

FUNKCIJE I ULOGA KONTROLINGA, IMPLEMENTACIJA KONTROLINGA U KOMUNALNO PODUZEĆE

Vuksan Ćusa, Jurica

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **Polytechnic of Šibenik / Veleučilište u Šibeniku**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:143:093758>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-23**

Repository / Repozitorij:

[VUS REPOSITORY - Repozitorij završnih radova Veleučilišta u Šibeniku](#)



VELEUČILIŠTE U ŠIBENIKU
ODJEL
SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ

Jurica Vuksan Ćusa

**FUNKCIJE I ULOGA KONTROLINGA,
IMPLEMENTACIJA KONTROLINGA U
KOMUNALNO PODUZEĆE**

Završni rad

Šibenik, 2020.

VELEUČILIŠTE U ŠIBENIKU
ODJEL
SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ

FUNKCIJE I ULOGA KONTROLINGA,
IMPLEMENTACIJA KONTROLINGA U
KOMUNALNO PODUZEĆE

Završni rad

Kolegij: Kontroling

Mentor: Anita Grubišić mag.oec.v.pred.

Student: Jurica Vuksan Ćusa

Matični broj studenta: 0234050540

Šibenik, kolovoz 2020.

FUNKCIJE I ULOGA KONTROLINGA, IMPLEMENTACIJA KONTROLINGA U KOMUNALNO PODUZEĆE

Jurica Vuksan Ćusa

Ivana Gundulića 1b., 23000 Zadar, jurevcusa@gmail.com

Sažetak rada (opseg do 300 riječi)

Kontroling u poduzećima pretpostavlja svijest o kontrolingu. Određivanjem tipičnih zadaća kontroling se funkcionalno definira kao odabir i primjena metoda (tehnika, instrumenata, modela, obrazaca mišljenja) i informacija za procese planiranja i kontrole koji se odvijaju na osnovi podjele rada, kao i sveobuhvatna koordinacija (usklađivanje) tih procesa. Za uspješno provođenje funkcije kontrolinga, vrlo je važno ispravno pristupiti izboru instrumenata o čijoj primjeni uvelike ovisi učinkovitost funkcije kontrolinga. Uvođenje i učinkovita primjena pojedinih instrumenata u bilo kojem poslovnom subjektu pridonosi transparentnosti poslovanja, povećanju senzibilnosti menadžmenta prema unutarjim i vanjskim promjenama te jačanju vitalnosti poduzeća. Instrumenti kontrolinga pomažu poduzeću da kvalitetno planira i upravlja poslovanjem integrirajući stratešku i operativnu razinu upravljanja, a pritom uvažavajući klasične i moderne elemente u lancu stvaranja vrijednosti poslovanja poduzeća. Kao ključne preduvjete za uvođenje kontrolinga u poduzeće može se istaknuti zainteresirani menadžment, postojanje stručno obrazovanog kontrolera, funkcija računovodstva koja je visoko razvijena, postojanje kvalitetnog informacijskog sustava. Uvođenje funkcije kontrolinga u poduzeću ima za cilj unaprjeđenje poslovanja i povećanje uspješnosti menadžmenta. Čistoća d.o.o. već dugi niz godina uspješno održava čistoću grada Zadra i njegove okolice. S godinama su uspješno rješavani postavljeni zadaci, poboljšavala se radna organizacija, modernizirana su sredstva rada, povećao se broj radnika i vozila, te širilo područje djelovanja i pružanja usluga čišćenja i odvoza otpada. U ovom

poduzeću se kontroling odnosio na proces uvođenja standarda kvalitete. Osim ovih standarda kvalitete, poduzeće ima i politiku upravljanja kvalitetom, zaštitom okoliša, energijom i zaštitom zdravlja i sigurnošću na radu Čistoće d.o.o. koja se temelji na zadovoljstvu korisnika usluga, očuvanju i zaštiti okoliša, i energetske učinkovitosti te prevenciju ozljeda i oboljenja. Čistoća d.o.o. će utvrđivati zadovoljstvo korisnika svojih usluga i takva saznanja koristiti za trajno poboljšanje sustava upravljanja kvalitetom, zaštitom okoliša, energijom i zaštitom zdravlja i sigurnosti na radu.

(54 stranice / 1 slika / 1 tablica / u grafikona/ jezik izvornika: hrvatski)

Rad je pohranjen u: Knjižnici Veleučilišta u Šibeniku

Ključne riječi: kontroling, funkcije i implementacija, komunalno poduzeće, budući razvoj.

Mentor: Anita Grubišić mag.oec.,v.pred.

FUNCTIONS AND ROLE OF CONTROLLING, IMPLEMENTATION OF CONTROLLING IN A UTILITY COMPANY

Jurica Vuksan Ćusa

Ivana Gundulića 1b., 23000 Zadar, jurevcusa@gmail.com

Abstract (up to 300 words)

Controlling in companies presupposes awareness of controlling. By defining typical tasks, controlling is functionally defined as the selection and application of methods (techniques, instruments, models, thought patterns) and information for planning and control processes that take place on the basis of division of labor, as well as comprehensive coordination (harmonization) of these processes. For the successful implementation of the controlling function, it is very important to correctly approach the choice of instruments on the application of which the effectiveness of the controlling function largely depends. The introduction and effective application of certain instruments in any business entity contributes to business transparency, increasing the sensitivity of management to internal and external changes and strengthening the vitality of the company. Controlling instruments help the company to plan and manage the business well by integrating the strategic and operational level of management, while respecting the classic and modern elements in the value chain of the company's business. As key preconditions for the introduction of controlling in the company can be highlighted interested management, the existence of a professionally educated controller, the accounting function that is highly developed, the existence of a quality information system. The introduction of the controlling function in the company aims to improve business and increase management performance. Čistoća d.o.o. has been successfully maintaining the cleanliness of the city of Zadar and its surroundings for many years. Over the years, the set tasks have been successfully solved, the work organization has

been improved, the means of work have been modernized, the number of workers and vehicles has increased, and the area of operation and provision of cleaning and waste disposal services has expanded. In this company, controlling referred to the process of introducing quality standards. In addition to these quality standards, the company also has a policy of quality management, environmental protection, energy and health and safety at work Čistoća d.o.o. which is based on customer satisfaction, preservation and protection of the environment, and energy efficiency, and prevention of injuries and diseases. Čistoća d.o.o. will determine the satisfaction of the users of its services and use such knowledge for the permanent improvement of the quality management system, environmental protection, energy and protection of health and safety at work.

(54 pages / 1 figures / 1 tables / 1 graph / original in Croatian language)

Paper deposited in: Library of Polytechnic in Šibenik

Keywords: controlling, functions and implementation, utility, future development.

Supervisor: Anita Grubišić mag.oec., v.pred.

SADRŽAJ:

1. UVOD.....	1
2. KLJUČNE FUNKCIJE KONTROLINGA.....	3
2.1. Pojmovno određenje i značajke kontrolinga	3
2.1.1. Definiranje kontrolinga	3
2.1.2. Razvoj kontrolinga	9
2.2. Značajke funkcija kontrolinga	11
2.2.1. Planska funkcija kontrolinga	11
2.2.2. Kontrolna funkcija kontrolinga.....	13
2.2.3. Informativna funkcija kontrolinga	14
2.2.4. Koordinacijska funkcija kontrolinga.....	15
2.2.5. Integracijska funkcija kontrolinga.....	16
2.3. Implementiranje kontrolinga u poduzećima	18
2.3.1. Preduvjeti za uvođenje kontrolinga u poduzeće	19
2.3.2. Funkcije i zadaci uvođenja kontrolinga.....	25
2.3.3. Proces uvođenja kontrolinga.....	26
3. ANALIZA PROCESA IMPLEMENTACIJE KONTROLINGA NA PRIMJERU KOMUNALNOG PODUZEĆA	30
3.1. Opće informacije o poduzeću	30
3.2. Analiza implementacije kontrolinga u poduzeću.....	32
3.3. Budući razvoj i perspektive kontrolinga u poduzeću	34
4. OSVRT NA IMPLEMENTACIJU KONTROLINGA U KOMUNALNOM PODUZEĆU	37
5. ZAKLJUČAK	39

POPIS LITERATURE.....	41
POPIS SLIKA.....	43
POPIS TABLICA.....	44
POPIS GRAFIKONA.....	45

1. UVOD

Kontroling u poduzećima pretpostavlja svijest o kontrolingu, tj. da su svi donositelji odluka u poduzeću uvjereni u to da se poduzeće s kontrolingom može uspješnije voditi nego bez njega. Time se ukazuje i na samokontroling nositelja radnje koji je uvijek povezan s opasnostima subjektivnog prenaplašavanja vlastitih zadaća i postignuća te manipulativnog i neusklađenog ponašanja.

Stoga je kontroling dio odnosno podsustav menadžmenta sa zadatkom podrške menadžmentu pri definiranju ciljeva, planiranju, kontroli, informiranju, organizaciji i upravljanju ljudskim potencijalima u pojedinom poslovnom sustavu.

Zahvaljujući kontrolingu, menadžment je informiran o svemu što se oko njega događa te na temelju tih informacija može donositi kvalitetnije odluke. Da bi kontroling bio učinkovit on zahtijeva postojanje plana, jer planiranje sadrži potrebne standarde ili ciljeve. Kontroling također zahtijeva jasno razumijevanje o tome gdje leži odgovornost za odstupanja od standarda.

Predmet ovoga rada je analizirati funkcije i uloge kontrolinga te implementiranje kontrolinga na primjeru komunalnog poduzeća. Kao ciljevi rada mogu se istaknuti sljedeći:

- utvrditi pojam kontrolinga,
- analizirati elemente kontrolinga,
- pojasniti razvoj kontrolinga,
- analizirati funkcije kontrolinga,
- pojasniti proces implementacije kontrolinga u poduzećima,
- analizirati proces implementacije kontrolinga na primjeru poduzeća.

Prilikom izrade rada korištene su sljedeće metode: povijesna metoda, komparativna metoda, metoda deskripcije, induktivna i deduktivna metoda, statistička metoda, metoda analize i sinteze.

U izradi rada prikupljeni su i analizirani primarni i sekundarni izvori podataka. Sekundarni izvori obuhvaćaju literaturu iz područja kontrolinga. Primarni izvori podataka odnose se na analizu implementacije kontrolinga na primjeru komunalnog poduzeća.

Specijalistički završni rad strukturno je podijeljen u pet tematski međusobno povezanih dijelova.

U prvom dijelu, „*Uvodu*“, određen je predmet rada, postavljeni su ciljevi, navedene su metode koje su korištene prilikom istraživanja te sažeti prikaz strukture rada.

U drugom dijelu pod naslovom „*Ključne funkcije kontrolinga*“ analizira se pojmovno određenje i značajke kontrolinga, značajke funkcija kontrolinga te implementiranje kontrolinga u poduzećima.

U trećem djelu rada pod naslovom „*Analiza procesa implementacije kontrolinga na primjeru komunalnog poduzeća*“ analiziraju se opći podaci o poduzeću, implementacija kontrolinga u odabranom poduzeću te budući razvoj i perspektive kontrolinga u poduzeću.

Četvrti dio rada pod naslovom „*Osvrt na implementaciju kontrolinga u komunalnom poduzeću*“ analizira uspješnost i budući razvoj kontrolinga u komunalnom poduzeću.

U *zaključku*, kao završnom dijelu rada, izložena je sinteza cjelokupnog rada te su navedene najvažnije spoznaje do kojih se došlo prilikom izrade ovog rada.

2. KLJUČNE FUNKCIJE KONTROLINGA

Kontroling kao suvremeni koncept upravljanja poslovnim rezultatom poduzeća obuhvaća koordinaciju i vezu planiranja i informiranja, zatim analizu i kontrolu ljudskih, financijskih, materijalnih i informacijskih resursa u svrhu ostvarenja ciljeva na najefikasniji način. Sukladno izravnim ciljevima izvode se i pojedine koncepcije kontrolinga- računovodstveno usmjerena koncepcija, informacijski usmjerena koncepcija, upravljački usmjerena koncepcija te načela praktičara.¹

U nastavku će biti pojašnjeno pojmovno određenje i značajke kontrolinga, značajke funkcija kontrolinga te implementiranje kontrolinga u poduzećima.

2.1. Pojmovno određenje i značajke kontrolinga

Kontroling se smatra suvremenom poslovnom funkcijom i stručnom podrškom menadžmentu budući da doprinosi transparentnosti te koordinaciji i integraciji poslovanja organizacije.²

U nastavku će biti pojašnjen pojam kontrolinga- značajke i zadaće kontrolinga, ključni instrumenti kontrolinga te razvoj kontrolinga.

2.1.1. Definiranje kontrolinga

Kontroling u poduzećima pretpostavlja svijest o kontrolingu. U praksi se kontroling smatra iznimno značajnom ekonomskom disciplinom iako u stručnoj literaturi ne postoji općeprihvaćena i jednoznačna definicija te funkcije.

S obzirom na to poduzećima je pružena mogućnost da sami kreiraju kontroling koji je svojstven baš za to poduzeće. Određivanjem tipičnih zadataka kontroling se funkcionalno definira kao odabir i primjena metoda (tehnika, instrumenata, modela, obrazaca mišljenja) i

¹Osmanagić Bedenik, N.: "Računovodstvo i kontroling- konkurencija ili suradnja", Računovodstvo, revizija i financije, Vol. 8., 2006., str. 23.

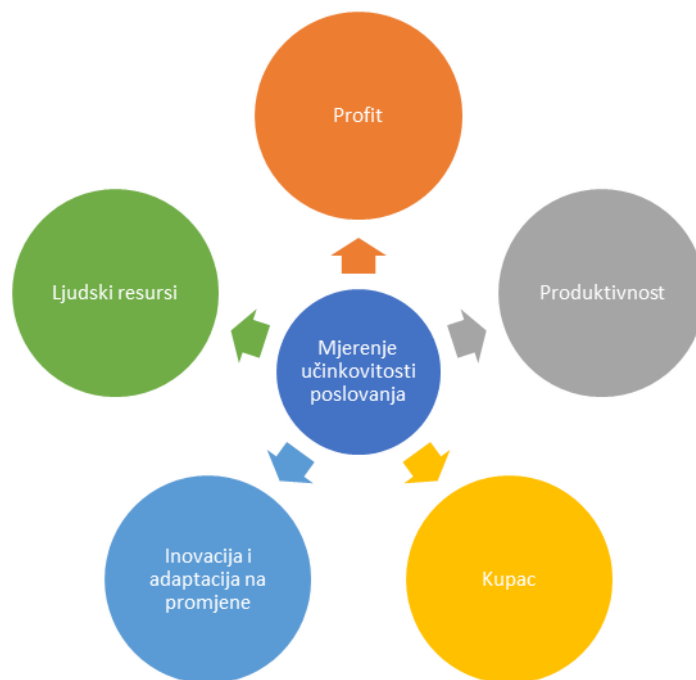
²Osmanagić Bedenik, N.: "Realnost kontrolinga u Hrvatskoj- preliminarni rezultati empirijskog istraživanja", Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol.1., No.1., 2003., str. 177.

informacija za procese planiranja i kontrole koji se odvijaju na osnovi podjele rada, kao i sveobuhvatna koordinacija (usklađivanje) tih procesa.³

Važno je istaknuti da se kontroling kao poslovna disciplina može razviti samo ukoliko poduzeće ima jasno i mjerljivo uspostavljen sustav strateškog, taktičkog i operativnog planiranja te ukoliko postoji poveznica između funkcije planiranja i kontrole u pojedinim segmentima poslovanja te na razini cjelokupnog poslovnog sustava.

Kako bi se uspostavila spona između planiranja i kontrole, nužno je definirati poslovne ciljeve ili standarde izvedbe kao prirodne i vrijednosne pokazatelje. Pritom je potrebno definirati razlog odstupanja i napraviti sve kako bi se planirane veličine ostvarile. Mjerenje učinkovitosti poslovanja obično se odnosi na pet temeljnih, međusobno povezanih, područja, prikazanih na grafikonu 1.

Grafikon 1. Mjerenje učinkovitosti poslovanja



Izvor: obrada autora prema Ziegenbein, K.: “Kontroling”, RRiF – plus, Zagreb, 2008., str. 25.

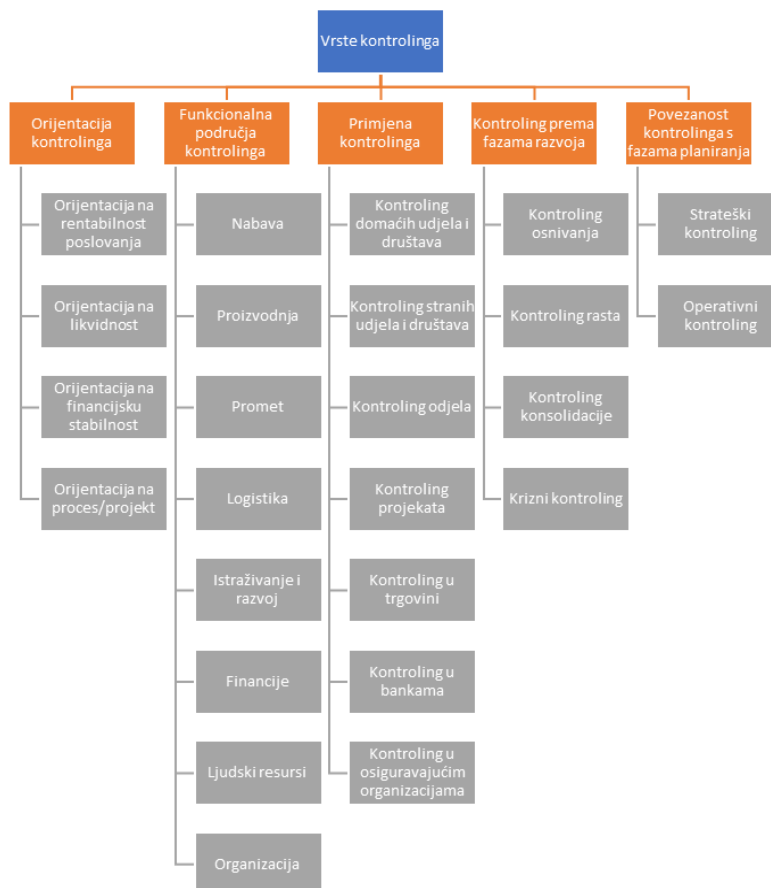
³ Ziegenbein, K.: “Kontroling”, RRiF – plus, Zagreb, 2008., str. 24.

Kao što je vidljivo na grafikonu 1., mjerenje učinkovitosti poslovanja obično se odnosi na pet temeljnih područja- novac, obično se mjeri kroz profit, izlazno/ulazni odnosi ili produktivnost, kupac kroz naglasak na kvalitetu, inovacije i adaptacija na promjene i ljudski resursi.

Kontroling treba razlikovati od kontrole. Dok je kontroling usmjeren na sustavnu i sveobuhvatnu, koordinacijsku i integracijsku podršku menadžmentu s druge strane kontrola je pojedinačni instrument. Također ta dva pojma međusobno se razlikuju i po objektu. Kontroling je podrška menadžmentu i odnosi se na menadžment i njegove funkcije, a kontrola se primarno veže na sustav izvođenja.⁴

Kontroling je moguće podijeliti na nekoliko različitih načina. Na grafikonu 2. su prikazane vrste kontrolinga.

Grafikon 2. Vrste kontrolinga



Izvor: obrada autora prema Osmanagić Bedenik, N.: „Kontroling- abeceda poslovnog uspjeha“, Školska knjiga, Zagreb, 2007., str. 54.

⁴Osmanagić Bedenik, N.: „Kontroling- abeceda poslovnog uspjeha“, Školska knjiga, Zagreb, 2007., str. 85.

Kao što je vidljivo na grafikonu 2. razlikuju se vrste kontrolinga prema orijentaciji, funkcionalnim područjima, primjeni, fazama razvoja te povezanosti kontrolinga s fazama planiranja.

Strateški kontroling podržava menadžment u trajnom usmjerenju poslovnih sustava prema cilju, orijentiran je prema snagama i slabostima poslovnog subjekta, čini transparentnim sve pravce dugoročnih ciljeva poslovnog subjekta te je osnova i vodilja operativnoga kontrolinga.⁵

Strateški zadaci kontrolinga su:⁶

- permanentan pogled u budućnost te na temelju analiza i trendova tržišta i konkurencije-izrada strateških prognoza,
- na temelju gospodarskih kretanja pomoć menadžmentu pri procjeni smjernica budućeg poslovanja,
- informiranje i savjetovanje menadžmenta na putu ostvarivanja vizije te podizanje ukupne efikasnosti poduzeća (njegove vrijednosti),
- pomoć menadžmentu pri oblikovanju ciljeva i njihova uravnoteženja s pomoću Balance ScoreCarda i to kvalitativno i kvantitativno,
- permanentno promatranje okoline (makroekonomska kretanja, kupci, dobavljači, političko i socijalno okruženje), primarna usmjerenost prema okolini u kojoj poduzeće djeluje ili se sprema na djelovanje,
- pomoć SWOT analizom menadžmentu u otkrivanju svega dobrog i lošeg u poduzeću, ali i okolini koja ga okružuje,
- pomoć pri upravljanju ljudskim potencijalima.

Operativni kontroling je usmjerenje kontrolinga na kratkoročno upravljanje poslovnim sustavima, a svrha mu je koordinacija podsustava vođenja unutar zadanog okvira ciljeva, resursa i alternativa djelovanja čime se postiže optimalno usmjerenje i poboljšanje ponašanja

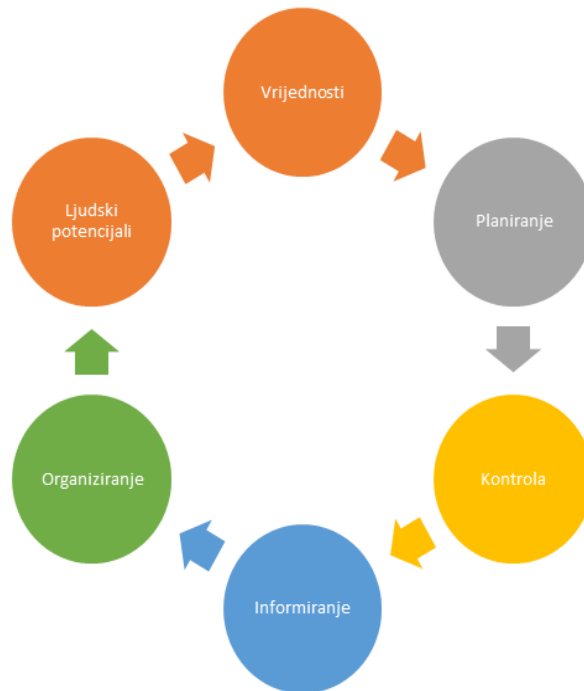
⁵Jakelić, D.: „Uloga kontrolinga u središnjem bankarstvu i kriteriji učinkovitosti kontrolinga“, Ekonomski pregled, Vol. 64., No. 4., 2013., str. 405.

⁶Očko, J.,Švigir, A.: „Kontroling- upravljanje iz backstagea“, Knjiga pring d.o.o., Zagreb, 2009., str. 37.

sustava. Operativni kontroling osigurava učinkovitost unutarnjih procesa u skladu sa strategijom.⁷

Kontroling se provodi kroz podsustave menadžmenta koji predstavljaju objekte kontrolinga. Na grafikonu 3. su prikazani objekti kontrolinga.

Grafikon 3. Objekti kontrolinga



Izvor: obrada autora prema Kos, G.: „Implementacija kontrolinga u poduzeće iz sektora prehrambene industrije“, Sveučilište u Zagrebu, Fakultet organizacije i informatike Varaždin, Varaždin, 2017., str. 25.

Kao što je vidljivo na grafikonu 3. objekti kontrolinga su sustavi vrijednosti, sustavi planiranja, sustavi kontrole, sustavi informiranja, sustavi organiziranja i sustavi upravljanja ljudskim potencijalima.

Za uspješno provođenje funkcije kontrolinga, vrlo je važno ispravno pristupiti izboru instrumenata o čijoj primjeni uvelike ovisi učinkovitost funkcije kontrolinga. Uvođenje i učinkovita primjena pojedinih instrumenata u bilo kojem poslovnom subjektu pridonosi

⁷Jakelić, D., op.cit., str. 405.

transparentnosti poslovanja, povećanju senzibilnosti menadžmenta prema unutarnjim i vanjskim promjenama te jačanju vitalnosti poduzeća.⁸

Instrumenti kontrolinga pomažu poduzeću da kvalitetno planira i upravlja poslovanjem integrirajući stratešku i operativnu razinu upravljanja, a pritom uvažavajući klasične i moderne elemente u lancu stvaranja vrijednosti poslovanja poduzeća. Postoje brojne klasifikacije instrumenata kontrolinga. Najuočajanija podjela instrumenata kontrolinga je na dvije grupe: strateške i operativne, a u većini klasifikacija se nailazi na određene instrumente koji su praktički nezaobilazni, kako u uporabi, tako i u klasifikacijama.⁹ Na tablici 1. su prikazani strateški i operativni instrumenti kontrolinga.

Tablica 1. Strateški i operativni instrumenti kontrolinga

Strateški instrumenti kontrolinga	Operativni instrumenti kontrolinga
Strateško planiranje	Operativno planiranje
Analiza jakosti i slabosti	Analiza odstupanja
GAP analiza	Analiza doprinosa pokrića / kontribucijske marže
Analiza scenarija	Analiza pokazatelja (produktivnost, profitabilnost, rentabilnost, ekonomičnost, efikasnost i dr.)
SWOT analiza	Analiza investicijskog proračuna
PESTLE analiza	Metode upravljanja / obračuna troškova
7-K model	Metode vrednovanja poslovnih partnera
Kano model	Analiza točke pokrića
Porterovih „pet sila”	Obračun troškova procesa, kvalitete, okoliša i dr
Analiza konkurencije	ABC / Paretova analiza
Analiza okruženja	XYZ analiza

⁸Ojvan, I.: “Kontroling u funkciji uspješnosti poslovanja”, Ekonomski fakultet u Splitu, Split, 2012., str. 16.

⁹Meter, M.: “Kontroling u praksi- instrumenti kontrolinga”, Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje, Zagreb, 2017., str. 9.

Analiza potencijala	Scoring modeli
Analiza životnog vijeka proizvoda	
Portfolio analiza	
BCG matrica	
GE-McKinsey matrica	
BSC / SBSC	
Six Sigma	
Obračun ciljnih troškova	
Benchmarking	
Shareholder Value Analysis	
EVA (Economic Value Added)	
MVA (Market Value Added)	

Izvor: obrada autora prema Meter, M.: "Kontroling u praksi- instrumenti kontrolinga", Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje, Zagreb, 2017., str. 10.

Kao što je vidljivo na tablici 1. različiti instrumenti kontrolinga upotrebljavaju se za različite ciljeve, a vrlo često je mogućnost uporabe povezana s poznavanjem tih instrumenata, korporativnom kulturom / postavkama upravljanja poslovanjem, kao i samom razinom interno razvijenih poslovnih procesa i sustava.

2.1.2. Razvoj kontrolinga

Iako se kontroling prvi put spominje u državnoj upravi Velike Britanije još u 15. stoljeću smatra se da razvoj kontrolinga ipak potječe iz Sjedinjenih Američkih Država. Radno mjesto zvalo se *Countrrollour*, a zadatak djelatnika bio je provjeravati potvrde o robi i novcu koji su ušli u engleski kraljevski dvor odnosno izašli iz njega. Industrijski razvoj SAD-a u drugoj polovici 19. stoljeća rezultirao je nastankom kontrolinga u današnjem smislu. Željeznički promet kao glavni pokretač industrijskog razvoja SAD-a 1880. godine po prvi puta uvodi radno mjesto kontrolora u poduzeće „Atchinson, Topeka & Santa Fe Railway System“, a 12

godina nakon toga i prvo radno mjesto kontrolera u proizvodno poduzeće General Electric Company.¹⁰

Razvoj kontrolinga bio je iznimno spor sve do 20-tih i 30-tih godina prošlog stoljeća. Posljedice velike svjetske gospodarske krize stvorile su potrebu za pronalaskom metoda i alata usmjerenih na neizvjesnu budućnost jer računovodstveno bilježenje i interpretacija više nisu bili dovoljno dobri za uspješno upravljanje. Sporo i različito razvijanje kontrolinga kao vještine, ali i kao znanstvene discipline rezultat su raznovrsnih čimbenika od zemlje do zemlje.¹¹

Dosadašnji razvoj kontrolinga moguće je pratiti kroz tri konceptualno različite faze koje se nazivaju i generacijama kontrolinga, a to su:¹²

- uloga kontrolera kao registratora,
- uloga kontrolera kao navigatora,
- uloga kontrolera kao inovatora (upravljačko računovodstvo).

U praksi Republike Hrvatske kontroling se počeo primjenjivati tek 90-tih godina dvadesetog stoljeća. Naime, u to vrijeme u Hrvatskoj kontroling su u svojim organizacijama imala poduzeća kćeri stranih kompanija, dok su domaća poduzeća u svojim organizacijskim shemama imala odjel plana i analize.¹³

Kontroling u poduzećima pretpostavlja svijest o kontrolingu, tj. da su svi donositelji odluka u poduzeću uvjereni u to da se poduzeće s kontrolingom može uspješnije voditi nego bez njega. Time se ukazuje i na samokontroling nositelja radnje koji je uvijek povezan s opasnostima subjektivnog prenaplašavanja vlastitih zadaća i postignuća te manipulativnog i neusklađenog ponašanja.

¹⁰ Osmanagić Bedenik, N.: „Kontroling- abeceda poslovnog uspjeha“, op.cit., str. 29.

¹¹ Osmanagić Bedenik, N.: „Kontroling- abeceda poslovnog uspjeha“, op.cit., str. 30.

¹² Ibid., str. 30.

¹³ Očko, J., Švigir, A., op.cit., str. 17.

Stoga je kontroling dio odnosno podsustav menadžmenta sa zadatkom podrške menadžmentu pri definiranju ciljeva, planiranju, kontroli, informiranju, organizaciji i upravljanju ljudskim potencijalima u pojedinom poslovnom sustavu.¹⁴

2.2. Značajke funkcija kontrolinga

Svojim alatima i korištenjem multidisciplinarnih znanja, kontroling kontinuirano podiže sposobnost prilagodbe promjenama. U svakom poduzeću postoje proizvodi ili usluge na kojima se zarađuje manje nego na drugima.

U dobrim vremenima ih se često zadržava jer su „strateški važni“ ili ih se pak ignorira. S druge strane, menadžment ponekad niti ne zna gdje se zaista nalaze područja dobiti ili gubitaka. Tada poremećaji započinju polako, a zatim se progresivno šire. Bez funkcije kontrolinga vrlo se teško uočavaju u samom začetku.¹⁵

U nastavku će biti pojašnjena planska funkcija kontrolinga, kontrolna funkcija, informativna te koordinacijska i integracijska funkcija kontrolinga.

2.2.1. Planska funkcija kontrolinga

Planiranje je izbor adekvatnih ciljeva i akcija za njihovo uspješno ostvarenje. To je složeni proces odlučivanja ili izbor između više mogućih smjerova djelovanja poduzeća. Planiranje osigurava optimalan pristup realizacije ranije odabranog (planiranog cilja).¹⁶

Planiranje u poduzeću (kratko planiranje) jest proces oblikovanja volje koji počiva na podjeli rada i znanja u smislu misaonog anticipiranja budućeg djelovanja, pri čemu se budućnost smatra prostorom raznovrsnih mogućnosti djelovanja.¹⁷

Obveza planiranja koja se postavlja pred kontroling u pravilu obuhvaća mnoštvo zadataka, koje se trebaju dokumentirati, a to su:¹⁸

¹⁴ Bolfek, B.: „Model kontrolinga kao podrška menadžmentu pri donošenju odluka“, Ekonomski vjesnik, No.1., 2010., str. 94.

¹⁵Regolina- <https://regolina.com/kontroling-proizvodnje-E148> (pristupljeno 05.02.2020.)

¹⁶Cerović, Z.: „Hotelski menadžment“, Fakultet za hotelski i turistički menadžment, Opatija, 2003., str. 187.

¹⁷ Ziegenbein, K., op.cit., str. 81.

- formiranje i sustavni daljnji razvoj cjelovite arhitekture sustava planiranja te izrada i ažuriranje priručnika za planiranje,
- formiranje zahtjeva za informacijsko-logističku infrastrukturu poduzeća, kako bi informacije mogle teći po mogućnosti bez ikakvih zapreka,
- stvaranje transparentnosti u odnosu na problematične situacije (kao primjerice težišta, kritična sučelja preklapanja, tjesnaci i rizici kao uzroci kasnijih odstupanja od planova), opcije djelovanja i posljedice,
- pripremanje instrumenata i tehnika planiranja kao i osobno savjetovanje odnosno potpora pri njihovoj primjeni,
- priprema odluka u različitim fazama planiranja, isto tako i primjene dodjele resursa,
- utvrđivanje potreba u pogledu vremena i potreba za informacijama pojedinih koraka planiranja i odlučivanja,
- koordinacija razmjene podataka, informacija i znanja,
- provjera planova u pogledu njihove cjelovitosti i uvjerenosti,
- predstavljanje rezultata planiranja.

Kod planiranja, veoma je važno da se vrši sveobuhvatna analiza, utjecaj okruženja, interna okolina poduzeća, vrijednosti koje imaju utjecaj na proces odlučivanja. Sve navedeno će pridonijeti analizi pri izradi planova, na način da se smanji rizik pogrešnog odlučivanja, a s druge strane, povećati šanse ostvarivanju zadanog cilja.

Planove koji se donose moguće je razlikovati na temelju:¹⁹

- vremenskog horizonta,
- funkcionalnog područja,
- rukovodeće hijerarhije,
- hijerarhije planiranja.

¹⁸ Ibid., str. 82.

¹⁹ Osmanagić Bedenik, N.: „Kontroling- abeceda poslovnog uspjeha“, op.cit., str. 119.

Jedna od najvažnijih objekata u kontrolingu je svakako planiranje. Planiranje je putokaz za računovodstvo, za menadžere i za zaposlene u poduzeću, a služi za bolje ostvarivanje planiranih ciljeva i snalaženja na globalnom tržištu.²⁰

2.2.2. Kontrolna funkcija kontrolinga

Pod kontrolom (nadzorom) kao instrumentom osiguranja podrazumijeva se usporedba dviju ili više veličina kako bi se utvrdila odstupanja od planova, koja se s motrišta kontrolinga tretiraju kao upravljački signali. Kao planiranje, i kontrole su procesi obrade informacija, koje se odvijaju nužno u krutim, nefleksibilnim vremenskim razmacima i ne čine uvijek posljednju fazu u cjelokupnom ciklusu upravljanja, nego procese stvaranja (formiranja) i osiguravanja volje mogu pratiti od samog početka. Zahtjevi koji se pritom postavljaju pred kontroling kao kontrolnu instanciju su sljedeći:²¹

- objektivnost, što znači da su rezultati kontrole intersubjektivno povjerljivi, tj. različite osobe na jednakoj informativnoj osnovi dolaze do istog sadržaja,
- pouzdanost, tj. kontrole prema svojoj vrsti i provedbi nisu u potpunosti standardizirane, nego se moraju prilagoditi određenom značenju stanja koje se kontrolira,
- validnost koja je dana ako se uistinu kontrolira ono što se namjerava kontrolirati,
- evidentiranje podataka o zatečenom (postojećem) stanju.

Kao i proces planiranja, tako se i proces kontrole odvija u zaokruženim fazama. Svaku fazu obilježavaju posebni zadaci. Proces kontrole u užem smislu uobičajeno se raščlanjuje na četiri povezane faze:²²

- zadavanje potrebnih vrijednosti- redovito je rezultat planiranja (planski cilj)- zadavanjem potrebne vrijednosti teži se prije svega njenom ostvarenju i tome hoće li se ostvarenjem plana dosegnuti potrebna veličina, odnosno koliko je stupanj ostvarenja cilja (plana),
- priopćavanje ostvarenih vrijednosti- drugi je korak pri kojem se mjeri rezultat izvršenja plana te utvrđuje je li i kako je ostvaren planski zadatak,

²⁰ Osmanagić Bedenik, N.: "Operativno planiranje", Školska knjiga, Zagreb, 2002., str. 38.

²¹ Ziegenbein, K., op.cit., str. 156.

²² Osmanagić Bedenik, N.: „Kontroling- abeceda poslovnog uspjeha“, op.cit., str. 168.

- pri usporedbi potrebnoga i ostvarenoga sučeljavaju se potrebne vrijednosti iz plana i ostvarene vrijednosti izvršenja, te se priopćuju odstupanja- nedovoljan stupanj ispunjenja plana potaknut će oblikovanje i uvođenje mjera prilagođavanja i korekcije,
- analizom odstupanja- pronalaze se uzroci odstupanja, u kontrolnom se izvješću pojašnjavaju uzroci i vrste odstupanja, sistematiziraju se i koncentriraju tako da nastaju osnovne informacije i uporišta, kako odlučivanjem zahvaćati u planiranje, izvršenje ili čak kontrolu, kontrolne se informacije sustavom povratne veze vraćaju u odnosna područja odnosno dolaze do odgovornih suradnika te potiču odgovarajuće mjere za prilagođavanje i korekciju dosadašnjeg ponašanja.

Nužno je istaknuti kako je temeljna svrha kontrole dobivanje što točnijih informacija. Faze kontrole su povezane sa fazama planiranja, informacijskim odnosima i tokom događaja koji se dešavaju. Svrha kontrole najčešće se opisuje dokumentacijom, dolaskom do saznanja, informacijama, te utjecajem na procese u proizvodnji.

2.2.3. Informativna funkcija kontrolinga

Kontroleri će vrlo teško moći obavljati svoje zadatke bez kvalitetno izgrađenog informacijskog sustava, a upravo je to glavni razlog zbog kojeg poduzeća ulažu velike napore kako bi razvili što kvalitetniji sustav za što veći broj korisnika.²³

Pritom je zadatak sustava vođenja efikasno i efektivno upravljanje sustavom izvođenja, a ostvarivanje tog zadatka pretpostavlja znanje o izvođenju i uvjetima izvođenja.

Svrha informacija jest dakle povećanje znanja o aktivnostima izvođenja, a ono je potrebno menadžmentu za planiranje, kontrolu, organiziranje, upravljanje ljudskim potencijalima te za oblikovanje vizije, misije i ciljeva organizacije.²⁴

Velik je broj instrumenata koji stoje na raspolaganju kontrolingu, a to su sustavi ranog upozorenja, zatim ABC analize te pokazatelji i sustavi pokazatelja. Jedan od važnijih instrumenata je sustav ranog upozorenja, koji je neophodan u primjeni poduzeća kako bi osigurao konkurentnost i trajan uspjeh.

²³ Očko, J., Švigir, A., op.cit., str. 35.

²⁴ Osmanagić Bedenik, N.: „Kontroling- abeceda poslovnog uspjeha“, op.cit., str. 179.

Želi li poduzeće opstati, zbog manjka vremena koje mu stoji na raspolaganju mora reagirati u sve ranijim stadijima znanja kako bi se pravodobno pripremilo za promjene. Sustavi ranog upozorenja su specifični sistemi upravljanja informacijama. Neka pitanja se odmah identificiraju kao vidljiva i konkretna pa ih se naziva jaki signali (engl. *Strong Signal Issue*).²⁵

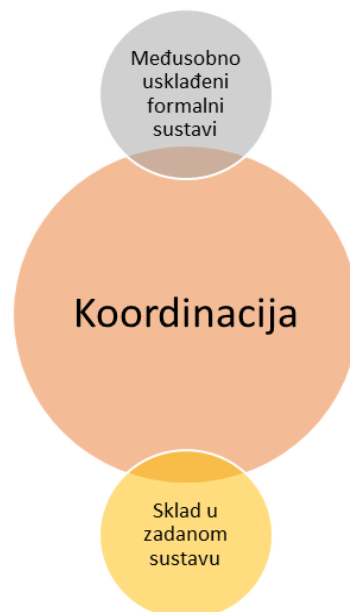
Ti signali poduzećima pružaju mogućnost da naprave specifične planove i provedu određene aktivnosti, kao njihov odgovor na te signale. Dok druga pitanja mogu sadržavati nedovoljne i netočne informacije u vezi sa događajima koji će imati utjecaj na poduzeća. Ona signaliziraju moguće opasnosti i rizike putem informacija ranog upozorenja koje se naziva tihim ili slabim signalima (engl. *Weak Signals*).²⁶

2.2.4. Koordinacijska funkcija kontrolinga

Pod koordinacijom se podrazumijeva namjerno i prema cilju usmjereno usklađivanje kako pri implementaciji (ustroj, daljnji razvoj) tako i pri upotrebi odgovarajućih sustava planiranja, kontrole i informacijskog sustava u pogledu funkcija, osoblja i vremena.²⁷

Podjela koordinacija je vidljiva na grafikonu 4.

Grafikon 4. Podjela koordinacije



²⁵ Mašić, B.: "Strategijski menadžment", Sveučilište Singidunum, Beograd, 2009, str. 67.

²⁶Ibid., str. 67.

²⁷ Ziegenbein, K., op.cit., str. 188.

Izvor: obrada autora prema Osmanagić Bedenik, N.: „Kontroling- abeceda poslovnog uspjeha“, op.cit., str. 104.

Kao što je vidljivo na grafikonu 4., koordinacija se dijeli na:²⁸

- sustavno oblikujuću koordinaciju kojom se oblikuju međusobno usklađeni formalni sustavi,
- sustavno povezujuća koordinacija kojom se uspostavlja sklad u zadanom sustavu.

Kod sustavno oblikujuće koordinacije traži se odgovor na pitanje kako skladno reagirati na nepredviđene situacije. Ova koordinacija postoji kako u pojedinačnim tako i između sistema rukovođenja.

Potreba za koordinacijom proizlazi iz podjele rada i decentralizacije odlučivanja u poduzeću. Sustavno povezujuća koordinacija se odnosi na sve aktivnosti usklađivanja koje u zadanoj strukturi služe rješavanju problema kao i reakciji na smetnje. Kako se u turbulentnima poslovanja smetnje javljaju sve češće, tako i s vremenom raste i uloga sustavno povezujuće koordinacije. Ona se sastoji od očuvanja i prilagođavanja informacija između svih dijelova. To podrazumijeva stvaranje novih, odnosno promjenu sadašnjih informacijskih putova.²⁹

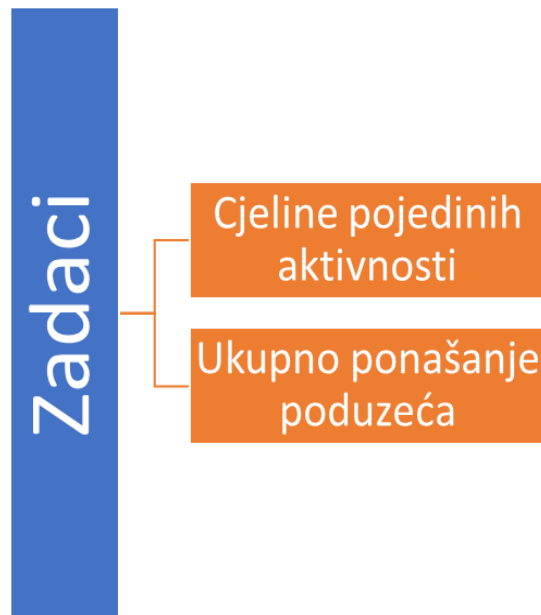
2.2.5. Integracijska funkcija kontrolinga

Integracijom se osigurava skladno djelovanje i koordinirani razvoj dijelova cjeline prema promjenama okoline. Integrativna funkcija upravljanja usmjerena je na postizanje i očuvanje smislene uzajamne ovisnosti svih dijelova poduzeća. Poduzeće kao proizvod ljudske kulture, služi postizanju specifične svrhe i upravo iz tog razloga mora biti svrhovito vođeno. Da bi poduzeće opstalo, mora se prilagođavati primjenama okoline. Poslovni proces jest cjelina rješavanja problema koji se odvijaju neprekidno i istodobno. Integracijom se stvara dinamička cjelina sa zadacima koji su prikazani na grafikonu 5.

Grafikon 5. Zadaci dinamičke cjeline

²⁸ Osmanagić Bedenik, N.: „Kontroling- abeceda poslovnog uspjeha“, op.cit., str. 104.

²⁹ Ziegenbein, K., op.cit., str. 25.



Izvor: obrada autora prema Osmanagić Bedenik, N.: „Kontroling- abeceda poslovnog uspjeha“, op.cit., str. 90.

Kao što je vidljivo na grafikonu 5., zadaci dinamičke cjeline su sljedeći:³⁰

- sagledavanja svakog procesa rješavanja problema kao usklađene cjeline pojedinih aktivnosti,
- takvog povezivanja brojnih procesa da se u vremenu prepoznaje konzistentno ukupno ponašanje poduzeća.

Da bi funkcioniralo i ostvarilo svoje ciljeve, poduzeće mora biti integrirano u moralni sustav, politički te gospodarski sustav.

Integracijom se rješava konflikt koji postoji između dijelova i cjeline. U svim tim procesima, kontroling također ima bitnu ulogu, jer potiče razvoj svih dijelova, omogućuje samostalnije djelovanje i pri tome rukovodeći se razvoju cjeline. Kontroling potiče razgradnju hijerarhijskih razina, pomak kompetencija i odgovornosti autonomne radne grupe, razvoj integrativnih i koordinativnih mehanizama te samo organizirajuće koordinacijske procese.³¹

³⁰ Osmanagić Bedenik, N.: „Kontroling- abeceda poslovnog uspjeha“, op.cit., str. 90.

³¹ Osmanagić Bedenik, N., op.cit., str. 106.

2.3. Implementiranje kontrolinga u poduzećima

Uvođenje kontrolinga u poduzeće razmatra se kroz elemente, zadatke, prepreke (nedostatak poznavanja kontrolinga, strah uvođenja nepoznatoga) i otpore (odbijanje učenja i školovanja, strah od gubitka radnog mjesta) uvođenja. Uvođenje počinje tamo gdje se nalazi najviše ili najveći problemi poslovanja, nakon toga tamo gdje su očekivani najmanji otpori te tamo gdje se očekuju najveći uspjesi. Vrlo je važno upoznati djelatnike sa pojmom kontrolinga, njegovim zadacima i ciljevima.³²

U suvremenom poslovnom okruženju dolazi do sve bržih promjena i zaoštavanja konkurentskih odnosa. Brzo i dinamično okruženje nameće potrebu za učinkovitijim i bržim donošenjem menadžerskih odluka s ciljem adekvatnog odgovora na promjene u makro i mikrookruženju poduzeća. Upravo zbog povećanja značenja planiranja na strateškoj, taktičkoj i operativnog razini, sve veći broj poduzeća prepoznaje potrebu za uvođenjem i kontinuiranom primjenom kontrolinga.

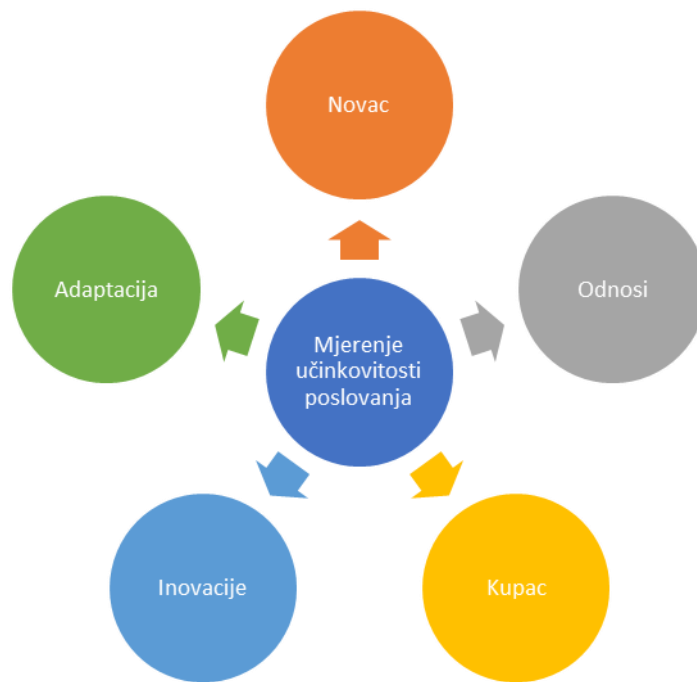
Bitno je istaknuti kako se kontroling kao poslovna disciplina može razviti samo ukoliko poduzeće ima jasno i mjerljivo uspostavljen sustav strateškog, taktičkog i operativnog planiranja te ukoliko postoji poveznica između funkcije planiranja i kontrole u pojedinim segmentima poslovanja te na razini cjelokupnog poslovnog sustava.³³

Kako bi se uspostavila spona između planiranja i kontrole, nužno je definirati poslovne ciljeve ili standarde izvedbe kao prirodne i vrijednosne pokazatelje. Pritom je potrebno definirati razlog odstupanja i napraviti sve kako bi se planirane veličine ostvarile. Mjerenje učinkovitosti poslovanja obično se odnosi na pet temeljnih, međusobno povezanih, područja prikazanih na grafikonu 6.

Grafikon 6. Područja mjerenja učinkovitosti poslovanja

³²Bedenik, N.O.: „Kontroling između profita i održivog razvoja“, M.E.P. d.o.o, Zagreb, 2010., str. 11.

³³Garrison, R. H., et.al.: „Managerial accounting. Issues in Accounting Education“, Vol. 25., No. 4., 2010., str. 792.



Izvor: obrada autora prema Barth, T., Barth, D.: „Controlling“, Oldenborug Verlag, Berlin, 2008., str. 21.

Kao što je vidljivo na grafikonu 6. područja mjerenja učinkovitosti poslovanja odnose se na:³⁴

- novac, obično se mjeri kroz profit,
- izlazno/ulazni odnosi ili produktivnost,
- kupac, kroz naglasak na kvalitetu,
- inovacije,
- adaptacija na promjene i ljudski resursi.

U nastavku će biti pojašnjeni preduvjeti za uvođenje kontrolinga u poduzeće, funkcije i zadaci kontrolinga te proces uvođenja kontrolinga.

2.3.1. Preduvjeti za uvođenje kontrolinga u poduzeće

Kao ključne preduvjete za uvođenje kontrolinga u poduzeće može se istaknuti:

³⁴Barth, T., Barth, D.: „Controlling“, Oldenborug Verlag, Berlin, 2008., str. 21.

- zainteresirani menadžment,
- postojanje stručno obrazovanog kontrolera,
- funkcija računovodstva koja je visoko razvijena,
- postojanje kvalitetnog informacijskog sustava.

Menadžment je ključni faktor uspješnosti kako pojedinih poduzeća, škola, bolnica tako i čitavog gospodarstva jedne zemlje, te se upravo po stupanju efikasnosti menadžmenta razlikuju uspješni od neuspješnih, veliki od malih, vođe od sljedbenika.³⁵

Menadžment se može definirati kao proces dizajniranja i održavanja okoline u kojoj pojedinci rade u grupama i efektivno postižu zadane ciljeve. On predstavlja suočavanje sa kompleksnošću. Prakse i procedure menadžmenta uvelike su odgovor na pojavu velikih organizacija koje su najzaslužnije za razvoj u dvadesetom stoljeću. Bez dobrog menadžmenta, kompleksne organizacije postaju sve kaotičnije na način koji ugrožava njihovo postojanje. Dobar menadžment donosi red i konzistentnost u ključne dimenzije kao što su kvaliteta i profitabilnost proizvoda. Menadžment je proces kojeg karakterizira:³⁶

- utjecaj okoline na poduzeće- neizvjesnost okoline poduzeća nameće menadžmentu dva osnovna zadatka: pripremiti se za nastupajuće promjene i adaptirati se na nastale promjene,
- rad s drugim i putem drugih- izvršenje menadžerskih zadataka moguće je kolektivnom akcijom, ovaj aspekt određuje razine, tj. izvršne zadatke izvršavaju drugi ljudi u procesu prijenosa informacija preko nositelja menadžerskog zadatka,
- ravnoteža efektivnosti i efikasnosti- za što odgovornost snosi menadžment, efikasnost je sposobnost menadžmenta da riješi određeni zadatak uz reduciranje troškova, a efektivnost sposobnost traženja kreativnih rješenja u iznalaženju produktivnih alternativa u kojima će porasti profit,
- racionalno korištenje ograničenih resursa- koji su ograničeni količinom i cijenom,

³⁵Ovsyannikova O.: „Utjecaj stupnja razvijenosti menadžerskih funkcija na uspješnost poslovanja hotela 5 zvjezdica na području Dubrovačko-neretvanske županije“, diplomski rad, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet u Splitu, Split, 2012., str. 3.

³⁶Cerović, Z., op.cit., str. 5.

- ostvarenje ciljeva poduzeća- konačni cilj je egzistencija poduzeća, ciljevi determiniraju svrhu menadžmenta, njegov smjer i akcije te predstavljaju dokaz uspješnosti menadžmenta.

Menadžment predstavlja univerzalno sredstvo, neophodno oruđe suvremenog industrijskog svijeta. Svaka organizacija, svaki složeniji posao ili ozbiljnija aktivnost, zahtijevaju upravljanje da bi se doveli do odabranog cilja, odnosno da bi se efikasno završili. Suvremene organizacije zahtijevaju stalne upravljačke akcije da bi djelovale i razvijale se u složenom i dinamičkom okruženju u kome funkcioniraju.

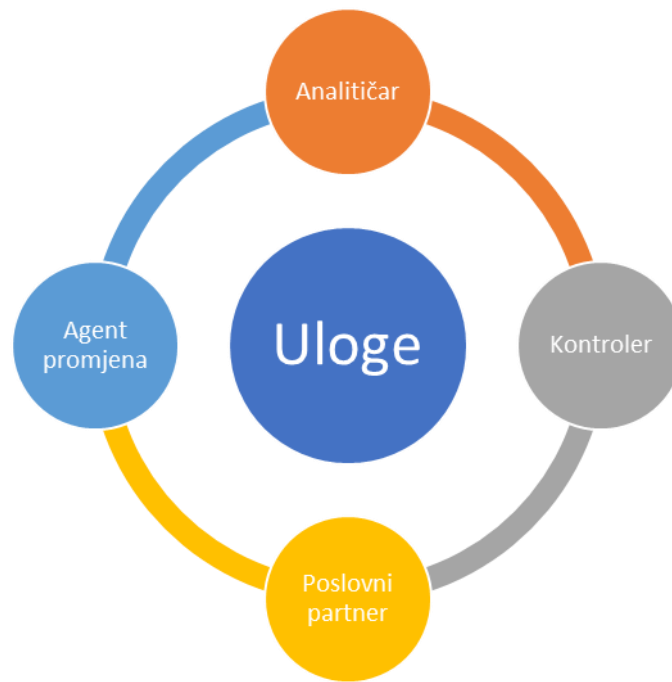
Osim menadžmenta veoma je bitna uloga kontrolera. Kontroler je danas partner menadžmenta, njegov ekonomski savjetnik.

Temeljna zadaća kontrolera je pružanje usluge u smislu podrške menadžerima svih hijerarhijskih razina. Kontroleri se bave oblikovanjem i održavanjem alata za planiranje i budžetiranje, za usporedbu budžetiranih i ostvarenih veličina i alata za prognozu. Njihova je zadaća osigurati transparentnost troškova i rezultata na svakoj razini upravljanja: od korporativne politike preko strategije, operativnog planiranja i obavljanja svakodnevnih aktivnosti pa do samog izvršavanja. Također trebaju voditi računa da su sustavi koje su razvili prikladni, kako za menadžere, tako i za kontroling. Prethodno se u najvećoj mjeri odnosi na sustave izgrađene na način da podupiru ostvarivanje ciljeva, donošenje odluka i dodjeljivanje odgovornosti.³⁷

Od kontrolera se očekuje strateško usmjeravanje orijentirano na budućnost i proaktivno djelovanje te operativno usmjeravanje orijentirano na prošlost i reaktivno djelovanje što je moguće postići pod uvjetom da kontroler obavlja brojne uloge, prikazane na grafikonu 7.

Grafikon 7. Uloge kontrolera

³⁷International Group of Controlling: „Rječnik za kontrolere“, Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje, Zagreb, 2013., str. 40.



Izvor: obrada autora prema Poslovna učinkovitost-
https://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/Kako_ustpjesno_implementirati_kontroling_u_poduzecu.pdf (pristupljeno 01.06.2020.)

Kao što je vidljivo na grafikonu 7. kontroler obavlja uloge kao što su :³⁸

- analitičar / stručnjak za poslovne informacije- zaprima, vrednuje i priprema informacije namijenjene upravljanju poslovanjem,
- kontroler / nositelj poslovne savjesti- prati i izvještava o ostvarenju operativnog učinka poslovanja,
- poslovni partner / savjetnik menadžmenta- temeljem relevantnih informacija aktivno podupire menadžment u procesu poslovnog odlučivanja,
- agent promjena / nositelj inovacija- vlastitom inicijativnom pokreće procese promjena unutra trgovačkog društva.

³⁸Poslovna učinkovitost-
https://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/Kako_ustpjesno_implementirati_kontroling_u_poduzecu.pdf (pristupljeno 01.06.2020.)

Kako bi i menadžment i kontrolori obavljali svoje funkcije bitno je dobro organizirano računovodstvo. Kako bi se ostvario kvalitetan kontroling u tvrtkama, osim mnogo dobre volje i znanja, nužno je imati dostupne točne i konzistentne podatke, u čemu su neprocjenjiva pomoć međunarodni i hrvatski standardi financijskog izvještavanja.

Bez računovodstvenih politika se ne smiju sastavljati financijska izvješća jer tada nedostaje važna podloga za priznavanje pojedinih pozicija imovine, obveza, kapitala, prihoda i rashoda. Donositelji računovodstvenih politika moraju voditi brigu o tome da njihova interpretacija poslovnih događaja i transakcija bude neutralna, nepristrana, da osigurava pravodobnost, usporedivost i potpunost uređenih informacija. Računovođe ne donose računovodstvene politike, ali ih primjenjuju i svojim postupcima mogu utjecati na financijski rezultat. Etička obveza računovođe je da inicira donošenje računovodstvenih politika i izmjene istih kada su potrebne.³⁹

Poduzeće računovodstvenim politikama uređuje sve ono što nije dovoljno jasno precizirano MRS-ovima ili Zakonom o računovodstvu. Postoji mnoštvo različitih računovodstvenih politika, a poduzeća biraju one za koje smatraju da su najbolje za prikazivanje financijskog položaja i poslovnog rezultata.⁴⁰

Ključne funkcije računovodstvenih politika koje služe za kontrolu su sljedeće:⁴¹

- izbor uz punu odgovornost obavlja menadžment poduzeća na prijedlog računovodstvenih stručnjaka,
- temeljni računovodstveni izvještaji moraju se zasnivati na izabranim računovodstvenim politikama,
- računovodstvene politike moraju se objavljivati, ne smiju se mijenjati iz razdoblja u razdoblje, osim pri izmjeni zakonskih propisa, nacionalnih ili međunarodnih standarda te ukoliko bi promjena značajnije djelovala na poboljšanje kvalitete financijskih izvještaja,
- primjena je obvezujuća i za ostale politike pojedinih funkcija poduzeća.

³⁹ Habek, M.: "Računovodstvene politike poduzetnika", RRI, Zagreb, 2002., str.17.

⁴⁰ Belak, V.: "Osnove profesionalnog računovodstvo", Veleučilište u Splitu, Split, 2002., str. 35.

⁴¹ Mijoč, I.: „Računovodstvena načela i standardi (MSFI I MRS)“, Ekonomski fakultet u Osijeku, Katedra za financije i računovodstvo, Osijek, 2009., str. 4.

Svakako se mora naglasiti kako cjelokupni utjecaj računovodstvenih politika na izgled financijskih izvještaja ovisi o udjelu određene pozicije u ukupnoj strukturi imovine, obveza, prihoda ili rashoda, osnovnim obilježjima odabrane metode i promatranom vremenskom razdoblju.

Primjenom računovodstvenih pretpostavki i računovodstvenih politika osigurava se da su informacije u financijskim izvještajima relevantne za donošenje poslovnih odluka i pouzdane, odnosno da vjerno predočuju poslovanje poduzeća, održavaju ekonomsku bit poslovnih događaja i transakcija, da su neutralne i nepristrane.

Ne postoji jedinstvena lista usvojenih računovodstvenih politika koje bi vrijedile za sva poduzeća. Izbor je velik, a na menadžmentu je da odabere najbolja sredstva i instrumente da se ostvare zadani ciljevi. Zbog mogućnosti primjene raznih politika, potrebna su obrazloženja uz računovodstvene politike koja se objavljuju u bilješkama uz financijske izvještaje. U bilješkama je potrebno navesti i obrazložiti i promjene računovodstvenih politika.

Područja na kojima računovodstvene politike imaju najznačajniji utjecaj su dugotrajna imovina i amortizacija, zalihe, rezerviranja te priznavanje prihoda i otpis potraživanja. U tim kategorijama se različitim računovodstvenim politikama može utjecati izravno na visinu troškova pojedinog obračunskog razdoblja, a u konačnici i na poslovni rezultat.

Važno je napomenuti da računovodstvenim politikama nije moguće stvoriti poslovni rezultat, već izborom različitih metoda se poslovni rezultat premješta iz jednog obračunskog razdoblja u drugo. Drugim riječima, utjecaj računovodstvenih politika na uspješnost poslovanja je znatan u kratkom roku, dok dugoročno ne postoji. Uz računovodstvo za poduzeće je bitan kvalitetan informacijski sustav.

Informacijska tehnologija u današnje vrijeme imaju sve veći utjecaj na cjelokupni život i rad čovječanstva. Svakako treba istaknuti kako navedene tehnologije ne podupiru stjecanje osnovnih vještina već se koriste za cjeloživotno obrazovanje i stjecanje sve kompleksnijih dugoročnih vještina. Osim toga, javljaju se nove perspektive i mogućnosti, a jedna – ujedno i najsnažnija je Internet koji ima neograničen potencijal i motivaciju za zadovoljavanje prirodne znatiželje i želje za znanjem svakog pojedinca.

2.3.2. Funkcije i zadaci uvođenja kontrolinga

Uvođenje funkcije kontrolinga u poduzeću ima za cilj unaprjeđenje poslovanja i povećanje uspješnosti menadžmenta.

Prema određenim ciljevima kontrolinga mogu se izdvojiti pojedine koncepcije. Tako se razlikuju:⁴²

- računovodstveno orijentirana koncepcija,
- informacijski orijentirana koncepcija,
- upravljački orijentirana koncepcija.

U računovodstveno orijentiranoj koncepciji naglasak je na pripremi računovodstvenih podataka. Osnovno načelo ove koncepcije je usmjerenje računovodstva na budućnost te usmjerenje računovodstva, planiranja i kontrole svih poslovnih aktivnosti na njihov kvantitativni aspekt. 18 Zadatci kontrolinga u području računovodstva uglavnom se svode na učinkovitu pripremu i obradu računovodstvenih podataka i financijskih informacija s ciljem osiguranja likvidnosti i pozitivnog poslovnog rezultata određenog poduzeća.

U informacijski orijentiranoj koncepciji cilj kontrolinga je prepoznati potražnju za informacijama te izgraditi vlastiti sustav informiranja svih zainteresiranih korisnika u poduzeću kako bi mogli lakše i djelotvornije odlučivati. Koordinacija i povezivanje pojedinih razina menadžmenta način je na koji kontroling ostvaruje svoju ulogu u svrhu učinkovitoga upravljanja kolanjem potrebnih informacija za učinkovito odlučivanje.⁴³

Prema upravljački orijentiranoj koncepciji kontroling se smatra posebnim, parcijalnim sustavom unutar cjelokupnog sustava vođenja. Prema ovoj koncepciji izvode se originalne funkcije kontrolinga, te se upravljački orijentirana koncepcija može smatrati najobuhvatnijom i najzrelijom koncepcijom kontrolinga.

Njezin cilj je povezati sve funkcije u poduzeću na istim i različitim hijerarhijskim razinama radi ostvarenja sustava vrijednosti, odnosno misije i vizije poduzeća. Iako se upravljačka koncepcija smatra najzrelijom, može se zaključiti da je osnovica svih navedenih koncepcije

⁴²Osmanagić Bedenik, N.: „Kontroling- abeceda poslovnog uspjeha“, op.cit., str. 81.

⁴³Očko, J., Švigir, A.. op.cit., str. 16.

identična, a svodi se na odabir najkvalitetnijih informacija usmjerenih na prošlost sadašnjost i budućnost. Sve tri navedene koncepcije dovele su do razvoja praktične koncepcije kontrolinga kakva postoji danas, a koja ima temeljni i kontinuirani zadatak, a on je, pronaći instrumente i alate koji će pomoći ostvarenju ciljeva poduzeća.

2.3.3. Proces uvođenja kontrolinga

Proces uvođenja kontrolinga može se razložiti na nekoliko faza, a za njihovo provođenje potreban je vremenski period od oko dvije do tri godine. Prije svega potrebna je osviještenost o važnosti kontrolinga, odnosno zainteresiran menadžment. Zatim je potrebno pronalaženje djelatnika, koji će biti zaduženi za provođenje funkcije kontrolinga, na tržištu rada ili među zaposlenicima trgovačkog društva te njihovo stručno usavršavanje.

Važan segment za uspješnost provođenja funkcije kontrolinga čini informiranje o kontrolingu i njegovo prihvaćanje unutar trgovačkog društva. Nakon provođenja prethodno navedenoga prelazi se na odabir pilot projekta te prezentaciju polučeni rezultata. Zatim se kreće u postepeno formiranje stalnih zadataka organizacijske jedinice kontrolinga i u konačnici dolazi do primjene cjelovitog koncepta kontrolinga.⁴⁴

Koraci za uspješno provođenje projekta implementacije kontrolinga prikazani su na grafikonu 8.

Grafikon 8. Koraci za uspješno provođenje projekta implementacije kontrolinga

⁴⁴Poslovna učinkovitost-

https://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/Kako_uspjesno_implementirati_kontroling_u_poduzecu.pdf (pristupljeno 01.06.2020.)



Izvor: obrada autora prema Poslovna učinkovitost-
https://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/Kako_ustpjesno_implementirati_kontroling_u_poduzecu.pdf (pristupljeno 01.06.2020.)

Kao što je vidljivo na grafikonu 8. koraci za uspješno provođenje projekta implementacije kontrolinga su:⁴⁵

⁴⁵Poslovna učinkovitost-
https://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/Kako_ustpjesno_implementirati_kontroling_u_poduzecu.pdf (pristupljeno 01.06.2020.)

- odobravanje početka projekta, definiranje ciljeva, koncepata i dosega projekta te organiziranje resursa,
- osiguravanje podrške i odobrenja nadređenih tijekom izvođenja projekta,
- uspostavljanje formalne organizacijske sheme projekta u smislu definiranja plana aktivnosti,
- nominiranja odgovornih osoba i rokova,
- odabir i provođenje standardizirane metodologije praćenja statusa projekta, koja obuhvaća status odvijanja planiranih aktivnosti, usporedbu učinjenog i planiranog, identificiranje razloga odstupanja te poduzimanje korektivnih aktivnosti,
- uključenost krajnjih korisnika,
- pravovremenost kvalitetnog izvršavanja potrebnih aktivnosti.

Može se zaključiti kako je razvoj kontrolinga imanentan proces razvoja trgovačkog društva koji treba biti prilagođen organizacijskim funkcijama koje obavljaju poslovne aktivnosti s ciljem provođenja misije trgovačkog društva, a u konačnici svi sustavi trebaju funkcionirati kroz jedinstvene procese kontrolinga koji horizontalno prolaze kroz organizacijske silose i organizacijske cjeline različitih nivoa.

Ključni pokazatelji procesa kontrolinga naslanjaju se na standard Procesnog modela kontrolinga, upotpunjavajući ga s ključnim pokazateljima procesa. Dok Procesni model služi kao podloga za „analizu, oblikovanje i dokumentiranje procesa kontrolinga, kao i za određivanje odgovornosti“, ključni pokazatelji procesa kontrolinga predstavljaju koncept za određivanje stanja procesa kontrolinga te njihovo mjerenje, kako bi se revidirali postojeći te oblikovali novi procesi. Navedeni standard daje sliku učinkovitih procesa u kontrolingu te prikazuje procesne pokazatelje za glavne procese kontrolinga, odnosno ključne indikatore nužne za postizanje te za mjerenje učinkovitosti organizacije kontrolera. Mjerenje učinka temelji se na sljedećim veličinama:⁴⁶

- troškovi,
- vrijeme,
- kvaliteta,
- zadovoljstvo (internih) klijenata.

⁴⁶International Group of Controlling, op.cit., str. 40.

Važno je naglasiti kako iz stručne kompetencije, uspješnost u obavljanju kontrolerskog posla zahtjeva razvijene osobne, socijalne i konceptualne kompetencije. Sposobnost prezentiranja novih ideja, slušanja i rješavanja konflikata od velike su pomoći u obavljanju posla kontrolera, dok posjedovanjem vještina rješavanja problema, delegiranja, promišljenog formiranja i motiviranja tima, voditelj tima kontrolera postaje pravi lider.

3. ANALIZA PROCESA IMPLEMENTACIJE KONTROLINGA NA PRIMJERU KOMUNALNOG PODUZEĆA

Čistoća d.o.o. već dugi niz godina uspješno održava čistoću grada Zadra i njegove okolice. S godinama su uspješno rješavani postavljeni zadaci, poboljšavala se radna organizacija, modernizirana su sredstva rada, povećao se broj radnika i vozila, te širilo područje djelovanja i pružanja usluga čišćenja i odvoza otpada.⁴⁷

U nastavku će biti analizirani opći podaci o poduzeću, implementacija kontrolinga u odabranom poduzeću te budući razvoj i perspektive kontrolinga u poduzeću.

3.1. Opće informacije o poduzeću

Čistoća d.o.o. je ustanova za održavanje javne čistoće grada Zadra. Ustanovu je osnovao Narodni odbor općine Zadar. Nastala je razdvajanjem Ustanove za komunalnu djelatnost Narodnog odbora općine Zadar. S radom je počela 1.1.1954. godine na adresi Mihovila Pavlinovca 1. Organ nadležan za poslove i zadatke ustanove bio je Savjet za komunalne poslove i stambena pitanja Narodnog odbora općine Zadar. Ustanovom je upravljao Upravni odbor kao kolektivni organ upravljanja, a starješina ustanove bio je upravitelj Aleksandar Glavan.⁴⁸

Na slici 1. je prikazan logo Čistoće Zadar.

⁴⁷Čistoća Zadar- <http://www.cistoca-zadar.hr/o-nama-1/povijest-tvrtke-6/> (pristupljeno 01.06.2020.)

⁴⁸Ibid.

Slika 1. Logo Čistoće Zadar



Izvor: Čistoća Zadar- <http://www.cistoca-zadar.hr/o-nama-1/povijest-tvrtke-6/> (pristupljeno 01.06.2020.)

Osnovni zadaci ustanove bili su održavanje javne čistoće i provođenje propisa koji se odnose na održavanje javne čistoće, praćenje, raspravljavanje i rješavanje svih pitanja koja su od interesa za unapređenje javne čistoće, a djelokrug ustanove protezao se na područje grada Zadra.

Nakon toga, u prosincu 1961. god., rješenjem Narodnog odbora općine Zadar, prestaje pravno i stvarno djelovati kao ustanova sa samostalnim financiranjem "Čistoća" - ustanova za održavanje javne čistoće u Zadru. Spomenutim rješenjem ujedno je osnovano komunalno poduzeće "Čistoća" sa sjedištem u Zadru, a taj status zadržava sve do rujna 1996. god., kada Društvenim ugovorom između grada Zadra i 14 općina Zadarske županije postaje društvo s ograničenom odgovornošću - Čistoća d.o.o.⁴⁹

⁴⁹ Čistoća Zadar- <http://www.cistoca-zadar.hr/o-nama-1/povijest-tvrtke-6/> (pristupljeno 01.06.2020.)

3.2. Analiza implementacije kontrolinga u poduzeću

U ovom poduzeću se kontroling odnosio na proces uvođenja standarda kvalitete.

ISO 9001 je iskušani međunarodni okvir za pokretanje sustavnog pristupa upravljanju poslovnim procesima ovog poduzeća koji omogućavaju ispunjenje zahtjeva kupaca čak i iznad njihovih očekivanja. U prvom redu kupci pa zatim i konkurentnost bili su dovoljni da uprava pokrene postupak procjene potrebe uvođenja sustava upravljanja kvalitetom. Ova procjena završila je zaključkom o potrebi uvođenja sustava: posao oko uvođenja započeo je u ljeto 2002. godine imenovanjem predstavnika uprave za kvalitetu. Tim za uvođenje formiran je krajem ljeta 2002. godine te je započela izobrazba posloводства, tima za uvođenje te dalje rukovodnog osoblja i djelatnika.⁵⁰

U siječnju 2003. odabran je konzultant, koji je snimio stanje te je počela izrada potrebne dokumentacije i prilagodbe procesa zahtjevima ove međunarodne norme. Istovremeno je i provedena izobrazba internih auditora. Pripremna radnja za završnu prosudbu u rujnu 2003. godine rezultirala je nizom neusklađenosti koje je trebalo ukloniti do srpnja 2004. kako bi uspješno obavili završnu prosudbu. Završna prosudba ili točnije inicijalna prosudba (jer ovime započinje put osiguranja kvalitete tj. Suradnja certifikacijske kuće i Čistoće d.o.o) obavljena je uspješno u rujnu 2004. godine. Međunarodna certifikacijska kuća izdala je certifikat ISO 9001:2000 27. rujna 2004. na period od 3 godine uz posjete održavanja koje će se provoditi svakih 6 mjeseci. U listopadu 2007. godine u organizaciji je, a prema planu certifikatora, izvršen proces recertifikacijske provjere sustava upravljanja kvalitetom u skladu sa normom ISO 9001:2000.⁵¹

Procesima pridruživanja Hrvatske Europskoj uniji i povećanom brigom za okoliš, te prirodom svoga posla tvrtka je prepoznala potrebu da odgovorno i sustavno upravlja zaštitom okoliša. Početkom 2007. godine društvo donosi odluku za uspostavom sustava upravljanja okolišem prema međunarodnoj normi ISO 14001:2004. Odabire se konzultant te se kreće u pripreme radove uspostave sustava. Budući da društvo već posjeduje sustav upravljanja kvalitetom, provodi se snimka stanja usklađenosti sa zahtjevima norme. Tijekom 2007. godine izrađuje se potrebna dokumentacija i provodi usklađivanje sustava upravljanja zaštitom okoliša sa zahtjevima norme ISO 14001:2004.

⁵⁰ Čistoća Zadar- <http://www.cistoca-zadar.hr/o-nama-1/povijest-tvrtke-6/> (pristupljeno 01.06.2020.)

⁵¹Ibid.

Certifikacijska kuća, u prosincu 2007. godine provodi početni certifikacijski audit usklađenosti sustava s normom ISO 14001:2004 kao predradnju certifikacijskom auditu. Ista tvrtka 24. i 25. siječnja 2008. godine provodi glavni certifikacijski audit nakon kojeg Čistoća d.o.o. dobiva certifikat. Bitno je istaknuti da je to 4. tvrtka u zadarskoj županiji koja se uspjela certificirati po navedenoj normi, kako bi potvrdila svoju brigu za okoliš, građane grada i sam grad Zadar.⁵²

Ulaskom u Europsku uniju i sve većim zahtjevima koji su se postavljali pred Čistoću d.o.o., te visoke razine društveno odgovornog ponašanja, tvrtka prepoznaje potrebu za uvođenjem i trećeg sustava upravljanja i to BS OHSAS 18001:2007 odnosno sustava upravljanja zdravljem i sigurnošću na radu. Paralelno sa uvođenjem navedene norme proveden je proces integracije sva tri sustava. U prosincu 2013. godine tvrtka dobiva i treći certifikat za Sustav upravljanja zdravljem i sigurnošću na radu BS OHSAS 18001:2007.

Slijedom navedenih događaja i visoko podignutih kriterija Čistoća d.o.o. 2015. godine uvodi još jedan standard i to vezano za Sustav upravljanja energijom ISO 50001:2011, te iste godine dobiva i certifikat za navedenu normu. Potrebno je istaknuti da je certifikat za navedeni sustav, koji je Čistoća d.o.o. zaslužila, među prvih 10 tvrtki certifikata dodijeljenih u Hrvatskoj. Kao dokaz visoke razine opredijeljenosti i brige za promicanje kvalitete Čistoća d.o.o. je 2008. godine, od Hrvatskog društva za kvalitetu, dobila Povelju za poticanje i primjenu kvalitete u hrvatskom gospodarstvu. Društvo ponovno 2019-te godine dokazuje visoku opredijeljenost za brigu o zaštiti zdravlja i sigurnosti svojih djelatnika te uspješno provodi tranziciju s BS OHSAS 18 001:2007 na novu normu 45 001:2018 koja se bavi upravljanjem zaštitom zdravlja i sigurnosti pri radu.⁵³

Osim ovih standarda kvalitete, poduzeće ima i politiku upravljanja kvalitetom, zaštitom okoliša, energijom i zaštitom zdravlja i sigurnošću na radu Čistoće d.o.o. koja se temelji na zadovoljstvu korisnika usluga, očuvanju i zaštiti okoliša, i energetske učinkovitosti te prevenciju ozljeda i oboljenja. Opseg integriranog sustava se odnosi na sakupljanje otpada, čišćenje javno prometnih površina te zbrinjavanje otpada, pogotovo na lokacijama djelovanja Čistoće d.o.o.

⁵² Čistoća Zadar- <http://www.cistoca-zadar.hr/o-nama-1/povijest-tvrtke-6/> (pristupljeno 01.06.2020.)

⁵³ Ibid.

Bitno je istaknuti kako su sve aktivnosti vođene s namjerom baziranom na osiguranju visoke razine kvalitete djelovanja, te osiguranju zaštite okoliša, i energetske učinkovitosti, sprječavanju onečišćenja i negativnih utjecaja na okoliš, u skladu sa aspektima zaštite okoliša. Isto tako sve aktivnosti su vođene sa namjerom preventivnog djelovanja u svrhu onemogućavanja pojave incidentnih situacija te kontinuirano poboljšanje sustava zaštite okoliša, energije i zaštite zdravlja i sigurnosti.

3.3. Budući razvoj i perspektive kontrolinga u poduzeću

Čistoća d.o.o. će utvrđivati zadovoljstvo korisnika svojih usluga i takva saznanja koristiti za trajno poboljšanje sustava upravljanja kvalitetom, zaštitom okoliša, energijom i zaštitom zdravlja i sigurnosti na radu.

Ostvarenje provođenja svoje politike Čistoća d.o.o. će mjeriti:⁵⁴

- provjerom zadovoljstva korisnika usluga,
- analizom uspješnosti obavljenih poslova,
- analizom incidentnih situacija,
- provođenjem preventivnih i korektivnih mjera,
- investiranjem u osposobljavanje osoblja,
- nabavkom nove opreme sukladno tehnološkim zahtjevima struke,
- ekološkim i energetskim standardima i standardima u svrhu zaštite na radu i sigurnosti kako zaposlenih tako i svih dionika,
- ostvarenim financijskim rezultatima,
- projektiranjem,
- renoviranjem koje uzima u obzir energetske učinkovitost,
- praćenjem,
- analizom postavljenih energetskih pokazatelja.

Poslovodstvo će odlučno primjenjivati ovu politiku, a od svih zaposlenika očekuje i zahtijeva punu podršku u provođenju te politike i postavljanju ciljeva integriranog sustava. Osim toga,

⁵⁴Čistoća Zadar- <http://www.cistoca-zadar.hr/o-nama-1/povijest-tvrtke-6/> (pristupljeno 01.06.2020.)

posloводство će educirati svoje zaposlenike da sve aktivnosti obavljaju na ekološki i energetske prihvatljiv način.

Čistoća d.o.o. će politiku ostvarivati na sljedeći način:⁵⁵

- poštivanjem svih zakonskih propisa, aspekata okoliša, te identificiranih opasnosti i rizika i drugih normi vezanih za poslovanje tvrtke, te ih nastojati provesti na ekološki, energetske i sigurnosno prihvatljiv način,
- redovitim osposobljavanjem svojih zaposlenika u poznavanju zakonskih propisa, sredstava za rad i svim tehnološkim inovacijama vezanim za struku, te vezanih za sustav upravljanja kvalitetom, zaštitom okoliša, energijom i sigurnošću i zaštitom na radu, u svrhu podizanja ekološke svijesti, kvalitete i sigurnošću na radu,
- investiranjem u održavanje i nabavku energetske učinkovitih novih sredstava i opreme potrebnih za obavljanje usluga odvoza i zbrinjavanje otpada, te osiguranja sustava zaštite okoliša, energije i zaštite zdravlja i sigurnosti na radu,
- ispunjenjem očekivanja i zahtjeva korisnika svojih usluga, te ostalih zainteresiranih strana na razini ekološke, energetske i sigurnosne prihvatljivosti.

Riječ je o poduzeću koje je svjesno problema okoliša i zagađenja. Danas, više nego ikada prije, svjesni su da je otpad, njegova rasprostranjenost, količina i štetan utjecaj na zdravlje ljudi, okoliš i kvalitetu življenja, jedan od najvećih ekoloških problema u svijetu. Nedovoljno poznavanje problematike gospodarenja otpadom i slaba informiranost samo su neki od mnogih uzroka sve većeg zagađenja okoliša.

Poduzeće ističe da samo promjena načina razmišljanja i čovjekova odnosa prema okolišu te promjena načina postupanja s otpadom može rezultirati sprječavanjem daljnje degradacije i narušavanja prirodnog okoliša. To je moguće postići sustavnom edukacijom građana i kvalitetnom komunikacijom s javnošću što podrazumijeva izbor najboljih načina, poruka, sredstava, promidžbenih materijala, kao jamstvo za učinkovito provođenje akcija i ostvarivanje postavljenih ciljeva.⁵⁶

⁵⁵Čistoća Zadar- <http://www.cistoca-zadar.hr/o-nama-1/povijest-tvrtke-6/> (pristupljeno 01.06.2020.)

⁵⁶Ibid.

Ovo poduzeće kroz provođenje cjelovitog sustava gospodarenja otpadom, teži ostvarivanju kvalitete života pojedinca i društva. Svjesni su da svaki građanin ima pravo na život u zdravom okolišu, pravo na informaciju te na sudjelovanje u procesima odlučivanja glede upravljanja i gospodarenja otpadom i okolišem.

Upravo zbog toga veoma im je bitan odnos djelatnika i građana Zadra, tako da će i u budućnosti nastojati da on bude još brži i kvalitetniji, na obostrano zadovoljstvo.

4. OSVRT NA IMPLEMENTACIJU KONTROLINGA U KOMUNALNOM PODUZEĆU

Za poduzeće Čistoća d.o.o. će može se zaključiti kako je kvalitetno implementiralo kontroling u cjelokupno poduzeće.

Poduzeće kontinuirano radi na trajnom poboljšanju sustava upravljanja kvalitetom, zaštitom okoliša, energijom i zaštitom zdravlja i sigurnosti na radu te nisu usmjereni samo na ostvarenje profita zanemarujući pritom ostala područja.

Bitno je istaknuti kako se upravljanje poslovnim sustavom bazira na donošenju različitih odluka koje se donose na temelju pravovremenih i točnih informacija. Upravo su takve informacije jedan od najvažnijih segmenata u odlučivanju, pa je bitno ustrojiti način njihova prikupljanja, bilježenja, analiziranja, distribucije, interpretiranja i arhiviranja. U tom segmentu uskače kontroling kao potpora u donošenju pravovremenih odluka.

Jedan od glavnih saveznika kontrolinga u svim poduzećima, pa i u analiziranom poduzeću, je računovodstvo i može se reći da je kontroling nastao na temelju računovodstvenog koncepta. U poduzećima je funkcija računovodstva često tradicionalno orijentirana prema prošlosti, odnosno prema prikazivanju povijesnih podataka. Poduzeća su obveznici primjene Zakona o računovodstvu, te bez obzira na veličinu poduzetnika, prema zakonu moraju sastavljati financijske izvještaje. Zbog toga se razvoj i izgradnja kontrolinga temelji na dva financijska izvještaja: računu dobiti i gubitka i bilanci.

Kontroling je postavljen je tako, da se cjelokupni proces transformacije podataka u odvija u dva međusobno povezana koraka. Prvi korak odnosi se na ostvarivanje dobiti, a bazira se na podacima iz računa dobiti i gubitka, dok se drugi korak odnosi na očuvanje likvidnosti poslovanja i bazira se na podacima iz bilance.⁵⁷

Rezultati prikazani u računovodstvenoj evidenciji posljedica su odlučivanja. Upravo zbog toga je bitno da menadžeri budu sposobni prepoznati financijski utisak na poslovanje poduzeća koji je nastao temeljem njihovih odluka. Kvalitetno prikupljanje i evidentiranje podataka u računovodstvu rezultirat će razumljivim i kvalitetnim izlaznim informacijama. Analizom svih elemenata poslovanja kontroling ima ulogu postavljanja „pravila“ za

⁵⁷Minimax- <https://www.minimax.hr/blog-vaznost-kontrolinga-poslovanju-poduzeca/> (pristupljeno 08.08.2020.)

prikupljanje i evidentiranje poslovnih događaja s ciljem što kvalitetnijeg eksternog i internog izvještavanja.⁵⁸

U hrvatskim poduzećima funkcija kontrolinga zamijenila je nekadašnju službu plana i analize, a razvijena je samo u velikim poduzećima, i to uglavnom u poduzećima u stranom vlasništvu. Nestabilni uvjeti poslovanja, smanjena likvidnost i jačanje tržišne utakmice naglašavaju značaj kvalitetnog planiranja pa stoga i funkcija kontrolinga u poduzećima u posljednjih nekoliko godina raste.

⁵⁸ Minimax- <https://www.minimax.hr/blog-vaznost-kontrolinga-poslovanju-poduzeca/> (pristupljeno 08.08.2020.)

5. ZAKLJUČAK

Kontroling u poduzećima pretpostavlja svijest o kontrolingu. U praksi se kontroling smatra iznimno značajnom ekonomskom disciplinom iako u stručnoj literaturi ne postoji općeprihvaćena i jednoznačna definicija te funkcije. S obzirom na to poduzećima je pružena mogućnost da sami kreiraju kontroling koji je svojstven baš za to poduzeće. Određivanjem tipičnih zadaća kontroling se funkcionalno definira kao odabir i primjena metoda (tehnika, instrumenata, modela, obrazaca mišljenja) i informacija za procese planiranja i kontrole koji se odvijaju na osnovi podjele rada, kao i sveobuhvatna koordinacija (usklađivanje) tih procesa

Za uspješno provođenje funkcije kontrolinga, vrlo je važno ispravno pristupiti izboru instrumenata o čijoj primjeni uvelike ovisi učinkovitost funkcije kontrolinga. Uvođenje i učinkovita primjena pojedinih instrumenata u bilo kojem poslovnom subjektu pridonosi transparentnosti poslovanja, povećanju senzibilnosti menadžmenta prema unutarnjim i vanjskim promjenama te jačanju vitalnosti poduzeća.

Instrumenti kontrolinga pomažu poduzeću da kvalitetno planira i upravlja poslovanjem integrirajući stratešku i operativnu razinu upravljanja, a pritom uvažavajući klasične i moderne elemente u lancu stvaranja vrijednosti poslovanja poduzeća. Postoje brojne klasifikacije instrumenata kontrolinga. Najuobičajenija podjela instrumenata kontrolinga je na dvije grupe: strateške i operativne, a u većini klasifikacija se nailazi na određene instrumente koji su praktički nezaobilazni, kako u uporabi, tako i u klasifikacijama. Svojim alatima i korištenjem multidisciplinarnih znanja, kontroling kontinuirano podiže sposobnost prilagodbe promjenama. U svakom poduzeću postoje proizvodi ili usluge na kojima se zarađuje manje nego na drugima.

Bitno je istaknuti kako se kontroling kao poslovna disciplina može razviti samo ukoliko poduzeće ima jasno i mjerljivo uspostavljen sustav strateškog, taktičkog i operativnog planiranja te ukoliko postoji poveznica između funkcije planiranja i kontrole u pojedinim segmentima poslovanja te na razini cjelokupnog poslovnog sustava. Kao ključne preduvjete za uvođenje kontrolinga u poduzeće može se istaknuti zainteresirani menadžment, postojanje stručno obrazovanog kontrolera, funkcija računovodstva koja je visoko razvijena, postojanje kvalitetnog informacijskog sustava. Uvođenje funkcije kontrolinga u poduzeću ima za cilj unaprjeđenje poslovanja i povećanje uspješnosti menadžmenta.

Proces uvođenja kontrolinga može se razložiti na nekoliko faza, a za njihovo provođenje potreban je vremenski period od oko dvije do tri godine. Prije svega potrebna je osviještenost o važnosti kontrolinga, odnosno zainteresiran menadžment. Zatim je potrebno pronalaženje djelatnika, koji će biti zaduženi za provođenje funkcije kontrolinga, na tržištu rada ili među zaposlenicima trgovačkog društva te njihovo stručno usavršavanje.

Čistoća d.o.o. već dugi niz godina uspješno održava čistoću grada Zadra i njegove okolice. S godinama su uspješno rješavani postavljeni zadaci, poboljšavala se radna organizacija, modernizirana su sredstva rada, povećao se broj radnika i vozila, te širilo područje djelovanja i pružanja usluga čišćenja i odvoza otpada. U ovom poduzeću se kontroling odnosio na proces uvođenja standarda kvalitete.

Procesima pridruživanja Hrvatske Europskoj uniji i povećanom brigom za okoliš, te prirodom svoga posla tvrtka je prepoznala potrebu da odgovorno i sustavno upravlja zaštitom okoliša. Početkom 2007. godine društvo donosi odluku za uspostavljanje sustava upravljanja okolišem prema međunarodnoj normi ISO 14001:2004. U prosincu 2013. godine tvrtka dobiva i treći certifikat za Sustav upravljanja zdravljem i sigurnošću na radu BS OHSAS 18001:2007. Slijedom navedenih događaja i visoko podignutih kriterija Čistoća d.o.o. 2015. godine uvodi još jedan standard i to vezano za Sustav upravljanja energijom ISO 50001:2011, te iste godine dobiva i certifikat za navedenu normu.

Osim ovih standarda kvalitete, poduzeće ima i politiku upravljanja kvalitetom, zaštitom okoliša, energijom i zaštitom zdravlja i sigurnošću na radu Čistoće d.o.o. koja se temelji na zadovoljstvu korisnika usluga, očuvanju i zaštiti okoliša, i energetske učinkovitosti te prevenciju ozljeda i oboljenja. Čistoća d.o.o. će utvrđivati zadovoljstvo korisnika svojih usluga i takva saznanja koristiti za trajno poboljšanje sustava upravljanja kvalitetom, zaštitom okoliša, energijom i zaštitom zdravlja i sigurnosti na radu.

Riječ je o poduzeću koje je svjesno problema okoliša i zagađenja. Danas, više nego ikada prije, svjesni su da je otpad, njegova rasprostranjenost, količina i štetan utjecaj na zdravlje ljudi, okoliš i kvalitetu življenja, jedan od najvećih ekoloških problema u svijetu. Ovo poduzeće kroz provođenje cjelovitog sustava gospodarenja otpadom, teži ostvarivanju kvalitete života pojedinca i društva. Svjesni su da svaki građanin ima pravo na život u zdravom okolišu, pravo na informaciju te na sudjelovanje u procesima odlučivanja glede upravljanja i gospodarenja otpadom i okolišem.

POPIS LITERATURE

Knjige:

1. Barth, T., Barth, D.: „**Controlling**“, Oldenborug Verlag, Berlin, 2008.
2. Bedenik, N.O.: „**Kontroling između profita i održivog razvoja**“, M.E.P. d.o.o, Zagreb, 2010.
3. Belak, V.: „**Osnove profesionalnog računovodstvo**“, Veleučilište u Splitu, Split, 2002.
4. Cerović, Z.: „**Hotelski menadžment**“, Fakultet za hotelski i turistički menadžment, Opatija, 2003.
5. Habek, M.: „**Računovodstvene politike poduzetnika**“, RRiF, Zagreb, 2002.
6. International Group of Controlling: „**Rječnik za kontrolere**“, Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje, Zagreb, 2013.
7. Mašić, B.: „**Strategijski menadžment**“, Sveučilište Singidunum, Beograd, 2009.
8. Meter, M.: „**Kontroling u praksi- instrumenti kontrolinga**“, Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje, Zagreb, 2017.
9. Mijoč, I.: „**Računovodstvena načela i standardi (MSFI I MRS)**“, Ekonomski fakultet u Osijeku, Katedra za financije i računovodstvo, Osijek, 2009.
10. Očko, J.,Švigir, A.: „**Kontroling- upravljanje iz backstagea**“, Knjiga pring d.o.o., Zagreb, 2009.
11. Osmanagić Bedenik, N.: „**Kontroling- abeceda poslovnog uspjeha**“, Školska knjiga, Zagreb, 2007.
12. Osmanagić Bedenik, N.: „**Operativno planiranje**“, Školska knjiga, Zagreb, 2002.
13. Ziegenbein, K.: „**Kontroling**“, RRiF – plus, Zagreb, 2008.

Članci:

14. Bolfek, B.: „**Model kontrolinga kao podrška menadžmentu pri donošenju odluka**“, Ekonomski vjesnik, No.1., 2010., str. 94-112.
15. Garrison, R. H., et.al.: „**Managerial accounting. Issues in Accounting Education**“, Vol. 25., No. 4., 2010., str. 792-793.
16. Jakelić, D.: „**Uloga kontrolinga u središnjem bankarstvu i kriteriji učinkovitosti kontrolinga**“, Ekonomski pregled, Vol. 64., No. 4., 2013., str. 397-428.

17. Osmanagić Bedenik, N.: “*Računovodstvo i kontroling- konkurencija ili suradnja*”, Računovodstvo, revizija i financije, Vol. 8., 2006., str. 21-28.
18. Osmanagić Bedenik, N.: “*Realnost kontrolinga u Hrvatskoj- preliminarni rezultati empirijskog istraživanja*”, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol.1., No.1., 2003., str. 177-198.

Internet stranice:

19. *Čistoća Zadar*- <http://www.cistoca-zadar.hr/o-nama-1/povijest-tvrtke-6/> (pristupljeno 01.06.2020.)
20. *Minimax*- <https://www.minimax.hr/blog-vaznost-kontrolinga-poslovanju-poduzeca/> (pristupljeno 08.08.2020.)
21. *Poslovna učinkovitost*- https://www.poslovnaucinkovitost.eu/images/uploads/Kako_uspjesno_implementirati_kontroling_u_poduzecu.pdf (pristupljeno 01.06.2020.)
22. *Regolina*- <https://regolina.com/kontroling-proizvodnje-E148> (pristupljeno 05.02.2020.)

Ostali izvori:

23. Kos, G.: „*Implementacija kontrolinga u poduzeće iz sektora prehrambene industrije*“, Sveučilište u Zagrebu, Fakultet organizacije i informatike Varaždin, Varaždin, 2017.
24. Ojvan, I.: “*Kontroling u funkciji uspješnosti poslovanja*”, Ekonomski fakultet u Splitu, Split, 2012.
25. Ovsyannikova O.: „*Utjecaj stupnja razvijenosti menadžerskih funkcija na uspješnost poslovanja hotela 5 zvjezdica na području Dubrovačko-neretvanske županije*“, diplomski rad, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet u Splitu, Split, 2012.

POPIS SLIKA

Slika 1. Logo Čistoće Zadar.....	31
----------------------------------	----

POPIS TABLICA

Tablica 1. Strateški i operativni instrumenti kontrolinga	8
---	---

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1. Mjerenje učinkovitosti poslovanja.....	4
Grafikon 2. Vrste kontrolinga	5
Grafikon 3. Objekti kontrolinga	7
Grafikon 4. Podjela koordinacije	15
Grafikon 5. Zadaci dinamičke cjeline.....	16
Grafikon 6. Područja mjerenja učinkovitosti poslovanja	18
Grafikon 7. Uloge kontrolera	21
Grafikon 8. Koraci za uspješno provođenje projekta implementacije kontrolinga	26