

IMPLEMENTACIJA SUSTAVA FINACIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLA U JEDINICAMA LOKALNE UPRAVE I SAMOUPRAVE

datum prijave: 19.10.
datum prihvatanja: 30.10.

UDK 336:65.012.43
Stručni rad

Draženić, T.¹, bacc. oec., Britvić, J.², univ.spec.oec.

Visoka škola za menadžment u turizmu i informatici u Virovitici

Adresa: Matije Gupca 78, Virovitica, Hrvatska

¹Telefon: 033/675-358, e-mail: drazenovic.tina@gmail.com

²Telefon: 033/492-276, e-mail: josip.britvic@vsmti.hr

SAŽETAK - Sustav financijskog upravljanja i kontrola, skr. FMC (eng. Financial management and control) došao je u fokus jedinica lokalnih uprava i samouprava nakon usklađivanja zakonske regulative RH sa pravnom stečevinom Europske unije (EU), a posebno nakon pojave globalne ekonomske krize, odnosno ulaskom RH u recesiju. Sustav financijskog upravljanja i kontrola ili skraćeno FMC je paket alata koji korisniku služi za uspostavu i održavanje financijske i fiskalne discipline unutar organizacije. Isto tako FMC omogućava sustavan pristup prilikom planiranja organizacijskih ciljeva, definiranja rizika i validiranja razine rizika te donošenja mjera za smanjenje razine rizika. Fokus rada je približiti značajke FMC sustava te moguće načine upotrebe sustava financijskog upravljanja i kontrola.

Ključne riječi: FMC sustav, FUIK, financijsko upravljanje, kontrole, controlling

SUMMARY - Financial management and control system (Abbr. FMC is used hereafter) came into focus of local governments after matching of law regulations of Croatia with the *acquis communautaire* of EU, especially after the advent of the global economic crisis and entry of Croatia into recession. FMC is a suite of tools that serve the user to establish and maintain financial and fiscal discipline within the organization. FMC also provides a systematic approach to the planning of organizational goals, defining of risk and validation of risk level. It also helps to determine measures for reduction of risk level. Focus of this paper is to present FMC system features and possible uses for the system.

Keywords: FMC, financial management, control, controlling

1. UVOD

Temeljna namjera ovog rada je istražiti i prikazati što je to controlling, ukazati na neophodnost njegova uvođenja te opisati kako je tekao njegov razvoj. Opisati generacije, principe i procese controllinga. Također, definirati što je to financijsko upravljanje i kontrola. Potrebno je objasniti tko je i odakle potječe sama riječ „kontroler“¹. Svrha rada je istražiti kako implementacija sustava financijskog upravljanja i kontrola djeluje na jedinice lokalne uprave i samouprave, no i na organizacije koje se bave isključivo zaradom. Budući da su takvi podaci u većini slučajeva tajni ili nedostupni, primjer dokumentacije uvođenja sustava financijskog upravljanja i kontrola biti će obrađen na temelju „pravila“ koja su u literaturi navedena, ne spominjajući imena organizacija ili uprave.

2. FINACIJSKO UPRAVLJANJE I KONTROLE

Financijsko upravljanje i kontrole sveobuhvatan su sustav unutarnjih kontrola koji uspostavljaju i za koji su odgovorni čelnici korisnika proračuna. Time se osigurava razumna sigurnost da će se u ostvarivanju ciljeva proračunska sredstva koristiti pravilno, ekonomično, etično, djelotvorno i učinkovito. Sustav obuhvaća sve poslovne transakcije kao što su povrat pogrešno uplaćenih iznosa, primitke, izdatke, natječajne procedure itd.

¹ Eng. controlling

a provode se u svim ustrojstvenim jedinicama. Za financijsko upravljanje i kontrole možemo reći da su sustav kojim su financijski aspekti poslovanja korisnika proračuna usmjereni i kontrolirani tako da podupiru realizaciju ciljeva. Razvijati financijsko upravljanje i kontrole znači financijsko upravljanje prožeti kroz cijelu organizaciju te ojačati sustav kontrola u ključnim procesima za financijsko upravljanje. „Čelnik korisnika proračuna odgovoran je za uspostavu, razvoj i provedbu adekvatnog, učinkovitog i djelotvornog sustava financijskog upravljanja i kontrola. Osim čelnika korisnika proračuna, za uspostavu, razvoj i provedbu sustava financijskog upravljanja i kontrola odgovorni su čelnici unutarnjih ustrojstvenih jedinica odnosno osobe na koje čelnik korisnika proračuna prenio ovlasti i odgovornosti sukladno aktima o unutarnjem ustrojstvu i internim odlukama. Prenosjenjem ovlasti i odgovornosti ne isključuje odgovornost čelnika korisnika proračuna“ (čl. 4. st. 1. Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru, NN 130/11.).

3. POJMOVNO ODREĐENJE CONTROLLINGA

Proučavajući literaturu dolazimo do zaključka da ne postoji jednoznačna i općeprihvaćena definicija controllinga, ali smo naučili kako je controlling u praksi najznačajnija ekonomska disciplina. Prema najširem shvaćanju za controlling možemo reći da je komponenta vođenja socijalnih sustava jer podržava menadžment u njegovu

zadatku vođenja i usmjeravanja. Suština kontrolinga se ne razlikuje, jednako je svrhovit i potreban u javnoj upravi kao i u organizacijama usmjerenima na zaradu. Za kontroling možemo reći da je pomoć menadžmentu. Kada bi kontroling preuzeo zadatke vođenja i upravljanja u socijalnim sustavima tada se ne bi razlikovao od menadžmenta, stoga on to ne radi. Kontroling podržava menadžment na način da priprema relevantna znanja o činjenicama i metodama te odgovarajućim komunikacijskim procesima pridonosi ciljno orijentiranoj, koordiniranoj primjeni znanja odgovornih osoba.

Različita tumačenja, nesporazumi i nejasnoće o samom pojmu kontrolinga povezani su sa nejasnoćom etimologije² same riječi. „Podrijetlo riječi kontroling upućuje na latinske pojmove *contra* i *rotulus*, iz kojih su se razvile francuska riječ *contre rôle* i engleska *countroller* kao oznaka za osobu koja vodi svoj registar i provjerava točnost podataka u originalnom registru. U 16. stoljeću je zbog pogrešne interpretacije nastala riječ *comptroller* koja se dugo zadržala. Pojam kontrolinga se izvodi iz korijena riječi *control*, za koju se smatra da ima više od 50 različitih tumačenja: upravljati, usmjeravati, regulirati, voditi, ovladavati, kontrolirati, ispitivati, provjeravati, nadzirati, uspoređivati potrebno sa ostvarenim itd. Pojam kontroling se također koristi u područjima mehanike, elektrotehnike, biologije, psihologije“ (Osmanagić Bedenik, 2007:80).

Kontroling kao funkcija unutar sustava menadžmenta povećava njegovu efikasnost i efektivnost, te sposobnost prilagođavanja promjenama unutar i izvan poduzeća. Način na koji kontroling realizira svoju ulogu je putem koordinacije i integracije pojedinih podsustava menadžmenta. U anglo-američkoj znanosti o upravljanju kontroling označava središnju funkciju menadžmenta, te se kao središnji zadatak menadžmenta ostvaruje na linijskim instancijama svih hijerarhijskih razina i stoga nije isključivo aktivnost samog kontrolera.

Pojam kontroling različito se tumači u mnogim govornim područjima, a najčešća tumačenja mogu se svrstati u tri skupine: kontroling kao usporedba zadanoga i ostvarenoga, kontroling kao cjelina planiranja i kontrole te kontroling kao utjecaj na ponašanje. Na kraju možemo zaključiti da je kontroling načelo rješavanja sve prisutnijih problema koordinacije i integracije, koji se pojavljuju zbog povećane dinamike okruženja, stagnirajućih tržišta, brzih tehnoloških promjena i sve kraćeg životnog vijeka proizvoda.

4. GENERACIJE KONTROLINGA

Ovisno o problemima određenog razdoblja i uvjetima poslovanja kontroling je dopunjavao svoj

sadržaj novim pogledima i pratećim instrumentima. Zastupa se situacijski pristup prema kojem postoje alternativne mogućnosti, primjerene i prilagođene određenoj situaciji. Gledajući kroz povijest možemo primijetiti da kontroling svoj razvoj može zahvaliti razdobljima ekonomskih ili političkih kriza. Razvoj kontrolinga uobičajeno se promatra kroz tri generacije registratora, navigatora i inovatora.

4.1. Kontroler kao registarator

Razdoblje kontrolinga kao registratora imalo je stabilnije uvjete poslovanja nego oni uvjeti koji postoje danas. Promjene su bile rijetke, potražnja je bila veća od ponude tako da se gotovo sve moglo prodati, informacije u okruženju su bile relativno sigurne i na temelju njih se moglo planirati i prognozirati vrlo precizno. Međutim, to je bilo oko pedesetih i šezdesetih godina. Obilježja okruženja iz tog vremena također se razlikuju od današnjice. Bile su rijetke promjene uvjeta poslovanja, iste ili slične situacije su se učestalo ponavljale, koristili su se provjereni tehnički postupci, a razina inovativnosti je bila niska. U takvim uvjetima koriste se relativno jednostavne tehnike rješavanja problema, te se nastoji očuvati proizvodni program bez većih promjena. Osnovno pravilo poduzeća temeljilo se na zadovoljenju rastuće potražnje na tržištu. Najčešća aktivnost za unapređenje poslovanja bila je racionalizacija troškova.

Poduzeća su imala imala relativno dovoljno vremena prilagoditi se novonastalim promjenama iz razloga što su promjene bile vrlo rijetke i predvidljive. U takvim uvjetima okruženja kontroling ostvaruje funkciju dokumentiranja, kontrole, služi racionalizaciji poslovanja, orijentirana je urednost i točnost, najčešće zauzima mjesto voditelja računovodstva i naziva se registaratorom, a okružuje relativno statističko. Kontroler se u većini slučajeva služio instrumentima kao što su knjigovodstvo, bilance i kalkulacije, najčešće na temelju putnih troškova. Sedamdestih godina događaju se velike promjene na tržištu koje su zahtjevale brže prilagođavanje, a istodobno se zbog rastuće veličine poduzeća smanjivala preglednost poslovnog procesa. Poduzeća su bila prisiljena usmjeravati poglede prema van, prema konkurentima u grani i konkurentskoj borbi za tržišne udjele. Ponuda je sve više rasla, dok je potražnja bivala zasićena.

4.2. Kontroler kao navigator

Promjene na tržištu uvjetovale su promjene uvjeta poslovanja, dok su one uvjetovale promjene obilježja okruženja. Informacije više nisu tako sigurne, sve više ih treba prihvaćati s rizikom. Stope inovacije ostale su još uvijek nisko. Predvidljive promjene zamijenjene su težim i neizvjesnijim promjenama, dok se od planiranja očekuje veća fleksibilnost. Također, promjene su sve češće, konkurencija se zaoštrava, a okruženje, koje se

² Etimologija je grana lingvistike (jezikoslovlja) koja proučava porijeklo riječi.

ubičajeno naziva ograničenim dinamičkim okruženjem, postaje sve složenije. Iz tih razloga poduzeća su prisiljena mijenjati svoju poslovnu strategiju. Vrijeme kada je potražnja bila veća od ponude, odnosno vrijeme u kojem je svako poduzeće moglo prodati sve ono što je proizvelo otišlo je u nepovrat. Poduzeća su morala mijenjati svoje pasivne strategije u aktivne, te tražiti bolje putove do kupaca. „Za to se razdoblje sedamdesetih godina kaže kako kontroler funkcionira kao navigator: služeći se pojedinim instrumentima poput proračuna, kontrole njegova izvršenja i izvještavanja te osobito njihovom integracijom, kratkotrajnim računom troškova i učinaka, doprinosom pokriću fiksnih troškova te izračunom točke pokrića, usporedbom i pokazateljima“ (Osmanagić Bedenik 2007:26).

4.3. Kontroler kao inovator

Suvremeni uvjeti poslovanja bitno su se mijenjali. Postajali su sve kompliciraniji. Informacije o sada već ekstremno dinamičkom okruženju postale su izrazito nesigurne, prognoze sve manje upotrebljive, a dinamika i kompleksnost izuzetno visoke. Jednostavnije rečeno poduzeće je izloženo stalnim i značajnim promjenama. Na tržištu se nudi sve više proizvoda i usluga, životni vijek proizvoda se skraćuje, a kapital, kojeg je teško pribaviti, više nije primarni činitelj poslovnog uspjeha. Sada ključnima za uspjeh postaju suradnici, visokokvalificirani i motivirani.

Prema Porteru³ konkurentske sile utječu i na razvoj kontrolinga, a o kojima ovisi stupanj konkurencije u nekoj grani. Situacija u takvom okruženju postaje sve složenija. Želi li organizacija uspjeti, nužno mora uzeti u obzir ne samo odnose konkurencije u grani, već i utjecaj kupaca i dobavljača, pojavu supstituiranih proizvoda i novih konkurenata. Ono teži razvijanju novih postupaka i primjeni novih tehnika, kojima bi se pronalazila rješenja tih rastućih problema. U tom smislu kontroler sudjeluje u procesu rješavanja problema, a kako bi u tome i uspio, on mora uvoditi i razvijati nove instrumente, i zbog toga ga nazivamo inovatorom. Kako bi se olakšao i ubrzao proces prilagođavanja poduzeća naglim promjenama u okruženju koriste se suvremeniji instrumenti kao što su procesni i ciljni troškovi, strategijska kontrola, razvoj sustava ranog upozorenja itd. Ovisno o značajkama okruženja definiraju se osnovni tipovi, generacije kontrolinga. Kod kontrolera kao navigatora i kao inovatora dominira izrazito menadžerska orijentacija, što nije slučaj kod kontrolera kao registratora.

³ Porterovih pet sila: pregovaračka moć dobavljača, opasnost od dolaska novih konkurenata, pregovaračka moć kupca, opasnost od supstituta i suparništvo između postojećih konkurenata.

5. PRINCIPI KONTROLINGA

Svaka promjena poduzeća, a ponajviše rast i razvoj, praćena je podjelom rada i funkcionalnom diferencijacijom koja uzrokuje porast kompleksnosti. Svako izdiferencirano područje dalje se diferencira i specijalizira. Posljedica toga su brojni problemi usklađivanja. Bitno je znati upravljati cjelinom u takvim situacijama. Adekvatna koordinacija i integracija svih specijaliziranih područja ključ je za nastajanje i upravljanje poslovnom cjelinom. Prvobitni sadržaj menadžmenta je uskladiti proces stvaranja učinaka poduzeća s potrebama njegova poduzeća, jednom riječju harmonizacija. Dakle, usmjeren je na usklađivanje sustava izvođenja. U sustavu menadžmenta koordinacija i integracija osnovni su principi kontrolinga.

5.1. Koordinacija

Uz podjelu rada, koordinacija se smatra osnovnim organizacijskim sadržajem. Za koordinaciju možemo reći da je usklađivanje povezanih, ali odvojenih činjenica, procesa. U ekonomici ona označava usklađivanje pojedinih aktivnosti s obzirom na cilj. Primarnom koordinacijom nazivamo funkciju koordinacije menadžmenta koja se odnosi na sustav izvođenja. Sekundarnom koordinacijom povezuju se i usklađuju pojedini podsustavi menadžmenta, a predstavlja sadržaj kontrolinga. „U kontrolingu se načelno razlikuju dvije vrste koordinacije: sustavno oblikujuća koordinacija kojom se oblikuju međusobno usklađeni formalni sustavi i sustavno povezivajuća koordinacija kojom se uspostavlja sklad zadanom sustavu“ (Osmanagić Bedenik, 2007:104).

Sustavno oblikujućom koordinacijom pridonosi se prilagođavanju očekivanih događaja. Time se unaprijed umanjuju smetnje. Kod ovog oblika koordinacije traži se odgovor na pitanje kako skladno reagirati na nepredviđene situacije. Podjela cjeline na uzajamno povezane dijelove preduvjet je i instrument sustavno oblikujuće koordinacije. „Sustavno oblikujuća koordinacija za kontroling zanči: 1. stvaranje sustava vrednota, planiranja, kontrole, informiranja, organiziranja i upravljanja ljudskim potencijalima, odnosno njihovo funkcionalno povezivanje razmjenom informacija, 2. stvaranje posebnih koordinacijskih organa i 3. reguliranje odnosa prema problemima koordinacije koji nastaju u sadašnjem sustavu“ (Osmanagić Bedenik, 2007:105).

Druga vrsta koordinacije je sustavno povezivajuća koordinacija. Ona se odnosi na sve aktivnosti usklađivanja koje u zadanoj strukturi služe za rješavanje problema i reakcije na smetnje. Uloga sustavno povezivajuće koordinacije raste proporcionalno s pojavom smetnji. Kako se smetnje pojavljuju sve češće i uloga ove koordinacije sve je

veća. Sustavno povezivajuća koordinacija sastoji se od očuvanja i prilagođavanja informacijske veze između pojedinih dijelova. Ovisno o tome kojeg su opsega problemi međuovisnosti rješavanja još kod sustavno oblikujuće koordinacije određujemo vrstu i opseg potrebne sustavno povezivajuće koordinacije. Također, ono ovisi i o tome kakva se fleksibilnost zahtijeva od zadane strukture. Poticanjem ciljno usmjerene i i usklađene aktivnosti, sustavno povezivajuća koordinacija ističe svoje situativno obilježje. Ovaj oblik koordinacije dominira svakidašnjicom kontrolera. Kontroler se ovdje bavi različitim oblicima komunikacije, ovladavanjem konflikta, itd. „Općenito sustavno povezujuća koordinacija ima dva aspekta: „planirana“ trajna suradnja u sustavu menadžmenta i „neplanirane“ aktivnosti u slučaju nepredviđenih smetnji“ (Osmanagić Bedenik, 2007:105).

5.2. Integracija

Potreba za dodatnom integracijom i koordinacijom proizlazi iz dodatne diferencijacije i specijalizacije rada. Iz toga zaključujemo kako sve veću važnost moramo pridodati činiteljima što sjedinjuju odnosno integriraju. Skladno djelovanje i koordinirani razvoj cjeline prema promjenama okoline osigurava integracija. Poduzeće nije proizvod prirode i njegovi dijelovi nisu međusobno povezani, ono je proizvod ljudske kulture i služi postizanju specifične svrhe. Zbog toga postoji integrativna funkcija upravljanja koja je usmjerena na postizanje i očuvanje smislene međusobne ovisnosti svih dijelova poduzeća. Poduzeće mora biti svrhovito vođeno. Funkcija integracije poduzeća nastala je kao rezultat „umjetnog“ karaktera poduzeća i proizvoda koje proizvodi, te podjele rada i specijalizacije. Možemo reći kako uznapredovaloj diferencijaciji u našem društvu treba ići u susret integrirajuća snaga kojom se čuvaju obilježja cjeline. Poduzeće je primorano stalno se prilagođavati promjenama okoline kako bi moglo udovoljiti njezinim zahtjevima. „Integracijom se stvara dinamička cjelina sa zadacima: 1. sagledavanja svakog procesa rješavanja problema kao usklađene cjeline pojedinih aktivnosti i 2. takvog povezivanja brojnih procesa da se u vremenu prepoznaje konzistentno ukupno ponašanje poduzeća“ (Osmanagić Bedenik, 2007:106).

Proces integracije možemo podijeliti na unutarnju i vanjsku dimenziju. Unutarnju integraciju čini usklađivanje upravljanja (operativno, strategijsko i normativno). Budući da poduzeće ne može potpuno određivati svoje ponašanje, ono se mora uključiti u širi sustav jer iako je ograničena, poduzeće ima mogućnost utjecanja na okruženje. Vanjska integracija je zbog visoke kompleksnosti i dinamike okruženja izuzetno složen zadatak. Nju čini usmjerenje ponašanja poduzeća koje odgovara odnosnoj situaciji okruženja. Poduzeće mora biti integrirano u tri sustava (moralni, politički i gospodarski) te mora pridonositi funkcioniranju tih

sustava. Poduzeće je integrirano u moralni sustav na način da razvija temeljne vrednote i norme koje trebaju vrijediti u društvu; u politički sustav samim time što poštuje političke i pravne norme (i druge); naposljetku poduzeće mora biti integrirano u gospodarski sustav jer svoje poslovanje usklađuje s pravilima koja trebaju vrijediti ili vrijede pri aktivnostima usmjerenim na probavljanje, podjelu i upotrebu drugih materijalnih dobara.

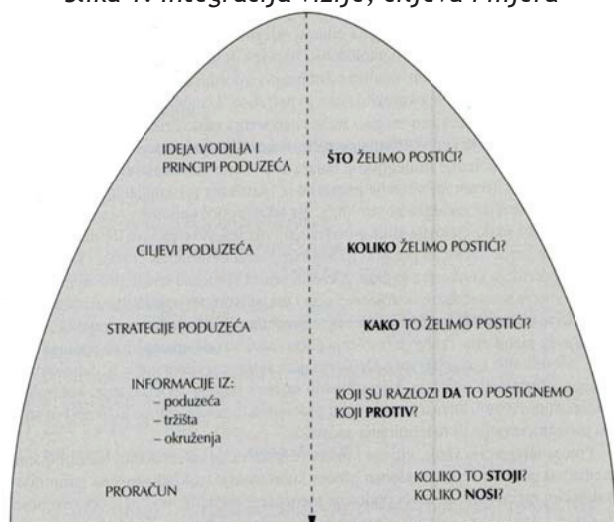
Za integraciju kažemo da je sjedinjenje odnosno povezivanje različitih dijelova u jedinstvenu cjelinu. Iz toga zaključujemo da se njome rješava konflikt koji postoji između dijelova i cjeline. U slučaju pojačane potrebe za integrativnim i koordinativnim procesima u poduzeću odgovor je samo jedan, a to je kontroling.

6. PROCES KONTROLINGA

Proces horizontalnog i vertikalnog usklađivanja svih aktivnosti menadženta nazivamo proces kontrolinga. Njegova svrha je bolje i brže prilagođavanje poduzeća unutarnjim i vanjskim promjenama. „Uloga kontrolera je uloga promotora struke, moderatora, budući da on potiče: povezivanje stručnih znanja više različitih funkcionalnih područja, razumjevanje utjecaja jednog problema ili rješenja na druga područja, razumijevanje među stručnjacima različitih profila i mišljenja, suradnju u procesu upravljanja (definiranje ciljeva, planiranje, kontroli, informiranje, organiziranje, i upravljanje ljudskim potencijalima) različitih funkcionalnih područja, izradu više alternativa kao prijedloga rješenja problema, u relativno kratkom vremenu oblikovanje prijedloga za rješavanje uskih grla, te višedimenzionalno razmišljanje u rješavanju složenih problema“ (Osmanagić Bedenik, 2007:245).

Slika 5. prikazuje grafički prikaz integracije vizije, ciljeva i mjera. Valja napomenuti da pojedine korake ne bi trebalo shvatiti kao postupne faze, jer se ne odvijaju jedna nakon druge, nego treba promatrati kao proces istodobnog odvijanja više pojedinih koraka, vraćanju na prethodne razine itd. Ideja vodilja predstavlja okvir odnostno putokaz za strategijsko i operativno djelovanje. Na temelju kvalitativnih dimenzija (vizija i mislija poduzeća) definiraju se ciljevi kao kvantitativne dimenzije, a osobita uloga pri definiranju ciljeva je kontroling. Za definiranje svih pojedinih dimenzija cilja zalaže se kontroler. U ovom slučaju, za dimenzije cilja možemo reći da su njegova jasnoća, mjerljivost, ostvarljivost, djeljivost te vremenska ograničenost. Bitno je definirati cilj, time je omogućeno praćenje njegova ostvarenja, može se provoditi analiza odstupanja i informiranosti o stupnju ostvarenja cilja te po potrebi poduzimati korekcije.

Slika 1. Integracija vizije, ciljeva i mjera



Izvor: Osmanagić Bedenik N. (2007): *Kontroling: Abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb: Školska knjiga, str. 245.

6.1. Operativni i strategijski kontroling

Praksa kontrolinga u poduzećima i institucijama pretežito se bavi problemima operativnog posla, no velik dio literature o kontrolingu odnosi se i na operativno i na strategijsko područje. To se događa iz razloga što poduzeća često kontroling promatraju kao odjel s primarno operativnim zadacima, a o strateškom kontrolingu se govori malo. Usmjerenje kontrolinga na kratkoročno upravljanje socijalnim sustavima drugi je naziv operativnog kontrolinga. Njime se postiže koordinacija podsustava vođenja unutar zadanog okvira ciljeva, resursa i alternativa djelovanja, a time se postiže optimalno usmjerenje i poboljšanje ponašanja sustava. Uzrok poslovnog neuspjeha, u većini slučajeva je dominacija operativnog razmišljanja i ponašanja. Kako bi riješili taj problem potrebno je poticati proširenja horizonta, poticati i razvijati strategijsko razmišljanje i ponašanje te inovativno djelovanje.

Sama uloga kontrolinga je upravo u poticanju strategijskog mišljenja i djelovanja menadžmenta. Prijelaz s operativne na strategijsku orijentaciju uzrokuje proces mnogobrojnih promjena. Ako je poduzeće doživjelo uspjeh u prošlosti i još uvijek „živi na staroj slavi“ ono smanjuje otpor prema promjenama i odbija se okrenuti strategijskoj orijentaciji. Preduvjet oblikovanja samog procesa kontrolinga je detaljnije poznavanje ciljeva i instrumenata operativnog i strategijskog kontrolinga. Skraćeno možemo reći da se operativni kontroling odnosi na povećanje razine efikasnosti⁴

⁴ „Efikasnost i efektivnost se često brkaju i smatraju sinonimima, mada između ta dva pojma postoje suštinske razlike. Efikasnost znači raditi stvari na pravi način, dok efektivnost znači raditi prave stvari! Ako je menadžer

poslovanja, a strategijski kontroling na povećanje razine efektivnosti u poslovanju poduzeća.

Pružanje stručne podrške menadžmentu u podizanju razine korištenja potencijala poduzeća osnovni je zadatak operativnog kontrolinga. Spomenuti potencijali mogu biti rentabilnost, ekonomičnost, očuvanje supstancije i likvidnosti itd. Osnovni instrumenti kojima se služi su instrumenti operativnog planiranja, kontrole, informiranja, organiziranja i upravljanja ljudskim potencijalima. Poticanje pasivnog prilagođavanja utjecanjem na unutarnje činitelje osnovni je cilj operativnog kontrolinga koji je usmjeren na mjerljive i ovladive pojave i procese u poslovanju poduzeća.

Za razliku od operativnog, strategijski kontroling je usmjeren na izgradnju potencijala budućeg uspjeha poduzeća, jačanje vitalnosti poduzeća te poboljšanje njegovih izgleda za trajan uspjeh. Instrumenti koji su bitni za strategijski kontroling su instrumenti strategijskog planiranja, kontrole, informiranja, organiziranja i upravljanja ljudskim potencijalima. Uspoređujući ih s instrumentima operativnog kontrolinga rekli bi da su to isti instrumenti, no nisu. Primjerice instrumenti operativnog planiranja su usporedni obračun troškova, račun doprinosa, operativni proračun, itd. dok su instrumenti strategijskog planiranja koncepti krivulje iskustva, životni vijek proizvoda, SWOT analiza, itd. Za usporedbu možemo navesti i instrumente operativnog upravljanja ljudskim potencijalima, a to je usklađivanje sustava nagrađivanja sa sustavom daljnjeg obrazovanja, oblikovanjakarijere i strukturiranja rada, dok su instrumenti strategijskog upravljanja ljudskim potencijalima izvođenje strategije upravljanja ljudskim potencijalima iz poslovne strategije poduzeća.

Smisao strategijskog kontrolinga je utjecanje na vanjske činitelje te prilagođavanje okruženja sebi, drugim riječima aktivno prilagođavanje. Ovdje je od velike važnosti uloga kontrolera koji mora izgraditi tzv. most odnosno sponu između strategijske i operativne dimenzije. Pretpostavka koja se postavlja u „građenju tog mosta“ je suradnja.

Dolazimo do pitanja kako razlikovati te dvije dimenzije? Razlika je u tome što je svrha strategijskog kontrolinga neprekidno poboljšavanje izgleda za trajan uspjeh poduzeća, jačanje sadašnjih potencijala uspjeha i građenje novih, pomaganje u odgovorima na pitanja kao što su treba li krenuti s novim proizvodima i ulaziti u novo tržište itd. Dok je u središtu operativnog kontrolinga

efikasan, tada radi stvari na pravi način. No, to ne znači kako radi i prave stvari. Slična stvar je i s efektivnošću. Ako je menadžer efikasan to znači kako radi prave stvari, no to opet ne znači da ih radi na pravi način. Uspjeh u bilo kojoj ljudskoj aktivnosti, pa tako i u menadžmentu, ovisi o umnošku efikasnosti i efektivnosti“ (članak iz www.posao.hr, Taylorov Scientific Management - Odvajanje bitnog od nebitnog, Danilo Popović, 05. siječnja 2010.).

poslovni rezultat i sva pitanja vezana i usmjerena na poslovni rezultat. Slično tome, strategijski kontroling je usmjeren na izgradnju potencijala poslovnog rezultata, ali ne onoga sadašnjeg, već budućeg. „Formiranjem kontrolinga u poduzeću više ništa nije isto. Menadžeri više nisu „slobodni umjetnici“, ne mogu se oslanjati na „dobar instinkt za biznis“, ali ni pravdati nemogućnošću predviđanja negativnih trendova“ (Očko, Švigir, 2009:40).

7. PROFIL OSOBE KONTROLERA

„Kontroleri su osobe koje znaju sve „tajne“ poduzeća te najbolje poznaju njegovo poslovanje. Ova činjenica najbolje ilustrira profil osobe kontrolera. Kontroleri moraju razumijeti cjelokupno poslovanje za što su im potrebna multidisciplinarna znanja iz područja financija i računovodstva, revizije, statistike, matematike i informatike, organizacije, menadžmenta i psihologije“ (Očko, Švigir, 2009:34).

Kontroler mora vladati mnogim komunikacijskim i prezentacijskim vještinama, treba biti istovremeno otvoren, ali opet diskretan kada to prilika zahtijeva. Razvoj kontrolinga dovodi do toga da se on sve više promatra kao znanstvena disciplina. Razmišljajući na takav način zaključujemo da kontroling zahtjeva formalno educirane osobe koje su u stanju znanstveno i praktički pridonositi razvoju kontrolinga. Kontroler uz pomoć kontrolerskih alata i instrumenata pomaže poduzeću poboljšati uspješnost. Za njega možemo reći da je ekonomski konzultant i partner menadžmenta.

Dobar kontroler svoju ulogu ne gradi na svojoj formalnoj poziciji u organizacijskoj hijerarhiji, već na svom znanju i iskustvu. Ovisno o osobi i ličnosti kontrolera formirat će se i kvaliteta kontrolinga u poduzeću, koja je izraz njegovih osobnih obilježja. Dobar kontroler će pridonositi harmonizaciji menadžmenta, ali i poduzeća, u onoj mjeri koliko mu menadžment dopusti. Menadžment je poticaj ili ograničenje u razvoju kontrolinga. Kontroler pridonosi većoj ekonomičnosti poduzeća na način da se brine za transparentnost strategije, rezultata, financija i procesa. On koordinira parcijalne ciljeve i parcijalne palnove te organizira cjelovito izvještavanje usmjereno budućnosti, modelira i oblikuje proces menadžmenta, njeguje i oblikuje sustave kontrolinga.

„Temeljni zadaci kontrolora upravljanja su: pripremiti informacije za odlučivanje, pratiti i kontrolirati njihovu realizaciju, omogućiti upravljanje u stvarnom vremenu, davati savjete ohrabrenja (ne kazne) svim sudionicima u poduzeću, koordinirati sve upravljačke aktivnosti, unapređivati informacije u skladu s potrebama organizacije, pružati stalnu pomoć putem raznih tehnika i metoda, permanentno savjetovati i motivirati sve sudionike u poduzeću i to u vertikalnoj organizacijskoj strukturi poduzeća“ (Očko, Švigir,

2009:36). Što više znanja kontroler posjeduje, to je on više znatizeljan i kreće u potragu za boljim rješenjima. Ako kažemo da niti jedan odjel ne može na jednom mjestu dati toliko raznovrsnih informacija kao kontroling, onda niti jedan zaposlenik ne može imati tako sveobuhvatnu sliku svih dimenzija poslovanja kao što može imati dobar kontroler. Kontroleri u Hrvatskoj nemaju širok raspon ponuđenih mogućnosti za usavršavanjem u svojoj struci. Put do zadovoljavajuće razine stručnosti je dug i zahtijeva višegodišnje učenje i praktično iskustvo.

Jedan od zadataka kontrolera je usmjeravanje komunikacije različitih stručnjaka na zajedničko rješavanje problema, tako se potiče timski rad. „Uspješno usmjeravanje i poticanje kreativnosti podrazumijeva i poštovanje osnovnih pravila timskog rada: aktivna suradnja, tolerancija prema drukčijim mišljenjima, stručno i konstruktivno oblikovanje kritike, pri prikupljanju ideja ne dopustiti „ubojite fraze“, pustiti druge da govore, slušati, voditelj grupe neka govori maksimalno 30 sekundi, bez ponavljanja, izbjegavati manipuliranje, svi su međusobno ravnopravni, svatko zastupa svoje mišljenje, ne prisiljavati na dogovor, uzeti u obzir sve ideje, sve stavove vizualizirati (vizualno predočiti)“ (Osmanagić Bedenik, 2007:247).

U timskom radu se otkrivaju potencijali te kreativna rješenja. Također, timskim radom se potiče razmišljanje o cjelini poslovanja tako da se oblikuju i rješenja na razini cjeline, a ne dijelova.

8. IMPLEMENTACIJA

Uvjetovani stalnim i brzim promjenama u okruženju menadžment ima potrebu za uvođenjem odnosno implementaciju funkcije kontrolinga kako bi održao vitalnost poduzeća. Funkcija takvog odjela ogleda se u koordinaciji i integraciji između poslovnih funkcija i odjela unutar poduzeća. Dva su načina uvođenja kontrolinga u poduzeće; jedan je pridruživanjem novih poslova i zadataka postojećim službama ili odjelima. Takav način uvođenja često se naziva uvođenje „na mala vrata“ jer se uvodi u relativnoj tišini, što je njena prednost. Uvođenjem na taj način suradnicima se daje vremena da se prilagode i prihvate novu koncepciju. Također, manji je broj suradnika koje izravno „pogađa“ uvođenje nove koncepcije i razmjerno tome manji broj suradnika ima potrebu za usavršavanjem u struci. Drugi način uvođenja je stvaranjem samostalnog područja štabne službe neposredno podređene najvišem rukovodstvu. Pri takvom uvođenju kontrolinga treba računati sa značajnim otporima u sadašnjoj strukturi. Idealno vrijeme za uvođenje kontrolinga je period kada se uvodi novi informacijski sustav. Sljedeći pogodan trenutak je restrukturiranje. Naravno, kontroling se može uvesti i u bilo kojem drugom trenutku.

Koristi koje organizacije imaju implementacije sustava financijskog upravljanja i

kontrola su mnogobrojne. Snižavaju se troškovi poslovanja, eliminiraju uska grla, povećana je kvaliteta praćenja rezultata poslovanja po segmentima, a podizanje razine stručnosti omogućuje racionalnije korištenje potencijala poduzeća, te donošenje kvalitetnih poslovnih odluka. Trajanje uvođenja ovisi uglavnom o veličini i složenosti poduzeća, kao i o trenutnom stanju te razvijivosti računovodstvene i informatičke funkcije. Predviđeno trajanje može se teoretski ograditi na od nekoliko mjeseci do dvije godine. „Kontroling se u poduzeća uvodi s različitim ciljevima i svrhom. Prema rezultatima istraživanja, najčešća je svrha kontrolinga podrška upravljanju uspjehom, planiranju i kontroli (81%), nakon čega slijedi uloga kontrolera kao opskrbljivača informacijama (73%) te podrška osiguranju racionalnosti u upravljanju poduzećem (53%)“ (Osmanagić Bedenik i suradnici, 2010:458).

8.1. Faze implementacije

„Uvođenje kontrolinga se provodi stupnjevano ovim koracima: stvaranjem razumijevanja i svijesti o kontrolingu, stvaranjem i uvođenjem instrumenata kontrolinga, stvaranjem organizacijske strukture kontrolinga i stvaranjem organizacijskog procesa kontrolinga“ (Osmanagić Bedenik, 2007:247). Kako bi menadžeri odnosno vlasnici kontinuirano bili upoznati s fazama razvoja projekta uvođenja sustava financijskog upravljanja i kontrola, za svako poduzeće se izrađuje jedinstveni hodogram aktivnosti po mjesecima. Na taj način oni mogu pratiti aktivnosti koje slijede.

Hodogram aktivnosti poznat je svim sudionicima pojedinog projekta, te ga se svi moraju pridržavati. Na kraju svakog mjeseca osobe koje uvode kontroling u poduzeće dužni su vlasnicima podnijeti detaljan izvještaj o radu, kako bi na kraju projekta ti izvještaji bili objedinjeni u „Elaborat o kontrolingu“. U njemu je zapisano dragocjeno znanje o protokolima postupanja u sređenom sustavu. Protokoli postupanja zabilježeni u elaboratu zauvijek postaju dio korporacijske kulture, oni ne ovise o trenutnim zaposlenicima, već se prenose kroz rast i razvoj poduzeća kao univerzalno znanje i umijeće. Također, elaborat služi kao dokaz kvalitetnog upravljanja sustavom a svoju snagu pokazuje kroz konkretnu pomoć pri narazličitim poduzetničkim aktivnostima. Unikatnost elaborata proizlazi iz općepoznate činjenice da ne postoje dva identična poduzeća, a tako ni primjeri uvođenja kontrolinga.

Organizacije koje su specijalizirane za konzultantske usluge iz kontrolinga i njegovo uvođenje, navode „svoje“ faze odnosno korake koje je potrebno napraviti kako bi kontroling bio implementiran u pojedino poduzeće. Kognosko kontroling, tvrtka koje je specijalizirana isključivo za područje kontrolinga navodi sljedeće korake kao osnovu za uvođenje kontroling funkcije: „analiza postojećeg stanja i utvrđivanje kritičkih točaka, uvid

u postojeći informacijski i računovodstveni sustav, edukacija top i srednjeg menadžera, te obrazovanje kontrolera tokom cijelog projekta, analiza postojećih poslovnih procesa, upravljanje promjenama, te usklađivanje sa zahtjevima kontrolinga, uspostavljanje sustava kontrolinga s izvještavanjem - najvažnija i najopsežnija faza projekta, praćenje razvoja funkcije kontrolinga (monitoring)“ (www.kognosko.hr, 20.09.2012.).

Altius savjetovanje d.o.o. u svom članku pod nazivom „Zašto vam treba kontroling?“ navodi kako uvođenje kontrolinga teče kroz: „dubinsko snimanje poslovanja poduzeća nekoliko godina unazad s projekcijom trendova, promatranje i anketiranje zaposlenika, ocjenu njihove motiviranosti i stručne osposobljenosti te edukaciju iz kontrolinga, ali i iz s kontrolingom srodnih područja, kako bi se projekt mogao neometano provoditi, analizu organizacijske strukture s prijedlogom izmjena, razvoj modernog računovodstvenog sustava - prema centrima odgovornosti (financijsko, troškovno i upravljačko) koji će omogućiti dolazak do kvalitetnih informacija, uspostavu troškovnog i upravljačkog računovodstva kao baze uspješnog kontrolinga, edukaciju osobe koja će obavljati poslove kontrolinga, a koja s konzultantima prolazi sve faze projekta uvođenja kontrolinga, kreiranje sustava izvještavanja iz kontrolinga (proizvodnja, nabava, prodaja, marketing, ljudski potencijali), izvještavanje vlasnika i menadžera o svim nalazima u pisanom obliku jednom mjesečno, nakon završetka projekta provođenje monitoringa Altiusovih konzultanata“ (http://www.altius.hr/tekst.zastovamtrebakontrolin_g_403.aspx, 21.09.2012.). Uvođenje kontrolinga u svakom poduzeću je jedinstven proces. Budući da ne postoje dva identična poduzeća ne mogu postojati ni dvije jednake kontroling funkcije i zbog toga je bitno utvrditi specifičnosti svakog pojedinog poduzeća prilikom uvođenja kontrolinga.

8.2. Oblici implementacije

Poduzeća koja se odluče za implementaciju kontrolinga imaju na raspolaganju birati hoće li to učiniti samostalno ili će zaposliti određene osobe (kontrolere). Tako razlikujemo dva oblika implementacije, a to su: samostalno uvođenje (implementacija) i implementacija pomoću konzultanata. Oblik za koji će se poduzeće odlučiti ovisi isključivo o njima.

U većini slučajeva, mala poduzeća se odlučuju angažirati neku od konzultantskih (kontroling) tvrtki. Ako je poduzeće manje, zaposlen je i manji broj ljudi, a među njima se vrlo teško može nalaziti netko tko je dovoljno educiran da sam uvede sustav financijskog upravljanja i kontrole. Kako je ranije spomenuto, osoba koja uvodi kontroling (kontroler) mora posjedovati mnoga znanja i vještine, a prije svega radno iskustvo, kako bi implementacija tekla u skladu s planom, bez ikakvih poteškoća i posljedica za ostale odjele u poduzeću. Zbog toga je bolje takve stvari prepustiti stručnjacima.

Iako nije pravilo, veća poduzeća se češće odlučuju samostalno uvoditi kontroling. U njihovom timu zaposlenih može se pronaći osoba koja raspolaže s dovoljnom količinom znanja o implementaciji, te se takva osoba zadužuje za vođu novog plana, a to je implementacija kontrolinga. Za ovaj način uvođenja može se reći da je pristupačniji cijenom, ali samo u slučaju kada proces uvođenja prati korake napisane u planu. U slučaju komplikacija i dodatnih troškova može donijeti „više štete“ nego da je poduzeće odmah platilo konzultante za taj posao.

9. KORISTI OD IMPLEMENTACIJE

Cilj svakog plana je unaprijediti poslovanje tako da poduzeće na kraju planiranog razdoblja bude u boljem stanju nego što je bilo na početku. Za očekivati je da će poslovna funkcija kontrolinga u budućnosti postajati sve značajnija za poduzeća ovih prostora i da će se težiti njegovoj većoj primjeni. Upravljanje i donošenje poslovnih odluka u domaćim privatnim poduzećima čvrsto je vezano za vlasnike koji su poduzeće stvarali zadnjih 20-ak godina. Poduzeća koja su u vrijeme rasta i dobrih rezultata kvalitetno uvela kontroling kao funkciju poduzeća imaju veliku prednost nad poduzećima koja to nisu napravila. Takva poduzeća su probleme uzrokovane današnjom krizom dočekala daleko spremnija. Zaključujemo da što prije poduzeća uvedu kontroling to će ona od njega imati prije koristi. Uglavnom se poslovi odijela za kontroling svode na ispunjavanje obrazaca poslovnih izvještaja iz matičnog poduzeća, a to je jedan od razloga za nedovoljno razumijevanje stvarne funkcije kontrolinfa. Kontroler je prisutan u svakom odjelu i svakoj funkciji. Sloboda kretanja kroz hijerarhijske nivoe omogućava mu da bude u potpunosti informiran.

Kontroling mora svim strukturama poduzeća osiguravati kvalitetno i iscrpno izvještavanje o svim relevantnim pokazateljima, trendovima, korelacijama itd. Koliko će se funkcija kontrolinga u pojedinom poduzeću razviti ovisi o nizu faktora. Najvažniji od njih je suradnja i naklonost svih odjela i funkcija usmjerena jednom zajedničkom cilju, a to je raditi što profitabilnije.

Prema rezultatima empirijskog istraživanja, kontroling omogućava snižavanje troškova od 8 do 15%. Također, utvrđeno je kako su početni rezultati uvođenja kontrolinga vidljivi već nakon šest mjeseci, dok su trajni rezultati vidljivi nakon godinu dana. Nakon što prođe prva godina koristi od uvođenja kontrolinga neprestano rastu.

Primjena kontrolinga prije svega znači osiguranje veće transparentnosti poslovnog uspjeha i neuspjeha, i to pomoću različitih instrumenata koje nudi kontroling. Kontroling je prepoznat kao funkcija koja pomaže u bržem i boljem prilagođavanju unutarnjim i vanjskim promjenama,

te sve više postaje prepoznatljiv u domaćoj poslovnoj praksi.

Istraživanja u području kontrolinga u Hrvatskoj još uvijek su rijetka. Boris Lalovac jedan je od „hrabrih“ koji je istraživao kontroling počevši od pretpostavke da su poduzeća u kojima postoji kontroling uspješnija od poduzeća koja nemaju taj odjel. Istraživanje je radio na primjeru hotelskih poduzeća u Hrvatskoj, a „rezultati njegova istraživanja pokazuju da postoji korelacija između razine vrijednosti osnovnih pokazatelja uspješnosti i postojanja odjela kontrolinga i time dokazuje hipotezu kako kontroling pridonosi poslovnom uspjehu poduzeća te se može smatrati faktorom poslovnog uspjeha. Time je dokazano kako kontroling izravno povećava vjerojatnost poslovnog uspjeha“ (Osmanagić Bedenik 2007:47-48).

10. ZAKLJUČAK

Današnji uvjeti poslovanja izuzetno su složeni, sve je veći pritisak konkurencije, ubrzana je dinamika društvenih, ekonomskih i političkih procesa, kao i recesijski učinak. Zbog toga se od menadžmenta opravdano zahtijeva znatno drugačiji način budućeg poslovanja. Bez obzira na veličinu i ustrojstvo sve organizacije nastoje ostati u „poslu“, tako da će bez oklijevanja morati pronaći mogućnosti za očuvanje postojeće i stvaranje nove vrijednosti u poslovanju. Jedna od nezaobilaznih mogućnosti je svakako i značajnija primjena kontrolinga u poslovanju poduzeća i svih ostalih oblika organizacija. To će sigurno poći za rukom samo onim koji budu radili na povećanju uspješnosti, kao osnove njihove sposobnosti za trajno ostvarenje poslovnih uspjeha.

Za očekivati je da će se broj organizacija koja primjenjuju kontroling povećavati u narednom razdoblju, kao i da će se s većim poboljšanjem okvirnih uvjeta i modernizacije obrazovnih sistema u bliskoj budućnosti, moći očekivati dalji razvoj i napredak kontrolinga u Hrvatskoj. Također, budućim generacijama kontrolera u Hrvatskoj zasigurno će biti sve lakše uzimajući u obzir da se svijest o vrijednosti i svrsihodnosti kontrolinga ubrzano razvija, a znanje multiplicira.

U praksi, svaka organizacija je neponovljiva i unikatna organizacijska cjelina. Kada bi pošli od toga ne postoji pravilo koje bi odgovaralo svim organizacijama prilikom uvođenja kontrolinga. Iz ovog rada naučili smo da kontroling mora biti lider u učenju i usavršavanju, eksperimentiranju, inoviranju i poticanju ostalih na stalno ispitivanje novih i boljih rješenja, te kako on uspješno surađuje sa svim ostalim funkcijama donoseći dobrobit zaposlenicima, vlasnicima, investitorima i mnogim drugima. Kontroling je zaslužan za uspješan rast i održivi razvoj svake organizacije u koju se on implementira.

11. LITERATURA

1. Avelini Holjevac, I. (2007): Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom. Opatija: Fakultet za turistički i hotelijerski menadžment
2. Očko, J., Švigir, A. (2009): Kontroling: upravljanje iz backstagea. Zagreb: Knjiga print d.o.o.
3. Osmanagić Bedenik, N. (2007): Kontroling: abeceda poslovnog uspjeha. Zagreb: Školska knjiga
4. Osmanagić Bedenik, N. + suradnici (2010): Kontroling između profita i održivog razvoja. Zagreb: M.E.P. d.o.o.
5. Osmanagić Bedenik, N. (2007): Komparativna analiza prakse kontrolinga u Hrvatskoj, http://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=41346 (29.07.2012.)
6. Očko, J., Švigir, A. (2009): Kontroling: upravljanje iz backstagea. Zagreb: Knjiga print d.o.o.
7. Popović, D (2010): Taylorov Scientific Management - Odvajanje bitnog od nebitnog, <http://www.posao.hr/clanci/karijera/magazin/taylorov-scientific-management-odvajanje-bitnog-od-nebitnog/304/> (16.08.2012.)
8. Pravilnik o provedbi financijskog upravljanja i kontrola u javnom sektoru. NN 130/11
9. www.altius.hr/tekst.zastovamtrebakontroling_403.aspx (21.09.2012.)
10. www.kognosko.hr/ (20.09.2012.)
11. www.mfin.hr/hr/financijsko-upravljanje-i-kontrole (20.09.2012.)

12. POPIS ILUSTRACIJA

Slika 1. Integracija vizije, ciljeva i mjera