

Uloga kontrolinga u poslovanju poduzeća

Kušter, Luka

Undergraduate thesis / Završni rad

2024

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Rijeka, Faculty of Tourism and Hospitality Management / Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:191:491169>

Rights / Prava: [Attribution 4.0 International](#)/[Imenovanje 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-08**



Repository / Repozitorij:

[Repository of Faculty of Tourism and Hospitality Management - Repository of students works of the Faculty of Tourism and Hospitality Management](#)



SVEUČILIŠTE U RIJECI

Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Opatija

Sveučilišni prijediplomski studij

LUKA KUŠTER

Tema: Uloga kontrolinga u poslovanju poduzeća

The role of controlling in company management

Završni rad

Opatija 2024.

SVEUČILIŠTE U RIJECI

Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Opatija

Sveučilišni prijediplomski studij

Poslovna ekonomija u turizmu i ugostiteljstvu

Studijski smjer: Menadžment u turizmu

Uloga kontrolinga u poslovanju poduzeća

The role of controlling in company management

Završni rad

Kolegij: Kontroling

Student:

Luka KUŠTER

Mentorica: **prof. dr. sc. Helga MAŠKARIN RIBARIĆ** Matični broj:

PS24772

Opatija, srpanj 2024.



SVEUČILIŠTE U RIJECI UNIVERSITY OF RIJEKA
FAKULTET ZA MENADŽMENT U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU
FACULTY OF TOURISM AND HOSPITALITY MANAGEMENT
OPATIJA, HRVATSKA CROATIA

IZJAVA O AUTORSTVU RADA I O JAVNOJ OBJAVI OBRANJENOG ZAVRŠNOG RADA

Luka Kušter

24772

(ime i prezime studenta)

(matični broj studenta)

Uloga kontrolinga u poslovanju poduzeća

(naslov rada)

Izjavljujem da sam ovaj rad samostalno izradio, te da su svi dijelovi rada, nalazi ili ideje koje su u radu citirane ili se temelje na drugim izvorima, bilo da su u pitanju knjige, znanstveni ili stručni članci, Internet stranice, zakoni i sl. u radu jasno označeni kao takvi, te navedeni u popisu literature.

Izjavljujem da kao student–autor završnog rada, dozvoljavam Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci da ga trajno javno objavi i besplatno učini dostupnim javnosti u cjelovitom tekstu u mrežnom digitalnom repozitoriju Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci.

U svrhu podržavanja otvorenog pristupa završnim radovima trajno objavljenim u javno dostupnom digitalnom repozitoriju Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci, ovom izjavom dajem neisključivo imovinsko pravo iskorištavanja bez sadržajnog, vremenskog i prostornog mog završnog rada kao autorskog djela pod uvjetima *Creative Commons* licencije CC BY Imenovanje, prema opisu dostupnom na <http://creativecommons.org/licenses/>

U Opatiji, 27. kolovoza 2024.

Potpis studenta

Sažetak

Predmet ovog rada je uloga kontrolinga u poslovanju poduzeća. U današnjem poslovnom okruženju koje se brzo razvija i stalno se mijenja, kontroleri igraju ključnu ulogu u osiguravanju poslovne i financijske stabilnosti te uspjeha poduzeća. Kao pojedinci odgovorni za upravljanje i analizu financijskih podataka, ovi su stručnjaci okosnica učinkovitog donošenja poslovnih odluka. Indikatori ili pokazatelji mjerila su koja kontrolerima omogućuju procjenu financijskog zdravlja i uspješnosti njihovih poduzeća. Praćenjem i analizom pokazatelja, kontroleri mogu steći dragocjene uvide u ključna područja svojih operacija, identificirati potencijalne probleme i donijeti odluke za poticanje rasta i profitabilnosti. Kontroleri su strateški partner menadžmenta, zadužen za provođenje poslovnih analiza, identificiranje područja za potrebna i moguća poboljšanja i razvoj strategija koje imaju za cilj osigurati dugoročni uspjeh poduzeća. Kontroling, kao primarna funkcija upravljanja organizacijom, sadrži proces uspoređivanja postavljenih standarda poduzeća sa stvarnom izvedbom, u cilju osiguranja izvođenja aktivnosti prema planovima, a u slučaju takvog neizvođenja, ide se prema poduzimanju korektivnih mjera. Menadžment treba pratiti i ocjenjivati aktivnosti na svim razinama. Kontroling pomaže u poduzimanju korektivnih radnji od strane menadžmenta, u zadanom vremenskom okviru, kako bi se izbjegli nepredviđeni događaji i gubici. Kontroling se provodi na višoj, srednjoj i nižoj razini menadžmenta.

Koraci u kontroling funkciji uključuju uspostavljanje standarda, mjerenje učinka, usporedbu stvarne izvedbe sa standardnom izvedbom i konačno poduzimanje korektivnih aktivnosti.

Ključne riječi: kontroling; kontroler; poduzeće

Sadržaj

Uvod	1
1. Kontroling – definicija i razgraničenje pojmova	3
1.1. Nastanak i razvoj kontrolinga	7
1.2. Zadaci i funkcije kontrolinga	9
1.3. Vrste i podjele kontrolinga	11
2. Kontroler u poduzeću	15
2.1. Profil osobe kontrolera	16
2.2. Indikatori učinka kontrolera	18
3. Operativni kontroling	21
3.1. Zadatak, cilj i postupak analize poslovanja	24
3.2. Analiza poslovanja i poslovno odlučivanje	27
4. Strateški kontroling	31
Zaključak	36
Reference	37
Popis slika	40
Popis tablica	40

Uvod

Zbog brzih i stalnih promjena u poslovnom okruženju menadžment poduzeća ima potrebu za potporom u poslovnom odlučivanju. U većini je poduzeća ta potpora prisutna kroz funkciju kontrolinga koji koordinira i integrira sve poslovne procese i funkcije unutar poslovnog subjekta.

Predmet istraživanja

Kontroling se može opisati u smislu procesa nastalog kao rezultat usklađenih zajedničkih napora menadžmenta (timskog ili individualnog) i kontrolera, u svrhu ostvarenja zacrtanih ciljeva poduzeća. Kontroling je suvremena poslovna funkcija i pružanje stručne pomoći menadžmentu, pošto doprinosi koordinaciji, transparentnosti i integraciji poslovanja poduzeća. Jedno od ključnih pitanja je ispravno shvaćanje koja je svrha i uloga kontrolinga od strane menadžmenta. Predstavlja desnu ruku menadžmentu, njegovu podršku, s misijom pomoći u odlučivanju i upravljanju.

Predmet je ovog rada uloga kontrolinga u poslovanju poduzeća.

Kontroling je nužnost i imperativ svakog suvremenog gospodarskog subjekta, upravljačka ideja s jasno definiranim alatima bez kojih kvalitetno upravljanje postaje nemoguće, pošto se u suvremenom poslovanju uvjeti poslovanja neprekidno mijenjaju i postaju sve složeniji. Posluje se u društvu brzih promjena s potrebama djelovanja sa sve bržim reakcijama. Poduzeća koja nemaju kontroling vrlo se teško nose s promjenama u poslovanju i krizama koje su postale neizbježne.

Ciljevi i svrha istraživanja

U ovom radu je postavljeno nekoliko ciljeva istraživanja:

1. Definirati osnovne karakteristike kontrolinga kao suvremene poslovne funkcije i stručne podrške menadžmentu.
2. Opisati ulogu kontrolinga u poslovanju poduzeća.

Svrha ovog rada je pojasniti važnost kontrolinga kao suvremene poslovne funkcije bez koje suvremeno poslovanje nije moguće uslijed stalnih rizika zbog burnih kretanja na tržištu.

Metodologija rada

Predmet i ciljevi istraživanja determiniraju metodologiju rada.

U radu će se koristiti sljedeće metode:

- Metoda dedukcije, koja se općenito definira kao: izvođenje zaključka rasuđivanjem. Jednostavno rečeno, dedukcija, ili proces dedukcije, formiranje je zaključka na temelju općeprihvaćenih izjava ili činjenica. Metoda se koristila u cijelom radu.
- Metoda indukcije je način zaključivanja na temelju analize pojedinačnih činjenica, da bi se došlo do zaključka. Korištena je u svrhu spoznavanja uloge kontrolinga u poslovanju poduzeća-
- Metoda komparacije, kojom se među pojavama, događajima ili predmetima pokušava uočiti sličnost, istaknuti zajednička obilježja ili različitosti. Metoda se koristila u prvom poglavlju, kod opisa vrsti kontrolinga.
- Metoda kompilacije podrazumijeva preuzimanje tuđih rezultata istraživanja, stavova i shvaćanja, ali na način da se u radu jasno navode izvori iz kojih su isti preuzeti. Ova je metoda korištena u čitavom radu.
- Povijesna metoda koja korištena je prilikom opisivanja povijesnog razvoja kontrolinga u prvom poglavlju.

Struktura rada

Uz uvod i zaključak, rad se sastoji iz četiri daljnja poglavlja.

Prvo poglavlje opisuje kontroling, definira pojam, nastanak i razvoj kontrolinga, njegove zadatke i funkcije, kao i vrste i njegove podjele.

Drugo poglavlje opisuje kontrolera u poduzeću, njegov profil i indikatore njegovog učinka.

Treće poglavlje opisuje operativni kontroling, zadatke, cilj i postupak analize poslovanja, te odnos analize poslovanja i poslovno odlučivanje.

Četvrto poglavlje opisuje strateški kontroling.

1. Kontroling – definicija i razgraničenje pojmova

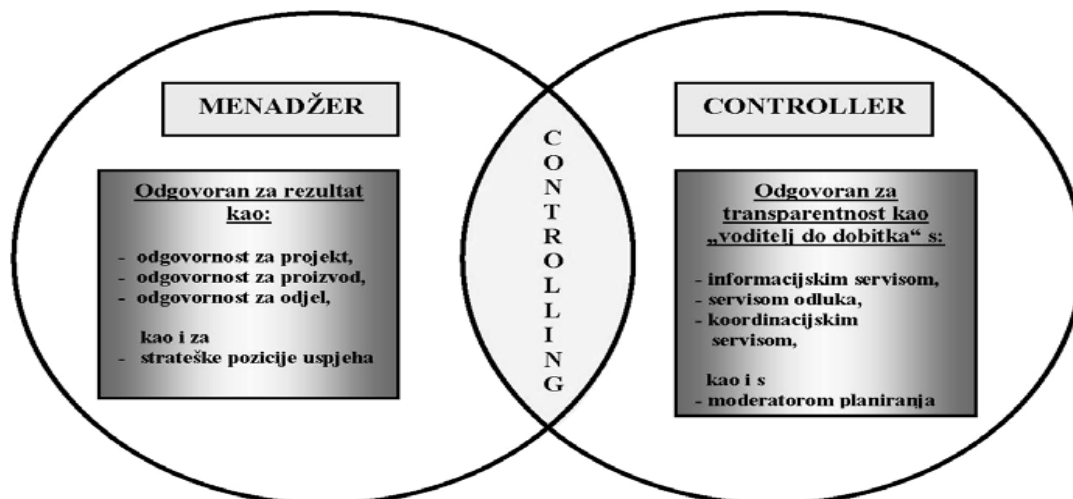
Za ostvarenje pozitivnog rezultata poslovanja i usuglašenosti funkcioniranja svih funkcija u poduzeću, kontroling kao koncepcija u menadžmentu sve je učestaliji u praksi. „S menadžerskog aspekta od njega se očekuje da se rizik menadžmenta, u ostvarenju poslovnog cilja, svede na minimum. Stoga se odluke menadžmenta fokusiraju na realizaciju cilja, uz minimalni rasap vremena i neučinkovitog rada. Povezanost uloženog rada i mjerljivih rezultata, između kojih je pozicioniran motiv kao radni voljni motiv, postao je osnovni zadatak sustava kontrolinga“ (Luković i Lebefromm 2014, 5).

Kontroling obuhvaća zadatke vezane za planiranje, upravljanje i nadgledanje poslovnih procesa. Koristan je i značajan u svim poduzećima: malim, srednjima, a posebno u relativno velikim poduzećima koja imaju složene procese poslovanja i uređene odnose u organizacijskim jedinicama, koji se gledaju kao profitni centri. Redovita primjena strateških i operativnih instrumenta kontrolinga poduzeća omogućit će da se uočeni problemi otklone i izbjegnu u budućem poslovanju. Redovita primjena instrumenata kontrolinga omogućiti će poboljšanja tržišne situacije za poduzeće, ostvarenje zacrtanih ciljeva te olakšavanje procesa donošenja odluka.

Luković i Lebefromm, (2014, 5) definiraju kontroling kao „proces koji nastaje kao rezultat usklađenih zajedničkih napora menadžmenta (individualnog, ili timskog) i kontrolera, u svrhu ostvarenja zacrtanog cilja gospodarskog subjekta“.

Weihrich i Koontz (1994, 578) navode da je „Kontroling funkcija menadžmenta kojom se povećavaju efikasnost i efektivnost menadžmenta, a time i sposobnost prilagođavanja promjenama unutar i izvan društva. Kontroling je i upravljačka funkcija mjerenja i ispravljanja individualne i organizacijske performanse kako bi se osiguralo da zbivanja budu u skladu s planovima.“. Vidljivo je da se svi slažu u tome da je proces kontrolinga pomoć menadžmentu za uspješan proces odlučivanja.

Subjekti procesa kontrolinga su menadžer, odnosno menadžment, i kontroler. U vezi kontrolinga i korištenja njegovih metoda i instrumenata, menadžer predstavlja uvjetan subjekt, koji je pasivan, dok je kontroler uvjetno aktivan subjekt (Slika 1.).



Slika 1. Kontroling kao presjecište između menadžera i kontrolera

Izvor: Reichmann, 2006, prema: Luković i Lebefromm 2009, 6

Luković i Lebefromm, (2009, 6) navode da su temeljne osobine procesa kontrolinga, oblikovanje kao kontrolniška koncepcija poslovanja, kao i participiranje kod donošenja odluka menadžmenta i provođenja odluka:

- „da je usko orijentiran i fokusiran (na problem), način razmišljanja i rada,
- potpuna orijentacija i usmjerenost u razmišljanju i radu na realizaciji zacrtanog cilja tvrtke,
- potpuna orijentaciju razmišljanja i rada k ostvarenju dobiti tvrtke, uz pretpostavku osiguranja dugoročnog uspješnog poslovanja,
- usmjerenost u razmišljanju i djelovanju prema budućnosti tvrtke“.

Temeljne osobine i orijentaciju kontrolinga definiraju se veoma slično. (Tablica 1).

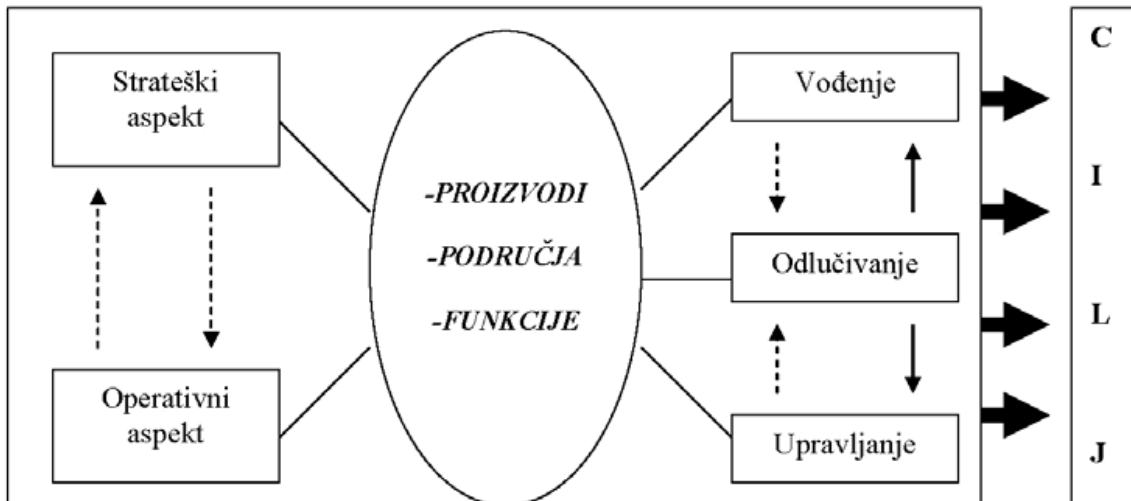
Tablica 1. Osnovne karakteristike kontrolinga

Fokusiranje cilja tvrtke	Djelovanje kontrolinga
Formuliranje cilja	Uska tržišna orijentacija, praćenje ponude i potražnje radi realizacije operativnog i strateškog uspjeha.
Vođenje k cilju	Ciljno orijentirano organiziranje i djelovanje svih aktivnosti gospodarskog subjekta.
	Orijentiranost i vođenje svih aktivnosti s ciljem ostvarenja dobiti.
Realizacija cilja	Orijentacija i vođenje svih procesa prema budućnosti u smislu uspješnog poslovanja u budućnosti.

Izvor: Luković i Lebefromm 2009, 35.

Luković i Lebefromm, (2009, 7) zaključuju da je „kontroling proces koji usmjerava poslovne funkcije nekog gospodarskog subjekta k cilju poslovanja. Za realizaciju tog cilja treba ostvariti potpunu koordinaciju strateškog i operativnog aspekta poslovanja“ (slika 2).

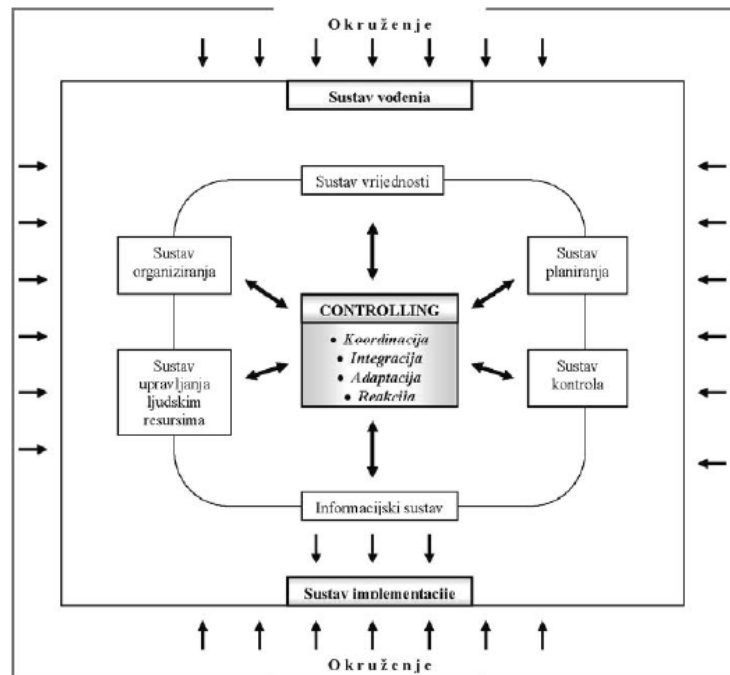
Ova dva aspekta povezana su s proizvodima, području u funkciji poduzeća, a od njih kreće vođenje, odlučivanje i upravljanje.



Slika 2. Koordinacija osnovnih aspekata poslovanja

Izvor: Luković i Lebefromm, 2009, 7.

Cilj kontrolinške koncepcije je oblikovanje i povezivanje u sustav svih funkcija u poduzeću i njihovo podređivanju ciljevima poduzeća. Pritom kontrolinška koncepcija treba razviti visok stupanj osjetljivosti funkcija na svakom od nivoa odlučivanja, ovisno od unutarnjih i vanjskih promjena. Unutarnje promjene rješavat će se internim mjerama prilagodbe, ali su vanjske promjene one koje su ključne za kontrolinšku koncepciju poduzeća (Slika 3).



Slika 3. Osnovni model kontrolinške koncepcije

Izvor: Osmanagić Bedenik, 84.

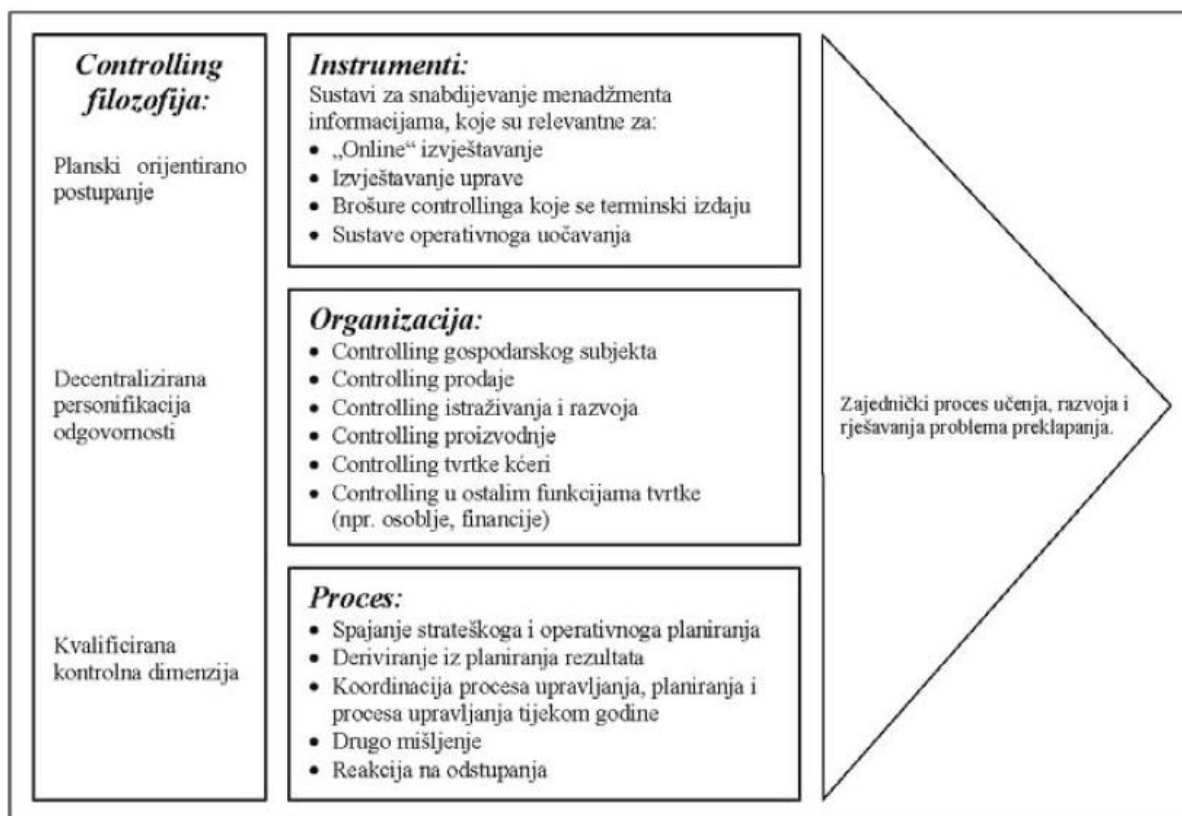
Osnovni model kontrolinške koncepcije usmjeren je k cilju, koji podržava šest osnovnih sustava koje u tvrtki treba aktivirati, a to su (Luković, Lebefromm, 2009, 20):

- „sustav vrijednosti,
- sustav planiranja,
- sustav kontrole,
- informacijski sustav,
- sustav upravljanja ljudskim potencijalima,
- sustav organiziranja“.

Kontroling će podupirati implementaciju kontroling poslovne filozofije kontrolinga temeljenu na tri stupa (Luković, Lebefromm, 2009, 21):

1. „planski orijentirano postupanje na svim nivoima,
2. decentralizirana personifikacija odgovornosti na svim nivoima rada i odlučivanja,
3. kvalificirana kontrolna dimenzija realizacije planiranih zadataka i vrednovanje ostvarenog.“

Kontrolinška koncepcija je sustav harmoniziranja obavljanja planiranih, mjerljivih i ciljno usmjerenih funkcija (Slika 4).



Slika 4. Osnovna shema sustava kontrolinške koncepcije

Izvor: Horvath, 2006, Prema Luković i Lebefromm, 2009, 47.

„Kontrolinška koncepcija predstavlja cjelovitu mrežu svih podsustava controllinga. Uloga kontrolinške koncepcije je cjelokupan kontrolinški sustav, dakle angažman menadžera i kontrolera učiniti funkcionalnim i uspješnim. Stoga je razvidno da je kontrolinška koncepcija složeni cjeloviti procesu mreženih svih funkcija i sustava poslovnog procesa“ (Luković i Leberfromm, 2009, 22).

1.1. Nastanak i razvoj controllinga

Nastanak controllinga vezuje se za srednji vijek, kada su u Francuskoj kontroleri pojavljuju pod nazivom „*contre-roule*“ ili „*counter-roller*“. Krajem 18. stoljeća američki kongres stvorio je zakonske osnove za ulazak kontrolera u državnu službu, a „*comptroller*“ je imao zadatak da održi ravnotežu između državnog budžeta i korištenja državnih sredstava. Jedno stoljeće kasnije, 1880. godine jedno transportno poduzeće je, kao prva privatna institucija, uspostavilo radno mjesto kontrolera (Osmanagić Bedenik, 2004, 28).

Od dvadesetih godina 20. stoljeća američki kontroling doživljava veliki uzlet. Sve više američkim poduzeća stvara mjesta za kontrolere, što je bilo pokazatelj da veliki broj poduzeća ima problem s komunikacijom i koordinacijom poslovanja (Osmanagić Bedenik, 2004, 28) .

Najstariji instrument kontrolinga, prvi sistem pokazatelja, razvija se 1919. godine u kemijskom koncernu „Du-Pont“, temeljen na stavu da ne treba raditi maksimizaciju apsolutne veličine dobitka, nego relativne veličine rentabilnosti kapitala.

„Teški privredni odnosi u vrijeme depresije, koja je nastala uslijed velike ekonomske krize od 1929. do 1931. godine doveli su do toga da se kontroler, pored svojih tradicionalnih zadataka kao što su revizija ili financijsko-privredne funkcije, pojačano posveti i poslovima planiranja. Godine 1931. osnovan je Institut za kontroling u Americi koji je kasnije preimenovan u *Financial Executive Institute* (FEI)“ . (Osmanagić Bedenik, 2004, 28).

Tek krajem 70-ih godina 20. stoljeća kontroling je u Europi dobio na značenju, da bi 80-ih godina prešao u zadatke operativnog poslovanja. Razvoj kontrolinga veoma je pomogao razvoj informacijske tehnologije. (Osmanagić Bedenik 2004, 29).

U razvoju uspješnog kontrolinga veliku ulogu ima stil rukovođenja u poduzeću. Autoritarni i patrijarhalni stil upravljanja čini prepreku za razvoj kontrolinga, dok participativni i demokratski stil rukovođenja čine poticaj njegovu razvoju. Prema istraživanju iz 2007. godine (Osmanagić Bedenik, 2007), u hrvatskim poduzećima prevladava kooperativni stil vođenja (nadređeni sam odlučuje, ali prethodno informira i traži mišljenje suradnika), a slijedi ga participativni (suradnici predlažu, odgovorna osoba odlučuje o prijedlozima) (Osmanagić Bedenik 2007, 367). Takvi stilovi rukovođenja čine prikladne uvjete za uvođenje novijih poslovnih funkcija poput kontrolinga.

Istraživanje Osmanagić Bedenik iz 2001. godine (2007, 367) pokazalo je kako se radi o mladoj poslovnoj funkciji, te su rezultati govorili o zaostajanju domaće prakse za praksom razvijenih tržišnih gospodarstava, gdje se o kontrolingu i ne raspravlja već se uzima kao nešto općeprihvaćeno. „Šest godina poslije čak 49% ispitanih organizacija ima kontroling dulje od 4 godine što govori o tome kako je kontroling i u hrvatskim organizacijama prepoznat kao funkcija koja pomaže bržoj i boljoj prilagodbi unutarnjim i vanjskim promjenama te postaje samorazumljivost i domaće, a ne samo strane poslovne prakse.“

Iskustva drugih zemalja pokazuju kako se 60-ih godina 20. stoljeća u europskim zemljama kontroling uvodio u domaćim poduzećima, koja su bila dio stranih koncerna, dok je iskustvo uvođenja u Hrvatskoj drukčije. Domaći menadžment prihvaćao je suvremene tendencije u poslovanju, koji je bio glavni inicijator uvođenja kontrolinga u domaćim poduzećima (Osmanagić Bedenik, 2007, 370).

U hrvatskoj poslovnoj praksi postoji nedovoljna jasnoća u profiliranju kontrolinga te nejasnoća učinaka koji se mogu očekivati i dobivati od te funkcije. Kontroling se većinom doživljavao kao vrsta stručne pomoći menadžmentu na svim razinama. „Kontroling kao informacijska podrška i kao prošireno računovodstvo manje se koristio, ali sve to skupa potvrđuje tezu da kontroling u hrvatskoj poslovnoj praksi nije jasno profiliran“ (Luković i Lebefromm, 2009).

Uvođenje i primjena kontrolinga opravdani su kada kontroling podiže učinkovitost poslovanja poduzeća.

1.2. Zadatci i funkcije kontrolinga

„Kontroling kao jedna od pet temeljnih funkcija upravljanja uključuje sve aktivnosti koje menadžer poduzima s namjerom osiguranja ostvarenja rezultata što bližih planiranomu rezultatu“ (Avelini Holjevac, 1998, 1).

Upravljačka kontrola je skup informacijskih sustava i procesa koji su:

- pomoć kod odlučivanja
- pomoć kod povećanja produktivnosti
- pomoć pri istraživanju ispravnosti (pravilnosti, ravnomjernosti, stalnosti, zakonitosti)
- akcije za kontrolu produktivnosti i svih ostalih aktivnosti u poduzeću, kako bi se osiguralo da se resursi koriste efikasno i efektivno (Avelini Holjevac, 1998, 4).

Vidljivo je iz napisanog da postoji uska povezanost upravljačke kontrole s poslovnim odlučivanjem, efikasnošću poslovanja i ispravnošću poslovanja, kao i nužnost njenog postojanja u svakom poduzeću.

Osnovni izvori kontrolinga vezuju se za pet osnovnih funkcija (Luković i Lebefromm, 2009, 10):

- „obračunsko-računalnu funkciju,
- revizorsku funkciju (interna revizija),
- zajednički rad i suradnju s eksternom revizijom,
- poreznu funkciju,
- funkciju interpretiranja rezultata i informacija.“

Kontroling se razvijao usporedo s strateškim menadžmentom, te je danas desna ruka menadžmenta i njegov servis.

Prema istim autorima kontroling se danas razvio kao sustav šest glavnim čimbenika, a to su (Luković i Lebefromm 2009, 10):

- „specifična filozofija kao dio poslovne filozofije,
- dužnosti i obveze na svim nivoima odlučivanja i rada,
- povezano odlučivanje usmjereno na parcijalni problem,
- instrumentarij kontrolinga,
- organizacijska struktura i pozicioniranje kontrolinga,
- širina spoznaja, obrada i sustav distribucije informacija.“

Funkcije kontrolinga su povezane s osnovnim zadacima, uz prilagodbu potrebama poduzeća. Sustav kontrolinških funkcija i kontrolinških zadataka prikazan je u Tablici 2.

Tablica 2. Funkcije i zadaci kontrolinga

Funkcija kontrolinga	Zadaće kontrolinga
Osiguranje racionalnosti vođenja kao zadaća kontrolinga. Ne odvaja se od vođenja, mada se ima mogućnost jasnog ograničenja.	Koordiniranje
Izražavanje i opseg kontrolinga se određuju se ovisno od izražavanja i opsega definicija vodstva u vezi racionalizacije.	Planiranje
Različiti kontekst vođenja je osnova kontrolinga za različita područja, što je heterogenost praktičnog kontrolinga, kao i teorije o njemu.	Upravljanje
Nositelji zadataka kontrolinga su sami voditelji, kontroler i nositelji drugih vanjskih funkcija (savjetnici i sl).	Kontrola: prikupljanje i obrada podataka

Izvor: Horvath, 2006, prema Luković i Lebefromm 2009, 11

Postavljeni cilj poslovanja poduzeća i njegova realizacija definiraju zadatke i funkcije kontrolinga.

Kao dio sustava menadžmenta, s kojim se po funkciji i ulozi isprepliću i nadovezuju, osnovni zadaci kontrolinga, mogu se definirati kao (Luković i Lebefromm 2009, 11):

1. „koordinacija,
2. planiranje,
3. upravljanje,
4. kontrola,
5. opskrba informacija i menadžment informacijskog sustava tvrtke.“

Prema Osmanagić Bedenik (2006) zadaci kontrolinga su sljedeći: stručna pomoć kod provođenja i izgradnje planiranja, kontrola i informiranje, suradnje kod definiranja ciljeva društva, usklađivanja pojedinačnih ciljeva i planova s glavnim ciljem i planom, poslovno izvještavanje i interpretacija, stručna pomoć pri izradi i ostvarenju proračuna, stručna pomoć pri operativnom planiranju, stručna pomoć pri obračun troškova i izradi kalkulacija, podrška strategijskom planiranju, koordinacija projekata i posebna istraživanja. „Navedeni zadaci kontrolinga uglavnom se odnose na strateško planiranje i definiranje poslovanja, na ocjenu tržišta i konkurencije, poslovne planove, financije, analize i organiziranje“ (Osmanagić Bedenik 2006, 15).

Jasno definiran zadatak kontrolinga preduvjet je za formiranje kontrolinga koji je orijentiran vodstveno, što se odnosi na ocjenu koji je stupanj zastupljenosti poslovne koncepcije kontrolinga orijentiranog prema vodstvu i menadžmenta neke tvrtke.

1.3. Vrste i podjele kontrolinga

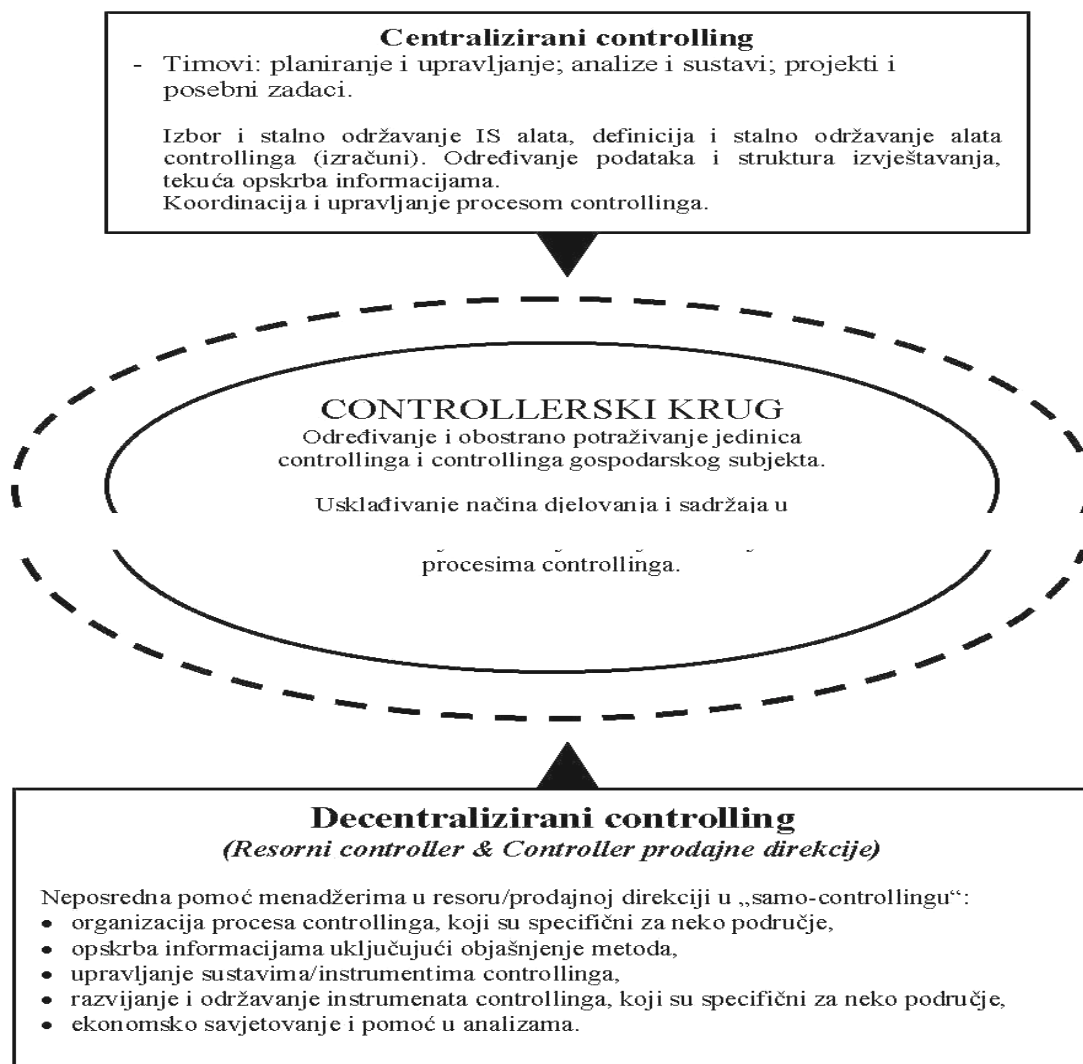
„Osnovno razvrstavanje kontrolinga sukladno je razvrstavanju menadžmenta, a tržišna orijentacija menadžmenta uvjetuje tržišnu orijentaciju kontrolinga, pa tako razlikujemo operativni i strateški kontroling.“ (Luković, Lebefromm, 2009,12).

„Operativnim kontrolingom se postiže koordinacija podsustava vođenja unutar zadanog okvira ciljeva, resursa i alternativa djelovanja, čime se postiže optimalno usmjerenje i poboljšanje ponašanja sustava. Operativni je kontroling usmjeren na mjerljive i ovladive pojave i procese u poslovanju poduzeća. On stručno podupire menadžment radi povećanja efikasnosti poslovanja. Osnovni zadatak operativnog kontrolinga jest pružanje stručne potpore

menadžmentu u podizanju razine iskorištenosti potencijala poduzeća te u usklađenom korištenju instrumentima operativnoga upravljanja. Najvažniji instrumenti kojima se služi operativni kontroling jesu instrumenti operativnoga planiranja (usporedni obračun troškova, račun doprinosa pokriću, scoring-modeli, investicijski proračun, operativni proračun, obračunske cijene, itd.), kontrole (operativna kontrola, analiza uzorka i analiza odstupanja), informiranja (operativno informiranje i izvještavanje, ABC-analize, pokazatelji i sustavi pokazatelja itd.), organiziranja (operativno usklađivanje organizacijskoga procesa i ustrojstva) i upravljanja ljudskim potencijalima (usklađivanje sustava nagrađivanja i razine učinkovitosti). Osnovni je cilj operativnog kontrolinga poticanje pasivnog prilagođavanja promjenama okoline, tj. prilagođavanja utjecanjem na unutarnje činitelje“(Osmanagić, Bedenik, 2002, 5-6).

„Strateški kontroling rezultat je dubinske analize koja ukazuje na važnost pojedinih kupaca, odnosno proizvoda. Rezultat analize ukazuje na proizvode i kupce koje je potrebno razvijati, kao i proizvode i kupce koje treba postupno napuštati. Analiza se proširuje i usmjerava u dimenzije izbora razvojnih strategija, uz opcije - zamijeniti proizvod novim, dograditi ga, ili primijeniti neku drugu strategiju. Raspoložuci izračunima operativnog kontrolinga, strateški kontroling razvija i preobražava razmišljanje s ciljem bržeg rješavanja problema i potreba kupaca od konkurencije. Strateški kontroling otkriva inovacije i nova strateška područja osiguravajući razvoj na duži rok. Na taj se način ostvaruje funkcionalna poveznica između operativnog i strateškog kontrolinga. Operativnim kontrolingom obrađuju se izračuni, kalkulacije i budžeti radi operativnog ostvarenja cilja, a strateškim kontrolingom sagledavaju se promjene u okolini industrije poduzeća“(Luković i Lebefromm, 2009,13).

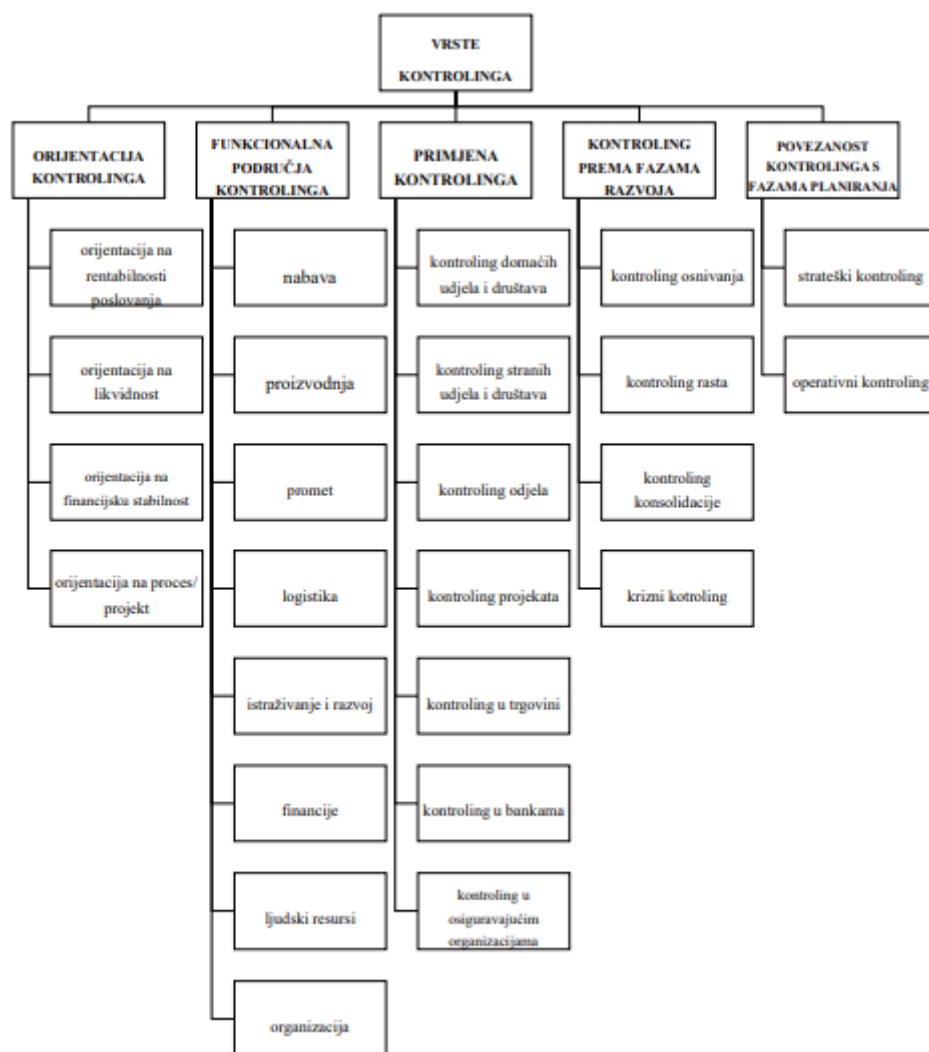
Pristupanje određivanju kakva će biti organizacija kontrolinga u poduzeću će se razlikovati s obzirom na stupanj centralizacije, te tako postoji centralizirani i decentralizirani pristup organizaciji kontrolinga kao poslovne funkcije (Avelini-Holjevac, 2007).(Slika 5.)



Slika 5. Centralizirana i decentralizirana organizacija kontrolinga

Izvor: Horvath, 2006, Prema Luković i Lebefromm, 2009, 15.

Kontroling koji je organiziran kao centralizirani, povezivat će više funkcija u poduzeću, dok će decentralizirana organizacija kontrolinga biti po odjelima ili prema proizvodima i usko će surađivati s kontrolingom prodaje. Kod tržišno orijentiranog menadžmenta decentralizirani kontroling bit će usmjeren na potrebe kupca i vršit će selekciju osobina proizvoda, da bi se proširilo zadovoljavanje potreba kupca. Takvoj koncepciji bit će prilagođen informacijski sustav i sve aktivnosti kontrolinga (Luković i Lebefromm, 2009,13).



Slika 6. Vrste kontrolinga

Izvor: Prema Osmanagić, Bedenik, 2007.

Osmanagić Bedenik (2007) klasificira kontroling prema pet osnovnih kriterija (slika 6). Prema orijentaciji kontrolinga, kontroling se orijentira prema rentabilnosti poslovanja, prema likvidnosti, finansijskoj stabilnosti, prema procesu/projektu. Sljedeća podjela je prema funkcionalnom području kontrolinga, te se dijeli prema nabavi, proizvodnji, prometu, logistici, istraživanju i razvoju, financijama, ljudskim resursima i organizaciji. Postoji i podjela prema primjeni kontrolinga, a odnosi se na kontroling domaćih i stranih udjela i društava, kontroling odjela, kontroling projekta, kontroling u trgovini, kontroling u bankama, kontroling u osiguravajućim organizacijama. Kontroling prema fazama razvoja može biti kontroling osnivanja, kontroling rasta, kontroling konsolidacije, krizni kontroling. Povezanost kontrolinga prema fazama planiranja se odnosi na strateški i operativni kontroling.

2. Kontroler u poduzeću

Uvođenje promjena u poslovanju, stvaralo je i stvarat će uvijek otpor. Kontroling nastaje nesigurnom i složenom okolinom poduzeća, te nastalom potrebom dobivanja nadzora i boljeg upoznavanja unutar poduzeća. Glavni cilj uvođenja kontrolinga mu je u smanjenju nastalih problema kod poslovanja te želje za povećanjem profita poduzeća. Preduvjet za uspješno funkcioniranje kontrolinga u poduzeću su interes i potreba menadžera za stručnom pomoći u radu. Da bi kontroling bio učinkovit, glavna je povratna veza ka menadžeru, pošto kontroling sam za sebe, u smislu funkcioniranja, nema smisao.

Kontroling pretpostavlja i zahtjeva jasno delegiranje ciljeva, odgovornosti i autoriteta te jasno definiranje nositelja odgovornosti. Pošto se uvođenjem kontrolinga događaju značajne promjene u poslovanju, služba kontrolinga mora se uvoditi postupno, upoznavanjem djelatnika s koncepcijom, zadacima i ciljevima kontrolinga i koristima koje se očekuju za poduzeće, a time i za djelatnike.

Kontroling se u poduzeće može uvesti na dva načina (Osmanagić Bedenik, 2007, 228):

- „Pridruživanje novih poslova i zadataka postojećim službama. Prednost ovog načina je uvođenje u tišini i manji otpor zbog većeg prostora prilagodbe. Nedostatak je opasnost da kontroling ostane shvaćen kao dodatak nekoj postojećoj grupi zadataka zbog čega izostaju koristi od njegovog uvođenja.
- Stvaranje samostalne službe kontrolinga. Prednost je osiguranje objektivnosti, nezavisnosti i kontakta s menadžmentom, dok je nedostatak je otpor uvođenju.“

Izbor načina uvođenja kontrolinga odredit će veličina poduzeća, sustav vođenja, vrsta organizacijske strukture, menadžment i stručnost kontrolinga.

Očekivani učinci uvođenja kontrolinga su (Osmanagić Bedenik, 2007, 230):

- „unapređenje menadžmenta poduzeća,
- lakše ostvarivanje vizije i ciljeva,
- uspješno financijsko upravljanje,
- učinkovitije planiranje i ostvarivanje ciljeva,
- povećanje sposobnosti na prilagođivanje i zahtjeve okoline i budućnosti,
- brži razvoj, integracija i bolja iskoristivost informacijskog sustava,

- bolje upravljanje ljudskim potencijalima i razvojem karijere,
- integracija i koordinacija poslovnih jedinica,
- lakše prilagođavanje promjenama,
- učinkovitije planiranje.“

Može se primijetiti da će kontroling biti u doticaju sa skoro svim područjima u poslovanju: menadžmentom, financijama, planiranjem, fleksibilnosti poduzeća, informacijskim sustavom te dotiče također i ljudske potencijale, tijek dokumentacije i izvještaja, hijerarhiju, organizaciju, itd.

2.1. Profil osobe kontrolera

Naziv „kontroler“ koristi se za identifikaciju različitih stručnjaka koji provode analizu podataka i proizvodnju informacija za podršku procesima donošenja odluka. Kontroleri su također povezani sa širom i strateškom funkcijom koja nastoji održati logiku i racionalnost u procesima donošenja odluka. Tehnološki napredak u posljednja četiri desetljeća olakšao je redefiniranje uloge kontrolera iz ranih 1970-ih. To je osoba koja je kvalificirani analitičar i koja se kao razumno precizan prognostičar, zahvaljujući digitaliziranim i integriranim informacijskim sustavima fokusira na analizu i interpretaciju mnoštva informacija iz svih funkcionalnih područja, više nego na mehaničke zadatke prikupljanja podataka i njihove ručne obrade (Chapman i Kihn 2009, 151-169.). Suvremeni menadžer kontrolera smatra partnerom i poslovnim savjetnikom (Baldvinsdottir i sur.. 2009, 858-882.).

Nova pozicija pretpostavlja ne samo olakšavanje informacija za donošenje odluka, već također osigurava korporativni integritet u financijskim, korisničkim, dobavljačkim, okolišnim i regulatornim domenama, oblikovanje i utjecaj na dinamiku poduzeća za planirani učinak i rezultate.

Pojava kontrolera je olakšana dostupnošću podataka i računalnih tehnologija, ali se većinom objašnjava sve većom potrebom za kontrolom i održavanjem dosljednosti odluka, radnji, resursa i ciljeva u promjenjivom poslovnom okruženju. Postojeća literatura opisuje široku lepezu odgovornosti, područja djelovanja i arhetipova povezanih s kontrolerom, ali još nije pružila jasne razlike između arhetipova niti je naznačeno koje vrsta kontrolera bolje odgovaraju danom organizacijskom kontekstu. Glavni cilj kontrolera je implementirati korporativnu strategiju (Kaplan i Norton 2008, 28).

Kaplan i Norton (2008, 28) navode sljedeće definirane generičke odgovornosti kontrolera:

- a) osigurati informacije za potporu donošenju odluka,
- b) pomoći u smanjenju otkrivenih razlika ciljeva pojedinaca u odnosu na cilj poduzeća,
- c) nadzirati korištenje resursa kako bi se zajamčila konkurentnost.

U ovim zadacima, značajna se pažnja posvećuje računovodstvenim i financijskim informacijama kako bi se izradila izvješća za unutrašnje korisnike kao što su menadžeri poduzeća (menadžersko računovodstvo) te za vanjske korisnike, poput dioničara (financijsko računovodstvo). Kontroler također mora razmotriti nefinancijske i kvalitativne mjere za podržavanje donošenja odluka, uz sudjelovanje na različitim organizacijskim razinama u praćenju, savjetovanju, koordinaciji i upravljanju promjenama, kod pretvaranja sustava kontrole upravljanja u funkciju po mjeri za određeni organizacijski kontekst, priliku i vodstvo u određenom trenutku. Kako bi se uloga kontrolera prilagodila, specifičniji zadaci usmjereni su na planiranje, praćenje, izvješćivanje, analizu i tumačenje podataka, procjenu učinka i savjetovanje, prema organizacijskim potrebama i kulturi. U SAD-u je uloga usmjerena više prema financijskom nadzoru, dok u nekim europskim regijama kontroleri nisu nadležni za financijsko računovodstvo ili izvješćivanje. U Francuskoj su kontroleri snažno povezani s proračunom, menadžerskim računovodstvom, statistikom i ekonomskima analizama te dugoročnim planiranjem (Guenther, 2013).

„Uloga je kontrolera uloga promotora struke, moderatora, jer on potiče:

- povezivanje stručnih znanja više različitih funkcionalnih područja
- razumijevanje utjecaja jednog problema ili rješenja na druga područja
- razumijevanje među stručnjacima različitih profila i mišljenja
- suradnju u procesu upravljanja (definiranju ciljeva, planiranju, kontroli, informiranju, organiziranju i upravljanju ljudskim potencijalima) različitih funkcionalnih područja
- izradu više alternativa kao prijedloga rješenja problema
- u relativno kratkom vremenu oblikovanje prijedloga za rješavanje uskih grla
- višedimenzionalno razmišljanje u rješavanju složenih problema“ (Osmanagić, Bedenik, 2002, 16).

2.2. Indikatori učinka kontrolera

U današnjem poslovnom okruženju koje se brzo razvija i stalno se mijenja, kontroleri igraju ključnu ulogu u osiguravanju financijske stabilnosti i uspjeha poduzeća. Kao pojedinci odgovorni za upravljanje i analizu financijskih podataka, ovi su stručnjaci okosnica učinkovitog donošenja poslovnih odluka.

Robert Kaplan i David Norton (2008) predložili su model mjerenja učinka kako bi sustav kontrole upravljanja bio dugoročno orijentiran i višedimenzionalan. Svoj su model nazvali *The Balanced Scorecard*. U početku se model usredotočio na provedbu strategije, ali nakon Kaplanova i Nortonova kasnijeg rada na strateškim mapama i organizaciji usmjerenoj na strategiju, više je pozornosti dano stvarnom procesu razvoja strategije.

Ali što su točno pokazatelji performansi, tj. indikatori ili pokazatelji te zašto su važni za kontrolere? Indikatori su mjerljivi pokazatelji poslovanja, koji kontrolerima omogućuju procjenu financijskog „zdravlja“ i ukupne uspješnosti njihovih poduzeća. Praćenjem i analizom indikatora, kontroleri mogu steći dragocjene uvide u ključna područja poslovanja svojih poduzeća, identificirati potencijalne probleme i na temelju podataka donijeti odluke za poticanje rasta i profitabilnosti.

Ključno je razumjeti ulogu kontrolera u organizaciji. Kontroleri nisu samo osobe koje će analizirati brojke, nego služe i kao strateški partneri menadžmentu i drugim dionicima. Oni su zaduženi za financijsku analizu, identificiraju područja poboljšanja i razvijaju strategije kako bi osigurali dugoročni uspjeh poduzeća.

Kontroleri djeluju kao „čuvari“ financijskih podataka, osiguravajući njihovu točnost i cjelovitost. Oni igraju ključnu ulogu u financijskom izvješćivanju, usklađenosti i upravljanju rizicima, osiguravajući da organizacija djeluje unutar zakonskih i regulatornih okvira.

Bez jasnih pokazatelja učinaka, kontroleri bi se kretali u mraku, bez mogućnosti mjerenja uspjeha i pokretanja smislene promjene. Postavljanje jasnih pokazatelja izvedbe bitno je iz nekoliko razloga (Nilsson, Petri i Westelius 2020, 94):

1. **Usklađivanje ciljeva:** pokazatelji učinka pomažu uskladiti organizacijske ciljeve s pojedinačnim odgovornostima. Oni pružaju jasnoću i fokus, osiguravajući da svi rade prema istim ciljevima.
2. **Vidljivost:** jasni pokazatelji učinka stvaraju transparentnost unutar organizacije. Kontroleri mogu pratiti napredak, identificirati uska grla i odmah rješavati probleme.

3. **Motivacija:** podaci o izvedbi djeluju kao motivatori, potičući pojedince da postignu najbolje što mogu. Kada zaposlenici imaju jasne ciljeve kojima teže, vjerojatnije je da će pokušavati postići više od toga.

Postavljanjem jasnih pokazatelja učinka, kontroleri mogu stvoriti kulturu odgovornosti i učinkovitosti, poboljšavajući ukupnu izvedbu poduzeća. Jedna od glavnih prednosti pokazatelja učinka je mogućnost poticanja odgovornosti. Kada se utvrde specifični pokazatelji, pojedinci su odgovorni za svoj učinak, a menadžeri mogu objektivno procijeniti njihov doprinos. To potiče osjećaj vlasništva i odgovornosti, motivirajući zaposlenike da rade na najvišoj razini (Perez, 2023).

Nadalje, pokazatelji olakšavaju učinkovitost pružajući kontrolerima dragocjene uvide u učinkovitost različitih procesa i sustava. Praćenjem pokazatelja kao što su stope pogrešaka ili korištenje resursa, kontroleri mogu identificirati područja za poboljšanje i implementirati promjene kako bi poboljšali učinkovitost i smanjili gubitke (npr. otpad). Na primjer, analizom pokazatelja obrtaja zaliha, kontroleri mogu prepoznati dijelove zaliha koje se sporo obrću i poduzeti proaktivne mjere za optimizaciju razine zaliha, smanjujući troškove i poboljšavajući protok novca (Perez, 2023).

Nadalje, pokazatelji omogućuju kontrolerima praćenje učinkovitosti mjera kontrole troškova. Analizom pokazatelja kao što je trošak po proizvedenoj jedinici ili trošak po akviziciji kupca, kontroleri mogu prepoznati prilike za pojednostavljenje operacija i smanjenje troškova. Osim toga, pokazatelji pomažu kontrolerima u procjeni učinkovitosti strategija stvaranja prihoda. Prateći pokazatelje kao što su dugotrajna vrijednost kupca, trošak akvizicije kupca ili stope konverzije prodaje, kontroleri mogu procijeniti povrat ulaganja za marketinške kampanje i prodajne inicijative (Perez, 2023).

Nadalje, pokazatelji igraju vitalnu ulogu u upravljanju rizikom. Praćenjem pokazatelja kao što su omjeri likvidnosti, omjeri duga i kapitala ili izloženost kreditnom riziku, kontroleri mogu prepoznati potencijalne financijske rizike i poduzeti odgovarajuće mjere za njihovo ublažavanje.

Zaključno, pokazatelji uspješnosti ključni su alat kontrolera za procjenu financijskog „zdravlja“ i uspješnosti njihovih poduzeća. Postavljanjem jasnih pokazatelja i analizom podataka, kontroleri mogu potaknuti odgovornost, učinkovitost i profitabilnost u cijelom poduzeću.

Da bi se osigurala učinkovitost pokazatelja uspješnosti, treba odabrati „prave“ tj. ispravne pokazatelje. Nisu svi pokazatelji jednaki, a odabir pogrešnih može dovesti do pogrešnih odluka i neučinkovitih ishoda.

Kada je u pitanju odabir ispravnih pokazatelja uspjeha, potrebno je uzeti u obzir nekoliko čimbenika. Ti čimbenici uključuju specifične uloge i odgovornosti kontrolera unutar poduzeća, industriju u kojoj poduzeće posluje te poslovne ciljeve poduzeća.

Identificiranje i odabir odgovarajućeg pokazatelja zahtijeva duboko razumijevanje ključnih funkcija kontrolera i ukupnog strateškog usmjerenja poduzeća. Usklađivanjem pokazatelja, kontroleri mogu učinkovito mjeriti i procijeniti i svoju izvedbu pa prije određivanja odgovarajućeg pokazatelja, kontroleri moraju razmotriti svoje specifične uloge i odgovornosti unutar organizacije (Perez, 2023).

Podaci kao što su rast prihoda, profitne marže i povrat ulaganja uobičajeni su pokazatelji učinka za kontrolere. Ovi pokazatelji daju uvid u financijski učinak i profitabilnost organizacije, omogućujući kontrolerima da procijene uspjeh svojih financijskih strategija.

Uz ove financijske pokazatelje, financijski kontroleri također mogu uzeti u obzir pokazatelje koje se odnose na kontrolu troškova, pridržavanje proračuna i financijsko predviđanje. Ovi pokazatelji pomažu kontrolerima u praćenju i upravljanju financijskim „zdravljem“ poduzeća, osiguravajući da ostane na pravom putu za postizanje financijskih ciljeva.

Dok su financijski pokazatelji ključni, jednako je važno da kontroleri uzmu u obzir nefinancijske operativne pokazatelje. Takvi pokazatelji daju uvid u nefinancijske aspekte poslovanja, kao što su učinkovitost proizvodnje, zadovoljstvo kupaca i kontrola kvalitete.

Kontroleri mogu analizirati pokazatelje kao što su promet zaliha, vrijeme proizvodnog ciklusa ili vrijeme rješavanja pritužbi kupaca kako bi procijenili operativnu učinkovitost i identificirali područja za poboljšanje. Praćenjem ovih pokazatelja, kontroleri mogu identificirati uska grla u proizvodnom procesu, poboljšati zadovoljstvo kupaca i osigurati da organizacija isporučuje proizvode ili usluge visoke kvalitete (Osmanagić Bedenik, 2007, 72).

Kako bi stekli sveobuhvatno razumijevanje rezultata poduzeća, kontroleri moraju uravnotežiti *leading* i *leaning* pokazatelje. *Leading* pokazatelji su pokazatelji koji gledaju u budućnost i pomažu u predviđanju budućeg učinka, dok *leaning* pokazatelji daju uvid u dosadašnje poslovanje. Na primjer, ankete o zadovoljstvu kupaca mogu se smatrati *leading* pokazateljima jer daju uvid u raspoloženje kupaca i potencijalnu buduću prodaju. S druge strane, rast prihoda može se smatrati *leaning* pokazateljem, jer odražava dosadašnji učinak.

Analizom *leading* i *leaning* pokazatelja, kontroleri mogu donositi informirane odluke i poduzeti proaktivne mjere za poticanje budućeg uspjeha (Xu, 2024).

Za kontrolore je važno uspostaviti ravnotežu između *leading* i *leaning* pokazatelja kako bi osigurali holistički pogled na izvedbu poduzeća. Uzimajući u obzir obje vrste pokazatelja, kontroleri mogu identificirati trendove, predvidjeti potencijalne probleme i poduzeti odgovarajuće radnje za postizanje željenih rezultata (Xu, 2024).

3. Operativni kontroling

„Operativni kontroling ima vremenski definirane ciljeve (kratkoročne), temelji se na pretežno internim informacijama i postojećim resursima, a služi za interno upravljanje poslovanjem“ (Avelini Holjevac, 1998, 16).

Operativni kontroling podrazumijeva stručnu podršku menadžmentu da bi se povećala efikasnost poslovanja. Temeljna zadaća mu je pružanje stručne podrške menadžmentu za podizanje razine korištenja potencijala poduzeća, u što spada rentabilnost, ekonomičnost, očuvanje supstancije i likvidnosti te usklađeno korištenje instrumenata operativnog upravljanja. Služi se instrumentima u obliku usporednog obračuna troškova, računa doprinosa pokrića, scoring-modelima, investicijskim proračunom, operativnim proračunom, obračunskim cijenama, itd., informiranjem (izvještavanjem i operativnim informiranjem, ABC-analizom, pokazateljima i sustavom pokazatelja), organiziranjem (operativnim usklađivanjem organizacijskog procesa i ustrojstva) i upravljanjem ljudskim potencijalima (usklađivanjem sustava nagrađivanja sa sustavom daljnjeg obrazovanja, oblikovanjem karijere i strukturiranjem rada). Temeljni mu je cilj u poticanju pasivnog prilagođavanja promjenama okoline, u smislu prilagodbe utjecaja na unutarnje činitelje. Usmjeren je na ovladive i mjerljive pojave i procese u poslovanju (Osmanagić, Bedenik, 2004, 234).

Na primjer, u hotelijerstvu se rade dnevna, tjedna i mjesečna izvješća za direktore hotela. Za hotelska dnevna izvješća karakteristično je da prikazuju poslovne rezultate, omogućujući pritom usporedbu s planiranim pokazateljima i onima iz prethodnih razdoblja, najčešće prošle godine. Ove usporedbe menadžerima mogu poslužiti za prognozu poslovnih aktivnosti i daljnji razvoj kompanije. Dnevno izvješće sadrži pregled prihoda ostvarenih u hotelu tijekom prethodnog dana po različitim organizacijskim jedinicama. Uz prikaz prihoda, ono omogućuje i izračun prosječne potrošnje hrane ili pića po gostu ili po noćenju. Troškove je teže pratiti na

dnevnoj razini zbog njihove promjenjive prirode, no ovakva izvješća omogućuju praćenje najvećeg troška hotela – troška radne snage, odnosno broja utrošenih radnih sati. Pomnožimo li taj broj s prosječnom satnicom zaposlenika, dobijamo dnevni trošak radne snage. Dnevno izvješće također prati broj noćenja i utrošene radne sate, što menadžeru hotela omogućava izračun dnevne produktivnosti rada i njenu usporedbu s produktivnošću prethodne godine ili s planiranim ciljevima. Na ovaj način, dnevno izvješće pomaže u boljem upravljanju najznačajnijim troškom u hotelskom poslovanju – troškom radne snage.

Dnevno izvješće služi i za izračun prosječne ostvarene cijene po segmentima gostiju – kanalima prodaje, te usporedbu s proteklom godinom, čime se može pratiti uspješnost prodaje po pojedinim kanalima, kako bi se mogle poduzeti korektivne mjere. Prošireno dnevno izvješće daje hotelskom menadžeru uvid i u druge segmente, primjerice izvore plaćanja i slično.

Tjedno izvješće daje širu sliku rezultata poslovanja, a samim time i mogućnost donošenja boljih odluka koje će dodatno poboljšati poslovanje. Ako se na primjer u ovakvom izvješću utvrdi odstupanje u odnosu na planirane veličine (budžet), kao prve smjernice hotelskim menadžerima u njihovom poslovanju, u smislu odstupanja utroška previše sati u odnosu na plan (budžet), slijedi analiza utrošenih sati po odjelima, kako bi se utvrdilo gdje je došlo do odstupanja. Nakon analize i utvrđivanja mjesta gdje je došlo do odstupanja, odnosno u kojem odjelu, hotelski menadžer poduzima korektivne mjere, s ciljem da se odstupanje korigira i pokazatelje dovede na razinu planskih veličina.

Kontroling pruža značajnu podršku hotelskim menadžerima pri zapošljavanju zaposlenika i praćenju njihove učinkovitosti, kako po pojedinim odjelima tako i na ukupnoj razini. Prošireno tjedno izvješće može uključivati kumulativne rezultate za tekući mjesec ili godinu, uz usporedbu s planiranim ciljevima i rezultatima prethodne godine. To je dodatni alat koji pomaže menadžerima u donošenju poslovnih odluka i pronalaženju načina za povećanje efikasnosti poslovanja hotela. Većina hotelskih menadžera dobro poznaje objekte kojima upravlja te koliki su uobičajeni normativi za rad i druge troškove koji su dio svakodnevnog poslovanja. Ipak, kontroling pruža dodatnu podršku koja im daje sigurnost u donošenju odluka. Mjesečna izvješća obuhvaćaju stavke iz dnevnih i tjednih izvješća, uz dodatak troškovnih elemenata, pružajući menadžerima pregled poslovanja hotela za određeni mjesec. Pregled troškova omogućava uvid u stanje u usporedbi s planom, uz napomenu da se prilikom analize izvješća treba obratiti pažnja na dinamiku primitaka računa u odnosu na stvarne troškove nastale u hotelu. Na temelju podataka iz izvješća, moguće je vidjeti mjesečni operativni prihod te udio dobiti u ukupnom prihodu. Mjesečno izvješće također omogućuje dublju analizu u slučaju uočenih odstupanja ili neusklađenosti rezultata. U takvim situacijama može se provesti

dodatna analiza po troškovnim centrima ili operativnim jedinicama, pri čemu se svaki troškovni centar može zasebno razmotriti.

U smislu upravljanja poslovnim rezultatima operativno upravljanje je sastavni dio strategijskoga upravljanja poslovanja poduzeća, a obuhvaća direktno upravljanje poslovnim rezultatom u skladu sa zadacima definiranim godišnjim planovima poslovanja, koji se po potrebi razrađuju za kraće vremenske jedinice (polugodišnje, tromjesečno, mjesečno, tjedno i dnevno), odnosno, po pojedinim organizacijskim cjelinama unutar poduzeća (odjeljenja, profitni centri, centri odgovornosti). Poslovni rezultati se trebaju periodično mjeriti, jer se samo tako može njima upravljati. Pretpostavka je ostvarenju zadataka upravljanja pouzetcima u smislu ostvarenja ciljeva i maksimalnog profita (Avelini Holjevac, 1998, 17).

Kontroling se temelji na konceptu upravljanja poduzećem u sadašnjosti i budućnosti, odnosno, na operativnom i strategijskom upravljanju poduzećem. Za efikasnost je operativnoga upravljanja poslovnim rezultatima važno to što sadrži tri vrste upravljačke kontrole: prethodnu, tekuću i naknadnu.

Prethodna se upravljačka kontrola rezultata usredotočuje na sprječavanje odstupanja u kvaliteti i kvantiteti resursa korištenih u poslovanju. Ona uključuje sve menadžerske napore za sprečavanje odstupanja aktualnih od planiranih rezultata. Prethodna (preliminarna) upravljačka kontrola poslovnih rezultata predstavlja zapravo preventivnu analizu koja treba pripremiti sve informacije nužne za izradu realnoga plana poslovnoga rezultata i standarda. Svrha je te analize osigurati planiranje poslovnoga rezultata koji se može realizirati u danim uvjetima, pri čemu se polazi od optimalnoga korištenja raspoloživih resursa.

Tekuća upravljačka kontrola obuhvaća operacije, kako bi se osiguralo njihovo ostvarenje. U operativnom upravljanju poslovnim rezultatom analiza se fokusira na praćenje trenutnog ostvarenja poslovnih rezultata u usporedbi s operativnim planom (dnevnim, tjednim, mjesečnim, tromjesečnim, polugodišnjim i godišnjim) ili standardima. Ova analiza ukazuje na odstupanja i zahtijeva detaljnije ispitivanje uzroka u slučajevima značajnijih negativnih odstupanja, a njeni rezultati služe kao temelj za predlaganje mjera koje treba poduzeti kako bi se ta odstupanja otklonila u postojećim okolnostima. Na menadžerima je odgovornost da donesu odgovarajuće odluke u vezi s korištenjem resursa i poslovnim uvjetima ili izmjenama (rebalansom) plana, odnosno ciljanih poslovnih rezultata.

Naknadna se upravljačka kontrola usredotočuje na već gotove, postignute rezultate. Radi se zapravo o naknadnoj i korektivnoj analizi koja treba utvrditi jesu li ostvareni rezultati sukladni željenima (planiranima ili standardima). Zadatak je korektivne analize utvrditi uzroke odstupanja (odstupanja u korištenju resursa i neefikasne aktivnosti) i poslužiti kao jedan od

temelja za planiranje budućih poslovnih rezultata (analiza stanja i analiza razvoja), te za korekciju ili uvođenje novih standarda (resursa i aktivnosti). To je zapravo proces ocjenjivanja poslovnih rezultata unatragno (*Feedback Control*), odnosno, ocjenjivanje onoga što se napravilo u odnosu na ono što se moglo napraviti, kao temelj za određivanje budućih ciljeva i aktivnosti (Avelini Holjevac, 1998, 20).

Tri tipa metode upravljačke kontrole najbolje ilustriraju sadržaj i zadatak kontrolinga: povezivanje koordinacije i usklađivanje resursa, procesa i rezultata tih procesa uz korištenje odgovarajućih metoda.

„Operativna upravljačka kontrola treba osigurati, uvjete za upravljanje poslovnim rezultatom, a to su:

- plan (budžet)
- standardi
- kontrola i analiza odstupanja od plana i standarda
- operativno izvještavanje (informiranje) za donošenje taktičkih, operativnih i korektivnih poslovnih odluka“ (Avelini Holjevac, 1998, 21).

3.1. Zadatak, cilj i postupak analize poslovanja

„Analiza poslovanja čini, po svom zadatku i sadržaju, temelj menadžerske ili upravljačke kontrole ili kontrolinga. (...) Ekonomska je analiza poslovanja, ili poslovna analiza (*business analysis*), zasebna i specifična ekonomska disciplina čiji je objekt istraživanja poslovanje poduzeća, pa prema tome spada u mikroekonomske discipline, a čini jednu od pojedinačnih znanosti o ekonomiji poduzeća.“ (Avelini Holjevac 1998, 23).

„Zadaci ekonomske analize poslovanja poduzeća uvjetovani zahtjevima upravljanja i metodološkom prirodom ekonomske analize poslovanja poduzeća iz čega proizlazi da ekonomska analiza poslovanja ima sljedeće zadatke:

1. Spoznati ukupnost potencijala poduzeća, odnosno omogućiti spoznaju šansi i rizika u okruženju, te slabosti i jakih strana u poduzeću;

2. Cjelovito spoznati, tj. izlučiti i dijagnosticirati relevantne upravljačke probleme postojećeg stanja (položaja) poduzeća, te omogućiti:

- izvor efektne strategije za očuvanje ili jačanje konkurencijske sposobnosti i

- postavljanje strategiji sukladnih operativnih zadataka i njihovo efikasno izvršavanje;

3. Stvarati podloge za efektno strategijsko i efikasno operativno upravljanje, te u tu svrhu:

- utvrditi izvore i pravila pripreme empirijskog materijala kao analitičkih podloga, bilo da se radi o analitičkim shemama bilance, računa uspjeha, iskazu promjena financijskih pozicija, bilanci tokova ili da se radi o brojnim drugim (neračunovodstvenim ili nefinancijskim) i danas sve značajnijim izvorima i podacima,
- formalizirati relevantne odnose u empirijskoj shemi poduzeća i eksplicirati optimume, odnosno utvrditi standarde, norme, normative i slične vrijednosti, kao osnovu za postavljanje i praćenje poslovanja i verifikaciju rezultata analize,
- pratiti ostvarenje strategijskih ciljeva i izvršavanje operativnim planom postavljenih zadataka, te konstatirati devijacije i objasniti njihove uzroke,
- predlagati korektivne mjere, te menadžmentu omogućiti argumentirani izbor korektivnih mjera,
- razvijati organizaciju i metode analize, te pravila prezentiranja rezultata analize;

4. Sukladno svojoj metodološkoj naravi i tvrdnji, temeljenoj na poduzetništvu, intrapoduzetništvu i inovativnosti, inicirati promjene i kontinuirano poboljšanje efektivnosti i efikasnosti (Tintor, 1992, 40).“

Zadatak ekonomske analize poslovanja ili poslovne analize uključuje ocjenu boniteta poslovanja i davanje prijedloga mjera za povećanje efektivnosti i efikasnosti poslovanja. Ovaj zadatak ističe važnost ekonomskog koncepta koji se temelji na poboljšanju kvalitete ekonomije kroz povećanje racionalnosti poslovanja, s ciljem dugoročne maksimizacije profita, koji je osnovni cilj svakog poduzeća.

„Istraživanjem se poslovanja utvrđuju faktori koji utječu na poslovanje, smjer djelovanja pojedinoga faktora (pozitivni ili negativni) i intenzitet djelovanja (manji, srednji, veliki). To je podloga za predlaganje mjera, kojima se umanjuje ili eliminira utjecaj faktora s negativnim djelovanjem, odnosno, stimulira i povećava utjecaj faktora s pozitivnim djelovanjem, u namjeri podizanja razine racionalnosti poslovanja i povećanja uspješnosti poslovanja. U vrijeme gospodarskih poremećaja i kriza, istraživanje unutrašnjih rezervi postaje temeljnim zadatkom ekonomske analize poslovanja.“ (Avelini Holjevac 1998, 26)

Kod analize poslovanja posebno su prikladne financijske analize, jer će dati informacije o financijskom stanju, likvidnosti, zaduženosti, odnosima pasive i aktive, uspješnosti poslovanja te predstavljaju podlogu za odlučivanje za predstojeća razdoblja.

„Financijsko stanje i uspješnost poslovanja odraz su adekvatnosti odluka o investicijama, poslovanju i financiranju. Zato se financijsko stanje u kontekstu donošenja tih odluka može promatrati kao kumulativni rezultat investicijskih i financijskih odluka, a uspješnost poslovanja s pomoću neto učinka poslovanja (dobiti ili gubitka) u određenom razdoblju prema utjecaju na vlasničku glavnica“ (Tintor, 2014, 42).

Analiza je sastavni dio procesa planiranja i upravljanja, dati će povratne informacije i ukazati na manjkavost planova i/ili odluka. Predstavlja alat informiranja. Bavi se analizom učinkovitosti poslovanja analizom financijskog stanja poduzeća, ta analizom tokova i promjena strukture i količine kapitala. Promjene nastaju interakcijom poduzeća s okruženjem poslovanja, ali nastaju i kao izravne posljedice odluka vodstva u smislu financija. Rezultati analize se interpretiraju tako da su razumljivi i korisni krajnjem korisniku, u cilju pospješivanja određenih segmenata poslovanja poduzeća ili njegovog upravljanja. Oni su podloga za planiranje i donošenje odluka, kao i bolje upravljanje dodijeljenim resursima. Sama analiza izvješća vrši se raščlambom predmeta istraživanja, dobiva se struktura, kao kvalitativan sustav predmeta istraživanja, kao i od usporedbe većinom kvantitativnih odnosa, za uočavanje tendencija razvoja.

„Navedeno podrazumijeva postojanje minimalno dva elementa za usporedbu. Također, moguća je usporedba sa standardnim odnosno referentnim vrijednostima. U procesu analize financijskih izvještaja moguće se koristiti nizom različitih postupaka prema koji su utemeljeni na raščlanjivanju i uspoređivanju. Temeljna sredstva i postupci koji se rabe u analizi financijskih izvještaja su komparativni financijski izvještaji, strukturni financijski izvještaji i financijski pokazatelji koji nam pojedinačno ili kao sustav pružaju temeljne informacije za poslovno odlučivanje“ (Bašić, 2023, 17-18).

Cilj je svake analize poslovanja povećati efektivnost i efikasnost poslovanja.

„Svoj zadatak i cilj ekonomska analiza ostvaruje (Avelini Holjevac 1998, 26):

1. postupkom dijagnosticiranja poslovnoga poremećaja
2. informiranjem o uzrocima i posljedicama poremećaja
3. postupkom pripreme poslovne odluke.“

„Dijagnozom poslovanja hotelskoga poduzeća utvrđuju se jake i slabe strane poslovanja i upozorava se na poremećaje i mogućnost krize. Za uspjeh je hotelskoga poduzeća posebno važno pravovremeno otkrivanje slabih mjesta u poslovanju, odnosno, poslovnoga poremećaja.

Nakon dijagnoze poremećaja("bolesti") potrebno je utvrditi uzrok, te predložiti određene poslovne mjere("lijek") za otklanjanje poremećaja. Nakon poduzetih poslovnih mjera("terapije") slijedi kontrola novoga stanja. (...) Analitičar mora znati prepoznati i identificirati poslovni poremećaj što prije, a instrumenti kojima se pritom služi su: informacije o poslovanju, poslovni pokazatelji-indikatori i normala. (...) Dijagnozom se poduzeća nastoji izvršiti brza i metodična analiza, i to najprije strateška analiza (proizvoda, tržišta, konkurencije i tehnologije), a nakon toga i analiza poslovanja (organizacije, informacijskog sustava, financijskog sustava, nenormalnih događaja), kako bi onima koji odlučuju dao neutralan iskaz situacije i kako bi ih se uputilo na mogućnosti za uspjeh i izlaz iz poteškoća. Iz navedenoga jasno proizlazi da se dijagnoza poslovanja poduzeća temelji na analizi okruženja poduzeća i analizi poslovanja poduzeća i da iz njih proizlazi. Prva analiza treba dati odgovor na pitanje: Proizvodi li poduzeće ono što tržište traži, a druga analiza na pitanje: Proizvodi li se racionalno?“(Avelini Holjevac 1998, 26-27).

3.2. Analiza poslovanja i poslovno odlučivanje

„Postupak analize poslovanja usko je povezan s donošenjem poslovnih odluka, jer se analizom pripremaju određene odluke, a na temelju sređivanja prikupljenih informacija o relevantnim činjenicama za neku pojavu, koja je objekt analize, donosi se sud o pojavi, daje se potom dijagnoza i predlaže alternativa u obliku mjera, rješenja, donošenja odluke. „Na osnovu cilja bit će određena organizacija i način provođenja analize, definirat će se njen zadatak, da bi se cilj konkretizirao. Istraživanja i analiza se podrazumijevaju kao najučinkovitija tehnika izbora za donošenje odluka, “ (Wehrich i Koontz 1994, 205).

„Potreba za vršenjem analize poslovanja javlja se ako poduzeće treba donijeti ocjenu o svom poslovanju uz donošenje odgovarajućih poslovnih odluka: otkrivanje mjesta i uzroka evidentiranog gubitka, kod pronalaženja načina za racionalizaciju dotadašnjeg načina rada (nepotrebne aktivnosti, preskupi proizvod ili usluga), kod ocjene kvalitete sustava informiranja ili praćenja poslovanja, kod potrebe za povećanjem profitabilnosti pojedinih usluga ili proizvoda, kod određivanja strateških pravaca daljnjeg razvoja, kod reorganizacije, ali uvijek ako se trebaju realizirati važnije odluke za unaprjeđenje postojećeg stanja te određivanja smjera u kojem treba ići za budući razvoj poduzeća“ (Avelini Holjevac, 1998, 28).

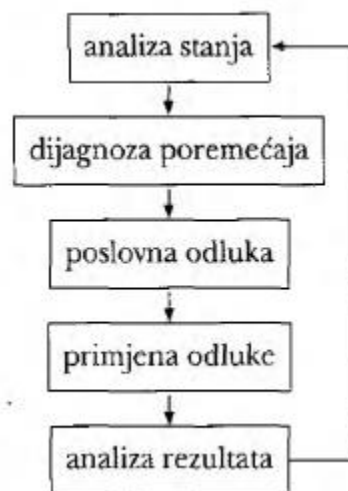
Kvaliteta upravljanja proizlazi iz strateškoga upravljanja i predviđanja događaja važnih za poslovanje poduzeća, kao i efikasnog operativnoga upravljanja. Instrument je takova upravljanja strateška i operativna analiza.

Kod upravljanja poduzećem, donose se poslovne odluke, gdje se prepoznaje povezanost poslovne odluke i ekonomske analize, ostvarene u fazi pripremanja odluke i u fazi njene kontrole u smislu provođenja. Time je ekonomska analiza instrument koji će donositeljima poslovnih odluka olakšati njihovo donošenje uz povećanje efikasnosti kod upravljanja poduzećem. Analitičar će usmjeravati poslovne aktivnosti i odluke, ali neće sudjelovati u njima.

„U fazi pripreme odluke, glede predmeta ili problema o kojem treba donijeti poslovnu odluku, analitičar mora obaviti sljedeće zadatke:

1. prikupiti sve podatke i informacije (unutar i izvan poduzeća)
2. obraditi podatke pomoću metoda analize i drugih metoda
3. napraviti kvantitativnu i kvalitativnu analizu
4. formirati sud ili dijagnozu i dati prijedlog (2-3 varijante u važnim slučajevima) za rješavanja problema
5. kontrolirati efekte poduzetih mjera“ (Avelini Holjevac, 1998, 29-30).

Faze analitičkog postupka kod donošenja odluka prikazane su sljedećom shemom.



Slika 7. Faze analitičkog postupka kod donošenja odluke

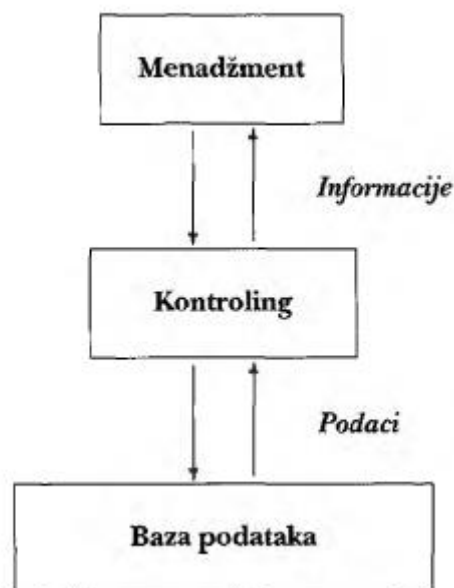
Izvor: Avelini Holjevac, 1998, 32.

„Za donošenje poslovnih odluka menadžeri se služe podacima i informacijama koje dobivaju iz sustava informiranja, uz manju ili veću analitičku obradu. Analitičar pretvara bruto informacije (podatke) u upotrebljive upravljačke informacije, a pritom se ne smiju zanemariti podaci i informacije radnika i suradnika zaposlenih u poduzeću u razgovoru s kojima će

menadžer ili analitičar lakše i brže utvrditi slaba mjesta, odnosno, nenormalnosti u poslovanju, i time ubrzati analitički procesi donošenje odluka. Svaka se odluka mora temeljiti na utvrđenim činjenicama. Ovisno o vrsti odluke, obradu podataka i informacija obavlja ili sam menadžer ili analitičar. Pripremu za operativnu odluku obično obavlja sam menadžer, dok bi složeniju pripremu za donošenje taktičkih i strateških odluka trebali obavljati stručnjaci i analitičari (koji pripremaju tzv. dosje, tj. sve potrebne informacije o predmetu odlučivanja)“ (Avelini Holjevac, 1998, 31).

U procesu odlučivanja analiza je nezaobilazan instrument i servis menadžmenta. Sustav informiranja i izvještavanja treba zadovoljiti nekoliko zahtjeva:

- treba biti u funkciji upravljanja
- treba sistematizirati spoznaje o ostvarenju poslovnih ciljeva poduzeća
- brzina informiranja ima prioritet pred apsolutnom točnosti informacija (Avelini Holjevac, 1998:32).



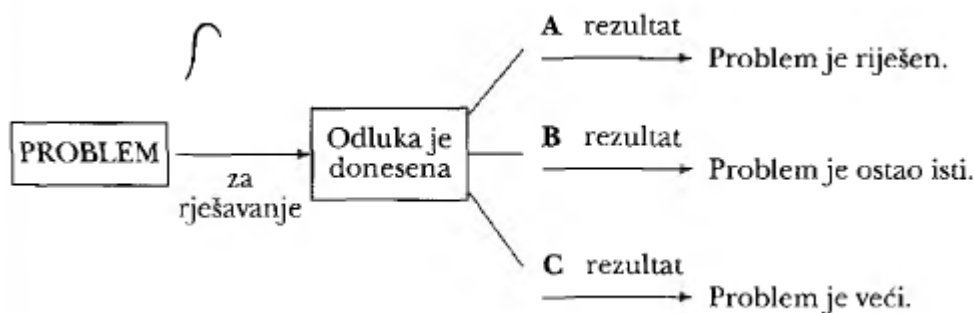
Slika 8. Informacijska veza kontrolinga i menadžmenta

Izvor: Avelini Holjevac, 1998: str. 32.

Menadžment će od kontrolinga tražiti potrebne informacije za potrebe odlučivanja. Informacije se trebaju odnositi na podatke nabave, proizvodnje, prodaje, dok će analitičar/kontroler upravljanja tražiti i obrađivati podatke, da bi ih analizom pretvorio u upotrebljive informacije/pokazatelje za potrebe donošenja odluka. Potom se izvješće dostavlja menadžmentu (slika 7).

„Donošenje odluke i njezino izvršenje moraju slijediti odmah po dobivanju svih potrebnih informacija, odnosno, nakon izvršene analize. Neizvršenje odluke povećava poremećaj i poslovni rizik jer se mogu izmijeniti činjenice na kojima se temeljila odluka, pa će izostati očekivani rezultati, eliminiranje negativnih posljedica poremećaja. Najveći se problem javlja u sferi provođenja odluke u kojoj se iskazuju kvalitete menadžera: smisao za planiranje, kontrolu, animiranje radnika, organizaciju i stvaranje dobre atmosfere. Naknadnom je kontrolom ili analizom stanja potrebno provjeriti i ocijeniti pravovaljanost odluke i kvalitetu njezine realizacije (povratna veza). Važno je donesenu odluku provesti, tj. nikada je ne mijenjati jer je najgore ne poduzeti ništa. No, loša odluka znači i nepotpuno rješenje problema i traži ponovljeni postupak rješavanja poremećaja do njegova potpunoga otklanjanja“ (Avelini Holjevac, 1998, 33).

Odnos i povezanost kvalitete pripreme i kvalitete odluke grafički je prikazan na sljedećoj slici 9.



Slika 9. Odnos i povezanost kvalitete pripreme i kvalitete odluke

Izvor: Avelini Holjevac, 1998: str. 32.

Izvještavanje u kontrolingu odnosi se na proces pružanja informacija upravljačkim odlukama kroz financijsko planiranje, analizu, računovodstvo, budžetiranje i kontroling. Ono uključuje generiranje podataka relevantnih za odlučivanje pročišćavanjem generičkih informacija u stvarnom vremenu kako bi se olakšalo donošenje kritičnih odluka, posebno u vremenski osjetljivim scenarijima.

„Vrsta i vrijeme donošenja izvješća ovisit će o veličini poduzeća, njihovoj složenosti i dinamičnosti poslovanja, koliko ima menadžera, kakva je organizacija upravljanja i poslovanja. Pri tome, bez obzira na vrstu izvješća (informativno, istraživačko, kontrolno) bitno je da su kvalitetno i pravovremeno urađena, uz omogućivanje kvalitetnog upravljanja.

Pismeni oblik analize treba se sastojati od sljedećih poglavlja:

1. uvod (predmet i cilj analize, metode istraživanja i korišteni izvori podataka),
2. analiza u užem smislu (analiza stanja, obrada podataka: grafikoni, tablice, rezultati obrade: odstupanje, uzroci i posljedice),
3. zaključak (dijagnoza stanja, tj. utvrđene slabe i jake strane, karakter poremećaja),
4. prijedlozi (prijedlog mjera za otklanjanje poremećaja, mjere za poboljšanje poslovanja)“ (Avelini Holjevac, 1998, 34).

4. Strateški kontroling

Strateški kontroling ima ulogu pružanja stručne podrške menadžmentu, dok mu je cilj povećanje nivoa uspješnosti poslovanja. Usmjerava se na izgradnju potencijala budućeg uspjeha poduzeća, jačanja njegove vitalnosti, s poboljšanjem izgleda poduzeća za trajni uspjeh. Osim pružanja stručne podrške, bavi se pitanjima potrebe izlaska novog proizvoda, ulaska na nova tržišta, postojanje rizika i prilika u budućem poslovanju, potrebe uvođenja inovacija, novih investicijskih ulaganja i slično.

Također pomaže kod oblikovanja misije, vizije, ciljeva i strategija poduzeća za njegov trajni uspjeh. Smisao mu je u aktivnom prilagođavanju s utjecanjem na vanjske činitelje poslovanja i prilagodbe okoline poduzeću i njegovom poslovanju (Osmanagić Bedenik i Lalović 2007).

„Strateški kontroling ima težište u dugoročnim (vremenski otvorenim), egzistencijalnim ciljevima poduzeća, odnosno, na procjenjivanju budućeg razvoja i trendova, tj. budućih rezultata, potencijala i rizika u poslovanju, a temelji se na stratejskim, pretežno vanjskim informacijama (iz okruženja)“ (Avelini Holjevac, 1998, 16).

„Osnovni instrumenti strateškog kontrolinga jesu instrumenti strateškog planiranja (stratejski čimbenici uspjeha, koncept krivulje iskustva, životni vijek proizvoda, SWOT analize, stratejska bilanca, portfolio analize, stratejski proračun, itd.), kontrole (stratejska kontrola, benchmarking), informiranja (tihan signali, stratejski radar), organiziranja (oblikovanje organizacijskog procesa i ustrojstva sukladno poslovnoj strategiji) te upravljanja

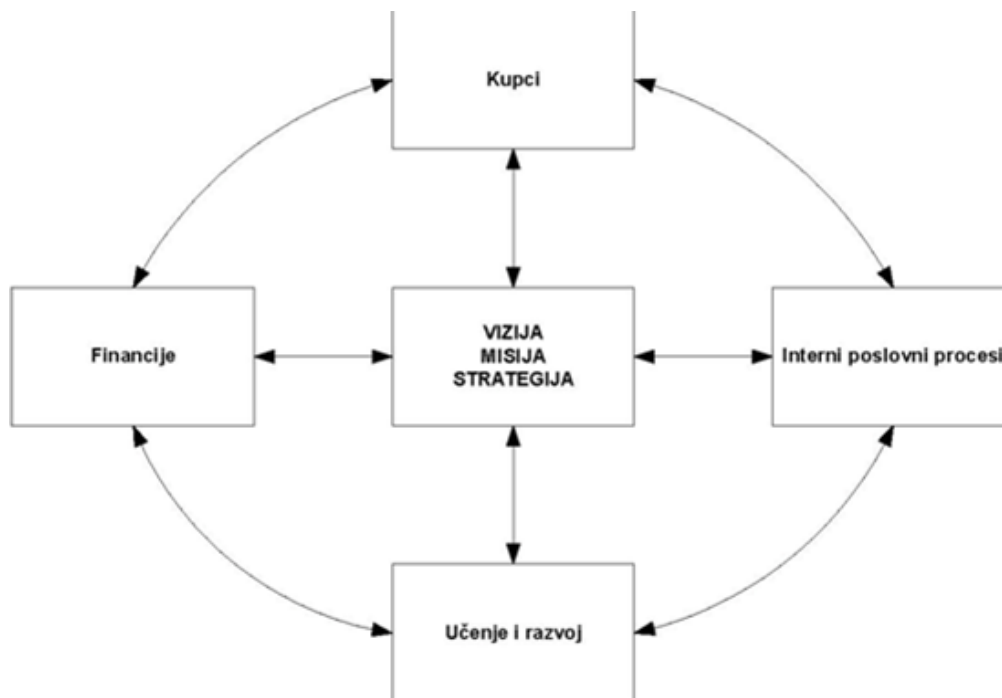
ljudskim potencijalima (izvođenje strategije upravljanja ljudskim potencijalima iz poslovne strategije poduzeća)“ (Osmanagić-Bedenik i Ivezić 2006, 343).

Balanced Scorecard (BSC) je jedan od novijih i najčešće korištenih instrumenata strateškog kontrolinga. Sredinom 1980-ih Robert Kaplan je s Thomasom Johnsonom u knjizi *The Rise and Fall of Management Accounting* (1987) kritizirao tradicionalnu kontrolu upravljanja. Između ostalog, kritizirali su jednostranu financijsku usmjerenost tvrtki u njihovim sustavima kontrole upravljanja. Ne zadovoljavajući se pukim ukazivanjem na problem, Kaplan je, radeći između ostalih, s Davidom Nortonom, ponudio niz rješenja za probleme o kojima se govori u knjizi *Relevance Lost* (1991). Kaplan i Norton predložili su da bi se problem s previše jednostranim financijskim fokusom u procesima planiranja i praćenja mogao riješiti uravnoteženijim izvješćem o poslovanju. U takvom izvješću kojeg su nazvali *Balanced Scorecard* (BSC, uravnotežena tablica rezultata), organizacija bi mogla vidjeti je li postigla svoje ciljeve (Kaplan i Norton 1992).

BSC prikazuje unutarnje i vanjske rezultate organizacije iz sljedeće četiri perspektive: financijska perspektiva, perspektiva kupaca, perspektiva internih poslovnih procesa i perspektiva učenja i rasta (tj. razvoja). Rezultat je uravnotežen sustav upravljanja, kako u vremenu (jučer–danas–sutra), tako i u prostoru (unutarnji–vanjski). Koncept uravnotežene tablice rezultata imao je trenutačni i značajan učinak. Kaplan i Norton razradili su konceptualni okvir i predstavili razne primjere korištenja BSC-a u različitim organizacijama (Kaplan i Norton 1992., 71).

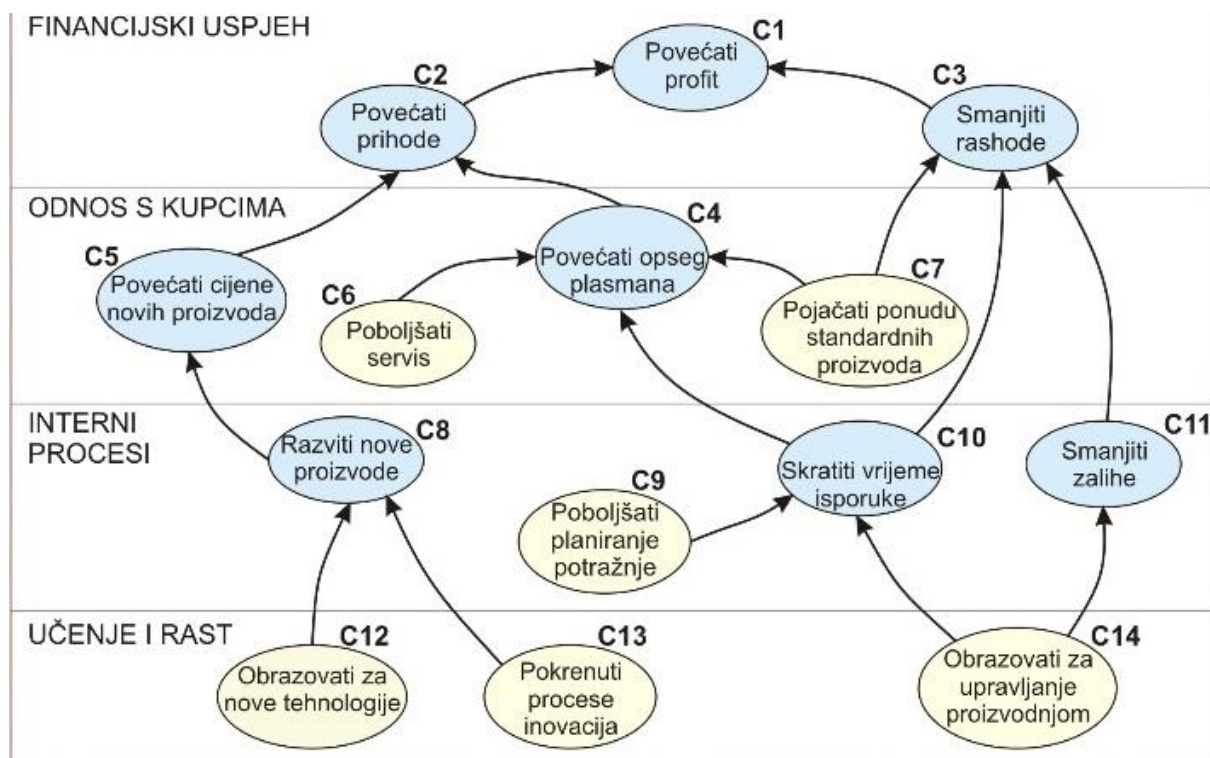
Kada su Kaplan i Norton u svom djelu *The Balanced Scorecard—Measures That Drive Performance* (1992) predstavili svoju ideju o strateškoj mapi, njihova je ambicija bila uvesti format koji bi olakšao opis i dijalog o tome što je najvažnije u strategiji, kao i kako olakšati prijevod toga u relevantne pokazatelje uspješnosti u upravljanju. Strateška mapa je grafička ilustracija, često dopunjena kratkim tekstovima objašnjenja koji se odnose na središnje koncepte u strategiji. Područja i aktivnosti s kojima organizacija mora raditi kako bi postigla svoje ciljeve strukturirani su i opisani prema četiri perspektive BSC-a. Strateška mapa obično predstavlja ta područja i aktivnosti kao grafičke simbole (ponekad kao jednostavne ovalne oblike, ponekad s ambicioznijim idiomima). Za razliku od tekstualnog dokumenta, ove grafičke ilustracije ne treba čitati linearno u određenom smjeru. Kartu je jednako lako čitati odozgo

prema dolje kao i odozdo prema gore. Narativ može započeti s financijskim ciljevima, nastavljajući se opisom puta do tih ciljeva (odozgo prema dolje). Ili narativ može započeti razvojnim aktivnostima organizacije koje će utjecati na interne poslovne procese koji će stvoriti vrijednost za klijente, što će zauzvrat dovesti do pozitivnih financijskih rezultata u dugom roku (odozdo prema gore). Kada se strateške karte budu koristile kao alat za dijalog, potrebno je zapamtiti neke važne aspekte. Prvo, kartu ne treba smatrati čistom transkripcijom strategije. Naprotiv, to je vlastiti komunikacijski uređaj i treba ga kreirati imajući to na umu. Drugo, odnose u strateškim mapama ne treba smatrati "pravim" pokazateljima uzročno-posljedičnih veza. Umjesto toga, oni mogu objasniti ideje o tome što bi moglo dovesti do uspjeha, a trebali bi koristiti kao prostor za dijalog i raspravu o tome u što bi organizacija trebala ulagati i na što bi se trebala usredotočiti (Kaplan i Norton, 2008).



Slika 10. Četiri perspektive BSC metode

Izvor: Kaplan i Norton 1998, 32



Slika 11. Primjer Strateške mape ciljeva

Izvor: Niven, 2010., 96.

Olve i sur. (2003) često se vraćaju na ideju da proces razvoja strateške mape nije samo jednostavno prepisivanje postojećih strateških dokumenata (ili ideja o strategiji). Umjesto toga, dizajn strateške karte trebao bi nastojati uhvatiti emociju, pri čemu bi naglasak trebao biti stavljen na odabir riječi i opisa, kao i na sadržaj. Isti autori uspoređuje posao dokumentiranja strategije u strateškoj mapi s radom prevođenja pjesme: to je donekle slično prevođenju pjesme s jezika poput kineskog. Da biste razumjeli značenje pjesme, morate dobro razumjeti kineski. Ali to obično nije dovoljno za engleski prijevod pjesme. Ovo zahtijeva pomoć pjesnika koji je vrlo vješt u engleskom jeziku. Možda ne razumije puno kineskog, ali bi trebao biti vješt u stvaranju nezaboravnog engleskog teksta. Na sličan način, menadžeri koji raspravljaju o svojoj strateškoj logici možda je neće moći izraziti na najkomunikativniji način. Proces formuliranja tablica rezultata ili strateških mapa često se koristi od strane iskusnog voditelja, internog stručnjaka ili vanjskog konzultanta. Ali menadžeri moraju biti u stanju sami doći do dobre strategije – niti jedan konzultant im to ne može pružiti. (Olve et al. 2003, 147).

Stvaranje ove vrste opisa strategije vjerojatno je veći izazov nego što su zamislili Kaplan i Norton. Na primjer, od kreatora će biti potreban određeni umjetnički talent dok pokušavaju uhvatiti bit strategije organizacije na sugestivan i zanimljiv način. Kaplan i Norton (2000, 168) naglašavaju da bi strateške karte trebale prikazati lanac uzročno-posljedičnih odnosa. Neki odnosi u strateškoj mapi mogu, naravno, imati takav karakter. Na primjer, ako se prodaja po kupcu poveća, a broj kupaca ostane konstantan, ukupni prihodi od prodaje će se povećati. Olve i Petri (2014, 18) definiraju takve odnose kao definicijske odnose. Međutim, ti odnosi često predstavljaju samo mali dio odnosa u strateškoj mapi. Drugi tip odnosa temelji se na iskustvu. Na primjer: "Ako kupcima obećamo kraće vrijeme isporuke, naša će se prodaja povećati.". Nema, naravno, čvrstih dokaza za ovaj ishod, iako tvrtka može imati interne studije koje sugeriraju da bi narudžbe kupaca mogle biti odbijene ako su rokovi isporuke predugi ili da loša izvedba isporuke može rezultirati otkazivanjem narudžbi od strane kupaca.

Zaključak

Kontroling je jedna od važnih funkcija menadžera. Kako bi od podređenih tražili planirane rezultate, menadžer mora imati učinkovitu kontrolu nad aktivnostima podređenih. Značenje funkcije kontroliranja može se definirati kao osiguravanje da se aktivnosti u organizaciji obavljaju prema planovima. Kontroling također osigurava da se resursi organizacije učinkovito i djelotvorno koriste za postizanje unaprijed zadanih ciljeva.

Kontroling je ciljno orijentirana funkcija i primarna funkcija svakog menadžera. Kontrola funkcije menadžera je prožimajuća funkcija. Menadžeri na svim razinama upravljanja na vrhu, srednjem i nižem nivou – trebaju obavljati funkciju kontrole kako bi zadržali kontrolu nad aktivnostima u svojim područjima. Stoga je kontroling vrlo važan u poduzeću.

Funkciju kontrolinga ne treba pogrešno shvatiti kao posljednju funkciju menadžmenta. To je funkcija koja vraća ciklus upravljanja natrag u funkciju planiranja. Funkcija kontrole djeluje kao alat koji pomaže u otkrivanju koliko stvarna izvedba odstupa od standarda i također pronalazi uzrok odstupanja i pokušaje koji su potrebni za poduzimanje korektivnih radnji na temelju istih.

Ovaj proces pomaže u formuliranju budućih planova u svjetlu problema koji su identificirani i, stoga, pomaže u boljem planiranju u budućim razdobljima. Stoga iz značenja kontrolinga razumijemo da ne samo da dovršava proces upravljanja, već i poboljšava planiranje u sljedećem ciklusu.

Reference

Knjige

Avelini Holjevac I. 1998. *Kontroling - upravljanje poslovnim rezultatom*. Opatija: Hotelijerski fakultet Opatija

Habek. M. (ur). 2008. *Računovodstvo i kontroling u postizanju uspješnosti poslovanja*, Zagreb: Hrvatski računovođa.

Horvath P. 2006. *Kontroling*, München: Verlag Franz Vahlen München.

Jelavić, A. Ravlić, P. A. Starčević, A., Samanović, J. 1993. *Ekonomika poduzeća*. Zagreb: Ekonomski fakultet

Johnson, H.T. Kaplan, R.S. 1987. *The Rise and Fall of Management Accounting. Management Accounting*. Massachusetts: Harvard Business School Press.

Kaplan, R.S., Norton, D. P. 2008. *The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*. Massachusetts. Harvard Business Press.

Luković, T., Lebefromm, U. 2009. *Controlling, koncepcija i slučajevi*. Dubrovnik: Sveučilište u Dubrovniku.

Luković T., Lebefromm, U. 2014. *Controlling, planom do cilja*, Druga knjiga, Dubrovnik: Sveučilište u Dubrovniku,

Niven, P.R. 2010. *Balanced Scorecard korak po korak: maksimiziranje učinka i održavanje rezultata*. Zagreb: Masmmedia.

Olve, N. G., Petri, C. J., Roy, J., Roy, S. 2003. *Making Scorecards Actionable: Balancing Strategy and Control*. New York: John Wiley & Sons.

Osmanagić Bedenik, N. 2002. *Operativno planiranje*. Zagreb: Školska knjiga.

Osmanagić Bedenik, N. 2004. *Kontroling*. Zagreb: Školska knjiga.

Osmanagić Bedenik, N. 2006. *Računovodstvo i kontroling – konkurencija ili suradnja*. Zagreb: RRiF.

Osmanagić-Bedenik, N. 2007. *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb: Školska knjiga.

Simons, R.. 1995. *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Mass: Harvard Business School.

Tintor, Ž. 2014. *Analiza financijskih izvještaja*. Zagreb: Školska knjiga.

Wehrich, H. Koontz, H. 1994. *Menedžment*. Zagreb: MATE,

Ziegenbein, K. 2008. *Kontroling*. Zagreb: RRiF plus d.o.o.

Žager, K., Žager, L. 1999. *Analiza financijskih izvješća*, Zagreb: Masmmedia.

Članci

Baldvinsdottir, G., Burns, J., Nørreklit, H., and Scapens, R. W. 2009. The Image of Accountants: From Bean Counters to Extreme Accountants, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (22:6): 858-882.

Bašić, L. 2023. *Temeljne odrednice poslovanja poduzeća i analiza financijskih izvještaja kao važna komponenta u poslovanju*. Zaprješić: Veleučilište s pravom javnosti Baltazar

Chapman, C. S., and Kihn, L.A. 2009. Information System Integration, Enabling Control and Performance, *Accounting, organizations and society* (34:2): 151-169.

Dečman, N. 2012. Financijski izvještaji kao podloga za ocjenu sigurnosti i uspješnosti poslovanja malih i srednjih poduzeća u Republici Hrvatskoj. *Ekonomski pregled*. 63 (7-8): 446-467.

Graham, A., Davey-Evans, S., and Toon, I. 2012. The Developing Role of the Financial Controller: Evidence from the Uk, *Journal of Applied Accounting Research*, (13:1): 71-88

Guenther, T. W. 2013. Conceptualisations of 'Controlling' in German-Speaking Countries: Analysis and Comparison with Anglo-American Management Control Frameworks, *Journal of Management Control* (23:4): 269-290

Kaplan, R. Norton, D. 1992. The Balanced Scorecard—Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, <https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2> (pristupljeno 27. ožujka 2024.).

Nilsson F. P., Petri, C.J. Westelius, A. 2020. *Strategic Management Control: Successful Strategies Based on Dialogue and Collaboration*. Springer. <https://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:liu:diva-169105> (pristupljeno 27. ožujka 2024.).

Olve, N. G., Petri, C. J., 2014. *Using an innovative price model to leverage the business model -The case of price model innovation in the largest Swedish taxi company*, https://www.researchgate.net/publication/342833634_Using_an_innovative_price_model_to_leverage_the_business_model_The_case_of_price_model_innovation_in_the_largest_Swedish_taxi_company (pristupljeno 27. ožujka 2024.).

Osmanagić Bedenik, N. 2007. 'Komparativna analiza prakse kontrolinga u Hrvatskoj', *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, 5(1), str. 361-385.

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

Osmanagić-Bedenik N. i Ivezić, N. 2006. Benchmarking kao instrument suvremenog kontrolinga, *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, 4 (1), 331-346.

Sathe, V. 1983. Implications of corporate culture: A manager's guide to action. *Organizational Dynamics*, 12(2), 5–23.

Perez, M. 2023. Controllers' Performance Metrics for Construction Success. <https://www.getvergo.com/post/measuring-success-key-performance-metrics-for-controllers> (pristupljeno 3. svibnja 2024.).

Tintor, J. 1992. Pojam, geneza i predmet ekonomske analize poslovanja, *Ekonomski analitičar*, 12/92.

Xu, A. 2024. *Leading vs. Lagging Indicators, Plus Examples*. <https://amplitude.com/blog/leading-lagging-indicators> (pristupljeno 3. svibnja 2024.).

Popis slika

Slika 1. Kontroling kao presjecište između menadžera i kontrolera	4
Slika 2. Koordinacija osnovnih aspekata poslovanja	5
Slika 3. Osnovni model kontrolinške koncepcije	6
Slika 4. Osnovna shema sustava kontrolinške koncepcije	7
Slika 5. Centralizirana i decentralizirana organizacija kontrolinga.....	13
Slika 6. Vrste kontrolinga.....	14
Slika 7. Faze analitičkog postupka kod donošenja odluke	29
Slika 8. Informacijska veza kontrolinga i menadžmenta.....	30
Slika 9. Odnos i povezanost kvalitete pripreme i kvalitete odluke	31
Slika 10. Četiri perspektive BSC metode	34
Slika 11. Primjer Strateške mape ciljeva	34

Popis tablica

Tablica 1. Osnovne karakteristike kontrolinga.....	4
Tablica 2. Funkcije i zadaci kontrolinga	10