

UNIVERZA NA PRIMORSKEM  
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

Dodiplomski visokošolski strokovni študijski program Management

Diplomska naloga

UVAJANJE MODELA URAVNOTEŽENIH  
KAZALNIKOV POSLOVANJA V PODJETJE

Mentor: dr. Mirko Markič, doc.

Obravnavana organizacija: Istrabenz plini, d. o. o.

KOPER, 2004

ROBERT GOLJA

## POVZETEK

Naloga zajema prikaz uvajanja modela uravnoteženega sistema kazalnikov v podjetju Istrabenz plini. V preteklosti je organizacija uporabljala predvsem finančne kazalnike pri svojem poslovanju ter na njihovi osnovi ocenjevala svojo uspešnost. Ti kazalniki so izkazovali neko stanje ali proces, ki se je odvijal. Novi časi narekujejo drugačne zahteve, predvsem so to zahteve kupcev, ki se zavedajo svoje vloge na tržišču. Uvajanja BSC kazalnikov ne smemo jemati kot razvoj novega sistema kazalnikov, temveč kot zasnovo za razvoj managerskega sistema. Model obravnava štiri osnovne vidike modela uravnoteženih kazalnikov: finančni vidik, vidik poslovanja s strankami, vidik notranjih poslovnih procesov in vidik učenja in rasti, ki se med seboj povezujejo in prispevajo k uresničevanju načrtanih ciljev.

Samo pridobitev certifikata ISO 9001 ne pomeni, da poslovanje poteka na želeni kakovostni ravni. Potrebna je nadgradnja modela ter usmerjenost k višjim ravnem poslovne politike in filozofije organizacije. Uporaba modela BSC kazalnikov prispeva k usmerjanju organizacije k želenim ciljem. V poslovnem svetu vodilne svetovne družbe uporabljajo še drugačne modele ocenjevanja in vrednotenja uspešnosti družb po različnih merilih, ki so osnova za usmerjanje najboljših organizacij.

*Ključne besede:* kakovost, kazalniki poslovanja, management, organiziranost poslovanja, podjetje, razvoj, uspešnost, uravnoteženi model kazalnikov

## SUMMARY

This paper deals with introducing the model of a balanced system of indicators in the enterprise Istrabenz gases. In the past the enterprise was using mostly financial indicators, on the base of which it evaluated its business success. These indicators revealed a certain state or a process, which was going on. New times dictate different demands, especially demands of clients, who are aware of their role in the market. The introduction of BSC indicators cannot be taken as the development of a completely new system of indicators, but as a base of developing a management system. The model treats four basic views of a balanced system of indicators: financial view, view of treating the clients, view of internal business processes and view of learning and growth, which are linked together and contribute to the solution of planned objectives. The acquisition of the certificate ISO 9001 does not mean that the business is going on a desired quality level. The update of the model and the orientation to the highest levels of business policy and organization philosophy are necessary. The usage of the model of BSC indicators contributes to the orientation of the enterprise towards the desired objectives. In a business world the leading world's enterprises use different estimation and evaluation models to measure the successfulness of enterprises according to different criteria, which are the bases for orientation of the best enterprises.

*Key words:* quality, business indicators, management, business organization, enterprise, development, successfulness, balanced system of indicators

UDK

## VSEBINA

<b>1</b>	<b>Uvod</b> .....	<b>1</b>
1.1	Smoter in cilj diplomske naloge .....	1
1.2	Teoretična izhodišča .....	1
1.3	Metode obravnavanja .....	1
1.4	Predpostavke in omejitve .....	2
<b>2</b>	<b>Teoretična izhodišča o kakovosti poslovanja</b> .....	<b>3</b>
2.1	Kakovost poslovanja in njeno uveljavljanje za celovito presojo uspešnosti poslovanja.....	3
2.1.1	Razvojna pot kakovosti .....	4
2.1.2	Cena kakovosti .....	5
2.1.3	Kakovost poslovanja kot uspeh in ugled organizacije .....	5
2.1.4	Merila kakovosti .....	6
2.1.5	Značilnosti kakovosti.....	6
2.1.6	Od kakovosti k poslovni odličnosti .....	7
2.2	Kazalniki o kakovosti poslovanja v različnih oblikah organiziranosti.....	8
2.2.1	Kazalniki ter njihov pomen .....	8
2.2.2	Povezovanje (strnjevanje) kazalnikov .....	9
2.2.3	Obvezni kazalniki po SRS .....	10
2.2.4	Prikaz računovodskih kazalnikov .....	10
2.3	Druge vrste kazalnikov .....	11
2.3.1	Kazalniki pregibnih točk .....	11
2.3.2	Kazalnik za presojanje funkcijskih in drugih področij poslovanja.....	11
2.3.3	Uravnotežen model kazalnikov (BSC).....	11
2.4	Kontroling poslovanja kot model za celovito presojanje poslovanja .....	12
2.4.1	Kaj je kontroling in kdo je kontroler .....	12
2.4.2	Način delovanja kontrolerja .....	13
2.4.3	Orodja kontrolerja .....	13
2.4.4	Stroškovni gonilniki .....	15
2.5	Model uravnoteženih kazalnikov poslovanja (BSC).....	25
2.5.1	Model uravnoteženih kazalnikov poslovanja kot usmerjanje k ciljem in smotrom.....	25
2.5.2	Sistem uravnoteženih kazalnikov .....	26
<b>3</b>	<b>Uvajanje modela uravnoteženih kazalnikov v trženju</b> .....	<b>36</b>
3.1	Predstavitev podjetja Istrabenz plini in njegove osnovne značilnosti .....	36
3.2	Izkušnje iz uvajanja modela kontrolinga v poslovanje podjetja.....	37
3.3	Pregled nad uporabo drugih modelov kakovosti poslovanja v obravnavanem podjetju .....	38
3.4	Zasnove uvajanja modelov uravnoteženih kazalnikov poslovanja v podjetju	39
3.4.1	Opredelitev ključnih ciljev skupine Istrabenz plini .....	39

3.4.2	Opredelitev strategije podjetja Istrabenz plini.....	40
3.4.3	Uvajanje uravnoteženih kazalnikov v poslovanje podjetja .....	41
3.5	Raziskava o uporabi izbranih kazalnikov v podjetju in o njihovi vrednosti v celoviti kakovosti poslovanja .....	50
3.5.1	Opredelitev kupcev po prodajnikih – skrbnikih .....	50
3.5.2	Količinska prodaja po poslovnih enotah .....	51
3.5.3	Zapadle terjatve .....	53
3.6	Pokazatelji aktivnosti.....	53
3.6.1	Število stikov s kupci (planirani, realizirani in nerealizirani) .....	53
3.6.2	Izdane in realizirane ponudbe.....	55
3.7	Kazalnik izobraževanja.....	55
3.8	Snovanje, doseganje in kontroliranje smotrov in ciljev v podjetju kot kazalnik kakovosti poslovanja .....	55
<b>4</b>	<b>Povzetek raziskave o uporabi izbranih kazalnikov ter predlogi predlaganih ukrepov .....</b>	<b>58</b>
	Literatura in viri.....	62

## KAZALO SLIK

Slika 2.1	Optimalen model stroškov .....	18
Slika 2.2	Kontrolerjeva kocka stroškov .....	19
Slika 2.3	Kritična točka pokritja stroškov: smoter pokritja stroškov .....	20
Slika 2.4	Mejni in proporcionalni stroški .....	21
Slika 2.5	Du Pontov sistem povezanih kazalnikov .....	22
Slika 2.6	Uvajanje uravnoteženega sistema kazalnikov kot spodbuda posameznega dela managerskega procesa .....	27

## KAZALO TABEL

Tabela 2.1	Upravljanje s stroški procesov .....	16
Tabela 3.1	Ključna merila .....	43
Tabela 3.2	Primarna in sekundarna merila za IBP .....	46
Tabela 3.3	Ocenjevanje doseganja ciljev in izpolnjevanja aktivnosti .....	48
Tabela 3.4	Delitev kupcev po prodajniku, blagovnih podskupinah, prikaz razlike v ceni TP jeklenke .....	51
Tabela 3.5	Prodaja po prodajniku in poslovni enoti .....	52
Tabela 3.6	Prodaja po blagovnih podskupinah po prodajniku .....	53
Tabela 3.7	Prikaz planiranih in realiziranih obiskov obstoječih in novih kupcev po prodajniku v poslovnem letu .....	54
Tabela 3.8	Realizacije obiskov prodajnika v opazovanem obdobju .....	54
Tabela 3.9	Pregled izdanih – realiziranih ponudb UNP v juniju 2003 .....	55

# 1 UVOD

## 1.1 Smoter in cilj diplomske naloge

V izbranem podjetju so si ob začetku njegove ustanovitve zastavili zelo ambiciozen cilj, in sicer postati največji ali pa drugi največji prodajalec naftnega plina in tehničnih plinov v Republiki Sloveniji. Za merila uspešnosti poslovanja so izbrali, določili in spremljali zgolj finančne kazalnike, ki jih obvladujejo predvsem s politiko zniževanja stroškov poslovanja. Ta način obvladovanja uspešnosti poslovanja se je izkazal za nezadostnega, zato so v izbranem podjetju začeli uvajati bolj celovit pristop h kakovosti njihovega poslovanja. Uvajati so pričeli sodobnejše modele poslovanja, kot npr. kontroling poslovanja, segmentiranje stroškov na njihove vire nastajanja po stroškovnih mestih, uravnotežene kazalnike poslovanja (balanced scorecard – BSC) in so bili novo začrtane smernice delovanja v podjetju. Prve znake neustrezne poslovne politike, ki je temeljila zgolj na finančnih kazalnikih, so zaznali ob spoznanju, da kljub nenehnim izboljšavam na področju stroškovnega poslovanja, uvedbi modela kakovosti po standardih serije SIST ISO 9000, pripravam na okoljske standarde serije SIST ISO 14000 ipd. niso uspešno dosegali določenih ciljev.

V diplomski nalogi bomo v izbranem podjetju raziskovali uvajanje novosti in vpliv modela uravnoteženih kazalnikov poslovanja na doseganje ciljev. Kar najbolj celovito bomo poskusili analizirati njihov vpliv na razsežnosti uspešnega poslovanja s poudarkom na področju trženja (v organizacijski enoti prodaje), načrtovanju, izvajanju in kontroli strategije prodaje, vplivu morebitne rasti prodaje in na področju pridobivanja novih kupcev/odjemalcev. Vse to bomo navezali na vizijo in smotre podjetja ter na snovanje, izvajanje in kontroliranje temeljnih ciljev.

## 1.2 Teoretična izhodišča

Osnovna teoretična izhodišča bomo raziskovali v strokovni literaturi s področja managementa in v dolgoročnih ter srednjeročnih načrtih podjetja. Primerjali jih bomo z izdelano vizijo in smotri v obravnavanem podjetju. Zapisana vizija je postati vodilna gospodarska družba v energetske – plinske dejavnosti v Republiki Sloveniji in širitev svojega poslovanja v tujino. Za merjenje doseganja te vizije, ki so jo nadalje razčlenili v smotre in cilje, so določili naslednje kazalnike: celoten prihodek, tržni delež v Republiki Sloveniji, donosnost kapitala, kakovost proizvodov in varnost. Iz ugotovljenega povzamemo, da se splet dejavnikov in njihovih povezav, ki medsebojno vplivajo na zastavljene smotre in cilje, veča ter da je treba biti vedno bolj celovit. V diplomski nalogi bomo analizirali izbrane modele uspešnosti poslovanja, ki naj bi se jih posluževali managerji pri oblikovanju in obdelovanju razpoložljivih podatkov in informacij. Izbrani modeli kakovosti poslovanja naj bi jim bili v pomoč za kar najbolj uspešno vodenje poslovanja in ljudi.

## 1.3 Metode obravnavanja

Metoda (grško *methodos* = pot, način raziskovanja) splošno pomeni planski postopek izpraševanja in raziskovanja nekega pojava oziroma način dela za doseganje nekega cilja na filozofskem, znanstvenem, političnem ali praktičnem področju (Zelenika 2000, 313).

Sodobni management se poslužuje različnih metod izvajanja analiz poslovanja, pri čemer običajno upošteva koristnost v smislu uresničevanja interesov (koristi)

deležnikov z ekonomskega in poslovnega vidika. Pri tem se je treba zavedati, da na samo kakovost odločanja vplivajo različni dejavniki. Ti dejavniki so predmet proučevanja raznih metod proučevanja. Metode dela, ki jih bomo v nadaljevanju srečevali, lahko delimo na dva dela, in sicer:

- 1 prvi del, ki bo vseboval različne vidike kazalnikov in orodij, ki jih uporabljajo kontrolerji (metoda ABC, primerjalno presojanje – benchmarking, obvladovanje procesov ipd.) ter teoretične zasnove sistema uravnoveženih kazalnikov;
- 2 drugi del naloge bo zajemal praktične primere aplikacije uravnoveženih kazalnikov v komercialno-prodajnem oddelku, kjer tako vzpostavljeni model predstavlja le začetni korak pri nadaljnjem razvoju v podjetju.

Razvoj hipotez:

- 3 Hipoteza (H1): obstoječi način presojanja kakovosti poslovanja v izbrani organizaciji ustreza sodobnim trendom na tem področju.
- 4 Hipoteza (H2): v podjetju oz. organizacijski enoti trženja obstajajo kazalniki, ki odražajo stanje uspešnosti prodajnih procesov tako posameznika kot organizacijske enote in podjetja kot celote.
- 5 Hipoteza (H3): obstajajo obvezni in neobvezni kazalniki kakovosti poslovanja. Ob tem se poraja vprašanje ali so obvezni kazalniki pomembnejši.

#### **1.4 Predpostavke in omejitve**

Osnovna zamisel podane diplomske naloge izhaja iz vseobširne uporabe raznovrstnih kazalnikov v različnih poslovnih sektorjih, ki služijo kot pomoč managementu pri sprejemanju poslovnih odločitev, ugotavljanju uspešnosti pri doseganju zadanih ciljev in izpolnjevanju zastavljene vizije organizacije. Ob tem bomo opisali osnovne korake razvojne poti uvajanja kakovosti v organizacijo, podali pojem kazalnikov ter pomen kontrolerjev in njihovega delovanja. Predpostavljamo, da omenjene službe z vsemi poslovnimi sektorji znotraj organizacije tekoče in usklajeno izvajajo ustrezne analize ter dobljene podatke posredujejo sodelavcem, ki oblikujejo nadaljnje poslovne strategije in sprejemajo konkretne poslovne odločitve.

Ob spoznanju, da samo uporaba računovodskih kazalnikov ne zadošča kot merilo pri sprejemanju poslovnih odločitev, se v nadaljevanju soočimo z novim modelom uvajanja kazalnikov. To so uravnoveženi kazalniki, ki pokrivajo štiri vidike poslovanja (finančni vidik, vidik poslovanja s strankami, vidik učenja in rasti ter vidik notranjih poslovnih procesov). Ob predpostavki, da so v organizaciji vsi štirje vidiki povezani in delujejo tako, da ustvarjajo zeleno sinergijo, bomo prikazali model uvedbe tovrstnih kazalnikov na področju trženja opisane organizacije.

Pri pisanju naloge se bomo srečevali s strateškimi podatki organizacije, ki so povzeti iz različnih poslovnih poročil in analiz znotraj prodajno-komercialne službe. Poleg poslovnih poročil bomo uporabili tudi gradivo zunanje institucije, namenjeno samo lastni uporabi podjetja. Vsako nadaljnje razmnoževanje in izdajanje ali uporaba v druge namene ni dovoljena. Omejitve so določene v za to posebni pogodbi med podjetjem in zunanji izvajalci strokovne naloge. Zaradi tega ter da bi se izognili vsem možnim težavam, so v diplomski nalogi določeni podatki spremenjeni oz. prirejani.

## **2 TEORETIČNA IZHODIŠČA O KAKOVOSTI POSLOVANJA**

### **2.1 Kakovost poslovanja in njeno uveljavljanje za celovito presojo uspešnosti poslovanja**

Danes že vsi na vsakem koraku govorijo o kakovosti izdelovalne organizacije, trgovine, storitvene organizacije in celo javnega podjetja.

Vsakodnevno nas številni oglasi preko javnih medijev zavestno ali podzavestno obdajajo z besedo kakovost, tako da smo v določenih trenutkih že kar v dvomih o pomenu te besede. Nehote si postavimo vprašanje, kje so meje, ali ne gre še za eno modno muho svetovnih razsežnosti, ali je to del globalizacije in njenih dosežkov kakovosti? Ali pa je v tem res nekaj, čemur se zasebna in javna dejavnost/panoga ne moreta izogniti in postaja del našega vsakdanjega življenja?

Toda prav kakovost izdelkov in storitev daje pečat najrazvitejšim in najmočnejšim panogam in tudi državam. Lep primer sta Japonska in Nemčija, ki sta po drugi svetovni vojni iz popolnoma porušene industrije ponovno ustvarili industrijske gigante svetovnega merila. Vsi ti velikani sodobne industrije imajo razvito filozofijo kakovosti in na njeni podlagi gradijo naprej, od vseh ostalih, ki hočejo kakorkoli sodelovati v njihovi verigi poslovnih procesov, zahtevajo na prvem mestu kakovost kot osnovo sodelovanja. Sodobni trend zajema tako vsa podjetja in druge organizacije povsod po svetu in omogoča doseganje kakovosti na vseh poslovnih ravneh od proizvodjanja in procesov pa vse do storitev. Zato se v organizacijah odločajo za uvajanje modelov kakovosti, modelov celovitega managementa, modelov poslovne odličnosti, s pomočjo katerih sodobni management in managerji obvladujejo sodobna podjetja in druge organizacije. Izboljšanje kakovosti je ena najpomembnejših nalog, s katerimi se soočajo izdelovalne in storitvene organizacije. Prav izboljševanje kakovosti je osnova za doseganje boljših poslovnih izidov in tudi eden izmed načinov zmanjševanja stroškov, zadovoljevanja strank in nenehno približevanje k odličnosti.

Kot smo že prej omenili, pomeni kakovost tudi zniževanje stroškov, toda tu se vzporedno s tem pojavijo tudi stroški, ki so povezani s kakovostjo oziroma z investiranjem v kakovost.

Ob tem se vprašajo: »Kolikšna vlaganja v kakovost so upravičena in sprejemljiva?«

Načeloma je to tista raven kakovosti, s katero zadovoljijo zahteve poslovnih partnerjev s čim nižjimi stroški. Vendar natančnejši odgovori zahtevajo finančno ovrednotenje investiranja in koristi ter modelov kakovosti.

»Kakovost, kvaliteta, je skupek vseh lastnosti in značilnosti izdelka, procesa ali storitve, ki se nanašajo na sposobnost, da izpolnijo postavljene ali neposredno izražene potrebe. Med drugim kakovost opredeljujemo kot bistveni dejavnik za uspešno poslovanje organizacije.« (Markič 2000, 146)

»Kakovost pomeni skladnost izdelkov in storitev z zahtevami poslovnih partnerjev in predstavlja osnovno zahtevo za poslovno rast podjetji in drugih organizacij. Jasno morajo biti opredeljene zahteve glede kakovosti izdelkov in storitev, ki zagotavljajo ohranitev obstoječih in pridobivanje novih kupcev.« (Babič 2001, 23)

Enako velja za javni sektor, kjer naj bi v šolah, zdravstvu, občinah ter drugih javnih institucijah prav tako dosegali boljše in kakovostnejše storitve, s tem pa tudi vplivali na stroškovno plat in tako prispevali svoj delež k skupnemu izboljševanju dejavnosti, pa tudi k zmanjševanju stroškov. V tržnem gospodarstvu so že pred leti spoznali, da se zahteve kakovosti vse bolj večajo, kar je posledica vedno večje zahtevnosti kupcev, na drugi strani pa je do tega prišlo tudi zaradi konkurenčnosti podjetij in drugih organizacij



v posamezni dejavnosti. Na rast dohodka podjetja in drugih organizacij lahko vplivajo na različne načine, npr. s tehnološkimi izboljšavami, z optimalnim izkoristkom sredstev za delo, z ustrezno izrabo delovnega časa, z zmanjševanjem vhodnih stroškov ipd. »Eden izmed načinov rasti donosnosti je tudi uvajanje sodobnega modela managementa zagotavljanja kakovosti, ki postaja vse bolj pomemben dejavnik za konkurenčno sposobnost podjetja ali druge organizacije. Pokazalo se je, da je kakovost izdelkov in storitev eden od ključev do prodora na vse bolj zahtevno tržišče.« (Šoštar 2000, 1)

Danes že vsi govorijo o kakovosti izdelovalne organizacije, trgovine, storitve in celo javnih družb. Ob tem si nehote postavimo vprašanje, ali ni tudi to samo modna muha? Časovno gledano je kakovost izdelkov in storitev predstavljala konkurenčno prednost že v osemdesetih letih prejšnjega stoletja (1980) in jo še danes. Sredi devetdesetih pa se je kakovost iz strateške prednosti spremenila v konkurenčno nujnost. Zaradi tolikšne pozornosti, namenjene izboljševanju kakovosti v zadnjih petnajstih letih, lahko ta zagotavlja le omejene možnosti za konkurenčno prednost. Postala je dejavnik zdravega razmišljanja; strankam se zdi samoumevno, da bodo njihovi dobavitelji delovali skladno s specifikacijo izdelka ali storitve (Kaplan in Norton 2000, 96).

Kakovosti ni mogoče meriti samo z eno lastnostjo oziroma karakteristiko izdelka / storitve. Potrebna je celovita usklajenost in nabor množice lastnosti, ki vplivajo na končni izid ocenjevanja. To izrazijo z merili kakovosti poslovanja podjetja, pri čemer morajo biti temeljni in drugi cilji izraženi kot zeleni izidi v prostoru, času, po kakovosti, po količini in po vrednosti in še relativno v nekih razmerjih sestavin, ki v delovanju pripeljejo do izidov (Kralj 2003, 207).

Pri tem pa je treba biti previden, saj vsak odjemalec pripisuje posameznim lastnostim drugačen pomen. To pa nas vodi do vprašanja merjenja entitet, pri čemer moramo imeti opredeljene metode merjenja, cilje meritev. Za vsako vrsto izdelka, procesa ali storitve mora dobavitelj (tudi kupec) izdelati model kakovosti – torej nabor merljivih ali kako drugače določljivi lastnosti, ki opredeljujejo kakovostni vidik izdelka, procesa ali storitve (Pivka 2000, 19).

### ***2.1.1 Razvojna pot kakovosti***

Zgodovinski model managementa kakovosti sega v zgodnje obdobje gospodarske revolucije z začetkom uvajanja taylorizma oziroma obdobje uvajanja tekočega traku. To je bil začetek upravljanja velikoserijskih proizvodov, kjer je prihajalo do izraza izpolnjevanje norm. To je bilo obdobje po drugi svetovni vojni, ko se je vojaška proizvodna doktrina velikoserijske proizvodnje pričela seliti na področje gospodarstva. Vendar sama masovna proizvodnja ni bila zadostna, potrebna je bila tudi kakovost proizvedenih izdelkov oziroma njihova kontrola. Tako zasledimo prve korake sledenja kakovosti v časovnem obdobju 1920-ih let. Z uvajanjem prvih statističnih metod kontrole je začel Walter Shewhart (Pivka 2000, 25). Vpeljevanje statističnih metod je imelo predvsem ekonomsko podlago s temeljnimi cilji večje prodaje, tržišča in zaslужka. Kontrola vsakega proizvoda je bila predraga, zato je temeljila na vzorčnem (naključnem) izvajanju kontrole proizvodov. Z evolucijo gospodarstva se je spreminjal tudi način dela, tako da se je statistika pričela vedno bolj uveljavljati in aplicirati tudi v drugih fazah proizvodnih ciklusov ter tako dosegla stopnjo, da je dandanes prisotna na celotnem področju kakovosti od razvoja do predaje izdelka v uporabo oz. do odstranitve po uporabi.

Razvojno pot kakovosti lahko razdelijo na naslednja obdobja (Pivka 2000, 25):

1. obdobje 1960-ih – spoznanje, da za doseganje zahtevane ravni kakovosti ni dovolj samo obvladovanje kakovosti v proizvodnem procesu, temveč tudi v vseh fazah poslovnega procesa, od začetka tržnih raziskav do servisiranja proizvodov v uporabi;
2. obdobje 1970-ih oz. 1980-ih let – predvsem v osemdesetih letih beležijo prehod iz zagotavljanja kakovosti v modela kakovosti; vodilo do verige kakovosti, ko v podjetju ali drugi organizaciji ne more predstavljati več samostojne entitete in so vsi člani verige soodvisni; vsak prispeva svoj delež, ker razume zahteve naslednjega člana v verigi ter si prizadeva za zadovoljitev njegovih potreb in zahtev;
3. obdobje 1990-ih – to je čas spoznanja, da za kakovost in uspešnost organizacije ni dovolj samo obvladovanje poslovnih procesov v organizaciji ali obvladovanje kupcev ali dobaviteljev, temveč se v podjetju zavedajo pomembnosti zadovoljstva notranjih virov, kot so npr. zaposleni, management, izidi poslovanja ter tudi zadovoljstva zunanjih udeležencev/vidikov: zadovoljstvo strank, ohranitev naravnega okolja ipd.

### **2.1.2 Cena kakovosti**

Pri aktivnostih v vsakdanji praksi in življenju se hote ali nehote srečujemo z vprašanji, koliko to stane in kaj nam kot končni izid neka zadeva ali novost prinaša. Tako se pri kakovosti srečujemo tudi s stroški zanjo. Vsako preprečevanje nastajanja zasnove in kontrole nekakovostnih izdelkov ali storitev ustvarja dodatne stroške, zato se v vedno več podjetjih in drugih organizacijah poslužujejo številnih načinov in ukrepov za doseganje kakovosti in preprečevanja nastajanja neskladnih izdelkov oz. storitev. Vzpostavitev modela kakovosti jih poveže s stroški npr. za vodenje projekta z zunanjimi svetovalci, s pripravami znotraj podjetja in z drugimi organizacijami (usposabljanje ustreznega osebja, popisi postopkov in procesov, izobraževanjem notranjih sodelavcev – presojevalcev, kontrolorjev ipd.). Za popolnejši nadzor in obvladovanje stroškov naj bi imeli izdelane kazalnike, ki nam pomagajo pri obdelavi podatkov in informacij za sprejemanje odločitev po posameznih programih ali organizacijskih enotah v organizaciji.

Kljub vednosti, da so merljive koristi in izboljšave najboljša motivacija za nadaljnje inoviranje, so modeli za spremljanje stroškovne kakovosti večinoma še nepopolni. Za zadovoljivo delovanje modela za spremljanje stroškov kakovosti sta potrebna ustvarjalen in inovativen pogled na stroške in dejavno sodelovanje nosilcev procesov s skrbniki računovodskih podatkov (Babič 2001, 65).

### **2.1.3 Kakovost poslovanja kot uspeh in ugled organizacije**

Za snovanje ciljev in za doseganje boljše kakovosti poslovanja je treba poznati sestavine te kakovosti in njihovo medsebojno povezanost. Te sestavine se obravnavajo z dveh vidikov, in sicer (Kralj 1998, 199):

- 6 en vidik je ekonomski, v katerem se ustvarja gmotna podlaga za uresničevanje interesov udeležencev podjetja ali druge organizacije;
- 7 drugi vidik je ugled podjetja, ki izhaja iz njegovega vedenja in je duhovna podlaga za zadovoljevanje interesov udeležencev podjetja ali druge organizacije.

Pomembno je zavedanje, da kakovost ustvarjajo ljudje. Pojmovanje kakovosti in delovanje v organizaciji je ljudem treba privzgojiti. Odgovornost za kakovost poslovanja je prvenstveno pri managementu, pred tem pa še pri upravljavcih (lastnikih), ki naj opredelijo zahtevano kakovost z vidika primernega dobička (ali druge izidne kategorije) in ohranjanja premoženja (v krajšem roku) ter povečevanja premoženja (v daljšem roku) (Kralj 1998, 124).

Izobraževanje, usposabljanje, razvoj različnih oblik za vključevanje zaposlenih v izboljševanje procesov so dejavnosti, ki ne dosegajo takojšnjih učinkov. Kakovost kot oblika organizacijske kulture se razvija z leti (Babič 2001, 65).

»Kakovost je stopnja, na kateri izdelki ali storitve ustrezajo pričakovanjem odjemalcev in proizvajalcu.« (Polajnar 1997, 18)

V razvitejših gospodarskih prostorih se kot zadnja stopnja jamčenja kakovosti uveljavlja jamčenje kakovosti s poudarkom na snovanju novega izdelka ali storitve. Ta razvojna stopnja zahteva miselni preskok od prakse, da naj se napaka najprej pojavi in da je treba izdelek ali storitev zasnovati tako, da napako zaznamo, nato pa to napako urejeno odpravljamo. Miselni preskok je v tam, da naj bi napake predvidevali in preprečevali, ne iskali in jih potem naknadno odpravljali (Markič 2003, 26).

#### **2.1.4 Merila kakovosti**

Ko govorimo o merilih, si postavijo vprašanje, ali smo zmožni želeno zadevo, pojem, cilj meriti ali pa o tem samo razmišljamo in si to želimo, celotne zadeve pa ne obvladujemo oz. zadeve sploh ne poznamo dovolj. Neobvladovanje in nepoznavanje zadev nas vodi v slepo ulico, ko ne vemo, kako ukrepati naprej. Zato se moramo zavedati, da izdelkov, poslovnih procesov, pa tudi storitev ne moremo ovrednotiti z eno samo značilnostjo oz. lastnostjo. Pri tem si pomagamo z izdelanimi modeli kakovosti, s pomočjo katerih izoblikujemo parametre, s katerimi bomo lahko kakovost merili ali določili lastnosti, ki opredeljujejo kakovost. Pred pričetkom merjenja kakovosti moramo poznati cilje (kot npr. izboljšanje kakovosti storitev, dvig produktivnosti, zmanjševanje fluktuacije, povečanje tržnega deleža ipd.), tem pa moramo opredeliti značilnosti. Vseh značilnosti ne moremo oz. ne znamo meriti ali pa meritve niso ekonomsko upravičene. V takih primerih uporabimo ocenjevanje. Take ocene niso točne, vendar so zaradi ekonomske upravičenosti sprejemljive.

Merjenje kakovosti vodi do nekih izidov, na osnovi katerih ocenjujemo dobavitelje/kooperante, pa tudi kupce/odjemalce. Pri tem ugotavljamo, da ima kakovost pri kupcu/odjemalcu vse pomembnejšo vlogo in pogosto je cena v podrejeni vlogi pri odločitvah v procesih nabave. Enako velja za dobavitelje/kooperante. Kakovost je pri dobaviteljih pomembna, ker spodbuja konkurenčnost organizacije ter motiviranost zaposlenih.

#### **2.1.5 Značilnosti kakovosti**

»Kakovost je opredeljena z različnimi definicijami in ena izmed njih je, da kakovost predstavlja skupek značilnosti in značilnih vrednosti nekega izdelka ali storitve glede na njegovo primernost in izpolnjevanje točno določenih in predpostavljenih potreb.« (Šostar 2000, 7)

Pojem kakovost ima mnogo sestavin, dimenzij, značilnosti, pri čemer so tipične značilnosti: funkcionalnost, zanesljivost, uporabnost, vzdrževanje, odzivni čas itd. Značilnosti ne morejo izraziti na merljiv način, zato jih razstavijo po izbranem ključu ali

po hierarhiji lastnosti (značilnosti) in možnih kazalnikov. Tu se soočajo z vprašanjem, katera enota je merilo kakovosti? Zaradi tega se pri opredeljevanju meril kakovosti osredotočijo na širši splet vidikov in se ne opredeljujejo samo na en vidik.

Pivka v svojem delu Management kakovosti (2000) citira lorda Kelvina (1824–1904), ki je dejal: »Kadar lahko merite to, o čemer govorite, potem o tem nekaj veste; sicer pa ...« Merjenje je proces, v katerem na osnovi izbrane metode pridobivajo številčno, simbolno ali opisno izražene lastnosti obravnavane zadeve. Kakovosti ne morejo meriti samo z eno lastnostjo oziroma značilnostjo izdelka ali storitve. Potrebna je kar najbolj celovita usklajenost in nabor množice lastnosti, ki vplivajo na končni izid ocenjevanja. Za vsako vrsto izdelka, procesa ali storitve naj bi izdelali model kakovosti – torej nabor merljivih ali kako drugače določljivih lastnosti, ki opredeljujejo kakovostni vidik izdelka, procesa ali storitve. Toda vseh značilnosti izdelka ali storitve ne znajo meriti, ali pa niso ekonomsko upravičene, zato take karakteristike ocenjujejo (Pivka 2000, 18).

### **2.1.6 Od kakovosti k poslovni odličnosti**

V novejšem obdobju se v vedno več organizacijah zavedajo, kako pomembna je kakovost, v zadnjem času pa tudi poslovna odličnost, h kateri se usmerja vedno več organizacij. To pa ne velja samo za izdelke, temveč tudi za storitve, ki so v fazi konstantne rasti in nenehnega izboljševanja. Prav tako se kakovost in odličnost prenašata tudi na poslovne procese, od katerih so odvisni končni izidi in končni izdelki oziroma storitve. Vse večja pozornost je namenjena pridobivanju in utrjevanju ugleda podjetja. Ugled podjetja in druge organizacije pomeni pomembno izhodišče pri ohranjanju uspešnosti poslovanja in ne nazadnje vpliva na uspeh podjetja. Ugled podjetja je odvisen od ravnanja podjetja navznoter kot urejenost in uglednost podjetja navzven. To se kaže v vse večjem angažiranju organizacijskih enot (npr. kadrovske službe, odnosi z javnostjo, trženjem, najete institucije za raziskave o zadovoljstvu zaposlenih, kupcev, poslovnega okolja kjer podjetje deluje ipd.). Pot h kakovosti in odličnosti se prepleta s standardi kakovosti, ki so se v zadnjem dveh desetletjih pojavili in uveljavili. To so predvsem standardi kakovosti poslovanja po ISO (International Standards Organisation, Geneve) in nagrada za poslovno odličnost. Pot k poslovni odličnosti naj bi vodila po zaporedju: ISO standardi 9000, ISO standardi 14000, QS standardi kakovosti, benchmarking, management celovite kakovosti (TQM), poslovna odličnost (Kralj 2003, 242).

Kot primer vsebine standarda serije ISO 9000 navajamo ISO 9001. V tem mednarodnem in slovenskem standardu so določene zahteve za model vodenja kakovosti. Uporabljajo ga, kadar v organizaciji (SIST 9001, 9):

- 8 morajo dokazati svojo sposobnost, da dosledno dobavljajo proizvode, ki izpolnjujejo zahteve odjemalcev in zahteve ustrezne zakonodaje;
- 9 nameravajo izboljšati zadovoljstvo odjemalcev z učinkovito uporabo modela, vključno s procesi za nenehno izboljševanje skladnosti z zahtevami odjemalcev in ustreznimi zahtevami regulative.

SIST ISO 14000 in SIST ISO 14001 je model standardov ravnanja z okoljem. Potek nenehnega izboljševanja okolja je naslednji: pod vplivom okoljske politike se konkretizirajo okvirni in izvedbeni cilji s planiranjem, upoštevanje okoljske vidike in zakonske ter druge zahteve.

Standardi kakovosti QS 9000 (quality system requirements) izhajajo iz mednarodnih standardov ISO 9000. S standardi kakovosti QS pa postavijo zahteve kupcev za odobritev proizvodnje delov, ki se potem odvijajo za posamezne dobavitelje po priročniku za kakovost, s postopki, delovnimi navodili in drugimi listinami (Kralj 2003, 243).

Benchmarking je primerjalno presojanje kot primerjava kakovosti in tudi sicer kazalnikov poslovanja z drugimi (boljšimi) podjetji (Pivka 2000, 42).

Management celovite kakovosti (total quality management) zajema celovitost sestavin zaposlenih, kupcev in dobaviteljev ter vse dejavnosti obvladovanja, kot so poslanstvo in vizija, globalizacija poslovanja, inovacijski procesi, politika in subkulture podjetja, *poslovna odličnost*, ravnanje z ljudmi, primerjalno presojanje, kakovost na ravni družbenega okolja in podjetja ter z vidika procesa in proizvoda (Kralj 2003, 243).

S TQM filozofijo zagovarjajo večjo vključenost posameznika v odločanje, inovativnost in izboljševanje njegovega dela, a tudi prevzemanje večje odgovornosti. Zaposleni lahko opravlja nove naloge, če v podjetju ali drugi organizaciji skrbijo za njegovo stalno izobraževanje in usposabljanje.

»V mnogih podjetjih in drugih organizacijah po svetu so s preišljeno uvedbo TQM dosegli dobre izide. Izkazalo se je, da so izidi, tudi pri najboljših modelih in načelih, vedno odvisni od vsakokratnih odločitev ljudi.« (Kovač 1999, 91)

Poslovna odličnost je stopnjevanje kakovosti, visoka kakovost ali celo najvišja kakovost. Odličnost je splet vrednot, vzgibov in početja, ki obrodijo vrhunske dosežke dovršenosti, je sprožilo in gibalo razvoja, kakovosti in plemenite rasti osebe, skupine, organizacije (Kralj 2003, 211).

## **2.2 Kazalniki o kakovosti poslovanja v različnih oblikah organiziranosti**

### **2.2.1 Kazalniki ter njihov pomen**

»Beseda kazalnik (angl. indicator) napoveduje ali kaže stanje ali nakazuje razvoj česa.« (SSKJ 1994, 391)

Po definiciji je kazalnik relativno število, dobljeno s primerjavo dveh velikosti, ki ima določeno spoznavno moč in omogoča oblikovati sodbo o procesih ali stanjih. Kazalnik je lahko opredeljen kot indeks, koeficient ali stopnja udeležnosti (Turk et al. 1999, 608).

- 10 Indeks je relativno število, ki izraža razmerje med istovrstnima velikostma. Pogosto ga pomnožijo s 100, da dobijo odstotni indeks; če odštejemo od takega odstotnega indeksa 100, izrazimo relativno razliko v odstotkih od velikosti, s katero primerjamo.
- 11 Koeficient je relativno število, ki izraža razmerje med raznovrstnima velikostma, ki pa sta med seboj primerljivi. Koeficient je praviloma imenovano število in ga le redkeje izražajo kot odstotni koeficient, kjer bi izračunano število pomnožili s 100.
- 12 Stopnja udeležnosti je relativno število, ki izraža razmerje med dvema istovrstnima velikostma, od katerih se prva nanaša na del in druga na celoto istega pojava. Najpogosteje se stopnja pomnoži s 100, da dobimo v odstotkih izraženo stopnjo udeležbe.

V slovenskih računovodskih standardih (v nadaljevanju SRS) opredeljujejo kazalnike kot relativna števila, ki se nanašajo na gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodski podatki in informacije. Večina računovodskih kazalnikov ima naravo finančnih kazalnikov; kot finančni kazalniki za potrebe finančnega področja nalog pa se pojavljajo tudi številni drugi kazalniki, ki imajo izhodišča v računovodskih podatkih in informacijah ali pa so prirejeni drugače. Kazalniki v nedenarnih merskih enotah niso računovodski kazalniki. (SRS 2002, 211).

Biloslavo v knjigi *Modeli za odločanje* (1999) navede prisposodbo o kazalnikih in njihovo uporabo v analitski praksi kot instrument presoje. Snovanje kazalnikov je odvisno od vsakokratnih informacijskih potreb analitika in uporabnikov analitskih poročil. Uporabnost računovodskih kazalnikov poslovanja lahko primerjamo z uporabnostjo toplomera. Kadar nam npr. toplomer kaže, da imamo povišano temperaturo, to pomeni, da je z nami nekaj narobe, vendar nam toplomer ne pove, kaj je temu razlog (Biloslavo 1999, 116). Ob tem pa navaja nekaj najpogosteje uporabljenih kazalnikov, kot npr.:

- 13 kazalnik stanja financiranja,
- 14 kazalnik stanja investiranja,
- 15 kazalnik vodoravnega finančnega ustroja,
- 16 temeljni kazalniki obračanja,
- 17 temeljni kazalniki donosnosti.

Za bolj podrobno pojasnitev stanja in uspešnosti poslovanja podjetja ali druge organizacije je mogoče uporabiti več različnih kazalnikov hkrati, ker posamičen kazalnik omogoča le delen vpogled v poslovanje podjetja, kar pomeni, da ima omejeno moč izražanja. Pravilna interpretacija uspešnosti poslovanja podjetja je možna le, če upoštevamo večje število računovodskih kazalnikov, saj gre pri njih za medsebojno odvisnost, dopolnjevanje in pojasnjevanje. Tak način kaže preglednejšo sliko o poslovanju podjetja, lažje ugotovijo razloge za posamezna stanja in dogajanja v podjetju. Eden izmed najstarejših in največkrat uporabljenih modelov je Du Pontov model povezanih kazalnikov. S tem modelom predstavljajo zbir logično povezanih kazalnikov v piramidno obliko z izhodiščnim kazalnikom dobičkonosnosti kapitala (ROE – angl. Return on equity) (Biloslavo 1999, 118).

### **2.2.2 Povezovanje (strnjevanje) kazalnikov**

V različnih virih zapazimo različno delitev kazalnikov oz. poudarek na posameznih skupinah kazalnikov, ki se uporabljajo v vsakodnevnih poslovnih procesih in dejavnostih poslovnih sistemov. Rebernik npr. v svojem delu *Ekonomika podjetja* (1997) navaja skupino elementarnih kazalnikov za ugotavljanje oz. presojanje uspešnosti, kot npr. donosnost ali rentabilnost, gospodarnost ali ekonomičnost, proizvodnost ali produktivnost, plačilno sposobnost ali solventnost ter različne kazalnike financiranja (Rebernik 1997, 265).

Eden izmed naslednjih delitvenih vzorcev je delitev po različnih merilih (Kavčič 2001, 24):

- 18 kazalniki za različne uporabnike (notranji in zunanji uporabniki),
- 19 kazalniki glede na računovodsko dejavnost, ki pripravlja podatke (kazalniki finančnega, stroškovnega in poslovnega računovodstva) in

20 kazalniki glede na vsebine pojavov, ki jih pojasnjujejo.

Gates (1993) navaja informacijo, da polovica novih podjetij propade, od tega v prvih petih letih kar dve tretjini. Vzroki so napačno vodenje, napake pri uporabi razpoložljivih virov, nezmožnost posloводства, da bi se pravočasno prilagodilo spremembam in ustrezno opravljalo finančno funkcijo. Da bi lahko izbrali, izračunali, predstavili in razumeli ustrezne mere za obvladovanje prodaje, dobička, dolgov, kapitala, učinkovitosti, trženja in naložb, je predlagal naslednje vrste kazalnikov: kazalnik prodaje, kazalnik dobička, kazalnik dolgov in kapitala, kazalnik učinkovitosti, kazalnik trženja, kazalnik naložb/investiranja (Gates 1993, 261).

### 2.2.3 Obvezni kazalniki po SRS

Novost SRS je opredelitev računovodskih kazalnikov, ki so obvezen element prilog k letnim računovodskim izkazom pri zunanjem poročanju.

Letna poročila morajo vsebovati enajst kazalnikov, in sicer naslednje (SRS 2002, 223):

- 21 stopnja lastniškosti financiranja: kapital/obveznost do virov sredstev,
- 22 stopnja dolgoročnosti financiranja: vsota kapitala in dolgoročnih dolgov (skupaj z dolgoročnimi rezervacijami)/obveznost do virov sredstev),
- 23 stopnja osnovnosti investiranja: osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti/sredstva),
- 24 stopnja dolgoročnosti investiranja: vsota osnovnih sredstev (po neodpisani vrednosti), dolgoročnih finančnih naložb in dolgoročnih poslovnih terjatev/sredstva,
- 25 koeficient kapitalske pokritosti osnovnih sredstev: kapital/osnovna sredstva (po neodpisani vrednosti),
- 26 koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti (hitri koeficient): likvidna sredstva/kratkoročne obveznosti;
- 27 koeficient pospešene pokritosti kratkoročnih obveznosti (pospešeni koeficient): vsota likvidnih sredstev in kratkoročnih terjatev/kratkoročne obveznosti,
- 28 koeficient pokritosti kratkoročnih obveznosti (kratkoročni koeficient): kratkoročna sredstva/kratkoročne obveznosti,
- 29 koeficient gospodarnosti poslovanja: poslovni prihodki/poslovni odhodki,
- 30 koeficient čiste dobičkonosnosti kapitala: čisti dobiček v poslovnem letu/povprečni kapital (brez čistega poslovnega izida proučevanega leta),
- 31 koeficient dividendnosti osnovnega kapitala: vsota dividend za poslovno leto/povprečni osnovni kapital.

### 2.2.4 Prikaz računovodskih kazalnikov

Turk, Kavčič in Kokotec-Novak v literaturi Poslovodno računovodstvo (2000) prikaže členjenje in delitev posameznih kazalnikov, ki jih vsakodnevno uporabljajo v splošni praksi in življenju. Pri tem je podano bistvo njihovega pomena pri uporabi podatkov za izdelavo letnega računovodskega poročila.

Računovodske kazalnike delimo na (Turk et al. 1999, 609):

- 32 temeljne kazalnike financiranja (naložb/investiranja),
- 33 temeljne kazalnike stanja investiranja,

- 34 temeljne kazalnike vodoravnega finančnega ustroja,
- 35 temeljne kazalnike obračanja,
- 36 temeljne kazalnike gospodarnosti,
- 37 temeljne kazalnike dobičkonosnosti,
- 38 temeljne kazalnike finančne tokovnosti.

## 2.3 Druge vrste kazalnikov

### 2.3.1 Kazalniki pregibnih točk

Poleg kazalnikov donosnosti uporabljajo tudi kazalnike, ki prikazujejo ravni (pregibne točke), pri katerih podjetje prične uresničevati poslovni izid (dobiček ali izgubo) in čisti denarni tok (net cash flow). Največjo uporabnost imajo naslednji trije kazalniki: prag dobička, prag zelenega dobička in prag čistega dobička.

### 2.3.2 Kazalnik za presojanje funkcijskih in drugih področij poslovanja

Z vidika sistemske obravnave podjetja govorimo o naslednjih posebnih kazalnikih (Koletnik 1996, 46):

- 39 kazalniki presojanja ekonomskega položaja podjetja:
  - kazalniki presojanja poslovne uspešnosti (to so kazalniki sestave, obsega in dinamike prihodkov, odhodkov in poslovnega izida),
  - kazalniki presojanja premoženjskega in finančnega položaja (to so kazalniki sestave, obsega in dinamike potrebnih in nepotrebnih sredstev ter njihovih virov);
- 40 kazalniki presojanja posameznih področij v podjetju:
  - kazalniki presojanja posameznih funkcijskih področij v izvajalnem sistemu (kazalniki priskrbe, kadrovanja, proizvodnje, prodaje in financiranja),
  - kazalniki presojanja posameznih funkcijskih področij v informacijski dejavnosti (kazalniki računovodskih, statističnih in poslovno-operativnih informacijskih dejavnostih),
  - kazalniki presojanja posameznih funkcijskih področij v upravljalni dejavnosti (kazalniki upravljalne in vodstvene dejavnosti);
- 41 kazalniki za presojanje posebnih poslovnih področij:
  - kazalniki varovanja naravnega okolja,
  - kazalniki obvladovanja kakovosti procesov in proizvodov,
  - kazalniki obvladovanja logističnih procesov.

### 2.3.3 Uravnotežen model kazalnikov (BSC)

Uravnotežen model kazalnikov zajema štiri vidike, in sicer finančni vidik, vidik poslovanja, vidik notranjih poslovnih procesov in vidik učenja. Ker bomo omenjene kazalnike v nadaljevanju podrobneje prikazali, jih v tem poglavju samo na hitro omenimo.



## 2.4 Kontroling poslovanja kot model za celovito presojanje poslovanja

Po veliki naftni krizi v sredini 1970-ih let so se v podjetjih in drugih organizacijah v razvitih, zlasti še v evropskih državah, soočili s potrebo po veliki racionalizaciji poslovanja, to je po znižanju stroškov, z rastočo konkurenco, s hitrim razvojem novih tehnologij in z vedno krajšim življenjskim ciklusom proizvodov. Takšne razmere so zahtevale novo poslovno miselnost, ki je temeljila na večji notranji poslovni disciplini, po podrobnejši opredelitvi poslovnih nalog in ciljev.

Filozofija kontrolinga je povzročila spremembe v načinu managementa in sestavi odločitvenih ravni. Skupni smotri in cilji, ki jih zasnuje vršni management, v soglasju z lastniki podjetja ali druge organizacije, so vedno bolj zahtevni za vse, ki skrbijo za njihovo uresničevanje. V podjetjih naj bi prevladovali učinkovitejši načini, predvsem je to decentralizirano vodenje, kjer skupne cilje podjetja delegirajo na več nižjih ravni. Gre za številne organizacijske enote, ki prevzamejo zaokroženi del nalog in s tem tudi pripadajoče cilje poslovanja. To pa pomeni večje in strožje načrtovanje in nadziranje na vseh odločitvenih ravneh. Zato pravijo, da je kontroling ciljno delovanje podjetja z nešteti podcilji, v okviru katerega odločevalci sprejemajo usmerjevalne in usklajevalne odločitve (Koletnik 1996, 4).

### 2.4.1 Kaj je kontroling in kdo je kontroler

»Beseda controlling je izpeljanka iz angleškega jezika. 'To controll' pomeni v angleščini uravnavati, urejati, obvladovati, krmariti ali le nadzorovati. Oseba, ki je odgovorna za controlling, je controller, ki s svojimi, pretežno številčnimi informacijami in dejavnostmi skrbi, da poslovni sistem ostaja v izbrani smeri.« (Melavc 2002, 9)

Je krmilni motor podjetja in managementa, zahteva ciljno in decentralizirano vodenje, razvito podjetniško kulturo ter podjetniško načrtovanje in ekonomsko nadziranje.

O kontrolingu se danes mnogo govori v Evropi, čeprav ima svoje korenine v tridesetih letih 20. stoletja v ZDA. Pojavil se je kot izid prevladujočega odločevalno-naravnega računovodstva. Njegova vsebina ni natančno določena, v glavnem v odločevalnem računovodstvu najdemo ves interes za poročanje o sedanjosti in prihodnosti, ne pa tudi o preteklosti.

Naloge ameriškega računovodje (controllerja) so predvsem:

- 42 izdelava predračunov,
- 43 primerjava izvedbe z odobrenimi načrti,
- 44 presoja in poročanje o uresničevanju ciljev ter vplivov poslovnega okolja na podjetje,
- 45 poročanje zunanjim uporabnikom informacij, tudi državi v zvezi z davki,
- 46 skrb za varstvo sredstev, to je skrb za notranji nadzor.

V evropskih podjetjih se je odločevalno računovodstvo pričelo uveljavljati šele v 1970-ih letih z različno vsebino teh razlaganj, kjer so še danes o kontrolingu neenotna gledanja. O kontrolingu zato danes govorijo predvsem kot o (Koletnik 1996, 3):

- 47 posebni filozofiji poslovanja,
- 48 posebnem slogu managementa in upravljanja,
- 49 posebnem slogu informacijske dejavnosti.

Kontroler je eden izmed pomembnih členov znotraj podjetja, saj ima vlogo povezovalca med managementom podjetja in posameznimi področji dejavnosti organizacije. Kontroler je osrednja oseba, pri kateri se zbirajo posamezni načrti in predračuni. Je oseba, ki skrbi za strnjevanje načrtov in predračunov, preverja njihovo medsebojno združljivost, je oseba, ki usklajuje in oblikuje posamezne načrte in predračune v kar se da celovit načrt (Melavc 2002, 12).

#### **2.4.2 Način delovanja kontrolerja**

Kontroler je kot označba za naslov delovnega mesta, spleta del in nalog zlasti v ameriški gospodarski praksi veljala za računovodjo v evropskem pomenu te besede. Tako danes razumejo naloge, ki naj jih opravlja kontroler, širše. Poklicna organizacija kontrolerjev je te naloge opredelila kot (Melavc 2002, 11):

- 50 izgradnja, izvedba in nadzor poslovodno naravnane računovodstva,
- 51 načrtovanje, preračunavanje ter uresničevanje zasnove usklajenega celostnega načrtovanja in predračunavanja dejavnosti poslovnega sistema, vključno z načrtovanjem in predračunavanjem naložb,
- 52 nadzor uresničevanja načrtov in predračunov, vključno s pripravo predlogov ukrepov v primeru odmikov od načrtov in predračunov,
- 53 priprava poročil za notranje uporabnike informacij o načrtih in predračunih ter o izidih nadzorne dejavnosti,
- 54 priprava poročil za zunanje uporabnike informacij, za dobavitelje in kupce ter morda še za koga,
- 55 varovanje interesov poslovnega sistema glede na davčne obveznosti,
- 56 sodelovanje z zunanjimi nadzorniki,
- 57 skrb za varovanje premoženja poslovnega sistema, vključno s skrbjo za ustrezno zavarovanje,
- 58 zagotovitev učinkovitega osebja in sredstev za delo.

#### **2.4.3 Orodja kontrolerja**

Uspešnost kontrolerja je odvisna od pravilne uporabe raznih metod in orodij za racionalizacijo delovnih procesov, organizacijske strukture ter boljše izrabe virov. Kontrolerjeva orodja so npr. (Koletnik 2001, 11):

- 59 vitki management (lean management),
- 60 ciljni strošek (target costing),
- 61 Paretovo načelo ali ABC analiza,
- 62 management procesov (proces management),
- 63 obračun stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (SAPP),
- 64 prispevek za kritje,
- 65 splošni kazalniki,
- 66 sistem uravnoteženih kazalnikov (BSC),
- 67 ekonomska dodana vrednost – EVA (angl. economic value added),
- 68 benchmarking.

### *Vitki management*

Vitki management (lean management) pomeni management z dobro kondicijo in atletsko zmogljivostjo. To je management, ki je usmerjen k rasti in razvoju, ki temelji na dosežkih iz preteklosti. S poenostavljanjem procesov in organizacijskih struktur ustvarja razmere za »hujšanje« in s tem pogoje za večjo vitalnost in rast organizacije. Bistvena usmeritev vitkega managementa je k procesom in njihovim poenostavitvam ali odpravi. Namesto oddelčne organizacije z mnogimi stopnjami hierarhije se uvaja struktura organiziranosti po procesih z veliko avtonomije. Predvsem skrbi za znižanje stroškov izdelave in izboljšanje kakovosti izdelka.

Temeljna pravila vitke organizacije so:

- 69 odpraviti naloge, ki ne pripomorejo k rasti donosnosti izdelkov ali storitev,
- 70 v največji možni meri prenesti pooblastila na izvajalno raven in s tem znižati število hierarhičnih stopenj (velja tudi za poslovne enote),
- 71 izločiti vse vire možnih napak in preventivno zagotoviti kakovost storitev in izdelkov,
- 72 pri cenah storitev uveljaviti pravilo o tržno sprejemljivih stroških,
- 73 izvajati izboljšave hitro in dosledno z majhnimi koraki v nikoli dokončanem ciklu,
- 74 uporabiti vsa prej omenjena načela tudi za zunanje dobavitelje/kooperante.

Vitki management posveča veliko pozornost tudi enostavnim, racionalnim, poštenim ter jasnim odnosom z okoljem (poslovnim, družbenim, socialnim, naravnim), predvsem z dobavitelji, kooperanti, bankami in kupci/odjemalci (Koletnik 2001, 11).

### *Ciljni stroški*

Temeljna značilnost te metode je, da dovoljeno višino stroškov za izdelek ali storitev določijo iz predvidene, tržno sprejemljive prodajne cene, znižane za ciljni dobiček, in ne iz njegove stroškovne cene. Z uporabo te metode se določijo ciljni stroški za izdelek (ali storitev), še preden se začneta njegov razvoj in tehnološka priprava proizvodnje. Ciljni stroški izdelka ali storitve se nato razdelijo na ključne sestavine ali delne procese (npr. razvoj s prototipom, nakup polizdelka).

Metoda je uporabna, vendar morajo biti izpolnjeni nekateri tehnični, tehnološki, tržni in psihološki pogoji, kot npr.:

- 75 izdelek / storitev mora biti sistematično razgradljiv na sestavne dele,
- 76 lastnosti izdelkov (funkcije), ki jih zahtevajo kupci, morajo biti kar se da jasno izražene in stabilne, trajne,
- 77 število izdelkov in njihovih ključnih sestavnih delov naj ne bo preveliko (obvladljivo in pregledno),
- 78 tehnologija ne sme biti preveč zahtevna in jo ne smejo pogosto spreminjati,
- 79 ugotovljene možne poenostavitve ali odvečnosti morajo biti takšne narave, da jih je mogoče uresničiti takoj ali v kratkem času,
- 80 poslovodstvo in ključni strokovnjaki se morajo z metodo identificirati in zaupati v uspešnost njene uporabe.

Uporaba te metode zahteva izčrpno tržno analizo in napoved tako glede količine izdelkov kot njihove prodajne cene in vseh stroškov za ves čas, ko bodo izdelek prodajali. Na podlagi teh podatkov ugotovijo, kolikšen delež stroškov bodo zavzemali npr. razvoj, tehnološka priprava proizvodnje in priprava trga. Ostanek ciljnih stroškov je namenjen za stroške proizvodnje izdelka ali storitve. S takšno dekompozicijo stroškov imajo vsi ključni ustvarjalci novega izdelka ali storitve vnaprej določene ciljne stroške, ki naj jih ne bi prekoračili. Za pravilno razdelitev in določitev ciljnih stroškov uporabijo podatke in informacije o podobnih izdelkih, ki so že vključeni v proizvodni program. Metoda ciljnih stroškov omogoča podjetju, ki jo uporablja, da se pravočasno odpove razvoju novega proizvoda, če ugotovi, da bodo njegovi stroški znatno višji od ciljnih stroškov. S tem se zavaruje pred tveganjem, da v proizvodni program vključuje nedonosne izdelke in si s tem zapre tudi možnost za dolgoročno uspešnost (Koletnik 2001, 12).

#### **2.4.4 Stroškovni gonilniki**

Na višino stroškov vpliva predvsem deset tako imenovanih stroškovnih gonilnikov: ekonomija obsega, učenje, izkoriščenost zmogljivosti, povezave, soodvisnosti, vertikalne integracije, izbira trenutka, politika podjetja, lokacija in institucionalni dejavniki. Stroškovni gonilniki so v večini primerov v medsebojni interakciji. Ti medsebojni vplivi lahko potekajo v dveh smereh, se medsebojno krepijo ali si nasprotujejo. Kjer se krepijo, morajo podjetja ali organizacije primerno koordinirati svojo strategijo, s čimer skušajo doseči najnižje stroške. Pri gonilnikih, ki si nasprotujejo, pa je potrebna optimizacija (Biloslavo 1999, 194).

#### *Paretovo načelo ali analiza ABC*

Metoda je uporabna za proučevanje množičnih pojavov. Temelji na načelu, da je moč vsako množico razdeliti po pomembnosti njenih članov na tri podmnožice: A, B in C. V množico A spadajo najbolj pomembni členi, v B srednje pomembni, v C obrobni členi. Merila za opredelitev teh podmnožic so določena z dvema parametroma:

- 81 prvi parameter določa odstotni delež števila členov podmnožice v odnosu na skupno število členov množice,
- 82 drugi parameter pa odstotni delež števila členov podmnožice glede na skupno vrednost vseh členov množice.

Metodo je utemeljil Alfredo Pareto s trditvijo, da se za 20 % izdelkov ali kupcev ustvari okoli 80 % celotne vrednosti prodaje in da se okoli 20 % vrednosti prodaje doseže z 80 % izdelkov ali kupcev (Koletnik 2001, 13).

Analiza ABC je uporabna v različnih primerih, kot so npr. naročila, terjatve, analiza stroškov po kontih, stroškovnih mestih, kupcev. V podjetju, ki želi uvesti ABC analizo v prakso, morajo najprej celotni poslovni proces razdeliti na sestavine dejavnosti. Vsaka sestavina dejavnosti se konča z določenim učinkom kot začasnim stroškovnim nosilcem. Analiza ABC pomaga managementu in managerjem, da se osredinijo na področja, kjer lahko pričakujejo, da bo učinek največji (Biloslavo 1999, 108). Temeljna prvina, na kateri temelji metoda kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (analiza ABC), so sestavine dejavnosti v podjetju. Pri tem razumemo aktivnosti kot osnovo poslovnega procesa za izdelovanje izdelkov ali izvajanje storitev. Aktivnosti so tiste, ki trošijo prvine poslovnega procesa. Aktivnosti so torej

povzročiteljice stroškov (cost drivers). Aktivnosti uskupinimo v zaokrožene celote – skupine aktivnosti (sets). Aktivnost ene skupine je mogoče izmeriti z merilom aktivnosti (activity measure). Merilo aktivnosti je vedno opredeljeno v količinskih in ne v vrednostnih enotah, denimo število proizvodov, število sestavin delov, število naročil in tako naprej (Turk, Kavčič in Kokotec-Novak 2000, 93).

*Management procesov (proces-management)*

Management procesov (proces management) je eno od področij, ki jih na novo »odkrivajo«, v kar jih je prisilil pritisk konkurence. Ponovno analizirajo svoje poslovne procese ter pri tem pogosto začudeni opazijo, da večji del procesov v podjetju že leta poteka nespremenjeno. Na izboljšanju teh procesov je težišče managementa procesov, kot osnovo za optimiranje pa uporabljajo TQM (total quality management). Pri tem so postavljeni pred nove probleme, ko želijo čim bolj zmanjšati stroške ob povečani kakovosti izdelkov in večjem zadovoljstvu kupcev. To je mogoče doseči npr. z integracijo treh dejavnikov: časa, kakovosti in stroškov. Management procesov vsebuje več ključnih nalog, na katere morajo biti še posebej pozorni, ko pristopijo k analizi. Te naloge aktivnosti so (Koletnik 2001, 15):

- 83 optimiziranje procesov – pomeni uspešno oblikovanje procesov, izvedbo in kontrolo,
- 84 management stroškov procesov – ima za cilj optimiziranje stroškov,
- 85 management kakovosti procesov – cilj je zagotoviti potek brez napak,
- 86 management časa (time management) – prihranek časa ne sme biti sam sebi namen, temveč mora povečati uporabnost izdelka za našega kupca.

Pri managementu procesov naj bi si postavili dve vprašanji, na katera iščejo odgovore:

- 87 Kaj je cilj?
- 88 Kateri so pričakovani učinki?

Kot primer služi management stroškov procesov, prikazan v tabeli 2.1.

**Tabela 2.1** Upravljanje s stroški procesov

CILJ =	<ul style="list-style-type: none"> <li>- optimiranje stroškov</li> <li>- preglednost splošnih stroškov</li> <li>- stroški procesov in ciljni stroški</li> </ul>
UČINKI =	<ul style="list-style-type: none"> <li>- odprava nepotrebnih stroškov</li> <li>- zmanjšanje zapletenosti procesov</li> <li>- optimizacija kakovosti in časa</li> <li>- pregled nad aktivnostmi, ki ne povečujejo vrednosti izdelkov ali storitev</li> </ul>

Vir: Koletnik 2001, 15

*Obračun stroškov po aktivnostih poslovnega procesa*

Osrednja sestavina zasnove stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (v nadaljevanju SAPP) so posamezne aktivnosti, ki sestavljajo konkreten poslovni proces. Kot aktivnost

pa razumemo vsako delovanje, ki v procesu ustvarjanja poslovnih učinkov izrablja prvine poslovnega procesa – delovna sredstva, predmete dela, delo in tuje storitve. Aktivnosti pomenijo osnovne povzročitelje stroškov (cost drivers). Stroški, ki se nanašajo na posamezno aktivnost, sestavljajo stroškovni bazen (cost pool), pri čemer so stroškovni bazeni centri za razporejanje stroškov na posamezne stroškovne objekte (cost objects). Razporejanje poteka na podlagi merila aktivnosti (activity measures). Ločijo štiri vrste aktivnosti (Tekavčič 1997, 95):

- 89 aktivnost, povezana z enoto proizvoda,
- 90 aktivnost, povezana s serijo,
- 91 aktivnost, ki omogoča proizvodnjo in prodajo določenega proizvoda,
- 92 aktivnost za vzdrževanje poslovnega procesa v najširšem smislu.

Bistvena razlika med konceptom SAPP in tradicionalnim sistemom stroškov je, da tradicionalni stroškovni model v dvostopenjskem postopku razporejanja stroškov stroške najprej razdeli na posamezna stroškovna mesta in nato na posamezne stroškovne nosilce. Pri SAPP pa na prvi stopnji stroške zbere na ravni aktivnosti, na drugi stopnji pa jih z ravni stroškovnih bazenov razporedi na stroškovne objekte (Tekavčič 1997, 99). Hitreje ko v podjetju ali drugi organizaciji ugotovijo, da je s stroški nekaj narobe, večja je možnost, da se izognejo napačnim odločitvam, ki so posledica napačnih informacij. Najboljše izhodišče za prepoznavanje pojavov, ki opozarjajo na morebitno neustreznost informacij o stroških, so ugotovitve v zvezi z napakami, do katerih prihaja v načinu/modelu razporejanja stroškov. Nekaj najbolj značilnih pojavov (Tekavčič 1997, 150):

- 93 Stopnjo dobička posameznih poslovnih učinkov je težko pojasniti.
- 94 Cene konkurentov so nerazumno nizke.
- 95 Kupci se na povečanje cen določenega proizvoda ne odzovejo z bistveno manjšim povpraševanjem.
- 96 Posamezni oddelki imajo svoje, vzporedne načine spremljanja stroškov.
- 97 Izidi ponudb za določen posel niso pričakovani.
- 98 Informacije o stroških posameznih poslovnih učinkov so se spremenili zaradi sprememb računovodske zakonodaje.

Pri tem je pomembno vedeti, da mora računovodstvo v podjetju namenjati enako pomembno vlogo dvema sestavnima deloma: finančnemu in upravljalnemu računovodstvu. Informacije, ki jih pripravlja finančno računovodstvo, so namenjene predvsem zunanjim uporabnikom, informacije upravljalnega računovodstva pa samo nosilcem odločanja v podjetju. Zbiranje podatkov o stroških je lahko skupno za oba modela, obdelava podatkov pa mora potekati ločeno in prilagojeno posameznemu delu modela (Tekavčič 1997, 155).

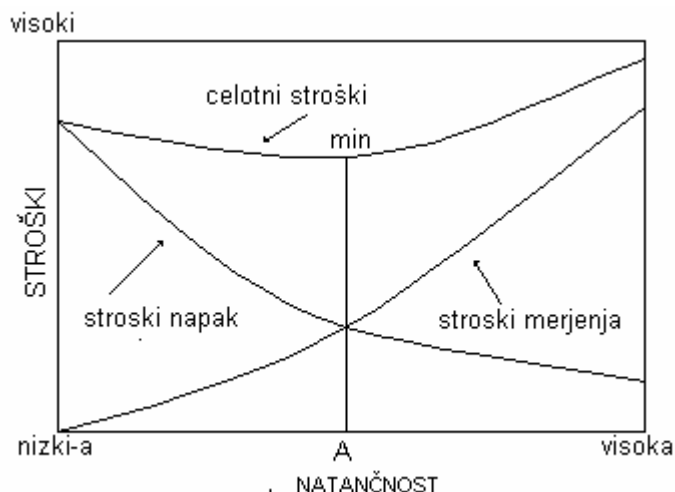
Dodatni razlogi za uvedbo SAPP v podjetju so (Tekavčič 1997, 159):

- 99 hiter razvoj informacijsko komunikacijske tehnologije zmanjšuje stroške uvedbe SAPP;
- 100 naraščajoča konkurentnost in budnost konkurentov povzročata, da postajajo napake vse bolj usodne za preživetje podjetja, zato mora imeti management kakovostne informacije o stroških;

101 konkurentnost sili podjetja v uvajanje novih proizvodov, večje število novih proizvodov pa lahko povsem spremeni strukturo stroškov.

Ker idealnega modela stroškov ni mogoče oblikovati, je treba poiskati razrešitev za optimalen model stroškov. Da to naredijo, morajo opredeliti stroške in koristi, povezane z naraščanjem stopnje natančnosti informacij o stroških. Optimalen sistem stroškov ponazorimo na sliki 2.1.

**Slika 2.1** Optimalen model stroškov



Vir: Tekavčič 1997, 161

Če obstoječi sistem stroškov zagotavlja natančnost, ki je med izhodiščem in točko A, je stopnja natančnosti pod optimalno ravňjo, saj povečanje zanesljivosti informacij sicer res povzroča dodatne stroške, vendar pa je učinek dodatnih koristi, ki se izražajo v nižjih stroških napak, večji, tako da se skupni stroški s povečanjem stopnje natančnosti informacij o stroških znižajo.

Če pa sedanji sistem stroškov zagotavlja stopnjo natančnosti, ki je odesno od točke A, pa lahko skupne stroške sistema znižamo samo z znižanjem stopnje natančnosti informacij. To znižanje bo povečalo napake stroškov zaradi nenatančnosti informacij, vendar pa bo ta učinek manjši od učinka zmanjšanja stroškov merjenja, tako da se bodo skupni stroški zmanjšali. Optimalni sistem stroškov je zato v točki, kjer so skupni stroški najnižji (Tekavčič1997, 161).

V nobenem podjetju še nikoli niso povečali svojega zaslužka le zato, ker so bolje poznali lastno poslovanje. Poznavanje pomanjkljivosti poslovnega procesa, stroškov, ki nastajajo, možnosti povečanja učinkovitosti posameznih aktivnosti je šele pogoj, ki je potreben za povečanje uspešnosti poslovanja. Zadosten pogoj pa je zahteva, da podjetje znanje, ki ga ima, uporabi za uvajanje sprememb, ki omogočajo boljše poslovne izide. Zato tudi uvajanje sistema stroškov po aktivnostih samo po sebi ne more zagotoviti večje uspešnosti poslovanja, če v podjetju ne znajo izrabiti možnosti, ki jim jih sistem ponuja (Tekavčič 1997, 166).

### Prispevek za kritje in mejni stroški

Obračun uspeha s prispevki za kritje je pomemben del managerskega informacijskega sistema, ki v okviru porazdeljenih okvirnih področij podjetja zagotavlja s svojo plansko komponento pokritje vseh stroškov podjetja, hkrati pa mora zagotoviti tudi uresničenje planiranega dobička, ki je pogoj za rast in razvoj podjetja (Koletnik 2001, 18).

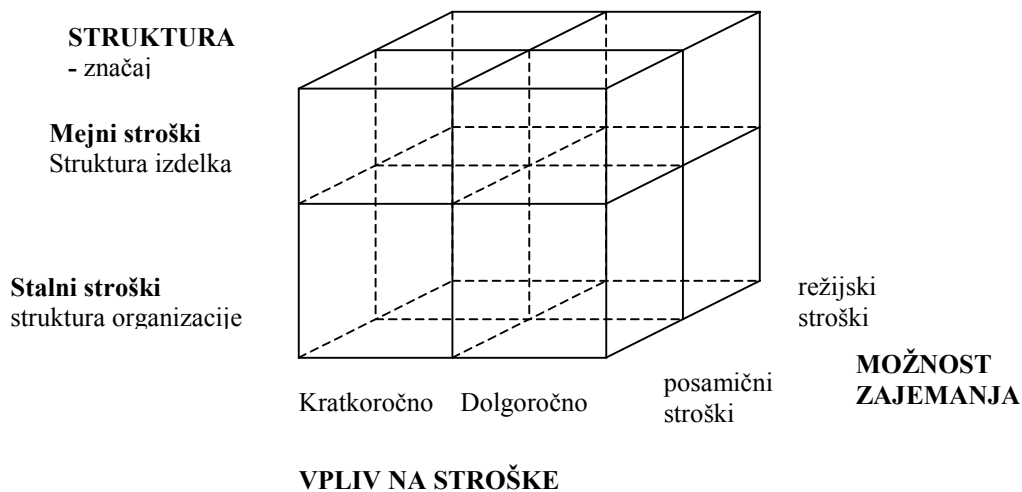
Beseda mejni stroški izhajajo iz matematične funkcije rasti stroškov, če se poveča proizvodnja ali prodaja za eno enoto izdelka. Mejni in proporcionalni stroški so vsebinsko enaki, le da so mejni stroški določeni za enoto (izdelkov). Mejni stroški so odsev tehnične sestave izdelka. Pomembno je, uz katerega materiala je izdelek narejen, kako drag je ta material, preko katerih delovnih mest poteka njegov proces izdelave, koliko časa traja in kateri stroški naraščajo vzporedno s trajanjem. Če želimo obvladovati mejne stroške, morda zato, ker trg ne priznava planiranega prispevka za kritje, ali ker je treba zvišati plače, moramo s programom vrednostne analize uvesti konstrukcijske poenostavitve, racionalizacijo v proizvodnji in zagotoviti ugodnejše nakupne pogoje (Križaj 1997, 42).

V razpravi o stroških je priporočljivo ločeno obravnavati naslednje dvojice pojmov:

- 102 mejni/stalni stroški;  
kontrolno vprašanje: Kaj se vzročno spreminja zaradi proizvoda?
- 103 neposredni/splošni ali posamezni/režijski stroški;  
kontrolno vprašanje: Kaj lahko na podlagi konkretnega dokumenta zajemamo (kontiramo) neposredno ali posamično?
- 104 vplivni/nevplivni stroški;  
kontrolno vprašanje: Na kaj lahko vpliva vodja pri spreminjanju stroškov v časovnem in hierarhičnem smislu?

Primer morfološkega prikaza je kocka stroškov. S to preprečijo, da bi nekritično izjavili: »Da, jasno!« namesto da bi poiskali spodbudo v vprašanju, ali ne obstaja morda tudi kombinacija, ki smo jo prezrli.

**Slika 2.2** Kontrolerjeva kocka stroškov



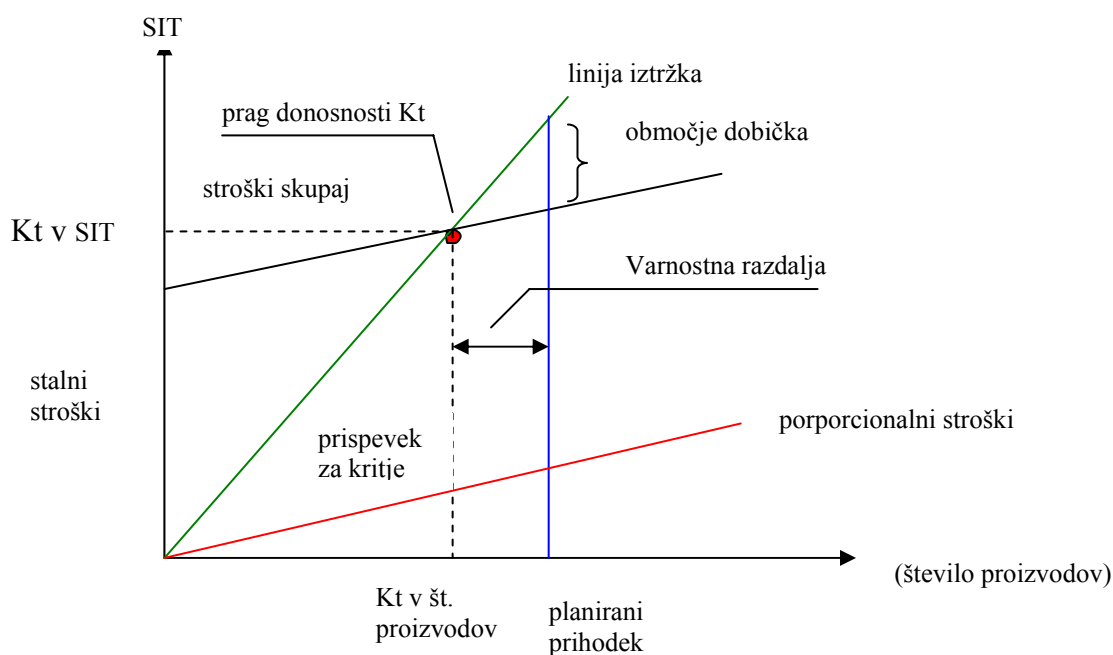
Vir: Križaj 1997, 32



Kontrolerjeva kocka stroškov je orientacijska shema za sestavo poročila o stroških. Če je le mogoče, je treba zajeti stroške neposredno po tistih povzročiteljih, ki so pooblaščenici za uvedbo ukrepov, s katerimi lahko spremenijo in izboljšajo delovanje organizacijske enote.

V vsakem primeru si lahko načrtovan dobiček zelo nazorno predstavimo s kritično točko (pragom donosnosti) na grafičen način, kar prikažemo s sliko 2.3.

**Slika 2.3** Kritična točka pokritja stroškov: smoter pokritja stroškov



Vir: Križaj 1997, 32

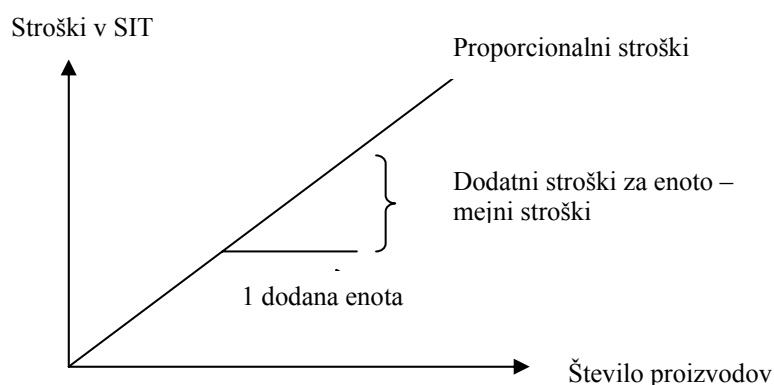
Vse do praga donosnosti (v Kt – kritični točki) je presežek iztržka nad prispevkom za kritje (contribution) uporabljen za kritje stalnih stroškov. Diagram kaže, da ne obstaja dobiček za enoto izdelka zaradi same narave stvari. Dobiček je torej cilj podjetja, ki je določen za določeno časovno obdobje in ne kot dobiček za enoto izdelka. V vsakem primeru se profitnim centrom določi delne dobičke kot njihov cilj, toda praktično nikoli kot dobiček, temveč kot prispevek za kritje (Križaj 1997, 36).

Pri načrtovanju sestave dobička naj bi upoštevali šest pomembnih pojmov:

- 105 Prag pokritja stroškov oziroma donosnosti (Break-even-Point) ali točka popolnega pokritja stroškov. V tej točki sta dobiček in izguba enaka, zato jo včasih imenujemo tudi ničelna točka. Do te točke so prispevki za kritje nujni, desno od te točke pa predstavljajo dobiček. Prag pokritja deluje kot cilj v podjetju, še posebej, če je vanj vključen še minimalen donos.
- 106 Gotovinski tok predstavlja »manevrirno« sposobnost podjetja. Sestavljen je iz prisluženih odpisov dobička. Za izplačilo davkov, obresti, dividend ali izdatkov morajo uporabiti gotovino. To pomeni, da naj bi se struktura planiranega dobička dopolnila z davki, obrestmi, dividendami, izdatki in popusti.
- 107 Prispevek za kritje, ki po svoji strukturi ni niti stroškovni niti dobičkovni pojem. Ker je prispevek za kritje sestavina iztržka, spada v prodajo. Iz iztržka se najprej pokrije stalne stroške, presežek pa predstavlja prispevek za kritje.

- 108 Cilji kritja so, gledano materialno, enaki prispevku za kritje, razlika je v tem, da cilje za kritje načrtujejo – zato tudi planirani prispevek za kritje. Cilje prispevka za kritje se določa za celotno podjetje za določeno časovno obdobje. Predstavljeni cilji imajo svoj odsev v kalkulaciji proizvodov. V kalkulirani prispevek za kritje deluje kot tlačna vzmet, ki pritiska navzgor na zvišanje prodajnih cen in navzdol na znižanje mejnih stroškov.
- 109 Učinek polne stroškovne cene je sočasen z učinkom ciljnih stroškov (target costing).
- 110 Mejni stroški nastanejo, če se poveča proizvodnja ali prodaja za eno enoto proizvoda. Mejni in proporcionalni stroški so vsebinsko enaki, le da so mejni stroški določeni za enoto, proporcionalni pa za določeno število enot (Križaj 1997, 40).

**Slika 2.4** Mejni in proporcionalni stroški



Vir: Križaj 1997,43

Pri tem velja domneva, da je dodatna enota resnično majhna, povzročča pa še zaznavno vrednost. Samo ob tem pogoju dobimo v diagramu vodoravno linijo (če bi bil prirast na vodoravni osi res tako velik, bi bila linija proporcionalnih stroškov stopničasta). Mejni stroški so »otrok« tehnike, saj so odsev tehnične sestave izdelka. Z vplivom nanje spreminjamo naklon linije (Križaj 1997, 35).

Donosnost kapitala razložimo kot tisto, kar nam prinese vloženi kapital. Donosnost kapitala (ROI – return on investment) prikazuje delež (odstotek) dobička od vložene kapitala. Stopnja donosnosti je za vodstvo podjetja najpomembnejši kazalnik in prav tako za navigacijsko funkcijo kontrolerja. Donosnost kapitala ima uporabno funkcijo tudi pred odločitvijo za določeno kapitalsko naložbo. Priporočljivo je členiti donosnost kapitala na stopnjo dobička in obrat kapitala (Križaj 1997, 44).

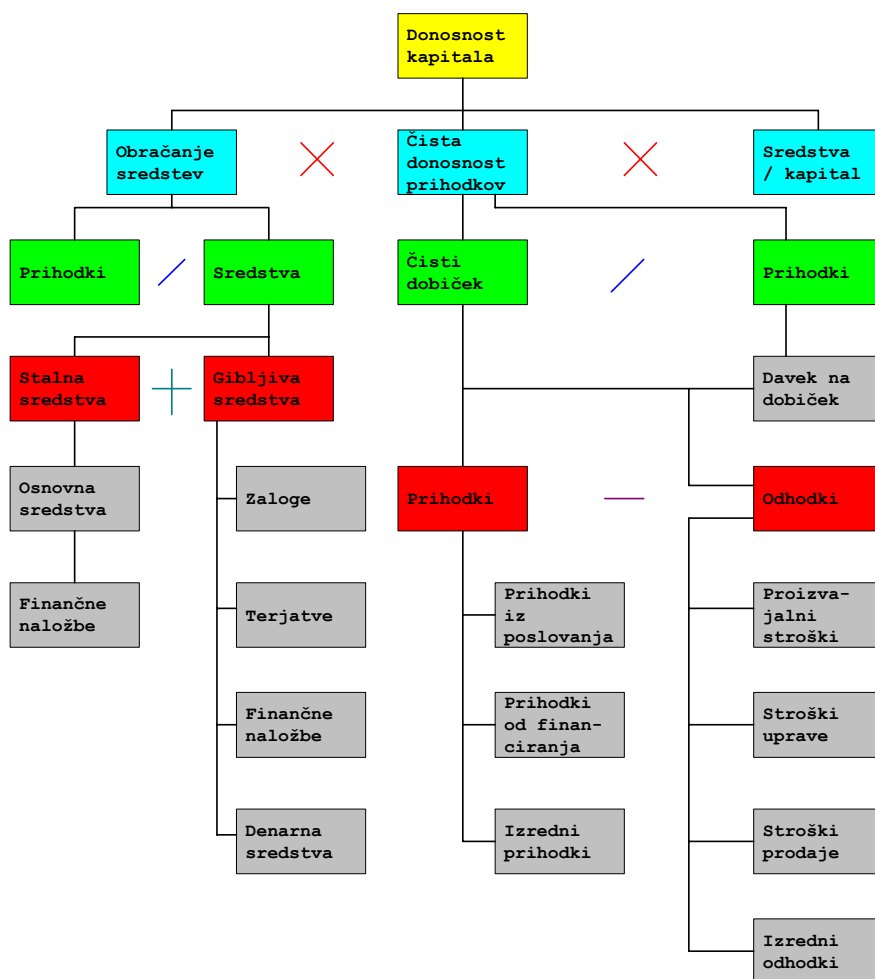
#### *Splošni kazalniki*

Množica numeričnih podatkov, s katero se srečujemo pri kontrolingu, postaja v določenem času vse manj pregledna in uporabna. Rešitev za obvladovanje velike množice podatkov so kazalniki. Z njimi na enostaven in uspešen način proučujemo dinamiko določenih pojavov, dogodkov, tako pri planiranju kot pri spremljanju uresničevanja planov.

S kazalniki nudimo numerično informacijo. Ločimo med posameznimi in povezanimi kazalniki. Prav tako ločimo med internimi in eksternimi kazalniki. Uporabnost in primerljivost teh kazalnikov z internimi je možna le, če temeljijo na isti metodologiji (kar pa je težko doseči).

Med najbolj znanimi in uporabnimi kazalniki je Du Pontov model. Prednost Du Pontovega sistema povezanih kazalnikov je njegova preglednost vseh bistvenih elementov poslovanja podjetja. Z analiziranjem poslovanja s pomočjo Du Pontovega modela povezanih kazalnikov in s primerjavo s konkurenco lahko management hitro uvidi način, kako postavljene lastne cilje lastnikov tudi uresničiti. Model povezanih kazalnikov pa je mogoče zelo dobro izkoristiti za računalniško podprto simulacijo. V nadaljevanju je v sliki 2.5 prikazan Du Pontov sistem povezanih kazalnikov. Sistem predstavlja zbirko matematično povezanih kazalnikov v piramidalni obliki (Biloslavo 1999, 120).

**Slika 2.5** Du Pontov sistem povezanih kazalnikov



Vir: Biloslavo 1999, 121

Du Pontov sistem kazalnikov je bil kasneje večkrat izboljššan in danes se zanj uporablja izraz ROI (return on investment). Njegova značilnost je v tem, da ne izhaja iz

absolutnega zneska dobička kot ključnega cilja družbe, temveč iz donosnosti (odstotek) uporabljenega kapitala.

V praksi nas najbolj zanima donosnost kapitala ROE (return on equity) in ROA (return on assets), to je donosnost vseh uporabljenih sredstev (lasten kapital in tuja, najeta sredstva). V prvem primeru govorimo o donosnosti lastnega kapitala, v drugem pa o donosnosti skupaj uporabljenih finančnih sredstev. V novejšem času se tudi v Sloveniji uveljavlja raba kazalnika ekonomske dodane vrednosti – EVA (Koletnik 2001, 19).

#### *Odmiki od predračunov*

S plani ali odmiki se porazdeli odgovornost za doseg poslovnih ciljev podjetja na tiste vodje organizacijskih delov, ki imajo pooblastila in neposreden vpliv na njihovo uresničevanje. Uresničevanje plana je obveznost in nujnost, ki zagotavlja podjetju dolgoročno preživetje, družabnikom pa pričakovan in dosežen donos na investirana sredstva.

Do odmikov lahko pride zaradi večje ali manjše porabe materiala, storitev, energije, ipd., spremembe (zvišanje, znižanje) njihovih cen, spremembe obsega prodaje in podobno. Odmike ugotavljajo od stalnega – nespremenljivega plana, ki ni odvisen od doseženega obsega proizvodnje, prodaje.

Pri tem imajo izdelana tri pravila (Koletnik 2001, 21):

- 111 Temeljno in hkrati prvo pravilo pri planiranju je, da se povsod tam, kjer je možno, vzpostavi medsebojno odvisnost med planom in funkcionalno odvisnim ter merljivim fizičnim obsegom (izdelanih, prodanih proizvodov). V takih primerih se uporablja tako imenovane prilagojene plane. Kjer pa to ni mogoče, se uporablja stalne (nespremenjene) plane.
- 112 Drugo temeljno pravilo je, da kupljeni material, storitve in pogonsko energijo obračunavajo po stalni (planski) ceni in normativih, da se tako iz primerjave stroškov med planiranimi in dejanskimi stroški izključi vpliv odmikov zaradi cen in sprememb v porabi materiala, storitev, energije, dela ipd.
- 113 Tretje temeljno pravilo pa je, da stroškovni centri naj ne bi prekoračili planiranih stroškov. Vsak profitni center pa mora s svojo prodajo pokriti vse planirane obveznosti. Pokriti mora svoje stalne stroške, planirane obveznosti za kritje splošnih (stalnih) stroškov podjetja (razvoj, prodaja, uprava) ter ustvariti planirani prispevek k poslovnemu izidu podjetja.

#### *Ekonomska dodana vrednost – EVA (economic value added)*

Kratka definicija pomena ekonomsko dodane vrednosti, povzeta po Sternu in drugih avtorjih (Stern, Shiely in Ross 2003, 21): »EVA je dobiček, ki ostane, ko od vloženega kapitala, ki je ustvaril dobiček, odštejemo stroške tega kapitala.«

»EVA je mnogo več kot merilno orodje. Je tudi osnova za sistem nagrajevanja, ki interese managerjev približa interesom delničarjev in jih kaznuje za neuspehe.« (Stern, Shiely in Ross 2003, 29)

EVA ni nov koncept, je tisto, kar ekonomisti že dolgo imenujejo ekonomski dobiček. Po letu 1989 je podjetju Stern Stewart & Co. Uspelo predstaviti koncept EVA. Od takrat že več kot 300 velikih podjetij po svetu uporablja ta koncept (npr. Coca-Cola, Lafarge, Siemens itd.).

Ena od prednosti ekonomske dodane vrednosti je njena prilagodljivost. Ni le merilni sistem za celotno podjetje, temveč jo lahko uporabimo na ravni divizije, tovarne, trgovine ali celo izdelčne linije. Lahko jo uporabimo kamorkoli razporedimo prihodke, stroške in, kar je najtežje, uporabljeni kapital. V vseh podjetjih, ki uporabljajo koncept EVA, izračunajo ekonomsko dodano vrednost vsaj na ravni divizije.

EVA kot merilni sistem ni le vodič, temveč tudi darilo vlagateljem, ki poizkušajo dognati, kakšno je stanje računovodskih podatkov, ki jih morajo podjetja izdati na podlagi zahtev za trg vrednostnih papirjev (Stern, Shiely in Ross 2003, 29).

#### *Model uravnoteženih kazalnikov*

Je eno izmed orodij kontrolerja, ki pa ga bomo podrobneje prikazali v naslednjem poglavju.

#### *Benchmarking*

Benchmarking je kontinuirano in sistematično iskanje ter uvajanje dobrih praks v lastno podjetje, ki nas vodi k izboljšanju poslovanja. Bistvo te metode je, da pojasnjuje, na kakšen način dosega primerjana podjetja boljše (slabše) izide in hkrati omogoča boljše poznavanje lastne organizacije.

Benchmarking (angl. bench-mark – trigonometrijska točka) ali primerjalno presojanje uspešnosti – geodeti opravljajo meritev s pomočjo znanih točk v okolju, tako tudi management opravlja primerjalne meritve s pomočjo informacij o drugih podjetjih. Začetki benchmarkinga segajo v leto 1979, ko se je vodilna ameriška firma Xerox pričela primerjati s konkurenco in temu ustrezno reorganizirati, zmanjševati stroške ipd. (Pivka 2000, 97).

Osnovna filozofija benchmarkinga:

- 114 ugotoviti, za katera področja uporabljati benchmarking – best practices,
- 115 odkriti dobre prakse (boljša oziroma najboljša podjetja),
- 116 učiti se od boljših (kaj dosega in kako to dosega),
- 117 vpeljati pridobljeno znanje v lastno podjetje.

Pri tem pa velja: »Nikoli ne posnemaj boljših oziroma najboljših, ker boš vedno drugi!« »Nobeno podjetje nima dvojčka. Benchmarking je orodje, ki omogoča vsem lastnikom poslovnih procesov, da stalno primerjajo delovanje svojih procesov s podobnimi procesi v lastnem podjetju, pri konkurentih ali drugih podjetjih, ki opravljajo podobne funkcije.« (Križaj in Križaj 2000, 52)

Benchmarking pomaga ocenjevati prednosti in slabosti lastnih procesov, spodbujati ljudi k razmišljanju, premoščati zadržke za spremembe, opravičevati uvajanje sprememb.

Benchmarking uporabljajo v različnih funkcijah podjetja. Tako ločijo:

- 118 strateški benchmarking,
- 119 operativni benchmarking,
- 120 produktni benchmarking,
- 121 procesni benchmarking.

Prav tako lahko benchmarking opredelimo po partnerjih na:

- 122 *interni* – primerjajo se z enotami v lastnem podjetju, osnova za razumevanje procesa in priprava za druge tipe benchmarkinga,
- 123 *konkurenčni* – primerjajo se z neposrednimi konkurenti, pri tem pa so pasti; primerljivost, sodelovanje, zakonske omejitve,
- 124 *funkcionalni* – organizacija se ne primerja s konkurenco, ampak s širšim področjem: avto ↔ transport, plin ↔ energetika,
- 125 *splošni* – primerjava sorodnih procesov z organizacijami izven branže; na primer proces načrtovanja poteka povsod.

Pri tem pa morajo vedeti, da so tako pridobivanje informacij kot zanesljivost podatkov in možne izboljšave v obratnem sorazmerju. Največja možnost pridobivanja informacij in njihova zanesljivost je pri internem benchmarkingu z najmanjšo možnostjo izboljšav (Pivka 2000, 101).

Benchmarking je managementsko orodje in zato je odločujoč dejavnik uspeha pripadnost in aktivnost managementa v tem procesu v vseh fazah. Management odstranjuje ovire, vzpostavlja kanale komunikacij.

Benchmarking uvajajo v podjetje v fazah – korakih (pri tem je vsebina vsakega koraka opredeljena z aktivnostmi), ki si sledijo v zaporedju. Število faz je v bistvu nepomembno. Pomembno je, da izbrani model daje organizaciji izide. To je managementski problem, ki ga je treba razreševati v klasičnem managementskem ciklu (Pivka 2000, 98):

- 126 planiranje,
- 127 analiza stanja,
- 128 integracija,
- 129 akcija,
- 130 zorenje.

## **2.5 Model uravnoveženih kazalnikov poslovanja (BSC)**

### ***2.5.1 Model uravnoveženih kazalnikov poslovanja kot usmerjanje k ciljem in smotrom***

Celotno dvajseto stoletje, predvsem njegovo zadnje desetletje, je zaznamoval nagel razvoj in povzročil velike spremembe na vseh področjih življenja. Obsežne spremembe so zajele tudi gospodarstvo, ki je pomembna sestavina celotnega družbenega okolja. Podjetja v tako hitro spreminjajočem se okolju potrebujejo hitrejša in natančnejša inštrumente za odkrivanje in predvidevanje prihodnjih gibanj na vseh področjih poslovanja. Poleg tega je podjetje združba večjega števila interesnih skupin, ki delujejo vsaka v svojem interesu in so izraz različnih perspektiv poslovanja podjetja. Pogledi na delovanje podjetja iz več zornih kotov (s stališča različnih interesnih skupin, ki imajo nehomogene interese) so naravna posledica tega, da ni enega samega načina vrednotenja podjetja. Finančni vidik delovanja podjetja je najstarejši in najbolj prepoznaven, vendar ne edini način ocenjevanja. Finančno poročanje je bilo zelo učinkovito v industrijski dobi, ko sta bila zmanjševanje stroškov in povečanje produktivnosti glavni konkurenčni prednosti.

Velika sprememba je nastala, ko se je korenito spremenil pogled kupcev na samo nakupovalno izkušnjo. Pojavi se presežek ponudbe nad povpraševanjem. Iz ozke

»finančne perspektive« se je ta preusmeril v potrebe na višji ravni. Podjetja, ki so sledila tem spremembam, so ugotovila, da je tehnološko že zelo izpopolnjeni ponudbi potrebno drugačno znanje. Finančnim ciljem je bilo treba dodati še druge, bolj obširne cilje, ki so opisovali celostno poslovanje podjetja, torej tudi za prihodnja obdobja. Zato so cilju rast materialnih sredstev dodali še cilj rast neopredmetenih sredstev, ki zaznamujejo, na primer rast odnosa do strank, izboljšanje notranjih poslovnih procesov in dodatno novo znanje zaposlenih ter naložbe v informacijske sisteme.

Omenjeno problematiko sta poizkusila prikazati v 1990-ih letih avtorja Robert S. Kaplan in David P. Norton v svojem delu z naslovom *Uravnoteženi sistem kazalnikov* (angl. *Balanced scorecard*). Uravnoteženi sistem kazalnikov kot nov sistem strateškega menagementa omogoča uravnotežen nadzor nad delovanjem tako, da nadzira uresničevanje strategije, ki temelji na nekaterih dejavnostih v vseh vidikih poslovanja. Celotno ravnanje podjetja mora slediti načelom strateškega menagementa, kar pomeni, da mora ne samo poslovanje temveč tudi komuniciranje v podjetju med zaposlenimi in vodstvom, med oddelki ali poslovnimi enotami potekati usklajeno s strategijo.

### **2.5.2 Sistem uravnoteženih kazalnikov**

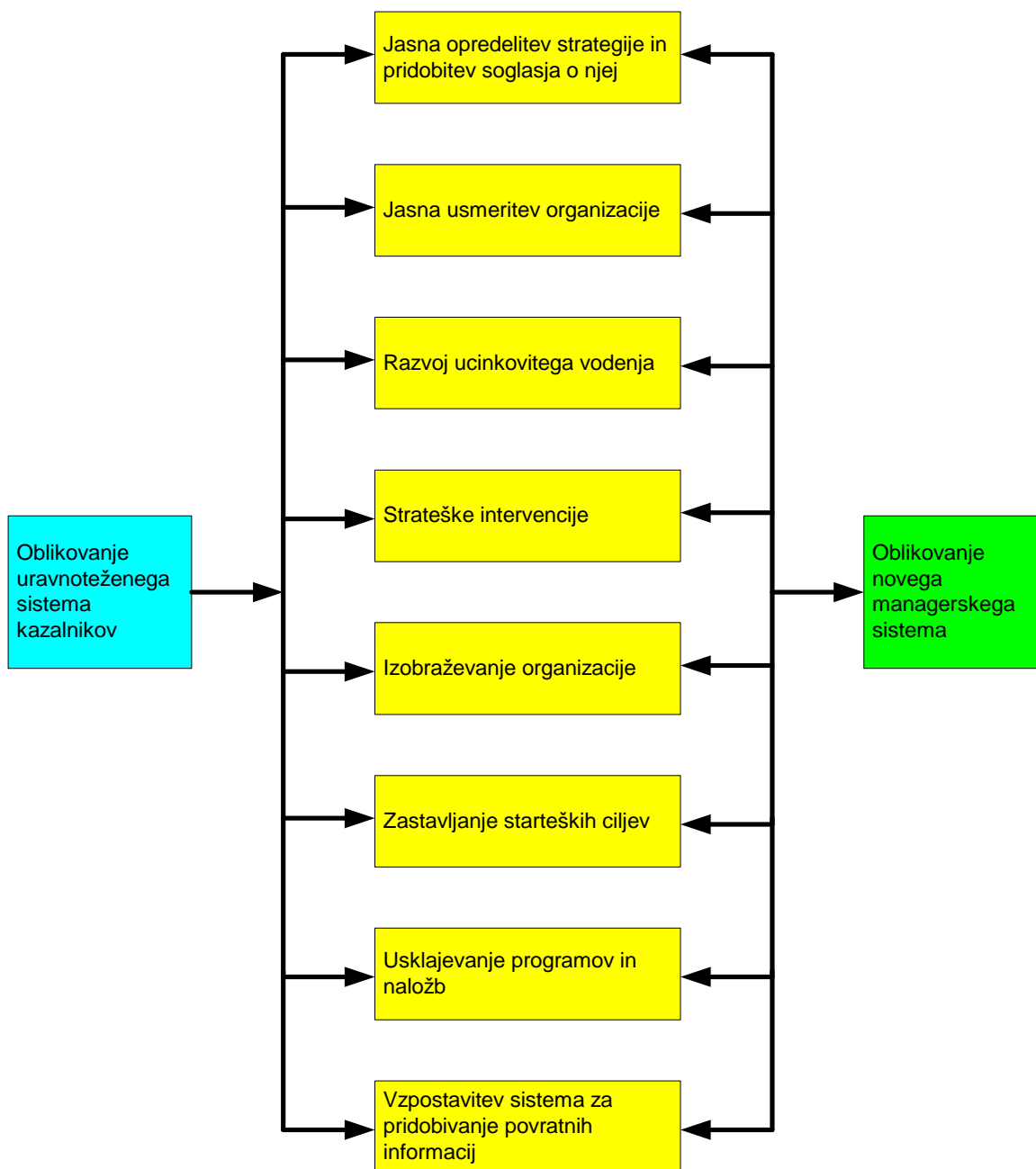
Uvedbe projekta sistema kazalnikov ne smemo jemati kot razvoj novega sistema kazalnikov, temveč moramo zasnovo uravnoteženega sistema kazalnikov (angl. *balance scorecard*) uporabiti predvsem za razvoj novega managerskega sistema. Sistem kazalnikov ni sistem merjenja, temveč managerski sistem načrtovanja/planiranja. Tradicionalni managerski sistemi so bili zgrajeni na podlagi finančnega sistema, ki ga je prvo uveljavilo podjetje Du Pont na prelomu dvajsetega stoletja. Za uvedbo uravnoteženega modela kazalnikov je bilo več razlogov. Posamezne vidike in razloge smo pojasnili v nadaljevanju, ko opisujemo kazalnike in njihovo vlogo v managerskem sistemu in smo jih povzeli iz knjige *Uravnoteženi sistem kazalnikov*. Uravnotežen sistem kazalnikov je razdeljen na štiri ločene vidike (Kaplan in Norton 2000, 37):

- 131 Finančni vidik: običajno je povezan z donosnostjo, dobičkonosnostjo in ekonomsko dodano vrednostjo.
- 132 Vidik poslovanja s strankami: opredelimo lahko segmente strank in tržne segmente, kjer kot osnovni kazalniki nastopajo zadovoljstvo strank, ohranjanje strank, pridobivanje novih strank, tržni delež.
- 133 Vidik notranjih poslovnih procesov: vodstvo opredeli ključne notranje procese, po katerih se mora organizacija odlikovati. Ti procesi omogočajo zadovoljevanje ponudb, ki bodo pritegnile in obdržale stranke, ter izpolnitev pričakovanj lastnikov.
- 134 Vidik učenja in rasti: opredeli infrastrukturo, ki jo organizacija mora vzpostaviti za doseganje dolgoročne rasti. Učenje in rast se napajata iz treh glavnih virov: ljudi, sistemov in organizacijskih postopkov.

V preteklosti se je poslovanje merilo z uporabo finančnih kazalnikov. Precenjevanje doseganja kratkoročnih finančnih rezultatov lahko povzroči visoke naložbe v kratkoročne rešitve in nezadostna vlaganja v dolgoročno ustvarjanje vrednosti, zlasti v neoprijemljiva in intelektualna sredstva, ki spodbujajo prihodnjo rast. Zato so številna podjetja za posredovanje temeljnih vrednot in prepričanj vsem zaposlenim uvedla poslanstva. Poslanstvo obravnava temeljna prepričanja ter opredeli

ciljne trge in osnovne proizvode/programme. Na primer: biti najuspešnejši prodajalec plina butan-propan v Sloveniji. Pri tem pa samo poslanstvo ni dovolj, treba je najti način za spreminjanje vizije posameznika / vizija voditelja / v skupno vizijo.

**Slika 2.6** Uvajanje uravnoveženega sistema kazalnikov kot spodbuda posameznega dela managerskega procesa



Vir: Kaplan in Norton 2000, 290



### *Finančni vidik*

Finančni cilji in kazalniki morajo igrati dvojno vlogo: določajo finančno uspešnost, ki jo pričakujemo od strategije, in nastopajo v vlogi finančnih ciljev, za splošne cilje in kazalnike vseh drugih vidikov sistema.

Omenjena kategorija zajema naslednje kazalnike (Kaplan in Norton 2000, 61):

- 135 stopnja rasti prodaje po segmentih,
- 136 odstotek prihodkov od novih izdelkov, storitev in strank,
- 137 delež ciljnih strank in naročil,
- 138 navzkrižna prodaja,
- 139 odstotek prihodkov zaradi razširitve uporabnosti,
- 140 dobičkonosnost strank in proizvodnih linij,
- 141 odstotek nedobičkonosnih strank,
- 142 prihodki/zaposlenega,
- 143 stroški v primerjavi s tekmeci,
- 144 stopnja zmanjševanja stroškov,
- 145 posredni prihodki (odstotek od prodaje),
- 146 stroški na enoto,
- 147 naložbe,
- 148 raziskave in razvoj,
- 149 delež obratnih sredstev,
- 150 dobičkonosnost poslovnih sredstev,
- 151 stopnja izrabe sredstev,
- 152 pretok.

Finančni cilji se močno razlikujejo na vsaki stopnji življenjskega cikla poslovne enote. Za lažje razumevanje bomo obravnavali samo tri razvojne stopnje:

- 153 rast,
- 154 zrelost,
- 155 upadanje.

Podjetja na stopnji rasti lahko dejansko posluje z negativnimi denarnimi tokovi in z nizko tekočo donosnostjo vloženega kapitala. Vlaganja v prihodnost utegnejo zahtevati več gotovine, kot je je trenutno mogoče ustvarjati z omejenim obsegom obstoječih izdelkov, storitev in strank. Splošni finančni cilj za posle na stopnji rasti bodo deleži stopnje rasti prihodkov in stopnje rasti prodaje na ciljnih trgih, pri skupinah strank in v regijah.

Na stopnji zrelosti morajo poslovne enote dosegati visoke donose vloženega kapitala ter obdržati trenutni tržni delež ali ga celo iz leta v leto nekoliko povečati. Vlagamo pretežno v pospeševanje nenehnih izboljšav. Finančni cilji poudarjajo tradicionalne finančne kazalnike, kot so: dobičkonosnost poslovnih sredstev (angl. ROCE), dohodek iz poslovanja in bruto dobiček.

Na stopnji upadanja pa poslovna enota žanje izide vlaganj iz preteklih dveh razvojnih stopenj. Ta poslovna enota ne upravičuje večjih vlaganj – le za vzdrževanje opreme in zmogljivosti. Finančni cilji za poslovne enote na tej stopnji poudarjajo predvsem denarni tok. Vsako vlaganje mora dati takojšna denarna povračila (Kaplan in Norton 2000, 59).

Finančni cilji za poslovne enote na vsaki od treh razvojnih stopenj se torej zelo razlikujejo. Oblikovanje uravnoveženega sistema kazalnikov se mora začeti z dejavnim dialogom med managementom poslovne enote in finančnim managementom celotnega podjetja, s katerim se določi vloga poslovne enote v portfelju podjetja. Zaradi nenadne tehnološke, tržne ali zakonske spremembe se lahko status poslovne enote spremeni – iz stopnje rasti preide v zrelost ali obratno, zato je treba vsaj enkrat letno preveriti finančne cilje vseh poslovnih enot za potrditev ali spremembo strategije poslovne enote.

Na strategijo poslovnih enot vpliva tudi dejavnik trga. Lahko se dogodi, da različne poslovne enote istega podjetja poslujejo na bistveno drugačnih trgih. Nekateri izdelki, s katerimi se trguje dalj časa, so ponavadi tudi najbolj izpopolnjeni, konkurenca pa temelji predvsem na cenovni ponudbi.

Podjetja, ki delujejo na takih trgih, imajo precej manjše možnosti za ponoven razcvet in se torej razlikujejo od tistih, ki poslujejo z novimi proizvodi, kjer je možnost napredka še velika, tako kot tudi pridobivanje novih strank. Podjetja v rasti lažje upravičijo naložbe v razvoj novega proizvoda, ker je povratna doba naložbe daljša od tiste v podjetjih, ki poslujejo na zrelem trgu ali na trgu, ki upada. Vsekakor naložbe v nove proizvode ne zadostujejo podjetju, ki želi čim hitreje rasti in ostati za daljše obdobje v vzponu. Širjenje proizvodnih zmogljivosti je nuja, tako da bo mogoče pokriti celoten potencialni trg, ki se v prihodnosti lahko razširi skladno z razvojem proizvoda, s katerim bo mogoče zadovoljiti večjo paleto potreb strank (Brigham, Gapenski in Daves 1999, 201).

Zelo pomembna sestavina kapitala so obratna sredstva, zlasti terjatve in zaloge do kupcev in obveznosti do dobaviteljev. Eden od kazalnikov finančne učinkovitosti je denarni krog, ki se meri kot vsota dni stroškov prodanih količin na zalogi, dni prodaje iz terjatev minus dnevi nabave iz obveznosti. Podjetje lahko posluje z negativnim denarnim krogom; dobavitelju plačajo potem, ko prejmejo plačilo od stranke (Kaplan in Norton 2000, 67).

#### *Vidik poslovanja s strankami*

Skupina kazalnikov, ki opisuje ta vidik, usmeri delovanje in odnos podjetja do strank v skladu s strategijo podjetja, da bo doseglo svoje cilje. Odkriti je treba, kakšna naj bi bila videti organizacija, da bi ugajalo strankam, in kako to zadovolji njihova pričakovanja. Dandanes kupci želijo nekaj več kot le nizko ceno in kakovost, zato mora strategija temeljiti na uresničevanju zahtev določene ciljne skupine, v katero je nujno treba usmeriti celotne zmogljivosti organizacije. Dandanes mora biti vidik prihodnosti natančno načrtovan, proces raziskovanja trga, razvoja, izdelka pa oprti na precej bolj natančne ugotovitve kot nekoč. Od tu izvira metoda ciljnih stroškov. Določitvi proizvoda in vrste ponudbe sledi načrtovalna prodajna cena, ki jo je prihodnji kupec pripravljen plačati. Konkurenčne organizacije zmorejo ponuditi konkurenčen proizvod precej hitreje kot nekoč. Ob vsem tem se izkaže, da mora strategija podjetja temeljiti na tem, da čim hitreje doseže čim večjo kupčevo lojalnost do proizvoda, to pa je mogoče doseči samo s ponudbo proizvoda, ki bo zadovoljil potrebe čim večjega dela ciljnega segmenta. Treba je ponuditi pravi proizvod po pravi ceni in pravim strankam (Cooper in Chew 1996, 89).

Osnovna skupina kazalnikov pri poslovanju s strankami je naslednja (Kaplan in Norton 2000, 78):

- 156 tržni delež: odseva delež poslov posamezne poslovne enote na določenem trgu (glede na število strank, porabljen denar ali prodano količino enot);
- 157 pridobivanje strank: meri, absolutno ali relativno, stopnjo, po kateri poslovna enota privablja ali pridobiva nove stranke oziroma posle;
- 158 ohranjanje strank: spremlja, absolutno ali relativno, stopnjo, po kateri poslovna enota ohranja oziroma vzdržuje obstoječe odnose s svojimi strankami;
- 159 zadovoljstvo strank: ocenjuje stopnjo zadovoljstva strank glede na posebna merila uspešnosti znotraj ponudbe;
- 160 dobičkonosnost strank: meri samo čisti dobiček od stranke ali segmenta, ko odštete odhodke, potrebne za oskrbovanje določene stranke.

Odnos s strankami opredelita s tremi ključnimi dejavniki, ki zagotavljajo odličnost tega odnosa:

- 161 usposobljenost ljudi,
- 162 priročen dostop – zagotoviti 24-urno dostopnost,
- 163 odzivnost – takojšnje zagotavljanje storitve strankam.

Obstajajo tri kategorije značilnosti ponudbe, ki jih moramo poznati, da lahko razumemo njihov pomen za uspešnost ponudbe:

- 164 značilnost izdelka oziroma storitve;
- 165 odnos s stranko: kakovost nakupne izkušnje in osebni odnos;
- 166 ugled organizacije.

S snovanjem in izbiro specifičnih ciljev in kazalnikov v teh treh kategorijah lahko managerji usmerijo pozornost svoje organizacije na zagotavljanje ponudbe z višjo vrednostjo svojim ciljnim segmentom strank (Kaplan in Norton 2000, 82).

#### *Vidik notranjih poslovnih procesov*

Kazalniki notranjih poslovnih procesov so usmerjeni na notranje procese, ki bodo najbolj vplivali na zadovoljstvo stranke in doseganje finančnih ciljev organizacije. Vsaka organizacija ima lasten niz procesov, ki ustvarja vrednost in dosega finančne izide. Ugotovili so, da je osnovni model verige vrednosti za organizacijo le podlaga, ko pripravljajo svoj vidik notranjih poslovnih procesov. Model verige vrednosti vsebuje tri glavne poslovne procese, in sicer:

- 167 proces inovacij,
- 168 operativni proces,
- 169 proces po prodajnih storitev, ki ima vsak svojo skupino kazalnikov.

1. Tako ima proces inovacij naslednje kazalnike:
  - kazalniki za merjenje uspešnosti osnovnih in uporabnih raziskav (delež prodaje novih izdelkov oz. storitev v celotni prodaji, delež prodaje lastnih, zaščitene izdelkov, število predstavitev novih izdelkov na trg v primerjavi s konkurenti ter primerjava števila predstavljenih izdelkov s številom

načrtovanih, proizvodne zmogljivosti, čas, potreben za razvoj izdelkov prihodnje generacije);

- kazalniki razvoja izdelkov (čas za doseganje točke pokritja – angl. TPS, bruto dobiček od prodaje novih izdelkov).

Proces inovacij sestavljata dva dela: opredeljevanje trga in izdelovanje izdelka / izvajanje storitev. Opredeljevanje trga tvorijo naslednji kazalniki:

- število popolnoma na novo razvitih izdelkov in storitev,
- uspešnost razvoja specifičnih izdelkov in storitev,
- priprava raziskave trga o nastajajočih in prihodnjih namenih strank.

Oblikovanje izdelka / storitve tvori skupino naslednjih kazalnikov:

- razvoj novih izdelkov / storitev, ki bodo prepričale stranke,
- izkoriščanje obstoječih tehnologij za razvoj naslednje generacije izdelkov / storitev,
- uvajanje novih izdelkov / storitev na trg.

Priporočljivo je, da za uravnotežen sistem kazalnikov opredelimo celotno verigo notranjih poslovnih procesov, ki se začne s procesom inovacij, s katerim ugotavljamo obstoječe potrebe strank, sledi mu operativni proces, v katerem podjetje dostavi izdelek ali storitev strankam. Veriga se zaključi s poprodajno storitvijo, ko ponudimo stranki storitev, ki povečuje vrednost, ki jo je stranka prejela s ponujenim izdelkom ali storitvijo.

Proces inovacij je sestavljen iz dveh delov:

- v prvem delu managerji izvajajo tržne raziskave, da bi opredelili velikost trga, lastnost strank in izhodišča za določitev ciljnih izdelkov in storitev,
- drugi del procesa inovacij so informacije o trgu in strankah, ki so osnova za dejanske procese oblikovanja in razvoja izdelkov ali storitev.

Operativni proces je krajši del poti ustvarjanja vrednosti v organizaciji, ki je prav tako sestavljen iz dveh delov. V tem procesu poudarjajo učinkovitost, konsistentnost in pravočasnost dostave ali storitve konkretnim strankam.

Zadnja stopnja notranje verige vrednosti so poprodajne storitve, ki vključujejo dajanje jamstev in popravil. Drugi vidik po prodajnih storitvah so procesi izdajanja računov in izterjave.

2. Za operativni proces uporabljata naslednje kazalnike:

- kazalnik učinkovitosti proizvodnega cikla – v vseh podjetjih in drugih organizacijah skušajo izboljšati kakovost, skrajšati trajanje ciklov, povečati donose, čim bolj povečati pretok in znižati stroške svojih poslovnih procesov. V večini poslovnih organizacij so obstoječi modeli za merjenje uspešnosti poslovanja osredotočeni na izboljševanje obstoječih poslovnih procesov. V zadnjih letih so podjetja učinkovito razvijala kazalnike kakovosti, časovnih ciklov in stroškov operativnih procesov.

- kazalnik fleksibilnosti in kazalnik posebnih značilnosti izdelkov in storitev, ki prepričajo stranko;
- kazalniki uravnoteženega modela, ki delujejo na podlagi ločevalnih lastnosti svojih izdelkov.

Priporočata opredeljevanje celotne notranje verige vrednosti notranjih poslovnih procesov, ki se začnejo s procesom inovacij, temu sledi operativni proces, v katerem podjetje in druge organizacije dostavijo izdelke ali storitve strankam. Veriga vrednosti notranjih poslovnih procesov se konča s poprodajno storitvijo.

### 3. Kazalniki procesov poprodajnih storitev

Zadnja stopnja notranje verige vrednosti so poprodajne storitve (izdajanje jamstev, popravila, obravnava vračil, poslovanje s kreditnimi karticami). Podjetja, ki nameravajo zadovoljiti pričakovanja ciljnih strank z izjemnimi poprodajnimi storitvami, merijo uspešnost svojih poprodajnih storitev z uporabo kazalnikov: trajanja (kazalnik odziva na napake), kakovosti (število popravil ...), stroškov (stroškovni kazalnik).

Drugi vidik poprodajnih storitev so procesi izdanih računov in izterjave. Podjetja, ki precej prodajajo na kredit ali kreditne kartice, bodo za svoje procese izdajanja računov, izterjave in reševanja sporov uporabile kazalnike kakovosti trajanja ciklov in stroškovne kazalnike.

#### *Vidik učenja in rasti*

Cilji vidika učenja in rasti zagotavljajo podjetju in drugim organizacijam infrastrukturo za doseganje ambicioznih ciljev, ki so opredeljeni v ostalih treh vidikih. V organizacijah morajo investirati v svojo infrastrukturo – ljudi, poslovne sisteme in postopke – če želijo doseči dolgoročne ambiciozne cilje finančne rasti. Tako imamo tri glavne kategorije vidika učenja in rasti:

- 170 sposobnost zaposlenih;
- 171 zmogljivost informacijskih sistemov;
- 172 motivacijo, avtonomnost in usklajevanje.

Cilj zadovoljstva zaposlenih upošteva dejstvo, da sta morala zaposlenih in splošno zadovoljstvo z delom izredno pomembna za organizacijo. Kazalnike učinka zaposlenih lahko nadomestijo z vzroki za dosežke, ki so značilni za posamezno situacijo. Trije ključni kazalniki uspešnosti zaposlenih so:

- 173 zadovoljstvo zaposlenih,
- 174 ohranjanje zaposlenih v organizaciji,
- 175 produktivnost zaposlenih.

Zaposleni, ki so sami najbolj zadovoljni, imajo tudi najbolj zadovoljne stranke. Morala zaposlenih je še posebej pomembna za storitveno dejavnost – slabo plačan delavec ima neposreden stik s stranko. Ohranjanje zaposlenih se običajno meri z deležem zamenjav na ključnih delovnih mestih. Najpreprostejši kazalnik produktivnosti so prihodki na

zaposlenega. Dodatno gibalno učenja in rasti, ki je odvisno od razmer, je tudi število ur, ki jih v organizaciji namenijo za izobraževanje zaposlenih.

### *Struktura in strategija*

V uravnoteženem modelu kazalnikov naj bi se izražala struktura organizacije, za katero je bila oblikovana strategija. Zato moramo razvijati tak model uravnoteženih kazalnikov, ki bo v našem primeru veljal za podjetje z več strateškimi poslovnimi enotami. Težava je v tem, da je model kazalnikov na ravni celotnega podjetja danes še vedno na začetni stopnji razvoja. Z njegovo pomočjo pojasnjujeta dve sestavini strategije na ravni celega podjetja:

- 176 temeljno usmeritev podjetja: vrednote, prepričanje in lastnosti, ki izražajo identiteto organizacije in jih morajo imeti v vseh strateških enotah,
- 177 vlogo podjetja: ukrepi, ki jih izvajajo na ravni celotne organizacije za ustvarjanje sinergije na ravni strateških enot.

### *Funkcijski oddelki – skupni viri podjetja*

Skupen vir zagotavlja konkurenčno prednost. Poslovne enote ne morejo dobiti vira po primerljivi ceni, kakovosti in zanesljivosti od neodvisnih dobaviteljev, niti ga ne morejo same zagotavljati prek lastne enote. Vendar se prepogosto zgodi, da viri, kot so vzdrževanje, nabava, ravnanje s človeškimi viri, informacijska tehnologija ali finance, niso odvisni od preverjanja na trgu in so prej vir konkurenčnih slabosti kot del prednosti matičnega podjetja.

### *Obvladovanje poslovne strategije*

Neskladje med strateškimi opredelitvami in izvedbo strategije nastane zaradi ovir, ki izhajajo iz tradicionalnih managerskih sistemov. Te sisteme organizacije uporabljajo, da:

- 178 vzpostavljajo in posredujejo strategijo in usmeritve,
  - 179 razporejajo sredstva, opredeljujejo cilje in usmeritve oddelkov, skupin in posameznikov, pridobivajo povratne informacije.
1. Vizija in strategija ne delujeta, ko v organizaciji niso sposobni preoblikovati svoje vizije in strategije na način, ki bi bil razumljiv in ki bi bil podlaga za delovanje zaposlenih. Model kazalnikov preoblikuje vizijo v ključne strateške usmeritve, ki jih v organizaciji lahko posredujejo in uporabijo kot podlago za delovanje vseh svojih sodelavcev.
  2. Strategija ni povezana s cilji organizacijskih enot, skupin in posameznikov, zato ostaja poslovanje organizacijskih enot osredinjeno na izpolnjevanje finančnih proračunov, ki so bili vzpostavljeni v okviru tradicionalnega nadzornega procesa. Skupine in posamezniki, npr. v organizacijskih enotah, svoje cilje prilagajajo doseganju kratkoročnih in taktičnih ciljev organizacijskih enot, kar pa izključuje razvoj sposobnosti, ki bi omogočale doseganje dolgoročnejših strateških ciljev.
  3. Strategija ni povezana z razporeditvijo sredstev, ker sta proces dolgoročnega strateškega načrtovanja in proces kratkoročnega (letnega) načrtovanja še vedno

ločena. Posledica tega je, da financiranje sprotnega poslovanja in razporejanje kapitala pogosto nista usklajena s strateškimi prednostnimi nalogami. Da to presežemo, moramo vzpostaviti dolgoročne merljive in raztegljive cilje, določiti pobude in sredstva za njihovo izvajanje, uskladiti načrte in pobude med sorodnimi enotami v podjetju in določiti kratkoročne mejnike, ki dolgoročne cilje v modelu povezujejo s kratkoročnimi kazalniki.

4. Povratne informacije so taktične, ne strateške, ker se večina povratnih informacij nanaša samo na kratkoročno tekoče poslovanje. V podjetju namenjajo le malo časa pregledovanju kazalnikov, s katerimi vrednotijo izvajanje ter stopnjo uspešnosti strategije. Največja prednost uporabe uravnoteženega modela kazalnikov kot strateškega managerskega sistema je v tem, da v organizaciji lahko redno preverjajo strategijo in ne samo sprotno poslovanje.

#### *Strateško usklajevanje od zgoraj navzdol*

Izvajanje strategije se običajno začne z obveščanjem ljudi, ki so zadolženi za izvedbo strategije, ter z njihovim vključevanjem v strateški proces. Vendar se pogosto dogaja, da je strategija v organizaciji skrivnost, ki jo pozna le najožja ekipa managerjev, kar je narobe. Da bi dosegla čim večji izkoristek, mora management prenesti svojo vizijo in strategijo na celotno organizacijo in tudi na ključne zunanje sodelavce.

V organizaciji naj bi obravnavali posredovanje vizije in strategije kot notranjo trženjsko akcijo. Cilji take akcije so enaki kot pri tradicionalnih trženjskih akcijah: ozaveščati ciljno skupino ter vplivati na njeno ravnanje. Ta program ozaveščanja mora doseči cilj, ki ga lahko definirajo kot »Program za osvajanje src in glav naših ljudi«. Če zaposleni ne razumejo vizije, se z njo ne morejo niti poistovetiti, niti ne morejo v skladu z njo delati.

Zamisli o uravnoteženem modelu kazalnikov kot utelešenju strategije poslovne enote morajo biti posredovane tudi navzgor, do uprave družbe in njenega nadzornega sveta. Uravnoteženi sistem kazalnikov je lahko in naj bi bil mehanizem, s pomočjo katerega uprava podjetja predstavlja nadzornemu svetu tako strategijo družbe kot strategijo posameznih poslovnih enot.

#### *Strateške povratne informacije*

V organizaciji naj bi vzpostavili model povratnih informacij, ki naj bo pomagal, da preizkusijo, potrdijo in popravijo hipotezo, vsebovano v strategiji poslovne enote. V ta namen naj bi vpeljali pristope, ki jih bodo uporabili za pospeševanje strateškega načrtovanja.

- 180 *Korelacijska analiza:* namesto da bi sporočali informacije o vsakem kazalniku posebej v popolni neodvisnosti od drugih kazalnikov, lahko managerji pomagajo potrditi vzročno-posledična razmerja, zajeta v hipotezah, tako da izmerijo korelacijo med dvema ali več kazalniki. Če pa v določenem času ne uspejo najti korelacij, ki so opredeljene v hipotezah, imajo dokaz, da teorija, na kateri je zasnovana strategija, ne deluje.
- 181 *Managerska simulacija / analiza scenarijev:* zberejo statistične podatke iz prejšnjega leta s poudarjenimi razmerji med ključnimi spremenljivkami, nato zaprosijo skupino managerjev, naj ovrednotijo strategijo prejšnjega leta ter ugotovijo njene ključne pomanjkljivosti. Naloga managerjev je, da odkrijejo

najverjetnejše vzroke, zaradi katerih podjetje ne dosega pričakovanih izidov v povezavi s posameznimi kazalniki v modelu. Uravnoteženi model kazalnikov je torej podlaga za managersko simulacijo, ki ovrednoti nove strateške scenarije.

- 182 *Anekdotско poročanje:* v mesečnem poročilu navedemo primer, kako je posameznemu prodajalcu uspelo ustvariti nov odnos s stranko. Vključitev zgodbe ne samo popestri suhoparne finančne številke, ampak organizaciji tudi pomaga pridobiti neformalne povratne informacije. Izkušnje iz preteklosti uporabimo za vplivanje na poslovanje v prihodnosti.



### 3 UVAJANJE MODELA URAVNOTEŽENIH KAZALNIKOV V TRŽENJU

#### 3.1 Predstavitev podjetja Istrabenz plini in njegove osnovne značilnosti

Plini so posegli v družbeno življenje Slovencev, ko so na ulicah večjih mest zagorele prve plinske svetilke. Tako so v prvi polovici 19. stoletja začele nastajati mestne plinarne: Plinarna Ljubljana 1861, Plinarna Maribor 1870, Plinarna Celje 1872 leta. Z uporabo tehničnih plinov smo Slovenci dokaj hitro sledili svetu. Že leta 1909, sedem let potem, ko je Karlu von Lindeju uspela industrijska proizvodnja kisika, so v jeseniški železarni pri varjenju uporabili kisik.

Že prva leta po ustanovitvi Istrabenza, družbe za trgovaje s tekočimi gorivi in mazivi, leta 1948, se je pokazala potrebo po hitrejšem razvoju plinske dejavnosti na obalnem območju. Leta 1952 je družba začela trgovati s kuhinjskim plinom. Leto 1990 je prineslo niz prelomnih dogodkov. Istrabenzova enota Plini je postala samostojno podjetje z omejeno odgovornostjo – Istragas, d. o. o., podjetje za naftne in tehnične pline. V letu 2000 pa so se lastniki enotno dogovorili in sprejeli prvoten stari naziv Istrabenz plini zaradi boljše prepoznavnosti in istovetenja z matičnim podjetjem Istrabenzom.

Istrabenz je ob ustanovitvi Istragasa (v nadaljevanju Istrabenz plini) na to podjetje prenesel vse premoženje in dejavnost nekdanje enote Plini. Mesec kasneje je v Istrabenz pline vstopil strateški partner, družba SIAD iz Bergama (Italija), in prinesla nove možnosti razvoja na področju tehničnih plinov.

Povezava s SIAD-om je Istrabenz pline približala članicam svetovne korporacije Praxair (ZDA). Praxair, SIAD-ov solastnik, sodi med tri največje svetovne dobavitelje tehničnih plinov. Praxair ima vodilno mesto na področju aplikacij novih tehnologij uporabe tehničnih plinov. Ob nastanku podjetja Istrabenz plini je bila načrtovana smer razvoja s poudarkom na:

- 183 varnosti,
- 184 širitvi tržišča,
- 185 razvoju programov,
- 186 aktivnem članstvu v nacionalnih in mednarodnih panožnih združenjih.

Cilj podjetja Istrabenz plini je postati po kakovosti vodilno plinsko podjetje v Sloveniji. V tem času je podjetje opravilo velik korak pri osvajanju slovenskega trga. Leta 1998 je pridobilo večinski lastniški delež v Celjskih plinih, nato leta 1999 večinski delež v Europlinu Trbovlje in leta 2000 večinski delež v Plinarni Maribor.

Rast tržnega deleža je zaznamovala tudi rast celotnega prihoda družbe, kot tudi rast produktivnosti, merjena v prodanih količinah na zaposlenega. V desetletnem obdobju se je povečala za trikrat. Medtem ko je leta 1991 količinska prodaja na zaposlenega znašala 124 ton, je leta 2000 dosegala 377 ton prodanih plinov na zaposlenega.

Leta 1998 je nastala skupina Istrabenz plini, ko je podjetje pridobilo večinski delež v Celjskih plinih. Samo dve leti za tem se je skupina zaokrožila, in postala največji ponudnik utekočinjenega naftnega plina v Sloveniji. Hiter razvoj podjetja v njegovem prvem desetletju samostojnega poslovanja pa je v podjetju Istrabenz plini povzročil tudi spremembe v načinu poslovanja podjetja. S hitrim združevanjem v skupino Istrabenz plini se je število zaposlenih povečalo za štirikrat, število prodajnih mest oziroma oskrbovalnih točk pa je preseglo številko 500. Prodajni program se je poleg vseh vrst tehničnih plinov in utekočinjenega naftnega plina povečal še za zemeljski plin (Plinarna

Maribor). V letu 2001 je podjetje Istrabenz plini prevzelo in izoblikovalo enotno nabavo utekočinjenega naftnega plina za celotno skupino in tudi za druge pogodbene partnerje. Leto 2003 je bilo leto, ko je skupina Istrabenz plini razširila svojo dejavnost izven Slovenskih meja na sosednjo Hrvaško. Konec novembra 2003 je v celoti odkupila podjetje Montkemija Bakar. Tako je pričela širiti svojo dejavnost tudi na sosednji trg, kjer bo v letu 2004 posodobila polnilnico tehničnih plinov predvsem v segmentu polnjenja specialnih plinov ter pričela širiti prodajno mrežo utekočinjenega naftnega plina.

Vstop v Evropsko unijo nakazuje tudi smernice in priprave za vstop na dva najbližja sosednja trga, v Italijo in Avstrijo.

Podjetja, ki želijo konkurirati na današnjih zahtevnih trgih, morajo pristati na logiko doseganja poslovne odličnosti. Ta od njih zahteva izjemno prožno poslovanje, ki jim omogoča hitro odzivanje na spremembe v poslovnem okolju ter prilagajanje novim zahtevam kupcev. Podjetje se spoprijema z izzivom, kako pritegniti pozornost kupcev, ki se na trgu srečujejo s poplavo sorodnih izdelkov/storitev. Podjetje mora tekoče upoštevati dosežke znanstveno-tehnološkega razvoja in uvajati sodobne tehnologije ter nova poslovna načela, kot je na primer celovito obvladovanje kakovosti.

Tako bo naslednje desetletje zaznamovano z organizacijskimi spremembami, ki bodo pripomogle k znižanju stroškov poslovanja, z informacijskimi in programskimi povezavami poslovnih funkcij v skupini Istrabenz plini.

### **3.2 Izkušnje iz uvajanja modela kontrolinga v poslovanje podjetja**

Pri izgradnji informacijskega sistema v podjetjih Istrabenz in Istrabenz plini pridobi računovodski oddelek dodatno vlogo:

- 187 skrbi, da so evidentirani vsi poslovni dogodki na resničen in pošten način,
- 188 skrbi za varstvo sredstev in notranji nadzor,
- 189 skrbi za nazornost in preglednost poslovnega izida,
- 190 organizira celovito, v prihodnost usmerjeno poročanje.

Iz teh izhodišč se v računovodskem oddelku organizira služba kontrolinga, ki predstavlja po eni strani pojmovno uskladitev z računovodskim okoljem, po drugi, pomembnejši strani, pa zvezen prehod iz pretežno pasivne v pretežno aktivno vlogo pri obravnavanju poslovnih izidov. Istočasno pa pomeni kontroling podaljšano roko računovodske funkcije ter instrument poslovanja za upravo / management podjetja. Na ravni plinske skupine Istrabenz plini opravlja kontroling naslednje pomembne aktivnosti:

- 191 izdeluje metodologijo planiranja (funkcija planiranja),
- 192 podaja ocene uspešnosti poslovanja (spremljanje poslovanja in izvajanje nadzora nad doseganjem plana),
- 193 izdeluje informacijski sistem poročanja (informiranje uprave / managementa).

Uresničevanje projekta uvajanja kontrolinga je potekalo po naslednjih korakih:

1. pripravljala dela:
  - spoznavanje zasnove kontrolinga,

- anketiranje ključnih sodelavcev po področjih in funkcijah,
  - analiza izidov ankete;
2. določitev modela uravnoveženih kazalnikov:
    - analiza obstoječega modela kalkulacij,
    - prilagajanje kalkulacij vodenja stroškov po aktivnosti poslovnih procesov,
    - izobraževanje osebja po področjih;
  3. uresničevanje kontrolinga:
    - uvajanje,
    - preverjanje izidov in izdelava korekcij modela,
    - izdelava prvega letnega poročila z uporabo modela kontrolinga.

Časovni termin omenjenega projekta je bil zastavljen do konca leta 2001 oziroma je bila planirana izdelava prvega letnega poročila v januarju 2002. Pri omenjenem novem načinu dela je bilo treba paziti, da je bil model kazalnikov izdelan tako, da so bili kazalniki prepleteni v vzorčno-posledična razmerja. Vsebovali naj bi splet izidov in gibal poslovanja. Pri tem je morala biti zagotovljena opora in jasnost med soodvisnostjo preteklih finančnih izidov s sedanjimi notranjimi procesi in prihodnjim razvojem podjetja.

### **3.3 Pregled nad uporabo drugih modelov kakovosti poslovanja v obravnavanem podjetju**

Z uvedbo službe kontrolinga je ta nastavila ter oblikovala svoj model uporabnih kazalnikov za management in managerje. Omenjeni kazalniki so managementu pomagali pri nadziranju in oblikovanju politike podjetja, pa tudi usmerjali sprejemanje poslovnih odločitev k zastavljenim ciljem podjetja.

V podjetju Istrabenz plini so v kontrolingu oblikovali svoj model kazalnikov, ki so jih uporabljali pri pripravi poslovnih poročil in analiz. Tako so oblikovali skupino finančnih in nefinančnih kazalnikov. Finančni kazalniki so zajemali:

- 194 donosnost kapitala,
- 195 čisti dobiček na zaposlenega,
- 196 kosmati donos na zaposlenega,
- 197 stroške dela na zaposlenega,
- 198 količino prodanega plina na zaposlenega.

Uporabljeni nefinančni kazalniki so bili:

- 199 fizična prodaja plinov po strukturi,
- 200 skupno število kupcev,
- 201 število kupcev po vrsti plina,
- 202 število reklamacij.

Nefinančni kazalniki so prav tako pomembni kot finančni. Skupaj s finančnimi kazalniki nam služijo kot osnova za nadaljnje planiranje poslovanja v prihodnjem

poslovnem obdobju. Poleg tega služijo tudi kot pomoč pri načrtovanju kadrovske, organizacijske in poslovne politike v prihodnjem obdobju.

Letno poslovno poročilo je pripravljeno z uporabo vseh zgoraj prikazanih kazalnikov ter z dodatnim opisom nalog, ki naj bi jih izvedli v naslednjem poslovnem obdobju. Te naloge so širšega strateškega in operativnega značaja. Z njimi opisujejo cilje podjetja, ki jih pri svojem delovanju zasledujejo.

### **3.4 Zasnove uvajanja modelov uravnoreženih kazalnikov poslovanja v podjetju**

Uravnoreženi model kazalnikov ni nadomestilo za vsakodnevni merilni sistem organizacij. Kazalniki v uravnoreženem modelu so izbrani tako, da pozornost managerev in zaposlenih usmerjajo na konkurenčni napredek v organizacij. Tudi najboljše cilje in kazalnike lahko dosežemo po slabi poti. Uravnorežen sistem kazalnikov nas varuje pred kratkovidnimi omejitvami, kadar v organizaciji uporabljamo en sam kazalnik, še posebej finančni. Prav tako so možne napake pri nefinančnih kazalnikih, na primer kazalnik pravočasne dostave blaga ciljni stranki. Da zagotovimo pravočasno dostavo, povečamo zaloge, izboljšali smo kazalnik dostave, ostaja pa vprašanje zalog.

Od leta 1992 sta na hiter razvoj in rast podjetja vplivala večja osveščenost ljudi ter tudi svetovni trend uporabe plina, ne to ne le na področju ogrevalne tehnike, kjer sta klasični zemeljski plin in utekočinjen naftni plin v veliki meri izpodrinila uporabo fosilnih in trdih goriv. Oblikovanje nove skupne strategije skupine Istrabenz plini je bilo vodilo do oblikovanja ključnih ciljev, poslanstva ter temeljne strategije skupine.

Najboljši uravnoreženi model kazalnikov opisuje strategijo tako, da jo lahko razberemo iz izbora ciljev in kazalnikov ter povezav med njimi.

Najprej si moramo postaviti cilje, ki jih bomo zasledovali pri uvedbi kazalnikov. Z odgovori, kako doseči ta cilj, pa dobimo kazalnike, ki jih bomo uporabili.

#### **3.4.1 Opredelitev ključnih ciljev skupine Istrabenz plini**

Oblikovanje ključnih ciljev skupine Istrabenz plini se je pri prehodu na uvajanje uravnoreženih kazalnikov delilo na tri dele, in sicer: prvi del je zajemal oblikovanje ključnih ciljev skupine do leta 2007, drugi del je zajemal opredelitev ključnih strateških ciljev do leta 2005 oziroma do leta 2007 in tretji del je zajemal cilje skupine Istrabenz plini za leto 2003.

Ključni cilji skupine do leta 2007 so (IBP 2003, 3):

5. Postati in ostati vodilna družba na področju trženja plina v Sloveniji in širiti poslovanje v tujini.

Vodilni po (v Sloveniji):

- celotnem prihodku,
- tržnem deležu,
- dobičku,
- celovitosti ponudbe,
- pokritosti tržišča,
- kakovosti in varnosti.

6. Določeni strateški cilji za leto 2005 in leto 2007 so naslednji:  
 IBP = Istrabenz plini  
 Pl. MB = plinarna Maribor
1. Povečanje prihodkov na x mio SIT/EUR
    - sam IBP v letu 2005 = x mio SIT = y mio EUR
    - sam IBP v letu 2007 = x mio SIT = y mio EUR
    - Plinarna MB v letu 2005 = x mio SIT = y mio EUR
    - Plinarna MB v letu 2007 = x mio SIT = y mio EUR
  2. Povečati tržni delež v Sloveniji na X % (definirano po prodajnih programih)
    - leto 2005: UNP 38 %; TP 19 %; ZP 15 %;
    - leto 2007: UNP 42 %; TP 23 %; ZP 17 %;
  3. Vzpostaviti poslovodenje, planiranje in spremljanje na osnovi BSC
  4. Povečati dobiček in prosti denarni tok na x mio SIT
    - dobiček skupine IBP Slovenija za leto 2005 = X mio SIT
    - dobiček skupine IBP Slovenija za leto 2007 = Y mio SIT
    - denarni tok za leto 2005 = X mio SIT
    - denarni tok za leto 2007 = Y mio SIT
  5. Ustanovitev družb v tujini (Hrvaška, Bosna in Hercegovina)
  6. Izločevanje nestrateških aktivnosti (prenos ne strateških aktivnosti na zunanje izvajalce)
    - transport (primarni, sekundarni)
    - storitve vzdrževanje (plinskih naprav, postaj, rezervoarjev ipd.)
7. Opredelitev ciljev za leto 2003:
- Pridobitev koncesije za zemeljski plin v Novem Mestu, Mariboru in Kopru – (v zadnjem je še nedorečena zaradi neuskklajenosti v Mestni Občini Koper),
  - Ustanovitev podjetja v Hrvaški (nakup zemljišča v Zagrebu ali okolici, nakup podjetja Montkemija Bakar),
  - Vpeljava BSC v celotno skupino Istrabenz plinov,
  - Dokončati informacijski sistem v Plinarni Maribor,
  - Izdelati način motiviranja na osnovi BSC,
  - Doseči načrtovani dobiček in denarni tok (bruto dobiček IBP+PL MB = Y mio SIT).

### **3.4.2 Opredelitev strategije podjetja Istrabenz plini**

Jedro strategije je dolgoročno ustvarjati in ohranjati možnosti za pričakovano donosnost in povečanje tržne vrednosti, kar bodo v družbi dosegali z ustvarjanjem močnega strateškega položaja na tistih tržiščih, kjer se je odločila konkurirati in dosegali konkurenčne prednosti z izbranimi izdelki in storitvami. Zagotavljanje strateškega položaja je torej bistvena sestavina dolgoročnega poslovnega uspeha podjetja. V družbi

naj bi zavestno ustvarjali pogoje za akumulacijo prostega denarnega toka in realizacijo prevladujočih zmožnosti, ki podjetju omogočajo nadpovprečne finančne izide v primerjavi z glavnimi konkurenti. Strategija skupine Istrabenz plini je opredeljena takole: »Izbor smotrov in ciljev nam je bil vodilo za izoblikovanje strategije podjetja, ki jo bomo prikazali v nadaljevanju«. Tako izdelana in oblikovana temeljna strategija skupine Istrabenz plini je zajemala naslednja področja:

- 203 rast prihodkov s povečevanjem prodaje zemeljskega plina, ustanavljanje podjetij v tujini ter osvojitve velikih kupcev in intenzivne prisotnosti pri srednje velikih in srednje majhnih kupcih;
- 204 biti boljši in zanesljivejši od konkurence (na programih utekočinjenega naftnega plina, tehničnih plinov in zemeljskega plina);
- 205 zadovoljiti potrebe kupcev z zanesljivostjo, varnostjo, s skrbjo za naravno okolje, s kakovostnimi poprodajnimi storitvami, s celovitimi rešitvami, s konkurenčnimi cenami in s teritorialno pokritostjo;
- 206 osredinjanje na ključne aktivnosti (core busines), izločanje nestrateških aktivnosti (npr. transport, vzdrževanje);
- 207 nenehno zniževanje stroškov (prenos ne strateških aktivnosti na zunanje izvajalce) in iskanje cenovno ugodnih in stabilnih nabavnih virov aktivnosti: cilj je 10 % počasnejša rast stroškov od rasti kosmatega prihodka, organizacija stroškov po posameznih stroškovnih mestih oziroma prodajnih programih, določiti odgovorne osebe ter točno izdelati navodila o načinu poslovanja in sledenja stroškov po posameznih odgovornih nosilcih stroškov;
- 208 biti prvi ali drugi v večini programov in tržiščih PE v Sloveniji;
- 209 dosegati zastavljene cilje s sposobnim osebjem, z znanjem, organiziranostjo, voljo in z učinkovito informacijsko podporo; nenehno se posodabljati in spreminjati glede na nove tržne razmere (prenos nestrateških aktivnosti na zunanje izvajalce), skladno z zunanjimi trendi (konkurenco) zmanjševati zaposlenost oziroma povečati produktivno delo ter obdržati le ključne aktivnosti, spoznati in izkoristiti informacijski sistem SAP ter urediti potrebno kontinuirano izobraževanje vseh uporabnikov ter oblikovanje odgovornega tima.

Skupina Istrabenz plini se bo razvijala v smeri koncerna z družbama v Sloveniji in na Hrvaškem ter v Italiji in Bosni in Hercegovini.

### ***3.4.3 Uvajanje uravnoteženih kazalnikov v poslovanje podjetja***

#### *Delitev meril*

Pri oblikovanju in izbiri potrebnih kazalnikov glede na pomembnost smo se osredinili na naslednja merila, ki so odigrala ključno vlogo pri omenjenem procesu:

- 210 pridobimo informacije za zadnja tri leta in začnemo takoj meriti,
- 211 lahko začnemo takoj meriti,
- 212 čim hitreje začnemo meriti,
- 213 poiskati način, kako dejavnik meriti, vendar pa je izbrano merilo zelo pomembno,
- 214 dejavnika ne bomo merili, vendar naj ostane na spisku,

215 merilo ni primerno za podjetje Istrabenz plini.

Omenjene dejavnike naj bi razvrstili v tabelo, v kateri so vsi dejavniki oštevilčeni, vsakemu dejavniku je določen interval merjenja ter zaporedna številka. Poleg tega je treba še za vsak dejavnik posebej določiti interval merjenja, odgovorno službo in stopnjo pomembnosti, ki ima razpon od 1 do 6. Dejavniki so razdeljena v dve kategoriji, in sicer v primarne (to so ključni dejavniki, oštevilčeni od 1–21), ter sekundarne (manj pomembne dejavnike, oštevilčene od 22–57). Izoblikovani izhodiščni predlog vseh skupnih dejavnikov podjetja je bil podan na osnovi izvedene ankete in oblikovane skupne analize za celotno podjetje. Oblikovali smo širši spekter dejavnikov, ki so bili v nadaljevanju izbrani kot sklop 57 ključnih dejavnikov podjetja.

**Tabela 3.1** Ključna merila

Finance (finančni vidik)	Povečevanje denarnega toka in dobička:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- čisti dobiček+amortizacija,</li> <li>- čisti dobiček+amortizacija +/- sprememba neto obratnih sredstev (zaloge, terjatve),</li> <li>- ekonomska dodana vrednost (EVA),</li> <li>- zapadle terjatve in zapadle nad 30 dni,</li> <li>- zloge kot delež prihodkov,</li> <li>- donosnost kapitala.</li> </ul>
	Rast prihodkov in tržnega deleža:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- rast v SIT,</li> <li>- indeks izpolnjevanja plana,</li> <li>- indeks rasti lani/letos,</li> <li>- količinska rast,</li> <li>- tržni delež v Sloveniji (utež je prihodek programa),</li> <li>- prodaja na rezervoar.</li> </ul>
	Optimalne investicije:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- investicija kot bruto dodane vrednosti (RVC),</li> <li>- investicije v SIT,</li> <li>- amortizacija kot % prihodkov.</li> </ul>
	Obvladovanje stroškov:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- EBIT (dobiček iz rednega poslovanja) v SIT,</li> <li>- EBIT kot % prihodkov,</li> <li>- indeks doseganja stroškovnega plana v %,</li> <li>- razmerje med rastjo stroškov in rastjo celotnih prihodkov v %.</li> </ul>
Kupci (vidik poslovanja s strankami):	Zadovoljni kupci:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ocena zadovoljstva kupcev v anketi (1–5),</li> <li>- ocena zadovoljstva na sedmih ključnih dejavnikih (celovitost rešitve, teritorialna pokritost, varnost, skrb za naravno okolje, zanesljivost, poprodajna servisna storitev, ugled) anketo,</li> <li>- število izgubljenih kupcev(ključni kupci, ostali),</li> <li>- delež ključnih kupcev, ki zmanjša naročila za več kot 20 %.</li> </ul>
	Varnost in naravno okolje:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- število izgubljenih delovnih dni zaradi nesreč,</li> <li>- število kritičnih dogodkov pri kupcih,</li> <li>- letna revizija varnosti (ocena 1–5).</li> </ul>
	Celovita rešitev:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- povprečni prihodek na kupca (po programih),</li> <li>- število obstoječih kupcev z več kot enim programom,</li> <li>- število novih kupcev z več kot enim programom.</li> </ul>
	Konkurenčne cene:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- povprečna cena glede na ključne konkurente v %,</li> <li>- anketa kupcev(ocena 1–5).</li> </ul>
	Zanesljivost in poprodajne storitve:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- prihodki s storitvami,</li> <li>- rast prihodkov s storitvami,</li> <li>- povprečni dobavni rok,</li> <li>- delež prekoračenih dobavnih rokov.</li> </ul>
	Teritorialna pokritost:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- število enot kjer so IBP prvi ali drugi na nivoju programa v PE,</li> <li>- tržni delež za UNP in TP v osrednji Sloveniji,</li> <li>- skupno število rezervoarjev,</li> <li>- število novih rezervoarjev.</li> </ul>
Ugled:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- število poročanj o IBP,</li> <li>- delež negativnih in pozitivnih poročanj,</li> <li>- mesto, ugled imena Istrabenz na lestvici Kline&amp;Kline</li> </ul>	



Procesi:	Znižanje internih stroškov in produktivnost:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- prihodek na zaposlenega,</li> <li>- indeks doseganja normativov,</li> <li>- plače kot del dodane vrednosti,</li> <li>- stroški logistike in vzdrževanja kot % prihodka.</li> </ul>
	Konkurenčna nabavna cena plinov:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- nabavna vrednost blaga kot delež prihodkov,</li> <li>- znižanje nabavnih stroškov (v %),</li> <li>- nabavna cena IBP / borzna cena plina,</li> <li>- strateško tveganje nabavnih virov (ocena 1–5).</li> </ul>
	Sinergije znotraj plinov in z Istrabenzom:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- prihodki v SIT s sodelovanjem s skupino Istrabenz,</li> <li>- delež prihodkov doseženih pri glavnih dobaviteljnih skupine Istrabenz,</li> <li>- skupna nabava v SIT s sodelovanjem v skupini IBP.</li> </ul>
	Minimizacija in učinkovito odpravljanje reklamacij:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- število vseh reklamacij – pritožb,</li> <li>- število velikih reklamacij,</li> <li>- povprečni čas odprave reklamacij.</li> </ul>
	Osvojitve prvih 100 velikih strank:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- delež pridobljenih ciljnih strank,</li> </ul>
	Povečevanje prihodkov v tujini.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- rast prihodkov v tujini v %,</li> <li>- delež izpolnitve in dobička v tujini,</li> <li>- število novih kupcev v tujini.</li> </ul>
	Rast prodaje zemeljskega plina:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tržni delež v SLO v %,</li> <li>- število pridobljenih ciljnih koncesij,</li> <li>- število uporabnikov,</li> <li>- število prebivalcev na področju pridobljenih koncesij.</li> </ul>
	Intenzivna prisotnost pri malih in velikih strankah:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- število malih in srednje velikih kupcev,</li> <li>- število novih malih in srednje velikih kupcev,</li> <li>- število stikov (obiskov) s kupci,</li> <li>- število izdelanih ponudb,</li> <li>- število sklenjenih pogodb,</li> <li>- razmerje sklenjene / izdane pogodbe,</li> <li>- povprečna prodaja na pogodbo.</li> </ul>
	Obvladovanje programov in PE:	<ul style="list-style-type: none"> <li>- prihodek (vrednostno in količinsko: rast, indeks, doseganje plana,</li> <li>- primerjava lani / letos),</li> <li>- donosnost kapitala po PE in programih,</li> <li>- EBIT (dobiček iz poslovanja),</li> <li>- dodana vrednost,</li> <li>- zadovoljstvo kupcev in zaposlenih sodelavcev,</li> <li>- indeks doseganja stroškovnega plana,</li> <li>- tržni delež,</li> <li>- število novih kupcev in povprečni prihodek na novega kupca,</li> <li>- zapadle terjatve nad 30 dni.</li> </ul>

---

Zaposleni:	Jasni cilji in aktivnosti:	- Delež izpolnjenih ciljev in aktivnosti za management, - Delež zaposlenih z individualnim delovnim načrtom,
	Strateška znanja:	- Delež osvojenih strateških znanj v triletnem planu.
	Interna organiziranost:	- ocena ankete, - ocena posloводства (1–5).
	Tehnologija in IKT (informacijsko komunikacijska tehnologija):	- Število meril, ki se spremljajo on-line, - ocena informacijskega sistema (1–5), - ocena tehnološke opremljenosti podjetja (1–5),
	Zadovoljstvo zaposlenih in vzdušje:	- ocena zadovoljstva zaposlenih (1–5), - ocena zadovoljstva, - Delež bolniških do 30 dni.
	Stimulativno nagrajevanje dobrih kadrov:	- Delež pravih kadrov na ključnih pozicijah, - Delež variabilnega plačila, ki je vezan na merljive cilje.

---

Vir: IBP 2003, 47

*Ključna primarna in sekundarna merila*

V nadaljevanju so bila vsa izbrana merila ocenjena ter podana v tabelarični obliki primarnih (ključnih) in sekundarnih (manj pomembnih) meril za podjetje Istrabenz plini.

**Tabela 3.2** Primarna in sekundarna merila za IBP

	<b>Primarna merila</b>	<b>*1</b>	<b>*2</b>	<b>*3</b>
1	Rast prodaje	F	1M	PE
2	Ponderiran tržni delež	F	1L	P
3	Dobiček	F	1M	PE
4	Prosti denarni tok	F	1M	F
5	EVA	F	1M	F
6	Dnevi terjatev (povprečni plačilni rok) – kupci	F	6M	F
7	Zapadle terjatve	F	1M	PE
8	Denarni krog – dobavitelji	F	6M	F
9	Donosnost kapitala	F	3M	C
10	Indeks doseganja normativov	P	3M	T
11	Nabavna vrednost blaga, kot delež prihodkov	P	1M	N
12	Dodana vrednost	P	1M	PE
13	Razmerje med rastjo stroškov in prihodkov (-10 %)	F	1M	PE
14	Delež (%) prihodkov v tujini (ustanovitev družb, poslovni načrt)	P	1M	KO
15	Število meril (% meril) ki se spremljajo	Z	1L	C
16	Zadovoljstvo kupcev	K	1L	P
17	Zadovoljstvo zaposlenih	Z	1L	S
18	Delež izpolnjenih ciljev in aktivnosti za management	Z	3M	C
19	Delež (%) investicij v dodani vrednosti	F	1L	T
20	Letna revizija varnosti	K	1L	T
21	Delež (%) osvojenih strateških znanj	Z	1L	S
	<b>Sekundarna merila</b>			
22	IND rasti lani/letos	F	1M	PE
23	IND izpolnjevanje plana	F	1M	PE
24	Količinska rast	F	1M	PE
25	Zaloge kot % prihodkov	F	1M	C
26	Prodaja na rezervoar	F	3M	PE
27	EBIT (dobiček iz rednega poslovanja) kot % prihodkov	F	1M	PE
28	Indeks doseganja stroškovnega plana v %	F	1M	PE
29	Število izgubljenih kupcev	K	1L	PE
30	Delež ključnih kupcev, ki zmanjša naročila za več kot 20 %	K	1M	PE
31	Število kritičnih dogodkov pri kupcih	K	6M	PE
32	Prihodek na kupca po programih	K	1M	PE
33	Naša prodajna cena glede na ključne konkurente	K	3M	KO
34	Prihodki od storitev	K	1M	PE
35	Rast prihodkov od storitev	K	1M	PE
36	Število enot kjer so IBP prvi ali drugi na nivoju programa v PE	K	1L	PE
37	Skupno število rezervoarjev	K	1M	PE
38	Število novih rezervoarjev	K	1M	PE
39	Mesto in ugled imena Istrabenz (IBP; PL MB)	K	1L	C
40	Delež (%) zaposlenih z individualnim delovnim načrtom	K	1L	C
41	Delež (%) bolniške do 30 dni	Z	3M	PE
42	Ocena informacijskega sistema	Z	1L	C
43	Delež (%) variabilnega plačila, ki je vezan na merljive cilje	Z	3M	C
44	Prihodek na zaposlenega	P	1M	PE
45	Plače kot % dodane vrednosti	P	6M	PE
46	Znižanje nabavnih stroškov v %	P	3M	C
47	Prihodki v SIT s sodelovanjem s skupino Istrabenz (kupec)	P	1M	PE

48	Delež (%) prihodkov doseženih pri glavnih dobaviteljih skupine Istrabenz	P	6M	KO
49	Skupna nabavna plinov v SIT s sodelovanjem v skupini IBP	P	1M	N
50	Število vseh reklamacij	P	3M	PE
51	Število velikih reklamacij	P	6M	C
52	Delež (%) pridobljenih ciljnih strank	P	1L	KO
53	Tržni delež ZP v SLO v % v distribuciji	P	1L	PE
54	Število pridobljenih ciljnih koncesij za ZP	P	1L	C
55	Število stikov (obiskov) s kupci	P	1M	PE
56	Število izdanih ponudb	P	1M	PE
57	Število sklenjenih pogodb	P	1M	PE

*Legenda:*

\*1 – področje merjenja

\*2 – frekvenca merjenja

\*3 – ravni merjenja

Okrajšave za odgovornosti merjenja meril in interval:

1T → tedensko

C → podjetje

N → nabava

1M → mesečno

F → finance

P → prodaja, logistika

3M → kvartalno

IT → poslovna informatika

PE → poslovna enota

6M → polletno

K → služba kakovosti

S → pravno-kadrovski sektor

1L → letno

KO → kontroling

T → tehnični sektor

Z → zaposleni

Vir: IBP 2003, 9

#### *Ključni cilji in aktivnosti za leto 2003 za ključne kadre v skupini*

Ključni zaposleni imajo v skupini Istrabenz plini izdelano metodologijo, s katero na obrazcu CA1 ocenjujejo doseganja letnih ciljev ter ključnih letnih aktivnosti. Obrazec CA1 vsebuje različne vrste tabel kot pripomočke za izvajanje analiz in aktivnosti. Namen obrazca je definiranje ključnih ciljev in aktivnosti za leto 2003. Za pet ključnih ciljev je treba tudi določiti uteži pomembnosti. Seštevek vseh uteži mora dati končni znesek 1 (npr. za 20 % pomembnost uteži se vpiše kot 0,2).

Poleg ključnih ciljev zajema tudi tabelo, v katero se vnaša osem ključnih letnih aktivnosti. Polja ocena doseganja ciljev v letu 2002, ocena izvajanja aktivnosti v letu 2002, skupna ocena doseganja ciljev (0–100 %) in skupna ocena izvajanja aktivnosti (0–100 %) se izpolnjuje ob koncu vsakega četrtertletja in ob koncu leta, za katerega so bili postavljeni cilji in aktivnosti. Namen teh polj je preverjanje, kaj so v določenem obdobju v podjetju ali na poslovnem področju dosegli.

**Tabela 3.3** Ocenjevanje ciljev in aktivnosti

0 %	Cilji in aktivnosti absolutno niso bili izpolnjeni. Delavec, oddelek sta počasna. Ne dosega zastavljenih ciljev. Delavca je treba prerazporediti na manj zahtevno delovno mesto oz. zamenjati vodjo oddelka. Doseglo se je manj kot 35 % zahtevanih ciljev.
20 %	Cilji in aktivnosti so dokaj daleč od izpolnjevanja. Vsa pričakovanja niso bila izpolnjena. Potrebne so izboljšave. Delavec ali oddelek nista sposobna delati samostojno. Doseglo se je 35 do 70 % zastavljenih ciljev in aktivnosti.
40 %	Cilji in aktivnosti so dokaj blizu izpolnjevanja. Še vedno je potreben nadzor nad delavcem ali oddelkom. Z manjšimi izboljšavami se bodo cilji in aktivnosti v naslednjem obdobju dosegli. Doseglo se je 70 do 90 % zastavljenih ciljev in aktivnosti.
60 %	Cilji in aktivnosti so bili doseženi. Delavec in oddelek sta v mejah pričakovanja. Ni potrebno stalno spremljanje ampak samo občasni sestanki. Delavec in oddelek sta samostojna. Cilji so bili doseženi 90 do 110 %.
80 %	Izpolnjevanje ciljev in aktivnosti je nad pričakovanji. Delavec in oddelek kažeta znake samoiniciativnosti in si zadajata tudi dodatne naloge in cilje. Delavcu in oddelku je mogoče zaupati, da si cilje postavljata sama. Cilje in aktivnosti so dosegli 110 do 130 %.
100 %	Pričakovanja so znatno presežena. Oddelek in delavec delata tudi izven delovnega časa brez nadomestila. Popolno zaupanje v doseganje izidov tudi v prihodnje. Cilji in aktivnosti so doseženi vsaj za 130 %.

Vir: IBP 2003, 45

Tako pridobljeni podatki nam kažejo angažiranost posameznika oziroma delovne skupine pri doseganju ključnih ciljev in aktivnosti.

#### *Uporaba posameznih kazalnikov pri prodajnih procesih*

Hitra rast podjetja, nakup manjših podjetji z dejavnostjo prodaje plina, večanje tržnega deleža, ustanavljanje novih podjetji v tujini, povečevanje števila zaposlenih za 70 % kljub integriranju drugih podjetji znotraj podjetja Istrabenz plini zahteva tudi spremembe na področju managementa, v načinu vodenja ter v preoblikovanju (racionalizacije) posameznih organizacijskih enot.

Eno izmed takih področij zajema tudi trženje. Trženje je zelo širok pojem, zato smo se osredinili konkretno na področje prodaje, ki ima pomembno vlogo v podjetju in je ena izmed ključnih dejavnikov, ki vplivajo na rast in povečevanje tržnega deleža, dobičkonosnost, pridobivanje veljave podjetja v regiji ali državi ipd.

Uvajanje kazalnikov na področju prodaje smo razdelili na tri dele. Označili smo jih s kratico RAZ (R = izid, A = aktivnosti, Z = znanje), kjer v nadaljevanju opredelimo pomen posamezne kratice:

- 216 R (izid): prikazuje količinsko prodajo posameznega prodajnika kot količinsko prodajo posameznih poslovnih enot, vrednostno realizacijo, razliko v ceni (RVC), zapadle terjatve, število ponudb in število realiziranih ponudb,
- 217 A (aktivnosti): planirani obiski, realizirani obiski, nerealizirani obiski,
- 218 Z (znanje): izobraževanje, znanje o produktih, vrednote.

Delovanje prodajnih služb se je ob integraciji podjetij v skupino Istrabenz plini urejalo na podlagi teritorialne pokritosti posamezne poslovne enote. Tako se je izkoriščalo prednosti lokalnega trga in poznavanje karakteristik (posebnosti) posameznega kupca. Želja in namen prodajnika ni bila samo v povečevanju prodaje, temveč postati čim bolj povezan s stranko in ji nuditi kar najboljšo podporo pri pridobivanju znanja, nove

tehnologije, razreševanju sprotih težav, izobraževanju osebja v naši organizaciji itd. Zaradi preobsežnega števila kupcev se je bilo treba pravilno osrediniti na tiste skupine, ki so za podjetje ključnega pomena in bistveno vplivajo na izide poslovanja v podjetju. Seveda pa to ne pomeni, da ostalih ne obravnava ali pa jim ne nudi strokovne podpore, ko to potrebujejo. Vse se odvija enako, razlika je le v tem, da je takim kupcem namenjeno manjše število obiskov in manj časa, kar pa je tudi razumljivo, saj majhen porabnik plina, ki ga uporablja samo za ogrevanje, nima potrebe po strokovnih izobraževanjih ali poznavanju produkta do najmanjših podrobnosti, ker se ne sooča z enakimi težavami kot velik uporabnik, ki ima velike proizvodne procese in niz dejavnikov, ki lahko vplivajo na izide proizvodnje.

#### *Opredelitev blagovnih skupin*

Kupce razvrščamo na osnovi delitve skupin plinov. Tako delimo pline na tri osnovne skupine:

- 219 utekočinjen naftni plin (UNP),
- 220 tehnični plini (TP),
- 221 specialni plini (SP).

Osnovne skupine se delijo še na naslednje podskupine:

- 222 UNP jeklenke,
- 223 UNP mali rezervoarji,
- 224 UNP veliki rezervoarji,
- 225 UNP viličar,
- 226 TP jeklenke,
- 227 TP tekoča faza (prodaja plina v rezervoarjih),
- 228 Specialni plini,
- 229 Secur pneus.

Tako razvrščene skupine plinov se nato razvrščajo po uporabnikih glede na njihovo porabo v časovnem obdobju (npr. letno). Za prikaz izberemo skupino UNP mali rezervoarji, ki je tržno zanimiva in nam nekako vsakdanja, saj omenjene porabnike zapazimo v našem vsakdanjem življenju. Uporabniki omenjenega izdelka uporabljajo namenske posode (rezervoar – plinohram), v katere shranjujejo utekočinjeni naftni plin (UNP), ki ga uporabljajo za ogrevanje stanovanjskih ali poslovnih objektov. Volumen takih rezervoarjev je do 5 m<sup>3</sup>. Izdelek je mogoče uporabljati tudi v drugih tehnoloških poslovnih procesih, vendar so v takih primerih tehnološko izvedeni v večjih obsegih (velike plinske postaje) in večjih skladiščnih zmogljivosti. Volumen takih rezervoarjev je 50 m<sup>3</sup> in več.

V nadaljevanju prikažemo tabelo po Paretovi metodi, v kateri opredelimo tri skupine kupcev (A, B, C). Vsaka skupina ima razdelane razpone porabe (od-do), število kupcev v posameznem razponu porabe, izračunan delež posameznega razpona v skupnem deležu kupcev ter opredeljeno vrsto cene za posamezen razpon z možnimi popusti. Vsaka vrsta cene predstavlja svojo zvrst kalkulacije, ki vpliva na končno oblikovanje veleprodajne oziroma maloprodajne cene.

### **3.5 Raziskava o uporabi izbranih kazalnikov v podjetju in o njihovi vrednosti v celoviti kakovosti poslovanja**

#### ***3.5.1 Opredelitev kupcev po prodajnikih – skrbnikih***

Pred pričetkom uvajanja kazalnikov v podjetju Istrabenz plini so prodajniki izvajali terenske aktivnosti na podlagi samostojnih odločitev, mnogokrat nepovezano z drugimi prodajnimi kolegi, tako da so se dogajali primeri dvojnega obiskovanja stranke, navzkrižnih ponudb, nepoznavanja pomembnosti posameznega kupca za podjetje itd. Z razvrščanjem kupcev glede na posamezne blagovne podskupine ter njihovo razporejanje po posameznem prodajniku – skrbniku smo dosegli zaustavitev komercialnih podvajanj in neusklajenega delovanja na omenjenem področju. Pri tem velja omeniti, da sta najpomembnejši dve skupini kupcev, in sicer A in B, ki jim namenimo usmerjenost aktivnosti. Ne velja zanemarjati kupcev v skupini C, saj tudi ti sestavljajo celotno prodajno verigo skupine Istrabenz plini in del svojega prispevka k izidom poslovanja.

Kot bomo prikazali v nadaljevanju, je bila za vsakega posameznega prodajnika izdelana skupina tabel po posameznih blagovnih podskupinah, v kateri smo klasificirali stranke po pomembnosti. Vsak prodajnik je tako dobil skupino osmih tabel (osem blagovnih podskupin), v katerih so klasificirane stranke po kodah iz prodajnega programa podjetja, z realizirano količino v preteklem letu, fakturirano vrednostjo in številom obiskov. Pri tem je treba omeniti, da vsi skrbniki nimajo enakega števila kupcev. Na delitveni ključ kupcev po posameznem skrbniku so vplivale sekundarne aktivnosti posameznega skrbnika (tržne aktivnosti, kompenzacije, sejmi, pokrivanje področja iz ADR, kemikalij, strupov), ki zahtevajo določene časovne obveznosti za njihovo izvajanje.

Kupce smo razvrstili po padajočih količinah glede na posameznega skrbnika, ob tem pa je prikazana tudi RVC glede na količinsko poslovanje posameznega kupca v opazovanem obdobju oz. v celotnem poslovnem letu. Iz tabele ugotovimo, kateri kupci so za podjetje najpomembnejši, kje so največje koristi, realizirane količine, kam mora skrbnik usmerjati svoje aktivnosti ipd. To je služilo za opredelitev potrebnega minimalnega števila letnih poslovnih obiskov pri posameznem kupcu. Poslovni obiski koristijo, saj kupec čuti naše zanimanje za razreševanje možnih poslovnih težav, pa tudi možnost podpore pri razširjanju poslovnih odnosov. Na tak način se dosegajo izhodišča za do poglobljene poslovne vezi. Te vezi se nadgrajujejo s svetovalno in strokovno pomočjo, z nudenjem vseh vrst strokovnih izobraževanj (področje varnosti, tehnologije, organiziranjem strokovnih ogledov v tujini in doma, usposabljanjem kadrov ipd.), uporabe posebnih tehnologij v proizvodnih procesih ter ne nazadnje s partnerskim povezovanjem.

Poleg poslovnih obiskov je naloga skrbnikov organiziranje izobraževanja kupcev, svetovanje, razreševanje zapadlih terjatev, nudenje pomoči pri aplikativnih tehnologijah ipd.

**Tabela 3.4** Delitev kupcev po prodajniku, blagovnih podskupinah, prikaz razlike v ceni TP jeklenke

Zap. št.	Tip kupca	Šifra kupca	Naziv kupca	količina 2002 (kg)	Fakturirana kol. (v SIT)	RVC	št. obiskov / leto	Skrbnik
1	A	30006	CP	20.951	9.585.761,00	6.612.217,06	6	prod 1
2	A	60598	AT	19.211	7.865.657,90	4.990.120,35	6	prod 1
3	A	70316	KV	18.332	7.622.734,00	5.514.839,30	6	prod 1
4	A	141121	F	16.338	5.880.618,48	3.809.068,00	6	prod 1
5	A	705589	P	14.069	5.526.601,44	2.992.672,90	5	prod 1
:	:	:	:	:	:	:		prod 1
10	B	140045	UNG	9.921	3.115.810,25	1.526.188,54	4	prod 1
11	B	900384	D	7.975	2.931.462,72	224.797,03	4	prod 1
:	:	:	:	:	:	:		prod 1
29	B	220403	Š	1.802	535.764,24	418.708,80	3	prod 1
30	C	131052	ZKZ.	1.750	304.241,28	200.791,80	2	prod 1
:	:	:	:	:	:	:		prod 1
50	C	51135	VS	792	163.701,12	112.440,00	2	prod 1

Vir: IBP 2002

### 3.5.2 Količinska prodaja po poslovnih enotah

Količinska prodaja je zelo zanimiv parameter, ker nam kaže gibanje prodajnih količin po posameznih poslovnih enotah, pa tudi po posameznem prodajniku. Ob tem se izkaz posamezne poslovne enote lahko primerja z ostalimi poslovnimi enotami oziroma je razvidna uspešnost enote v primerjavi s celotnim podjetjem.

Prodaja posameznega prodajnika je prikazana po blagovnih podskupinah in v posamezni poslovni enoti.

Vsaki prodajnik izvaja prodajo vseh osmih blagovnih podskupin po opredeljenih kupcih (A, B, C) ter novo pridobljenih strankah v toku poslovnega leta. Analiza prodaje se izvede tudi za vsako posamezno poslovno enoto v sklopu celotnega podjetja. Prikaz gibanja količin v posameznih mesečnih ali celoletnem obdobju nam kaže uspešnost posameznika in poslovne enote v prodaji po posameznem prodajnem segmentu.



**Tabela 3.5** Prodaja po prodajniku in poslovni enoti

Prodajnik	blagovne podskupine	1.–12.2002	1.–12.2003	indeks 2003/02	Komentar
prod. 1	UNP-jelenka maloprodaja	150.430,00	131.535,00	87	izguba dveh preprodajalcev
	UNP-jeklenka viličar	143.050,00	141.705,00	99	nadomestilo z elekt. viličarji
	UNP-plinohram mali upor.	392.266,00	552.250,00	141	pridobitev novih kupcev
	UNP-plinohram veliki upor.				
	TP-jeklenka	100.805,00	74.053,00	73	stečaj odjemalca
	TP-plinohram (TF)	4.701.425,00	4.768.035,00	101	povečanje porabe
	Specialni plini	3.914,00	2.434,00	62	izguba kupcev
	Secur pneus	1.702,00	1.404,00	82	izguba kupcev
prod.2		:	:	:	
prod.3		:	:	:	
PE OS	UNP-jelenka maloprodaja	150.430,00	131.535,00	87	
	UNP-jeklenka viličar	143.050,00	141.705,00	99	
	UNP-plinohram mali upor.	3.160.392,00	3.221.037,00	102	
	UNP-plinohram veliki upor.	0,00	0,00	0	
	TP-jeklenka	100.805,00	74.053,00	73	
	TP-plinohram (TF)	4.701.425,00	4.768.035,00	101	
	Specialni plini	3.914,00	2.434,00	62	
	Secur pneus	2.039,00	1.548,00	76	

Vir: IBP 2002

Grobi prikaz prodaje in indeksacija izidov ne povesta, pri kateremu kupcu so nastala odstopanja, niti ne pojasnita vzrokov posameznih odstopanj. Zato je izdelana še tabela analiza prodaje kupcem (A) po blagovnih podskupinah glede na prodajnika. Tovrstna tabelarična analiza se izvaja za vseh osem blagovnih podskupin. Gibanja prodaje po opazovanem obdobju primerjamo s preteklim enakim prodajnim obdobjem. Tako dobljeni podatki prodajniku prikažejo rast ali padec prodaje posameznega kupca. Treba je ugotoviti realne vzroke za posamezno gibanje ter na tej podlagi pripraviti korektivne ukrepe. Omenjene analize se izvajajo na koordinacijskih prodajnih sestankih prodajnikov, kjer sprejemajo odločitve s točno zastavljenimi nalogami po posameznem prodajniku.

**Tabela 3.6** Prodaja po blagovnih podskupinah po prodajniku

Primer prodaje UNP jeklenk v obdobju jan–mar 2003 v Osrednji Sloveniji (prodajnik 2)

šifra kupca	kupec	prodaja kg 2003	prodaja kg 2002	razlika		vzroki
				kg 2002–03	indeks 2003/02	
100313	L	6235	5255	980	119	povečevanje proizvodnje
130341	SR	4015	3880	135	103	normalna proizvodnja
122763	U	2860	2930	-70	98	sezonski značaj
897235	K	4410	2500	1910	176	povečevanje proizvodnje
929114	KO	765	4500	-3735	17	ponudba konkurence
122785	M	0	6890	-6890	0	ukinitvev programa-zapiranje
171875	P	105	4775	-4670	2	ponudba konkurence
903478	NM	15080	13660	1420	110	ugodna lokacija, normalni trend povpraševanja
902538	BS	15650	13890	1760	113	novi porabnik v sistemu verige Mola
898606	NJ	2520	1540	980	164	preprodajalec-osvojitvev novih strank

Vir: IBP 2002

### 3.5.3 Zapadle terjatve

Ena izmed pomembnih postavk so zapadli neplačani računi kupcev dobavitelju. S tovrstno analiza prikazemo, koliko sredstev ima podjetje vezanih v obliki neizterjanih denarnih sredstev, ki jih koristi kupec namesto organizacija (prodajalec). Pri tem je res, da lahko zaračunava zamudne obresti (ki so večinoma zelo težko izterljive v celoti), toda zaradi tega se lahko znajde v neprijetnih likvidnostnih zagatah in je prisiljeno jemati drage kredite, da lahko nemoteno izvaja svojo dejavnost.

Zastavljeni cilj podjetja je nadzor denarnih sredstev v obliki neizterjanih dolgov, in sicer v višini 25 do 30 % vseh zapadlih terjatev. V ta namen se izvajanje nadzora zapadlih terjatev izvaja mesečno po poslovnih enotah in po blagovnih skupinah oz. podskupinah. Pri tem moramo povedati, da vsak skrbnik skoraj dnevno nadzoruje stanje zapadlih terjatev ter se pred poslovnim obiskom še posebej pripravi za dodatna pogajanja s kupcem ter za iskanje poti za zmanjševanje negativnega salda kupca. V nekaterih primerih pomaga iskati tudi možnost zapiranja kompenzacijskih krogov ter tako zmanjševati neizterjane zapadle terjatve.

## 3.6 Pokazatelji aktivnosti

### 3.6.1 Število stikov s kupci (planirani, realizirani in nerealizirani)

Kazalnik števila stikov s kupci nam pokaže, kako se je posamezen prodajnik v nekem opazovanem časovnem obdobju angažiral pri izvajanju zastavljenih planov obiskov. Podlaga za izdelavo potrebnega števila obiskov pri kupcih, rangiranih po razredih (A, B, C), je bil popis aktivnosti posameznega prodajnika. Omenjene aktivnosti so prodajniki beležili v svojih dnevnikih poročilih, ki so jih uporabili za izdelavo vzorcev potrebnega števila obiskov. Letna kvota števila obiskov kupcev posameznega prodajnika zajema kupce A, B in C. Obiski kupcev so proporcionalno razdeljeni po mesecih skozi vse leto. Poleg obiskov obstoječih kupcev je definirano tudi število obiskov novih kupcev.

**Tabela 3.7** Prikaz planiranih in realiziranih obiskov obstoječih in novih kupcev po prodajniku v poslovnem letu

Prodajnik 1									
Planirani in realizirani	Planirani obiski	Plan.število obiskov	Realizirani obiski	Indeks real/plan	Realizacija				
obiski kupcev	letno	mesečno	letno	obiski letno	jan–mar	apr–jun	jul–sep	okt–dec	
Obstoječi kupci	226	18,8	198	87,6	56	42	52	48	
A	86	7,2	89	103,5	36	13	13	27	
B	56	4,7	47	83,9	6	23	7	11	
C	84	7,0	22	26,2	6	2	8	6	
Novi kupci	45	3,8	18	40,0	6	4	5	3	
Skupaj	271	22,6	216	79,7	62	46	57	51	

Vir: IBP 2002

Ocenjevanje uspešnosti posameznika se odraža s kazalnikom števila stikov s kupci. V nadaljevanju bomo prikazali analizo obiskov posameznega prodajnika v določenem opazovanem obdobju (meseču) ter njegove konkretne izide na področju aktivnosti poslovnih obiskov.

**Tabela 3.8** Realizacije obiskov prodajnika v opazovanem obdobju

Mesec:		Januar	
		obiski	ind/obiskov
Prodajnik 1	planirani	23	100
	realizirani	21	91
	nerealizirani	0	0
	nep.realizirani	0	0
	št.delovnih dni	20	
	odsotnost	1	
	št. dni na delu	19	

Vir: IBP 2002

Z analizo podatkov iz tabel (3.8 in 3.9) ugotovimo možna razhajanja med zastavljenimi cilji števila obiskov in dejansko realiziranimi obiski posameznega prodajnika. Pri izvajanju analiz se soočamo z možnimi razlikami kot posledico različnih dejavnikov, ki vplivajo na končni izid. Možna bodo pozitivna odstopanja (povečano število obiskov) ali negativna odstopanja (nerealizirano število obiskov). Razlike so lahko posledica subjektivnih (npr. bolezni, redni letni dopust, izobraževanje – seminarji) kakor tudi objektivnih dejavnikov (npr. remont – kolektivni dopusti kupcev, odsotnost oziroma nedosegljivost kupca, nezainteresiranost zaradi poslovanja z drugim dobaviteljem ...). Zaradi možnih pričakovanih odmikov pri opravljanem mesečnem številu obiskov, zaradi že prej omenjenih dejavnikov, se končna ocena aktivnosti prodajnika opredeli po letnem poslovnem ciklusu. Takrat se realno ovrednoti njegovo realizacijo poslovnih obiskov in ugotovi odstopanja od zastavljenih ciljev.

### 3.6.2 Izdane in realizirane ponudbe

Eden izmed kazalnikov ugotavljanja uspešnosti prodajnikov je število izdanih ponudb v teku/obravnavi. Omenjeni podatki nam pokažejo, kolikšna je bila angažiranost in uspešnost pri dogovarjanju s strankami v nekem opazovanem časovnem obdobju. Prikaz izdanih ponudb se izdeluje mesečno po posameznem prodajniku in po osnovnih skupinah blaga (TP, UNP, SP). Glede na velikost posla komercialist – prodajnik oceni približno vrednost celotnega posla. Kako se bo odločil kupec, je v nekaterih primerih že bil dan signal prodajniku ob preliminarnih razgovorih, v določenih primerih pa pogovori zaidejo v slepo ulico (takim kupcem naj bi namenili dodatno pozornost) ali pa zamrejo in do realizacije posla ne pride. Prodajnik na osnovi svojih podatkov oz. izkušenj oceni, kolikšne so možnosti, da bo kupca prepričal v posel, oz. oceni višino vrednosti celotnega posla. V kolikor ocenjuje ali pa je seznanjen že ob začetnih pogovorih, da kupec zahteva dva dobavitelja pri dobavnem procesu, upošteva omenjena pričakovanja in izdela oceno tehtane vrednosti pričakovanega posla (pričakovano vrednost lastnega posla v celotnem poslu).

Kot smo že navedli, nam omenjeni pritoki pokažejo, kolikšen je naš pričakovani delež v primerjavi z razpoložljivo vrednostjo celotnega posla. To pa delno kaže na to, koliko je kupec pripravljen sodelovati s podjetjem oz. kako je konkurenca agresivnejša pri sklepanju poslov ter uspešnejša od našega podjetja.

Slabosti omenjenega sledenja se kažejo predvsem v tem, da so tehtane vrednosti odvisne od subjektivnih ocen posameznikov in nas nizke ocene lahko odvrnejo od nadaljnega angažiranja pri stranki (še posebej, če je ta zahtevnejša v postavljanju poslovnih meril in zahtev, kot so npr. cena, dobavni rok, označevanje blaga, poprodajne storitve ipd.).

**Tabela 3.9** Pregled izdanih – realiziranih ponudb UNP v juniju 2003

Prodajnik	Število izdanih ponudb	Vrednost ponudbe	UNP		Indeks real./tehtana vred	Indeks real./vred. ponudbe
			Tehtana vrednost	Realizirana vrednost		
Prodajnik 1	2	1.550.000	235.000	220.000	93,6	14,2
Prodajnik 2	4	19.170.000	18.964.000	14.300.000	75,4	74,6
Prodajnik 3	1	500.000	375.000	425.000	113,3	85,0

Vir: IBP 2002

### 3.7 Kazalnik izobraževanja

Nenehno izobraževanje in spremljanje ter raba novih znanj so postali osnova modernih podjetij, ki se želijo uveljaviti, obstati ali napredovati na nenehno spreminjajočem se tržišču. Zato so človeške sposobnosti kot konkurenčna prednost postale pomemben segment v poslovni filozofiji mnogih podjetij.

### 3.8 Snovanje, doseganje in kontroliranje smotrov in ciljev v podjetju kot kazalnik kakovosti poslovanja

Podjetje Istrabenz plini so je v kratkem času desetih let od svojega nastanka spremenilo iz enote Plini v Istrabenzu v plinsko skupino štirih povezanih podjetij. V bližnji

prihodnosti želi postati mednarodno podjetje s pomembnim tržnim deležem pri prodaji utekočinjenega naftnega plina in tehničnih plinov.

Tavčar je v svojem delu Strateške razsežnosti managementa opredelil pojem smotrov kot: »Smotri so najbolj temeljni in trajni cilji organizacije in merijo na izpolnjevanje interesov vplivnih udeležencev organizacije. Smotri tvorijo s podrejenimi cilji hierarhijo ciljev organizacije.« (Tavčar 2000, 3)

Takemu razvoju podjetja naj bi sledila tudi razvoj in način obvladovanja podjetja z uporabo modernih informacijsko-komunikacijskih tehnologij, sodobnih ekonomskih orodij in novejših organizacijskih oblik vodenja. Management v podjetju Istrabenz plini je kljub že utečenemu načinu poslovanja s klasičnimi kazalniki (glejte SRS) v preteklem obdobju vpeljal še sistem BSC kazalnikov ter na ta način spodbudil začetek združevanja preteklih finančnih izidov z današnjimi notranjimi procesi in bodočim razvojem podjetja. Ob tem so bili opredeljeni oz. zadani cilji: opredelitev planskih ciljev po ravneh odločanja, standardizacija poročil (vsebina, način in čas poročanja), določitev skrbnikov priprave poročil in uporabnikov poročil ter opredelitev meril uspešnosti glede doseganja ciljev.

Merjenje se izvaja glede na področje v organizaciji, pri čemer se poslužuje absolutnega merjenja (npr. količinska prodaja, vrednost prodaje, količina proizvedenih proizvodov) ali pa načina primerjalnega merjenja, kjer je bila meritev podvržena subjektivnim dejavnikom (merjenje zadovoljstva zaposlenih, fluktuacijo osebja in njene vzroke). Tako so meritve v prodajnih procesih osnovnih skupin plina dale izide, na podlagi katerih so managerji ugotovili učinkovitost prodajnega sektorja pri doseganju zastavljenih ciljev podjetja.

Prav tako se del postopkov merjenja izvaja skladno z normativi ISO 9001, ki jih podjetje uporablja od leta 1997. To potrjuje, da je podjetje sposobno obvladovati nabavne, proizvodne, prodajne, organizacijske in tehnološke postopke. Z urejenostjo vseh prvin poslovnega procesa zagotavlja svojim kupcem kakovostne izdelke oz. storitve ter poprodajne storitve, kot npr. pomoč pri usposabljanju ljudi za delo z nevarnimi snovmi, svetovanje na področju uvajanja plinov v tehnološke procese ... Skladno z normativi ISO 9001 se izvajajo redne notranje in zunanje presoje. Toda sama pridobitev certifikata ISO 9001 ter njegova klasična uporaba ne zadoščata več. Treba je nadgrajevati obstoječe standarde in se prilagajati višjim kakovostnim zahtevam tržišča. Management bi se moral osredinjati k doseganju in izvajanju naslednjih sodil: osredinjenje na odjemalca, partnerstvo z dobavitelji, razvoj ljudi in zavzetost, procesi in dejstva, neprestano izboljševanje ter inoviranje, voditeljstvo in skladnost s smotrom, odgovornost javnosti in usmerjenost k izidom (povzeto po Kralj 2003, 246), za pridobitev priznanja Republike Slovenije za poslovno odličnost, ki se zgleduje po evropski nagradi za kakovost. Ob tem lahko zaključimo, da omenjena prva hipoteza ne drži v celoti in bo za njeno potrditev in realizacijo potrebnega še veliko vložnega dela in truda.

Samo uvajanje in aplikacija standardov ni dovolj za zagotavljanje trajnejšega obstoja podjetja. Da bi podjetje obstajalo in se še naprej razvijalo, je treba tudi na področju vodenja in upravljanja imeti orodja za podporo managementu, za lažje vodenje in usmerjanje organizacije k zastavljenim ciljem. Pri širjenju dejavnosti je treba tehtati različne možnosti, odločati se med različnimi možnostmi. Kako vložiti sredstva, da se zagotovi njihovo vračanje in potrebna implementacija le-teh. Pri takih odločitvah ne zadoščajo klasični kazalniki. Da se izognemo ugibanju, si moramo pomagati z napovedmi, trendi in prognozami. Tako lahko potrdimo drugo hipotezo o obstoju

kazalnikov v organizacijski enoti trženja, ki odražajo stanje kontrole in nadzora tržišča, kupcev, poslovnih enot in tudi posameznih komercialistov. Ti kazalniki v zadostni meri pokrivajo potrebe managementa pri izvajanju analiz in sprejemanju nadaljnjih poslovnih odločitev.

Tretja hipoteza navaja obstoj tako obveznih kot neobveznih standardov kakovosti poslovanja. Pri tem se poraja vprašanje, ali so bolj pomembni obvezni standardi ali neobvezni? Na to vprašanje imamo odgovor. Med obvezne standarde spadajo obvezni računovodski standardi, ki so obvezna in z zakonom predpisana sestavina. Ob omenjenih standardih se uporabljajo tudi neobvezni, kot na primer: ISO standardi. Ti niso obvezni, so pa koristni za normalen poslovni razvoj organizacije ter za njeno uveljavitev v poslovnem svetu, za njen ugled, kakovost ipd. Vsekakor v današnjem času pomembnost standardov in certificiranja sistemov kakovosti narašča. Markič v svojem delu *Inoviranje procesov kot pogoj za odličnost poslovanja (2003)* nazorno prikaže razvoj in nadgradnjo dopolnjujočih se standardov kakovosti kot pot za doseganje poslovne odličnosti kot najširšega pojmovanja kakovosti poslovanja. Torej lahko rečemo, da tretja hipoteza potrjuje pomembnost obveznih standardov kakovosti poslovanja in je pritrtilna.

#### **4 POVZETEK RAZISKAVE O UPORABI IZBRANIH KAZALNIKOV TER PREDLOGI PREDLAGANIH UKREPOV**

Zgodovinski razvoj človeštva nas vodi skozi različna obdobja razcveta posameznih civilizacijskih kultur. Vsak tovrsten razcvet je dosegel svoj vrhunec, ki mu je nato sledil propad vladajoče kulture, vsaka pa je pustila svoj prispevek človeštvu. Ob tem je človek venomer opazoval okolico ter težil k doseganju ugodnejših in zanj boljših izidov. Zametki kakovosti so bili zapaženi pred tem že v času upravljanja velikoserijskih proizvodenj, kot npr. avtomobilska industrija v ZDA (Ford). Obdobje druge svetovne vojne bil čas gorja in drame človeštva, toda ob tako velikih dogodkih prihaja do velikih sprememb v sistemih vodenja, upravljanja, organiziranja in do procesnih sprememb. To je bilo obdobje, ko so se uveljavili procesi proizvodnje po tekočem traku, saj je bilo treba v kratkem času izdelati ogromno količino orožja. Ti izdelki pa so morali izpolnjevati določene zahteve kakovosti, ki so vplivale na končni izid dogodkov. Sledilo je obdobje, ko so veliki poraženci druge svetovne vojne v kratkem času postali vodilni na področju gospodarstva. Obrestovalo se je vlaganje v tehnološki razvoj, pri čemer niso zanemarjali kakovosti, celo obratno, bila je vodilni sinonim njihove industrije. Različni avtorji, kot so npr. Pivka, Kralj, Šoštar, Markič, Kaplan in Norton ter Polajnar pojasnjujejo pomen kakovosti poslovanja organizacije. Tudi današnji management se nenehno uči in prilagaja ter izpopolnjuje na področju vodenja in upravljanja s pomočjo vpeljevanja modelov kakovosti. Ne nazadnje se današnji management sooča z novim izzivom, in sicer z doseganjem odličnosti organizacije.

Pri obravnavanju pojma kakovosti se srečamo s pojmom meril. Ni dovolj samo doseči nek cilj, treba ga je tudi meriti, saj le tako vzpostavimo način merjenja (kupcev, dobaviteljev, reklamaciji, izmeta itd.). Vendar se moramo tudi ob tem zavedati, da vse meritve niso ekonomsko upravičene, zato v takih primerih uporabljamo metode ocenjevanja.

Vse pogosteje se v poslovnem svetu srečujemo s še enim pojmom. To je kazalnik, ki pomeni izkazovanje nekega stanja med primerjavo dveh velikostih. Avtorji, kot so Biloslavo, Rebernik, Kavčič, Turk, prikazujejo različne načine razvrščanja kazalnikov v poslovni praksi. Novost na tem področju so obvezni kazalniki po SRS, ki so obvezen element prilog k letnim računovodskim izkazom pri zunanjem poročanju. Pri tem morajo letna poročila vsebovati enajst obvezujočih kazalnikov.

Kontroling je služba znotraj organizacije, ki jo lahko poimenujemo »krmilo« podjetja. Začetki kontrolinga imajo korenine v ameriški ekonomiji, kjer so ga prvi pričeli uvajati in uporabljati v praksi. Tako se danes o kontrolingu mnogo govori v Evropi. Veliko organizaciji je v svoje poslovanje vpeljalo službo kontrolinga, ki je prevzela funkcijo krmarja oz. motorja organizacije. Kontroler kot izvajalec posamezne funkcije ima zahtevno nalogo kot povezovalac različnih služb znotraj organizacije, imeti mora sposobnost opazovanja, usklajevanja in oblikovanja posameznih načrtov v celostni načrt ter delovati nevtrarno, brez stranskih pritiskov. Ob tem kontroler pri izvajanju svojega dela uporablja orodja, kot so npr.: vitki management, ciljni strošek, ABC analizo, SAPP itd.

Za obdobje po drugi svetovni vojni je značilna hitra rast gospodarskega razvoja. Hiter razvoj je vplival tudi na spremembe življenjskih navad ljudi, pa tudi na poslovno filozofijo organizaciji. Spremenjena poslovna filozofija se je odražala na področju obvladovanja kupcev, pozornosti kupčevih želja in zahtev, povezovanja s kupcem v partnerstvo, izobraževanjem, kvalitetnejšimi poprodajnimi storitvami itd. Omenjena spoznanja sta Kaplan in Norton povzela v svojem delu Uravnoreženi sistem kazalnikov.

Omenjeno delo ne smemo jemati kot razvoj novega sistema kazalnikov, temveč kot razvoj novega managerskega sistema s pomočjo uravnoveženih kazalnikov. Zajela sta štiri osnovne vidike (finančni vidik, vidik notranjih poslovnih procesov, vidik poslovanja s strankami ter vidik učenja in rasti).

Obravnavanje finančnega vidika nas popelje do finančnih ciljev, ki se razlikujejo na vsaki stopnji življenjskega cikla (rast, zrelost, upadanje) poslovne enote. Poslovne enote lahko v fazi rasti poslujejo z negativnim denarnim tokom, ta pa naj bi se spremenil v fazi zrelosti, ko se izvajajo naložbe v nenehne izboljšave. Upadanje je faza, ko poslovna enota črpa sadove prejšnjih dveh obdobj. Značilnost omenjenega obdobja je vlaganje samo v vzdrževanje opreme oz. zmogljivosti.

Današnji kupci niso podobni kupcem izpred tridesetih let, ko je bila cena poglavitni dejavnik pri sklepanju poslov. Novodobni kupci imajo izoblikovana visoka merila in zahteve do dobaviteljev tako na področju kakovosti izdelkov, poprodajnih storitev, poznavanja lastnega produkta, svetovanja itd.

Kazalniki notranjih poslovnih procesov so usmerjeni na notranje procese, ki bodo najbolj vplivali na zadovoljstvo strank in na doseganje finančnih ciljev organizacije. Prav tako je izobraževanje osebja področje, s katerim se ukvarja vedno več organizacij. Management se zaveda pomena in konkurenčne prednosti izobraženega in uččega se osebja. Vlaganje v znanje vodi do osebnega zadovoljstva zaposlenih. Ob tem pa se tako lastniki kot management zavedajo, kako pomembno je imeti zadovoljnega delavca. Zadovoljni delavec pozitivno vpliva na svojo okolico, to pa pomembno vpliva na kupca in na uspeh organizacije.

Opis nastanka in kronoloških dogodkov razvoja podjetja nas popelje skozi različna družbeno-lastninska obdobja, kot npr. obdobje komunizma, socializma in ne nazadnje začetne oblike »kapitalizma«. V zadnjem obdobju, leta 1990 je prišlo do ustanovitve podjetij z mešanim kapitalom. Na slovenski trg je stopil italijanski kapital, ki je prinesel nekaj novega znanja na področju aplikativnih tehnologij ob uporabi tehničnih plinov. Podjetje je sledilo novim trendom tudi na drugih poslovnih področjih. Tako je v kratkem času posodobilo svoje poslovanje s postavitvijo novega informacijskega sistema in uvajanjem kontrolinga kot službe, ki pripomore k usmerjanju organizacije proti zastavljenim ciljem. Kontroling si je v času svojega delovanja vzpostavil svoj model kazalnikov, ki jih je management uporabljal pri izoblikovanju poslovnih odločitev. Ob uporabi klasičnih kazalnikov je organizacija sprejela odločitev za vpeljavo BSC kazalnikov po dveh znanih avtorjih – Nortonu in Kaplanu, ki sta v svojem delu Uvajanje BSC kazalnikov prikazala štiri osnovne vidike poslovanja. Uvajanje BSC kazalnikov se je odražalo tudi na oblikovanju ključnih ciljev. Ti so bili oblikovani na tri glavne cilje – postati in ostati vodilna družba v plinski dejavnosti, opredelitev strateških ciljev za leto 2005 in 2007 ter opredelitev ciljev za leto 2004. Opredelitev ciljev je bilo vodilo managementu za oblikovanje strategije ter za oblikovanje in izbiro potrebnih kazalnikov.

Management se je s pomočjo zunanje institucije in delovne skupine IBP osredinil na ključna merila po njihovi pomembnosti. Izbrana merila so bila razdeljena na primarna (pomembna) in sekundarna (manj pomembna). Vzporedno z opredeljevanjem ključnih ciljev za organizacijo so opredeljevali tudi osebne cilje managerjev z določanjem osebnih prioritet ter frekvenco merjenja podatkov.

Rast podjetja z metodo prevzemanja manjših podjetij in njihovo integracijo v sistem Istrabenz plini je zahtevala reorganizacijo skupnih služb ter izoblikovanje poslovnih enot s točno opredeljenim območjem delovanja. Tovrstna reorganizacije je bila



izvedena tudi na področju trženja, saj so se tako izognili neusklajenemu delovanju tržnikov na terenu (angažiranje dveh prodajnikov za istega kupca). Pozitivni učinki reorganizacije so bili vidni tudi na področju zmanjševanja stroškov, kot npr.: uvedba enotne računovodske službe za celotno skupino, poenotena nabava za celotno skupino Istrabenz plini, poenoten informacijski sistem, racionalizacija na področju proizvodnih procesov (boljša izkoriščenost polnilnic, logistike, servisnih storitev), poenoteno upravljanje z zalogami znotraj skupine Istrabenz plini itd.

Proces uvajanja modela BSC kazalnikov je zajel vse poslovne funkcije v organizaciji. Osredotočili smo se na področje trženja, kjer je bila prikazana uporaba kazalnikov. Izvedene so bile poenotene klasifikacija blaga, delitev kupcev po ABC metodi (Paretovo načelo) po posamezni blagovni skupini, opredelitev kupcev po posameznem skrbniku, sledljivost poslovnih aktivnosti skrbnikov in njihovih poslovnih rezultatov tako posameznika kot celotne skupine Istrabenz plini.

Količinska prodaja je zanimiv pokazatelj poslovnih aktivnosti prodajnikov v posamezni poslovni enoti ter na ravni celotne organizacije. Največja pozornost velja kupcem A, čeprav je pomemben vsak, še teko majhen kupec. Podatke gibanja prodaje je treba natančno in skrbno analizirati ter izvajati analize njihovega uspeha, predvsem pa neuspeha. Poznavanje vzrokov nastanka določenih poslovnih rezultatov omogoča pravočasno in takojšnje ukrepanje managementa. Uspešnost prodajnih aktivnosti ni zaključena s prodajo izdelka oz. storitve, temveč s poravnavo nastalih obveznosti z naslova posla. Analiza zapadlosti terjatev oziroma odprtih postavk nam kaže na višino vezanih denarnih sredstev pri kupcih. Previsoka vezana sredstva pri strankah lahko vodijo podjetje do likvidnostnih težav pri rednem poslovanju, kar sili organizacijo v najem dragih kreditov za nemoteno poslovanje. S pomočjo kazalnikov zapadlih terjatev po skrbniku in posamezni poslovni enoti se ugotavlja uspešnost obvladovanja odprtih zapadlih obveznosti kupcev.

Skrb za obstoječe kupce, glede na rang posameznega kupca, se izkazuje v realizaciji števila letnih poslovnih obiskov, ki je razvidna iz poslovnih poročil posameznega skrbnika. Uspešnost se vrednoti na ravni letne kvote opredeljenega minimalnega števila obiskov.

Dogovarjanje in sklenitev posla je zahteven in včasih dolgotrajen postopek, kjer se nikoli ne ve, ali bo vloženi trud obrodil zelene sadove. Prodajnik mora izvesti več poslovnih obiskov, predstavitev produktov oz. tehnologij, demonstracij, poslovnih ekskurzij, da bi dosegel zeleni cilj. Ob tem pa se mora soočiti s poslovnimi ponudbami konkurentov in jih prekašati. Izkušnost prodajnika igra pri tovrstnih poslovnih stikih pomembno vlogo. Izostren čut poslovnosti pove prodajniku, kolikšna je verjetnost, da bo posamezen posel realiziran delno ali v celoti. Pregled izdanih-realiziranih ponudb po blagovnih podskupinah kaže pričakovani finančni učinek v primerjavi s pričakovano vrednostjo celotnega posla. Ob tovrstnih analizah se moramo zavedati, da so tehtane vrednosti poslovnih dogodkov lahko izpostavljene subjektivnim ocenam prodajnikov in so zato možna odstopanja.

Vse glasnejša postajajo spoznanja managementa o pomembnosti izobraženega osebja, pa tudi o pomembnosti učeče se organizacije. Znanje postaja ena izmed strateških prednosti organizaciji. Kaplan in Norton sta v svojem delu »uravnoteženi sistem kazalnikov« opredelila pomembnost človeških virov kot poglaviten element konkurenčne prednosti. Tovrsten način sledenja izobraževanja lastnega osebja je podjetje Istrabenz plini vpeljalo znotraj svojega sistema poslovanja.

Management podjetja je opredelil izbor kazalnikov, ki jih uporablja pri izvajanju in sprejemanju svojih poslovnih odločitev. Ne moremo pa prezreti dejstva, da v svetu vodilne organizacije in korporacije uporabljajo še druge pomembne kazalnike, ki izkazujejo uspešnost poslovnih politik organizacij in tudi sposobnosti managementa. Zato bi v ta namen managementu predlagali vpeljavo dodatnih modelov ocenjevanja organizacije, managementa ter drugih poslovnih elementov, ki izkazujejo položaj organizacije glede na ostale znane organizacije. Tovrstni modeli ocenjevanja bi morali zajemati vrednotenje naslednjih področij: inovativnost, kakovost managementa, usposobljenost osebja, uporaba sredstev organizacije, finančna solventnost (solidnost), dolgoročna vrednost investicij, odgovornost do okolja, globalnost, kakovost izdelkov/storitev (Chen 2002, 32).

Tudi drugi predlog je namenjen managementu in se nanaša na uporabo standardov kakovosti ISO 9001. Podjetje uporablja pridobljeni certifikat kakovosti poslovanja kot veleva poslovnik, vendar v vseh letih pridobitve ni management kakovosti vpeljal nobene nadgradnje v omenjenih standardih. Potrebna bi bila izvedba nadgradnje obstoječih standardov kakovosti z opredelitvijo novih ciljev, kot so: slovenski standard kakovosti ali pa pridobitev evropske nagrade za kakovost.

Zavedamo se, da je predloge lažje pisati kot jih uresničiti, vendar samo nadgrajevanje in izboljševanje kakovosti poslovnih procesov, poslovanja in upravljanja organizacije omogočajo doseganje zastavljenih ciljev.

## LITERATURA IN VIRI

### *Literatura*

- Babič, Marjan. 2001. Management kakovosti. V *Management, kakovost, razvoj*. Koper: Visoka šola za management.
- Biloslavo, Roberto. 1999. *Metode in modeli za management*. Koper: Visoka šola za management.
- Brigham, Eugene F., Louis C. Gapenski in Phillip R. Doves. 1999. *Intermediate financial management*. Orlando: Dryden.
- Chen, Christine Y. 2002. The world's most admired copmanies 2002. *Fortune*, March 4<sup>th</sup>, 26–32.
- Cooper, Robin in Bruce W. Chew. 1996. *Control tomorrow's costs trough today's designs*. Boston: Harvard Bussines Press.
- Gates, Shaldon. 1993. *101 business ratios*. London: Century Business.
- Slovar slovenskega knjižnega jezika*. 1994. Ljubljana: Slovenska akademija znanosti in umetnosti, Inštitut za slovenski jezik Frana Ramovša.
- Stern, Joel M., John S. Shiely in Irwin Ross. 2003. *EVA kot izziv*. Ljubljana: GV založba.
- Kaplan, Robert S. in David P. Norton. 2000. *Uravnotežen sistem kazalnikov*. Ljubljana: GV založba.
- Kaplan, Robert S. in David P. Norton. 2001. *Strateško usmerjena organizacija*. Ljubljana: GV založba.
- Kavčič, Slavka. 2001. Podrobnejša predstavitev osnutkov Slovenskih računovodskih standardov SRS 20, SRS 23 in SRS 29. *Zbornik referatov 4. letne konference preizkušenih računovodij*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Koletnik, Franc. 2001. *Temeljno znanje o kontrolingu, kontrolerju in stroških*. Ljubljana: Orgos.
- Kovač, Jure. 1999. *Sodobne oblike in pristopi pri organiziranju podjetji in drugih organizacij*. Kranj: Moderna organizacija.
- Kralj, Janko. 1998. *Temelji managementa in naloge managerjev*. Koper: Visoka šola za management.
- Kralj, Janko. 2003. *Management*. Koper: Visoka šola za management.
- Križaj, Franc. 1997. *Kontroling in kontroler v praksi*. Ljubljana: Gospodarski vestnik
- IGC International Group of Controlling. 2000. *Kontrolerjev slovar*. Ljubljana: Orgos.
- Melavc, Dane. 2002. *Controlling*. Kranj: Moderna organizacija.
- Markič, Mirko. 2003. *Inoviranje procesov kot pogoj za odličnost poslovanja*. Doktorska disertacija, Univerza v Mariboru, Fakulteta za organizacijske vede Kranj.
- Pivka, Marjan. 2000. *Management kakovosti*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
- Polajnar, Andrej. 1997. *Proizvodni management*. Maribor: Fakultetaza strojništvo.

- Rebernik, Miroslav. 1997. *Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Šostar, Adolf. 2000. *Management kakovosti*. Maribor: Fakulteta za strojništvo.
- Tavčar, Mitja. 2000. *Strateške razsežnosti managementa*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta in Koper: Inštitut za razvoj managementa in Visoka šola za management.
- Turk, Ivan, Slavka Kavčič in Majda Kokotec-Novak. 2000. *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Turk, Ivan et al. 1999. *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Zelenika, Ratko. 2000. *Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela*. Rijeka: Ekonomski fakultet u Rijeci.
- Slovenski računovodski standardi 2001*. 2002. Ljubljana: Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Slovar slovenskega knjižnega jezika*. 1994. Ljubljana: Državna založba Slovenije

#### *Viri*

- IBP Istrabez plini. 2002. *Optimizacija prodaje*. Interno gradivo, Istrabez plini Koper.
- IBP Istrabez plini. 2003. *Sistem uravnoteženih kazalnikov za skupino Istrabez plini*. Interno gradivo, Istrabez plini Koper.
- Slovenski standard SIST ISO 9001:2000*. 2000. Ljubljana: Urad Republike Slovenije za standardizacijo in meroslovje.