

Prethodno priopćenje

UDK: 005.336.2: 334.012.61-022.56

005.22

<https://doi.org/10.22598/zefzg.2025.1.107>

Datum primitka članka u uredništvo: 23. 10. 2024.

Datum slanja članka na recenziju: 1. 11. 2024.

Datum prihvatanja članka za objavu: 13. 6. 2025.

Izv. prof. dr. sc. Marko Čular *

Katarina Ćurdo, spec. oec. **

HIJERARHIJSKI POLOŽAJ KONTROLINGA I KOMPETENCIJE KONTROLERA U VELIKIM PODUZEĆIMA BIH¹

HIERARCHICAL POSITION OF CONTROLLING AND COMPETENCES OF CONTROLLERS OF LARGE COMPANIES IN BIH

SAŽETAK: Rad analizira ulogu kontrolinga u velikim poduzećima Bosne i Hercegovine iz perspektive menadžera s ciljem pružanja uvida u razvijenost te funkcije. Analizom 41 velikog poduzeća istražuje se postoji li razlika u ocjeni pozitivnog doprinosa kontrolinga menadžerskim odlukama s obzirom na poziciju u organizacijskoj strukturi. Rad također ispituje usklađenost zahtijevanih te razvijenih stručnih, osobnih, socijalnih i konceptualno-kognitivnih kompetencija kontrolera. Većina menadžera smatra da controlling pozitivno doprinosi učinkovitosti poslovanja, s visokom prosječnom ocjenom od 4,2. Odjeli kontrolinga najčešće su linijski pozicionirani (njih 54 %) i pretežno fokusirani na operativne zadatke, iako rezultati pokazuju da stožerno pozicioniran controlling ima veći utjecaj na poslovne odluke menadžera. Što se tiče kompetencija kontrolera, one su samo djelomično usklađene s potrebama menadžera, dok stožerno pozicionirani controlling pokazuje nešto veću usklađenost u odnosu na linijski. Menadžeri smatraju da kontroleri trebaju najviše raditi na unapređenju konceptualno-kognitivnih kompetencija.

KLJUČNE RIJEČI: controlling, organizacijska pozicioniranost kontrolinga, kompetencije kontrolera

JEL KLASIFIKACIJA: M10, M19

* Izv. prof. dr. sc. Marko Čular, Ekonomski fakultet, Sveučilište u Splitu, Cvite Fiskovića 5, 21 000 Split, Hrvatska, marko.cular@efst.hr

** Katarina Ćurdo, spec. oec., Planet d.o.o. Posušje, Bagina dola 1, 88 240 Posušje, Bosna i Hercegovina, katarina.curdo@planetbih.com

¹ Empirijski dijelovi rada rezultat su završnog rada Katarine Ćurdo, spec. oec., na Sveučilišnom specijalističkom studiju Poslovne ekonomije pri Ekonomskom fakultetu u Splitu, pod mentorstvom izv. prof. dr. sc. Marka Čulara, iz kojeg su pojedini dijelovi preuzeti.

ABSTRACT: The paper analyzes the role of controlling in large companies in Bosnia and Herzegovina from the perspective of managers, with the aim of providing insight into the development of this function. By analyzing of 41 large companies, we investigate whether there is a difference in the assessment of the positive contribution of controlling to managerial decisions, considering the position in the organizational structure. The paper also examines compliance with the required and developed professional, personal, social and conceptual-cognitive competencies of controllers. Most managers believe that controlling positively contributes to business efficiency, with a high average score of 4.2. Controlling departments are most often linearly positioned (54% of them) and predominantly focused on operational tasks, although the results show that centrally positioned controlling has a greater influence on the business decisions of managers. As for the controller's competencies, they are only partially aligned with the manager's needs, but centrally positioned controlling shows somewhat greater alignment compared to line controlling. Managers believe that controllers should work mostly on improving conceptual-cognitive competencies.

KEYWORDS: controlling, organizational positioning, controller competencies

JEL CLASSIFICATION: M10, M19

1. UVOD

Kontroling se kao koncepcija počeo intenzivnije razvijati u prvoj polovici 20. stoljeća, kao pomoć menadžerima u obračunskim poslovima ili kao interna revizija. Paralelno s razvojem menadžmenta mijenjao se i kontroling koji je danas oblikovan kao „desna ruka menadžmenta“ svih većih poduzeća (Luković i Lebefromm, 2009). Stoga, s vremenom možemo govoriti o trima generacijama razvoja kontrolinga – registratora, navigatora i inovatora (Očko i Švigir, 2009). Uloga kontrolinga prezentira se uglavnom putem uloge nositelja ove funkcije, a to je kontroler. Kontroler je stručna osoba koja raspolaže informacijama, znanjima i alatima koji pomažu menadžmentu smanjiti rizik pri odlučivanju, dok je odgovornost za provedbu odluka i dalje na menadžmentu. Uloga kontrolera jest „spajanje dijelova u cjelinu“ kako bi se stvorio „panoramski pogled“ na poslovanje poduzeća. On razdvaja stratešku sliku u operativne „puzzle“ i obratno (Očko i Švigir, 2009). Operativno, kontroler pomaže menadžmentu u realiziranju kratkoročnih poslovnih ciljeva, dok, strateški, pomaže u sagledavanju promjena u unutarnjoj i vanjskoj okolini te postavljanju i provedbi strategije za dugoročnu održivost poduzeća.

Kao doprinos analizi stanja razvoja funkcije kontrolinga, problem koji će se istraživati u ovom radu jest razvijenost kontrolinga kao poslovne funkcije u upravljanju poduzećem. Kontroling u poduzećima može egzistirati na različite načine i u različitim oblicima, kao koncepcija, praksa ili funkcija, a njegova zadaća treba biti stručna pomoć menadžmentu pri donošenju ekonomski ispravnih odluka. U tom smislu, on djeluje kao ekonomska savjest menadžeru, osoba koja ima potrebna znanja, vještine i alate koje menadžeri često nemaju, pogotovo menadžeri koji nisu ekonomisti. Hijerarhijski položaj koji kontroling može imati u poduzeću ovisi od mnogo faktora, kao što su veličina poduzeća, stav menadžmenta o funkciji kontrolinga, financijskim mogućnostima za formiranje odjela, dostupnost kvalitetnih kadrova i slično.

Cilj ovog rada jest steći empirijsku spoznaju o tome koliko je u Bosni i Hercegovini razvijena kontroling funkcija kao podrška menadžmentu i utječe li različiti hijerarhijski položaj kontrolinga u organizaciji pozitivno na menadžerske odluke. Također, cilj je rada steći empirijsku spoznaju o tome postoje li razlike između stožernog i linijskog kontrolinga s obzirom na usklađenost zahtijevanih i razvijenih kompetencija kontrolera. O ovoj tematici i o tematici kontrolinga općenito znanstvena zajednica još uvijek nije provela mnogo istraživanja. Rad može koristiti i sadašnjim i budućim kontrolerima koji mogu sagledati potencijal profesije, ali i obrazovnim ustanovama i konzultantima koji obrazuju stručnjake za kontroling. Rezultati ovog rada odnose se samo na proučavanu populaciju – velika poduzeća, i ne odnose se na druge populacije, dakle na mikro, mala i srednja poduzeća.

Ovaj rad sastoji se od pet poglavlja, uključujući uvod i zaključak. U uvodnom, prvom dijelu objašnjava se uloga i značaj funkcije kontrolinga i kontrolera, dok drugi dio rada obuhvaća teorijski okvir i razvoj hipoteza. U trećem dijelu predstavljena je metodologija istraživanja, dok su rezultati do kojih se došlo istraživanjem prikazani u četvrtom dijelu. U završnom, petom dijelu rada iznose se zaključci do kojih se došlo navedenim istraživanjima, kao i smjernice za buduća istraživanja.

2. TEORIJSKI OKVIR I RAZVOJ HIPOTEZA

U nastavku rada, istaknut će se važnost i značaj semantičke analize pojma kontrolinga, razvijenost kontrolinga u BiH, hijerarhijski položaj kontrolinga u društvu te kompetencije kontrolera. Uloga funkcije i prednosti koje kontroling donosi za poslovanje poduzeća u mnogim je aspektima odavno dokazana putem povećanja produktivnosti, profitabilnosti, povećanja vrijednosti poduzeća te lakšeg prilagođavanja promjenama u internom i eksternom poslovnom okruženju (Mikulić, 2024). Razvoj kontrolinga kao funkcije unutar poduzeća različit je u anglosaksonskim zemljama nego u europskim zemljama (Vuko i Ojvan, 2013). U praksi, na područjima anglosaksonskih zemlja, pojam upravljačkog računovodstva uvelike se poistovjećuje s pojmom kontrolinga, koji se kao pojam razvio na području njemačkog govornog područja (Bajnai, 2021). Profesionalne institucije, prije svega, u njemačkom (Institut za upravljanje i kontrolu), austrijskom (Austrijski institut za kontroling) i švicarskom (Švicarsko udruženje certificiranih računovođa i kontrolera) govornom području značajno su doprinijele razvijanju standarda u radu kontrolinga te programima edukacije kontrolera (Gunther, 2013). Kontroling predstavlja podsustav upravljanja koji koordinira sustav planiranja i kontrole te sustav opskrbe informacijama (Horvath, 1998). Nadalje, kontroling predstavlja upravljačku kontrolu (Avelini Holjevac, 1998) koja pridonosi efikasnosti u radu menadžmenta, čime se povećava sposobnost prilagođavanja poduzeća unutarnjim i vanjskim promjenama, povećava njegova vitalnost i akceptiranost tržišta (Osmanagić Bedenik, 2007). Kako bi kontroling dao svoj puni doprinos u podršci upravljanja i ostvarivanju uspješnog poslovanja u dugom roku, potrebno je, prije svega, da menadžerska funkcija bude zainteresirana za implementaciju takve funkcije (Mikulić, 2024). Zoni i Merchant (2007) ističu da je većina kontrolera uključena u procese donošenja odluka o upravljanju. Uključivanje kontrolera u strateške, operativne ili obje vrste odluka pozitivno je povezana s kapitalnim intenzitetom, operativnom međuovisnošću, financijskom kompetentnošću menadžera, formalizacijom procesa strateškog planiranja i proračuna. Prema istraživanju

Waelter *et al.* (2018), kontroleri ispunjavaju četiri značajne uloge u poduzeću kao: upravitelji (uključuje aktivnosti upravljanja rizikom i očuvanja imovine), operativci (aktivnosti upravljanja efikasnim i efektivnim financijskim operacijama), stratezi (utječe na budućnost i smjer razvoja organizacije) i katalizatori (pokretači izvršenja). Nadalje, prema istraživanju Labaš i Rajsman (2020), uspješnost poslovanja poduzeća korelirana je s ulogama kontrolera kao „sparing“ partnera i agenta promjena te uspješnija poduzeća dopuštaju kontrolerima veći stupanj slobode i djelovanja, ali i sami kontroleri posjeduju spektar znanja i vještina koji im omogućava takvu slobodu.

Što se tiče BiH, iz istraživanja Simić (2012) pokazalo se da većina poduzeća ima uspostavljen odjel kontrolinga, da se funkcija kontrolinga u poduzećima često pogrešno percipira i da joj se sustavno daje pogrešno mjesto i uloga te se zamišlja kao lijepa marketinška prednost, ali ne i ozbiljan alat koji može doprinijeti dobrom vođenju poduzeća, posebno u uvjetima velike neizvjesnosti. Po pitanju financijskog kontrolinga u BiH, postojanje kontrolinga pozitivno je povezano s uspješnosti poslovanja srednjih poduzeća (Kozarević i Mujezinović, 2020).

Hijerarhijska integracija i položaj kontrolinga u poduzeću ovisi o koncepciji kontrolinga, kao linijska, stožerna ili centralizirana/decentralizirana instancija (Osmanagić Bedenik, 2007) te svako poduzeće određuje mjesto kontrolera u skladu s važnošću koja se pridaje taktičkom i stratezijskom odlučivanju (Avelini Holjevac, 1998). Stoga, odluka u kojem će obliku kontroling biti integriran u poduzeće ovisi o veličini poduzeća, značaju koji menadžment daje jednoj takvoj službi, mogućnosti menadžmenta da takvu službu koristi na puno vrijeme te o ogromnom broju prednosti i nedostataka koje dotično organizacijsko rješenje nosi (Hubert, 2018). Ono što je važno istaknuti jest da svrstavanje kontrolinga pod bilo koju funkciju automatski mijenja osnovnu bit kontrolinga, a to je njegova neovisnost i sveobuhvatnost te ravnomjerno i koordinirano prožimanje kroz cijelo poduzeće. Uloge kontrolera u poduzećima mogu se gledati kao reaktivne (naglasak na računovodstvu) ili proaktivne (naglasak na cjelokupnom poslovanju), kao nositelja funkcije kontrolinga (Labaš i Rajsman, 2020), dok u praksi postoje kontroleri kao podatkovni analitičari, kontrolori, poslovni partneri menadžmentu te agenti promjena (Gleich i Lauber, 2013). Za uspješno izvršenje kontrolerskih zadataka, nužne su ključne multidisciplinarne kompetencije kontrolera, kao što su komunikacijske vještine, poslovna znanja, znanja vezana uz sustav mjerenja i upravljanja te analitičke vještine (Der Internationale Controller Verein, 2012), kao i znanja iz područja informacijske tehnologije, financija i računovodstva, organizacije poduzeća, strateškog i operativnog menadžmenta te upravljanja ljudskim resursima (Očko i Švigir, 2019). Tradicionalni zadaci i kompetencije kontrolera, u praksi, još uvijek čine glavni dio svakodnevnog rada kontrolera (Oesterreich *et al.*, 2019). Stoga su stručne, osobne, socijalne i konceptualno-kognitivne kompetencije ključne grupe kompetencija kontrolera (Meter i Pureta, 2013).

Pozicioniranje kontrolinga kao savjetodavne, stožerne službe u organizacijskoj strukturi omogućava kontrolingu najveći doprinos te osigurava nesmetan protok informacija od svih segmenata poslovanja do izvršnog menadžmenta i obrnuto te se izbjegavaju neželjene situacije zbog zbrke u hijerarhijskim kanalima (Ojvan, 2012). Pored stožerne, u praksi se kontroling može pronaći i na drugim pozicijama jer su se kadrovi za kontroling često regrutirali iz odjela kao što su računovodstvo pa su ostali prošireni dio računovodstva ili je u kontroling preimenovan nekadašnji odjel za plan i analizu. Implementacija kontrolinga može

biti složen i skup proces koji zahtijeva specifična znanja i kompetencije te zbog toga često biva implementiran u okviru računovodstveno-financijske funkcije (Mikulić, 2024). Među pojedinim stručnjacima za kontroling postoji teorija i da niže, linijsko pozicioniranje donosi pravo odlučivanja kontrolingu pa tako i veću mogućnost utjecaja na interne promjene. Ako se kontroling pozicionira kao linijska funkcija koja je ravnopravna s ostalim funkcijama (kao što i potvrđuju, primjerice, rezultati istraživanja iz sličnog okruženja Vitezić i Petrić (2021) i Vitezić *et al.* (2022)) ili čini dio jedne funkcije, kao npr. financije i računovodstvo, on može biti bolje prihvaćen od ostalih odjela nego što bi bio kao stožerna funkcija koja se drugim odjelima može činiti strano i zaštićeno (Hubert, 2018).

Anketiranjem menadžera različitih razina upravljanja tražit će se odgovor kako je pozicioniran kontroling u organizacijskoj strukturi, koliko se oslanjaju na kontroling pri odlučivanju te koji su čimbenici utjecali na njegov položaj u organizacijskoj strukturi. Očekuje se da će menadžeri imati najveće povjerenje u kontroling koji je stožerno pozicioniran u organizacijskoj strukturi.

H1: Postoji statistički značajna razlika rangova u ocjeni pozitivnog doprinosa kontrolinga menadžerskim odlukama između stožerno pozicioniranog kontrolinga u odnosu na linijski.

Pretpostavka je da uspješno odlučivanje ne zahtijeva samo dostupnost informacija nego i izbor pravih informacija koje su relevantne za uspješno savladavanje konkretnih izazova, gdje kontroleri kao stručnjaci holističkim pristupom mogu doprinijeti objektivnosti i odabiru najboljih alata za primjenu. Da bi suradnja menadžera i kontrolera bila uspješna, potrebne su odgovarajuće kompetencije kontrolera te visoka razina povjerenja menadžera u te kompetencije. Kompetencije koje su bitne za uspješno obavljanje kontrolerskih zadataka za potrebe potvrđivanja navedene hipoteze razvrstane su u četiri grupe: stručne, osobne, socijalne i konceptualno-kognitivne (prema Meter i Pureta, 2013).² Za svake od tih grupa kompetencija anketiranjem će se od menadžera velikih poduzeća iz BiH tražiti da ocijene koje su kompetencije njima kao menadžerima bitne i, s druge strane, da procijene koliko su te kompetencije razvijene kod njihovih kontrolera. Očekuje se da će kod stožerno pozicioniranog kontrolinga zahtijevane i razvijene kompetencije biti najneusklađenije.

H2: Percepcija menadžera o usklađenosti zahtijevanih te razvijenih stručnih, osobnih, socijalnih i konceptualno-kognitivnih kompetencija kontrolera veća je kod stožerno pozicioniranog kontrolinga u odnosu na linijski.

² Stručne kompetencije su: poznavanje računovodstva, poznavanje poduzeća i internih procesa u poduzeću, poznavanje industrije u kojoj poduzeće djeluje, poslovno planiranje i izrada budžeta, investicije i financiranje, poznavanje alata operativnog kontrolinga, instrumenata strateškog kontrolinga, analize rizika, poznavanje alata prediktivne analitike, analize odstupanja, poznavanje stranih jezika. Osobne kompetencije su: samosvijest, samopouzdanje, samomotivaciju, samodisciplinu, proaktivnost. Socijalne kompetencije su: empatija, asertivnost, suradnja, utjecajnost, konstruktivno rješavanje konflikata. Konceptualno-kognitivne kompetencije su: planiranje radnih zadataka, prioritizacija, sagledavanje šire slike, kreativnost, strukturiranost u izlaganju, razumijevanje problema i donošenje odluka, fokusiranost.

3. METODOLOGIJA ISTRAŽIVANJA

Ciljana populacija istraživanja su menadžeri velikih poduzeća Bosne i Hercegovine. Velika poduzeća odabrana su zato što je potreba za kontrolingom uzrokovana kompleksnošću poslovanja pa se može pretpostaviti da u malim i srednjim poduzećima kontroling nije institucionaliziran nego su poslovi kontrolinga u odgovornosti menadžera ili nekih drugih odjela u poduzeću. S obzirom na to da ne postoji registar poduzeća koja imaju funkciju kontrolinga, veličina populacije dobivena je s pomoću baze podataka Dun & Bradstreet d.o.o., koji raspolaže financijskim podacima poduzeća iz relevantnih izvora, a za BiH su to entitetske agencije APIF i FIA.

Ukupna populacija jest 482 velika poduzeća. S obzirom na to da su u uzorku velikih poduzeća po kriterijima razvrstavanja i neka poduzeća koja imaju samo jednog ili nekoliko zaposlenika, dodatni kriterij autora bio je suziti broj na poduzeća s preko 50 zaposlenih (zbog jednostavne organizacijske strukture nije za pretpostaviti da ovakva poduzeća trebaju i imaju odjel kontrolinga) te je tako dobivena konačna populacija od 407 velikih poduzeća.

Ciljani ispitanici su menadžeri u velikim poduzećima, kao skupina koja na najdirektniji način surađuje s kontrolingom te tako mogu dati informacije temeljene na vlastitom iskustvu i poznavanju stanja u poduzeću. Sami kontroleri nisu ciljana skupina ispitanika s obzirom na to da je istraživanje ograničeno na percepciju „korisnika“ savjeta kontrolinga, a to su menadžeri svih razina.

Odabrana metoda istraživanja putem anketnih upitnika provedena je putem elektroničke pošte. Istraživanje je provedeno od sredine travnja do kraja kolovoza 2023. godine. Upitnik se sastoji od 27 pitanja s ponuđenim odgovorima nabrojanim i intenziteta Likertove ljestvice³. Prvih šest pitanja odnosi se na selekciju ispitanika i poduzeća kako bi se dobio uvid u karakteristike poduzeća i ispitanika te kako bi se eliminirala poduzeća koja nemaju institucionaliziran kontroling. Ostalo 21 anketno pitanje odnosi se na karakteristike funkcije kontrolinga i kontrolera kao nositelja funkcije u anketiranim poduzećima⁴. Analiza uzorka prikazana je Tablicom 1.

Ukupno je prikupljeno 48 ispunjenih anketnih upitnika. Prilikom provjere podataka iz uzorka isključeno je sedam anketa jer je menadžeri nisu popunili. Konačan uzorak činila je 41 uredno popunjena anketa, što predstavlja stopu odgovora od 10 %, tj. može se smatrati reprezentativnim uzorkom istraživanja.

³ Primjerice, kod pitanja „Koliko kontroling pozitivno doprinosi učinkovitosti poslovanja“, raspon i značenje raspona je: 1 – Nedovoljan doprinos kontrolinga učinkovitosti poslovanja ... 5 – Izvrstan doprinos kontrolinga učinkovitosti poslovanja; kod pitanja „Molim ocijenite koliko su za Vas važne navedene kompetencije kontrolera“, raspon i značenje raspona je: 1 – Najmanje važna ... 5 – Najvažnija; kod pitanja „Molim ocijenite koliko je kod kontrolera u Vašem poduzeću razvijena pojedina stručna kompetencija“, raspon i značenje raspona je: 1 – Nerazvijena... 5 – Vrlo razvijena.

⁴ U cjelini „Rezultati istraživanja“ nisu analizirana sva pitanja iz provedenog anketnog istraživanja. Dio anketnih pitanja iz provedenog istraživanja, koristeći obradu putem deskriptivne statistike, iskorišten je za objavu sljedećih stručnih radova:

- Ćurdo, K. i Ćular, M. (2024). Stanje i perspektiva kontrolinga u Bosni i Hercegovini: Što kažu menadžeri. *Porezni savjetnik*, 3, 76–83.
- Ćurdo, K. i Ćular, M. (2024). Kompetencije kontrolera i očekivanja menadžera Bosne i Hercegovine. *Porezni savjetnik*, 4, 84–90.

Tablica 1. Analiza uzorka

Informacije o poduzeću	n	%
Pozicija ispitanika u hijerarhiji poduzeća (n = 41)		
Vrhovni menadžment	24	58
Srednja razina menadžmenta	15	37
Niža razina menadžmenta	2	5
Postojanje kontrolinga u poduzeću (n = 41)		
Kontroling postoji u poduzeću	37	90
Kontroling je u procesu uvođenja	4	10
Organizacijski oblik poduzeća (n = 41)		
Dioničko društvo	10	24
Društvo s ograničenom odgovornošću	31	76
Pripadnost poduzeća grupaciji/matici (n = 41)		
Pripada grupaciji/matici	29	71
Ne pripada grupaciji/matici	12	29
Broj zaposlenika u poduzeću (n=41)		
50 – 249	7	17
250 – 499	7	17
500 – 999	14	34
više od 1000	13	32

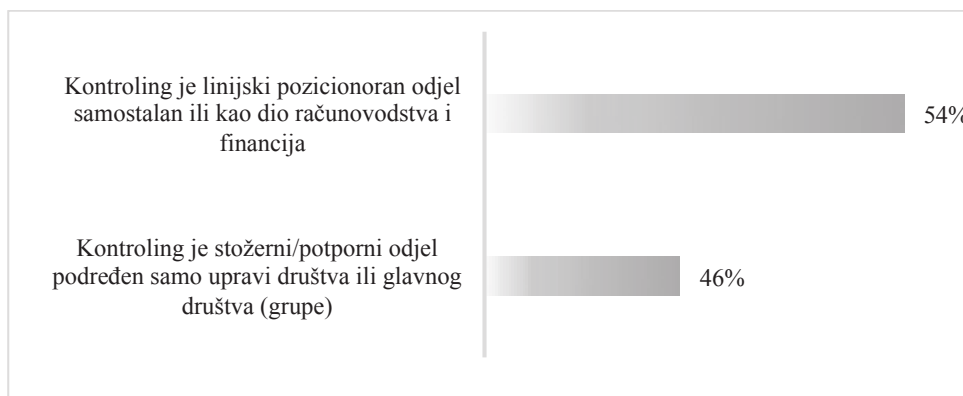
Izvor: izrada autora

U svrhu testiranja i donošenja zaključka o prihvatanju, odnosno odbacivanju postavljenih hipoteza, a s obzirom na to da su podaci izraženi u ordinalnim skalama i nemaju normalnu distribuciju, u radu će se koristiti neparametrijski Mann-Whitneyjev U-test i Spearmanov koeficijent korelacije.

4. REZULTATI ISTRAŽIVANJA

Za potrebe prihvatanja ili odbacivanja prve hipoteze potrebne su nam sljedeće dvije varijable: hijerarhijski položaj odjela kontrolinga (stožerni vs. linijski) te pozitivan doprinos kontrolinga na učinkovitost poslovanja. Za potrebe analize podataka prikupljeni anketni upitnici grupirani su u dvije grupe, poduzeća koja imaju stožerno pozicioniran i linijski pozicioniran kontroling. S obzirom na hijerarhijski položaj odjela kontrolinga, u uzorku velikih poduzeća Bosne i Hercegovine prevladava linijski položaj (54 %), a ostalih 46 % poduzeća ima stožerno mjesto kontrolinga, uz vrhovni menadžment.

Grafikon 1. Hijerarhijski položaj odjela kontrolinga



Izvor: izrada autora

Menadžeri Bosne i Hercegovine smatraju da kontroling pozitivno doprinosi učinkovitosti njihova poslovanja. Naime, prosječna ocjena koju su menadžeri dali doprinosu kontrolinga učinkovitosti njihova poslovanja jest 4,2.

Tablica 2. Koliko kontroling pozitivno doprinosi učinkovitosti poslovanja?

Ocjena	n
Nedovoljan doprinos kontrolinga učinkovitosti poslovanja	0
Dovoljan doprinos kontrolinga učinkovitosti poslovanja	1
Dobar doprinos kontrolinga učinkovitosti poslovanja	4
Vrlo dobar doprinos kontrolinga učinkovitosti poslovanja	22
Izvrstan doprinos kontrolinga učinkovitosti poslovanja	14
Ukupno	41

Izvor: izrada autora

Kako se radi o dvama nezavisnim uzorcima čiji se odgovori mjere s pomoću redosljedne ljestvice (Likertova ljestvice), primijenjen je neparametrijski Mann-Whitneyjev U-test kako bi se ispitalo postoji li značajna razlika rangova u ocjeni pozitivnog doprinosa kontrolinga kod uzorka menadžera kod kojih je kontroling stožerno pozicioniran i uzorka menadžera kod kojih je kontroling linijski pozicioniran.

Tablica 3. Rangovi prosječne ocjene doprinosa stožernog i linijskog kontrolinga

Ocjena menadžmenta o doprinosu kontrolinga	n	Prosječni rang	Suma rangova
Stožerni	19	24,08	457,5
Linijski	22	18,34	403,5
Ukupno	41		

Izvor: izrada autora

Analizom podataka o rangovima prikazanih u Tablici 3. može se utvrditi postojanje više vrijednosti rangova pozitivnog doprinosa stožernog kontrolinga u odnosu na linijski kontroling (457,5 u odnosu na 403,5). Za utvrđivanje je li ta razlika statistički značajna primijenjen je Mann-Whitneyjev U-test, koji je dao rezultate prikazane u Tablici 4.

Tablica 4. Rezultati Mann-Whitneyjeva U-testa

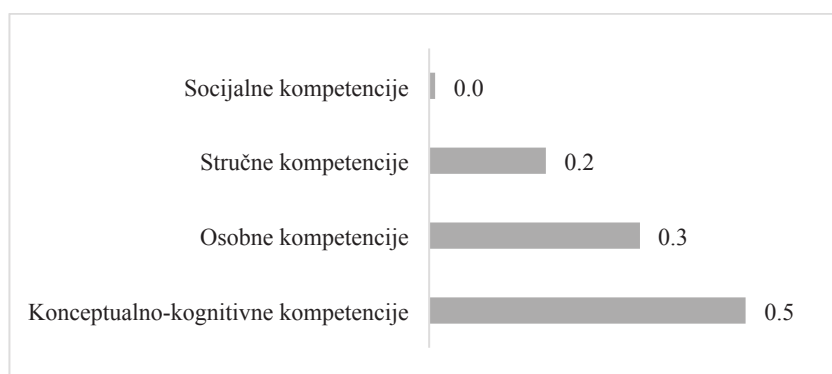
Mann-Whitney U	150,5
Wilcoxon W	403,5
Z	-1,704
Asimpt. p-value (dvostrani test)	0,088

Izvor: izrada autora

Prema dobivenim rezultatima može se vidjeti da je empirijska signifikantnost $\alpha^* = 0,088 = 8,8\% \Rightarrow \alpha^* < 10\%$, pa se prihvaća postavljena prva hipoteza, odnosno zaključuje se da postoji statistički značajna razlika rangova u ocjeni pozitivnog doprinosa kontrolinga menadžerskim odlukama između stožerno pozicioniranog kontrolinga u odnosu na linijski pozicionirani kontroling uz signifikantnost testa od 10 %.

Za prihvaćanje ili odbacivanje druge hipoteze analizirane su grupe kompetencija: stručne, osobne, socijalne i kognitivno-konceptualne, i to s aspekta menadžerovih očekivanja i realnog stanja kompetencija. S obzirom na to da se radi o malom uzorku s dvama skupovima podataka s ordinalnim ljestvicama, analiza korelacije provedena je s pomoću Spearmanove korelacije ranga. Dobiveni koeficijenti korelacije uspoređuju se između poduzeća koja imaju stožerno pozicioniran kontroling i onih koji imaju linijski pozicioniran kontroling.

Grafikon 2. Prosječne razlike zahtijevanih i razvijenih kompetencija kontrolera



Izvor: izrada autora

Kao što se može vidjeti na Grafikonu 2., menadžeri smatraju da kontroleri najviše trebaju raditi na unapređenju svojih konceptualno-kognitivnih kompetencija, dok su sa socijal-

nim kompetencijama generalno zadovoljni.⁵ Usporedno, rezultati istraživanja provedenog u Hrvatskoj (Meter i Pureta, 2013) pokazuju da je najveća potreba za unapređenjem stručnih kompetencija, dok je u ovom istraživanju identificirana potreba za unapređenjem konceptualno-kognitivnih kompetencija.

Tablica 5. Usporedba koeficijenata korelacije za stručne kompetencije

Stručne kompetencije kontrolera	Zahtijevane vs. razvijene kompetencije – stožerna (n = 19)	Zahtijevane vs. razvijene kompetencije – linijska (n = 22)
Poznavanje računovodstva	,278	,826**
Poznavanje poduzeća i internih procesa u poduzeću	,098	,502*
Poznavanje industrije u kojoj poduzeće djeluje	,621**	,582**
Poslovno planiranje i izrada budžeta	,410	,426*
Investicije i financiranje	,471*	,483*
Alati operativnog kontrolinga	,194	,504*
Instrumenti strateškog kontrolinga	,109	,516*
Analiza rizika	,814**	,731**
Poznavanje alata prediktivne analitike	,791**	,682**
Analiza odstupanja	,410	,659**
Poznavanje stranih jezika	,415	,653**

* $\alpha^* < 5\%$; ** $\alpha^* < 1\%$

Izvor: izrada autora

Tablica 5. pokazuje usporedbu Spearmanova koeficijenata korelacije stručnih kompetencija. Usklađenost zahtijevanih i razvijenih stručnih kompetencija kod stožerno pozicioniranog kontrolinga veća je kod poznavanja industrije u kojoj poduzeće djeluje (koeficijent korelacije $0,621 > 0,582$), analize rizika (koeficijent korelacije $0,814 > 0,731$) te poznavanja alata prediktivne analitike (koeficijent korelacije $0,791 > 0,682$). Ostale stručne kompetencije, kao što su poznavanje računovodstva, alati operativnog kontrolinga te analiza odstupanja, usklađenije su kod linijskog kontrolinga.

⁵ Istraživanje je pokazalo da menadžeri imaju visoke zahtjeve u pogledu svih četiriju vrsta kompetencija (prosječna ocjena zahtijevanih socijalnih i stručnih kompetencija jest 4,1, dok je prosječna ocjena zahtijevanih osobnih i konceptualno-kognitivnih kompetencija 4,5), a da njihovi kontroleri u velikoj mjeri zadovoljavaju njihove zahtjeve (prosječna ocjena razvijenih stručnih kompetencija jest 3,9, konceptualno-kognitivnih kompetencija jest 4,0, socijalnih kompetencija jest 4,1 te osobnih kompetencija jest 4,2).

Tablica 6. Usporedba koeficijenata korelacije za osobne kompetencije

Osobne kompetencije kontrolera	Zahtijevane vs. razvijene kompetencije – stožerna (n = 19)	Zahtijevane vs. razvijene kompetencije – linijska (n = 22)
Samosvijest	,214	,711**
Samopouzdanje	,384	,357
Samomotivacija	,038	,279
Samodisciplina	,272	,319
Proaktivnost	,273	,158

** $\alpha^* < 1\%$

Izvor: izrada autora

Kad su u pitanju osobne kompetencije, i one su u većoj mjeri usklađene kod linijskog nego kod stožernog kontrolinga, kao što se može vidjeti usporedbom koeficijenata korelacije. Bolja usklađenost osobnih kompetencija stožerno pozicioniranog kontrolinga samo je kod proaktivnosti (koeficijent korelacije $0,273 > 0,158$) i samopouzdanja (koeficijent korelacije $0,384 > 0,357$), dok je kod ostalih kompetencija veća usklađenost kod linijskog kontrolinga.

Tablica 7. Usporedba koeficijenata korelacije za socijalne kompetencije

Socijalne kompetencije kontrolera	Zahtijevane vs. razvijene kompetencije – stožerna (n = 19)	Zahtijevane vs. razvijene kompetencije – linijska (n = 22)
Empatija	,313	,382
Asertivnost	,135	,357
Suradnja	,175	,398
Utjecajnost	,417	,631**
Konstruktivno rješavanje konflikata	,185	,395

** $\alpha^* < 1\%$

Izvor: izrada autora

Istraživanje je pokazalo da su socijalne kompetencije linijski pozicioniranog kontrolinga više u skladu s očekivanjima menadžera nego kod stožernog kontrolinga. Naime, Spearmanov koeficijent korelacije svake socijalne kompetencije veći je u korist linijskog kontrolinga.

Nešto su drugačiji rezultati kod kognitivno-konceptualnih kompetencija. Kao što se može vidjeti u Tablici 8., neke od kompetencija, kao što su sagledavanje šire slike, razumijevanje problema te donošenje odluka i fokusiranost, više su u skladu s očekivanjima menadžera kod stožerno pozicioniranog kontrolinga, dok su ostale kompetencije usklađene kod linijskog kontrolinga.

Tablica 8. Usporedba koeficijenata korelacije za kognitivno-konceptualne kompetencije

Kognitivno-konceptualne kompetencije kontrolera	Zahtijevane vs. razvijene kompetencije – stožerna (n = 19)	Zahtijevane vs. razvijene kompetencije – linijska (n = 22)
Planiranje radnih zadataka	,181	,436*
Prioritizacija	-,175	,051
Sagledavanje šire slike	,233	,069
Kreativnost	,296	,420
Strukturiranost u izlaganju	-,019	,365
Razumijevanje problema i donošenje odluka	,157	,061
Fokusiranost	,537*	-,102

* $\alpha^* < 5\%$

Izvor: izrada autora

S obzirom na postavljenu hipotezu da su kompetencije stožerno pozicioniranih kontrolera više u skladu s očekivanjima menadžera te rezultata Spearmanova testa korelacije ranga za četiri grupe kompetencija, može se zaključiti da se hipoteza djelomično prihvaća jer su koeficijenti korelacije pojedinih kompetencija različito ocijenjeni te ne daju argumente koji bi potvrdili postavljenu hipotezu u cijelosti. Navedeni rezultati istraživanja i djelomičnog potvrđivanja hipoteze pokazuju da stožerno pozicionirani kontroling više doprinosi kod donošenja menadžerskih odluka jer su ne samo usko povezani već i rješavaju strateška pitanja pa su im kompetencije (primjerice, analiza rizika, proaktivnost i fokusiranost) drugačije nego kod linijski pozicioniranog kontrolinga, koji se bavi više operativnim procesima. Stoga su im socijalne kompetencije, poznavanje računovodstva, alati operativnog kontrolinga, planiranje radnih zadataka te kreativnost izraženiji.

5. ZAKLJUČAK

Rezultati istraživanja pokazuju da je i u velikim poduzećima Bosne i Hercegovine prepoznata potreba za kontrolingom te da ga velika poduzeća imaju i nastavljaju uvoditi. Kontroling je najčešće pozicioniran linijski pa to objašnjava i uglavnom operativne zadatke koji su mu dodijeljeni, kao što je stručna pomoć pri izvještavanju i interpretaciji izvještaja, analiza odstupanja i analiza isplativosti ulaganja, dok se zadacima strateškog tipa, kao što je SWOT analiza, analiza utjecaja P5 sila ili *benchmarking*, najviše bavi sam menadžer. Kontrolerski posao zahtijeva širok spektar stručnih znanja kako bi u svakodnevnom poslu mogao surađivati s različitim odjelima te kako bi dorastao različitim izazovima i mogao dati pravi savjet u pravo vrijeme. Istraživanje je pokazalo da su menadžeri u velikoj mjeri zadovoljni vještinama svojih kontrolera, a prostora za unapređenje vide kod konceptualno-kognitivnih kompetencija (sagledavanje šire slike, prioritizacija, kreativnost).

Nadalje, rezultati istraživanja pokazuju da stožerno pozicionirani kontroling više doprinosi donošenju pozitivnih poslovnih odluka nego kada je linijski pozicioniran. Također,

hipoteza koja tvrdi da je percepcija menadžera o usklađenosti kompetencija kontrolera veća kod stožerno pozicioniranog kontrolinga u odnosu na linijski samo je djelomično potvrđena. Objašnjenje rezultata istraživanja može biti u samoj činjenici da većina poduzeća još uvijek linijski pozicionira kontroling i da su njegovi zadaci pretežno operativne naravi.

Stoga, kontroling u Bosni i Hercegovini nije doživio svoj potpuni razvoj u velikim poduzećima, kao što je slučaj u razvijenim zapadnim gospodarstvima. Menadžer zahtijeva od kontrolera one kompetencije koje su u skladu s ulogom koja je kontrolingu dana u poduzeću, a to može značiti da i kontroleri s manje razvijenim kompetencijama mogu dobro obavljati one zadatke koje menadžer od njih očekuje.

Ovo istraživanje ima nekoliko ograničenja. Naime, istraživanje je provedeno u Bosni i Hercegovini na populaciji velikih poduzeća s preko 50 zaposlenika, pa se rezultati, stoga, ne mogu generalizirati ni primijeniti na europske, odnosno svjetske okvire, kao ni na mala i srednja poduzeća. Također, zbog poteškoća u prikupljanju podataka uzorak je relativno mali (obuhvaća 10 % populacije) te je korištena ograničena baza podataka. Čak i podaci iz prikupljenih anketa mogu pružiti nerealnu sliku stvarnog stanja zbog činjenice da su ispitanici subjektivni i oprezni pri iznošenju stavova vanjskim stranama pa je teško doći do direktnih i iskrenih odgovora.

Buduća istraživanja trebala bi se, prije svega, usmjeriti na kontrolersku ulogu u doba digitalizacije te istražiti suvremene metode rada kontrolera kao posljedice robotizacije rutinskih procesa te uvođenja poslovne i umjetne inteligencije. Nadalje, potrebno je poraditi na definiranju profila zadataka, skupa alata i načina razmišljanja u novim uvjetima poslovanja, prije svega, uz agilno upravljanje. Budućnost kontrolinga, a samim time i preporuke za buduća istraživanja, trebala bi biti okrenuta nestrukturiranim problemima za koje će, osim tradicionalnih, biti potreba i za multidisciplinarnim znanjima i vještinama, kao odgovor na izazove digitalizacije. Po pitanju potrebnih kompetencija, buduća istraživanja trebala bi biti usmjerena na razvoj suvremenih mekih i tvrdih vještina kontrolera. U konačnici, ono što bi bilo zanimljivo istražiti jest povezanost znanja i kompetencija kontrolera te njihovih vještina i stila vođenja menadžmenta s ciljem pronalaska pristupa koji odgovara logici i psihologiji menadžera.

Ipak, doprinos istraživanja postoji u uvidu u organizacijski položaj kontrolinga te uloge koje kontroling trenutačno ima u velikim poduzećima BiH, s isto tako uočenim prostorom da se ta uloga dalje unapređuje u interesu donošenja kvalitetnih menadžerskih odluka, odnosno uspješnijeg upravljanja. S aspekta kontrolerske profesije i razvoja potrebnih kompetencija za obavljanje ovog visokozahtjevnog posla, akademska zajednica i strukovne organizacije trebaju uložiti više napora u obrazovanje stručnjaka za kontroling, koji će u budućnosti biti sve traženiji, a, naravno, i kontroleri trebaju neprekidno proširivati svoja znanja kako bi mogli odgovoriti zahtjevima posla.

POPIS LITERATURE

1. Avelini Holjevac, I. (1998). *Kontroling – upravljanje poslovnim rezultatom*. Opatija: Fakultet za turistički i hotelski menadžment u Opatiji.
2. Bajnai, P. (2021). The English Management Accounting And The German Controlling: Are They Synonyms Or Different Concepts?. *Cross-Cultural Management Journal*, 23(1), 7–14.
3. Ćurdo, K. (2023). *Pozicioniranje kontrolinga u organizacijskoj strukturi poduzeća te utjecaj na menadžerske odluke velikih poduzeća Bosne i Hercegovine*, završni poslijediplomski rad. Split: Ekonomski fakultet u Splitu.
4. Der Internationale Controller Verein (2012). Dostupno na: https://www.icv-controlling.com/fileadmin/Verein/Verein_Dateien/Grundsatzpapier/Grundsatzpapier_KROATISCH.pdf (preuzeto 21. 10. 2024.)
5. Gleich, R. i Lauber, A. (2013). Ein aktuelles Kompetenzmodell für Controller. *Controlling*, 25(10), 512–514.
6. Guenther, T. W. (2013). Conceptualisations of ‘controlling’ in German-speaking countries: analysis and comparison with Anglo-American management control frameworks. *Journal of Management Control*, 23, 269–290.
7. Horváth, P. (1998). *Controlling*, 7. Auflage. Stuttgart: Vahlen Franz GmbH.
8. Hubert, B. i Hubert, B. (2018). Organisatorische und hierarchische Eingliederung des Controllings in Unternehmen bzw. in Konzernen. *Controlling-Konzeptionen: Ein schneller Einstieg in Theorie und Praxis*, 19–29.
9. Kozarević, E. i Mujezinović, A. (2020). Financial controlling status and potential in medium-sized enterprises of Tuzla Canton, Bosnia and Herzegovina. *Economic Review*, 18(2), 59–72.
10. Labaš, D. i Rajsman, M. (2020). Istraživanje uloge i perspektive razvoja kontrolera kao poslovnog partnera menadžmenta. *Ekonomski pregled*, 71(3), 239–270.
11. Lichtarski, J. (2005). The impact of controlling system on the organizational structure- theory and practice. *Przegląd Organizacji*, 55–90.
12. Luković, T. i Lebefromm, U. (2009). *Controlling koncepcija i slučajevi*. Dubrovnik: Sveučilište u Dubrovniku.
13. Meter, M. i Pureta, T. (2013). *Model kompetencija kontrolera, Empirijsko istraživanje*. Zagreb: Poslovna učinkovitost d.o.o.
14. Mikulić, S. (2024). Kontroling kao komponenta upravljačkog procesa – zašto je neopodan za uspješno upravljanje?. *Računovodstvo i financije*, 6, 56–59.
15. Oesterreich, T. D., Teuteberg, F., Bensberg, F. i Buscher, G. (2019). The controlling profession in the digital age: Understanding the impact of digitisation on the controller’s job roles, skills and competences. *International Journal of Accounting Information Systems*, 35, 100432.
16. Očko, J. i Švigir, A. (2009). *Kontroling: upravljanje iz backstagea*. Zagreb: Alitus savjetovanje.
17. Ojvan, I. (2012). *Kontroling u funkciji uspješnosti poslovanja*, diplomski rad. Split: Ekonomski fakultet u Splitu.

18. Osmanagić Bedenik, N. (2007). *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb: Školska knjiga.
19. Simić, S. (2012). *Nužnost funkcije kontrolinga u savremenom organizacionom poslovanju*. Beograd: Univerzitet Singidunum.
20. Vitezić, N. i Petrlić, A. (2021). Odgovornost kontrolera u post COVID poslovnom okruženju. *22. međunarodna znanstvena i stručna konferencija Računovodstvo i menadžment (RiM 2021)*, 145–155.
21. Vitezić, N., Petrlić, A. i Žuger, I. (2022). Učinkovitiji kontroling uz veću educiranost o ERP i BI sustavima. *Zbornik Računovodstvo i menadžment, XXIII, I*, 109–120.
22. Vuko, T. i Ojvan, I. (2013). Controlling and business efficiency. *Croatian operational research review*, 4(1), 44–52.
23. Waelter, A., Kaplan, B., Gibson, A. B. i Krumwiede, K. (2018). Stepping Outside the Box Elevating the Role of the Controller. Dostupno na: <https://www.imanet.org/research-publications/white-paper/stepping-outside-the-box-elevating-the-role-of-the-controller> (preuzeto 12. 3. 2025.)
24. Zoni, L. i Merchant, K. A. (2007). Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(1), 29–43.