odličnosti v razmerah zaostrene konkurence na zahtevnih svetovnih trgih« (Tekavčič & Šink, 2002, str. 198).

Poznamo tudi nekatera novejša orodja (Nedelko, 2013, str. 21): ključne kompetence, scenariji in kontingenčno načrtovanje, strateška zaveznitva, upravljanje oskrbne verige, vitka proizvodnja, upravljanje lojalnosti, six sigma, uporaba elementov cone ugodnosti, korporativni blogi in podobno. V slovenskih organizacijah prevladuje uporaba orodij, ki podpirajo optimizacijo delovanja organizacij, prenovu poslovnih procesov in transformacije organizacije, medtem ko v razvitejših zahodnih ekonomijah bolj uporabljajo orodja, ki izboljšujejo zadovoljevanje odjemalcev ter krepijo odnos z odjemalci in management odnosov z njimi (Nedelko, 2013, str. 22).

3.3 Osnove uravnoteženega sistema kazalnikov

Uravnoteženi sistem kazalnikov s pomočjo finančnega vidika, vidika poslovanja s strankami, vidika notranjih poslovnih procesov in vidika učenja in rasti omogoča usklajenost med kratkoročnimi in dolgoročnimi cilji, med zelenimi cilji in gibalni njihove uspešnosti ter med ostrimi kazalniki ciljev in blažjimi, subjektivnejšimi kazalniki (Kaplan & Norton, 2000, str. 37).

Kaplan in Norton (2000, str. 22) uravnoteženi sistem kazalnikov opredelita kot strateški managerski sistem za dolgoročno izvajanje strategije, kjer se izvajajo naslednji ključni managerski procesi:

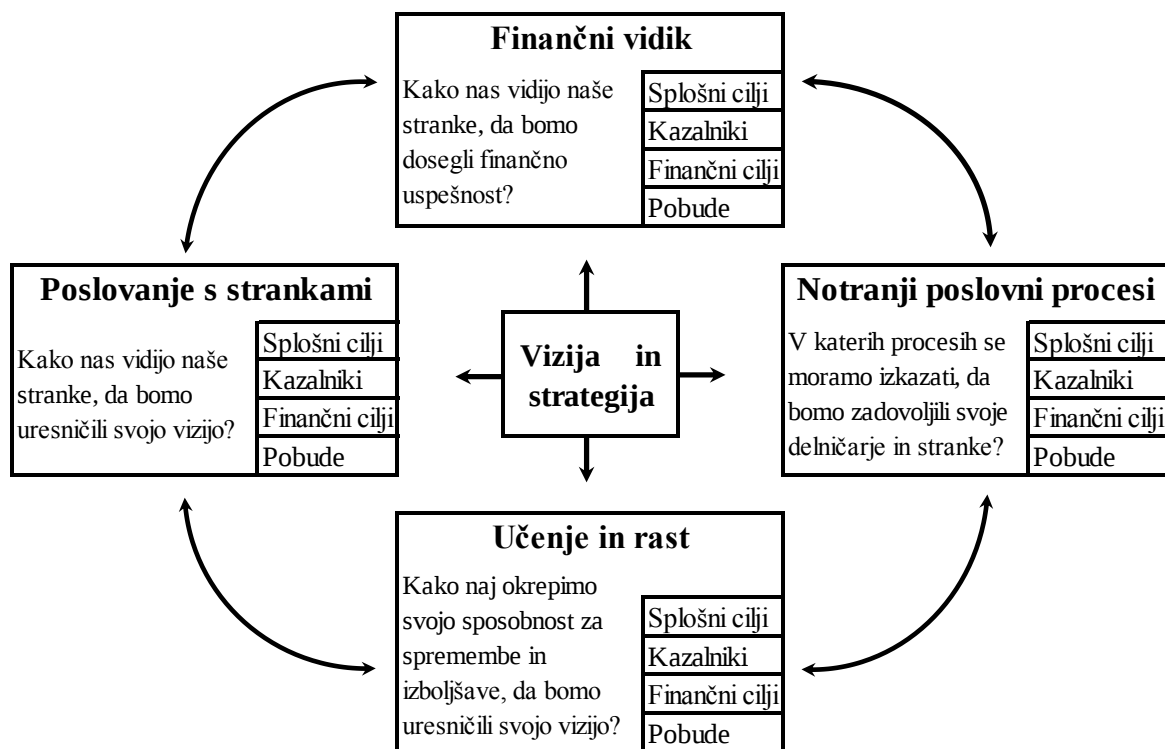
- pojasnjevanje ter udejanjanje vizije in strategije,
- posredovanje in povezovanje strateških ciljev in kazalnikov,
- načrtovanje, zastavljanje ciljev in usklajevanje strateških pobud,
- učinkovitejše pridobivanje strateških povratnih informacij in izboljšanje procesa učenja.

Model se tako ne odpoveduje finančnim merilom, vendar pa nefinančnim daje prednost, predvsem pri postavljanju in spremljanju uresničevanja dolgoročnih strategij in vizije ter njenem prenosu na kratkoročnejše poslovne cilje.

Sistem kazalnikov je usmerjen »od zgoraj navzdol«, ker s pomočjo poslanstva, vizije in strategije določa in kot močno komunikacijsko sredstvo posreduje oprijemljivejše cilje in kazalnike, ki upoštevajo tako preteklost s finančnimi kazalniki kot prihodnost z obravnavo gibal prihodnje uspešnosti (Kaplan & Norton, 2000, str. 20–22). Prav tako pa sistem spreminja način razmišljanja zaposlenih, spreminja kulturo, s pozitivnim pogledom v prihodnost in z močnejšim sodelovanjem udeležencev, bolje izkorišča tako potencialne zaposlenih in ostalih virov kot priložnosti, ki so sedaj in bodo v prihodnosti.

Povezanost štirih vidikov poslovanja, kjer so določeni cilji, kazalniki in pobude, z vizijo in s strategijo je prikazano na Sliki 2.

Slika 2: Povezanost vizije in strategije s štirimi vidiki poslovanja po uravnoteženem sistemu kazalnikov



Gruban (2010) pravi, da je cilj uravnoteženega sistema kazalnikov povezati do sedaj slabo povezane poslovne strategije prek optimizacije procesov z merjenjem poslovne uspešnosti. Hustič (2012, str. 73–74) navaja, da je temeljni razlog njegovega uvajanja v podjetja ta, da omogoča oceno poslovanja v prihodnje in razkriva pomanjkljivosti obstoječih poslovnih procesov ter s tem sproža korenito prenovo poslovnih procesov.

Proces gradnje uravnoteženega sistema kazalnikov je specifičen za vsako podjetje in se ga ne da formalizirati predvsem zaradi različnih predpostavk, kot so okolje, trgi, organizacijske in kulturne značilnosti, usmeritev podjetja, stopnja življenjskega cikla in podobno. Začne se z določitvijo vizije oziroma poslanstva, strateških ciljev in strategije. Nadaljuje se s poenotenjem teh na ravni podjetja in s prenosom na nižje ravni poslovanja, kjer so vodje enot, ki so sodelovali pri določitvi ciljev, zadolženi za prenos. Strateške cilje potem, znotraj vsakega od štirih vidikov, preoblikujemo v operativne cilje.

Pri vzpostavitvi kazalnikov, ki naj bi jih bilo 4–5 za vsak vidik (torej 20–25 za celotno podjetje), je pomembno, da so vzpostavljena vzročno-posledična razmerja, kjer so gibala oziroma dejavniki napovedi prihodnosti, vzrok za rezultat, ki jih prikazujejo posamezni kazalniki. V primeru, da ta razmerja ne držijo, je potreben popravek definicije vzroka za ustrezen cilj. Takšnemu principu pravimo tudi učenje v dvojni zanki.

Finančni vidik vsebuje kazalnike, ki ocenjujejo, ali je strategija, njeno uveljavljanje in izvajanje, uspešno ali ne. Finančni vidik je usmerjen tako navznoter kot navzven, kjer se ukvarja s tem, kako naj nas vidijo naše stranke, da dosežemo finančno uspešnost, ki jo želijo tudi delničarji, in po drugi strani kvantitativno opredeli notranje dosežke in dosežke pri ostalih vidikih.

Značilni finančni kazalniki so: dobiček iz poslovanja, dobičkonosnost in rast prihodkov, dobičkonosnost sredstev ali kapitala, ekonomska dodana vrednost, preostali dobiček in ustvarjanje denarnih tokov. Finančni cilji in kazalniki se razlikujejo glede na življenjski cikel poslovne enote, in sicer so/sta za (Kaplan & Norton, 2000, str. 58–59):

- rast značilna visoka vlaganja v razvoj proizvodov in storitev, proizvodnih in operativnih zmogljivosti, infrastrukturo, distribucijo in trga, kjer je pomemben kazalnik rast prihodkov od prodaje predvsem na ciljnih trgih,
- zrelost značilni visoki tržni deleži, kjer se odpravljajo ozka grla in povečujejo proizvodne zmogljivosti ter izboljšave, kjer so pomembni visoki donosi na vložen kapital, bruto dobiček, visoki prihodki, in kjer se merijo kazalniki, kot so: donosnost naložb, dobičkonosnost poslovnih sredstev in ekonomska dodana vrednost,
- upadanje značilna ustavitev vlaganj, razen za vzdrževanje, in doseganje najvišje mere vračanja denarnega toka.

Vidik poslovanja s strankami je najpomembnejši pri preoblikovanju vizije in strategije v specifične cilje, ki določajo, kako in katere segmente trga bomo ciljali. Kot prikazuje Tabela 2, moramo pri segmentaciji dobičkonosne ciljne stranke ohraniti, neciljne pa pozorno spremljati, da ne zdrsnejo v nedobičkonosne. Pri nedobičkonosnih ciljnih strankah je treba ugotoviti, kako spremeniti ponudbo, da ta postane dobičkonosna, medtem ko se je treba neciljnih, nedobičkonosnih strank čim prej znebiti. Ponudbo spremenimo s spremembo proizvoda, storitve, postopka in cene (Kaplan & Norton, 2000, str. 81–82).

Ciljne segmente je treba pridobivati in ohranjati s pomočjo treh kategorij značilnosti (Kaplan & Norton, 2000, str. 94):

- značilnosti izdelka oziroma storitve: kakovost, funkcionalnost in cena,
- odnos s stranko: osebni odnosi in kakovost nakupne izkušnje,
- ugled in imidž podjetja.

Odnos s strankami lahko izboljšamo z usposobljenimi ljudmi, ki znajo prepoznati potrebe strank in so uspešni pri njihovem zadovoljevanju s pravočasno odzivnostjo in ponujanjem ustrezne dostopnosti do storitev in informacij.

Tabela 2: Ciljni segment in dobičkonosnost strank

Stranke	Dobičkonosne	Nedobičkonosne
Ciljni segment	Ohranjanje	Preobrazba
Neciljni segment	Spremljanje	Ukinitev

Vir: R.S. Kaplan in D.P. Norton, Uravnoteženi sistem kazalnikov, 2000, str. 82.

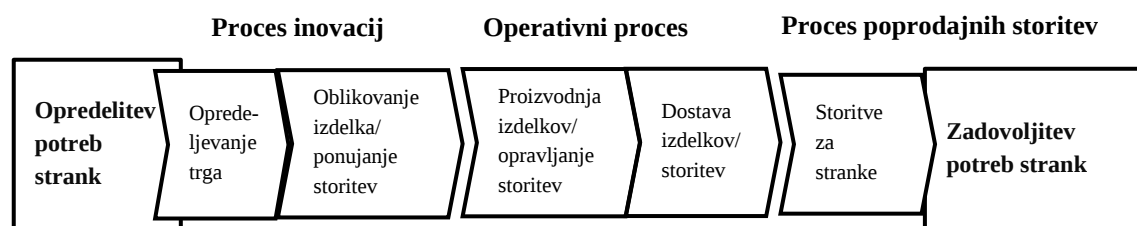
Predvsem zunanje informacije nam dajejo osnovo za definicijo kazalnikov. Osnovni kazalniki pri poslovanju s strankami so: tržni delež, ohranjanje strank, pridobivanje strank, zadovoljstvo strank in dobičkonosnost strank. Tržni delež se lahko meri po posameznih strankah ali po segmentih. Zvestobo strank lahko merimo tudi z deležem povečanega obsega prodaje obstoječim strankam. Pridobivanje strank lahko merimo s številom novih strank ali z vrednostjo prodaje novim strankam. Za ugotavljanje zadovoljstva strank lahko uporabimo telefonske raziskave, raziskave po pošti in osebne pogovore ali pa zunanje storitve, kjer se uporabljajo znanja s področja psihologije, tržnih raziskav, statistike in tehnike intervjuvanja (Kaplan & Norton, 2000, str. 77-80).

Vidik notranjih poslovnih procesov obravnava procese, ki so ključni za doseganje finančnih ciljev in ciljev poslovanja s strankami, tako da te procese spreminja, ukinja in dodaja s pomočjo spremljanja kazalnikov, ki za procese merijo njihovo kakovost, donosnost, trajanje pretoka in stroške. V modelu verige vrednosti, ki je prikazan na Sliki 3, se z opredelitvijo potreb strank začne proces inovacij, kjer se opredeli trg in oblikujejo

izdelki in storitve. Pri opredelitvi trga izvedemo tržne raziskave, kjer ugotavljamo velikost trga, potrebe strank in izhodišča za cene izdelkov in storitev. Operativni proces vsebuje izdelavo in dostavo izdelkov in storitev strankam. V tem procesu so pomembne pravočasnost, konsistentnost in učinkovitost dostave izdelka ali storitve stranki. Proces poprodajnih storitev pa ponuja storitve, kot so svetovanje, usposabljanje, garancijska popravila in podobno (Kaplan & Norton, 2000, str. 101–132).

Kazalniki, ki jih spremljamo v procesu inovacij, so delež novih izdelkov v prodaji, število predstavitev novih izdelkov v primerjavi s konkurenti in čas, potreben za razvoj novih izdelkov. V operativnem procesu merimo dolžine ciklusov procesov, kakovost izdelkov in storitev, učinkovitost proizvodnega cikla¹ ter stroške operativnih procesov (Kaplan & Norton, 2000, str. 109–114). Poprodajne storitve usmerjamo s kazalniki deležev in stroškov reklamacij, odzivnih rokov na težave kupcev, obdelave terjatev in plačil in z drugimi.

Slika 3: Model osnovne verige vrednosti



Vir: R.S. Kaplan in D.P. Norton, Uravnoteženi sistem kazalnikov, 2000, str. 105.

Vidik učenja in rasti je podlaga za doseganje uspešnosti pri ostalih treh vidikih. Tu so sposobnosti zaposlenih, njihova motivacija, avtonomnost in morala ter učinkoviti informacijski sistemi ključni dejavniki razvoja podjetja. Naložba v te dejavnike podjetju izboljša kazalnike, kot so zadovoljstvo zaposlenih, ohranjanje in produktivnost zaposlenih, stopnja izobrazbe in veščin zaposlenih, dostopnost pravih oziroma strateških informacij in stopnja organizacijskih uskladitev. Kaplan in Norton (2000, str. 139) navajata, da sta morala in zadovoljstvo zaposlenih odvisna od vpetosti teh v odločitve, priznanja zaposlenim za dobro delo, dostopa do zadostnih informacij, spodbujanja ustvarjalnosti in dajanja pobud, podpore skupnih služb in splošnega zadovoljstva s podjetjem. Gibala učenja in rasti izvirajo iz usposobljenosti zaposlenih, tehnološke infrastrukture in prijetnega delovnega okolja. Usposobljenost zaposlenih je odvisna od ravni strateških znanj in usposabljanja. Stanje tehnološke infrastrukture je odvisno od stanja strateških tehnologij in baz podatkov, zajemanja izkušenj in od programske opreme. Delovno okolje

¹ Učinkovitost proizvodnega cikla je opredeljena kot: čas obdelovanja/čas pretoka. Čas pretoka pa je opredeljen kot: čas obdelovanja + čas pregleda + čas premikanja + (čas čakanja/skladiščenja). V idealnem primeru proizvodnje ravno ob pravem času je kazalnik enak 1.

mora spodbujati večje sodelovanje med zaposlenimi, ustvarjati inovativno vzdušje z zdravo tekmovalnostjo, omogočiti sistematično pridobivanje znanj in veščin ter poudarjati pozitivne rezultate izvedenih aktivnosti. Prijetno delovno okolje pa je odvisno od cikla ključnih odločitev, strateškega osredotočenja, avtonomnosti zaposlenih, usklajevanja osebnih ciljev s cilji organizacije, morale in timskosti (Kaplan & Norton, 2000, str. 135–148).

Uspešnost uvedbe uravnoveženega sistema kazalnikov je odvisna od mnogih dejavnikov, med katerimi so najpomembnejši podpora in udeležba vodstva pri njegovem uvajanju, stopnja sprejemanja novega sistema s strani zaposlenih in spoštovanje časovnega okvira uvedbe.

Rijavec (2014, str. 9–10) in Beguš (2014, 16–17) povzemata uvedbo sistema uravnoveženih kazalnikov v devetih korakih, ki ga priporoča Inštitut Balanced Scorecard:

- prvi korak je ocena, ki se začne s temeljito oceno organizacije. Ta vključuje ocenitev poslanstva, izzivov, vizije, razvojnih možnosti, vrednosti, pripravo razvojnega načrta ter oceno strateških dejavnikov;
- v drugem koraku strategije se izdelata strategija za izrabo priložnosti in organizacijska strategija, ki se nanaša na potrebe strank in celotne organizacije, kjer se upošteva strateška področja in strateške rezultate;
- v tretjem koraku elemente strategije razčlenimo na strateške cilje, ki jih kategoriziramo po vidikih in predstavljajo vzročno-posledično razmerje ter so temeljni stebri strategije;
- v četrtem koraku pretvorimo cilje v strateško mapo, ki nam pokaže način, kako organizacija ustvarja vrednost za stranke. Strateški cilji pa so osnova tudi za razvoj merjenja uspešnosti organizacije;
- peti korak predstavlja merjenje uspešnosti, kjer razvijemo primerjalno analizo na podlagi glavnih meritev in pričakovanih rezultatov. Tu določamo osnovne dejavnike uspeha, njihovo merjenje in uporabo informacij za izboljšanje odločanja. Za metodo merjenja lahko uporabimo logični model, vzročno analizo in tok procesov;
- v šestem koraku se za podporo ciljem razvijejo strateške pobude. Določijo se meritve uspešnosti in strateških pobud za izgradnjo odgovornosti v organizaciji, ki so primerne za zaposlene, nato jih dokumentiramo in opredelimo v podatkovne tabele;
- v sedmem koraku, ki se imenuje avtomatizacija, je glavni cilj uporaba programa za merjenje uspešnosti. S pomočjo avtomatizma se poslovni podatki lažje pretvorijo v informacije ter znanje in je zato hitrejši dostop do podatkov, ki so pomembni za merjenje poslovanja;
- v osmem koraku izdelava kaskade pomeni izdelavo podrejenih sistemov kazalnikov in usklajevanje strategije organizacije s taktičnimi in operativnimi cilji organizacije. Vodstvo prenese strategijo na zaposlene na nižjih ravneh, kjer posredovanje rezultatov in strategije po celotni organizaciji prinaša njen optimalen uspeh;

- deveti korak predstavlja vrednotenje, kjer ugotavljamo, ali strategija deluje, se meri prave stvari, se delovno okolje spreminja in ali je proračun usklajen s strategijo in z organizacijsko strukturo.

Povezovanje uravnoveženega sistema kazalnikov s strategijo je možno z vzpostavitvijo vzročno-posledičnih razmerij med cilji oziroma kazalniki in gibal njihove uspešnosti, z določitvijo gibal uspešnosti ter s povezovanjem finančnih kazalnikov teh rezultatov. Gibala uspešnosti poslovanja so vnaprejšnji kazalniki, ki izražajo strategijo posamezne poslovne enote in so prilagojeni tej strategiji. Kazalniki uravnoveženega sistema morajo biti sestavni deli verige vzročno-posledičnih razmerij, ki posredujejo pomen strategije poslovne enote za organizacijo. Pri tem pa morajo biti vzročne poti, ki izvirajo iz vseh kazalnikov, povezane s finančnimi cilji (Kaplan & Norton, 2000, str. 157–161).

Spodbujanje strateškega razmišljanja, boljše komunikacije in usklajevanja, širša vključenost zaposlenih v sprejemanje ciljev in odločitev, krajši odzivni časi, definicija gibal oziroma dejavnikov potencialne uspešnosti, upoštevanje zadovoljstva interesnih skupin in izboljšanje zadovoljstva zaposlenih so prednosti uravnoveženega sistema kazalnikov. Slabosti pa so: obsežnost in zahtevnost implementacije, ne vključenost vidika nabave in vidika širše javnosti ter možnosti konfliktov zaradi nestrinjanja s spremembo ciljev ali aktivnosti.

4 PREDSTAVITEV IZBRANEGA PODJETJA IN KLJUČNIH PODROČIJ

Povečevanje obsega delovanja izbranega podjetja in s tem vse večja potreba po spremljanju in usmerjanju procesov v podjetju sta ustvarila potrebo po uvedbi kontrolinga. Po predstavitvi izbranega podjetja podam predloge za organizacijske spremembe in uvedbo kontrolinga v ključnih oddelkih.

4.1 Predstavitev izbranega podjetja

Izbrano podjetje, ki obstaja že več kot 60 let, je kemijsko proizvodno podjetje, v katerem sta tehnologija ter raziskave in razvoj glavna gonilnika obstoja in napredka. Podjetje se ukvarja z izdelavo primarnih kemičnih proizvodov, ki se uporabljajo v številnih panogah kot izolacijski in vezivni materiali. Vodstvo je po lastninskem preoblikovanju v začetku 90. let pridobilo lastništvo v podjetju in je trenutno večinski lastnik.

Podjetje beleži dolgoletno nenehno rast prihodkov in je imelo v letu 2015 preko 35.000.000 evrov (v nadaljevanju €) prihodkov od prodaje in proizvedlo okrog 40.000 ton proizvodov. V obdobju od leta 2010 do 2015 je imelo podjetje v povprečju 4 % letno rast prihodkov od prodaje in celo 6,2 % v obdobju od 2006 do 2015. Na upočasnitev rasti sta

vplivala manjše povpraševanje na evropskem trgu v letu 2009 zaradi gospodarske krize in padec cen zaradi padca cen energentov v letih 2014 in 2015. Dobičkonosnost poslovnih prihodkov je bila v obdobju od 2010 do 2015 2,7 %. Slednja se je v letu 2015 povečala za 80 % v primerjavi z letom 2014, predvsem na račun znižanja cen surovin, ki so skoraj neposredno povezane s ceno energenta, in hkrati manjšega znižanja cen proizvodov podjetja.

Podjetje prodaja v panoge, kot so gradbeništvo, avtomobilska, lesna, livarska, brusna in druge panoge. 90 % predstavlja prodaja na tuji trg, od katere je večina razpršena znotraj držav Evropske unije. Zaradi razpršenosti panog, prodajnega asortimaja in držav kupcev ter relativno majhne velikosti podjetja ima podjetje možnost izbire in spremembe dolgoročnih usmeritev kot tudi kratkoročne konkurenčne prednosti v smislu visoke odzivnosti na zahteve trga. Konkurenčna podjetja, ki v Sloveniji ne obstajajo, so večinoma locirana v Evropi in predstavljajo mnogokrat večja podjetja, na katera imajo splošne gospodarske in tržne razmere večji vpliv kot na izbrano podjetje, ki lahko s hitrejšo preusmeritvijo na druge tržne deleže, merjene v nekaj odstotkih, ublaži vpliv neugodnih globalnih razmer.

Prednosti podjetja so znanje, pridobljeno z dolgoletnimi izkušnjami, prilagodljivost, kratek odzivni čas na vplive in zahteve okolja ter tenkočutnost do kupčevih zahtev. Podjetje povečuje svoje prihodnje možnosti s stalnim razvojem tehnologije.

Podjetje je usmerjeno v pridobivanje dodatnega znanja, tako da zaposluje visoko izobražene kadre in kadre, ki so imeli dolgoletne izkušnje v panogah, ki jim podjetje prodaja, ali v konkurenčnih podjetjih. Zaposleni pa sodelujejo v številnih razvojnih projektih, financiranih z evropskimi sredstvi.

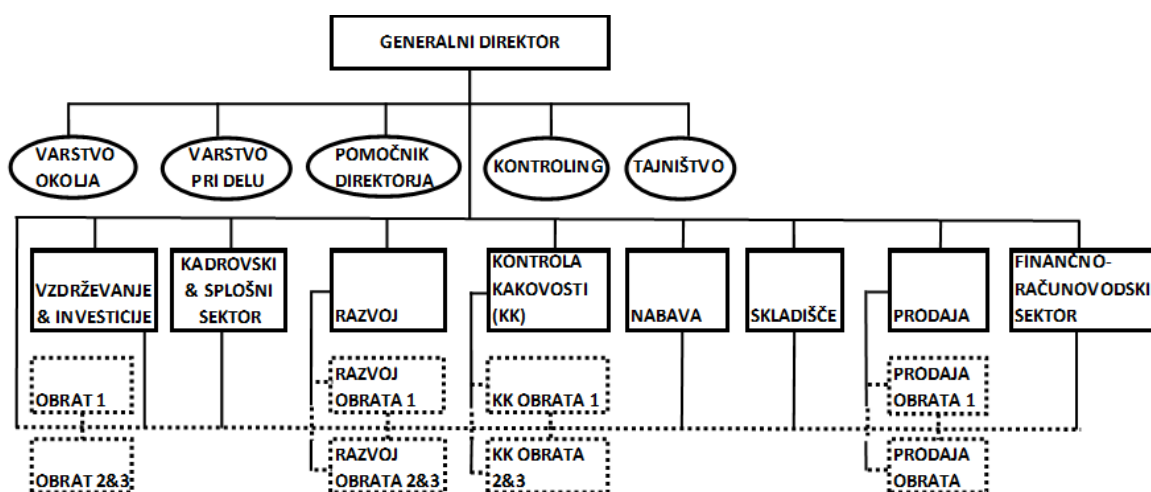
Podjetje ima še velike potenciale za uspešnejše poslovanje, ki bi ga lahko doseglo z boljšim planiranjem, kontroliranjem, analiziranjem, informiranjem in usmerjanjem, kar so osnovne funkcije kontrolinga. V nadaljevanju predlagam uporabo nekaterih kazalnikov in orodij, ki bi prispevala k merjenju in doseganju višje uspešnosti poslovanja.

Podjetje ima hibridno organizacijsko strukturo, kjer prevladujočo poslovno funkcijsko strukturo dopolnjuje divizijska organizacijska struktura. Pri tem se določene delovne naloge nekaterih poslovnih funkcij izvajajo na ravni podjetja za potrebe vseh njegovih delov in določene znotraj posameznih divizij.

Na Sliki 4 so oddelki poslovnih funkcij v izbranem podjetju prikazani s pravokotniki, okvirjenimi z ravnimi črtami, divizijski pododdelki pa s pravokotniki in linijo, označenimi s pikčastimi črtami. Neposredno podrejene vodstvu pa so tudi štabne enote, ki pripravljajo predloge rešitev, vendar pa nimajo pravice odločati o njihovi izvedbi in zato ne posegajo neposredno. Štabne službe, ki so na Sliki 4

označene z elipsami, so varstvo okolja, varstvo pri delu, pomočnik direktorja, kontroling in tajništvo. Oddelka varstvo okolja in varstvo pri delu imata pomembno vlogo pri zagotavljanju standardov ter izvajanja preventivnih aktivnosti za zaščito okolja in zaposlenih pred negativnimi vplivi. Poslovne funkcije so nabava, prodaja, razvoj, kontrola kakovosti, skladišče, finančno-računovodski sektor, kadrovski in splošni sektor, proizvodnja in vzdrževanje. Poslovne funkcije proizvodnje, prodaje, razvoja in kontrole kakovosti imajo zaradi različnosti vrst proizvodov, panog in tehnologije ločene divizije znotraj poslovnih funkcij.

Slika 4: Organizacijska struktura podjetja



Od trenutno 123 zaposlenih je 52 zaposlenih v proizvodnji in kar 34 v obratu 1. Vzdrževanje in investicije zaposlujejo 14 ljudi, kjer je samo eden zadolžen za investicije. Predvsem s kemijskimi poizkusi in raziskovanjem se ukvarja razvoj s 15 zaposlenimi. Razvoj znanja pretvarja tudi v analize metode, s katerimi kontrola kakovosti s 13 zaposlenimi pomaga pri izdelavi proizvoda in kontroli surovin. V skladišču 9 zaposlenih skrbi za manipulacijo s proizvodi in surovinami. V prodaji sta poleg vodje še 2 zaposlena, medtem ko sta v nabavi samo 2 zaposlena. V računovodstvu in financah so poleg vodje še 4 zaposleni. V štabnih službah je po en zaposleni, razen pri varstvu pri delu, kjer sta 2. Od 5 zaposlenih v kadrovskem in splošnem oddelku je po en zaposleni za kadrovsko in informacijsko tehnologijo, 2 voznika in čistilka. Od vseh zaposlenih je 9 vodij oddelkov, ki imajo pod seboj v povprečju po 11,7 zaposlenega. Skupaj z ostalimi vodij, ki nimajo podrejenih zaposlenih, in direktorjem je 18 poslovođnikov.

4.2 Opis trenutnega stanja na ključnih področjih

Vodstvo ima trenutno zapisano samo usmerjenost v ekološko čiste tehnološke postopke in okolje, vendar nima zapisanih vrednot, poslanstva in vizije. Prav tako ni določenih strateških ciljev in usmeritev, finančnih ciljev in ciljne strukture vrst proizvodov, kupcev in segmentov. Na ravni vodstva bi zaradi lažjega usmerjanja in spremljanja rezultatov bilo

treba vzpostaviti orodja za vodenje, ki trenutno niso določena. Vodstvo trenutno opravlja naloge vodenja z organizacijo in vodenjem sestankov v različnih sestavah in z različnimi vsebinami. Ti sestanki ne obravnavajo vedno enakih informacij in kazalnikov ter se ne izvajajo kontinuirano na določeno obdobje. Vodstvo je sprejelo odločitev za uvedbo novega informacijskega sistema, vendar se zaradi premalo posvečenega časa vodij oddelkov za njegovo uvedbo ta ne izvaja uspešno. Nagrajevanje zaposlenih s strani vodstva trenutno poteka po ocenah vodstva, ki ne temeljijo na doseganju ciljev in je zato lahko vir nezadovoljstva ali demotiviranosti zaposlenih.

Prodaja je odgovorna za določanje strukture asortimaja panog², strank znotraj panog, določitev vrst proizvodov (skupaj z razvojem in vodstvom), spremembo prodajnih cen skladno s spremembami tržnih cen surovin, ohranjanje ciljnih tržnih deležev in količin, servisiranje kupcev s hitrim odzivom na njihove zahteve ter reševanje reklamacij in uspešnost vodenja razvojnih projektov. Prav tako je odgovorna za prihodke od prodaje, notranje stroške prodaje³, posredne stroške (stroški prevozov proizvodov in drugih storitev), posebno pokritje⁴ (v nadaljevanju pokritje) na enoto mere proizvoda ali na časovni cikel izdelave na glavni liniji (tisti, ki predstavlja ozko grlo), provizije in popuste. Prodaja na strošek surovin za izdelavo proizvoda zaradi določanja sestavnih in postopkov izdelave s strani razvoja in doseganja cen surovin s strani nabave ne more vplivati in s tem tudi ne na pokritje. Lahko pa bi izločili vpliv spremembe sestavnih in doseganja nabavnih cen, če bi pri izračunu pokritja sestavnica bila nespremenjena in bi se pri cenah surovin upoštevale izhodiščne nabavne cene, v nadaljevanju pa samo tržne spremembe nabavnih cen. Prodaja se trenutno sistematično ukvarja samo z določanjem cen. Ostalih zgoraj naštetih predmetov odgovornosti pa ne vodi in ne spremlja njihovega doseganja.

Trenutno v prodaji poleg dokumentov, kot so naročila, dobavnice, certifikati in računi, zbirajo samo osnovne podatke o kupcu, kot so naslovi, identifikacijske številke, stiki in zahteve kupca v zvezi s proizvodom, in informacij o kupcih ne pridobivajo sistematično.

Podjetje s svojimi tremi obrati oskrbuje več kot deset različnih panog, znotraj katerih so različne vrste proizvodov. Svoj asortima panog in vrst proizvodov pa z uresničitvijo prodajno-razvojnih projektov lahko še razširi. Prodajno-razvojni projekti v izbranem podjetju so trenutno samo naštet in je za njih določen samo potencialni prihodek. Ti so na kratko opisani in za njih nista določena rok izvedbe in prioriteta izvajanja. Najpomembnejše aktivnosti za doseganje cilja ponudbe novih proizvodov in prodora na nove trge so prodajno-razvojne aktivnosti. Pri novih proizvodih je poudarek na razvojnih aktivnostih, pri novih trgih pa po navadi v manjši meri na razvojnih aktivnostih

² Določitev strukture asortimaja panog pomeni določiti, katerim panogam bomo prodajali in kakšen delež prodaje bo predstavljala prodaja posamezni panogi.

³ Notranji stroški prodaje so: službene poti, vzorci, stroški zaposlenih in drugi.

⁴ Posebno pokritje v podjetju izračunavajo tako, da od prodajne cene odštejejo stroške surovin prodanega proizvoda, stroške prevoza do kupca, popuste, rabate, skonte in provizije posrednikov.

(prilagoditev proizvoda) in v večji meri na prodajnih. Trenutno prodaja sistematično ne planira aktivnosti niti na področju novih kupcev in proizvodov niti na področju izboljšav obstoječega stanja prodajnih procesov, znanja in učenja znotraj oddelka.

Trenutno prodaja letno in mesečno planira po posameznih panogah oziroma segmentih, kupcih in proizvodih, količino, ceno, strošek surovin za proizvode, strošek transporta, popuste, rabate, skonte in provizije za zastopnike. Z odštetjem naštetih stroškov in odhodkov od cene dobimo pokritje. Prodaja te podatke trenutno planira v planski tabeli, ki je prikazana kot obstoječe poročilo v Tabeli 5. V planih pa se ne izražajo dolgoročni cilji doseganja ciljne strukture prodaje, ki bi zagotavljala čim višji dobiček ob predvidenih proizvodnih kapacitetah in strateško usmeritev na področja, ki obetajo potencialne priložnosti.

Razvoj se trenutno ukvarja z več projekti, za katere ni jasno opredeljenih rokov, stroškov izvedbe in prihodnjih koristi projektov. Prav tako za projekte ni pripravljenih planov, v katerih bi navajali potrebne aktivnosti in vire za izvedbo projekta, in ni določenih odgovornih nosilcev projektov. V podjetju je razvoj odgovoren za uspešnost prodajno-razvojnih projektov in projektov, ki se nanašajo na optimizacijo tehnologije, izdelave proizvoda in njegove sestave, razvoj novega proizvoda in optimizacijo ali razvoj novih analiznih metod. Cilj teh projektov je: skrajševanje ciklusov proizvodnje in s tem povečanje kapacitet ali zmanjšanje stroškov, zmanjšanje stroškov surovin za proizvode, stroškov energije, človeškega dela in amortizacije, zmanjšanje vpliva na delovno ali naravno okolje in povečanje prihodkov. Odgovoren pa je tudi za uspešnost rednega dela, kamor spadajo nadzor in korekcija izvajanja postopkov, predpisanih s strani razvoja, reševanje nepravilno izvedenih postopkov v proizvodnji in kontroli kakovosti, reševanje neustreznosti proizvodov in reševanje reklamacij. Pri rednem delu je razvoj finančno odgovoren predvsem za stroške teh aktivnosti. Razvoj v podjetju ima dolgoletne izkušnje, vendar je neustrezno informacijsko podprt. Informacije se nesistematično zbirajo, predvsem pri posameznih razvojnikih, in velikokrat niso v elektronski obliki. Ker pa je znanje ključni kapital kemijsko-proizvodnega podjetja, bi bila njegova kapitalizacija nujno potrebna. Pomemben vidik usmerjanja razvojne dejavnosti je poznavanje tehnologij in procesov kupca s ciljem izboljšati uporabnost proizvoda pri kupcu. S tem bi izpolnili cilj povečanja odvisnosti kupcev od podjetja.

Proizvodnja je v podjetju odgovorna samo za stroške, ki se pojavljajo direktno v proizvodnji. To so stroški dela, energije, splošni stroški proizvodnje in proizvodne režije. Poleg stroškov pa ima proizvodnja odgovornost upoštevati predpise, ki jih določajo razvoj, varstvo pri delu, vzdrževanje (ravnanje z opremo) in drugi oddelki. Upoštevanje predpisov se odraža na stroških izdelave, kakovosti proizvodov in časih izdelave, ki določajo zasedenost kapacitet. Tako je proizvodnja odgovorna tudi za usklajevanje zahtev in omejitev kapacitet, ki jih določajo različni dejavniki, ki vstopajo v proizvodnjo.

Proizvodnja trenutno planira osnovne strojne kapacitete v proizvodnji, razporeditev delavcev po izmenah, zasedenost skladiščnih kapacitet za gotove proizvode v tekoči obliki ter porabo največjih surovin. Opisano planiranje proizvodnje se trenutno izvaja v datoteki programa Microsoft Excel in ga ni možno povezati s tehnološkimi postopki izdelav proizvodov, plani prodaje, nabave in drugih oddelkov. Proizvodnja v okviru planiranja proizvodnje, ki je lahko mesečno, dnevno ali urno in izmensko, direktno ali indirektno, določa potrebne prvine. Te so potrebne surovine, proizvodne in logistične kapacitete, potrebna podpora kontrole kakovosti, razvoja, skladišča, vzdrževanja in drugih oddelkov. Usklajevanje teh prvin omogoča optimalno proizvodnjo, pri tem pa se pojavljajo različne nepravilnosti, ki jih je treba sistematično urejati. Posledica nekaterih od teh nepravilnosti, ki so našteje v Tabeli 3, so zastoji v proizvodnji, ki običajno pomenijo povečanje stroškov proizvodnje in zmanjšanje proizvodnih kapacitet, ali slabša kakovost proizvoda. V Tabeli 3 so poleg posledic našteji in opisani še vzroki za nepravilnosti, oddelek, ki jih je povzročil, in nosilci vzrokov, kjer vzrok nastane. Primer neupoštevanja predpisanih postopkov izdelave, opisan v Tabeli 3, pomeni, da vodja proizvodnje ni vzpostavil nadzora nad izvedbo predpisanih postopkov s pomočjo disciplinskih ukrepov do podrejenih, kar lahko posledično vpliva na podaljšano izdelavo ali slabšo kakovost proizvoda.

V podjetju se beleženje nepravilnosti in zastojev v proizvodnji, njihovo reševanje in odpravljanje izvaja občasno in sporadično. Beležijo jih večinoma vodje izmen, rešuje se jih pa v večini primerov na pobudo vodstva podjetja.

Tabela 3: Vzroki za nepravilnosti v proizvodnji

Osnovni vzrok	Opis vzroka	Posledica	Odgovoren oddelek	Nosilci vzrokov
Neusklajene kapacitete podpornih virov ⁵	Neusklajenost sistemov ogrevanja, hlajenja in vakuumskega sistema	Zastoji	Vzdrževanje, proizvodnja, razvoj	Planiranje, predpisi
Nepravilno delovanje opreme	Neustrezno vzdrževanje, nepravilna uporaba in neustreznost opreme, napačni predpisi	Zastoji	Vzdrževanje, proizvodnja, razvoj, investicije	Organizacija, disciplina, predpisi
Nepopolni postopki	Nedosegljivost postopkov ⁶	Zastoji / kakovost	Razvoj	Predpisi

⁵ Podporni viri so sistem ogrevanja, hlajenja in vakuumski sistem, kjer vzdrževanje oskrbuje z njimi, proizvodnja jih planira, razvoj pa predpiše zahteve po teh virih po posameznih operacijah.

⁶ Postopki, predpisani s strani razvoja, se ne morejo doseči zaradi omejitev v proizvodnji, ki jih razvoj ni upošteval.

Neusklajenost logistike	Neustrezno planiranje skladiščnih in avtomobilskih cistern ⁷ in priskrbe surovin	Zastoji	Proizvodnja, prodaja, skladišče, nabava	Planiranje
Neupoštevanje predpisanih postopkov	Neustrezen nadzor nad izvedenimi operacijami	Zastoji / kakovost	Proizvodnja	Disciplina, organizacija
Neustrezna priprava dela	Pomanjkljiv plan opravil znotraj izmen	Zastoji	Proizvodnja	Organizacija, planiranje
Neustrezne surovine	Napačen predpis, neustrezna nabava, pomanjkljive analize ⁸	Zastoji / kakovost	Razvoj, nabava, kontrola kvalitete	Predpisi, disciplina
Neustrezna priprava surovin	Skladišče ni pripravilo surovin ali jih proizvodnja ni zahtevala	Zastoji	Skladišče, proizvodnja	Disciplina, planiranje
Neustrezne meritve in ukrepanje kontrole kakovosti	Nepravilno opravljene ali predpisane analize	Zastoji / kakovost	Kontrola kakovosti, razvoj	Disciplina, predpisi, organizacija

Kontroling se v podjetju ne izvaja celovito, ampak se izvajajo delno samo nekatere naloge kontrolinga. Trenutno sodeluje predvsem pri operativnem planiranju prodaje, nabave, proizvodnje in nekaterih drugih oddelkov, kjer izdeluje mehanizme za planiranje in usklajevanje med temi plani ter včasih tudi sam planira. Poleg tega oblikuje poročila za posamezne oddelke, ki so prikazani v predlogih sprememb poročil v podpoglavjih uvedbe kontrolinga v prodaji, razvoju in proizvodnji. Kontroling izdeluje kalkulacije za proizvode in opravlja različne analize smotrnosti uvedbe novih proizvodov, postopkov izdelave ter sprememb ali uvedb novih poslovnih procesov predvsem po naročilu vodstva podjetja, prodaje ali razvoja. Kontroling skrbi tudi za pravilnost zajemanja podatkov za računovodstvo, ustreznost knjiženja in vrednotenje knjižb. Pri uvedbi novega celovitega informacijskega sistema (angl. *Enterprise resource planning*, v nadaljevanju ERP) pa kontroling sodeluje tako, da skuša doseči zajem ali spremembo računalniškega zajemanja poslovnih procesov in informacij ter zahteva orodja za obdelavo ali pregled podatkov.

5 PREDLOG UVEDBE KONTROLINGA V IZBRANEM PODJETJU

V predlogu uvedbe kontrolinga v izbrano podjetje po opisu osnovnih nalog kontrolinga in projektnega vodenja najprej predstavim predlagane organizacijske spremembe. Nadaljujem s predstavitvijo nalog, ki jih mora opraviti vodstvo podjetja, če želi vzpostaviti osnovne pogoje za vzpostavitev kontrolinga v podjetju. Pri tem je določitev vizije in strateških ciljev ključna. Kot ključno orodje uporabim uravnoteženi sistem kazalnikov, kjer strateške usmeritve in kazalnike predlagam za vse štiri vidike poslovanja. Pri posameznih oddelkih za posamezen vidik naštejem kazalnike in način, kako jih pridobiti, ter predlagam poročila, ki bi vsebovala podatke za njihov izračun. Vlogo kontrolinga in potrebe po spremembah informacijskega sistema pri uvedbi kontrolinga in uravnoteženega sistema kazalnikov

⁷ Proizvodnja planira, kdaj bodo potrebne skladiščne kapacitete, s katerimi razpolaga skladišče, prodaja pa naroča prevoznike za odvoz proizvodov iz skladiščnih cistern.

⁸ Razvoj predpiše neustrezne parametre, nabava ne upošteva parametrov kakovosti pri naročanju surovin, dobavitelj pošlje neustrezne surovine, ki jih kontrola kakovosti neustrezno prekontrolira.

opišem po posameznih ključnih oddelkih in v zadnjem podpoglavju.

Prva operativna naloga vsakega oddelka in podjetja kot celote je priprava operativnih letnih, mesečnih, tedenskih in dnevnih planov za vse oddelke, kjer se opredelijo osnovne količine in vrednosti, ki se jih planira za različna obdobja. Prvine, ki se planirajo, so količine, cene, stroški, posebno pokritje in dobički. Naslednja operativna naloga je prav tako letni, mesečni, tedenski in lahko tudi dnevni nadzor razlike med planiranim in doseženim. Nadaljuje se z analiziranjem razlik, informiranjem in usmerjanjem z oblikovanjem korektivnih ukrepov za odpravljanje razlogov za odmike.

Mnogo oddelkov je vključenih v različne projekte, kjer se je treba osredotočiti na določanje prihodnjih koristi in stroškov projekta, določanje kakovosti doseženih rezultatov projekta, izbiro ključnih udeležencev projekta in zagotavljanje virov znotraj podjetja, ki morajo biti ustrezno porazdeljeni med aktivnosti projektov in aktivnosti oddelkov. Poleg standardnega merjenja odmkov pri stroških, prihodkih in dobičku pa je pri projektih zelo pomembno merjenje odmkov pri doseganju ciljnih časovnih mejnikov in odmkov pri doseganju rezultatov projekta. Za izboljšanje uspešnosti projektov zato predlagam uvedbo projektnega vodenja in kontrolinga.

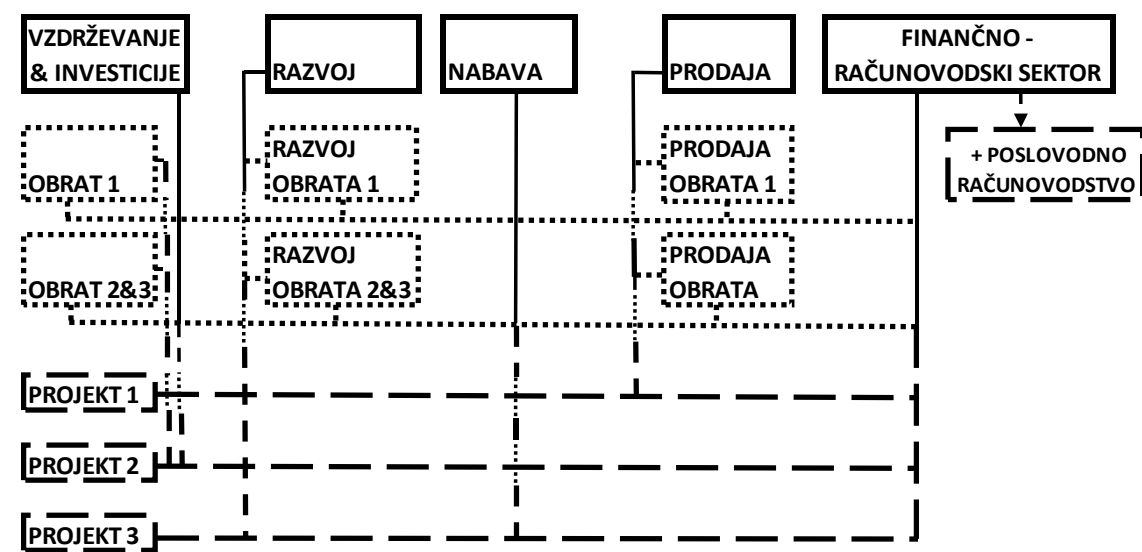
5.1 Predlog organizacijskih sprememb

Predlogi za spremembo organizacijske strukture so predstavljeni na Sliki 5. V primerjavi z obstoječo strukturo vključuje optimizirana organizacijska struktura poslovodno računovodstvo znotraj finančno-računovodskega sektorja in projektno matrično organizacijsko strukturo (pravokotniki in povezave na Sliki 5, označeni s prekinjeno črto). Dopolnitvi naj bi prispevali k učinkovitejšemu kontrolingu in vodenju.

Nova sprememba vključuje povezavo prodaje in razvoja v prodajno-razvojne projekte, kjer projekt 1 predstavlja razvoj novega proizvoda in njegovo lansiranje na trg. Projekt 2, v katerega so vključeni razvoj, obrati in investicije, predstavlja implementacijo nove opreme v podjetje. Projekt 3 pa prikazuje vključenost razvoja in nabave v implementacijo nove surovine v sestavo obstoječih proizvodov.

Uvedba poslovodnega računovodstva bi pripomogla k zbiranju računovodskih podatkov in informacij za potrebe kontrolinga, kar je obrazloženo v podpoglavju predlaganih nalog kontrolinga. Uvedba projektnega vodenja in kontrolinga pa bo podrobneje razložena v podpoglavjih uvedbe kontrolinga v prodaji in razvoju.

Slika 5: Predlog sprememb organizacijske strukture podjetja



5.2 Uvedba kontrolinga pri vodstvu

Vodstvo mora najprej zapisati vrednote, ki naj jih podjetje goji, poslanstvo ter vizijo, da lahko iz njih izpelje strateške cilje. V Tabeli 4 podajam predlog strateških usmeritev za določitev poslanstva in vizije. Tako vizija kot poslanstvo morata izžarevati navdih in bi morala organizaciji dajati svež zagon. Kontroling pri strateških in vodstvenih procesih skrbi predvsem za preskrbo z informacijami ter koordinacijo in uporabo ustreznih orodij. Vodstvo mora za posamezne vodje oddelkov in izbrane projekte določiti okvirne strateške cilje. Prav tako mora biti določeno, kdaj in kako se bo preverjalo doseganje ciljev ter ukrepalo v primeru odstopanj od ciljev. Z razgovori, s spodbudami, sestanki, predstavitvami ciljev ter z drugimi metodami mora vodstvo motivirati vodje k doseganju ciljev.

V Tabeli 4 najprej opišem predlagane strateške usmeritve za določitev poslanstva in vizije ter po oddelkih (v podpoglavjih), obrazložim posamezne predlagane strateške cilje in kazalnike. Ti so določeni za prodajo, razvoj in proizvodnjo, ki so ključna področja v podjetju. Strateška usmeritev biti kupčev prijatelj, ki je navedena pri oddelku prodaje v Tabeli 4, pomeni, da kupca, ki ga želimo, poznamo in vemo, s čim se ukvarja, da skrbimo zanj ter da poznamo in učinkovito zadovoljujemo njegove potrebe. Usmeritev izdelave novih proizvodov in obvladovanje novih tehnologij po meri pomeni, da se standardizirajo postopki vodenja projektov v smeri ciljnega doseganje rezultatov, ki zadovoljujejo specifične potrebe kupcev in izboljšujejo tehnološke postopke v podjetju. Obvladovati vse vplive na izdelovanje proizvoda pa je usmeritev proizvodnje in pomeni upravljanje z lastnimi viri in viri drugih oddelkov tako, da se vsi dogodki v proizvodnji merijo in analizirajo ter sprejemajo korektivni ukrepi za nepravilnosti v proizvodnji.

Tabela 4: Predlogi strateških usmeritev in strateških ciljev za izbrano podjetje

	Prodaja	Razvoj	Proizvodnja
Strateške usmeritve in cilji	Biti kupčev »prijatelj«	Proizvodi in tehnologija po meri kot standard	Obvladovati vse vplive na proizvodnjo proizvoda
Finančni vidik	Rast tržnih deležev, prihodkov in pokritja	Ciljna neto sedanja vrednost razvojnih projektov in stroški	Zniževanje stroškov
Vidik kupca	Doseganje ciljnih segmentov in njihove dobičkonosnosti ter zadovoljstva kupcev	Povečati odvisnost kupca od nas s ponudbo proizvodov, izdelanih za zadovoljevanje njegovih potreb	Z boljšim doseganjem parametrov proizvoda izboljšati kakovost proizvoda
Vidik notranjih procesov	Izboljšanje odzivnosti pri zadovoljevanju kupčevih potreb	Krajši ciklusi razvojnih projektov z boljšim obvladovanjem informacij	Hitrejša in kakovostnejša izdelava z nadzorom nad prvinami in nad podporo izdelave
Vidik učenja in notranje rasti	Poznavanje prodajnih procesov, trgov in kupcev	Sledenje razvoju tehnologij in spoznavanje tehnologij kupcev in dobaviteljev	Raziskovanje medsebojnih vplivov dejavnikov na proizvodnjo

Poleg sledenja predlaganim strateškim usmeritvam in strateškim ciljem, navedenim v Tabeli 4, mora vodstvo skrbeti tudi za stabilnost oziroma nizko fluktuacijo vodilnih zaposlenih ter ohranjanje in povečevanje znanja. Vodstvo lahko določi tudi ciljno strukturo panog in segmentov, ki jih bo podjetje oskrbovalo, in strukturo vrst proizvodov, ki jih bo proizvajalo. Predlagam, da se uravnoteženi sistem kazalnikov sprejme tudi kot orodje za vodenje podjetja predvsem na strateški ravni. Na ravni podjetja kot celote mora vodstvo določiti finančne cilje, kot so: dobičkonosnost kapitala, ki predstavlja kazalnik zadovoljevanja interesov lastnika, dobičkonosnost sredstev, dobičkonosnost investicij, dobičkonosnost prihodkov, preostanek dobička, tržni deleži po panogah in podobno.

Izbrano podjetje je proizvodno, kemično podjetje, kjer so znanje, izkušnje, odzivnost, motivacija in inovativnost ter natančnost ključnega pomena in je zato vzpostavitev kazalnikov, s pomočjo katerih bi merili vplive na te dejavnike, nujna za povečanje uspešnosti prihodnjega poslovanja.

Predlagam, da se planira mesečne in tedenske sestanke s posameznimi vodij oddelkov in projektnimi skupinami. Na mesečnih sestankih bi obravnavali doseganje strateških ciljev, navedenih v Tabeli 4, in posameznih operativnih ciljev, ki so navedeni po posameznih oddelkih v nadaljevanju. Na teh sestankih bi potrdili ali spremenili planirane cilje ter korektivne ukrepe in aktivnosti, ki so bili določeni s strani vodstva ali posameznih vodij. Tedenski sestanki bi služili za usklajevanje aktivnosti med oddelki in reševanje nepredvidenih težav, ki jih posamezni vodje brez odobritve reševanja s strani vodstva sami ne morejo odpravljati. Mesečne sestanke bi lahko razdelili na dva dela, kjer bi v roku prvih 7 dni novega meseca obravnavali doseganje v preteklem mesecu in bi vsaj 7 dni pred novim mesecem obravnavali planirane aktivnosti in cilje za naslednji mesec. Tedenski sestanki bi se lahko izvajali v torek ali sredo, kjer bi obravnavali dogodke v preteklem

tednu ter plane za preostanek tedna in za prihodnji teden. Mesečni sestanki naj ne bi trajali več kot dve uri, tedenski pa ne več kot 20 minut.

Za uspešen razvoj informacijskega sistema bi bilo treba v podjetju določiti ključne uporabnike posameznih poslovnih procesov ter se z njihovimi podrejenimi in vodstvom podjetja dogovoriti o njihovi obveznosti pri gradnji in razvoju informacijskega sistema. V prvi fazi je treba določiti vse trenutne poslovne procese znotraj oddelkov, med oddelki in pri vodstvu podjetja. Pomanjkljivosti ugotovljenih procesov bi bilo treba odpraviti s predlogi izboljšanja, ki lahko vsebujejo tudi predloge za spremembo informacijskega sistema. Na podlagi ugotovitev in predlogov izboljšav pa je treba določiti trenutno informacijsko podporo tem procesom, njene pomanjkljivosti in predloge njenega izboljšanja. Nosilec procesa razvoja informacijskega sistema bi moral biti informatik ob pomoči kontrolinga, s sodelovanjem vodij oddelkov in drugimi ključnimi uporabniki ter pod pokroviteljstvom vodstva. Kontroling skrbi, da se informacijski sistem razvija v smeri zadovoljevanja potreb kontrolinga, odločevalcev in sistema poročanja.

Za pomoč pri izgradnji sistema nagrajevanja zaposlenih bi lahko bila v nadaljevanju predlagana poročila po posameznih področjih, kjer bi večji del nagrade vezali na doseganje ciljnih vrednosti kazalnikov. Določen del nagrade bi bil odvisen od uspešnosti projektov, od uspešnosti divizij in poslovnih funkcij ter od uspešnosti celotnega podjetja. Manjši delež nagradnega dela, ki ne bi bil večji od 5 %, bi bil lahko vezan na subjektivno oceno vodstva v zvezi s pripadnostjo podjetju in medoddelčnim sodelovanjem.

Na podlagi predlaganih strateških ciljev bi bilo treba na ravni oddelkov določiti tudi druge finančne in nefinančne cilje. Nefinančni cilji, kot so delež uspešno zaključenih projektov, delež novih kupcev, število predlogov s strani podrejenih, število novih proizvodov in tehnoloških postopkov in podobni, so lahko ključni pri spremljanju in usmerjanju mehkih dejavnikov, kot so: motivacija, pripadnost in inovativnost zaposlenih, raven timskega dela, uspešnost ravnanja z znanjem, povezanost s trgom in podobni.

5.3 Uvedba kontrolinga v prodaji

Za zagotovitev uspešnega prihodnjega poslovanja predlagam določitev takšne strukture asortimajev proizvodov, panog (segmentov) in kupcev, ki bi ustrezala ciljnim tržnim deležem in bi omogočila doseganje čim višjega dobička. Pri tem je pomembno raziskati potencialno dobičkonosnost panog in vrst proizvodov ter omejitve (predvsem stroškovne in časovne) pri razširitvi asortimajev. Potrebne tržne raziskave lahko izvedejo specializirana podjetja. Optimalno strukturo deležev panog in vrst proizvodov v prodaji določajo napovedi dogajanj na prodajnem trgu, kjer se lahko skrivajo priložnosti (na primer: možnost večjih marž zaradi zmanjšanje ponudnikov) in nevarnosti (na primer: ukinitve vrste proizvodov zaradi okoljske zakonodaje). Prednosti, ki jih mora podjetje upoštevati pri določanju optimalnih struktur prodaje, so hitra prilagodljivost kupčevim tehnološkim

zahtevam, kratki dobavni roki, visoka stopnja odzivnosti na kupčeve spremenjene logistične zahteve in znanje, ki pokriva širok spekter panog in vrst proizvodov. Slabosti podjetja, ki jih je treba upoštevati pri določitvi kratkoročne optimalne strukture prodaje, pa so nezmožnost financiranja poglobljenih znanstvenih raziskav, nizka specializiranost zaposlenih, nestabilnost zaradi visoke fluktuacije zaposlenih in posledično pogoste neželene organizacijske spremembe. Pri določitvi optimalne strukture prodajnega asortimaja je treba upoštevati tudi kratkoročne (obdobje leta: število delavcev in izmen), srednjeročne (obdobje petih let: proizvodne kapacitete in naslednje investicije v te) in dolgoročne (deset let in več: možnost postavitve nove opreme na obstoječi lokaciji ter možna preselitev na novo lokacijo) kapacitete proizvodnje.

Za uspešno obvladovanje odnosov s kupci bi morala prodaja vzpostaviti sistem pridobivanja informacij o kupcih in določiti kazalnike, ki bi prikazovali uspešnost tega sistema. Potrebno bi bilo sistematično zbiranje in analiziranje podatkov o kupčevih in prodajnih aktivnostih ter sprejemanje ukrepov za spremembo aktivnosti v primeru odstopanj od zelene smeri. Sem spadajo informacije o zadovoljstvu kupcev, kjer bi z vprašalniki, intervjuji in s statistiko merili doseganje dobavnih rokov, doseganje zahtevanih parametrov kakovosti in njihovo stabilnost, izboljšave pri procesih kupca zaradi izboljšav proizvodov podjetja in skupno oceno podjetja na lestvici dobaviteljev. Stalnost kupcev bi prodaja merila z nihanjem prodajne vrednosti po kupcih, delež novih kupcev pa z vrednostjo prodaje novih kupcev v celotni prodaji. Število obiskov pri kupcu, vprašanja, ki bi jih prodaja zastavljala kupcu po telefonu in pošti, vsebina razgovorov, informacije, pridobljene pri kupcu o konkurenci, njihovi proizvodnji in razvoju, bi bilo treba sistematično voditi po kupcih in si pri teh aktivnostih določiti cilje in kazalnike za njihovo spremljanje. Kazalnik deleža informacij o trgu in kupcih bi lahko merili z deležem kupcev in panog, za katere imamo zbrane navedene informacije. Te informacije bi prodaja lahko zbiralala in urejala s pomočjo novega računalniškega sistema, v katerem se lahko na posameznih dokumentih, pregledih in šifrantih pripenjajo zunanji elektronski dokumenti programov, kot sta Word in Excel, ali skenirani dokumenti. Zgoraj omenjene informacije pa bi bile osnova za spremljanje ciljev in kazalnikov **vidika kupca, vidika procesov** in deloma **vidika učenja in notranje rasti** (poznavanje kupca) v prodaji, ki so navedeni v Tabeli 6.

Prodaja bi za doseg operativnih in strateških ciljev morala določiti plan aktivnosti, s katerimi bi pripomogla k izboljšanju kazalnikov. Te aktivnosti pa bi se spreminjale glede na uspešnost doseganja ciljev s predhodno izbranimi aktivnostmi. Usmerjene bi bile tudi v skrajševanje časa odzivanja na kupčeve zahteve, časa obdelave naročil in na povečanje deleža potrjenih in realiziranih zahtev kupca. S številom izboljšav prodajnih procesov pa bi merili stopnjo aktivnosti na področju **notranjih poslovnih procesov** v prodaji.

Za povečanje uspešnosti prodajno-razvojnih aktivnosti pa predlagam uvedbo vodenja prodajno-razvojnih projektov (na Sliki 5 ponazorjeno s projektom 1). Pri tem se določijo

vsi projekti, pri katerih se določi, kakšno je prihodnje pokritje (predvsem na časovno enoto prihodnjega ozkega grla) za proizvode posameznega projekta, kako hitro bi se projekt realiziral in kakšne stroške ter človeške vire bi projekt potreboval. Glede na te informacije bi se določile prioritete projektov in začrtala časovnica doseganja ciljev posameznih projektov. Ko določamo projektne skupine in časovnice, je treba skrbno planirati razporeditev človeških virov po razvojnikih, asistentih, tržnikih in referentih v skladu s planiranimi aktivnostmi znotraj projekta. Prodajno-razvojni projekti v podjetju se v večji meri nanašajo na spremembo lastnosti proizvodov, na nove zahteve kupca ali na prodajo novim kupcem ter v manjši meri na povsem nove proizvode. Pri projektne vodenju je treba upoštevati posebnosti, ki so omenjene v podpoglavju 2.3. Projekte je s pomočjo tako imenovanih poslov možno voditi tudi v sistemu ERP, kjer se lahko vodijo stroški, planirani prihodki, aktivnosti in drugo. Spoznavanje kupcev in spoznavanje trgov, ki bi se izvajala s pomočjo informacij s strani razvoja in prodajno-razvojnih projektov, bi služila za spremljanje ciljev in kazalnikov **vidika učenja in notranje rasti**.

Zelo pomemben cilj, ki ga podjetje trenutno ne spremlja v planski tabeli, je ciljno pokritje na tono proizvoda. Z izločitvijo vplivov nabavnih cen surovin in sprememb sestavnih bi ta kazalnik prikazoval uspešnost doseganja prodajnih cen, prodajnih stroškov in pogojev prodaje ob tržnih spremembah nabavnih cen surovin. Doseganje ciljnega pokritja na tono proizvoda bi vključili v poročilo, na katerega bi se nanašala povezava v zadnji vrstici Tabele 5. Predlagam, da se v plansko tabelo dodajo dosežene in ciljne vrednosti deležev prodaje po segmentih, razlike med ciljnim in doseženim vrednostmi ter povezave s poročili, ki bi vsebovala razloge za nedoseganje ciljnih vrednosti in korekcije plana aktivnosti. Ti so prikazani v zadnjih štirih vrsticah Tabele 5. V zadnji vrstici Tabele 5 bi tako bile poleg povezave s poročili tudi povezave s prodajno-razvojnimi projekti, ki se nanašajo na posamezne kupce in proizvode. Planske tabele bi tako lahko uporabljali kot osnovo za letna in mesečna poročila.

Zaradi upoštevanja omejenosti proizvodnih kapacitet bi bilo treba pokritje za posamezen proizvod preračunati na dolžino trajanja izdelave proizvoda. Ta kazalnik se nahaja v drugi vrstici drugega dela Tabele 5, kjer so predlagane razširitve. Izračuna se tako, da doseženo pokritje na tono množimo s količnikom, ki ga dobimo z deljenjem velikosti šarže s časom izdelave šarže (izdelana količina na uro). Velikosti in časi izdelave šarž, ki se upoštevajo pri izračunu pokritja na uro, so normativni in s tem ne upoštevamo vpliva odstopanja v proizvodnji. Velikost in trajanje izdelave šarž sem zaradi večje preglednosti tabele izločil iz predlaganega dela tabele. Tabela pa bi bilo možno razširiti tudi na izračun pokritja na uro glede na ciljno pokritje in za potrebe proizvodnje in razvoja na dejansko dosežene velikosti in dolžine trajanja šarž. Za pokritje na uro bi se določila ciljna vrednost, ki bi jo upošteval tako razvoj pri določanju procesa izdelave proizvoda kot prodaja pri izračunu, katera prodajna struktura bi prinašala največji dobiček. Kazalnik pa bi lahko uporabila tudi proizvodnja pri poročanju o doseženem času izdelave, kjer bi se pri podaljšani izdelavi pokritje zmanjšalo (in obratno).

Tabela 5: Plansko-realizacijska in poročilna prodajna tabela

		Segment (seg.) 1			Segment (seg.) 2		
		Skupaj seg.	pro. 1 kup. 1	pro. 2 kup. 2	Skupaj seg.	pro. 4 kup. 3	pro. 5 kup. 1
Obstoječe poročilo (skrajšano, prirejeno)	Proizvod (pro.)						
	Kupec (kup.)						
	Količina (ton)	175	100	75	285	175	110
	Cena (€/tono)	947	950	943	576	570	585
	Strošek surovin (€/tono)	674	680	665	472	470	475
	Strošek transporta (€/tono)	42	40	45	37	35	40
	Rabati + popusti + provizije (€/tono)	32	29	38	17	17	18
	Pokritje (€/tono)	199	202	195	50	48	52
Predlog razširitve poročila	Ciljno pokritje (€/tono)	203	205	200	55	52	57
	Pokritje na uro (€/uro)	109	101	119	78	69	94
	Ciljni delež po segmentih (%)*	56	31	25	44	19	25
	Trenutni delež po segmentih (%)*	50	29	21	50	30	20
	Razlika doseganja segmentov (%)	-6	-2	-4	6	11	-5
	Povezave s poročili (por.) o doseganju in ukrepih ter s projekti (proj.)	por. 1, proj. 1	por. 2.1	por. 3.1, proj. 1	por. 4, proj. 2	por. 5.1	por. 2.2

Legenda: * Ciljni in trenutni delež po segmentih sta izračunana za vrednost prodaje.

Uspešnost prodajnih aktivnosti v podjetju pa je odvisna predvsem od zadovoljstva in usposobljenosti ljudi. Merjenje teh lahko izvajamo s kazalniki **vidika učenja in notranje rasti**, kot so fluktuacija oziroma stalnost zaposlenih, odsotnost z dela zaradi zdravstvenih ali drugih razlogov, deleži izobraževanja v stroških in stopnja izobrazbe.

Kazalniki hitrosti in dostopnosti informacij, delež izobraževanja v stroških, stopnja izobrazbe zaposlenih in stalnost zaposlenih, ki se pojavljajo v vidiku učenja in notranje rasti, se lahko predlagajo za celotno podjetje in vse oddelke. Merimo jih na enak način in predlagam njihovo uvedbo tudi v oddelkih razvoja in proizvodnje, vendar jih v podpoglavjih posebej ne omenjam.

Kontroling v prodaji pomaga pri vzpostavi sistema informiranja s pomočjo informacijskega sistema, kjer bi se zbirali, obdelovali in analizirali potrebni podatki. Z merjenjem potrebnega časa za pridobitev informacij in z deležem informacij, ki niso dostopne v sistemu ERP ali povezanih sistemih informiranja, bi spremljali **kazalnike učenja in notranje rasti**. Prav tako mora kontroling pomagati pri izbiri orodij, kazalnikov in metodologij za določitev ciljev, njihovem spremljanju, analiziranju in korigiranju. Poskrbeti mora za ustrezno povezavo prodajnega oddelka z drugimi oddelki ter hkrati

opozarjati na meje odgovornosti po posameznih oddelkih. Kontroler skrbi za to, da doseganje operativnih ciljev povzroča doseganje strateških ciljev, in v primeru neustreznih vzročno-posledičnih povezav predlaga spremljanje drugačnih kazalnikov in operativnih ciljev. V podjetju bi kontroling sodeloval na ključnih mesečnih sestankih, kjer bi se poročalo o doseženih ciljih, določalo nove cilje in korekcije v aktivnostih za doseganje ciljev, kjer bi sam aktivno sodeloval tudi pri predlaganju rešitev. Vsi zgoraj naštetih kazalniki so združeni v Tabeli 6.

Tabela 6: Predlagani kazalniki za prodajo

Finančni vidik	Vidik kupca	Vidik notranjih procesov	Učenje in notranja rast
Pokritje na količino	Pokritje po kupcih	Hitrost povratnih informacij	Hitrost in dostopnost informacij
Pokritje na uro	Deleži po segmentih	Hitrost obdelave naročila	Delež informacij o kupcu in trgu
Pokritje po segmentih	Ankete zadovoljstva kupcev	Število potrjenih zahtev kupca	Delež izobraževanja v stroških
Rast prihodkov	Stalnost kupcev	Število izboljšav procesov	Stopnja izobrazbe
Rast tržnih deležev	Delež novih kupcev	Delež načrtovanih aktivnosti	Stalnost zaposlenih
	Dobavni rok	Uspešnost projektov	Dnevi odsotnosti z dela

Tako bi bila Tabela 5 osnova za spremljanje ciljev in kazalnikov finančnega vidika in vidika kupca, ki so navedeni v Tabeli 6. V Tabeli 5 so na primeru obstoječega poročila v obliki planske tabele prikazani zgoraj navedeni popravki. Večino podatkov za poročila bi pridobili iz sistema ERP in proizvodnega programa, ostale pa bi ročno vnašali v program Excel in kasneje to skušali integrirati znotraj sistema ERP.

5.4 Uvedba kontrolinga v razvoju

Za oddelek razvoja predlagam formalizacijo projektov z uvedbo projektnomatrične organizacijske strukture. Znotraj projektov bi opredelili navedeno v podpoglavju o projektih ter za projekte določili odgovornega nosilca projekta. Razvoj bi tako bil odgovoren za neto sedanjo vrednost projektov, ki so odvisni predvsem od razvoja, in samo v določenem deležu za projekte, v katerih sodelujejo tudi drugi oddelki. Predlagam, da se uspešnost projektov meri z neto sedanjo vrednostjo teh, s skupnim letnim deležem realiziranih projektov in s koeficientom doseganja projektov (časovno in kvalitativno doseganje). Medtem ko bi prvi kazalnik predstavljal **finančni vidik**, pa bi ostala dva predstavljala kazalnika **vidika notranjih procesov**. Pri vodenju projektov so pomembni stroški projekta. Na prihodnje povečanje prihodkov ali znižanje stroškov zaradi učinkov projekta pa vpliva predvsem doseganje kvalitativnih ciljev oziroma doseganje posameznih lastnosti pri postopkih ali proizvodih, ki so predmet projekta. Doseganje časovnih mejnikov je ključno pri merjenju uspešnosti projektov in je zato treba natančno določiti vse

projekte, s katerimi se bo razvoj ukvarjal, vse aktivnosti, razporeditev virov⁹ znotraj projekta ter terminski plan posameznih aktivnosti in zasedenosti kapacitet. Prioriteto projektov razvoja in investicij naj bi, glede na skupno strateško usmeritev podjetja, določal direktor podjetja skupaj z vodji projektov in z vodji oddelkov, ki so vključeni v projekte. Tako kot sem omenil pri prodajnih projektih, bi se tudi razvojne projekte vodilo na enak način znotraj sistema ERP.

Primer projekta (na Sliki 5 ponazorjen kot projekt 2), ki vključuje razvoj, investicije in obrate, je projekt implementacije nove opreme v obrate, ki bi omogočala drugačen način izdelave obstoječega proizvoda z manjšimi stroški in s krajšim ciklusom izdelave. Uspešnost izboljšav pri zamenjavi surovin s cenejšimi alternativnimi bi se z uvedbo projektnega dela, kjer bi sodelovala nabava in razvoj, povečala (na Sliki 5 ponazorjen kot projekt 3).

Poleg kazalnikov **finančnega vidika**, ki se nanašajo na stroške rednega dela razvoja, pa predlagam uvedbo tudi nefinančnih, ki bi merili število korekcij izvajanja postopkov, predpisanih s strani razvoja, delež neustreznih tehnoloških predpisov, delež rešenih nepravilno izvedenih postopkov v proizvodnji in kontroli kakovosti ter delež rešenih neustreznosti proizvodov. Ti nefinančni kazalniki bi se nanašali na **vidik notranjih procesov**.

S pomočjo kontrolinga, informatika in vodje razvoja bi bilo treba vzpostaviti informacijski sistem, ki bi spremljal projekte od zapisa osnutka projekta do zaključka. Ta bi zagotavljal strukturirano planiranje in spremljanje projektov po aktivnostih, ki bi vključevale zaposlene, potrebno opremo, planirani in dejanski čas, vrednotenje po materialnih in stroških dela, strojnih urah, splošnih stroških in informacije o doseganju ciljnih vrednosti. V okviru prenove informacijskega sistema bi bilo treba zagotoviti shranjevanje znanja in izkušenj, pridobljenih z raziskovanji. V ta okvir sodijo tudi ugotovitve, ki so pridobljene zunaj projektnega dela. Ugotovitve bi bilo treba ustrezno uskupiniti in jim določiti vrste oznak, na podlagi katerih bi jih lahko kasneje pregledovali in uspešneje uporabili.

Kapitalizacija znanja¹⁰ pa pomeni spremljanje, nadzorovanje in usmerjanje znanja. Pri tem je pomembno vodenje stroškov pridobivanja znanja po posameznih projektih ter beleženje in ustrezno shranjevanje znanja, da bi lahko to kasneje učinkovito uporabljali. V skladu s strateškimi cilji podjetja bi bilo za potrebe razvoja treba investirati v baze podatkov za kemijsko analitiko, laboratorijsko opremo, raziskave tehnologij, izobraževanje, ciljne kadre in nakup znanja. Vrednost teh bi se amortizirala na nabor projektov in redno delo razvoja.

⁹ Mislimo na človeške vire, kamor uvrščamo razvojnike in laborante, strojne, kot so pilotne linije in analizni aparati, ter finančne vire.

¹⁰ Izraz kapitalizacija znanja sem uporabil za poimenovanje procesa preoblikovanja znanja v intelektualni kapital.

Z izboljšanjem informacijske podpore in usmerjenimi investicijami v znanje bi razvoj v podjetju dosegel skrajševanje časov trajanja uspešnih projektov in izboljšal sledenje razvoju tehnologij. Pri tem bi uspešnost informacijskega sistema merili z deležem informacij, ki jih ta omogoča takoj ob potrebi, z nepokritostjo procesov z informacijskim sistemom, s časom, potrebnim za zagotovitev informacij, ter z deležem vloženih sredstev v informacijski sistem. Podobno pa bi lahko obravnavali investicije v znanje in opremo, kjer bi merili deleže na novo pridobljenih znanj in opreme glede na celotno vrednost osnovnih sredstev v razvoju in na ravni podjetja. Ti kazalniki spadajo v **vidik učenja in notranje rasti**.

Pridobivanje informacij o kupčevih tehnologijah bi moralo biti opredeljeno znotraj prodajno-razvojnih projektov. Kazalnika, ki bi merila uspešnost prilagajanja kupčevim procesom in tehnologiji, bi lahko bila število uspešnih prilagoditev na leto in število novih proizvodov na leto. Oba kazalnika in kazalnik deleža rešenih reklamacij bi predstavljali kazalnike **vidika kupca**.

V Tabeli 7 je prikazan predlog poročila za razvoj, s katerim bi zbirali podatke za izračun in spremljanje kazalnikov za vse štiri vidike v razvoju. **Finančni vidik** se izraža v neto sedanji vrednosti projektov in stroškovni učinkovitosti rednega dela. Reševanje tehnoloških nepravilnosti in nepravilnosti v proizvodnji ter nadzor izvrševanja postopkov in izdelave proizvodov spadata v **vidik učenja in notranje rasti** razvoja. Spremljanje časovnih mejnikov spodbudi boljšo organiziranost aktivnosti znotraj projekta in s tem vpliva na krajšanje ciklov projektov, kar je cilj **vidika notranjih procesov** v razvoju.

Predlagam, da mesečna poročila o realizaciji projektov vsebujejo podatke o doseganju zgoraj navedenih časovnih mejnikov, stroškov in ciljev projekta. Pri poročilih o pridobljenih novih znanjih predlagam navedbo področja uporabe znanja in potencialne koristi, stroške njihove pridobitve ter osebe, ki so odgovorne za njihovo pridobitev. V ta poročila, ki so lahko kvartalna, bi bila vključena tudi spoznanja o kupčevih ali dobaviteljevih tehnologijah, kjer bi lahko bili navedeni tudi zaposleni iz drugih oddelkov, kot sta prodaja in nabava. Kazalnik, ki bi meril stopnjo pridobljenega znanja o tehnologijah kupcev in dobaviteljev spada v kazalnike **vidika učenja in notranje rasti**. Določili bi ga z deležem strank, katerih tehnologije so raziskane in znane. V mesečnih poročilih o uspešnosti opravljanja rednega dela razvoja in obvladovanju stroškov v razvoju pa bi prikazovali zgoraj naštetih kazalnikov v zvezi z nadzorom in s korekcijo izvajanja tehnoloških postopkov, reševanja tehnoloških nepravilnosti in reklamacij ter stroške v zvezi z naštetimi aktivnostmi.

Tabela 7: Predlog poročila za razvoj

Projekti / področja	Faze / vsebina aktivnosti	Stroški (1.000 €)			Mejniki / trajanje (št. dni)			Doseženi rezultati (%)	Neto sedanja vrednost / znižani stroški (1.000 €)			Odgovorna oseba	Povezava s poročilom
		Planirani	Doseženi	Razlika	Planirani	Doseženi	Razlika		Planirana	Dosežena	Razlika		
Projekt 1	Nov izdelek, faza 1	10	12	2	80	90	10	80				Os. 1	Por 1.1
Projekt 1	Nov izdelek, faza 2	8	7	-1	70	60	-10	70	110	90	-20	Os. 1	Por 1.2
Znanje 1	Razvoj novega postopka izdelave	2	4	2	90	100	10	95	13	20	7	Os. 3	Por. 3
Znanje 2	Poznavanje tehnologij kupca 1	2	5	3	160	270	110	75	18	9	-9	Os. 3	Por. 4
Znanje 3	Poznavanje tehnologij dobavitelja	3	2	-1	120	90	-30	65	15	2	-13	Os. 3	Por. 5
Redno delo 1	Nadzor in korekcije izvajanja tehnoloških postopkov	3	2	-1	14	7	-7	65	45	15	-30	Os. 4	Por. 6
Redno delo 2	Reševanja tehnoloških nepravilnosti	2	3	1	7	8	1	50	30	10	-20	Os. 4	Por. 7
Redno delo 3	Reševanje reklamacij	1	1	0	2	1	-1	70	15	5	-10	Os. 4	Por. 8
Skupaj		31	36	5	543	626	83		246	151	-95		

Vsi predlagani kazalniki za vse štiri vidike poslovanja so zbrani v Tabeli 8.

Tabela 8: Predlagani kazalniki za razvoj

Finančni vidik	Vidik kupca	Vidik notranjih procesov	Učenje in notranja rast
Neto sedanja vrednost projektov	Število izboljšav proizvoda za kupca	Delež neustreznih tehnoloških predpisov	Delež vloženih sredstev za informacijski sistem
Strošek rednega dela	Število novih proizvodov	Delež rešenih notranjih nepravilnosti *	Delež novo pridobljenih znanj in opreme
	Delež rešenih reklamacij	Koeficient doseganja projektov	Delež strank z razjasnjeno in znano tehnologijo
		Delež realiziranih projektov	

Legenda: * Notranje nepravilnosti so nepravilno izvedeni postopki v proizvodnji in kontroli kakovosti ter neustrezni proizvodi.

Vloga kontrolinga pri razvoju je poleg skrbi za ustrezno informacijsko podporo predvsem sodelovanje pri uvedbi projektnega vodenja in pomoči pri izračunih neto sedanje vrednosti projekta. Izračun mora vsebovati ocene prihodnje vrednosti prihodkov, ki jih mora zagotoviti prodaja, in ocene stroškov projekta, ki jih razvoj in kontroling določita na podlagi planiranih aktivnosti, napovedi nabavnih cen s strani nabave in napovedi skupnih stroškov, ki jih izdela računovodstvo. Iz slednjega izhaja, da mora kontroling usklajevati aktivnosti in komunikacije med oddelki, tako da zagotovi uspešnost medoddelčnega sodelovanja in projektov. Kontroling skrbi za ustrezno poudarjanje doseženih rezultatov in doseganje časovnih mejnikov, predvsem v primeru večjih odstopanj od planov. Prav tako

pa daje predloge za izboljšanje sodelovanja in komunikacije ter deluje kot ekonomski svetovalec razvoju in udeležencem projektov. Kontroling pa sodeluje tudi pri določitvi strateških ciljev razvoja in njihovi usklajenosti z operativnimi cilji.

5.5 Uvedba kontrolinga v proizvodnji

V proizvodnji predlagam vzpostavitev planiranja proizvodnje s pomočjo sistema ERP. Pred tem bi bilo treba opredeliti vse tehnološke in logistične procese ter procese v zvezi s planiranjem prodaje, nabave in proizvodnje ter jih vnesti v sistem ERP. S pomočjo vnesenih procesov, pravil in omejitev bi s pomočjo sistema ERP planirali tudi potrebne prvine, našteje v podpoglavju 4.2, kjer sem opisal trenutno stanje v proizvodnji.

Predlagam vzpostavitev poročanja o nepravilnostih v proizvodnji s pomočjo sistema ERP. Ta bi pri izvajanju operacij v proizvodnji beležil odstopanja dejanskih od normativnih vrednosti pri parametrih, kot so čas izvajanja, pogoji izdelave in fizikalne karakteristike izdelka. Odstopanja bi bila osnova za izdelavo poročil o odstopih, na podlagi katerih bi v reševanje in odpravljanje nepravilnosti vključili, poleg proizvodnje, tudi ostale oddelke. Tak način zajema podatkov, ki je podrobno opisan v primeru Tabele 9, bi omogočal spremljanje kazalnikov in ciljev z **vidika procesov v proizvodnji**. Vzpostavitev beleženja in analiziranja nepravilnosti, sprejemanja korektivnih ukrepov na podlagi obravnave vseh vpletenih oddelkov ter preverjanja rezultatov teh ukrepov bi omogočilo uspešno odpravljanje nepravilnosti tudi v prihodnosti ter s tem povečalo uspešnost proizvodnje in drugih navedenih oddelkov.

Proizvodnja drugih poročil razen občasnih poročil o nepravilnosti v proizvodnji ne vodi, zato predlagam, da proizvodnja izdeluje mesečna poročila o uspešnosti planiranja in upravljanja s proizvodnimi prvinami, o stanju znanja in motivacije zaposlenih in o stroških v proizvodnji. Kazalniki, ki bi se v proizvodnji spremljali, bi poleg količinskih odstopanj obravnavali tudi nepravilnosti v proizvodnji, razloge za njihov nastanek in nosilce vzrokov. Nosilci vzrokov nepravilnosti v proizvodnji so večinoma organizacijski, planski in nanašajoči se na disciplino.

Uspešnost organizacijskih aktivnosti lahko podjetje spremlja z ugotavljanjem, ali so organizacijski ukrepi pripomogli k zmanjšanju nepravilnosti, z merjenjem hitrosti zaznave nepravilnosti in z višino režijskih stroškov. V planiranje proizvodnje sodi planiranje aktivnosti, ki morajo biti usklajene z drugimi oddelki, dolgoročno in kratkoročno planiranje kapacitet, planiranje aktivnosti in izboljšav ter organiziranje planiranja na nižjih ravneh poslovanja. Uspešnost planiranja bi lahko merili s številom ali z deležem nepravilnosti, povzročenih zaradi nepravilnega planiranja, s številom priprav in stroškov zaradi menjav proizvodnih programov, z izkoriščenostjo proizvodnih kapacitet in odzivnostjo na prodajne spremembe naročil. Kazalniki obeh vrst aktivnosti spadajo v **vidik notranjih procesov**.

Disciplina je v večini primerov povezana z motivacijo in znanjem zaposlenih, zato bi ju bilo treba usmerjati prek kazalnikov. Kazalniki motivacije zaposlenih bi lahko bili: število bolniških dni, število nadur, stopnja fluktuacije v proizvodnji in število predlaganih izboljšav. Znanje, usposobljenost delavcev in stopnjo izobraževanja pa bi merili s kazalniki, kot so: število napak v izvajanju operacij, število uporabnih predlaganih izboljšav, stopnja formalne izobrazbe, doseganje količinskih in časovnih normativov izdelav proizvodov ter doseganje točk na internih preizkusih znanja, ki bi jih organizirala proizvodnja v sodelovanju z razvojem in drugimi oddelki. Politika nagrad za dosežke v produktivnosti in za uspešne predloge bi prav tako zvišala stopnjo motivacije in pripadnosti zaposlenih. Kazalniki motivacije, usposobljenosti in znanja zaposlenih v proizvodnji predstavljajo **vidik učenja in notranje rasti**.

Poročilo o doseženih stroških pa bi znotraj **finančnega vidika** v proizvodnji vsebovalo odmike:

- pri neposrednih stroških materiala (potroškovni in cenovni),
- pri neposrednih stroških dela (učinkovitostni in postavkovni),
- pri spremenljivih splošnih stroških (predračunski in učinkovitostni),
- pri stalnih splošnih stroških (predračunski in aktivnostni).

Predlagam izpopolnitev obstoječega poročila o nepravilnostih v proizvodnem procesu. Zaradi boljše obravnave nepravilnosti v proizvodnji bi bilo te treba analizirati po posameznih fazah oziroma operacijah. Vključitev razlogov, posledic, nosilcev vzrokov in odgovornih oseb za nepravilnosti je podrobneje prikazano na primeru v Tabeli 9 v razdelku s podatki iz Tabele 3. Ti podatki bi bili osnova za vzpostavitev kazalnikov za raziskovanje medsebojnih vplivov dejavnikov na proizvodnjo, ki spadajo v **vidik učenja in notranje rasti** v proizvodnji. Predlagam tudi vključitev informacije o upravljalcih operacij, s čimer bi lahko merili njihovo učinkovitost in to uporabili za sistem nagrajevanja in upravljanja z znanjem. Poleg vrednosti razlike porabljenega časa, ki upošteva stroške strojne ure¹¹, predlagam tudi vključitev odnikov zaradi porabljenega materiala za proizvod, s čimer bi zagotovili osnovo za poročilo o doseženih stroških in s tem spremljali kazalnike in cilje **finančnega vidika** znotraj proizvodnje. Informacijo o izkoriščenosti kapacitet pa bi uporabili pri sestavljanju poročil o uspešnosti proizvodnje. V tabelo poročil pa bi vstavili tudi povezave s poročili o odstopanju kakovosti in postopka, ki bi jih sestavljala razvoj in kontrola kakovosti, ter skupno poročilo o dogodku, za katero bi bil zadolžen vodja proizvodnje. Kazalniki s področja doseganja kakovosti in parametrov proizvoda znotraj **vidika kupca** v proizvodnji bi bili: delež proizvodov neustrezne kakovosti, stopnja nihanja doseganja parametrov kakovosti ustreznih proizvodov oziroma ponovljivosti in delež

¹¹ Strojne ure vsebujejo vsaj stroške dela, energije in amortizacije strojev, lahko pa tudi ostale spremenljive ali fiksne splošne stroške v povezavi s strojem.

parametrov, ki odstopajo znotraj ustreznih proizvodov. Tabela bi lahko izdelovali v prvi fazi ročno v programu Excel, kasneje pa bi si lahko pomagali s predvidenim zajemom podatkov direktno iz programske opreme za vodenje proizvodnje, ki je povezana s sistemom ERP.

Tabela 9: Poročila o nepravilnostih v proizvodnji

Obstoječe poročilo		Naziv izvajanega postopka / proizvoda na opremi	Izdelava proizvoda 1 (glavni postopek)		Čiščenje stroja 2 (pomožni postopek)*	
		Oprema (št. stroja)	1		2	
	Izdelavni čas (ure)	Dejanski čas postopka	24		7	
		Normativni čas postopka post.	20		8	
		Razlika v času	4		-1	
		Vrednost razlike (€)	200		-90	
		Obrazložitev razlike (zastoj)	Tekst 1		Tekst 2	
Predlog izpopolnitve poročila		Operacija procesa	Operacija 1	Operacija 2	Operacija 3	Operacija 4
		Upravitelj operacije (zaposleni)	Zaposleni 1	Zaposleni 2	Zaposleni 1	Zaposleni 3
	Podatki iz tabele 3	Osnovni vzrok in opis	Tekst 3	Tekst 4	Tekst 5	Tekst 6
		Posledica	Zastoj	Kvaliteta	Kvaliteta	Zastoj
		Odgovorni oddelek/oseba	Zaposleni 1	Zaposleni 4	Zaposleni 5	Zaposleni 3
		Nosilec vzroka (aktivnost)	Aktivnost 1	Aktivnost 2	Aktivnost 1	Aktivnost 3
		Izkoriščenost kapacitet (%)	83		114	
		Odmiki v stroških materiala (€)	500		-420	
		Povezava s poročili o odstopih postopka/kvalitete	Poročilo 1.1	Poročilo 1.2	Poročilo 2.1.	Poročilo 2.2.
		Povezava s skupnimi poročili in ukrepi	Poročilo 5	Poročilo 6	Poročilo 7	Poročilo 8

Legenda: * Pomožni postopki so lahko predelava stranskih proiz., popravila strojev, čiščenje strojev ipd.

Pri **kontrolingu proizvodnje** je potrebno vzpostaviti sistem, tudi informacijskega, ki bi spremljal in usmerjal aktivnosti za zmanjšanje nepravilnosti v proizvodnji. Kot je razvidno iz Tabele 3, pa je za učinkovito delovanje proizvodnje potrebno usklajeno delovanje več oddelkov, kjer naj bi kontroling s pomočjo različnih metod in orodij vzpostavil temelj za uspešno usklajevanje oddelkov. Pri tem kontroling predlaga poročilni sistem, načine izmenjav informacij (sestanki) ter odgovornosti: za pridobivanje in analiziranje podatkov, za sklicevanje sestankov, za sprejemanje sklepov in za roke podajanj rešitev. Kontroling ima odgovornost, da za nepravilnosti in rešitve prikaže tudi ekonomske posledice.

V Tabeli 10 prikazujem zbrane predlagane kazalnike za poročanje o uspešnosti proizvodnje, ki sem jih zgoraj navedel in opisal.

Tabela 10: Predlagani kazalniki za proizvodnjo

Predmeti merjenja	Kazalniki uspešnosti	Vidiki poslovanja
-------------------	----------------------	-------------------

uspešnosti		
Organizacijske aktivnosti	Delež uspešnih organizacijskih ukrepov	Vidik notranjih procesov
	Hitrost zaznave nepravilnosti v proizvodnji	
	Delež režijskih stroškov	
Planiranje	Delež stroškov nepravilnosti zaradi planiranja	
	Število priprav in stroškov zaradi menjav proizvodnih programov	
	Delež izkoriščenosti proizvodnih kapacitet	
	Odzivnost na prodajne spremembe naročil	
Motivacija in zadovoljstvo zaposlenih	Delež bolniških dni	Vidik učenja in notranje rasti
	Delež nadur	
	Delež prekinitev zaposlitev na leto	
	Število predlaganih izboljšav	
Usposobljenost	Število napak v izvajanju	
	Število uporabnih predlogov	
	Stopnja izobrazbe in uspeh preizkusa znanja	
	Količina izdelkov in odstopov kakovosti po zaposlenih	
Doseganje kvalitete	Delež neustreznih proizvodov	Vidik kupca
	Stopnja ponovljivosti kakovosti	
	Delež odstopanj parametrov ustreznih proizvodov	
Stroški	Odmiki pri neposrednih stroških materiala, dela in energije	Finančni vidik
	Odmiki pri spremenljivih in stalnih splošnih stroških	

5.6 Predlog nalog kontrolinga v podjetju

Predlagam, da kontroler sodeluje pri postavljanju vizije, poslanstva, strateških in operativnih ciljev, skrbi za povezanost dejavnikov uspeha z operativnimi in strateškimi cilji, sodeluje pri preskrbi z informacijami, določi, katere ekonomske prvine se lahko uporabijo za posamezne cilje na vseh ravneh podjetja, pomaga uvesti v uporabo sodobne metode spremljanja in usmerjanja poslovanja, spodbuja sodelovanje, usklajuje aktivnosti med oddelki, deluje kot ekonomski svetovalec, opozarja na odstopanja, predlaga rešitve, skrbi za ustrezno komunikacijo znotraj podjetja in deluje kot motivator za cilje.

Kontroling bi v podjetju moral opredeliti, kakšno vsebino morajo imeti dolgoročni in kratkoročni plani, do katerega datuma in v kakšnem vrstnem redu se morajo posamezni plani sprejemati. V podjetju bi morali plane, ki se trenutno v celoti izdelujejo zunaj informacijskega sistema za celotno podjetje, vključiti v nov informacijski sistem ERP. Terminski plan kontroliranja doseganja planov in posameznih kazalnikov, določenih po posameznih oddelkih in za celotno podjetje, določi kontroling. Ta določi dneve in datume za mesečno, kvartalno in letno poročilo o doseganju planov in kazalnikov po oddelkih ter organizira sestanke.

Kontroling tudi določi obliko poročil z odstopanji in potrebno vsebino pojasnil v primeru večjih odstopanj. V primeru, da kontroler pridobi informacije o dogodkih, ki bodo močno vplivali na planirane rezultate, o tem obvesti osebe, ki se jih sprememba tiče, in od njih

zahteva korektivne ukrepe za ublažitev vpliva in korekcijo planov.

Po ugotovitvi odstopanj od planov pa sledita organizacija ugotavljanja razlogov za odstopanje in možna sprememba kazalnikov, če se izkaže, da ti usmeritve k ciljem ne kažejo pravilno. Kontroling organizira sestanke, na katerih sodelujejo udeleženci, ki najbolj vplivajo na odstopane cilje in kazalnike, ter usmerja pogovor v iskanje rešitve.

Potrebna bi bila vzpostavitev računovodskega predračunavanja, analiziranja in nadzora nad pravilnostjo zajemanja in vrednotenja podatkov znotraj predlaganega poslovnega računovodstva, ki bi bil del finančno-računovskega oddelka v izbranem podjetju. Predlog je prikazan v korekciji organograma podjetja (Slika 5). Računovodstvo bi tako poleg knjigovodstva opravljalo tudi funkcije poslovnega računovodstva, ki obravnava samo kvantitativne in finančne računovodske podatke in informacije. Te funkcije so, s kazalniki in z obravnavo odmikov, podrobno opisane v Slovenskih računovodskih standardih.

Predlagam, da kontroling, ki poleg informacij iz poslovnega računovodstva uporablja tudi kvalitativne, nefinančne in neračunovodske informacije, sodeluje pri vzpostavitvi poslovnega računovodstva. Kontroling se ukvarja tudi s strateškim delom poslovanja podjetja, zato predlagam ločitev kontrolinga od računovodstva pri umeščanju v organizacijo podjetja. Kontroling bi kot svetovalna služba vodstva podjetja imel centralno enega kontrolerja, ki bi mu strokovno, v zvezi s kontrolingom, odgovarjali in poročali vodje oddelkov in projektov.

SKLEP

Sodelovanje pri planiranju, kontroliranju in analiziranju, informiranje in usmerjanje so osnovne funkcije kontrolinga, ki podjetju pomagajo doseči dolgoročni obstoj in rast. Pojavlja se v informacijskem podsistemu podjetja in kot usmerjevalnik deloma tudi v odločevalnem.

Uspešnost kontrolinga je odvisna od njegove organizacijske umestitve, podpore vodstva za njegovo izgradnjo in razvoj, predstavitve kontrolinga zaposlenim kot svetovalno-informacijski center, vključenosti zaposlenih v njegovo izgradnjo in od potrebnih značilnosti nosilca kontrolinga.

Dolgoročni cilji, ki jih kontroling obravnava, so strateški in izhajajo iz vizije, poslanstva in strategije. Medtem ko poslanstvo vključuje identiteto podjetja, poslovno dejavnost, trenutna in želena znanja ter sposobnost podjetja, določitev kupcev, njihovih potreb in proizvodov ter definicijo odnosov do lastnikov, zaposlenih, partnerjev in širšega okolja, pa vizija pove, kako podjetje vidi sebe v prihodnosti.

Kompleksnost problemov tako v poslovnem svetu kot drugje zahteva multidisciplinarnost in angažma več virov hkrati, kar pa rešujemo s projektnim načinom dela. Ta znotraj podjetja zahteva določitev projektnih vodij, koordinacijo med projekti in ostalim poslovanjem podjetja, planiranje in razporejanje virov med projekte in preostalim podjetjem, vzpostavitev kulture skupinskega dela ter učinkovito organizacijsko in pogajalsko sposobnost osebe, ki koordinira med projekti in celotnim podjetjem. Po navadi koordinacijsko funkcijo opravlja kontroler.

Za izbrano podjetje sem predlagal kazalnike, cilje in usmeritve za ključne oddelke ter za celotno podjetje. Ti kazalniki v skladu z uravnoteženim sistemom kazalnikov upoštevajo vse štiri vidike poslovanja. Poudarek je predvsem na strateških usmeritvah in ciljih, ki so v podjetju trenutno pomanjkljivo določeni. Predlagal sem tudi spremembo organizacijske strukture in uvedbo projektnega načina vodenja ter kazalnike, ki beležijo zadovoljstvo, stopnjo znanj in informatiziranosti procesov. Po posameznih oddelkih sem navedel njihove odgovornosti in opisal nekatere odvisnosti med oddelki. Prav tako sem pri določanju kazalnikov upošteval kvalitativne dejavnike in odnose do kupcev in zaposlenih. Za spremljanje zadovoljevanja interesov lastnikov pa sem izbral kazalnik dobičkonosnosti kapitala, predlagan v podpoglavju o vodstvu. Za prodajo, razvoj in proizvodnjo sem predlagal nadgradnjo poročil, v podpoglavju o vodstvu pa sem podal predlog za izboljšanje informacijskega sistema in predlagal uporabo kazalnikov kot osnovo za izgradnjo sistema nagrajevanja. Predlagane spremembe bi ob pravilnem spremljanju vseh naštetih kazalnikov pozitivno vplivale na uspešnost podjetja.

LITERATURA IN VIRI

1. Anthony, D. (1988). *The management control function*. Boston: The Harvard Business School Press.
2. Beguš, N. (2014). *Oblikovanje sistema uravnoteženih kazalnikov v občini za področje turizma* (diplomsko delo). Ljubljana: Fakulteta za upravo.
3. Debeljak, Ž. (1998). *Kontroling v proizvodnem podjetju na primeru družbe Plutal, d.d.* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
4. Deyhle, A. (1997). *Kontroling in kontroler v praksi* (1. natis). Ljubljana: Gospodarski vestnik.
5. Dolžan, M. (2002). *Projektni kontroling* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
6. Gruban, B. (2000, 22. junij). Plesni koraki za dinozavre. *Dialogos*. Najdeno 15. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.dialogos.si/slo/objave/intervjuji/plesni-koraki/>
7. Hočevār, M. (1994). *Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti* (doktorska disertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Hustič, I. (2012, januar). Vidiki uporabe uravnoteženega sistema kazalnikov v poslovni praksi podjetij, ki poslujejo v tranzicijskih razmerah. *Nase gospodarstvo*. Najdeno 13. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.dlib.si/stream/URN:NBN:SI:doc-BTWSPCYJ/72f31dd6-820f-42db-bd2e-7af15b8c0b39/PDF>
9. International Group of Controlling. (2000). *Kontrolerjev slovar: 100 izrazov, pomembnih za delo kontrolerja, z izčrpnimi pojasnili* (1. natis). Ljubljana: Orgos, d. o. o.
10. Kaligaro, J. (2005). Organizacija kontrolinga v proizvodnih podjetjih. *Zbornik XIII. posvetovanja Računovodstvo za notranje potrebe podjetij* (str. 45–65). Portorož: Lm Veritas.
11. Kaplan, S. R., & Norton, P. D. (2000). *Uravnoteženi sistem kazalnikov: preoblikovanje strategije v dejanja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
12. Kolar, I. (2002). Inovativen kontroling (poslovodno računovodstvo) kot pogoj za razvoj podjetja. *27. posvetovanje o podjetniškem planiranju in managementu. Uveljavljanje uspešnega managementa in sodobnega kontrolinga s poudarkom na kontrolingu, učenju in uporabi uravnoteženega sistema kazalnikov kot orodja za boljše rezultate organizacije* (str. 103–112). Portorož: Društvo ekonomistov.
13. Kolar, I., & Koletnik, F. (2007). *Študijsko gradivo pri predmetu Strateški kontroling*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
14. Koletnik, F. (1996). *Kontroling*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
15. Križaj, F. (1997). *Temeljno znanje o kontrolingu, kontrolerju in stroških*. Ljubljana: Orgos.

16. Mann, R. (1989). *Praxis strategisches Controlling mit Checklists und Arbeitsformularen: von der strategischen Planung zur ganzheitlichen Unternehmensführung* (5. unveränderte Auflage). Landsberg am Lech: Moderne Industrie.
17. Melavc, D., & Novak, A. (2002). *Controlling: naloge, napotki, rešitve* (2. dopolnjena izdaja). Kranj: Moderna organizacija.
18. Musek Lešnik, K. (b.l.). Kaj je poslanstvo, kaj so vrednote, kaj je vizija? Ipsos. Najdeno 10. marca 2016 na spletnem naslovu <http://ipsos.si/web-data/Templates/podjetje-vrednote%26poslanstvo%26vizija-kajsovrednoteposlanstvovizija.html>
19. Nedelko, Z. (2013). *Uporaba managementskih orodij v slovenskih organizacijah*. Najdeno 14. februarja 2016 na spletnem naslovu http://sam-d.si/upload/content/IM_2013_01.pdf
20. Odar, M. (1999). Analiziranje, kontroling in revidiranje – prekrivanje, podobnosti razlike. *Zbornik 5. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja organizacije* (str. 7–20). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
21. Osmanagić Bedenik, N. (1998). Računovodenje (kontroling). *Revizor*, 9(6), 35–48.
22. Pučko, D. (1999). *Strateško upravljanje* (2. izdaja). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
23. Pučko, D. (2006). *Planiranje in kontrola* (1. natis). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
24. Pustatičnik, I. (2001). *Nadgradnja kontrolinga v trgovskem podjetju na primeru družbe ERA, d. d., Velenje* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
25. Režun, Š. (2004). *Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
26. Rijavec, D. (2014). *Sistem uravnoteženih kazalnikov na primeru javnega zavoda LTO Sotočje* (diplomsko delo). Ljubljana: Fakulteta za upravo.
27. Schröder, E. F. (1992). *Modernes Unternehmens-Controlling: Handbuch für die Unternehmenspraxis* (5. wesentlich erweiterte Aufl.). Ludwigshafen (Rhein): Kiehl.
28. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Pravila skrbnega računovodenja (2016)*. Najdeno 21. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/psr-2016.pdf>
29. Tekavčič, M., & Šink, D. (2002). Uporaba sodobnih managerskih orodij v slovenskih podjetjih in njihov vpliv na uspešnost poslovanja. V J. Prašnikar (ur.), *Primerjajmo se z najboljšimi* (str. 197–213). Ljubljana: Časnik Finance.
30. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec, N. M. (2003). *Poslovodno Računovodstvo* (dopolnjena izdaja). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
31. Ziegenbein, K. (2008). *Controlling* (9. prerađeno i aktualizirano izd.). Zagreb: RRIF - plus.