

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

UVEDBA SISTEMA MERJENJA
USPEŠNOSTI V PODJETJU: PRAKTIČEN
PRIMER

Ljubljana, september 2007

MOJCA VRBINC

IZJAVA

Študentka Mojca Vrbinc izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Simona Čadeža, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

1. UVOD.....	1
2. RAST, RAZVOJ IN DOBIČEK PODJETIJ	2
2.1. RAZVOJNE FAZE PODJETIJ	3
2.2. URESNIČEVANJE CILJEV POSLOVNEGA SISTEMA.....	4
2.2.1. <i>POSLANSTVO IN VIZIJA PODJETJA.....</i>	<i>6</i>
2.2.2. <i>RAZVOJ STRATEGIJE.....</i>	<i>6</i>
2.2.3. <i>STRATEŠKO PLANIRANJE.....</i>	<i>7</i>
3. KONTROLING IN KONTROLER	9
3.1. ZGODOVINA IN OPREDELITEV KONTROLINGA.....	9
3.1.1. <i>INFORMACIJSKI SISTEM KOT JEDRO KONTROLINGA</i>	<i>10</i>
3.1.2. <i>STRATEŠKI IN OPERATIVNI KONTROLING</i>	<i>11</i>
3.1.3. <i>NALOGE KONTROLINGA</i>	<i>13</i>
3.2. KONTROLER IN NJEGOVA FUNKCIJA V PODJETJU	14
3.2.1. <i>KONTROLERJEVO POROČILO.....</i>	<i>15</i>
3.3. UVAJANJE KONTROLINGA V PODJETJE.....	15
3.4. UMESTITEV KONTROLINGA V PODJETJE.....	17
4. MERJENJE IN PRESOJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA PODJETJA.....	17
4.1. TRADICIONALNO MERJENJE USPEŠNOSTI.....	19
4.1.1. <i>OPREDELITEV KAZALNIKOV</i>	<i>20</i>
4.1.2. <i>DENARNI TOK</i>	<i>21</i>
4.1.3. <i>KRIKA FINANČNIH KAZALNIKOV</i>	<i>22</i>
4.2. SODOBNO MERJENJE USPEŠNOSTI	23
4.2.1. <i>URAVNOTEŽENI SISTEM KAZALNIKOV.....</i>	<i>24</i>
4.2.2. <i>PREDNOSTI IN SLABOSTI UVEDBE URAVNOTEŽENEGA SISTEMA KAZALNIKOV.....</i>	<i>27</i>
5. PRAKTIČNI PRIMER VSTOPAVITVE SISTEMA KONTROLINGA ZA POTREBE LASTNIKA PODJETIJ ALIANTA D.O.O., APR D.O.O. IN PLAN E D.O.O.	28
5.1. PREDSTAVITEV PODJETIJ.....	28
5.1.1. <i>PREDSTAVITEV PODJETJA ALIANTA d.o.o.</i>	<i>29</i>
5.1.2. <i>PREDSTAVITEV PODJETJA APR d.o.o.</i>	<i>30</i>
5.1.3. <i>PREDSTAVITEV PODJETJA PLAN e d.o.o.</i>	<i>31</i>
5.2. PREDLOG UVEDBE SISTEMA KONTROLINGA ZA POTREBE LASTNIKA	32
5.2.1. <i>SEZNAM PREDLAGANIH KAZALNIKOV, KI SE BODO UPORABLJALI PRI MERJENJU USPEŠNOSTI</i>	<i>33</i>
5.2.1.1. <i>Finančni kazalniki.....</i>	<i>34</i>
5.2.1.2. <i>Kazalniki poslovanja s strankami</i>	<i>35</i>
5.2.1.3. <i>Kazalniki notranjih poslovnih procesov</i>	<i>36</i>
5.2.1.4. <i>Kazalniki učenja in rasti</i>	<i>36</i>
5.2.2. <i>ALIANTA d.o.o. IN KONTROLING.....</i>	<i>36</i>
5.2.3. <i>PLAN E d.o.o. IN KONTROLING</i>	<i>37</i>
5.2.4. <i>APR d.o.o. IN KONTROLING.....</i>	<i>37</i>
5.3. NAČRTOVANJE IN SPREMLJANJE DENARNIH TOKOV.....	38
5.4. USKLAJEVANJE ORGANIZACIJE ZA USTVARJANJE SINERGIJ	39
6. SKLEP	39
LITERATURA	41
VIRI.....	43

1. UVOD

Ekonomski teorija pravi, da je temeljni strateški cilj vsakega poslovnega sistema dobiček. To pa od podjetja zahteva prožno poslovanje s hitrim odzivanjem na spremembe v okolju ter prilaganje zahtevam kupcev. Zato je za podjetje v današnjem spreminjajočem se poslovnem okolju zelo pomembno, da ima na voljo pravočasne in zanesljive informacije, s katerimi sprejema in spremlja poslovne odločitve. Torej podjetje potrebuje kazalce in kazalnike, s pomočjo katerih spremlja in presoja poslovanje in uspešnost zastavljenih ciljev.

V diplomski nalogi želim izdelati predlog za vzpostavitev sistema kontrolinga za tri hitro rastoča podjetja, in sicer Alianta d.o.o., APR d.o.o. in Plan e d.o.o. Njihov lastnik R.R. namreč želi na ravni skupine vseh treh podjetij meriti in ugotavljati njihovo uspešnost, oziroma želi imeti pregled nad posameznimi podjetji ter skupino kot celoto. Ideja o vzpostavitvi takega sistema se je razvila iz razlog, ker je lastnik R.R. izgubil nadzor nad celoto, torej nad tem, kaj se in kaj se bo dogajalo s poslovanjem v prihodnosti.

Cilj diplomske naloge, je opredeliti oziroma vzpostaviti ustrezen način zbiranja podatkov v treh podjetjih (vsako podjetje predstavlja samostojno enoto), da bo lastnik R.R. dobil in imel sliko preteklega in prihodnjega poslovanja njegovih podjetij, torej da bo lahko »mirno spal« vsaj nekaj mesecev naprej.

Vsebinsko je diplomska naloga razdeljena na šest delov. Uvodnemu delu sledijo tri poglavja, ki so teoretičnega značaja, peti del pa predstavlja praktičen del. V drugem poglavju bom predstavila model rasti, razvoja in dobička, cilje poslovnega sistema ter opredelila poslanstvo in vizijo podjetja ter z njim povezano strateško planiranje, saj vse skupaj predstavlja nek temelj vsake družbe. V tretjem poglavju bom predstavila kontroling in kontrolerja, v zaključku tega poglavja pa uvedbo kontrolinga v podjetje. V četrtem poglavju bom pisala o merjenju uspešnosti poslovanja, ki je ključna komponenta sistema kontrolinga. V okviru tega poglavja bom na kratko predstavila tudi eno izmed sodobnih metod merjenja uspešnosti, to je sistem uravnoteženih kazalnikov. V praktičnem delu bom podala predlog vzpostavitve sistema kontrolinga za potrebe lastnika v obravnavanih podjetjih iz prakse. Po predstavitvi podjetij bom podala predlog zasnove in uvedbe kontrolinga ter predlagala seznam kazalnikov za merjenje uspešnosti poslovanja. Poglavje bom zaključila z možnostjo izkoriščanja sinergij med njimi, saj je to tudi eno izmed vprašanj lastnika, kako jih izkoristiti. V sklepu diplomskega dela bom povzela najpomembnejše ugotovitve.

Pri pisanju diplomskega dela sem uporabila literaturo z obravnavanega področja. Torej s področja kontrolinga, poslovnega računovodstva, managementa in analize poslovanja podjetja s pomočjo računovodskih kazalnikov. V pomoč pri pisanju mojega dela so mi bili tudi sestanki z lastnikom in njegovimi zunanjimi sodelavci, kjer smo podrobneje razglabljali o problemu in iskali njegove rešitve.

2. RAST, RAZVOJ IN DOBIČEK PODJETIJ

Deyhle (1997, str. 13) navaja, da so uspešna samo tista podjetja, ki vedo, kaj hočejo in ki svoje sodelavce usmerjajo v smislu modela razvoj, rast in dobiček. Po njegovem mnenju naj bi bilo vsako drugačno ravnanje odzivanje na tisto, kar se je že zgodilo.

Razvoj podjetja je kontinuiran, ciljno usmerjen proces spreminjanja na boljše. To pa zadeva različne dele in procese v podjetju, njegovo organizacijo in tudi okolje (notranje in zunanje). Podjetje mora svoje udeležence razvojno usmerjati, če je mogoče pa celo voditi. Razvoj podjetja torej pomeni ponuditi trgu nove izdelke, nove načine njihove uporabe, nove storitve, nove rešitve za kupčeve probleme, nove tržne poti in podobno. Pomeni pa tudi nov način izdelave, novo tehnologijo, uvedbo in nove organizacije (Belak, 1998, str. 27).

Rast podjetja je povezana z večjo količino proizvodov in storitev, ki jih podjetje ponudi na trg. Podjetje raste tudi v primeru, ko se poveča dohodek, ki ga ustvari na trgu, kadar zaposli dodatno delovno silo, če nakupi nove stroje in kadar nove proizvodne zmogljivosti izkoristi v večji meri kot v preteklosti. Rast podjetja se lahko kaže tudi v povečanju profita, spremenjeni politiki cen, v večanju baze kupcev in podobno (Tajnikar, 2000, str. 14).

Če primerjamo oba pojma, vidimo, da pojem razvoj podjetja vključuje za razliko od pojma rasti, ne le količinske spremembe, kot so povečanje ali zmanjšanje prometa, števila zaposlenih, ampak tudi kakovostne spremembe, kot na primer reorganizacijo, nove strateške usmeritve, menjavo pravnih oblik ali lastnikov, učnih procesov in podobno (Cuno, Jürgen, 1995, str. 15).

Z rastjo in razvojem je močno povezana tudi soodvisnost učinkovitosti in uspešnosti podjetja, ki imata različen pomen. Učinkovitost predstavlja razmerje med rezultatom, proizvodom in zanj potrebnimi prvinami. Razumemo jo kot notranjo kategorijo podjetja, ki nam pokaže, kako je družba sposobna določen proces ali izdelek opraviti. Pri presojanju učinkovitosti gre za dva vidika ocenjevanja, in sicer za presojanje tehnične ter ekonomske učinkovitosti (Koletnik, 1997, str. 183). Na drugi strani je uspešnost podjetja družbeno-ekonomsko določena in predstavlja zunanjo značilnost družbe. Uspešnosti ni težko ugotoviti, če med seboj primerjamo rezultat, ki smo ga dosegli s stanjem, ki smo ga nameravali doseči. Uspešnost je torej vezana na dosego ciljev, in sicer višja stopnja doseganja cilja pomeni večjo uspešnost delovanja podjetja. Vendar pa Rejc (1999, str. 26) pravi, da uspešnost poslovanja podjetja ni določena zgolj s cilji, ampak tudi z vsebino poslovanja.

Učinkovitost in uspešnost sta relativna pojma, zanju ne poznamo lestvice, na podlagi katere bi ju bilo moč meriti. Učinkovitost predstavlja prvi pogoj za visoko uspešnost, vendar je sama po sebi še ne zagotavlja, kajti lahko učinkovito uresničujemo napačne stvari. Dejstvo pa je, da

učinkovito uresničevanje postavljenih ciljev vodi do visoke uspešnosti poslovanja (Tekavčič, 2002, str. 665).

Dobiček (kot osrednji poslovni cilj podjetja) je podjetju potreben zato, da lahko iz lastnega vira financira svojo rast in razvoj, da si zagotovi ohranitev delovnih mest, zastavi nove projekte in podobno.

Model RRD (rast, razvoj, dobiček) kaže, da mora biti med njimi kompromis. Zaradi rasti in tržnega deleža morajo biti, kratkoročno gledano, pogosto žrtvovane možnosti za večji dobiček. Če podjetje želi zagotovljen dolgoročni dobiček, ne sme izrabiti vse kratkoročne priložnosti in ugodnosti. Dolgoročen obstoj si podjetje lahko zagotovi tako, da posveča skrb vsem trem sestavinam poslanstva.

2.1. RAZVOJNE FAZE PODJETIJ

Različni avtorji opredeljujejo proces rasti in razvoja z različnimi fazami oziroma modeli rasti in razvoja. V nadaljevanju predstavljam stopnje razvoja podjetja po Churchillu in Lewisu (povzeto po Pučko, 1999, str. 50). Ta model sem izbrala zato, ker se nanaša na novo podjetje v njegovem začetnem obdobju rasti in razvoja, kar sovпада z izbranimi podjetji iz prakse, ki sem jih izbrala.

Faza obstoja – glavne značilnosti te faze so, da ima podjetje enostavno organizacijsko strukturo, da podjetnik sodeluje pri vseh poslih in neposredno nadzoruje zaposlene. Njegova največja skrb je, pridobivanje odjemalcev in razvijanje prodajnih poti za svoje proizvode.

Faza preživetja – v fazi preživetja stopijo tista podjetja, ki so sposobna pridobiti in zadržati zadovoljiv tržni delež. Njihova naloga je, zagotavljati finančne vire za nadaljnjo rast podjetja, da bodo lahko zadovoljevali potrebe trga, na katerega so vstopili. V tej fazi bodo podjetja, ki ne bodo uspela doseči dovolj visokega denarnega toka, porabila ves začetni kapital in propadla. Organizacijska struktura je še vedno enostavna.

V **fazi uspeha** se nahajajo podjetja, ki imajo dobiček tako visok, da ga lahko reinvestirajo ali pa ga porabijo v zasebne namene. Podjetje se počasi spreminja v funkcijsko organizacijsko strukturo. V tej fazi se nekatera podjetja odločijo za nadaljnjo rast in razvoj, spet druga za bolj sproščeno poslovanje.

Faza dezangažiranja – v tej fazi podjetje uresničuje strategijo ustalitve. Prihaja do prvih pretvorb podjetja v družbeniško obliko. Funkcijski poslovodniki prevzemajo nekaj nalog od podjetnika.

V **fazi rasti** je osrednje vprašanje, kako hitro rasti in kako financirati rast. Pristojnosti so že porazdeljene najvišjemu poslovodstvu. Utrjena je že funkcijska struktura. V tej fazi se tudi pokaže, ali je lastnik sposoben s svojim poslovanjem preiti iz malega v veliko.

V **fazi poleta** imajo podjetja že funkcijsko strukturo. Managerji imajo dobro izdelane organizacijske in strateške plane. Problem, s katerim se soočajo je, kako doseči nadaljnjo hitro rast in kje dobiti denar za njeno financiranje. Največja nevarnost v fazi poleta je, če lastnik-podjetnik nima dovolj managerskih sposobnosti, a vseeno želi zadržati popolno kontrolo pri ključnih odločitvah. Na tej stopnji se pokaže, ali je podjetnik pripravljen na tranzicijo iz majhnega v srednje podjetje.

Zadnja faza je **faza zrelosti**, kjer imamo še vedno mala in srednja podjetja, nekatera pa že imajo lastnosti večjih. Njihova skrb je še vedno financiranje hitre rasti podjetja ter ohranitev fleksibilnosti in podjetniškega duha. Pojavijo se lahko problemi nadziranja dobička. Gre za funkcijsko organizirano delniško družbo.

Managerji in lastniki lahko s takšnim poznavanjem razvojnih faz boljše ocenjujejo trenutni položaj svojega podjetja ter predvidevajo prihodnji razvoj. Takšna sistematika jim namreč lahko omogoča osredotočenje na najbolj kritične dejavnike uspeha na posamezni stopnji (več glej Pučko, 1999, str. 55).

2.2. URESNIČEVANJE CILJEV POSLOVNEGA SISTEMA

Cilj¹ je želen bodoči rezultat, ki ga organizacija poskuša doseči v prihodnosti. Cilji podjetja morajo biti konkretno določeni, da so lahko tudi uresničljivi. Nesmiselno je zahtevati nemogoče, da se potem doseže tisto, kar je mogoče. Cilji morajo v podjetju predstavljati merljivo količino, ki služi za ocenjevanje uspešnosti. Določanje ciljev podjetja je namreč ključnega pomena za poslovanje.

Oblikovanje predlogov ciljev poslovnega sistema zadeva širši krog zaposlencev v določenem poslovnem sistemu. Kdo vse je udeležen pri izbiri ciljev, pa je odvisno od lastništva poslovnega sistema, organiziranosti in od njegovega okolja (Melavc, Novak, 2007, str. 44).

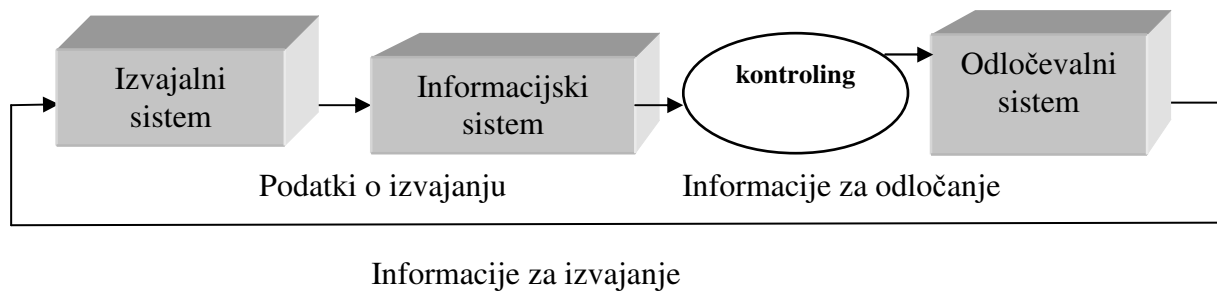
Ljudje veliko svojega časa preživimo v organizacijah, kjer uresničujemo svoje osebne ali širše cilje. Med najpomembnejše organizacije, ki nam omogočajo uresničevanje ciljev, sodijo poslovni sistemi, ki jih razumemo kot od okolja razmejeno in zaokroženo smiselno celoto, ki se ukvarja s poslovanjem (Igličar, Hočevar, 1997, str. 18).

¹ Cilj je lahko kot vsebina gospodarjenja poslovnega sistema izkazan s splošnimi ali gospodarskimi kategorijami. Lahko pa je izkazan le opisno (Melavc, Novak, 2007, str. 44)

Poslovni sistem kot gospodarska enota narodnega gospodarstva je organizirana celota treh prvin poslovnega sistema: zaposlencev, sredstev in obveznosti do virov sredstev. Zaposlenec je najpomembnejši, saj organizira, upravlja, vodi in uporablja obe ostali prvini v smeri uresničevanja ciljev poslovnega sistema (Melavc, Novak, 2007, str. 43).

Vsem poslovnim sistemom je (ne glede na dejavnost delovanja in njihovih ciljev) skupno to, da jih organizirajo in upravljajo ljudje, da njihovega delovanja in vedenja v prihodnosti ni mogoče natančno določiti, saj so izpostavljeni vplivom iz okolja in sestavljeni iz več podsistemov.

Slika 1: Poslovni sistem



Vir: Hočevar, Jaklič, 1999, str. 12.

V izvajalnem sistemu se odvija poslovni proces, katerega rezultat je uporabna vrednost, ki se odraža skozi ustvarjanje izdelkov oziroma storitev. V okvir izvajalnega podsistema spadajo temeljne poslovne funkcije podjetja, in sicer kadrovska, tehnična, nakupna, proizvodna, prodajna in finančna. Bistvo odločevalnega sistema je izbiranje oziroma odločanje med možnostmi delovanja za dosego cilja. V njen okvir spadajo tako imenovane poslovodne funkcije, in sicer funkcija načrtovanja, priprave izvajanja in nadziranja. Kot vidimo na sliki 1, je posrednik med izvajalnim in odločevalnim sistemom informacijski sistem, ki zajema podatke o delovanju izvajalnega sistema in o raznih zunanjih danostih ter oblikuje informacije, ki so potrebne v upravljalnem sistemu. Informacijski sistem tudi oblikuje kvantitativne in kvalitativne informacije za poslovodstvo. Osrednji del informacijskega sistema predstavlja računovodski sistem. Računovodstvo pa se naprej deli na finančno računovodstvo, ki zagotavlja informacije za zunanje uporabnike, in na poslovodno računovodstvo, ki pripravlja informacije za odločanje v odločevalnem sistemu v obliki različnih predračunov, analiz in obračunov. Pri nas se je za ta del računovodstva uveljavil izraz kontroling, ki pa je več kot le informacijski sistem (Hočevar, Jaklič, 1999, str.11). Kontroling kot podporna poslovna funkcija torej sodi v krog upravljalno-informacijskih funkcij. Več o kontrolingu bom predstavila v tretjem poglavju diplomskega dela.

Kako se bodo razvijala in rasla podjetja, je odvisno od mnogih dejavnikov. Med najpomembnejšimi je zagotovo strokovno delo in strateško planiranje poslovanja. Svoja

merila uspeha si podjetje določi na podlagi vizije in strategije, ki jo bo uresničevalo za doseg temeljnega cilja.

2.2.1. POSLANSTVO IN VIZIJA PODJETJA

Vsaka uspešna gospodarska družba mora imeti jasno oblikovano, zapisano in objavljeno predstavo o poslanstvu in viziji. Oba morata biti formalizirana in splošno znana, tako zaposlenim, kot ljudem v okolju. Križaj (1995, str. 3) pravi, da to zaposlene motivira in jim daje smisel dela, v okolju pa oblikuje misijo in osrednji cilj gospodarske družbe ter s tem ustvari kupcu ali konkurentu sliko o sebi.

Vizija podjetja pomeni določiti, cilje in poti za doseg teh ciljev, določiti, kakšen je koncept podjetja, skupaj z organizacijsko strukturo. Vizija je zrcalna slika prihodnosti podjetja, ponavadi je napisana za krajše obdobje, saj daljše obdobje zmanjša realnost napovedi. Vizija mora biti ustrezno predstavljena in zaposleni jo morajo razumeti (Hočevar et al., 2003, str. 74). Dobro utemeljena strateška vizija v današnjem času predstavlja le dodatno, zelo močno orodje v konkurenčnem boju. Svojo pravo moč in vrednost pa vizija dobi s skrbnim in temeljitim analiziranjem, premišljevanjem, testiranjem in popravljanjem.

Drugače kot vizija, ki je vezana na domišljijo, je opredeljeno poslanstvo (misija), ki je definirano kot dolgoročen zapis o namenu organizacije, ki naj bi temeljil na vrednotah in na osrednjih sposobnostih organizacije. Vsebovati mora glavne namene, želje in razloge za obstoj organizacije. Elementi, ki so zajeti v poslanstvu, niso nujno merljivi, saj je namen poslanstva spodbujati in ne nadzorovati doseženega (Hočevar et al., 2003, str. 70).

V viziji in poslanstvu lahko najdemo tudi kulturo organizacije. Gre torej za sistem vrednot, prepričanj ter navad, ki pa v organizaciji ustvarjajo tudi vedenjske norme (Pučko, 2002, str. 272). Podjetje bo uspešno samo v primeru, da bo vsak zaposlenec razumel vizijo in strategijo na način, kako z opravljanjem svojega dela postavljeno vizijo in poslanstvo tudi uresničevati in mu bo tako omogočena samokontrola (Kaplan, Norton, 1996, str. 13).

2.2.2. RAZVOJ STRATEGIJE

Novoustanovljeno podjetje težko uspe brez ustreznega strateškega plana, kako premagati konkurente, vsaj do točke doseganja dovolj velikega tržnega deleža (Stern et al., 2003, str. 33).

V poslovnih vedah ni zaslediti enotnega odgovora na vprašanje, kaj je strategija. Harvardska visoka poslovna šola zajema zelo široko pojmovanje strategije. Opredelila naj bi osnovne strateške smotre in cilje organizacije ter smeri akcije in razmeščanje resursov, ki so potrebni

za doseg cilja. Na drugi strani pa se pojavljajo tisti, ki trdijo, da je strategija splet odločanja v organizaciji (Pučko, 2002, str. 284).

Podjetje se z oblikovanjem svoje strategije poslovanja, ki ga opravi vodstvo podjetja, postavi v določeno razmerje do okolja, v katerem deluje. Uspešnost organizacije je neposredno odvisna od uresničitve strategije. Zato je ta proces potrebno skrbno načrtovati. Strategija ne sme voditi v nastanek neuporabnega dokumenta, ki vsebuje polno nerealnih in ohlapnih obljub ter ciljev, voditi mora v temeljito in celovito analizo podjetja in njegove prihodnosti. Pred začetkom izdelave strategije mora zato podjetje proučiti različne zunanje in notranje dejavnike, ki lahko vplivajo na njeno izdelavo. Strategijo je namreč mogoče uresničiti le, če je jasno in razumljivo opisana, če je sprejeta od vseh, če njeno uresničevanje merimo s kazalniki in če se fokusiramo na njeno uresničevanje. Strategija je torej nabor aktivnosti, ki podjetje pripelje do uresničitve izziva.

Oblikovanje strategije zajema postavljanje dolgoročnih planov učinkovitega obvladovanja priložnosti in nevarnosti v okolju na osnovi prednosti in slabosti podjetja. Sestavljena je iz definicije poslanstva, ciljev, razvijanja strategij in oblikovanja politik podjetja. Uresničevanje strategij je proces, s katerim management, ob upoštevanju kulture, organizacijske strukture in načina vodenja v podjetju, pretvarja strateški plan v prakso s pomočjo oblikovanja programov, projektov, predračunov in postopkov. Podjetje oblikuje ustrezne strategije ali kombinacije le-teh, glede na svoje značilnosti in glede na okolje, v katerem deluje. V času se lahko strategije spreminjajo.

2.2.3. STRATEŠKO PLANIRANJE

Strateško planiranje je proces, s katerim vodstvo podjetja določa glavne smeri poslovanja podjetja ob upoštevanju zmogljivosti podjetja, predvidevanju vedenja konkurence, spremembe v tehnologiji in prihodnjem povpraševanju na trgu. Za uspešno strateško planiranje rabi podjetje ustrezne informacije iz informacijskega sistema v podjetju (Hočevar, 1994, str. 183) in okolja podjetja, kjer je potrebno poznavanje zunanjih vplivnih dejavnikov, kot je družbeno-politična moč in vpliv okolja na podjetje danes in jutri.

Za večino avtorjev je strateško planiranje za dolgoročen razvoj in z njim povezane odločitve eno najpomembnejših področij. Pomembnost odločitev je povezana z velikostjo in trajanjem posledic te odločitve. Zato večina poudarja predvsem dolgoročnost odločitev kot bistvo strateškega planiranja (Rozman, 1993, str. 59).

Zaradi stalnega spreminjajočega okolja je strateško planiranje danes prevladujoče. Je brez časovnega horizonta in opredeljuje način uresničevanja zamisli, poslanstev, smotrov in temeljnih ciljev podjetja. Posluževati se ga morajo vsa podjetja, ne glede na velikost (manjša

podjetja v manj formalni obliki), če želijo preživeti v hitro spreminjajočem se poslovnem okolju.

Razlika med strategijo in strateškim planiranjem je v tem, da strateško planiranje obsega celoten proces planiranja, vključno z določanjem ciljev, strategije pa kažejo le pot za doseg cilja v odvisnosti od okolja, velikosti podjetja in drugih značilnostih in s tem fazo v procesu strateškega planiranja (Rozman, 1993, str. 59).

V malih podjetjih je strateško planiranje povezano z njihovimi značilnostmi, kot tudi z značilnostmi lastnikov v podjetju. Problem, ki ga vidim, je v tem, da se lastniki v malih podjetjih prepozno zatečejo k strateškemu razmišljanju in so usmerjeni predvsem v iskanje in izkoriščanje tržnih priložnosti, to pa je povezano s kratkoročnimi aktivnostmi. V strateško razmišljanje jih ponavadi prisili rast podjetja ali pa slab poslovni rezultat. V malih podjetjih se tako strateško načrtovanje razlikuje glede na stopnje njihovega razvoja. Raziskave kažejo, da se lastniki/managerji v podjetju ne poslužujejo strateškega načrtovanja zaradi (Hunger, Wheelen, 1996, str. 363) pomanjkanja časa, nepoznavanja strateškega načrtovanja, pomanjkanja znanja in sposobnosti na področju strateškega načrtovanja in nezaupanja in zaprtosti.

Glede na to, da moja proučevana podjetja v praksi uvrščam med mikro² podjetja, bom povzela proces strateškega načrtovanja v malih podjetjih, ki poteka v naslednjih fazah (Hunger, Wheelen, 1996, str. 365):

- opredelitev poslanstva
- določanje ciljev
- oblikovanje strategije
- določitev politik

² Prenovljeni Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), sprejet leta 2006 v uradnem listu št. 1 RS 42/6 med drugim določa merila za razvrščanje družb v mikro, majhna, srednja in velika podjetja na podlagi naslednjih kriterijev:

- povprečno število zaposlenih v zadnjem poslovnem letu
- čisti prihodki od prodaje v zadnjem poslovnem letu
- vrednost aktive ob koncu poslovnega leta

Razvrstitev družb v posamezno kategorijo je pomembna zaradi zahtev po sestavljanju letnih računovodskih izkazov in zahtev po njihovem revidiranju. Za razvrstitev družb v posamezno kategorijo mora družba izpolniti dva od zahtevanih meril. Merila razvrščanja družb so se z novelo ZGD-F prilagodila evropskim. V Sloveniji se je s takšno opredelitvijo povečalo število majhnih in srednjih družb, manjše pa je število velikih družb. V spodnji tabeli so prikazane razvrstitve družb v posamezno kategorijo glede na zgoraj omenjene kriterije:

Tabela 1: Razvrstitev družb v posamezno kategorijo pa različnih kriterijih

	MIKRO DRUŽBA	MAJHNA DRUŽBA	SREDNJA DRUŽBA	VELIKA DRUŽBA
ŠTEVILO ZAPOSLENIH	Manj kot 10	Manj kot 50	Manj kot 250	Več kot 250
ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE	Manj kot 2 mio EUR	Manj kot 7,3 mio EUR	Manj kot 29,2 mio EUR	Več kot 29,2 mio EUR
VREDNOST AKTIVE	Manj kot 2 mio EUR	Manj kot 3,65 mio EUR	Manj kot 14,6 mio EUR	Več kot 14,6 mio EUR

Vir: Računovodski izkaz, 2007.

- programska zasnova priprava predračuna
- opredelitev postopkov
- opredelitev meril uspeha

Strateški plan je sredstvo za planiranje prihodnje rasti in profitabilnosti. Predstavlja dokument z vizijo podjetja v prihodnosti in ključ do splošnega procesa planiranja (Pučko, 2003, str. 310). Za večja podjetja je priporočljiva izdelava podrobno sestavljenih planov, medtem ko je za mala podjetja primeren tudi manj podrobno razdelan strateški plan. Pri planiranju je pomembna dolžina obdobja, za katero se pripravlja plan. Ob upoštevanju časovnega vidika in okolja (notranjega in zunanjega) lahko planiranje razdelimo na strateško in operativno.

3. KONTROLING IN KONTROLER

3.1. ZGODOVINA IN OPREDELITEV KONTROLINGA

Kontroling³ ima svoje korenine v drugi polovici devetnajstega stoletja v Združenih državah Amerike, kjer se je razvil iz pojava potrebe po odločevalno naravnem računovodju. V evropskih podjetjih, kjer se o njem danes največ govori, se je začel uveljaviti šele v sedemdesetih letih. Pojmujejo ga na različne načine: kot poslovno filozofijo podjetja, kot poseben slog poslovanja in kot odločevalno naravnano informacijsko, predvsem računovodsko dejavnost. Je »krmilo in motor«⁴ podjetja in njegovega poslovanja; zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo ter poslovno načrtovanje in ekonomsko nadziranje (Koletnik, 2004, str. 55). Kontroling je danes strokovno proučen, v praksi preizkušen in dokazan. V razvitih državah EU ga uporabljajo skoraj vse organizacije. Kontroling uporablja tudi vse več slovenskih organizacij⁴, še posebej tiste, ki veliko izvažajo, sodelujejo s tujimi podjetji ali so jim tuja podjetja pomemben solastnik.

Dobro sta poznana dva pristopa h kontrolingu in sicer anglo-ameriški in nemški. Delovno mesto kontrolerja je pri anglo-ameriškem pristopu izenačeno z delovnim mestom računovodje, kontroling pa je enotno opredeljen kot služba računovodstva oziroma njen del. Koletnik navaja, da je kontroling v ameriških podjetjih osredotočen na podjetniško načrtovanje, izdelavo in interpretacijo notranjih in zunanjih poslovnih informacij, izdelavo ekonomskih analiz ter nadziranje poslovanja. Naloge nemškega kontrolerja se nanašajo na

³ Beseda kontroling (nem. Controlling) ima dve korenini: francosko contre le role oziroma controleur (nem. Gegen die Normalrolle) in angleško to control (nem. Steuern, regulieren). Oba izvorna pojma nas vodita k današnji obliki kontroling, ki pomeni usmerjati in uravnati. Njegova vloga je najprej usmerjena v prihodnost (usmerjati!) in šele nato v preteklost (usklajevati!) (Gl. Hans-Gunther Acholz, 2001, str. 172-208).

⁴ V Sloveniji na področju kontrolinga nismo zaostajali. Zameki današnjega kontrolinga segajo okoli leta 1965 v podjetje MEBLO iz Nove Gorice. Nato je ideja o kontrolingu nekako zamrla. Šele leta 1990 je Zavod za organizacijo in revizijo poslovanja organiziral posvet o kontrolingu in s tem omogočil kontrolingu ponoven zagon. Tako se je začela širi ideja o potrebnosti kontrolinga in danes se zdi, da je pred nami obdobje hitrega razvoja in uveljavljanja kontrolinga in kontrolerjev. (Križaj, 2001, str. 1).

notranje in zunanje računovodstvo, vključujejo naloge z davčnega področja, notranje revizije ter finančnega računovodstva. Za razliko od anglo-ameriškega pristopa, sta pri nemškem pristopu računovodja in kontroler ločeni delovni mesti, kontroling pa je organiziran kot posebna svetovalna, štabna služba v podjetju.

V literaturi najdemo kar nekaj definicij kontrolinga, ki se med seboj razlikujejo v različnih prvinah. Če povzamemo definicije kontrolinga, lahko ugotovimo, da se pojavlja večje število definicij med dvema skrajnima. Ena stran se nagiba k temu, da je kontroling ugotavljanje točnosti in pravilnosti poslovnih aktivnosti, druga stran pa pravi, da je kontroling dejavnost usmerjanja, krmiljenja in koordiniranja poslovnih aktivnosti z namenom doseganja dolgoročnih in kratkoročnih poslovnih ciljev (Hočevar, 2006, str. 8).

Kar nekaj slovenskih računovodskih teoretikov meni, da ni razlike med računovodenjem in kontrolingom. Od računovodij je stroka že pred časom zahtevala, da poleg zunanjega poročanja poskrbijo tudi za ustrezno notranje poročanje. Kontroling ne more biti poslovodska funkcija, ker vsebina kontrolinga ni odločanje, ampak odločanje podpira (Hočevar, 2007, str. 19). Za kontroling je potrebna ustrezna izbira celovitih načrtovanih, predračunskih, obračunskih, analitskih in nadzornih dejavnosti. Kontroling pa ni le izgradnja in zagotavljanje delovanja sistema načrtovanja, predračunavanja, obračunavanja, nadziranja in analiziranja, temveč tudi oblikovanje vsebine načrtov in predračunov, dosežkov in obračunov ter ukrepov v zvezi z odmiki od načrtov in predračunov (Melavc, Novak, 2007, str. 17).

Položaj kontrolinga v organizacijski sestavi poslovnih sistemov je lahko glede na velikost poslovnega sistema različen, vendar obstaja prepričanje, da mora služba kontrolinga imeti močan položaj, v okviru katere se spremlja uspešnost poslovanja podjetja. Kontroling je lahko v podjetju še tako dobro organiziran, vendar če ni uvrščen najmanj na drugo najvišjo poslovodno raven (npr. kot štabni oddelek) poslovnega sistema, ne more delovati učinkovito. Na to, kako bo zasnovan in kam v organizacijski sestavi združbe bo umeščen oddelek za kontroling, vpliva cela vrsta dejavnikov, kot so okolje, velikost in cilji združb, raven kompetenc zaposlenih, pa tudi interes in potrebe managementa po vzpostavitvi kontrolinga, jasna opredelitev odgovornosti, celovit – računalniško podprt informacijski sistem, organizacijska kultura in kontroler (Križaj, 2007, str. 4).

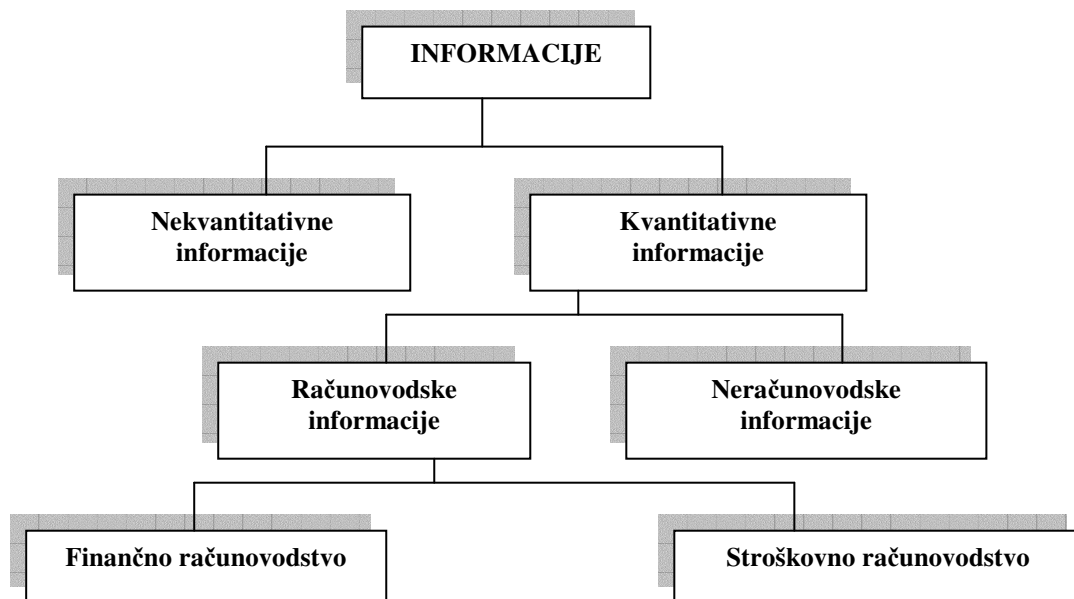
3.1.1. INFORMACIJSKI SISTEM KOT JEDRO KONTROLINGA

Pri izvajanju dejavnosti kontrolinga je delujoč informacijski sistem ključna pomoč pri povezovanju izvajalnega in upravljalnega sistema. Zagotavlja namreč hkratno zbiranje, posredovanje podatkov in oblikovanje informacij. Eden izmed glavnih namenov kontrolinga je namreč pravočasna zagotovitev kakovostnih informacij poslovodstvu. Informacijski sistem (Koletnik, 1996, str. 11) naj bi predstavljal jedro kontrolinga, saj je v njegovi tesni neposredni

zvezi. Podjetje, ki želi nanovo uvesti kontroling službo ali pa reorganizirati že delujočo kontroling službo, mora vso pozornost usmeriti v informacijski sistem podjetja.

Informacije imajo v današnjem okolju izreden pomen. Za vodenje in odločanje v podjetju potrebujemo ogromno informacij, ki morajo biti hitre, točne, jasne in razumljive. Ustrezna informacija je danes »posebna oblika kapitala«, ki omogoča ekonomsko uspešnost vsakega podjetja (Hočevar, 1998, str. 3).

Slika 2: Vrste informacij



Vir: Hočevar, 1998, str. 4.

Informacijski sistem podjetju zagotavlja različne vrste informacij, kot prikazuje slika 2. Kvantitativne informacije so izražene s številkami in pridobljene iz informacijskega sistema. Nekvantitativne informacije pa se ne dajo izraziti s številkami, pridobljene so z opazovanjem, izkušnjami, vtisi in podobno. Obe vrsti informacij sta za podjetje enako pomembni (Hočevar, 1998, str. 15).

Informacijski sistem podjetju ustreza le tedaj, če izpolnjuje najnujnejše pogoje, torej, če pozna odgovore na temeljna vprašanja o čem, kdaj, koga, kdo in čemu informirati (Koletnik, 1996, str. 15). Podjetje mora izbrati tak informacijski sistem, ki bo omogočal pravilno in točno bazo podatkov. Posledice neustrezne informacijske podpore se po mojem mnenju pokažejo na napačnih odločitvah podjetja.

3.1.2. STRATEŠKI IN OPERATIVNI KONTROLING

Najbolj opazna delitev kontrolinga je na strateški in operativni kontroling, ki sta med seboj močno povezana, kar se vidi iz spodnjih opredelitev. Strateški kontroling je pogoj, podlaga in

okvir operativnega kontrolinga. Tabela 2 prikazuje razlike med njima po posameznih področjih.

Operativni kontroling nudi poslovodstvu strokovno podporo s ciljem povečati učinkovitost poslovanja. Njegova temeljna naloga je zagotavljanje strokovne podpore poslovodstvu pri dviganju ravni donosnosti in gospodarnosti, ohranjanje kapitala in plačilne sposobnosti ter usklajeno uporabljanje orodij operativnega kontrolinga. Njegov temeljni cilj je spodbujanje pasivnega prilagajanja spremembam v okolju (Melavc, Novak, 2007, str. 37).

Tabela 2: Operativni in strateški kontroling

OZNAKA/PODROČJE	OPERATIVNI KONTROLING	STRATEŠKI KONTROLING
Osrednja ciljna velikost	Denarni izid, dobiček	Preživetje
Oblikovanje cilja	Količinsko	Količinsko in kakovostno
Prevladujoča usmeritev	Notranjost poslovnega sistema	Okolje poslovnega sistema
Časovna razsežnost	Omejena, kratkoročna	Neomejena, dolgoročna
Prevladujoče informacije	Učinki/stroški Prihodki/odhodki Pritoki/odtoki Prejemki/izdatki Sredstva/obveznosti do virov sredstev	Raznovrstne informacije iz notranjosti in okolja poslovnega sistema, priložnosti/nevarnosti, prednosti/slabosti
Merljivost informacij	V ospredju	Praviloma v ospredju, ni pa nujno
Stopnja svobode	Stalnost temeljnih ciljev in možnost delovanja	Zavestna spremenljivost vseh parametrov načrtovanja, predračunavanja in nadziranja
Stopnja strukturiranja in formaliziranja	Visoko strukturiran in formaliziran postopek	Omejen na dajanje mreže nalog
Stopnja kontrolerjeve samostojnosti	Samostojno področje nalog kontrolerja z medsebojno pomočjo drugih mest in nalog	Potreba po zelo tesnem sodelovanju z drugimi mesti na vseh stopnjah strateškega poslovođenja
Način dela	Natančno določeni postopki dela, delne naloge se lahko prenašajo	Visoka stopnja prilagodljivosti pri delu, večja usmeritev na skupinsko delo

Vir: Melavc, Novak, 2007, str. 38

Strateški kontroling nudi poslovodstvu strokovno podporo s ciljem zvišati raven uspešnosti poslovanja. Njegova naloga je graditi dejavnike prihodnje uspešnosti poslovnega sistema, povečanje njegove vitalnosti in izboljšanje njegovih možnosti za trajen uspeh. Strateški kontroling tudi pomaga pri oblikovanju vizije, poslanstva, ciljev in strategij, ki so pogoji za trajen uspeh podjetja (Melavc, Novak, 2007, str. 37).

3.1.3. NALOGE KONTROLINGA

V strokovni literaturi obstaja več opredelitev in pojmovanj kontrolinga, kot sem že navedla v uvodnem delu poglavja kontroling, zato različni avtorji navajajo veliko različnih definicij in opisov nalog s tega področja, razlikujeta pa se tudi njegov položaj in odgovornost v različnih podjetjih. Naloge kontrolinga morajo slediti ciljem kontrolinga, ti pa so enaki ciljem podjetja.

Naloge kontrolerjev, ki jih je opredelila poklicna organizacija kontrolerjev (Melavc, Novak, 2007, str. 19):

- izgradnja in nadzor poslovodno naravnane računovodstva,
- načrtovanje, predračunavanje in uresničevanje zasnove usklajenega celostnega načrtovanja in predračunavanja dejavnosti poslovnega sistema,
- nadzor nad uresničevanjem načrtov in predračunov, vključno s predlogi ukrepov v primeru odmikov od načrtov in predračunov,
- priprava poročil za notranje uporabnike informacij o načrtih in predračunih,
- priprava poročil za zunanje uporabnike informacij, za lastnike poslovnega sistema, za dobavitelje, kupce,
- varovanje interesov poslovnega sistema glede na davčne obveznosti,
- sodelovanje z zunanjimi nadzorniki,
- skrb za varovanje sredstev poslovnega sistema, vključno s skrbjo za ustrezno zavarovanje,
- zagotovitev učinkovitega osebja in naprav, vključno z računalniško podporo v splošnih službah poslovnega sistema.

Tabela 3 nam prikazuje, kako nemški visokošolski profesorji s področja kontrolinga gledajo na obseg nalog kontrolinga. Iz odgovorov lahko razberemo, da so v ospredju informacije in usklajevanje. Večina anketirancev kot nalogo kontrolinga omenja tudi nadziranje, nadziranje pa ni brez merjenja uspešnosti. Nadziranje je upravljavska funkcija, in sicer presojanje pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja in izvajanja s stališči tistih, ki odločajo, pa tudi odstranjevanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti (Odar, 2006).

Tabela 3: Dejavnost kontrolinga

KONTROLING KOT:	ODGOVORI V %
Oblikovanje informacij načrtovanja, predračunavanja in nadziranja	22
Oblikovanje informacij	13,8
Poseben princip podjetniškega vodenja	3,2
Usklajenost načrtovanja, predračunavanja, nadziranja in priskrbe informacij	41,7
Usklajenost vseh delnih sistemov vodenja	12,4
Zasnova sestave in poteka vseh delnih sistemov vodenja	6,9
Skupaj	100

Vir: Melavc, Novak, 2007, str. 36.

Melavc in Novak (2007, str. 17) pravita, da lahko naloge kontrolinga posplošeno opredelimo kot informacijske in poslovodne naloge, ki usmerjajo poslovni sistem k uresničevanju strateškega cilja, torej k preživetju in iz tega cilja izhajajoče zahteve po uresničevanju operativnih ciljev (uresničevanje določenega dobička in določene stopnje dobička glede na vložena sredstva).

3.2. KONTROLER IN NJEGOVA FUNKCIJA V PODJETJU

Glede na različna pojmovanja kontrolinga so tudi njegove naloge različne (ameriška oziroma evropska različica).

Kontroler opravlja za management poslovno-ekonomsko svetovalno funkcijo pri njegovem ciljno usmerjenem planiranju in upravljanju, ter je zato soodgovoren za uresničenje zastavljenih ciljev. To pomeni, da (Deyhle, 1997, str. 6) :

- skrbi za nazornost in preglednost poslovnega izida, financ in procesov, s čimer prispeva k večji ekonomičnosti,
- celovito usklajuje delne cilje in načrte ter organizira celovito, v prihodnost usmerjeno poročanje,
- moderira procese kontrolinga tako, da vsak odločevalec ukrepa ciljno usmerjeno, na podlagi dobljenih podatkov in informacij,
- zagotavlja preskrbo v ta namen potrebnih podatkov in informacij,
- kontroler ustvarja in vzdržuje sistem kontrolinga.

Kontroler naj bi skrbel za učinkovito podjetniško načrtovanje, ekonomsko nadziranje in analiziranje. Pojasnjeval naj bi ekonomske cilje in naloge ter odmike od zelenih stanj in procesov. Bil naj bi tudi strokovnjak za reševanje poslovnih sporov, predstavljal pa naj bi tudi posrednika med vrhovnim poslovodstvom in drugimi zaposleni na nižjih ravneh odločanja. Njegova skrb je postavljanje in nadziranje skladnih ciljev v vseh poslovnih dejavnostih in njegovo nenadomestljivo orodje je sodoben informacijski sistem (Koletnik, 1999, str. 1).

Ključne lastnosti kontrolerja so pripravljenost za delo, strokovna usposobljenost, osebnostne lastnosti in pogosto tudi etična naravnost. Vloga kontrolerja je na eni strani zagotavljanje vodstvu podjetja verodostojna poročila podrejenih enot, na drugi strani pa naj bi bila njegova vloga pomagati poslovodjem podrejenih enot pri planiranju in nadziranju (Hočevar, 1994, str. 158).

Problem, ki se kaže v praksi, je ta, da je med managerjem in kontrolerjem prevelika distanca, oziroma, da si management vzame premalo časa za komuniciranje s kontrolerjem. Vzroka za to ni iskati samo v pomanjkanju časa s strani managementa, ampak tudi v premajhni aktivnosti, samoiniciativnosti in vztrajnosti s strani kontrolerjev, saj ti le čakajo na pobudo in zahtevo managementa (Križaj, 1998, str. 16).

3.2.1. KONTROLERJEVO POROČILO

Najpomembnejša zahteva pri delu kontrolerja je, da morajo biti poročila prilagojena uporabnikom oziroma vsebinsko morajo biti tako sestavljena, da jih njihov prejemnik razume. Prejemnika poročil morajo poročila tudi motivirati za podatke in sprejem odločitev, ki izhajajo iz njih. V poročilo morajo biti vključene vse pomembne informacije in pravočasno dane v uporabo. Ni dovolj, da so dejstva samo predložena vodstvu, morajo biti tudi ustrezno razložena. Zaželeno je, da kontroler na poročila doda svoja mnenja, opazke in komentarje, saj to poročilu predstavlja dodano vrednost.

Palle Hansen je postavil nekaj zahtev za sestavo konstruktivnega poročila (Deyhle, 1997, str. 158):

- morajo ga dobiti vodje vseh ravni v podjetju, ki zahtevajo njihovo odgovornost,
- vsebovati mora bistvene podatke,
- prinaša naj tako dosežene kot planirane podatke,
- vsebujejo naj podatke o razlikah med planiranimi in doseženimi zneski, odmiki naj bodo izraženi absolutno in v odstotkih ter kumulativno,
- vsebujejo naj razloge za nastanek odmikov, predloge za izboljšanje stanj,
- poleg rutinskih poročil naj bi uporabniki dobili tudi posebna poročila, kar pomeni predvideti želje in potrebe podjetja,
- vsebovala naj bi tudi kombinacijo tabel in grafikonov,
- oddana morajo biti pravočasno (vsak dan, teden, mesec),
- morajo biti prilagodljiva, ne vezana na formalno računsko in tehnično usklajevanje,
- pomembna področja za sestavo poročil so prihodki, stroški in predvsem dobiček.

Oblikovanje informacij je koncept vizualizacije podatkov s pomočjo intuitivnih grafikonov in jasne strukture poročil. Cilj oblikovanja informacij je doseči čim večjo berljivost za prejemnika. Pripravljalci informacij lahko svoja poročila bistveno izboljšajo z uporabo nekaj čisto enostavnih pravil, kot na primer: z nadomestljivo legendo z napisi neposredno pod kategorijami podatkov, pravilno uporabo merila, konsistentno uporabo barv, ustrezno izbiro grafike in podobno (Lapajne, 2006, str. 6). Če se kontroler odloči za kombiniranje in uporabo večkratnih grafikonov, lahko zgradimo poročila, ki nudijo več nivojev branja informacij. Tako ima uporabnik hiter pregled nad celoto in ključnim sporočilom, vse do podrobnosti, ki razkrivajo vzroke in novo znanje. Grafična znanja naj bi bila tudi bolj pregledna od tabel (Lapajne, 2006, str. 7).

3.3. UVAJANJE KONTROLINGA V PODJETJE

Uvajanje kontrolinga je samostojen projekt vodstva podjetja. Mora biti sistematično vodeno in nadzirano. Njegovo uresničevanje poteka v naslednjih korakih (Koletnik, 2004, str. 22):

- pripravljalna faza,
- uvajanje oziroma vpeljava kontrolniškega sistema,
- uresničevanje kontrolinga.

Prvi korak v **pripravljalni fazi**, ki ga moramo narediti, je ta, da natančno opredelimo, kaj želimo z uvajanjem kontrolinga doseči. Nato določimo projektni tim (vanj moramo vključiti tudi vodstvo) in ostale projektne time glede na ciljno področje. Sledi izdelava terminskega načrta, ki podjetju omogoča sprotno preverjanje, ali projekt sledi zastavljenim rokom za doseg pred postavljenih ciljev. Nato sledi korak, v katerem naredimo analizo dejanskega stanja, kjer je potrebno proučiti obstoječo organiziranost, obstoječi sistem vodenja, upravljanje in podprtost odločitvenih ravni z ustreznimi informacijami. Nato na podlagi vseh ugotovitev, definiramo želeno stanje. Z opredelitvijo zelenih in potrebnih podatkov ter informacij za vse odločitvene ravni se v bistvu začne definiranje sistema kontrolinga, ki pomeni celoto ljudi, delovnih sredstev, predmetov dela ter njihovih medsebojnih odnosov in povezav. Poseben poudarek v pripravljalni fazi je potrebno nameniti tudi izdelavi predračuna stroškov projekta uvedbe kontrolinga (Potočnik, 1996, str. 122).

V fazi **vpeljave kontrolniškega sistema** gre za uresničevanje sistema kontrolinga v podjetje, kakršen je bil zamišljen v pripravljalni fazi. Uvajanje kontrolinga lahko delamo skladno z drugimi projekti, ki jih sproža uvajanje kontrolinga v podjetju. Tako lahko na primer sočasno uresničujemo tudi projekt gradnje računalniške rešitve ali pa uvajanje finančnega in stroškovnega računovodstva in podobno (Koletnik, 1996a, str. 35). Zelo koristno je v tej fazi organizirati izobraževalni seminar za vodilne in ostale zaposlene, katerim je potrebno še posebej predstaviti smisel uvedbe kontrolinga in jih motivirati za sodelovanje. Pri uvajanju je potreben tudi stalen nadzor, da ne prekoračimo rokov, ki smo si jih postavili v terminskem planu, nadzor nad opredeljenimi nalogami in predračunom stroškov, ki so bili predhodno predvideni.

Faza **uresničevanja kontrolinga** vsebuje vse prej omenjene procese: načrtovanje, evidentiranje, nadziranje in informiranje. V tej fazi primerjamo in proučujemo uresničene in načrtovane procese ter stanja. Ob tem analiziramo odmike in pripravljamo predloge za njihovo odpravo. Z analizo odklonom velikokrat pridemo do alternativnih rešitev. Odklone mora kontroler dobro proučiti glede na vedenje in končni cilj podjetja. Izbrati mora najboljše rešitve in jih ponuditi poslovodstvu. Ta faza ne pozna zaključka, ampak le nenehno ponavljanje in ciljno usmerjanje. Dejstvo je, da je potrebno za uspešno uresničevanje kontrolinga, s tem pa doseganje postavljenih ciljev, redno in sistematično izvajanje kontrolinga (Koletnik, 1996a, str. 36).

Iz vsega navedenega lahko sklepamo, da je pogoj za uspešno vzpostavitev in kasnejše delovanje in razvoj kontrolinga ureditev osnovnih poslovnih procesov družbe in na tej osnovi izgradnja ustreznega računalniškega informacijskega sistema.

3.4. UMEŠTITEV KONTROLINGA V PODJETJE

Družinska podjetja in podjetniki običajno kar dobro shajajo brez kontrolinga, saj imajo kot majhne enote lahko vse pod nadzorom. Potreba po vzpostavitvi sistema kontrolinga pa premosorazmerno narašča z velikostjo podjetja. Majhna in srednja podjetja se zato ukvarjajo z vprašanjem, ali naj za naloge kontrolinga zaposlijo določeno osebo ali naj te naloge opravlja kar računovodja ali pa direktor.

Organiziranost kontrolinga v podjetju je lahko znotraj podjetja ali pa zunaj njega kot »outsourcing«. V velikih gospodarskih družbah, ki imajo zgrajen celovit sistem stroškovnega in finančnega računovodstva, je bolj smiselna uvedba notranjega kontrolinga. Različni avtorji predlagajo, da je uvajanje in izvajanje kontrolinga v manjših in včasih tudi srednjih podjetjih bolj smiselno zaupati zunanjim kontrolerjem, ker imajo ti svetovalci več znanja, saj nudijo svoje storitve raznim podjetjem in si na ta način pridobivajo bogate izkušnje, kar jim omogoča, da so hitrejši, uspešnejši in cenejši za podjetje. Največji problem uvedbe kontrolinga znotraj podjetja je pomanjkanje ustreznega znanja in izkušenj na tem področju ter obremenjenost s tekočimi nalogami.

Ob uvedbi lastnega kontrolinga v malih podjetjih prihaja do tega, da sam podjetnik opravlja naloge kontrolinga ob istočasnih drugih operativnih nalogah. Tako pride do zanemarjanja strateških nalog (usmeritev) podjetja. Tak kontroling je ponavadi nesistematičen, zato ne doseže pravih koristi. Uspešen kontroling mora biti namreč sistematičen, to je stalen. Za mala prodorna podjetja je bolje, da se odločijo za popolni ali delni informacijski servis (Koletnik, 2004, str. 29). Če je funkcija kontrolinga uvrščena v oddelek računovodstva, lahko vodja računovodstva naloge opravlja le pomanjkljivo, ker je računovodstvo usmerjeno v preteklost, kontroling pa v prihodnost in spremlja uresničevanje zastavljenih ciljev. Torej ali se bo gospodarska družba odločila za notranji ali zunanji kontroling, je odvisno, kaj je zanj racionalnejše in uspešnejše.

Raziskava, ki jo je izvedla International Controller Association in Chair for Controlling & Telecommunication of the WHU Otto Beisheim School of Management, je pokazala, da obstaja močna povezanost med razvitostjo kontrolinga in uspešnostjo podjetja, in sicer uspešno razvit kontroling prispeva k uspešnosti podjetja (Kontrolerjev glasnik, 2007).

4. MERJENJE IN PRESOJANJE USPEŠNOSTI POSLOVANJA PODJETJA

Merjenje in presojanje uspešnosti poslovanja je ožji pojem kot pojem kontroling. Pri kontrolingu gre namreč za sistematičen proces spremljanja poslovanja, medtem ko je merjenje lahko tudi ad hoc.

Merjenje uspešnosti podjetja je izrednega pomena za nenehno učenje, prenavo in spreminjanje podjetja. Informacije o uspešnosti poslovanja so temelj za sprejemanje pomembnih poslovnih odločitev. Rezultate je mogoče meriti na različne načine. Za celovito merjenje in presojanje uspešnosti poslovanja je potrebno zajeti tako cilje udeležencev kot strategijo podjetja.

Kot sem opredelila v drugem poglavju, uspešnost pomeni, delati prave stvari. Ta definicija pa omogoča njeno neizogibno povezanost z doseganjem temeljnega cilja delovanja podjetja. Uspešnost poslovanja je potrebno najprej izmeriti, nato pa presoditi ali izračunana vrednost kazalnika, ki smo ga izbrali kot merilo uspešnosti, kaže pravo sliko o dejanski uspešnosti poslovanja (Tekavčič, 2002, str. 665). Podatke za izračunavanje uspešnosti poslovanja običajno zagotavlja računovodstvo.

Če želi vodstvo sprejeti kakovostne odločitve, mora razpolagati z veljavnimi informacijami o uspešnosti poslovanja podjetja kot celote. Veljavne informacije so tiste, ki celostno zajamejo uspešnost poslovanja, pri čemer je le-ta določena z vsebino in cilji delovanja podjetja (slika 3). Izhodišče za izbor kazalcev za merjenje in presojanje uspešnosti so cilji (prva določljivka uspešnosti poslovanja) vseh udeleženih v poslovanju podjetja in ne samo lastnikov. Temeljna mera uspešnosti poslovanj je ponavadi ena sama in odraža cilj lastnikov podjetja, drugi kazalci pa ponavadi odražajo cilje ostalih pomembnih interesnih skupin. Druga določljivka uspešnosti poslovanja so vsebinska področja, ki so določena s strategijo podjetja, to so strateško pomembna področja oziroma strateški dejavniki uspeha (Rejc, 1999, str. 87).

Dobro merilo uspešnosti poslovanja podjetja mora po mojem mnenju omogočati kvalifikacijo preteklih poslovnih dogodkov na tak način, da omogoča napovedovanje bodočih rezultatov.

Slika 3: Uspešnost poslovanja podjetja je določena z vsebino in cilji poslovanja



Vir: Rejc, 1999, str. 88.

V nadaljevanju bom predstavila tradicionalno in sodobno merjenje uspešnosti in v tem okviru opredelila novejši pristop uravnoveženega merjenja uspešnosti. Menim, da je uravnoveženi sistem kazalnikov odlična metoda za spremljanje in merjenje uspešnosti podjetja ter nakazovanje trendov v prihodnosti.

4.1. TRADICIONALNO MERJENJE USPEŠNOSTI

Tradicionalno pojmovanje uspešnosti poslovanja izhaja iz reševanja temeljnega ekonomskega problema v okviru procesa gospodarjenja, ki se kaže v omejenosti dobrin, s katerimi ljudje zadovoljujemo svoje potrebe, gospodarjenje pa je zavestna človekova dejavnost, usmerjena v reševanje tega problema. Uspešnost meri in presoja s pomočjo treh delnih kazalnikov, in sicer: produktivnosti dela⁵, ekonomičnosti⁶ in rentabilnosti⁷. Vsak izmed njih opredeli uspešnost z drugega zornega kota in šele hkratna obravnava vseh treh daje celovito sliko o uspešnosti poslovanja (Tekavčič, 2002, str. 667). Tradicionalni sistemi merjenja uspešnosti se osredotočajo predvsem na finančne in računovodske kazalnike, ki za uspešno podjetje pojmujejo tisto, ki posluje čim bolj dobičkonosno. Tak način merjenja je ponujal dobro sliko preteklega poslovanja.

Med tradicionalne modele za spremljanje uspešnosti poslovanja lahko uvrstimo računovodski in finančni model. Prevladujoči vir informacij o uspešnosti poslovanja pri računovodskih modelih so računovodski podatki, pri finančnem modelu pa finančni podatki (Rejc, 2002, str. 128).

Tradicionalno se je uspešnost proučevala predvsem z vidika lastnikov. Najpomembnejša merila z vidika lastnikov podjetja pa so finančna merila. Kot ključni finančni kazalci se ponavadi navajajo: dobiček, donosnost investicije, rezidualni dobiček⁸, tržna dodana vrednost in ekonomska dodana vrednost (Čadež, 2006, str. 73). Ekonomska dodana vrednost ali krajše EVA je merilo uspešnosti poslovanja podjetja. Omogoča poslovno odločanje, ki je v skladu s cilji lastnikov. Model EVA temelji na ideji, da podjetje lahko pridobi nov kapital na trgu kapitala le, če je sposobno povečevati vrednost naložb investitorjem. Da bo podjetje povečalo vrednost naložb investitorjev, mora biti ustvarjeni dobiček večji od stroška kapitala, pri čemer je strošek kapitala z vidika investitorjev pričakovani donos na kapital (Kaplan, Norton, 2000, str. 36). EVA meri razliko med ustvarjenim dobičkom in stroškom kapitala. EVA dobimo v več korakih (več o tem glej Rejc, 2000, str. 58).

⁵ Produktivnost dela je naturalno merilo uspešnosti poslovanja, ki jo izračunamo z razmerjem med proizvedeno količino poslovnih učinkov in zanj vloženi delovni čas ali z ustreznim recipročnim kazalnikom (Tekavčič, 2002, str. 668).

⁶ Ekonomičnost poslovanja predstavlja razmerje med ustvarjeno količino poslovnih učinkov in zanj potrebnimi stroški ali z ustreznim recipročnim kazalnikom (Tekavčič, 2002, str. 669).

⁷ Rentabilnost poslovanja (dobičkonosnost kapitala), ki je zanimiva predvsem z vidika lastnika, je opredeljena z razmerjem med dobičkom in zanj vloženi povprečni kapitalom (Tekavčič, 2002, str. 672).

⁸ Rezidualni dobiček nam pokaže, koliko dobička ostane lastnikom po odšteti davkov in vseh stroškov kapitala (lastniškega in dolžniškega).

Finančni kazalniki imajo to dobro lastnost, da jih lahko povzamemo med različnimi poslovnimi enotami in tako dobimo splošno finančno uspešnost podjetja (Kaplan, Norton, 2001, str. 412). Zaradi hitrih sprememb v poslovnem okolju tako javnega kot zasebnega sektorja je prišlo do nezadovoljstva s tradicionalnimi sistemi merjenja uspešnosti in do sodobnega načina merjenja uspešnosti, ki ga predstavljam v točki 4.2.

4.1.1. OPREDELITEV KAZALNIKOV

Kazalniki so zgoščene informacije, ki naj bi dajale možnost enostavne kontrole in nadzora poteka procesa ter njihovih rezultatov. Uporabljati so jih začeli kot sredstvo analize kratkoročne kreditne sposobnosti ob koncu 19. stoletja. Po definiciji SRS so računovodski kazalniki relativna števila, ki se nanašajo na gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki. Uporabljajo se z namenom odločanja, kar pomeni, da imajo značilnost preventivnega nadzora. Omogočajo uspeh ali neuspeh narediti merljiv, zmanjšati obseg podatkov s poudarkom na najpomembnejših.

V strokovni literaturi so računovodski kazalniki razdeljeni po različnih kriterijih. Glede na računovodsko dejavnost ločimo kazalnike finančnega, poslovnega in stroškovnega računovodstva. Glede na uporabnike ločimo kazalnike za notranje in zunanje uporabnike. V Slovenskih računovodskih standardih (standard 29)⁹ pa zasledimo, da so kazalniki razvrščeni po skupinah glede na vsebino pojavov, ki jih pojasnjujejo. Kazalniki so lahko izraženi kot:

- koeficienti (relativna število, ki izraža razmerje med raznovrstnima velikostma, ki sta med seboj primerljiva),
- indeksi (relativna števila, ki izražajo razmerje med istovrstnima velikostma)
- stopnja udeležbe (relativno število, ki izraža razmerje med dvema istovrstnima velikostima, od katerih se prva nanaša na del in druga na celoto istega pojava).

Vsako posamezno podjetje je z vidika izbora kazalnikov in njihove informacijske vrednosti samostojno, saj je izbira kazalnikov velika, vsi pa nimajo enake izrazne moči za vsa podjetja. Kavčič (2001, str. 24) navaja, da je kazalnike smiselno proučevati v času, v primerjavi s sorodnim podjetjem ali s povprečjem panoge. Najpogostejše skupine kazalnikov so dobičkonosnost, obračanje sredstev, analiza financiranja, plačilna sposobnost, gospodarnost, kazalniki investiranja in tržne vrednosti. Poleg posameznih kazalnikov, ki nam omogočajo vpogled v poslovanje podjetja z različnih vidikov, so se razvili tudi povezani kazalniki, ki združujejo več posameznih kazalnikov in nudijo boljše izrazno moč ter vpogled v medsebojno vplivnost posameznih kazalnikov.

⁹ V SRS je opredeljenih dvainšestdeset računovodskih kazalnikov. Uvrščajo se v osem skupin (Kavčič, 2001, str. 25-32): temeljni kazalniki stanja financiranja, temeljni kazalniki stanja investiranja, temeljni kazalniki finančnega ustroja, temeljni kazalniki obračanja, temeljni kazalniki gospodarnosti, temeljni kazalniki dobičkonosnosti, temeljni kazalniki dohodkovnosti in temeljni kazalniki finančne tokovnosti.

Poleg računovodskih kazalnikov poznamo tudi računovodske kazalce, ki so izraženi v denarni merski enoti in nam kažejo stanje določene gospodarske kategorije. Pojma se med seboj razlikujeta. Kazalci, ki predstavljajo širši pojem, so absolutna števila in se nanašajo na pomembne gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki, kot na primer sredstva, dobiček in kapital.

4.1.2. DENARNI TOK

Denarni tok (cash flow)¹⁰ je zelo pomemben kazalnik uspešnosti poslovanja, ki prikazuje denarne (finančne) tokove v proučevanem obdobju. Gre za prikaz prejemkov, ki pomenijo neposredno povečanje denarnih sredstev in izdatkov, ki neposredno znižujejo denarna sredstva. Na končno stanje denarnih sredstev vpliva razlika med prejemki in izdatki (Hočevar et al, 2003, str. 268). To pa seveda nima kaj opraviti z dobičkom, saj ta ponavadi vključuje tudi denar, ki ga stranke dolgujejo. S spremljanjem denarnega toka podjetje dobi informacijo o njegovi uspešnosti in prepoznavanju finančne priložnosti.

Pri svojem poslovanju se podjetje neprestano srečuje s tveganjem, da postane nelikvidno¹¹ in plačilno nesposobno¹², zato mora stalno spremljati svoje finančno poslovanje in načrtovati tokove denarnih sredstev. Fekonja (2005, str. 89) navaja, da načrtovanje in spremljanje denarnih tokov še posebno velja za podjetja, ki so manj uspešna in tista, ki imajo neenakomerne prilive oziroma podjetja z majhnim številom kupcev, kjer vsak prispeva pomemben delež celotnih denarnih prejemkov podjetja. Ostala podjetja, ki nimajo težav s plačevanjem svojih obveznosti pa lahko z načrtovanjem in spremljanjem denarnih tokov ugotavljajo optimalno likvidnostno rezervo, preostanek denarnih sredstev pa vlagajo v bolj donosne oblike.

Pomembnejše kot sestavljanje izkaza denarnih tokov za preteklo dogajanje je sestavljanje načrtovanega izkaza denarnih tokov, ki pomaga pri načrtovanju plačilne sposobnosti. Načrt denarnih tokov je najbolj kakovosten prikaz finančnega načrta, saj se v njem neposredno izražajo prejemki in izdatki denarja v posameznem obdobju. Najbolj pomembno je kratkoročno finančno načrtovanje in znotraj njega operativno (tedensko, dnevno), saj brez njega ni mogoče brez večjih tveganj zagotoviti pravočasno poravnavanje prevzetih obveznosti. Pri načrtovanju denarnih tokov je potrebno proučiti pretekla leta poslovanja in na

¹⁰ Izkaz denarnih tokov se pri nas opredeljuje v SRS 26, v katerem so na pošten in resničen način prikazane spremembe stanja denarnih sredstev za poslovno ali medletno obdobje. Izkaz sestoji iz štirih podbilanc¹⁰. Denarni tokovi pa se lahko ugotavljajo po neposredni (SRS 26 priporoča to metodo), posredni ali skrajšani posredni metodi. Podjetja pa poleg predpisanega izkaza denarnih tokov po GAAP¹⁰ v ZDA in po SRS ter MSRP (Mednarodni standardi računovodskega poročanja) v Sloveniji uporabljajo tudi drugačne pokazatelje, ki pa jih računovodski standardi ne predpisujejo (Pevac, 2007, str. 8-10).

¹¹ podjetje svoja sredstva ne more spremeniti v likvidno obliko sredstev

¹² podjetje je nesposobno plačevati tekoče zapadle obveznosti

tej osnovi in trenutno zbranih informacij okvirno načrtovati potreben obseg sredstev glede na predviden obseg poslovanja.

Spremljanje izkaza denarnega toka je za podjetja (predvsem majhna) izrednega pomena, ker jim pomaga pri napovedovanju denarnih tokov, omogoča boljše ocenjevanje kakovosti dobička, sprememb zmogljivosti, finančne fleksibilnosti ter plačilne sposobnosti in pregled nad finančno in investicijsko dejavnostjo. V primerjavi z bilanco stanja in izkazom poslovnega izida ima izkaz denarnih tokov prednost, saj ni pod vplivom (Hočevar et al., 2003, str. 269):

- prevrednotenj zaradi inflacije, ki so na tak ali drugačen način vključena v bilanco stanja in izkaz poslovnega uspeha,
- sprememb računovodskih ocen in usmeritev, ki vplivajo predvsem na različno vrednotenje sredstev v bilanci stanja in prek tega tudi v izkaz poslovnega izida,
- kreativnega računovodstva.

4.1.3. KRITIKA FINANČNIH KAZALNIKOV

Kritika finančnih kazalcev zajema dve dimenziji: govorimo lahko o neustreznosti kratkoročnih finančnih kazalcev in na drugi strani o nezadostnosti drugih finančnih kazalcev za presojanje uspešnosti poslovanja. Ob tem se poudarja, da se nezadostnost finančnih kazalcev pojmuje z vidika presojanja uspešnosti poslovanja in ne z vidika merjenja (Rejc, 1999, str. 66).

Če so finančne kategorije neprimerno vsebinsko izračunane, govorimo o neustreznih finančnih kazalcih. Lahko so izračunane za neprimerno obdobje ali ne upoštevajo vseh potrebnih kategorij. Najbolj pogosta razlaga neustreznosti finančnih kazalcev je ta, da iz njih ni mogoče razbrati, kateri dejavniki so prispevali k uspešnosti poslovanja, ki je izkazana s temeljno enoto mere. (Rejc, 1999, str. 67).

Problemi merjenja uspešnosti poslovanja samo s finančnimi merili so (Čadež, 2006, str. 74):

- prevelika kratkoročna usmerjenost,
- ne vsebujejo primerjave s konkurenco,
- vzpodbujajo nezaželeno obnašanje managerje (prikrojavanje podatkov, ki managerje spodbuja k prikazovanju čim večjega dobička).

Slaba lastnost izključne uporabe finančnih meril uspešnosti je, da vzpodbuja maksimiranje kratkoročne uspešnosti na račun dolgoročne in ne podpira uresničevanje strategije podjetja. Zato je v podjetju zelo pomembno tudi merjenje uspešnosti z nefinančnimi kazalniki (Čadež, 2006, str. 72). Mnogi managerji so že leta spremljali kakovost, tržni delež in ostale nefinančne kazalce, vendar ti niso bili enakovredni finančnim pri določanju strategij, bonusih in ostalih nagradah (Rejc, 2003, str. 118).

Da bi razumeli današnje dejavnike, ki ustvarjajo uspešno prihodnost podjetja, je potrebno uporabljati boljše informacije, kot jih dobimo s tradicionalnim sistemom merjenja uspešnosti. Managerji se morajo zavedati in dati prednost sodobnim modelom spremljanja uspešnosti zaradi spremenjenih notranjih pogojev in konkurenčnega okolja (Rejc, 2002, str. 6).

4.2. SODOBNO MERJENJE USPEŠNOSTI

»Sedanji organizacijski koncepti in orodja so neprimerni za obvladovanje in nadzor poslovanja. Potrebujemo povsem nove načine merjenja poslovne uspešnosti organizacij - recimo jim kar poslovni auditi«. S tem stavkom je Peter Drucker opozoril, da so novi načini merjenja poslovne uspešnosti stvarna potreba, ki bo omogočila potreben veter sprememb v organizacije, ki svojo uspešnost še vedno merijo z merilom, ki zgolj izraža preteklo poslovanje, torej z dobičkom (Nefinančna merila poslovne uspešnosti, 2007). Sodobno opredeljevanje uspešnosti poslovanja nikakor ne izključuje vloge finančnih kazalcev, vendar se težišče informacij prenaša k nefinančnim kazalcem. Hkrati pa se pojmovanje uspešnosti kaže s spletom več enakovrednih kazalcev. Sodobno pojmovanje uspešnosti poslovanja je torej tisto, kjer se nefinančne kazalce obravnava kot enakovredne finančnim in se jih uporablja za presojanje uspešnosti poslovanja podjetja kot celote (Rejc, 1999, str. 69). Uspešno podjetje je namreč danes usmerjeno h kupcu, je hitro prilagodljivo, prijazno do zaposlenih in okolja ter podobno.

V literaturi lahko zasledimo vrsto nefinančnih kazalnikov za merjenje uspešnosti posloводства. Nefinančne oziroma neračunovodske informacije razumemo kot tiste, ki se nanašajo na nedelarne kategorije, oziroma so izraženi v nedelarni enoti dela. Nefinančni kazalniki (Tekavčič, 2002, str. 680) so predvsem kazalniki, s katerimi merimo učinkovitost posameznih delov poslovnega procesa. Različni avtorji predlagajo različne nefinančne kazalnike za presojanje uspešnosti poslovanja. Nekateri so mnenja, da jih je potrebno v celoti nadomestiti s nefinančnimi kazalniki, nekateri pa govorijo o medsebojni dopolnitvi enih in drugih (Tekavčič, 2002, str. 681). Primer nefinančnih kazalcev so stalnost in zadovoljstvo kupcev, stopnja rasti odhodkov za raziskave in razvoj, neto fluktuacija, število partnerstev in podobno.

Nefinančni kazalci dajejo poslovodstvu pomembno dopolnilo k finančnim informacijam, ne morejo pa jih nadomestiti. Odražajo tudi strateško pomembne nefinančne dejavnike uspešnosti, ki običajno predstavljajo osnovo za konkurenčno prednost in peljejo do dobrih finančnih rezultatov (Rejc, 1999, str. 88).

Novi sistemi merjenja poslovne uspešnosti imajo torej trojno nalogo, in sicer na eni strani z izjemno natančnostjo ugotavljati signale, ki bi slabili imunski sistem organizacije in preprečili razvoj bolezenskih znamenj. Na drugi strani je njihova vloga merjenja namenjena nadzoru parametrov, povezanih z zadovoljstvom potrošnikov, zaposlenih, delničarjev,

obvladovanjem poslovnih procesov in sposobnostmi organizacije, da inovira in nenehno ustvarja dodatno vrednost. Tretja funkcija sodobnih merilnikov poslovne uspešnosti, ki kaže profit, pa je povezana z izborom tistih informacij, ki nenehno postavljajo organizaciji nove izzive in zavestno nevtralizirajo »čredno« logiko merjenja poslovne odličnosti (Nefinančna merila, 2007).

Med sodobne modele za merjenje uspešnosti lahko uvrstimo kombinirane ter strateške modele. Prvi v določeni meri ustrezajo značilnostim sodobnega spremljanja uspešnosti poslovanja s tem, da ne upoštevajo poslanstva, strateških ciljev podjetja oziroma strategij. Na drugi strani lahko strateški model štejemo kot najvišjo razvojno stopnjo in resnično sodobno spremljanje uspešnosti poslovanja. Njihova značilnost je, da managerjem predstavlja tako finančne kot nefinančne kazalce, ki pokrivajo različne vidike in predstavljajo način, kako vključiti v strukturo kazalcev uspešnosti vizijo in strategijo podjetja (Rejc, 2002, str. 128). V nadaljevanju predstavljam enega v svetu najbolj uveljavljenih modelov za merjenje uspešnosti poslovanja: uravnoteženi sistem kazalnikov, ki sem ga izbrala iz razloga, ker omogoča spremljanje uspešnosti poslovanja preko finančnih in nefinančnih kazalnikov in ker omogoča uresničevanje strategije.

4.2.1. URAVNOTEŽENI SISTEM KAZALNIKOV

Ker računovodska merila ne vrednotijo prave konkurenčne prednosti podjetij, so nastale potrebe po novem izkazovanju in merjenju uspešnosti. Različni avtorji so predlagali svoje metode, katerih osnovni cilj je prikazati strateško uspešno podjetje. Od vseh predlaganih metod se je najboljše uveljavila metoda imenovana sistem uravnoteženih kazalnikov (Hočevar, 2003).

Uravnoteženi sistem kazalnikov (ang.: The Balanced Scorecard ali krajše BSC) sta razvila Robert S. Kaplan in David P. Norton z namenom, da bi zagotovila managerjem in lastnikom spremljanje uresničevanja strategij, saj se BSC uporablja za prepoznavanje, kako zadovoljiti finančni interes lastnikov v skladu s strategijo. Omogoča spremljanje poslovanja na več področjih. Kaplan in Norton (2000, str. 20) navajata, da uravnoteženi sistem kazalnikov dopolnjuje pretekle finančne kazalnike uspešnosti s kazalniki prihodnje uspešnosti. Tradicionalni finančni kazalniki, ki so se uporabljali za merjenje uspešnosti poslovanja, so zastreli in podjetje ne vodijo ali ga celo omejujejo pri ustvarjanju nove ekonomske vrednosti. Pravita tudi, da se proces uvajanja uravnoteženega sistema kazalnikov začne s prizadevanjem za preoblikovanje strategije podjetja ali svoje poslovne enote v specifične strateške cilje. BSC torej celovito obravnava problematiko merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja podjetja. Metoda BSC tako zajema ravnotežje med kratkoročnimi in dolgoročnimi cilji, med finančnimi in nefinančnimi kazalniki, med kazalniki z zamikom in vnaprejšnjimi kazalniki ter med zunanjimi in notranjimi vidiki uspešnosti (Kaplan, Norton, 2000, str. 8).

Glavna prednost modela je sposobnost povezovanja dolgoročnih strateških ciljev s kratkoročnimi aktivnostmi. Predstavlja več kot zgolj taktičen ali operativni sistem merjenja. Inovativno podjetje ga uporablja kot strateški managerski sistem za dolgoročno izvajanje svoje strategije. V procesu strateškega managementa naj bi BSC pomagal pri opravljanju naslednjih štirih podprocesov (Čadež, 2006, str. 75):

- pojasnjevanju in prevajanju vizije v bolj oprijemljive cilje,
- komuniciranju in povezovanju v podjetju,
- predračunavanju,
- učenju na podlagi povratnih informacij.

Ker je za zagotovitev bodoče rasti in uspešnosti ključna ustrezna konkurenčna sposobnost, ki pa je s finančnimi kazalniki ni mogoče meriti, so v modelu BSC temu vidiku dodani še trije nefinančni vidiki poslovanja, s katerimi lahko bolje spremljamo izgrajevanje konkurenčnih sposobnosti in predvidimo uspešnost poslovanja. Uspešnost poslovanja tako merimo s štirimi vidiki, ki zagotavljajo ogrodje sistema (Kaplan, Norton, 2000, str. 170):

➤ **Finančni vidik** je namenjen določanju finančne uspešnosti, ki jo vodilni v podjetju pričakujejo od strategije in odgovarja na vprašanje, če podjetje dobro posluje za svoje lastnike. Omogoča nam tudi pogled na strategijo rasti, dobičkonosnosti in tveganja z vidika delničarjev. Finančni kazalniki so koristni pri povzemanju zlahka izmerljivih ekonomskih posledic že sprejetih ukrepov. Finančne cilje je potrebno povezati s strategijo podjetja. Finančni vidik ostaja končni pokazatelj uspešnosti poslovanja podjetja. Kazalniki, ki najbolje pojasnjujejo uspešnost podjetja z denarnimi enotami, so: dobiček iz poslovanja, dobičkonosnost sredstev, dobičkonosnost kapitala, dobičkonosnost prihodkov, ekonomska dodana vrednost, rast prodaje in ustvarjanje denarnih pritokov.

➤ Za **vidik poslovanja s strankami** je značilno, da mora podjetje opredeliti svoj segment strank in tržni segment, na katerem podjetje želi zasledovati in nadzirati svoje rezultate in kazalnike uspešnosti. Torej vidik kupcev omogoča pogled na ustvarjanje vrednosti in razlikovanje od konkurentov z vidika strank. Ključno vprašanje je, kako podjetja vrednotijo njihovi kupci. Pomembno je, da podjetje na podlagi različnih dejavnikov spremlja svoj odnos do strank in njihove odzive, kajti le zadovoljne stranke podjetju zagotavljajo uspešno poslovanje. Ne glede na dejavnost podjetja, izbere večina podjetij med petimi osnovnimi kazalniki, ki so: tržni delež, delež ohranjanja novih strank, zadovoljstvo strank, dobičkonosnost strank.

➤ Notranjo učinkovitost in zunanjo uspešnost organizacije odraža **notranji poslovni vidik**. Ti kazalniki so osredotočeni na tiste notranje procese, ki imajo največji vpliv na zadovoljstvo strank in doseganje finančnih ciljev podjetja. Podjetje zanima, v čem se mora le-to odlikovati. Notranji poslovni procesi predstavljajo vmesnik med opredelitvijo in

zadovoljevanjem potreb strank. Pri določitvi kazalnikov na osnovi ključnih notranjih procesov si pomagamo z analizo celotne verige vrednosti notranjih procesov (verigo vrednosti oblikujejo medsebojno povezane dejavnosti, funkcije, ki zagotavljajo vrednost v proizvodni oziroma storitvi. Nekaj osnovnih kazalnikov s tega področja: ohranjanje zaposlenih, produktivnost zaposlenih, zadovoljstvo zaposlenih, izobraževanje in usposabljanje zaposlenih.

➤ **Vidik učenja in rasti** predstavlja vidik potencialov, ki omogočajo razvoj podjetja. Vanj so vključeni kazalniki za uresničevanje vizije podjetja. Cilj vidika učenja in rasti je zagotavljanje takšne infrastrukture v podjetju, da so doseženi tisti, ki so opredeljeni v ostalih treh vidikih. Uspešen uravnotežen sistem kazalnikov je tisti, ki posreduje strategijo prek finančnih in nefinančnih kazalnikov. Osnovni kazalniki, ki predstavljajo ogrodje za merjenje učenja in rasti, so: ohranjanje zaposlenih, zadovoljstvo zaposlenih, produktivnost zaposlenih in podobno.

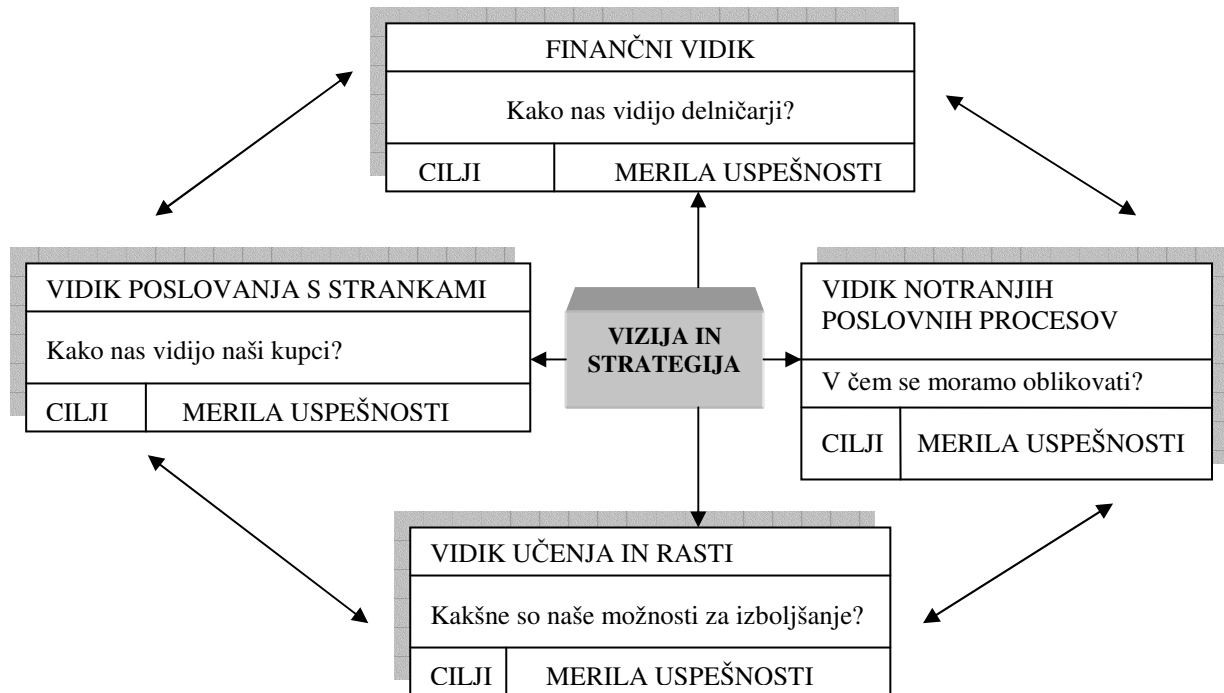
Slika 4 prikazuje, kako lahko vodimo podjetje skozi uravnotežen sistem kazalnikov. Na sliki lahko vidimo, kako se strategija in vizija prepletata z vsemi štirimi vidiki sistema in povezavo med njimi. Podjetje (Tekavčič, 2002, str. 13) lahko po potrebi vključi še druge vidike poslovanja (npr.: vidik dobaviteljev ali družbeno okolje), če je to bistveno za njeno poslovanje. Cilji in kazalniki uspešnosti v uravnoteženem sistemu kazalnikov torej izhajajo iz procesa od zgoraj navzdol, ki ga vodita poslanstvo in strategija poslovne enote.

Kaplan in Norton (2000, str. 172) predlagata, da podjetje izbere štiri do sedem kazalnikov v posameznem vidiku, saj drugače pride do velikega števila kazalnikov, kar pa oslabi povezavo med njimi in privede do tega, da merijo le posamezne dele ustvarjanja vrednosti, niso pa povezani v celoto.

Ocenitev organizacije z metodo BSC je celovita, saj obravnava tako usmeritev kot merila za spremljanje njihovega uresničevanja na vseh pomembnih področjih delovanja organizacije. Vsi vidiki težijo k skupnemu cilju izpolnjevanja strategije, saj so med seboj smiselno povezani. Naloga vsakega podjetja posebej je izbrati katere kazalce je potrebno izbrati za merjenje navedenih kategorij. Izberejo jih na podlagi panoge, v kateri posluje podjetje, glede na strategijo, ki jo ima, glede na dostopne podatke, tehnologijo in podobno.

Model BSC torej temelji na doseganju ravnotežja med različnimi cilji in kazalci, ki temeljijo na strategiji. Njegova glavna ideja pa je, da so medsebojno usklajeni in usmerjeni v doseganje enakega skupnega cilja (Čadež, 2006, str. 76). Metoda BSC, ki uporablja tako subjektivne kot objektivne kazalnike, predstavlja uravnoteženost med zunanji kazalniki za delničarje in za naročnike ter notranji kazalniki ključnih poslovnih procesov, inovacij ter učenja in rasti.

Slika 4: Uravnotežen sistem kazalnikov kot sistem strateškega vodenja



Vir: Kaplan, Norton 2000, str. 21.

Pri izboru ključnih kazalnikov uspešnosti je pomembna uravnoteženost med vnaprejšnjimi kazalniki in kazalniki zamika oziroma kazalniki rezultatov (Kaplan, Norton, 2000, str. 43).

4.2.2. PREDNOSTI IN SLABOSTI UVEDBE URAVNOTEŽENEGA SISTEMA KAZALNIKOV

Prednost modela BSC je v tem, da ga lahko uporabljajo podjetja v katerikoli gospodarski panogi. Vendar pa različna konkurenčna okolja zahtevajo različne spletke kazalnikov, ki morajo biti prilagojeni viziji in poslanstvu podjetja, tehnologiji in organizacijski kulturi (Hočevar et al., 2003, str. 228).

Prednosti metode BCS, ki jih navaja Rejc (1998, str. 500), so:

- povezanost med navidezno ločenih, v resnici pa medsebojno odvisnih področij poslovanja v konkurenčnem okolju. Managerji tako obravnavajo vse pomembne kazalnike hkrati in s tem preprečijo doseganje izboljšav na enem področju na račun drugih.
- nefinančni kazalniki,
- uresničevanje strategije,
- uporabnost, ki je namenjena tako notranjim kot zunanjim uporabnikom.

Slabosti uporabe metode BSC povzemam po Kolarju (2000, str. 196):

- metoda BSC predstavi dejavnike konkurenčne uspešnosti, ne ponuja pa rešitev, zato jih moramo iskati z drugimi pristopi
- proučevanje in spremljanje dela posameznih zaposlencev vedno ne vpliva dobro na njihove sposobnosti
- pristop merjenja je usojen na neuspeh, če ni sodelovanja med vodilnimi zaposlenimi pri uvajanju modela BSC
- rezultati se težko primerjajo s konkurenco, torej z okoljem podjetja
- merjenje rezultatov zahteva uporabo ostalih pristopov v strateškem računovodenju, zato jih BSC ne nadomešča

Z dobro zasnovanim in vzpostavljenim modelom BSC lahko v podjetju dosežemo prevlado prednosti nad slabostmi.

5. PRAKTIČNI PRIMER VSPOSTAVITVE SISTEMA KONTROLINGA ZA POTREBE LASTNIKA PODJETIJ ALIANTA d.o.o., APR d.o.o. IN PLAN E d.o.o.

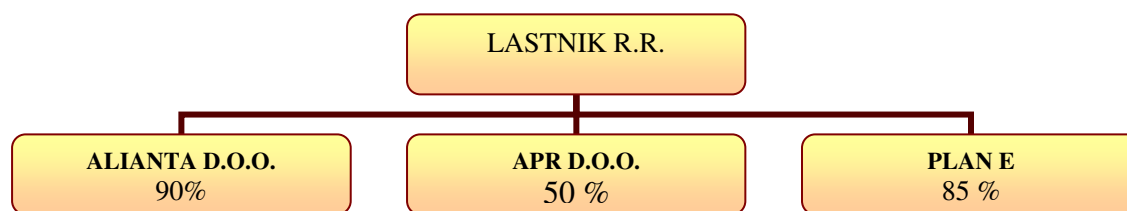
Lastnik R.R. podjetij Aliante, APR-ja in Plana e se zaradi njihove hitre rasti sooča s težavo pri njihovem poslovanju. Zato se je pojavila potreba po dejavnosti znotraj podjetja, ki bi podprla to funkcijo. Visoka stopnja rasti zahteva sistemsko obvladovanje poslovanja podjetja. Lastnik R.R. je prišel do spoznanja, da obstoječe stanje glede na spremljanje, analiziranje, poročanje in načrtovanje ni več obvladljivo, zato je nastala ideja o vzpostavitvi sistema kontrolinga.

5.1. PREDSTAVITEV PODJETIJ

Lastnik, ki želi imeti pregled nad uspešnostjo poslovanja vseh predstavljenih podjetij, ni 100 % lastnik v vsakem izmed njih. V podjetju Alianta je njegov delež 90 %, v podjetju APR 50% in v podjetju Plan e 85%.

Slika 5 prikazuje, kakšen delež lastništva ima lastnik R.R. v vseh treh proučevanih podjetjih. Njegova želja je, da bi imel celoten pregled nad poslovanjem podjetij, katerih lastnik je. Rad bi vedel, katero podjetje je zdravo in katero ne. Njegove zahteve se torej nanašajo na vzpostavitev sistema, ki bi omogočal planiranje in nadziranje v smeri uresničevanja zastavljenih ciljev. Vprašanje, ki se mu pojavlja ob tem, je tudi, kako izkoriščati sinergijske učinke med njimi.

Slika 5: Lastniška struktura



Vir: Lastna izdelava.

Najprej bom na kratko predstavila vsa štiri podjetja.

5.1.1. PREDSTAVITEV PODJETJA ALIANTA d.o.o.

Podjetje Alianta, projektno svetovanje d.o.o. (Alianta, 2007) je bilo ustanovljeno leta 2004. Glavna dejavnost podjetja je projektno svetovanje. Ukvarja se s pripravo razpisne dokumentacije za slovenske in evropske razpise. Strankam zagotavljajo storitve, ki omogočajo uresničitev njihovih ciljev. Podjetje se z vidika razvojne faze, ki sem jih predstavila v poglavju 2.1., uvršča v fazo uspeha.

Tabela 4: Reprezentativni podatki podjetja Alianta za leto 2006, 2005 in 2004

Reprezentativni podatki	Leto 2006	Leto 2005	Leto 2004
Povprečno število zaposlenih	8	4	2
Skupni prihodki (v €)	505.421	221.529	70.026
Sredstva (v €)	228.676	69.364	38.107
Kapital (v €)	29.569	10.928	9.856
Čisti dobiček (v €)	18.645	1.064	1.101

Vir: IBON, 2007.

V tabeli 4 navajam pomembnejše reprezentativne podatke za leto 2006 v primerjavi z letom 2005 in letom 2004 za podjetje Alianta. Število zaposlenih se je od ustanovitve pa do leta 2006 povečalo za šest oseb. V letošnjem letu pa so jih do konca meseca julija zaposlili še deset.

Podjetje odlikuje izkušen kader, ki združuje strokovnjake z različnih področjih, ki zagotavljajo vse na enem mestu (od iskanja in razvoja projektne ideje, priprave projekta, urejanja projektne dokumentacije in oddaje projekta do administrativne, finančne in vsebinske podpore pri izvajanju projektov in pripravi poročil). V podjetju je trenutno (konec julija) redno zaposlenih 18 oseb, ekipo pa dopolnjuje še šest zunanjih sodelavcev. Z dvojno kontrolo pripravljene dokumentacije pred oddajo zagotavlja ustreznost in pravilnost oddanih vlog in poročil. Podjetje razpolaga s široko mrežo mednarodnih partnerjev, s pomočjo katerih njihovim strankam nudijo vključevanje v mednarodne projekte. Sodelujejo tudi s slovenskimi ministrstvi in drugimi javnimi institucijami ter agencijami. Svojo konkurenco vidijo v podjetjih Oikos, Pro ecro, RR&CO, v različnih regionalnih razvojnih agencijah in podobno.

Kupci storitev predstavljenega podjetja so občine, ministrstva, javni zavodi, nevladne organizacije in druga podjetja. Cena za kupce je sestavljena na podlagi variabilnega in fiksnega dela. Fiksni in variabilni del sta odvisna od višine sredstev, za katerega zaprosajo, od stranke, od tveganja in možnosti za pridobitev nepovratnih sredstev in količine dela, ki je predvidena za opravljeno delo. V spodnjih alineah navajam tri cenovne delitve:

- visok fiksni znesek (od 1000 do 5000 €) in nizek variabilni del (0,5 - 3% od pridobljenih sredstev),
- fiksni znesek (od 500-3000 €) in variabilni del od 2 - 6 %,
- fiksni znesek (od 0-1500 €) in variabilni del od 3 - 15%.

Poslanstvo podjetja:

Alianta, kot mednarodno naravnano podjetje in nenehno učeča se organizacija s svojimi tržno prilagojenimi programi in inovativnimi pristopi zagotavlja lastnikom varno naložbo, zaposlenim zanesljivo in prijazno delovno okolje, uporabnikom pa nadpovprečno zadovoljitev njihovih potreb. Podjetje želi geopolitični položaj Slovenije izkoristiti za prodor na tuja tržišča, tako na trge jugovzhodne Evrope kot v države zahodne Evrope.

Vizija podjetja je jasna:

Postati in ostati eno vodilnih podjetij na področju jugovzhodne Evrope pri svetovanju celovitih rešitev pri pridobivanju nepovratnih sredstev. Njihove stranke so tako upravičenci nepovratnih sredstev (podjetja, inštituti, univerze...) kot načrtovalci in koordinatorji sredstev (ministrstva, vlada).

5.1.2. PREDSTAVITEV PODJETJA APR d.o.o.

Podjetje APR (APR, 2007) je bilo ustanovljeno leta 1989 v Ljubljani. V mirovanju je bilo vse do leta 1999, ko se je v njem zaposlil sedanji delni lastnik A.D.. Od takrat podjetje dosegata stalno rast. V prvih dveh letih poslovanja je podjetje izvedlo več projektov. Največji uspeh je vodenje podjetja v krizi. Poleg kriznega vodenja je APR sodeloval pri prisilnih poravnava in programih finančne reorganizacije.

Podjetje je od leta 2002 razvilo nove produkte in se prilagodilo zahtevam trga. Tako je začelo pripravljati finančne dele razpisne dokumentacije za pridobitev nepovratnih sredstev, izvajalo izobraževanja o finančnem vodenju podjetij in projektov, razvilo programe individualnega svetovanja podjetnikom, izdelalo študije izvedljivosti za obnovljive vire energije, opravilo skrbne preglede in ocene vrednosti podjetij. Pri izvedbi različnih projektov se je APR povezal z drugimi svetovalnimi podjetji (Alianta d.o.o., Omega Invest d.o.o., Perpetia d.o.o., Racio razvoj in podobno) oziroma z individualnimi svetovalci. V prihodnjih letih načrtujejo 30% letno rast na obstoječih programih z ambicijo širitve v tujino, zlasti na trge bivše Jugoslavije. Prav v širitvi obstoječih storitev na trgih bivše Jugoslavije podjetje vidi poslovno priložnost in rast lastnega podjetja, kot podjetij svojih strank.

Tabela 5: Reprezentativni podatki podjetja APR za leto 2006, 2005 in leto 2004

Reprezentativni podatki	Leto 2006	Leto 2005	Leto 2004
Povprečno št. zaposlenih	1	1	1
Skupni prihodki (v €)	375.426	60.653	89.776
Sredstva (v €)	184.773	165.430	170.103
Kapital (v €)	45.543	44.245	43.980
Čisti dobiček (v €)	1.314	234	46

Vir: IBON, 2007.

Iz tabela 5 lahko razberemo pomembnejše reprezentativne podatke za leto 2006, 2005 in leto 2004. V podjetju so bile konec julija zaposlene tri osebe, kar pomeni, da je število zaposlenih glede na leto 2006 povečalo za dve osebi. Celotno ekipo pa dopolnjujeta še dva zunanja sodelavca. Podjetje se glede na razvojno fazo uvršča v fazo preživetja.

Poslanstvo podjetja APR je finančni nadzor in celovito svetovanje podjetjem pri pripravi poslovnih načrtov, ter s pomočjo kreiranja aktualnih poslovnih rešitev in njihove optimizirane implementacije v praksi, zadovoljiti zahteve naročnikovih projektov. Večletne izkušnje podjetja na področju svetovanja zagotavljajo aktivno vlogo vmesnega člana med naročniki in njihovimi poslovnimi izzivi, ki z dodano vrednostjo, kakor most združuje oba pola in usmerja procese k uspešni realizaciji poslovnih priložnosti.

Vizija podjetja APR d.o.o. je, postati vodilno slovensko podjetje na področju finančnega nadzora in podjetniškega svetovanja, ter s tem dvigniti nivo kakovosti podjetniških projektov tako v Sloveniji kot tudi na mednarodnem področju. S svojim razvojem bo podjetje prispevalo k razvoju podjetniške kulture in posredno prispevalo k povečanju nacionalne konkurenčnosti same države.

5.1.3. PREDSTAVITEV PODJETJA PLAN e d.o.o.

Plan e (Plan e, 2007), koordiniranje in izvedba projektov, d.o.o. je storitveno podjetje, katerega osnovna dejavnost je koordinacija in organizacija različnih kulturnih, glasbenih, izobraževalnih poslovnih ter ostalih prireditev in dogodkov. Poleg osnovne dejavnosti se podjetje ukvarja še z oblikovanjem in izdelavo spletnih mest in celostnih grafičnih podob.

Njihova največja konkurenčna prednost je v izkušnjah, ki si jih je pridobilo kot partner ali proizvajalec pri projektih, financiranih iz strukturnih in EU skladov.

Dejavnost podjetja je razdeljena na dve večji skupini:

- oblikovanje in izdelava spletnih mest in celostnih grafičnih podob
- gostinska dejavnost

Tabela 6: Reprezentativni podatki podjetja Plan e za leto 2006 in leto 2005

Reprezentativni podatki APR	Leto 2006	Leto 2005
Povprečno št. zaposlenih	2	0
Skupni prihodki (v €)	159.030	58.040
Sredstva (v €)	128.530	42.083
Kapital (v €)	18.849	17.368
Čisti dobiček (v €)	1.486	8.603

Vir: IBON, 2007.

V tabeli 6 so navedeni reprezentativni podatki podjetja Plan e za leto 2006 in leto 2005. Konec julija leta 2007 je v podjetju zaposlenih sedem oseb in dva zunanja sodelavca. Podjetje se ravno tako kot APR glede na razvojno fazo uvršča v fazo preživetja.

Plan e d.o.o. je mlado, hitro razvijajoče se podjetje, katerega jedro predstavlja mlada inovativna ekipa.

Vizija podjetja je postati eden izmed vodilnih izdelovalcev spletnih mest na slovenskem trgu. Dolgoročno pa podjetje vlaga v razvoj zahtevnejših aplikacij, namenjenih malim in srednje velikim podjetjem.

5.2. PREDLOG UVEDBE SISTEMA KONTROLINGA ZA POTREBE LASTNIKA

Vsako podjetje si mora graditi svoj kontroling – planiranje, analiziranje in nadziranje poslovanja, po prevzetih spremljanih informacijah in predvsem merilih, ki se stalno dopolnjujejo in dograjujejo glede na notranje in zunanje vplive poslovanja (Lenart, 2005, str. 119).

Vzpostavitev kontrolinga v podjetju za potrebe lastnika bo omogočal le-temu hiter in točen dostop do informacij, pripravo boljših predlogov za odločanje in pravočasno opozarjanje pred nelikvidnostjo katerega izmed zgoraj predstavljenih podjetij.

Lastnik želi vzpostaviti dva nivoja merjenja uspešnosti podjetij. Prvi nivo merjenja bi potekal na nivoju v okviru posameznega podjetja, drugi nivo pa v okviru skupine vseh treh podjetij. Na nivoju posameznega podjetja bo potekalo načrtovanje in spremljanje denarnega toka. V vsakem posameznem podjetju se bodo izračunavali določeni kazalniki, ki bi se po podjetjih lahko razlikovali. Med njimi pa bi bilo nekaj takih, ki bi se jih spremljalo v vsakem izmed njih in se bi jih potem med seboj primerjali na ravni podjetja kot celote. Glavni kazalniki, ki se bodo prikazovali z vidika skupine podjetij, morajo biti medsebojno znani in definirani, imeti morajo enako strukturo in morajo biti izračunani po enaki formuli. Na nivoju podjetij kot skupine želi lastnik spremljati tudi izkaz poslovnega izida.

Kazalniki bodo osnova za merjenje uspešnosti podjetja in bodo lastniku odgovarjali na vprašanja glede ključnih dejavnikov uspeha.

Na nivoju posameznega podjetja (Alianta, Plan e, APR) se bo za vsa podjetja pripravila enotno strukturo osnovnih planov, njihovo realizacijo ter izdelavo kazalnikov na tej osnovi.

Pripravljen se bo plan:

- zaposlovanja,
- prihodkov in stroškov (v obliki izkaza poslovnega izida).

Plani so bodo izdelovali na mesečnem nivoju in se nato združili na letni nivo.

Na osnovi dejanskih podatkov se bo v okviru podjetij kot skupine izdelovalo:

- izkaz poslovnega izida, ki se bo primerjal s planiranim (kumulativno). V kolikor bo prihajalo do odstopanj na posameznih postavkah, se bodo ugotovili razlogi za odmike in na nivoju managementa sprejem določenih korektivnih ukrepov. Vse se bo spremljalo na mesečnem nivoju,
- izkaz stanja, polletno,
- izkaz finančnih tokov, polletno,
- likvidnostni plan (denarni tok oz. cash-flow) za prihodnje mesece (identificiranje možnih likvidnostnih problemov in planiranje potrebnih ukrepov) - mesečno.

Za vsako podjetje se bo pripravilo kazalnike. Predlagane kazalnike, s katerimi bo lahko lastnik meril uspešnost, bom opredelila v naslednjem podpoglavju. Predlagam, da se za vsak izbrani kazalnik določi možen razpon sprejemljivosti. Izračunani bodo (v kolikor bo le mogoče) že iz planiranih podatkov in na osnovi dejanske realizacije. Nato se bo izvajala primerjava le-teh, se pravi med planom (ali teorijo) in realizacijo, med obdobji (meseči, leta) ter med podjetji (v skupini in v kolikor bo možno še s konkurenco).

5.2.1. SEZNAM PREDLAGANIH KAZALNIKOV, KI SE BODO UPORABLJALI PRI MERJENJU USPEŠNOSTI

V računovodskih izkazih je veliko podatkov, a ne povedo dovolj o uspešnosti podjetja, saj prikazujejo le absolutne vrednosti, zato je smiselno uporabiti kazalnike za ugotavljanje relativnih razmerij, s katerimi lahko na pregleden in enostaven način uporabnika informiramo o uspešnosti podjetja. Kazalce bomo v podjetju razdelili na pretekle kazalce, ki bodo kazali dogodke za nazaj in vnaprejšnje kazalce, ki bodo kazali perspektivo v prihodnosti. Lastnik se zaveda, da merjenje uspešnosti rezultatov le na podlagi finančnih kazalnikov ni več dovolj. Težišče računovodskih informacij se danes vse bolj preveša k neračunovodskim kazalcem. Pri tem neračunovodske informacije razumemo kot tiste informacije, ki se nanašajo na nedenarne kategorije (torej tiste, ki niso izražene v denarni enoti mere).

Kot pomoč pri izbiri in oblikovanju kazalnikov lahko podjetju služijo naslednji kriteriji (Rejc, 1996, str. 42):

- kazalniki morajo izhajati iz strategije,
- so enostavni, razumljivi in uporabni,
- med seboj morajo biti usklajeni,
- omogočajo svoje spreminjanje skladno z razvojem podjetja,
- kažejo na posebnost poslovne enote,
- dajejo hitre povratne informacije,
- spodbujajo nenehne izboljšave v podjetju.

V današnjih sistemih upravljanja za uspešnost se uporablja več kazalnikov kot sklop meril, ki omogočajo uravnotežen pogled na učinkovitost podjetja po posameznih področjih odgovornosti.

Predlog, ki ga predlagam, je, da se naredi opis kazalnikov s kratkim tekstom, ki opisuje namen posameznega kazalnika. Opredeli naj se, kaj meri in katere so njegove prednosti in slabosti. Napisana naj bo tudi formula izračuna kazalnika in vir podatkov, ki naj ga za vsak posamezen kazalnik posebej definirajo. Napisana naj bo tudi pogostost merjenja. Ciljne vrednosti kazalnikov morajo biti določene tako, da od izvajalcev terjajo nadpovprečne poslovne dosežke, ki pa so še vedno realno dosegljivi. Napisano naj se tudi po potrebi dopolnjuje in izboljšuje.

Izračun kazalnikov posameznih podjetij¹³ mora predpostavljati, da so številke, iz katerih je kazalnik sestavljen, medsebojno primerljive, kar pomeni, da mora biti računovodski kazalnik izračunani na enaki podlagi, torej po enakih računovodskih merilih in načelih.

Lastnik bo v kratkem času s pomočjo kazalnikov lahko pridobil:

- pregleden in ažuren način spremljanja in vodenja uspešnosti vseh funkcij v podjetju,
- merilo za celovito uspešnost podjetja, vključujoč finančne in nefinančne kazalnike,
- mehanizem za pravočasno odzivanje na nastale spremembe v okolju.

Prikazani kazalniki bodo osnova za merjenje uspešnosti podjetja. Z njimi sem poskušala izraziti poslanstvo in vizijo podjetij ter strateške cilje, saj po definiciji Kaplana in Nortona (2001, str. 16) cilji in kazalniki (finančni in nefinančni) izhajajo iz vizije in strategije podjetja.

5.2.1.1. Finančni kazalniki

- Koefficient čiste dobičkonosnosti sredstev (ang.: ROA – return on asset)

Koefficient izračunamo tako, da vsoto čistega dobička in danih obresti v poslovnem letu delimo s povprečnimi sredstvi. Nekateri avtorji v imenovalcu upoštevajo vsa sredstva, drugi

¹³ Primerjava s tujimi podjetji je lahko zaradi različnih računovodskih rešitev težja.

le sredstva, ki so financirana s kapitalom in posojili, izključujejo pa del sredstev, ki so financirana z brezobrestnim kreditom. Kazalnik je eden najpomembnejših za lastnika, saj nam pove kakšna je donosnost sredstev v določenem časovnem obdobju.

- Koeficient čiste donosnosti kapitala (ang.: ROE – return on equity)

Koeficient izračunamo tako, da vsoto čistega dobička in danih obresti delimo s povprečnim kapitalom (brez čistega poslovnega izida proučevanega leta). Bistvo koeficienta je v tem, da cilj poslovanja, ki je dobiček, izmeri z merilom, to je z vlaganji. Lastniku pove, kako uspešno je bilo poslovanje pri gospodarjenju s kapitalom.

- Rast dobička iz poslovanja

Kazalnik se bo izračunaval tako, da se bo od dobička leta odštel dobiček enakega obdobja prejšnjega leta, vse skupaj pa se bo delilo z dobičkom enakega obdobja prejšnjega leta.

- Neto prihodek na zaposlenega oz. koeficient dobička na zaposlenega

Kazalnik bo lastniku pokazal, koliko dobička v povprečju ustvari podjetje na zaposlenega delavca. Izračunaval se bo tako, da se bo čisti dobiček delil s povprečnim številom zaposlenih v tekočem letu.

5.2.1.2. Kazalniki poslovanja s strankami

- Kazalnik rasti prihodkov

Izračunali ga bomo tako, da bomo primerjali prihodke od prodaje za tekoče leto (oz. tekoči mesec, četrletje) s prihodki od prodaje za preteklo leto (oz. pretekli mesec, četrletje). Kazalec se bo izračunaval na mesečnem nivoju in potem še na letni ravni.

- Kazalnik zadovoljstva strank

Kazalnik bo podjetje ugotavljalo na podlagi ankete. Lastnik bo dobil informacijo o tem, kako uspešno je podjetje pri zadovoljevanju potreb strank.

- Tržni delež

Merjenje tržnega deleža je enostavno, če je določena ciljna skupina strank. Oceno o velikosti trga je mogoče dobiti pri statističnih institucijah in drugih ustanovah. Kazalnik bo podjetju pokazal, kakšen tržni delež dosega podjetje na posameznih trgih v primerjavi z ostalimi podjetji. Izračunaval se bo kot razmerje med prihodki podjetja in prihodki podjetij v enaki dejavnosti.

5.2.1.3. Kazalniki notranjih poslovnih procesov

- Kazalnik uspešnosti prijave na razpise

Kazalnik se bo računal tako, da se bo število pogodb, dobljenih na razpisih, delilo s številom oddanih prijav na razpise. Kazalnik bo lastniku dal informacijo o številu uspešnih prijav na razpise.

- Stopnja fluktuacije zaposlenih

Kazalnik bi se meril tako, da bi število prekinitev delovnega razmerja delili s številom zaposlenih in dobljeni znesek pomnožili s številom sto. Kazalnik kaže stopnjo prekinitev pogodb zaposlenih in bi se meril na polletni ali letni ravni. Za lastnika bo lahko visoka stopnja fluktuacije dober pokazatelj nezadovoljstva zaposlenih. Nezadovoljstvo lahko izvira iz njihovih položajev v podjetju, ki so lahko povezani s plačo, delovnimi pogoji, medsebojnimi odnosi in podobno.

5.2.1.4. Kazalniki učenja in rasti

- Kazalnik zadovoljstva in motiviranosti zaposlenih

Ta kazalnik se bo ugotavljal s pomočjo ankete, ki se bo med zaposlene anonimno razdelila vsako leto. Vprašalnik bo sestavljen tako iz odprtega kot zaprtega tipa. Njegove rezultate pa se bo primerjalo z rezultati predhodnega obdobja.

- Rast števila ur izobraževanja na zaposlenega

Kazalnik se bo izračunal tako, da se bo število ur izobraževanja na zaposlenega v tekočem letu delilo s številom ur izobraževanja na zaposlenega v predhodnem letu. Lastniku bo kazalnik dal informacijo o tem, koliko so se zaposleni izobraževali v tekočem letu v primerjavi s preteklim. Izobraževanje zaposlenih prinaša podjetju konkurenčno prednost.

5.2.2. ALIANTA d.o.o. IN KONTROLING

V podjetju se vsi prihodki in stroški že vodijo po stroškovnih mestih¹⁴. Vsako stroškovno mesto predstavlja svoj projekt. Stroške, katerih ni mogoče razporediti po stroškovnih mestih, se vodijo na posebnem stroškovnem mestu uprava (direktor in tajništvo, računovodstvo, pravna služba in podobno). Predlog je, da se bo plan-finančne konstrukcije pripravljali vnaprej po posameznem projektu v obliki izkaza poslovnega izida. Med izvajanjem samega projekta in ob zaključku le-tega pa se bo pripravljali izkaz poslovnega izida na osnovi dejanskih podatkov. Ugotavljalo se bo odmike od planiranega ter vzroke zanje. Vse te ugotovitve bodo služile pri pripravi finančnih konstrukcij pri naslednjih projektih.

¹⁴ Slovenski računovodski standard (SRS 23 (2006)) opredeljujejo stroškovno mesto kot mesto odgovornosti, na katerem poslovodnik odloča in odgovarja znotraj svojih pooblastil samo v zvezi z uresničeni stroški.

Na osnovi zgornjih ugotovitev se bo pripravil model za izdelavo finančne konstrukcije za planirane projekte v obliki sheme: delež posamezne vrste stroška (strošek dela, pisarniški material, stroški potovanja in izobraževanja, splošni stroški) ter vkalkulirani čisti dobiček v planiranih prihodkih projekta. Le tega se bo stalno izpopolnjevalo in dopolnjevalo na osnovi ugotovitev iz prakse.

Drugi vidik spremljanja in kontroliranja pa bo spremljanje prihodkov, stroškov in dobičkonosnosti po odgovornih osebah (za vsak projekt je zadolžena oseba). Spremljal se bo mesečno, po posameznih projektih.

5.2.3. PLAN E d.o.o. IN KONTROLING

Obe dejavnosti, ki se nahajata pod podjetjem Plan e, bosta evidentirani kot dobičkovno mesto odgovornosti. V dejavnosti, ki se ukvarja z oblikovanjem in izdelavo spletnih strani, je predlagan sistem kontrole kot v podjetju Alianta. Glavni poudarek je na strukturi stroškov v okviru projekta (design, programiranje,...).

V dejavnosti, ki se ukvarja z gostinstvom, se vsi prihodki vodijo po skupinah prihodkov, in sicer:

- prihodki od hrane,
- prihodki nealkoholnih pijač,
- prihodki alkoholnih pijač,
- prihodki od ostalega (npr. cigareti, žvečilni,...).

Na drugi strani pa se tudi nabavne vrednosti surovin za kuhinjo v gostinskem lokalu vodi po skupinah kot prihodke. Ugotavljajo se bruto marže – zaslužki. Odpis materiala se opravlja na osnovi normativne porabe, ki je vnešena v gostinski program. Konec meseca se izvršuje inventura v skladišču. Ugotavljajo se odmiki od računalniškega blagovnega stanja. Evidence se uskladijo (možni razlogi odstopanja so kalo, poraba, ki ni zavedena v normativih – npr. dekoracije, za večje odmike se ugotavlja razlog in korekcije).

Možni kazalniki, ki bi podjetju nekaj pokazali so:

- struktura prodaje po natakarkarju za različna obdobja (dnevi, meseci),
- primerjava prodaje med obdobji po skupinah prihodkov (dnevi, meseci),
- pregled in spremljanje gibanja marže po proizvodih, dnevih, natakarkarjih,
- primerjava razmerja prodaje/nabavna vrednost prodanih surovin med obdobji.

5.2.4. APR d.o.o. IN KONTROLING

Glede na to, da se APR ukvarja s podobno dejavnostjo kot Alianta, so predlagani kazalniki kot pri Alianti d.o.o.

5.3. NAČRTOVANJE IN SPREMLJANJE DENARNIH TOKOV

Cilj finančnega načrtovanja v vsakem podjetju je vzdrževati plačilno sposobnost na optimalni ravni in pri tem dosegati največji donos. V okviru zagotavljanja plačilne sposobnosti je potrebno načrtovati izdatke v takšnem obsegu, kot se pojavljajo prejemki, pri čemer je potrebno zagotavljati neko likvidnostno rezervo. Le-ta pa je odvisna od tveganja uresničitve posameznih prejemkov. Točno načrtovan oziroma izdelan denarni tok podjetje lahko predhodno opozori pred težavami, povezanimi s plačilno sposobnostjo, preden je prepozno.

Pri načrtovanju bo posamezno podjetje upoštevalo poleg načrta prodaje tudi načrt zaposlovanja, načrt razvoja, načrt financiranja in načrt investiranja.

Podatke o terjatvah in obveznostih bo posamezno podjetje dobilo v analitični evidenci kupcev in dobaviteljev. Preostale prejemke in izdatke pa bo moralo posamezno podjetje predvideti glede na pretekle izkušnje in predpisane roke. Podjetja bodo lahko natančno predvidela izdatke za plače in prispevke, plačilo obveznosti iz naslova DDV, zapadle anuitete posojil in obračune obresti, sproščene depozite in podobno.

Denarni tokovi torej predstavljajo prejemke in izdatke denarnih sredstev, pri čemer med denarna sredstva uvrščamo dobroimetja na računih v bankah in drugih finančnih organizacijah ter denarna sredstva v blagajni. Evidentiranje denarnih tokov je zato povezano s spremljanjem prejemkov na transakcijskem računu podjetja ter pologi denarja v blagajno in na drugi strani z nakazili iz transakcijskega računa ter dvigi gotovine iz blagajne.

Podjetje bo denarni tok spremljalo in načrtovalo za krajše obdobje (saj se denarna sredstva spreminjajo vsak dan), ker bo namenjeno zgolj internemu spremljanju denarnih tokov in spremljanje plačilne sposobnosti podjetja. Če bo predračunski izkaz denarnih tokov pokazal slabo plačilno sposobnost podjetja, bo podjetje moralo razmišljati o morebitnem kratkoročnem posojilu. Če pa bo v podjetju situacija obratna, bo lahko razmišljalo o naložbi denarnega presežka z namenom pridobivanja finančnih prihodkov. Pri načrtovanju denarnih tokov bo podjetje moralo pozorno proučiti pretekla leta poslovanja.

Podjetje se mora zavedati dejstva, da je samo denar tisto sredstvo podjetja, ki omogoča njegovo rast, mu daje možnost vključevanja na nove trge in pridobivanja novih strank ter podobno. Podjetje mora imeti denar za plačilo obveznosti do držav, za izplačilo zaposlenčevih plač, za plačilo obveznosti do dobaviteljev in podobno. Zato je potrebno dobro razumevanje denarnih tokov, njihovo načrtovanje in upravljanje ter analiziranje.

5.4. USKLAJEVANJE ORGANIZACIJE ZA USTVARJANJE SINERGIJ

Podjetja, predvsem tista velika, so lahko sestavljena iz precejšnjega števila oddelkov in poslovnih enot, ki lahko nastopajo v različnih gospodarskih panogah, imajo drugačne stranke in uporabljajo različne strategije. Naloga vodstvenih delavcev je ugotoviti, kako ustvariti dodatno vrednost v skupini svojih poslovnih enot ter doseči, da je celota vredna več od vsote njenih posameznih delov. Sinergija je torej usklajeno delovanje in ustvarjalno sodelovanje, ki se odraža s formulo $1+1 > 2$. Sinergija pomeni zavedanje, da je ustvarjalno sodelovanje vredno več kot posameznikovo prizadevanje. Sama vzpostavitev sinergij zahteva analizo makro in mikro okolja, panog in organizacij, pa tudi analizo motivov, interesov in prizadevanj vseh udeleženi. Ključ za njen uspeh se največkrat skriva v pristopih razvojno usmerjenih posameznikov, ki komunicirajo, sodelujejo in ustvarjajo nove strateške povezave.

Izhodišče za začetno ustvarjanje sinergij med podjetij Alianta, APR in Plan e so denarni tokovi. Lastnik R.R. bo lahko z načrtom denarnih tokov preprečil morebitne likvidnostne težave, ki bi se kazale v prihodnosti katerega izmed njegovih podjetij.

Sinergijske motive pa bi v prihodnosti izkoristiti tudi na ta način, da bi predstavljena podjetja med seboj lastnik R.R. povezal v holding. Prvi razlog pojava sinergij med povezanimi subjekti tiči v finančni učinkovitosti ali finančni sinergiji, drugi razlog pa v povečani učinkovitosti poslovanja ali operativni sinergiji. Sinergije so namreč plod odličnih odnosov med posameznimi poslovnimi enotami, zahtevajo pa natančno opredelitev v strategijah, kakor tudi v sistemih kazalnikov.

6. SKLEP

V diplomski nalogi sem želela izdelati, kakšen je predlog uvedbe sistema spremljanja poslovanja v konkretnih podjetjih iz prakse za potrebe lastnika. Tema mi je predstavljala težek izziv, saj za podjetja nisem imela na voljo nobenega internega gradiva, razen podatkov, ki so dostopni preko njihove internetne strani in podatkov, ki sem jih dobila po pogovoru z lastnikom, katerega ideja oziroma želja je bila po vzpostavitvi kontrolinga, s katerim bi merili in presojali uspešnost v konkretnih podjetjih. Idejo je bilo potrebno zasnovati in postaviti temelje od samega začetka.

Obstoj podjetja zahteva kvaliteten sistem vodenja in upravljanja ter kakovostne spoznavne podlage, s pomočjo katerih se sprejemajo poslovne odločitve. Osnovni podatki spremljanja poslovanja, kot so izkaz uspeha, bilanca stanja, izkaz finančnih tokov in izvedeni kazalci poslovanja predstavljajo posledične rezultate poslovnega sistema, ki pa nam brez dodatne analize in primerjave s preteklimi obdobji ter drugimi sistemi ne povedo dovolj. Zato se podjetja zatekajo k uvedbi kontrolinga, ki ga je mogoče opredeliti kot celovito dejavnost, ki zagotavlja dostopnost informacij in izvajanje koordinacij, ki vodi k optimalnemu doseganju

zastavljenih ciljev. Podjetja se lahko odločajo za različne zasnove kontrolinga, pomembno je le-to, da kontroling pomaga pri doseganju ciljev. Kontroling namreč podjetju omogoča bolj učinkovito izrabo virov, ter na ta način pripomore k uspešnemu poslovanju podjetja.

Sistemi merjenja in spremljanja uspešnosti poslovanja, ki temeljijo predvsem na računovodskih kazalnikih, se čedalje bolj premikajo k sodobni načinom merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja, katerih prednost je ta, da uspešnost poslovanja merijo z več vidikov. Podjetja po mojem mnenju rabijo kazalnike, tako finančne kot nefinančne, na osnovi katerih lahko odreagirajo na spremembe v okolju.

Skupaj z lastnikom smo se odločili, da bo merjenje uspešnosti poslovanja potekalo na dveh nivojih. Na prvem nivoju bomo merili oziroma spremljali poslovanja v okviru posameznega podjetja, na drugem nivoju pa bo na podlagi skupine podjetij. Za vsako predlagano podjetje se bo poleg kazalnikov izdeloval še denarni tok, na nivoju skupine pa izkaz poslovnega izida. Na podlagi zbranih podatkov bo lastnik lahko dobil celotno sliko poslovanja. Videl bo, kje se da izkoriščati sinergijske učinke med njimi in kje je dodana vrednost.

Kazalnike s katerimi bo podjetje spremljalo in ugotavljalo uspešnost poslovanja smo izbrali na podlagi uravnoveženega sistema kazalnikov. V okviru finančnega vidika sem predlagala štiri kazalnike, v okviru kazalnikov poslovanja s strankami tri, v okviru notranjih procesov in v okviru kazalnikov učenja in rasti pa dva.

Uspešnost podjetja je vsekakor odvisna od uspešnosti ravnanja, le-to pa je odvisno od dobrih odločitev, te pa od kakovostnih informacij, ki so v največji meri rezultat učinkovitega dela, torej kontrolinga.

LITERATURA

1. Belak Janko, et al.: Razvoj podjetja in razvojni management; Posebnosti malih in srednje velikih podjetij. Gubno : MER Evrocenter, 1998. 199 str.
2. Cuno Pümpin, Jürgen Prange: Usmerjanje razvoja podjetja: fazam ustrezno vodenje in obravnavanje kriz. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1995. str. 15.
3. Čadež Simon: Strateško računovodstvo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. str. 113.
4. Deyhle Albrecht: Kontroling in kontroler v praksi. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 205 str.
5. Fekonja Benjamin: Načrtovanje in spremljanje denarnih tokov. Portorož: LM Veritas, 2005. str. 89-99.
6. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1994, str. 183.
7. Hočevar Marko, Igličar Aleksander: Osnove računovodstva (3.natis). Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1997. 268 str.
8. Hočevar Marko: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 143 str.
9. Hočevar Marko, Jaklič Marko: Slovenski managerski izzivi. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1999. 175 str.
10. Hočevar Marko, Jaklič Marko, Zagoršek Hugo: Ustvarjanje uspešnega podjetja: akcijski pristop k strateškemu razmišljanju, vodenju in nadziranju, Ljubljana : GV založba, 2003. str. 288.
11. Hočevar Alenka Marija: Oblikovanje kontrolinga za odločanje v poslovni skupini. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. str. 76.
12. Hočevar Marko: Kontroling stroškov. Ljubljana, GV Založba 2007, str. 19.
13. Hunger David J., Wheelen Thomas L.: Strategic Management. 5th edition. New York : Addison-Wesley Publishing Company, Inc., 1996. 441 str.
14. Gl. Hans-Gunther Acholz: Kosten-Management. Carl Hanser Verlag Munchen Wien, Munchen 2001, str. 172 in 208.
15. Kaplan Robert S., Norton David P.: The balanced scorecard: translating strategy into action: Boston (Mass) : Harvard Business School Press, 1996. str. 13.
16. Kaplan, Robert S. in David P. Norton: Uravnotežen sistem kazalnikov. Ljubljana : GV založba 2000. str. 36.
17. Kaplan Robert S., Norton David P.: Strateško usmerjena organizacija. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2001. 426 str.
18. Kavčič Slavka: Podrobnejša predstavitev osnutkov SRS 20, SRS 23 in SRS 29. Zbornik referatov 4. letne konference preizkušenih računovodij. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001, str. 24-32.
19. Kolar Iztok: Uravnoteženo strateško računovodenje strategije-balanced scorecard. 25 posvetovanje društva ekonomistov Maribor, 2000, str. 188-197

20. Koletnik Franc: Kontroling. 3. šola računovodenja (Kontrolinga). Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999. 25 str.
21. Koletnik Franc: Analiziranje računovodskih izkazov (bilanc). Maribor, Univerza v Mariboru, 1997. 343 str.
22. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 453 str.
23. Koletnik Franc: Kontroling. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1996a. 206 str.
24. Koletnik Franc: Računovodstvo za notranje uporabnike informacij. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004. str. 489.
25. Križaj Franc: Kontroling kot upravljalni sistem v bančništvu. Bančni vestnik, Ljubljana, 1998, 11, str. 15-17.
26. Križaj Franc: Temeljito znanje o kontrolingu in stroških. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1995. str. 3.
27. Križaj Franc: Kontroling in kontroler 500 let kasneje. Ljubljana : Orgos 2001, str. 1.
28. Križaj Matej: Kje se skriva vaš kontroler?, Ljubljana : MIK Slovenije, 2007 (15), str. 2-4.
29. Lapajne Andrej: Naslikajte gozd in tudi drevesa, Ljubljana : MIK Slovenije, 2006 (13), str. 8.
30. Lenart Jože: Preprosti pripomočki za planiranje in nadziranje poslovanja v malih in srednje velikih podjetjih. Portorož: LM Veritas, 2005. str. 117-138.
31. Melavc Dane, Novak Aleš: Controlling. Kranj : Moderna organizacija, 2007. 536 str.
32. Pevec Bogdan: Računovodske informacije kot ključen dejavnik uspešnega upravljanja denarnih tokov: primer podjetja Konto d.o.o.. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2007. str. 8-10.
33. Potočnik Simona: Načrtovanje in nadziranje poslovanja s pomočjo kontrolinga. Zbornik referatov: Računovodstvo za notranje potrebe podjetij. Portorož : LM Veritas, 1996. str. 122-126.
34. Pučko Daniel: Strateško upravljanje. 2. izdaja, Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. str. 399.
35. Pučko Daniel: Strateško planiranje. Radovljica : Didakta, 2002. str. 270-313
36. Pučko Daniel: Strateško upravljanje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 390 str.
37. Rejc Adriana: Traditional vs. Contemporary Performance Measurement: Evidence form Large Slovenian Companies. Economic and Business Review for Central and South-Eastern Europe, Ljubljana, 5 (2003), ½, str. 117-135.
38. Rejc Adriana: Presojanje uspešnosti poslovanja podjetij z usklajenim spletom finančnih in nefinančnih kazalcev. Slovenska ekonomska revija, Ljubljana 5 (1998) 49, str. 485 – 502.
39. Rejc Buhovac Adriana: Sodobni pogledi na merjenje in presojanje uspešnosti poslovanja podjetja. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 124 str.
40. Rejc Adriana: Vloga in pomen nefinančnih informacij v okviru uspešnosti poslovanja podjetja – teorija in empirična preverba. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 184 str.

42. Rejc Adriana: Vloga nefinančnih kazalcev za presojanje uspešnosti poslovanja v novem poslovnem okolju. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996, 59 str.
43. Rozman Rudi: Planiranje poslovanja podjetja. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1993. 59 str.
44. Tajnikar Maks: Tvegano poslovanje: knjiga o poslovanju rastočih poslov. Portorož : Visoka strokovna šola za podjetništvo, 2000. 308 str.
45. Tekavčič Metka: Merjenje in presojanje uspešnosti poslovanja. Radovljica : Didakta, 2002. str. 664-692.
46. Stern at al.: EVA kot izziv: uvajanje sprememb, ki v organizacijo prinašajo dodano vrednost. Ljubljana : GV založba, 2003. 244. str.

VIRI

1. Alinata [<http://www.alianta.si>], 5.5.2007.
2. APR [<http://www.apr.si>], 5.5.2007.
3. Hočevar Marko: Prednosti in omejitve metode BSC. 2003. [http://www.zls-zveza.si/RL_3_2003_Hocevar.pdf], 17.6.2007.
4. IBON, 2007. [<http://www.ibon.com>], 4.8.2007.
5. Kontrolerjev glasnik 16 [<http://www.kontroling.si/solak/literatura/Kontrolerjev%20glasnik%20št.%2016.pdf>], 16.8.2007.
6. Nefinančna merila poslovne uspešnosti [<http://www.dialogos.si/slo/objave/clanki/nefinancna-merila>], 5.6.2007.
7. Odar Marjan, 2006, zapiski predavanj pri predmetu Revizija.
8. Plan e [<http://www.plan-e.si/>], 5.5.2007.
9. Računovodski izkazi [http://www.pf.uni-lj.si/datoteke/datoteke_zaposleni/simoneti_Racunovodski_izkazi_2007.do], 1.7.2007.