

*Prof. dr. sc. Nidžara Osmanagić Bedenik*

**REALNOST KONTROLINGA U HRVATSKOJ –  
PRELIMINARNI REZULTATI EMPIRIJSKOG ISTRAŽIVANJA**

**THE REALITY OF CONTROLLING IN CROATIA –  
PRELIMINARY RESULTS OF THE EMPIRICAL RESEARCH**

---

**SAŽETAK:** Kontroling se smatra suvremenom poslovnom funkcijom i stručnom podrškom menadžmentu budući da doprinosi transparentnosti te koordinaciji i integraciji poslovanja organizacije. Postoje brojna istraživanja o realnosti kontrolinga u organizacijama razvijenih tržišnih gospodarstava. U ovom radu autorica istražuje realnost kontrolinga u organizacijama u Hrvatskoj te iznosi najznačajnije rezultate. Na temelju svoga istraživanja zaključuje kako i u našim organizacijama postoji kontroling u institucionalnom smislu, a njegova osnovna funkcionalna i instrumentalna obilježja su orijentacija na operativno upravljanje uz korištenje dominantno internih informacija kvantitativnog tipa.

**KLJUČNE RIJEČI:** kontroling, menadžment, plan i analiza.

**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, the author investigates the reality of controlling in Croatian organizations and presents some of the most important results. As a result of this research, the conclusion is that in our organizations controlling exists in an institutional sense, and its basic functions are oriented to operative management using mainly operative instruments and internal quantitative information.

**KEY WORDS:** controlling, management, plan and analysis

---

## 1. UVOD

U zapadnoj teoriji i praksi smatra se opće usvojenim stavom kako kontroling doprinosi jačanju konkurentnosti organizacije. Kontroling je u industrijskim poduzećima razvijene tržišne privrede danas 'samorazumljivost'. Prema brojnim rezultatima empirijskih istraživanja odjel za kontroling 1978. godine imalo je 30% ispitanih poduzeća, a 1979. već 57%. 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, osiguravateljnim društvima, bolnicama, visokoškolskim ustanovama te vladinim institucijama. Brojna teorijska i empirijska istraživanja u europskom i američkom prostoru doprinose upoznavanju kontrolinga i njegovih specifičnosti u pojedinim zemljama (2, str. 27-44). Pitanje koje zaokuplja domaćeg istraživača glasi: Kako to izgleda kod nas? Koliko je kontroling zastupljen u domaćoj poslovnoj praksi 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' zadaci kontrolinga, 'standardni' instrumenti koji se koriste? Doprinosi li kontroling učinkovitosti organizacije? Ova i druga pitanja bila su poticaj za istraživanje kontrolinga u domaćoj poslovnoj praksi, ono se nastavlja na prethodna teorijska istraživanja i nadopunjava ih.

## 2. ISTRAŽIVANJE 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. Za ostvarenje osnovnoga cilja definirani su sljedeći podciljevi:

- identifikacija organizacija: segmentacija po veličini, djelatnosti, stilu rukovođenja, procjeni razine kompleksnosti i dinamike unutar organizacije i u njezinoj 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.

Osnovni cilj i podciljevi istraživanja ostvareni su pomoću pisanog upitnika s 30 zatvorenih pitanja i ponuđenim odgovorima nabrojanim i intenzitetom. Kvantitativna i kvalitativna analiza dobivenih odgovora provedena je pomoću SPSS 9,0 statističkoga programskog paketa.

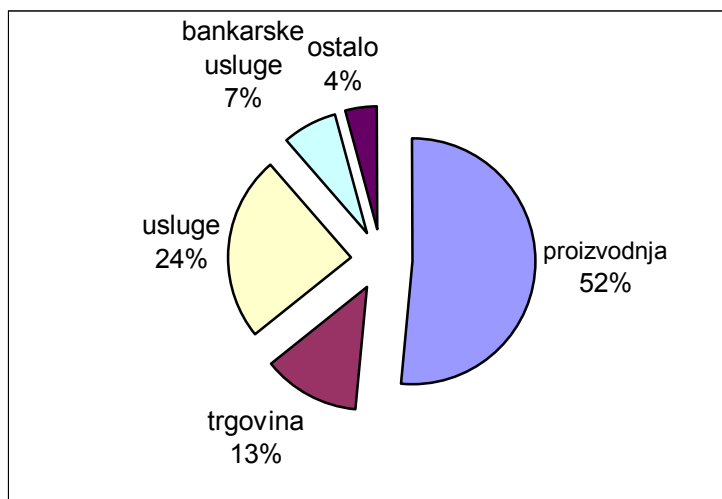
## 2.2. Uzorak istraživanja

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 ovoga istraživanja je bio identificirati organizacije koje imaju kontroling u organizacijskom, institucionalnom smislu. 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 velikim poduzećima po pojedinim županijama s obzirom da je kontroling u bankama i osiguravateljnim 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 bio neupotrebljiv zato 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.

### 3. PRELIMINARNI REZULTATI ISTRAŽIVANJA

Rezultati istraživanja realnosti kontrolinga u Hrvatskoj temelje se na 70 ispunjenih anketa, tj. odgovorima 70 različitih organizacija u Hrvatskoj. Struktura djelatnosti organizacija u uzorku izgledala je ovako (slika 1):

Slika 1. Struktura djelatnosti organizacija u uzorku



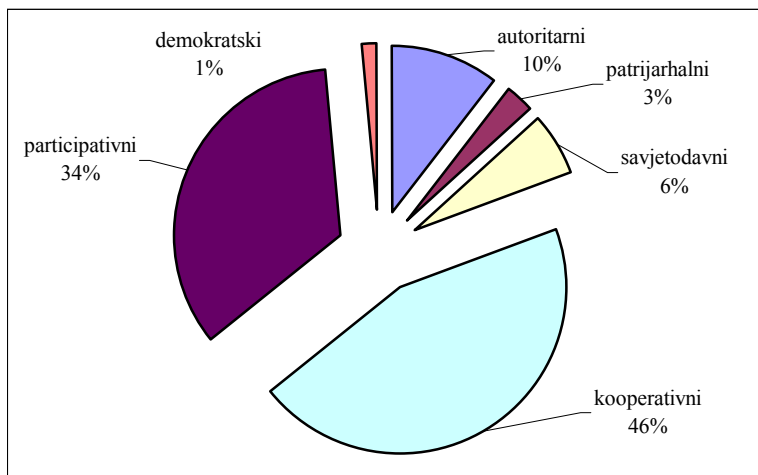
Budući da se kontroling u razvijenim tržišnim gospodarstvima počeo razvijati u području proizvodnje, a zatim nastavio razvijati i u području usluga, osobito trgovine i bankarskih usluga, namjeravali smo istraživanjem obuhvatiti osobito organizacije tih područja djelatnosti.

Veličina organizacije naredna je njezina značajka. Empirijska istraživanja u razvijenim tržišnim gospodarstvima pokazala su kako je veličina poduzeća jedna od determinanti institucionalnog aspekta kontrolinga. U našem uzorku su prema broju zaposlenih zastupljene 83% velike organizacije, prema ukupnom prihodu 87% velikih organizacija, a prema vrijednosti imovine 93% velikih organizacija. Orijehtirajući se na velike organizacije očekivali smo veću vjerojatnost postojanja odjela za kontroling nego u srednjim ili malim organizacijama. S obzirom na starost u uzorku su najzastupljenije organizacije koje u Hrvatskoj posluju više od 50 godina (50%), zatim slijede organizacije stare između 10 i 50 godina (29%), a organizacije mlađe od 10 godina čine petinu uzorka (21%).

Naredni element identifikacije organizacije, osim djelatnosti, veličine i starosti, odnosio se na pretežiti stil rukovođenja u organizaciji. Poznato je naime iz teorije i iz prakse kako je menadžment glavni 'kupac' kontrolinga i time poticaj ili kočnica njegova razvoja. Autoritarni i patrijarhalni stilovi rukovođenja čine barijeru razvoja kontrolinga, dok partici-

pativni i demokratski stilovi rukovođenja čine poticaj njegovu razvoju. Zastupljenost pojedinih stilova rukovođenja u organizacijama iz uzorka ocijenjena je ovako (slika 2):

**Slika 2. Zastupljenost pojedinih stilova rukovođenja**



Prema dobivenim rezultatima u uzorku dominira kooperativni stil rukovođenja (nadređeni sam odlučuje, ali prethodno informira i traži mišljenje suradnika), a slijedi ga participativni (suradnici predlažu, odgovorna osoba odlučuje o prijedlozima) stil rukovođenja. Takvi stilovi rukovođenja čine prikladne 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 kompleksnim situacijama. Kompleksne situacije su takve koje nisu samo složene u svojoj izgradnji već se one mijenjaju brzo i to na mnogo različitih načina, što znači da ih obilježava visoka dinamika. O kompleksnosti govorimo ne samo onda kad je nešto po svom sastavu komplicirano već kad stalno mijenja i svoje stanje. Pojam kompleksnosti je jedan od temeljnih pojmova budući da opisuje stalnu promjenu ponašanja sustava te nas stavlja pred problemom misaonog obuhvaćanja i stvarnog utjecaja na takvu cjelinu. S obzirom na kompleksnost organizacije su svoju okolinu ocijenile ovako (tablica 1):

**Tablica 1. Ocjena kompleksnosti okoline**

Stupanj kompleksnosti okoline	Odgovori ispitanika (%)
jednostavna okolina	6
srednje kompleksna okolina	48
vrlo kompleksna okolina	46

Poduzeća u uzorku ocjenjuju svoju okolinu kao pretežito srednje do visoko kompleksnu, dok 6% organizacija ocjenjuje okolinu jednostavnom. U stanju kad smo svjedoci neprekidnih promjena velikog broja elemenata, ovakav rezultat navodi na zaključak kako naše organizacije podcjenjuju 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 (tablica 2):

**Tablica 2. Ocjena dinamike okoline**

Stupanj dinamike okoline	Odgovori ispitanika (%)
niska dinamika	13
srednje visoka dinamika	54
vrlo visoka dinamika	33

Među ispitanim organizacijama dominira 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. Ovakav stav također iznenađuje budući da smo svjedoci velikih, nepredvidivih i značajnih promjena koje bitno utječu na poslovanje poduzeća u nas.

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 (tablica 3):

**Tablica 3. Ocjena kompleksnosti i dinamike unutar organizacije**

Razina kompleksnosti i dinamike u organizaciji	Odgovori ispitanika (%)
niska razina dinamike i složenosti	3
srednje dinamična i složena	50
vrlo dinamična i složena	47

Svaku drugu organizaciju prema rezultatima ovoga istraživanja obilježava srednja razina unutarnje dinamike i kompleksnosti, no ipak 47% organizacija misli kako se radi o vrlo dinamičnim i složenim unutarnjim procesima. Čini se kako se i unutar organizacija zanemaruju složenosti i promjene te se situacija procjenjuje manje turbulentnom nego što ona stvarno jest.

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 prilagođavanje 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. Osobita 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 ovoga istraživanja organizacije u nas podcjenjuju obilježja suvremenih uvjeta poslovanja, a posljedica takvog stava je smanjena fleksibilnost kao i nedovoljno poznavanje rizika i šansi u poslovanju. Konačna posljedica se ogleda u pretežito reaktivnom ponašanju organizacija, manje ili više uspješnom naknadnom prilagođavanju na promjene. Poželjno proaktivno ponašanje u smislu prethodnog utjecanja na promjene u poduzeću i okolini čini se kako nije dominantno obilježje naših organizacija.

Nakon identifikacijskih pitanja o djelatnosti, veličini, stilu rukovođenja te ocjeni dinamike i kompleksnosti okoline i unutrašnjosti poduzeća slijedilo je pitanje o postojanju kontrolinga u organizaciji. Na to pitanje odgovoreno je ovako (tablica 4):

**Tablica 4. Kontroling u organizaciji**

Postoji li u vašoj organizaciji odjel za kontroling?	Odgovori (%)
DA	53
NE	47

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). U našem istraživanju nisu uzeti u obzir odjeli drukčijeg naziva u kojima se ostvaruje sadržaj kontrolinga, poput plana i analize, ekonomike, financija i računovodstva i sl. Ovo pitanje je ujedno uzeto i kao kriterij podjele uzorka na organizacije s kontrolingom i organizacije bez kontrolinga te se u nastavku istraživanje intenzivira samo za poduzeća koja imaju kontroling, dok se skupina poduzeća bez kontrolinga smatra kontrolnom skupinom.

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

Od 70 ispitanih organizacija njih 37 ili 53% je odgovorilo kako ima odjel za kontroling. Zanimljivo je istražiti profil takve organizacije: njezinu djelatnost, veličinu, pretežiti stil rukovođenja te njezinu ocjenu vanjske i unutarnje dinamike i kompleksnosti te utvrditi razlike prema organizacijama koje u svojoj organizacijskoj strukturi nemaju odjel za kontroling.

Poduzeća s kontrolingom bave se pretežito proizvodnjom (43%) i uslugama (30%) i uglavnom su velika kako prema broju radnika (86%), prema prometu (97%) tako i prema vrijednosti imovine (95%). Prema stilu rukovođenja u njima prevladavaju kooperativni (43%) te participativni (35%) stilovi rukovođenja češće nego na razini ukupnog uzorka. Zanimljivo je kako unutarnju i vanjsku razinu turbulencije ocjenjuju dominantno vrlo visokom, što znači da su organizacije u kojima postoji kontroling prepoznale visoku kompleksnost i dinamiku uvjeta poslovanja. U odnosu prema organizacijama koje nemaju kontroling, zamjećuju se razlike i u dominantnim stilovima rukovođenja i ocjenama kompleksnosti i dinamike: u poduzećima s kontrolingom stilovi rukovođenja su naglašenije demokratski, a okolina i unutrašnjost organizacije se naglašenije smatra vrlo kompleksnom i dinamičnom.

Postoji još jedno pitanje kod kojeg su zamijećene veće razlike u organizacija s kontrolingom i onih bez kontrolinga. To je pitanje definiranja vizije i misije organizacije. Naime, dok vizijom oblikujemo buduću sliku organizacije, misijom definiramo svrhu njezina postojanja. Osobito u suvremenim uvjetima poslovanja, uvjetima velikih i naglih promjena i izazova, potrebno je graditi misaonu sliku o našoj organizaciji kao ideji vodilji kako bi se u teškim okolnostima imali prema čemu orijentirati. Zadatak kontrolinga je



između ostalog i poticanje menadžmenta u oblikovanju i preispitivanju vizije, misije i ciljeva organizacije. Tako su organizacije koje imaju kontroling u 83% slučajeva odgovorile kako imaju jasno definiranu viziju i misiju organizacije, dok je u organizacijama bez kontrolinga takav odgovor dalo 73% organizacija. Očigledno kontroling doprinosi transparentnosti poslovanja i potiče prava pitanja. Zaključuje se kako stilovi rukovođenja koji tendiraju demokratskom potiču uvođenje kontrolinga, nakon čega kontroling doprinosi demokratizaciji rukovođenja. Osim toga, čini se kako je svijest o visokoj dinamici i kompleksnosti u poduzeću i njegovoj okolini prisutnija u poduzećima s kontrolingom nego u onima bez ove funkcije. Rezultati pokazuju kako su poduzeća s kontrolingom otvorenija prema promjenama, svjesnija izazova suvremenog poslovanja i spremnija tragati za načinima njihova predusretanja.

### 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 (tablica 5):

**Tablica 5. Starost odjela za kontroling**

Koliko godina postoji odjel za kontroling u vašoj organizaciji?	Odgovori ispitanika (%)
uvodi se	26
1 godinu	14
2 godine	5
3 godine	22
4 godine	14
više od 4 godine	19

Rezultati istraživanja dokazuju pretpostavku kako se radi o mladoj poslovnoj funkciji: čak 26% organizacija uvodi kontroling, a tamo gdje je uveden postoji u 41% slučajeva do najviše tri godine, dok tek 19% organizacija ima kontroling dulje od četiri godine. Ovakav nalaz govori o zaostajanju domaće poslovne prakse za praksom razvijenih tržišnih gospodarstava, što je donekle i razumljivo s obzirom na ukupno stanje u Hrvatskoj posljednjih deset godina. Ipak, sporo uvođenje ove poslovne funkcije odražava i zaokupljenost poslovne prakse operativnim problemima i zapostavljanje pitanja konkurentskih prednosti i jačanja vitalnosti poduzeća.

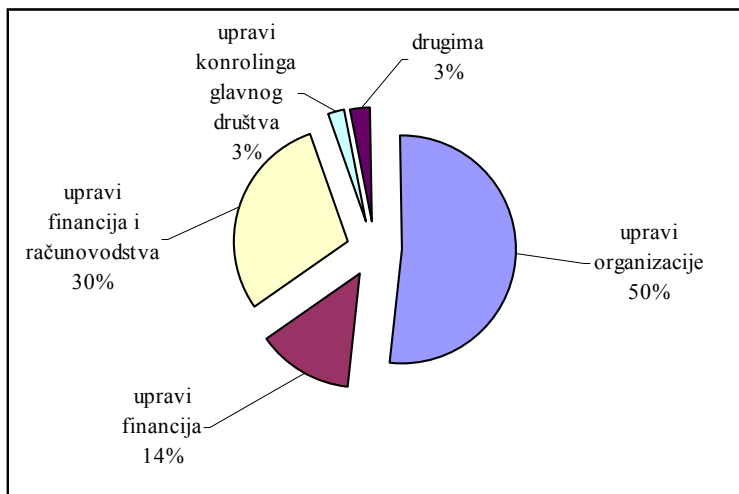
Budući da je kontroling usmjeren na pružanje stručne podrške menadžmentu sa svrhom povećanja njegovih sposobnosti prilagođavanja sve češćim unutarnjim i vanjskim promjenama te u cilju povećanja razine efikasnosti i efektivnosti poslovanja, menadžment se smatra glavnim 'kupcem' usluga kontrolinga. Na pitanje o poticaju za uvođenje odjela za kontroling organizacije su odgovorile ovako (tablica 6):

**Tablica 6. Pretežit poticaj uvođenju odjela za kontroling**

Inicijatori uvođenja kontrolinga	Odgovori (%)
menadžment organizacije	64
matična kuća	14
djelatnici organizacije	8
strani konzultanti	5
strane revizorske kuće	3
domaći konzultanti	3
drugo	3

Prema rezultatima istraživanja osnovni inicijatori za uvođenje kontrolinga su menadžment organizacije (64%) te matične kuće (14%). 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. Na pitanje koristi li organizacija vanjske usluge za poslove kontrolinga u vidu konzultanata ili savjetnika, čak je 70% organizacija odgovorilo niječno, što uz ostalo odražava nespremnost prakse za prihvaćanjem vanjske pomoći te želju za samostalnošću u rješavanju problema.

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 voditelj odjela za kontroling najčešće (57% ispitanika) je dio druge hijerarhijske razine, u 24% organizacija dio je treće, dok je samo u 19% organizacija dio prve hijerarhijske razine. Na pitanje o tome kome je voditelj kontrolinga stručno odgovoran organizacije su odgovorile ovako (slika 3):

**Slika 3. Stručna podređenost voditelja kontrolinga**

Dobiveni rezultati, iako u slabijem intenzitetu, slijede trendove u razvijenim tržišnim gospodarstvima (1, str. 135). Naime, u austrijskim poduzećima, primjerice, značajniji je pomak prema višim hijerarhijskim razinama kao i intenzivnija podređenost upravi organizacije nego kod nas. Očigledno je kako se kod nas kontroling 'sramežljivije' probija prema upravi odnosno kako je njegova sloboda djelovanja uža nego u drugim zemljama.

Odjel za kontroling je u 73% ispitanika organiziran na klasičan, centraliziran način. Tek 11% organizacija ima decentralizirani kontroling, dok preostalih 16% ima kombinirano organiziran odjel kontrolinga. Na pitanje o organizacijskoj samostalnosti odjela za kontroling odgovoreno je ovako (tablica 7):

**Tablica 7. Samostalnost odjela za kontroling**

Voditelj odjela za kontroling istodobno je i voditelj...	Odgovori ispitanika (%)
plana	3
financija	5
računovodstva	11
plana i analize	14
nekog drugog odjela	19
ni jednog drugog odjela osim odjela za kontroling	48

Odjel za kontroling najčešće je (48%) organizacijski samostalan, no često je zajedno sa srodnim odjelima plana i analize, računovodstva, financija, plana ili nekog drugog odjela. S obzirom na institucionalni oblik dominira linijski (72%), dok preostalih 27% organizacija ima stožerno mjesto kontrolinga. Stožerni oblik se pretežito javlja na višoj (prvoj) hijerarhijskoj razini, dok je organizacija u obliku linijske funkcije prisutnija na drugoj i trećoj hijerarhijskoj razini. Rezultati istraživanja o položaju i institucionalnom obliku kontrolinga u poduzećima Austrije i Njemačke podudaraju se s rezultatima u organizacijama u Hrvatskoj, jedino što je kod nas slabija tendencija osamostaljivanja ove funkcije nego u drugim zemljama.

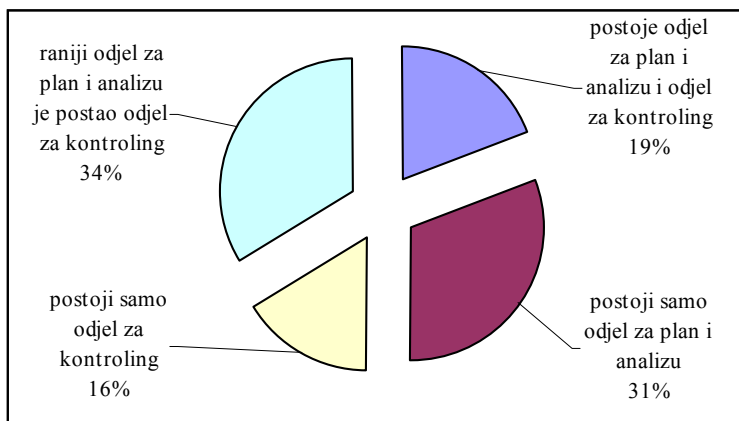
O veličini i ulozi kontrolinga govori i broj osoba koje rade u tom odjelu kao i razina njihove stručne spreme. Na pitanje o broju osoba koje rade u kontrolingu odgovoreno je ovako (tablica 8):

**Tablica 8. Veličina odjela za kontroling prema broju suradnika**

U odjelu za kontroling radi	Odgovori ispitanika (%)
jedna osoba	14
do tri osobe	30
do pet osoba	24
više od pet osoba	32

U organizacijama u Hrvatskoj u odjelu za kontroling radi najčešće više od pet osoba. Kada bi se računao prosjek, proizašlo bi kako u odjelu za kontroling rade prosječno četiri osobe i to najčešće s visokom stručnom spremom (66%), a zatim srednjom stručnom spremom (20%), višom stručnom spremom (8%) te magistri i doktori znanosti (6%). U usporedbi s organizacijama u Austriji tamošnji prosječan broj zaposlenih u odjelu kontrolinga je viši i iznosi 5,25, no stupanj obrazovanja je niži budući da tek 35,4% zaposlenih ima završeno sveučilišno obrazovanje (1, str. 137). Poprečno istraživanje pokazuje kako postoji veza između starosti odjela za kontroling i razine obrazovanja suradnika tog odjela: visoka stručna sprema te magistri i doktori znanosti prevladavaju u odjelima kontrolinga koji se uvode te koji su stari godinu, dvije ili tri. U odjelima za kontroling koji postoje četiri i više godina nalaze se suradnici s visokom, višom i srednjom stručnom spremom.

Naredna dva pitanja su trebala rasvijetliti odnos između srodnih odjela plana i analize te kontrolinga. Naime, u našoj je poslovnoj praksi postojala tradicija plansko-analitičke službe koja je posljednjih desetak godina zanemarena pa i prekinuta. Ne ulazeći na ovom mjestu u razloge odustajanja od plansko-analitičke službe željelo se saznati postoji li u poduzećima takav odjel te kakav je odnos tog odjela prema odjelu za kontroling. Na razini ukupnog uzorka od 70 organizacija odgovoreno je kako u 64% organizacija postoji odjel za plan i analizu, a na pitanje o odnosu plana i analize te kontrolinga, odgovoreno je ovako (slika 4):

**Slika 4. Odnos odjela plana i analize i odjela kontrolinga**

Kombinirajući ovo pitanje s pitanjem o starosti organizacije, zamjećuje se koncentriranje odgovora tako što starije organizacije imaju ili oba odjela ili je došlo do zamjene 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 proizlaze iz pridruživanja niza pojedinačnih zadataka nekoj organizacijskoj cjelini. Pri tome su važni kako širina tako i dubina funkcionalnog aspekta. Širinom se opisuje mjera različitosti zadataka: što se više provode zadaci 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 (tablica 9) se prikazuje katalog zadataka koji odražava širinu funkcije kontrolinga rangiranih prema učestalosti ostvarivanja pojedinih zadataka u ispitanim organizacijama.

**Tablica 9. Katalog zadataka kontrolinga**

Red.br.	Zadatak	%
1.	kontrola izvršenja proračuna i analiza odstupanja	87
2.	izvještavanje	81
3.	obračun i analiza troškova	78
4.	analiza odstupanja	68
5.	izrada proračuna	65
6.	koordinacija pri izradi proračuna	62
7.	integracija parcijalnih proračuna u proračun poduzeća	62
8.	analiza uzroka odstupanja	60
9.	savjetovanje u procesu odlučivanja	57
10.	poslovno informiranje	54
11.	stručna pomoć kod izrade proračuna	51
12.	suradnja kod strategijskog planiranja	49
13.	predlaganje korektivnih mjera	41
14.	stručna pomoć kod investicijskog planiranja	38
15.	elektronska obrada podataka	30
16.	predlaganje i uvođenje preventivnih mjera	24
17.	informacijska usluga za strategijsko planiranje	22
18.	uvođenje sustava ranog upozorenja	19
19.	računovodstvo i bilanciranje	19
20.	zadaci organizacije i uprave	14
21.	financije	11

U gornjem dijelu rang-liste nalaze se najvažniji zadaci kontrolinga u domaćoj praksi. Uočljiva je dominacija klasičnih operativnih zadataka kontrolinga s kontrolom izvršenja proračuna i analizom odstupanja te izvještavanjem. Ovakav rezultat svakako treba povezati s prethodno istaknutom činjenicom kako je u 43% organizacija raniji odjel plana i analize postao odjel za kontroling, što se očituje i u njegovim dominantnim zadacima. Suvremeniji zadaci kontrolinga poput koordinacije pri izradi proračuna, integracije parcijalnih proračuna u proračun poduzeća, savjetovanje u procesu odlučivanja, poslovno informiranje te stručna pomoć kod izrade proračuna imaju visoko do srednje značenje u našoj poslovnoj praksi. Dominacija operativnog nad strategijskim ogleda se i u učestalosti pojedinih zadataka: zadaci strategijske dimenzije, kao što su suradnja kod strategijskog planiranja, predlaganje i uvođenje preventivnih mjera, informacijska usluga za strategijsko planiranje te uvođenje sustava ranog upozorenja 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.

vodstva i bilanciranja u odjelu kontrolinga, što jasno govori o funkcionalnoj odvojenosti računovodstva od kontrolinga. Slika zadataka kontrolinga u organizacijama u Hrvatskoj pokazuje kako se oblikuje dominantno operativna slika funkcije kontrolinga. Rezultati empirijskih istraživanja u Austriji i Njemačkoj govore o dominaciji sljedećih zadataka: odgovornost za planiranje i proračun, suradnja kod uvođenja sustava operativnog informiranja i njegova razvoja, odlučivanja, planiranja i izvještavanja te kontrole i provođenja analiza odstupanja (1, str. 142).

Dubina funkcije kontrolinga definira se 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 te uloge kontrolinga. U narednom pitanju tražila se ocjena važnosti 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 10):

**Tablica 10. Važnost kontrolinga**

Važnost kontrolinga kao	ponderirana ocjena
- mjesta planiranja i analize poslovanja	4,4
- najvažnijeg izvora informacija	3,9
- konzultanta poslovnih odluka	3,4
- koordinatora i integratora poslovnih funkcija	3,2

Činjenica kako kontroling ima najveću važnost kao mjesto planiranja i analize poslovanja, može se protumačiti činjenicom kako je u našim poduzećima (u 34% slučajeva) 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. Očekuje se da će razvoj kontrolinga u našoj poslovnoj praksi dovesti do povećanja važnosti njegove izvorne funkcije.

Na pitanje o tome kako se pretežito doživljava uloga kontrolinga u organizaciji, ispitanici su odgovorili ovako (tablica 11):

**Tablica 11. Način doživljavanja kontrolinga**

Kontroling se doživljava kao	%
- stručna pomoć menadžmentu svih razina	57
- kao kontrola	30
- kao informacijska podrška	27
- kao zamjena za plan i analizu	27
- kao proširenje računovodstva	11
- kao dodatna smetnja	11
- drukčije	5

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. Jednako je neuvjerljivo i doživljavanje kontrolinga kao zamjene za plan i analizu, tek u 27% organizacija postoji takav stav. O sadržajnoj odvojenosti kontrolinga i računovodstva govori i stav kako se tek u 11% organizacija kontroling smatra proširenjem računovodstva, a isti postotak organizacija i ne zna što bi započeo s kontrolingom te ga doživljava kao dodatnu smetnju. Nedovoljna jasnoća u profiliranju kontrolinga u našoj poslovnoj praksi te nejasni učinci koji se mogu očekivati i dobivati od takvog odjela čini se osnovnim rezultatom koji proizlazi iz stavova ispitanika.

### 3.4. Instrumentalni aspekt

Stupanj izgrađenosti kontrolinga može se ocjenjivati i prema instrumentima koji se koriste. Među ponuđenim instrumentima kao odgovorima dobiven je sljedeći redoslijed učestalosti njihova korištenja (tablica 12):



**Tablica 12. Instrumenti kontrolinga**

Red.br.	Instrument	%
1.	<i>usporedba troškova i učinaka</i>	73
2.	pokazatelji i sustavi pokazatelja	68
3.	proračun novčanih tokova	59
4.	usporedba s konkurencijom	46
5.	SWOT analiza	41
6.	portfolio proizvod-tržište	30
7.	analiza vrijednosti	30
8.	analiza senzitivnosti	27
9.	proračun s bazom nula	16
10.	drugi instrumenti	11

Među najčešće korištenim instrumentima dominiraju oni operativnog planiranja, kontrole i informiranja, dok se strategijski instrumenti rjeđe koriste.

Korištenje pojedinih instrumenata često ovisi o raspoloživim pomoćnim sredstvima EOP-a. Među različitim sredstvima najčešće se koriste programi tabličnih kalkulatora (89%), zatim banke podataka (65%), ekspertni sustavi (11%), banke modela (5%). Druga pomoćna sredstva koriste se u 24% organizacija uz napomenu kako se uglavnom radi o primjeni Controlling modula sustava SAP R/3.

### 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 se pritom koriste. Tako se i funkcija kontrolinga može promatrati s informacijskog aspekta: utvrđivanjem 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 (tablica 13):

**Tablica 13: Izvori informacija za kontroling**

Red.br.	Izvori informacija	%
1.	računovodstvo	92
2.	prodaja	71
3.	financije	57
4.	EOP	51
5.	nabava	43
6.	marketing	41
7.	informacije iz okoline	41
8.	plan	41
9.	proizvodnja	38
10.	analiza	27
11.	drugi izvori informacija	11

Među najčešće korištenim izvorima informacija dominira računovodstvo; ono raspolaze dobro strukturiranim informacijama o prošlom i sadašnjem, no relativno nizak postotak 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.

Na pitanje kamo odlaze informacije iz kontrolinga, ispitanici su odgovorili ovako (tablica 14):

**Tablica 14. Korisnici informacija kontrolinga**

Red.br.	Korisnici	%
1.	<i>menadžment najviše hijerarhijske razine</i>	97
2.	menadžment nižih hijerarhijskih razina	76
3.	financije	35
4.	marketing	32
5.	vanjski korisnici	32
6.	računovodstvo	30
7.	prodaja	30
8.	proizvodnja	24
9.	analiza	24
10.	nabava	19
11.	plan	16
12.	EOP	8
13.	drugi korisnici	8

Prema rezultatima ovoga istraživanja kontroling se dokazuje kao stručna podrška menadžmenta dominantno najviše, ali i nižih hijerarhijskih razina. Među pojedinim funkcionalnim područjima najčešći korisnici su financije i marketing, dok nabava najrjeđe koristi informacija iz kontrolinga. U svakoj trećoj organizaciji kontroling svojim informacijama opskrbljuje i vanjske korisnike. Budući da u strukturi izvora informacija dominiraju računovodstvene informacije, a u strukturi korisnika menadžment, zaključuje se kako u našoj poslovnoj praksi dominira kontroling prijelaza između računovodstvene prema informacijskoj orijentaciji. Govoreno jezikom generacija kontrolinga radi se o prijelazu prema navigatoru.

### **3.6. Doprinos kontrolinga učinkovitosti poslovanja**

Posljednje pitanje odnosilo se na ocjenu učinkovitosti kontrolinga. Naime, uvođenje i primjena kontrolinga imaju svoje opravdanje samo ako ova funkcija doprinosi učinkovitosti poslovanja organizacije. Na pitanje o doprinosu kontrolinga učinkovitosti poslovanja organizacije ispitanici su odgovorili ovako (slika 5):

**Slika 5. Doprinos kontrolinga učinkovitosti poslovanja**

Ovakva struktura odgovora pokazuje kako se od kontrolinga i očekuje i postiže doprinos učinkovitosti poslovanja.

#### 4. STANJE RAZVOJA KONTROLINGA U HRVATSKOJ

Teorija i praksa kontrolinga naglo se razvila posljednjih nekoliko desetljeća. Cilj ovoga istraživanja je upoznavanje prakse kontrolinga u Hrvatskoj. Organizacije obuhvaćene ovim istraživanjem bave se uglavnom proizvodnjom, no zastupljene su i organizacije koje se bave trgovinom te bankarskim i drugim uslugama. Radi se pretežito o velikim organizacijama. Kooperativni stil rukovođenja – nadređeni sam odlučuje, no prethodno informira i traži mišljenje suradnika – dominira u ispitanim organizacijama. Prema rezultatima istraživanja, ove organizacije kako svoju okolinu tako i svoju unutrašnjost ocjenjuju najčešće srednje kompleksnom i srednje dinamičnom. Među ispitanim organizacijama 53% ima odjel za kontroling. To su uglavnom velike organizacije koje se bave proizvodnjom i uslugama, s dominantno kooperativnim stilom rukovođenja. Zanimljivo je kako ove organizacije svoju okolinu i unutrašnjost ocjenjuju kao vrlo kompleksnu i dinamičnu, za razliku od organizacija u kojima ne postoji odjel za kontroling i koje svoje uvjete poslovanja ocjenjuju kao srednje kompleksne i dinamične. Proizlazi kako u organizacijama s kontrolingom postoji naglašenija tendencija k demokratizaciji rukovođenja te kako su one otvorenije promjenama i izazovima suvremenog poslovanja.

Istražujući institucionalnu dimenziju kontrolinga, dolazi se do zaključka kako je to vrlo 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 više od pet osoba s dominantno visokom stručnom spremom.

S obzirom na značajnu tradiciju plansko-analitičke službe u našoj poslovnoj praksi istraživao se i odnos između te funkcije i kontrolinga. U jednom dijelu organizacija raniji odjel za plan i analizu postao je odjel za kontroling (43%), u dijelu organizacija postoji

samo odjel plana i analize (31%), u dijelu organizacija postoje oba odjela (19%), a u jednom dijelu postoji samo odjel za kontroling (16%). Zanimljivo je kako organizacije mlađe od deset godina imaju uglavnom samo odjel za kontroling, dok starije organizacije imaju ili oba odjela ili samo odjel plana i analize. Zaključuje se kako je 'utapljanje' plana i analize u kontroling jedan od načina uvođenja kontrolinga u našim organizacijama i on 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. 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-analitički sadržaj, iako u njegovim počecima takav sadržaj može dominirati.

U funkcionalnom smislu istraživanje kontrolinga pravedno je s obzirom na spektar zadataka koji se ostvaruju u tom okviru te s obzirom na njegovu važnost. Među zadacima kontrolinga dominiraju kontrola izvršenja proračuna i analiza odstupanja, izvještavanje te obračun i analiza troškova, što u svjetlu prethodno istraženog odnosa između plana i analize te kontrolinga i ne iznenađuje. Originalni zadaci kontrolinga poput savjetovanja u procesu odlučivanja, poslovno informiranje, stručna pomoć kod izrade proračuna, predlaganje korektivnih mjera i sl. imaju srednju zastupljenost. Dominacija operativnog nad strategijskim ogleda se i u niskoj zastupljenosti zadataka predlaganja i uvođenja preventivnih mjera, informacijske usluge za strategijsko planiranje i uvođenja sustava ranog upozorenja, iako je suradnja kod strategijskog planiranja zadatak kontrolinga koji se ostvaruje u gotovo svakoj drugoj organizaciji. Vrijedi naglasiti kako je ostvarivanje zadataka računovodstva i bilanciranja u sklopu kontrolinga rijetko 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. Ocjenjujući važnost kontrolinga u ispitanim organizacijama, smatra se kako je ta funkcija 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 dodatnu smetnju, govori o nedovoljnom poznavanju ove poslovne funkcije i učincima koje ona može pružiti.

Istražujući instrumentalni aspekt kontrolinga, uočeno je kako su usporedba troškova i učinaka te pokazatelji i sustavi pokazatelja najčešće korišteni instrumenti. I ovdje se zamjećuje dominacija operativnih nad strategijskim instrumentima. 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 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 vijest je kako je menadžment svih hijerarhijskih razina glavni korisnik informacija iz kontrolinga, no postavlja se pitanje o cjelovitosti i aktualnosti takva 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 se poslovnoj praksi 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 – gospodarskih kretanja, demografskih kretanja, političkoga i zakonskoga okvira te njihovih promjena. Posebno je naglašena potreba za uvođenje strategijskog radara, prikupljanje 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.

Usprkos dominantno operativnoj orijentaciji kontrolinga u našim organizacijama, čak 97% ispitanika smatra kako kontroling doprinosi učinkovitosti poslovanja. To samo znači kako su značajne unutarnje rezerve povećanja uspješnosti poslovanja naših organizacija. Istodobno 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 strategijsko i normativno, s dominantno prošlog i sadašnjeg na buduće. Uloga je znanosti u pružanju stručne podrške i pomoći kako bi se pomoću zajedništva ostvarivali kvalitativni pomaci. Ne kaže se uzalud: Najbolje što se praksi može dogoditi, to je dobra teorija.

## LITERATURA

1. Eschenbach, R. (Hrsg): Controlling, Stuttgart, Schäffer-Poeschel, 1995.
2. Osmanagić Bedenik, N.: Kontroling: Abeceda poslovnog uspjeha, Školska knjiga, Zagreb, 1998.