Kontroling kao determinanta uspješnosti malih poduzeća u Hrvatskoj

Helena, Gereci

Master's thesis / Diplomski rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Organization and Informatics / Sveučilište u Zagrebu, Fakultet organizacije i informatike**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:211:323996

Rights / Prava: Attribution 3.0 Unported/Imenovanje 3.0

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
FAKULTET ORGANIZACIJE I INFORMATIKE
VARAŽDIN

Repository / Repozitorij:

Faculty of Organization and Informatics - Digital Repository

zir.nsk.hr

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U ZAGREBU

FAKULTET ORGANIZACIJE I INFORMATIKE

V A R A Ž D I N

Helena Gereci

KONTROLING KAO DETERMINANTA USPJEŠNOSTI MALIH PODUZEĆA U HRVATSKOJ

DIPLOMSKI RAD

Varaždin, 2019.

SVEUČILIŠTE U ZAGREBU

FAKULTET ORGANIZACIJE I INFORMATIKE

V A R A Ž D I N

Helena Gereci

Matični broj: 44755/16-IZV

Studij: Ekonomika poduzetništva

KONTROLING KAO DETERMINANTA USPJEŠNOSTI MALIH PODUZEĆA U HRVATSKOJ

DIPLOMSKI RAD

Mentor/Mentorica:

Izv.prof.doc.dr.sc. Vladimir Kovšca

Varaždin, lipanj 2019.

Helena Gereci

Izjava o izvornosti

Izjavljujem da je moj diplomski rad izvorni rezultat mojeg rada te da se u izradi istoga nisam koristio drugim izvorima osim onima koji su u njemu navedeni. Za izradu rada su korištene etički prikladne i prihvatljive metode i tehnike rada.

Autor/Autorica potvrdio/potvrdila prihvaćanjem odredbi u sustavu FOI-radovi

_____

Sažetak

Današnji poslovni svijet prepun je neizvjesnosti i okolina je ekstremno dinamička stoga se u poduzeća uvodi odjel kontrolinga kao podrška menadžmentu. Kontroling je u praksi dokazan kao jedan od najznačajnijih funkcija u rješavanju konkretnih problema. Pruža stručnu podršku i pomaže u procesima odlučivanja, vođenja i upravljanja. Osnovna funkcija kontrolinga je osigurati pravovremene i pouzdane informacije, savjetovati koristeći alate i instrumente kontrolinga u svrhu postizanja ciljeva poduzeća. U radu su obrađeni teorijski pojmovi kontrolinga, objekti i vrste kontrolinga, s posebnim naglaskom na uvođenje kontrolinga u poduzeće i analiziranje provedenih istraživanja s područja kontrolinga u svijetu i Hrvatskoj te u malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj.

Ključne riječi: kontroling, kontroler, instrumenti, organizacija, malo i srednje poduzeće

Sadržaj

1. Uvod 1

1.1. Predmet i cilj rada 1

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja 1

1.3. Sadržaj i struktura rada 1

2. Kontroling 3

2.1. Pojmovno određenje kontrolinga 3

2.2. Razvoj kontrolinga 4

2.2.1. Kontroler kao registrator 4

2.2.2. Kontroler kao navigator 6

2.2.3. Kontroler kao inovator 7

2.3. Zadaci kontrolinga 7

2.4. Objekti kontrolinga 10

2.4.1. Sustav vrijednosti 11

2.4.2. Sustav planiranja 11

2.4.2.1. Objekti planiranja 13

2.4.3. Sustav kontrole 14

2.4.4. Informacijski sustav 14

2.4.4.1. Objekti informiranja 15

2.4.5. Sustav organiziranja 17

2.4.6. Sustav upravljanja ljudskim potencijalima 17

2.5. Instrumenti kontrolinga 18

2.5.1. SWOT analiza, TOWS matrica i BCG matrica 20

2.5.2. Benchmarking 20

3. Uvođenje kontrolinga u organizaciju 23

3.1. Organizacija kontrolinga 23

3.2. Vrste kontrolinga 24
3.2.1. Operativni kontroling 24
3.2.2. Strateški kontroling 25
3.2.3. Kontroler kao moderator 30
3.3. Sistematizacija koncepcija kontrolinga 30
3.3.1. Računovodstveno orijentirana koncepcija 30
3.3.2. Informacijski orijentirana koncepcija 31
3.3.3. Upravljački orijentirana koncepcija 31
3.3.4. Načela praktičara 32
3.3.5. Upravljačko računovodstvo 32
3.4. Alati kontrolinga 32
3.4.1. ABC analiza 33
3.5. Utjecaj vanjskih uvjeta na kontroling 33
3.6. Utjecaj unutarnjih uvjeta na kontroling 34
4. Provedena istraživanja iz područja kontrolinga 37
4.1. Kontroling u svijetu 37
4.1.1. Kontroling u SAD-u 38
4.1.2. Kontroling u Francuskoj 38
4.1.3. Kontroling u Njemačkoj 39
4.2. Kontroling u Hrvatskoj 40
4.2.1. Kontroling u malim i srednjim poduzećima 40
4.2.2. Metodologija i instrument istraživanja 42
4.2.3. Rezultati istraživanja 43
4.2.4. Rasprava 50
5. Zaključak 51
6. Literatura 52

Popis slika 54
Popis tablica 55
Popis grafičkih prikaza 56
Prilog 1. 57

1. Uvod

1.1. Predmet i cilj rada

Identifikacija problema vezana je uz uvođenje i provedbu funkcije kontrolinga u malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj. Temeljni predmet ovog rada je činjenica nedovoljnog poznavanja funkcije kontrolinga, primjena te funkcije te kako i na koji način kontroling kao samostalna funkcija omogućuje efikasnije poslovanje malih i srednjih poduzeća u Hrvatskoj. Kako bi se predmet ovog rada mogao ostvariti, potrebno je analizirati primjenu i uvođenje kontrolinga u mala i srednja poduzeća putem anketnog upitnika.

Cilj rada je utvrditi i definirati pojam kontrolinga te primjenu funkcije kontrolinga u malim i srednjim poduzećima. Iz samog istraživanja, vide se ciljevi iz kojih proizlazi međuovisnost i povezanost kontrolinga s drugim funkcijama unutar malih i srednjih poduzeća u Hrvatskoj. Svrha ovog diplomskog rada je razjasniti pojam kontrolinga, njegove pojavne oblike, analizirati i prikazati ulogu i značaj kontrolinga u malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

Za potrebe rada provedeno je istraživanje. U teorijskom dijelu rada korištena je literatura iz područja kontrolinga, članci vezani uz kontroling sa hrvatskog portala znanstvenih časopisa HRČAK. Istraživanje provedeno je uzorku ispitanika u razdoblju od 12. lipnja do 1. kolovoza 2019. godine. Istraživanje je provedeno putem anketnog upitnika sastavljenog od 12 pitanja. U anketi je sudjelovalo 106 ispitanika.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad se sastoji od pet glavnih poglavlja koji su upotpunjeni popisom literature te popisom slika i grafičkih prikaza. Prvo poglavlje odnosi se na predmet i cilj rada, izvore podataka i metode prikupljanja te opis sadržaja i samu strukturu rada. U drugom poglavlju definira se kontroling, zadaci i objekti kontrolinga te instrumenti kontrolinga. Nakon toga obrađeno je treće poglavlje u kojem je opisano uvođenje kontrolinga u organizaciju, vrste kontrolinga, sistematizacija koncepcija kontrolinga i alati kontrolinga. U četvrtom poglavlju opisana su provedena istraživanja iz područja kontrolinga u svijetu i Hrvatskoj te su prikazani rezultati provedenog istraživanja primjene kontrolinga u malim i srednjim poduzećima u

Hrvatskoj. U zadnjem, odnosno petom poglavlju, donosi se zaključak vezan uz teorijski i praktični dio rada.

2. Kontroling

2.1. Pojmovno određenje kontrolinga

Kontroling je efikasan suvremen koncept upravljanja poslovnim rezultatom poduzeća, koji obuhvaća koordinaciju i vezu planiranja i informiranja, te analizu i kontrolu ljudskih, materijalnih, financijskih i informacijskih resursa radi ostvarenja ciljeva na efikasan način. To je instrument upravljanja koji čini podršku menadžerima u procesu odlučivanja. Također kontroling kao jedna od pet temeljnih funkcija upravljanja uključuje sve aktivnosti koje menadžer poduzima s namjerom osiguranja ostvarenja rezultata što bližih planiranomu rezultatu. U francuskoj se ekonomskoj teoriji rabi termin upravljačke kontrole. Termin se definira kao skup procesa i informacijskih sustava koji predstavljaju: pomoć pri odlučivanju, pomoć pri povećanju produktivnosti, pomoć pri istraživanju ispravnosti (pravilnosti, ravnomjernosti, stalnosti, zakonitosti) i akcija za kontrolu produktivnosti i svih ostalih aktivnosti u poduzeću, kako bi se osiguralo da se resursi koriste efikasno i efektivno. Definicija naglašava usku povezanost upravljačke kontrole s poslovnim odlučivanjem, efikasnošću poslovanja i ispravnošću poslovanja. Takav sadržaj upravljačke kontrole jasno upućuje na nužnost njezina postojanja u svakom poduzeću (Avelini-Holjevac, 1998, str. 2-4).

Kao najstariji instrument kontrolinga se ističe *DuPont-System of Financial Control*u kemijskom koncernu *DuPont.* Taj instrument razvijen je još 1919. godine, temelji se na razmišljanju kako ne treba maksimizirati apsolutnu veličinu dobitak, već relativnu veličinu rentabilnost kapitala (Mreža znanja, 2012). Temeljni cilj kontrolinga je stručna podrška menadžmentu, koja pomoću različitih metoda i tehnika doprinosi transparentnosti poslovanja i poslovnom uspjehu, koordinira parcijalne ciljeve i planove u cjelovite ciljeve i plan poslovanja poduzeća, pomaže nositeljima odlučivanja u djelovanju prema ciljevima i za to osigurava potrebne podatke i informacije, te naposljetku oblikuje i razvija sustav kontrolinga (Dojinović-Drilo, 2010, str.173).

Kontroling je proces koji nastaje kao rezultat usklađenih zajedničkih napora menadžmenta (individualnog ili timskog) i kontrolera, u svrhu ostvarivanja zacrtanog cilja gospodarskog subjekta. To je proces koji upravlja svim aktivnostima poduzeća prema realizaciji cilja tvrtke. Može se reći da su sve definicije kontrolinga složene u jednome, a to da je kontroling proces koji pomaže menadžmentu u uspješnom procesu odlučivanja. Osnovne karakteristike procesa kontrolinga, koji je oblikovan kao kontrolinška koncepcija poslovanja, i

koji participira prilikom donošenja odluka menadžmenta i njihovog provođenja (Luković, Lebefromm, 2009, str.5-7) su:

- da je usko, orijentiran i fokusiran (na problem), način razmišljanja i rada;
- potpunu orijentaciju i usmjerenost u razmišljanju i radu na realizaciji zacrtanog cilja poduzeća;
- potpunu orijentaciju razmišljanja i rada k ostvarenju dobiti poduzeća;
- na usmjerenost razmišljanja i djelovanja prema budućnosti poduzeća.

Kontroling je skup multidisciplinarnih znanja koja su potrebna kako bi se na temelju bezbrojnih podataka iz poduzeća, ali i izvan njega, prikupio optimalan broj onih koji su nužni menadžerima te svima koji upravljaju poduzećem za kvalitetno odlučivanje (Očko,Švigir, 2009,str.4).

Također, *kontroling* možemo definirati kao funkciju koja se konkretno bavi prikupljanjem i analizom podataka vezanih za rezultate poslovanja koji se u obliku izvješća predočuju upravi kao podloga za donošenje odluka te se stoga smatra upravljačkom funkcijom mjerenja i korekcije individualnih i organizacijskih performansi kako bi se osiguralo usklađenje između realizacije i planova (Rupčić i Datković, 2013,str.44).

Četiri su osnovna preduvjeta za razvoj kontrolinga (Očko i Švigir, 2009,str.33) :

- zainteresirani menadžer
- stručni kontrolor
- visoko razvijena računovodstvena funkcija
- kvalitetan informacijski sustav.

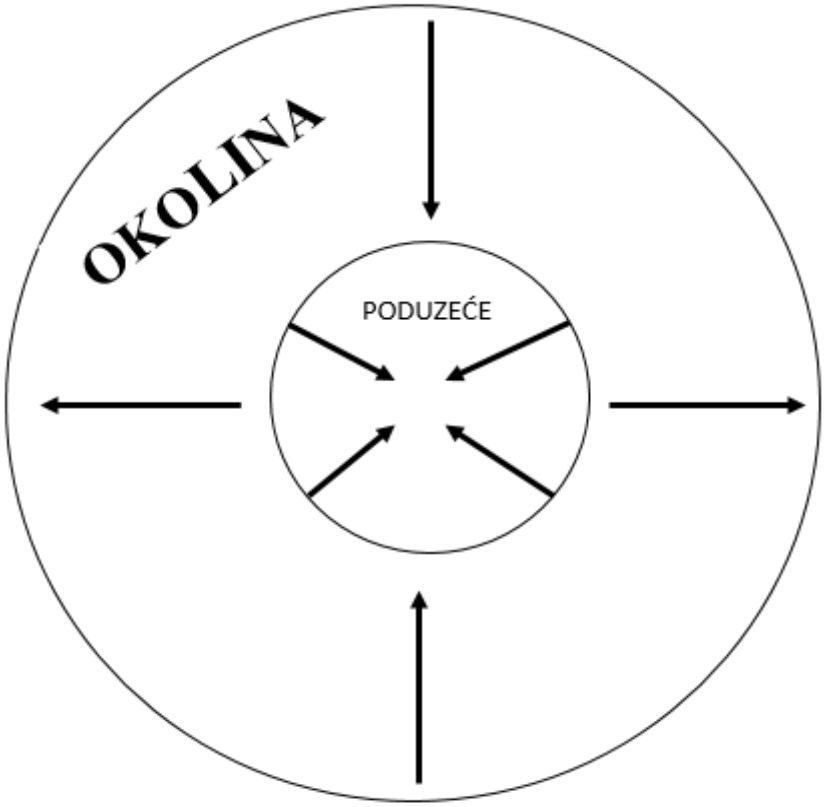
2.2. Razvoj kontrolinga

S obzirom na brojne promjene i uvjete poslovanja kontroling je dopunjavao sadržaj novim motrištima i instrumentima. Zastupa se situacijski pristup u kojem postoje alternativne mogućnosti prilagođene određenoj situaciji, te se javljaju tri generacije kontrolinga: registrator, navigator i inovator. U relativno statičnom okruženju djeluje kontroler kao registrator, u ograničeno dinamičkom okruženju kontroler se javlja u ulozi navigatora. Kontroler kao inovator pojavljuje se u ekstremno dinamičkom okruženju.

2.2.1.Kontroler kao registrator

Kontroler kao registrator djeluje još iz vremena pedesetih i šezdesetih godina i stabilnih uvjeta poslovanja: promjene su bile rijetke, potražnja je premašivala ponudu pa se gotovo sve

moglo prodati, raspolagalo se relativno sigurnim informacijama o okruženju teko da se moglo i planirati i prognozirati vrlo precizno. *Slika 1.* prikazuje situaciju poduzeća u kojoj je postojao povijesno orijentirani kontroling nazvan registratorom. Obilježja okruženja tog vremena su : rijetke promjene uvjeta poslovanja, učestalo ponavljanje istih ili sličnih situacija, korištenje provjerenih tehnoloških postupaka, niska razina inovativnosti. U takvim uvjetima relativno statičkog okruženja u poduzećima se prognozira i planira, koriste se relativno jednostavne tehnike rješavanja problema, nastoji se očuvati proizvodni program bez većih problema. Osnovno pravilo uspjeha poduzeća temeljilo se na zadovoljenju rastuće potražnje na tržištu. Najčešća aktivnost za unapređenje poslovanje bila je racionalizacija troškova. Jednostavni sustavi obračuna troškova i učinaka bili su dovoljni za uspostavljanje preglednosti nad poslovanjem i za usmjeravanje poduzeća, nastojale su se prikupiti informacije koje mjere trenutna ostvarenja poduzeća (Osmanagić Bedenik, 2007, str.25).



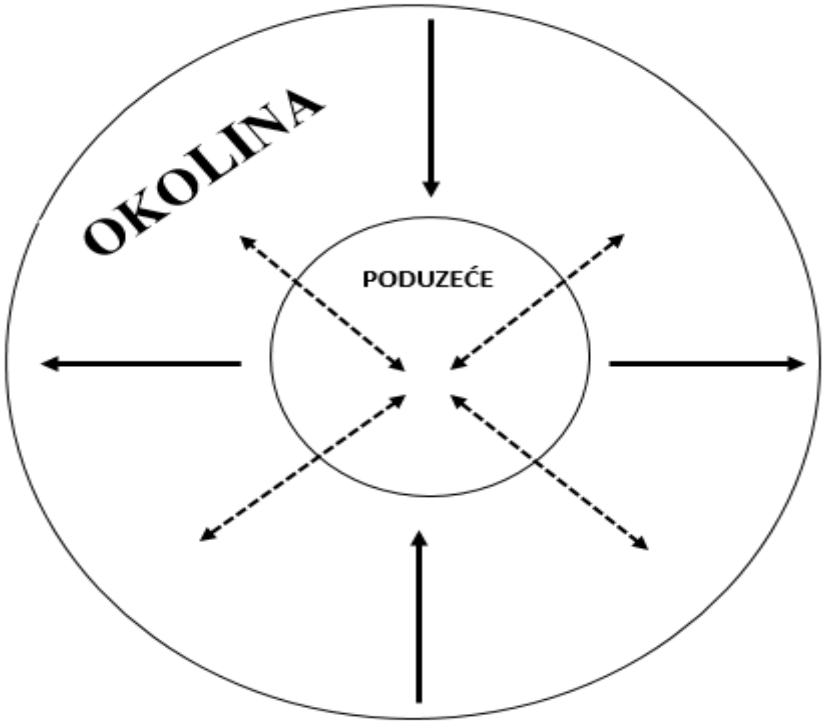
Slika 1. Kontroler kao registrator (vlastita izrada prema Osmanagić Bedenik, 2007)

Poslovna strategija poduzeća se temeljila na unutarnjoj proizvodnoj sposobnosti i svodila se na pasivno prilagođavanje. Usred statičkog okruženja i rijetkih promjena, poduzeća su imala dovoljno vremena za prilagođavanje nastalim promjenama. Osnovni instrumenti

kojima se kontroler služio bili su knjigovodstvo, bilance i kalkulacije (Osmanagić Bedenik, 2007, str. 26).

2.2.2.Kontroler kao navigator

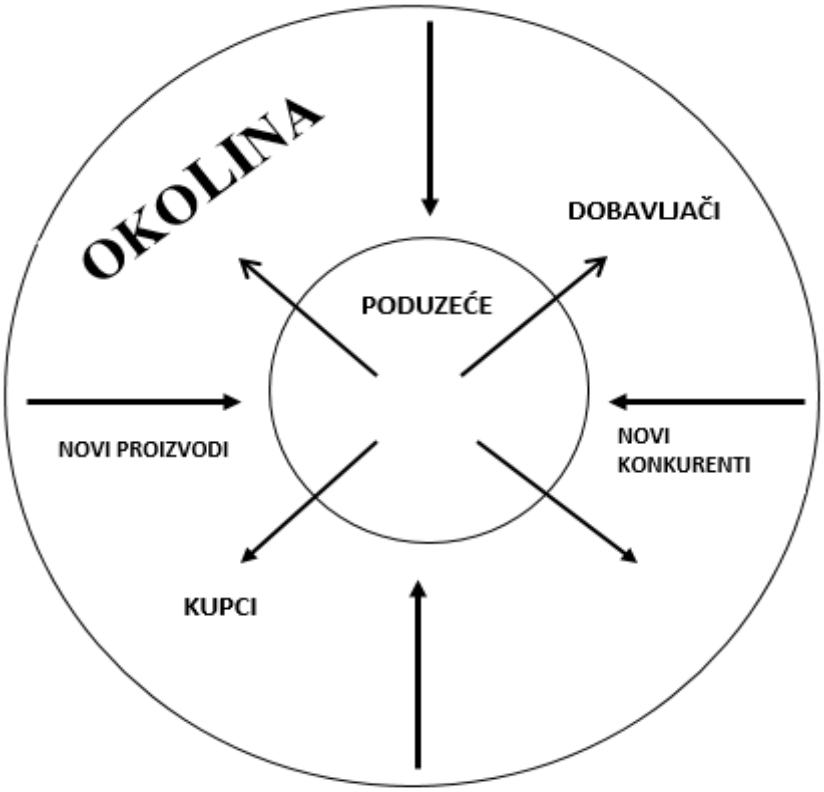
Sve češće promjene uvjeta poslovanja uzrokovale su promjene obilježja okruženja. Stope inflacije su niske, informacije nisu tako sigurne i treba ih prihvaćati s rizikom. Prognoziranje postaje sve teže i neizvjesnije, od planiranje se očekuje veća fleksibilnost. Javlja se ograničeno dinamičko okruženje jer se konkurencija zaoštrava, a okruženje postaje sve složenije i podložnije sve češćim promjenama. Zato se za razdoblje sedamdesetih godina kaže da kontroler funkcionira kao *navigator* : koristeći instrumente poput proračuna, kontrole njegovog izvršenja i izvještavanja. Dok su se ranije samo prikupljale informacije o ostvarenju, sada se teži uspostavljanju ciljeva sa unaprijed određenim standardima. Poduzeće se više usmjerava prema okolini te u fazi navigatora traži načine utjecanja na okruženje. Kontroler u poduzećima tog razdoblja zauzima poziciju voditelja ekonomike poduzeća (Osmanagić Bedenik, 2007, str.27). Situaciju kontrolera koji djeluje kao navigator prikazana je na *Slici 2.*



Slika 2. Kontroler kao navigator (vlastita izrada prema Osmanagić Bedenik, 2007)

2.2.3.Kontroler kao inovator

Suvremeni uvjeti poslovanja značajno su se promijenili, naročito sredinom devedesetih godina prošlog stoljeća kada su poduzeća bila neprekidno izloženo novim problemima i situacijama sa velikom kompleksnošću i dinamikom. Visoko zasićenje i konkurencija obilježavaju pojavu ekstremno dinamičnog okruženja u kojem je poduzeće izloženo stalnim i značajnim promjenama, te za vlastiti uspjeh nije dovoljno poduzimati mjere racionalizacije već mora u obzir uzeti ne samo odnose konkurencije u grani, nego i utjecaj kupaca i dobavljača, pojavu novih konkurenata i supstitutivnih proizvoda što je vidljivo na *Slici 3.*Kontroler kao inovator sudjeluje u procesu rješavanju problema i treba uvoditi i razvijati nove instrumente kako bi se olakšao i ubrzao proces prilagođavanja poduzeća naglim promjenama u okolini (Osmanagić Bedenik, 2007, str.28).

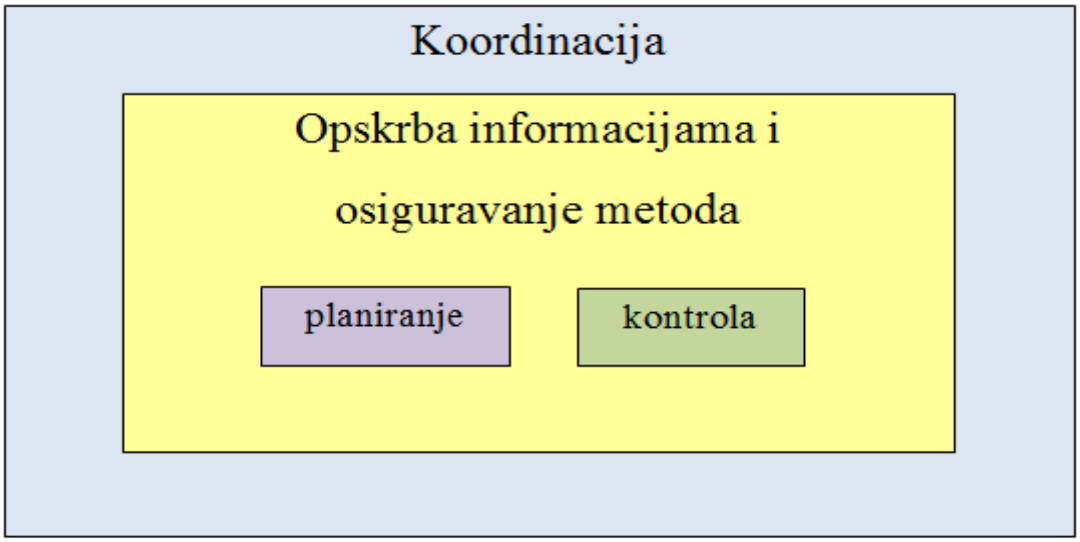


Slika 3. Kontroler kao inovator (vlastita izrada prema Osmanagić Bedenik, 2007)

2.3. Zadaci kontrolinga

Unatoč mnogim pokušajima da se kontroling opiše odgovarajućim katalozima zadaća odnosno funkcija i obiljem metoda tj. alata, dosad se još nije došlo do neke obvezujuće definicije pojma. To poduzećima nudi mogućnost kreiranja kontrolinga koji je svojstven baš za

to poduzeće i situativnog daljnjeg razvijanja, ali sprječava jedinstveno postupanje. Kako bi se to izbjeglo, potrebna je definicija. Određivanjem tipičnih zadaća kontroling se funkcionalno definira kao odabir i primjena metoda (tehnika, instrumenata, modela, obrazaca mišljenja) i informacija za procese planiranja i kontrole koji se odvijaju na osnovi podjele rada, kao i obuhvatna koordinacija (usklađivanje) tih procesa što je prikazano na *Slici 4.*



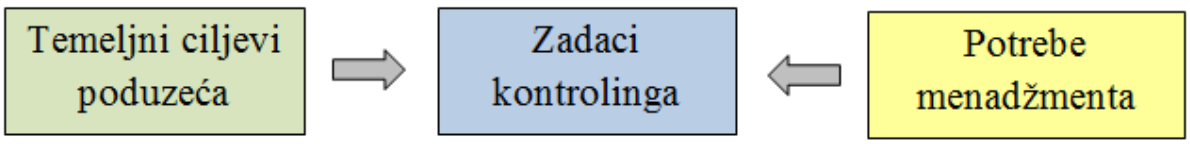
Slika 4. Odnos između zadaća kontrolinga (vlastita izrada prema Ziegenbein, 2008)

Nositelj tih zadaća jest ili jesu kontroler/i. Temeljni zadaci kontrolora upravljanja su: pripremiti informacije za odlučivanje, pratiti i kontrolirati njihovu realizaciju, omogućiti upravljanje u stvarnom vremenu, davati savjete ohrabrenja (ne kazne) svim sudionicima u poduzeću, koordinirati sve upravljačke aktivnosti, nadalje, unapređivati informacije u skladu s potrebama organizacije poduzeća, pružati stalnu pomoć putem raznih tehnika i metoda, permanentno savjetovati i motivirati sve sudionike u poduzeću i to u vertikalnoj i horizontalnoj organizacijskoj strukturi poduzeća. Slika se kontrolora upravljanja može sagledavati u trima dimenzijama (Avelini-Holjevac, 1998, str.5) :

1. *dimenzija „sustava informiranja“*: kontrolor upravljanja sudjeluje na specifičan način (iako samo djelomično) u koncipiranju i funkcioniranju informacijskoga sustava usmjeravajući se na izradu budžeta i praćenje poslovnih rezultata formiranjem ključnih pokazatelja uspješnosti poslovanja;
2. *dimenzija „postupaka upravljanja“*: svi su postupci usko povezani s konceptom sustava informiranja, a radi se o definiranju pravila koja omogućavaju efektivnu realizaciju aktivnosti u različitim domenama upravljanja (prodaja, proizvodnja, financije, administracija);

3. *dimenzija „savjetovanja u upravljanju“* kroz realizaciju ekonomskih i financijskih studija.

Iz svega proizlazi da je kontroling složen proces u čijem se definiranju ističe nekoliko ključnih pojmova: poslovni rezultat, plan, standard, informacija o odstupanju, sustav pokazatelja, korektivne odluke. Ovakav sadržaj kontrolinga širi od klasičnoga poimanja kontrole i više odgovara poimanju (definiciji i sadržaju) sljedećih aktivnosti: planiranje poslovnoga rezultata i uspješnosti poslovanja poduzeća, analizi poslovnoga rezultata i uspješnosti, te informiranju o poslovnim rezultatima i uspješnosti poduzeća. Ocjenjivanje odstupanja, te njegovih uzroka i posljedica i predlaganja mogućih mjera za svođenje stvarnoga stanja na željeno (standard ili plan) moguće je ostvariti samo korištenjem temeljnih metoda imanentnih ekonomskoj analizi poslovanja, kao što su: metoda komparacije, metoda odstupanja, metoda raščlanjivanja i metoda korelacije, te ostale metode i tehnike. Analiza poslovanja važan je sastavni dio kontrolinga, odnosno, njegova temeljna funkcija. Za efikasno upravljanje poslovnim rezultatom važno je postojanje jasno definiranih ciljeva i mogućnost njihova mjerenja. Mjerljivost je ciljeva uvjet i pri postavljanju cilja i pri mjerenju ostvarenja tih ciljeva. Negativna odstupanja od zacrtanih ciljeva upućuju na nužnost poduzimanja akcija za njihovu korekciju, odnosno, za donošenje novih poslovnih odluka kojima se postavljaju novi ciljevi. Ciljevi moraju biti realni, tj. ostvarljivi u postojećim uvjetima, ili ih treba ponovno definirati (rebalans plana, novi standardi). Na *Slici 5.* prikazano je kako se zadaci kontrolinga izvode iz temeljnih ciljeva poduzeća i praktičnih potreba menadžmenta. Temeljni su ciljevi poduzeća ostvariti što veće poslovne rezultate i poslovni uspjeh, iz čega se izvode i zadaci kontrolinga: osigurati ostvarenje poslovnih rezultata i uspjeha što bliže željenim – planiranim. Potrebe su menadžmenta: raspolagati korisnim informacijama kako bi efikasno upravljali poslovanjem, iz čega se izvode i zadaci kontrolinga: osigurati poslovne pokazatelje koji će pravovremeno signalizirati neželjena odstupanja od plana i uzroke, kako bi menadžeri pravovremeno mogli intervenirati adekvatnim poslovnim odlukama. (Avelini Holjevac, 1998, str.5-7).



Slika 5. Zadaci kontrolinga (vlastita izrada prema Avelini-Holjevac, 1998)

Zadaci kontrolinga obuhvaćaju stručnu pomoć pri izgradnji i provođenju planiranja, kontrolu i informiranje, suradnju pri definiranju ciljeva poslovnog subjekta i poslovnog područja (funkcije), usklađivanje parcijalnih ciljeva i planova s globalnim ciljem i planom, poslovno

izvješćivanje i interpretaciju, stručnu pomoć pri izradi i ostvarenju proračuna, stručnu pomoć pri operativnom planiranju, obračunu troškova i izradi kalkulacija, pri uvođenju i organizaciji EOP-a, ekonomsko savjetovanje za poslovni subjekt i poslovna područja (poslovne funkcije) u poslovnom subjektu, podršku strategijskom planiranju, kontroli, informiranju i izvješćivanju, koordinaciju projekata te posebna istraživanja -spoznaja problema, načini njihova rješavanja. Oblikovanje zadataka kontrolinga u konkretnom poduzeću ovisit će o veličini poduzeća, prirodi posla, dominantnim problemima te stručnim očekivanjima pojedinih menadžera (Osmanagić Bedenik, 2007, str.85).

Na *Tablici 1.* prikazan je sustav kontrolorskih funkcija i zadataka koji su uzročno-posljedično povezani te zbog svojeg prilagođavanja potrebama poduzeća nisu jednoznačni.

Tablica 1. Zadaci i funkcije kontrolinga

Funkcije kontrolinga	Zadaci kontrolinga
Zadatak kontrolinga je osiguranje racionalnosti vođenja. Kontroling samim tim nije odvojen od vođenja, ali ga je moguće jasno ograničiti.	koordiniranje
Opseg i izražavanje kontrolinga se određuju u zavisnosti od opsega i izražavanja racionalizacijskih definicija vodstva.	planiranje
U različitim kontekstima vođenja leži temelj kontrolinga u različitim područjima ("racionalizacijska uska grla"). To pridonosi objašnjenju heterogenosti kontrolinga u praksi, kao i njegovih teorijskih stajališta.	upravljanje kontrola
Nosioci zadataka kontrolinga su sami voditelji (intra- personalno osiguranje racionalnosti), drugi voditelji, kontroler i nositelji drugih vanjskih funkcija (savjetnici i sl).	prikupljanje i obrada podataka

Izvor: Vlastita izrada prema Luković T. i Lebefromm, 2009)

2.4. Objekti kontrolinga

Prema Osmanagić Bedenik (2007) kontroling se provodi kroz podsustave menadžmenta koji predstavljaju objekte kontrolinga, a to su sljedeći sustavi:

- sustav vrijednosti,
- sustav planiranja,
- sustav kontrole,
- sustav informiranja,

- sustav organiziranja i
- sustav upravljanja ljudskim potencijalima.

2.4.1. Sustav vrijednosti

Sustav vrijednosti prvi je podsustav menadžmenta koji obuhvaća definiranje vizije, misije i ciljeva poduzeća. Razumijevanje važnosti i oblikovanje sustava vrijednosti temelj su uspjeha poduzeća. Kontroling je zadužen za poticanje i stručnu podršku u procesu definiranja vizije, misije i ciljeva poduzeća (Osmanagić Bedenik, 2007, str.111).

Uloga kontrolinga je konstantno preispitivanje vizije i ciljeva poduzeća. U tom postupku, kontroling će analizirati cijelo poduzeće, konkurenciju, granu djelatnosti te cjelokupno tržište. Pogrešno postavljeni ciljevi impliciraju krivo formiranje sustava vrijednosti što zahtjeva određene korektivne mjere. Osnovna se logika pri postavljanju ciljeva poduzeća, a samim time i njegove vizije, ističe u potrebi da oni moraju biti optimalno postavljeni. To znači da ciljevi ne smiju biti postavljeni previsoko jer će biti nedostižni i samim time će demotivirati operativni menadžment za njihovo ostvarivanje. S druge strane, ciljevi ne smiju biti postavljeni prenisko jer će biti vrlo lako ostvarivi i na taj način neće dovoljno motivirati menadžment. Zadatak kontrolinga je optimalno postizanje ciljeva koji će na najbolji način motivirati njegovo ostvarenje (Mreža znanja, 2012, str.5).

2.4.2. Sustav planiranja

Planiranje je uređen proces obrade informacija za sastavljanje osnova kojima se unaprijed utvrđuju veličine za dostizanje ciljeva. Rezultat planiranja je plan ili sustav planova. Osnovna svrha planiranja je pravodobna spoznaja alternativa, šansi i rizika za dostizanje ciljeva, kao i izbor prikladnih mjera (Osmanagić Bedenik, 2007, str.117-118).

Planska funkcija u poduzeću obuhvaća sve odluke kojima se određuju buduće aktivnosti i rezultati, te realizacija tih aktivnosti. Važnost i složenost planiranja kao jedne od temeljnih funkcija menadžmenta proizlazi iz karakterističnih obilježja suvremenog poslovanja, učinka globalizacije, konkurentnosti i neizvjesnosti okoline. Za poduzeća je od iznimne važnosti da se pravodobno pripreme za nadolazeće promjene(Buble, 2006, str.86).

Planovi koji se donose moguće je razlikovati na osnovu prema (Osmanagić Bedenik, 2007, str. 119) :

- *vremenskom horizontu* : vrijeme na koje se odnosi plan: kratkoročni, srednjoročni i dugoročni plan

- *funkcionalnom području :*razlikuju se planovi pojedinih funkcija u poduzeću: plan prodaje, plan proizvodnje, plan nabave, plan financiranja, plan investicija i dr.
- *rukovodećoj hijerarhiji :* opći (generalni) plan, plan područja i plan mjesta
- *hijerarhiji planiranja :* strategijsko, taktičko i operativno planiranje.

Planiranje je putokaz za računovodstvo, menadžere i zaposlene u poduzeću, a služi za bolje ostvarivanje planiranih ciljeva i snalaženje na globalnom tržištu. Potpuna delegacija planiranja u kontrolingu nije svrhovita, niti nemoguća jer u planiranju sudjeluju i nositelji planiranja iz različitih organizacijskih jedinica i zastupaju njihove interese, a za realizaciju planiranih mjera tj. provedbu plana odgovorni su nositelji djelovanja (Ziegenbein,2008, str.82).

Prema Horvathu (2006) „Instrumenti planiranja su sustavni postupak dobivanja i obrade informacija koje služe postavljanju, preoblikovanju i provjeravanju informativnih izjava“.

Planiranjem se predviđaju određeni ishodi u poslovanju čime se mogući rizici nastoje svesti na prihvatljivu razinu. Planiranje poslovanja značajno povećava šanse za realizaciju ciljeva. Iako postoje različite razine planiranja, kao najvažnije se ističu strateško, taktičko i operativno planiranje. S planiranjem se susreću različite organizacijske jedinice putem parcijalnih operativnih planova cijelog poduzeća. Zadatak kontrolinga je parcijalne planove međusobno uskladiti uvažavanjem svih bitnih informacija koje su prikupljene unutar i izvan poduzeća. Kako bi uspješno uskladili parcijalne planove, kontroling mora pronaći uzroke međusobnih neusklađenosti. Kontroling ima ulogu provjere realnosti postavljenih planova (Mreža znanja, 2012, str.5).

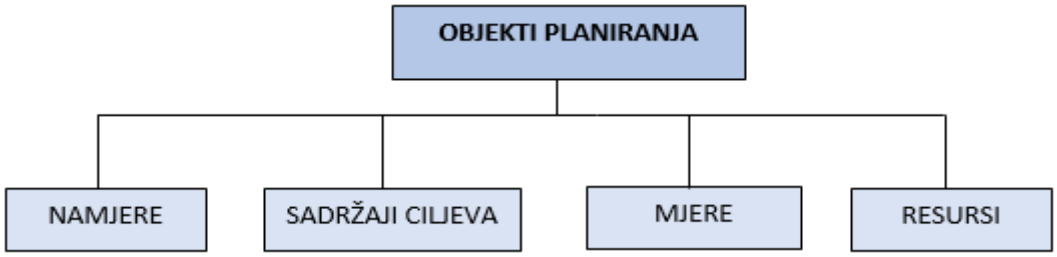
Ziegenbein (2008) navodi kako obveza planiranja koja se postavlja pred kontroling obuhvaća mnoštvo zadaća koje se trebaju dokumentirati,a to su:

- formiranje i sustavni daljnji razvoj cjelovite arhitekture sustava planiranja te izrada i ažuriranje priručnika za planiranje;
- stvaranje transparentnosti u odnosu na problematične situacije (primjerice težišta, kritična sučelja preklapanja, tjesnaci i rizici kao i uzroci kasnijih odstupanja od planova), opcije djelovanja i posljedice;
- formuliranje zahtjeva za informacijsko-logističku infrastrukturu poduzeća, kako bi informacije mogle teći bez zapreka;
- pripremanje instrumenata i tehnika planiranja kao i osobno savjetovanje, odnosno potpora pri njihovoj primjeni;
- priprema odluka u različitim fazama planiranja, kao i primjene dodjele resursa
- utvrđivanje potreba u pogledu vremena i potreba za informacijama pojedinih koraka planiranja i odlučivanja;

- koordinacija razmjene podataka, informacija i znanja;
- provjera planova u pogledu njihove cjelovitosti i uvjerljivosti;
- predstavljanje rezultata planiranja.

Potpuna delegacija planiranja kontrolingu nije svrhovita, pa čak ni moguća jer u planiranju sudjeluju i druge osobe (nositelji planiranja) koje dolaze iz različitih organizacijskih jedinica i zastupaju njihove interese, te za realizaciju planiranih mjera (provedba plana) odgovorni su nositelji djelovanja. Institucionalizirani kontroling s odgovarajućom ovlasti glede sustava i metoda treba se pobrinuti za to **da** se planira, **kako** se planira i **kada** se planira, dok nositelji odlučivanja u skladu sa svojom odgovornošću za djelovanje određuju **što** će se planirati. Iskustveno između osoba koje sudjeluju u procesu planiranja postoji asimetrična podjela informacija. Kontroler dobiva zadaću da koristi postojeće informativne prednosti, spriječi oportunističke načine ponašanja i umanji informacijske deficite koji proizlaze iz različito doživljene realnosti (Ziegenbein, 2008, str. 82).

2.4.2.1. Objekti planiranja



Slika 6. Objekti planiranja (vlastita izrada prema Zeigenbein, 2008, str. 83)

Namjere se odnose na bezvremenske komponente planiranja poduzeća (Zeigenbein, 2008, str.84), a u njih se ubrajaju vizije, način i smjer razvoja poduzeća, stav poduzeća prema osoblju, poruke o svrsi poslovanja, načini ponašanja i uvjerljiva komunikacijska strategija.

Sadržaj cilja, odnosno ciljane veličine, kvalitativno se prema vrsti i usmjerenju moraju utvrditi tako da su kao veličine upravljanja dovoljno konkretne, ali ipak ne previše usko definirane jer inače predstavljaju previše snažno ograničenje za sljedeće mjere (Zeigenbein, 2008, str.84).

Mjere pokazuju tko će, u kojem roku i na koji način postići postavljeni cilj, dok *resursi* označavaju proizvodne čimbenike potrebne za postizanje ciljeva.

2.4.3.Sustav kontrole

Prema Osmanagić Bedenik (2007) kontrola je trajan proces obrade informacija radi spoznaje odstupanja između dviju usporedivih veličina, kao i analiza tih odstupanja. Osoba koja provodi kontrolu član je organizacije i u izravnom je ili neizravnom odnosu prema procesu ili području odgovornosti koje nadzire. Sustav kontrole je zaokružena cjelina međusobno povezanih aktivnosti kontrole. Kontrolu treba razlikovati od kontrolinga. Dok je kontroling usmjeren na sustavnu i sveobuhvatnu, koordinacijsku i integracijsku podršku menadžmentu, dotle je kontrola pojedinačni instrument, odnosno parcijalna funkcija zadatka podrške menadžmentu. Postoji još jedan kriterij razlikovanja kontrole od kontrolinga, a odnosi se na njihov objekt : kontroling je podsustav menadžmenta i odnosi se na menadžment i njegove funkcije, a kontrola se odnosi primarno na sustav izvođenja.

Zahtjevi koji se postavljaju pred kontroling kao kontrolnu instanciju su sljedeći (Ziegenbein, 2008, str. 156) :

- *objektivnost*, što znači da su rezultati kontrole intersubjektivno povjerljivi, tj. različite osobe na jednakoj informativnoj osnovi dolaze do istog rezultata;
- *pouzdanost*, tj. kontrole prema svojoj vrsti i provedbi nisu u potpunosti standardizirane, nego se moraju prilagoditi određenom značenju stanja koje se kontrolira;
- *validnost* koja je dana ako se uistinu kontrolira ono što se namjerava kontrolirati;
- evidentiranje podataka o postojećem stanju.

Sustav kontrole smatra se sastavnim elementom kontrolinga, a čini je najvažniji instrument – *analiza odstupanja*. S obzirom da je cilj sastavljanja poslovnih planova njihova realizacija, postavlja se pitanje zbog čega u određenim okolnostima dolazi do odstupanja. Kako bi se to odstupanje svelo na minimum, potrebno je definirati sustave kontrole čija je uloga praćenje poslovanja kroz njegovo realiziranje i uklanjanje nedostataka koji rezultiraju odstupanjem od zacrtanih veličina. Kontrola je proces koji je zastupljen u sklopu samog poslovanja i odvija se zajedno s njim. Osnovni smisao postojanja funkcije kontrole u nekoj organizaciji je provođenje mjera i akcija koje rezultiraju povećanjem efikasnosti poslovanja s ciljem realizacije postavljenih planova (Mreža znanja, 2012, str.5).

2.4.4.Informacijski sustav

Informacije su potrebne za procese planiranja, odlučivanja i kontrole koje se koriste kao nematerijalna dobra nad operativnim procesima poduzeća i služe za smanjivanje

nesigurnosti. Danas se kaže da informatičari vladaju svijetom, tko ih je jedanput zatrebao pa i zbog najmanje sitnice, ovu će tvrdnju razumjeti u potpunosti. Kontroling kakvog danas poznajemo, nikad se ne bi razvio da nije bilo munjevitog razvoja tehnologije. Informatičari i kontroleri izvrsni su partneri. Kontroleri će vrlo teško moći obavljati svoje zadatke bez kvalitetno izgrađenog informacijskog sustava, a upravo je to glavni razlog zbog kojeg poduzeća ulažu velike napore kako bi razvili što kvalitetniji sustav za što veći broj korisnika (Očko, Švigir, 2009, str.35). Informiranje obuhvaća prikupljanje, obradu i stavljanje na raspolaganje informacija važnih za podršku, odnosno relevantnih za rukovođenje poduzećem.

Informacijski sustav je parcijalni dio sustava vođenja, uređen skup informacija koje se odnose na činjenice, obilježja i događaje sustava izvođenja, potrebne sustavu vođenja. Zadatak informacijskog sustava je prikupljanje, pohranjivanje, obrada i isporuka informacija (Osmanagić Bedenik, 2007, str.179).

Najvažnije područje u sklopu informacijskog sustava je računovodstvo poduzeća. Zastupljena su dva usmjerenja računovodstva: usmjerenje prema eksternim i prema internim korisnicima. Poslovno računovodstvo najčešće se raščlanjuje na (Osmanagić Bedenik, 2007, str.170):

- ***eksterno računovodstvo***, priprema one elemente informacijskog sustava koji zbog zakonskih propisa ili ugovornih odnosa trebaju vanjskim korisnicima.
- ***financijsko računovodstvo***, odnosi se na obuhvat stanja i kretanje novca (gotovine). Ima središnju važnost za osiguranje financijske ravnoteže – nelikvidnost je najčešći povod stečaju. Odgovarajućim upravljanjem novcem može se iz područja financija bitno pridonijeti uspjehu poduzeća.
- ***računovodstvo troškova i učinaka***, neobavezni je dio internog računovodstva koje, barem u dijelu računovodstva troškova, ako ne i računovodstva učinaka, ima svako veće poduzeće. Svrha računovodstva troškova je utvrđivati troškove proizvoda, proizvodnih činitelja te priopćavati o ukupnim troškovima poduzeća, pogona, odjela i sl.

2.4.4.1. Objekti informiranja

Instrumenti informiranja bitni su za trajan uspjeh poduzeća, za njegovo djelovanje te su od velike važnosti za kontroling, a tu spadaju sustavi ranog upozorenja, ABC analize te pokazatelji i sustavi pokazatelja.

Sustavi ranog upozorenja pridonose sprječavanju kriznog razvoja u poduzeću te bitno pridonose povećanju transparentnosti. Služe za ovladavanje potencijalne ili akutne krize

u poduzeću. Ovisno o obilježjima okruženja i vrstama informacija, razlikuju se tri generacije sustava ranog upozorenja (Horvath, 2006, str.344-345):

- prvu generaciju obilježavaju informacije ranog upozorenja koje se dobivaju na temelju vremenske usporedbe pokazatelja ili analizom proračuna. To su predviđanja o ostvarenju godišnjeg plana, koja nagovješćuju podbačaj ili prebačaj plana i predočuju aktualizaciju kratkoročnog planiranja.
- drugu generaciju obilježavaju specifični indikatori ranog upozorenja na temelju pojedinačnih pojava i razvoja unutar i izvan poduzeća. Oni su neophodni da bi se ovladalo krizom u operativnom kratkoročnom području, te da bi se uklonila opasnost.
- treća se generacija naziva strategijskim radarom i predočuje sustav ranog upozorenja u pravom smislu riječi: odnosi se na sustavno obuhvaćanje i prosuđivanje strategijskih relevantnih informacija ranog upozorenja. Osnovna ideja se temelji na tvrdnji da promjene, preokrete u tehnološkom, političkom i socijalnom području iniciraju ljudi i ključne osobe ili organizacije te ih nagovješćuju odgovarajućim mislima, stavovima i proglasima. Veoma je važno prikupljati i obrađivati takve informacije.

ABC analiza važan je instrument kontrolinga kojim se sva pozornost usmjerava na ono najvažnije. Ishodište ABC analize složeni su problemi, tom se metodom pojedini elementi rangiraju prema njihovoj važnosti za nadređeni cilj. Osnovna ideja ABC analize jest usmjeravanje pozornosti nositelja odlučivanja samo na one probleme koji bitno utječu na ostvarenje cilja. Oblikuju se tri razreda – „A“ vrlo važni, „B“ manje važni i „C“ nevažni elementi. Grupa „A“ problema ili elemenata kasnije je predmet detaljnog planiranja, analize i kontrole. Razredu „C“ se ne pridaje nikakva pozornost, dok razred „B“ ima ulogu međuznačenja (Osmanagić Bedenik, 2007, str.195).

Pokazatelji su neizostavan, katkad i jedini mogući instrument zadavanja ciljeva, poslovnog planiranja, kontrole i informiranja. Pokazatelj u poslovnoj ekonomiji je mjerilo (instrument mjerenja količine neke kvalitete) i mjera (količina kvalitete) ekonomskih pojava i procesa, izražen u obliku relativnog broja. Pokazatelji imaju ulogu instrumenta istraživanja, odlučivanja, prosuđivanja, spoznaje i praktičnog djelovanja. Izbor pokazatelja i njihov međusobni odnos rješava se sustavom pokazatelja. ***Sustav pokazatelja*** je uređen skup pokazatelja, među kojima postoji određeni odnosi. *DuPont-System of Financial Control* najstariji je i najjednostavniji sustav pokazatelja pa se smatra i najstarijim instrumentom kontrolinga (Osmanagić Bedenik, 2007, str.196-202).

2.4.5.Sustav organiziranja

Uloga kontrolinga u nekom poduzeću može biti i formuliranje nove ili restrukturiranje postojeće organizacijske strukture radi lakšeg i potpunijeg kolanja bitnih podataka i informacija do osoba koje su za njih zadužene. Organizacija poduzeća mora biti takva da maksimalno olakšava ostvarivanje zacrtanih sustava vrijednosti (Mreža znanja, 2012, str.6).

Organizacija je tradicionalan predmet proučavanja i čini instrument ciljno usmjerenog upravljanja (poslovnih) aktivnosti. Za potrebe kontrolinga sustavu organiziranja pristupa se s koordinacijskog aspekta prema drugim podsustavima menadžmenta. Područje organizacije bitno i glede organizacijskog, tj. procesualnog i strukturalnog oblikovanja kontrolinga. Jezgra organiziranja je oblikovanje složenih aktivnosti izvođenja i pridruživanje zadataka njihovim nositeljima. Zadatak opisuje obvezu izvođenja neke aktivnosti ili/i rezultata aktivnosti. Uz obveze su vezane i sankcije pozitivne (financijska nagrada i drugi poticaji) ili negativne (kazne) prirode te ovlaštenja (kompetencije). Specijalizacija, koordinacija, konfiguracija, delegacija odlučivanja te formalizacija smatraju se osnovnim dimenzijama organizacijske strukture (Osmanagić Bedenik, 2007, str.225-226).

Važnost funkcije organiziranja za sustav menadžmenta očituje se u činjenici da predstavlja osnovni mehanizam s kojim menadžeri ostvaruju svoje planove. Njome se kreira i održava odnos svih resursa organizacije upućujući na to koji se resursi trebaju upotrijebiti za neke aktivnosti te gdje i kada (Peters, Waterman, 1982, str.106).

Organizaciju, odnosno dizajniranje svih komponenti organizacije obuhvaća formalna struktura, dizajniranje radnih procesa, kultura i stil djelovanje te proces selekcije, socijalizacije i razvoja zaposlenih (Hitt, 2005, str.131).

2.4.6.Sustav upravljanja ljudskim potencijalima

Današnja poduzeća su prihvatila da su ljudi ključni za diferencijaciju poslovnih subjekata i njihovu uspješnost. U ekonomiji znanja oni postaju poluga za ostvarivanje profita. Stoga je osnovni zadatak suvremenih organizacija privući i zadržati najbolje ljude, odnosno najkvalitetniji i najefikasniji poslovni kadar (Sikavica,1998, str.595).

Upravljanje ljudskim potencijalima predstavlja sve aspekte utjecanja menadžmenta na podređene suradnike, odnosno podrazumijeva namjerno utjecanje na ponašanje podređenih od strane nadređenih (Osmanagić Bedenik, 2007, str.231).

Zaposlenici, odnosno njihovo znanje, kreativnost, ideje i motivacije za ostvarivanje ciljeva poduzeća, predstavljaju intelektualni kapital koji ne postoji u bilancama, no i troškovi

rada postaju sve važnija stavka u strukturi cijena, stoga nije čudno što je nastala orijentacija na ljudske potencijale (Buble, 2006, str. 253).

Prema Daftu (1997), kadroviranje, kao skup aktivnosti menadžmenta usmjerenih na privlačenje, razvoj i održavanje efektivnog kadra u poduzeću, ostvaruje se nizom pojedinačnih aktivnosti koje se odnose na planiranje, regrutiranje, selekciju, procjenu performansi, poduku i razvoj, upravljanje kompenzacijama i radne odnose.

Instrumenti utjecanja na ponašanje ljudi ujedno su i instrumenti upravljanja ljudskim potencijalima. Sustavi poticanja, koji odgovaraju motivaciji suradnika, osnovni su instrument utjecanja na njihovo ponašanje. Najvažniji instrumenti sustava poticanja (Osmanagić Bedenik, 2007, str. 231):

- *stilovi rukovođenja* – obrazac ponašanja rukovodstva
- *sustavi nagrađivanja* – nadnice i plaće
- *sustavi razvoja suradnika*– daljnje obrazovanje, oblikovanje karijere, strukturiranje rada.

Zadatak kontrolinga je koordinacija i integracija sustava upravljanja ljudskim resursima unutar samog sustava te sa sustavima planiranja, kontrole, informacijskim sustavom te sustavom organizacije. Menadžment je odgovoran za uspješno poslovanje i ostvarivanje ciljeva koje je moguće jedino uz kvalitetni, educirani i motivirani kadar. Na njemu je da poznaje znanja i sposobnosti zaposlenika te razinu motiviranosti za posao koji oni obavljaju, a u tome dobiva pomoć od kontrolinga (Očko, Švigir, 2009, str. 24).

2.5. Instrumenti kontrolinga

Prema Ojvanu (2012) za uspješno provođenje funkcije kontrolinga vrlo je važno ispravno pristupiti izboru instrumenata o čijoj primjeni uvelike ovisi učinkovitost funkcije kontrolinga. Uvođenje i učinkovita primjena pojedinih instrumenata u bilo kojem poslovnom subjektu pridonosi transparentnosti poslovanja, povećanju senzibilnosti menadžmenta prema unutarnjim i vanjskim promjenama te jačanju vitalnosti poduzeća. Instrumenti kontrolinga koji se danas najčešće koriste ovisno o podsustavima poduzeća dijele se na strateške i operativne instrumente koji su prikazani na *Slici 7.*

Vrsta instrumenta	Sustav vrijednosti	Sustav planiranja	Sustav kontrole	Sustav informiranja	Sustav organiziranja	Sustav upravljanja
OPERATIVNI INSTRUMENTI	Ciljevi	Usporedba troškova Doprinos pokrića fiksnih troškova Scoring Investicijski proračun Obračun cijene Proračun	Analiza odstupanja Analiza uzroka	ABC analiza Bilančni indikatori ranog upozorenja Izvješćivanje Obračun troškova	Osobne upute Samousklađivanje Planovi Programi Organizacijski plan Plan raspoređivanja suradnika Opis radnih mjesta Opis ovlaštenja Pravilnici Smjernice	Sustavi poticanja Sustavi rukovođenja Sustavi nagrađivanja
STRATEŠKI INSTRUMENTI	Vizija Misija	Činitelji uspjeha Krivulja Iskustva Životni vijek	Nadzor kvalitete Analiza odstupanja Analiza uzroka	Sustavi ranog upozorenja Strateški radar	Ustrojstveni priručnici Ustroj procesa Podjela rada	Strukturiranje rada Sustavi motiviranja Sustavi razvoja suradnika
		Benchmarking				
		SWOT analiza TOWS matrica BCG matrica Strategijska bilanca Portfelj				

Slika 7. Instrumenti kontrolinga (vlastita izrada prema Jurjević, 2013)

U *operativne instrumente* sustava vrijednosti spadaju ciljevi, u sustav planiranja usporedba troškova, investicijski proračun, obračun cijena, proračun. Sustav kontrole čine analiza odstupanja i analiza uzroka, dok ABC analiza, bilančni indikatori ranog upozorenja, izvješćivanje i obračun troškova čine sustav informiranja. Samo neki od instrumenata sustava organiziranja su osobne upute, planovi, programi, organizacijski plan, plan raspoređivanja suradnika, opis radnog mjesta, pravilnici, smjernice. Sustavi poticanja, sustavi rukovođenja i sustavi nagrađivanja sastavni su dijelovi sustava upravljanja.

Strateški instrumenti u sustavu vrijednosti su vizija i misija, dok se u sustavu planiranja koriste krivulja iskustva, životni vijek, portfelji, strategijske bilance, SWOT analiza, TOWS matrica i BCG matrica. U sustav kontrole spadaju analiza odstupanja, uzroka i nadzor kvalitete, a sustav informiranja čine sustavi ranog upozorenja i strateški radar. Ustrojstveni priručnici, ustroj procesa i podjela rada čine sustav organiziranja, dok pod sustav upravljanja spadaju sustavi motiviranja, sustavi razvoja suradnika, oblikovanje karijere. Posebno mjesto zauzima *benchmarking* koji se proteže kroz sve podsustave poduzeća jer se koristi instrumentima koji se mogu naći pojedinačno u svim podsustavima.

2.5.1. SWOT analiza, TOWS matrica i BCG matrica

SWOT analizom mogu se otkriti snage (***s**trenght*), slabosti (***w**eakness*) poduzeća te mogućnosti (***o**pportunities*) koje postoje u njegovom okruženju i prijetnje (***t**hreats*).

SWOT analiza može biti shvaćena kao prikaz unutarnjih snaga i slabosti organizacije ili pojedinaca i vanjskih prilika i prijetnji s kojom se organizacija ili pojedinac suočavaju. Ona kao situacijska analiza pomaže u premošćivanju razlike između pozicije u kojoj organizacija ili pojedinac trenutačno jesu i one u kojoj bi željeli biti. Preduvjet za ispravni odabir strategije je analiza situacije (Lacković, 2008, str.28). Pod tim se smatra da poduzeće treba sagledati vanjske i unutarnje čimbenike kako bi se spoznao najbolji način da se ostvari željeni cilj. Sve veća dinamičnost na tržištu primorava poduzetnike da pažljivo odabiru način na koji će se natjecati s konkurencijom.

Tu je i posebna izvedenica SWOT analize razvijena s ciljem da pokazuje različite veze između vanjskih i unutarnjih čimbenika, a naziva se TOWS matrica. Za bolje razumijevanje stanja u kojem se trenutno nalazi poduzeće, ali i za procjenu budućnosti jedan od alata je i BCG matrica gdje se stanje promatra ovisno o stopi tržišnog rasta i relativnom tržišnom udjelu. Cilj koji stoji iza TOWS matrice nije identifikacija jedne najbolje strategije već jednostavno generiranje različitih strategija od kojih neke mogu biti implementirane (Proctor, Ruocco, 1992, str.51).

2.5.2. Benchmarking

Benchmarking je suvremeni instrument pod kojim se podrazumijeva kontinuirana usporedba s drugima kako bi se naučilo što se može napraviti u pogledu vlastita poslovanja s ciljem povećanja uspješnosti i djelotvornosti (Osmanagić Bedenik, Ivezić, 2006, str. 332).

Pod pojmom benchmarkinga podrazumijeva se usporedba s drugima kako bi se naučilo što se može napraviti u pogledu veličina troška, kvalitete i vremena. Pritom se manje radi o usporedbi sa standardom (prosjek, kao primjerice kod usporedbe poduzeća), a više o usporedbi s najboljima (prvacima, vodećima na tržištu, svjetskim prvacima, centrima izvrsnosti). Time benchmarking postaje mjerilom za najbolju praksu u smislu najboljeg načina za bolju i/ili bržu provedbu neke aktivnosti unutar funkcije ili procesnog lanca. Prema prirodi benchmarkinga kao usporedbe dvaju postojećih stanja, ovisno o određenom partneru, razlikuju se (Ziegenbein, 2008, str.139):

- ***Interni (unutarnji) benchmarking*** kao usporedba u pogledu sličnih ili istih procesa i struktura unutar vlastitog poduzeća, odnosno u odnosu na povezano poduzeće;

- ***Eksterni (vanjski) benchmarking*** kao usporedba u pogledu proizvoda, uslužnih djelatnosti, struktura, procesa, rizika, virtualnosti, načela, programa i/ili metoda u odnosu na pojedinačna poduzeća s kojima se obavlja usporedba (npr. konkurenti ili kooperacijski partneri), odnosno skupine sličnih konkurenata.

Potvrdu važnosti benchmarkinga i njegovu poveznicu s kontrolingom možemo pronaći i u nekim definicijama kontrolinga koje kontroling definiraju kao osnovnu funkciju upravljanja, uspostavljanja mjerila (*benchmarks*) i standarda, međusobnog uspoređivanja stvarnih performansi i poduzimanja korektivnih mjera ukoliko je potrebno (Business Dictionary,2016).

Benchmarking je stekao popularnost u prethodna dva desetljeća kao inovativan upravljački pristup i kao takav je predstavljao odmak od tradicionalnog marketinškog promišljanja. Neki ga teoretičari smatraju industrijskom špijunažom, drugi metodom istraživanja tržišta ili potragom za pojedincima i organizacijama koje su najbolje u onome čime se bave. Iskustveno je dokazano da je njegova primjena korisna kao izvor novih ideja, a time i za unapređenje poslovanja (Jurjević, 2015, str. 40).

Prema svom tijeku, benchmarking koji se obavlja na osnovi mjerenja uspješnosti poslovanja može se odvijati na sljedeći način (Ziegenbein,2008, str.140):

- ***priprema***, odnosno određivanje objekata i kriterija usporedbe, odabir poduzeća (jednog ili više) za usporedbu, prikupljanje podataka promatranjem ili ispitivanjem (intervjuima) klijenata (kupaca), dobavljača i zaposlenika koji su s klijentima često u kontaktu kao i iz opće dostupnih javno objavljenih izvora i vanjskih baza podataka;
- ***analiza***, što znači utvrđivanje i ispitivanje razlika. To uključuje i raščlambu konkurentskih proizvoda sve do posljednjeg sastavnog dijela. Utvrdi li se da su vlastiti rezultati u odnosu na rezultate drugih poduzeća lošiji, ispituje se jesu li uzroci za to u poduzeću i/ili u čimbenicima okruženja;
- ***provedba***, što znači uobličenje prijedloga za poboljšanje u svrhu ustroja i organizacije snaga, tj. prednosti (npr. kod ključnih sposobnosti) i uklanjanje slabih točaka (npr. izostavljanje aktivnosti koje ne stvaraju dodanu vrijednost ili automatizacija rutinskih postupaka). Ti prijedlozi poboljšanja mogu smjerati na hvatanje koraka s usporednim poduzećem/poduzećima, ali mogu svjesno biti usmjereni i na različitosti, ako se time mogu postići konkurentske prednosti koje omogućuju visoko rangiranje u usporednoj skupini ili čak postizanje statusa najboljeg.

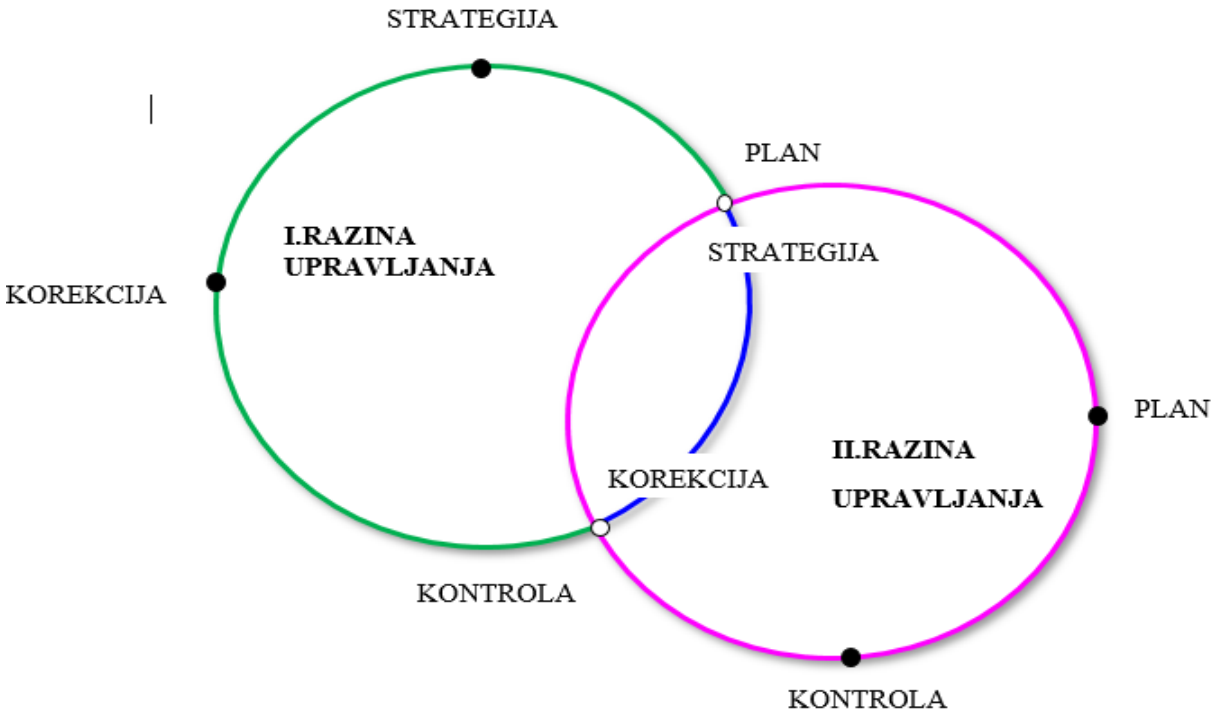
Primjena benchmarkinga u poslovanju može osigurati brojne prednosti (Bračić, 2016, str.45):

- unapređenje kvalitete proizvoda i usluga,
- unapređenje poslovnih procesa,
- snižavanje troškova poslovanja,
- povećanje zadovoljstva kupaca,
- otvaranje novim poslovnim mogućnostima,
- usmjeravanje na postizanje maksimuma u poslovanju,
- postizanje konkurentske prednosti,
- povećanje kreativnosti unutar organizacije,
- povećanje profita.

3. Uvođenje kontrolinga u organizaciju

3.1. Organizacija kontrolinga

Sadržaj i zadatak upravljanja poslovnim rezultatom određuje da ono predstavlja štabnu funkciju neposredno uz najviše organe odlučivanja u poduzeću, a to je vrhovni menadžment ili izvršni direktori poduzeća. Oni su odgovorni za izvršavanje zacrtanih (planiranih) ciljeva, odnosno, zacrtanih poslovnih rezultata, a poslovi upravljanja poslovnim rezultatom predstavljaju menadžerski instrument za izvršenje toga zadatka na svim razinama upravljanja. Može se definirati kao „inteligentni servis upravljanja“. Na *Slici 6.* prikazan je lanac kontrolinga i upravljanja koji upućuje na povezanost faza kontrolinga prema razinama upravljanja i odgovornosti; I. je razina upravljanja najviša, tu se formira strategija i izrađuje plan. Taj plan postaje strategijom na II. nižoj razini upravljanja. Izvršenje se plana na I. razini upravljanja kontrolira i korigira, a ta kontrola i utvrđena odstupanja od plana, postaju korekcijom za II. nižu izvršnu razinu upravljanja i tako redom do najniže razine. Sve se promjene na najvišoj razini lančanim putem prenose do najniže razine upravljanja (Avelini Holjevac, 1998, str.8).



Slika 8. Lanac kontrolinga i upravljanja (vlastita izrada prema Avelini-Holjevac, 1998)

3.2. Vrste kontrolinga

Prema Osmanagić Bedenik (2007) kontroling je moguće podijeliti prema orijentaciji, funkcionalnim područjima, primjeni, povezanosti sa procesom planiranja te fazama poduzeća.

3.2.1. Operativni kontroling

Operativni kontroling je usmjerenje kontrolinga na kratkoročno upravljanje poslovnim sustavima, a svrha mu je koordinacija podsustava vođenja unutar zadanog okvira ciljeva, resursa i alternativa djelovanja čime se postiže optimalno usmjerenje i poboljšanje ponašanja sustava. Operativni kontroling osigurava učinkovitost unutarnjih procesa u skladu sa strategijom. Zadaci su operativnoga kontrolinga priprema i obrada informacija kao podloga za operativne planove, koordiniranje poslovnih funkcija i sudjelovanje u godišnjem planiranju, izrada cjelovitog plana poslovnog subjekta, koordiniranje i usmjeravanje poslovnih funkcija prema ostvarenju planova, odnosno, ostvarenju zadanih ciljeva, uspostava kontrole nad mjerama poduzetima zbog odstupanja, izrada godišnjih, periodičnih i drugih izvješća za potrebe menadžmenta s tumačenjem, savjetima i preporukama za postupanje potrebno radi ostvarivanja planova, odnosno ciljeva sa svrhom postizanja uspješnog poslovanja (Jakelić, 2013, str. 405- 406).

Operativni zadaci kontrolinga (Mreža znanja, 2012, str.9) :

- kontinuirani rad na unapređenju informacijskog sustava, s naglaskom na financijsko-računovodstvenu službu,
- aktivnu suradnju na izradi operativnih planova,
- utvrđivanje standardnih veličina s obzirom na djelatnost,
- kontinuiranu komunikaciju kroz cijelo poduzeće,
- utvrđivanje relativnih veličina i pokazatelja nužnih za razumijevanje stanja i kretanja poslovnih događaja u poduzeću,
- testiranje različitih alata i instrumenata kontrolinga i brojnih ekonomskih pokazatelja, te odabiranje onih koji u dotičnom slučaju najbolje prikazuju najvažnije parametre za ocjenu poslovanja,
- posebnu pažnja posvećena korelacijama između različitih veličina tj. postoje li one ili ne,
- utvrđivanje pozitivnih i negativnih trendova i prijedloga poboljšanja,

- izrade poslovnih izvješća prema potrebama i specifičnostima poduzeća na dnevnoj, tjednoj, mjesečnoj, kvartalnoj i godišnjoj razini i prema osnovnim hijerarhijskim razinama – visoki, srednji i niži menadžment i
- iniciranje i organiziranje sastanaka na različitim menadžerskim razinama – nakon što su izvješća završena, moraju se prezentirati pred odgovorima. Najčešća prigoda je ta da se razvije konstruktivna rasprava na kojoj se kontroler moderator, ali jednako tako i aktivni sudionik diskusije koji apsolutno vlada materijom i svim potrebnim podacima.

3.2.2. Strateški kontroling

Strategijski kontroling podržava menadžment u trajnom usmjerenju poslovnih sustava prema cilju, orijentiran je prema snagama i slabostima poslovnog subjekta, čini transparentnim sve pravce dugoročnih ciljeva poslovnog subjekta te je osnova i vodilja operativnoga kontrolinga. Zadaci su strategijskoga kontrolinga sudjelovanje u analizi okruženja te analizi poslovnog subjekta, sudjelovanje u utvrđivanju strategijskih pravaca (strategijskih područja), sudjelovanje u oblikovanju strategijskih ciljeva, izrada strategijskih planova, postizanje uravnoteženosti i usklađenosti strategijskih ciljeva kao podloga za postizanje i uravnoteženo ostvarivanje tih ciljeva primjenom adekvatnih instrumenata, sudjelovanje u provođenju strategije, odnosno strategijskih planova na temelju suradnje s operativnim kontrolingom (provođenje i ostvarenje strategijskih planova na osnovi ostvarenja operativnih), podrška i davanje smjernica operativnom kontrolingu za oblikovanje operativnih ciljeva i izradu operativnih planova usklađenih sa strategijskima, podrška menadžmentu radi povećanja razine učinkovitosti poslovnoga subjekta (Jakelić, 2013, str. 405. – 406).

Strateški zadaci kontrolinga (Očko i Švigir, 2009, str. 39) :

- permanentan pogled u budućnost te na temelju analiza i trendova tržišta i konkurencije – izrada strateških prognoza,
- na temelju gospodarskih kretanja pomoć menadžmentu pri procjeni smjernica budućeg poslovanja,
- informiranje i savjetovanje menadžmenta na putu ostvarenja vizije te podizanje ukupne efikasnosti poduzeća (njegove vrijednosti),
- pomoć menadžmentu pri oblikovanju ciljeva i njihova uravnoteženja s pomoću BSC-ja (*BalanceScorecard* – karta uravnoteženih ciljeva) i to kvalitativno i kvantitativno

- permanentno promatranje okoline (makroekonomska kretanja, kupci, dobavljači, političko i socijalno okruženje), primarna usmjerenost prema okolini u kojoj poduzeće djeluje ili se sprema na djelovanje,
- pomoć SWOT analizom menadžmentu u otkrivanju svega dobrog i lošeg u poduzeću, ali i okolini koja ga okružuje i
- pomoć pri upravljanju ljudskim potencijalima.

Avelini Holjevac (1998) navodi da strategijski kontroling ima težište u dugoročnim (vremenski otvorenim), egzistencijalnim ciljevima poduzeća, odnosno, na procjenjivanju budućega razvoja i trendova, tj. budućih rezultata, potencijala i rizika u poslovanju, a temelji se na strategijskim pretežno vanjskim informacijama (iz okruženja). Operativni kontroling ima vremenski definirane ciljeve (kratkoročne), temelji se na pretežno internim informacijama i postojećim resursima, a služi za interno upravljanje poslovanjem. Strategijski je kontroling stručna podrška strategijskom upravljanju poslovnim rezultatom, a operativni kontroling stručna podrška operativnom upravljanju poslovnim rezultatom.

Odnos kontrolinga te strategijske i operativne komponente upravljanja često se opisuje kao proces njihovog premošćivanja. U procesu razvoja i oblikovanja strategije sudjeluje niz zainteresiranih grupa: konkurencija, kupci, dobavljači, ulagači, suradnici, te opće okruženje: političko, pravno, gospodarsko, socijalno, demografsko i dr. Nakon oblikovane strategije, važna je konkretizacija u obliku operativnih ciljeva. Važnu ulogu ima kontroler koji je zadužen za oblikovanje operativnih koraka u skladu s odabranom strategijom. Kao spona između strategijske i operativne dimenzije kontroler mora izgraditi most između tih dvaju načina mišljenja. Suradnja kontrolera pri oblikovanju strategije, odnosno pronalaženju ciljeva, nužna je pretpostavka gradnje mosta prema operativnom području. Izgrađujući most između strategijske i operativne dimenzije, kontroler istodobno gradi i most između intuitivnog (strategijskog) i racionalnog (operativnog) načina razmišljanja u poduzeću. Naglašava se postojanje strategijske i operativne dimenzije u svakom pojedinom podsustavu menadžmenta, potreba njihova unutarnjeg usklađivanja i potreba usklađivanja svih podsustava, u sklopu strategijskog i operativnog djelovanja i mišljenja (Osmanagić Bedenik, 2007, str.252).



Slika 9. Strategijski i operativni kontroling (vlastita izrada prema Osmanagić Bedenik, 2007)

U tekućem odvijanju poslovanja ključna su pitanja je li poduzeće na odabranom smjeru, je li dovoljno likvidno i rentabilno, kako strukturirati proizvodni i prodajni program, kako povećati snagu prihoda, kako i gdje sniziti troškove, itd. Operativni kontroling orijentiran je na tekuće rezultate i njihovo optimiranje, pomažući pritom pri planiranju i kontroli likvidnosti, ekonomičnosti i rentabilnosti poslovanja, operativnom informiranju i izvještavanju, organiziranju i upravljanju ljudskim potencijalima. Potičući efikasno korištenje potencijala, kontroler pomaže u razjašnjavanju pitanja tko u poduzeću ima kakve ciljeve te na koje veličine može utjecati. Strategijskom kontrolingu je svrha neprekidno poboljšavati izglede za trajan uspjeh poduzeća, jačati sadašnje potencijale uspjeha i graditi nove, jačati vitalnost poduzeća. Usklađujući proces strategijskog menadžmenta, kontroling pomaže u odgovoru na pitanja treba li krenuti s novim proizvodom, ulaziti u novo tržište, usavršiti tehnološki proces novim investicijskim ulaganjem, kakvi se rizici i kakve šanse mogu očekivati za poslovanje poduzeća u budućnosti. Istraživanju i razvoju pridaje se osobito značenje u stvaranju novih potencijala. Vitalnost poduzeća ovisi uvelike i o pravim inovacijama u pravo vrijeme. Pod inovacijama se ne misli samo na tehnički aspekt, već tu spadaju: novi putovi financiranja poduzeća, originalna organizacijska rješenja, nove strategije nabave ili marketinga, te razvoj i implementacija strateških sustava poticanja itd. Kontroling pomaže pri uvođenju instrumenata kojima se pravodobno mogu uočiti budući mogući problemi tako da se poduzeće može pravodobno

pripremiti za njih, te pruža poticaj u stvaranju opće inovativne klime. U središtu operativnog kontrolinga je poslovni rezultat i pitanja koja su usmjerena na podrijetlo i mogućnost utjecaja na poslovni rezultat (Osmanagić Bedenik, 2007, str. 253) :

- GDJE, na kojim se mjestima (tržištima, regijama) ostvaruje poslovni rezultat?
- ČIME, kojim se proizvodima i odjelima postiže poslovni rezultat?
- KOD KOJIH KUPACA nastaje koliki poslovni rezultat?

Kontroling odgovara na ta pitanja odgovara stručnom podrškom, tj. podjelom posla na:

- regionalne poslovne cjeline,
- tržišne odnose (pojedinačni kupci i grupe kupaca),
- područja učinaka poduzeća.

Tablica 2. Dimenzije strategijskog i operativnog kontrolinga

OBILJEŽJE / PODRUČJE	OPERATIVNI KONTROLING	STRATEGIJSKI KONTROLING
CENTRALNA CILJNA VELIČINA	Likvidnost, dobitak	Vitalnost
OBLIKOVANJE CILJA	Kvantitativno	Kvantitativno i kvalitativno
DOMINANTNO USMJERENJE	Unutrašnjost poduzeća	Okruženje poduzeća
VREMENSKI HORIZONT	Ograničen, kratkoročan	Nije ograničen, dugoročan
DOMINANTNE INFORMACIJE	Učinci/troškovi Prihodi/rashodi Primici/izdaci	Heterogene informacije iz unutrašnjosti i okruženja poduzeća, snage/slabosti,prilike/opasnosti
MJERLJIVOSTINFORMACIJA	Kardinalno	Kardinalno + ordinalno
STUPANJ SLOBODE	Konstantnost osnovnih ciljeva i mogućnosti djelovanja	Svjesna promjenjivost svih parametara planiranja i kontrole
STUPANJ STRUKTURIRANJA I FORMALIZACIJE	Visoko strukturiran i formaliziran postupak	Ograničen na zadavanje rastera zadataka
STUPANJ AUTONOMIJE KONTROLERA	Autonomno područje zadataka kontrolera, kooperativno s drugim mjestima i zadacima	Potreba vrlo uske suradnje s drugim mjestima u svim fazama strategijskog menadžmenta
NAČIN RADA	Fiksno utvrđeni procesi rada, parcijalni zadaci se mogu delegirati	Visok stupanj fleksibilnosti u radnom procesu, veće usmjerenje na timski rad

Izvor: vlastita izrada prema Ziegenbein (2008)

3.2.3. Kontroler kao moderator

Za očuvanje i jačanje vitalnosti poduzeća kontroler se ne može oslanjati samo na brojeve i činjenice, mnogo je važnije iskustvo i znanje suradnika. Zadatak kontrolera je usmjeravanje komunikacije različitih stručnjaka na zajedničko rješavanje problema, odnosno ostvarenja cilja. Tako se potiče timski rad, odnosno razvoj kreativnih sposobnosti pojedinaca. Kontroler kao moderator ima zadatak nenametljivog vođenja grupe kako bi svu energiju usmjerio na rješavanje problema. Kontroler kao sparing partner i moderator potiče otkrivanje uskih grla operativnog i strategijskog razvoja. U timskom radu se otkrivaju potencijali te inovativna i kreativna rješenja. Komunikacija oslobođena hijerarhijskih odnosa otvara prostor u izgradnji demokratskih stilova rukovođenja. Timskim se radom smanjuje i mogućnost filtriranja informacija na različitim rukovodnim razinama. Ne može se dovoljno naglasiti koliko je važno poticanje suradnje i timskog rada: kontroling može pridonositi uspjehu menadžmenta samo ako se radi timski (Osmanagić Bedenik, 2007, str.247-248).

3.3. Sistematizacija koncepcija kontrolinga

Pojam kontrolinga se izvodi iz korijena riječi *control,* za koju se smatra da ima jako puno različitih značenja: upravljati, usmjeravati, regulirati, voditi, ovladavati, kontrolirati, ispitivati, provjeravati, nadzirati itd. Prema najširem shvaćanju kontroling je komponenta vođenja socijalnih sustava. Predstavlja funkciju unutar sustava menadžmenta kojim se povećavaju njegova efikasnost i efektivnost, a time i sposobnost prilagođavanja promjenama unutar i izvan poduzeća. Koordinacija i integracija pojedinih podsustava menadžmenta je način na koji kontroling realizira svoju ulogu. On podržava menadžment u njegovu zadatku vođenja i usmjeravanja, ne preuzima taj zadatak (Osmanagić Bedenik, 2007, str.14).

3.3.1. Računovodstveno orijentirana koncepcija

U računovodstveno orijentiranoj koncepciji naglasak je na pripremi računovodstvenih podataka. Usmjerenje računovodstva na budućnost te usmjerenje računovodstva, planiranja i kontrole svih poslovnih aktivnosti na njihov kvantitativni aspekt, i to radi osiguranja likvidnosti i dobitaka, osnovno je načelo ovakvog shvaćanja. Računovodstvo je područje unutar kojeg se pedesetih godina ovog stoljeća počeo razvijati kontroling. U oblikovanju računovodstva kao cilju orijentiranog instrumenta menadžmenta sve se veća važnost pridaje i informatici. Sustavi obračuna troškova, učinaka i prihoda trebaju pružati informacije potrebne za planiranje, upravljanje i kontrolu na različitim razinama menadžmenta. To pretpostavlja i odgovarajuće

izvještavanje, tj. prezentiranje informacija na način prikladan za upravljanje i odlučivanje (Osmanagić Bedenik, 2008, str. 81).

3.3.2. Informacijski orijentirana koncepcija

Temeljno obilježje načela je proširenje informacijskog temelja kontrolinga, odnosno koordinacija u prikupljanju i korištenju informacija te usklađivanje potrebnih informacija, proizvodnje i ponude informacija.

Koordinacija i povezivanje pojedinih razina menadžmenta način je na koji kontroling ostvaruje svoju ulogu u svrhu učinkovitog upravljanja kolanjem potrebnih informacija za učinkovito odlučivanje. Najvažnija obilježja informacija koje su potrebne menadžmentu moraju biti: važnost, točnost, razumljivost i pravovremenost (Jakelić, 2009, str.80).

Kontroling je zadužen za koordinaciju između planiranja, kontrole i informiranja: on utječe na oblikovanje tih funkcija i način njihova povezivanja. U tom sklopu kontroling razvija i realizira upravljački informacijski sustav (*eng. MIS*), sustav izvještavanja. Takvo stajalište ima neke slabosti, no vrijedno je zamijetiti kako uvođenje ovakve koncepcije kontrolinga u poduzeća, u određenim okolnostima, može imati puno opravdanje. S povećanjem kompleksnosti sustava vođenja povećava se potreba za njegovom koordinacijom. Izgradnja sustava vođenja i primjena odgovarajućih instrumenata stvara potrebu za koordinacijom u sustavu upravljanja. U tome je samostalni zadatak kontrolinga, koji ne pokriva ni jedna druga funkcija i on čini osnovu za oblikovanje cjelovite koncepcije kontrolinga. Upravljanje socijalnim sustavima podrazumijeva, uz planiranje, kontrolu i informiranje, i organizaciju i upravljanje ljudskim potencijalima. Odnosi prema pojedinim podsustavima i među njima, tj. njihova koordinacija i integracija, osnovni su zadatak kontrolinga (Osmanagić Bedenik, 2007, str.82).

3.3.3. Upravljački orijentirana koncepcija

Prema toj koncepciji izvode se izvorne funkcije kontrolinga, tako da se smatra sveobuhvatnom i najzrelijom koncepcijom kontrolinga. Osnovni zadatak sustava vođenja je koordinacija pojedinih aktivnosti unutar sustava izvođenja (primarna koordinacija). Zbog rasta poduzeća, složenosti poslovanja i visoke specijalizacije i unutar sustava vođenja, pokazuje se nužnom koordinacija i integracija između sustava ciljeva, planiranja, kontrole, informiranja, organiziranja, upravljanja ljudskim potencijalima. Takav se oblik koordinacije naziva sekundarnim i pridružuje se izvorno kontrolingu. Koordinacija se promatra kroz dvije dimenzije: kao sustavno povezujuća i kao sustavno oblikujuća. *Sustavno povezujuća koordinacija* odnosi se na zadovoljavanje konkretnih potreba za usklađivanjem u okvirima zadane organizacijske strukture i vodi rješavanju problema, potiče reakcije na smetnje te služi očuvanju i

prilagođavanju informacijske veze među dijelovima. *Sustavno oblikujuća koordinacija* odnosi se na stvaranje koordinacijskih pretpostavki u sustavu vođenja, pomaže i potiče stvaranje sustava planiranja, kontrole i informiranja i njihovo funkcionalno povezivanje preko razmjene informacija, stvara posebne koordinacijske organe te regulira nastale koordinacijske probleme u danoj strukturi. Cilj kontrolinga je povećanje sposobnosti reakcije (efikasnosti) i aktivnog prilagođavanja (efektivnosti) sustava vođenja kako bi se ostvarili ciljevi poduzeća, odnosno porast sposobnosti aktivnog i pasivnog prilagođavanja promjenama unutar i izvan poduzeća (Osmanagić Bedenik, 2007, str.84).

3.3.4. Načela praktičara

Načela praktičara orijentiraju se na cilj te se kontroling smatra instrumentom upravljanja poduzećem i pokazuje da li je poduzeće na pravom putu. Zadatak je pronalaženje instrumenata i alata koji će pomoći u ostvarivanju ciljeva poduzeća. Kontroling se treba brinuti za metodiku koja će utjecati na to da se ostvaruju ciljevi/dobici u poduzeću. Za menadžment je kontroling filozofija razmišljanja unaprijed i preventivna terapija.

3.3.5. Upravljačko računovodstvo

Upravljačko računovodstvo naglasak stavlja na transparentno i kvalitetno prezentiranje izvješća temeljem čijih informacija će menadžment donositi odluke. Upravljačko računovodstvo obuhvaća pripremu i upotrebu računovodstvenih informacija koje su oblikovane tako da pomognu menadžerima u planiranju i kontroli poslovanja poduzeća i u donošenju odluka (Jakelić, 2009, str. 81).

Današnje moderno računovodstvo naziva se upravo upravljačkim računovodstvom jer su menadžeri primarni korisnici svih informacija dobivenih iz računovodstva. Izvješća koja nastaju u ovoj koncepciji ovise o informacijama koje se trebaju prikazati, segmentu poslovanja koje se prati, zahtjevima postavljenim od strane menadžera te ne postoji strogo pravilo što ona moraju sadržavati ili kako moraju izgledati.

3.4. Alati kontrolinga

Provedba projekata je standardan način rješavanja složenih poslovnih izazova. Ako se sve planirane projektne aktivnosti odvijaju željenim tempom, razina neizvjesnosti u projektu je niska. Alati kojima se menadžeri i kontrolori koriste prilikom donošenja odluka su (Poslovna učinkovitost, 2013):

- ABC analiza

3.4.1. ABC analiza

ABC analiza predstavlja instrument informiranja o utjecaju relativno male vrijednosti na ukupni rezultat neke aktivnosti naglašavajući da u mnoštvu podataka treba razlikovati važno od nevažnog. Koristi se za svrstavanje elemenata neke cjeline u skupine - razrede (A, B, C) po redoslijedu važnosti njihova utjecaja na rezultat (vrijednost) prema čemu im se u daljnjoj analizi posvećuje zaslužena pozornost (Batarelo, 2000, str.8).

Osnovna zamisao ove metode, usmjeravanje pozornosti nositelja odlučivanja samo na one probleme koji bitno utječu na ostvarenje cilja. Ova se metoda puno koristi u svim industrijama jer pomaže u svim aspektima lanca vrijednosti odvojiti važno od nevažnog (npr. izbor dobavljača materijala i dijelova, izbor kupaca itd.). ABC analiza ima izravan utjecaj na uspješnost poslovanja farmaceutskih kuća zato što menadžmentu društva izravno ukazuje na bitne činjenice iz poslovanja. Drugim riječima, taj instrument kontrolinga usmjerava se na srž problema pa ima izuzetno veliku informativnu ulogu u donošenju racionalnih poslovnih odluka. Rezultat primjene ABC analize vrlo se jednostavno može prikazati Lorenzovom krivuljom ili krivuljom koncentracije na temelju koje je vidljivo kako mali količinski dio profitabilnih kupaca ima visok udjel u vrijednosti i obrnuto (Osmanagić Bedenik, 2007, str. 195).

ABC analiza je alat u upravljanju zalihama koji menadžerima omogućuje fokusiranje na one vrste zaliha koje generiraju najveću vrijednost. Na ovaj se način izravno doprinosi profitabilnosti poslovanja poduzeća. Fokusiranjem na zalihe iz A i B kategorije omogućuje se optimizacija likvidnosti u poduzeću jer se izbjegava prekomjerno naručivanje, a time i stvaranje „mrtvog kapitala“ sadržanog u zalihama. ABC analiza ima primjenu i u analizi i procesu vrednovanja dobavljača jer daje odgovor na pitanje koji dobavljači imaju najveći udio u ukupnoj vrijednosti zaliha poduzeća (Popović Petrušić, 2017, str. 112).

3.5. Utjecaj vanjskih uvjeta na kontroling

Snažna uloga kontrolinga, također, svakodnevno jača s rastom kompleksnosti okoline i sve jačom konkurencijom na nacionalnom i međunarodnom tržištu. U navedenim uvjetima menadžment ima očitu potrebu za odjelom koji će mu pravovremeno pružati informacije o trenutnom kretanju prema postavljenim ciljevima kao i o budućim očekivanjima na tržištu, kako bi se mogao na vrijeme pripremiti za suočavanje s njima (Špac, 2008, str. 138).

Svako je poduzeće dio gospodarskoga, socijalnog, pravnog, tehnološkog, političkog i drugog sustava društva. Globalni zadatak svake poslovne politike je u spoznaji utjecaja vanjskih okvirnih uvjeta te u spoznaji situacije samog poduzeća. Upoznavanje prilika/opasnosti

okruženja te snage/slabosti poduzeća ishodište su za oblikovanje matrice šansi i rizika za poslovanje poduzeća, podloga za formuliranje strategije poslovnog uspjeha. Vanjski okvirni uvjeti čine elemente za oblikovanje budućih poslovnih strategija (Osmanagić Bedenik, 2007, str.20):

- *niže gospodarske stope rasta* – stope rasta u prošlosti mnogo su se razlikovale od današnjih. Razvoj BDP pokazuje smanjenje i zadržavanje na niskim razinama. U zemljama razvijenih tržišnih gospodarstava stope se kreću od 2 do 3%, dok 10% stope rasta ostvaruju se u samo nekim zemljama (Kina, Singapur)
- *promjenu društvenog okruženja* – vidljive promjene orijentirane na učinak, povećanom sklonošću slobodnom vremenu, promjenama u poslovnoj filozofiji, razvojem ekološke svijesti, željom za sigurnošću zaposlenja što sve utječe na razvoj proizvoda i proizvodnih postupaka
- *promjene svjetskih gospodarskih uvjeta* – poduzeća orijentirana na izvoz izložena su velikim pritiscima i zahtjevima stranih kupaca, ekološkim standardima i standardima kvalitete proizvoda kojima moraju udovoljavati što otežava nastup na stranim tržištima. Osim gospodarskih rizika, u obzir treba uzeti i političke rizike i njihov utjecaj na posao
- *skraćenje inovativnog ciklusa i životnog vijeka proizvoda*–progresivno skraćenje vremena od razvoja proizvoda do njegove tržišne zrelosti te ubrzanje inovativnog procesa
- *kamatna opterećenost i očekivana rentabilnost* kod relativno nepovoljne strukture kapitala dodatno pojačava pritisak na menadžment
- *struktura kapitala i uspjeh poduzeća* bitno određuju investicijsko ponašanje: u nepovoljno vrijeme dominiraju zamjenske investicije i procesi racionalizacije na račun investicija u proširenje kapaciteta.

3.6. Utjecaj unutarnjih uvjeta na kontroling

Prema Osmanagić Bedenik (2007) kao dopuna vanjskim okvirnim uvjetima poticajnim za uvođenje kontrolinga u poduzeću djeluju i unutarnji okvirni uvjeti kao poslovni parametri za institucionalizaciju kontrolinga u poduzeće. Oni su slaba mjesta u poduzećima i najčešće su posljedica nedostatka rukovođenja, tj:

- *autoritarnog stila rukovođenja i centralne organizacije upravljanja* – nedostatak delegacije odgovornosti, nedovoljna obrada pravih informacija, poslovodstva su opterećena rutinskim odlukama, tijek informacija nije strukturiran pa podliježe svim slučajnostima

- *nejasno formulirani ciljevi poduzeća* – nedostatak oblikovanja operativnih i strategijskih ciljeva. Također u poduzećima nedostaje mjesto za poslovnu analizu, planiranje i kontrolu što pogoduje tajnosti i iracionalnosti poslovnih odluka
- *nedostatak u upravljanju suradnika* – nedovoljna briga o motivaciji suradnika, izostala priznanja, nejasno oblikovanje profesionalnog razvoja i napredovanja suradnika, nedostatak daljnjeg obrazovanja samo su neki od nedostataka u ovom području
- *nedovoljno razvijeni sustavi obračuna troškova i učinaka* – nedovoljno izgrađeni sustavi obračuna troškova i učinaka imaju ograničenu sposobnost iskaza i nisu dovoljna podloga za upravljanje uspjehom poduzeća
- *nedovoljno upravljanje i vođenje poslovnih financija* – nedovoljno se koriste postojeće mogućnosti za jačanje vlastitog kapitala, za pribavljanje ili ulaganje kapitala, na temelju ograničenih informacija donose se suboptimalne odluke
- *slabosti u području nabave i proizvodnje* –davanjem prednosti hitnim nalozima narušava se plan proizvodnje, zapostavljaju povoljne serijske veličine, primjena najprikladnijeg rješenja i ravnomjerno opterećenje kapaciteta. Troškovno intenzivna dorada te nedostaci u kvaliteti česta su posljedica tih odluka
- *nesustavne politike proizvoda i asortimana* –u mnogim poduzećima proizvodni i prodajni programi više su rezultat slučajnog razvoja koja su narasla pomoću jednog ili dva proizvoda koja financijski potpomažu druge proizvode. Nerijetko nedostaju proizvodi – pomladak, koji bi obećavali uspjeh poduzeća u budućnosti
- *nedostaci u području prodaje* -nedostatak jasne troškovne kalkulacije proizvoda otežava pregovore o prodajnim cijenama i rabatima i zamagljuje odnos između različitih popusta i doprinosa uspjeha pojedinog proizvoda
- *nedostaci u području nabave*–uz rastuću diverzifikaciju proizvodnje najčešće se progresivno povećavaju zalihe, što uzrokuje povećane troškove skladištenja, dodatno vezivanje kapitala u zalihama te povećane troškove korištenja kapitala.

Prema Horvath (1991.) u obrazloženju potrebe za kontrolingom brojne navedene činjenice mogu se rezimirano prikazati pomoću utjecaja dinamike i kompleksnosti okruženja te utjecaja diferencijacije poduzeća. Dinamikom okruženja smatramo učestalost i brzinu promjena, snagu promjena te ravnomjernost i predvidivost 20 promjena, a kompleksnost okruženja odnosi se na broj različitih činjenica koje utječu na poslovanje. Za obilježavanje značajki suvremenih uvjeta poslovanja uobičajeno se koristi termin turbulencija.

Turbulencijom se nazivaju promjene koje nastaju porastom unutarnje i vanjske kompleksnosti te porastom brzine procesa promjena. Porastom veličine i složenosti poduzeća dodatno se smanjuje vrijeme reakcije na promjene. Diferencijacija poduzeća ogleda se u

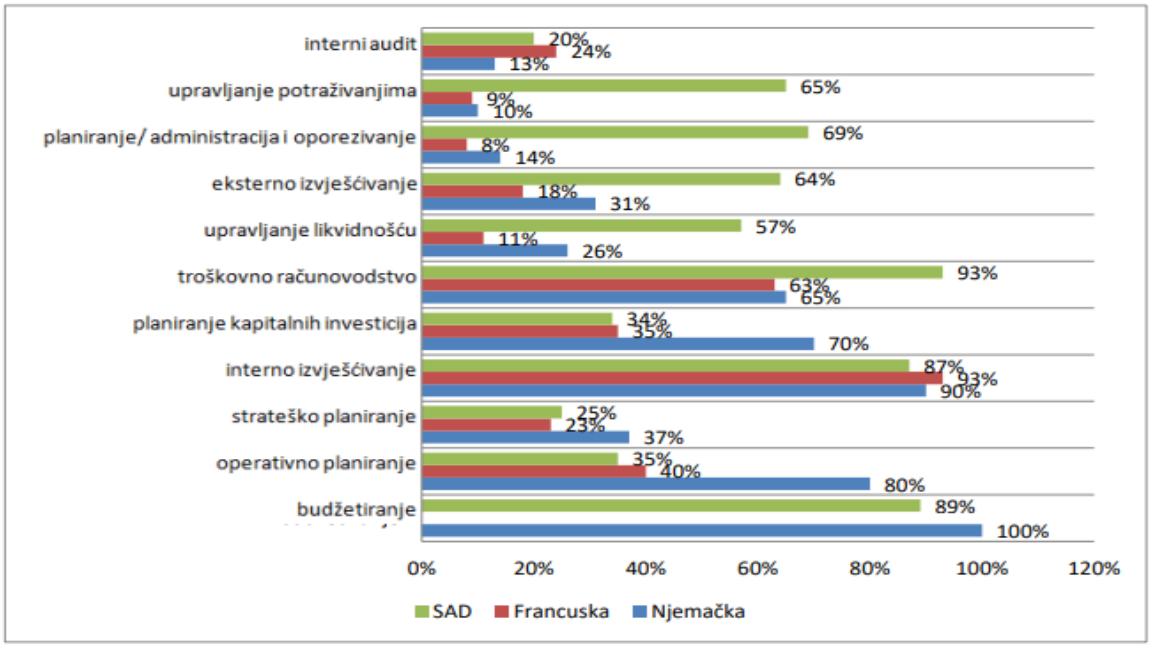
njegovu sve složenijem ustrojstvu, sve većoj podjeli rada te sve zahtjevnijem i segmentiranijem tržištu, promjeni težišta u sustavu ciljeva poduzeća od primarno ekonomskih do socijalnih i socio-političkih. Dinamika i kompleksnost okruženja te diferencijacija u poduzeću problemi su s kojima se susreće menadžment. Osnovni je zadatak menadžmenta spoznaja promjena te prilagođavanje aktivnosti poduzeća kako bi se osigurala sposobnost poduzeća za razvoj. U pokušaju rješavanja problema povećane kompleksnosti i dinamike okruženja te povećane kompleksnosti u poduzeću pojavljuje se kontroling kao stručna podrška menadžmentu, kao moderan koncept upravljanja poduzećem, a u praksi kao dokazano načelo rješavanja problema prilagođavanja i koordinacije (Osmanagić Bedenik, 2007, str. 22).

4. Provedena istraživanja iz područja kontrolinga

4.1. Kontroling u svijetu

U vrijeme naglih i neočekivanih promjena dugotrajan se uspjeh poduzeća može ostvariti samo promjenom načina mišljenja i ponašanja. Kontroling je aktivnost neposredno podređena vrhu poduzeća radi postizanja više razine sklada unutar poduzeća te između poduzeća i njegova okruženja. Kontroling povećava razinu koordinacije i integracije u poduzeću. Nije slučajno da je kontroling najrazvijeniji u velikim europskim i američkim poduzećima, gdje su sve veći problemi unutarnjeg i vanjskog komuniciranja i prilagođavanja promjenama sve više nalikovali kaosu. Kontroling povećava red, odnosno pridonosi smanjenju kaosa, čineći transparentnima uzajamne ovisnosti među pojedinim područjima, kao i njihov doprinos ostvarenju cilja poduzeća (Osmanagić Bedenik, 2007, str.29). zbog raznolikosti tržišta svaka zemlja ima svoje zahtjeve koje postavlja na kontroling, koji zbog procesa globalizacije postaju sve sličniji. Komparativna analiza primjene alata kontrolinga u SAD-u, Francuskoj i Njemačkoj prikazana je *Grafikonom 1.*

Grafikon 1. Komparativna analiza primjene alata kontrolinga u SAD-u, Francuskoj i Njemačkoj



Izvor: Goretzki i Strauss (2017)

Iz *Grafikona 1.* vidljivo je da se alati kontrolinga razlikuju s obzirom na učestalost primjene. Alati koje se najviše primjenjuju u Francuskoj su interno izvješćivanje, troškovno

računovodstvo i operativno planiranje. U Njemačkoj najveći postotak zauzimaju budžetiranje, interno izvješćivanje i operativno planiranje. Najčešće korišteni alati kontrolinga u SAD-u su troškovno računovodstvo, budžetiranje i interno izvješćivanje. U nastavku slijedi opis stanja kontrolinga u navedenim zemljama.

4.1.1.Kontroling u SAD-u

Postanak kontrolinga rezultat je industrijskog razvoja u SAD u drugoj polovici 19. stoljeća. Kao najstariji instrument kontrolinga razvijen je još 1919. godine DuPont-System of Financial Control u kemijskom koncernu DuPont. Taj koncept kontrolinga ne govori o tome kako treba maksimizirati dobit, već rentabilnost kapitala. Takva nova orijentacija i diverzifikacija koncerna DuPont zahtijevala je instrument kontrolinga koji bi omogućavao ocjenu i izvještavanje za mnogobrojna i vrlo različita područja aktivnosti (Osmanagić Bedenik, 2007, str.30).

U SAD-u je razvijena primjena upravljačkog računovodstva kroz proces identifikacije, mjerenja, akumulacije, analize, pripreme, tumačenja i komunikacije financijskih informacija koje menadžment koristi za planiranje, procjenu i kontrolu unutar organizacije i osiguranje odgovarajućih resursa. Upravljačko računovodstvo u SAD-u je krovni termin koji sjedinjuje i integrira funkcije planiranja, evaluacije i kontrole te izvješćivanja. Pojam kontroler se u SAD-u obično odnosi na voditelja funkcije upravljačkog računovodstva čiji je zadatak povezivanje informacija iz faze planiranja i kontrole te osiguranje pravodobnih i točnih izvješća (Ahid i Augistine, 2012).

U kontekstu globalizacije i liberalizacije okruženja, suvremeni kontroleri u SAD-u se više ne poimaju kao tehničari zaduženi za provedbu transakcija, već kao poznavatelji i koordinatori poslovnih operacija koji generiraju smjernice o dobrim poslovnim praksama i usmjeravaju razvoj poslovne strategije (Reichman,2012).

4.1.2.Kontroling u Francuskoj

Kontroling se u Francuskoj proširio 60-ih godina, oko 50% poduzeća imalo je odjel kontrolinga. Povećana veličina i kompleksnost poduzeća, decentralizacija odgovornosti, oblikovanje profitnih centara uz istodobno centralno upravljanje utjecali su na uvođenje odjela za kontroling. U malim i srednjim poduzećima ovim razmišljanjima dovelo se do uvođenja kontrolinga (Osmanagić Bedenik,2007, str.3):

- menadžment i njegovi suradnici nisu pronalazili vrijeme za prikupljanje, vrednovanje i podjelu podataka i informacija, nužnih za upravljanje pojedinim poslovima i za razvoj poduzeća
- troškovi uvođenja kontrolinga bili su prihvatljivi s obzirom na rizike kao posljedice nedovoljnih informacija o obavljanju posla i o okruženju.

U Francuskoj se sve češće uvodi decentralizacija odlučivanja i delegacija odgovornosti. Sedamdesetih godina u Francuskoj je dominiralo shvaćanje kako kontroler treba odgovornim osobama u operativnom poslu isporučivati prije sve informacije za buduće upravljanje. Težište zadataka kontrolera bilo je u sastavljanju kratkoročnih i srednjoročnih planova za decentralizirana područja odlučivanja, praćenju ostvarenja planova i sastavljanju dugoročnih planova (Osmanagić Bedenik, 2007, str.36).

Funkcija kontrolera na području Francuske prvo se razvila u podružnicama američkih korporacija koje se koriste upravljačkim računovodstvom s ciljem upravljanja performansama i učinkovitog odlučivanja. U francuskoj kulturi se uloga kontrolera poima kao funkcija koja nije u skladu s težnjom menadžera za statusom i časti jer kontroler može zahtijevati od menadžera različite informacije o poslovanju. S obzirom na odnos između nacionalne i organizacijske kulture u Francuskoj i discipline kontrolinga, kontroleri su u Francuskoj suočeni s potrebom stalnog dokazivanja vrijednosti svoje pozicije. Zadaci vezani uz sponu planiranja i kontrole te opskrbe informacijama u Francuskoj imaju važnu jednaku važnost kao i u Njemačkoj, a većina zadataka kontrolera je umjerena na opskrbu informacijama koje su potrebne za učinkovito donošenje odluka u fazi planiranja (Goretzki i Strauss, 2017).

4.1.3.Kontroling u Njemačkoj

Krajem šezdesetih godina mjesto kontrolinga imaju samo njemačke kćeri američkih koncerna. 197. godine već 90% poduzeća ima osamostaljeno mjesto kontrolinga (Weber, 1993, str.7ff).

Pojam kontroling u njemačkoj praksi uvjetno može izjednačiti s upravljačkim računovodstvom koje se preklapa s poljima planiranja i upravljanja performansama u SAD-u. U kulturalnom kontekstu, kontroling je u Njemačkoj znatno više odvojen od funkcije financijskog računovodstva nego što je to slučaj u anglo-saksonskim zemljama (Vuko i Ojvan (2013).

Goretzki i Strauss (2017) su na temelju komparativne analize kontrolinga u SAD-u i Njemačkoj, zaključili da je kontroling u Njemačkoj više orijentiran na funkciju savjetovanja pri upravljanju. Dok se u anglo-saksonskoj praksi kontroling poistovjećuje s upravljačkim

računovodstvom koje pomaže menadžerima pri donošenju odluka, kontroler je u njemačkoj praksi koordinator i savjetodavac koji se koristi prošlim poslovnim događajima u izradi prognoza za budućnost.

4.2. Kontroling u Hrvatskoj

Kontroling se u Republici Hrvatskoj počinje razvijati 1990.-ih godina u okviru odjela planiranja i analize poslovanja te je predstavljao samostalnu funkciju ili funkciju u okviru financija i računovodstva. Lalovac (2006) krenuo je u istraživanje s hipotezom da su poduzeća u kojima postoji kontroling uspješnija od poduzeća koja nemaju tog odjela. Rezultati njegova istraživanja pokazuju da postoji korelacija između razine vrijednosti osnovnih pokazatelja uspješnosti i postojanja odjela kontrolinga i time dokazuje hipotezu kako kontroling pridonosi poslovnom uspjehu poduzeće te se može smatrati faktorom poslovnog uspjeha. Time je dokazao kako kontroling izravno povećava vjerojatnost poslovnog uspjeha.

Osmanagić-Bedenik (2001, 2007) na temelju dosadašnjih istraživanja o praksi kontrolinga u Republici Hrvatskoj zaključuje da je razvoj kontrolinga u Hrvatskoj definiran brojnim čimbenicima, između ostalog dinamikom poslovnog okruženja, institucionalnim okvirom u poslovanju poduzeća te doprinosom kontrolinga uspješnosti poslovanja poduzeća.

4.2.1. Kontroling u malim i srednjim poduzećima

Prema Zakonu o računovodstvu poduzetnici se razvrstavaju na mikro, male, srednje i velike ovisno o pokazateljima utvrđenim na zadnji dan poslovne godine koja prethodi poslovnoj godini za koju se sastavljaju financijski izvještaji. Pokazatelji na temelju kojih se razvrstavaju poduzetnici su iznos ukupne aktive, iznos prihoda od poslovanja i prosječan broj radnika tijekom poslovne godine (Zakon o računovodstvu, 2019).

Tablica 3. Klasifikacija poduzetnika

	UKUPNA AKTIVA (u kn)	UKUPNI PRIHOD (u kn)	PROSJEČAN BROJ RADNIKA/GODINI
MIKRO PODUZETNICI	2.600.000,00	5.200.000,00	10
MALI PODUZETNICI	30.000.000,00	60.000.000,00	50
SREDNJI PODUZETNICI	150.000.000,00	300.000.000,00	250

Izvor: vlastita izrada prema Zakonu o računovodstvu (2019)

Veliki poduzetnici su poduzetnici koji prelaze granične pokazatelje u najmanje dva od tri uvjeta koji su propisani za srednje poduzetnike te uključuje banke, štedne banke, stambene štedionice, institucije za elektronički novac, društva za osiguranje, društva za reosiguranje, leasing- društva, društva za upravljanje UCITS fondovima, društva za upravljanje alternativnim investicijskim fondovima, UCITS fondovi, alternativni investicijski fondovi, mirovinska društva koja upravljaju obveznim mirovinskim fondovima, mirovinska društva koja upravljaju dobrovoljnim mirovinskim fondovima, obvezni mirovinski fondovi te mirovinska osiguravajuća društva, društva za dokup mirovina, faktoring – društva, investicijska društva, burze, operateri MTP-a, središnja klirinška depozitarna društva, operateri središnjeg registra, operateri sustava poravnanja i/ili namire i operateri Fonda za zaštitu ulaganja (Zakon o računovodstvu, 2019)

Prema Krajnović, Lordanić i Jović (2012.) specifičnost malih i srednjih poduzeća, elementi njihove unutarnje i vanjske strukture i vanjske okoline, te organizacijske prednosti i nedostaci determiniraju njihov operativni i strategijski profil. Danas se smatra da su mala i srednja poduzeća glavni nositelji novih zapošljavanja, ali i nacionalne inovativnosti i konkurentnosti, pa ih se zato sustavno institucionalno podupire. Mala i srednja poduzeća karakterizira mali broj zaposlenih, mali broj dobavljača i kupaca, proizvoda i usluga, jednostavnija i preglednija organizacija te veća fleksibilnost. Postoje brojni poticaji za razvoj kontrolinga u malim i srednjim poduzećima poput: potreba za preglednosti poslovanja u svakom trenutku, mala i srednja poduzeća mnogo su osjetljivija na promjene, stoga su izložena i većem pritisku prilagođavanja tržištu.

S obzirom da u strukturi zaposlenosti, ukupnog prihoda i izvoza prema veličini poduzeća u 2014. godini prevladavaju mala i srednja poduzeća, najveći doprinos za razvoj kontrolinga u Hrvatskoj upravo će dati ta poduzeća. Neke od karakteristika hrvatskih poduzeća „tinejdžera“ u kojima se javila potreba za uvođenjem i razvojem kontrolinga (Očko i Švigir, 2009, str.13):

- objedinjena funkcija vlasnika i menadžera;
- centralizirano upravljanje;
- autokratski stil odlučivanja;
- stihijski formirane organizacijske strukture;
- nedostatak kvalitetne komunikacije;
- tradicionalno računovodstvo usmjereno ka eksternom izvještavanju;
- izvještavanje oslonjeno na porezne propise;
- informacijski sustav koji ne podržava moderni sustav upravljanja i
- nedostatak permanentne edukacije zaposlenih.

Osnovni zadaci kontrolinga u malim i srednjim poduzećima (Osmanagić Bedenik,2007):

- sustav vrijednosti, s vizijom, misijom i ciljevima
- operativno planiranje (ne zanemarujući strategijsko)
- kontrola izvršenja plana i kontrola premisa od kojih polazi plan
- informiranje i izvještavanje primjereno potrebama.

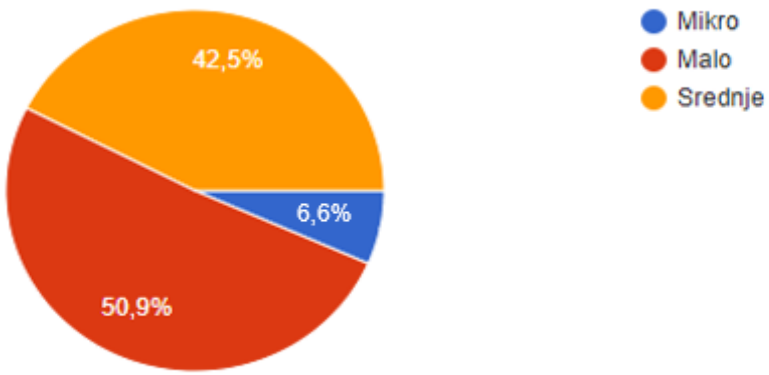
4.2.2. Metodologija i instrument istraživanja

Provedeno je istraživanje na mikro, malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj sa svrhom dobivanja rezultata u kojoj mjeri je zastupljen kontroling unutar njihovog poslovanja. U samom istraživanju će se ispitati, kritički analizirati, utvrditi i interpretirati dobiveni rezultati provedbe i učinkovitosti provedbe odjela kontrolinga u malim i srednjim poduzećima različitih djelatnosti. Anketa istraživanja provedena je putem Google obrasca od 12. lipnja do 1. kolovoza 2019. godine na mikro, malim i srednjim poduzećima. Pretraga je bila sumirana na tri kategorije poduzeća (mikro, mala i srednja), slučajnim izborom izabrane su e-mail adrese poduzeća putem stranice *tvrtke.hr*, koja pripadaju u jednu od te tri navedene skupine. Tijekom istraživanja poslano je 200 upitnika, od kojih su 38 bilo neispravno popunjeni ili nepotpuni. Ukupno je prikupljeno 106 odgovora na anketu. Prije provedbe upitnika poduzeća su upoznata s ciljem istraživanja i načinom rješavanja upitnika. Metoda prikupljanja podataka je pomoću prigodnog upitnika na hrvatskom jeziku.

4.2.3. Rezultati istraživanja

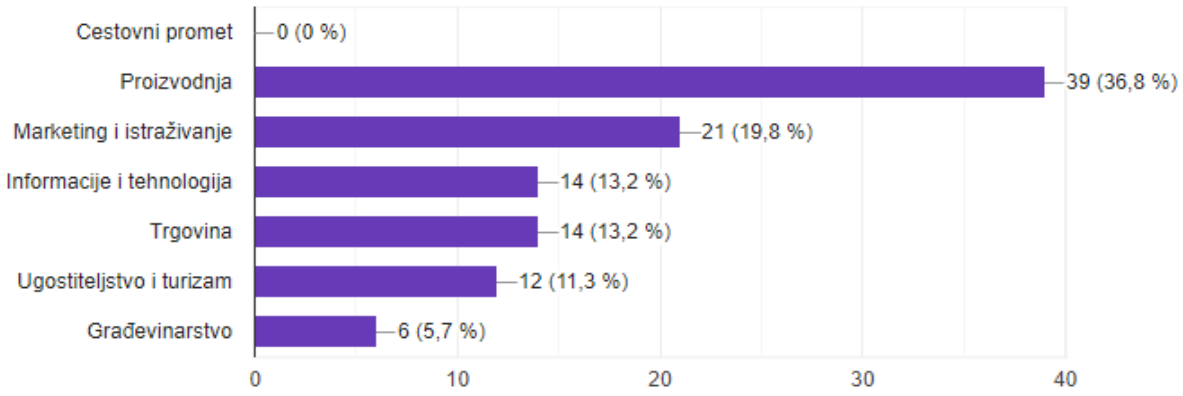
Prvo pitanje ankete odnosilo se na odabir veličine poduzeća. Ispitanici su imali ponuđene odgovore (mikro, malo ili srednje poduzeće) te su morali odabrati. Ovo pitanje bilo je obavezno, svi su odgovorili. U kategoriju mikro poduzeća pripada sedam poduzeća (6,6%), srednja poduzeća 45 (42,5%), dok najveći postotak zauzimaju mala poduzeća (50,9%) sa 54 poduzeća.

Grafički prikaz 1. Kategorija poduzeća



Izvor: vlastita izrada prema rezultatima istraživanja (2019)

Grafički prikaz 2. Djelatnost poduzeća

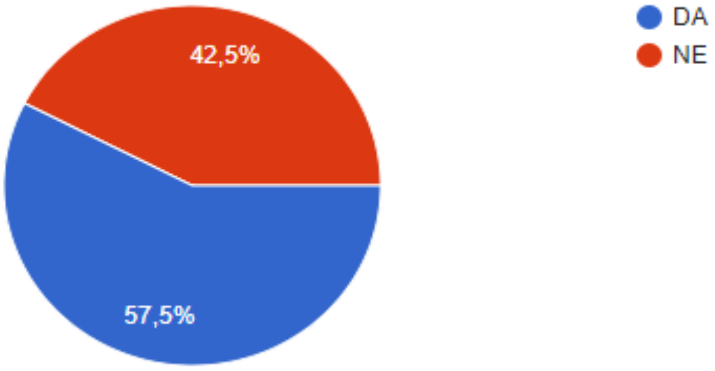


Izvor: vlastita izrada prema rezultatima istraživanja (2019)

Na pitanje kojom djelatnošću se poduzeće bavi odgovorili su svi ispitanici, ovo pitanje je bilo obavezno. Ukupan broj poduzeća koja se bave trgovinom je 14 (13,2%), u istom broju ispitanici obavljaju djelatnosti vezane uz informacije i tehnologiju. Najveći broj ispitanika bavi

se proizvodnjom, njih čak 39 (36,8%). Velik postotak zauzima djelatnost marketinga i istraživanja (19,8%), dok djelatnost vezanu uz cestovni promet ne obavlja nijedno anketirano poduzeće.

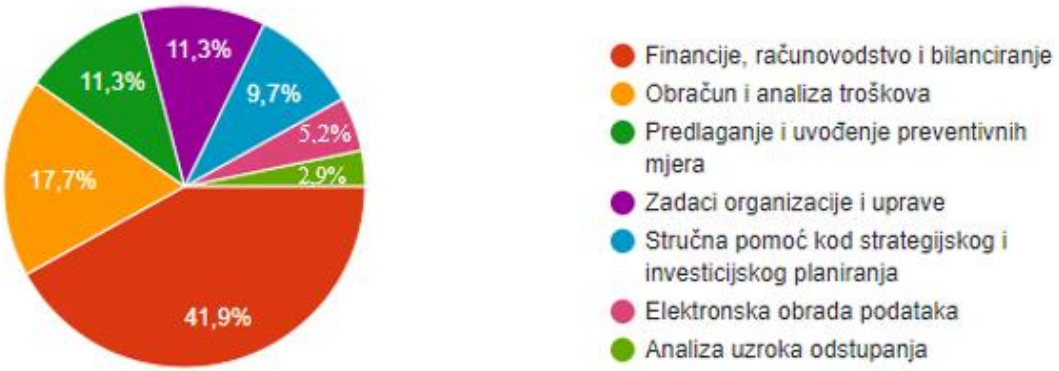
Grafički prikaz 3. Postojanost kontrolinga u poduzećima



Izvor: vlastita izrada prema rezultatima istraživanja (2019)

Iz *Grafičkog prikaza 3*. vidljivo je da 61 poduzeće (odnosno 57,5%) u svom poslovanju ima odjel kontrolinga, dok 42,5% tj. 45 poduzeća još uvijek nije u svoje poslovanje uvelo kontroling.

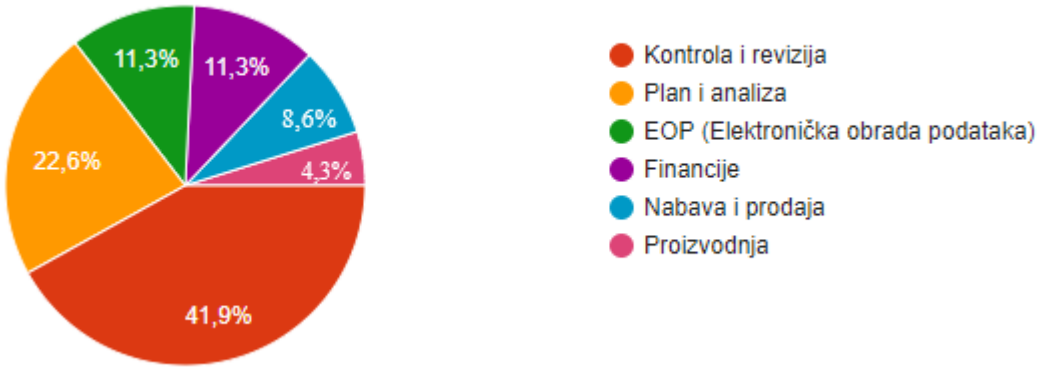
Grafički prikaz 4. Zadaci odjela kontrolinga



Izvor: vlastita izrada prema rezultatima istraživanja (2019)

Kao najvažniji zadaci odjela kontrolinga javljaju se zadaci financija, računovodstva i bilanciranja s 41,9%, odnosno 44 poduzeća navode to kao primarne zadatke kontrolinga. Poslove obračuna i analize troškova kao najvažnije zadatke odjela kontrolinga navode 19poduzeća, dok isti postotak od 11,3 % (tj. po 12 poduzeća) odabiru zadatke organizacije i uprave te predlaganje i uvođenje preventivnih mjera kao preteče zadatke kontrolinga. Tek 10 poduzeća (9,7%) ističe stručnu pomoć kod strategijskog i investicijskog planiranja kao vodeće zadatke kontrolinga, a najmanji postotak poduzeća (2,9%) ili 3 poduzeća su navela da im je analiza uzroka odstupanja među najvažnijim zadacima odjela kontrolinga.

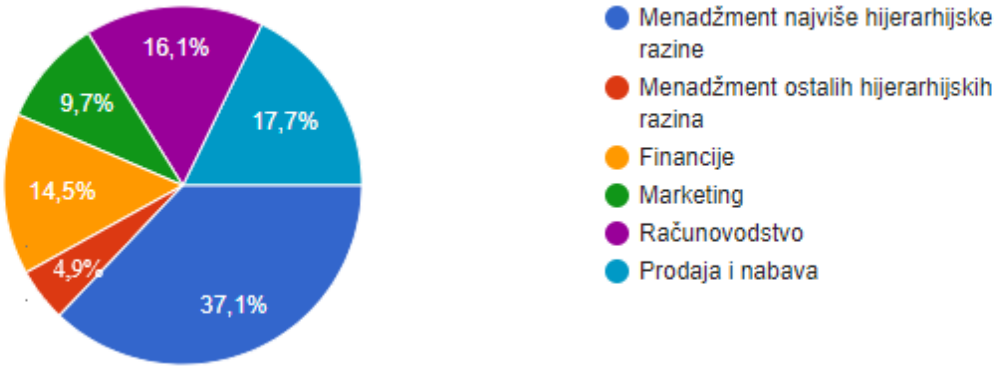
Grafički prikaz 5. Izvori informacija za odjel kontrolinga



Izvor: vlastita izrada prema rezultatima istraživanja (2019)

Na pitanje da odaberu najvažnije izvore informacija za odjel kontrolinga, najveći broj ispitanika (44 poduzeća) odabrao je odjel kontrole i revizije kao najvažniji. Plan i analiza javljaju se kao drugi najvažniji izvor informacija sa 22,6% (odnosno 24 poduzeća). U podjednakoj mjeri 12 poduzeća u svom poslovanju najviše informacija za odjel kontrolinga upotrebljava i koristi iz odjela financija i elektroničke obrade podataka. Nabava i prodaja kao izvori informacija javljaju se u nešto manjem postotku (8,6%) tj. 9 poduzeća te odjele navodi kao preteče izvore informacija za dobru učinkovitost odjela kontrolinga.

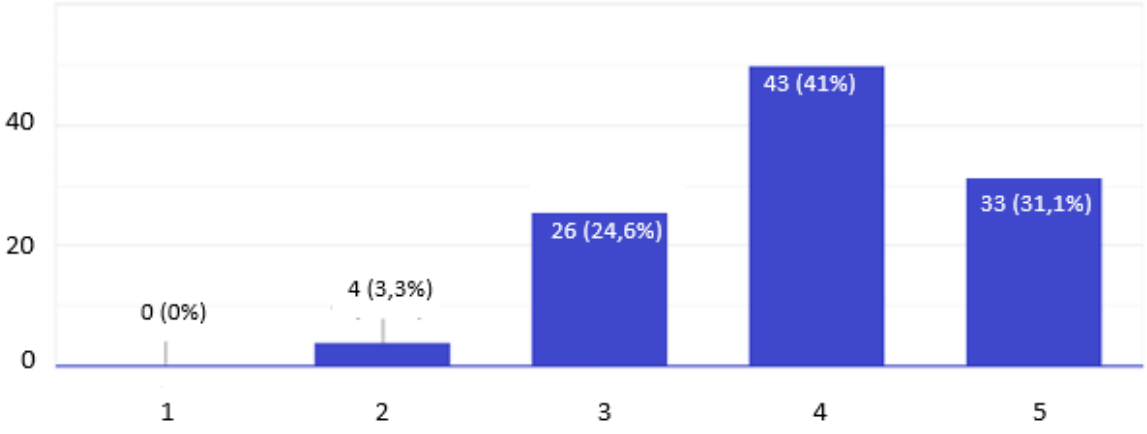
Grafički prikaz 6. Najveći korisnici odjela kontrolinga



Izvor: vlastita izrada prema rezultatima istraživanja (2019)

Najveći korisnici informacija odjela kontrolinga su menadžment najviše hijerarhijske razine sa 37,1% (39 poduzeća) i odjel prodaje i nabave sa 17,7% (19 poduzeća). Računovodstvo također predstavlja velik broj poduzeća (17 poduzeća) koji primjenjuju informacije odjela kontrolinga upravo putem tog odjela u svom poslovanju. Odjel financija odabire 14,5% poduzeća, dok se odjeli marketinga i menadžment odabiru u najmanjim postotcima među anketiranim poduzećima kao najveći korisnici kontrolinga.

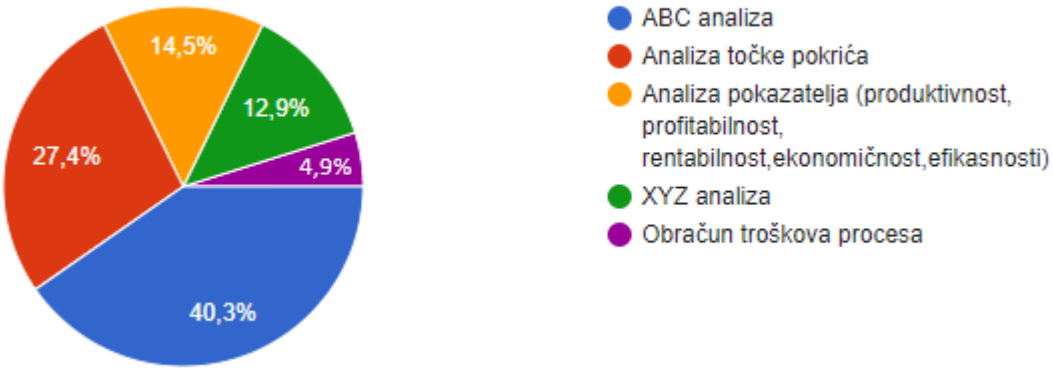
Grafički prikaz 7. Ocjena važnosti operativnog i strateškog kontrolinga



Izvor: vlastita izrada prema rezultatima istraživanja (2019)

Izrazito važnu ocjenu operativnog i strateškog kontrolinga dala su 33 anketirana poduzeća (31,1%), dok manje važnu ocjenu izabrao je najveći broj poduzeća (43) s 41%. Vidljivo je i da nitko nije izabrao da operativni i strateški kontroling nisu važni unutar poslovanja.

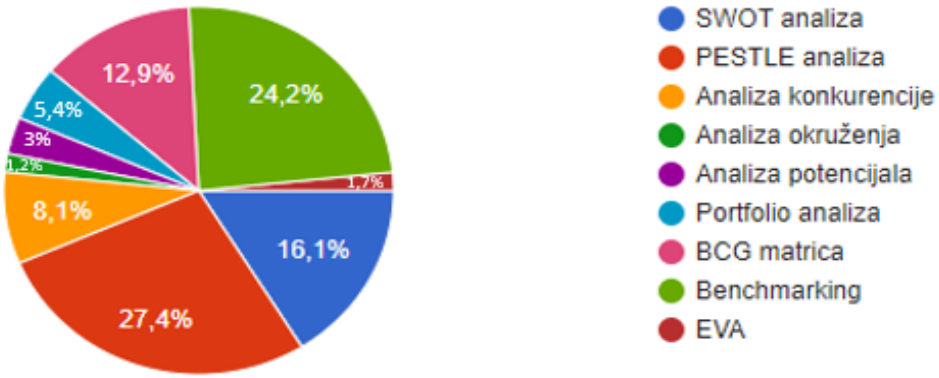
Grafički prikaz 8. Instrumenti operativnog kontrolinga



Izvor: vlastita izrada prema rezultatima istraživanja (2019)

Od instrumenata operativnog kontrolinga najučestaliji u 43 poduzeća je ABC analiza s čak 40,3%, slijedi ju analiza točke pokrića s 27,4 %. Analizu pokazatelja (produktivnost, profitabilnost, rentabilnost, ekonomičnost, efikasnost) primjenjuje 15 poduzeća (14,5%), XYZ analizu 13 poduzeća (12,9%), dok najmanji broj anketiranih poduzeća (5) je odabrao obračun troškova procesa (4,9%) kao najvažniji instrument operativnog kontrolinga.

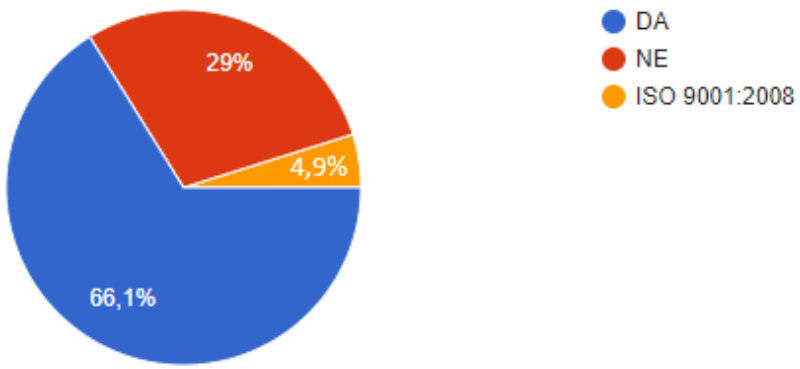
Grafički prikaz 9. Instrumenti strateškog kontrolinga



Izvor: vlastita izrada prema rezultatima istraživanja (2019)

PESTLE analiza s 27,4% zauzima najveći postotak, odnosno 29 poduzeća odabrao je baš tu analizu kao najvažniji instrument strateškog kontrolinga. Benchmarking je drugi najviše zastupljeni instrument po odabiru anketiranih poduzeća s 24,2%. SWOT analizu odabire 17 poduzeća i čine 16,1%. BCG matrica čini 12,9 %, tj. 14 poduzeća ju je istaknulo kao vodeći strateški instrument kontrolinga. Najmanji broj poduzeća koristi analizu konkurencije, analizu okruženja i analizu potencijala kao najvažniji instrument, što je i za očekivati jer njihova primjena u poslovanju je od velike važnosti ali u manjoj mjeri od navedenih analiza koje su preteče.

Grafički prikaz 10. Propisi provođenja poslovnog procesa



Izvor: vlastita izrada prema rezultatima istraživanja (2019)

Na pitanje da li u poduzeću postoje oblikovane procedure, odnosno pravilnici i propisi kojima se opisuje i uređuje odvijanje poslovnog procesa, bila su ponuđena dva odgovora i opcija ostalo da se ukoliko postoje propisi da se navedu koji. Potvrdno je odgovorilo 70 poduzeća (66,1%), od kojih je samo 5 poduzeća navelo normu za upravljanje kvalitetom (ISO 9001:2008). Negativan broj odgovora zauzima 29% (31 poduzeće).

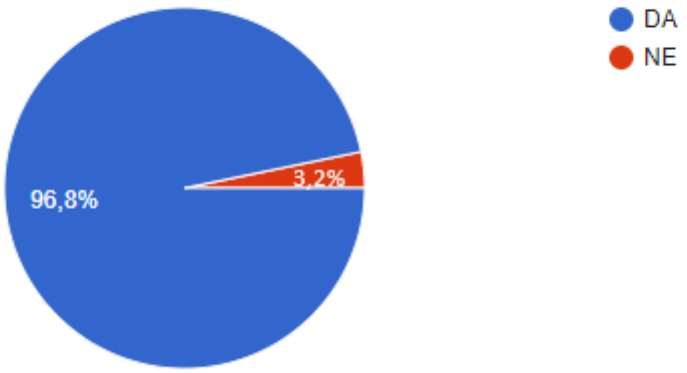
Grafički prikaz 11. Problemi uvođenja odjela kontrolinga

PROBLEMI UVOĐENJA ODJELA KONTROLINGA	
Veličina poduzeća	Složenost poslovanja
Alati za upravljanje kontrolingom	Nedostatak povratnih informacija
Raspored planiranja, praćenje odstupanja	Savjetovanje voditelja projekta
Nove obaveze zaposlenika	Razvijenost informatičke tehnologije
Nedostatak kvalitetne komunikacije zaposlenika i sustava uvođenja	Problem primjene metoda strateškog planiranja
Primjena metoda operativnog kontrolinga	Problemi pri uspostavljanju kontroling projekta

Izvor: vlastita izrada prema rezultatima istraživanja (2019)

Problemi s kojima su se anketirana poduzeća susrela prilikom uvođenja kontrolinga su: veličina poduzeće i složenost poslovanja, nedostatak povratnih informacija, nedovoljna upućenost, nove obaveze za zaposlenike, nedostatak kvalitetne komunikacije između zaposlenika i sustava uvođenja, te njihova prilagodba. Za razvoj funkcije važno je da postoji zainteresirani menadžer koji razumije svrhu i funkciju pri donošenju strateških odluka. Izrada plana izuzetno je važna za uvođenja odjela kontrolinga s obzirom na jedinstvenost svakog poduzeća, kako bi se smanjio broj problema prilikom uvođenja i obavljanja funkcije kontrolinga.

Grafički prikaz 12. Učinkovitost kontrolinga



Izvor: vlastita izrada prema rezultatima istraživanja (2019)

Od anketiranih poduzeća, njih 103 (96,8%) odgovorila su da smatraju da je kontroling učinkovit za njihovo poslovanje, dok samo tri poduzeća (3,2%) ne smatraju odjel kontrolinga učinkovitim u odvijanju poslovanja.

4.2.4. Rasprava

Poseban osvrt ovoga istraživanja bio je na mikro, malim i srednjim poduzećima u Hrvatskoj. Nakon anketiranja o ulozi kontrolinga u poslovanju u 200 poduzeća došlo se do zaključaka:

- najveći postotak anketiranih poduzeća koja primjenjuju kontroling u svom poslovanju pripadaju kategoriji malih poduzeća, a djelatnost koja je najviše zastupljena je proizvodnja, a slijedi ju marketing i istraživanje;
- više od polovice poduzeća ima uveden odjel kontrolinga, dok još veliki postotak poduzeća nema (42,5%);
- financije, računovodstvo i bilanciranje predstavljaju najvažnije zadatke kontrolinga, te odjel kontrole i revizije najvažniji izvor informacija za kontroling;
- najvažniji instrument operativnog kontrolinga je ABC analiza, a strateškog PESTLE analiza i benchmarking;
- s 96,8% potvrđeno je da je za anketirana poduzeća odjel kontrolinga učinkovit.

Glavnim ograničenjem ovog istraživanja može se smatrati uzorak, odnosno provođenje istraživanja na malom broju poduzeća. Prijedlozi za daljnja istraživanja mogu ići u pravcu istraživanja upravljanja kontrolinga u različitim industrijama, npr. za neki grad ili županiju. Na taj način bi se dobio uži uvid u sličnosti i različitosti upravljanja kontrolingom, a uvažavajući specifičnosti industrija, odnosno poslovanja.

5. Zaključak

Mnogi autori bavili su se razmatranjem pojma „kontroling“, a samim time postoji i mnogo različitih definicija tog temeljnog pojma. Sve definicije kontrolinga korištene u ovom radu sadrže istu bit i zajedničke temelje literature. Kontroling je efikasan suvremeni koncept upravljanja poslovnim rezultatom poduzeća koji obuhvaća koordinaciju i vezu planiranja i informiranja, te analizu i kontrolu ljudskih, materijalnih, financijskih i informacijskih resursa radi ostvarenja ciljeva na efikasan način. Instrument je upravljanja koji čini podršku menadžmentu u donošenju odluka (Ojvan, 2012, str.11).Postojanje kontrolinga unutar poduzeća pretpostavlja svijest o kontrolingu. Kontroling se u posljednje vrijeme razvija sve više te je suvremeno poslovanje gotovo nemoguće bez uvođenja modernih funkcija u upravljanje poduzećem. Kako bi se uspješno proveo sam proces kontrolinga, potrebna je osoba odnosno kontroler kao promicatelj struke – nositelj znanja i poznavatelj potencijalnih uspjeha, oblikuje i usklađuje procese planiranja i kontrole te je savjetnik i informativni partner menadžmentu. U ovom se diplomskom radu kontroling nastojao pojasniti najprije kroz njegove faze kroz povijest. Nakon prikaza koncepcija kontrolinga, pojasnile su se vrste kontrolinga s posebnim naglaskom na operativni i strateški kontroling. Istraživanjem koje je provedeno putem anketnog upitnika, vezano uz uvođenje kontrolinga u mala i srednja poduzeća u Hrvatskoj, došlo se do rezultata kako sve veći broj poduzeća uvodi kontroling kao zasebnu organizacijsku jedinicu. Kontroling u malim i srednjim poduzećima ima sve veću tendenciju razvoja jer su mala i srednja poduzeća mnogo osjetljivija na promjene, pa su izložena i većem pritisku u prilagodbi tržištu. Kontroling je počeo svoj razvoj kao stručna podrška menadžmentu, ali posljednjih godina razvija se i na nižim hijerarhijskim razinama: kontroling u nabavi, logistici, prodaji i marketingu. U današnjici kontroling se intenzivno razvija, ali pravci kontrolinga su različiti.

6. Literatura

[1] Avelini Holjevac, I. (1998.) *Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom*. Hotelijerski fakultet Opatija

[2] Avelini Holjevac, I. (2007). *Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom (drugo izdanje)*. Opatija: Fakultet za turistički i hotelski menadžment.

[3] Batarelo, A.Ž., (2000). *ABC-analiza, Poslovna analiza i upravljanje*, br. 8-9/2000, INTUS-BIT, Zagreb

[4] Blazek, A., Deyhle A., Eiselmayyer K. (2004). *Kontroling i kontroler*. Zagreb: Kontroling Kognosko

[5] Buble, M., (2000). *„Menagement".* Ekonomski fakultet Split, Split.

[6] Buble, M., Cingula, M., Dujanić, M., Dulčić, Ž., Galetić, L., Gonan Božac, M., Ljubić, F., Pfeifer, S., Tipurić, D. (2005). *Strateški menadžment*. Zagreb: Sinergija

[7] Buble, M. (2006). *Osnove Menadžmenta*. Zagreb:Sinergija

[8] Daft L.R. (1997). *Management, FourthEdition*. New York: Macmillan Publishing Company.

[9] Hitt, M.A., etal (2005). *Management*. UpperSaddleRiver. NJ:PearsonPrentice Hall

[10] Horvath, P. (2006). *Controlling*. 10.izd. Vahlen, Munchen

[11] Institut za ambalažu i tiskarstvo Tectus (2012). Preuzeto: 03.06.2019. na: http://www.ambalaza.hr/hr/casopis/2012/3/odlican-vjetar-u-leda,213,6834.html

[12] Jakelić, D., (2013). *Uloga kontrolinga u središnjem bankarstvu i kriteriji učinkovitosti kontrolinga*. Ekonomski pregled, 64 (4) 397 – 430, 397-430.

[13] Jurjević, Lj., (2013). *Utjecaj primjene instrumenata kontrolinga na poslovanje poduzeća u području autoindustrije na području Splitsko-dalmatinske županije (diplomski rad).* Split: Ekonomski fakultet.

[14] Krajnović, A., Lordanić Lukavac, S., Jović, I., (2012). *Strateški menadžment i korištenje instrumenata strateškog kontrolinga u malim i srednjim poduzećima.*OeconomicaJadertina, Vol.2.No1.

[15] Kuper H.U., (2008). *ControllingKonzeption, Aufgaben, Instrumente 5.,uberarbeitete Auflage, Schaffer-PoeschelVerlag.* Stuttgart

[16] Lalovac, B., (2006). *Kontroling kao determinanta uspješnosti hotelskih poduzeća*. Ekonomski fakultet Zagreb.

[17] Luković, T., Lebefromm U., (2009). *Controlling koncepcija i slučajevi*. Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik.

[18] Očko, J., Švigir, A., (2009). *Kontroling upravljanje iz backstagea*. Knjiga print d.o.o., Zagreb.

[19] Ojvan, I., (2012). *Kontroling u funkciji uspješnosti poslovanja (diplomski rad)*. Split: Ekonomski fakultet.

[20] Osmanagić Bedenik, N., Ivezić, V., (2006). *Benchmarking kao instrument suvremenog kontrolinga"*. Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol.4 No.1 Prosinac 2006.

[21] Osmanagić Bedenik, N.,Lalovac, B. (2007). *Kontroling-faktor poslovnog uspjeha primjer hotelskih poduzeća*. Acta turistica, 19(1), 83-99.

[22] Osmanagić Bedenik N. i suradnici, (2010). *Kontroling između profita i održivog razvoja*. M.E.P. d.o.o., Zagreb

[23] Peters, T.J., Waterman,R.H.Jr. (1982).*In Search ofExcellence: LessonsfromAmerica´s Best-run Companies*. New York:Harper&Row

[24] Popović Petrušić, H., (2017). *Kontroling kao instrument uspješnog upravljanja zalihama(stručni rad*). FIP – Financije i pravo 5, br.1.

[25] Poslovna učinkovitost (2019). Preuzeto: 14.07.2019. na https://www.poslovnaucinkovitost.eu/odrzane-edukacije/cijena/220-menadzment-i-kontroling270628062013

[26] Stuhne, D., (2008). *Unapređenje skladišnog procesa u proizvodnji staklene ambalaže.* Zagreb: Fakultet strojarstva i brodogradnje.

[27] Špac, D.: (2008). *Informacije – osnova poslovnog odlučivanja i uloga kontrolinga pri tome*. Računovodstvo i financije, godina 54, broj 3

[28] Ziegenbein, K. (2008). *Kontroling*. Zagreb:RRiF-plus.

[29] Zakon.hr, (2019). *Zakon o računovodstvu*. Preuzeto: 01.08.2019. sa: https://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu

[30]

Popis slika

Slika 1. Kontroler kao registrator (vlastita izrada prema Osmanagić Bedenik, 2007) 5

Slika 2. Kontroler kao navigator (vlastita izrada prema Osmanagić Bedenik, 2007)..... 6

Slika 3. Kontroler kao inovator (vlastita izrada prema Osmanagić Bedenik, 2007)..... 7

Slika 4. Odnos između zadaća kontrolinga (vlastita izrada prema Ziegenbein, 2008) 8

Slika 5. Zadaci kontrolinga (vlastita izrada prema Avelini-Holjevac, 1998)..... 9

Slika 6. Objekti planiranja (vlastita izrada prema Zeigenbein, 2008, str. 83) 13

Slika 7. Instrumenti kontrolinga (vlastita izrada prema Jurjević, 2013) 19

Slika 8. Lanac kontrolinga i upravljanja (vlastita izrada prema Avelini-Holjevac, 1998) 23

Slika 9. Strategijski i operativni kontroling (vlastita izrada prema Osmanagić Bedenik, 2007) 27

Popis tablica

Tablica 1. Zadaci i funkcije kontrolinga 10

Tablica 2. Dimenzije strategijskog i operativnog kontrolinga 29

Tablica 3. Klasifikacija poduzetnika 41

Popis grafičkih prikaza

Grafički prikaz 1. Kategorija poduzeća....43
Grafički prikaz 2. Djelatnost poduzeća....43
Grafički prikaz 3. Postojanost kontrolinga u poduzećima....44
Grafički prikaz 4. Zadaci odjela kontrolinga....44
Grafički prikaz 5. Izvori informacija za odjel kontrolinga....45
Grafički prikaz 6. Najveći korisnici odjela kontrolinga....46
Grafički prikaz 7. Ocjena važnosti operativnog i strateškog kontrolinga....46
Grafički prikaz 8. Instrumenti operativnog kontrolinga....47
Grafički prikaz 9. Instrumenti strateškog kontrolinga....47
Grafički prikaz 10. Propisi provođenja poslovnog procesa....48
Grafički prikaz 11. Problemi uvođenja odjela kontrolinga....49
Grafički prikaz 12. Učinkovitost kontrolinga....49

Prilog 1.

Anketni upitnik **„Istraživanje uvođenja i primjene kontrolinga u malim i srednjim poduzećima“**

Poštovani/a!

Istraživanje se provodi u svrhu prikupljanja podataka potrebnih za izradu diplomskog rada na diplomskom studiju Ekonomika poduzetništva/ Fakultet organizacije i informatike.

Anketni upitnik izrađen je isključivo u svrhu istraživanja za diplomski rad te je u potpunosti anoniman i biti će korišten isključivo u svrhu istraživanja. Za odgovore će biti potrebno oko 10 minuta.

Hvala na sudjelovanju!

Odaberite veličinu Vašeg poduzeća.

- Mikro
- Malo
- Srednje

Odaberite djelatnost kojom se Vaše poduzeće bavi.

- Cestovni promet
- Proizvodnja
- Marketing i istraživanje
- Informacije i tehnologija
- Trgovina
- Ugostiteljstvo i turizam
- Građevinarstvo

Postoji li u Vašem poduzeću odjel kontrolinga?

- DA
- NE

Koji su zadaci odjela kontrolinga unutar Vašeg poduzeća?

- Financije, računovodstvo i bilanciranje
- Obračun i analiza troškova
- Predlaganje i uvođenje preventivnih mjera
- Zadaci organizacije i uprave
- Stručna pomoć kod strategijskog i investicijskog planiranja
- Elektronička obrada podataka
- Analiza uzroka odstupanja

Odaberite najvažnije izvore informacija za kontroling.

- Kontrola i revizija
- Plan i analiza
- EOP (Elektronička obrada podataka)
- Financije
- Nabava i prodaja
- Proizvodnja

Unutar Vašeg poduzeća koja organizacijska jedinica je najveći korisnik informacija kontrolinga?

- Menadžment najviše hijerarhijske razine
- Menadžment ostalih hijerarhijskih razina
- Financije
- Marketing
- Računovodstvo
- Prodaja i nabava

Ocjena važnosti strateškog i operativnog kontrolinga.

1- Nimalo važno 5- Iznimno važno

Koje instrumente operativnog kontrolinga Vaše poduzeće najviše koristi u poslovanju?

- ABC analiza
- Analiza točke pokrića
- Analiza pokazatelja (produktivnost, profitabilnost, rentabilnost, ekonomičnost, efikasnost)
- XYZ analiza

- Obračun troškova procesa

Koje instrumente strateškog kontrolinga Vaše poduzeće najviše koristi u poslovanju?

- SWOT analiza
- PESTLE analiza
- Analiza konkurencije
- Analiza okruženja
- Analiza potencijala
- Portfolio analiza
- BCG matrica
- Benchmarking
- EVA

Postoje li u Vašem poduzeću oblikovane procedure kojima se uređuje odvijanje poslovnog procesa? Ako DA, navedite pod "Ostalo" koje.

- DA
- NE
- Ostalo

S kojim problemima ste se susreli prilikom uvođenja funkcije kontrolinga u Vaše poduzeće?

Smatrate li da kontroling doprinosi učinkovitosti poslovanja Vašeg poduzeća?

- DA
- NE