

*Prof. dr. sc. Nidžara Osmanagić Bedenik*

**KOMPARATIVNA ANALIZA PRAKSE  
KONTROLINGA U HRVATSKOJ**

**COMPARATIVE ANALYSIS OF RESEARCH  
ON CONTROLLING IN CROATIA**

---

**SAŽETAK:** Kontroling je suvremena filozofija i poslovna funkcija, stručna podrška menadžmentu; on pridonosi transparentnosti te koordinaciji i integraciji poslovanja organizacije. Postoje brojna istraživanja o realnosti kontrolinga u organizacijama razvijenih tržišnih gospodarstava kojima se dokazuju njegova važnost i "samorazumljivost".. U ovom se radu istražuje realnost kontrolinga u organizacijama u Hrvatskoj te iznose najznačajniji rezultati komparativne analize istraživanja provedenih 2001. i 2007. godine. Zaključuje se kako i u našim organizacijama rastu uloga i važnost kontrolinga i u institucionalnom smislu, a njegova osnovna funkcionalna i instrumentalna obilježja jačaju i odražavaju ne samo porast stupnja prihvaćenosti ove nove funkcije već i porast stupnja njegove korisnosti.

**KLJUČNE RIJEČI:** kontroling, organizacija kontrolinga, instrumenti kontrolinga, informacije.

**ABSTRACT:** Controlling is one of the modern business functions and professional support to management, because it coordinates and integrates and makes business more transparent. There are many researches about reality of controlling in modern market economies. In this paper author investigates reality of controlling in Croatian organizations in period 2001-2007 and presents some of the most important results of comparative analysis. In Croatian organizations controlling exists in institutional sense more frequently then before, its basic functions is still oriented to operative management using mainly operative instruments and internal quantitative information. In Croatian organizations controlling is going through a process of transformation from accountancy to information-oriented concept, from register to navigator, speaking through controlling generations.

**KEY WORDS:** controlling, controlling organizing, controlling instruments, information.

---

## 1. UVOD

U zapadnoj teoriji i praksi smatra se opće usvojenim stavom kako kontroling pridonosi jačanju konkurentnosti organizacije. Kontroling je u industrijskim poduzećima razvijene tržišne privrede danas 'samorazumljivost'. Funkciju kontrolinga u institucionalnom smislu posljednjih nekoliko godina ima od 66% pa do 81% ili čak 90% poduzeća (2, str. 27,226). Zbog velike pomoći kontrolinga u upravljanju ta se funkcija uvodi i u trgovačkim poduzećima, bankama, kreditnim institutima, osiguravateljnima društvima, bolnicama, visokoškolskim ustanovama te vladinim institucijama. Brojna teorijska i empirijska istraživanja u europskom i američkom prostoru pridonose upoznavanju kontrolinga i njegovih specifičnosti u pojedinim zemljama (2, str. 27-44). Pitanje koje zaokuplja domaćeg istraživača glasi: Kako je s prihvaćanjem kontrolinga u domaćoj poslovnoj praksi? Koliko je zastupljen te koje determinante određuju njegov položaj? Koliko dugo postoji kontroling u našim organizacijama i na čiji poticaj je uveden? Koliko osoba radi u odjelu za kontroling i koja je razina njihova obrazovanja? Kome je podređen, a kome nadređen? Postoje li 'standardni' zadatci kontrolinga, 'standardni' instrumenti koji se koriste? Pridonosi li kontroling učinkovitosti poslovanja? Mijenja li se uloga i mijenjaju li se obilježja kontrolinga u domaćoj poslovnoj praksi i ako da, u kojem smjeru? Ova i druga pitanja bila su poticaj za istraživanje kontrolinga u domaćoj poslovnoj praksi, ono se nastavlja na prethodna teorijska i empirijska istraživanja i nadopunjavaju ih.

## 2. KOMPARATIVNA ANALIZA PRAKSE KONTROLINGA U ORGANIZACIJAMA U HRVATSKOJ

### 2.1. Ciljevi i metode istraživanja

Osnovni cilj istraživanja jest upoznati razinu razvoja kontrolinga u domaćoj poslovnoj praksi te identificirati činitelje koji utječu na razinu razvoja i efikasnost sustava kontrolinga u Hrvatskoj. Istraživanja prakse kontrolinga u 2001. godini (3; str.177-198.) te 2007. godini uz nepromijenjenu metodologiju istraživanja omogućuju komparativnu analizu, istraživanje dinamike i smjera promjena njegova razvoja. Za ostvarenje osnovnog cilja definirani su sljedeći podciljevi:

- identifikacija organizacija: segmentacija po veličini, djelatnosti, stilu rukovođenja, procjeni razine kompleksnosti i dinamike unutar organizacije i u njenoj okolini
- identifikacija postojanja kontrolinga u organizacijama
- identifikacija institucionalne dimenzije kontrolinga (starost odjela za kontroling, povod za njegovo uvođenje, veličina odjela, hijerarhijski položaj)
- identifikacija funkcionalne dimenzije kontrolinga (upoznavanje zadataka koji se ostvaruju)
- identifikacija instrumentalne dimenzije kontrolinga (upoznavanje instrumenata koji se koriste)

- identifikacija informacijske dimenzije kontrolinga (upoznavanje informacijskog protoka: izvora i korisnika informacija kontrolinga)
- identifikacija doprinosa kontrolinga učinkovitosti organizacije.

Hipoteze istraživanja realnosti kontrolinga u organizacijama u Hrvatskoj su sljedeće:

1. kontroling kao funkcija i institucija postoji u velikim organizacijama u Hrvatskoj
2. demokratski stilovi rukovođenja potiču razvoj kontrolinga, dok autoritarni i patrijarhalni stilovi rukovođenja čine barijeru uvođenju i razvoju kontrolinga
3. pretpostavlja se snažna veza između institucionalnog aspekta kontrolinga te plana i analize
4. kontroling je funkcionalno usmjeren prema operativnom upravljanju
5. u instrumentalnom smislu dominiraju instrumenti operativnog upravljanja
6. u informacijskom smislu kontroling je usmjeren na interne informacije kvantitativnih obilježja
7. razvoj kontrolinga u domaćoj poslovnoj praksi slijedi pravce njegova razvoja u poslovnoj praksi razvijenih tržišnih gospodarstava, prije svega u smislu veće prihvaćenosti, šire zastupljenosti te širenja njegovih pojedinih aspekata.

Provedena su dva istraživanja realnosti kontrolinga u organizacijama u Hrvatskoj: prvo je provedeno 2001. godine, drugo 2007. godine. Istovjetnost metodologije istraživanja omogućila je komparativnu analizu dobivenih rezultata. Osnovni cilj i podciljevi istraživanja ostvareni su pomoću pisanog upitnika s 30 zatvorenih pitanja i ponuđenim odgovorima nabranjanja i intenziteta. Kvantitativna i kvalitativna analiza dobivenih odgovora provedena je pomoću SPSS 9,0 statističkog programskog paketa.

## 2.2. Uzorak istraživanja

Izbor uzorka je poseban problem znanstvenog istraživanja. Ciljani osnovni skup se odnosio na organizacije za koje se s visokom vjerojatnošću pretpostavljalo da u svojoj organizacijskoj strukturi imaju kontroling kao organizacijsku cjelinu. Istraživanja u europskom prostoru su naime pokazala kako velike organizacije te organizacije kćeri stranih velikih organizacija u pravilu imaju kontroling u institucionalnom smislu. Važno je naglasiti kako je kontroling funkcija, sadržaj koji se može ali i ne mora realizirati u organizacijskom obliku, a cilj ovog istraživanja je bio identificirati organizacije koje imaju kontroling u organizacijskom, institucionalnom smislu. U istraživanju provedenom 2001. godine uzorak je biran na nekoliko načina i u više etapa: u prvom koraku smo krenuli od organizacija - kupaca knjige *Kontroling: Abeceda poslovnog uspjeha* (Školska knjiga, Zagreb, 1998.). Nakon toga smo koristeći popis 400 najvećih organizacija prema prometu odabirali velika i renomirana poduzeća te smo ga upotpunjavali s velikim poduzećima po pojedinim županijama. S obzirom da je kontroling u bankama i osigurateljnim društvima visoko razvijen, u naš popis smo uključili i najveće banke u Hrvatskoj kao i kćeri stranih banaka. Tako smo u nekoliko koraka oblikovali konačan uzorak od 157 organizacija. S obzirom na nesavršene okolnosti, ovako definiran uzorak se može smatrati relativno reprezentativnim. Smatrali smo kako ovakav izbor uzorka odgovara ciljevima istraživanja te kako je aktualan i s obzirom na prostorni aspekt. Istraživanje je trajalo od siječnja do srpnja 2001. godine. Do kraja srpnja primili smo ukupno 71 ispunjen anketni upitnik (stopa povrata od 45,2% smatra se izuzetno povoljnom), od kojih je samo jedan neupotrebljiv stoga što se u toj organizaciji kontroling poistovjetio s kontrolom kvalitete te smo ga isključili iz obrade. Konačna obrada

temeljila se dakle na 70 ispunjenih anketa. U istraživanju provedenom 2007. godine krenuli smo od popisa 400 najvećih poduzeća prema prometu u Hrvatskoj (popis objavljen 2006. godine, Privredni vjesnik). Konačni uzorak je obuhvaćao 330 poduzeća, a istraživanje je trajalo od siječnja do lipnja 2007. godine. Uz tri iteracije prikupili smo 82 valjana ispunjena upitnika, što je stopa povrata od 24,8%. Upitnici su slani elektronskom poštom, odgovori su najčešće stizali na isti način, a ciljani ispitanici su bili voditelji kontrolinga, alternativno voditelji plana i analize, ekonomike, financija i računovodstva za slučaj da u pojedinoj organizaciji ne postoji odjel za kontroling. Ovim putem izražavamo zahvalnost za aktivnu podršku i razumijevanje stručnjacima iz poslovne prakse koji su se odazvali našoj molbi i sudjelovali u istraživanju.

Prije obradbe rezultata istraživanja potrebno je prikazati temeljna obilježja ispitanika. U strukturi ispitanika minimalno je veći udjel žena (54%) u odnosu na muškarce (46%), dominiraju osobe do 30 godina života (25%) te s manje od 5 godina radnog staža (33%), dok je prosječna dob ispitanika 40 godina i prosječni radni staž je 12 godina. S obzirom na položaj unutar organizacije ispitanici su uglavnom bili voditelji kontrolinga (34%), voditelji kontrolinga i neke srodne funkcije (financija, računovodstva, plana, analize s udjelom od 12%) te voditelji plana i analize (6%) nakon čega prema učestalosti slijede rukovoditelji drugih srodnih funkcija (financija, računovodstva, članovi uprave te stručni suradnici). Navedena obilježja ispitanika odražavaju iskustvo i kompetentnost u davanju odgovora.

### 3. KOMPARATIVNA ANALIZA REZULTATA EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA

Rezultati istraživanja realnosti kontrolinga u Hrvatskoj temelje se na 70 ispunjenih anketa, tj. na odgovorima 70 različitih organizacija u Hrvatskoj u 2001. godini te 82 odgovora u 2007. godini. **Struktura djelatnosti** organizacija u uzorku izgledala je ovako (tablica 1):

**Tablica 1. Struktura djelatnosti organizacija u uzorku**

Red. br.	Djelatnost (sektor)	Odgovori ispitanika (%)	
		2001. godina	2007. godina
1.	Industrija	52	38
2.	Trgovina	13	32
3.	Usluge	35	30
4.	Total	100% (n=70)	100% (n=82)

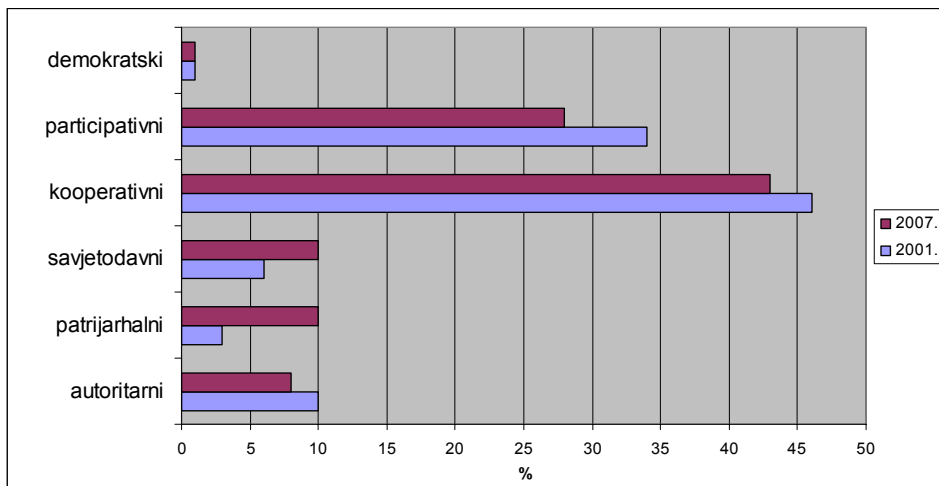
U razvijenim tržišnim gospodarstvima kontroling se počeo razvijati u području proizvodnje, a zatim se nastavio razvijati i u drugim područjima: usluga, osobito trgovine i bankarskih usluga. Komparativna analiza rezultata istraživanja u Hrvatskoj temelji se na uzorku koji realno odražava opći pomak od proizvodnje prema uslugama te potvrđuje isti smjer razvoja djelatnosti najvećih poduzeća. Uzorak se stoga može smatrati reprezentativnim s obzirom na zastupljenost pojedinih djelatnosti.

**Veličina organizacije** sljedeća je njena značajka. Empirijska su istraživanja u razvijenim tržišnim gospodarstvima pokazala kako je veličina poduzeća jedna od determinanti

institucionalnog aspekta kontrolinga. U našem je istraživanju 2001. godine u uzorku, prema broju zaposlenih, zastupljeno 83% velikih organizacija (71% u 2007. godini), prema ukupnom prihodu 87% velikih organizacija (99% u 2007. godini), a prema vrijednosti imovine 93% velikih organizacija (96% u 2007. godini). Orijentirajući se na velike organizacije, očekivali smo veću vjerojatnost postojanja odjela za kontroling nego u srednjim ili malim organizacijama. S obzirom na **starost organizacija** u uzorku su najzastupljenije one koje u Hrvatskoj posluju više od 50 godina (50% u 2001. godini, 38% u 2007. godini), zatim slijede organizacije stare između 10 i 50 godina (29% u 2001. godini, 41% u 2007. godini), a organizacije mlađe od 10 godina čine petinu uzorka (21% u 2001. godini, 21% u 2007. godini). Komparativna analiza pokazuje promjene u uzorku s obzirom na veličinu, tj. pomak prema većem prihodu i manjem broju zaposlenih te pomak s obzirom na starost organizacije prema mlađim organizacijama, tj. organizacijama koje u našoj zemlji posluju manje od 50 godina. Ove tendencije promjene mogu se smatrati dijelom šireg konteksta, tj. tendencije povećanja prihoda uz smanjenje broja zaposlenih te tendencije smanjenja važnosti "starih" tradicionalnih organizacija, pojave koje se mogu povezati i s procesom tranzicije gospodarstva.

Sljedeći element identifikacije organizacije, osim djelatnosti, veličine i starosti, odnosio se na pretežiti **stil rukovođenja** u organizaciji. Poznato je naime, kako iz teorije tako i iz prakse, da je menadžment glavni 'kupac' kontrolinga i time poticaj ili kočnica njegova razvoja. Autoritarni i patrijarhalni stilovi rukovođenja čine barijeru razvoju kontrolinga, dok participativni i demokratski stilovi rukovođenja potiču njegov razvoj. Zastupljenost pojedinih stilova rukovođenja u organizacijama iz uzorka ocijenjena je ovako (slika 1):

**Slika 1. Zastupljenost pojedinih stilova rukovođenja**

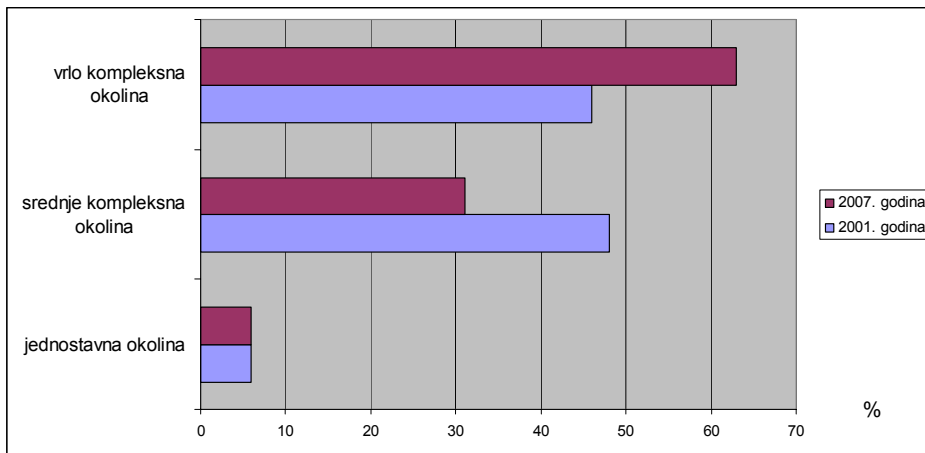


Prema dobivenim rezultatima istraživanja u organizacijama, u uzorku je došlo do pomaka od autoritarnog (nadređeni, uglavnom sam odlučuje i naređuje) prema patrijarhalnom (nadređeni, sam odlučuje i naređuje, ali podređene uvjerava o svojoj odluci) i savjetodavnom stilu rukovođenja (nadređeni, sam odlučuje i teži prihvaćanju svojih odluka), pomak koji odražava tendenciju razvoja demokracije u našim organizacijama. Oba istraživanja

pokazuju dominaciju kooperativnog (nadređeni, sam odlučuje, ali prethodno informira i razgovara, te traži mišljenje podređenih) i participativnog stila rukovođenja (suradnici predlažu, odgovorna osoba odlučuje o njihovim prijedlozima). Takve promjene u stilovima rukovođenja čine povoljne uvjete za uvođenje novijih poslovnih funkcija, poput kontrolinga.

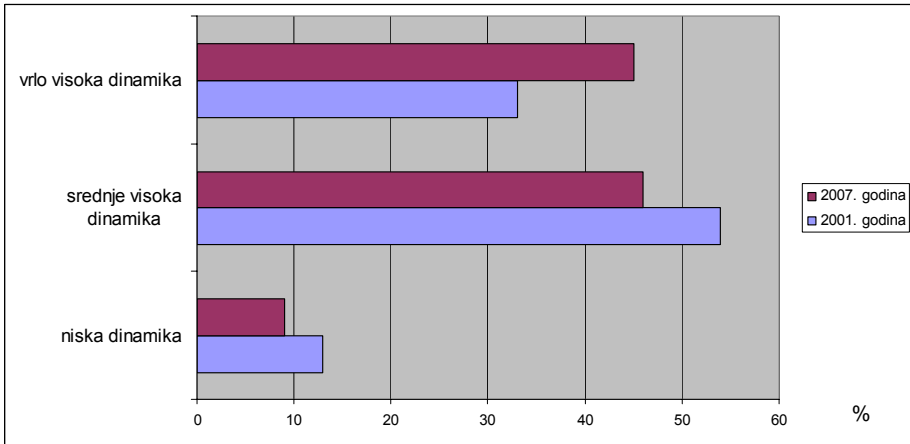
Posljednji element identifikacije organizacije odnosio se na **procjenu dinamike i kompleksnosti** unutar i izvan organizacije. Situacije u kojima je nemoguće saznati sve što je potrebno za pravu odluku nazivamo turbulentnim uvjetima poslovanja. Turbulentne situacije su one koje nisu samo složene u svojoj izgradnji već se one mijenjaju brzo i to na mnogo različitih načina, što znači da ih obilježavaju kompleksnost i visoka dinamika. O kompleksnosti govorimo kad je nešto po svom sastavu komplicirano, složeno. Pojam turbulencije je jedan od temeljnih pojmova budući da opisuje stalnu promjenu ponašanja sustava i stavlja nas pred problem misaonog obuhvaćanja i stvarnog utjecanja na takvu cjelinu. S obzirom na kompleksnost organizacije su svoju okolinu ocijenile ovako (slika 2):

**Slika 2. Ocjena kompleksnosti okoline**



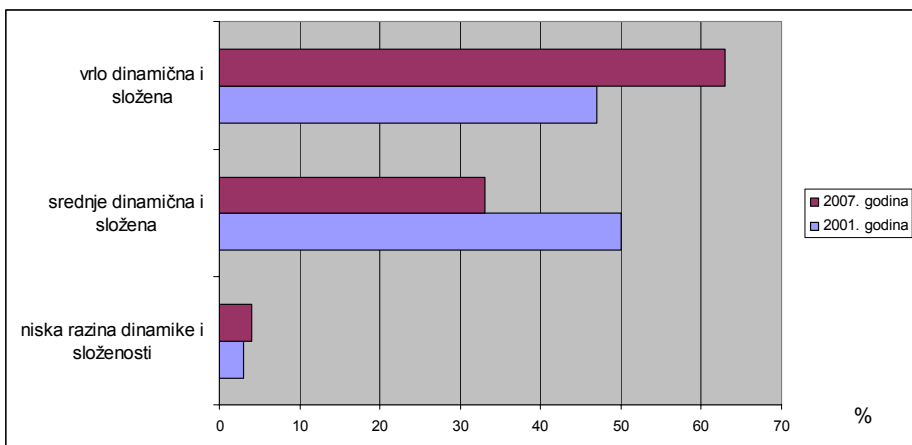
Komparativna analiza dobivenih rezultata pokazuje kako je došlo do značajne promjene, kako same okoline tako i načina percipiranja njezine kompleksnosti: dok se 2001. godine okolina ocjenjivala dominantno srednje kompleksnom, šest godina kasnije ocjenjuje se vrlo kompleksnom. U situaciji kad smo svjedoci neprekidnih promjena velikog broja elemenata, ovakav rezultat navodi na zaključak kako se naše organizacije otvaraju i realnije ocjenjuju stupanj kompleksnosti okoline.

Dok se kompleksnost odnosi na (velik) broj različitih činjenica koje utječu na poslovanje, dinamikom smatramo učestalost i brzinu promjena, snagu promjena te ravnomjernost i predvidivost promjena. Za obilježavanje značajki suvremenih uvjeta poslovanja uobičajeno se koristi termin turbulencija kao sinonim za kompleksnost i dinamiku. Dinamiku okoline organizacije su ocijenile ovako (slika 3):

**Slika 3. Ocjena dinamike okoline**

Među ispitanim organizacijama 2001. godine dominirao je stav o srednje visokoj dinamici, tj. najčešće se smatra kako su promjene u okolini srednje po svojoj učestalosti i brzini, snazi te ravnomjernosti i predvidivosti. Rezultati ispitivanja šest godina poslije pokazuju promjenu u ocjeni okoline prema vrlo visokoj dinamici; i ovdje smatramo da se radi kako o stvarnoj promjeni okoline tako i o većoj otvorenosti organizacija prema vanjskim utjecajima i jasnijem percipiranju tih utjecaja.

Pitanje ocjene kompleksnosti i dinamike okoline nadopunjava se pitanjem o kompleksnosti i dinamici događanja unutar organizacija, čime se dobiva cjelovita slika o ocjeni suvremenih uvjeta poslovanja u nas. Ocjenjujući razine unutarnje kompleksnosti i dinamike, organizacije su odgovorile ovako (slika 4):

**Slika 4. Ocjena kompleksnosti i dinamike unutar organizacije**

Zanimljive su razlike u načinu percipiranja složenosti i dinamike događanja unutar organizacija: dok se unutrašnjost 2001. godine ocjenjivala srednje do vrlo dinamičnom i složenom, šest godina kasnije ona se dominantno ocjenjuje kao vrlo dinamična i složena. Čini se kako se i unutar organizacija odvija pojačan proces usložnjavanja i promjena te se situacija procjenjuje turbulentnijom nego prije šest godina.

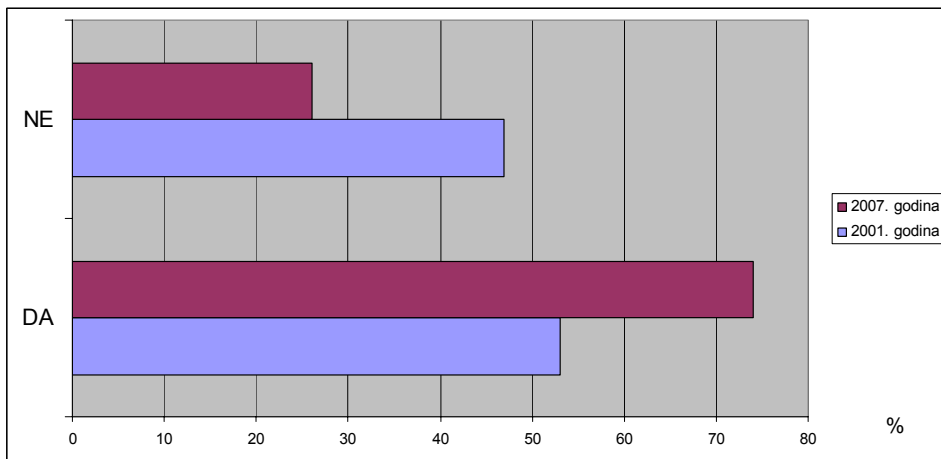
Objektivno visoka dinamika i kompleksnost, kako u okolini (tehnološke promjene i napredak u grani, promjene potreba kupaca, snaga i promjene konkurencije i sl.) tako i u samoj organizaciji (diverzifikacija, specijalizacija, diferencijacija, broj kupaca, dobavljača, tržišta i njihova promjena), temeljni su poticaji razvoju i uvođenju kontrolinga. Turbulentni uvjeti poslovanja problemi su s kojima se prije svega susreće menadžment. Osnovni je zadatak menadžmenta spoznaja promjena te prilagodbe aktivnosti poduzeća kako bi se osigurala sposobnost poduzeća za razvoj. Zahtjevi za fleksibilnošću poslovanja sve su veći: sve češće su situacije kada se treba brzo i učinkovito prilagođavati, često na nove načine i uz nove instrumente. Naročita pozornost se pridaje pitanjima:

- Kakav je utjecaj jednog elementa na drugi?
- Kakvu snagu pokazuje taj utjecaj?
- Koliko vremena prođe od utjecanja do posljedice?

Prema rezultatima ovog istraživanja, organizacije u nas realnije procjenjuju obilježja suvremenih uvjeta poslovanja nego prije šest godina, a posljedica takvog stava je i veće otvaranje promjenama te povećanje fleksibilnosti kao i bolje poznavanje rizika i šansi u poslovanju. Konačna posljedica takvih procesa je u otvaranju mogućnosti aktivnog ponašanja organizacija, aktivnom iniciranju promjena u odnosu na manje ili više uspješno naknadno prilagođavanje promjenama, dominantno obilježje 2001. godine. Poželjno proaktivno ponašanje u smislu prethodnog utjecanja na promjene u poduzeću i okolini čini se kako postaje dominantno obilježje naših organizacija.

Nakon identifikacijskih pitanja o djelatnosti, veličini, stilu rukovođenja i ocjeni dinamike i kompleksnosti okoline i unutrašnjosti poduzeća slijedila je grupa pitanja o **postojanju kontrolinga** u organizaciji u institucionalnom smislu. Na to je pitanje odgovoreno ovako (slika 5):

**Slika 5. Postojanje u organizaciji odjela za Kontroling**





Komparativna analiza dokazuje povećanje važnosti i uloge kontrolinga u našim organizacijama: dok je 2001. godine tek 53% organizacija u uzorku imalo kontroling u obliku organizacijske cjeline, 2007. godine takvih je 74%. Rezultati dokazuju kako i u našim uvjetima kontroling postaje samorazumljivost. U usporedbi s rezultatima istraživanja u Austriji proizlazi značajna podudarnost: odjel za kontroling također postoji u 53% poduzeća, no uzmu li se u obzir odjeli sa sinonimnim nazivima i podudarnom strukturom zadataka, tada proizlazi kako u Austriji 71% poduzeća ima kontroling u institucionalnom smislu (1, str.137). O rezultatima empirijskih istraživanja kontrolinga u praksi Austrije, Njemačke i SAD može se više naći u novijoj literaturi (6, str. 9-13), a o benchmarkingu kontrolinga također postoje posebna istraživanja (5, str.408-416).

### 3.1. Kontekstualni okvir – determinante poduzeća i okoline

U teoriji kontrolinga je poznato kako je kontroling nastao u poslovnoj praksi. Vanjski i unutarnji okvirni uvjeti poslovanja odrednice su koje potiču razvoj kontrolinga (4; str. 17-21.). U relativno statičkim i stabilnim uvjetima poslovanja mjereno odnosom ponude i potražnje na tržištu, uvjeti kakvi su dominirali 50-ih i 60-ih godina proteklog stoljeća, temeljno je pitanje bilo kako zadovoljiti rastuću potražnju. To je bila formula poslovnog uspjeha. U suvremenim uvjetima poslovanja, obilježenim visokom unutarnjom i vanjskom dinamikom i kompleksnošću, formula za uspjeh mnogo je složenija: smatra se kako na tržištu ponuda premašuje potražnju za oko 30%; no moram dodati kako to vrijedi samo za jedan dio gospodarstva u svijetu. Ipak, ni u tim razvijenim gospodarstvima nije pronađena formula uspjeha: ona se sastoji od mnoštva elemenata, od zadovoljstva kupaca, natjecanja s konkurencijom u inovativnosti, udovoljavanja društvenim, socijalnim i ekološkim zahtjevima i, ne kao posljednje, dovoljne rentabilnosti i likvidnosti. U tako složenim uvjetima poslovanja nema jednostavnih odgovora ni rješenja, struka je potrebnija više nego ikada. Upravo ta potreba za jasnijim sagledavanjem događanja u okolini i unutrašnjosti poduzeća te priprema za nadolazeće promjene snažni su poticaji razvoja kontrolinga u poslovnoj praksi.

Istraživanje stavova o unutarnjoj i vanjskoj kompleksnosti i dinamici poslovanja odražava ocjenu uvjeta poslovanja, na temelju kojih se mogu sagledati poticaji razvoju kontrolinga. Ako dominiraju stavovi o nižoj razini kompleksnosti i dinamike, tada nije realno očekivati jači razvoj kontrolinga, i obratno. Komparativna analiza rezultata istraživanja pokazuje kako je u razdoblju 2001.-2007. došlo do značajne promjene stavova o kompleksnosti i dinamici poslovanja: ranije uravnotežene ocjene o dinamici i kompleksnosti poslovanja zamijenjene su ocjenama o dominantno vrlo visokoj kompleksnosti i dinamici. Takav nalaz možemo protumačiti na dva načina: ili se okolina i unutrašnjost organizacija nije bitno promijenila, ali se raspoloživo više informacija nego ranije o tome što se događa pa je i znanje o tome veće, ili su se okolina i unutrašnjost organizacija zaista bitno usložnili, a moguće je i da se radi o oba tumačenja istodobno. Ukratko, dok uvjeti poslovanja iz 2001. godine i nisu toliko poticali razvoj kontrolinga, ocjena uvjeta poslovanja 2007. godine pružaju snažnu podršku razvoju ove filozofije i funkcije.

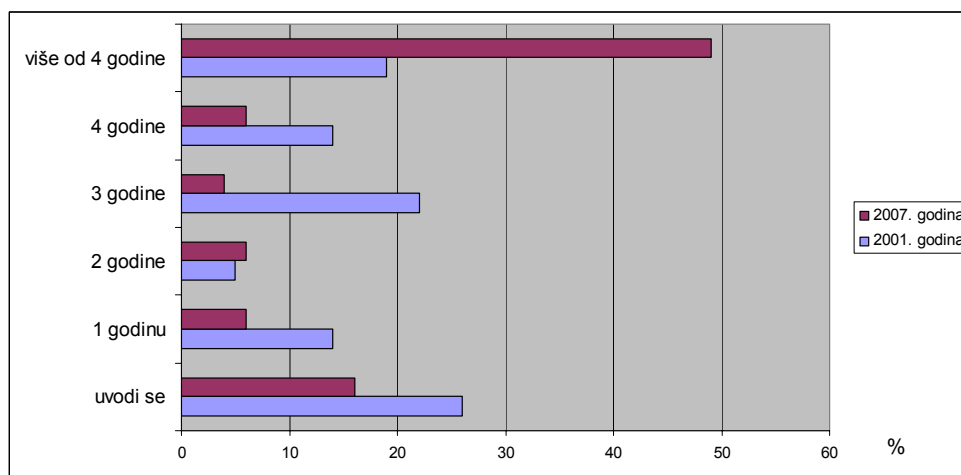
Promjene u stilovima rukovođenja u pravcu demokratskijih procesa, povećana svijest o turbulentnim uvjetima poslovanja te povećanje same turbulencije potiču razvoj kontrolinga općenito, a rezultati ovog istraživanja dokazuju takav proces i u organizacijama u Hrvatskoj. Očigledno kontroling pridonosi transparentnosti poslovanja i potiče prava pitanja. Zaključuje se kako stilovi rukovođenja koji tendiraju demokratskom, potiču uvođenje

kontrolinga nakon čega kontroling pridonosi demokratizaciji rukovođenja. Dokaz za ovakve stavove je u činjenici da je, prema rezultatima istraživanja, u usporedivom uzorku 2001. godine tek 53% organizacija imalo odjel za kontroling, dok ga je u 2007. godini imalo 74% ispitanih organizacija. Takvi rezultati upućuju na intenzivnu afirmaciju struke, potaknutu povoljnijim uvjetima i snažnim poticajima.

### 3.2. Institucionalni aspekt

Identifikacija institucionalne dimenzije kontrolinga obuhvaćala je pitanja o starosti odjela za kontroling, poticajima za njegovo uvođenje, veličini odjela te njegovu hijerarhijskom položaju. Na pitanje o **starosti odjela za kontroling** ispitanici su odgovorili ovako (slika 6):

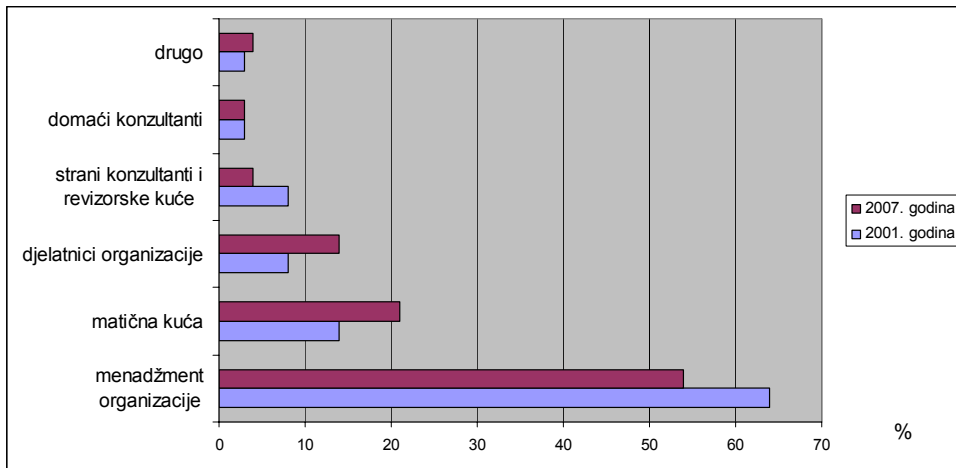
Slika 6. Starost odjela za kontroling



Rezultati komparativne analize pokazuju kako je u razdoblju 2001.-2007. godine došlo do značajne afirmacije kontrolinga u organizacijama u Hrvatskoj. Istraživanje 2001. godine pokazalo je kako se radi o mladoj poslovnoj funkciji: čak 26% organizacija je uvelo kontroling, a tamo gdje je uveden postojao je u 41% slučajeva do najviše tri godine, dok je tek 19% organizacija imalo kontroling dulje od četiri godine. Šest godina poslije čak 49% ispitanih organizacija ima kontroling dulje od 4 godine, a tek se u 16% organizacija kontroling uvodi. Prosječna starost odjela za kontroling u 30 organizacija u kojima taj odjel postoji dulje od 4 godine iznosi 8,5 godina, što je respektabilan rezultat. Ovakav nalaz govori o tome kako je kontroling i u našim 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.

Menadžment se smatra glavnim 'kupcem' usluga kontrolinga jer je kontroling usmjeren na pružanje stručne podrške menadžmentu sa svrhom povećanja njegovih sposobnosti prilagodbe sve češćim unutarnjim i vanjskim promjenama te u cilju povećanja razine efikasnosti i efektivnosti poslovanja. Na pitanje o **poticajima za uvođenje odjela za kontroling** organizacije su odgovorile ovako (slika 7):

Slika 7. Pretežit poticaj uvođenju odjela za kontroling

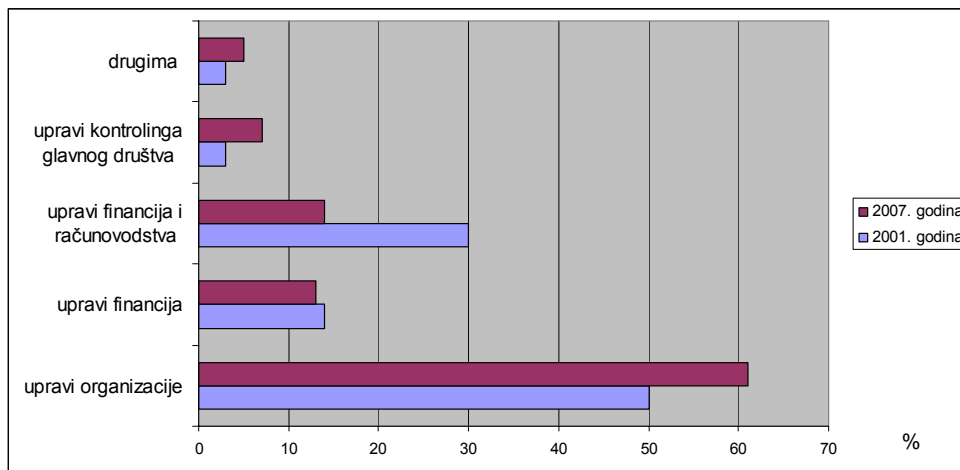


Prema rezultatima istraživanja 2001. godine osnovni inicijatori za uvođenje kontrolinga su menadžment organizacije (64%) te matične kuće (14%). Šest godina kasnije dolazi do pomaka u inicijativi za uvođenje kontrolinga: i dalje značajnu ulogu ima menadžment (54%), no istodobno se povećava uloga matične kuće (21%) i djelatnika organizacije (14%) kao inicijatora. Iskustva drugih zemalja pokazuju kako se 60-ih godina u europskim zemljama kontroling počeo uvoditi dominantno u domaćim kćerima stranih koncerna, dok je iskustvo uvođenja kod nas očigledno drukčije te odražava spremnost domaćeg menadžmenta za izazove i uvažavanje suvremenih tendencija.

O institucionalnom aspektu kontrolinga govore i hijerarhijska razina odjela te stručna odgovornost voditelja odjela, oblik odjela, način organizacije kao i njegova veličina mjerena brojem zaposlenih osoba te stupanj obrazovanja osoba koje rade u tom odjelu. S obzirom na **hijerarhijsku poziciju** komparativna analiza pokazuje izvjesno pogoršanje: voditelj odjela za kontroling i dalje je najčešće (57% ispitanika 2001. godine vs. 51% 2007. godine) dio druge hijerarhijske razine, u 24% vs. 35% organizacija dio je treće, dok je samo u 19% vs. 14% organizacija dio prve hijerarhijske razine. Ovakvi rezultati govore o blagom pomaku odjela za kontroling prema trećoj hijerarhijskoj razini, nalaz koji odražava smanjenje samostalnosti odjela i relativni porast ograničenja u izravnoj komunikaciji. Na pitanje koristi li organizacija vanjske usluge za poslove kontrolinga u vidu konzultanata ili savjetnika, u istraživanju 2001. godine 70% organizacija je odgovorilo niječno, a u istraživanju 2007. godine 75% organizacija je odgovorilo niječno. Takav rezultat odražava smanjenu spremnost poslovne prakse za prihvaćanjem vanjske pomoći te želju za samostalnošću u rješavanju problema.

Na pitanje o tome kome je voditelj kontrolinga **stručno odgovoran**, organizacije su odgovorile ovako (slika 8):

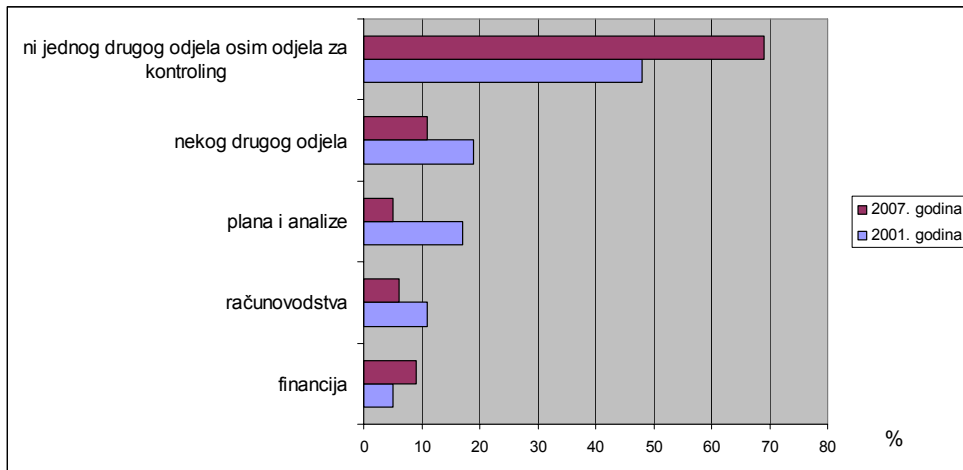
Slika 8. Stručna podređenost voditelja kontrolinga



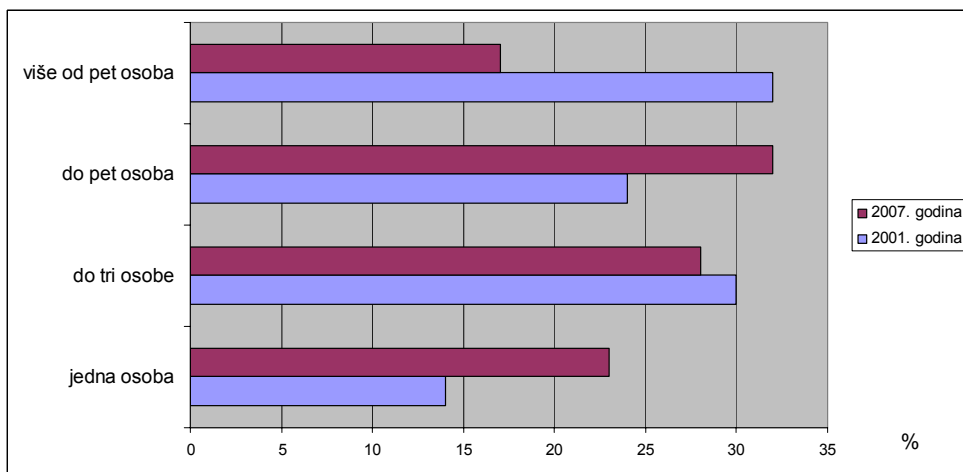
Komparativna analiza pokazuje kako je kontroling prije šest godina uglavnom bio stručno podređen upravi organizacije te upravi financija i računovodstva, no u vremenu bitno jača podređenost upravi organizacije (50% vs. 61%). Dobivene rezultate možemo usporediti s trendovima u razvijenim tržišnim gospodarstvima (1, str.135). Naime, u austrijskim poduzećima, primjerice, značajniji je pomak k višim hijerarhijskim razinama kao i intenzivnija podređenost upravi organizacije nego kod nas. Otvoreno je pitanje kako kontroling s, primjerice, treće hijerarhijske razine, može biti odgovoran izravno upravi organizacije kad nema potrebnu samostalnost i organizacijsku neovisnost te nema mogućnost izravnog komuniciranja sa svim organizacijskim dijelovima. Očigledno je kako se kod nas kontroling 'sramežljivije' probija prema upravi odnosno kako je njegova sloboda djelovanja uža nego u drugim zemljama.

U pitanju o **obliku organizacije kontrolinga** dominira odgovor o centraliziranom načinu (73% ispitanika 2001. godine vs. 71% ispitanika 2007. godine). Tek 11% vs. 12% organizacija ima decentralizirani kontroling, dok preostalih 16% vs. 15% ima kombinirano organiziran odjel kontrolinga. Na pitanje o **organizacijskoj samostalnosti** odjela za kontroling odgovoreno je ovako (slika 9):

Komparativna analiza pokazuje kako je odjel za kontroling sve više organizacijski samostalan (48% u 2001. godini te 69% u 2007. godini), no ponekad je zajedno sa srodnim odjelima plana i analize, računovodstva, financija, plana ili nekog drugog odjela. U proteklih šest godina došlo je do značajnog osamostaljenja odjela za kontroling što se ocjenjuje dobrom pretpostavkom za punu afirmaciju ove filozofije i struke. S obzirom na **institucionalni oblik** i dalje dominira linijski (72% vs. 56%) iako gubi na važnosti, dok preostalih 27% vs. 44% organizacija ima stožerno mjesto kontrolinga, tj. samostalnu organizacijsku cjelinu uz vrhovni menadžment. Rezultati istraživanja o položaju i institucionalnom obliku kontrolinga u poduzećima Austrije i Njemačke podudaraju se s rezultatima u organizacijama u Hrvatskoj, jedino je kod nas slabija tendencija osamostaljivanja ove funkcije nego u drugim zemljama.

**Slika 9. Samostalnost odjela za kontroling**

O **veličini i ulozi kontrolinga** govori i broj osoba koje rade u tom odjelu kao i razina njihove stručne spreme. Na pitanje o broju osoba koje rade u kontrolingu odgovoreno je ovako (slika 10):

**Slika 10. Veličina odjela za kontroling prema broju suradnika**

Prema rezultatima komparativne analize, u promatranih šest godina došlo je do relativnog smanjenja broja osoba koje rade u odjelu kontrolinga: dok je prema istraživanju 2001. godine u odjelu za kontroling najčešće radilo više od pet osoba, prema istraživanju 2007. godine u tom odjelu najčešće radi manje od pet osoba. Ako ovakav nalaz odražava smanjenje kvantitete (broja zaposlenih) popraćeno povećanjem kvalitete (razine obrazovanja), tada bismo mogli biti zadovoljni takvom tendencijom. Rezultati empirijskog istraživa-

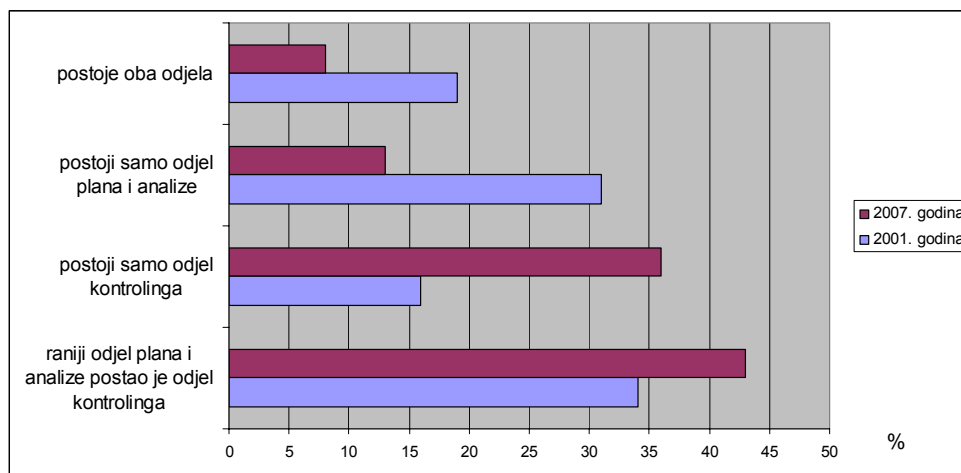
nja dokazuju kako je u proteklih šest godina došlo do značajnog porasta kvalifikacijske razine zaposlenih u kontrolingu budući da sa 77% dominiraju osobe s visokom stručnom spremom, dok se udjel više i srednje stručne spreme smanjuje. Komparativna je analiza istraživanja 2001-2007. godine dala ove rezultate:

- osobe s visokom stručnom spremom (66% vs. 77%),
- osobe sa srednjom stručnom spremom (20% vs. 13%),
- osobe s višom stručnom spremom (8% vs. 7%) te
- magistri i doktori znanosti (6% vs 3%).

U usporedbi s organizacijama u Austriji tamošnji stupanj obrazovanja je niži budući da tek 35,4% zaposlenih ima završeno sveučilišno obrazovanje (1, str.137). U odjelu za kontroling najčešće je zaposleno između tri i pet osoba. Porast razine kvalifikacijske strukture osoba zaposlenih u kontrolingu dokazuje porast razine znanja u ovom području čime se indirektno dokazuje i porast važnosti kontrolinga kao stručne potpore menadžmentu.

Sljedeća dva pitanja su trebala rasvijetliti **odnos između srodnih odjela plana i analize te kontrolinga**. Naime, u našoj je poslovnoj praksi postojala dugogodišnja tradicija plansko-analitičke službe koja je posljednjih petnaestak godina zanemarena pa i prekinuta. Ne ulazeći na ovom mjestu u razloge odustajanja od plansko-analitičke službe i njezina ukidanja, željelo se saznati postoji li u poduzećima takav odjel te kakav je odnos tog odjela prema odjelu za kontroling. Komparativna je analiza pokazala ove rezultate (slika 11):

**Slika 11. Odnos odjela plana i analize i odjela kontrolinga**



U razdoblju od 2001. godine do 2007. godine uočava se tendencija daljnjeg preimenovanja odjela plana i analize u odjel za kontroling te tendencija uvođenja samostalnog odjela za kontroling. Kombinirajući ovo pitanje s pitanjem o starosti organizacije, zamjećuje se koncentriranje odgovora tako što starije organizacije imaju ili oba odjela ili je došlo do preimenovanja tako da je raniji odjel plana i analize postao odjel za kontroling. Mlađe organizacije do deset godina starosti imaju uglavnom samo odjel za kontroling.

### 3.3. Funkcionalni aspekt

Širina funkcije kontrolinga može se promatrati kao kompleks zadataka koji se ostvaruju i proizlazi iz pridruživanja niza pojedinačnih zadataka nekoj organizacijskoj cjelini. Pri tome su važne kako širina tako i dubina funkcionalnog aspekta. Širinom se opisuje mjera različitosti zadataka: što se više provode zadatci specifični za kontroling, to je veća širina. Dubina se definira kao mjera utjecaja kontrolinga na odluke u poduzeću: što je više kontroling formalno i neformalno uključen u proces upravljanja, to je veća dubina njegove funkcije.

U nastavku se (tablica 2) prikazuje **katalog zadataka** koji odražava širinu funkcije kontrolinga, rangiranih prema učestalosti ostvarivanja pojedinih zadataka u ispitanim organizacijama.

**Tablica 2. Katalog zadataka kontrolinga**

Red.br.	Zadatak	Učestalost odgovora (%)	
		2001.	2007.
1.	kontrola izvršenja proračuna i analiza odstupanja	87	92
2.	izvještavanje	81	87
3.	analiza odstupanja	68	85
4.	obračun i analiza troškova	78	81
5.	izradba proračuna	65	81
6.	koordinacija pri izradi proračuna	62	77
7.	analiza uzroka odstupanja	60	76
8.	stručna pomoć kod izrade proračuna	51	72
9.	integracija parcijalnih proračuna u proračun poduzeća	62	68
10.	savjetovanje u procesu odlučivanja	57	56
11.	suradnja kod strategijskog planiranja	49	56
12.	stručna pomoć kod investicijskog planiranja	38	55
13.	poslovno informiranje	54	53
14.	predlaganje korektivnih mjera	41	49
15.	elektronička obrada podataka	30	31
16.	predlaganje i uvođenje preventivnih mjera	24	29
17.	informacijska usluga za strategijsko planiranje	22	29
18.	uvođenje sustava ranog upozorenja	19	27
19.	zadatci organizacije i uprave	14	23
20.	računovodstvo i bilanciranje	19	21
21.	financije	11	19

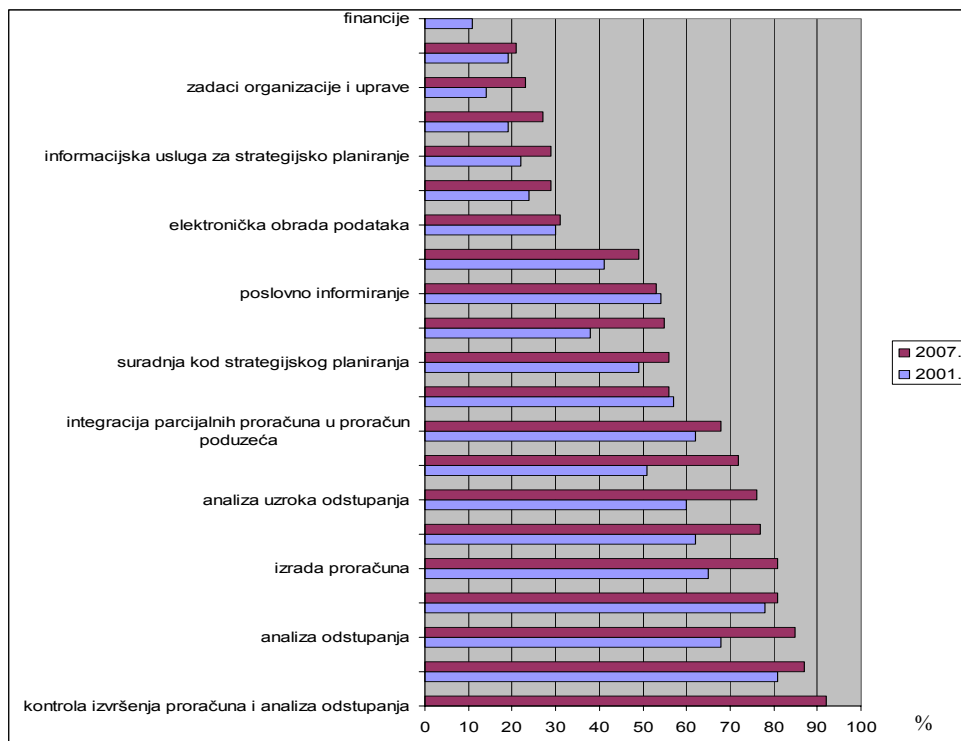
Zbog velikog broja različitih zadataka i stoga otežanog cjelovitog pogleda u nastavku se daje i slika pomoću koje se odmah mogu uočiti promjene u analiziranom razdoblju. Komparativna analiza pokazuje kako u odjelu za kontroling dominiraju sljedeći zadatci:

- Kontrola izvršenja proračuna i analiza odstupanja
- Izvještavanje
- Analiza odstupanja
- Obračun i analiza troškova

- Izrada proračuna,
- a nakon toga slijede izvorni zadatci operativnog kontrolinga:
- Koordinacija pri izradbi proračuna
  - Analiza uzroka odstupanja
  - Stručna pomoć kod izradbe proračuna
  - Integracija parcijalnih proračuna u proračun poduzeća
  - Savjetovanje u procesu odlučivanja
- te izvorni zadatci strategijskog kontrolinga:
- Suradnja kod strategijskog planiranja
  - Stručna pomoć kod investicijskog planiranja
  - Poslovno informiranje
  - Predlaganje korektivnih mjera,
- a na začelju su drugi zadatci strategijskog kontrolinga:
- Predlaganje i uvođenje preventivnih mjera
  - Informacijska uloga za strategijsko planiranje
  - Uvođenje sustava ranog upozorenja.

Iduća slika (slika 12) predočuje promjene do kojih je došlo u funkcionalnom aspektu kontrolinga u proteklih šest godina: daljnje jačanje operativnih zadataka te porast učestalosti strategijskih zadataka odražava općenito jačanje struke te sve češće uzimanje u obzir i ranije zanemarenog strategijskog aspekta.

**Slika 12. Komparativni pregled zadataka kontrolinga**





U gornjem dijelu rangliste i donjem dijelu slike nalaze se dakle najvažniji zadatci kontrolinga u domaćoj praksi. Uočljiva je dominacija klasičnih operativnih zadataka kontrolinga. Ovakav rezultat svakako treba povezati s prethodno istaknutom činjenicom kako je prema zadnjem istraživanju u 43% organizacija raniji odjel plana i analize postao odjel za kontroling, što se očituje i putem dominantnih zadataka. Suvremeniji zadatci kontrolinga imaju visoko do srednje značenje u našoj poslovnoj praksi. Dominacija operativnog nad strategijskim ogleđa se i u učestalosti pojedinih zadataka: zadatci strategijske dimenzije nalaze se na začelju prema učestalosti ostvarivanja u kontrolingu te upućuju na potrebu daljnjeg razvoja. Uočljiva je i vrlo niska važnost zadataka računovodstva i bilanciranja u odjelu kontrolinga, što jasno govori o funkcionalnoj odvojenosti računovodstva od kontrolinga. Iako je u istraživanom razdoblju došlo do daljnje afirmacije struke i razvoja i strategijskog aspekta, ipak slika zadataka kontrolinga u organizacijama u Hrvatskoj pokazuje kako dominira operativna dimenzija funkcije kontrolinga. Rezultati empirijskih istraživanja u Austriji i Njemačkoj govore o dominaciji sljedećih zadataka: odgovornost za planiranje i proračun, suradnja kod uvođenja i razvoja sustava operativnog informiranja, odlučivanja, planiranja i izvještavanja, kontrole i provođenja analiza odstupanja (1, str. 142).

Dubina funkcije kontrolinga se definira kao mjera njegova utjecaja na odluke u poduzeću: što je više kontroling formalno i neformalno uključen u proces upravljanja, to je veća dubina njegove funkcije. Pitanje dubine funkcije rasvijetljeno je ocjenjivanjem **značenja i uloge kontrolinga**. U idućem pitanju se namjeravala ocijeniti važnost kontrolinga kao izvora informacija, kao mjesta planiranja i analize poslovanja, kao konzultanta za poslovne odluke te kao koordinatora i integratora poslovnih funkcija. Ocjene su bile u rasponu od 1 (nevažno) do 5 (izuzetno važno). Rezultati istraživanja izgledaju ovako (tablica 3):

**Tablica 3. Važnost kontrolinga**

Važnost kontrolinga kao	ponderirana ocjena	
	2001. god.	2007. god.
- mjesta planiranja i analize poslovanja	4,4	4,6
- najvažnijeg izvora informacija	3,9	4,0
- konzultanta poslovnih odluka	3,4	3,5
- koordinatora i integratora poslovnih funkcija	3,2	3,3

Činjenica što kontroling ima najveću važnost kao mjesto planiranja i analize poslovanja, može se protumačiti činjenicom kako je u našim poduzećima raniji odjel plana i analize postao odjelom kontrolinga. Kontroling je visoko ocijenjen i kao izvor informacija, dok su izvorne uloge kontrolinga, kao konzultanta poslovnih odluka te kao koordinatora i integratora poslovnih funkcija, ocijenjene kao važne. U proteklih šest godina očituje se blago povećanje važnosti kontrolinga prema svim aspektima. Očekuje se da će razvoj kontrolinga u našoj poslovnoj praksi dovesti do povećanja važnosti njegove izvorne funkcije.

Na pitanje o **načinu doživljavanja** uloge kontrolinga u organizaciji, ispitanici su odgovorili ovako (tablica 4):

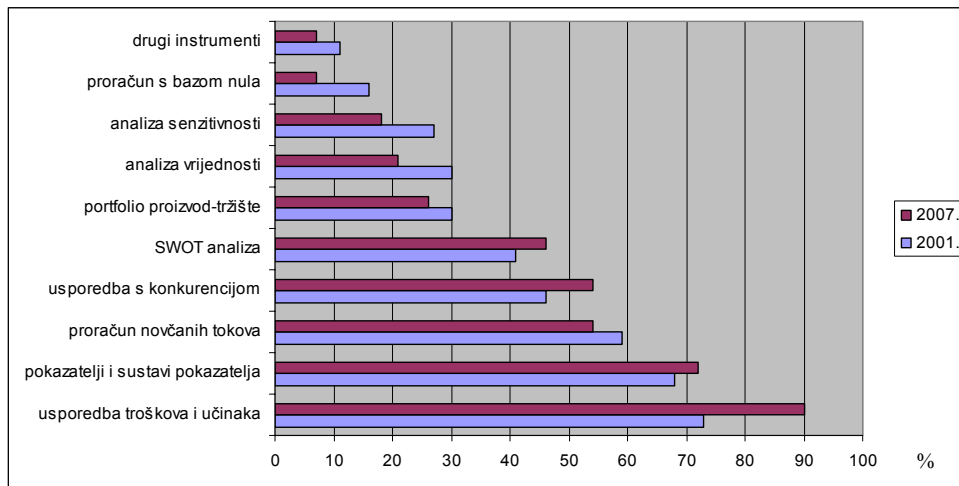
**Tablica 4. Način doživljavanja kontrolinga**

Kontroling se doživljava kao	Učestalost odgovora (%)	
	2001. god.	2007. god.
- stručna pomoć menadžmentu svih razina	57	65
- kao kontrola	30	31
- kao informacijska podrška	27	28
- kao zamjena za plan i analizu	27	36
- kao proširenje računovodstva	11	7
- kao dodatna smetnja	11	7
- drukčije	5	3

Komentirajući dobivene rezultate, vrijedi naglasiti kao se kontroling pretežito doživljava kao stručna pomoć menadžmentu svih razina, no nije zanemariv ni način njegova doživljavanja kao kontrole, što kontroling svakako nije; nesporazum je etimološke prirode budući da oba pojma imaju isti korijen riječi (*to control*). Kontroling se prepoznaje i kao informacijska podrška, no očigledno se nije uspio uvjerljivije dokazati u tom smislu. Zamjetljivo je doživljavanje kontrolinga kao zamjene za plan i analizu. O sadržajnoj odvojenosti kontrolinga i računovodstva govori i stav kako sve manji broj organizacija doživljava kontroling kao proširenje računovodstva, a isti postotak organizacija i ne zna što bi započeo s kontrolingom te ga doživljava kao dodatnu smetnju. Komparativna analiza pokazuje kako u vremenu raste uloga kontrolinga kao stručne pomoći menadžmentu svih razina i takav način doživljavanja se sve više udaljava od drukčijih sadržaja. Tendencija se ocjenjuje zadovoljavajućom, iako rezultati istraživanja upućuju na i dalje prisutne nedoumice i nedovoljno poznavanje smisla i funkcije kontrolinga.

### 3.4. Instrumentalni aspekt

Stupanj izgrađenosti kontrolinga može se ocjenjivati i prema **instrumentima** koji se koriste. Među ponuđenim instrumentima kao odgovorima dobiven je sljedeći redosljed učestalosti njihova korištenja (slika 13):

**Slika 13. Instrumenti kontrolinga**

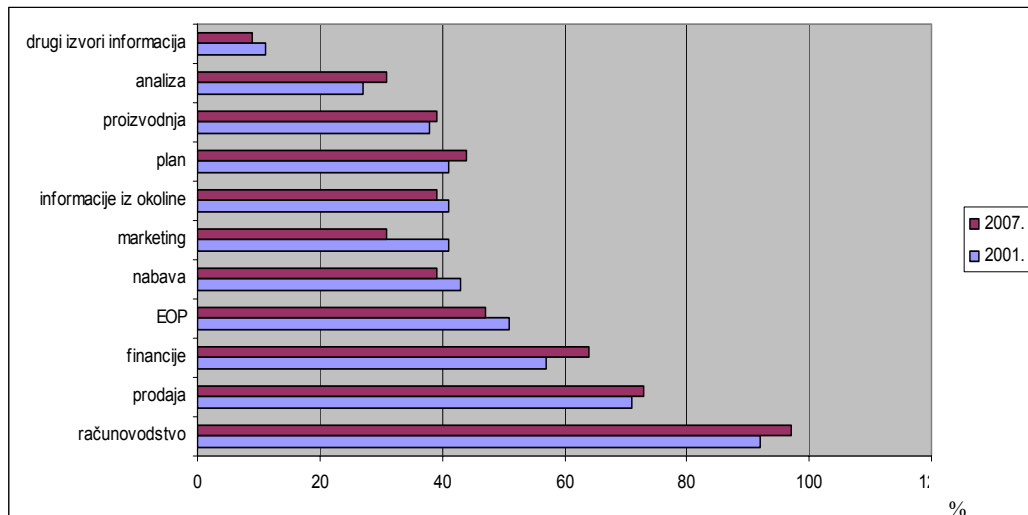
Među najčešće korištenim instrumentima dominiraju oni operativnog planiranja, kontrole i informiranja, dok se strateški instrumenti rjeđe koriste. Komparativna analiza rezultata istraživanja za razdoblje 2001.-2007. godine pokazuje, s jedne strane, pojačano korištenje instrumenata operativnog kontrolinga, a s druge strane, pojačano korištenje instrumenata strateškog kontrolinga (usporedba s konkurencijom, SWOT analiza). Takav rezultat odražava daljnju afirmaciju operativnog kontrolinga i njegovo proširenje i na stratešku dimenziju.

Korištenje pojedinih instrumenata često ovisi o raspoloživim **pomoćnim sredstvima** EOP-a. Među različitim sredstvima najčešće se koriste programi tabličnih kalkulatora (89% vs.97%), zatim banke podataka (65% vs.54%), ekspertni sustavi (11% vs.20%), banke modela (5% vs. 4%). Druga pomoćna sredstva se odnose na primjenu modula za kontroling sustava SAP R/3 ili vlastita softverska rješenja izgrađena za potrebe upravljanja organizacijom. U istraživanom se razdoblju ne zamjećuju bitne promjene u strukturi korištenja instrumenata.

### 3.5. Informacijski aspekt

U suvremenoj poslovnoj ekonomiji poslovanje poduzeća kao i njegove pojedine funkcije promatraju se s procesualnog aspekta. Takav pogled odgovara pomaku s isključivo vanjskih učinaka na procese koji generiraju učinke te na inpute koji pritom se koriste. Tako se i funkcija kontrolinga može promatrati s informacijskog aspekta: sagledavanjem najvažnijih izvora odakle dolaze informacije u kontroling te najvažnijih korisnika, tj. pitanja kamo odlaze informacije iz kontrolinga dobiva se **informacijska mreža kontrolinga**. Na pitanje koji su najvažniji izvori informacija za kontroling, ispitanici su odgovorili ovako (slika 14):

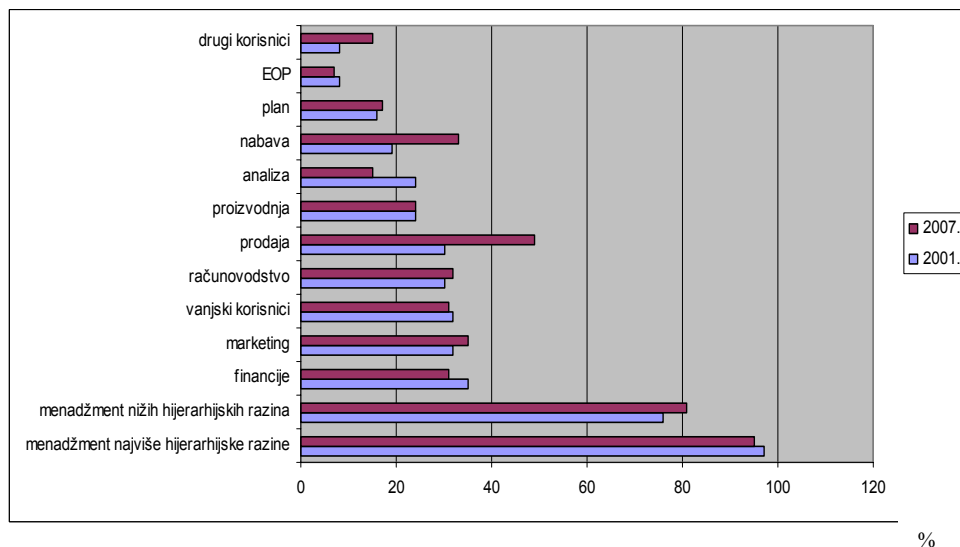
Slika 14: Izvori informacija za kontroling



Među najčešće korištenim **izvorima informacija** dominira računovodstvo; ono raspolaze dobro strukturiranim informacijama o prošlom i sadašnjem. Relativno niska učestalost korištenja informacija iz prodaje, marketinga i okoline govori o introvertiranoj orijentaciji kontrolinga u našoj poslovnoj praksi. S obzirom na suvremene uvjete poslovanja ovakvo zanemarivanje informacija iz uže i šire okoline zasigurno rezultira suboptimalnim odlukama. Komparativna analiza pokazuje doduše povećanje značenja informacija iz prodaje i financija, no intenzitet ove tendencije ocjenjujemo nedovoljnim.

Na pitanje kamo odlaze informacije iz kontrolinga, ispitanici su odgovorili ovako (slika 15):

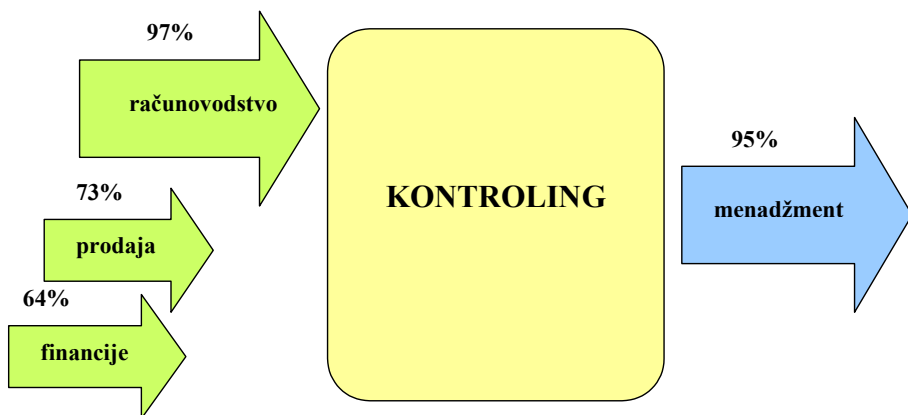
Slika 15. Korisnici informacija kontrolinga



Prema rezultatima ovog istraživanja, kontroling se i prije (2001. godine) a i sada (2007. godine) dokazuje kao stručna podrška menadžmenta, ne samo najviše razine, već i nižih hijerarhijskih razina. Među pojedinim funkcionalnim područjima najčešći **korisnici informacija** iz kontrolinga su financije, marketing i računovodstvo. U svakoj trećoj organizaciji kontroling svojim informacijama snabdijeva i vanjske korisnike. Komparativna analiza pokazuje porast važnosti osobito prodaje i nabave u korištenju informacija iz kontrolinga te je i to pokazatelj jačanja afirmacije ove struke.

Ukoliko bismo željeli prikazati informacijski tok kontrolinga, njegova pojednostavljena slika bi izgledala ovako (slika 16):

**Slika 16: Informacijski tok kontrolinga:  
Najčešći izvori i korisnici informacija kontrolinga**

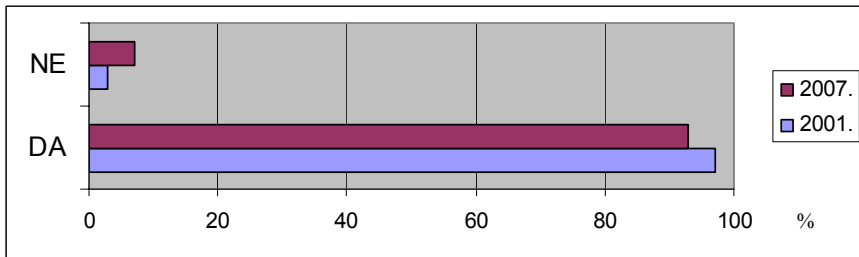


Budući da u strukturi izvora informacija dominiraju računovodstvene informacije, a u strukturi korisnika menadžment, zaključuje se kako u našoj poslovnoj praksi i nadalje dominira kontroling prijelaza između računovodstvene prema informacijskoj koncepciji. Govoreno jezikom generacija kontrolinga, radi se o prijelazu od registratora k navigatoru.

### 3.6. Doprinos kontrolinga učinkovitosti poslovanja

Posljednjim pitanjem se namjeravalo doći do ocjene o **učinkovitosti kontrolinga**. Naime, uvođenje i primjena kontrolinga imaju svoje opravdanje samo ukoliko ova funkcija pridonosi učinkovitosti poslovanja organizacije. Iako se od kontrolinga očekuje doprinos i efektivnosti i efikasnosti poslovanja, ovdje je zbog pojednostavljenja u fokusu bila samo učinkovitost. Na pitanje o doprinosu kontrolinga učinkovitosti poslovanja organizacije ispitanici su odgovorili ovako (slika 17):

Slika 17. Doprinos kontrolinga učinkovitosti poslovanja



Komparativna analiza pokazuje neznatno smanjenje ocjene učinkovitosti kontrolinga. Razloge takvim ocjenama moguće je tražiti u nedovoljnoj orijentaciji kontrolinga na strateškijsku dimenziju poslovanja te u nedovoljnom korištenju drugih izvora informacija i proširenju korisnika informacija iz kontrolinga. Ovakva struktura odgovora ispitanika govori o tome kako se od kontrolinga i očekuje i postiže doprinos učinkovitosti poslovanja.

#### 4. PROMJENE U RAZVOJU KONTROLINGA U HRVATSKOJ U RAZDOBLJU 2001.-2007. GODINE

Teorija i praksa kontrolinga naglo se razvila posljednjih nekoliko desetljeća. Cilj ovog istraživanja je upoznavanje prakse kontrolinga u Hrvatskoj te smjera i intenziteta promjena u razdoblju 2001.-2007. godine. Organizacije obuhvaćene ovim istraživanjem bave se proizvodnjom, trgovinom te bankarskim i drugim uslugama te se ubrajaju u velike organizacije koje na domaćem tržištu posluju najčešće više desetljeća. Kooperativni stil rukovođenja – nadređeni sam odlučuje, no prethodno informira i traži mišljenje suradnika – dominira u ispitanim organizacijama. Prema rezultatima istraživanja dolazi do promjene ocjene kako okoline tako unutrašnjosti prema vrlo kompleksnoj i vrlo dinamičnoj. Među ispitanim organizacijama u 2001. godini 53%, a u 2007. godini 74% ima odjel za kontroling. Navedeni rezultati dokazuju intenzivnu afirmaciju kontrolinga potaknutu sve složenijim i dinamičnijim uvjetima poslovanja te pomakom dominantnog stila rukovođenja prema demokratskijim oblicima. Takve promjene u stilovima rukovođenja čine povoljne uvjete za uvođenje suvremenih sadržaja i poslovnih funkcija. Kontroling je prepoznat kao funkcija koja pomaže u brznoj i boljoj prilagodbi unutarnjim i vanjskim promjenama te postaje samorazumljivost i domaće, a ne samo strane poslovne prakse.

Istražujući **institucionalnu dimenziju** kontrolinga, dolazi se do zaključka kako je to još uvijek mlada funkcija u našoj poslovnoj praksi, uvedena uglavnom na poticaj menadžmenta. Odjel za kontroling ima uglavnom linijski i centralizirani oblik, nalazi se najčešće na drugoj hijerarhijskoj razini, organizacijski je uglavnom samostalan i njegov voditelj je najčešće odgovoran upravi organizacije. U odjelu za kontroling radi najčešće između tri i pet osoba s dominantno visokom stručnom spremom. U istraživanom razdoblju je došlo do povećanog organizacijskog osamostaljenja kontrolinga te njegova blagog pomaka prema trećoj hijerarhijskoj razini, ali i do jačanja njegove podređenosti upravi organizacije. Otvoreno je pitanje kako kontroling s, primjerice, treće hijerarhijske razine može biti izravno odgovoran upravi organizacije kad nema potrebnu samostalnost i organizacijsku neovisnost

te formalno nema mogućnost izravnog komuniciranja sa svim organizacijskim dijelovima. Ovi rezultati pokazuju jačanje samostalnosti kontrolinga i istodobno blago sužavanje slobode njegova djelovanja u našim organizacijama.

S obzirom na značajnu tradiciju plansko-analičke službe u našoj poslovnoj praksi istraživao se i odnos između te funkcije i kontrolinga. U razdoblju 2001.-2007. godine uočavaju se dvije tendencije: s jedne strane, to je daljnje preimenovanje odjela plana i analize u odjel za kontroling, a s druge strane, to je uvođenje samostalnog odjela za kontroling. Zaključuje se kako je 'utapljanje' plana i analize u kontroling jedan od načina uvođenja kontrolinga u našim organizacijama, ali to ujedno svjedoči o nedovoljno jasnom razgraničenju ciljeva jedne i druge funkcije, kao i o relativno nespretnom povezivanju tradicije i suvremenih tendencija. Ovdje se naglašavaju njihove različite osnovne uloge: plana i analize kao jednog od podsustava menadžmenta te kontrolinga kao koordinatora i integratora toga i drugih podsustava menadžmenta. Time što u nekim organizacijama plan i analiza postaje kontroling, čine se barem dvije pogreške: negira se specifičnost zadataka plana i analize, a kontroling se već u svojim počecima ograničava na samo jedan segment podrške menadžmentu. Ukoliko se pri tome radi o punoj primjeni informacijske koncepcije kontrolinga (usklađivanje planiranja, analize, poslovnog informiranja i izvještavanja, u operativnom i stratezijskom aspektu), tada to može biti dobra pretpostavka za afirmaciju struke. Ukoliko preimenovanje odjela plana i analize u odjel za kontroling nije povezano sa sadržajnim promjenama, tada se radi više o promjeni forme koja ne jamči afirmaciju struke i kvalitativne pomake. Mlade organizacije koje posluju manje od deset godina, neopterećene tradicijom i prošlošću, prepoznale su mogućnosti i plana i analize i kontrolinga te imaju ili oba odjela ili su se odlučile samo za kontroling. Takav odjel za kontroling nije ograničen samo na plansko-analički sadržaj, iako u njegovim počecima takav sadržaj može dominirati.

**U funkcionalnom smislu** kontroling se istraživao s obzirom na spektar zadataka koji se ostvaruju u tom okviru te s obzirom na njegovu važnost. Među zadacima kontrolinga dominiraju kontrola izvršenja proračuna, izvještavanje, analiza odstupanja, obračun i analiza troškova te izrada proračuna, što u svjetlu prethodno istraživanog odnosa između plana i analize te kontrolinga i ne iznenađuje. Originalni zadatci operativnog kontrolinga, poput koordinacije pri izradi proračuna, analize uzroka odstupanja, stručne pomoći kod izrade proračuna, integracije parcijalnih proračuna u proračun poduzeća i savjetovanja u procesu odlučivanja imaju srednju zastupljenost. Zadatci stratezijskog kontrolinga, kao što su suradnja kod stratezijskog planiranja, stručna pomoć kod investicijskog planiranja, poslovno informiranje i predlaganje korektivnih mjera te predlaganje i uvođenje preventivnih mjera, informacijska uloga za stratezijsko planiranje i uvođenje sustava ranog upozorenja, nalaze se na začelju. Vrijedi naglasiti kako je ostvarivanje zadataka računovodstva i bilanciranja u sklopu kontrolinga sve rjeđe prisutan zadatak, što dokazuje kako su u nas ponekad prisutne tvrdnje o kontrolingu kao produženoj ruci računovodstva ne samo teorijski već i empirijskim putem dokazano neutemeljene.

Komparativna analiza pokazuje kako je u razdoblju 2001.-2007. godine u odjelu za kontroling došlo do promjena u funkcionalnom aspektu: uočava se daljnje jačanje operativnih zadataka te porast učestalosti stratezijskih zadataka, što odražava općenito jačanje struke te sve češće uzimanje u obzir i ranije zanemarenog stratezijskog aspekta.

Ocjenjujući važnost kontrolinga, u ispitanim se organizacijama smatra kako je ta funkcija i dalje najvažnija kao mjesto planiranja i analize poslovanja, zatim kao najvažniji izvor informacija, dok se njegova uloga kao konzultanta poslovnih odluka te koordinatora i integratora poslovnih funkcija smatra srednje važnom. Ovakvi odgovori također potvrđuju

kako je u našoj poslovnoj praksi izvorna uloga kontrolinga često zasjenjena ulogom planiranja i analize poslovanja, iako se kontroling dominantno doživljava kao stručna pomoć menadžmentu, a znatno rjeđe kao zamjena za plan i analizu. Činjenica kako u gotovo svakoj desetoj organizaciji kontroling doživljavaju kao proširenje računovodstva te kao dodatna smetnja, govori o nedovoljnom poznavanju ove poslovne funkcije i učincima koje ona može pružiti. Komparativna analiza pokazuje kako u vremenu raste uloga kontrolinga kao stručne pomoći menadžmentu svih razina i takav način doživljavanja se sve više udaljava od drukčijih sadržaja. Tendencija se ocjenjuje zadovoljavajućom, iako rezultati istraživanja upućuju na i dalje prisutne nedoumice i nedovoljno poznavanje smisla i funkcije kontrolinga.

Istražujući **instrumentalni aspekt** kontrolinga, saznalo se kako su usporedba troškova i učinaka te pokazatelji i sustavi pokazatelja najčešće korišteni instrumenti. I ovdje se zamjećuje dominacija operativnih nad strategijskim instrumentima. Analiza rezultata istraživanja za razdoblje 2001.-2007. godine pokazuje, s jedne strane, pojačano korištenje instrumenata operativnog kontrolinga, a s druge strane, pojačano korištenje instrumenata strategijskog kontrolinga (usporedba s konkurencijom, SWOT analiza). Takav rezultat odražava daljnju afirmaciju operativnog kontrolinga i njegovo proširenje i na strategijsku dimenziju. Od pomoćnih sredstava najčešće se koriste programi tabličnih kalkulatora.

U cilju upoznavanja procesualne dimenzije kontrolinga istraživan je **informacijski tok**: odakle dolaze informacije u kontroling te kamo odlaze. U odjel za kontroling informacije najčešće dolaze iz računovodstva, prodaje i financija, a najčešće odlaze menadžmentu najviše razine i nižih hijerarhijskih razina. To znači kako se kontroling u našim organizacijama više oslanja na interne informacije o prošlom i sadašnjem (računovodstvo) te na informacije s tržišta prodaje (prodaja), dok informacije iz okoline u širem smislu riječi nemaju tu važnost, a informacije iz analize još su manje važne. Dobra je vijest kako je menadžment svih hijerarhijskih razina glavni korisnik informacija iz kontrolinga, no postavlja se pitanje o cjelovitosti i aktualnosti takvog informiranja. Poznato je naime kako je računovodstvo izuzetno važan izvor informacija u poduzeću upravo zbog svoje izuzetne strukturiranosti i obuhvaćanja svih količinskih i monetarnih veličina poslovanja. U suvremenoj poslovnoj praksi se međutim smatra kako oko 40% svih informacija u organizaciji potječe iz računovodstva, dok preostalih 60% informacija dolazi iz drugih izvora, osobito iz uže okoline poduzeća – tržišta nabave, prodaje, rada, konkurencije, kao i šire okoline poduzeća – gospodarska kretanja, demografska kretanja, politički i zakonski okvir i njegove promjene. Posebni naglasak je na potrebi uvođenja strategijskog radara, prikupljanja tih signala o mogućim, naslućujućim promjenama u unutrašnjosti i okolini organizacije, što omogućuje pravodobno oblikovanje odgovora na buduće nadolazeće promjene (reaktivno ponašanje) ili, još bolje, iniciranje budućih promjena (proaktivno ponašanje). U našoj poslovnoj praksi, kako pokazuje ovo istraživanje, dominira introvertirana orijentacija kontrolinga s naglaskom na kvantitativnom aspektu poslovanja, a posljedice su smanjena fleksibilnost te nedovoljno poznavanje rizika i šansi u poslovanju.

Prema rezultatima ovog istraživanja, kontroling se i prije (2001. godine) a i sada (2007. godine) dokazuje kao stručna podrška menadžmenta, ne samo najviše razine već i nižih hijerarhijskih razina. Budući da u strukturi izvora informacija dominiraju računovodstvene informacije, a u strukturi korisnika menadžment, zaključuje se kako u našoj poslovnoj praksi i nadalje dominira kontroling prijelaza između računovodstvene prema informacijskoj koncepciji. Govoreno jezikom generacija kontrolinga, radi se o prijelazu od registratora k navigatoru.



Usprkos dominantno operativnoj orijentaciji kontrolinga u našim organizacijama, u 2001. godini čak 97% ispitanika smatra kako kontroling pridonosi učinkovitosti poslovanja, šest godina kasnije 93% ispitanika misli isto. To znači kako se od kontrolinga s punim pravom i očekuje puno. Stručnjaci u kontrolingu se nalaze pred izazovom pomaka svoje orijentacije s dominantne unutrašnjosti i na vanjska događanja, s dominantno operativnog upravljanja na stratezijsko i normativno, s dominantno prošlog i sadašnjeg na buduće. Uloga je znanosti u pružanju stručne podrške i pomoći kako bi se zajedništvom ostvarivali kvalitativni pomaci. Ne kaže se uzalud: Najbolje što se praksi može dogoditi, to je dobra teorija.

Zaključujući rezultate komparativne analize realnosti kontrolinga u Hrvatskoj u razdoblju 2001.-2007. godine naglašava se kako su postignuti ciljevi i dokazane hipoteze istraživanja. U ovom razdoblju je došlo do značajne afirmacije kontrolinga uz njegovo jače organizacijsko osamostaljenje te proširenja zadataka na stratezijsku dimenziju. Zajedništvo teorije i prakse pruža temelj za daljnji razvoj i afirmaciju ove, u suvremenoj poslovnoj praksi, bitne funkcije.

## LITERATURA

1. Eschenbach, R. (Hrsg): Controlling, Stuttgart, Schäffer-Poeschel, 1995.
2. Osmanagić Bedenik, N.: Kontroling: Abeceda poslovnog uspjeha, Školska knjiga, Zagreb, 1998.
3. Osmanagić Bedenik, N.: Realnost kontrolinga u Hrvatskoj – preliminarni rezultati empirijskog istraživanja, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, god.1, broj 1, Zagreb, 2003.
4. Osmanagić Bedenik, N.: Kontroling: Abeceda poslovnog uspjeha, 2. dopunjeno izdanje, Školska knjiga, Zagreb, 2004.
5. Weber, J., Einführung in das Controlling, 6. izdanje, Schäffer/Poeschel, Stuttgart, 1995.
6. Weber, J., Schäffer, U., Einführung in das Controlling, 11. izdanje, Schäffer-Poeschel, Stuttgart, 2006.