VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA MARIBOR

DIPLOMSKO DELO

UVAJANJE MODELA KONTROLINGA V PODJETJE XY

Študentka: Majda Kadivnik
Številka indeksa: 11190122439
Študij: izredni
Program: računovodja
Mentor: mag. Sonja Kuhar

Maribor, julij 2009

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKE NALOGE

Podpisana **Majda Kadivnik**, št. indeksa **11190122439**, sem avtorica diplomske naloge z naslovom **Uvajanje modela kontrolinga v podjetje xy,**

ki sem jo napisala pod mentorstvom **mag. Sonje Kuhar**

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.

V Mariboru, 24. 7. 2009 ……

podpis študenta

ZAHVALA

Pot do zastavljenih življenjskih ciljev in uspehov je velikokrat obdana z majhnimi in velikimi problemi, katere pa z dobro voljo, trdnim delom in naporom le premagamo. Na tej poti nam ob strani stojijo osebe, ki nas razumejo, vzpodbujajo, podpirajo, vlivajo velike mere moči in pomagajo, da ne zaidemo v obup vstran od zastavljenih ciljev.
Ob tej priložnosti bi se rada iskreno zahvalila vsem, ki so mi vedno stali ob strani in mi kakor koli pomagali.

Iskreno se zahvaljujem mentorici mag. Sonji Kuhar za strokovno pomoč, ki mi je bila vedno dostopna za vsa vprašanja in usmeritve pri pisanju naloge in mi je bila ob vsakem času vedno pripravljena pomagati.
Prav tako se zahvaljujem celotnemu kolektivu Višje strokovne šole ACADEMIA za znanje in nasvete ter vzpodbudo pri študiju.

Zahvaljujem se Katji Stampfer Kuharič za lektoriranje diplomske naloge.

Zahvalila bi se rada tudi vodstvu podjetja VAR d.o.o. – Gornja Radgona, še posebej generalnemu direktorju podjetja, g. Antonu Mlakarju, ki je bil prav tako tudi moj mentor v podjetju in mi je omogočil opravljanje želenega študija. Prav tako za angleški prevod povzetka izvršnemu direktorju g. Petji Pižmoht.

Hvala vsem sošolkam, predvsem iz druge vrste, da sem v študiju neizmerno uživala in so mi prinesle v čas študija veliko zabave in smeha ter dobre volje in veselja do študija. Prav tako so mi prinesle veliko dragocenost *»iskreno prijateljstvo«, še posebej hvala Jelki in Andreji*.

Ob koncu bi se še posebno rada zahvalila možu Bojanu in mamici Majdi za vso pomoč in moralno podporo pri študiju.

Še enkrat hvala vsem!

POVZETEK

V diplomskem delu sem izpostavila vsakdanjo problematiko obvladovanja stroškov v poslovnem okolju podjetja xy.

Z izpostavljenimi hipotezami predposatvljam nujnost kompleksnega usmerjanja poslovanja družb, ter pravočasnega zaznavanja potencialnih odstopanj.

Ugotavljam analizo poslovanja na konkretnem primeru podjetja xy, da morajo biti informacije uspešnosti poslovanja: kakovostne, pravočasne in ekonomsko preverjene.

Le takšne informacije so ustrezna podlaga za pravilno sprejemanje poslovnih odločitev.

ABSTRACT

This diploma discusses the topic of cost control in business environment of the company xy.

With the selected hypotheses, the necessity for complex business operations management and timely identification of potential deviations is presumed.

Based on the case study of company's business operations, I can conclude that the information about business success factors has to be precise, provided in time, and economically verified.

Only such information's can effectively support companies' decision-making processes.

Kazalo vsebine:

1. UVOD 10

1.1 Opredelitev področja in opis problema 10

1.2 Namen in cilj diplomske naloge 11

1.3 Predpostavke in omejitve raziskovanja 11

1.4 Predvidene metode raziskovanja 12

2. OPREDELITEV KONTROLINGA 13

2.1 Pojem in vsebina kontrolinga 13

2.2 Umestitev funkcije kontrolinga v podjetje 14

2.2.1 Kontroling proizvodnje 18

3. POTREBNA INFRASTRUKTURA ZA UVEDBO IN DELOVANJE KONTROLINGA 20

3.1 Pristop k zasnovi sistema kontrolinga 20

3.2 Splošno o stroških 21

3.3 Obvladovanje stroškov proizvodnje 23

3.4 Kdo bi naj to funkcijo konkretno opravljal na primeru podjetja xy in kako? 24

4.1 Kakšna je ureditev podjetja sedaj in kako poteka način poslovanja na trenutno stanje brez kontrolinga 25

4.2 Zakaj pravzaprav sploh potrebujemo kontrolerja? 27

4.3 Naloge kontrolinga v podjetju xy 28

4.4 Proces izdelave taktičnega plana podjetja xy 29

4.5 Predlog priročnika za taktično planiranje in kontrolo 30

4.6 Trenutne aktivnosti izvajanja planiranja v podjetju 30

4.6.1 Nadzor in analiziranje doseganja stroškov – POKALKULACIJA 41

4.6.2 Menedžment stroškov in učinkovitosti 43

4.6.2.1 Kriteriji pri prenosu fiksnih stroškov 44

4.7 Proces proizvodnje 47

6. UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI 52

VIRI 53

7. PRILOGE 54

Kazalo slik:

Slika 1: Pojmovne in vsebinske razsežnosti kontrolinga 14

Slika 2: Konceptualni okvir kratkoročnega planskega modela 16

Slika 3: Vloga kontrolerja pri vodenju podjetja 20

Slika 4: Razmerje med stroški in izdatki 22

Slika 5: Organigram podjetja xy (2009) 26

Slika 6: Planirani novi začetni projekti v prihodnjem poslovnem letu 2009 31

Slika 7*:* Primerjava realizirane količinske proizvodnje v letu 2008 z napovedjo 2008 in 32

Slika 8: Sistem stroškovnega upravljanja 36

Slika 9: Sistem stroškovnega upravljanja 40

Slika 10: Strateški in operativni kontroling 43

Slika 11: Menedžment stroškov in učinkovitosti 44

Slika 12: Stroški v masi 46

Slika 13: Stroški po enoti učinka 46

Kazalo tabel:

Tabela 1: Plan strukture odhodkov v bodočem poslovnem letu 2009 33

Tabela 2: Primerjava izdelanih kosov v SP za 2007 in 2008 (analiza in ocena) 34

Tabela 3: Diagram toka poslovnega procesa 37

Tabela 4: Stroškovna kalkulacija za serijsko proizvodnjo/obdelovalni stroj 39

Tabela 5: Primer pokalkulacije na primeru podjetja 41

Kazalo grafov:

Graf 1: Grafični prikaz izdelanih kosov v SP za 2007 in 2008 (analiza in ocena)..... 34

1. UVOD

Zaradi globalizacije in internacionalizacije poslovanja se gospodarske razmere na svetovnih trgih zadnja leta močno spreminjajo. Razvoj in uporaba novih tehnologij sta omogočili, da so trgi postali globalni, odpirajo se novi in novi, hkrati pa so obstoječi trgi odprti za nove konkurente. Z rastjo podjetja pa se povečujejo tudi razne delitve dela, koordinacije in nadzor. Sposobnost pravočasnega in učinkovitega odzivanja na priložnosti in nevarnosti v okolju pa je nujen pogoj za uspešno poslovanje podjetij. Vse to od podjetij zahteva izredno prožno poslovanje, primerno organizacijsko strukturo in učinkovito upravljanje z informacijami. Že tukaj pa lahko zasledimo pomen kontrolinga, ki vodstvu podjetja zagotavlja ustrezno oblikovane informacije za učinkovitost poslovanja podjetja in tako predstavlja njegovo konkurenčno prednost, še posebno v dinamičnem in raznolikem poslovnem okolju.

1.1 Opredelitev področja in opis problema

Področje, ki ga bom obravnavala, zajema raziskovanje in problematiko sledenja stroškov v konkretnem proizvodnem podjetju xy.
Področje raziskovanja bom opredelila z vsebino vseh faz proizvodnega procesa:

- planiranje (izdelava planov in nadzorovanje planov ter realizacije);
- do vhoda (evidentiranje vhodnih materialov, kontrol);
- do nabave (skladiščno in materialno poslovanje);
- do proizvodnje (nadzorovanje stroškov dela, obračun ur, kalkulacije porabe materiala);
- do tehnologije in tehnoloških procesov (kosovnice in tehnološki centri) in
- v končni fazi prodaja (fakturiranje, odprema).

Pri konkretnem opisu problema se bomo seznanili z aktualnim problemom pomanjkanja organizacije kontrolinga v podjetju xy.
Pomanjkanje bom prikazala s strani točke spremljanja stroškov in nadziranja stroškov v proizvodnem procesu, ki ga srečujemo vsakodnevno pri tekočem poslovanju podjetja.

1.2 Namen in cilj diplomske naloge

Cilj dela je spoznati temeljne principe operativnega kontrolinga in njegove uporabe v proizvodnem podjetju, kar naj bi bilo temelj boljšega obvladovanja proizvodnih stroškov in s tem izboljšanje učinkovitosti poslovanja. Poglaviten cilj diplomskega dela je predstaviti povezane teoretične pristope k razumevanju in delovanju funkcije kontrolinga s prakso.

1.3 Predpostavke in omejitve raziskovanja

Predpostavke, ki sem jih uporabila pri proučevanju problema, so:

- razpoložljivost strokovne literature;
- imena kupcev sem v nalogi predstavila z oznakami xy

A. Kontroling je funkcija, ki je nujno potrebna za podjetje xy. Končni namen kontrolinga je pomagati poslovodstvu družb, da z informacijami o dejstvih v poslovnem procesu in okolju podprejo izvajanje odločanja v vseh fazah poslovnih procesov za doseganje kar najbolj učinkovitega poslovanja. Gre torej za podporo vodstvu podjetja v smislu načrtovanja, usmerjanja in nadziranja podjetniških ciljev.

B. S kontrolingom omogočamo kompleksno usmerjanje in usklajevanje poslovanja s pomočjo pravočasnega zaznavanja potencialnih odstopanj.

C. Cilji poslovanja in nadziranja morajo biti zmeraj konkretizirani in določeni tako, da so tudi uresničljivi.

In kot zadnjo hipotezo bi postavili trditev:

D. »Podjetje, ki ima kontroling je vedno v koraku prednosti pred podjetjem, ki ga nima (v enaki panogi).«

1.4 Predvidene metode raziskovanja

Pri izdelavi diplomske naloge sem uporabila metode, ki temeljijo na proučevanju teoretične podlage. Oprla sem se na strokovno literaturo domačih in tujih avtorjev, vire in razne prispevke o najnovejših spoznanjih s področja upravljalnega računovodstva s poudarkom na operativnem kontrolingu. Pri predstavitvi kontrolinga v podjetju xy sem uporabila tako teoretične osnove kot tudi interno gradivo podjetja.

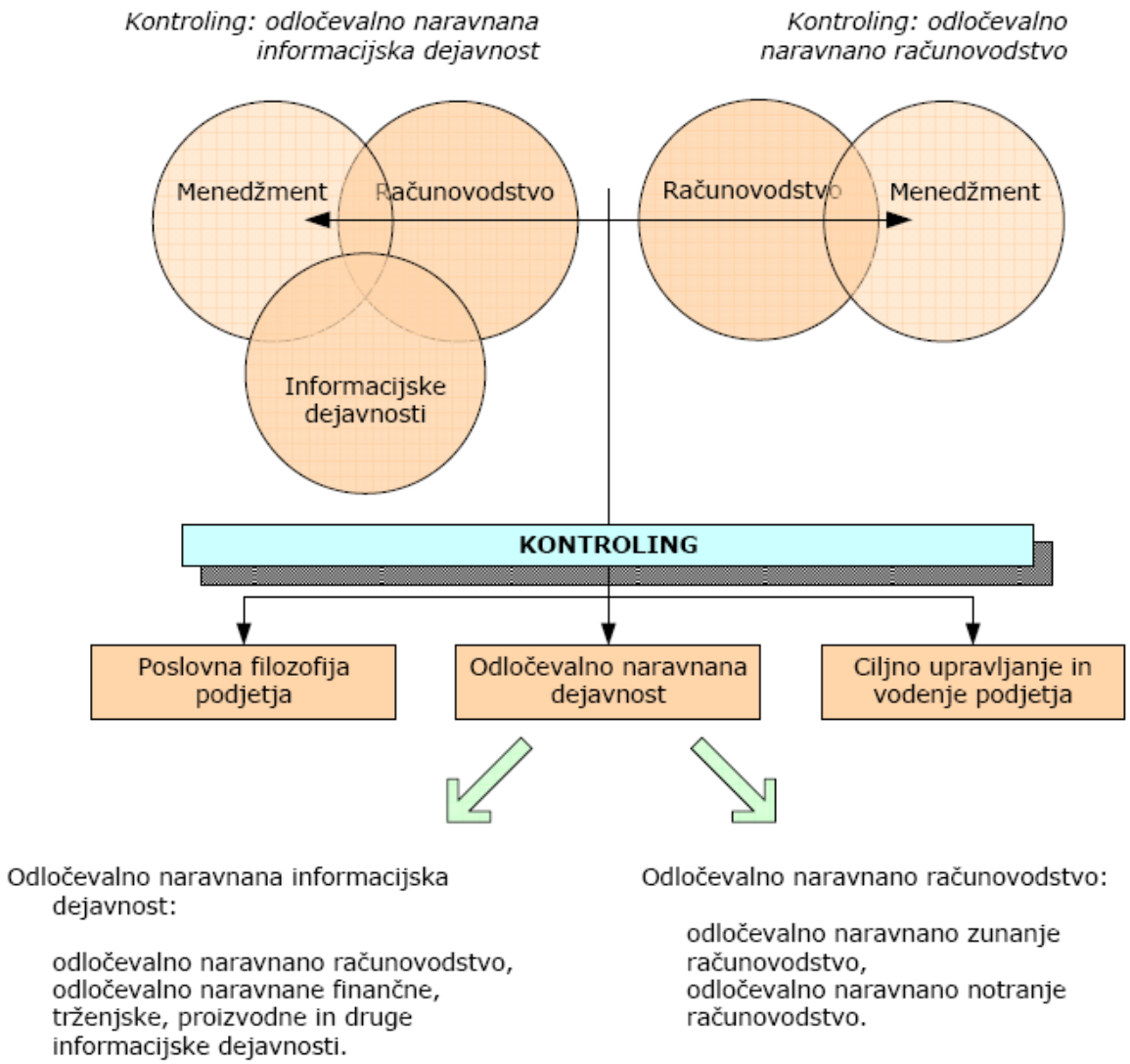
2. OPREDELITEV KONTROLINGA

2.1 Pojem in vsebina kontrolinga

Razvoj kontrolinga lahko zasledujemo po njegovem izvoru, saj ima korenine v Združenih državah Amerike. Njegov nastanek lahko sledimo že vse od 19. stoletja naprej. Prvo industrijsko podjetje, ki je uvedlo delovno mesto »controlerja« je bilo General Electric Company (leta 1892).

Avtor zatrjuje, da lahko zasledimo zanimive trditve o pojmu kontrolerja. Kot prvo so v zgodovini menili, da je kontroler računovodski hlapec, ki le računa in vodi različne protokole. Kot drugo bi lahko bil nadzornik (superkontrolor), ki z ostrim svinčnikom gleda pod prste drugim in ve vedno boljše od drugih. Torej niti prva niti druga trditev ni pravilna. »To controll« namreč pomeni uravnavati, »krmiliti«. Torej lahko trdimo, da je kontroler neke vrste kontrolor za notranji obračun, ki s svojimi podatki in informacijami pomaga oddelku prodaje, proizvodnje, razvoja in nakupa nadzorovati poslovanje v poslovnem procesu. Naloga kontrolerja pa je, da pravočasno opozori, kje obstaja nevarnost uhajanja povezave med prihodkom, stroškom in dobičkom.
Kontroler ne nadzoruje, ampak skrbi za to, da zna vsak sam nadzorovati svoje poslovanje glede na cilje, ki jih je predhodno določilo poslovodstvo. Vse to pa zahteva, da so cilji objektivni in tudi dejansko določeni. Tako lahko samonadzor deluje le-tedaj, če obstajajo načrti in če so z njimi določena merila za samonadzor. Zato lahko rečem, da je kontroler tudi prodajalec ciljev in predračunov (planov**). Kontroling se uresničuje s primerjavo med načrtovanim in doseženim oziroma s preučevanjem odmikov** (Mayr, 2007, 27)**.**

Slika 1: Pojmovne in vsebinske razsežnosti kontrolinga



Vir: prirejeno po Koletnik, 1996, 22

Tako v teoriji in praksi ni enotne opredelitve pojma in vsebine kontrolinga. Mnenje se deli predvsem zato, ker nekateri avtorji menijo, da je kontroling samostojna funkcija, ki podpira poslovodno funkcijo, drugi pa ga opredeljujejo kot del upravljalno računovodske funkcije ali pa zgolj kot ekonomsko svetovanje.

2.2 Umestitev funkcije kontrolinga v podjetje

Skozi literaturo lahko zasledimo, da pri različno predstavljenih koncepcijah kontrolerja ni samo ameriška koncepcija, ampak so upoštevane tudi nemške izkušnje. Avtor navaja, da za

malo podjetje velja, da ni nujno, da obstaja kontroler kot oseba ali delovno mesto, vendar pa je pomembno, da se izvaja funkcija kontrolinga. V velikih podjetjih pa taka funkcija vključuje tudi štabne enote, na primer osrednjo plansko službo ali posebno poslovno funkcijo za managerski informacijski sistem, organizacijo, sistemsko analizo, računalniško obdelavo podatkov ter računovodstvo. Tudi interna revizija se občasno ukvarja z nekaterimi nalogami iz delovnega področja kontrolerja.
Tako je za mala podjetja ključno izvajanje posameznih aktivnosti, ki jih vsebinsko opredeljuje funkcija kontrolinga (Mayr, 2007, 28).

Kadar razglabljamo, kako umestiti funkcijo kontrolinga v podjetje, moramo izhajati iz stališča, da mora kontroler kot tak ponuditi vodstvu signalni sistem o odmikih.

Kontrolerjev kritičen odnos do podatkov in informacij ni računovodske narave. Zato se ne ukvarja s tem ali so knjižbe pravilne in ali so med seboj usklajene. Delovanje kontrolinga mora biti vedno uporabniško usmerjeno, pri katerem se moramo vedno vprašati:

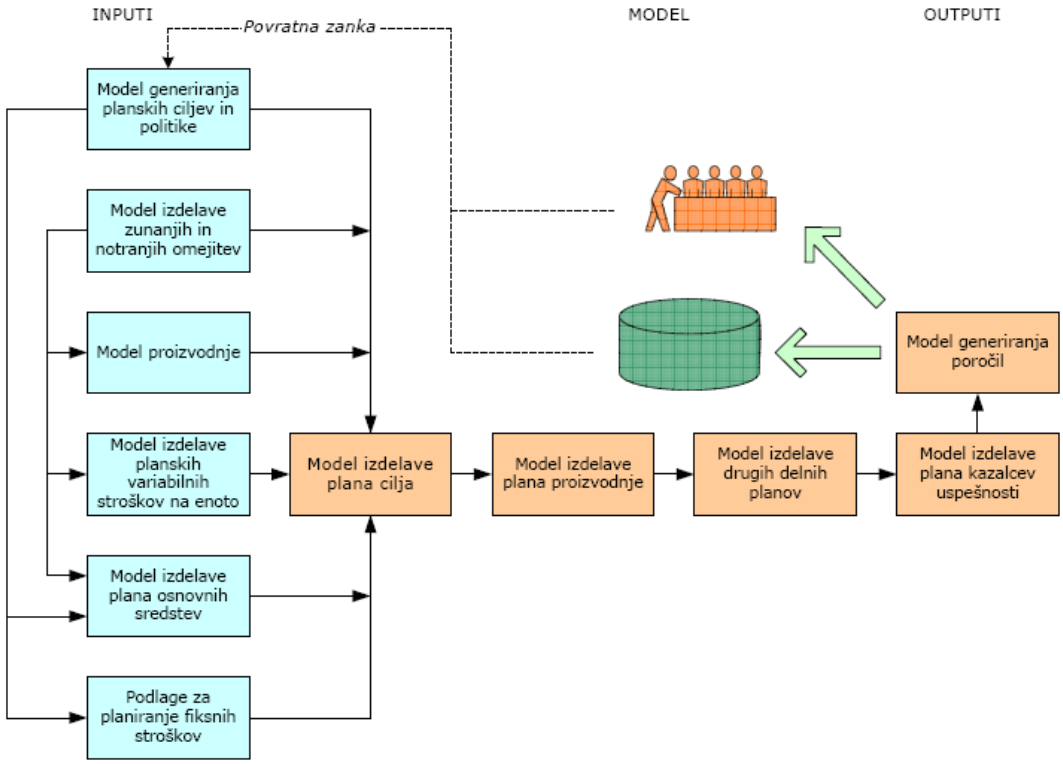
»Ali poročilo informira naslovnike tako, da jih bo spodbudilo k sprejetju akcijskega programa za uresničevanje izboljšav?«

Kontroler je zbiralec informacij, ki opravlja za vodstvo funkcijo serviserja v smislu ciljno usmerjenega planiranja in krmiljenja oz. upravljanja (Mayr, 2007, 28).

Poenostavljen integralni model kontrole uresničevanja kratkoročnega plana podjetja opredelimo tako, da izhajamo iz naslednjega cilja: model mora omogočati upravljalno-poslovodnim organom v podjetju učinkovito kontrolo uresničevanja planskih ciljev. Omogočati mora nadzor na podlagi mesečnega uresničevanja plana in uporabljati predvsem kvantitativne podatke.

Osnovni outputi iz poenostavljenega integralnega modela kontrole v podjetju so poročila o uresničenih kritičnih odmikih od planiranih vrednosti, seveda z razčlenjenimi vzroki odmikov.

Slika 2: Konceptualni okvir kratkoročnega planskega modela



Vir: Pučko, 1991, 280

Zasnova modela je takšna, da med inpute vključuje v model:

- modul generiranja planskih ciljev in poslovne politike podjetja;
- modul izdelave zunanjih in notranjih omejitev podjetja;
- modul proizvodnje podjetja (model poslovne transformacije);
- modul izdelave planiranih variabilnih stroškov na enoto proizvoda (ali produktne skupine);
- modul izdelave plana osnovnih sredstev podjetja in
- podlage za planiranje fiksnih stroškov.

Modul proizvodnje določa standardne potroške oziroma normative materiala, surovin, energije, delovnih sredstev in delovne sile v zvezi z ustvarjanjem poslovnih učinkov tj. izdelkov in storitev. Gre za tehnološki model, ki pa ni statičen za vsa prihodnja planska obdobja.

Modul izdelave planiranih variabilnih stroškov na enoto proizvoda je uvrščen arbitraren[1] med inpute, saj bi bil lahko tudi modul v okviru modela izdelave plana cilja, vendar bi taka rešitev model zakomplicirala. Seveda kot input upoštevamo tudi plan osnovnih sredstev podjetja, ki ga mora izdelati računovodstvo. Dinamika osnovnih sredstev temelji na srednjeročnih in dolgoročnih planskih odločitvah.

V jedru modula najdemo posamezne modele, ki imajo opredeljene posamezne naloge. Naloga modula izdelave plana cilja je, da izračuna povprečne prispevke za kritje po enoti možnih vrst proizvodov oziroma blagovnih skupin za plansko obdobje.

Modul izdelave drugih delnih planov vsebuje vrsto modulov, ki jih je toliko, kot želimo imeti izdelanih drugih delnih planov.

Modul izdelave plana kazalcev uspešnosti se ukvarja z izračunavanjem vnaprej opredeljenih kazalcev planirane uspešnosti poslovanja v kratkoročnem planskem obdobju. Za najvišji menedžment podjetja je output iz tega modela najpomembnejši, saj je na tej osnovi mogoče presojati o stopnji zadovoljivosti celovitega plana podjetja.

Na koncu je iz slike 2 razvidno, da je kot končne outpute integralnega kratkoročnega planskega modula potrebno opredeliti napisane kratkoročne plane, ki sestavljajo celovit kratkoročni plan podjetja, in sicer v obliki, ki jo je mogoče imeti za poročila. Če najvišji menedžment z izdelanimi plani in poslovno uspešnostjo, ki jo ti plani opredeljujejo, ni zadovoljen, je potrebno proces planiranja ponoviti, kar pomeni, da treba opraviti novo obliko. Te korake ponavljamo, dokler ne pridemo do zadovoljivega plana.

Jedro operativnega plana predstavlja plan poslovnega uspeha po izdelkih. Enotnega pojmovanja o najprimernejših okvirih za operativno planiranje sicer ni, nekateri pa vidijo rešitev v s**istemu računovodskih kontov**. Zaradi tega je smiselno upoštevati tezo, ki predlaga, da mora biti informacijski sistem hkrati tudi planski sistem. Le-tako je mogoče sistematično primerjati planirano in doseženo ter učinkovito uporabiti **celovit kontroling.**

[1] arbitrárnost -i ž (a) knjiž. možnost svobodnega odločanja, poljubnost

Vsaka planirana vrednost mora imeti izkazano tudi doseženo vrednost. Kot ima vsaka planska postavka po stroškovnih mestih in vrstah pri planiranju stroškov tudi navodilo za kontiranje **dejanskih stroškov**, mora biti to enako urejeno za vse sestavine operativnega planiranja. Le-tako lahko ustrezno ugotavljamo odmike uresničenih rezultatov od planiranih. Glede na to, da je jedro operativnega planiranja sestavljeno iz plana poslovnega uspeha po izdelkih, morajo biti končni podatki prikazani na ravni planiranih in doseženih, in sicer skupaj s tekočimi in kumulativnimi odmiki. Okvir naj bo vedno enak, kar omogoča vzporedni prikaz planiranih in doseženih rezultatov ter uresničenje teze, da je planiranje učni proces, učiti pa se je potrebno tako iz plana kot iz doseženega. Menedžer pa mora znati dobro krmiliti svoj program v skladu z načrtovano usmeritvijo, planom in dosegom. (Deyhle, 1997, 88)

2.2.1 Kontroling proizvodnje

Na področju proizvodnje se kontroling ukvarja z načrtovanjem in s presojanjem proizvodnje. V okviru načrtovane dejavnosti morajo biti njeni viri pravočasno in pravilno vključeni v proces načrtovanja. Kontroling mora zagotoviti, da se ustrezno načrtuje vrsto, obseg in vrednost proizvodnje za kratkoročno (in srednjeročno) obdobje. Poleg obsega proizvodnje so pomemben del tudi spremljajoči stroški. Načrtovati je potrebno stroške, ki jih bo posredno in neposredno povzročila proizvodnja.
Tako je v tej zvezi potrebno pripraviti naslednje plane (Koletnik, 1996, III/27):

- plan stroškov po stroškovnih mestih;
- plan stroškov po stroškovnih nosilcih;
- plan stroškov polizdelkov, sestavnih delov in gotovih izdelkov.

S pomočjo kontrole in analize je potrebno nadzirati uresničevanje planirane proizvodnje. Kontroler skrbi, da so vgrajene ustrezne notranje kontrole, ki zagotavljajo kakovostno obdelavo podatkov o sprožitvi, izvajanju in zaključevanju proizvodnega procesa. Skrbeti mora tudi za nadziranje uresničevanja proizvodnih nalog in ciljev ter na tej podlagi izdelati in posredovati kontrolne informacije ustreznim odločevalcem. V primeru pomembnejših odklonov mora presoditi ekonomske posledice in za odločevalce oblikovati primerne predloge. (Koletnik, 1996, III/27)

Razvoj sistema kontrolinga stroškov je velik projekt za podjetje. Pred celotno uvedbo je treba oceniti in pretehtati probleme, cilje ter proizvodne in tržne specifikacije podjetja. Primarni cilj pa je povečevati učinkovitost procesov, razviti čim bolj donosen produktni portfelj in na podlagi transparentnosti stroškov proizvodnje in podpornih dejavnosti določiti primerno ceno izdelkom.

Z operativnega vidika gre za to, da dosežemo učinkovito izrabo virov v proizvodnji ter poiščemo potenciale za zmanjšanje materialnih stroškov proizvoda, povečamo produktivnost in razpoložljivost strojnih kapacitet.

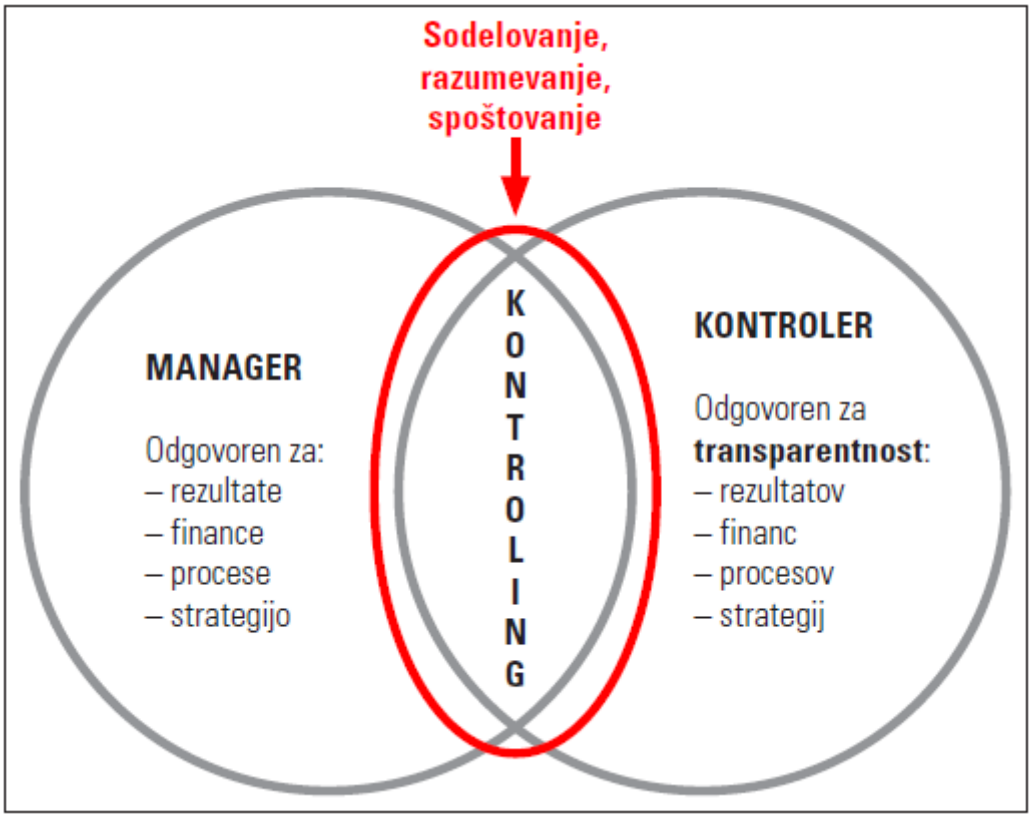
Za usmerjanje in nadziranje proizvodne dejavnosti pa je potrebno načrtovati in presojati stroške po stroškovnih mestih in nosilcih ter polproizvodih in gotovih proizvodih v zalogi. Na tej podlagi se izdeluje ustrezna predračunska, obračunska nadzorna in analitska poročila. (Koletnik, 1996, III/27)

3. POTREBNA INFRASTRUKTURA ZA UVEDBO IN DELOVANJE KONTROLINGA

3.1 Pristop k zasnovi sistema kontrolinga

Avtorica Dragica Erčulj iz MIK Slovenija[2] opozarja na aktivnejšo vlogo kontrolerja pri vodenju podjetja, pri katerem je potrebno nenehno in tesno sodelovanje kontrolerja in managerja. Informacije morajo potekati v obe smeri, zato je komunikacija zelo pomembna. »Brez visoke ravni zaupanja, medsebojnega spoštovanja in tesnega sodelovanja ni kontrolinga,« zatrjuje Erčuljeva v Kontrolerjevem glasniku[3].

Slika 3: Vloga kontrolerja pri vodenju podjetja



Vir:http://www.kontroling.si/solak/literatura/Kontrolerjev%20glasnik%2015.pdf (20. 5. 2009)

[2] MIK Slovenija-je ponudnik informacijskih sistemov za analize, poročanje in planiranje, organizator Šole za usposabljanje kontrolerjev in drugih izobraževanj za učinkovitejše vodenje in kotnroling.
[3] Kontrolerjev glasnik-je brezplačna strokovna publikacija, ki jo izdaja MIK Slovenija.

Management, ki podpira in uvaja pravilno delovanje funkcije kontrolinga, je osredotočen na cilje in predvidevanja poti njihovega doseganja, je usmerjen izrazito v prihodnost, je prilagodljiv in decentraliziran. Glede na to je smiselna vpeljava in razvoj funkcije kontrolinga le v tiste gospodarske subjekte, v katerih management verjame v filozofijo kontrolinga in je kontroling tudi voljan prakticirati. Kontroling torej mora izvajati servis notranjega (upravljalnega) računovodstva in računovodsko-finančnih analiz za vse ravni odločanja, ki dajejo managementu možnost nadziranja in planiranja poslovnih operacij glede na dogovorjene in osvojene cilje.

3.2 Splošno o stroških

Poslovanje vsakega podjetja je usmerjeno k doseganju poslovnih učinkov. Kot poslovni učinek se smatra določen proizvod ali opravljena storitev. Pri tem pa se pojavljajo stroški. Zaradi navedenega si ni mogoče zamisliti dobrih poslovnih odločitev brez poznavanja stroškov (Turk, Kavčič, Kokotec – Novak 1997, 73).

»Obvladovanje stroškov v podjetju omogoča jasno zastavljena politika stroškov, ki jo lahko razumemo kot posebno področje politike podjetja, ki na osnovi notranjih in zunanjih stroškovnih analiz in z uporabo sistematičnih in metodološki postopkov zasleduje celovito obvladovanje in kontrolo področja stroškov.« (Pavlič 2004, 2–3; povz. po Bratina 2003, 36)

Stroški so vrednostno (v denarju) izraženi potroški prvin poslovnega procesa. Različni avtorji različno definirajo stroške. Vsi pa pojmujejo stroške kot cenovno izraženo porabo prvin podjetja, ki je povezano z ustvarjanjem poslovnih učinkov.

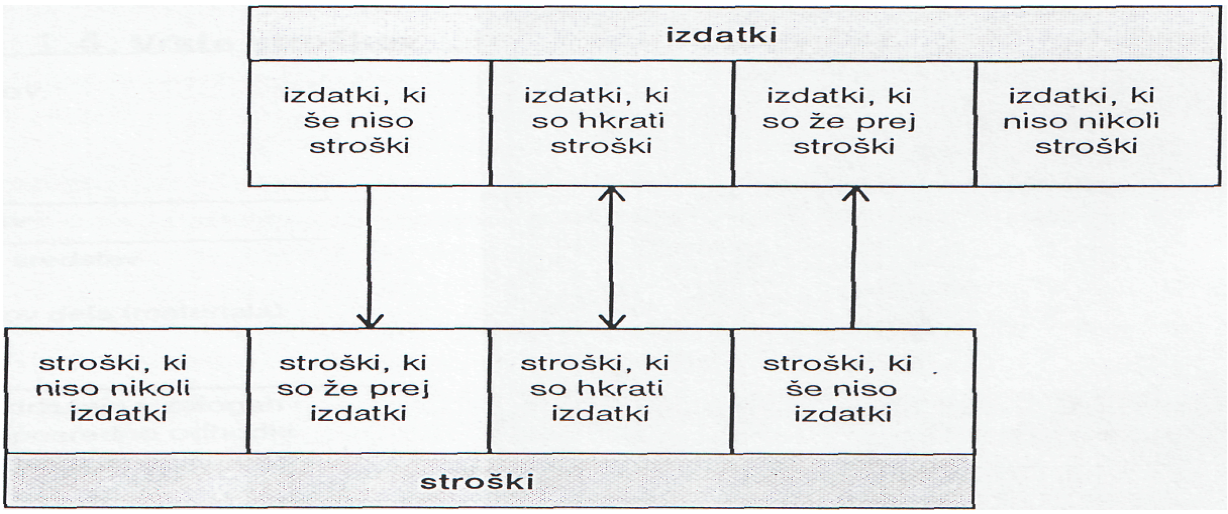
Turk in Melavc navajata, kdaj o stroških ne moremo govoriti (Turk, Melavc, 1998, 49):

- kadar nimamo opravka s katero izmed prvin poslovnega procesa, tj. z delovnimi sredstvi, predmeti dela, storitvami ali delavci, t.j. zaposlenci;
- kadar se prvina, ki je prisotna v poslovnem procesu, ne troši;
- kadar prvine poslovnega procesa ni mogoče izraziti vrednostno (npr. zrak);
- kadar cenovno izraženi potroški prvin prekoračujejo utemeljeni znesek pri prizadevanju za ustvarjanje določenih poslovnih učinkov (npr. Odpis velike vrednosti zalog materiala

se pojavi le med odhodki.).

Hočevar navaja, da lahko govorimo o stroških kot o tistem, kar nas je nekaj stalo (Hočevar, 2007, 22). Tako poudarja, da stroški niso istovetni z izdatki. Stroške pa povezuje s prvinami poslovnega procesa. **Kot izdatke pa omenja pomen zmanjšanja denarnih sredstev podjetja.**

Slika 4: Razmerje med stroški in izdatki



Slika 4: Hočevar, 2007, 22.

Načeloma poznamo:

a.) **stroške, ki ne temeljijo na izdatkih:** podjetje A je od podjetja B brezplačno dobilo stroj. Podjetje A mora dobljeni stroj amortizirati, čeprav izdatka, povezanega z njegovo pridobitvijo, ni bilo.

b.) **stroške, ki so gospodarsko povezani z izdatki:** so pogostejši primer, pri čemer pa ni nujno, da do te povezave pride v istem obdobju. Načeloma razlikujemo naslednje možnosti:

- **stroški nastanejo pred izdatki:**

toplarna vnaprej (naprej) obračuna stroške vzdrževanja, plača pa jih šele tedaj, ko podjetje za vzdrževanje opravi storitev;

- **stroški nastanejo sočasno z izdatki:** podjetje takoj plača prevozno storitev – to pomeni, da sta sočasno nastala izdatek in strošek;

- **stroški nastanejo pozneje kot izdatki:** podjetje kupi material in ga plača. V proizvodnjopa ga da pozneje (porabi ga pozneje). Najprej je nastal izdatek in šele nato strošek materiala. (Hočevar, 2007, 22)

3.3 Obvladovanje stroškov proizvodnje

V praksi se neprestano srečujemo s situacijami, pri katerih je potrebno nujno posvetiti veliko pozornost tudi obvladovanju in nadzoru proizvajalnih stroškov.

V zadnjih letih so se pojavili enormni dvigi cen surovin (predvsem črne in barvne metalurgije) ter energentov. Posledično je to povzročilo občuten porast neposrednih stroškov v strukturi. Vsekakor gre za pomemben porast stroškov materiala pri izdelkih, ki so v celoti izdelani iz te surovine.

Druga pomembna sestavina neposrednih stroškov pa so stroški neposrednega dela.

Na koncu pa še naj omenim posebnost, ki se vse pogosteje pojavlja v B2B[4] poslovanju, predvsem v avtomobilskih dobaviteljskih verigah. Sistemski dobavitelji avtomobilskih producentov velikokrat zahtevajo razkritje kalkulacij cene proizvodov (oziroma v tem primeru komponent), katere se oblikujejo na podlagi proizvodne cene in določenega pribitka, ki pa naj služi za pokrivanje dela stalnih stroškov in oblikovanje dobička. Gre za razdeljevanje prihodkov v vertikalni verigi, katerega diktirajo močnejši. Pri teh poslih se ob uvajanju in zagonu novega programa velikokrat pojavijo veliki posredni stroški. Ko pa so stvari utečene, je proizvodnja lahko velikoserijska za znanega kupca, kar naj ne bi povzročalo velikih posrednih stroškov. V takšnih primerih je za podjetje izrednega pomena, da dobro pozna in obvladuje tudi svoje neposredne stroške.

[4] B2B – Business to Business je način poslovanja med podjetji, pri katerem podjetje posluje zgolj s svojim kupcem in ni prisotno na trgu, kjer so prisotni končni uporabniki.

3.4 Kdo bi naj to funkcijo konkretno opravljal na primeru podjetja xy in kako?

Avtor pri pojmovanju konkretne umestitve kontrolinga poudarja, da mora podjetje izhajati iz ključnih opredelitev, ki so:

- **samo potrebno delo:** Osnovna opredelitev kontrolinga je, da se v podjetju dela samo tisto, ki je nujno potrebno za uresničitev dolgoročnih in sprotnih ciljev. Torej mora biti vse premišljeno in poslovno potrebno.
- **novi poslovni duh:** Kontroling bi naj prinesel v podjetja nov poslovni duh, kateri bo postavil vse udeležence v mnogo bolj prepoznavnejšo vlogo. Tako motivira vse udeležene, da se dokažejo s svojimi delovnimi učinki (koristmi) in le-tako lahko opravičujejo povzročene stroške (napore).
- **spremembe v slogu vodenja in sestavi odločevalnih ravni:** Filozofija kontrolinga povzroča spremembe v slogu vodenja in sestavi od ločevalnih ravni. Skupni cilji, ki jih postavlja vrhovno poslovodstvo, postajajo vedno zahtevnejši za vse, kateri skrbijo za njihovo uresničevanje.
- **obširnejše načrtovanje in nadziranje na vseh odločevalnih ravneh**: Seveda pa zahteva kontroling obširnejše in strožje načrtovanje in nadziranje na vseh odločevalnih ravneh. Zato pravimo, da je kontroling ciljno delovanje podjetja z neštetimi delnimi cilji, v okviru katerih določevalci sprejemajo usmerjevalne in uskladitvene odločitve.
- **metodične in organizacijske spremembe:** Opisani slog vodenja povzroči pri izvajalcih informacijske dejavnosti metodične in organizacijske spremembe. Gre za nova gledanja na računovodstvo in preostale informacijske dejavnosti v podjetju. Od njih pa se ne pričakuje zgolj spremljanje preteklih procesov in stanj, marveč informacijske za usmerjanje in usklajevanje vseh poslovnih procesov. (Mayr, 2007, 29)

4. UVAJANJE SISTEMA KONTROLINGA V PODJETJE XY

Skozi diplomsko nalogo bom poskušala prikazati praktično možnost uvedbe kontrolinga na primeru podjetja xy. Za začetek bom na kratko predstavila najpomembnejše dele podjetja, in sicer:

- gre za malo podjetje, ki zaposluje 58 ljudi;
- ukvarja se s predelavo in izdelavo orodij za izvlačenje orodij v avtomobilski industriji.

Kot drugo panogo ima serijsko proizvodnjo, kjer proizvaja kovinske št*á*ncane[5] dele za avtomobilsko industrijo in brizgane plastične dele, prav tako za avtomobilsko industrijo.
Podjetje je izvoznik zaa tuje trge EU, pretežno za Avstrijo in Nemčijo.
Je v zelo v dobri poslovni kondiciji in nosi bonitetno oznako Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (na primeru proučevanega poslovnega leta 2007):

- bonitetne ocene[6] – BONITETNI RAZRED 2B;
- podjetje je imetnik naslednjih certifikatov sistema vodenja kakovosti: ISO 9001, TS16949;
- za primerjavo je po podatkih zahtevanega BON-1/P[7] na dan izdelave poročila za poslovno leto 2007 bilo vseh gospodarskih družb v enaki dejavnosti 461 in družb enake velikosti 30.

4.1 Kakšna je ureditev podjetja sedaj in kako poteka način poslovanja na trenutno stanje brez kontrolinga

V poslovodstvu podjetja xy mesečno spremljamo rezultate poslovanja in jih apliciramo na letnem nivoju planiranja in analiziranja doseženih poslovnih rezultatov, vendar vse pogosteje opažamo pomanjkanje podrobnejših analiz stroškov in doseženih dobičkov. Na tej točki lahko trdim, da se srečujemo s prvo točko problema, ki ga bom na konkretnem primeru podjetja xy poskušala definirati kot manjkajoče aktivnosti kontrolinga.

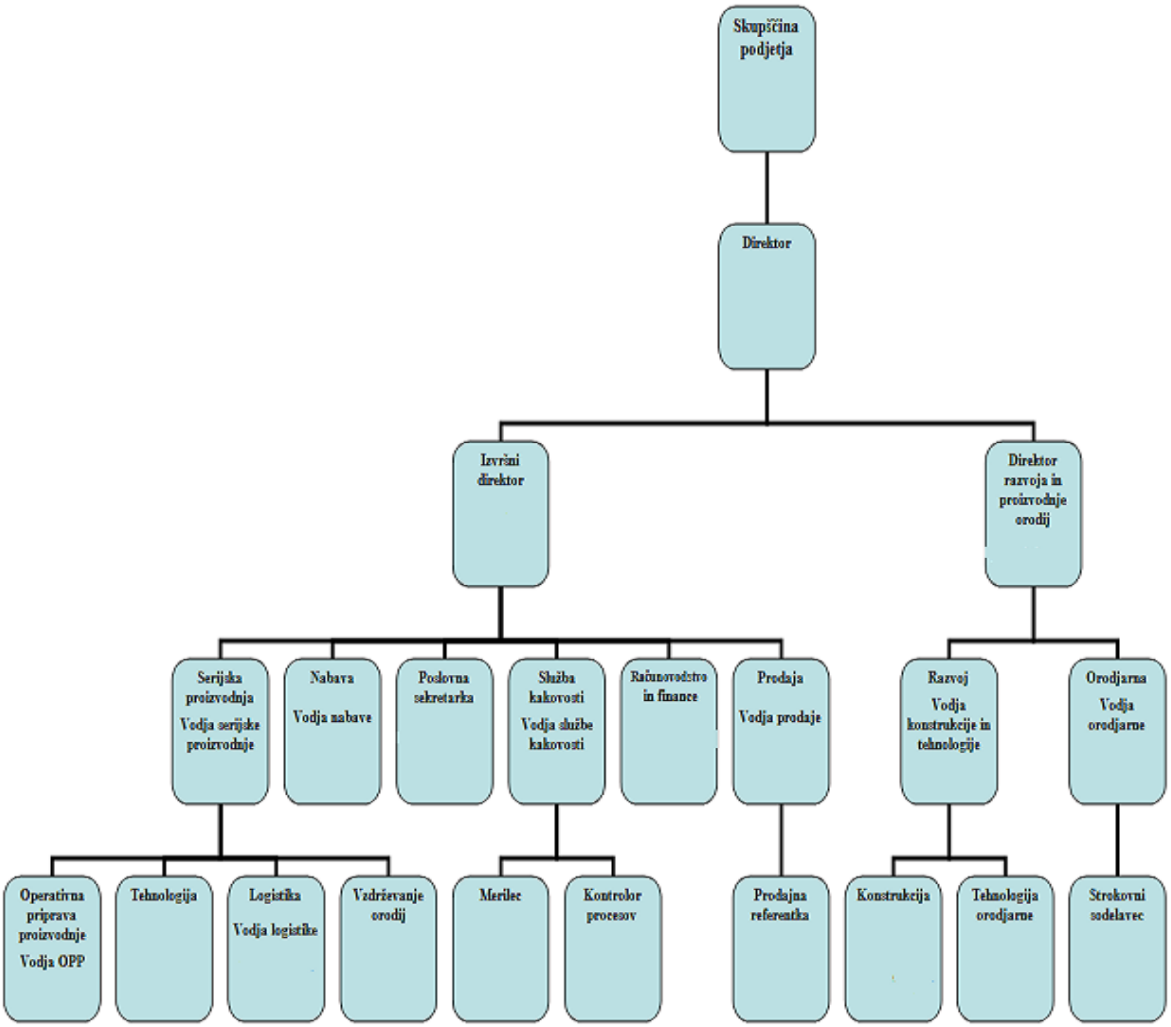
---

[5] Št*á*ncane--a s (a) glagolnik od štancati: štancanje sponk / tehnika štancanja,
- Št *á*ncati -am nedov. (a) teh. na stiskalnici serijsko izrezovati, obrezovati, oblikovati predmete, navadno iz pločevine: štancati sponke / štancati aluminij,
- štancan -a -o: štancani izdelki. (ASP 32, SLOVAR SLOVENSKEGA KNJIŽNJEGA JEZIKA, elektronska izdaja v 1.0)

[6] Opisi bonitetnih razredov so na spletni strani www.ajpes.si (BON-1/P*12.03.2009)
[7] Podatki o boniteti poslovanja, katera je plačljiva storitev pri AJPES (agenciji republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve)

Glede na to, da trenutna organizacijska shema nima vzpostavljenega okolja kontrolinga/kontrolerja bom v ponazoritvi sheme delovnih mest prikazala trenutno stanje.

Slika 5: Organigram podjetja xy (2009)



Vir: Organigram podjetja xy, 2009 (12. 4. 2009)

V podjetju že redno opravljajmo različna pomembna mesečna poročila poslovanja, ki jih pripravijo odgovorne službe za poročila in jih posredujejo vodstvu.
Mesečno sklicujemo kolegij, kjer se rezultati podrobneje analizirajo, ugotavljajo se odmiki uspešnega poslovanja in rešitve problemov.

Že v tej postavki lahko začutimo, da ima pojem kontroling svoje mesto v samem načinu vodenja, vendar še ne točno določeno kot samostojno službo, ki bi te aktivnosti opravljala, na kar bom opozorila v drugem delu diplomske naloge.
Tako mesečno v podjetju potekajo naslednje aktivnosti, iz katerih lahko zasledimo zametke potrebe po uvedbi kontrolinga.

Plan prodaje in proizvodnje za SP[8] in OR[9]:
- plan nabav materiala, drobnega inventarja in osnovnih sredstev;
- plan denarnih tokov;
- pokalkulacije delovnih nalogov;
- izdelava ponudb za orodja in izdelke SP;
- izkoriščenost delovnih centrov (planirano – realizirano);
- spremljanje stroškov kakovosti;
- spremljanje stroškov dela, izobraževanja, bolniške odsotnosti;
- izkaz poslovnega izida in bilanca stanja…

4.2 Zakaj pravzaprav sploh potrebujemo kontrolerja?

V praksi potrebujemo kontrolerja zato, da imamo koordinatorja, ki koordinira poslovne dogodke v podjetju in za katerega je pomembno, da z budnim očesom spremlja celotno dogajanje (povzeto po Mayerju 2007, 28).

V podjetju xy bo imel kontroler funkcijo analiziranja notranje poslovne uspešnosti za vodenje celotnega podjetja. Pomembna naloga kontrolerja bo tudi skrb oz. nadzor razsežnosti vseh procesov in stanj, kakor tudi razno ekonomsko svetovanje in spremljanje učinkovitosti raznih naložb. Skrbeti bo moral za izdelovanje strateških (dolgoročnih) in letnih (operativnih) predračunov v podjetju.

Pri dinamičnem načrtovanju, ki ga lahko srečamo na primeru podjetja xy, lahko vidimo, da je načrtovanje ena ključnih dejavnosti uspešnega poslovanja, ki pa nam pomaga spremljati

[8] SP-serijska proizvodnja
[9] OR-orodjarna

uresničevanje poslovnega načrta in omogoča ugotavljanje odmikov med načrtovanim in uresničenim.

4.3 Naloge kontrolinga v podjetju xy

Glavne naloge v podjetju xy bodo sledeče:

- koordiniranje, svetovanje, pomoč pri izdelavi letnih planov podjetja, sodelovanje s službami v podjetju pri njegovi pripravi, izdelava planov na mesečni in letni ravni;
- koordinacija, svetovanje, pomoč pri izdelavi srednjeročnih (strateških) planov podjetja ter v končni fazi tudi predstavitev plana v ustrezni obliki;
- kontrola doseganja ciljev in informiranje ustreznih odločitvenih ravni o mesečnih in letnih odmikih na vseh ravneh vodenja.

Ostale prav tako pomembne naloge bodo:

- izdelovanje mesečnih operativnih planov z izračunom praga rentabilnosti za posamezne proizvode;
- simulacije učinkov predvidenih poslovnih odločitev in iskanje najboljše rešitve;
- spremljanje donosnosti posameznih proizvodov, doseganje načrtovanega prispevka za kritje fiksnih stroškov, ugotavljanje odmikov;
- oblikovanje sistema stroškovnih mest za zagotavljanje pogojev za kvalitetno spremljanje stroškov po stroškovnih mestih odgovornosti;
- izdelava kriterijev za razdelitev splošnih stroškov;
- spremljanje dejanskih stroškov, primerjava s planiranimi ali normativnimi stroški, primerjava s preteklimi obdobji, ugotavljanje in analiza odmikov;
- izračun variabilnosti posameznih vrst stroškov za potrebe fleksibilnega predračuna;
- izgradnja in vzdrževanje sistema kalkulacij;
- koordinacija postopkov pri kalkuliranju po sistemu ciljnih stroškov;
- pokalkulacije delovnih nalogov;
- spremljanje stroškov kakovosti;
- informiranje ustreznih informacijskih ravni in
- razne druge zadolžitve, katere bodo potrebne za izvedbo funkcije kontrolinga.

Večina nalog kontrolinga bomo definirali kot osnovno težišče v letnem planu. Mesečno planiranje prodaje in posledično v povezavi razne izračune praga rentabilnosti bomo uporabili

pri posameznih proizvodnih programih in predvsem izredno hitremu odzivanju na morebitna odstopanja od pričakovanih gibanj.

4.4 Proces izdelave taktičnega plana podjetja xy

Letni plan bomo smatrali kot osnovni planski dokument podjetja, katerega bomo razumeli kot dejansko odločanje vnaprej. Prav tako bomo opredelili planiranje kot eno izmed temeljnih vsebin dela operativnega kontrolinga.
V podjetju xy bomo plan temeljito razdelali v različne delne plane:

- plan ciljev;
- plan prodaje (tipi izdelkov, količine, prodajen cene);
- plan proizvodnje skupaj s planom potrebnega materiala (kateri izhaja iz predvidene prodaje ter predvidenih pogojev nabave);
- plan zaposlovanja;
- plan investicij (vrednostno, dinamika);
- plani ostalih poslovnih področij;
- določili bomo ključe za prenos splošnih stroškov.

Tako bomo morali prevzeti organizacijo in odgovornost pri izdelavi letnega terminskega plana, pri katerem bomo morali izvesti popolno časovno usklajenost sodelujočih akterjev. Kot osnova letnega plana nam bodo predhodno služili rezultati devetmesečnega oziroma desetmesečnega obračuna. Izvajali bomo tudi pripravo in analize mesečnih planov ter poročil, katera bodo prav tako terminsko opredeljena.

4.5 Predlog priročnika za taktično planiranje in kontrolo

Tako postopek planiranja kot tudi sam plan bo moral biti izveden po določenih pravilih. To področje bomo formalizirali kot:

- **del pravilnika v računovodstvu** ali kot
- sestavni del standarda procesov kakovosti ISO 9001 –TS 16949 ali pa
- kot del priročnika taktičnega planiranja.

Ta pravila bodo vsebovala določila o metodologiji taktičnega planiranja v podjetju xy. Z njimi pa bomo določili:

- plane, ki jih bomo v podjetju izdelovali in sprejemali;
- njihovo vsebino in obliko;
- roke za sprejemanje teh dokumentov;
- odgovornost za procese planiranja;
- naloge nosilcev odgovornosti za proces planiranja;
- način spremembe plana med njegovim izvajanjem (rebalans);
- spremljanje doseganja planov;
- način informiranja različnih ravni odgovornosti o doseganju planskih ciljev;
- druge vsebine, ki bodo v kakršni koli zvezi povezane z izdelavo taktičnih planov in kontrolo njihovega doseganja.

4.6 Trenutne aktivnosti izvajanja planiranja v podjetju

V podjetju xy že izvajamo planiranje za novo poslovno leto pred zaključkom starega poslovnega leta.

Plan že zajema predstavitev ciljev poslovodstva celotnega podjetja in način načrtovanega vodenja. Prav tako vsebuje predstavitev prodajnih ciljev, prodajnih trgov in nasploh prodajni plan, ki vsebuje vrednostne in količinske podatke po kupcih, programih in ostalih dejavnikih.

Kot na primeru podjetja xy že predstavljamo pri sprejemanju plana za prihodnje leto, tudi nove projekte in planirane začetke novih serij izdelkov.

Slika 6: Planirani novi začetni projekti v prihodnjem poslovnem letu 2009

Naziv izdelka	**Izdelek**	**Letna realizacija (€/leto)**	**Letna količina 2009 (kos)**	**Kupec**	**SOP 2009**
Halter Oben Ford V227 Na		4.063,50	21.000		
Stopper Ford V227 Na		1.656,90	21.000		
Halter R57		1.075,20	30.000		
Halter A AUDI B8 SCR		1.718,28	12.000		
Halter B AUDI B8 SCR		1.811,04	12.000		
Erdungsfahne		4.562,40	120.000		
Klappe Audi		6.328,80	120.000		
Zsb Halter 777a		2.000,00	20.000		
Zsb Halter 777b		4.600,00	20.000		
Fixiertopf Rr04		1.200,00	1.200		
Halter RR04		1.400,00	1.400		
Halter Abschirmblech W212		1.800,00	20.000		
Zb Halter Oben X204		1.800,00	2.000		
Federbügel DC		29.370,00	1.000.000		
HALTER UNTEN EFR W164 PZEV		1.278,20	1.400		
HALTER OBEN EFR W164 PZEV		1.764,00	1.400		
HALTER ENTLÜFT. W164 PZEV		1.178,80	1.400		
Halter 2 E89		9.922,00	55.000		
Halter 1 E89		15.735,50	55.000		

Vir: Plan podjetja xy za leto 2009 (interna listina) podjetja xy.

Kot nadaljevanje konkretnega plana podajam tudi primerjavo realiziranih proizvedenih količin v letu 2008 z napovedjo 2008 in napovedjo 2009.

(Zaradi poslovne tajnosti navajam samo delne podatke kot vzorec prikaza plana v nadaljevanju, ki pa ne odgovarjajo resničnemu stanju.)

Slika 7*:* Primerjava realizirane količinske proizvodnje v letu 2008 z napovedjo 2008 in napovedjo za leto 2009

KUPEC	NAPOVED KOLIČIN ZA LETO 2009	NAPOVED KOLIČIN ZA LETO 2008	DEJANSKE IZDELANE KOLIČINE V LETU 2008
1. Kupec xy - Avstrija	14.189.975	20.706.330	22.477.251
-ŠTANCANI IN VARJENI -PLASTIKA -MONTAŽA	13.025.594 877.340 287.041	19.100.443 1.249.072 356.815	20.890.019 1.155.496 431.736
2. Kupec xy - Avstrija	153.300	200.000	219.350
3. Kupec xy - Nemčija	118.000	105.900	167.970
4. Kupec xy - Nemčija	58.889	243.446	195.692
5. Kupec xy - Slovenija	656.000	740.000	953.350
6. Kupec xy - Slovenija	27.600	21.000	39.090
7. Kupec xy -.....	0	60.000	1.800
8. Kupec xy -	40.000	0	0
9. Kupec xy -	1.321.305	1.979.421	2.047.030
SKUPAJ (KOS)	16.565.069	24.056.097	26.101.533

Opomba: Priredba tabele prikaza proizvodnje 2008, z napovedjo 2008 in napovedjo 2009.

Vir: Plan podjetja xy za leto 2009 (interna listina) podjetja xy.

V planu predstavimo tudi predvideno delovanje ostalih aktivnosti oz. poslovnih procesov poslovnega sistema.

Plan strukture odhodkov je že ocena na osnovi dosežene strukture stroškov v odhodkih za poslovno[10] leto in planirano za prihodnje (planirano poslovno leto). Vodstvo podjetja oz. sam generalni direktor podjetja potrdi strukturo stroškov.

Na primeru podjetja xy:

[10] Poslovno leto- mislimo trenutno oz. predhodno poslovno leto.

Tabela 1: Plan strukture odhodkov v bodočem poslovnem letu 2009

	Delež v %
Stroški materiala	57
Stroški storitev	7,5
Stroški dela	29
Amortizacija	6,5

Planirana celotna dobičkonosnost znaša 4 %.

Vir: Plan podjetja xy za leto 2009 (interna listina) podjetja xy.

S primerom predstavitve plana podjetja poslovodstvu lahko trdim, da se srečujemo že z drugim primerom potrebe umestitve kontrolinga v poslovni sistem.

Tako bomo lahko točno definirali pomembne naloge kontrolinga kot kontrolerja, ki bo nadzoroval poslovanje in pravočasno opozarjal na različna odstopanja pri posameznih postavkah in na pravem mestu sprožil preventivne ukrepe, in sicer pred morebitno škodo oz. odmikanji, v pozitivno oz. negativno smer.

Po priporočilu avtorja Mayerja lahko v njegovem strokovnem prispevku zasledimo, da se poglablja v točne posamezne aktivnosti izdelave letnega plana podjetja, kot so:

- pomoč pri reševanju problemov postavitve letnega plana;
- pomoč pri iskanju priložnosti;
- splošna pomoč pri izdelavi načrtov;
- natančno zasledovanje dogajanj;
- analiziranje doseženih rezultatov;
- pomoč pri odpravi težav;
- predlaganje alternativ in
- ocenjevanje vrednosti posla in pododbno. (Mayr, 2007, 32–33)

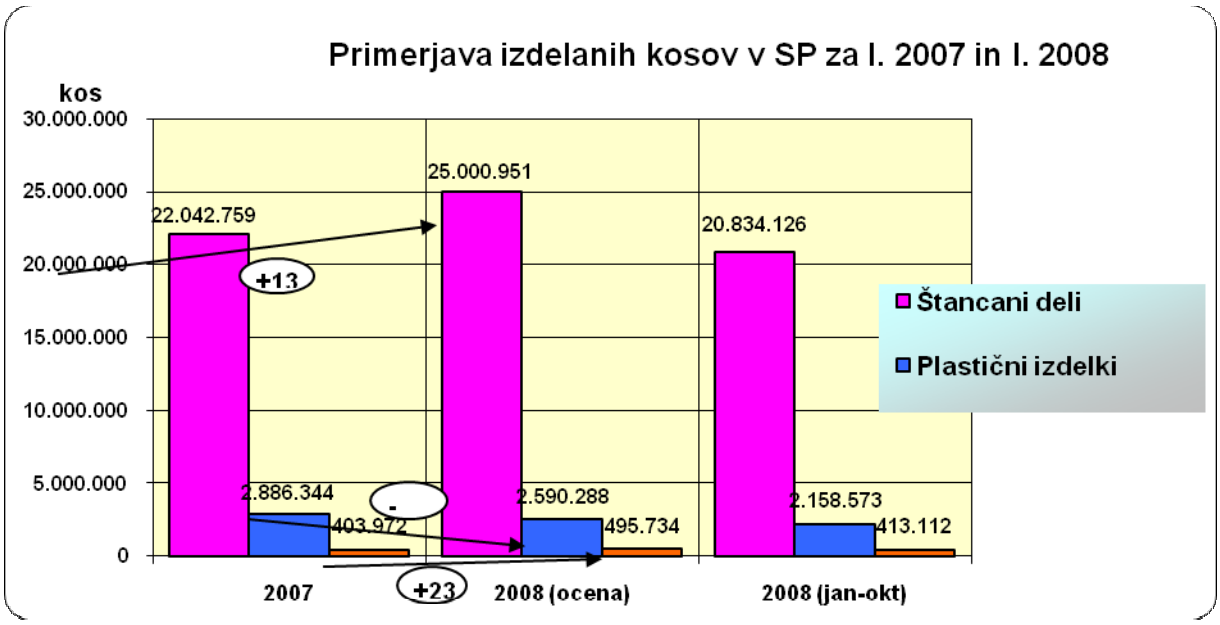
V okviru aktivnosti izdelave plana poslovanja podjetja že pripravljamo plan letnih količin in vrednosti, s katerim bomo pridobili predvideno sliko poslovanja. S tako pripravljenim planom primerjamo in opravimo analizo oz. primerjavo planiranih rezultatov s poslovnimi rezultati predpreteklega leta, v našem primeru primerjamo podatke iz leta 2007 in 2008.

Tabela 2: Primerjava izdelanih kosov v SP za 2007 in 2008 (analiza in ocena)

	2007	2008 (ocena)	2008 (jan-okt)	Index 08/07
Štancani deli	22.042.759	25.000.951	20.834.126	113
Plastični izdelki	2.886.344	2.590.288	2.158.573	90
Montažni deli z nozzli guide	403.972	495.734	413.112	123

Vir: Plan podjetja xy za leto 2009 (interna listina) podjetja xy.

Graf 1: Grafični prikaz izdelanih kosov v SP za 2007 in 2008 (analiza in ocena)



Vir: Plan podjetja xy za leto 2009 (interna listina) podjetja xy.

Pri pripravi letnega plana proizvodnje že vključujemo ključne informacije prodaje o sklenjenih poslih, na podlagi katerih pa lahko točno definiramo potrebna sredstva in obseg dela.

Letni plan lahko izdelamo le ob dobrem poznavanju načrtov prodaje pri posameznem tipu izdelkov, začetnih zalog in planiranih končnih zalog gotovih proizvodov. Upoštevati moramo tudi specifičnost proizvodov, možnosti njihove nabave in ostale parametre, ki bi lahko vplivali na fleksibilnost podjetja kot potencialnega dobavitelja.

S planom proizvodnje moramo tudi točno definirati in upoštevati vprašanje izkoriščenosti delovnega časa. O pozitivni fleksibilnosti bomo lahko govorili šele takrat, ko jo bomo uveljavili kot osnovno v filozofiji podjetja samega. Enako poteka planiranje na mesečnem nivoju.
Poslovodstvo najprej sprejme okvirni mesečni plan na podlagi letnega, na kar pa se ugotavljajo morebitni odmiki mesečnega plana od letnega plana.

Potrjen letni plan služi le kot informator poslovanja za celotno prihodnje poslovno leto. (priloga 1)

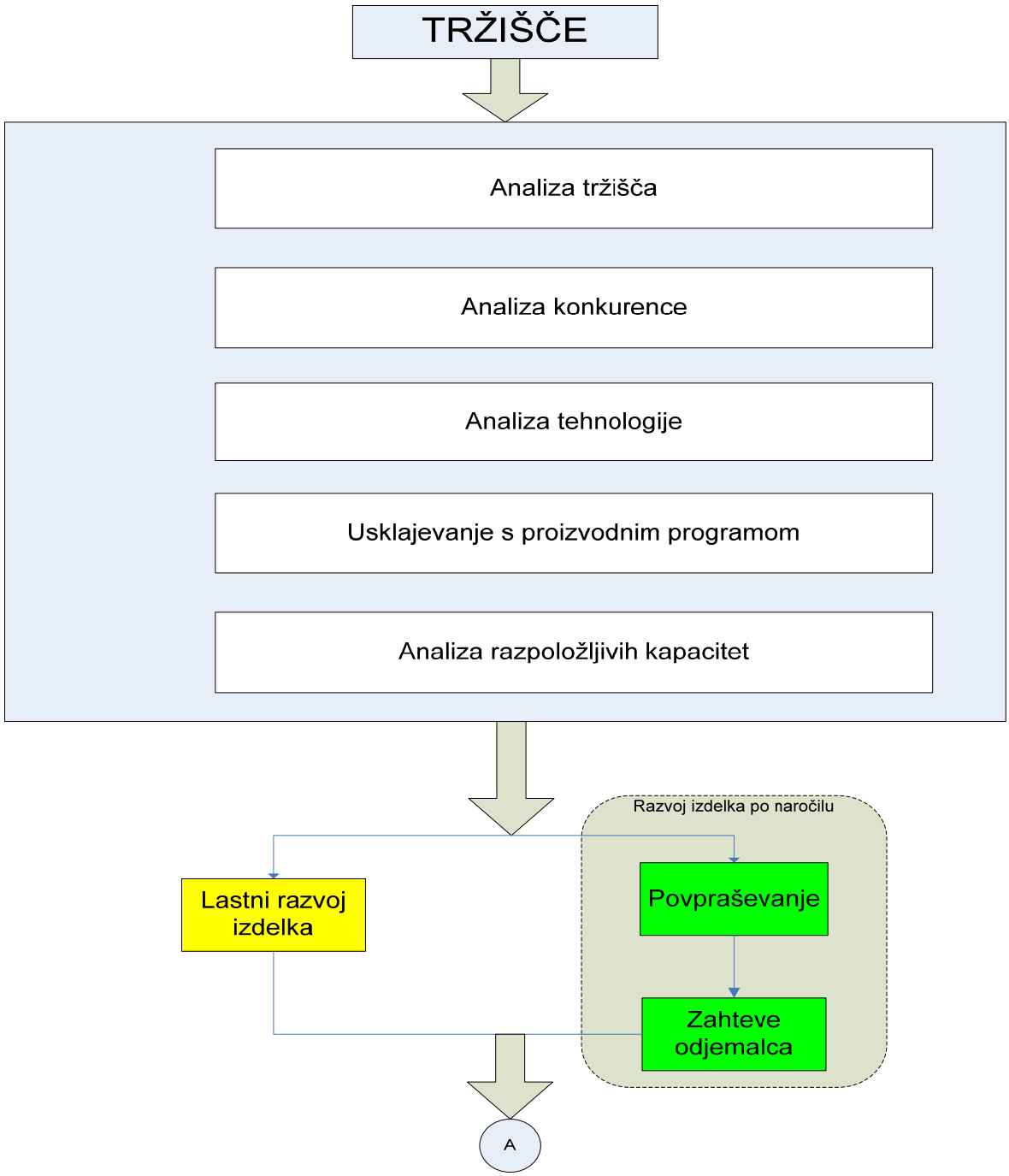
Na vseh ravneh odločanja spoznavamo, da je zelo velikega pomena za obvladovanje uspešnosti poslovnega sistema obvladovanje stroškov.

Na primeru podjetja xy bom prikazala planiranje stroškov proizvodnje s pomočjo kontrolerja, ki ga uvrščamo v sam sklop poteka poslovnih procesov.

Pomembno funkcijo bo imela bodoča službi kontrolinga, in sicer sam nadzor stroškov. Da bomo lahko takšne stroške uspešno nadzorovali, bomo definirali osnovno nalogo vseh udeleženih v poslovnem toku dokumentacije, tako da bomo posredovali ustrezne podatke v obdelavo bodoči službi kontrolinga.

Z obvladovanjem stroškov bomo praviloma že pričeli v procesu prodaje, kjer bomo natančno izdelali ponudbeno predkalkulacijo, katero bomo pripravili v službi prodaje na podlagi ocene znanih stroškov, ki se bodo pojavili v poslovnem procesu v obliki ponudbene faze, takrat kadar bo poznana samo preliminarna zasnova končnega izdelka. Izdelovali jo bomo na osnovi ocenjenih parametrov. V procesu izdelave predkalkulacije bo prodajna služba tesno sodelovala s tehnično-razvojno službo.

Slika 8: Sistem stroškovnega upravljanja



Vir: Poslovnik kakovosti ISO-TS 16949/Navodila za proces/ 7.1-17 _Osvajanje novega proizvoda. (Podjetje xy, 2009)

V podjetju že imamo na podlagi pridobivanja standardov TS izdelano shemo osvajanja oz. razvoja novega proizvoda.

Tabela 3: Diagram toka poslovnega procesa

Z.št.	Nosilec	Sodelujoči	Diagram toka	Dokumenti, informacije, navodila, obrazci	Povzetek ključne vsebine
1.	Prodaja		Povpraševanje potencialnega odjemalca		
2.	Prodaja		Analiza tržišča		- analiza tržnih razmer - analiza trenutnega povpraševanja po izdelkih potencialnega odjemalca - analiza atraktivnosti končnega izdelka, v katerega se bo izdelek vgrajeval (realnost napovedanih letnih količin)
3.	Prodaja		Analiza konkurence		- potencialni ponudniki z znanjem za razvoj izdelka - analiza njihovih prednosti in slabosti - naše konkurenčne prednosti
4.	Prodaja	Najvišje vodstvo	Skladnost s strategijo podjetja		- se projekt sklada s strateškimi cilji - opcijska analiza projekta (alternative / možnosti, ki se nam z osvojenim projektom lahko ponudijo v prihodnosti - tehnološki in poslovni vidik)
5.	Prodaja	Tehnologija ser. p., konstrukcija, razvoj, tehnologija orodjarne, služba kakovosti	Analiza tehnologije		- razpoložljive tehnologije, zahtevane tehnologije, možne tehnologije, kooperacija
6.	Prodaja	Tehnologija ser. p., tehnologija orodjarne, vodja ser. p., vodja orodjarne	Analiza razpoložljivih kapacitet		V primeru nezadostnih kapacitet pripraviti realno oceno možnosti njihovega povečanja (kooperacija, zunanji sodelavci, ...).
7.	Prodaja	Projektni vodja, konstrukcija, tehnologija orodjarne, vodja ser. p., vodja orodjarne, vodja službe kakovosti	Pogojno izvedljivo / Analiza izvedljivosti / Ni izvedljivo / Zavrnitev naročila / Izvedljivo	Dokument analiza izvedljivosti Vse analize se tudi v primeru zavrnitve naročila arhivirajo v službi prodaje.	V primeru pogojne izvedljivosti je potreben sestanek vodstva podjetja, na katerem se odloči o morebitnih dodatnih vložkih, s ciljem zagotavljanja virov za potencialno realizacijo naročila.
8.	Prodaja	Projektni vodja, konstrukcija, tehnologija orodjarne, tehnologija ser. p.	Izdelava ponudbe		Manjkajoče vhodne podatke pridobi služba prodaje.
9.	Prodaja		Naročilo odjemalca / NE / DA	Pisno naročilo kupca. Vse analize in ponudba se tudi v primeru neuspešnega konkuriranja arhivirajo v službi prodaje.	
10.	Prodaja		Pridobitev dokumentacije		Izvesti je potrebno aktivnosti za pridobivanje popolne dokumentacije. Pridobi jo vodja prodaje.
11.	Prodaja	Projektni vodja, vodja orodjarne, vodja konstrukcije, vodja razvoja, vodja službe kakovosti	Pregled dokumentacije		Po prejemu podrobne dokumentacije preveriti skladnost s prvotnimi zahtevami odjemalca. V primeru pomanjkljivih podatkov le-te pridobi vodja prodaje. V primeru ugotovitve odstopanj od zahtev povpraševanja se je potrebno uskladiti s kupcem. V skrajnem primeru potrebna korekcija ponudbe.
12.	Prodaja	Projektni vodja, vodja orodjarne, vodja razvoja, vodja konstrukcije, vodja službe kakovosti	Izdelava in usklajevanje terminskega plana	Terminski plan	Glede na izkušnje (vodi se evidenca izdelavnih časov priprav) se predvidi izdelavne čase za kontrolne in druge priprave. Na osnovi tega se projekt terminira.
13.	Prodaja		Interno naročilo orodjarni	Naročilo za konstrukcijo in izdelavo prototipnega orodja, naročilo za konstrukcijo in izdelavo orodja, *naročilo za izdelavo delovnih priprav	* Ocenjen obseg dela za izdelavo delovnih priprav posredovan s strani tehnologije ser. p. takoj. Interno naročilo, ki ga prav tako pripravi tehnologija ser. p., se prodaji posreduje naknadno. Vnos v sistem in posredovanje sodelujočim oddelkom izvede prodaja.
14.	Projektni vodja		Tehnološka priprava proizvodnje	NZP 7.1-12	
15.	Nabava	Projektni vodja OPP	Nabava materiala za orodje, izdelek, delovne priprave		Material naroča vodja nabave: - potrebo po nabavi materiala za prototipno orodje posreduje tehnologija orodjarne (LARGO), - odločitev za nabavo materiala za prototipne izdelke je v domeni projektnega vodje, ki poskrbi za ustrezno dokumentacijo (odvisno od primera (števila zahtevanih prototipov) obvesti tehnologijo orodjarne ali oddelek operativne priprave proizvodnje). - potrebo po materialu za orodje posreduje tehnologija orodjarne (LARGO), - potrebo po materialu za tehnološko serijo preko OPP posreduje projektni vodja, - material za delovne priprave naroča tehnologija orodjarne.
16.	OPP	Projektni vodja	Operativna priprava proizvodnje		Informacije o terminih izdelave prototipnih izdelkov, preizkusih orodja in tehnoloških serijah OPP posreduje projektni vodja.
17.	Projektni vodja	Ročni orodjar, konstrukter orodja, merilec, vodja ser. p.	Preizkusi (orodja, priprave)		Projektni vodja rezervira kapacitete strojev v oddelku OPP.
18.	Projektni vodja	Ročni orodjar, konstrukter orodja, merilec, (*Prodaja)	Izvedba tehnološke serije	Tehnološka dokumentacija Kontrolna dokumentacija NZD 7.3-24	* Prodajo seznaniti z rezultati tehnološke serije in morebitnimi odstopanji (po potrebi ukrepati).
19.	Projektni vodja	Ročni orodjar, konstrukter orodja, merilec (Prodaja)	Optimiranje (po potrebi)		Zagotavljanje skladnosti s ponudbo. Optimizacija s ciljem nižanja izdelavnih stroškov.
20.	Projektni vodja	Merilec, vodja službe kakovosti, konstrukcija	Predaja vzorcev in dokumentacije odjemalcu		
21.	Projektni vodja		Prevzem orodja	Prevzem orodja (OBR_5.0-01-01_Spremljanje_ indikatorjev-obrazec.xls)	- Interni prevzem orodjarne (overjanje) - Interni prevzem v serijsko proizvodnjo (validacija) - Prevzem s strani zunanjega odjemalca (prisotnost vodje orodjarne).
22.	Projektni vodja		Arhiviranje dokumentacije	Mapa projekta locirana v tehnologiji ser. p.	Predaja in arhiviranje dokumentacije vseh sodelujočih.
			Izdelek osvojen		
23.	Projektni vodja	Vodja ser. p, vodja orodjarne, vodja službe kakovosti	Analiza in izboljševanje procesa		
24.	Projektni vodja		Sprememba izdelka		Sprememba zaradi zahtev kupca ali lastnih ugotovitev kot predlog kupcu.

Vir: Osvajanje novega proizvoda, poslovnik kakovosti ISO-TS 16949 podjetja xy (april 2009).

Zgornja tabela nam ponazarja proces osvajanja novega proizvoda, ki temelji na pretoku dokumentacije in aktivnosti posameznih služb. Iz navedenega lahko razberemo, da v podjetju xy trenutno ne razpolagamo z oddelkom kontrolinga. Sklopi aktivnosti so razvidni iz posameznih točk, v kateri spoznamo, da se začenjajo vse aktivnosti s povpraševanjem potencialnega kupca. V naslednji fazi pa oddelek prodaje prične z raznimi internimi aktivnostmi, kot so:

- analiza tržišča;
- analiza konkurence;
- skladnost s strategijo podjetja;
- analiza tehnologije;
- analiza razpoložljivih kapacitet.

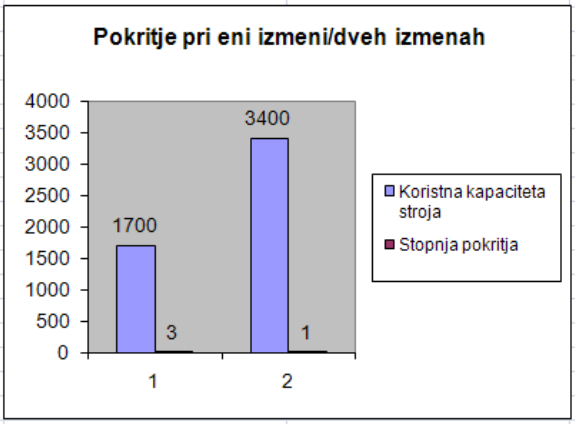
V kolikor pridemo do pozitivnih rezultatov preidemo v izdelavo kalkulacije iz vseh zbranih podatkov. V procesu izdelave kalkulacije prodajno osebje tesno sodeluje z razvojnim oddelkom. **V tem sklopu lahko že tretjič govorimo o pomanjkanju funkcije kontrolinga. V okviru teh aktivnosti bomo uvrstili funkcijo kontrolinga kot končno povezujočo funkcijo, ki bo morala imeti ciljno usmerjen pristop na osnovi postavljanj vprašanj. Naloga kontrolerja bo opredeljena kot akcijsko usmerjena naloga v pomenu skupnega delovanja, ki pa bo temeljila na teamskem delu.**

Za lažje sledenje stroškom v naslednjih procesih bomo ponudbeno predkalkulacijo morali izdelati stopenjsko in ločiti vsaj glavne vrste stroškov izdelka. Tako nam bodo sočasno izdelane predkalkulacije omogočale fleksibilnost v procesu pogajanja z raznimi naročniki.
Na primeru vzorca podjetja xy prikazujem izdelavo kalkulacije, katere se že poslužujemo in je že utečena praksa:

Tabela 4: Stroškovna kalkulacija za serijsko proizvodnjo/obdelovalni stroj

STROŠKOVNA KALKULACIJA ZA SERIJSKO PROIZVODNJO

				OBDELOVALNI STROJ	
ŠT.	PODATEK	ENOTA	OPOMBA	Stiskalnica 25t (VARIANTA 1)	Stiskalnica 25t (VARIANTA 2)
1	Nabavna vrednost stroja	EUR		20000	20000
2	Priključna moč stroja	kW	x 1/2 (korišč. moči)	4,5	4,5
3	Amortizacijska doba	leta		15	15
4	Koristna kapaciteta stroja	h/leto		1700	3400
5	Odpis	EUR	(1) / ((3) x (4))	0,78	0,39
6	Stroški vzdrževanja (3%)	EUR/h	((1) x 0,03) / (4))	0,35	0,18
7	Stroški energije (0,12 EUR/kWh)	EUR/h	(2) x 0,2	0,54	0,54
8	Stroški orodja	EUR/h		1,9	1,9
9	Stroški na stroju	EUR/h	(5) + (6) + (7) + (8)	3,58	3,01
10	Bruto osebni dohodek delavca	EUR/h		6,8	6,8
11	Dodatni stroški za energijo (zrak)	EUR/h		0,36	0,36
12	Stroški delovnega mesta	EUR/h	(9) + (10) + (11)	10,74	10,17
13	Splošni stroški (6,7 EUR/h)	EUR/h	6,7 EUR/h	6,70	6,70
14	Lastna cena	EUR	(12)+(13)	17,44	16,87
15	Prodajna cena	EUR		18	17
16	Stopnja pokritja	%	((15) / (12) - 1) x 100	**3**	**1**



Izdelal:
xxxxxxx
14. april, 2009

VIR NABAVNE VREDNOSTI STISKALNIC: xxxxxxxxxx

Vir: Evidenca stroškovne kalkulacije za serijsko proizvodnjo/obdelovalni stroj/(2009, podjetje xy)

V kolikor bodo tehnične in razvojne službe ter prodaja po novem na temelju možnosti uvedbe kontrolinga uskladile zahteve bodočega kupca, bomo izdelali v službi prodaje prvo ponudbo. V našem primeru bo tehnologija serijske proizvodnje izdelala kalkulacijo, podatke pa si bo pridobila iz službe konstrukcije. Nabava bo posredovala vse potrebne podatke v zvezi s cenami materialov in druge podatke, ki bodo potrebni za izdelavo ponudbe.

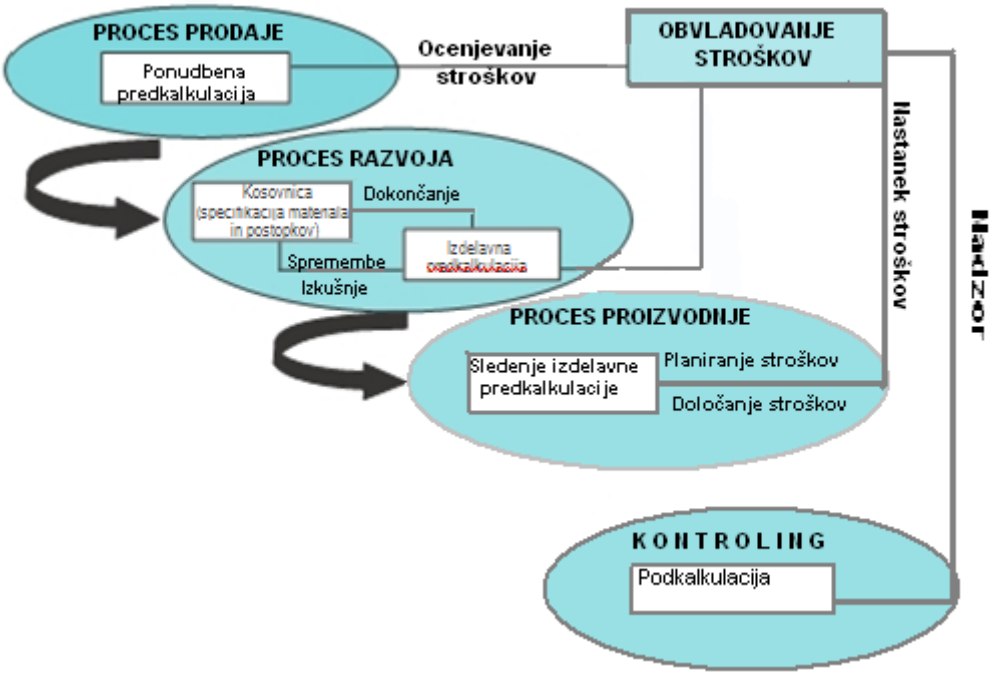
Ponudbena predkalkulacija bo osnova in stroškovni okvir razvojnemu oddelku za določanje zasnove orodja.

Maksimalna standardizacija postopkov pri izdelavi orodja bo naslednji vir prihrankov, na katerega bomo imeli vpliv v okviru podjetja v službi razvoja. Izdelavna predkalkulacija bo vsebovala planirane stroške izdelka in bo zagotavljala obvladovanje stroškov že pred pričetkom izdelave orodja. Z namenom obvladovanja stroškov bo moral razvojnik imeti

vpogled v izdelavno predkalkulacijo in jo primerjati s ponudbeno. Prav v tem sklopu bomo nastopili s službo kontrolinga, kjer bo potreben kontroler s svojimi metodami dela, ki bodo izpeljane iz področja računovodstva in planiranja. Kontroler bo vključen, kot dokument tehnike vodenja in poslovanja. Po prejemu naročila za izdelek bomo ponudbeno pokalkulacijo po potrebi korigirali skladno z doseženo ceno pri naročniku. Korekcije se bodo izvajale v smislu iskanja možnosti prihrankov v primeru, da je dosežena cena nižja od ponudbene. Ponudbeno predkalkulacijo bomo uporabili kot osnovo in stroškovni okvir za določanje zasnove orodja. V procesu razvoja izdelka bomo na podlagi dejanske kosovnice izdelka formirali izdelavno predkalkulacijo, kot smo že prikazali v zgornji tabeli.

Za lažje razumevanje pa še vstavljamo diagram procesov.

Slika 9: Sistem stroškovnega upravljanja



Prispevek stroškovnega upravljanja sem priredila po:

http:// www.gorenjegroup.com/si/filelib/gorenje_group/corporate/professional_contritutions/stroskovni_inzeniring1.pdf, dne 1. 6. 2009.

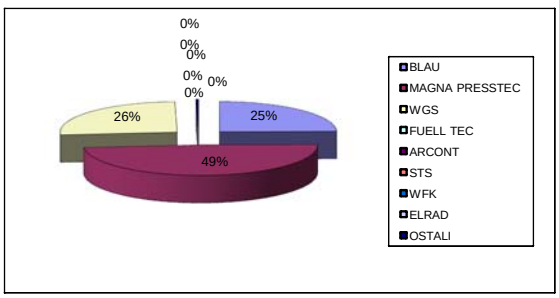
4.6.1 Nadzor in analiziranje doseganja stroškov – POKALKULACIJA

Inštrument nadzora uresničevanja nalog v okviru planiranih stroškov imenujemo »pokalkulacija«. Ta dokument pa nam omogoča pregled nad vsemi nastalimi stroški. Vlogo pokalkulacije poimenujemo tako, da primerja dosežene čase in stroške z ocenjenimi iz ponudbene predkalkulacije in planiranimi v izdelavni predkalkulaciji. Pomemben del kontrole stroškov v okviru podjetja je, da pravilno ugotavljamo, kaj povzroča odstopanja in se temu primerno prilagajamo in primerno oblikujemo svoje odločitve za bodoče korektivne ukrepe.

Tabela 5: Primer pokalkulacije na primeru podjetja

Mesec	Z. š.	Naziv	Kupec	DN	Vredn. naročila (EUR)	Pokalk. (EUR)	Dejanska razlika v (EUR)	Pokritje (%)
JANUAR	1	POPRAVILA ORODIJ WKZ310 (BLAU)	BLAU	8739	3.000,00	1.782,36	1.217,64	168%
	2	DREHTEIL	BLAU	9579	126,00	77,00	49,00	164%
	3	KP - HALTER OBEN V227 NA	BLAU	8811	1.300,00	686,54	613,46	189%
	4	PRUFDORN	BLAU	9578	80,00	80,00	0,00	100%
	5	GREIFBACKE 3	BLAU	9577	67,00	67,00	0,00	100%
	6	KO - SCHARNIERVERSTARKUNG - (SPREMEMBA)	MAGNA PRESSTEC	9691	2.000,00	500,00	1.500,00	400%
	7	KO-ABSTÜTZUNG HINTEN LI/RE (7P0 833 679/680)	MAGNA PRESSTEC	9317	44.500,00	45.330,81	-830,81	98%
	8	KO- HALTERT BEFESTIGUNG SBBR LI/RE (7P5 813 549/550)	MAGNA PRESSTEC	8977	55.000,00	31.773,85	23.226,15	173%
FEBRUAR	9	KO-VERSTÄRKUNG LI/RE (7P0 833 457/458)	MAGNA PRESSTEC	8978	33.500,00	40.160,87	-6.660,87	83%
	10	PROTOTYPENWKZ FÜR ABSTÜTZUNG BUCHSE (7P5 809 681/682)	MAGNA PRESSTEC	9580	8.600,00	8.628,00	-28,00	100%
	11	KO-HALTER RR04 (42040-09-0400)	BLAU	9587	16.000,00	10.174,28	5.825,72	157%
	12	KO-HALTER F10 (1000000647)	BLAU	9586	15.000,00	8.035,31	6.964,69	187%
	13	SCHNEIDEPLATTE, SCHNEIDESTEMPEL (po vzorcu)	MEFA	9672	775,00	333,00	442,00	233%
MAREC	14	POPRAVILO ORODJA 18431	INGLAR	9880	200,00	40,00	160,00	500%
	15	OR-ÖLSTAB 15030-00-648	BLAU	9821	250,00	184,00	66,00	136%
	16	DODELAVA VP E89 (2KOS)	BLAU	9853	400,00	400,00	0,00	100%
	17	KO-ZSB KONSOLE FANGHAKEN (4HO.805.951.B)	WGS	8999	77.000,00	49.973,24	27.026,76	154%
	18	KP-PRÜFLEHRE HALTER OBEN X204	BLAU	9408	2.050,00	1.357,00	693,00	151%
	19	KO-HALTER ANSCHLAG RECHTS (DODELAVA) (48040-99-622/A)	BLAU	9754	7.000,00	3.072,45	3.927,55	228%
	20	KO-HALTER ANSCHLAG LINKS (DODELAVA) (48040-70-595/A)	BLAU	9753	7.000,00	2.694,46	4.305,54	260%
	21	KO-HALTER UNTERTEIL (DODELAVA) (48040-70-600)	BLAU	9752	11.000,00	4.050,08	6.949,92	272%
	22	KO-ELR STOPPER (48040-09-532)	BLAU	9755	8.900,00	7.462,23	1.437,77	119%
	23	TEIL 7P5 809 681/682	MAGNA PRESSTEC	10007	400,00	400,00	0,00	100%
	24	TEIL 7P6 809 959/960	MAGNA PRESSTEC	10008	210,00	210,00	0,00	100%
	25	KONSTRUKCIJA PT ORODJA HALTER OBEN Y283/352 (PA48045-70-5	BLAU	10020	400,00	400,00	0,00	100%
	26	KONSTRUKCIJA PT ORODJA HALTER UNTEN Y283/352 (PA48045-70-	BLAU	10021	400,00	400,00	0,00	100%
					295.158,00	**218.272,48**	**76.885,52**	

BLAU	72.973,00	37.400,00
MAGNA PRESSTEC	144.210,00	610,00
WGS	77.000,00	77.000,00
FUELL TEC		
ARCONT		
STS		
WFK		
ELRAD		
OSTALI	975,00	
SKUPAJ	**295.158,00**	**EUR**



Vir: Pokalkulacija stroškovne kalkulacije izdelkov. (Arhiva pokalkulacij/prodaja,2009, podjetje xy)

Skozi vsakodnevno poslovanje ugotavljamo, da bomo morali v trenutnih in bodočih poslovnih situacijah strmeti za doslednim nadzorovanjem stroškov. Uspešno izvajanje nadzora stroškov s pomočjo pokalkulacij in drugih aktivnosti je odvisno od več faktorjev. V prvi vrsti je veliko odvisno od ambicioznega in v prihodnost zazrtega managementa. Veliko težo pa ima predvsem dobro integriran sistem računalniške podpore celotnega poslovanja. Na primeru podjetja xy smo že omenili, da razpolaga z integriranim operacijskim sistemom podjetja Perftech, in sicer integriran računalniški program »LARGO«. ki naj bi v osnovi omogočal vodenje in spremljanje celotnega poslovanja podjetja » od vhoda do izhoda« aktivnosti poslovanja podjetja.

Za uspešno vodenje in obvladovanje stroškov proizvodnje bomo morali poleg uporabe dobrega informacijskega sistema sprejeti tudi naslednje ukrepe:

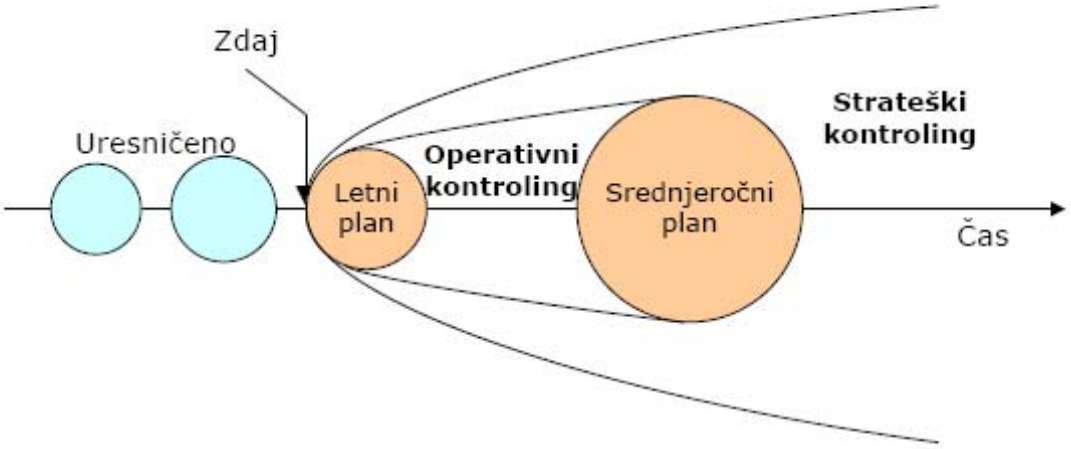
- zastaviti primeren sistem planiranja in spremljanja stroškov;
- urediti bomo morali vse proizvodne procese in načine dela, kateri nam bodo omogočali zajemanje in formiranje podatkov za oblikovanje podatkov za predkalkulacije;
- pripraviti bomo morali ustrezno spremljanje stroškov v proizvodnem procesu in ustrezne izdelave pokalkulacije;
- zelo velikega pomena bo tudi uspešna komunikacija in pretok informacij in
- strokovni in dobro motivirani zaposleni.

Vse zgoraj omenjene postavke nam bodo omogočale v prvotni obliki izvajanje nadzorovanja stroškov in oblikovanje osnovnega modela kontrolinga. V podjetju se že pri uvajanju kontroliga srečujemo z dejstvom, da glede na velikost podjetja (govorimo o malem podjetju) ne bomo formirali posebnega oddeleka kontrolinga, ampak da bomo združili in umestili to mesto v sam poslovni proces. S pomočjo različne strokovne literature in različnih trditev avtorjev smo prišli vedno znova do istega zaključka, da tudi v drugih državah članicah EU in tudi drugih razvitih državah, formirajo pretežno v malih firmah kontroling v okviru posameznih služb. Torej lahko sklepamo, da že sedaj izvajamo funkcijo kontrolinga s samim opravljanjem del v različnih oddelkih.

Avtor nas v strokovni literaturi usmerja in opozarja na dejstvo, ko v podjetju prepoznamo kritične faktorje za pridobitev, ohranitev in zadovoljitev ciljnih kupcev, lahko določimo točna merila za kritične notranje procese, katere pa moramo obvladovati z odličnostjo, saj lahko le-tako dosežemo primerne učinke pri kritičnih faktorjih. Tako morajo podjetja dolgoročno običajno obvladovati kreiranje vrednosti s procesom inovacij in izboljšav ter kratkoročno

operativne procese. Na operativno odličnost se lahko osredotočimo s karakteristikami oziroma merili, kot so čas, kakovost in stroški notranjih procesov. (Kaplan, Atkinson, 1998, 557– 558)

Slika 10: Strateški in operativni kontroling



Vir: Koletnik, 1996, str. 29

Trdimo lahko, da pri analiziranju poslovanja v opazovanem podjetju opažamo, da se trenutno vse navedene funkcije kontrolinga že izvajajo po posameznih službah (oddelkih).

4.6.2 Menedžment stroškov in učinkovitosti

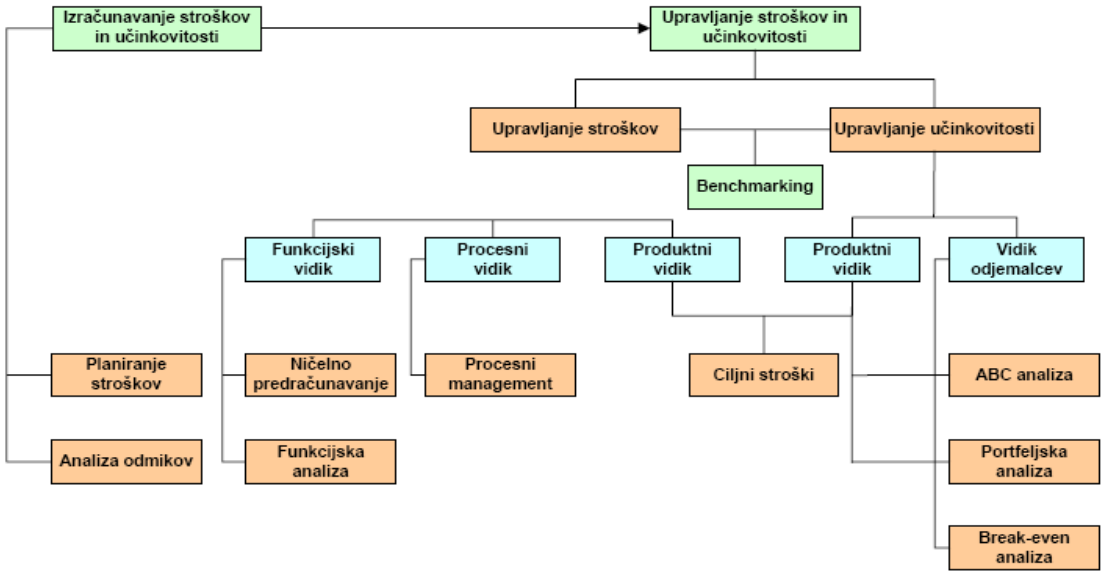
Spletni viri navajajo, da lahko označimo aktivni kontroling kot popolno podporo menedžmentu pri sprejemanju odločitev, katere se bodo pojavljale med vsakodnevnim poslovanjem. Da pa bomo to lahko tudi dosegli, pa bomo morali nujno zagotoviti naslednje:

- informacije o rezultatih v zvezi z izračunavanjem stroškov in učinkovitosti, katere bodo morale biti ažurne in detajlirane.
- s pomočjo določenih instrumentov bodo lahko aktivno oblikovana merila učinkovitosti in struktura stroškov. Instrumente bomo oblikovali in uporabljali glede na specifike podjetja in okoliščine.

Takšne podatke bomo potrebovali in uporabljali za izračunavanje stroškov in učinkovitosti (http://www.controlling-portal.org, dne 12. 9. 2007):

- ustvarjanje ustreznih podlag za cenovno predračunavanje in obračunavanje;
- planiranje in kontrola procesov v obratih, posameznih oddelkov, skupin izdelkov ali izdelkov;
- ugotavljanje skupin stroškov pri vrednotenju polproizvodov, končnih proizvodov in lastno izdelanih priprav in naprav;
- ugotavljanje cenovnih mej pri lansiranju naročil oz. oskrbi z blagom ter
- ustvarjanje ustreznih podlag za ugotavljanje rentabilnosti in gospodarnosti, na primer za odločitve o lastni proizvodnji ali nabavi.

Slika 11: Menedžment stroškov in učinkovitosti



Vir:http://www.controlling-portal.org, dne 12.09.2007

4.6.2.1 Kriteriji pri prenosu fiksnih stroškov

Za potrebe kvalitetnega odločanja spoznavamo, da moramo strmeti za tem, da bomo čim večji delež stroškov razporedili na stroškovna mesta in na stroškovne nosilce, na katere se le-ti dejansko nanašajo. Tako bomo lahko spoznavali resnično sliko, ko bodo ti podatki res odražali dejansko stanje, v katero pa bomo morali v podjetju dodatno investirati v razne merilne naprave, na podlagi katerih bomo lahko točno definirali npr.:

- količino porabljene električne energije (to imamo trenunto rešeno z električnimi števci, vendar bi nas zanimalo konkretno koliko el. energije na posamezno stroškovno mesto in stroškovne nosilce);

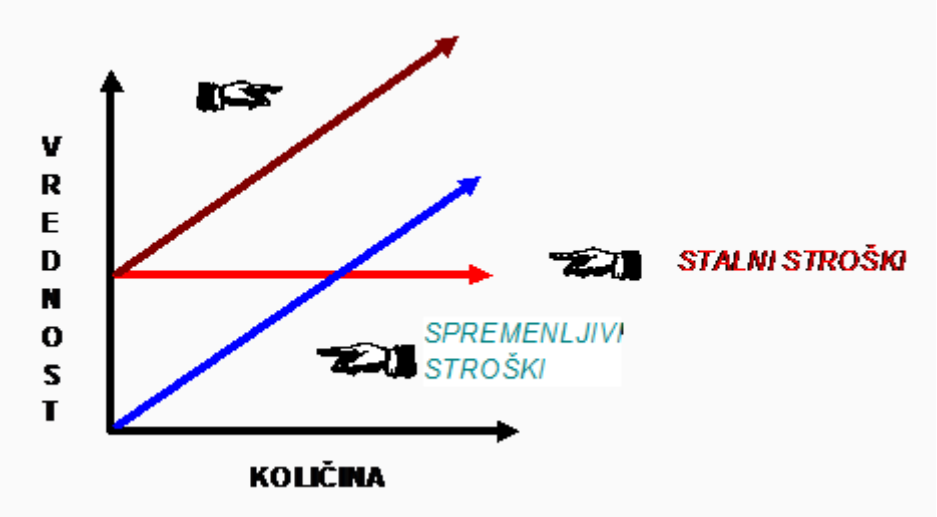
- stroški za telefon, internet, računalniške povezave;
- alarmne naprave, javljalce požara;
- stisnjen zrak
- in razne druge fiksne stroške.

V podjetju bomo tako organizirani stroškovnik stroškovnih mest po zaporedju, tako da bomo temeljni stroškovnik uporabili kot prikaz zaporedja poslovnih operacij v poslovnem procesu. Tako, bomo lahko zbrali kumulativo vseh stroškov, kateri bodo nastajali v vseh fazah proizvodnega procesa, vse do dokončanja gotovega proizvoda. Tako zbrane proizvodne stroške bomo že v ponudbeni fazi poskušali prenesti v celotni meri na končni izdelek. Zato si bomo določili glavno težišče v tem, da če bomo želeli uspešno prenašati vse stroške poslovnega procesa, bomo morali kot prvo imeti dobro zastavljene kriterije pri prenosu fiksnih stroškov.
Pri tem pa bomo morali upoštevati tudi dejstvo, da bomo morali prenašati tudi stroške pomožnih stroškovnih mest kot so: strošek vodstva, razvoj izdelka samega, razvoj tehnologije, strošek kontrole… .Tudi te stroške bomo morali vključiti v ceno prodanih proizvodov in tako bomo težili k temu, da bomo poskušali prenesti vse ali čim več stroškov proizvajanja končnih izdelkov na kupca.
Za prenos fiksnih stroškov na gotove izdelke bomo tako lahko definirali točno potreben čas za izdelavo gotovega izdelka.

Po trditvah Mayerja (2003, 31–32) in ostale strokovne literature v zvezi z delitvijo fiksnih stroškov, se nam pojavljata dve dilemi:
- Kako konkretizirati fiksne stroške v celotni strukturi stroškov?
- Kako pa stroške po enoti učinka?

Avtor v svoji literaturi navaja, da si glede na prvo in drugo vprašanje odgovarjamo tako, da se vsi stroški ne vedejo enako, kadar poslovni sistem v nekem obdobju spreminja obseg dejavnosti. V tem vprašanju se nam že pojavlja odgovor, da je delitev stroškov na STALNE ali fiksne (pri obsegu dejavnosti nanje ne vpliva) ter na SPREMENLJIVE ali variabilne (na katere pa pri obsegu dejavnosti nanje vpliva) nujna.
Poznavanje vpliva stalnih in fiksnih stroškov na skupne stroške ter poznavanje stroškov enote učinka pa je zelo pomembno (Mayr, 2003, 31–32). Značilnosti posameznih obravnavanih stroškov prikazujemo v naslednjih slikah:

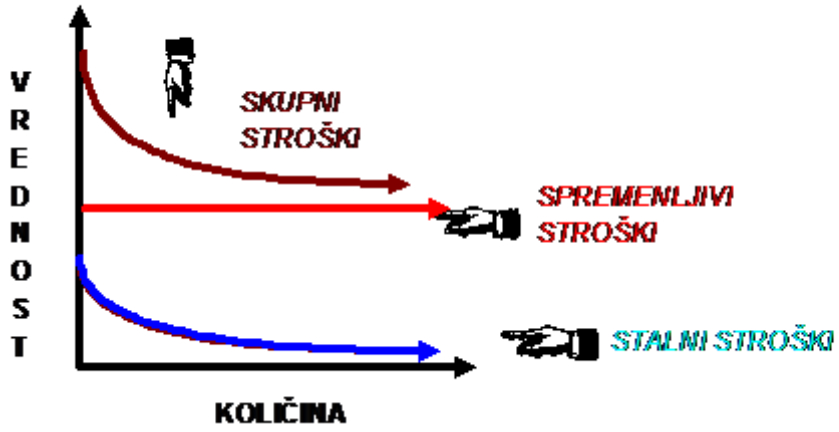
Slika 12: Stroški v masi



Vir: Mayr, 2003, 31–32.

Iz prikazane slike vidimo obnašanje stroškov v skupnem obsegu. Vidimo, ***da so stalni ali fiksni stroški enaki*** *(velja samo znotraj oblikovane kapacitete).* ***Spremenljivi ali variabilni stroški pa z rastjo količine naraščajo. Enako velja za skupne stroške, ki so seštevek stalnih in spremenljivih stroškov.***

Slika 13: Stroški po enoti učinka



Vir: Mayr, 2003, 31–32.

Stalni stroški so znotraj instalirane kapacitete vedno enaki. Zato z rastjo količine po enoti padajo. Za spremenljive ali variabilne stroške pa velja, da so po enoti proizvoda enaki. Skupni stroški pa pod vplivom gibanja stalnih stroškov po enoti z rastjo količine padajo.

Vsa prikazana razmerja pa veljajo samo znotraj določene kapacitete. Tako je povsem normalno, da se stalni ali fiksni stroški z rastjo obsega proizvodnje, ko se bližamo gornji meji instalirane kapacitete, rahlo povečujejo. Povečanje pa je posledica dodatnih stroškov, do katerih pa pride pri mejnih kapacitetah. Govorimo o relativno stalnih stroških. Podobno velja tudi za spremenljive stroške. Tukaj pa govorimo o relativno spremenljivih stroških. (Mayr, 2003, 31–32)

4.7 Proces proizvodnje

V strokovnem članku sem zasledila, da se pri uresničevanju izdelave z načrtovanimi stroški v največji meri soočamo s tem, da bo le-to naloga procesa proizvodnje. Na tem mestu pa bo prihajalo do izdelave orodja skladno z razpisanimi tehnologijami in v predvidenem času. Stroškovno gledano bo to pomenilo, da dejansko nastali stroški ne bodo odstopali od tistih v izdelavni predkalkulaciji. Če ne bomo prepoznali kompleksnosti procesa izdelave v naročniškem tipu proizvodnje orodij, bomo lahko zatrdili, da bomo obvladovanje stroškov na tem segmentu lahko označili, kot gledano, dokaj enostavno. V procesu proizvodnje orodjarne, bomo na primeru lahko izdelovali istočasno več različnih orodij, med njimi tudi takih s trištevilčnim številom pozicij, na katerih bo potrebno opraviti veliko operacij. To bo v celoti zahteven proces in bo terjal velike organizacijske spretnosti. Tak proces pa bo moral biti dovolj podprt s pripravo, tj. planiranjem in terminiranje. V napoto bodo vse izgube v procesu kot npr. izguba časa zaradi menjav orodij na strojih, okvar strojev, izmeta. Velikega pomena bo to, da bomo poskušali sprotno zmanjšati in eliminirati oportunitetne stroške. Za obvladovanje stroškov v procesu proizvodnje bo velikega pomena tudi učinkovito vodenje procesa. V veliko pomoč nam bo timsko delo ali delo v manjših skupinah, ciljno vodenje, vizuelni menedžment, vse v cilju racionalizacije in skrajševanja časov izdelave. Zelo pomembna bo tudi nenehna inovativnost v procesih. Časovni prihranki, ki bodo izhajali iz teh prijemov, bodo direktno vplivali na stroške, še največ na zniževanje najpomembnejše postavke, tj. stroškov dela. Stroške bomo sprotno spremljali v procesu proizvodnje. Stroški materiala se bodo vrednotili ob prenosu v proces proizvodnje, stroški dela z zaključevanjem posameznih obdelav pa bodo skladno s cenikom vrednosti. Ostale stroške pa bomo spreminjali v pokalkulaciji.

Uspešno izvajanje kontrolinga je odvisno od več faktorjev. V prvi vrsti je ambiciozen in v prihodnost zazrt menedžment. Veliko težo ima integralni sistem računalniške podpore celotnega poslovanja kakor tudi strokovnost in inovativnost zaposlenih. Uspeha ni brez doslednosti in konsistentnosti pri izvajanju operativnih in projektnih nalog.

Sledenje časov izdelave in obvladovanje projektnega načina dela ni več med večjimi problemi. Sledenje stroškov izdelka ali projekta pa orodjarnam povzroča še vedno precejšnje težave. Zaradi nenehnega in vse večjega pritiska za zniževanje cen s strani naročnikov bo za preživetje potrebno več kot odlično obvladovanje stroškov in neprestano iskanje virov za prihranke. Izjemnega pomena je stroškovno ozaveščanje vseh zaposlenih. http://www.gorenjegroup.com/si/filelib/gorenje_group/corporate/professional_contritutions/stroskovni_inzeniring1.pdf, dne 17. 6. 2009

5. SKLEP

Za dolgoročni obstoj in bodočo rast podjetij sta zelo pomembni tako uspešnost kot učinkovitost poslovanja.

Zaradi neverjetnega vzpona cen nekaterih surovin v zadnjih letih je izredno pomemben segment obvladovanja stroškov materiala. Znotraj podjetja samega je mogoče vplivati le na količinski odmik, saj vrednostnega običajno diktira tržišče. Količinski odmiki so običajno tesno povezani z odmiki zaradi kakovosti, saj dodatno porabo povzroča običajno izmet.
Zato je potrebno opazovati dogajanje in težiti k zmanjševanju celotnih negativnih odmikov.

Skozi praktični del diplomske naloge sem lahko zasledila, da je mogoče določene posredne stroške povezane s stroji in orodji obravnavati tudi kot neposredne. Pri tem se srečujemo s principom gibljivega predračuna, saj se posredni stroški pretvarjajo v neposredne na podlagi obsega planiranih aktivnosti.

V namen vzpostavitve kontrolinga bi bilo v podjetju smiselno formalizirati določene postopke, določiti odgovorne odločevalce, ki bi postavljali akcijske načrte in odgovorne izvajalce teh aktivnosti.

Najpomembnejše naloge novo vzpostavljene službe kontrolinga bodo:
- spremljati tok informacij v okviru določenih služb;
- spremljanje rezultatov kot posledice planiranih in izvedenih aktivnosti ter ponovno posredovanje teh informacij odgovornim osebam in
- skrb za nenehno optimizacijo in izboljševe poslovnih procesov.

Podjetje bo imelo zaradi uvedbe kontrolinga naslednje pridobitve:
- bolj kvalitetno analiziranje in razmišljanje o bodočih usmeritvah;
- sistematično dostopanje do povratnih informacij (in iskanje ustreznih načinov) za študijo in učenje na osnovi ugotovljenih odmikov.

Če analiziram posamezne hipoteze posamično, pridem do naslednjega zaključka:
Pod točko A in B sem v uvodu naloge zastavila naslednji hipotezi:

A. Kontroler je funkcija, ki je nujno potrebna za podjetje, ker podjetje rabi dobrega nadzornika vseh obračunov in nadziranj poslovnih procesov.
B. Z informacijami ob pravem času lahko uspemo, ker omogočamo z kontrolingom zsmerjanje in usklajevanje poslovanja s pomočjo pravočasnega zaznavanja potencialnih odstopanj.

Obe zgoraj navedeni hipotezi lahko potrdim z naslednjo razlago:

Obstoj in rast podjetja sta v razmerah globalnega poslovanja odvisna od mnogih dejavnikov, med katerimi so ključnega pomena pravilne in pravočasne poslovne odločitve. Podjetja, ki občutijo pritisk konkurence in se srečujejo z izzivom ohraniti ali povečati svojo konkurenčno prednost, potrebujejo za učinkovito odločanje sisteme za upravljanje s podatki in informacijami na različnih ravneh. Pri tem pa je temeljni problem obvladovanje velike količine podatkov, saj je je treba izluščiti prave in jih sistematično urediti.

C. Cilji poslovanja in nadziranja morajo biti zmeraj konkretizirani in določeni tako, da so tudi uresničljivi.

Osnovo sprejemanje poslovnih odločitev predstavljajo informacije o uspešnosti poslovanja, ki morajo biti kakovostne, pravočasne, zanesljive in ekonomsko preverjene. Še tako natančni računovodski podatki ne razkrivajo vsega potrebnega za dolgoročno načrtovanje. Izvor pravih informacij je ustrezno postavljen in informacijsko podprt kontroling.
Spremembe v ožjem in širšem poslovnem okolju so edina stalnica, ki podjetje kot takšno nenehno sili k prilagajanju novonastalim razmeram.
Torej je izrednega pomena, da so cilji poslovanja in nadziranja točno konkretizirani in določeni tako, da so lahko tudi uresničljivi.

Zadnjo hipotezo pa bi **delno** ovrgla, in sicer:

D. »Podjetje, ki ima kontroling je vedno v koraku prednosti pred podjetjem, ki ga nima (v enaki panogi).«

S to trditvijo se ne morem strinjati v celoti, zato ker:

a) ima že vsako podjetje za potrebe poslovanja nastavljene notranje kontrole nadzorovanja stroškov;
b) sem skozi nalogo lahko zasledila različna mnenja avtorjev, ki menijo, da ni obvezno za vsako podjetje, da ima organizirano službo kontrolinga, pač pa je dovolj, da jo že formira v okviru drugih služb.

Na podlagi vseh štirih zastavljenih hipotez sem lahko predstavila vlogo operativnega kontrolinga v proizvodnem podjetju xy. To delo sem namenila tako izvajalcem kontrolinga, ki so formirani že v okviru delovanja podjetja samega, in sicer kot analitikom, ki pripravljajo informacije za odločanje, kakor tudi poslovodstvu in managerjem, ki so uporabniki teh informacij.

Cilj tega dela je prikazati vlogo kontrolinga v proizvodnem podjetju xy. Tako lahko spoznamo, da moramo izhajati iz težišča operativnega kontrolinga in potrebe po vključenosti vseh procesov v podjetje xy, zato je uspešnost kontrolinga v celoti odvisna od uspešnega izvajanja povezovalne vloge med posameznimi nosilci nalog v poslovnem procesu.
S tem delom želim dokazati, da je težišče nalog kontrolinga na koordinaciji aktivnosti, katere potekajo v procesih podjetja, z upoštevanjem strateških ciljev podjetja kot celote.

6. UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI

LITERATURA

1. Albrecht Deyhle: Kontroling in kontroler v praksi. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997.
2. Hočevar, Marko: Kontroling stroškov. Ljubljana: GV Založba, 2007.
3. Kaplan, Robert S., Atkinson, Anthony A.: Advanced Management Accounting. New Jersey: Prentice-Hall, 1998.
4. Koletnik, Franc: Kontroling. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1996.
5. Mayr, Branko: Uvod v računovodstvo. Ljubljana: Abeceda storitve, 2007.
6. Pavlič, Mitja: Obvladovanje stroškov v podjetju Rudnik Trbovlje-Hrastnik. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2004. (povzeto po: Bratina, Darja: Obvladovanje stroškov v podjetju Telekom Slovenije. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta,2003.
7. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Radovljica: Didakta 1991.
8. Turk, Ivan, Kavčič, Slavka, Kokotec – Novak, Majda: Poslovodno računovodstvo, 1. izdaja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997.
9. Turk, Ivan, Melavc, Dane: Računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 1998.

VIRI

10. http://www.controlling-portal.org, dne 12. 9. 2007
11. http://www.rips.si/kontroling.htm, dne 1. 6. 2009
12. http://www.kontroling.si/solak/literatura/Kontrolerjev%20glasnik%2015.pdf,dne 1. 6. 2009
13. http://www.gorenjegroup.com/si/filelib/gorenje_group/corporate/professional_contritutions/stroskovni_inzeniring1.pdf, dne 1. 6. 2009
14. http://www.ajpes.si, dne 12. 3. 2009
15. Organigram podjetja xy, 2009, dne 12. 4. 2009
16. Plan podjetja xy za leto 2009 (interna listina podjetja xy).
17. Poslovnik kakovosti ISO-TS 16949/Navodila za proces/7.1-17 _Osvajanje novega proizvoda. (Podjetje xy, 2009)
18. Osvajanje novega proizvoda, poslovnik kakovosti ISO-TS 16949 podjetja xy (april 2009)
19. Evidenca stroškovne kalkulacije za serijsko proizvodnjo/obdelovalni stroj/(2009, podjetje xy)
20. Pokalkulacija stroškovne kalkulacije izdelkov. (Arhiva pokalkulacij/prodaja, 2009, podjetje xy)
21. DZS d.d., ASP 32: SLOVAR SLOVENSKEGA KNJIŽNJEGA JEZIKA, elektronska izdaja v 1.0, Založništvo literature, računalniška priprava: Amebis d.o.o.)

7. PRILOGE

7.1 Cilji podjetja xy (za leto 2009)

		Prete-klost	Sedanjost			Prihod-nost			
1. PRODAJA	Enota	**2007** Obdobje 01/07-12/07	**2008** Obdobje 01/08-12/08 Cilj	Dejansko	Trend	**2009** Obdobje 01/09-12/09	Meje ukrepanja	Interval spremljanja	Odgovoren
1.1 Prihodki	Mio €	4,592	4,074	4,743	⇧	3,551	- 10 %	letno	VPR
Baza: Serijska proizvodnja in orodjarna									
1.2 Prihodki prodaje novih izdelkov	€	346.000	800.000	663.577	⇧	158.040	- 20 %		VPR
1.3 Zadovoljstvo odjemalcev	%	94,8	96	v pridobivanju	⇧	96	- 20 %		VPR
Baza: Analizni in anketni vprašalniki									
1.4 Prihodki prodaje domači trg	Mio €	0,670	0,204	0,693	⇧	0,154	- 20 %		VPR
1.5 Prihodki prodaje tuji trg	Mio €	3,922	3,870	4,050	⇧	3,396	- 20 %		VPR
1.6 Razmerje naročila/ponudbe pri orodjih	%	17,5	14	17	⇩	14	- 20 %		VPR
2. KAKOVOST									
2.1 Skupni stroški kakovosti	%	/	5,00	1,82	⇩	4,80	+ 2,0 %	mesečno	VSK
2.2 Stroški bremepisov	%	0,41	0,55	0,32	⇩	0,50	+ 2,0 %	mesečno	VSK
Baza: Bremepisi odjemalcev/realizacija serijske									

proizvodnje									
2.3 Prejete reklamacije	Št.	56	50	51	↓	45	+10	letno	VSK
2.4 Preventivni in korektivni ukrepi	Št.	37	40	37	↑	40	-10	letno	VSK
2.5 ppm zahteve pri odjemalcih	Št.	200	150	150	↓	120	200	letno	VSK
Baza: Odjemalec Blau									
2.6 Dejanski ppm pri odjemalcih	Št.	66	50	108	↑	50	150	letno	VSK
Baza: Število neskladnih proizvodov/milijon izdelanih proizvodov (Blau)									
2.7 Sugestije ali inovacije	Št.	/	7	8	↑	15	-5	letno	VSK
3. SERIJSKA PROIZVODNJA									
3.1 Produktivnost	€	159.304	135.000	146.583	↓	105.608	- 5 %		VSP
Baza: Vrednost proizvodnje/število zaposlenih v proizvodnji									
3.2 Število nadur na razpoložljive delovne ure	%	2,2	4,2	7,5	↑	2	+ 3 %		VSP
3.3 Vrednost proizvodnje	Mio €	3,664	2,970	3,518	↓	2,112	-10 %	letno	VSP
4. ORODJARNA									
4.1 Produktivnost	€	45.300	45.000	49.000	↑	55.000	-15 %		VO
Baza: Vrednost proizvodnje/število zaposlenih v orodjarni									
4.2 Število nadur na razpoložljive delovne ure	%	1,4	2,0	4,71	↑	2,0	+ 3 %		VO
4.3 Vrednost proizvodnje	Mio €	0,997	1,104	1,225	↑	1,440	- 15 %	letno	VO
5. NABAVA									

5.1 Ocenjevanje dobaviteljev	Št.	11A, 10B	11A, 9B	11A, 10B	⇧	12A, 9B	- 2	VN
Baza: Klasifikacija (A,B,C)								
5.2 Vrednost prihrankov	€	34.878	32.500	57.208	⇧	20.000	- 5 %	VN
Baza: Rabat in Skonto								
5.3 Delež prihrankov	%	/	1,69	2,74	⇧	1,70	- 5 %	VN
Baza: vrednost prihrankov/vrednost nabav materiala v obdobju								
5.4 Zamujene dobave	Št.	/	3	5	⇧	2	+ 5 %	VN
Baza: Evidenca zamujenih dobav							letno	
6. KADRI								
6.1 Izpolnjevanje plana izobraževanj	%	62	70	50,84	⇩	70	- 20 %	PS
Baza: Plan izobraževanj								
6.2 Stroški izobraževanj	€	362	500	366	⇧	400	+ 20 %	PS
Baza: Stroški izobraževanja/zaposlenega								
6.3 Izostanki do 30 dni	%	1,2	1,9	1,3	⇧	1,2	+ 2 %	PS
Baza: Boleznine, poškodbe izven dela do 30 dni								
6.4 Izostanki nad 30 dni	%	2,5	1,9	0,4	⇩	1	+ 2 %	PS
Baza: Boleznine, poškodbe izven dela nad do 30 dni								
6.5 Število zaposlenih	Št.	55	57	54	⇧	51	- 10 %	RF
Baza: Kadrovska evidenca							letno	
7. FINANČNO POSLOVANJE								

7.1 Gospodarnost poslovanja %	107	107	106	↓	105	- 10 %	letno	D/RF
Baza: Razmerje med prihodki in odhodki								
7.2 Dodana vrednost na zaposlenega €	25.805	27.000	28.500	↑	29.000	- 10 %		D/RF
7.3 Dobiček iz poslovanja €	336.537	332.000	249.000 (11m)	↓	147.000	- 10 %		D/RF
7.4 Investicijska vlaganja €	823.342	270.000	330.834	↓	plan ni potrjen	- 10 %		D/RF

Vir: Letno poročilo podjetja xy za leto 2008 (interna listina) podjetja xy.