

KONTROLING - PRETPOSTAVKA DJELOTVORNOGA RADA MENADŽMENTA

Datum prijave: 4.3.2013.

UDK 65.012.43

Datum prihvaćanja: 31.5.2013.

Prethodno priopćenje

Doc. dr. sc. Nataša Rupčić i Antonio Datković¹

Ekonomski fakultet

Sveučilište u Rijeci

Ivana Filipovića 4, 51000 Rijeka, Hrvatska

Telefon: 051-355-111 Fax: 051-212-68 E-mail: nrupcic@efri.hr

SAŽETAK - Kontroling kroz svoje djelovanje ujedinjuje kvalitetu te definiranu viziju, misiju i ciljeve te predstavlja integralnu aktivnost menadžmenta. Može se definirati kao funkcijski instrument menadžmenta koji podupire poduzetničke procese poduzeća. Kontroling koordinira sve menadžerske funkcije u svim poslovnim odjelima. Kontroling, a posebice strategijski kontroling eksterne orijentacije može osigurati povećanje efikasnosti i efektivnosti rada menadžmenta, odnosno povećati sposobnost prilagođavanja poduzeća predlaganjem adaptivnih i inovativnih promjena. S obzirom na navedeno, cilj rada je istražiti značajke suvremenoga kontrolinga te prikazati njegovu ulogu i važnost u poslovanju poduzeća Jadran hoteli d.d., sa svrhom predlaganja sveobuhvatnijeg uvođenja funkcije kontrolinga kao pretpostavke djelotvornoga rada suvremenoga menadžmenta, posebice zbog činjenice o dosadašnjoj slabijoj primjeni ove vrijedne funkcije u hrvatskim poduzećima².

Ključne riječi: kontroling, menadžment, poduzeće Jadran hoteli d.d.

SAŽETAK - The field of controlling integrates quality and defined vision, mission and objectives and therefore represents an integral management activity. It can be defined as a functional managerial instrument aimed at supporting entrepreneurial corporate processes. Controlling integrates all managerial functions across various business departments. Controlling in general, but especially strategic controlling with its external orientation can ensure an increase in management efficiency and effectiveness, and therefore enhance the corporate adaptability by suggesting various adaptive and innovative changes. Considering the facts stated above, the aim of this work is to explore the features of modern controlling and portray its role and importance in the business making of the company Jadran hoteli d.d., with the purpose of suggesting the implementation of controlling as a prerequisite for effective management, especially due to the fact that this valuable function has so far been only rarely implemented in Croatian companies.

Keywords: controlling, management, company Jadran hoteli d.d.

1. UVOD

Suvremeno dinamično poslovno okruženje od menadžmenta zahtijeva pravovremenu i kvalitetnu reakciju kako bi se ostvarili ciljevi poduzeća. Temelj učinkovitosti procesa upravljanja predstavlja kvalitetna informacijska podloga kao osnovica učinkovitoga procesa odlučivanja. Ovo istraživanje je stoga usmjereno na problematiku unaprjeđenja djelotvornosti rada suvremenoga menadžmenta uvođenjem funkcije kontrolinga. Sukladno navedenom, postavljena je temeljna hipoteza: rezultati djelovanja učinkovito uvedene funkcije kontrolinga suvremenom menadžmentu pružaju podlogu za kvalitetnije donošenje odluka kojima se mogu eliminirati poslovni poremećaji te anticipirati kretanja ključnih poslovnih varijabla. U radu se također analizira djelovanje funkcije kontrolinga u poduzeću Jadran hoteli d.d. te ispituje njena uloga u smislu podrške menadžerskom odlučivanju. Analiza je usmjerena prema utvrđivanju osnovanosti postavljenih radnih pomoćnih hipoteza. S obzirom na navedeno, cilj rada je istražiti značajke suvreme-

noga kontrolinga te prikazati njegovu ulogu i važnost za poslovanje poduzeća Jadran hoteli d.d., sa svrhom predlaganja sveobuhvatnijega uvođenja funkcije kontrolinga kao pretpostavke djelotvornoga rada suvremenoga menadžmenta, posebice zbog činjenice o dosadašnjoj slabijoj primjeni ove vrijedne funkcije u hrvatskim poduzećima.

2. ULOGA KONTROLINGA U DJELOVANJU SUVREMENOGA MENADŽMENTA

S obzirom na brojnost aktivnosti odnosno funkcija, menadžment se može definirati kao proces planiranja ciljeva, organiziranja resursa i aktivnosti, upravljanja ljudskim potencijalima i njihova vođenja te kontrole, kao pretpostavke učinkovitoga planiranja u idućem razdoblju. Kreiter (1989) menadžment sumarno definira kao proces rada s drugima i putem drugih na ostvarenju organizacijskih ciljeva u promjenjivoj okolini uz efektivnu i efikasnu upotrebu ograničenih resursa. Kako bi se organizacijski ciljevi mogli ostvarivati u promjenjivom okruženju, uz intenzivnu konkurenciju i sve zahtje-

¹ apsolvent Ekonomskoga fakulteta Sveučilišta u Rijeci.

² Rad je nastao u okviru znanstvenoga projekta «Razvoj menadžmenta u funkciji integracije hrvatskoga gospodarstva u EU», poduprta od strane Ministarstva znanosti, tehnologije i športa.

vnije kupce, potrebno je kontinuirano provoditi unaprjeđenje poslovnih procesa i aktivnosti. Osnovicu za kontinuirano unaprjeđenje poslovanja može osigurati upravo kontroling.

Kontroling se može definirati kao funkcijski instrument menadžmenta koji podupire poduzetničke procese poduzeća (Cf: Preisler i Peemoller, 1990:16). Može se objasniti i kao funkcija u menadžerskom sustavu usmjerena ka povećanju efikasnosti osiguravanjem relevantnih znanja o činjenicama i metodama, na osnovi čega je moguće povećati stupanj menadžerske spremnosti pri suočavanju s promjenama u poduzeću i izvan njega (Weber, 1993:46). Kontroling se kao funkcija konkretno bavi prikupljanjem i analizom podataka vezanih za rezultate poslovanja koji se u obliku izvješća predaju upravi kao podloga za donošenje odluka. Kontroling se stoga smatra upravljačkom funkcijom mjerenja i korekcije individualnih i organizacijskih performansa kako bi se osiguralo usklađenja između realizacije i planova. Ovaj cilj je moguće ostvariti mjerenjem uspješnosti poslovanja s obzirom na postavljene ciljeve i planove, utvrđivanjem odstupanja od postavljenih standarda te predlaganjem mjera za prevladavanje uočenih odstupanja (Wehrich i Koontz, 1994:21). Kontroling dakle nadgleda kvalitetu realizacije donesenih odluka te o tome povratnom vezom izvještava menadžmenta.

Kontroling kroz svoje djelovanje ujedinjuje kvalitetu te definiranu viziju, misiju i ciljeve te predstavlja integralnu aktivnost menadžmenta. Kao aktivnost kontroling je neposredno podređen vrhu poduzeća s ciljem postizanja usklađenosti aktivnosti poduzeća i njegovih stratezijskih, taktičkih i operativnih ciljeva. Zadaci kontrolinga izvode se iz temeljnih ciljeva poduzeća i praktičnih potreba menadžmenta te se svode na osiguravanje podudaranja ostvarenih rezultata sa zacrtanim planovima i ciljevima. Preciznije rečeno, temelja funkcija kontrolinga je informacijska te se njegova uloga izvodi iz potreba menadžmenta za informacijama, a to je osigurati poslovne pokazatelje koji će pravovremeno signalizirati neželjena odstupanja od plana te također ukazati na njihove uzroke, kako bi menadžeri pravovremeno mogli intervenirati adekvatnim poslovnim odlukama. Dok je zadatak menadžmenta utvrđivanje ciljeva, zadatak je kontrolinga ciljeve učiniti mjerljivima i jasnima te koordinirati aktivnosti prema njihovom ostvarenju korištenjem različitih metoda i tehnika koordinacije, planiranja, analize, kontrole i informiranja.

Očito je dakle da je kontroling snažno povezan s menadžmentom. Njihov odnos mogao bi se definirati na sljedeći način: menadžment je odgovoran za ostvarivanje uspješnoga poslovanja, a kontroling je zadužen za osiguravanje načina kako to postići te za nadzor toga procesa. Slikovito rečeno, područje odgovornosti menadžera i kontrolera jasno je razgraničeno: menadžer je odgovoran za uspjeh, a kontroler za njegovu transparentnost. Kontroling tako koordinira sve menadžerske funkcije u svim poslovnim odjelima. Konačnu odluku uvijek donosi

menadžer, a kontroler je može pripremati, usklađivati pojedine aktivnosti te prema potrebi nadgledati njihovu realizaciju (Wehrich i Koontz, 1994:21). Na taj način kontroling može osigurati povećanje efikasnosti i efektivnosti rada menadžmenta (Weber, 1993:46), odnosno povećati sposobnost prilagođavanja poduzeća predlaganjem adaptivnih i inovativnih promjena.

Kontroling predstavlja stručnu pomoć menadžmentu u upravljanju i vođenju društva u smislu sastavljanja i prezentiranja izvještaja, planiranja, budžetiranja, analize poslovnoga rezultata, unaprjeđenja sustava informiranja itd. Ne čudi stoga da je u početnoj fazi razvoja kontroling bio dio sustava računovodstva, a njihove aktivnosti međusobno su se preklapale i nadopunjavale. No, promjene u okruženju u smislu jačanja konkurencije ukazale su na potrebu intenzivnije eksterne orijentacije pri prikupljanju informacija, a što je postala nova dimenzija i zadatak kontrolinga. Tijekom 90-tih godina, kada je poslovno okruženje postalo iznimno dinamično, kontroling se počeo povezivati s inovacijskom funkcijom poduzeća. Drugim riječima, zadatak kontrolinga vezivao se i za učinkovito provođenje procesa unaprjeđenja i inoviranja poslovanja. Kontroler se stoga počeo smatrati i dijelom inovacijskoga tima (Simić, 2010), odnosno osobom koja aktivno sudjeluje u procesu rješavanja problema te je usmjerena prema razvoju novih instrumenata koji će poslužiti u procesu strategijskoga promišljanja poslovne budućnosti. Ovakva orijentacija suvremenoga kontrolinga proizlazi iz činjenice da su poduzeća pod utjecajem promjena u okruženju kontinuirano usmjerena prema adaptaciji i inoviranju proizvodnoga programa, intervencijama u životni ciklus proizvoda kako bi se produžio njihov životni vijek te motivaciji ljudskih potencijala kako bi se intenzivirao proces stvaranja novih vrijednosti.

Iako je dominantni izvor informacija za funkciju kontrolinga sustav računovodstva, drugi izvori u okviru poduzeća, ali i izvan njega nisu ništa manje važni. Kontroling je tako usmjeren ne samo na mjerljive, odnosno brojčano izražene varijable, već i na one teže mjerljive kao što su motivacija, zadovoljstvo kupaca itd. Kontroling je tako zadužen za praćenje devijacija u kretanju ovih varijabla te utvrđivanje razloga takvih kretanja. Multifunkcijski pristup te kvalitetna i sveobuhvatna analiza varijabla suštinski su dio zadaća suvremenoga kontrolinga. Može se konstatirati da kontroling djeluje kao podrška menadžmentu u ciljnomo prilagođavanju poduzeća unutarnjim i vanjskim promjenama te mu tako olakšava da inovativnim rješenjima ide sadašnjim i budućim problemima u susret (Cf. Osmanagić Bedenić, 2004:81).

S obzirom na poveznice kontrolinga za rad suvremenoga menadžmenta, funkcija kontrolinga može se pojasniti sagledavanjem njenoga obuhvaćanja stratezijskoga i operativnog aspekta (Avelini Holjevac, 1998:16). Stratezijski kontroling usmje-

ren je na ispunjavanje vizije i misije, odnosno dugoročnih ciljeva poduzeća, a za potrebe prikupljanja informacija primjenjuje pretežito eksternu orijentaciju. Bavi se procjenjivanjem trendova kretanja ključnih poslovnih varijabla kao što su tržište, tehnologija, želje i potrebe kupaca, dostupnost resursa te sukladno tome ocjenjivanjem mogućnosti budućega razvoja, odnosno prilagođavanja poduzeća identificiranim promjenama, kao i ocjenjivanjem rizika pojedine razvojne opcije. S obzirom na navedeno, strategijski kontroling obuhvaća sljedeće poslove (Avelini Holjevac, 1998:17) analizu okruženja (tržište, gospodarski i društveni trendovi, mogućnosti i potencijali), analizu poduzeća (snage i slabosti, resursi), utvrđivanje strategijskih pravaca, odabir optimalnih strategija, izradu strategijskih planova, praćenje ostvarenja zacrtanih planova, a sve u cilju osiguranja temelja za strategijsko upravljanje poduzećem.

Operativni kontroling se pak bavi prilagođavanjem postojeće situacije, posebice s aspekta resursa ostvarivanju kratkoročnih ciljeva, a temelji se pretežito na internim informacijskim izvorima te koristi poznate metode i rješenja. Operativni kontroling kao sastavni i izvršni dio strategijskoga upravljanja obuhvaća upravljanje poslovnim rezultatom u skladu sa zadacima definiranim godišnjim planovima poslovanja, a koji se po potrebi raščlanjuju na kraće vremenske jedinice, odnosno po pojedinim organizacijskim jedinicama unutar poduzeća kao što su odjeli, centri odgovornosti, strateške jedinice itd. Strategijski i operativni kontroling zajedno čine jedinstven i cjelovit kontroling sustav. Strategijski kontroling osnovica je rada operativnoga kontrolinga, a izvješća operativnoga kontrolinga o postojećim rezultatima osnovica su budućih strategijskih promišljanja.

3. USTROJ I UVOĐENJE KONTROLINGA U PODUZEĆU

Uvođenje funkcije kontrolinga u poduzeću ima za cilj unaprjeđenje poslovanja i povećanje uspješnosti menadžmenta. Međutim, zbog izvjesnoga stupnja novosti koje donosi ova aktivnost, za očekivati je prepreke i otpor njegovu uvođenju. Otpori većinom proizlaze kao posljedica nedovoljnoga znanja o sadržaju ove funkcije, nepoznavanja prednosti njena uvođenja, straha od gubitka pozicija i sl. Stoga se problemu uvođenja funkcije kontrolinga može pristupiti izborom jedne od opcija (Osmanagić Bedenik, 2004:266): započeti s uvođenjem tamo gdje se očekuju najveći problemi, započeti tamo gdje se očekuju najmanji problemi, odnosno započeti tamo gdje se očekuju spektakularni uspjesi. Bez obzira na odabrani pristup, pri uvođenju funkcije kontrolinga potrebno je članove organizacije - menadžere i zaposlenike upoznati s konceptom kontrolinga, njegovim zadacima, ciljevima i koristima za članove i organizaciju kao cjelinu.

Kada se razmatra praktični način uvođenja kontrolinga u poduzeće, može se odabrati jedna od

dvije opcije. Prva opcija odnosi se na mogućnost pridruživanja novih poslova i zadataka postojećim službama. Na taj način može se očekivati manji otpor pri implementaciji. Međutim, u tom slučaju mogu izostati maksimalni učinci od uvođenja ovoga koncepta jer se zadaci kontrolinga pridodaju postojećoj grupi zadataka te na taj način postaju „zaleđeni“. Drugu opciju predstavlja organiziranje zasebne, odnosno samostalne službe kontrolinga. U toj službi okupljaju se suradnici koji imaju visoki stupanj znanja o ovom konceptu. Ove osobe trebale bi imati značajne komunikacijske vještine, kao i sposobnost pregovaranja s ostalim članovima organizacije kako bi se koncept kontrolinga učinkovito uveo. Za očekivati je da će ovaj način uvođenja osigurati viši stupanj objektivnosti i neovisnosti. Ukoliko ovaj pristup ne prate intenzivni komunikacijski napori, moguće je očekivati veći otpor članova organizacije.

Ukoliko se kontroling uvodi kao samostalna služba, riječ je najčešće o uspostavi kontrolinga kao štabne funkcije neposredno podređene najvišem menadžmentu. Ukoliko se radi o većem poduzeću, posebice poduzeću koje primjenjuje divizijsku projektnu ili matričnu organizacijsku strukturu, često se organizira centralni kontroling neposredno podređen najvišem menadžmentu te decentralizirani odjeli za kontroling za pojedine projekte, odnosno funkcije. Tada se javljaju odjeli za kontroling u nabavi, proizvodnji, prodaji, marketingu, financijama, istraživanju i razvoju itd. U tom slučaju, osobe koje rade u decentraliziranim odjelima stručno su podređene centralnom odjelu kontrolinga, a disciplinski rukovoditelju pojedinoga područja. Decentraliziranjem prema pojedinim funkcijama ili korisnicima zadovoljavaju se kriteriji neovisnosti, stručnosti i samostalnosti te osigurava učinkovitost primjene ovoga koncepta.

Može se zaključiti kako način uvođenja koncepta kontrolinga ovisi o veličini poduzeća, organizacijskoj strukturi, menadžerskom sustavu, raspoloživim ljudskim potencijalima iz područja kontrolinga te organizacijskoj kulturi poduzeća koja determinira način provođenja procesa upravljanja promjenama. Veličina poduzeća čini se presudnom determinantom oblika uvođenja kontrolinga. Jasno je da u manjim poduzećima poslove kontrolinga može obavljati jedna osoba koja se često naziva i analitičar poslovanja, dok će u velikim poduzećima postojati potreba za zasebnom službom.

Način uvođenja kontrolinga ovisi i o odabranom modalitetu njegove primjene. Tako je moguće diferencirati između računovodstveno orijentirane koncepcije, informacijski orijentirane koncepcije te upravljački orijentirane koncepcije (Osmanagić Bedenik, 2004:65-67). Ako je koncepcija kontrolinga računovodstveno orijentirana, primjena se svodi na učinkovitu pripremu računovodstvenih podataka, odnosno informacija, s ciljem osiguravanja likvidnosti, odnosno pozitivnoga poslovnog rezultata. U ovom slučaju kontroling je dio službe računovodstva. Iako se ponekad ne radi o decidiranom

uvođenju službe kontrolinga, moguće je naići na praktične primjere jačanja računovodstvene službe kao instrumenta menadžmenta u procesu odlučivanja. Tada bi preimenovanje upravljački orijentirana računovodstva u službu kontrolinga predstavljalo samo promjenu kozmetičke prirode.

S obzirom da se temelj koncepta kontrolinga nalazi u definiranju i razradi informacijskoga sustava kao podloge odlučivanja, moguće je identificirati i informacijski orijentiranu koncepciju. Zadatak kontrolinga prema tom konceptu može se sažeti na prevladavanje jaza između potrebe za informacijama i njihova osiguravanje. Prema ovom modalitetu kontroling zauzima središnje mjesto između menadžerskoga provođenja funkcija planiranja i kontrole te svojom informacijskom podlogom utječe na provođenje, ali i povezivanje ovih funkcija.

Prema upravljački orijentiranoj koncepciji kontroling se smatra parcijalnim sustavom unutar sustava vođenja. Osnovni zadatak sustava vođenja predstavlja koordinacija pojedinih aktivnosti u okviru sustava izvođenja, što se naziva i primarnom koordinacijom. Pod utjecajem rasta poduzeća, odnosno povećanja složenosti poslovanja u smislu specijalizacije, nužnom postaje koordinacija i integracija između planiranja, organiziranja, upravljanja ljudskim potencijalima i kontrole, a što se naziva sekundarnom koordinacijom i pridružuje se kontrolingu. Cilj je kontrolinga stoga povećati racionalnost poslovanja, odnosno efikasnost te stupanj prilagođavanja poduzeća uvjetovanju iz okruženja, odnosno efektivnost.

Iako se potonji modalitet smatra najsveobuhvatnijom i najzrelijom koncepcijom kontrolinga, može se uočiti da je osnovica svih koncepcija identična, a svodi se na osiguravanje što kvalitetnijih upravljačkih informacije kvantitativnoga, ali i kvalitativnoga karaktera, usmjerenih na prošlost, sadašnjost i budućnost. Jasno je da podlogu uspješnoga rada kontrolinga predstavlja učinkovitost primjene upravljačkoga računovodstva. O poslovnoj praksi, interesu menadžmenta, ali i stručnosti izvršitelja funkcije kontrolinga ovisi u kojem će se pravcu i koliko duboko ona razvijati. Metodika izvršavanja ciljeva kontrolinga koji odgovaraju potrebama menadžmenta može se razlikovati. Međutim, bez obzira na modalitet primjene, zadatak je kontrolinga kontinuirano davati odgovor na pitanje: je li poduzeće na pravom putu ispunjavanja svojih kratkoročnih, ali i razvojnih ciljeva.

4. FUNKCIJA KONTROLINGA U PODUZEĆU JADRAN HOTELI D.D.

Društvo Jadran hoteli d.d. sa sjedištem u Rijeci kao osnovnom djelatnosti bavi se pružanjem usluga smještaja i ostalih ugostiteljskih usluga karakterističnih za djelatnost i to na području Rijeke, Kostrene i Kraljevice. Iako pojedini ugostiteljski objekti koji su danas u sklopu Društva posluju neprekidno i preko stotinu godina, početkom poslovanja

Društva u ovom obliku može se smatrati dan 1. travnja 1963. godine kada je iz tadašnjih hotelskih poduzeća Park i Jadran, Neboder, Kontinental i nekoliko manjih ugostiteljskih radnji formirano Hotelsko poduzeće Jadran, a kojem se 1965. godine pridružilo i HP Jadran iz Kraljevice. Kao dioničko društvo poduzeće počinje poslovati 19. travnja 1994. godine. U sklopu Društva posluju svi sušački gradski hoteli, hotel u Kostreni i turističko naselje Uvala Scott u Kraljevici, a u vlasništvu je i prostor kampa Oštro s apartmanima.

Istraživanje primjene funkcije kontrolinga u poduzeću obuhvaćeno je kroz ispitivanje valjanosti pet pomoćnih hipoteza, izvedenih na osnovi prethodnoga uvida u poslovanje ostalih poduzeća u Republici Hrvatskoj.

H1: Uvođenje funkcije kontrolinga izravno je povezano sa službom računovodstva i financija.

H2: Razvoj poduzeća u smislu povećanja prihoda i broja zaposlenika pozitivno je koreliran s razvojem funkcije kontrolinga.

H3: Razvoj funkcije kontrolinga pozitivno je koreliran s jačanjem konkurencije i dinamike promjena u okruženju s kojima se suočava poduzeće.

H4: Razvoj kontrolinga pozitivno je koreliran s jačanjem potreba menadžmenta za kvalitetnom informacijskom podlogom za odlučivanje.

H5: Razvoj kontrolinga pozitivno je koreliran s jačanjem menadžerske podrške toj funkciji.

Funkcija kontrolinga u poduzeću Jadran d.d. uvedena na način da je pridodana službi financija i računovodstva. Razlog takvoj praksi može se naći u činjenici da prilikom uvođenja kontrolinga nisu bili razvijeni instrumenti kontrolinga, a niti informacijski sustav koji bi mu pružao podršku. Osim toga, vodilo se računa i o mogućem otporu zaposlenika koji sa sadržajem ove funkcije nisu bili dovoljno upoznati. Međutim, zapošljavanjem stručne osobe za obavljanje poslova kontrolinga te uvođenjem instrumenata kontrolinga, ali i unaprjeđenjem informacijskoga sustava stvoreni su preduvjeti za oblikovanje funkcije prema upravljački orijentiranom konceptu. S obzirom na navedeno, za očekivati je izdvajanje funkcije kontrolinga iz službe računovodstva i financija te njeno pozicioniranje kao štabne službe, podređene upravi, ali informacijski povezane sa svim odjelima i profitnim centrima u okviru Društva. Taj potez osigurao bi veću neovisnost funkcije kontrolinga te njenu veću uključenost u definiranje temeljnih vrijednosti i ciljeva Društva, ali i veću mogućnost kontrole ostvarivanja ciljeva, čime bi se postigla veća efikasnost rada ove službe.

Jedan od najvažnijih zadataka kontrolinga jest poticanje i stručna pomoć vrhovnom menadžmentu pri definiranju temeljnih vrednota poduzeća, kako bi se osigurali temelji za donošenje ciljeva i kontroli njihove provedbe. Sustav vrednota predstavlja okvir ponašanja poduzeća i prema vanjskim grupama: kupcima, dobavljačima, vjerovnicima, dioničarima, itd. Sustav vrednota temelji se na viziji, misiji i ciljevima poduzeća, a kontroling je zadužen

za poticanje i stručnu podršku u procesu definiranja ovih kategorija (Osmanagić Bedenik, 2004:95). Kontroling također brine o integraciji sustava vrednota, odnosno o tome da je vizija širi okvir unutar kojega je oblikovana misija te da se u logičnom slijedu iz toga izvode ciljevi poduzeća. Kontroling brine i o zahtjevima koji moraju biti ispunjeni kako bi sustav vrednota bio ispravno oblikovan. Zbog preopterećenosti djelatnika u službi kontrolinga, ali i nedovoljne zainteresiranosti od strane vrhovnoga menadžmenta u poduzeću Jadran hoteli d.d. temeljne vrijednosti nisu definirane, niti su jasno i nedvosmisleno ukomponirane u poslovanje poduzeća. Očekuje se da će ključnu ulogu u tom procesu odigrati upravo kontroling.

Treća komponenta sustava vrednota su ciljevi. Ciljevi su krajnje točke prema kojima su usmjerene aktivnosti poduzeća, početna i završna točka procesa upravljanja. Imajući na umu nedavne promjene na tržištima kapitala i povećanu neizvjesnost u turističkom sektoru, nužno se nameće pravilo realizacije onih ciljeva za koje se ocijeni da su najhitniji i najviše pridonose uspjehu Društva. Glavni cilj Društva Jadran hoteli je podizanje kvalitete i kategorije objekata i usluga Društva. Naime, trenutno je u sklopu društva više objekata različitih kategorija, što ne osigurava istu kvalitetu usluge u svim objektima društva. Zbog toga se kao glavni dugoročni cilj navodi upravo podizanje kvalitete usluga u svim objektima Društva na razinu od minimalno tri ***. Ovaj cilj je dugoročan, što znači da se očekuje njegovo ostvarenje u roku od tri do pet godina. Društvo je do sada obnovilo hotel Jadran te započelo obnovu hotela Neboder, dok se obnova tj. podizanje kategorije hotela Continental očekuje uskoro. Zbog financijske krize financijska sredstva značajno su poskupjela pa je njihovo dobivanje otežano, a što usporava zacrtani proces. Srednjoročni ciljevi Društva su obnova i unaprjeđenje informacijskoga sustava, kako u pojedinim objektima, tako i u mrežnom sustavu, reorganizacija poslovanja hotela Continental s ciljem veće učinkovitosti te poboljšanje odnosa s agencijama u cilju veće iskoristivosti kapaciteta.

Planiranje je svjesna i kontinuirana aktivnost usmjerena na definiranje ciljeva i načina na koji se ciljevi mogu ostvariti (Dulčić, 1991:343). Poslovnim se planiranjem i budžetiranjem stvaraju pretpostavke za ostvarivanje zacrtanih ciljeva. U Društvu Jadran hoteli proces budžetiranja mogao bi se podijeliti u tri faze: planiranje, kontroling te revizija. Budžete u poduzeću Jadran hoteli najčešće izrađuju direktori pojedinih poslovnih jedinica - hotela, ali u suradnji s voditeljima pojedinih odjela u njihovim jedinicama (kuhinja, hrana i piće..) te kontrolorima. Nakon što svi direktori poslovnih jedinica donesu budžete za svoju poslovnu jedinicu, ti se budžeti detaljnije analiziraju u kontrolingu te se u sklopu funkcije kontrolinga izrađuju periodična izvješća koja menadžerima omogućuju praćenje ostvarenja budžeta i odstupanja od njega (polugodi-

šnja, kvartalna, mjesečna). Na kraju godine provodi se revizija kojom se razmatraju i implementiraju poboljšanja procesa i procedura, drugačiji načini izvođenja istoga zadatka, kao i mogućnosti različitih načina budžetiranja, a sve na osnovi rezultata procesa učenja iz prethodnoga razdoblja. Uvedeni informacijski sustav Društva olakšava provođenje budžetiranja zbog svojih mogućnosti izračunavanja raznih statističkih projekcija i modela na temelju podataka iz prošlih razdoblja. Pa ipak, optimizacija njegove upotrebe tek se očekuje.

Funkcija kontrole jedna je od važnijih funkcija kontrolinga. Međutim važno je uočiti razliku između kontrole i kontrolinga. Kontrola se odnosi na proces obrade informacija radi utvrđivanja odstupanja između dvaju veličina te analizu tih odstupanja. U većini hotelskih poduzeća, ali i ostalim poduzećima postoje automatizirani sustavi kontrole koji se uglavnom vezuju uz samu organizaciju poduzeća. Neki automatski sustavi kontrole su u poduzećima propisani zakonima, posebice u području financija i računovodstva, nabave i skladištenja roba tj. namirnica te formiranja financijskih izvještaja poduzeća. Uz kontrolu tj. kontroling se također vezuje i interna revizija. Naime, kontroling i interna revizija se funkcionalno nadopunjuju. Svrha je revizije povećanje urednosti, objektivnosti i realnosti informacija o poslovnim procesima, radi povećanja sigurnosti poslovne aktivnosti. Svrha kontrolinga je povećanje vitalnosti poduzeća radi boljšega i bržeg prilagođavanja unutarnjim i vanjskim promjenama. Također kontroling i interna revizija zahtijevaju institucionalnu neovisnost. Ostvarivanje zadataka revizije pridonosi uspjehu kontrolinga i obratno. Kontroling je dakle usmjeren na sveobuhvatnu podršku menadžmentu i predstavlja njegov podsustav, dok je kontrola parcijalni zadatak podrške menadžmentu te se primarno odnosi na nadzor izvršenja.

Kao u većini hotelskih poduzeća, u Društvu su definirani sustavi kontrole za koje su zaduženi voditelji odjela u pojedinim objektima. Na razini Društva kontrola se provodi u skladu s obvezom formiranja financijskih izvještaja, dakle za svako tromjesečje. Međutim, u Društvu je 2006. godine zbog veće potrebe za podrškom menadžmentu u procesu odlučivanja započeo proces uvođenja kontrolinga. Naime, menadžment je odlučio krenuti u ciklus ulaganja kojemu je cilj povećanje kvalitete usluga te se pritom očekivao veći broj poteškoća, problema i odstupanja koje je trebalo analizirati i korigirati. Kontroling je tako uveden kao pridruženi odjel financija i računovodstva na osnovi pretpostavke da će tako imati najbolju informacijsku podršku za ispunjenje svojih zadaća. Međutim, pri uvođenju kontrolinga kao problem utvrđena je nedovoljna informatiziranost Društva. U svim objektima Društva nije postojao jedinstveni informacijski sustav te se zbog toga nije mogla osigurati pravovremenost informacija tj. izvještaja za kontroling, a niti za menadžment Društva. Informacijski sustav hotelskoga društva, ali i poduzeća općenito, mora

integrirati sve poslovne procese i funkcije te omogućiti brz i transparentan protok podataka i informacija.

Na osnovi usporedbe s konkurencijom, ali i predviđanjem informacijskih potreba poduzeća u budućnosti odabrana je aplikacija MISH tj. Modularni Informacijski Sustav Hotelijerstva i ugostiteljstva (<www.mish-iii.inet.hr> i http://www.mish-iii.inet.hr/index.php?option=com_content&task=view&id=5&Itemid=7) koji spada u tzv. ERP model (engl. Enterprise Resource Planning), a označava softverski paket za cjelovito poslovanje hotelskih i ugostiteljskih poduzeća. Ovaj se programski modul koristi u više od 200 različitih turističkih objekata, a bazira se na Oracle i Windows tehnologiji te se sastoji od niza programskih modula koji mogu funkcionirati potpuno neovisno jedan od drugoga ili biti integrirani u jedinstveni informacijski sustav poduzeća. Društvo koristi sve dostupne module te ih integrira u jedan cjeloviti sustav hotelsko-ugostiteljskoga poslovanja. MISH obuhvaća sve poslovne procese i službe u turističkim poduzećima počevši od marketinga i prodaje turističkih kapaciteta, preko recepcijskoga i mjenjačkog poslovanja, zatim materijalnoga i financijskog praćenja nabave, obrade, skladištenja i prodaje hrane i pića u restoranima i barovima do tzv. zajedničkih služba kao što su knjigovodstvo, kadrovska evidencija, obračun plaća te uprava i kontrola. Cijeli sustav je izveden modularno. Svaki modul, kojega čini skup programskih rješenja (*software*), strojna i komunikacijska oprema (*hardware*) te odgovarajući kadrovski i organizacijski preduvjeti pokriva određeni segment poslovanja poduzeća i može funkcionirati neovisno od ostalih modula. Međutim, iako informacijski sustav olakšava obavljanje funkcije kontrolinga, potrebno je također povremeno kontrolirati njegov rad. U Društvu se tako provodi kontrola informacijskoga sustava tako da se periodično odabere neki izvještaj kojega je proizveo sustav, te se on zatim ručno izrađuje na osnovi dokumenata koji su služili kao podloga njegovu formiranju.

Odjel kontrolinga zbog svoje uloge podrške menadžmentu zahtjeva obrazovane i adekvatno opremljene ljudske potencijale. Naime, za provođenje kontrole, analize te sinteze bilo koje informacije ili izvještaja u poduzeću koje u svom sastavu ima niz hotela i ostalih smještajnih objekata, potrebno je razumijevanje zakonskih norma koje reguliraju njihov rad, ali i temelja procesa poslovanja. Prema istraživanju prakse provođenja kontrolinga u poduzećima Republike Hrvatske provedenom 2007. godine (Osmanagić Bedenik, 2007:363) u odjelu kontrolinga najčešće je radilo od tri do pet osoba. U odjelu kontrolinga koji je ustrojen u okviru službe financija i računovodstva Društva također su zaposlene tri osobe više stručne spreme koje blisko surađuju sa zaposlenicima koji se bave računovodstvom. Uz uvođenje MISH informacijskoga sustava, čime su ispunjeni preduvjeti za učinkovito uvođenje i djelovanje sustava kontrolinga u Društvu, ipak

je za sada uočljiva dominacija klasičnih operativnih zadataka kontrolinga, a što je također u skladu s prosječnim rezultatima provedenoga istraživanja.

5. ZAKLJUČAK

Uloga kontrolinga veže se za osiguravanje stručne podrške menadžmentu kako najviše hijerarhijske razine, tako i nižim razinama. Kontroling predstavlja stručnu pomoć u upravljanju i vođenju društva u smislu sastavljanja i prezentiranja izvještaja, planiranja, budžetiranja, analize poslovnoga rezultata, unaprjeđenja sustava informiranja itd. Uz operativni kontroling koji se uvodi u sve većem broju poduzeća, jača interes za strategijski kontroling. Strategijski kontroling usmjeren je na ispunjavanje vizije i misije, odnosno dugoročnih ciljeva poduzeća, a za potrebe prikupljanja informacija primjenjuje pretežito eksternu orijentaciju. Bavi se procjenjivanjem trendova kretanja ključnih poslovnih varijabla kao što su tržište, tehnologija, želje i potrebe kupaca, dostupnost resursa te sukladno tome ocjenjivanjem mogućnosti budućega razvoja, odnosno prilagođavanja poduzeća identificiranim promjenama, kao i ocjenjivanjem rizika pojedine razvojne opcije. Na taj način suvremeni kontroling sve više postaje temelj inovacijskoga djelovanja suvremenoga poduzeća.

Budući da u strukturi izvora informacija dominiraju računovodstvene informacije, a u strukturi korisnika menadžment, može se zaključiti kako u praksi analiziranoga poduzeća, kao i u većini poduzeća hrvatske poslovne prakse, dominira koncept kontrolinga koji predstavlja prijelaz između računovodstvene prema informacijskoj koncepciji. Na taj način potvrđena je prva pomoćna hipoteza. Značajka rada kontrolera također se može opisati kao prijelaz s uloge i funkcije registratora prema ulozi i funkciji navigatora. Potvrđuje se tako i druga pomoćna hipoteza da povećanjem veličine poduzeća dolazi i do razvoja funkcije kontrolinga. Općenito, a i na primjeru promatranoga poduzeća potvrđuju se i pomoćne hipoteze da razvoj kontrolinga jača s jačanjem konkurencije, odnosno presudno ovisi o menadžerskoj podršci te njegovim potrebama za kvalitetnom informacijskom podlogom za odlučivanje. S obzirom na pozitivna iskustva analiziranoga poduzeća, može se zaključiti kako će u poduzećima hrvatske poslovne prakse jačati razvoj i primjena kontrolinga kao značajnoga čimbenika povećanja efikasnosti, ali i efektivnosti poslovanja te kao temelja unaprjeđenja konkurentnosti.

LITERATURA

1. Avelini Holjevac, I. (1998): Kontroling - upravljanje poslovnim rezultatom, Rijeka, Hotelijerski fakultet Opatija
2. Dulčić, A. (1991): Turizam: Načela razvoja i praksa, Zagreb, Institut za turizam
3. Kreitner, R. (1989): Management (4th edition), Boston, Houghton Mifflin Company

4. Osmanagić Bedenik, N. (2004): Kontroling - abeceda poslovnog uspjeha, Zagreb, Školska knjiga
5. Osmanagić Bedenik, N. (2007): Komparativna analiza prakse kontrolinga u Hrvatskoj, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Zagreb
6. Preisler, P. R., Peemoller, E. K. (1990): Controlling, Moderne Industrie, Landsbert/Lech
7. Simić, S. (2010): Controlling and it's application in small and middle enterprises in Bosnia and Herzegovina, Megatrend Review, Vol 7/1
8. Weber, J. (1995): Einführung in das Controlling, 6. izdanje, Stuttgart, Schäffer-Poeschel
9. Weber, J. (1993): Einführung In das Controing, Stuttgart, Poeschel
10. Weilrich, H., Koontz, H. (1994): Menadžment, Zagreb, Mate
11. <http://www.mish-iii.inet.hr>
12. http://www.mish-iii.inet.hr/index.php?option=com_content&task=view&id=5&Itemid=7