Uloga kontrolera u menadžmentu

Filipović, Kristina

Master's thesis / Diplomski rad

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University North / Sveučilište Sjever**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:122:029005

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-29**

Repository / Repozitorij:

University North Digital Repository

SVEUČILIŠTE SJEVER
SVEUČILIŠNI CENTAR VARAŽDIN

DIPLOMSKI RAD br. 224/PE/2018

ULOGA KONTROLERA U MENADŽMENTU

Kristina Filipović

Varaždin, travanj 2018.

SVEUČILIŠTE SJEVER

SVEUČILIŠNI CENTAR VARAŽDIN

Studij poslovne ekonomije

DIPLOMSKI RAD br. 224/PE/2018

ULOGA KONTROLERA U MENADŽMENTU

Student:

Kristina Filipović, 2405101036

Mentor:

izv. prof. dr.sc. Ante Rončević

Varaždin, travanj 2018.

Sveučilište Sjever
Sveučilišni centar Varaždin
104. brigade 3, HR-42000 Varaždin

Prijava diplomskog rada

studenata IV. semestra diplomskog studija
Poslovna ekonomija

IME I PREZIME STUDENTA	Kristina Filipović	MATIČNI BROJ	0395/336D

NASLOV RADA: Uloga kontrolera u menadžmentu

NASLOV RADA NA ENGL. JEZIKU: Role of the Controller in company management

KOLEGIJ: Kontroling

MENTOR: dr.sc. Ante Rončević

ČLANOVI POVJERENSTVA:
1. doc. dr. sc. Damira Đukec
2. izv. prof. dr. sc. Anica Hunjec
3. izv. prof. dr. sc. Ante Rončević
4. izv. prof. dr. sc. Goran Kozina

Zadatak diplomskog rada

BROJ: 224/PE/2018

OPIS:

Gospodarsko okruženje u kojem trgovačka društva danas posluju, njihova sve veća unutarnja i vanjska kompleksnost, galopirajući razvoj tehnologije, nemilosrdna i sve jača konkurencija te sve zahtjevniji kupci nameću nužnost kontrolinga kao filozofije razmišljanja i poslovanja.

Za uspjeh razvoja kontrolinga u organizaciji važno je razvijanje svijesti i stvaranje zajedničke slike o kontrolingu, kao instrumentu koji može osigurati prave informacije u pravo vrijeme za donošenje upravljačkih odluka i usmjeravanje trgovačkih društava prema strateškim ciljevima.

Koliki će biti doprinos kontrolinga trgovačkom društvu ovisi o prihvaćenosti kontrolera od strane menadžmenta i ostalih zaposlenika te o sposobnosti kontrolera.

Stoga je u radu pod nazivom „Uloga kontrolera u menadžmentu" potrebno sljedeće:

- definirati funkcije menadžmenta
- prikazati metodologija uvođenje kontrolinga u trgovačka društva,
- prikazati koncepti, vrste i funkcije kontrolinga
- analizirati profil kontrolera
- prikazati evaluaciju kontroling trgovačkim društvima u RH
- prikaz evaluacije trenutnog razvoja funkcije kontrolinga u trgovačkom društvu XY d.o.o.
- analizom i usporedbom prikazati uspješnosti provođenja kontrolinga u trgovačkom društvu xy d.o.o. te predložiti moguća poboljšanja
- definirati zaključak rada.

U VARAŽDINU, DANA: 15.03.2018

REPUBLIKA HRVATSKA
Sveučilište Sjever
Podružnica Sveučilišni centar

POTPIS MENTORA

DIR on PE

Zahvala

Prvenstveno se želim zahvaliti svojoj obitelji, sestri Maji i bratu Hrvatinu, koji su me podupirali te preuzimali na sebe moje svakodnevne zadatke i brigu o majci dok sam pohađala predavanja, učila za ispite i ispunjavala ostale obveze vezane za školovanje.

Također, zahvaljujem svim profesorima, kolegama i kolegicama, a posebno Alenu Dediću, Dini Dediću i Jonasu Dičiću s kojima sam dijelila nervozu, napetost, dobro i loše na relaciji Zagreb – Varaždin te provodila zajedničke trenutke međusobno se podržavajući i motivirajući.

Na kraju, zahvaljujem svima koji su dali doprinos realizaciji ovog završnog rada, posebno mentoru profesoru Anti Rončeviću na pomoći, strpljenju, savjetima te vođenju tijekom izrade ovog rada.

Veliko hvala svima.

Sažetak

U uvjetima rastuće dinamike, unutarnje i vanjske kompleksnosti te liberalizacije tržišta, brzih promjena tržišnih trendova uslijed napretka tehnologije i sve jače konkurencije, nameće se nužnost kontrolinga kao filozofije razmišljanja i poslovanja. Kontroling koordinacijom i integracijom menadžerskih funkcija te uporabom različitih instrumenata i alata, pruža podršku menadžmentu u prilagođavanju unutarnjim i vanjskim promjenama. Kontroler je odgovoran za transparentnost informacija te djeluje kao ekonomska savjest. Kontroler je interni savjetnik za kontroling, čija je dužnost osigurati provođenje kontroling. Koliki će biti doprinos kontrolinga trgovačkom društvu, ovisiti će o zainteresiranosti menadžmenta, kvaliteti informacijskog sustava te o profilu kontrolera. Evaluacijom funkcije kontrolinga u trgovačkom društvu XY d.o.o. prikazana je važnost razvijanja svijesti i stvaranja zajedničke slike o kontrolingu, kao instrumentu koji može osigurati transparentnost informacija nužnih za donošenje upravljačkih odluka i usmjeravanje trgovačkih društava prema strateškim ciljevima i održivom razvoju.

Ključne riječi: menadžment, kontroling, procesi kontrolinga, kontroler

Summary

Amidst rapid market changes and increased competition, technological advancements and market liberalisation, controlling is increasingly imposing itself as an absolute necessity - as a new way of thinking, as a new philosophy and a new way of managing the business. By integrating and coordinating managerial functions and utilising numerous tools, controlling is becoming a central pillar of managerial support and guiding hand in strategic corporate steering. Controlling is undoubtedly responsibility of the top management, but controller has an active backstage role. Controller's duty is to perform all the groundwork, and prepare data driven guidance for the management to use. This business intelligence rendered as transparent highly useful information and a valuable counsel, enables effective implementation of management's decision, and guides corporate performance. What will be the controlling's contribution to corporate success, will depend primarily on controller's expertise, but also on acceptance of controller by the management and other stakeholders. Quality of business information systems employed is not only determinant, but also prerequisite for successful implementation and functioning of controlling in a corporation. By evaluating development of controlling in XY ltd corporation, importance of developing a common image and awareness of controlling in a corporation was stressed. Controlling should be seen as enabler of decision making process, steering company toward strategic goals attainment, and avoiding unnecessary risks and pitfalls.

Key words: management, controlling, controlling processes, controller

Popis korištenih kratica

CEO	chief executive officer
SMART	metoda za definiranje i testiranje strateških ciljeva – specifičan (S), mjerljiv (M), ostvariv (A), realan (R), vremenski ograničen (T)
BI sustav	Business Intelligence sustav
d.o.o.	skraćenica za trgovačko društvo s ograničenom odgovornošću
IGC	International Group of Controlling
HR	Human resource
ICT	Information and Communications Technologies
ICV	Internationaler Controller Verein
DUUDI	Državni ured za upravljanje državnom imovinom
BSC	Balance Scorecard - karta uravnoteženih ciljeva
SWOT	kvalitativna analitička metoda kojom se prikazuju S - Strengths → snaga, W - Weaknesses → slabosti, O - Opportunities → prilike, T - Threats → prijetnje
DIN SPEC 1086	Standard kvalitete za kontroling
RH	Republika Hrvatska
EU	Europsak unija

Sadržaj

1. Uvod ... 1
1.1. Predmet i cilj rada ... 1
1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja ... 2
1.3. Sadržaj i struktura rada ... 2
2. Menadžment ... 3
2.1. Pojmovno određenje ... 3
2.2. Razine menadžmenta ... 3
2.3. Funkcije menadžmenta ... 4
2.3.1. Planiranje ... 5
2.3.2. Organiziranje ... 7
2.3.3. Vođenje ... 8
2.3.4. Upravljanje ljudskim potencijalima ... 9
2.3.5. Kontrola poslovanja ... 10
2.4. Informacije kao podloga upravljanju ... 11
3. Kontroling ... 15
3.1. Pojmovno određenje i razvoj ... 15
3.2. Strategijski i operativni kontroling ... 18
3.3. Instrumenti kontrolinga ... 20
3.4. Preduvjeti kontrolinga ... 22
3.5. Proces uvođenja kontrolinga ... 24
3.6. Standardi u kontrolingu ... 25
3.7. Procesni model kontrolinga ... 29
3.7.1. Strateško planiranje ... 32
3.7.2. Operativno planiranje i budžetiranje ... 33
3.7.3. Prognoza ... 34
3.7.4. Računovodstvo troškova, učinaka i rezultata ... 35

3.7.5. Menadžersko izvještavanje 36
3.7.6. Projektni i investicijski kontroling 37
3.7.7. Upravljanje rizicima 38
3.7.8. Funkcijski kontroling 38
3.7.9. Poslovno savjetovanje i upravljanje 39
3.7.10. Unaprjeđenje trgovačkog društva, procesa, instrumenata i sustava 39
4. Kontroler 41
4.1. Kompetencije kontrolera 42
4.2. Misija kontrolera 44
4.3. Uloga kontrolera 45
5. Kontroling u trgovačkim društvima u Republici Hrvatskoj 48
5.1. Profil kontrolera 48
5.2. Kompetencije kontrolera 50
5.3. Misija kontrolera 52
5.4. Uloga kontrolera 56
5.5. Zaključak analize istraživanja 59
6. Kontroling u trgovačkom društvu XY d.o.o. 61
6.1. O društvu 61
6.2. Organizacijska struktura i kontroling 61
6.3. Uvođenje i razvoj kontrolinga 62
6.4. Profil kontrolera 63
6.5. Uloga kontrolera 63
6.6. Nedostaci i mogućnosti unaprjeđenja kontrolinga 64
7. Zaključak 68
Popis literature 69
Popis tablica 73
Popis ilustracija 73

1. Uvod

1.1. Predmet i cilj rada

Gospodarsko okruženje u kojem trgovačka društva[1] danas posluju, njihova sve veća unutarnja i vanjska kompleksnost, galopirajući razvoj tehnologije, sve jača konkurencija te sve zahtjevniji kupci nameću nužnost kontrolinga kao filozofije razmišljanja i poslovanja. S obzirom da se funkcije kontrolinga isprepliću kroz sve funkcije menadžmenta, profil zaposlenih u kontrolingu bazira se na stručnim i metodičkim kompetencijama, iskustvu te osobnim predispozicijama. Kontroling u trgovačka društva uvodi nov način razmišljanja i poslovanja, temeljen na stručnoj i neutralnoj podršci menadžmentu, što pridonosi transparentnosti poslovanja i poslovnom uspjehu.

Iako je u Hrvatskoj, posljednjih godina, gotovo u svakom trgovačkom društvu formirana organizacijska jedinica Kontroling, često se mogu čuti pitanja:

- Doprinosi li kontroling upravljanju trgovačkog društva?
- Da li je uspostavljeni kontroling samo preimenovana „Plan i analiza”?
- Znamo li tko je „vlasnik” procesa kontrolinga?

Navedene nedoumice proizlaze iz različitog shvaćanja uloge kontrolinga, načina uvođenja kontrolinga u trgovačka društva, prihvaćenosti kontrolinga od strane menadžmenta i ostalih zaposlenika, informacijske podrške i instrumenata kontrolinga, osobnih predispozicija te stručnosti samih kontrolera i dr.

Cilj ovog rada je kroz naredna poglavlja:

- definirati kontroling te opisati procese kontrolinga i ulogu kontrolera unutar svakog procesa,
- definirati misiju kontrolera, opisati potrebne kompetencije te interakciju menadžer – kontrtoler,
- temeljem istraživanja, prikazati profil kontrolera te portfelj zadata koji mu je dodijeljen, slijedom čega će bit izveden zaključak o razvijenosti upravljačke funkcije kontroling u Republici Hrvatskoj (RH),
- na primjeru trgovačkog društva XY d.o.o., opisati postojeće stanje s aspekta funkcije kontrolinga, te u okviru promatranog izvesti zaključak o uspješnosti provođenja kontrolinga

[1] Trgovačko društvo - pravna osoba čiji su osnivanje i ustroj određeni Zakonom o trgovačkim društvima

sa definiranjem postupaka i prijedloga mogućih poboljšanja.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

U svrhu izrade ovog rada korištena je znanstvena i stručna literatura iz područja kontrolinga i menadžmenta, internetske stranice vezane za prethodno navedena područja te podaci i materijali trgovačkog društva XY d.o.o.

Rad se temelji na sekundarnim izvorima podataka i slijedećim metodama znanstvenog istraživanja: metoda analize, sinteze, deskripcije te metoda kompilacije.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad je koncipiran na način da tvori dva osnovna dijela, teorijski i slučaj iz prakse. Sastoji se od sedam međusobno povezanih poglavlja kako slijedi: Uvod, Menadžment, Kontroling, Kontroler, Kontroling u trgovačkim društvima u RH, Kontroling u trgovačkom društvu XY d.o.o. i Zaključak.

U Uvodu, čiji je sastavni dio ovaj podnaslov, opisan je problem i cilj rada, pobrojane su metoda korištene u nastajanju ovoga rada te razložena struktura samoga rada.

U poglavlju Menadžment navedeni su osnovni pojmovi i podjele, razrađene funkcije menadžmenta te prikazana važnost kvalitete informacija za donošenje poslovnih odluka.

U poglavlju Kontroling obrađeno je pojmovno određenje, instrumenti i koncepti kontrolinga, preduvjeti te uvođenje kontrolinga u trgovačka društva. Glavni dio ovog poglavlja prikazan je kroz procese kontrolinga koji daju uvid u ulogu kontrolera u procesu postavljanja ciljeva, planiranja i upravljanja .

U poglavlju Kontroler prikazane su potrebane kompetencije, misija te potpora kontrolera menadžmentu.

U poglavlju Kontroling u trgovačkim društvima u RH, prikazana su istraživanja vezana za struku kontolera, kako bi se dobio uvid u profil kontolera te realnost kontrolinga u RH.

U poglavlju Kontroling u društvu XY d.o.o. načinjena je analiza funkcije kontrolinga te predložene mjere za poboljšanje iste.

Na samom kraju rada izveden je zaključak, kao rezime rada, popis korištene literature, tablica i ilustracija.

2. Menadžment

2.1. Pojmovno određenje

Riječ menadžment dolazi od latinske riječi „manus“, što u prijevodu znači ruka. Na ovim područjima preuzet je od engleske riječi „Management“ koja se najčešće povezuje s upravljanjem, rukovođenjem, poslovanjem i vodstvom. Menadžment je širok pojam te se može odnositi na poslovni proces, funkciju unutar trgovačkog društva, znanstvenu disciplinu i dr. U ovom radu pod pojmom menadžment podrazumijeva se poslovni proces odnosno upravljanje poslovanjem trgovačkog društva, iako će biti upotrebljavan i u kontekstu nosioca funkcije unutar trgovačkog društva.

Promatrajući menadžment s prethodno spomenutog aspekta može se reći da se radi o ključnom procesu u poslovanju trgovačkog društva, zaduženom za realizaciju postavljenih ciljeva promatranih u kontekstu dugoročne orijentacije trgovačkog društva. „Menadžment je proces oblikovanja i održavanja okruženja u kojem pojedinci, radeći zajedno u skupinama, efikasno ostvaruju odabrane ciljeve“ tako opću i polaznu definicija nužno je nadopuniti sljedećim:[2]

- menadžeri izvršavaju funkcije planiranja, organiziranja, kadrovskog popunjavanja, vođenja i kontroliranja,
- menadžment se može primijeniti u bilo kojoj vrsti organizacije,
- odnosi se na menadžere svih organizacijskih razina,
- cilj svih menadžera je stvoriti višak vrijednosti,
- upravljanje se bavi proizvodnošću, što pretpostavlja učinkovitost i efikasnost.

Možemo reći menadžment osigurava postizanje planiranih rezultata efikasnim korištenje resursa trgovačkog društva, odnosno usmjeravanjem pojedinaca formiranih u skupine, poslova i operacija korištenjem sredstava kojima trgovačko društvo raspolaže.

2.2. Razine menadžmenta

Promatrajući menadžment kao sustav s aspekta njegovih razina razlikujemo:[3]

- strateški podsustav (Top Management, najviša razina),
- koordinativni podsustav (Middle Management, taktička ili srednja razina),

[2] Dostupno na http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/2_godina/menadzment/menadzment_01. pdf, (pristupljeno 04.12.2017.)
[3] Ibidem.

- operativni podsustav (Lower ili First-line Management, operativna ili najniža razina).

Strateški podsustav menadžmenta predstavlja trgovačko društvo te ga povezuje s vanjskom okolinom, uslijed čega je izložen najvećim pritiscima, prijetnjama i utjecajima iz okoline.[4] Strategijska razina najčešće se odnosi na menadžere najviše hijerarhijske razine, koju čine članovi uprave ili izvršni direktor (CEO), koji za svoj rad odgovaraju vlasničkoj strukturi. Strategijska razina upravljanja orijentirana je na dugi rok, odnosno na budućnost trgovačkog društva. Odgovornosti najviše razine menadžmenta obuhvaćaju postavljanje ciljeva poslovanja, definiranje strategije te donošenje strateških i drugih važnih odluka vezanih za dugoročni opstanak i uspješnost trgovačkog društva.

Koordinacijski podsustav menadžmenta ima integracijsku ulogu, odgovoran je vrhovnom menadžmentu, a nadređen nižim razinama menadžmenta, odnosno operativnom podsustavu.[5] Koordinacijski podsustav menadžmenta bavi se koordiniranjem različitih organizacijskih jedinica. Ova razina menadžmenta odnosi se na menadžere „-1 razine“, a čine je rukovoditelji organizacijskih jedinica zaduženi za prodaju, računovodstvo, nabavu i dr. Odgovornost ove razine su pojedini odjeli i/ili sektori, ovisno o hijerarhijskoj strukturi trgovačkog društva. Taktička razina upravljanja orijentirana je na bližu budućnost, a njena odgovornost obuhvaća implementaciju definirane strategije i politike koju vodi strategijska razina, odnosno top menadžment.

Operativni podsustav menadžmenta usmjeren je na realizaciju neposrednih zadataka i ciljeva kaskadiranih sa viših razina podsustava. Operativna razina menadžmenata jest ujedno i najniža razini, a čine je menadžeri odgovorni za kontinuiranost i efikasnost proizvodnje dobara i izvršenja usluga. Vremenski gledano ovaj podsustav menadžmenta orijentiran je na kratak rok, odnosno osigurava nesmetano provođenje dnevnih zadataka.

2.3. Funkcije menadžmenta

Funkcije menadžmenta možemo raščlaniti kako slijedi: planiranje, organiziranje, vođenje, upravljanje ljudskim potencijalima te kontrola poslovanja. Odgovornost menadžera je iznaći najbolji način funkcioniranja trgovačkog društva, usklađenjem svih funkcija menadžmenta, te osiguranjem njihova nesmetanog provođenja.

[4] Ibidem.
[5] Ibidem.

Sve kreće analizom okoline, kako bi se na osnovu dobivenih rezultata definirale vizija, misija te odredili strateški ciljevi kao putokaz smjera razvoja. Za uspješno funkcioniranje trgovačkog društva potreban je odgovarajući ustroj, odnosno dobra organiziranost poslova i zadataka, a za postizanje strateških ciljeva neophodno je stručno vodstvo i kvalitetan kadar. Kako bi sve prethodno navedene funkcije menadžmenta dobro funkcionirale, potrebno je vršiti kontinuiranu kontrolu poslovanja što podrazumijeva kontrolu okoline, vizije i misije, ciljeva i planova, analizu odstupanja te po potrebi redefiniranje postojećih ili donošenje novih planova.

2.3.1. Planiranje

Planiranje je polazna funkcija menadžmenta kojom se određuje smjer kretanja trgovačkog društva te postavljaju temelji za ostale funkcija menadžmenta. Organiziranje, vođenje, upravljanje ljudskim potencijalima te kontrola poslovanja ne bi imale smisla bez definiranih ciljeva.

Poslovno planiranje je funkcija koja osigurava postojeće te stvara nove potencijale uspjeha. Planiranjem predviđamo buduće događaje i stanja te na taj način nastojimo reducirati neizvjesnost i bolje se pripremiti za naredna razdoblja. „Planiranjem želimo, koliko je moguće, predvidjeti buduće rizike, otkriti šanse i prijetnje iz okoline kako bismo mogli sabiti vlastite redove, osvijestiti sve dobro i loše, odnosno sve snažno i sve slabo unutar njih.“[6] Promatramo li planiranje s aspekta učinka, ono pridonosi zajedničkoj težnji svih zaposlenih ka istom cilju te nositeljima djelovanja ukazuje što oni trebaju pridonijeti društvu i kojim im resursi u tu svrhu stoje na raspolaganju.[7]

Promatrana funkcija menadžmenta ne odnosi se na kratkoročno planiranje, odnosno poslovni plan te budžetiranje, već podrazumijeva dugoročnu strategijsku orjentaciju trgovačkog društva.

Proces planiranja odvija se na svim razinama trgovačkog društva, na način da je vrhovni menadžment zadužen za definiranje vizije, misije te strategije, srednji menadžment za taktičko, a niži menadžment za operativno planiranje na razini dnevnih zadataka kako je predočeno na slici 1.

[6] Očko J., Švigir A. (2009): *Kontroling – Upravljanje iz backstagea*, Altius savjetovanje i Kognosko, Zagreb, str. 284.
[7] Ziegenbein K. (2008): *Kontroling*, RRiF-plus d.o.o. za nakladništvo i poslovne usluge, Zagreb, str.81.

Slika 1. Razine planiranja



Izvor: Sikavica P., Bahtijarević Šiber F., Pološki Vokić N.: Temelji menadžmenta, Školska knjiga, Zagreb, 2008., str. 146.

Nakon analize okoline te dijagnoze poslovnog položaja, na najvišoj hijerarhijskoj razini trgovačkog društva definiraju se ključne odrednice koje obuhvaćaju viziju, misiju, strateške ciljeve i strategiju, da bi se dobila potpuna slika trenutnog stanja te budući smjer kretanja. Polazišna točka je vizija koja sadržava glavne smjernice poslovanja, te predočava željenu sliku budućnosti društva. „Glavni menadžerski cilj je viziju pretvoriti u stvarnost.“[8] Misija predstavlja srž postojanja trgovačkog društva, njegovu svrhu, koja ga čini posebnim u odnosu na ostala društva. Dobro definirana misija čini temelj za izvođenje strateških ciljeva, slijedno i ostalih planova prema hijerarhiji. Ciljevi organizacije predstavljaju razradu prethodno utvrđene vizije i misije na način da specificiraju aktivnosti koje je potrebno ostvariti da bi se ispunile misija i vizija. Ukoliko vizija i misija nisu prevedene u specifične ciljeve djelovanja, one su samo izjave o dobrim namjerama i nerealizirana djela.[9] S obzirom na vremensku dimenziju kao i planove, tako i ciljeve najčešće dijelimo na kratkoročne, srednjoročne i dugoročne ciljeve. Prema hijerarhijskoj razini ciljeve dijelimo na strategijske (stremljena društva – vrhovni menadžment), taktičke (funkcije, divizije – srednji menadžment) i operativne (odjeli, radne grupe pojedinci – najniži menadžment). Svim ciljevima zajedničko obilježje jest da bi trebali biti postavljeni prema SMART metodi, dakle trebali bi biti specifični (engl. specific), mjerljivi

[8] Ibidem, str. 285.
[9] Sikavica P., Bahtijarević Šiber F., Pološki Vokić N. (2008): *Temelji menadžmenta*, Školska knjiga, Zagreb, str. 155.

(engl. measurable), usklađeni (engl. aligned, achievable), ostvarivi (engl. reachable) i vremenski određeni (engl. time bound).

Nakon postavljenih strateških ciljeva izabiru se strategije kojima će se oni ostvariti. Strategija daje odgovore na pitanja opstanka i razvoja organizacije na dugi rok, sa svrhom maksimalnog korištenja konkurentske prednosti trgovačkog društva i povoljnih prilika iz vanjskog okruženja s ciljem poboljšanja i ostvarivanja konkurentske prednosti. Pri tome je nužno naglasiti važnost prenošenja strategije na niže razine menadžmenta i dalje na trgovačko društvo u cijelosti, što u praksi često nije slučaj.[10]

Iz strategije se dalje izrađuju poslovni i operativni planovi, koji među ostalim imaju svrhu usmjeravanja menadžera srednje i niže razine u donošenju odluka, koje će voditi realizaciji ciljeva pojedine organizacijske cjeline i općih ciljeva trgovačkog društva.

Cjelovit sustav planiranja obuhvaća strateško i operativno planiranje, odnosno planiranje vizije, strategije i strateških ciljeva usmjerenih na budućnost ali i planove pojedinih organizacijskih jedinica unutar trgovačkog društva. Planiranje se treba odvijati na način, da se osigura uključenost svim razina menadžmenta. Planovi, kao krajnji rezultat procesa planiranja trebaju biti ambiciozni ali ostvarivi, dobro koordinirani među svim organizacijskim jedinicama, hijerarhijski povezani, jasni i razumljivi svima, kako bi osigurali smjernice budućih aktivnosti.

2.3.2. Organiziranje

Nakon utvrđivanja ciljeva, a potom i strategija potrebnih za njihovo ostvarenje, slijedi raščlamba ukupnih aktivnosti trgovačkog društva na različite zadatke odnosno radne obveze zaposlenika. „Jezgra organiziranja je oblikovanje složenih aktivnosti izvođenja i pridruživanje zadataka njihovim nositeljima.“[11] Za realizaciju plana neophodno je da svaki pojedinac ima nedvosmisleno dodijeljenu ulogu, te zadatke koje ona obuhvaća. Rezultat dodjele različitih uloga i zadataka je formiranje različitih organizacijskih jedinica. Da bi društvo djelovalo kao cjelina, potrebna je međusobna povezanost i integracija njegovih čimbenika. Upravo ta povezanost čini organizacijsku strukturu. Organizacijska struktura se odnosi na „broj organizacijskih razina te na nadređenost odnosno podređenost organizacijskih jedinica“[12] unutar trgovačkog društva.

[10] Očko J., Švigir A.(2009): ibidem, str. 285.
[11] Osmanagić Bedenik N. (2007): ibidem, str. 226.
[12] Ziegenbein K. (2008): ibidem, str.28.

Veličina i složenost organizacijske strukture, definirane su kroz horizontalnu i vertikalnu dimenziju trgovačkog društva. Vertikalna dimenzija, koja ujedno čini dubinu organizacijske hijerarhije, definirana je brojem razina menadžmenta u naredbodavnom lancu. Horizontalna dimenzija definirana je podjelom poslova i zadataka, odnosno rasponom kontrole na pojedinim hijerarhijskim razinama.

Ovisno o razinama na kojima se donose odluke, govorimo o centralizaciji ili decentralizaciji. Razine donošenja odluka vezane su za nekoliko faktora te je pri određivanju istih potrebna prilagodba vrsti djelatnosti kojom se društvo bavi, veličini društva i dr. Kod centraliziranih društava donošenje odluka koncentrirano je na najvišoj razini menadžmenta, dok je kod decentralizacije, ovlast donošenja odluka delegirana na niže razine, odnosno proteže se duž vertikalne dimenzije društva.

Formalizaciju trgovačkog društva čine pisana pravila sadržana u organigramu, pravilnicima, odlukama, uputama i sl. Visok stupanj formalizacije može biti dvosjekli mač. Dok s jedne strane broj situativnih rješenja svodi na minimum, čime se pospješuje efikasnost, s druge strane negativno se odražava na fleksibilnost i s tim u vezi na efektivnost, što može biti čimbenik neuspjeha.

Možemo zaključiti da je pri definiranju organizacijske strukture, polazišna točka diferencijacija, odnosno podjela ukupnog zadatka na podzadatke. Zatim slijedi integracija podijeljenih zadataka u organizacijske jedinice, osiguranje koordinacije među organizacijskim jedinicama, definiranje ovlasti, odgovornosti te delegiranja.

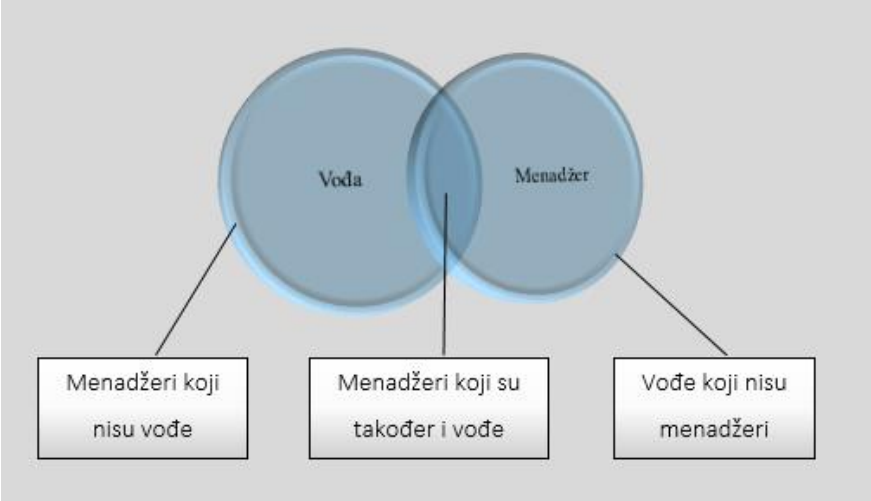
2.3.3. Vođenje

Kada govorimo o menadžmentu, najučestalija asocijacija uz navedeni pojam je vođenje. Prethodno navedeno vjerojatno proizlazi iz činjenice da je upravo vođenje jedina funkcija menadžmenta koja se ne može delegirati, kao što je to slučaj s upravljanjem ljudskim potencijalima, planiranjem, kontrolom, za koje se formiraju odgovarajuće organizacijske jedinice. Umjesto pojma vođenje često možemo čuti izraz liderstvo, koje dolazi iz engleskog govornog područja („leader“ = vođa, predvodnik, prednjak i sl.). Vođenje slovi za najvažniju funkciju menadžmenta, a definira ga proces usmjeravanja, odnosno navođenja sljedbenika da određenim načinom ponašanje pridonose ostvarivanju željenih ciljeva.

Ako gledamo s aspekta trgovačkog društva, formula za uspjeh je uspješan menadžment i uspješno vođenje, no biti uspješan menadžer, ne znači nužno biti i uspješan vođa. Odnos vođe

i menadžera prikazan je slikom 2. Za razliku od menadžera, vođe se ne biraju, niti se imenuju, vođom se postaje. Dok se menadžer koristi procedurama i pravilima kako bi utjecao na podređene i motivirao ih, vođa to čini svojim komunikacijskim vještinama. S obzirom da su zadaci menadžera vezani za provođenje organizacijskih ciljeva i planova, a zadaci vođe nisu formalno definirani i predviđeni, već se od njih očekuje predviđanje budućih događaja i pronalazak rješenja za novonastale situacije, uzevši u obzir sve brže promjene u okolini trgovačkih društava, možemo reći da su ključ opstanak menadžeri s osobinama vođe.

Slika 2. Odnos vođa i menadžera



Izvor: Sikavica .P., Bahtijarević Šiber F., Pološki Vokić N.: ibidem, str. 464.

2.3.4. Upravljanje ljudskim potencijalima

Radno mjesto je najmanja organizacijska jedinica trgovačkog društva, a u ovisnosti o veličini društva, trajanju rada zaposlenika te korištenim tehnologijama, kretati će se potreba za radnim mjestima.[13] Već u uvodnom poglavlju spomenuta je sve izraženija dinamika promjena okoline u kojoj trgovačka društva posluju, napredak tehnologije, zahtjevi kupaca te nužnost prilagodbe koja je od krucijalne važnosti, ne za daljnji razvoj, već za opstanak na tržištu. Upravo je to razlog zbog kojeg se funkciji upravljanja ljudskim potencijalima posljednjih godina posvećuje velika pozornost. Zamislimo trgovačko društvo koje je implementiralo „BI sustav“[14] pogodan za upravljanje velikim količinama podataka ili nabavilo najsuvremenije strojeve za proizvodnju, a istovremeno nije obavljeno primjereno stručno usavršavanje postojećeg kadra

[13] Ziegenbein K. (2008): ibidem, str. 352.
[14] Sustav poslovne inteligencije - (BI, poslovna inteligencija) je pojam koji objedinjuje skup metodologija (Data Warehousing, Data Mining, OLAP) i softverskih alata kojima se omogućuje korištenje podataka iz različitih skladišta podataka (Data Warehouse) i njihovo pretvaranje u informaciju potrebnu za donošenje poslovnih odluka. Izvor: dostupno na http://www.mit-software.hr/usluge/bi/bi1/, (pristupljeno 15.12.2017.)

za rad s istima, niti upošljavanje novog kadra koji posjeduje potrebna znanja i vještine. Bilo bi to „bacanje novca u vjetar“. Slijedno navedenom možemo reći da je za rast i razvoj uz ostalo presudno i upravljanje ljudskim potencijalima.

Ako uzmemo u obzir činjenicu da je čovjek živo biće, jedinstven svaki za sebe, dolazimo do zaključka da ne postoji univerzalni model upravljanja, već se treba prilagoditi pristup svakom zaposleniku, kako bi se osigurala uključenosti, motiviranosti i produktivnosti. Uslijed navedenog, u većini trgovačkih društava, za upravljanje ljudskim resursima zadužene su posebne organizacijske jedinice uz neizostavnu uključenost menadžmenta.

Ako je menadžment svjestan važnosti ljudskih potencijala, odnosno ako potiče razvoj i stručno usavršavanje zaposlenika, njihovo zadovoljstvo, angažiranost i učinkovitost, malo što će mu stajati na putu ka uspjehu.

2.3.5. Kontrola poslovanja

Kontrola poslovanja (engl. control; njem. Kontrolle) je posljednja, ali ne manje bitna funkcija menadžmenta. Menadžerska se kontrola definira kao proces osiguravanja alokacije resursa trgovačkog društva na način kojim će se osigurati realizacija strategije,[15] nadgledanjem djelovanja trgovačkog društva. Kako bismo znali realiziraju li se planovi kako smo predvidjeli, jesmo li na dobrom putu ka ostvarenju definiranih ciljeva, vrijede li još prethodno planirani ciljevi i strategije, treba li ići u rebalans poslovnog plana ili vršiti korektivne radnje procesa poslovanja, potrebno je vršiti kontinuiranu kontrolu. Kontrola dolazi na kraju, nakon definiranja ciljeva, planova i strategije te čini poveznicu cjelokupnog procesa menadžmenta. „Ona obuhvaća identificiranje razlike između planiranih i ostvarenih veličina, odlučivanje o potrebnim korektivnim djelovanjima, kao i provjeru jesu li navedena djelovanja učinkovita te ako za to postoji potreba, i uvođenje samih sankcija.“[16]

U tabelarnom prikazu na slici 1., nalazi se sveobuhvatna podjela kontrole s obzirom na objekte, fokus, resurse i poslovne funkcije koje se kontroliraju, hijerarhiju planiranja i upravljanja, vremenski horizont i nositelje kontrole.
Dobro organiziran sustav kontrole, ne samo da će osigurati trgovačkom društvu ostanak na „pravom putu“ te pomoći u procjeni uspješnosti svih organizacijskih razina, već će se odraziti

[15] Stacey R. D. (1997): Strateški menadžment i organizacijska dinamika, Mate d.o.o., Zagreb, str.66.
[16] International Group of Controling (2013): *Rječnik za kontrolere*, Poslovna učinkovitost d.o.o., Zagreb, str. 39., dostupno na http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/515/rjecnik_pregled.pdf, (pristupljeno 15.12.2017.)

i na uštedu vremena samih menadžera, te im omogućiti bavljenje drugim aktivnostima unutar organizacije.

Tablica 1. Vrste kontrole

Parametar vrste kontrole	Vrsta kontrole	Parametar vrste kontrole	Vrsta kontrole
objekt kontrole	-kontrola izvođenja -kontrola rezultata	hijerarhija planiranja	-strategijska kontrola -taktička kontrola -operativna kontrola
fokus kontrole	-kontrola unaprijed -usporedna kontrola -kontrola unazad	hijerarhija upravljanja	-ukupna kontrola -kontrola područja -kontrola mjesta
resursi koji se kontroliraju	-kontrola financijskih resursa -kontrola materijalnih resursa -kontrola ljudskih resursa -kontrola informacijskih resursa	vremenski horizont	-dugoročna kontrola -srednjoročna kontrola -kratkoročna kontrola
poslovne funkcije koje se kontroliraju	-kontrola istraživanja i razvoja -kontrola nabave -kontrola menadžmenta ljudskih potencijala -kontrola računovodstva -kontrola financija -kontrola proizvodnje -kontrola marketinga	nositelj kontrole	-organizacija (samokontrola, menadžeri, specijalizirane organizacijske jedinice) -neovisne institucije

Izvor: Sikavica P., Bahtijarević Šiber F., Pološki Vokić N.: ibidem, str. 772.

2.4. Informacije kao podloga upravljanju

Još u starom vijeku, čovjek je imao potrebu širiti i bilježiti spoznaje o okruženju. Na početku su to bili jednostavni crteži i gravure, a kasnije je uvedeno i pismo, čime je obilježen početak civilizacije. Prvi špiljski crteži bili su upravo ono što nazivamo podacima, jednostavne, neobrađene činjenice, izražene u razumljivom obliku. S vremenom, čovjek je analiziranim podacima počeo pridruživati određeno značenje, odnosno pretvarati ih u informacije.

Značenje informacije moguće je promatrati s tehničkog ili sintaktičkog, simboličkog ili semantičkog i pragmatičnog aspekta. Razmatranje informacija sa sintaktičkog aspekta pretpostavlja potpunost i istinitost informacije. Semantički aspekt podrazumijeva jasnoću i

razumljivost informacija primaocu kojem su namijenjene, te s aspekta pragmatičnosti, pretpostavlja razumljivost, odnosno zadovoljavanje potreba primaoca informacija.[17]

Podaci nisu informacija!

Informacija = Podaci + Struktura

Informacija nije znanje!

Znanje = Informacija + Analiza

Znanje nije odlučivanje!

Odluka = Znanje + Ljudski faktor[18]

Dakle, nije dovoljno menadžere jednostavno opskrbiti informacijama. Informacije je potrebno dobro razumjeti, od kuda dolaze i što nam govore, te kako ih ispravno koristiti.

Informacije nastaju kao rezultat analize podataka prikazanih na način pogodan primaocu, dajući mu novo znanje. Informacijama možemo pripisati svojstva koja u tijeku poslovanja donose nova saznanja, odnosno koja nam na osnovi postojećih znanja i iskustava ukazuju na promjenu čimbenika unutar trgovačkog društva ili u okruženju, te kao takve, čine prikladnu osnovu za donošenje poslovnih odluka. Daljnje akcije temeljene na usvojenim odlukama imaju učinak na trgovačko društvo, odnosno okolinu u kojoj ono posluje, na način da izazivaju promjene. Analizom tih promjena dolazimo do novih informacija, koje su podloga za nove odluke, i tako u krug dok god trgovačko društvo egistira kao pravni subjekt, odnosno dokle posluje. Upravo ta ovisnost informacija i odluka prikazana je na slici 3.

Sagledavajući prethodno opisane funkcije menadžmenta, zahtjevi koji se svakodnevno postavljaju pred menadžere su:[19]

- kvalitetno slijediti viziju i ostvariti strateške ciljeve,
- osigurati kontinuiran rast tržišnog udjela,
- podizanje kvalitete proizvoda/usluga
- kontinuirano poboljšanje prodaje post-prodajnih usluga
- održavanje nesmetanog novčanog toka
- rast rentabilnosti kapitala vlasnika
- rast rentabilnosti ukupne imovine

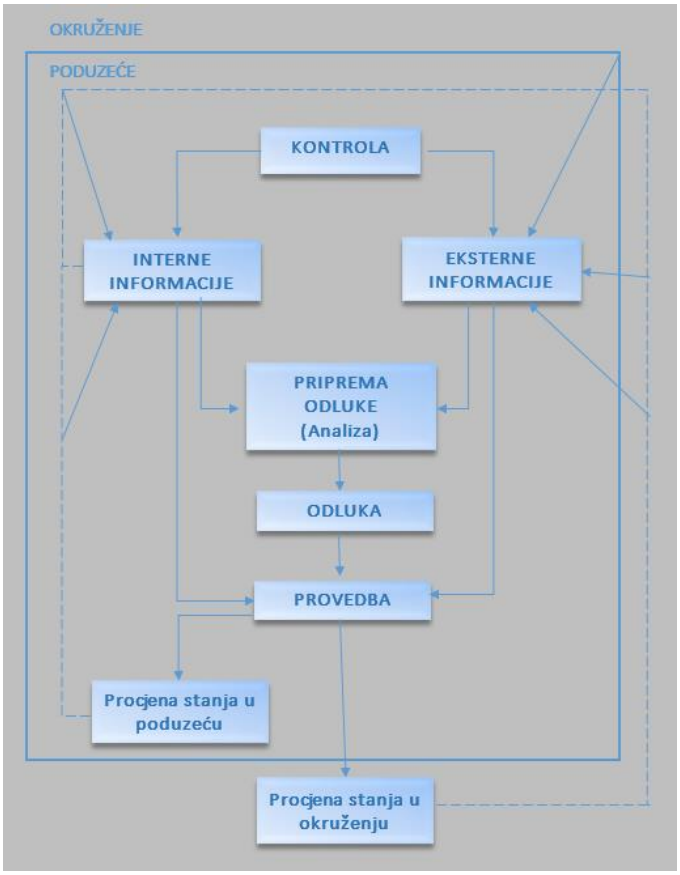
[17] D. Gulin, H. Perčević,B. Tušek, L. Žager (2012): ibidem, str. 7.
[18] Dostupno na: http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/1517/2._strategijski_kontroling_drazen_orescanin.pdf, (pristupljeno 20.01.2018.)
[19] Očko J. (2015): *Kontroling – partner Uprave i Nadzornih odbora*, Specijalistička trodnevna edukacija iz kontrolinga za članove Nadzornih odbora i Upravu, Kognosko, Zagreb, str.2.

- kvalitetan rad sa zaposlenicima i zadovoljstvo zaposlenika,

sve to istovremeno.

Shodno navedenim zadacima možemo uočiti kako se na svim hijerarhijskim razinama svakodnevno donosi mnoštvo odluka koje utječu na budućnost trgovačkog društva. Menadžeri u tome procesu, imaju ključnu ulogu, a sinergija njihova djelovanja tvori poslovno odlučivanje.

Slika 3. Međuovisnost informacija i odlučivanja



Izvor: D. Gulin, H. Perčević, B. Tušek, L. Žager: ibidem, str. 7.

Menadžeri ima visok stupanj odgovornosti koja proizlazi iz činjenice da je funkcije menadžmenta potrebno uskladiti na način, da ostvaruju najbolje rezultate uz raspoložive resurse, vodeći računa i o vanjskom okruženju u kome trgovačko društvo posluje.

Promatrajući trgovačko društvo kao kompleksan sustav, kojeg čini veliki broj podsustava koji djelujući u istom smjeru omogućavaju ostvarenje poslovnih interesa, rasta i dugoročnog opstanka, neophodno je razumjeti ga kao cjelinu, držati pod kontrolom, mijenjati i unaprjeđivati. Kako bi se osigurao cjelovit pristup trgovačkom društvu, te izbjegla parcijalna razmatranja, menadžerima je potreban stručan partner u procesu upravljanja. Upravo na toj podršci menadžmentu, zasniva se koncept kontrolinga.

Ključnu ulogu za kvalitetno funkcioniranje kontrolinga, čini kvalitetan informacijski sustav. S obzirom da se je jedan od najvažnijih zadataka kontroling osigurati transparentnost informacija pogodnih za odlučivanje, kvalitetan informacijski sustav predstavlja neizostavnu kariku u kvalitetnom odlučivanju i izvještavanju.

Pretpostavka kontrolinga kao informacijske podrške menadžmenta, jest razvijen odnos prema kontrolingu kao „jedinom izvoru istine" unutar trgovačkog društva, čime se bitno unaprjeđuje cijeli komunikacijski sustav. Možemo zaključiti, ako postoji zainteresiran menadžment, koji razumije funkciju i svrhu kontrolinga u procesu donošenja odluka, tada će kontroling moći profesionalno ispunjavati svoje zadatke i podržavati menadžment u obavljanju njegove temeljne funkcije, a to je upravljanje.

3. Kontroling

3.1. Pojmovno određenje i razvoj

Pojam Kontroling (engl. Controlling; njem. Controlling) potekao je od angloameričke riječi „control“ za koju se vjeruje da ima mnoštvo značenja kao što su: upravljati, kontrolirati, voditi, nadzirati i sl., pa se već iz navedenog može nazrijeti uloga kontrolinga, no krenimo redom.

Iz prethodnog poglavlja je jasno kako se svakodnevno na svim hijerarhijskim razinama, donosi mnoštvo odluka, koje utječu na budućnost trgovačkog društva. Dodajući tome činjenicu kako je trgovačko društvo složen sustav sastavljen od velikog broja podsustava, koje zahtjeva cjelovit pristup u procesu upravljanja, neosporno je da je menadžerima potreban partner, odnosno „desna ruka“ u procesu upravljanja. Upravo na tom partnerskom odnosu, kontrolera koji je zadužen za transparentnost informacija neophodnih za kvalitetno odlučivanje s jedne strane i menadžera koji je odgovoran za donošenje poslovnih odluka s druge strane, zasniva se koncept kontrolinga.

U skladu s potonjim mogli bismo kontroling definirati kao skup multidisciplinarnih znanja potrebnih za prikupljanje, obradu, selekciju te interpretaciju podataka nužnih za kvalitetno upravljanje trgovačkim društvom. „Kontroling je i umijeće (know how), filozofija upravljanja na osnovi ekonomske logike racionalnosti,“ funkcija unutar trgovačkog društva kojoj je zadatak „koordinirati poslovne procese i njihove pojedine dijelove te s pomoću izgradnje integriranog i objedinjenog sustava upravljanja koji svoje temelje nalaze na jasno definiranoj viziji, misiji i ciljevima biti stručna pomoć menadžmentu.“[20]

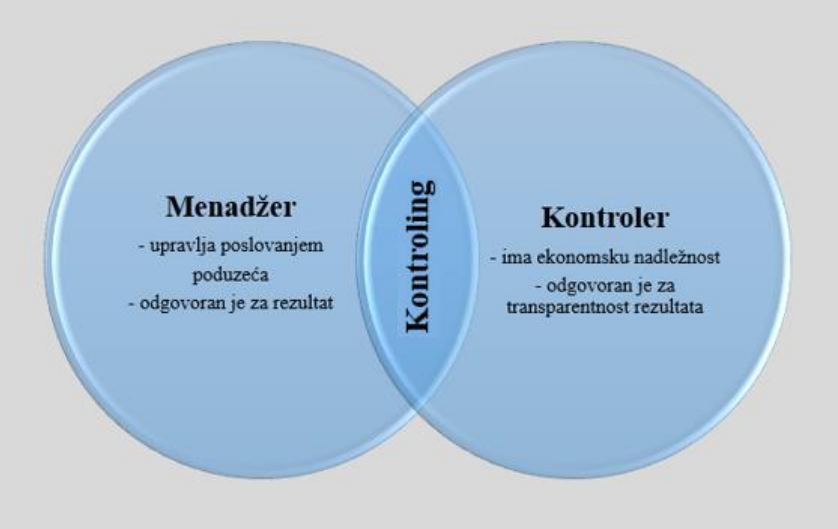
„Kontroling je cjelokupni proces postavljanja ciljeva, planiranja i upravljanja u financijskom i ekonomskom području poslovanja poduzeća“, koji obuhvaća postupke „donošenja odluka, definiranja aktivnosti i procedura određivanjem alternativa, usmjeravanja pojedinaca i njihovih aktivnosti te postavljanje smjernica.“[21] Gledajući s aspekta odgovornosti, odnosno uzmemo li u obzir činjenicu da je definiranje ciljeva poduzeća, planiranje te upravljanje isključivo odgovornost menadžera, nameće se zaključak kako je kontroling menadžerska aktivnost.

Iz navedenog proizlazi da je kontrolerov zadatak prikupljanje i tumačenje informacija kako bi se funkcija kontrolinga mogla izvršiti, dakle on je interni savjetnik za kontroling, čija je dužnost

[20] Očko J., Švigir A. (2009): ibidem, str. 13.
[21] International Group of Controlling (2013): *Rječnik za kontrolere*, ibidem, str.41.

osigurati da menadžeri obavljaju kontroling, a kontroling je posao menadžera.[22] Kontroler je odgovoran za kvalitetu informacija i ekonomskih savjeta, a menadžeri za provedbu kontrolinga.

Slika 4. Međuovisnost menadžer, kontroler, kontroling



Izvor: International Group of Controlling (IGC): Rječnik za kontrolere, ibidem, str.41.

Pojam kontroling može se promatrati s više aspekata. Kontroleri pružaju usluge različitim organizacijskim jedinicama unutar trgovačkog društva, imaju savjetodavnu ulogu, te vode brigu o ostalim funkcijama odnosno osobama, u tom smislu koristi se pojam služba kontrolinga. Kontroling kao proces obuhvaća postavljanje ciljeva, planiranje i upravljanje trgovačkim društvom, a provode ga menadžeri. Slijedom navedenog menadžment je odgovoran za kontroling, dok je kontrolerova suodgovornost provođenje kontrolinga.[23]

„Menadžment koji prakticira istinski kontroling usmjeren je na ciljeve i planiranje, gleda unaprijed, prilagodljiv je i decentraliziran. Uvođenje usluga kontrolinga ima smisla samo u onim poduzećima čiji menadžment vjeruje u kontroling i provodi ga.“[24]

Kontroling je jedna od najmlađih funkcija unutar organizacija, a njegov uspon kreće u Americi nakon velike ekonomske krize 1929. godine te jakog i ubrzanog industrijskog razvoja u drugoj polovici 19. stoljeća. U Europi bilježi svoje početke tijekom 20. stoljeća, „a vrhunac dostiže u novijoj povijesti Njemačke, koja njegovu razvoju daje neizbrisiv pečat.“[25]

S obzirom na filozofiju upravljanja te cjelokupni gospodarski razvoj određenog vremenskog

[22] Blazek A., Deyhle A., Eiselmayer K. (2014): *Kontroling i kontroler*,, Kognosko, Zagreb, str. 17.
[23] International Group of Controlling (2014): *Procesni model kontrolinga*, Zagreb, Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje, str.17.
[24] International Group of Controlling (2013): *Rječnik za kontrolere*, ibidem, str.41.
[25] Očko J., Švigir A. (2009): ibidem, str. 14.

razdoblja, kontroling se razvijao kroz različite koncepcije:[26]

- računovodstveno orijentiranu koncepciju,
- Informacijski orijentiranu koncepciju,
- upravljački orijentiranu koncepciju te
- načela praktičara.

U fokusu računovodstveno orijentirane koncepcije su računovodstveni podaci te njihovo usmjeravanje na budućnost. S obzirom da se kontroling razvio unutar područja računovodstva, možemo reći da je kontroling nastao na temelju računovodstvenog koncepta. Idejom računovodstvene koncepcije nastoje se računovodstvo, planiranje i kontrola svih poslovnih aktivnosti usmjeriti na njihov kvantitativni aspekt, kako bi se osigurali likvidnost i dobit. Važnu ulogu u računovodstveno orijentiranoj koncepciji zauzima informatika, na kojoj je da osigura odgovarajući način izvještavanja, odnosno prezentiranja informacija, koji je pogodan za upravljanje i odlučivanje.

Temelj informacijski orijentirane koncepcije su informacije s aspekta njihove ponude i potražnje. Ovaj koncept zahtjeva proširenje informacijskog temelja kontrolinga, koji je zadužen za koordinaciju, oblikovanje i povezivanje funkcija planiranja, kontrole i informiranja. U tu svrhu na kontrolingu je da oblikuje vlastiti sustav informiranja u sklopu informatičkog poslovnog sustava te sustav izvještavanja, kako bi se zadovoljila potreba za informacijama svih zainteresiranih u svrhu donošenja odluka.

Porastom kompleksnosti trgovačkih društava, povećava se i potreba za integracijom i koordinacijom pojedinih dijelova, odnosno podsustava menadžmenta, što uz planiranje, zahtjeva kontrolu i informiranje, povezivanje ostalih podsustava, organizaciju i upravljanje ljudskim potencijalima. Upravo iz harmonizacije svih podsustava menadžmenta proizlazi i osnovni zadatak kontrolinga, koji je temelj upravljački orijentirane i najobuhvatnije koncepcije.

Iz prethodne tri koncepcije razvila su se načela praktičara, orijentirana na cilj, odnosno kontroling današnjice. Temeljna zadaća tako orijentiranog kontrolinga je da svojim djelovanjem i iznalaženjem raznih instrumenata i alata, osigura ostanak društva na „pravome putu“ i realizaciju definiranih ciljeva trgovačkog društva. Na daljnji tijek razvoja kontrolinga, najveći će utjecaj imati napredak vezan za IT područje (industrija 4.0.), o čemu će biti riječi u nastavku.

[26] Ibidem, str. 16.

3.2. Strategijski i operativni kontroling

Poimanje i funkcija kontrolinga unutar trgovačkih društava, najčešće je usmjerena na njegove operativne zadatke. Takav način razmišljanja te zapostavljanje strategijskog kontrolinga, pogodan je na kratke staze, no dugoročno gledajući ne vodi ka uspjehu.

Unatoč oporavku gospodarstva od posljedica recesije, poslovanje u današnje vrijeme karakteriziraju nesigurni i dinamični uvjeti na tržištu, što za sobom nosi potrebu za čitavim nizom instrumenata, nužnih za praćenje implementacije strategije, na kojima će se temeljiti pravovremenost i adekvatnost reakcija menadžmenta. Potrebno je kontinuirano praćenje promjena u fiskalnoj politici, monetarno-kreditnoj politici, državnim subvencijama, pridruživanju političkim i gospodarskim integracijama i sl., kako bi se prepoznao možebitan utjecaj na definiranu strategiju. Utjecaj promjena bilo kojeg od navedenih čimbenika strategiju može učiniti neprimjenjivom, neprikladnom ili nedovoljno ambicioznom, što će za posljedicu imati nužnost promjene same strategije te ciljeva ili mjera koji će utjecati na njenu implementaciju.[27] Sve prethodno navedeno spada u domenu strategijskog kontrolinga, te omogućuje pravodobne akcije korektivnih radnji, iskorištavanja prepoznatih potencijala na tržištu te povećanja razine efektivnosti trgovačkog društva.

Da bi dobili detaljniju sliku, u nastavku su navedeni strateški zadaci kontrolinga:[28]

- izrada strateških prognoza permanentnim pogledom u budućnost i temeljem analiza i trendova tržišta i konkurencije,
- na temelju gospodarskih kretanja pomoći menadžmentu kod procjene smjernica budućeg poslovanja,
- informiranje i savjetovanje menadžmenta na putu ostvarenja definirane vizije,
- pomoć menadžmentu pri oblikovanju ciljeva i njihova uravnoteženja pomoću karte uravnoteženih ciljeva (BSC),
- permanentno promatranje makroekonomskih kretanja, kupaca, dobavljača, političkog i socijalnog okruženja te usmjerenost okolini u kojoj trgovačko društvo djeluje ili će djelovati u budućnosti,
- pomoć u otkrivanju prilika i prijetnji iz okoline, te snaga i slabosti unutar trgovačkpog društva (SWOT analiza),

[27] Dostupno na : http://www.poslovnaucinkovitost.eu/ kolumne/poslovanje/501-strateski-kontroling, (pristupljeno 19.01.2018.)
[28] Očko J., Švigir A. (2009): ibidem, str. 14.

- pomoć pri upravljanju ljudskim potencijalima.

Operativni kontroling usmjeren je na kratkoročno upravljanje podsustavima menadžmenta radi povećanja efikasnosti trgovačkog društva. Efikasnost trgovačkog društva podrazumijeva optimalan odnos rezultata i utroška, a ogleda se u rentabilnosti, ekonomičnosti te likvidnosti poslovanja. Operativni kontroling djeluje unutar okvira definiranih strateških ciljeva na način da povećava razinu optimalnosti upravljanja postojećim resursima, te funkcioniranje ukupnog sustava. „Operativni kontroling usmjeren je na mjerljive i ovladive pojave i procese u poslovanju“ trgovačkog društva.[29]

Najjasniju sliku operativnog kontrolinga dati će operativni zadaci:[30]

- kontinuirana komunikacija kroz cijelo trgovačko društvo,
- kontinuirano unapređenje informacijskog sustava, s naglaskom na financijsko-računovodstvenu službu,
- aktivna suradnja pri izradi operativnih planova,
- utvrđivanje relativnih veličina i pokazatelja nužnih za razumijevanje stanja i tijeka poslovnih događaja unutar trgovačkog društva,
- utvrđivanje standardnih veličina s obzirom na djelatnost,
- testiranje alata i instrumenata kontrolinga te ekonomskih pokazatelja, kako bi se odabrali najpogodniji za utvrđivanje ocjene poslovanja,
- utvrđivanje korelacija među različitim veličinama,
- utvrđivanje pozitivnih i negativnih trendova te prijedlozi poboljšanja,
- izrada poslovnih izvještaja na dnevnoj, tjednoj, kvartalnoj i godišnjoj razini, primjerena razini menadžmenta za koju se izrađuje,
- iniciranje i organiziranje sastanaka na različitim menadžerskim razinama u svrhu prezentacije izvještaja, što čini i najbolje prigode za konstruktivne rasprave u kojima kontroler ima ulogu moderatora, ali i sudionika rasprave.

Iz kataloga navedenih zadataka operativnog i startegijskog kontrolinga proizlazi da je za uspjeh u poslovanju te održiv razvoj ključna sinergija djelovanja operativnog i strateškog kontrolinga. Njihove dimenzije vidljive su u tabelarnom prikazu 2.

[29] Osmanagić Bedenik N. (2007): ibidem, str. 250.
[30] Očko J., Švigir A. (2009): ibidem, str. 14.

Tablica 2. Dimenzije strategijskog i operativnog kontrolinga

Obilježje / Područje	Operativni kontroling	Strateški kontroling
Centralna ciljna veličina	likvidnost, dobitak	vitalnost
Oblikovanje cilja	kvantitativno	kvantitativno i kvalitativno
Dominantno usmjerenje	unutrašnjost trgovačkog društva	okruženje trgovačkog društva
Vremenski horizont	ograničen, kratkoročan	nije ograničen, dugoročan
Dominantne informacije	učinci/troškovi prihodi/rashodi primici/izdaci	heterogene informacija iz unutrašnjosti i okruženja trgovačkog društva, snage/slabosti, prilike/opasnosti
Mjerljivost informacija	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 zadatka
Stupanj autonomije kontrolera	autonomno područje zadatka kontrolora, kooperativno s drugim mjestima i zadaćama	potreba vrlo uske suradnje s drugim mjestima u svim fazama strategijskog menadžmenta
Način rada	fiksno utvrđeni procesi rada, parcijalni zadatci se mogu delegirati	visok stupanj fleksibilnosti u radnom procesu, veće usmjerenje na timski rad

Izvor: Osmanagić Bedenik N.: ibidem, str. 253.

3.3. Instrumenti kontrolinga

Neki od ključnih ciljeva poslovanja trgovačkih društava usmjereni su ka ostvarenju profitabilnog, rentabilnog, ekonomičnog, likvidnog i dugoročno održivog poslovanja. Kako je u prethodnim dijelovima rada već navedeno, oporavak gospodarstva od posljedica recesije, poslovanje u današnje vrijeme ne čini sigurnijim niti predvidivim. Štoviše, dinamika promjena u vanjskom okruženju trgovačkih društava sve je izraženija, iz čega proizlazi potreba za čitavim nizom alata i instrumenata kako bi se osigurala poslovna uspješnost.

Za poticanje i stručnu podršku menadžmentu, osiguravanje transparentnosti podataka pri donošenju poslovnih odluka te postizanje definiranih ciljeva, koriste se razne metode i alati. Kako bi se osiguralo kvalitetno upravljanje poslovanjem, kontroler se prilikom svakodnevnog obavljanja strategijskih i operativnih zadataka koristi brojnim strateškim i operativnim instrumentima kontrolinga. Strateški instrumenti orijentirani su na podizanje razine efektivnosti trgovačkog društva, odnosno pomažu pri oblikovanju vizije, misije, ciljeva i strategije, dok su operativni instrumenti orijentirani na povećanje efikasnosti poslovanja, odnosno na optimizaciju omjera uloženih resursa i dobivenih outputa. Neki od strateških i operativnih instrumenata navedeni su u tabelarnom prikazu 3.

Kako bi se osiguralo profesionalno provođenje funkcije kontrolinga, od presudnog je značaja izbor instrumenata kontrolinga, što će se reflektirati i na učinkovitost odnosno kvalitetu funkcije kontrolinga. Pravilan izbor instrumenata kontrolinga, koji će biti pogodni za pojedino društvo ovisi o različitim čimbenicima, te ne postoji univerzalna kombinacija primjenjiva na sve poslovne subjekte. Neki od brojnih čimbenika o kojima će u najvećoj mjeri ovisiti opseg i način primjene instrumenata kontrolinga u pojedinom trgovačkom društvu su: uspješnost poslovanja, interna razina poznavanja instrumenata kontrolinga i koristi koje se mogu ostvariti njihovom primjenom, osobe zadužene za njihovu primjenu i unaprjeđenje, razina kompetencija zaposlenika, te ostali brojni unutarnji i vanjski čimbenici koji određuju potrebu odnosno način upravljanja poslovanjem.[31]

[31] Dostupno na http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/pdf/Knjiga_Instrumenti_kontrolinga., (pristupljeno 03.02.2018.)

Tablica 3. Strategijski i operativni instrumenti kontrolinga

Strateški instrumenti kontrolinga	Operativni instrumenti kontrolinga
Strateško planiranje, Analiza jakosti i slabosti, GAP analiza, Analiza scenarija, SWOT analiza, PESTLE analiza, 7-K model, Kano model, Porterovih „pet sila”, Analiza konkurencije, Analiza okruženja, Analiza potencijala, Analiza životnog vijeka proizvoda, Portfolio analiza, BCG matrica, GE-McKinsey matrica, BSC / SBSC, Six Sigma, Obračun ciljnih troškova, *Benchmarking*,, *Sharehoder Value Analysis*, EVA (*Economic Value Added*), MVA (*Market Value Added*), ...	Operativno planiranje, Analiza odstupanja, Analiza doprinosa pokrića / kontribucijske marže, Analiza pokazatelja (produktivnost, proftabilnost, rentabilnost, ekonomičnost, efkasnost i dr.), Analiza investicijskog proračuna, Metode upravljanja / obračuna troškova, Metode vrednovanja poslovnih partnera, Analiza točke pokrića, Obračun troškova procesa, kvalitete, okoliša i dr., ABC / Paretova analiza, XYZ analiza, *Scoring* modeli, ...

Izvor: dostupno na http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/pdf/Knjiga_Instrumenti_kontrolinga.pdf, (pristupljeno 03.02.2018.)

3.4. Preduvjeti kontrolinga

Uslijed povećanja kompleksnosti trgovačkog društva, brzih promjena u okolini, povećanja asortimana i sl., postojeći podaci, obično temeljeni na računovodstvenom unosu u poslovni sustav, tijekom vremena postaju nedostatni da bi se osigurala transparentnost informacija

potrebnih za donošenje poslovnih odluka, uslijed čega se javlja potreba za kontrolingom. S druge strane, često se događa da unutar trgovačkih društva u kojima je formalno uspostavljena organizacijska jedinica za kontroling, ona ne omogućava razinu očekivanog upravljačkog učinka. Puna funkcionalnost, kakva se od kontrolinga očekuje nije uspostavljena te menadžerima još uvijek nije moguće dobiti strukturirane informacije o proizvodu odnosno usluzi, o učinkovitosti i doprinosu pojedine organizacijske jedinice. U konačnici, menadžment je prisiljen bez adekvatnih podataka donositi poslovne odluke na strateškoj i operativnoj razini. U oba navedena slučaju potrebna je implementacija, odnosno unaprjeđenje kontrolinga.

Kao i za svaku drugu aktivnost, tako i za uvođenje kontrolinga u trgovačko društvo, nužno je osigurati određene preduvjete. Da bi kontroling funkcionirao profesionalno, u skladu sa zahtjevima struke i dobre prakse, neizostavan preduvjet je dobro poznavanje uloge, zadataka i područja djelovanja kontrolinga. Nedovoljna upoznatost s funkcijom kontrolinga, mogla bi dovesti do sputavanja i ograničavanja njegova djelovanja.

Za rast i razvoj kontrolinga potrebna su četiri osnovna preduvjeta:[32]

- zainteresiran menadžment,
- stručan kontroler,
- visoko razvijena računovodstvena funkcija,
- kvalitetan informacijski sustav.

Prvi i najvažniji preduvjet za uvođenje i razvoj kontrolinga je zainteresiran menadžment. U većini slučajeva potreba menadžmenta za kontrolingom javlja se iz dva razloga, prvi jest populariziranje kontrolinga kroz razne skupove, seminare i sl. prezentirajući ga kao nužnost u današnjim uvjetima poslovanja, a druga je stvarna potreba za promjenama unutar trgovačkog društva. Kako funkcija kontrolinga ne bi ostala samo formalnost, još jedna organizacijska jedinica u organizacijskoj strukturi bez jasne misije i zadataka, potrebna je upoznatost menadžmenta sa svime što kontroling uistinu jest i što može pružiti. Kako je uvođenje kontrolinga dugotrajan put, koji zahtjeva mnoštvo promjena, nerijetko se događa da menadžment, koji želi rezultate u što kraćem roku, s vremenom izgubi interes i početni entuzijazam. S toga je potrebno potpuno razumijevanje procesa kontrolinga i konstantna edukacija menadžmenta te njegovanje odnosa menadžer-kontroler.

No prihvaćanje i uvažavanje kontrolera tek je prvi korak. Da bi kontroler bio učinkovit, odnosno

[32] Očko J., Švigir A.(2009): ibidem, str. 33.

mogao obavljati svoju funkciju savjetnika menadžmenta, potrebne su mu kvalitetne informacije. Kako bi se osigurala transparentnost informacija potrebnih za donošenje poslovnih odluka, potrebno je obraditi te filtrirati mnoštvo podataka iz unutarnje i vanjske okoline trgovačkog društva. Uz instrumente kontrolinga, važnu stavku čini kvalitetan informacijski sustav koji će omogućiti obradu i prikaz podataka na način pogodan za vršenje funkcije kontrolinga. Kako se većina odluka temelji na računovodstvenim podacima, važno je osigurati visoko razvijenu računovodstvenu funkciju s naglaskom na troškovno računovodstvo.

I u konačnici da bi se sve potonje realiziralo potrebno je multidisciplinarno znanje, poznavanje poslovanja trgovačkog društva i informatička pismenost. Uz navedene stručne, potrebne su i osobne, socijalne te konceptualne kompetencije. Iza svega navedenog krije se profesionalni kontroler.

3.5. Proces uvođenja kontrolinga

Proces uvođenja kontrolinga može se razložiti na nekoliko faza, a za njihovo provođenje potreban je vremenski period od oko dvije do tri godine. Prije svega potrebna je osviještenost o važnosti kontrolinga, odnosno zainteresiran menadžment. Zatim je potrebno pronalaženje djelatnika, koji će biti zaduženi za provođenje funkcije kontrolinga, na tržištu rada ili među zaposlenicima trgovačkog društva te njihovo stručno usavršavanje. Važan segment za uspješnost provođenja funkcije kontrolinga čini informiranje o kontrolingu i njegovo prihvaćanje unutar trgovačkog društva. Nakon provođenja prethodno navedenoga prelazi se na odabir pilot projekta te prezentaciju polučenih rezultata. Zatim se kreće u postepeno formiranje stalnih zadataka organizacijske jedinice kontrolinga i u konačnici dolazi do primjene cjelovitog koncepta kontrolinga.[33]

Koraci za uspješno provođenje projekta implementacije kontrolinga:[34]

- odobravanje početka projekta, definiranje ciljeva, koncepata i dosega projekta te organiziranje resursa,
- osiguravanje podrške i odobrenja nadređenih tijekom izvođenja projekta,
- uspostavljanje formalne organizacijske sheme projekta u smislu definiranja plana aktivnosti, nominiranja odgovornih osoba i rokova,
- odabir i provođenje standardizirane metodologije praćenja statusa projekta, koja obuhvaća

[33] Dostupno na: http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/Kako_uspjesno_implementirati_kontroling_u_poduzecu.pdf, (pristupljeno 26.02.2018.)
[34] Ibidem.

status odvijanja planiranih aktivnosti, usporedbu učinjenog i planiranog, identificiranje razloga odstupanja te poduzimanje korektivnih aktivnosti,

- uključenost krajnjih korisnika i pravovremenost kvalitetnog izvršavanja potrebnih aktivnosti.

Na slici 5. prikazan je primjer nacrta projekta implementacije, odnosno unapređenja funkcije i procesa kontrolinga

Slika 5. Primjer nacrta projekta implementacije / unapređenja funkcije i procesa kontrolinga



Izvor: dostupno na http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/upload/Kako_uspjesno_implementirati_kontroling_u_poduzecu.pdf, (pristupljeno 26.02.2018.)

Razvoj kontrolinga je imanentan proces razvoja trgovačkog društva koji treba biti prilagođen organizacijskim funkcijama koje obavljaju poslovne aktivnosti s ciljem provođenja misije trgovačkog društva, a u konačnici svi sustavi trebaju funkcionirati kroz jedinstvene procese kontrolinga koji horizontalno prolaze kroz organizacijske silose i organizacijske cjeline različitih nivoa.

3.6. Standardi u kontrolingu

International Group of Controlling (IGC) je međunarodna organizacija utemeljena 1995. godine, od strane njemačkih, švicarskih i austrijskih lideri iz područja upravljanja s ciljem razvoja i širenja jedinstvenog koncepta kontrolinga. IGC jest međunarodna platforma udruženja

i organizacija, koje percipiraju kontroling kao osnovni element uspješnog upravljanja te nastoje pospješiti razvoj kontrolinga čija praktična primjena postaje sve važnija. Vizija IGC-a jest uspostava međunarodno priznatih standarda, edukacije i obuke iz područja kontrolinga.[35] Misija IGC-a zasniva se na razvijanju, koordiniranju i širenju jedinstvenog koncepta i terminologije u kontrolingu primjenjivih na međunarodnoj razini, profesije i uloge kontrolera kao partnera u upravljanju i standarda za kvalifikaciju kontolera i menadžera.[36] Danas IGC okuplja članove iz petnaest zemalja, koje čine međunarodnu mrežu za razmjenu ideja, suradnju s tržišnim liderima i oblikovanje budućnosti kontrolinga i njegovog obrazovanja.[37]

U svrhu uspostave jedinstvenog koncepta i terminologije u kontrolingu, od strane IGC-a razvijeni su sljedeći standardi u kontrolingu:

- Misija kontrolera,
- Rječnik za kontrolere,
- Procesni model kontrolinga,
- Ključni pokazatelji procesa kontrolinga i
- Model kompetencija kontrolera.

Misija kontrolera je prvi u nizu definiranih standarda u kontrolingu koji pruža uvid u temeljne zadaće kontrolera u smislu odgovornosti za transparentnost strategije, rezultata, financija i procesa te omogućava informiranje i pružanje operativnih podataka menadžmentu i vlasnicima u cilju ostvarivanja održivog uspjeha organizacije.[38]

Prema IGC-u temeljne zadaće kontrolera su:[39]

- oblikovanje i praćenje menadžerskog procesa određivanja ciljeva, planiranja i upravljanja, tako da svaki donositelj odluke može djelovati u skladu s usvojenim ciljevima.
- brinuti za savjestan odnos prema budućnosti, čime se omogućava iskorištavanje prilika i upravljanje rizicima,
- integrirati pojedinačne organizacijske ciljeve i planove u odgovarajuću cjelinu,
- razvijati i održavati kontroling sustave. Kontroleri osiguravaju kvalitetu podataka i informacije koje su relevantne za odlučivanje,

[35] Dostupno na https://www.igc-controlling.org/about-us/our-vision.html, (pristupljeno 22.02.2018.)
[36] Dostupno na https://www.igc-controlling.org/about-us/our-mission.html, (pristupljeno 22.02.2018.)
[37] Dostupno na https://www.igc-controlling.org/about-us/our-international-network.html, (pristupljeno 22.02.2018.)
[38] Meter M.: Standardi u kontrolingu, *Kontroling, Financije, Menadžment*, Poslovna učinkovitost, broj1, travanj 2017., str 13.
[39] Dostupno na https://www.igc-controlling.org/fileadmin/ pdf/controller_cro.pdf, (pristupljeno 24.02.2018.)

- obveza da djeluju kao ekonomska savjest za dobrobit cijele organizacije.

Iz navedenih profila zadataka kontroleru možemo pripisati dvije uloge unutar trgovačkog društva. Prva jest da su kontroleri interni savjetnici trgovačkih društva, iz čega proizlazi njihova suodgovornost za ostvarivanje ciljeva, dok ih drug definira kao pružatelje usluga odgovorne za omogućavanje i točnost traženih informacija u svrhu poslovnog savjetovanja.[40]

Rječnik za kontrolere obuhvaćanjem najznačajnijih stručnih pojmova iz područja kontrolinga u praksi na hrvatskom, engleskom i njemačkom jeziku utemeljuje nezaobilazan standard jednoznačnosti pojmova. Najbitniji pojmovi iz područja kontrolinga prikazani su abecednim redom, detaljno objašnjeni i popraćeni mnogobrojnim grafičkim prikazima te osiguravaju pomoć kontrolerima, menadžmentu i ostalim zainteresiranim skupinama.

Procesni model kontrolinga donosi grafički i opisno prikazanu te hijerarhijski strukturiranu razradu aktivnosti u menadžerskom procesu određivanja ciljeva, planiranja i upravljanja, nužnih za uspješan rad kontrolera. S ciljem pridonošenju jednoznačnosti koncepta kontrolinga radna skupina IGC-a „Procesni model kontrolinga“ razradila je model koji s jedne strane ima funkciju predloška za oblikovanje procesa, a s druge preispitivanje postojećih koncepata.[41] Također omogućava da se i ostali procesi unutar trgovačkog društva identificiraju i dokumentiraju što bi olakšalo njihovu analizu i praćenje.

Prema procesnom modelu kontroling se dijeli na sljedeće procese:

- strateško planiranje,
- operativno planiranje i budžetiranje,
- prognoza,
- menadžersko izvještavanje,
- računovodstvo troškova, učinaka i rezultata,
- projektni i investicijski konroling,
- upravljanje rizicima,
- funkcijski kontroling (kontroling podružnica, istraživanja i razvoja, proizvodnji, prodaj itd.),
- poslovno savjetovanje i upravljanje te
- unaprjeđenje trgovačkog društva, procesa, instrumenata i sustava.

[40] Dostupno na http://kontroling-portal.eu/leksikon-pojmova/poslovanje/137-misija-kontrolera, (pristupljeno 24.02.2018.)
[41] Dostupno na http://www.poslovnaucinkovitost.eu/izdavastvo/cijena/procesni-model-kontrolinga, (pristupljeno 24.02.2018.)

Procesni model kontrolinga detaljnije će biti prikazan u nastavku rada.

Ključni pokazatelji procesa kontrolinga naslanjaju se na standard Procesnog modela kontrolinga, upotpunjavajući ga s ključnim pokazateljima procesa. Dok Procesni model služi kao podloga za „analizu, oblikovanje i dokumentiranje procesa kontrolinga, kao i za određivanje odgovornosti“[42], ključni pokazatelji procesa kontrolinga predstavljaju koncept za određivanje stanja procesa kontrolinga te njihovo mjerenje, kako bi se revidirali postojeći te oblikovali novi procesi. Navedeni standard daje sliku učinkovitih procesa u kontrolingu te prikazuje procesne pokazatelje za glavne procese kontrolinga, odnosno ključne indikatore nužne za postizanje te za mjerenje učinkovitosti organizacije kontrolera. Mjerenje učinka temelji se na sljedećim veličinama:

- troškovi,
- vrijeme
- kvaliteta i
- zadovoljstvo (internih) klijenata.[43]

Uz stručne kompetencije, uspješnost u obavljanju kontrolerskog posla zahtjeva razvijene osobne, socijalne i konceptualne kompetencije. Sposobnost prezentiranja novih ideja, slušanja i rješavanja konflikata od velike su pomoći u obavljanju posla kontrolera, dok posjedovanjem vještina rješavanja problema, delegiranja, promišljenog formiranja i motiviranja tima, voditelj tima kontrolera postaje pravi lider. Možemo reći da je sposobnost u uspješnoj suradnji s ostalim članovima organizacije od velike važnosti za poslovni uspjeh gotovo na svakoj radnoj poziciji, a poglavito za kontrolere, upravo zbog čestih interakcija koje imaju sa zaposlenicima svih hijerarhijskih razina.[44] S obzirom na navedeno i da je u većini trgovačkih društava uočen „značajan nedostatak sustavnog odnosa prema kompetencijama konrolera te vrlo rijetko postoji odjel ljudskih potencijala koji se posebno bavi funkcijom kontrolera“ razvijen je posljednji standard u kontrolingu **Model kompetencija kontrolera. S**tandardizirani model za upravljanje kompetencijama u odjelu kontrolera osigurava „alat za razvoj, provjeru i upravljanje kompetencijama, koji je konkretno primjenjiv u praksi.“[45]

Dosad razvijeni standardi IGC-a kao što su: Misija kontrolera, Rječnik za kontrolere, Procesni

[42] International Group of Controlling (IGC): *Procesni model kontrolinga*, Zagreb, Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje, 2014., str.3.
[43] Meter M..: *Standardi u kontrolingu*, ibidem, str. 13.
[44] Dostupno na http://www.poslovna ucinkovitost.eu/edukacije/predavanje/zahtijevane-kompetencije-i-profil-kontrolera , (pristupljeno 24.02.2018.)
[45] Meter M., *Standardi u kontrolingu*, ibidem, str. 13.

model kontrolinga, Ključni pokazatelji procesa kontrolinga i Model kompetencija kontrolera služe menadžerima i kontrolerima kao podloga za učinkovito oblikovanje njihove suradnje u procesu definiranja ciljeva, planiranja i upravljanja.[46]

3.7. Procesni model kontrolinga

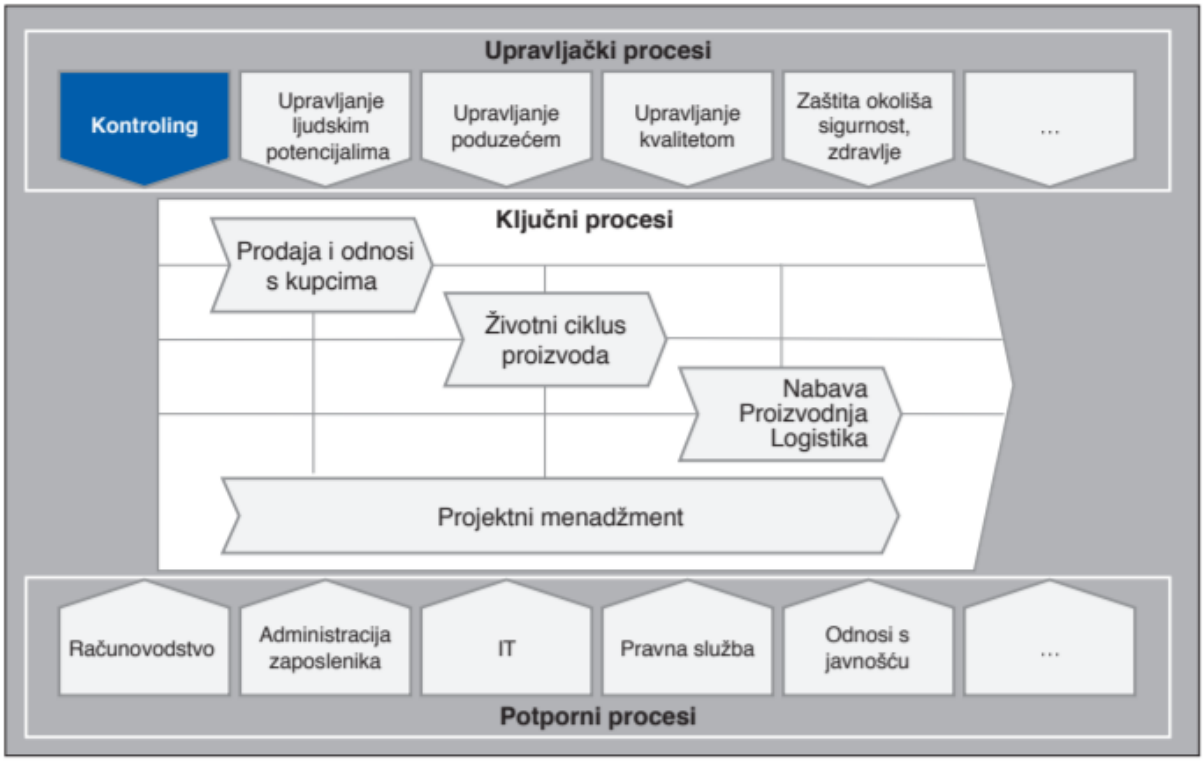
Organizacijskim jedinicama unutar trgovačkog društva, osim strukture, potrebno je odrediti logične, vremenske, prostorne i kadrovske aspekte ispunjavanja zadataka. U svezi s tim, kreiraju se procesi, koji se načelom kontinuiteta međusobno povezuju.[47] Poslovni proces se odnosi na niz aktivnosti kojima se izvršavaju određeni ciljevi organizacije.

Procese unutar trgovačkog društva moguće je podijeliti na upravljačke, ključne i potporne procese. Ključni procesi su okrenuti izravnom zadovoljavanju potreba klijenata, te se u njima stvara dodatna vrijednost trgovačkog društva. Upravljački procesi imaju ulogu izvršavanja i koordiniranja ključnih i potpornih procesa, gdje je svoje mjesto našao i kontroling, te na posljetku potporni procesi koji pripremom potrebnih resursa prate i omogućuju ključne i upravljačke procese. Na slici 6. procesnim prikazom predočena je struktura, kategorije, dijagram i oznake procesa, koji se na ovakav ili sličan način koriste u mnogim trgovačkim društvima.[48]

Jedno od najvažnijih pitanja počevši od osnivanja, organiziranja do funkcioniranja kontrolinga unutar trgovačkog društva jest shvaćanje svrhe i uloge kontrolinga od strane menadžmenta. U praksi još uvijek postoje mnogi primjeri gdje menadžeri pred kontroling postavljaju zadatke koji imaju vrlo malo dodirnih točaka s pravim kontrolingom te na taj način stvaraju sliku kontrolinga kao još jednog pomodnog hira bez prave uloge i svrhe. Međutim, ako s jedne strane postoji zainteresiranost menadžmenta koji razumije funkciju i svrhu kontrolinga, tada će s druge strane kontroling imati iznimno značajnu ulogu podrške menadžmentu u svim funkcijama menadžmenta.[49]

[46] ibidem
[47] Ziegenbein K.: ibidem, str.37.
[48] International Group of Controlling (IGC): *Procesni model kontrolinga*, ibidem, str.18.
[49] Očko J., Švigir A.: ibidem, str. 25.

Slika 6. Pozicioniranje kontrolinga u procesnom prikazu trgovačkog društva

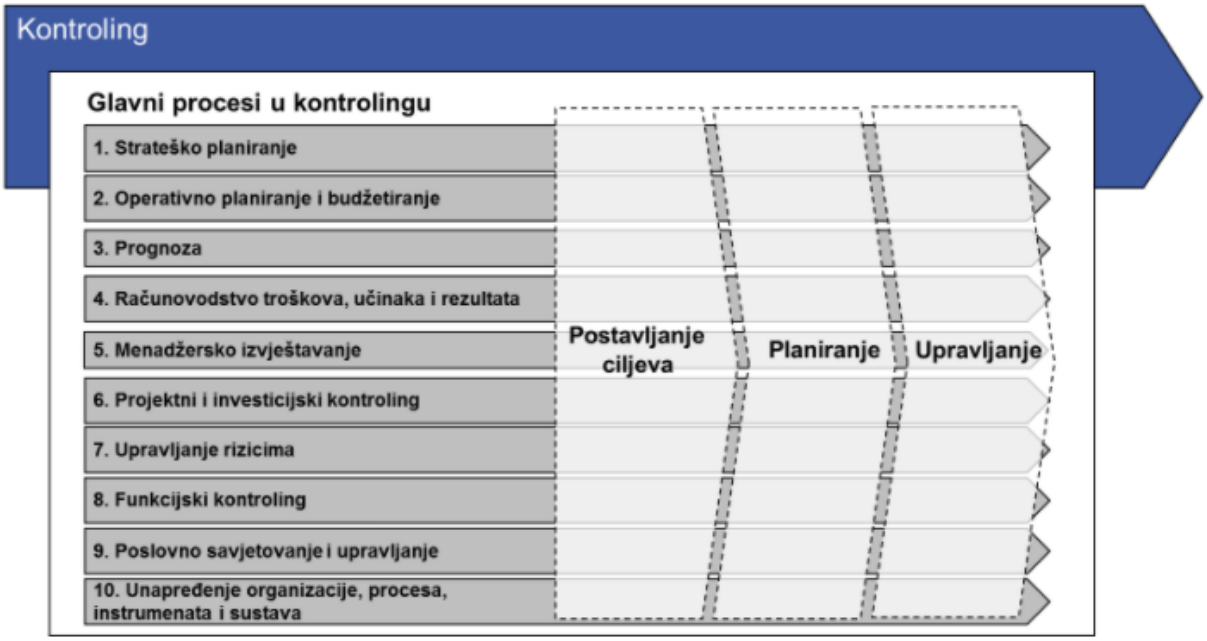


Izvor: International Group of Controlling (IGC), Procesni model kontrolinga, ibidem, str.18.

„Procesni model kontrolinga predstavlja okvir koji sadrži vremenski tj. logični slijed aktivnosti u menadžerskom procesu određivanja ciljeva, planiranja i upravljanja“ (slika 7.). Procesni model predstavlja standardni prikaz procesa kontrolinga. Osnovu procesnog modela čini definicija kontrolinga prema IGC-u, povezana sa spektrom zadataka kontrolera, definiranih „Misijom kontrolera“. Procesni model se temelji na standardima za kontroling (DIN SPEC 1086) definiranim od strane IGC-a i ICV-a (Internationaler Controller Verein). Prema navedenom standardu kontroling se definira kao „cjelokupan proces menadžerskog postavljanja ciljeva, planiranja i upravljanja“ trgovačkim društvom, a usmjeren je „na osiguravanje održivog gospodarskog razvoja“ trgovačkog društva „i temelji se na uzajamnom djelovanju različitih kontrolnih sustava iz postavljanja ciljeva, planiranja, implementacije, mjerenja i unaprijeđenja.“ Procesni model kontrolinga iako neovisan o grani industrije i veličini trgovačkog društva, prvenstveno je namijenjen srednjim i velikim, industrijskim i uslužnim trgovačkim društvima te su izostavljene specifičnosti pružatelja financijskih usluga i javnih organizacija.[50]

[50] International Group of Controlling (IGC): *Procesni model kontrolinga*, ibidem, str.11.-19.

Slika 7. Procesni model kontrolinga



Izvor: dostupno na http://www.poslovnaucinkovitost.eu/kolumne/poslovanje/1310-optimizacija-procesa-u-kontrolingu, (pristupljeno 27.02.2018.)

Temeljni preduvjet za uspješan kontroling jesu procesi kontrolinga uspostavljeni na profesionalan način za što je nužno sljedeće:

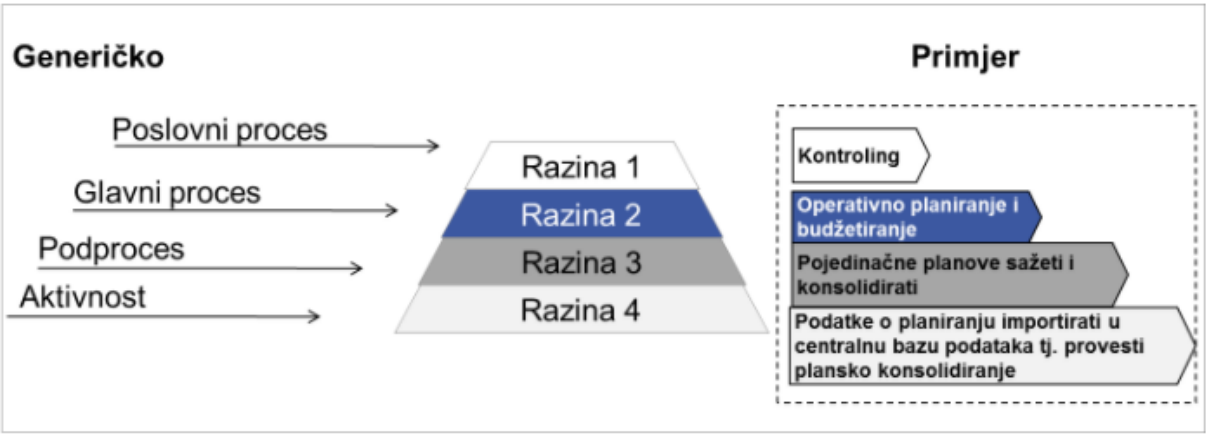
- upoznati i razumijeti specifičnu prirodu procesa u kontrolingu,
- modelirati i oblikovati procese u kontrolingu,
- uskladiti procese u kontrolingu sa strategijom poslovanja,
- promijeniti odnosno optimizirati sadržaj i način odvijanja procesa u kontrolingu.

Kako je prikazano na slici 8., procesni model sastoji se od četiri razine:

- prva razina – obuhvaća sam proces kontrolinga, kao jednan od upravljačkih procesa,
- druga razina – obuhvaća deset glavnih procesa u kontrolingu,
- treća razina – obuhvaća podprocese glavnih procesa,
- četvrta razina – obuhvaća aktivnosti pojedinih podprocesa.[51]

[51] Dostupno na http://www.poslovnaucinkovitost.eu/ kolumne/poslovanje/1310-optimizacija-procesa-u-kontrolingu, (pristupljeno 27.02.2018.)

Slika 8. Pregled procesnih razina



Izvor: ibidem.

Slijedom navedenog u nastavku rada navedeni su glavni procesi kontrolinga, razrađeni po potrprocesima Navedeni standardi predstavljaju temelj za učinkovitost funkcije kontrolinga.

3.7.1. Strateško planiranje

„Pojam strategija kroz povijest se koristio za opisivanje organiziranog, svrhovitog i zajedničkog djelovanja grupe, okrenutog stvaranju društvenog i ekonomskog blagostanja. Od stratega, odnosno pojedinaca zaduženih da strateški promišljaju, zahtijeva se stoga svjesni odabir niza različitih aktivnosti i njihova implementacija u točno određenom trenutku vremena, radi isporuke jedinstvenog skupa vrijednosti ciljanim "korisnicima".“ [52] Prema tome, strateško planiranje predstavlja potporu menadžmentu, s ciljem osiguranja opstanak na tržištu te dodatnog rasta i razvoja trgovačkog društva.

Proces izrade strategije objedinjuje dva temeljna elementi upravljanja trgovačkim društvom u smislu definicije strateških ciljeva i mjera koje će osigurati njihovo ostvarivanje. Strategija bi treba obuhvaćati odgovore na sljedeća pitanja:

- Na kojem tržištu se natjecati?
- Na koji način osigurati konkurentsku poziciju na tržištu?
- Na koji način povezati aktivnosti koje se obavljaju na operativnoj razini sa strateškim inicijativama danim strateškim planom?

Kontroler u procesu strateškog planiranja sudjeluje kao interni savjetnik menadžmenta te ima ulogu moderatora, u skladu s čime preuzima kontrolu i odgovornost nad strateškim procesima

[52] Dostupno na http://www.quantum21.net/slike/src/2012/07/01/1341131332 qlife14prew.pdf, (pristupljeno 28.02.2018.)

planiranja kako bi pružio potrebnu podršku odgovornima za određivanje strategije.

Prema IGC-u ulazne parametre strateškog planiranja čine vizija, misija, rezultati implementirane strategije te opći osnovni ciljevi, a proces strateškog planiranja sastoji se od sljedećih podprocesa:[53]

- definiranja postavki procesa,
- provođenja strateške analize,
- preispitivanje te po potrebi prilagođavanje vizije, misije, vrijednosti i strateške ciljne pozicije,
- preispitivanje te po potrebi prilagođavanje poslovnog modela,
- određivanje strateškog pristupa,
- utvrđivanje strateških ciljeva, postupaka te pripadajućih mjera,
- financijske procjene strategije,
- prihvaćanja strategije s važnim dionicima,
- predstavljanja strategije na svim razinama menadžmenta,
- nadgledanje implementacije strategije.

Rezultati strateškog planiranja su strateški plan, odabir tržišta, proizvoda i ostalih elemenata kojima će se osigurati konkurentska prednost, višegodišnji financijski plan te strateški ciljni sustav.[54] Procesi kontrolinga trebaju biti usklađeni s procesom izrade strategije, što se postiže kaskadiranjem strateških ciljeva na niže organizacijske oblike, kroz definirane mjere praćene indikatorima uspjeha.

3.7.2. Operativno planiranje i budžetiranje

Planiranje predstavlja jednu od osnovnih funkcija kontrolinga. Kad je riječ o planiranju, najčešće se podrazumijeva kratkoročno, odnosno operativno planiranje, koje se odnosi na razdoblje do godine dana. Operativno planiranje temelji se na strateškim smjernicama trgovačkog društva te je nužna povezanost operativnog plana sa strategijom, odnosno provoditi integrativno planiranje koje obuhvaća strateško, operativno, plan profitnih centara te planiranje rezultata. Proces operativnog planiranja obuhvaća proces definiranja ciljeva te konkretnih načina postupanja i korištenja resursa kako bi se postigli definirani ciljevi.

Prema IGC-u ulazne parametre operativnog planiranja čine strateški plan te analiza odstupanja,

[53] International Group of Controlling (2013): *Procesni model kontrolinga*, ibidem, str. 23.
[54] Ibidem.

a proces operativnog planiranja i budžetiranja sastoji se od sljedećih podprocesa:

- definiranje postavki procesa,
- utvrđivanje postavki planiranja i ciljeva po principu „top-down“,
- izrađivanje pojedinačnih planova i budžeta,
- objedinjavanje pojedinačnih planova,
- provjera rezultata planiranja te prilagodna planova po potrebi,
- predstavljanje i prihvaćanje planiranja.

Rezultate operativnog planiranja čine godišnji plan odnosno budžet, financijski planovi, resursi, količine i kapaciteti, zadaci.[55]

U procesu operativnog planiranja, zadaća kontrolinga jest prikupljanje i objedinjavanje pojedinačnih planova te njihovo međusobno uspoređivanje, prvenstveno kako bi se provjerila i po potrebi korigirala njihova usklađenost. Tim se izbjegavaju nelogičnosti u smislu istovremenog povećanja prodaje i smanjenja potrošnje sirovina i broja pogonskih strojeva. Unutar promatranog procesa bitno je istaknuti jednu od osnovnih funkcija kontrolinga, koja čini osnovu usklađivanja operativnog poslovanja sa zacrtanim strateškim smjerom trgovačkog društva u smislu osiguranja provedbe strateških ciljeva.

Na kraju važno je naglasiti neizostavan korak, odnosno izgradnju sustava planiranja koji predstavlja zrcalnu sliku sustava izvještavanja.

3.7.3. Prognoza

Prognoza je vezana za dvije temeljne funkcije kontrolinga: planiranje i izvještavanje. Budžeti su obično izrađeni za razdoblje od godine dana, što je u današnjim turbulentnim uvjetima poslovanja relativno dug period, u kojem se mogu odigrati scenariji od velikog poslovnog uspjeha do propasti. Iz tog razloga unutar vremenskog perioda od godine dana nužno je provoditi kontinuirane ili povremene međukontrole, odnosno ustanoviti postoje li odstupanja od ciljanih veličina. Ukoliko se utvrdi da postoje odstupanja, nameće se pitanje: hoće li se do kraja planiranog perioda dostići definirani ciljevi? U suradnji s menadžerima, kontroleri analiziraju odstupanja, izrađuju možebitne scenarije te iznalaze mjere i akcije potrebne da bi se utvrđena odstupanja umanjila, te se osigurao poslovni rezultat što bliži onom definiranom u inicijalnom planu.

[55] Ibidem, str. 26.

Prema IGC-u ulazne parametre za potrebe prognoze čine ciljne vrijednosti iz planiranja, odstupanja od plana te informacije o poslovanju u budućnosti, a proces prognoze sastoji se od sljedećih podprocesa:

- definiranje postavki procesa,
- priređivanje baze podataka za prognozu,
- usklađivanje baze podataka s budžetom i analiziranje odstupanja,
- razrađivanje sustava protumjera,
- prihvaćanje prognoze.

Rezultati prognoze su ažurirani izvještaji predviđanja, definirani sustav protumjera, prijedlozi za prilagodbu resursa te analiza odstupanja.[56]

3.7.4. Računovodstvo troškova, učinaka i rezultata

Jedan od temeljnih ciljeva poslovanja trgovačkog društva, između ostalog je ostvarenje dobiti. Na povećanje dobiti možemo utjecati na sljedeća dva načina, povećanjem prihoda ili smanjenjem rashoda. Utjecaj na rashode moguć je učinkovitim upravljanjem troškovima.

Ubrzani razvoj informatičke tehnologije omogućio je razvoj novih metoda obračuna i raspoređivanja prihoda i troškova[57]. Informacije o računovodstvenim stavkama postale su višedimenzionalne te izuzetno vrijedne za odlučivanje na svim nivoima upravljanja. Informatička tehnologija – baze podataka i poslovne aplikacije objedinjene u poslovno informacijskom sustavu, uz kontrolerska znanja nužan su i najbitniji preduvjet za implementaciju učinkovitog kontrolinga.

Za učinkovito upravljanje troškovima nužna je uspostava troškovnog računovodstva, uspostavom arhitekture svih dimenzija transakcija koji se žele prikupiti. Te dimenzije odgovaraju profilu podataka o uslugama odnosno proizvodima na koje se transakcije odnose, relevantnim poslovnim jedinicama, kupcima i projektima. Osim dimenzija određuju se i pravila bilježenja poslovnih aktivnosti, odjeli i osobe zadužene za prikupljanje i uvođenje takvih podataka u transakcijske sustave i sl. Za učinkovito upravljanje troškovima potreban je razvoj sustava alokacije indirektnih troškova, definiranje profitnih odnosno troškovnih centara radi alokacije odgovornosti za rezultate poslovnih aktivnosti koje se provode u svakoj od organizacijskih cjelina.

[56] Ibidem, str. 28.
[57] Dostupno na: http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo /ABC%20metoda.pdf (pristupljeno 05.03.2018.)

Prema IGC-u ulazne parametre ovog procesa čine podaci iz knjigovodstvenih sustava, obuhvaćanje učinka te podaci iz vanjskih izvora, a promatrani proces sastoji se od sljedećih podprocesa:

- definiranje i održavanje matičnih podatka,
- uspostavljanje računovodstva troškova i računovodstva troškovnih centara (uključujući obračun učinaka),
- izrađivanje kalkulacije ponuda/narudžbi/plana,
- izrađivanje tekućih kalkulacija,
- izrađivanje izračuna profitabilnosti po razdobljima,
- zatvaranje razdoblja knjiženja u računovodstvu troškova,
- izrađivanje izračuna odstupanja.

Rezultate procesa računovodstva troškova, učinaka i rezultata čine izvještaji o troškovima i rezultatima prema različitim profitnim centrima te kalkulacije u smislu jediničnih obračuna troškova po nositeljima troška.[58]

3.7.5. Menadžersko izvještavanje

Izvještavanje je jedna od temeljnih operativnih funkcija kontrolinga te neizostavan element u definiranju odstupanja od planiranih vrijednosti te donošenja poslovnih odluka, koja podliježe određenim zakonitostima, kako bi se osigurao željeni učinak same funkcije izvještavanja ali i organizacijske jedinice zadužene za kontroling. S obzirom da u procesu donošenja poslovnih odluka izvještavanje čini važan element, nužno je zadovoljiti sljedeće pretpostavke:

- relevantnost menadžerskih izvješća u smislu razina detalja izvještaja, vrste podataka s obzirom na korisnike i njihove potrebe i dr.,
- definirani ciljani korisnici izvještaja da bi se osiguralo izvještavanje s ciljanim podacima u odnosu na korisnika, prilagođene grafičke karakteristike i sl.,
- pravovremenost izvještaja prema potrebama korisnika,
- IT podrška izvještavanju koje će osigurati automatizaciju u procesu izrade izvještaja.

Svaka od navedenih pretpostavki izvještavanja mora biti zadovoljena, kako bi se izvještavanje moglo okarakterizirati djelotvornim, u skladu s očekivanjima menadžmenta.

Prema IGC-u ulazne parametre ovog procesa čine podaci sadržani u relevantnim podsustavima,

[58] Ibidem, str. 30.

ali i izvan njih odnosno oni koje je potrebno ručno obuhvatiti, a proces menadžerskog izvještavanja sastoji se od sljedećih podprocesa:

- definiranje postavki procesa,
- upravljanje sustavom izvještavanja,
- izrađivanje izvještaja koji sadrže brojčani prikaz te analize odstupanja i komentare,
- provođenje vrednovanja uz pomoć menadžmenta i iniciranje mjera

Rezultate procesa menadžerskog izvještavanja čine standardni te ad hoc izvještaji.[59]

3.7.6. Projektni i investicijski kontroling

Investicije se odnose na materijalna i financijska dobra, kao i na materijalnu imovinu. Projekti mogu predstavljati investicije, iako ne mora svaki projekt biti investicija. U svakodnevnom poslovanju dolazi do trošenja objekata, slijedom čega se javlja potreba investiranja u obnovu postojećih objekata, ali investirati možemo i u nove objekte kako bi se proširio obim poslovanja. U duhu poslovanja u skladu s održivim razvojem sve češća su investiranja u nove tehnologije, koje omogućuju racionalnije korištenje izvora energije, bez štete za okoliš.

Projektni kontroler zadužen je za praćenje projekta od začetka projektne ideje, sve do njegove realizacije ili napuštanja. Prema IGC-u ulazne parametre ovog procesa čine projektna odnosno investicijska ideja, a proces projektnog i investicijskog kontrolinga obuhvaća sljedeće podprocese:

- definiranje postavki procesa,
- planiranje projekta odnosno investicije uz uključivanje procjene isplativosti,
- podupiranje postupka odobrenja,
- izrađivanje investicijskih odnosno projektnih izvještaja,
- izrađivanje obrazaca za odlučivanje u smislu prijedloga za završetak projekta i sl.,
- izrađivanje naknadnih kalkulacija investicije, odnosno projekta i izrada završnog izvještaja koji se može odnositi na iskustva „što smo naučili“ i dr.

Rezultate proces projektnog i investicijskog kontrolinga čine projektni odnosno investicijski planovi i izvještaji.[60]

[59] Ibidem, str. 34.
[60] Ibidem, str. 37.

3.7.7. Upravljanje rizicima

Osnova poduzetničkog djelovanja temelji se na donošenju odluka. Kako ne možemo sa sigurnošću znati što nas u budućnosti očekuje, javlja se faktor neizvjesnosti koji je povezan s nepredviđenim, obično nepovoljnim događajima iz čega proizlaze rizici. U poslovnom svijetu rizik se uobičajeno promatra s financijskog aspekta kao opasnost od štete, odnosno gubitka resursa ili izgubljene prilike za povećanjem dobiti. Upravljanjem rizicima u smislu njihove identifikacije, analize, vrednovanja i kontrole, te izvještavanja spada u funkciju kontroling.

Prema IGC-u ulazne čimbenike upravljanja rizicima čine interni i eksterni podaci o rizicima, strateški i operativni planovi te načela politike rizika, a proces upravljanja rizicima sastoji se od sljedećih podprocesa:

- definiranje postavki procesa,
- identificiranje i klasificiranje rizika,
- analiziranje i vrednovanje rizika,
- agregiranje pojedinačnih u cjelokupni rizik,
- definiranje i provođenje mjera rizika,
- izrađivanje izvještaja o rizicima.

Rezultate procesa upravljanja rizicima čine katalog rizika, izvještaji i mjere.[61]

3.7.8. Funkcijski kontroling

Funkcijski kontroling odnosi se na funkcije unutar trgovačkog društva. Podprocesi funkcijskog kontrolinga obuhvaćaju prethodno obrađene procese kontrolinga, a neka od mogućih područja funkcijskog kontrolinga su:[62]

- Kontroling istraživanja i razvoja,
- Kontroling u nabavi,
- Kontroling u proizvodnji,
- Kontroling u logistici,
- Kontroling u prodaji,
- Kontroling u marketingu,
- Kontroling ljudskih potencijala,

[61] Ibidem, str. 39.
[62] Ibidem, str. 37.

- Kontroling usluga,
- Kontroling informacijskih sustava,
- Kontroling kvalitete,
- Kontroling podružnica,
- …

3.7.9. Poslovno savjetovanje i upravljanje

Temeljna zadaća kontrolera je pružanje usluge u smislu podrške menadžerima svih hijerarhijskih razina. Kontroler je zadužen za stvaranje instrumenata koji će osigurati postizanje zadanih ciljeva trgovačkog društva. Također jedna od temeljnih funkcija kontrolinga jest osigurati transparentnost informacija te pravovremeno izvještavanje, što će omogućiti donošenje odluka o poduzimanju akcija za provedbu definirane strategije.

Prema IGC-u ulazne parametre ovog procesa čine informacije o sveobuhvatnom događaju unutar trgovačkog društva, a sam proces poslovnog savjetovanja i upravljanja obuhvaća sljedeće podprocese:

- praćenje i moderiranje procesa odlučivanja,
- aktivno iniciranje i praćenje mjera za upravljanje učinkom i troškovima,
- iniciranje i surađivanje tijekom analize i optimizacije procesa,
- surađivanje u projektima,
- aktivno poticanje poslovnog know-how i dr.

Rezultati procesa poslovnog savjetovanja i upravljanja omogućavaju menadžerima transparentan pogled na tijek poslovanja, poslovno djelovanje u trgovačkom društvu te odluke temeljene u skladu s poslovanjem trgovačkog društva.[63]

3.7.10. Unaprjeđenje trgovačkog društva, procesa, instrumenata i sustava

Kako bi se osiguralo održivo, efikasno i efektivno upravljanje trgovačkim društvom potrebno je kontinuirano provoditi provjere i po potrebi unaprjeđivanje procesa, instrumenata i sustava unutar trgovačkog društva. Upravo u ovom dijelu koriste se razni instrumenti kontrolinga koji će osigurati rezultate relevantne za donošenje odluka o unaprjeđenju ili ukidanju postojećeg, te uvođenju noviteta.

[63] Ibidem.

Prema IGC-u ulazne parametre ovog procesa čine interni i eksterni analitički izvještaji, kvalitativni pokazatelji, usporedbe prema benchmarkingu ili best practice, kritike i zahtjevi menadžmenta, a sam proces unaprjeđenja trgovačkog društva, procesa, instrumenata i sustava obuhvaća sljedeće podprocese:

- kontinuirano provjeravanje kvalitete kontroliranja,
- kontinuirano unapređivanje kontrolinga,
- organiziranje zajedničkog djelovanja različitih razina u kontrolingu,
- razrada i dokumentiranje smjernica i standarda,
- prenošenje i dokumentiranje znanje o prilagođenim odnosno novim instrumentima i dr.

Rezultate procesa unaprjeđenja trgovačkog društva, procesa, instrumenata i sustava čine organizacija, procesi, instrumenti i sustavi koji odgovaraju zahtjevima uspješnog vođenja trgovačkog društva.[64]

[64] Ibidem.

4. Kontroler

Prethodno je prikazana važnost uloge kontrolinga u poslovanju trgovačkih društava, posebice u današnje vrijeme koje karakterizira dinamičnost i kompleksnost unutarnjeg i vanjskog okruženja. Prepoznavanjem kontrolinga kao neizostavne podrške menadžmentu, proporcionalno se javlja sve veća potreba za kvalitetnim kontrolerima.

Temeljna zadaća kontrolera je pružanje usluge u smislu podrške menadžerima svih hijerarhijskih razina. Kontroleri se bave oblikovanjem i održavanjem alata za planiranje i budžetiranje, za usporedbu budžetiranih i ostvarenih veličina i alata za prognozu. „Njihova je zadaća osigurati transparentnost troškova i rezultata na svakoj razini upravljanja: od korporativne politike preko strategije, operativnog planiranja i obavljanja svakodnevnih aktivnosti pa do samog izvršavanja.“ Također trbaju voditi računa da su sustavi koje su razvili prikladni, kako za menadžere, tako i za kontroling. Prethodno se u najvećoj mjeri odnosi na sustave izgrađene na način da podupiru ostvarivanje ciljeva, donošenje odluka i dodjeljivanje odgovornosti.[65]

Slika 9. Očekivanja od kontrolera



Izvor: dostupno na http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/upload/Kako_uspjesno_implementirati_kontroling_u_poduzecu.pdf, (pristupljeno 09.03.2018.)

Od kontlera se očekuje strateško usmjeravanje orijentirano na budućnost i proaktivno djelovanje te operativno usmjeravanje orijentirano na prošlost i reaktivno djelovanje (slika 9.),

[65] International Group of Controlling (2013): Rječnik za kontrolere, ibidem, str.40.

što je moguće postići pod uvjetom da kontroler djeluje kao:[66]

- analitičar / stručnjak za poslovne informacije – zaprima, vrednuje i priprema informacije namijenjene upravljanju poslovanjem,
- kontroler / nositelj poslovne savjesti – prati i izvještava o ostvarenju operativnog učinka poslovanja,
- poslovni partner / savjetnik menadžmenta – temeljem relevantnih informacija aktivno podupire menadžment u procesu poslovnog odlučivanja,
- agent promjena / nositelj inovacija – vlastitom inicijativnom pokreće procese promjena unutra trgovačkog društva.

4.1. Kompetencije kontrolera

„Kompetencije predstavljaju dinamičnu kombinaciju kognitivnih i metakognitivnih vještina, znanja i razumijevanja, međuljudskih, intelektualnih i praktičnih vještina te etičkih vrijednosti.“[67]

Od kontrolinga se očekuje da omogući podizanje transparentnosti poslovanja na svim razinama unutar trgovačkog društva, kao i potpuno razumijevanje efekata poslovnog odlučivanja menadžmenta. Kako bi se osiguralo svakodnevno obavljanje poslova kontrolera sukladno najvišim standardima struke, nužan preduvjet su razvijene stručne, osobne, socijalne te konceptualne kompetencije kontrolera koje obuhvaćaju sljedeće:[68]

- stručne kompetencije - financijsko računovodstvo, troškovno računovodstvo, menadžersko računovodstvo, poslovanje poduzeća / poslovni procesi poduzeća, projektni menadžment, poslovno planiranje, instrumenti strategijskog kontrolinga, instrumenti operativnog kontrolinga, investicije i financiranje, upravljanje rizicima u poslovanju, interno izvještavanje, informatička rješenja i alati za poslovnu analizu, poznavanje stranih jezika,
- osobne kompetencije - samosvijest, samopouzdanje, samomotivacija, samodisciplina, proaktivnost,
- socijalne kompetencije - empatija, asertivnost, suradnja, utjecajnost, konstruktivno rješavanje konflikata,

[66] Dostupno na http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/Kako_uspjesno_implementirati_kontroling_u_poduzecu.pdf, (pristupljeno 09.03.2018.)
[67] Dostupno na https://www.azvo.hr/hr/pojmovnik/78-kompetencije, (pristupljeno 03.03.2018.)
[68] Dostupno na http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/1517/4.1._profil_ kompetencija_ kontrolera_i_financijskih_strucnjaka_mladen_meter.pdf, (pristupljeno 03.03.2018.)

- konceptualno-kognitivne kompetencije - planiranje radnih zadataka, prioritizacija, sagledavanje šire slike, kreativnost, strukturiranost u izlaganju, razumijevanje problema i donošenje odluka, fokusiranost.

Prema IGC-u kontroling je u procesnom prikazu trgovačkog društva pozicioniran među upravljačke procese iz čega proizlazi temeljni smjer djelovanja kontrolinga u vidu usmjeravanja svih odluka prema postizanju definiranih ciljeva. „S time dobivaju središnje značenje aktivnosti planiranja i kalkulacija, kao i kontrole i upravljanja. To vrijedi i za svaku pojedinačnu upravljačku odluku i za rukovođenje poduzeća u cjelini (upravljanje poslovanjem poduzeća)“[69]. Da bi kroz upravljački proces kontroleri djelovali kao poslovni partner menadžmentu, potreban je široki raspon vještina koje se mogu svesti na šest ključnih kompetencija kako je prikazano na slici 10.

Slika 10. Ključne kompetencije kontrolera



Izvor: dostupno na: http://www.kontroling-portal.eu/ korisnisadrzaji-za-kontroling/temeljna-nacela-kontrolinga, (pristupljeno 09.03.2018.)

Analitičke vještine nezaobilazne su pri pretvaranju ideja u brojke te igraju važnu ulogu pri spajanju s intuicijom menadžera. Analiza spada u svakodnevne zadatke kontrolera pri izvršavanju temeljnih zadaća planiranja, kontrole i izvještavanja. Od kontrolera se također očekuje da suvereno vlada sustavima mjerenja i upravljanja. S obzirom na preklapanja kontrolera i menadžera u obavljanju kontrolinga, bitna stavka u provođenju kontrolinga unutar trgovačkog društva jest kontroler sa izraženim bihevioralnim vještinama, kako bi se prilagodio individualnim obilježjima menadžera na način koji neće u menadžerima izazvati osjećaj

[69] Dostupno na: http://www.kontroling-portal.eu/korisnisadrzaji-za-kontroling/temeljna-nacela-kontrolinga, (pristupljeno 09.03.2018.)

prozivanja i krivnje kod primjerice odstupanja od definiranih planova i ciljeva, već će se doživljavati kao podrška i pomoć. Vezano za navedeno potrebna je i visoka razina komunikacijskih vještina kako bi se na kvalitetan način prenjela željena poruka. Da bi se osiguralo kvalitetno provođenje upravljačke funkcije kontrolinga, neizostavna je potpuna kontroleova uključenost u sve segmente poslovanja trgovačkog društva te razumijevanje prirode menadžerskog posla. Ipak kontroler u svome poslu treba biti postojan, ostati neutralan prema menadžerima, bez straha artikulirati svoje mišljenje i imati „stav".

Formalnim obrazovanjem kontrolera bave se brojne institucije i trgovačka društva kroz organiziranje različitih edukacijskih programa, međutim važno je istaknuti nužnost izvođenja programa od strane renomirani i u praksi dokazanih predavača.

Isto tako treba imati na umu da oslanjanje kontrolera samo na formalno obrazovanje, bez stečenog relevantnog višegodišnjeg iskustva u najboljoj, vrlo često međunarodnoj, poslovnoj praksi, izostati će kvalitetno savjetovanje menadžmenta.[70]

4.2. Misija kontrolera

Iako živimo u vremenu kada je sve veća zastupljenost trgovačkih društava koje u hijerarhijsko stablo uvrštavaju kontroling, često se u poslovnom svijetu susrećemo s nejasnom ili iskrivljenom slikom o ulozi kontrolera u trgovačkom društvu.

Prema IGC-u kontroleri oblikuju i sudjeluju u menadžerskom procesu definiranja ciljeva, planiranja i nadzora te na taj način s menadžmentom dijele odgovornost za postizanje ciljeva te pridonose održivom uspjehu trgovačkog društva.

Prema IGC-u kontroleri: [71]

- oblikuju i prate menadžerski proces određivanja ciljeva, planiranja i upravljanja, tako da svaki donositelj odluke može djelovati u skladu s usvojenim ciljevima,
- brinu za savjestan odnos prema budućnosti čime se omogućava iskorištavanje prilika i upravljanje rizicima,
- integriraju pojedinačne organizacijske ciljeve i planove u odgovarajuću cjelinu,
- razvijaju i održavaju kontroling sustave te osiguravaju kvalitetu podataka i informacije

[70] Dostupno na https://www.educentar.net/Article/13333/INTERVJU-MLADEN-METER-Zasto-je-kontroling-bitan-u-svakodnevnom-poslovanju/, (pristupljeno 09.02.2018.)
[71] Dostupno na: http://www.kontroling-portal.eu/index.php/korisni-sadrzaji-za-kontroling/misija-kontrolera, (pristupljeno 09.02.2018.)

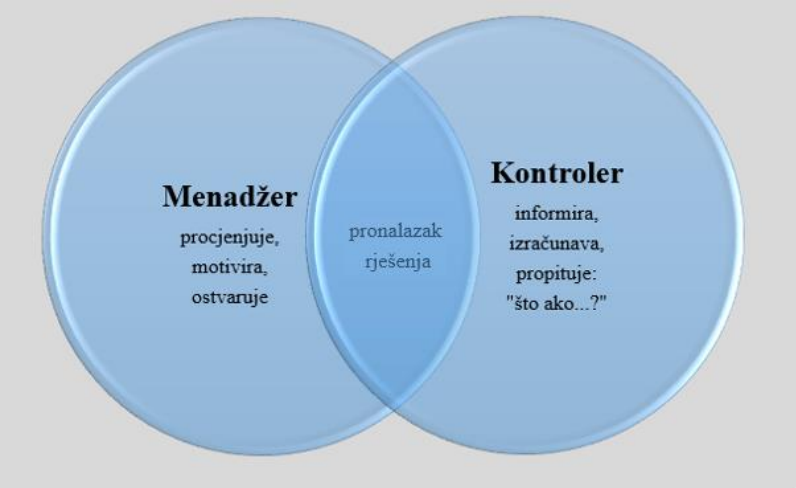
relevantne za odlučivanje.

Obvezani su djelovati kao ekonomska savjest za dobrobit trgovačkog društva u cjelini.

4.3. Uloga kontrolera

Kontroling predstavlja jednu od najznačajnijih funkcija podrške menadžmentu pri procesu upravljanja. Kontrolerova odgovornost je transparentnost informacija i ekonomskih savjeta, dok su menadžeri odgovorni za provedbu kontrolinga. S obzirom na podršku menadžmentu u upravljanju trgovačkim društvom, koja je u velikoj mjeri osigurana od strane konrolera, može se reći da je kontroling interakcija menadžera i kontrolera koji djelovanjem kao tim omogućavaju njegovo provođenje (slika 11.).

Slika 11. Model sjecišta uloge kontrolera i menadžera



Izvor: Blazek A., Deyhle A., Eiselmayer K. (2014.): ibidem, str. 33.

Gdje je granica, odnosno koja je uloga menadžera, a koja kontrolera? Menadžeri su ti koji donose odluke, iz čega proizlazi njihova odgovornost za donošenje smjernica koje će rezultirati postizanjem željenih ciljeva ili neuspjehom. Da bi donosili odluke potrebne su im relevantne informacije. Za to je zadužen kontoler. Kako bi kontroler osigurao relevantnost informacija koje će omogućiti donošenje odluka, mora biti upućen i znati koja vrsta rješenja se traži. Iz tog se razloga odnos menadžera i kontrolera treba zasnivati na ravnopravnoj osnovi. Tek potom kontroler može pristupiti analizi i „rudarenju“ podataka, te prikupljanju saznanja koja će rezultirati kvalitetnom podlogom u procesu donošenja odluka iz čega istovremeno proizlazi njegova suodgovornost u upravljanju. Nakon prezentiranja informacija pogodnih za odlučivanje, na menadžeru je da procjenjuje izvodivost predmetne odluke i na kraju odluči u kojem smjeru djelovati.

Prema IGC-u i ICV-u kontrolerova podrška menadžeru očituje se na različite načine, a ključna područja prikazana su slikom 12. „Oni rasterećuju menadžere preuzimanjem određenih zadatka (npr. organiziranjem planiranja ili pružanjem informacija). Djeluju na menadžere kao ekonomska savjest. Sprječavaju menadžere u donošenju neučinkovitih poslovnih odluka ili onih koje se temelje na osobnom interesu.“[72]

Slika 12. Model sjecišta uloge kontrolera i menadžera



Izvor: International Group of Controling (IGC), Internationaler Controller Verein (ICV) (2012): Temeljna načela kontrolinga, ibidem, str. 5.

Provođenjem navedenih zadataka kontroleri omogućuju racionalnost korporativnog upravljanja. Također podupiru menadžere na individualan način, prilagođavajući se i uvažavajući osobne te ostale kompetencije i iskustva svakog menadžera. „Motivacija i oblikovanje sustava poticaja se također pojavljuju kao dio njihovih zadataka jednako kao i strategija, organizacija i kultura.“ Iz svega navedenog možemo razaznati ulogu kontrolera kao sveobuhvatnu podršku i poslovnog partnera menadžmenta. „Pri tome je iznimno važno da kontroleri postignu ravnotežu između aktivnog sudjelovanja u procesu upravljanja u koji unose vlastite ideje s jedne strane, dok je s druge strane njihova restriktivna funkcija čuvara interesa poduzeća i kritički nastrojen partner ili sparing-partner (“uključenost nasuprot neovisnosti”).“ [73]

U prethodnom dijelu rada navedena je Misiji kontrolera i Procesni model kontrolinga definirani od strane IGC-a. Na taj je način dan jasan uvid u sadržaj rada kontrolera, s naglaskom na način pružanja potpore okrenut budućnosti. „S obzirom da je budućnost vrlo neizvjesna i

[72] International Group of Controling (IGC), Internationaler Controller Verein (ICV) (2012): Temeljna načela kontrolinga, ibidem, str. 4.
[73] Ibidem.

promjenljiva, kontroler u ulozi poslovnog partnera treba:“[74]

- instrumentarij još snažnije usmjeriti na volatilnost: indikatore ranog upozorenja, prognoziranje i posebice “rolling forecast”, cockpit rizika kao i planiranje scenarija te stohastičke analize što sve postaje iznimno važno;
- kontroling i upravljanje posebice zadržati jednostavnim (“lean”) i time fleksibilnim;
- detaljnost u planiranju i budžetiranju treba biti ograničena, te ključni pokazatelji trebaju biti povezani sa strategijom;
- poticati fleksibilnost fiksnih troškova kao i poslovne modele na kojima se temelje.

Uloga kontrolera može se razlikovati s obzirom na uspješnost trgovačkog društva. U uspješnim trgovačkim društvima kontroleri djeluju kao interni savjetnici i ekonomska savjest, usmjereni prema ciljevima, dok su u manje uspješnim trgovačkim društvima kontroleri obično kontrolori.[75] Iz mnoštva zadataka kontrolinga, u pojedinom trgovačkom društvu obavljati će se oni koji odgovaraju veličini društva, prirodi posla, stručnosti kontrolera, potrebama i zahtjevima menadžmenta i sl.

[74] Ibidem, str. 7.
[75] Dostupno na https://hrcak.srce.hr/search/?show=results&stype=1&c%5B0%5D=article_search&t%5B0%5D=Komparativna+analiza+obilje%C5%BEja+kontrolera+u+poduze%C4%87ima+koja+kotiraju+na+zagreba%C4%8Dkoj+i+frankfurtskoj+burzi , (pristupljeno 09.02.2018.)

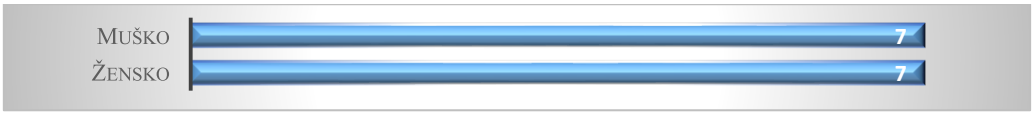
5. Kontroling u trgovačkim društvima u Republici Hrvatskoj

U ovom dijelu rada primarni cilj jest prikazati profil kontrolera u RH, temeljem rezultata provedenih istraživanja od strane prof. dr. sc. Nidžara Osmanagić Bedenik, koji se temelje na četrnaest među trideset trgovačkih društava, koja su tijekom 2011. godine ostvarila najviše ukupne prihode prema godišnjim izvještajima dostupnima na internetskim stranicama Zagrebačke burze. Također će biti prikazan dio istraživanja „standarda u kontrolingu" relevantnih za ovaj rad, razvijenih od strane IGC-a, o kojima je bilo riječi u prethodnom dijelu ovog rada, kako bi se odredio stupanj prepoznatljivosti i primjene IGC kontroling standarda u poslovnoj praksi. Slijedom prikazanog biti će izveden zaključak o razvijenosti upravljačke funkcije kontroling u RH.

5.1. Profil kontrolera

Istraživanje vezano za pitanje koji je spol poželjniji za obavljanje funkcije kontrolera, odnosno za zastupljenost spolova kontrolera u trgovačkim društvima u RH, u promatranom je uzorku pokazalo da je omjer ujednačen, te da funkcija kontrolera nije rezervirana isključivo za određeni spol.

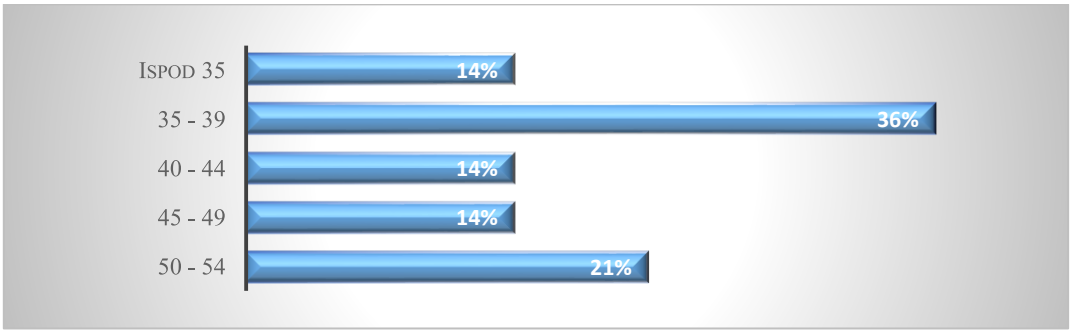
Grafikon 1. Spol kontrolera u trgovačkim društvima u Hrvatskoj



Izvor: dostupno na https://hrcak.srce.hr/search/?show=results&stype=1&c%5B0%5D=article_search&t%5B0%5D=Zbornik+ekonomskog+fakulteta+u+Zagrebu, (pristupljeno 12.02.2018.)

Istraživanje je pokazalo da najveći broj kontrolera u Hrvatskoj pripada dobnoj skupini od trideset i pet do trideset i devet godina, njih 36%. Najstariji kontroleri u Hrvatskoj su u grupi od pedeset do pedeset i četiri godine, čija zastupljenost čini 21% udjela u ukupnom broju kontrolera, dok mlađih od trideset i pet godina ima svega 14%. Najveći broj kontrolera u dobnoj granici od trideset i pet do trideset i devet godina, može se povezati s činjenicom, da je kontroling relativno mlada funkcija u Hrvatskim trgovačkim društvima te nema dugu tradiciju, pa tako ni kontrolere koji bi prelazili dobnu granicu od šezdeset godina života.

Grafikon 2. Dob kontrolera u trgovačkim društvima u Hrvatskoj



Izvor: ibidem.

Prema istraživanju, kontroleri u Hrvatskoj su visokoobrazovane osobe iz područja ekonomskih znanosti, a 21% ispitanika nastavilo je obrazovanje na postdiplomskom studiju. S obzirom na relativno mladu dob najzastupljenije dobne skupine kontrolera, u budućnosti se očekuje veći udio kontrolera sa završenim postdiplomskim studijem.

Grafikon 5. Stečena razina obrazovanja kontrolera u trgovačkim društvima u Hrvatskoj



Izvor: ibidem, str. 9.

Na upit o pohađanju kolegija „Kontroling“ tijekom fakultetskog obrazovanja, 79% kontrolera se izjasnilo kako nije pohađalo navedeni kolegij, međutim svi su se složili s važnosti teorije za praktično djelovanje kontrolera.[76] Prethodno smo već naveli kako je kontroling relativno mlada funkcija u Hrvatskoj praksi, pa tako i na Hrvatskim ustanovama za visoko obrazovanje. U skladu s navedenim kao i svakodnevnim napretkom te posljedičnim promjenama na poslovanje, nužno je još jednom naglasiti važnost stručnog i osobnog usavršavanja kontorlera tj. cjeloživotnog obrazovanja.

Grafikon 1. Pohađanje kolegija „Kontroling“ tijekom studiranja kontrolera zaposlenih u trgovačkim društvima u Hrvatskoj



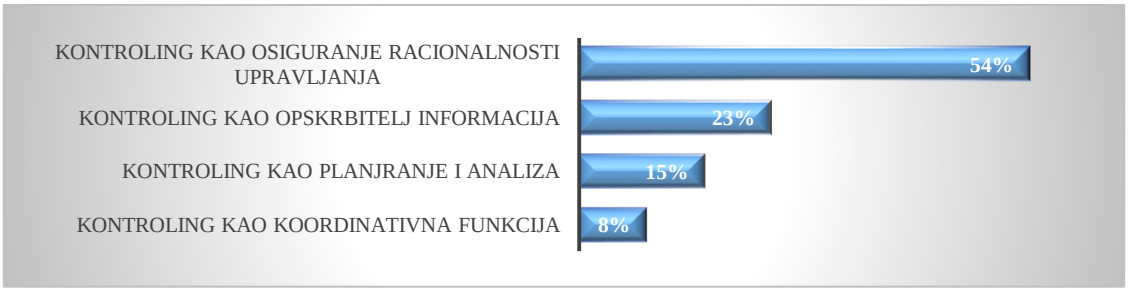
Izvor: ibidem, str. 10.

[76] Dostupno na https://hrcak.srce.hr/search/?show=results&stype=1&c%5B0%5D=article_search&t%5B0%5D=Zbornik+ekonomskog+fakulteta+u+Zagrebu, (pristupljeno 12.02.2018.)

5.2. Kompetencije kontrolera

Na upit opisa kontrolinga u hrvatskim društvima, odgovori su bili podijeljeni. Većina kontrolera smatra kontroling funkcijom koja osigurava racionalnost pri upravljanju trgovačkim društvom, a najmanji je udio onih koji ga smatraju koordinativnom funkcijom. Razlog toga vidim u manjku teorijskog obrazovana i praksi kontrolinga u Hrvatskoj. Nije rijetkost da se u pomanjkanju stručnih znanja kontrolingu dodjeljuju razne uloge u praksi, uslijed čega izostaje profesionalno djelovanje kontrolinga te primjereni rezultati.

Grafikon 5. Tumačenja koja opisuju kontroling prema kontrolerima u trgovačkim društvima u Hrvatskoj

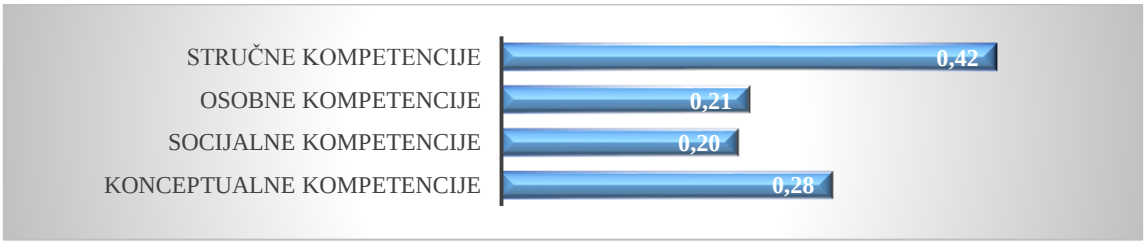


Izvor: ibidem, str. 12.

Istraživanje profila kompetencija kontrolera i financijskih stručnjaka u hrvatskim poduzećima pokazuje vrlo visoke vrijednosti razvijenih kompetencija, s potrebom njihova daljnjeg unapređenja, što se najviše odnosi na stručne kompetencija. Grafikonom 6. prikazane su razlike između razvijenih i zahtijevanih kompetencija ispitanika (korištena je Likertova skala s ocjenama od 1 do 5, 1 – najniža ocjena, 5 – najviša ocjena, a razlike predstavljaju raspon između zahtijevanih i razvijenih kompetencija – tj. potrebu njihova unapređivanja).[77] Stručne kompetencije kontrolera iznimno su važne prvenstveno kod uvođenja kontrolinga u trgovačka društva, te u pogledu razvoja instrumenata kontrolinga i unaprjeđenja funkcije kontrolinga, kao i u svakodnevnom radu, da bi se osigurala transparentnost informacija pogodnih za donošenje poslovnih odluka.

[77] Meter M. (2014): *Uloga kontrolinga u unapređenju menadžerskih izvještaja u osiguranju*, Zborniku "Dani hrvatskog osiguranja 2014.", str. 4., dostupno na: http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/Uloga_kontrolinga_u_unapredenju_menadzerskih_izvjestaja_Final.pdf, pristupljeno 10.02.2018.

Grafikon 6. Potrebe razvoja kompetencija kod kontrolera u trgovačkim društvima u Hrvatskoj



Izvor: dostupno na: http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/Uloga_kontrolinga _u_ unapredenju_menadzerskih_izvjestaja_Final.pdf, (pristupljeno 12.02.2018.)

Ispitanicu su brojevima od jedan do osam (1 = najvažnije, 8 = najmanje važno) rangirali sposobnosti koje bi po njihovu viđenju trebao posjedovati kontroler. Kao najvažnija sposobnost istaknuto je kritičko preispitivanje zatim poznavanje financijskog računovodstva, menadžerske te komunikacijske sposobnosti. Vidimo da se najveća važnost daje stručnim kompetencijama uz neizostavne komunikacijske sposobnosti.

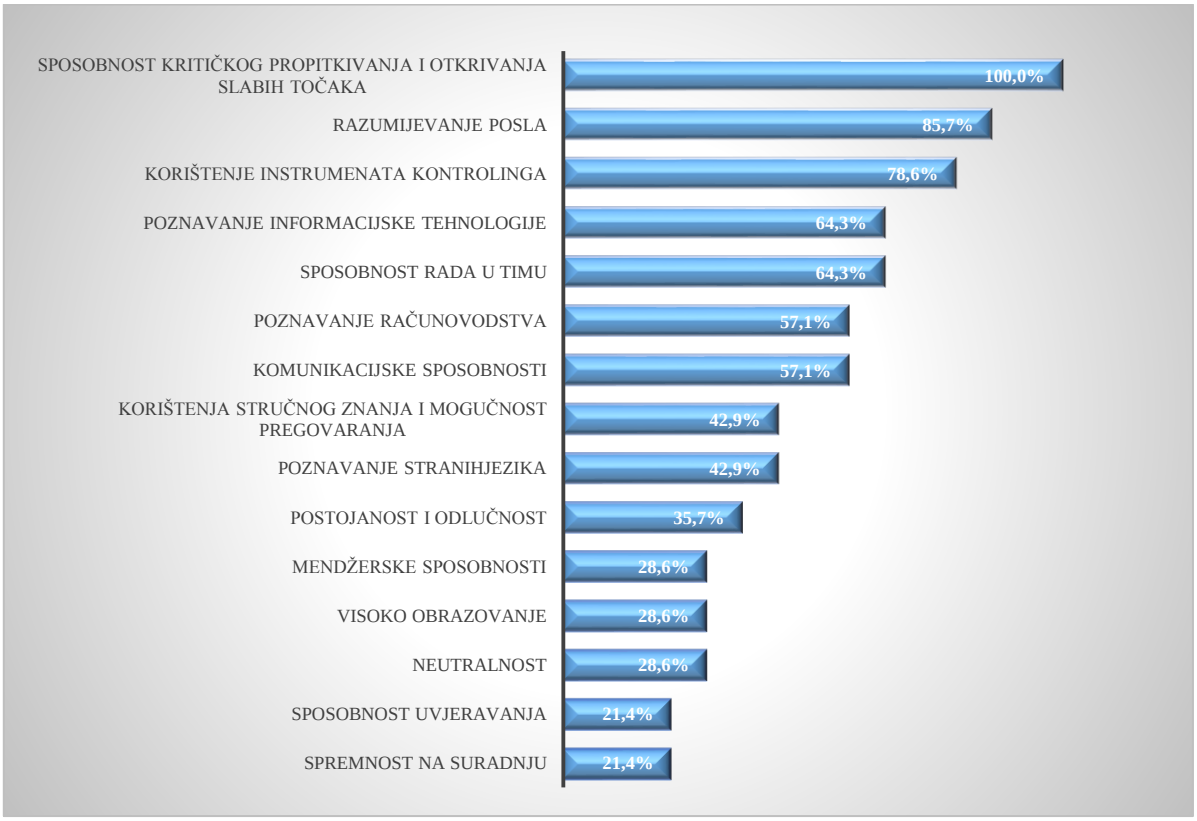
Tablica 2. Sposobnosti koje mora posjedovati kontroler u trgovačkim društvima u Hrvatskoj

Sposobnosti	Rang
Sposobnost kritičnog propitivanja	1
Poznavanje financijskog računovodstva	2
Menadžerske sposobnosti	3
Komunikacijske sposobnosti	4
Poznavanje računovodstva	5
Neovisnost	6
Poznavanje investicijske analize	7
Postojanost	8

Izvor: Osmanagić Bedenik N (2015): ibidem

Kao buduće preduvjete zanimanja kontrolera svi ispitanici su naveli sposobnost kritičkog propitkivanja i otkrivanja slabih točaka, zatim i ostale stručne kompetencije u smislu razumijevanja posla, korištenja instrumenata kontrolinga, poznavanje informacijske tehnologije itd. Sve više se uočava spoznaja važnosti stručnih predispozicija kontrolera kako bi se osigurala kvalitetna funkcija kontrolinga.

Grafikon 7. Budući preduvjeti zanimanja kontrolera prema mišljenju kontrolera u trgovačkim društvima u Hrvatskoj

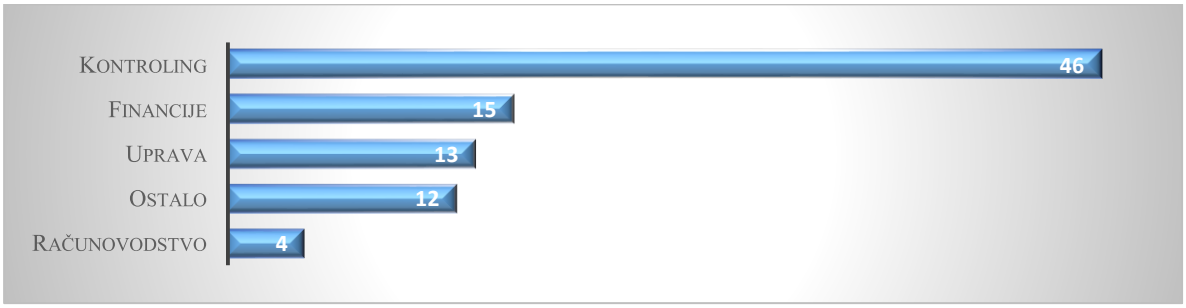


Izvor: ibidem, str. 13.

5.3. Misija kontrolera

Suradnjom IGC-a i Poslovne učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje tijekom 2016. godine provedeno je istraživanje „Intenziviranje korištenja IGC kontroling standarda u praksi“. U istraživanju je sudjelovalo devedeset ispitanika iz Hrvatske, koji su zaposlenici relevantnih ključnih odjela (najvećim dijelom iz odjela kontrolinga s udjelom od 51,1%) trgovačkih društava gotovo svih industrija (najviše iz bankarske/osiguravateljne/financijske industrije s udjelom od 17,8% te transportne/logističke industrije s udjelom od 13,3%).

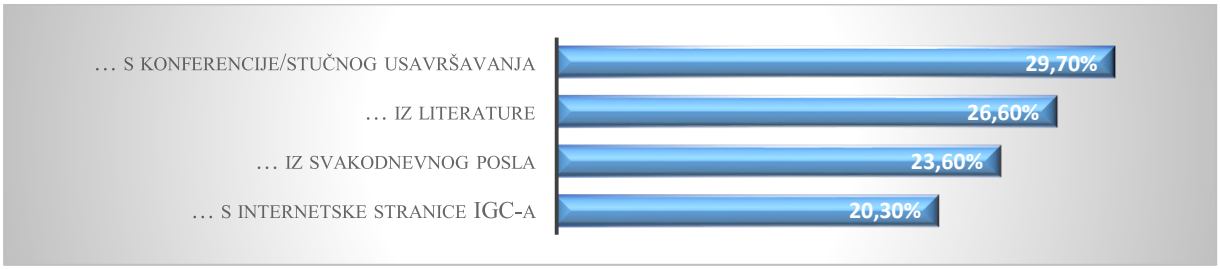
Grafikon 11. Broj sudionika prema organizacijskim jedinicama



Izvor: Meter M., Šarčević M. (2016): Najznačajniji rezultati istraživanja o standardima u kontrolingu u Hrvatskoj, Zagreb, Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje, travanj 2017., broj 1, str. 15. prema IGC, Međunarodno istraživanje: Korištenje kontroling standarda u praksi

Misija kontrolera jest pomoć menadžmentu pri određivanju ciljeva, planiranja i upravljanja. Misija kontrolera poznata je 41,1% ispitanika, a njena prepoznatost najvećim dijelom proizlazi s konferencija, savjetovanja i stručnih usavršavanja s udjelom od 29,7%. Iz prethodnih poglavlja možemo primijetiti od kolike je važnosti za pomoć menadžmentu pri upravljanju u poslovanju imati na raspolaganju stručan kadar. Da bi se to ostvarilo nužno je konstantno ulaganje u obrazovanje kontrolera.

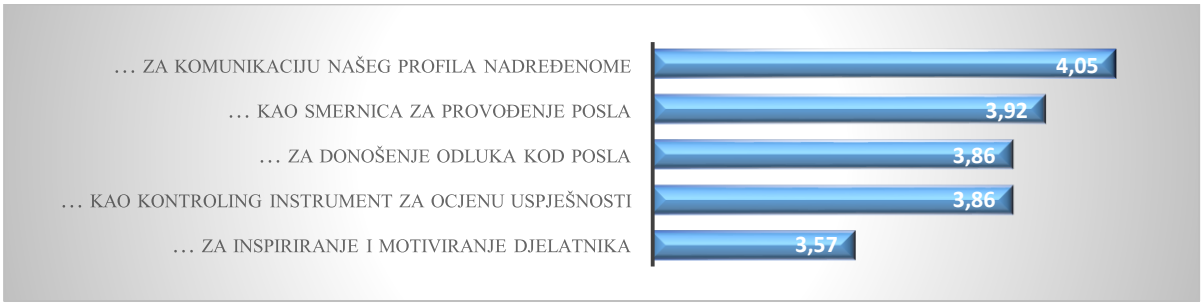
Grafikon 12. Prepoznatost „Misije kontrolera“ proizlazi…



Izvor: ibidem, str. 16.

Ocjenama od 1 do 5 na Likertovoj skali ocijenjena su pitanja iz područja primjene „Misije kontrolera“ kako je prikazano na grafikonu 13. Istraživanje je pokazalo da se “Misija kontroler“ unutar odjela kontrolinga u najvećoj mjeri koristi za objašnjavanje vlastitog profila nadređenome. Dobiveni rezultat je razumljiv s obzirom na činjenicu da su standardom „Misija kontrolera“ u najvećoj mjeri prikazani zadaci kontrolera, ali ne i način njihova obavljanja. Također možemo potvrditi navod iz prethodnih poglavlja, kako još uvijek postoji veliki broj menadžera koji nisu u potpunosti upoznati sa svrhom i ulogom kontrolinga.

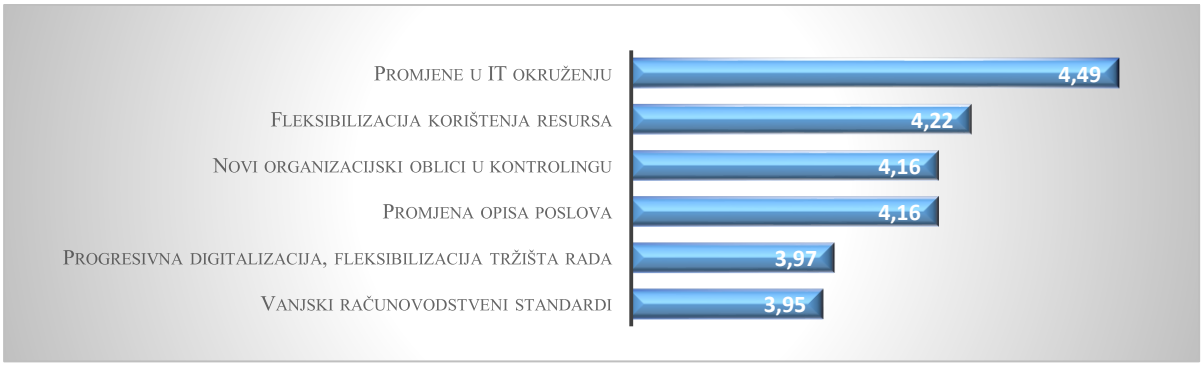
Grafikon 13. „Misija kontrolera“ u odjelu kontrolinga primjenjuje se…



Izvor: ibidem, str. 16.

Kako su se i do sada uvjeti poslovanja utjecajem novih trendova mijenjali, isto se očekuje i u budućnosti. U skladu s tim neminovne će biti i promjene standarda „Misije kontrolera. Ispitanici predmetnog istraživanja izrazili su stav oko utjecaja trendova na „Misiju kontrolera“ na način da će promjene u IT okruženju biti od najvećeg značaja kako prikazuje grafikon 14.

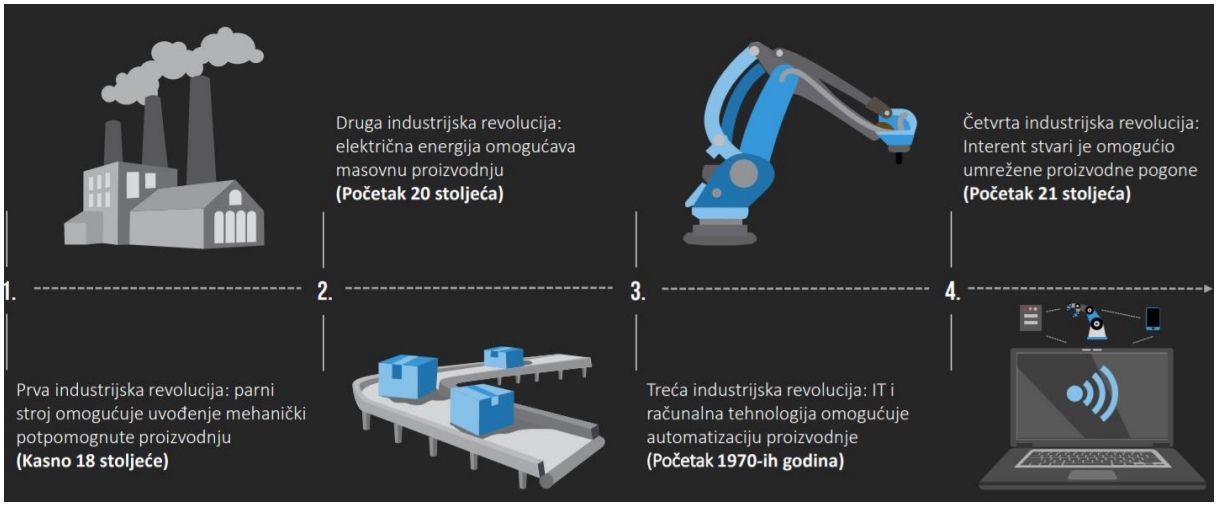
Grafikon 14. Ocjena utjecaja trendova na „Misiju kontrolera“



Izvor: ibidem.

Poslovne informacije čine temelj obavljanja poslovnih funkcija, a posljedično i ostvarenje poslovnih interesa i ciljeva. Ako uzmemo u obzir činjenicu da je kontroling odgovoran za kvalitetu informacija na temelju kojih se donose poslovne odluke, možemo uvidjeti kolika je ovisnost kontrolera o IT rješenjima s obzirom na konstantan rast količine podataka i potrebe za njihovom upotrebom. Ako gledamo s aspekta industrijske revolucije možemo zaključiti da je rezultat istraživanja očekivan. Kao s prethodne tri industrijske revolucije, tako će se i s četvrtom koja se temelji na principu digitalizacije, odnosno na virtualno fizičkim sustavima neminovno pojaviti novi oblici poslovanja što će imati značajan utjecaj na trgovačka društva te na zaposlenike (slika 13).

Slika 13. Razvojni koraci od industrije1.0. prema industriji 4.0.



Izvor: dostupno na: https://www.hgk.hr/documents/hgk-industrija-4058d8c59722f1e.pdf, (pristupljeno 16.02.2018.)

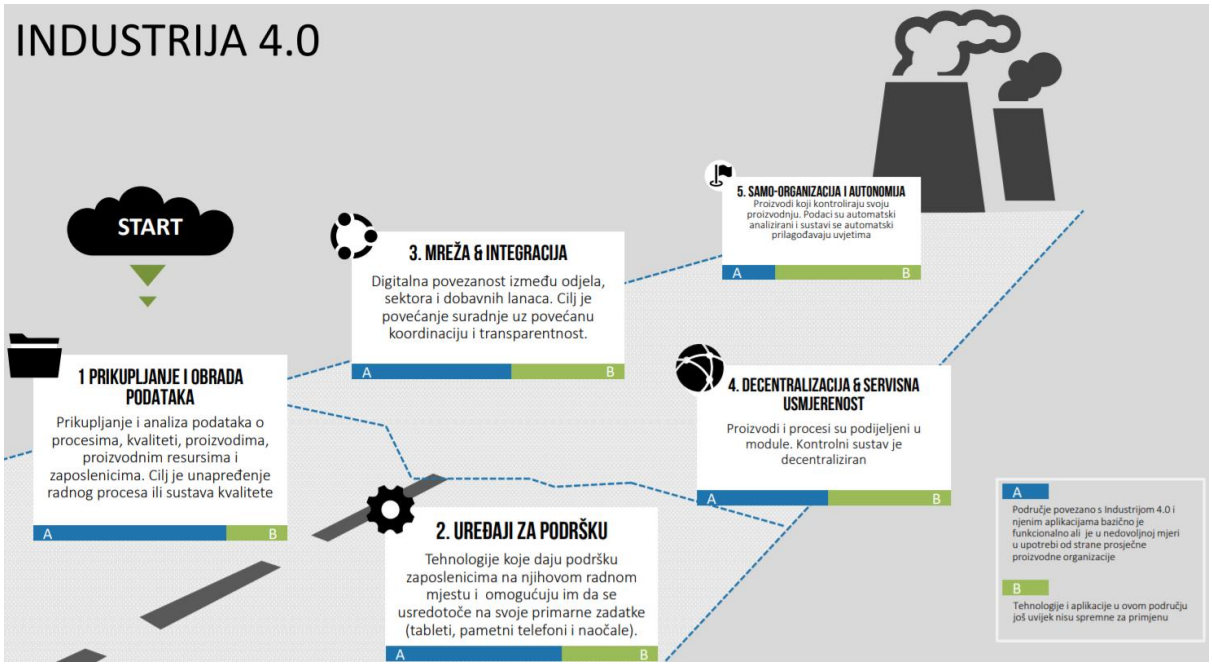
Industrija 4.0. omogućava spajanje stvarnog i virtualnog svijeta, odnosno donosi integraciju informacijske i komunikacijse tehnologijom (ICT-om -Information and Communications Technologies) u proizvodne procese, proizvode i usluge. Kada govorimo o Industrija 4.0. neizbježno je spomenuti „pametne tvornice“ unutar kojih virtualno - fizički sustavi nadziru fizičke procese, stvaraju virtualnu kopiju fizičkog svijeta i čine decentralizirane odluke. Putem interneta navedeni sustavi komuniciraju i surađuju međusobno i s ljudima, u stvarnom vremenu (slika 14.). Tako smo mogli čuti za Siemensov PLM softver za virtualno razvijanje i testiranje proizvoda, IBM-ovo superračunalo Watson koje koristeći kognitivne sposobnosti prepoznaje nedostatke u proizvodima te fizička oštećenja i ostala rješenja koja nas uvode u četvrtu industrijsku revoluciju.[78]Navedene promjene će nezaobilazno imati učinak na poslovanje trgovačkih društava, pa će tako djelovati na poslovne procese, organizacijsku strukturu, zaposlenike i ostale segmente. U tom smislu promjene se očekuju i u procesima u kontrolingu te kompetencijama kontrolera.

Glavna zadaća kontrolera i dalje će ostati podrška menadžmentu, međutim integracijom virtualno – fizičkih sustava u poslovanje doći će do promjena potrebnih kompetencija kontrolera budućnosti, a naglasak će biti na povećanju zahtjeva u analitičnosti i poznavanju novih instrumenata kontrolinga. Prema ICV-u dva će područja djelovanja biti od iznimne važnosti za kontrolere budućnosti, to su praćenje procesa transformacije organizacija u skladu

[78] Bačelić M.: Industrija 4.0: *Umrežene tvornice budućnosti višestruko produktivnije*, Lider, dostupno na: https://lider.media/aktualno/industrija-4-0-umrezene-tvornice-buducnosti-visestruko-produktivnije/, (pristupljeno 20.02.2018.)

s Industrijom 4.0. te unaprjeđenje procesa i instrumenata kontrolinga.

Slika 14. Industrija 4.0.



Izvor: *ibidem.*

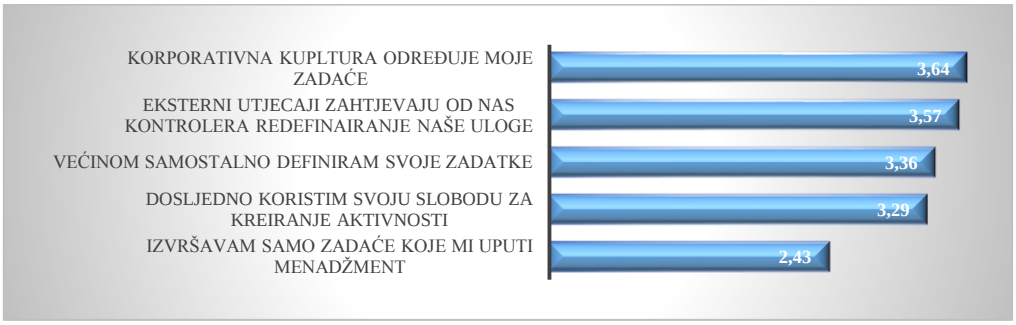
Kako što je danas kontroler suodgovoran u procesu planiranja osiguravajući transparentnost podataka, tako će i u budućnosti kod transformacije poduzeća u skladu s Industrijom 4.0. imati ključnu ulogu u razvoju strategije, procjene potrebnih investicija i razvoju poslovnih modela. Transformaciju poduzeća u skladu s Industrijom 4.0. pratiti će istovremena transformacija kontrolinga.[79]

5.4. Uloga kontrolera

Ispitanicu su stupnjeve slobode u oblikovanju vlastitih zadataka ocjenjivali skalom od jedan do pet (1 = ne slažem se, 5 = slažem se). Zamjetno je da prilikom oblikovanja zadataka kontrolera najveću ulogu igra korporativna kultura, a neznatno za njom zaostaju eksterni utjecaji. To je razumljivo s obzirom da se promjene iz okruženja neminovno odražavaju na poslovanje trgovačkih društava, iz čega proizlaze poslovne potrebe i zahtjevi koji se stavljaju pred kontrolere.

[79] Sejdić G. (2017*): Kontroling u industriji 4.0.*, Zagreb, Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje, broj 1, str 20.

Grafikon 8. Stupnjevi slobode u oblikovanje zadataka prema procijeni kontrolera u trgovačkim društvima u Hrvatskoj

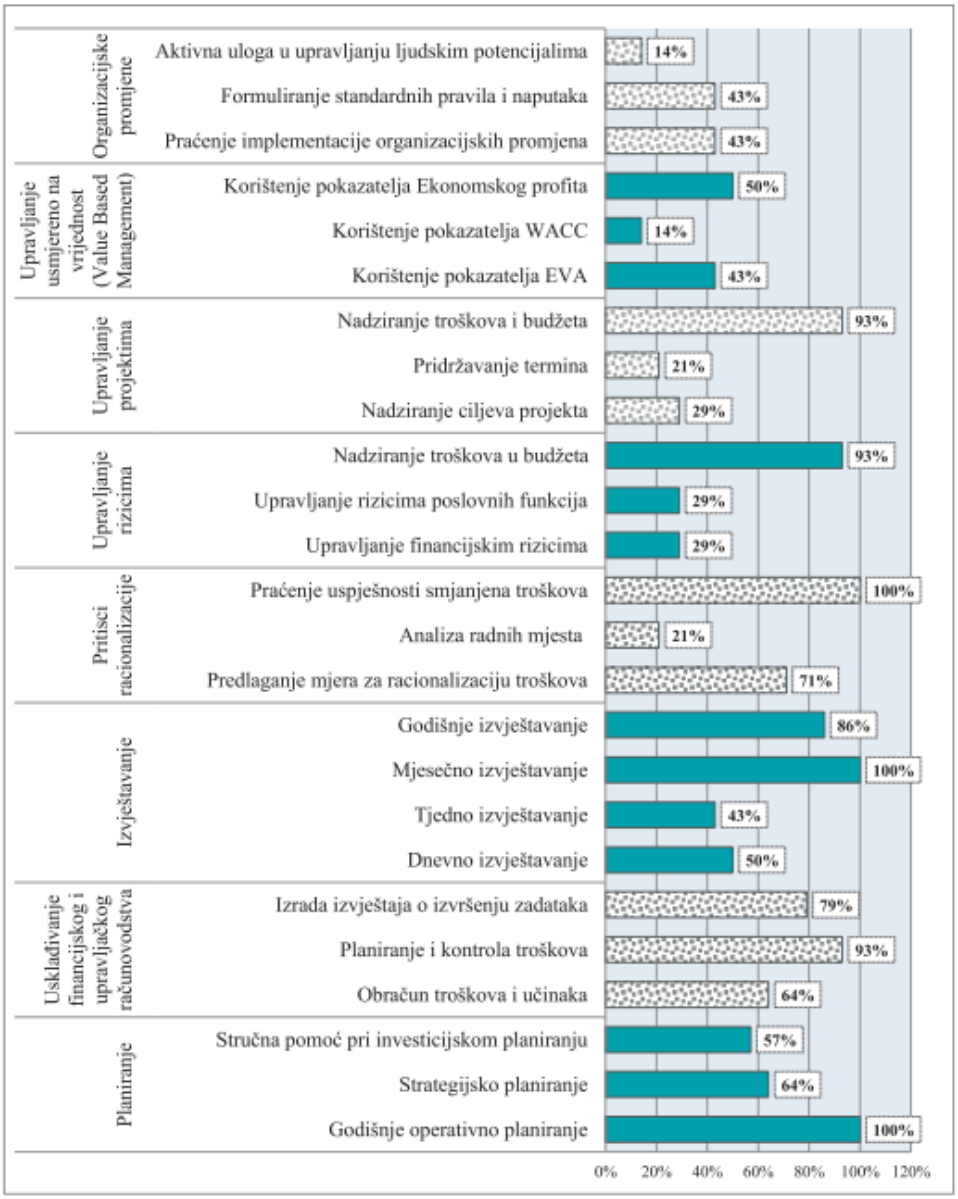


Izvor: dostupno na

https://hrcak.srce.hr (pristupljeno 12.02.2018.)

Iz grafino je vidljiva raznolikost područja kroz koja se protežu zadaci kontrolera, a priroda zadataka razlikuje se u trgovačkim društvima. U području planiranja, odnosno izradi godišnjih planova sudjeluju gotovo svi zaposlenici, dok je njihovo sudjelovanje u strategijskom i planiranju investicija znatno slabije zastupljeno. U području usklađivanja financijskog i upravljačkog računovodstva najveći dio kontrolera obavlja planiranje i kontrolu troškova, dok su izrade izvještaja o izvršenju zadataka i obavljanje obračuna troškova i učinaka zastupljene u znatno manjoj mjeri. Najučestalije je mjesečno, a zatim godišnje izvještavanje, iz čega možemo zaključiti da se većina poslovnih odluka donosi temeljem mjesečnih izvještaja. U području racionalizacije troškova gotovo svi kontroleri prate uspješnost smanjenja troškova dok ih 71% sudjeluje u predlaganju mjera racionalizacije. Upravljanje rizicima manje je zastupljeno u organizacijskim jedinicam zaduženim za kontroling, u najvećoj mjeri zastupljena je konstantna analiza konkurenata (57% ispitanika – pogreška u grafičkom prikazu). U području upravljajna projektima, najzastuljenije je nadziranje troškova i budžeta. Upravljanje usmjereno na vrijednost te organizacijske promjene u funkciji kontrolinga slabo su zastupljene.

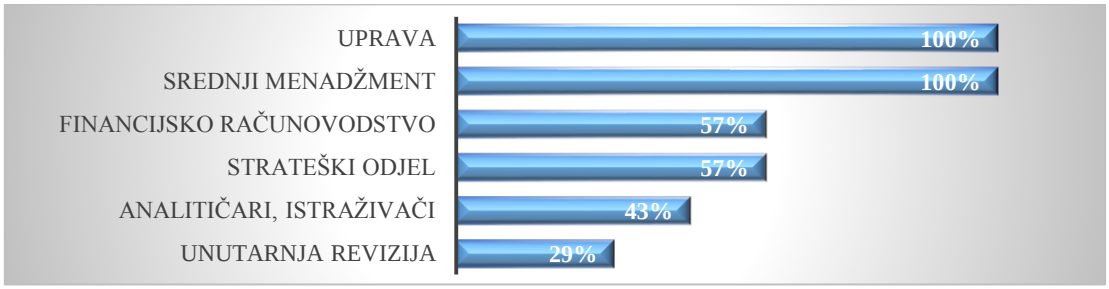
Grafikon 9. Zadaci kontrolinga u trgovačkim društvima u Hrvatskoj



Izvor: dostupno na https://hrcak.srce.hr/search/?show=results&stype=1&c%5B0%5D=article_search&t%5B0%5D=Zbornik+ekonomskog+fakulteta+u+Zagrebu, pristupljeno 12.02.2018.

Uprava i srednji menadžment su najznačajniji korisnici usluga kontrolinga, što govori da je primarna uloga kontrolinga u RH osigurati transparentnost podataka za donošenje poslovnih odluka. Uz menadžment navedeni su i ostali korisnici usluga kontrolinga unutar trgovačkog društva, ali su zastupljeni u znatno manjoj mjeri od menadžmenta.

Grafikon 10. Sadašnji korisnici usluga kontrolinga u trgovačkim društvima u Hrvatskoj



Izvor: ibidem, str. 15.

5.5. Zaključak analize istraživanja

Temeljem prikazanih rezultata istraživanja vezanih za kontroling u Hrvatskim trgovačkim društvima dan je uvid u profil, kompetencije te ulogu kontrolera unutar trgovačkog društva, temeljem čega je prikazana razvijenost funkcije kontrolinga. Kontroleri su visokoobrazovane osobe, koje većim djelom stručna znanja stječu tijekom radnog vijeka, što ne čudi ako uzmemo u obzir da je razvoj kontrolinga u hrvatskim trgovačkim društvima započeo u ne tako dalekoj prošlosti i činjenicu da najveći broj kontrolera pripada dobnoj skupini od 35 do 39 godina. Slijedom navedenog najveći jaz između željenog i stvarnog stanja vezanog za kompetencije kontrolera odnosi se na stručne kompetencije. U najvećoj mjeri zadaci kontrolera usmjereni su na planiranje, praćenje i kontrolu troškova te izvještavanje, a definirani su od strane menadžmenta, odnosno nametnuti korporativnom kulturom.

Ključni preduvjeti kontrolera kao kvalitetne podrške menadžmentu su implementirani procesi kontrolinga, čije bi provođenje trebalo biti efektivno i efikasno. Ispitivanjem „Intenziviranje korištenja IGC kontroling standarda u praksi“ koji su definirani kako bi se postigla jedinstvenost u pogledu prakse kontrolinga, rezultati pokazuju kako je u Hravtskoj s „Procesnim modelom kontrolinga“ upoznato 27,78% ispitanika, a s „Misijom kontrolera“ znatno veći postotak, odnosno 41,1%. Iz prikazanih rezultata uočava se potreba za unaprjeđenjem razine poznavanja i upotrebe standarda u kontrolingu što je nužan preduvjet za profesionalni kontroling i uspješne kontrolere.[80] Misija kontrolera najzastupljenija je u komunikaciji profila kontrolera nadređenome, a zatim kao smjernice za provedbu posla, donošenje odluka kod posla itd. Temelj učinkovitog kontrolinga leži u IT podršci kontrolerima, pa su tako kao najznačajniji utjecaj na misiju kontrolera danas i u budućnosti istaknute promjene

[80] Meter M., Šarčević M. (2017): *Najznačajniji rezultati istraživanja o standardima u kontrolingu u Hrvatskoj*, ibidem, str. 18.

u IT okruženju.

Sve navedeno vodi zaključku da je kontroling u Hrvatskoj prepoznat kao neizostavna podrška poslovanju te su potrebna daljnja usavršavanja kontrolera te primjena „standarda u kontrolingu“ kako bi se kontroling razvijao u pravom smjeru te dostigao profesionalnu razinu.

6. Kontroling u trgovačkom društvu XY d.o.o.

6.1. O društvu

Za promatrano društvo ćemo za potrebe ovog rada koristiti nazvati XY d.o.o., pravi naziv Društva poznat je članovima povjerenstva zaduženim za ocjenu obrane diplomskog rada. Daljnji navodi o društvu u globalu odgovaraju činjeničnom stanju.

Temeljem Zakona i internih akata XY d.o.o., tijela Društva čine Skupština, Nadzorni odbor te članovi uprave Društva (slika 15.).

Slika 15. Tijela Društva



Izvor: izradio autor rada

Nadzorni odbor zadužen je za nadzor provođenja poslovnih aktivnosti Društva te imenovanje članova Uprave. Uprava Društva vodi poslove Društva te zastupa i predstavlja Društvo prema trećima.

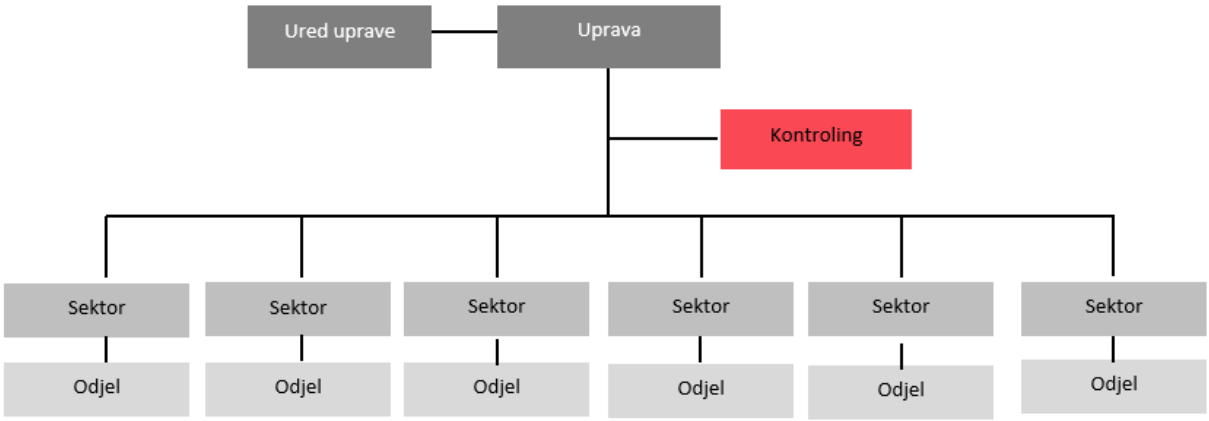
Trgovačko društvo broji 340 zaposlenih, što ga u kombinaciji s veličinom prihoda i ukupnom aktivom sukladno Zakonu o računovodstvu svrstava u velike poduzetnike.

6.2. Organizacijska struktura i kontroling

Ustroj organizacije trgovačkog društva XY d.o.o. temelji se na jasnom provođenju misije društva XY d.o.o. te organizacijska struktura prati osnovne procesno tehničke aspekte djelovanja, a razvila se po modelu funkcionalo procesnih karakteristika, međutim u nekim svojim dijelovima poprima i karakteristike geografske diferencijacije.

Kontroling je unutar trgovačkog društva XY d.o.o. organiziran kao sektor u neposrednoj nadležnosti Uprave društva, što omogućava nesmetanu komunikacija sa svim organizacijskim razinama kao i cjeloviti pregled nad svim organizacijskim procesima.

Slika 16. Ustrojstvena struktura



Izvor: izradio autor rada

6.3. Uvođenje i razvoj kontrolinga

Kontroling je u društvu XY d.o.o. ustrojen prije desetak godina. Iako je od samih početaka bio organiziran kao štabna služba, neposredno podređena najvišoj razini menadžmenta, njegova uloga uglavnom je obuhvaćala dodjeljivanje nešto novih zadataka i preuzimanje „starih“ od već postojećih službi.

Takav način uvođenja kontrolinga „na mala vrata“ odvija se u relativnoj tišini, te zaposlenicima daje vremena za prilagodbu na novonastalo stanje. Naime, u suvremenim uvjetima poslovanja organizacije konstantno tragaju za promjenama kojima bi poboljšali svoje poslovanje i ostvarili prednost u odnosu na svoje konkurente. Međutim, ukoliko dođe do promjena koje narušavaju rutinu zaposlenika, oni će se osjetiti ugroženo i pružati otpor prema novome i držati se ustaljenog načina obavljanja poslova. Postoji i druga strana medalje kod takve strategije uvođenja kontrolinga, a to je opasnost da kontroling ostane „zaleđen“ kao dodatak nekoj postojećoj grupi zadataka, zbog čega će izostati bitne koristi od njegova uvođenja.[81] Upravo ovo potonje se dogodilo. Kroz godine su se mijenjali zaposlenici organizacijske jedinice zadužene za kontroling, nešto malo mijenjala su se i njihova zaduženja, ali rezultati koji se očekuju od profesionalnog kontrolinga su izostajali. Izostala je i prepoznatost kontrolinga kao potpore menadžmentu, od strane članova Uprave Društva.

[81] N. Osmanagić Bedenik, str.

6.4. Profil kontrolera

Profil zaposlenih u kontrolingu unutar promatranog Društva baziran je isključivo na stručnim i metodičkim kompetencijama dok se socijalno-komunikacijski aspekt rada kontrolera te procjena osobnih kompetencija zasniva isključivo na subjektivnoj procjeni nadređene osobe u strukturi organizacije. Najveći naglasak stavljan je na stručno-tehničke kompetencije zaposlenika:

- poznavanju metodika analize podataka u alatu MS Office Excel,
- iskustvu i poznavanju financijsko računovodstvenih elemenata poslovanja,
- poznavanju tehnoloških procesa koji su dio osnovne misije društva.

Prema sistematizaciji radnog mjesta kontrolera, radi se isključivo o osobama s Visokom stručnom spremom iz područja poslovne ekonomije i računovodstva. Kontroling broji četiri zaposlenika, od kojih je jedan Direktor Sektora. Od četiri zaposlenika tri su žene. Gledajući zaposlenike kontrolinga s aspekta stručnih kompetencija kontrolera, jedan zaposlenik je na visokoj razini po stručnosti, dok ostala tri stječu znanja na seminarima i kontroling akademiji.

6.5. Uloga kontrolera

Kontroling je u društvu XY d.o.o. ustrojen kao zasebna organizacijska jedinica, s jasno definiranom misijom. Poslovi koji su predviđeni u sektoru Kontroling su:

- izrada menadžerskih izvještaja,
- kontrole provedbe poslovne misije, ciljeva i strateških odluka,
- upravljanje procesom planiranja, te podrške poslovnom i strateškom planiranju,
- izvještavanje o provedbi strategije, poslovnog plana i investicija,
- razvoja i unapređenje informacijskog sustava,
- integracija podataka na razini organizacije,
- analiza i upravljanje kategorijama i alokacijama prihoda i rashoda,
- savjetodavna uloga u smislu predlaganja preventivnih i korektivnih mjera,
- vođenje sustava ranog upozorenja o rizicima poslovanja.

Iako formalno postoji, kontroling ne omogućava razinu očekivanog upravljačkog učinka. Puna funkcionalnost kakva se od kontrolinga očekuje nije uspostavljena, već se provodio manji dio operativnih zadataka U konačnici, menadžment je primoran bez adekvatnih podataka donositi poslovne odluke na strateškoj i operativnoj razini.

Iako kontroling razvija sustav bilježenja transakcija po mjestima troška, lokacijama, proizvodima/uslugama u modelu od najvišeg stupnja tehničke izvrsnosti koji se može dostići, fokus je bio na računovodstvenim i financijskim informacijama, koje su se prema dosadašnjim praksama bilježile u poslovno informacijskom sustavu, izvješćujući isključivo na nivou računovodstvenih konta i financijskih podataka. Slijedom navedenog menadžment nije u mogućnosti dobiti strukturirane informacije o proizvodu odnosno usluzi, o učinkovitosti i doprinosu pojedine organizacijske jedinice, te na taj način izostaje upravljanje temeljeno na ekonomskoj racionalnosti.

Srednji menadžment kreira vlastite mehanizme i izvješća prema potrebi, pa je nastao neformalni sustav u kojem je svaki direktor djelomično preuzeo ulogu kontrolera u svom dijelu odgovornosti. Iz tih razloga, niti Uprava, niti direktori nisu vidjeli cjelovitu sliku organizacije niti njenih elemenata. Napori prikupljanja podataka su se duplirali, a cjelokupna informacija i potrebna podloga za upravljanje i kontrolu su ostajale nedostatne.

6.6. Nedostaci i mogućnosti unaprjeđenja kontrolinga

Trgovačko društvo XY d.o.o. suočava se sa sve većim izazovima koji utječu na razinu učinka na svim organizacijskim razinama:

- s liberalizacijom tržišta ulaskom RH u EU što za sobom nosi potencijalnu mogućnost dolaskom globalnih „igrača“ na domaće tržište koji će omogućiti korištenje šireg spektra usluga
- s novim tehnološkim trendovima rezultat čega su potrebe za promjenom tehnologije, naprednijim uređajima i dr.,
- s promjenom tržišnih trendova,
- s nizom internih čimbenika koji su doveli do jasnog saznanja da je Društvu potreban korektiv.

U tom smislu trgovačko Društvo ulaže napore da bi se osigurala konkurentska prednost na domaćem i regionalnom tržištu. Kako bi Društvo bilo u mogućnosti djelovati u smjeru osiguravanja dugoročne održivosti, prepoznato je da kontroling u tome može dati značajan doprinos. Da bi se omogućilo donošenje odluka na temelju čvrstih fakata, a ne na temelju subjektivnih te podataka upitne točnosti, nužna je prilagodba postojećeg ili uvođenje novog informacijskog sustava, stvaranje podloge za učinkovito upravljanje troškovima te kreiranje instrumenta koji će osigurati pravovremenost i transparentnost informacija temeljem kojih će se omogućiti kvalitetno donošenje poslovnih odluka.

Polazišna pretpostavka je na svim upravljačkim razinama osigurati postojanje svijest o sljedećem:

- Što se može očekivati od kontrolinga?
- Što moramo pružiti da bi kontroling u potpunosti razumio naše potrebe za informacijama (proces planiranja i proces izrade izvješća)
    - Koje evidencije, koje danas radimo, su relevantne samo za našu organizacijsku jedinicu?
    - Koje evidencije su važne za druge interne korisnike?
- Gdje postoje dodirne točke kontrolinga i moje organizacijske jedinice?
- Odgovornosti moje organizacijske jedinice u okviru kontroling procesa.

Da bi kontroling bio na razini sukladnoj najvišim standardima struke, potrebno je od strane organizacijske jedinice Kontroling unutar Društva osigurati okvir za provođenje procesa kontrolinga. Aktivnosti kontrolinga trebale bi biti sljedeće:

- utvrđivanje okvira i tehničkih elemenata provođenja procesa izrade strategije i planiranja,
- utvrđivanje, koordiniranje i nadziranje proces poslovnog izvještavanja (definiranje odgovornosti),
- određivanje ciljeva izvještaja kao i ciljanu publiku (potrebe) te sprečavanje paralelizme u poslovnom izvještavanju (parcijalne evidencije, paralelni izvještaji s jednakim sadržajem …),
- definiranje odgovornosti za poslovne aktivnosti izvještavanja,
- odgovornost za pravovremenost i relevantnost poslovnih izvještaja prema internim i vanjskim dionicima
- predlaganje mjera za upravljanje organizacijom na osnovi relevantnih i pravovremenih podataka o organizaciji (interni savjetnik – konzultant)
- uključenost u procese upravljanja likvidnošću i poslovnim rizicima kroz relevantnost i pravovremenost izrade poslovnih izvješća.

Naveden aktivnosti osigurale bi provođenje operativnog ali i strateškog kontrolinga, što bi uz efikasnost pospješilo i efektivnost djelovanja Društva.

Od kontrolinga se očekuje da omogući podizanje transparentnosti poslovanja na svim organizacijskim razinama kao i potpuno razumijevanje efekata poslovnog odlučivanja menadžmenta. U tom smislu struktura zaposlenih u kontrolingu trebala bi biti:

- Kontroler 1 – zaposlenik koji će pokazivati snažne vještine rukovanja i obrade podataka, te iskustvo i uključenost u računovodstveno-financijske poslovne procese,
- Kontroler 2 – zaposlenik kontrolinga koji će dobro poznavati tehnološko-tehnički aspekt poslovanja Društva. Profil zaposlenika kontrolinga sa snažnim vještinama u tehnologiji kojom se bavi XY d.o.o. biti će od presudne važnosti kako bi se kontrolinški procesi uskladili sa stvarnim organizacijskim potrebama te omogućili praćenje poslovanja na razini tehnološko-tehničke konkurentske prednosti;
- Kontroler 3 – zaposlenik kontrolinga sa izraženim vještinama upravljanja i obrade podataka te naglašenim socijalno-psihološkim vještinama. Socijalne vještine biti će ključni aspekt kontrolinga u razdoblju razvoja dok se ne postigne jedinstveni pogled na kontroling sa svih organizacijskih razina.

Slijedom navedenog unutar Društva potrebno je redizajnirati i uspostaviti funkcionalan sustav financijskog kontrolinga kroz unapređenje troškovnog računovodstva. Za očekivanu stvarnu implementaciju kontrolinga u XY d.o.o., biti će presudan redizajn troškovnog računovodstva, koji započinje definiranjem arhitekture podataka potrebnih kontrolingu. Izgradnja novog sustava za prikupljanje podataka o poslovanju, odnosno definiranje različitih dimenzija (atributa) prihoda i troškova biti će temelj novog financijskog kontrolinga. Uz standardna računovodstvena knjiženja, biti će potrebno bilježenje poslovnih transakcija uz ciljane dimenzije (kontrolerske atribute), koje će se kasnije koristiti pri obradi i analizi podataka, a koji bi u konačnici trebali rezultati korisnim menadžerskim izvještajima. Ti izvještaji trebali bi dati odličan uvid u profitabilnost poslovanja prema sljedećim parametrima:

- poslovnim jedinicama,
- uslugama/proizvodima,
- klijentima,
- projektima.

Biti će potrebno definirati tehniku i pravila bilježenja poslovnih aktivnosti u transakcijskom sustavu, kao i pravila korištenje evidencija i baza podataka.

Razvijanje troškovnog računovodstva treba postati temelj izgradnje arhitekture kontrolinga, a visoka kompleksnost postojećeg modela omogućiti učinkovito praćenje, nadzor i izvještajnu komunikaciju prema donositeljima odluke. Takav model troškovnog računovodstva umjesto s tehnološkim, biti će usklađen s poslovnim potrebama menadžmenta, a modeliranje dimenzija troškovnog računovodstva treba omogućiti učinkovito komuniciranje informacija prema Upravi i svim razinama donositelja odluka Društva.

Kako bi se stvorili preduvjeti za izračun cijene usluga i alat za izradu ponudbene cijene usluga, potrebno je uspostaviti sustav alokacija svih indirektnih troškova. Postojeća lokacijska mjesta troška biti će potrebno uskladiti s organizacijskim ustrojem i organizacijskom odgovornosti uspostavom troškovnih i profitnih centara. Dok su prihodi jasna kategorija koja se može alocirati na određeni profitni centar, troškovi mogu imati više karakteristika. Osnovna jedinica praćenja uspjeha – troškovni odnosno profitni centri, od trenutka prihvaćanja arhitekture postati će jedinstvena i standardizirana mjera uspjeha poslovanja. Ovime će biti ispunjen jedan od osnovnih ciljeva uvođenja financijskog kontrolinga - stvaranje odgovornosti za poslovne aktivnosti koje se provode na svakoj od organizacijskih razina.
Sustav planiranja potrebno je dizajniran sukladno potrebama izvještavanja. Jedinstveni dizajn izvještaja sukladan poslovnim potrebama za podacima svih razina upravljanja prilagođenim različitim poslovnim funkcijama (prodaja, nabava, proizvodnja).
Procesi kontrolinga trebali bi uključivati postavljanja i kaskadiranja strateških ciljeva na organizacijske jedinice (mjere, indikatori) te proces planiranja uključujući financijske i nefinancijski elemente (zadovoljstvo korisnika …) , smjer planiranja (Top-Down, Bottom -UP), IT podršku planiranju, planiranje različitih scenarija, upravljanje rizicima.

Pri izgradnji navedenih sustava, potrebno je voditi računa o korištenju postojećih mogućnosti poslovno-informacijskog sustava, kao i mogućnosti nadogradnje sustava za potrebe kontrolinga. Poslovnog informacijski sustav omogućuje funkcionalan kontroling, a limiti poslovnog informacijskog sustava predstavljaju stvarne i neumoljive ograničenosti funkcionalnosti kontrolinga.
Uz navedeno, potrebno je uspostavljene metoda, alata i sustava za preispitivanje isplativosti, klasifikacije i praćenja investicija.
Važan element arhitekture kontrolinga povezan s unaprjeđenjem treba biti baziran na edukacija djelatnika kontrolinga, čime će se povećati razina stručnih te ostalih kompetencija kontrolera. Razvoj i održavanje sustava kontrolinga ovisiti će o sposobnosti djelatnika kontrolinga. Kako Upravi nije dovoljno samo dostaviti podatke, već je potrebno osigurati potpuno razumijevanje i učinkovitu interpretaciju svih informacija koje dolaze iz kontrolinga, od kontrolera se očekuje da će biti poslovni savjetnici Uprave i podrška radu svim nivoima upravljanja.

7. Zaključak

Kontroling u organizaciji znači imati kontrolu nad poslovnim odlukama, odnosno „držati uzde u svojim rukama“. Da bi se omogućio kvalitetan doprinos kontrolinga poslovanju nužno je osigurati kvalitetan informacijski sustav, visoko razvijenu računovodstvenu funkciju, stručne kontrolere i zainteresiran i upućen menadžment, te provođenje svih procesa kontrolinga unutar trgovačkog društva. Od kontrolera se zahtjeva razvijenost stručnih, osobnih, socijalnih te konceptualnih kompetencija, koje će omogućiti individualna pristup svakom menadžeru, čvrst stav, stručnu podršku, te osigurati pozitivnu sliku o kontroleru i njegovu prihvaćenost.

Misijom konrolera (IGC) dan je jasan uvid u sveobuhvatnu podršku kontrolera menadžmentu. Prema navedenom kontroleri oblikuju i prate menadžerski proces određivanja ciljeva, planiranja i upravljanja, brinu za savjestan odnos prema budućnosti čime se omogućava iskorištavanje prilika i upravljanje rizicima, integriraju pojedinačne organizacijske ciljeve i planove u odgovarajuću cjelinu, razvijaju i održavaju kontroling sustave te osiguravaju kvalitetu podataka i informacije koje su relevantne za odlučivanje.

Temeljem rezultata istraživanja vezanih za kontroling u Hrvatskim trgovačkim društvima jasno se može zaključiti kako je profesionalni kontroling u RH u začecima. Dobra vijest je da sve više menadžera prepoznaje kontroling kao neizostavni ključ uspjeha, što rezultira sve veći broj formalno obrazovanih kontrolera, koji će s vremenom osigurati podizanje kontrolinga na viši nivo.

Iako Sektor Kontroling formalno postoji u trgovačkom društvu XY d.o.o., kontroling ne omogućava razinu očekivanog upravljačkog učinka. Puna funkcionalnost kakva se od kontrolinga očekuje nije uspostavljena, već se provodi manji dio operativnih zadataka U konačnici, menadžment je primoran bez adekvatnih podataka donositi poslovne odluke na strateškoj i operativnoj razini. Liberalizacijom tržišta ulaskom RH u EU, novim tehnološkim trendovima, brzim promjenama na tržištu, trgovačko društvo XY d.o.o. suočava se sa sve većim izazovima, koji utječu na razinu učinka na svim organizacijskim razinama. Sve prethodno navedeno dovodi do jasnog saznanja da je Društvu potreban korektiv u smislu unaprjeđenja postojećeg u učinkovitiji i profesionalniji kontroling u skladu s najvišim standardima struke, koji će osigurati transparentnost informacija, te dati doprinos u oblikovanju poslovnih odluka koje će osigurati provođenje misije i realizaciju definiranih strateških ciljeva Društva.

U Varaždinu, 14.03.2018. _____

Popis literature

KNJIGE:

1. Blazek A., Deyhle A., Eiselmayer K. (2014.): *Kontroling i kontroler*, Kontroling Kognosko, Zagreb

2. Gulin D., Perčević H., Tušek B., Žager L. (2012.) *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*, RIF, Zagreb

3. Očko J., Švigir A. (2009.), *Kontroling – Upravljanje iz backstagea*, Altius savjetovanje i Kognosko, Zagreb

4. Osmanagić Bedenik N. (2007.), *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb

5. Sikavica P., Bahtijarević Šiber F., Pološki Vokić N., (2008.), *Temelji menadžmenta*, Školska knjiga, Zagreb

6. Stacey Ralph D. (1997.), *Strateški menadžment i organizacijska dinamika*, Mate d.o.o., Zagreb

7. Ziegenbein K. (2008.), *Kontroling*, RRIF-plus d.o.o., Zagreb

PRIRUČNICI:

1. International Group of Controlling (2014): *Procesni model kontrolinga*, Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje, Zagreb

2. International Group of Controlling (2013): *Rječnik za kontrolere*, Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje, Zagreb, dostupno na http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/515/rjecnik_pregled.pdf, (pristupljeno 15.12.2017.)

3. Očko J. (2015): *Kontroling – partner Uprave i Nadzornih odbora*, Specijalistička trodnevna edukacija iz kontrolinga za članove Nadzornih odbora i Upravu, Kontroling Kognosko, Zagreb

ČLANCI:

1. Bačelić M.: Industrija 4.0: *Umrežene tvornice budućnosti višestruko produktivnije*, Lider, dostupno na: https://lider.media/aktualno/industrija-4-0-umrezene-tvornice-buducnosti-visestruko-produktivnije/, (pristupljeno 28.02.2018.)

2. Lučić M. (2012): *Starteško promišljanje*, gLife – znanost i umjetnost promišljanja, No. 2 / Vol. IV, str. 9., Rijeka, dostupno na http://www.quantum21.net/slike/src/2012/07/01/1341131332 qlife14prew.pdf, (pristupljeno 28.02.2018.)

3. Meter M. (2014): *Uloga kontrolinga u unapređenju menadžerskih izvještaja u osiguranju*, Zborniku "Dani hrvatskog osiguranja 2014.", str. 4., dostupno na: http://www.poslovna

ucinkovitost.eu/images/uploads/Uloga_kontrolinga_u_unapredenju_menadzerskih_izvjesta ja_Final.pdf, (pristupljeno 12.02.2018.)

4. Meter M. (2017): *Standardi u kontrolingu*, Kontroling, Financije, Menadžment, Poslovna učinkovitost, broj1

5. Osmanagić Bedenik N., Lizzul A. (2015): *Komparativna analiza obilježja kontrolera u poduzećima koja kotiraju na zagrebačkoj i frankfurtskoj burzi*, EFZG Serija članaka u nastajanju, god. 13, br. 1., dostupno na https://hrcak.srce.hr/search/?show =results&stype=1&c%5B0%5D=article_search&t%5B0%5D=Komparativna +analiza+obilje%C5%BEja+kontrolera+u+poduze%C4%87ima+koja+kotiraju+na+zagreb a%C4%8Dkoj+i+frankfurtskoj+burzi , (pristupljeno 09.02.2018.)

6. Sejdić G. (2017): *Kontroling u industriji 4.0.*, Zagreb, Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje, broj 1

INTERNETSKE STRANICE:

1. Agencija za znanost i visoko obrazovanje: *Kompetencije*, dostupno na https://www.azvo.hr/hr/pojmovnik/78-kompetencije, (pristupljeno 03.03.2018.)

2. Čičin-Šain D.: *Menadžment – uvodno predavanje*, premaWeihrich i Koontz (1998): *Menedžment*, MATE, Zagreb, str. 4., dostupno na http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/2_godina/menadzment/menadzment_01. pdf, (pristupljeno 04.12.2017.)

3. Gulin D.: *ABC metoda u upravljanju troškovima*, Ekonomski fakultet Zagreb, str. 3. prema Hicks D.T. (1999): Activity-Based Costing-Making it work for small and mid-sized companies, John Wiley & Sons, INC, NewYork, str. 3., dostupno na: http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/upravljacko_racunovodstvo /ABCmetoda.pdf (pristupljeno 05.03.2018.)

4. International Group of Controling (IGC) (2013) *Misija kontrolera*, dostupno na: https://www.igc-controlling.org/fileadmin/ pdf/controller_cro.pdf, (pristupljeno 24.02.2018.)

5. International Group of Controling (IGC), *Our International Network*, dostupno na https://www.igc-controlling.org/about-us/our-international-network.html, (pristupljeno 22.02.2018.)

6. International Group of Controling (IGC), *Our Mision*, dostupno na https://www.igc-controlling.org/about-us/our-mission.html, (pristupljeno 22.02.2018.)

7. International Group of Controling (IGC), *Our Vision*, dostupno na https://www.igc-controlling.org/about-us/our-vision.html, (pristupljeno 22.02.2018.)

8. International Group of Controling (IGC), Internationaler Controller Verein (ICV) (2012): *Temeljna načela kontrolinga*, str. 3., Dostupno na: http://www.kontroling-portal.eu/ korisnisadrzaji-za-kontroling/temeljna-nacela-kontrolinga, (pristupljeno 09.03.2018.)

9. Meter M (2016): *Kako uspješno implementirati kontroling u poduzeću?,* Poslovna učinkovitost, dostupno na http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/Kako_uspjesno_implementirati_kontroling_u_poduzecu.pdf, (pristupljeno 26.02.2018.)

10. Meter M., (2012): *Profil kontrolera i financijskih stručnjaka u hrvatskim poduzećima*, Poslovna učinkovitost, Zagreb, 2012., str. 2., dostupno na http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/1517/4.1._profil_kompetencija_kontrolera_i_financijskih_strucnjaka_mladen_meter.pdf, (pristupljeno 03.03.2018.)

11. Meter M. (2016): *Zašto je kontroling bitan u svakodnevnom poslovanju?*, EduCentar, dostupno na https://www.educentar.net/Article/13333/INTERVJU-MLADEN-METER-Zasto-je-kontroling-bitan-u-svakodnevnom-poslovanju/, (pristupljeno 09.02.2018.)

12. Meter M., Šarčević M.(2017): *Primjena instrumenata kontrolinga u praksi hrvatskih poduzeća*, *Kontroling u praksi – instrumenti kontrolinga*, Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje, Zagreb, str. 10. dostupno na: http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/pdf/Knjiga_Instrumenti_kontrolinga.pdf, (pristupljeno 03.02.2018.)

13. Oreščanin D. (2012): Strateški pristup u razvoju poslovanja, Poslovna inteligencija d.o.o., Zagreb, 2012., dostupno na: http://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/1517/2._strategijski_kontroling_drazen_ orescanin.pdf, (pristupljeno 20.01.2018.)

14. Perić E., Industrija 4.0., Hrvatska gospodarska komora, dostupno na https://www.hgk.hr/ documents/hgk-industrija-4058d8c59722f1e.pdf., (pristupljeno 16.02.2018.)

15. Meter M. (2016): Optimizacija procesa u kontrolina, Procesni model kontrolinga, IGC, Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje, Zagreb, dostupno na http://www. poslovna ucinkovitost.eu/kolumne/poslovanje/1310-optimizacija-procesa-u-kontrolingu, (pristupljeno 27.02.2018.)

16. Poslovna učinkovitost: Procesni model kontrolinga, dostupno na http://www.poslovnaucinkovitost.eu/ izdavastvo/cijena/procesni-model-kontrolinga, (pristupljeno 24.02.2018.)

17. Poslovna učinkovitost (2015): Strateški kontroling, dostupno na : http://www.poslovnaucinkovitost.eu/kolumne/poslovanje/501-strateski-kontroling, (pristupljeno 19.01.2018.)

18. Poslovna učinkovitost: *Misija kontrolera*, Kontroling-portal.eu, dostupno na http://kontroling-portal.eu/leksikon -pojmova/poslovanje/137-misija-kontrolera, (pristupljeno 24.02.2018.)

19. Poslovna učinkovitost: Zahtijevane kompetencije i profil kontrolera, dostupno na http://www. poslovnaucinkovitost.eu/edukacije/predavanje/zahtijevane-kompetencije-i-profil-kontrolera, (pristupljeno 24.02.2018.)

20. http://www.mit-software.hr/usluge/bi/bi1/, (pristupljeno 15.12.2017.)

21. http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/2_godina/menadzment/menadzment_01.pdf, (pristupljeno 04.12.2017.)

Popis tablica

Tablica 2. Dimenzije strategijskog i operativnog kontrolinga 20
Tablica 3. Strategijski i operativni instrumenti kontrolinga 22
Tablica 2. Sposobnosti koje mora posjedovati kontroler u trgovačkim društvima u Hrvatskoj 51

Popis ilustracija

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. Spol kontrolera u trgovačkim društvima u Hrvatskoj 48
Grafikon 2. Dob kontrolera u trgovačkim društvima u Hrvatskoj 49
Grafikon 5. Stečena razina obrazovanja kontrolera u trgovačkim društvima u Hrvatskoj 49
Grafikon 1. Pohađanje kolegija „Kontroling“ tijekom studiranja kontrolera zaposlenih u trgovačkim društvima u Hrvatskoj 49
Grafikon 5. Tumačenja koja opisuju kontroling prema kontrolerima u trgovačkim društvima u Hrvatskoj 50
Grafikon 6. Potrebe razvoja kompetencija kod kontrolera u trgovačkim društvima u Hrvatskoj 51
Grafikon 7. Budući preduvjeti zanimanja kontrolera prema mišljenju kontrolera u trgovačkim društvima u Hrvatskoj 52
Grafikon 11. Broj sudionika prema organizacijskim jedinicama 53
Grafikon 12. Prepoznatost „Misije kontrolera“ proizlazi… 53
Grafikon 13. „Misija kontrolera“ u odjelu kontrolinga primjenjuje se… 54
Grafikon 14. Ocjena utjecaja trendova na „Misiju kontrolera“ 54
Grafikon 8. Stupnjevi slobode u oblikovanje zadataka prema procijeni kontrolera u trgovačkim društvima u Hrvatskoj 57
Grafikon 9. Zadaci kontrolinga u trgovačkim društvima u Hrvatskoj 58
Grafikon 10. Sadašnji korisnici usluga kontrolinga u trgovačkim društvima u Hrvatskoj 59

POPIS SLIKA

Slika 1. Razine planiranja 6
Slika 2. Odnos vođa i menadžera 9
Slika 3. Međuovisnost informacija i odlučivanja 13

Slika 4. Međuovisnost menadžer, kontroler, kontroling 16
Slika 5. Primjer nacrta projekta implementacije / unapređenja funkcije i procesa kontrolinga 25
Slika 6. Pozicioniranje kontrolinga u procesnom prikazu trgovačkog društva 30
Slika 7. Procesni model kontrolinga 31
Slika 8. Pregled procesnih razina 32
Slika 9. Očekivanja od kontrolera 41
Slika 10. Ključne kompetencije kontrolera 43
Slika 11. Model sjecišta uloge kontrolera i menadžera 45
Slika 12. Model sjecišta uloge kontrolera i menadžera 46
Slika 14. Industrija 4.0. 56
Slika 15. Tijela Društva 61
Slika 16. Ustrojstvena struktura 62

Sveučilište
Sjever

SVEUČILIŠTE SJEVER

IZJAVA O AUTORSTVU
I
SUGLASNOST ZA JAVNU OBJAVU

Završni/diplomski rad isključivo je autorsko djelo studenta koji je isti izradio te student odgovara za istinitost, izvornost i ispravnost teksta rada. U radu se ne smiju koristiti dijelovi tuđih radova (knjiga, članaka, doktorskih disertacija, magistarskih radova, izvora s interneta, i drugih izvora) bez navođenja izvora i autora navedenih radova. Svi dijelovi tuđih radova moraju biti pravilno navedeni i citirani. Dijelovi tuđih radova koji nisu pravilno citirani, smatraju se plagijatom, odnosno nezakonitim prisvajanjem tuđeg znanstvenog ili stručnoga rada. Sukladno navedenom studenti su dužni potpisati izjavu o autorstvu rada.

Ja, KRISTINA FILIPOVIĆ *(ime i prezime)* pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor/ica završnog/diplomskog (*obrisati nepotrebno*) rada pod naslovom ULOGA KONTROLERA U MENADŽMENTU *(upisati naslov)* te da u navedenom radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova.

Student/ica:
(upisati ime i prezime)

(vlastoručni potpis)

Sukladno Zakonu o znanstvenoj djelatnost i visokom obrazovanju završne/diplomske radove sveučilišta su dužna trajno objaviti na javnoj internetskoj bazi sveučilišne knjižnice u sastavu sveučilišta te kopirati u javnu internetsku bazu završnih/diplomskih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice. Završni radovi istovrsnih umjetničkih studija koji se realiziraju kroz umjetnička ostvarenja objavljuju se na odgovarajući način.

Ja, KRISTINA FILIPOVIĆ *(ime i prezime)* neopozivo izjavljujem da sam suglasan/na s javnom objavom završnog/diplomskog (*obrisati nepotrebno*) rada pod naslovom ULOGA KONTROLERA U MENADŽMENTU *(upisati naslov)* čiji sam autor/ica.

Student/ica:
(upisati ime i prezime)

(vlastoručni potpis)