

**VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA,
MARIBOR**

DIPLOMSKO DELO

**KONTROLING S POMOČJO POSLOVNO
INFORMACIJSKEGA SISTEMA**

Kandidatka: Andrejka Hržina

Študentka študija ob delu

Številka indeksa: 11190122449

Program: računovodja

Mentor: mag. Tatjana Kolenc

Maribor, september 2010

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKE NALOGE

Podpisana Andrejka Hržina, št. indeksa 11190122449, sem avtorica diplomske naloge z naslovom KONTROLING S POMOČJO POSLOVNO INFORMACIJSKEGA SISTEMA, ki sem jo napisala pod mentorstvom mag. Tatjane Kolenc, univ. dipl. ekon.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predložena diplomska naloga izključno rezultat mojega dela,
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženi nalogi, navedena oz. citirana skladno s pravili Višje strokovne šole Academia,
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del oz. misli, kot moje lastne – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah; UL št. 16/2007; (v nadaljevanju ZASP), prekršek pa podleže tudi ukrepom VSŠ Academia skladno z njenimi pravili,
- skladno z 32. členom ZASP dovoljujem VSŠ Academia objavo diplomske naloge na spletnem portalu šole.

Maribor,

Podpis študenta:

ZAHVALA

Najprej se zahvaljujem svoji družini, ki me je podprla pri odločitvi za študij, mi ves čas študija stala ob strani in mi po svojih močeh pomagala. Brez njenega razumevanja in pomoči mi ta »podvig« ne bi uspel. Hvala direktorjema družbe XY d.o.o., ker sta mi uredila plačilo šolnine in mi dovolila uporabo računovodskih podatkov podjetja, ki ga vodita. Zahvaljujem se ravnateljici gospe mag. Mirjani Ivanuša-Bezjak za pomoč pri sestavi dispozicije diplomske naloge in tehnični ureditvi diplomske naloge, mentorici diplomske naloge gospe mag. Tatjani Kolenc za napotke, usmeritve in ostalo pomoč pri pisanju diplomske naloge ter lektorici gospe mag. Nataši Koražija za lektoriranje diplomske naloge. Seveda pa hvala tudi Višji strokovni šoli Academia Maribor in njenim zaposlenim, ki so mi »dali« novo znanje in mi s tem razširili obzorje.

POVZETEK

Sprememba pogojev poslovanja in vedno večja konkurenca sta podjetja prisilila k čimbolj gospodarnemu poslovanju. Kontroling je lahko pri krmiljenju podjetja v veliko pomoč, zato se je v tej nalogi obravnavano podjetje zanj odločilo.

V nalogi sem pojasnila pojem, vsebino in cilje kontrolinga, razložila, da obstajata dva pristopa h kontrolingu (anglo-ameriški in evropski oz. nemški pristop) ter glede na časovni obseg in postavljene naloge dve vrsti kontrolinga (strateški in operativni). Nadalje sem opisala poslanstvo, naloge in kompetence kontrolerja, to je zaposlenca, ki kontroling izvaja. V zadnjem delu pa sem predstavila dejansko podjetje in kontroling, ki ga to podjetje izvaja.

Ključne besede: kontroling, strateški kontroling, operativni kontroling, anglo-ameriški pristop h kontrolingu, evropski oziroma nemški pristop h kontrolingu, kontroler.

ZUSAMMENFASSUNG

Die Änderung der Geschäftsbedingungen und immer mehr stärkere Konkurrenz haben die Unternehmen zur möglichst wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit gezwungen. Controlling kann beim Steuern des Unternehmens sehr hilfreich sein, deshalb hat sich bearbeitetes Unternehmen bei dieser Diplomarbeit für dieses entschieden.

Bei der Diplomarbeit habe ich Begriff, Inhalt und Ziele des Controllings erklärt und erläutert, daß zwei Beitritte zum Controlling (anglo-amerikanischer und europäischer bzw. deutscher) bestehen. Mit Berücksichtigung durch die Zeitspanne und aufgesetzte Diplomarbeit gibt es zwei Formen vom Controlling (strategisches und operatives). In weiterer Folge habe ich Bestimmung, Aufgaben und Kompetenzen des Controllers beschrieben, das heißt den Beschäftigten, der das Controlling durchführt. Im letzten Abschnitt habe ich tatsächliches Unternehmen und Controlling, das dieses Unternehmen ausübt vorgestellt.

Schlüsselwörter: Controlling, strategisches Controlling, operatives Controlling, anglo – amerikanischer Zutritt zum Controlling, europäischer bzw. deutscher Zutritt zum Controlling, Controller.

KAZALO VSEBINE

1	UVOD	9
1.1	Opredelitev obravnavane zadeve	9
1.2	Namen, cilji in osnovne trditve	10
1.3	Predpostavke in omejitve	11
1.4	Predvidene metode raziskovanja.....	11
2	KONTROLING	13
2.1	Pojem in vsebina kontrolinga	13
2.1.1	Anglo-ameriški pristop	20
2.1.2	Evropski oz. nemški pristop	21
2.1.3	Razlike med obema pristopoma in kontroling v Sloveniji	21
2.2	Cilji kontrolinga	22
2.3	Razlika med poslovnim računovodstvom in kontrolingom	23
2.4	Strateški in operativni kontroling	24
2.4.1	Strateški kontroling	24
2.4.2	Operativni kontroling	25
2.4.3	Razlika med strateškim in operativnim kontrolingom	26
3	KONTROLER	27
3.1	Poslanstvo kontrolerja.....	27
3.2	Naloge kontrolerja	28
3.3	Kompetence kontrolerja.....	30
3.4	Poročila kontrolerja.....	32
4	UVAJANJE KONTROLINGA V PODJETJU XY	34
4.1	Predstavitev podjetja	34
4.2	Vizija podjetja	35
4.3	Poslanstvo podjetja	35
4.4	Poslovno informacijski sistem kot osnova za kontroling	36
5	POROČILO VODSTVU KOT OSNOVA ZA SPREJEMANJE ODLOČITEV	37
5.1	Uspešnost podjetja	37
5.2	Uspešnost podjetja po dejavnostih	38
5.3	Uspešnost projektov.....	40
5.4	Uspešnost projektov po dejavnostih.....	43

5.5	Uspešnost stroškovnih nosilcev	45
5.6	Uspešnost trgovine	52
5.7	Preseki bilance stanja	53
6	ZAKLJUČEK	57
7	UPORABLJENI VIRI IN LITERATURA	59
7.1	Literatura	59
7.2	Viri.....	60
7.3	Internetni viri	60

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Razlike med strateškim in operativnim kontrolingom	26
Tabela 2:	Rezultat poslovanja	38
Tabela 3:	Rezultat poslovanja po dejavnostih	39
Tabela 4:	Rezultat poslovanja po projektih – kumulativa v letu 2009	42
Tabela 5:	Rezultat poslovanja po projektih in dejavnostih – kumulativa v letu 2009	44
Tabela 6:	Rezultat UPR-ja – mesečno	46
Tabela 7:	Rezultat UPR-ja – kumulativno	47
Tabela 8:	Uspešnost stroškovnih nosilcev (podrobno) – mesečno	48
Tabela 9:	Uspešnost stroškovnih nosilcev (podrobno) – kumulativno	50
Tabela 10:	Pokritost splošnih stroškov – mesečno	51
Tabela 11:	Pokritost splošnih stroškov – kumulativno	52
Tabela 12:	Uspešnost trgovine	52
Tabela 13:	Preseki balance stanja	55

1 UVOD

1.1 *Oprelitev obravnavane zadeve*

Živimo v času in okolju velike konkurence in krutega kapitalizma. Podjetja sodobnega časa poslujejo v čedalje bolj zapletenih okoliščinah. V takem času in kraju so za obstoj in uspešno poslovanje podjetja prilagajanje spremembam in učinkovita organizacija ter management ključnega pomena. Spremeniti je potrebno razmišljanje in ravnanje posloводства, kot tudi vseh zaposlenih. Vedno večja potreba se kaže tudi po jasno zastavljenem poslanstvu, viziji, vrednotah, strategiji in ciljih. Naj pojme pojasnim.

POSŁANSTVO podjetja je izhodišče zaposlenim glede možnosti, namena in smeri delovanja podjetja v prihodnosti. Pomembno je, da zaposleni razumejo razlog za obstoj podjetja. Pogosto ga spremlja moto. Da nam odgovor na vprašanje, KAJ in ZAKAJ počne organizacija.

VIZIJA podjetja je celostna, daljnovidna predstava ciljev in poti za njihovo doseg. Je jasno definirana slika organizacije o tem, kakšna naj bi bila v prihodnosti, da bi lahko bolje zadovoljevala potrebe svojih strank. Pri njej je zelo pomembna jasnost. Potrebna je za motiviranje zaposlenih. Biti mora realna, privlačna in vredna naporov. Običajno je to cilj, ki je s 50–70-odstotno verjetnostjo dosegljiv v 10 ali več letih. Da nam odgovor na vprašanje, KAM želi organizacija s svojim početjem priti.

VREDNOTE podjetja so vsebinski temelji, ki določajo, KAKO in NA KAKŠNE NAČINE bodo organizacija in njeni zaposleni izpolnjevali svoje poslanstvo in sledili svoji viziji.

STRATEGIJA so načini in metode uresničevanja vizije podjetja ob spoštovanju opredeljenih vrednot in poslanstva. Je pretehtano, premišljeno ravnanje ali vedenje, katerega namen je dosega zastavljenega cilja. V glavnem je to poslovna tajnost organizacije. Da nam odgovor na vprašanje, KAKO bo podjetje uresničilo svoje cilje.

CILJI so operacionalizirane konkretne naloge, ki si jih zada organizacija in za katere predvidi konkretne načine ugotavljanja, ali jih je že dosegla. Dajo nam odgovore na vprašanja, KAJ želimo doseči, KOLIKO moramo doseči in KDAJ moramo doseči.

Ker se vodstvo našega podjetja zaveda pomembnosti pravočasne obveščenosti o razmerah zunaj in znotraj podjetja ter ker se mu je zazdelo nujno imeti zaposlenega nekoga, ki bi jih usmerjal, je sprejelo odločitev, da bo odprlo novo delovno mesto, imenovano kontroler. Naloga kontrolerja v proučevanem podjetju bo izvajanje podporne funkcije vodstvu. Pomagal mu bo oblikovati uporabne informacije, mu svetoval ipd., deloval pa bo v okviru računovodstva.

Sicer je kontroling opredeljen kot moderen koncept (instrument) uravnavanja podjetja z nalogami koordinacije, planiranja, kontrole in oskrbe vodij z informacijami za odločanje (Švigelj, 2006, 5; povz. po Kaligaro, 2006, 3).

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve

Z diplomsko nalogo imam namen sestaviti mesečno kontroling poročilo za vodstvo podjetja, ki bo razumljivo tudi ljudem, ki nimajo računovodskega predznanja.

Sčasoma želi podjetje s kontrolingom vpeljati sistem uravnoteženih kazalnikov, kjer se bodo za ocenjevanje uspešnosti upoštevali 4 kazalniki:

- finančni izračuni (finančni rezultat bo imel največjo težo),
- odnosi z naročniki,
- izvajanje notranjih procesov (ali se upoštevajo interni akti ipd.) in
- razvoj, rast, učenje (koliko se posamezniki razvijajo).

Kontroling poročilo bo vodstvu v pomoč pri sprejemanju odločitev. Prvih nekaj mesecev bo temeljilo izključno na tistih ocenah, ki jih poda kontroler, kasneje pa bodo v njem upoštevane tudi ocene oddelka trženja (odnosi z naročniki) in oddelka za razvoj zaposlenih (razvoj, rast, učenje).

S kontroling poročilom bodo vodje v podjetju pridobili informacije, ki jih pri delu potrebujejo. Kontroler jih bo opozarjal na odstopanja od plana, ocenjeval uspešnost dela njihovih oddelkov po vnaprej določenih kriterijih (na primer: kriterija za določanje uspešnosti oddelka trženje sta dejanski prihodki in dobiček v primerjavi s planom, kriterij za določanje uspešnosti nabave so dosežene dejanske nabavne cene materiala v primerjavi s planom ...) ter podajal morebitne predloge za izboljšave.

Kontroling poročilo, ki ga bom izdelala v okviru diplomske naloge, bo:

- vodstvu v pomoč pri sprejemanju nadaljnjih poslovnih odločitev,
- vodstvo prisililo v hitrejša ukrepanja v primeru ugotovljenih nevarnosti,
- zaposlene vzpodbudilo k drugačnemu, širšemu in manj pasivnemu razmišljanju.

Diplomska naloga je sestavljena iz dveh delov. V prvem, teoretičnem delu bom razložila, kaj je kontroling, kakšni so njegovi cilji, katere vrste kontrolingov poznamo, kdo je kontroler, kakšne so njegove naloge in kompetence ter kako bi morala izgledati njegova poročila. V drugem, praktičnem delu pa bom predstavila podjetje in sestavila mesečno kontroling poročilo.

1.3 Predpostavke in omejitve

Praktični del sem pripravila na podlagi podatkov resničnega podjetja, le da sem nekatere podatke spremenila. Do dokončanja diplomske naloge sem se spopadala z vprašanjem, kako naj opazovano podjetje in njegove interne vire imenujem – s pravim ali namišljenim imenom. Na koncu podjetje ni želelo biti imenovano, zato sem ga navajala kot podjetje XY d.o.o.

1.4 Predvidene metode raziskovanja

Pri pisanju diplomske naloge sem uporabila primarne in sekundarne vire. Pomagala sem si z že napisano literaturo različnih avtorjev, spletnimi stranmi, internim gradivom opazovanega podjetja in poslovno informacijskim sistemom proučevanega podjetja. Konkretno podatke, ki sem jih za pripravo praktičnega dela diplomske naloge potrebovala,

sem pridobila v opazovanem podjetju, le da sem tiste, ki so opredeljeni kot poslovna skrivnost, malo spremenila.

Pri sestavi diplomske naloge sem uporabila metode raziskovanja, zbiranja in analiziranja podatkov, uporabila sem deskriptivni pristop k raziskovanju. Od vrst raziskovanja pa sem uporabila namizno raziskovanje.

2 KONTROLING

2.1 *Pojem in vsebina kontrolinga*

Beseda kontroling je anglosaškega izvora in izhaja iz angleškega glagola »to control«, ki pa nikakor ni omejen le na kontroliranje. Pomenov glagola je več kakor 50. Najpogosteje zasledimo prevode, kakor so usmerjati, obvladovati, nadzirati, urejati. Zaposlenca, ki moderira dejavnosti kontrolinga, imenujemo **kontroler** in ne kontrolor (Križaj, 2004, 50).

O kontrolingu obstaja precej literature in tudi definicij, ki jih bom nekaj predstavila v nadaljevanju.

Rozman, Kovač in Koletnik (1993, 259) so zedinjeni, da je kontroling koncept sodobnega usmerjanja in uravnavanja poslovanja podjetja, ki temelji na jasnih ciljih, poteh za doseg te ciljev in na strogem presojanju uresničevanja postavljenih nalog.

Pučko (1998, 189) povzema po J. Webu, da je kontroling primerjanje doseženega in načrtovanega, ugotavljanje odmikov, analiziranje vzrokov odmikov, predlaganje ukrepov v okviru danih ciljev in predlaganje sprememb ciljev in usmeritev podjetja.

Koletnik in Belak (1990, 4) pravita, da je kontroling krmilni motor podjetja in kontroling služba tista, ki skrbi za to, da lahko vsakdo uresničuje kontroling na svojem delovnem področju. Je spodbujevalec uporabe sodobnih sredstev in metod za uspešno gospodarjenje.

Peemöller (1992, 50) razume kontroling kot primerjavo med realiziranimi in planiranimi vrednostmi in odzivanje na odmike. Usmerjati oziroma uravnavati pa je možno, če imamo pripravljen plan. Tako je kontroling hkrati proces postavljanja ciljev, planiranja in usmerjanja. To nalogo morajo opravljati poslovodje. Kontroler je servis tej funkciji posloводства in ji pripravlja primerne podlage, poslovodstvo pa sprejema odločitve. Kontroler ne planira in kontrolira, ampak koordinira te dejavnosti.

Peemöller (1992, 67–74) tudi razlaga, kako kontrolinga ne moremo enačiti z notranjo revizijo ali z notranjo kontrolo, s financami ali knjigovodstvom, pač pa da je z vsemi tesno povezan.

Deyhle (Švigelj, 2006, 4; povz. po Deyhle, 1997, 5) pojasnjuje, da je kontroling v prihodnost usmerjeno razmišljanje. Ukvarja se s tem, katere cilje naj bi dosegli, kako bomo prišli do njih, kakšna so naša izhodišča, kdo mora poznati odločitev ipd.

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

Švigelj (2006, 4) povzema po Pučku (2001, 1), da je kontroling funkcija koordiniranja znotraj funkcije poslovođenja, ki zasleduje poseben vzorec poslovođenja. Njegova naloga je pomagati poslovođenju pri koordinaciji v poslovnem sistemu.

Kaligaro pa, kot ugotavlja Švigelj (Švigelj, 2006, 5; povz. po Kaligaro, 2006, 3), na kratko pravi, da je kontroling del upravljalске funkcije, ki z razvojem, uvajanjem, prilagajanjem, koordinacijo in integracijo upravljalških mehanizmov podpira vodstvo podjetja pri čim boljšem upravljanju podjetja.

Po Koletnikovem (1996, 3 in 2004, 55) mnenju je kontroling poslovna filozofija, poseben stil vodenja in odločitveno naravnana računovodska in ostala informacijska dejavnost. Je krmilni motor podjetja in poslovodstva, ki zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo ter podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje. O kontrolingu največ govorijo v Evropi, čeprav je pognal svoje korenine v Združenih državah Amerike. V evropskih podjetjih se je začel uveljavljati šele v 70. letih.

Dalje po Koletniku tudi Švigelj (Švigelj, 2006, 4; povz. po Koletnik, 1996, 143) pojasnjuje, da gre pri kontrolingu za odločitveno naravnano računovodstvo (upravljalno računovodstvo), ki ima vidno vlogo pri udejanjanju ciljnega in racionalnega stanja v

podjetju. Zajema funkcije načrtovanja, analiziranja in nadziranja, ki so opora takim interesom.

Švigelj je po Križaju (Švigelj, 2006, 6; povz. po Križaju, 2004a, 51) ugotovil, da je kontroling navigacijska dejavnost, usmerjena v prihodnost in uresničenje načrtovanih poslovnih ciljev podjetja.

Milčinovič po Turku (Milčinovič, 2006, 5; povz. po Turku, 2002, 226) povzema, da je kontroling sodobna nemška različica oblikovanja informacij za notranje potrebe v podjetju, zlasti za potrebe njegovega posloводства, zajema pa pretežno tiste sestavine računovodenja, ki so zunaj knjigovodenja, torej računovodsko predračunavanje in računovodsko proučevanje.

S to teorijo se definitivno ne strinjam, saj boste v nadaljevanju videli, da po nemškem pristopu kontroling ni del računovodstva. Tudi Milčiničevo (2006, 4) razumevanje, da številni avtorji, vodje podjetij in kontrolinga menijo, da je kontroling oblika posloводства, ki ima pred sabo zastavljene cilje, kateri so bili opredeljeni v procesu planiranja in kontroling kontrolira doseganje teh ciljev, smatram za zmotno, saj kontroling ni le kontrola.

Milčinovič po Pučku (Milčinovič, 2006, 5; povz. po Pučku, 2003, 2) označuje bistvo kontrolinga kot funkcijo koordiniranja znotraj funkcije posloводства, ki zasleduje poseben vzorec posloводства. Njegova naloga je pomagati poslovodu pri koordinaciji v poslovnem sistemu.

Melavčevo in Novakovo razlago kontrolinga pa Milčinovič (Milčinovič, 2006, 5; povz. po Melavc, Novak, 2002, 33) interpretira, da je le nov izraz za sodobno računovodstvo kot osrednjo informacijsko službo poslovnega sistema in vsebuje štiri računovodske funkcije – predračunavanje, knjigovodenje, nadziranje in analiziranje ter poroča tako notranjim kot zunanjim uporabnikom. Zato lahko po njunem mnenju izraz kontroling zamenjamo z izrazom računovodstvo in izraz kontroler z vodjo poslovnega računovodstva.

Kaligaro (2001, 46) ugotavlja, da avtorji pri opredelitvi vsebine kontrolinga radi uporabijo prisposodo, ki vsebino njegovega delovanja ponazarja s primerom iz pomorstva.

Kontroling namreč enačijo z upravljanjem ali navigacijo plovila. Smer plovbe plovila pa je v rokah kapitana. Pilot je kontroler, pomaga kapitanu – ravnatelju (managerju), da ostane v začrtani smeri in da se izogiba čerem. Kontroling torej vsebuje elemente strateškega in operativnega vodenja.

Podnar (2006, 6) meni, da kontrolingu najbolj ustreza opredelitev, da je moderen koncept (instrument) uravnavanja podjetja z nalogami koordinacije, planiranja, kontrole in oskrbe z informacijami za odločanje.

Remar (2008, 23) pa pravi, da je kontroling servis poslovodstvu, kateremu pripravlja primerne podlage, poslovodstvo pa sprejema odločitve.

Vidimo lahko, da obstaja veliko različnih definicij, ki imajo veliko skupnega, a v njih zaznamo tudi nekaj razlik.

V literaturi pa so jasno navedene tudi ugotovitve, kaj kontroling ni, in sicer:

- ni planiranje (Peemöller, 1992, 50),
- ni kontrola (Deyhle, 1997, 167),
- ni revizija (Schröder, 1992, 21),
- ni načrtovanje, kontroliranje, upravljanje (Preissler, Ebert, Koinecke, Peemöller, 1996, 16).

Opažam, da v praksi velika večina ljudi kontroling enači s kontrolo in kontrolerja s kontrolorjem. Še več. Ljudi, ki kontrolerje omenjajo, smatrajo za nepismene, saj te besede v Slovarju slovenskega knjižnega jezika ni.

Namen kontrolinga je, da vodstvu podjetja omogoči pravočasno zaznavanje pomembnih sprememb v poslovnem okolju in na osnovi pravilno izbranih podatkov in informacij sprejme pravilne odločitve. Na ta način se lahko izogne negativnim presenečenjem. Poslovni dogodki namreč ne bi smeli biti naključni, pač pa morajo biti načrtovani (Podnar, 2006, 13), podrejeni ciljnemu delovanju. Tudi zato pravimo, da je kontroling strogo ciljno delovanje podjetja (Drakulič, 2005, 11).

Za dobro poslovanje podjetja in sprejemanje pravih ukrepov so danes informacije ključnega pomena, informacijski sistem pa je jedro vsakega kontrolinga. Zato mora kontroling vsem ravnom managementa zagotavljati vse informacije. Informacije morajo biti dobre, torej primerne, pravočasne, točne, ustrezne in popolne (Hočevar, Igličar, Zaman, 2002, 13–14). Posamezniku morajo biti posredovane le informacije z njegovega področja dela, ki jih lahko uporabi in so pomembne za cilj, ki ga mora doseči. Pripravljene morajo biti tako, da omogočajo sprejemanje odločitev (Schröder, 1992, 28).

Podjetje kot poslovni sistem je sestavljeno iz izvajalnega, informacijskega in odločevalnega sistema. Izvajalni sistem je sistem, v katerem se izvaja poslovni sistem, je sestavljen iz temeljnih poslovnih funkcij, kot so kadrovska, tehnična, nabavna, razvojna, proizvodna, logistična, prodajna, finančna funkcija. Vsebina odločevalnega sistema je odločanje o vseh tistih dejavnostih, ki so pomembne za nemoteno delovanje podjetja. Informacijski sistem pa je vez med izvajalnim in odločevalnim sistemom. Funkcije informacijskega sistema so obravnavanje podatkov o preteklosti in prihodnosti, nadziranje obravnavanja podatkov in analiziranje (Kralj, Ivanuša-Bezjak, Križman, 2005, 16–17). Glavni del informacijskega sistema je računovodski informacijski sistem (Hočevar, Zaman, Petrovič, 2008, 24). Kontroling je težko uvrstiti v katerikoli sistem. Najbližje je po mojem mnenju informacijskemu.

Kontroling ima vlogo svetovalne in usmerjevalne funkcije kot podporna služba vodstvu, medtem ko se neposredno ne vključuje v sprejemanje odločitev (Milčinovič, 2006, 4).

V praksi se kontroling uresničuje kot rezultat sodelovanja med managerjem in kontrolerjem (Križaj, 2004, 51).

Kontroling ima štiri osnovna področja delovanja: načrtovanje, nadziranje, analiziranje in informiranje.

Pučko je pomembnost **načrtovanja** v knjigi Management nova znanja za uspeh pojasnil tako: »Če ne veš, kam greš, kako boš vedel, da si tja tudi prispel?« (Bajt, 2008, 8; povz. po Pučko). S tem je dal bralcem jasno vedeti, da je za uspešno poslovanje organizacije planiranje nujno.

Kontroling ima svojo vlogo pri načrtovanju, ko se načrtuje razvoj podjetja (strateško planiranje) ter se določijo cilji in načini njihove uresničitve (operativno planiranje) (Milčinovič, 2006, 9; povz. po Turk, 2000, 303). Strateško načrtovanje, predvsem pri anglo-ameriškem pristopu, ponavadi v celoti opravljajo lastniki in poslovodstvo. Pomembnejša je vloga kontrolerjev pri letnem (operativnem) načrtovanju, ki izhaja iz strateškega načrta. Letni načrt je bolj razčlenjen in natančen, konkretiziran s številkami ter običajno pripravljen za prihodnje obdobje enega leta (Remar, 2008, 22; povz. po Osmanagić, 1998, 38). Kontroler skrbi za koordinacijo ciljev oziroma planov v podjetju tako, da se z njimi lahko identificirajo posamezni poslovodje. Posamezni cilji morajo biti združljivi s ciljem celotnega podjetja in dosegljivi, da vzpodbudijo poslovodenje. Pri oblikovanju ciljev morajo sodelovati ljudje, ki so odgovorni za njihovo doseganje (Milčinovič, 2006, 6; povz. po Peemöllerju, 1992, 55).

Načrt in izvedba ponavadi nista identična. V procesu **nadziranja** je potrebno odstopanja ugotoviti (Remar, 2008, 22). Za uspešno poslovanje podjetja je zelo pomemben sistem zgodnjega opozarjanja na priložnosti in nevarnosti, ki se obetajo oziroma grozijo. Kontrola mora spremljati procesa planiranja in izvajanja od začetka ter delovati preventivno kot alarmni sistem (Podnar, 2006, 22; povz. po Peemöller, 1992, 132–137).

Pri **analiziranju** se kontroling najpogosteje ukvarja z analiziranjem poslovanja podjetja in njegovega okolja ter analiziranjem odmikov od planskih ciljev po posameznih področjih, poslovnih funkcijah, mestih odgovornosti (Remar, 2008, 23, povz. po Pučko, 2003, 62). Sestavni del analiziranja je tudi oblikovanje predlogov za izboljševanje poslovnih procesov in stanj (Hočevvar, Igličar, Zaman, 2000, 382).

Analiziranje poslovanja podjetja je proces spoznavanja, proučevanja, primerjanja in na tej podlagi ugotavljanja dejstev in podatkov o poslovanju konkretne organizacije (Podnar, 2006, 23; povz. po Odar, 1999, 22), torej ugotavljanje problemskih in prednostnih stanj podjetja (Remar, 2008, 23, povz. po Pučko, 2003, 62), da bi izsledki analiziranja lahko služili kot mogoča podlaga in pomoč pri sprejemanju odločitev, ki vodijo k doseganju ciljev (Podnar, 2006, 23; povz. po Odar, 1999, 22). V te analize spadajo npr. analiza bilance stanja, izkaza uspeha in izkaza finančnih tokov za preteklost. Gre za analiziranje

računovodskih izkazov podjetja s pomočjo vodoravne in navpične analize ter izračunavanje in pojasnjevanje kazalnikov.

Namen *analiziranja okolja* je ugotavljati mogoče razvoje gospodarskih pojavov, ki so pomembni za sedanje poslovne odločitve vodstva podjetja in s tem minimizirati poslovno tveganje pri odločanju. Analizirati je potrebno tehnološko, gospodarsko, politično, kulturno in naravno okolje (Remar, 2008, 23, povz. po Pučko, 2003, 62). V te analize spadajo npr. analiza finančnih institucij, kupcev, dobaviteljev, trendov, dejavnosti, konkurence ipd.

Z *analizo odmikov* pa se ugotovijo vzroki (Remar, 2008, 23, povz. po Pustatičnik, 2001, 42) in posledice (Hočevar, Igličar, Zaman, 2002, 364) za nastale odmike in iščejo rešitve za odpravo ter preprečevanje novih odmikov v prihodnosti (Remar, 2008, 23, povz. po Pustatičnik, 2001, 42). Pri analizi odmikov se s kontrolingom torej ugotavlja, ali so cilji podjetja uresničeni, in če niso, zakaj niso. To preverjanje se mora opravljati sproti, da se ob morebitnih odstopanjih od načrtovanega še lahko izvede popravljalne akcije (Hočevar, Igličar, Zaman, 2002, 364).

Naloga kontrolinga je tudi **informiranje**. Z njo se srečamo pri načrtovanju, nadziranju in tudi pri analiziranju (Remar, 2008, 23; povz. po Režun, 2004, 47). Informiranje predstavlja dva med seboj tesno povezana dela:

- sodelovanje pri izgradnji, razvoju in vzdrževanju notranjega informacijskega sistema ter
- izvajanje informiranja (Podnar, 2006, 26) – torej sistematično zbiranje, predelava in sporočanje vseh, za vodenje podjetja pomembnih informacij. Pri tem razlikujemo faze zbiranja informacij, faze predelovanja in faze posredovanja informacij (Milčinovič, 2006, 6; povz. po Peemöllerju, 1992, 58).

Da lahko kontroling izpolnjuje svoje naloge, mora narediti vse za pridobitev informacij. Informacija mora povedati uporabniku nekaj novega oziroma mora prišteti nekaj novega k uporabnikovem obstoječemu znanju. Pri tem je poleg ostalih zelo pomembna časovna komponenta, ker čas povečuje vrednost informacije (Cerk, 2007, 1; povz. po Damij, 2002, 30).

Analiziranje in informiranje predstavljata bistvo kontrolinga (Remar, 2008, 23).

Poznamo dva pristopa h kontrolingu, in sicer anglo-ameriško in evropsko oziroma nemško pojmovanje kontrolinga.

Med obema pristopoma obstajajo tako razlike kot tudi skupne točke. Weber navaja stične točke funkcije kontrolinga, ki so značilne za oba pristopa. To so (Drakulič, 2005, 6–7; povz. po Weber, 1995, 15):

- osnovna funkcija kontrolinga je v glavnem podpora planiranju in izvedbi planov, opozarjanju na odmike od planov in analiza za pripravo ukrepov, ki vodijo k odpravi odmikov,
- osnovni poudarek funkcije kontrolinga zadeva pomoč pri operativnem vodenju podjetja,
- organizacija kontrolinga sledi razvoju organizacijske strukture podjetja; poleg centralnega kontrolinga se nahajajo kontrolerji v vseh pomembnih decentraliziranih področjih v podjetju,
- kontrolerji prevzemajo največje breme kontrolne funkcije v podjetju; pri managerjih se kljub postopnem širjenju funkcije kontrolinga v podjetju še vedno opazi določen »kontroling odpor«,
- kontrolerji so v veliko podjetjih nepriljubljeni, saj jih še vedno vidijo kot oviro (preštevalce napak), ne pa kot instrument pomoči pri vodenju podjetja.

2.1.1 Anglo-ameriški pristop

Pri anglo-ameriškem pristopu je delovno mesto kontrolerja izenačeno z delovnim mestom računovodje, kontroling pa je računovodstvo oziroma njen del. Uporabniki kontrolerjevih storitev so tako zunanji kot notranji. Kontroling po tem pristopu obsega naloge z davčnega področja, notranje revizije in finančnega računovodstva (Remar, 2008, 20; povz. po Koletnik, 1992, 3).

Po anglo-ameriškem pristopu je kontroling osredotočen na (Drakulič, 2005, 5; povz. po Koletnik, 1992, 3):

- podjetniško načrtovanje,
- izdelavo in interpretacijo notranjih in zunanjih poslovnih informacij,
- izdelavo ekonomskih analiz,
- nadziranje poslovanja (notranjo revizijo).

2.1.2 Evropski oz. nemški pristop

V evropskih podjetjih je težišče na notranji ekonomiji in manj na nadziranju in zunanjem informiranju, saj notranja revizija, finančno računovodstvo in financiranje niso tipične naloge kontrolinga (Drakulič, 2005, 6; povz. po Hočevvar, 1995, 45). Po evropskem pojmovanju je kontroling organiziran kot samostojna, svetovalna, štabna služba (Drakulič, 2005, 6).

Po nemškem oz. evropskem pristopu je kontroling osredotočen na (Koletnik, 1992, 3):

- svetovanje in koordinacijo pri izdelavi letnih predračunov ter strateških in operativnih načrtov podjetja,
- vodenje internih obračunov poslovanja,
- prikazovanje poslovne uspešnosti,
- skrb za notranje informiranje,
- ekonomsko svetovanje,
- koordinacijo naložb ter
- drugih nalog in proučitev.

2.1.3 Razlike med obema pristopoma in kontroling v Sloveniji

Glavne razlike med anglo-ameriškim in evropskim oz. nemškim pristopom h kontrolingu so (Podnar, 2006, 10–11):

- v ameriških podjetjih naloge kontrolinga opravlja računovodja, medtem ko je v nemških podjetjih funkcija kontrolinga ločena od računovodstva in organizirana kot

samostojna štabna služba ali pa decentralizirana svetovalna funkcija v okviru posameznih poslovnih funkcij,

- pri anglo-ameriškem pristopu se naloge kontrolerja nanašajo tako na zunanje kot na notranje računovodstvo, pri nemškem pristopu pa samo na notranje računovodstvo,
- glavni uporabniki storitev so pri anglo-ameriškem pristopu tako notranji kot zunanji, pri nemškem pristopu pa je to predvsem poslovodstvo kot notranji uporabnik,
- v okviru nalog kontrolerja so te pri anglo-ameriškem pristopu operativne narave, medtem ko so pri nemškem pristopu tudi strateške narave.

V Sloveniji kontroling ni enotno definiran in ni jasno, ali bi naj bil del računovodske funkcije ali ne (Podnar, 2006, 11). Nekateri slovenski avtorji se opirajo na ameriško literaturo in prakso, drugi na nemško. Oba pristopa sta lahko ustrezna. V preteklosti so v slovenskih podjetjih več nalog, ki jih mora v podjetju opravljati kontroling, opravljali v od računovodstva organizacijsko ločenih, plansko-analitskih službah (Remar, 2008, 20; povz. po Turk et al., 2003, 44).

2.2 Cilji kontrolinga

V majhnih podjetjih je funkcija kontrolinga zajeta v funkciji direktorja. Bolj kot je podjetje kompleksno, močnejša mora biti funkcija koordiniranja. Zato lahko rečemo, da bolj kot je organizacijska struktura v podjetju razvejana in prepletena, večja je potreba po uvajanju kontrolinga, predvsem zaradi njegove koordinacijske vloge. Poleg tega si večja podjetja tudi zaradi ekonomskih razlogov lažje privoščijo dodaten oddelek (Peemöller, 1992, 82–84).

Uvajanje sistema kontrolinga je dolgotrajna, težka in obsežna naloga. Zahteva sistematično vodenje in nadzor. V manjših in srednjih podjetjih je včasih bolj smiselno uvajanje in izvajanje kontrolinga prepustiti zunanjim kontrolerjem. Zunanji izvajalci imajo izkušnje in znanje za to. To jim omogoča, da so lahko hitrejši, uspešnejši in cenejši za podjetje.

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

Tako ameriška kot evropska šola kontrolinga kažeta, da je bil kontroling v podjetja uveden predvsem zato, da se je zadostilo poslovodskim potrebam po informacijah. Njegov glavni namen je zagotavljati podporo za upravljanje in vodenje poslovnega sistema v smeri uresničevanja ciljev ob upoštevanju sprememb v okolju (Horvath, 1998, 146). Preko koordinacije planiranja in kontroliranja mora priskrbeti informacije in zagotoviti izboljšanje poslovođenja podjetja (Milčinovič, 2006, 4; povz. po Horvath, 1994, 72).

Kontroling lahko v praksi uresničimo pod naslednjimi pogoji (Podnar, 2006, 7):

- služiti nam mora za odločanje, pri čemer mora nosilce odločanja podpirati z informacijami, na osnovi katerih se je mogoče odločati,
- orodja in postopke za računalniško podporo kontrolinga moramo v podjetju urediti tako, da je možen pretok informacij,
- kontroling mora biti s sistemom zgodnjega opozarjanja usmerjen v prihodnost.

2.3 Razlika med poslovodnim računovodstvom in kontrolingom

Med kontrolingom in poslovodnim računovodstvom obstaja zelo velika podobnost, zato ju mnogo avtorjev enači. Vendar moramo kontroling razumeti kot širšo dejavnost od poslovnega računovodstva. Poslovno računovodstvo imamo lahko za jedro kontrolinga, ne smemo pa ga z njim enačiti, saj med njima obstajajo naslednje bistvene razlike:

- kontroling se ne ukvarja samo s kvantitativnimi, računovodskimi podatki in informacijami, temveč tudi s kvalitativnimi, neračunovodskimi,
- kontroling se ukvarja tudi s strateškim delom poslovanja podjetja, medtem ko se poslovno računovodstvo ukvarja pretežno z operativnim poslovanjem podjetja,

- kontrolingu ni potrebno upoštevati posebnih standardov, ki veljajo za računovodstvo, čeprav se zaradi prekrivanja poslovnega računovodstva in kontrolinga tudi pri njem v določeni meri lahko uporablja standarde.

2.4 *Strateški in operativni kontroling*

Glede na časovni obseg in postavljene naloge poznamo strateški in operativni kontroling (Podnar, 2006, 11; povz. po Jagru, 1991, 25).

Schröder (Kalister, 2008, 11; povz. po Schröder, 1992, 220–223) je prepričan, da če želimo doseči cilje podjetja, moramo izvajati tako strateške kot operativne naloge. V praksi se obe aktivnosti izvajata istočasno in ju ni mogoče deliti.

Povezovalna vloga strateškega in operativnega kontrolinga je naloga kontrolerja, saj mora oblikovati informacije za operativne korake skladno z izbrano strategijo, hkrati pa mora graditi most med intuitivnim in racionalnim načinom razmišljanja. Strateški posel naj bi ustrezal intuitivnemu načinu razmišljanja, operativni pa racionalnemu (Podnar, 2006, 14).

2.4.1 *Strateški kontroling*

Strateški kontroling je usmerjen v prihodnost podjetja in ima nalogo iskati priložnosti in nevarnosti za dolgoročni obstoj (Milčinovič, 2006, 15) in rast organizacije. Obsega obdobje 2–5 let in je opredeljen z vizijo, cilji in strategijo, ki imajo dolgoročno naravo, zato jih je težko natančno opredeliti. Osredotoča se na dolgoročne napovedi, analize in zbiranje raznovrstnih zunanjih informacij ter prilagaja okolje sebi. Ukvarja se z vprašanjem, kaj početi (Podnar, 2006, 11–14). Njegov cilj je usmerjati in podpirati vodstvo pri doseganju uspešnosti podjetja, torej pri ustvarjanju pravih proizvodov in storitev ter izbiri pravih poti do tržišča (Švigelj, 2006, 13; povz. po Koletniku, 1996, 28–29).

Po nekaterih razlagah je za strateški kontroling potreben intuitiven način razmišljanja (spontano, ustvarjalno in celovito). Je pogoj, temelj in okvir operativnemu kontrolingu (Bajt, 2008, 6; povz. po Melavc, Novak, 2002, 30–31, Koletnik, 2006, 3, Pučko, 2006, 140, Mann, 1989, 46, Osmanagić, 1998, 42, Stahl, 1992, 53).

Strateški kontroling nam daje odgovore na vprašanja (Drakulič, 2005, 20; povz. po Malavcu, Novaku, 2002, 29):

- Ali začeti ustvarjati nov proizvod?
- Ali vstopiti na nov trg?
- Kakšna tveganja in priložnosti je mogoče pričakovati v prihodnosti?
- Ali prenoviti tehnološki proces s stvarnimi naložbami?

2.4.2 Operativni kontroling

Operativni kontroling je usmerjen v preteklost. Glavni vir podatkov zanj je računovodstvo podjetja. Zanima ga notranje okolje podjetja (Bajt, 2008, 6; povz. po Melavc, Novak, 2002, 30, Pučko, 2006, 140, Mann, 1989, 46, Stahl, 1992, 53). Obsega obdobje do 2 let in se ukvarja predvsem z izdelavo predračunov, z analizo doseženega in odmikov ter s popravki ciljev načrtovanja. Osredotočen je na poslovni uspeh, rentabilnost, ekonomičnost, plačilno sposobnost ipd. (Podnar, 2006, 11). Njegove ciljne vrednosti so likvidnost, dobiček in stabilnost (Drakulič, 2005, 21). Veliko raziskuje stroške in uspeh. Je bolj tehnično podprt, a manj kreativen od strateškega kontrolinga (Podnar, 2006, 11). Njegov cilj je usmerjati in podpirati vodstvo pri dvigovanju učinkovitosti podjetja (Bajt, 2008, 6; povz. po Melavc, Novak, 2002, 30, Pučko, 2006, 140, Mann, 1989, 46, Stahl, 1992, 53), torej pri delanju na pravi način.

Poslovodstvu zagotavlja strokovno podporo pri dvigovanju ravni donosnosti, gospodarnosti, plačilne sposobnosti in ohranjanju kapitala (Švigelj, 2006, 12; povz. po Koletniku, 1996, 28–29). Zanj je pomembno racionalno razmišljanje (logično, premišljeno, v številkah, znanstveno) (Bajt, 2008, 6; povz. po Melavc, Novak, 2002, 30, Pučko, 2006, 140, Mann, 1989, 46, Stahl, 1992, 53).

Operativni kontroling se torej izvaja s primerjavo med načrtovanim in doseženim oziroma s proučevanjem odmikov. Ne ukvarja se s tem, ali so vknjižbe pravilne in usklajene, pač pa lastnikom in managerjem podjetja ponudi signalni sistem o odmikih (Deyhle, 1997, 9–10).

Operativni kontroling nam daje odgovore na vprašanja (Drakulič, 2005, 21; povz. po Melavcu, Novaku, 2002, 29):

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

Povedano na kratko, operativni kontroling sodeluje pri pripravi planov, s kontroliranjem izvaja primerjave med načrtovanim in uresničenim, ugotavlja odmike ter predlaga izpeljavo konkretnih ukrepov za doseganje kratkoročnih ciljev podjetja (Milčinovič, 2006, 14; povz. po Peemöllerju, 1992, 105).

2.4.3 Razlika med strateškim in operativnim kontrolingom

Razlike med strateškim in operativnim kontrolingom bom najlažje prikazala v tabeli.

	STRATEŠKI KONTROLING	OPERATIVNI KONTROLING
<i>Obsega obdobje</i>	2–5 let	do 2 leti
<i>Cilj</i>	uspešnost podjetja – - dolgoročni obstoj podjetja	učinkovitost podjetja – dvig ravni donosnosti, gospodarnosti, plačilne sposobnosti in ohranjanje kapitala
<i>Potreben način razmišljanja</i>	intuitivno razmišljanje	racionalno razmišljanje
<i>Kreativnost</i>	velika	majhna
<i>Tehnična podprtost</i>	je ni	dobra (veliko podatkov lahko črpa iz računovodstva)

Tabela 1: Razlike med strateškim in operativnim kontrolingom

Vir: Lasten vir

3 KONTROLER

3.1 Poslanstvo kontrolerja

Oseba, ki kontroling izvaja, je kontroler. Kontroler ni kontrolor, saj mora omogočiti, da se vsak lahko sam kontrolira in da pri tem upošteva postavljene cilje (Drakulič, 2005, 12; povz. po Deyhle, 1997, 116–133).

Beseda kontroler je ponesrečen prevod iz angleščine, za katerega opažam, da ga 99% ljudi enači s kontrolorjem. Nekateri pa imajo, ko slišijo za kontrolerja, v mislih osebo, ki neprestano vohlja in gleda drugim pod prste, jih nadzira, kritizira, vedno vse ve, celo veliko bolje, kakor drugi. Seveda pa je tako pojmovanje daleč od resnice.

»To controll« pomeni uravnavati ali krmiliti. Torej je kontroler neke vrste nadzornik nad poleti ali krmar – kibernetik za notranji obračun. S podatki in informacijami pomaga »kapitanom« varno pluti po nemirnem poslovnem »morju« (Deyhle, 1997, 9).

Rast podjetja povzroči povečanje kompleksnosti poslovnih odločitev. Zato je smiselno, da vrhnji management navigatorsko funkcijo prepusti ustrezno usposobljeni osebi – kontrolerju (Švigelj, 2006, 12).

IGC (International Group of Controlling) je leta 1999 objavil in 2002 dopolnil enotno definicijo kontrolerjevih nalog in poslanstva (<http://www.igc-controlling.org> – z dne 01.03.2008). Objavljena je v kontrolerjevem slovarju in je sledeča:

»Kontrolerji oblikujejo in spremljajo procese posloводства pri opredeljevanju ciljev, načrtovanju in vodenju ter s tem prevzemajo soodgovornost za doseganje ciljev. To pomeni da:

- kontrolerji skrbijo za preglednost strategije, poslovnega izida, financ in procesov ter s tem prispevajo k večji gospodarnosti,
- kontrolerji celovito usklajujejo delne cilje in načrte ter organizirajo v podjetju celovito in v prihodnost usmerjeno poročanje,

- kontrolerji moderirajo in oblikujejo procese vodenja tako, da lahko vsak odločevalec ukrepa ciljno usmerjeno,
- kontrolerji izvajajo »servis« za oskrbo s poslovnoekonomskimi podatki in informacijami,
- kontrolerji oblikujejo in vzdržujejo sistem kontrolinga.«

Kontroler je torej podpora vodjem pri odločitvah in tudi če se ne strinjamo s trditvijo, da ni razlike med računovodstvom in kontrolingom, bi težko ugovarjali dejstvu, da mora biti kontroler vrhunski poznavalec računovodstva (Hočevnar, 2007, 19).

3.2 Naloge kontrolerja

Glavne naloge, s katerimi naj bi se kontroler ubadal, so naslednje (Križaj, 2004, 52):

- sooblikovanje poslanstva, vizije, strategije in poslovnih ciljev podjetja,
- sodelovanje pri določanju osnovnih infrastrukturnih prvin kontrolinga (organigrama, seznama stroškovnih mest, stroškovnih nosilcev, vrst stroškov in podobno),
- usklajevanje celotnega sistema načrtovanja in predračunavanja v podjetju,
- izdelava poslovnega izida na ravni izdelkov, kupcev, trgov,
- sprotno spremljanje odmikov, ugotavljanje vzrokov za njihov nastanek in posledic, ki jih prinašajo,
- vzpostavitev sistema poročanja,
- predlaganje korekcijskih ukrepov za odpravo odmikov in spremljanje njihovega uresničevanja, uvajanje novih metodologij, modelov in kazalcev v poslovanje podjetja, zato da bi se zagotovile kvalitetnejše podlage za odločanje.

Kontroler ne nadzoruje, ampak skrbi, da zna vsak sam nadzorovati svoje poslovanje glede na cilje, ki so jih določili lastniki in poslovodstvo podjetja (Podnar, 2006, 9).

Pri načrtovanju deluje kot svetovalec in usklajevalec v različnih fazah in testira ter analizira celovitost in primernost načrta glede na postavljene cilje. Za pripravo in

realizacijo načrta je odgovorno poslovodstvo, kontroler pa za razvidnost rezultatov (Milčinovič, 2006, 6; povz. po Vizetič, 2006, 50–51).

Kontroler mora delne plane in cilje uskladiti v skupni plan oziroma cilj podjetja, pravočasno opaziti nevarnosti in možnosti, povezane s cilji podjetja, o tem poročati managementu, priskrbeti managementu informacije o primerjavah med načrtovanim in doseženim oziroma o odmikih doseženega od načrtovanega, analizirati vzroke odmikov, predlagati izboljšave, cilje in usmeritev podjetja (Deyhle, 1997, 9–10) in tako deluje kot navigator pri uresničevanju zastavljenih ciljev v gospodarski družbi (Podnar, 2006, 10). Nadzorovati mora tudi delovanje internih kontrol (Deyhle, 1997, 9–10).

Kontrolerjev kritični odnos do podatkov in informacij ni knjigovodske narave in se ne ukvarja s tem, ali so vknjižbe pravilne in med seboj usklajene, temveč je njegovo vprašanje: »Ali poročilo obvesti naslovnike tako, da jih bo vzpodbudilo k sprejetju akcijskega programa za uresničenje izboljšav?« Zato mora biti njegovo delovanje vedno uporabniško usmerjeno (Deyhle, 1997, 9–10).

Kontroler mora pravočasno opozoriti, kje obstaja nevarnost in kje uhajajo povezave med prihodki, stroški in dobičkom. Je prodajalec ciljev in načrtov, ki jih določa poslovodstvo (Milčinovič, 2006, 3; povz. po Peemöllerju, 1992, 41). Vzpodbuja učinkovito uporabo obstoječih zmogljivosti, pojasnjuje, kakšne cilje ima kdo v podjetju in na katere velikosti lahko vpliva (Osmanagić Bedenik, 1998, 36–45).

Kontroler mora vzpodbujati timsko delo in delo vsakega posameznika, kar je še posebej pomembno pri posameznih projektih podjetja (Milčinovič, 2006, 6).

Pri svojem delu nujno potrebuje kakovosten informacijski sistem, ki ponudi pomembne informacije hitro in zanesljivo.

Ima nalogo, da uskladi informacijske želje, potrebe in ponudbe (Milčinovič, 2006, 20).

Kontroling v podjetju ponavadi opravlja več oseb. Vodja kontrolinga oziroma glavni kontroler mora službo kontrolinga organizirati in jo voditi, zagotavljati možnosti za opravljanje njegovih obveznosti ter se prilagajati spremembam. Kontroler ni zadolžen za

uresničevanje delnih ciljev, temveč je njegova skrb, da podjetje s pomočjo delnih ciljev doseže skupne cilje.

3.3 *Kompetence kontrolerja*

Preissler meni, da kontroling deluje in propade, še posebej v fazi uvajanja, na kar ima osebnost kontrolerja velik vpliv (Dolžan, 2002, 12; povz. po Preissler, 1988, 30). Kakšen »tip« kontrolerja se bo v posameznem podjetju uveljavil, je zelo odvisno tudi od okolja (Drakulič, 2005, 16; povz. po Weber, 1995, 11). Naj pa bi ga odlikovale sledeče pozitivne lastnosti: izobraženost, olikanost, preudarnost, prizadevnost, izvirnost, zanesljivost, podjetnost, voditeljskost, pravičnost, resnicoljubnost, poštenost, plemenitost in samozavednost (Kalister, 2008, 18; povz. po Turk, 2000, 14–19).

Na področju strokovnih znanj lahko kontroler osnove znanja pridobi preko študija, vendar se mora tudi kasneje vseskozi izobraževati. Imel naj bi primerno strokovno izobrazbo in usposobljenost s področij računovodstva, metod planiranja, spremljanja investicij, metod zniževanja stroškov in organizacije. Zanj so zelo pomembne praktične izkušnje, ki jih lahko pridobi z večletnim delovanjem na različnih področjih v podjetju. Dobro mora poznati inštrumente za planiranje in napovedovanje, kontroliranje in usmerjanje. Prav tako mora biti usposobljen za področje avtomatske obdelave podatkov v vlogi naročnika sistemskih rešitev. Poznati in obvladati mora metode komuniciranja in sodobne komunikacijske pripomočke ter obvladati sodobne tehnike za reševanje problemov (Drakulič, 2005, 15).

Koletnik (1999, 17) je mnenja, da mora kontroler posedovati naslednje karakteristike in znanja:

- je strokovnjak za podjetniško ekonomijo in ne samo za obravnavanje računovodskih podatkov,
- je glavni načrtovalec in skrbnik informacijskega sistema, je dober poznavalec poslovnih funkcij v podjetju,

- je strokovnjak s poglobljenih teoretičnim in praktičnim ekonomskim znanjem ter smislom za poslovno ustvarjalnost,
- je človek s poklicnimi in značajskimi vrlinami, potrebnimi za reševanje poslovnih nasprotij.

Zahtevane osebnostne značilnosti za kontrolerja so (Dolžan, 2002, 12):

- ima sposobnost abstraktnega in analitičnega razmišljanja in zna razmišljati v scenarijih,
- mora znati izbrati prave informacije, imeti smisel za približno točno računanje, mora se znati izražati in dajati občutek zaupanja, mora imeti smisel tudi za neštevne podatke, izpeljati naloge v predvidenem času,
- je objektiven in pošten, pri tem ne upošteva osebnih prioritet, ima sposobnost in pogum za delovanje mimo formalnih struktur,
- široka strpnost, sposobnost zbujanja zaupanja s tem, da ima pogum, da ne obeša vsakega ravnanja na »veliki zvon«, sposoben sprejeti tudi nepriljubljene rešitve, mora znati prisluhniti,
- prepričljivost, pripravljenost na sodelovanje, komunikativnost, sposobnost utemeljevanja, nazorno izražanje, prijazna prodornost, dar za poučevanje, sposobnost učenja, potrpljenje pri ponavljanju razlage že znanih stvari, sposobnost timskega dela, pogajalske sposobnosti, sposobnost moderiranja in predstavljanja.

Nikakor ne sme delovati pesimistično in uničevalno, arogantno, delati izoliran od sodelavcev ali poskušati delovati pot poslovodstvo (Drakulič, 2005, 16; povz. po Becker, 1993, 41).

Turk, Dolžan in ostali so lepo, a nerealno napisali, katere vedenjske vzorce mora kontroler obvladati. Pri posameznem delovnem mestu bi smele biti zahtevane 3 do največ 7 kompetenc, oni pa so jih navedli veliko več. Turk na primer kar 13. Človeka, ki bi ga krasile vse navedene pozitivne lastnosti, bi zelo težko našli. Zato se morajo podjetja pač odločiti, katere od navedenih kompetenc so jim bolj pomembne.

3.4 Poročila kontrolerja

Vsebina poročila je odvisna od ravni uporabnikov, ki so jim namenjena. Nižji ravni odločanja so namenjena, podrobnejša so in nasprotno. Ravni primerna morata biti tudi obseg in pogostost poročil. Večja je potreba po sprotnih odločitvah, večja je pomembnost rednih poročil. Vsak bi moral prejemati le informacije o postavkah, za katere je odgovoren.

Pri analizi odmikov kontroler ne sme delati nobene razlike med ugodnimi in neugodnimi odkloni. Obojim je treba ugotoviti vzrok. Vodstvo podjetja se prevečkrat posveča le negativnim odklonom in problemom nasploh, kar vodi do natančne analize problema in le redko do analize razloga za uspešnost.

Opravljeni analizi in sestavljenemu poročilu sledi prezentiranje poročila, kjer mora kontroler upoštevati določena pravila (Osmanagič Bedenik, 2004, 204):

- Poročanje naj bo usmerjeno na prejemnika. Rezultate poslovne analize je treba pripravljati objektivno, pomemben je predvsem uporabnik poročila in njegovi cilji, želje, tisto, kar ga zanima.
- Poročilo mora biti logično in psihološko oblikovano. To pomeni, da se mora kontroler pri pisanju in prezentiranju poročila izogibati stavkom, kot so »... od zdaj bo bolje, hitreje, ceneje ...«. Čeprav so takšne izjave logične, bi jih naslovniki lahko razumeli kot »... do zdaj je bilo zelo slabo, komplicirano in drago...«, kar pa negativno vpliva na motivacijo.
- Ni treba zbirati informacije le o tem, kar se je zgodilo, temveč ponuditi informacije, kako popraviti nastalo stanje. Smisel in namen poslovne analize ni v iskanju krivca za neugoden razvoj dogajanj, temveč v iskanju temeljev za izdelavo plana popravka in izhoda iz nastale neugodne situacije.
- Poročati je potrebno tako, da to vsi lahko vidijo in razumejo. Dejstva, ki jih je treba posebej poudariti, bodo lažje opažena in bodo dlje ostala v spominu, če bodo prikazana tudi s slikami.
- Oblika in način poročanja naj se ne spreminjata pogosto. Pri tem obstajata dve skrajnosti, ki se ju je treba izogibati: ena je ohranjanje tradicionalnega načina poročanja (uporaba starih metod, tehnologije), druga pa je neprestano spreminjanje, kar otežuje spremljanje poročil in se bralec težje znajde.

- V poročilu naj ne bo prikazanih preveč števil in kazalnikov, da ne bi poročila postala pokopališče števil in kazalnikov. Kontroler mora poiskati optimalen odnos med številkami in tekstom, s katerim pojasnjuje dejstva, in čim več uporabljati grafično prikazovanje podatkov.
- Manj naj bo pisnega in več ustnega poročanja.
- Poročanje naj bo odvisno od cilja. Ni treba prezentirati čisto vsega, kar se lahko zgodi. Uporabniku se mora predstaviti točno tisto, kar se nanaša na njegovo področje delovanja in odgovornost.

4 UVAJANJE KONTROLINGA V PODJETJU XY

4.1 *Predstavitev podjetja*

Podjetje XY d.o.o. je bilo ustanovljeno v začetku leta 1996 z namenom zapolnitve tržne niše na področju proizvodnje in montaže jeklenih konstrukcij, ki je nastala s stečajem podjetja, katero je na tem območju prej delovalo. Je v 100 % zasebni lasti. V bližini Maribora razpolaga s proizvodnimi prostori, poslovno zgradbo in zemljišči, na katerih podjetje razvija nove programe in produkte ter dopolnjuje obstoječe dejavnosti. Na omenjeni lokaciji se za potrebe skupine XY razvija Poslovna cona XY, katere namen je celovito obvladovanje vseh potrebnih poslovnih procesov za razširjeno in zaokroženo ponudbo jeklarskih izdelkov, strešnih in fasadnih sistemov, prevoznitva, storitev z gradbeno mehanizacijo ... Glavna dejavnost skupine kljub razširjanju ponudbe ostajajo jeklene konstrukcije.

Podjetje XY deluje kot družba z omejeno odgovornostjo. V letu 2008 se je družba prestrukturirala v skupino podjetij pod eno krovno znamko. Skupina XY predstavlja skupino smiselno povezanih podjetij glede na dejavnost, ki jo opravljajo, in glede na trg, na katerem delujejo. Vodilnega člana skupine predstavlja podjetje XY d.o.o., ki še naprej pridobiva in sklepa vse vrste poslov z naročniki in investitorji, v prihodnosti pa bo delovalo kot finančni holding in se bo ukvarjalo z materialnimi (finančnimi) naložbami (Skupina XY – Poslovni načrt 2010). Zraven vodilne gospodarske družbe v Skupini XY delujejo tudi:

- hčerinska podjetja Xy trans d.o.o., Stanovanjsko naselje d.o.o., Počitniško naselje d.o.o., XY d.o.o., s sedežem v Makedoniji, XY d.o.o., s sedežem na Hrvaškem in XY gradnje d.o.o., s sedežem v Srbiji,
- podružnici v Črni Gori in Albaniji ter
- predstavništvo v Kuvajtu.

4.2 Vizija podjetja

Podjetje želi postati eden vodilnih globalnih partnerjev najzahtevnejših naročnikov pri projektih originalnih in kompleksnih rešitev na področju vseh vrst jeklenih objektov (Skupina XY – Poslovni načrt 2010).

Vizija zajema celoto njegovih stalnih in predvsem dolgoročnih usmeritev in zahtev, ki jih želi doseči v prihodnosti.

Podjetje XY je že v preteklosti večkrat dokazalo, da velja za enega največjih in najuspešnejših partnerjev na področju konstruiranja, proizvodnje in montaže kovinskih konstrukcij v Sloveniji. Glede na navedeno dejstvo je prepričano, da ima na tem področju dovolj znanj in izkušenj, da lahko to dejavnost v prihodnosti na nivoju Skupine še izboljša in razširi na slovenskem trgu, predvsem pa želi občutno povečati obseg poslovanja na tujih trgih (Skupina XY – Poslovni načrt 2010).

Na področju inženiringa bomo še aktivneje delovali kot ponudnik atraktivnih in zahtevnih gradbenih objektov predvsem jeklenih zgradb (Skupina XY – Poslovni načrt 2010).

4.3 Poslanstvo podjetja

Poslanstvo družbe je zagotavljati stroškovno učinkovito, kreativno poslovno okolje za kakovosten razvoj programov jeklenih konstrukcij, strešnih in fasadnih sistemov, inženiringa ter tržnih gradenj in ostalih dodatnih aktivnosti, ki spremljajo dejavnosti skupine podjetij (Skupina XY – Poslovni načrt 2010).

Podjetje bo še naprej maksimalno vlagalo v razvoj, posodabljanje proizvodnih in montažnih zmogljivosti, ki bodo tudi v bodoče zagotavljala izpolnjevanje vseh zahtev kupcev (Skupina XY – Poslovni načrt 2010).

4.4 Poslovno informacijski sistem kot osnova za kontroling

V opazovanem podjetju je od začetka leta 2006 vzporedno z računovodskim programom, z uporabo katerega podjetje izpolnjuje zakonske zahteve, kot jih določajo Zakon o gospodarskih družbah, Slovenski računovodski standardi 2006 (v nadaljevanju SRS06), Zakon o davku na dodano vrednost, Pravilnik o računovodstvu gospodarske družbe v skladu s SRS 2006, Zakon o davkih od dohodkov pravnih oseb, Zakon o davku na izplačane plače, Zakon o posebnem davku na določene prejemke, Zakon o davku na promet nepremičnin, Zakon o dohodnini, Zakon o prispevkih za socialno varnost, Zakon o davčnem postopku in drugi, vzpostavljen tudi poseben interni poslovno informacijski sistem, kateri je bil ustvarjen po naročilu dotičnega podjetja. Za dodatni program se je vodstvo podjetja odločilo, ker je razvilo svojo logiko pojmovanja stroškov in poslovnega izida, ki je drugačna, kot te pojme opredeljujejo SRS06. Interni poslovno informacijski sistem je bil razvit izključno za notranje potrebe, omogočal pa naj bi spremljanje, koliko se obračunski podatki določenega projekta ali dela projekta ujemajo s predračunskimi, kje so nastale razlike, kakšen je poslovni izid na nivoju posameznih projektov, vrst dejavnosti, podjetja kot celote ipd. Pri knjižbah konti niso bili pomembni, pač pa so bili primarnega pomena vrste dejavnosti, projekti, stroškovniki, stroškovna mesta, stroškovni nosilci in interno določene vrste stroškov. Program se je predpreteklo leto intenzivno dopolnjeval z namenom, da bi višjemu, srednjemu in nižjemu managementu, kot tudi drugim delavcem v režiji, na čimbolj enostaven način zagotovil čimbolj točne informacije o dejanskem stanju v podjetju. Seveda le tisti del, ki se posameznih vodij neposredno tiče.

A ker je šlo za dvojno knjiženje z različno logiko, je poleg dvojnega dela na koncu vedno prihajalo do razlik med računovodskim in internim poslovno informacijskih programom. Zato se je vodstvo podjetja lani odločilo, da se bo za potrebe kontrolinga uporabljal računovodski program Mips in interni program za ta namen ukinilo. Mips nudi za potrebe kontrolinga mnogo manj, kot bi interni program, in managerji do informacij, ki jih potrebujejo, ne morejo dostopati sami, ampak na tak način je veliko manj dela in podatki so enaki računovodskim.

5 POROČILO VODSTVU KOT OSNOVA ZA SPREJEMANJE ODLOČITEV

Vodstvo krovnega podjetja ima vsak petek kolegij, na katerem se seznanja s tekočimi zadevami, izmenjuje mnenja in sprejema nadaljnje odločitve. Vsak zadnji petek v mesecu je na dnevnem redu tudi poročilo o uspešnosti poslovanja krovnega podjetja v preteklem mesecu in v obdobju od januarja do konca preteklega meseca. Predstavi ga kontroler. Na teh kolegijih so prisotni tudi večinski lastnik podjetja in direktorji hčerinskih družb.

V poročilu je predstavljena uspešnost krovnega podjetja in uspešnost projektov. Oboje deljeno na dejavnosti in skupaj ter oboje za časovno obdobje preteklega meseca ter obdobja od januarja do konca preteklega meseca (v nadaljevanju kumulativa). Sledi analiza stroškov upravno prodajne režije (v nadaljevanju UPR), spet za obdobje preteklega meseca in kumulative.

5.1 *Uspešnost podjetja*

Najprej vodstvo vedno zanima, kako uspešno je podjetje poslovalo v primerjavi s planom. Junija je iz poročila dobilo sledeče informacije.

mesec	MESEČNO			KUMULATIVA		
	realizacija	plan	uspešnost	realizacija	plan	Uspešnost
Jan	48.183,97	126.392	38,12 %	48.183,97	126.392	38,12 %
Feb	160.418,61	126.392	126,92 %	208.602,58	252.784	82,52 %
Mar	312.857,09	126.392	247,53 %	521.459,67	379.176	137,52 %
Apr	-6.883,45	126.392	-5,45 %	514.576,21	505.568	101,78 %
Maj	-123.578,30	126.392	-97,77 %	390.997,91	631.959	61,87 %
Jun	-299.135,68	157.990	-189,34 %	91.862,23	789.949	11,63 %
Jul		157.990	0,00 %	91.862,23	947.939	9,69 %
Avg		189.588	0,00 %	91.862,23	1.137.527	8,08 %
Sep		189.588	0,00 %	91.862,23	1.327.115	6,92 %
Okt		189.588	0,00 %	91.862,23	1.516.703	6,06 %
Nov		189.588	0,00 %	91.862,23	1.706.291	5,38 %
Dec		164.309	0,00 %	91.862,23	1.870.600	4,91 %
SKUPAJ	91.862,23	1.870.600	4,91 %			

Tabela 2: Rezultat poslovanja¹

Vir: Računovodski podatki podjetja XY in Poslovni načrt 2009

Iz tabele vidimo, da je imelo podjetje plan zelo optimistično postavljen, dosega pa ga niti približno ne. V prvem polletju ga je po prometu doseglo le 11,63 %. Med meseci so velika skakanja vrednosti. Skakanja so večinoma nastala zaradi izstavljanja dobropisov v drugem mesecu, kot so bile izdane fakture, v časovnih razmejitvah pa to ni bilo upoštevano.

5.2 Uspešnost podjetja po dejavnostih

Podjetje spremlja rezultate po sledečih dejavnostih: jeklene konstrukcije, strešni in fasadni sistemi, inženiring, trgovina oz. nadaljnja prodaja, ločeno pa vodstvo zanimata še upravno prodajna režija (v nadaljevanju UPR) in drugi prihodki (ter stroški). UPR je podrobneje pojasnjen v točki 5.5.

Po dejavnostih je vodstvo junija iz poročila dobilo sledeče informacije.

¹ Rezultat poslovanja - upoštevani vsi prihodki in odhodki, vključno z amortizacijo.

mesec	JEKLENE KONSTRUKCIJE			STREŠNI IN FASADNI SISTEMI			INŽENIRING			UPR	nadaljnja	Rezultat
	realizirano	plan	uspešnost	realizirano	plan	uspešnost	realizirano	plan	uspešnost	učinek UPR	prodaja	izrednega poslovanja
Jan	77.337,94	87.202,71	88,69 %	-20.881,97	12.162,16	-171,70 %	2.817,88	27.027,03	10,43 %	-11.398,58	308,70	
Feb	89.837,49	87.202,71	103,02 %	-4.136,88	12.162,16	-34,01 %	61.828,10	27.027,03	228,76 %	7.758,36	5.131,54	
Mar	36.328,14	87.202,71	41,66 %	9.345,35	12.162,16	76,84 %	61.474,83	27.027,03	227,46 %	-81.700,51	18.708,43	268.700,85
Apr	-32.522,09	87.202,71	-37,29 %	65.795,66	12.162,16	540,99 %	-27.680,60	27.027,03	-102,42 %	-15.435,49	2.959,06	
Maj	-24.586,35	87.202,71	-28,19 %	-3.244,04	12.162,16	-26,67 %	2.846,27	27.027,03	10,53 %	-104.865,49	6.271,30	
Jun	-74.763,90	109.003,38	-68,59 %	-92.018,45	15.202,70	-605,28 %	89.237,68	33.783,78	264,14 %	-231.259,64	9.668,63	
Jul		109.003,38	0,00 %		15.202,70	0,00 %		33.783,78	0,00 %			
Avg		130.804,05	0,00 %		18.243,24	0,00 %		40.540,54	0,00 %			
Sep		130.804,05	0,00 %		18.243,24	0,00 %		40.540,54	0,00 %			
Okt		130.804,05	0,00 %		18.243,24	0,00 %		40.540,54	0,00 %			
Nov		130.804,05	0,00 %		18.243,24	0,00 %		40.540,54	0,00 %			
Dec		113.363,52	0,00 %		15.810,81	0,00 %		35.135,14	0,00 %			
Skupaj	71.631,22	1.290.600,00	5,55 %	-45.140,32	180.000,00	-25,08 %	190.524,16	400.000,00	47,63 %	-436.901,35	43.047,67	268.700,85

Tabela 3: Rezultat poslovanja po dejavnostih

Vir: Računovodski podatki podjetja XY in Poslovni načrt 2009

V rezultatu poslovanja po dejavnostih so upoštevani vsi prihodki in odhodki po dejavnostih ter rezultat UPR in ostalih poslovnih in finančnih transakcij. Skupni poslovni izid je enak vsoti poslovnih izidov po dejavnostih, upoštevanega učinka UPR, nadaljnje prodaje in drugih prihodkov.

Iz Tabele 3 je razvidno, da je podjetje v obdobju od začetka leta do konca junija z jeklenimi konstrukcijami ustvarilo samo 13,14 % planiranega dobička, z inženiringom je plan preseglo za 12,79 %, s strešnimi in fasadnimi sistemi so ustvarili negativni rezultat, in sicer so imeli na tej dejavnosti evidentiranih za 59,38 % več stroškov kot prihodkov, kar izvira iz nepravilnega oblikovanja časovnih razmejitev v preteklem letu in iz odpravkov reklamacij.

Skupni rezultat poslovanja podjetja še dodatno slabša učinek UPR, ki predstavlja razliko med dejanskimi stroški, ki so nastali na splošnih stroškovnih mestih in niso bili na osnovi ključa za delitev teh stroškov razdeljeni na projekte in dejavnosti. Kot ključ za delitev stroškov UPR iz splošnih stroškovnih mest na projekte in dejavnosti se uporabljajo ustvarjeni prihodki na projektih. Rezultat po dejavnostih pa izboljšujeta nadaljnja prodaja (oz. trgovina na debelo) in drugi prihodki, ki izvirajo iz plačila odpisanih terjatev.

5.3 *Uspešnost projektov*

Tretji korak je ugotavljanje, kako uspešno je bilo podjetje pri izvajanju posameznih projektov. Vodstvo zanima, ali so rezultati na projektih pozitivni, ali so ustvarjeni prihodki skladni s planiranimi in ali je dobiček skladen s planiranim.

Analiza je dala sledeče informacije.

	PROJEKTI	PRIHODKI	STROŠKI	REZULTAT brez UPR	UPR	REZULTAT z UPR	PLAN PRIHODKOV v 2009	PLANIRANI DOBIČEK	PLANIRANI DOBIČEK v %	DEJANSKI DOBIČEK v %
6046	Garažna hiša Šentrupert	105.764,21	89.147,40	16.616,81	5.288,21	11.328,60	168.000,00	16.800,00	10,00 %	10,71 %
7057	Nadstrešnica Bevc	5.936,93	5.216,00	720,93	296,85	424,09	6.000,00	600,00	7,20 %	7,14 %
8018	Most čez Muro	2.222.595,83	2.034.257,51	188.338,32	111.129,79	77.208,52	6.250.334,00	312.516,70	4,02 %	3,47 %
8025	Zdravstveni dom Logatec	221.000,27	202.875,35	18.124,92	11.050,01	7.074,90	400.263,00	20.013,15	5,00 %	3,20 %
8034	Hala Robida	9.121,71	8.253,75	867,96	456,09	411,87	523.692,00	26.184,60	5,00 %	4,52 %
8045	Spar Idrija	24.836,72	22.086,85	2.749,87	1.241,84	1.508,03	520.564,00	26.028,20	6,07 %	6,07 %
8050	Tuš Dragonja	31.748,77	29.253,17	2.495,60	1.587,44	908,16	136.000,00	6.800,00	2,86 %	2,86 %
8051	Rekreacijski center Trim	622.161,20	568.356,91	53.804,29	31.108,06	22.696,23	686.236,00	34.311,80	5,00 %	3,65 %
8060	Lidl Sv. Trojica	789.733,14	703.842,17	85.890,97	39.486,66	46.404,31	823.698,00	41.184,90	5,00 %	5,88 %
8065	Mercator Črnuče	1.050.574,56	956.188,82	94.385,74	52.528,73	41.857,01	3.269.841,00	163.492,05	5,00 %	3,98 %
9001	Nadstrešek parkirišča MIR	5.734,54	5.019,98	714,57	286,73	427,84	7.425,00	371,25	7,46 %	7,46 %
9003	Hofer Murska Sobota	84.248,50	73.610,97	10.637,53	4.212,43	6.425,11	2.934.780,00	146.739,00	7,63 %	7,63 %
9011	Telovadnica OŠ Miklavž	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.569.333,00	128.466,65	5,00 %	#DEL/0!
9012	Skladišče Spar centrala	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.968.332,00	98.416,60	5,00 %	#DEL/0!
9027	Hala Pinus Rače	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	863.597,00	43.179,85	5,20 %	#DEL/0!
9028	Skladišče Pinus Rače	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	974.145,00	48.707,25	4,00 %	#DEL/0!
9029	Steklena stena Pelkič	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.258,00	312,90	5,00 %	#DEL/0!
9030	Konstrukcija terase Bambus	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	25.058,00	1.252,90	5,00 %	#DEL/0!
9031	Konstrukcija stropa Maksim	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.874,00	293,70	5,00 %	#DEL/0!
9032	Luka Drač Albanija	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.345.184,00	217.259,20	4,12 %	#DEL/0!
9033	Reklamni pano Kac	6.617,59	5.944,61	672,98	330,88	342,10	5.874,00	293,70	5,00 %	5,17 %
9034	Ograje Blas	35,00	35,00	0,00	1,75	-1,75	15.487,00	774,35	5,00 %	-5,00 %
9035	Brv čez Dragonjo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.258.250,00	62.912,50	5,10 %	#DEL/0!
9036	Lidl Maribor Fontana	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.265.478,00	63.273,90	5,22 %	#DEL/0!
9037	Tuš Koper	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.258.789,00	212.939,45	3,88 %	#DEL/0!
9038	Nosilci ograj Vontus	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.487,00	274,35	10,00 %	#DEL/0!
9039	Lidl Vrhnika	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.275.116,00	63.755,80	5,00 %	#DEL/0!
9040	AKZ-peskanje profilov HEA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.659,00	232,95	5,00 %	#DEL/0!
9041	Podkonstrukcija strehe Prah	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	23.587,00	1.179,35	5,00 %	#DEL/0!
	SKUPAJ	5.180.108,97	4.704.088,49	476.020,48	259.005,45	217.015,03	34.597.341,00	1.738.567,05		

7058	Dvorana Vič - izredni prihodki	298.504,91	29.804,06	268.700,85		268.700,85				90,02 %
20	Nadaljnja prodaja	528.730,75	485.683,08	43.047,67		43.047,67	100.000,00	0,00	8,00 %	8,14 %
	UČINEK UPR	259.005,45	695.906,80	-436.901,35		-436.901,35				
	SKUPAJ	6.266.350,08	5.915.482,42	350.867,66	259.005,45	91.862,21	29.600.000,00	1.870.600,00		

Tabela 4: Rezultat poslovanja po projektih – kumulativa v letu 2009

Vir: Računovodski podatki podjetja XY

Iz Tabele 4 vidimo, da prihaja pri večini projektov do razlik med dejanskim in planiranim rezultatom. Če tabelo 4, ki prikazuje kumulativni rezultat poslovanja po projektih v letu 2009, pogleda zunanji opazovalec, najbrž misli, da plane po projektih delajo strokovno neusposobljeni ljudje. Resnica pa je ta, da vsi stroški, odhodki in prihodki niso bili knjiženi v pravo obdobje, da je družba morala odpraviti nekaj reklamacij, da je imela nesrečo pri delu in da so se cene materiala dvignile bolj od pričakovanj.

V kumulativnem obdobju so odstopanja od planov po projektih posledica naslednjega:

- projekt 8018 – podjetje je imelo slabo formirane časovne razmejitve v juniju in odpraviti je moralo eno reklamacijo,
- projekt 8025 – podjetje je prejelo reklamacijo, ki jo je moralo odpraviti,
- projekt 8034 – družba je pri kalkulaciji ponudbene cene naredila napako, zaradi katere je naročniku ponudila izvedbo del po nižji ceni, kot bi jo, če napake ne bi bilo, zato ima podjetje na tem projektu slabši rezultat od načrtovanega,
- projekt 8051 – na tem projektu se je zgodila nesreča pri delu, ki je podjetju povzročila precej dodatnih, nepredvidenih stroškov,
- projekt 8060 – družba je izvajala tudi dodatna dela, pri katerih si je izborila večjo razliko v ceni, kot pri delih po osnovni pogodbi,
- projekt 8065 – podjetje je prejelo reklamacijo, ki jo je moralo odpraviti, poleg tega pa so se tudi cene materiala dvignile bolj, kot je podjetje to pričakovalo.

Pri drugih projektih ni bistvenih odstopanj.

5.4 Uspešnost projektov po dejavnostih

Četrty korak je ugotavljanje, kako uspešno je bilo podjetje pri izvajanju posameznih projektov po dejavnostih. Vodstvo zanima, ali so rezultati na projektih po posameznih dejavnostih pozitivni.

Tabela je pokazala sledeče.

PROJEKTI		JEKLENE KONSTRUKCIJE			STREŠNI IN FASADNI SISTEMI			INŽENIRING			KONČNI REZULTAT
		PRIHODKI	STROŠKI	RAZLIKA V CENI	PRIHODKI	STROŠKI	RAZLIKA V CENI	PRIHODKI	STROŠKI	RAZLIKA V CENI	
6046	Garažna hiša Šentrupert	75.502,13	65.808,51	5.918,51	5.262,00	2.068,16	2.930,74	25.000,08	21.270,73	2.479,35	11.328,60
7057	Nadstrešnica Bevc	5.936,93	5.216,00	424,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	424,09
8018	Most čez Muro	1.220.353,85	994.947,57	164.388,59	841.191,03	900.392,36	-101.260,88	161.050,95	138.917,59	14.080,81	77.208,52
8025	Zdravstveni dom Logatec	133.054,47	124.324,35	2.077,39	68.436,54	60.653,90	4.360,81	19.509,26	17.897,10	636,70	7.074,90
8034	Hala Robida	9.121,71	8.253,75	411,87	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	411,87
8045	Spar Idrija	16.322,02	22.086,85	-6.580,93	0,00	0,00	0,00	8.514,70	0,00	8.088,97	1.508,03
8050	Tuš Dragonja	31.748,77	29.253,17	908,16	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	908,16
8051	Rekreacijski center Trim	622.161,20	568.356,91	22.696,23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	22.696,23
8060	Lidl Sv. Trojica	164.745,50	324.172,99	-167.664,77	149.564,34	93.255,37	48.830,75	475.423,30	286.413,81	165.238,33	46.404,31
8065	Mercator Črnuče	1.050.574,56	956.188,82	41.857,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	41.857,01
9001	Nadstrešek parkirišča MIR	5.734,54	5.019,98	427,84	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	427,84
9003	Hofer Murska Sobota	84.248,50	73.610,97	6.425,11	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	6.425,11
9033	Reklamni pano Kac	6.617,59	5.944,61	342,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	342,10
9034	Ograje Blas	0,00	0,00	0,00	35,00	35,00	-1,75	0,00	0,00	0,00	-1,75
	SKUPAJ	3.426.121,77	3.183.184,47	71.631,21	1.064.488,91	1.056.404,79	-45.140,32	689.498,29	464.499,23	190.524,15	217.015,03
7058	Dvorana Vič - izredni prihodki	298.504,91	29.804,06	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	268.700,85
20	Nadaljnja prodaja	528.730,75	485.683,08	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	43.047,67
	UČINEK UPR	171.306,09	460.272,45	-288.966,36	53.224,45	143.005,69	-89.781,25	34.474,91	92.628,66	-58.153,74	-436.901,35
	SKUPAJ	4.424.663,52	4.158.944,06	-217.335,15	1.117.713,35	1.199.410,48	-134.921,57	723.973,20	557.127,88	132.370,41	91.862,21

Tabela 5: Rezultat poslovanja po projektih in dejavnostih – kumulativa v letu 2009

Vir: Računovodski podatki podjetja XY

Iz Tabele 5 je razvidno, da je podjetje na projektu 8018 – Most čez Muro ustvarilo velik minus pri dejavnosti strešni in fasadni sistemi. Nastal je zaradi prenosa nepravilno formiranega otvoritvenega stanja odloženih stroškov med stroške poslovnega leta 2009 v višini 105.964,00 EUR in ker je družba od izvajalca po oddaji bilanc za leto 2008 prejela račun v višini 43.044,64 EUR za storitev, opravljeno v decembru 2008, časovne razmejitve pa za te stroške ni imela formirane.

Pri projektu 8060 – Lidl Sv. Trojica je na vseh dejavnostih čudno stanje, ker se je knjiženje zaradi nedoslednega potrjevanja prispelih računov vršilo na napačne dejavnosti. Podjetje ima namreč pri vsakem projektu določene tudi tako imenovane stroškovnike, ki označujejo vrsto dejavnosti. Na primer št. 1 označuje pri večini projektov dejavnost jeklene konstrukcije. Ko se prejeti račun nanaša na izvršeno jekleno konstrukcijo na projektu Lidl Sv. Trojica, bi moral vodja projekta račun potrditi na šifro 8060-1. Stroškovnik 2 označuje ponavadi strešne in fasadne sisteme. Če vodja projekta potrdi račun za izvršeno jekleno konstrukcijo na projektu Lidl Sv. Trojica na šifro 8060-2 in napake nobeden od naslednjih potrjevalcev ali kontroler ne opazi, se stroški po tem računu poknjižijo na napačno dejavnost. Takih napak je bilo pri projektu 8060 veliko. V bodoče mora družba pravilnemu potrjevanju računov nameniti več pozornosti, hkrati pa razmisliti tudi o uvedbi dodatnih notranjih kontrol, da bi se preprečilo nepravilno evidentiranje stroškov po projektih in s tem priprava napačnih podatkov za poslovodstvo.

5.5 *Uspešnost stroškovnih nosilcev*

Pri poslovanju nastajajo tudi stroški, za katere se posameznih projektov direktno ne da bremeniti. Te družba zbira na stroškovnih nosilcih, ki so enaki oddelkom (vodstvo, nabava, trženje ...), na projekte pa jih deli po ključu, in sicer v višini 5 % vrednosti prihodkov. To pomeni, da ko podjetje izstavi račun ali situacijo za projekt, le-tega v svojih evidencah za potrebe kontrolinga obremeni še za 5 % UPR-ja.

Med prihodki in stroški UPR podjetje vodi tudi prihodke in stroške, ki nastajajo do podrejenih podjetij. Stroške, ki jih ima s podrejenima podjetjema XY Makedonija in XY Srbija, le-tema

prefakturira, zato bi rezultat na teh dveh projektih moral biti vedno enak 0. Podjetjema Stanovanjsko naselje in Počitniško naselje stroškov obravnavano podjetje ne prefakturira, pač pa jih samo knjiži na istoimenska stroškovna nosilca.

Pri vseh analizah UPR-ja upošteva podjetje vse stroške, odhodke in prihodke (najemnine, obratovalni stroški itd.), knjižene na stroškovne nosilce UPR. Stroške, zmanjšane za prihodke, imenuje preostanek stroškov.

Kontroler ugotavlja, ali je stroške in prihodke UPR-ja družba pravilno planirala in ali je preostanek stroškov po ključu na projekte pravilno razporejala. Na projekte nerazporejeni preostanek stroškov UPR-ja imenuje učinek UPR-ja. Se pravi, da je učinek UPR-ja ves preostanek stroškov, ki v rezultatu projektov ni upoštevan.

Junija je vodstvo iz poročila dobilo sledeče informacije, vezane z UPR.

MESEČNO						
MESEC	DEJANSKO			PLAN	ODMIK V EUR	ODMIK V %
	STROŠKI	PRIHODKI	PREOSTANEK STROŠKOV	PREOSTANEK STROŠKOV		
Jan	157.959,25	78.934,87	79.024,38	105.661,42	26.637,04	74,79 %
Feb	172.109,92	97.879,69	74.230,23	105.661,42	31.431,19	70,25 %
Mar	247.272,08	110.633,01	136.639,07	105.661,42	-30.977,65	129,32 %
Apr	189.746,81	143.987,49	45.759,32	105.661,42	59.902,10	43,31 %
Maj	224.769,29	113.291,95	111.477,34	105.661,42	-5.815,92	105,50 %
Jun	360.655,07	111.878,60	248.776,47	105.661,42	-143.115,05	235,45 %

Tabela 6: Rezultat UPR-ja – mesečno

Vir: Računovodski podatki podjetja XY in Poslovni načrt 2009

Prihodke v Tabeli 6 predstavljajo dejanski prihodki do stroškovnih nosilcev in do podrejenih podjetij, knjiženi na konte skupin od 76 do 79.

Iz tabele je razvidno, da ima podjetje v juniju negativni odmik, kar pomeni, da so stroški za 143.115,05 EUR višji od planiranih. Glavni razlog za višje realizirane stroške od planiranih je v visokih odvetniških stroških, ki so nastali v mesecu juniju, in obračunanih pogodbenih kaznih.

KUMULATIVNO						
MESEC	DEJANSKO			PLAN	ODMIK V EUR	ODMIK V %
	STROŠKI	PRIHODKI	PREOSTANEK STROŠKOV	PREOSTANEK STROŠKOV		
Jan	157.959,25	78.934,87	79.024,38	105.661,42	26.637,04	74,79 %
Feb	330.069,16	176.814,56	153.254,60	211.322,84	58.068,24	72,52 %
Mar	577.341,24	287.447,57	289.893,67	316.984,26	27.090,59	91,45 %
Apr	767.088,05	431.435,06	335.652,99	422.645,68	86.992,69	79,42 %
Maj	833.898,09	465.792,14	368.105,95	528.307,10	160.201,15	69,68 %
Jun	1.352.512,41	656.605,61	695.906,80	633.968,52	-61.938,28	109,77 %
Jul				739.629,94		
Avg				845.291,36		
Sep				950.952,78		
Okt				1.056.614,20		
Nov				1.162.275,62		
Dec				1.267.937,04		

Tabela 7: Rezultat UPR-ja – kumulativno

Vir: Računovodski podatki podjetja XY in Poslovni načrt 2009

Kumulativni odmik preostanka dejanskih stroškov od planiranih je negativen. Se pravi, da je podjetje imelo dejanskih stroškov za 61.938,28 EUR več, kot jih je planiralo. Vzroki za kumulativne odmike so pojasnjeni sproti, v mesečnih tabelah.

Stroškovni nosilec		Stroški plač			Ostali stroški			Prihodki			REZULTAT		
Šifra	Naziv	Plan	Dejansko	Odmik	Plan	Dejansko	Odmik	Plan	Dejansko	Odmik	Plan	Dejansko	Odmik
											105.661,42	248.776,47	143.115,05
10000	UPR	58.750,00	66.000,20	- 7.250,20	108.475,00	272.154,87	-163.679,87	83.437,33	111.878,60	28.441,27			
10100	Vodstvo	8.333,33	29.015,81	-20.682,48	27.016,67	98.908,58	-71.891,92	68.413,33	86.324,14	17.910,81			
10200	Služba za zagotavljanje kakovosti	4.166,67	2.698,88	1.467,79	833,33	153,57	679,77	0,00	0,00	0,00			
10300	Služba za upravljanje s človeškimi viri	2.083,33	2.052,92	30,41	1.000,00	899,23	100,77	2.160,00	2.160,00	0,00			
10400	Informatika	2.500,00	2.148,32	351,68	500,00	249,60	250,40	2.864,00	2.864,00	0,00			
10500	Računovod. in finance	15.833,33	13.588,00	2.245,33	34.541,67	56.461,24	-21.919,57	10.000,00	5.850,46	-4.149,54			
10600	Tehnični direktor	1.250,00	-	1.250,00	416,67	0,00	416,67	-	0,00	0,00			
10800	Trženje	24.583,33	12.352,54	12.230,79	10.000,00	3.845,96	6.154,04	-	0,00	0,00			
13000	Vodenje projektov	-	4.143,73	- 4.143,73	0,00	676,84	-676,84	0,00	0,00	0,00			
7074	Stanovanjsko naselje	-	-	-	34.166,67	29.430,38	4.736,29	-	0,00	0,00			
9018	XY Makedonija	-	-	-	-	81.529,47	-81.529,47	-	14.680,00	14.680,00			
	Amortizacija				21.873,75	22.500,00	-626,25						

Tabela 8: Uspešnost stroškovnih nosilcev (podrobno) – mesečno

Vir: Računovodski podatki podjetja XY in Poslovni načrt 2009

Iz Tabele 8 se vidi, da junija obravnavano podjetje pomotoma ni makedonskemu XY prefakturiralo za 66.849,47 EUR stroškov. To mora storiti naslednji mesec poleg julijskih stroškov.

Pri plačah vodstva je opaziti zelo visoko razliko med planom in dejanskim rezultatom. Razlika je nastala, ker se je vodstvo zamenjalo. Novo vodstvo stane podjetje več, staremu pa je družba morala izplačati odpravnine. V trženju so stroški mnogo nižji, ker je januarja prenehala pogodba vodji trženja na tujih trgih. Zaradi kilometrin in dnevnice v tujino so bili mesečno predvideni precej visoki stroški plače tega delavca. V načrtu pa so poleg tega bile predvidene tudi nove zaposlitve v tem oddelku, do česar dejansko ni prišlo.

Podjetje je imelo v juniju veliko več ostalih stroškov, kot jih je predvidevalo. Ti so pri vodstvu nepričakovano nastali zaradi sanacije izliva vode v poslovne prostore, nepričakovano visokih odvetniških stroškov in odškodnine, ki jo je organizacija morala izplačati delavcu. Pri stroškovnem nosilcu računovodstvo in finance so se stroški povečali zaradi denarne kazni in odškodnine, ki jih je podjetje moralo plačati. Organizacija pričakuje, da bo v kasnejših mesecih dobila škodo zaradi izliva vode in obe omenjeni odškodnini od zavarovalnice povrnjene. Trženje je povzročilo manj ostalih stroškov zaradi manj sponzoriranj, donatorstev in oglaševanj, kot je ob pripravi plana podjetje to načrtovalo.

Pri stroškovnem nosilcu Stanovanjsko naselje je podjetje za najeto posojilo dobilo, enako kot prejšnje mesece, nižji obračun obresti, kot je to v načrtu predvidelo.

Prihodki so pri vodstvu za 17.910,81 EUR višji od načrtovanih, ker je podjetje v najem oddalo več osnovnih sredstev, kot jih je ob pripravi plana upoštevalo, pri računovodstvu in financah pa so prihodki nižji zaradi izstavljenega dobropisa v višini 4.150,07 EUR za obresti, ki jih je podjetje stranki obračunalo 31.12.2008 in jih je junija delno odpisalo.

Stroškovni nosilec		Stroški plač			Ostali stroški			Prihodki			REZULTAT		
Šifra	Naziv	Plan	Dejansko	Odmik	Plan	Dejansko	Odmik	Plan	Dejansko	Odmik	Plan	Dejansko	Odmik
											633.968,52	695.906,80	-61.938,28
10000	UPR	352.500,00	340.073,50	12.426,50	650.850,02	878.093,00	-227.242,98	500.624,00	657.259,70	156.635,70			
10100	Vodstvo	50.000,00	137.067,68	-87.067,68	162.100,00	291.631,58	-129.531,58	410.480,00	546.889,72	136.409,72			
10200	Služba za zagotavljanje kakovosti	25.000,00	9.921,49	15.078,51	5.000,00	1.589,65	3.410,35	0,00	0,00	0,00			
10300	Služba za upravljanje s človeškimi viri	12.500,00	10.587,55	1.912,45	6.000,00	7.146,42	-1.146,42	12.960,00	12.960,00	0,00			
10400	Informatika	15.000,00	10.132,32	4.867,68	3.000,00	1.789,63	1.210,37	17.184,00	17.184,00	0,00			
10500	Računovod. in finance	95.000,00	70.864,86	24.135,14	207.250,02	291.625,50	-84.375,48	60.000,00	60.338,89	338,89			
10600	Tehnični direktor	7.500,00	1.239,57	6.260,43	2.500,00	0,00	2.500,00	-	458,06	458,06			
10700	Razvoj	-	-	0,00	-	0,00	0,00	-	0,00	0,00			
10800	Trženje	147.500,00	67.575,78	79.924,22	60.000,00	11.023,79	48.976,21	-	458,06	458,06			
13000	Vodenje projektov	-	32.684,25	-32.684,25	0,00	2.463,73	-2.463,73	0,00	33,04	33,04			
7074	Stanovanjsko naselje	-	-		205.000,00	171.725,78	33.274,22	-	0,00	0,00			
7075	Počitniško naselje	-	-		-	156,02	-156,02	-	0,00	0,00			
7076	XY Makedonija	-	-		-	3.067,67	-3.067,67	-	3.603,84	3.603,84			
9018	XY Makedonija	-	-		-	95.219,15	-95.219,15	-	14.680,00	14.680,00			
9024	XY Srbija	-	-		-	654,09	-654,09	-	654,09	654,09			
	Amortizacija				131.242,50	135.000,00	-3.757,50						

Tabela 9: Uspešnost stroškovnih nosilcev (podrobno) – kumulativno

Vir: Računovodski podatki podjetja XY in Poslovni načrt 2009

Iz Tabele 9 je razvidno, da je podjetje pozabilo prefakturirati makedonskemu XY za 80.002,98 EUR stroškov. Deloma so ti stroški nastali že v preteklih mesecih. Napako mora družba julija odpraviti. Zaradi neprefakturiranih stroškov ima družba negativni učinek UPR-ja v primerjavi s planom. Plan je po posameznih oddelkih tudi nerealen, saj se je kadrovska zasedba v času od priprave plana do danes precej spremenila. Po oddelkih ni razporejenih toliko ljudi, kot je bilo planiranih. Plana družba med letom ni popravila zaradi prepogostih sprememb. Tudi ostali stroški od plana precej odstopajo, saj se je med letom zgodilo tudi veliko drugih sprememb, ki v letnem načrtu niso bile predvidene.

MESEC	PRIHODKI	PREOSTANEK STROŠKOV	REZULTAT UPR	POKRITOST STROŠKOV
Jan	67.625,79	79.024,38	-11.398,58	85,58 %
Feb	81.988,58	74.230,23	7.758,36	110,45 %
Mar	54.938,56	136.639,07	-81.700,51	40,21 %
Apr	30.323,83	45.759,32	-15.435,49	66,27 %
Maj	6.611,86	111.477,34	-104.865,49	5,93 %
Jun	17.516,83	248.776,47	-231.259,64	7,04 %

Tabela 10: Pokritost splošnih stroškov – mesečno

Vir: Računovodski podatki podjetja XY

Prihodke UPR v Tabelah 10 in 11 predstavlja 5 % vseh prihodkov projektov. Za to višino so projekti obremenjeni s stroški UPR.

Iz tabele lahko podjetje razbere podatek, ali je za delitev splošnih stroškov na projekte uporabilo pravi ključ. Iz prikazanih podatkov je razvidno, da izbrani ključ ni bil najbolj primeren, saj je kar 231.259,64 EUR stroškov ostalo nerazporejenih na posamezne projekte (učinek UPR-ja). Da bi bil izbrani ključ pravilen, bi morale podjetje junija imeti kar 13,2-krat več prihodkov, kot jih je imelo.

MESEC	PRIHODKI	PREOSTANEK STROŠKOV	REZULTAT UPR	POKRITOST STROŠKOV
Jan	67.625,79	79.024,38	-11.398,58	85,58 %
Feb	149.614,37	153.254,60	-3.640,23	97,62 %
Mar	204.552,93	289.893,67	-85.340,74	70,56 %
Apr	234.876,76	335.652,99	-100.776,22	69,98 %
Maj	241.488,62	368.105,95	-126.617,33	65,60 %
Jun	259.005,45	695.906,80	-436.901,35	37,22 %

Tabela 11: Pokritost splošnih stroškov – kumulativno

Vir: Računovodski podatki podjetja XY

Iz tabele je razvidno, da tudi za delitev splošnih stroškov na projekte, ki so nastali v prvem polletju, podjetje ni uporabilo pravega ključa, saj je kar 436.901,35 EUR stroškov ostalo nerazporejenih na projekte (učinek UPR-ja). Da bi bil ključ pravilen, bi morale podjetje imeti v prvem polletju 1,69-krat več prihodkov, kot jih je imelo.

5.6 Uspešnost trgovine

Podjetje se v majhni meri ukvarja tudi s trgovino na debelo, zato ugotavlja rezultat tudi na tej dejavnosti.

Analiza je dala sledeče informacije.

MESEC	PRIHODKI	STROŠKI	REZULTAT	POKRITOST STROŠKOV
Jan	110.858,39	110.549,69	308,70	100,28 %
Feb	39.768,90	34.637,36	5.131,54	114,82 %
Mar	296.744,09	278.035,66	18.708,43	106,73 %
Apr	26.344,83	23.385,77	2.959,06	112,65 %
Maj	30.120,80	23.849,50	6.271,30	126,30 %
Jun	24.893,74	15.225,11	9.668,63	163,50 %

Tabela 12: Uspešnost trgovine

Vir: Računovodski podatki podjetja XY

Družba vidi, da prihodki, ustvarjeni z opravljanjem trgovinske dejavnosti, obsegajo zelo majhen del celotnih prihodkov podjetja in da v zadnjih mesecih razlika v ceni pri tej

dejavnosti narašča. Junija je dosegla kar 63,5 %. V prihodnosti bi bilo smiselno delež prometa iz dejavnosti trgovine povečati.

5.7 *Preseki bilance stanja*

Na koncu pa vodstvo še zanima, če ima družba sredstva pravilno financirana. Preseki bilance stanja so pokazali sledeče.

BILANCA STANJA na dan 30.06.2009									
	SREDSTVA (002+032+053)	001	23.658.969	23.658.969		OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV (056+072+075+085+095)	055	23.658.969	23.658.969
	PRVI PRESEK					PRVI PRESEK			
A	DOLGOROČNA SREDSTVA (003+010+018+019+027+031)	002	18.729.214	18.705.369	A.	KAPITAL (057+060+061+067+068-069+070-071)	056	3.620.171	18.705.369
I.	Neopredm. sred. in dolg. akt. čas. razm. (004+009)	003	60.072		I.	Vpoklicani kapital	057	248.289	
1.	Neopredmetena sredstva (005 do 008)	004	60.072		1.	Osnovni kapital	058	248.289	
a)	Dolgoročne premoženjske pravice	005	60.072		2.	Nevpoklicani kapital	059		
b)	Dobro ime	006			II.	Kapitalske rezerve	060	35.653	
c)	Dolgoročno odloženi stroški razvijanja	007			III.	Rezerve iz dobička (062+063-064+065+066)	061	24.829	
č)	Druga neopredmetena sredstva	008			1.	Zakonske rezerve	062	24.829	
2.	Dolgoročne aktivne časovne razmejitve	009			2.	Rezerve za lastne delnice in lastne posl. deleže	063		
II.	Opredmetena osnovna sredstva (011 do 017)	010	8.913.248			Lastne delnice in lastni poslovni posl. deleži (kot odbitna postavka)	064		
1.	Zemljišča	011	2.498.297		4.	Statutarne rezerve	065		
2.	Zgradbe	012	5.450.335		5.	Druge rezerve iz dobička	066		
3.	Proizvajalne naprave in stroji	013			IV.	Rezultati prevrednotenja	067	1.377.808	
4.	Druge naprave in oprema, drobni inventar in druga opr. osnovna sredstva	014	964.616		V.	Preneseni čisti dobiček	068	1.760.044	
5.	Biološka sredstva	015			VI.	Prenesena čista izguba	069		
6.	Opredm. osn. sredstva v gradnji in izdelavi	016			VII.	Čisti dobiček poslovnega leta	070	173.548	
7.	Predujmi za pridobitev opredmetenih osn. sredstev	017			VIII.	Čista izguba poslovnega leta	071		
III.	Naložbene nepremičnine	018			B.	REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PČR (073+074)	072	183.393	
IV.	Dolgoročne finančne naložbe (020+024)	019	9.732.049		1.	Rezervacije	073	183.393	
1.	Dolgoročne fin. naložbe razen posojil (021 do 023)	020	9.732.049		2.	Dolgoročne PČR	074		
a)	Delnice in deleži v družbah v skupini	021	9.482.835		C.	DOLGOROČNE OBVEZNOSTI (076+080+084)	075	6.061.297	
b)	Druge delnice in deleži	022	186.385		I.	Dolgoročne finančne obveznosti (077 do 079)	076	6.061.297	
c)	Druge dolgoročne finančne naložbe	023	62.829		1.	Dolgoroč. fin. obvezn. do družb v skupini	077		
2.	Dolgoročna posojila (025+026)	024	0		2.	Dolgoroč. fin. obvezn. do bank	078	6.061.297	
a)	Dolgoročna posojila družbam v skupini	025			3.	Druge dolgoroč. fin. obvezn.	079		
b)	Druga dolgoročna posojila	026			II.	Dolgoročne poslovne obveznosti (081 do 083)	080	0	
					1.	Dolgoročne poslovne obveznosti do družb v skupini	081		
					2.	Dolgoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	082		
					3.	Druge dolgoročne poslovne obveznosti	083		
					III.	Odložene obveznosti za davek	084		
					Č.	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI (086+087+091)	085	8.840.508	

DRUGI PRESEK				DRUGI PRESEK			
V.	Dolgoročne posl. terjatve (028 do 030)	027	23.845	370.243	Č.	KRA TKOROČNE OBVEZNOSTI (086+087+091)	085 370.243 370.243
1.	Dolgoročne posl. terjatve do družb v skupini	028					
2.	Dolgoročne poslovne terjatve do kupcev	029					
3.	Dolgoročne poslovne terjatve do drugih	030	23.845				
VI.	Odložene terjatve za davek	031					
B.	KRA TKOROČNA SREDSTVA (033+034+040+048+052)	032	4.796.028				
I.	Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo	033					
II.	Zaloge (035 do 039)	034	346.398				
1.	Material	035					
2.	Nedokončana proizvodnja	036	346.398				
3.	Proizvodi	037					
4.	Trgovsko blago-tranzit	038					
5.	Predujmi za zaloge	039					
TRETJI PRESEK				TRETJI PRESEK			
III.	Kratkoročne finančne naložbe (041+045)	040	720.642	4.583.357	Č.	KRA TKOROČNE OBVEZNOSTI (086+087+091)	085 4.444.883 4.583.357
1.	Kratkoročne fin. naložbe, razen posojil (042+044)	041	0		I.	Obveznosti , vključene v skupine za odtujitev	086
a)	Delnice in deleži v družbah v skupini	042			II.	Kratkoročne finančne obveznosti (088 do 090)	087 9.506.759
b)	Druge delnice in deleži	043			1.	Kratkor. fin. obveznosti do družb v skupini	088
c)	Druge kratkoročne finančne naložbe	044			2.	Kratkor. fin. obveznosti do bank	089 9.457.269
2.	Kratkoročna posojila (046+047)	045	720.642		3.	Druge kratkor. fin. obveznosti	090 49.490
a)	Kratkoročna posojila družbam v skupini	046	72.965		III.	Kratkoročne poslovne obveznosti (092 do 094)	091 4.148.875
b)	Druga kratkoročna posojila	047	647.677		1.	Kratkoročne posl. obvezn. do družb v skupini	092
IV.	Kratkoročne poslovne terjatve (049+051)	048	3.709.946		2.	Kratkoročne posl. obvezn. do dobaviteljev	093 3.887.540
1.	Kratkoročne posl. terj. do družb v skupini	049			3.	Druge kratkoročne posl. obv.	094 261.335
2.	Kratkoročne posl. terj. do kupcev	050	3.524.251		D.	KRA TKOROČNE PČR	095 138.474
3.	Kratkoročne posl. terj. do drugih	051	185.695			Zabilančne obveznosti	096
V.	Denarna sredstva	052	19.042				
C.	KRA TKOROČNE AKT. ČAS. RAZMEJITVE	053	133.727				
	Zabilančna sredstva	054					

Tabela 13: Preseki bilance stanja

Vir: Računovodski podatki podjetja XY

S pomočjo presekov bilance stanja je podjetje ugotovilo, da ima dolgoročna sredstva financirana s:

- kapitalom,
- rezervacijami in dolgoročnimi pasivnimi časovnimi razmejitvami (v nadaljevanju DPČR),
- dolgoročnimi obveznostmi in
- delno tudi s kratkoročnimi obveznostmi do virov sredstev.

Zadnje dokazuje, da so dolgoročna sredstva financirana tudi s kratkoročnimi viri, kar pa ni zaželeno. Vidi, da je kar 47,33 % dolgoročnih sredstev financiranih s kratkoročnimi viri, torej ima neprimerno strukturo virov financiranja glede na strukturo sredstev. Opazovano podjetje ne spoštuje zlatega bilančnega pravila, ki pravi, da bi naj bila dolgoročna sredstva financirana z dolgoročnimi viri (lastniškimi in dolžniškimi).

Posledično dalje vidi, da so tudi vse zaloge v celoti financirane s kratkoročnimi viri, čeprav se pričakuje oz. je zaželeno, da bi bile tudi zaloge financirane z dolgoročnimi viri.

6 ZAKLJUČEK

Uvajanje kontrolinga je dolgotrajen proces, ki zahteva veliko časa, truda, znanja in potrpežljivosti potrpežljivosti, preden se zaključi ter se dosežejo njegovi pozitivni učinki.

Z diplomsko nalogo sem ugotovila, da je imelo vodstvo podjetja preveč optimistična pričakovanja od kontrolerja. Želelo je imeti nekega univerzalnega človeka, ki bi bil v operativno in strateško pomoč vodjem na vseh v podjetju delujočih področjih. Poleg tega bi naj velik del podatkov sam knjižil in preverjal potrditev vsakega dokumenta. Tako se kontroling v obravnavanem podjetju, žal, s kontrole in analize ni razvil dalje. K temu sta pripomogla tudi menjava informacijskega sistema in kadrovske zamenjave.

Dodatna pomanjkljivost se kaže v neažuriranih planih. Vodstvo naredi zadnje dni v letu poslovni načrt za prihodnje leto, med letom pa ga ne posodablja. Za leto 2009 je bil načrt zelo optimistično sestavljen. Razmere na trgu so se od sestave plana do sestave poročila, ki ga predstavljam v diplomski nalogi, spremenile mnogo bolj, kot je bilo to pričakovano, in ker se plan ni prilagodil novim razmeram, se, kot je razvidno iz tabel, zdaj precej razlikuje od dejanskih rezultatov. Glede na velike spremembe bi zaradi bolj realne spremljave realizacije bilo smiselno izdelati rebalans plana. Vemo, da je v tako negotovih razmerah težko načrtovati, rebalans plana pa sam po sebi ni nič slabega, če ima poslovodstvo utemeljene razloge za spremembe.

Naslednja pomanjkljivost so nepravilno oblikovane časovne razmejitve. Ob sestavljanju mesečnih poročil na osnovi izdanih in prejetih računih niso knjiženi vsi stroški, odhodki in prihodki, ki se nanašajo na pretekli mesec. Zato jih je potrebno poknjižiti preko kontov časovnih razmejitev. Zanesljivo merjenje le-teh pa je pogosto težavno. Zato so knjižbe na konte časovnih razmejitev netočne, kar vpliva tudi na točnost podatkov v mesečnih poročilih.

Kljub napakam, ki se v rezultatih analiz pojavljajo, pa vodstvo podjetja iz mesečnih poročil kontrolerja dobi podatke o stanju v podjetju in na projektih.

Uvajanje kontrolinga v dotičnem podjetju uradno še poteka, dejansko pa je zaradi časovne stiske kontrolerja, krčenja števila zaposlenih, pogostih statusnih sprememb (ustanavljanja novih podrejenih podjetij, podružnic in predstavništev ter nakupov in prodaj podrejenih podjetij) ustavljeno ter ni čisto določeno, kako se bo zadeva razvijala naprej.

Z diplomsko nalogo sem sestavila mesečno kontroling poročilo za vodstvo podjetja, ki ga razumejo tudi ljudje brez računovodskega predznanja. Poročilo je vodstvu v pomoč pri sprejemanju odločitev. Temelji izključno na tistih ocenah, ki sem jih sama podala, ne vsebuje pa ocen oddelka trženja (odnosi z naročniki) in oddelka za razvoj zaposlenih (razvoj, rast, učenje).

S poročilom so vodje v podjetju pridobili informacije, ki jih pri delu potrebujejo. Opozorila sem jih na odstopanja od plana, nisem pa ocenila uspešnosti dela njihovih oddelkov po vnaprej določenih kriterijih (na primer: kriterija za določanje uspešnosti oddelka trženje sta dejanski prihodki in dobiček v primerjavi s planom, kriterij za določanje uspešnosti nabave so dosežene dejanske nabavne cene materiala v primerjavi s planom ...) in nisem podala predlogov za izboljšave.

Kontroling poročilo, ki sem ga izdelala v okviru diplomske naloge, je vodstvu v pomoč pri sprejemanju nadaljnjih poslovnih odločitev. Vodstvo je prisililo v hitrejše ukrepanje ob ugotovljenih nevarnostih, zaposlene pa vzpodbudilo k drugačnemu, širšemu in manj pasivnemu razmišljanju.

7 UPORABLJENI VIRI IN LITERATURA

7.1 Literatura

1. Bajt, S.: *Magistrsko delo Možne smeri razvoja kontrolinga v telekomunikacijskem podjetju*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2008.
2. Cerk, M.: *Specialistično delo Prenova materialnega poslovanja v povezavi s kontrolingom informacijskega sistema SAP R/3*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2007.
3. Deyhle, A.: *Kontroling in kontroler v praksi*, Gospodarski vestnik, Ljubljana, 1997.
4. Dolžan, M.: *Magistrsko delo Projektni kontroling*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2002.
5. Drakulič, M.: *Magistrsko delo Kontroling v gradbenem podjetju*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2005.
6. Hočevār, M., Igličar, S., Zaman, M.: *Osnove računovodstva*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2000.
7. Hočevār, M., Igličar, S., Zaman, M.: *Osnove računovodstva*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2002.
8. Hočevār, M.: *Kontroling stroškov*, GV Založba, Ljubljana, 2007.
9. Hočevār, M., Zaman Groff, M., Petrovič, J.K.: *Osnove računovodstva gospodarskega in javnega sektorja*, Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2008.
10. Horvath, P.: *Controlling*, Vahlen Verlag, München, 1998.
11. Kaligaro, J.: *Računovodstvo za notranje potrebe podjetij*, LM Veritas, Ljubljana, 2001.
12. Kalister, A.: *Zaključna strokovna naloga visoke poslovne šole Kontroling – primer podjetja TIB transport d.d.*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2008.
13. Koletnik, F., Belak, J.: *Controlling*, Gradis Center za izobraževanje, Ljubljana, 1990.
14. Koletnik, F.: *Dolgoročno (strateško) računovodenje - Vnaprejšnje (proaktivno) in dolgoročno obvladanje stroškov*, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 1999.
15. Koletnik, F.: *Kontroling*, EPF Maribor, Maribor, 1996.
16. Koletnik, F.: *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*, FRFRS, Ljubljana, 2004.
17. Koletnik, F.: *Upravljalno računovodstvo – Teze za predavanje rednim študentom 4. letnika Ekonomske fakultete v Ljubljani*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 1992.

18. Kralj, M., Ivanuša-Bezjak, M., Križman, A.: *Organizacija in menedžment podjetja*, Višja strokovna šola Academia, Maribor, 2005.
19. Križaj, M.: *Kontrolling – za podjetje, ki ve, kje je*, Podjetnik 13 (2004), 9, Ljubljana, 2004.
20. Milčinovič, A.: *Magistrsko delo Kontrolling polne lastne cene izdelka*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2006.
21. Osmanagić Bedenik, N.: *Kontrolling Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, 1998.
22. Osmanagić Bedenik, N.: *Kontrolling Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, 2004.
23. Peemöller Volker, H.: *Controlling, Grundlagen und Einsatzgebiete*, Verlag Neue Wirtschafts – Briefe, Herne Berlin, 1992.
24. Podnar, B.: *Magistrsko delo Pomen kontrolinga pri spremljanju projektov v gradbenem podjetju IMP montaža Koper*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2006.
25. Preissler, P.R., Ebert, G., Koinecke, Peemöller: *Controlling, Moderne industrie*, Landsberg am Lech, 1996.
26. Pučko, D.: *Analiza in načrtovanje poslovanja*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 1998.
27. Remar, M.: *Magistrsko delo Oblikovanje kontrolinga za obvladovanje hčerinskih družb v tujini na primeru družbe Trimio inženjering*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2008.
28. Rozman, R., Kovač, J., Koletnik, F.: *Management*, Gospodarski vestnik, Ljubljana, 1993.
29. Schröder, F. E.: *Modernes Unternehmens – Controlling*; Handbuch für die Unternehmenspraxis, Kiehl, Ludwigshafen (Rhein), 1992.
30. Švigelj, D.: *Magistrsko delo Operativni kontrolling za obvladovanje stroškov proizvodnje*, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2006.

7.2 Viri

1. Skupina XY – Poslovni načrt 2009 s smernicami 2009-2011.
2. Skupina XY – Poslovni načrt 2010.

7.3 Internetni viri

1. http://www.igc-controlling.org/img/pdf/controller_s.pdf, 01.03.2008.