

Osoba kontrolor

Ercegovac, Kristina

Master's thesis / Specijalistički diplomski stručni

2021

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:143:588086>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-19**

Repository / Repozitorij:

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



VELEUČILIŠTE U ŠIBENIKU
ODJEL MENADŽMENTA
SPECIJALISTIČKI STRUČNI STUDIJ MENADŽMENT

Kristina Ercegovac
OSOBA KONTROLOR
Završni rad

Šibenik, 2021.

VELEUČILIŠTE U ŠIBENIKU
ODJEL MENADŽMENTA
SPECIJALISTIČKI STRUČNI STUDIJ MENADŽMENT

OSOBA KONTROLOR

Završni rad

Kolegij: Financijske institucije i tržišta

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

Studentica: Kristina Ercegovac

Matični broj studenta: 0055419489

Šibenik, lipanj 2021.

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Svrha i cilj rada.....	1
1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja	2
1.3. Sadržaj i struktura rada	2
2. KONTROLING U ORGANIZACIJI	3
2.1. Pojam i karakteristike kontrolinga.....	3
2.1.1. <i>Kontroling kao filozofija upravljanja na bazi ekonomske logike racionalnosti</i>	4
2.1.2. <i>Kontroling kao unutarnji glas i zdrav razum ekonomije</i>	5
2.2. Instrumenti kontrolinga	6
2.3. Razvoj kontrolinga	10
2.4. Zadaci kontrolinga.....	11
2.5. Oblici kontrolinga u organizaciji	12
2.6.1. <i>Koordinacija</i>	14
2.6.2. <i>Integracija</i>	15
2.7. Kontroling - posao i strast	17
3. OSOBA KONTROLORA.....	18
3.1. Zadaci i kompetencije kontrolora	18
3.2. Uloga kontrolora.....	21
3.2.1. <i>Grafički opis radnog mjesta kontrolora</i>	23
3.2.2. <i>Izvešće kontrolora u obliku dijagrama</i>	24
3.2.3. <i>Kocka troškova kontrolora</i>	25
3.2.4. <i>Uloga kontrolora u upravljanju pomoću ciljeva</i>	26
3.2.5. <i>Alati kontrolora i njihova upotreba</i>	28
3.3. Slučaj odstupanja	30
3.4. Organiziranje funkcije kontrolora	31

3.5. Statistički podaci o kontrolorima u Republici Hrvatskoj	34
4. POVEZANOST MENADŽERA I KONTROLORA U PODUZEĆU	38
5. ZAKLJUČAK	40
LITERATURA	41
POPIS SLIKA	43
POPIS TABLICA.....	43

TEMELJNA DOKUMENTACIJSKA KARTICA

Veleučilište u Šibeniku
Odjel Menadžmenta
Specijalistički diplomski stručni studij Menadžment

Završni rad

OSOBA KONTROLOR

KRISTINA ERCEGOVAC

Ulica 113. Šibenske Brigade HV-a 151, Šibenik, ercegovackristina25@gmail.com

Sažetak

Menadžment i kontroling dvije su povezane funkcije u poduzeću koje pomažu poduzeću u njegovom uspješnom poslovanju. Kontroling predstavlja funkciju i podsustav menadžmenta kojim se povećava efikasnost i efektivnost ukupnog poslovanja poduzeća, a menadžment je specifična potreba svake institucije. Kontroling je znanje i umijeće, tj. skup znanja nužnih za prikupljanje optimalne količine informacija u i izvan poduzeća koje su menadžerima neophodne za kvalitetno odlučivanje. Zapravo, kontroling je funkcija unutar menadžmenta koja pridonosi povećanju efikasnosti i efektivnosti poslovanja te pridonosi poslovnom uspjehu. Bez kontrolinga funkcija menadžmenta jednostavno nema smisla i stoga je iznimno važno imati dobrog i kvalitetnog kontrolora u poduzeću.

(43 stranice / 8 slika / 6 tablica / 17 literaturnih navoda / jezik izvornika: hrvatski)

Rad je pohranjen u: Knjižnici Veleučilišta u Šibeniku

Ključne riječi: *menadžment, kontroling, kontrolor*

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

Rad je prihvaćen za obranu:

BASIC DOCUMENTATION CARD

Polytechnic of Šibenik
Department of Management
Specialist Graduate Studies of Management

Final paper

PERSON CONTROLLER

KRISTINA ERCEGOVAC

Ulica 113. Šibenske Brigade HV-a 151, Šibenik, ercegovackristina25@gmail.com

Abstract

Management and controlling are two interconnected functions within an company that help the company in successful business. Controlling can be defined as a function and a subsystem of management which contributes to increasing the efficiency and effectiveness of the overall business of the company, and management is a specific need of each institution. Controlling is knowledge and skill, what means set of knowledges which are needed to, on the base of countless datas within and beyond company, collect optimal amount of informations which are necessary for qualitative decision making. Actually, controlling is function within management which contributes to increasing of business's efficiency and effectiviness and contributes to business success. Without controlling, management function makes no sense and because of that it is very important to have good and quality controller in the company.

(43 pages / 8 figures / 6 tables / 17 references / original in Croatian language)

Paper deposited in: Library of Polytechnic in Šibenik

Keywords: *management, controlling, controller*

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

Paper accepted:

1. UVOD

Poslovni je uspjeh trajan i dugoročan cilj svakog poduzeća, a postizanje poslovnog uspjeha ovisi o mnogim čimbenicima. Jedan od tih čimbenika, u današnje vrijeme vrlo važan i aktualan, jest kontroling koji je odgovoran za pravodobno informiranje menadžmenta o svim promjenama unutar i izvan poduzeća. Zbog velike pomoći menadžmentu, funkcija kontrolinga uvodi se, ne samo u proizvodna, već i u trgovačka poduzeća, banke, kreditne institucije te osiguravajuća društva. Iz tog je razloga kontroling specifičan jer poduzeće zapravo kreira kontroling koji je jedinstven baš za poduzeće i djelatnost koju poduzeće obavlja. Za uspješno poslovanje poduzeća, osim funkcije računovodstva, vrlo je važna dobro razvijena funkcija kontrolinga. Naime, upravo ta funkcija, ukoliko je dobro razvijena, uz stručne kontrolore, analizira podatke koji su se prikupili te iz njih menadžmentu servira one najvažnije za kvalitetnu odluku. Kontrolor je osoba koja je nositelj znanja svojstvenog za struku. Kontrolor bi trebao poznavati poduzeće i način njegova rada, podržavati ulaganja iz kojih se razvija određena vrijednost, oblikovati i usklađivati procese planiranja i kontrole te savjetovati menadžment poduzeća. Kontrolor bi trebao menadžmentu pružati pomoć u smislu poboljšavanja uspješnosti te oblikovanja menadžerskog procesa kako bi se bolje i lakše definirali ciljevi poslovanja poduzeća te donosile odluke, tj. trebao bi biti podloga svim funkcijama poduzeća. Funkcije kontrolora su izvještavanje, savjetovanje te opskrbljivanje menadžmenta vrijednim upravljačkim mehanizmom.

1.1. Svrha i cilj rada

Svrha i cilj ovoga rada je objasniti pojam i karakteristike kontrolinga kao funkcije u poduzeću te osobu kontrolora. Dakle, najveći se naglasak u ovome radu daje na kontrolora i sve njegove karakteristike nužne za uspješno provođenje kontrolinga u nekom poduzeću.

1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja

Podaci su prikupljeni primarnim istraživanjem, odnosno dobiveni su iz knjiga, znanstvenih i stručnih radova, te putem Interneta. Prilikom istraživanja za ovaj rad korištene su sljedeće znanstvene metode:

- induktivna metoda (na temelju analize pojedinačnih činjenica dolazi se do općih zaključaka),
- deduktivna metoda (iz općih sudova dobivaju se posebni i pojedinačni zaključci),
- metoda sinteze (spajanje jednostavnih tvorevina u složene zaključke),
- metoda analize (rašćlanjivanje složenih pojmova, sudova i zaključaka na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente),
- metoda deskripcije (jednostavno opisivanje činjenica bez znanstvenog tumačenja i objašnjavanja) i
- komparativna metoda (usporedba teorije i prakse te donošenje vlastitih zaključaka).

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad je strukturiran po tzv. *principu lijevka*, što znači da se prvo prikazuje šire i općenito područje, a zatim se u radu usmjerava prema specifičnom prikazu tematike.

Ovaj rad detaljnije analizira pojmove kontrolinga i osobe kontrolora u poduzeću. U uvodnom dijelu rada objašnjavaju se predmet i svrha rada te metode korištene prilikom pisanja rada. Osim uvoda i zaključka, rad se sastoji od još tri poglavlja. Drugo poglavlje obuhvaća pojam i karakteristike, instrumente, razvoj, zadatke i oblike kontrolinga u organizaciji. U trećem se poglavlju opisuje osoba kontrolora sa svim svojim zadacima i kompetencijama, ulogom, i organiziranjem njene funkcije u organizaciji te se prikazuju statistički podaci o kontrolorima u Republici Hrvatskoj. Četvrto poglavlje prikazuje povezanost menadžera i kontrolora u poduzeću nakon čega slijedi zaključak. Potom su prikazani popis slika i tablica, te popis korištene literature.

2. KONTROLING U ORGANIZACIJI

Zbog sve zahtjevnijih kupaca, sve veće konkurencije i dinamičnih promjena na tržištu, svako poduzeće koje želi opstati na tom tržištu mora se prilagoditi svim promjenama i pratiti sva događanja. Iako kontroling obuhvaća sve aspekte poslovanja poduzeća, veliki dio kontrolinga predstavljaju planiranje i analiza.

Menadžment bi, uz pomoć kontrolinga, trebao biti informiran o svim događanjima u i oko poduzeća što bi mu trebalo pomoći za donošenje kvalitetnijih poslovnih odluka. Upravo zbog okoline koja je dinamična i neizvjesna, menadžeri nailaze na sve više izazova i rizika. Strateško se planiranje u procesu kontrolinga smatra vrlo važnim za održavanje poduzeća jer se njime poboljšava racionalnost poslovanja, sve aktivnosti poduzeća koje se poduzimaju za ostvarivanje ciljeva te se uspostavlja kontrola koja je neophodna za postizanje strateških ciljeva (Osmanagić Bedenik, Kontroling između profita i održivog razvoj, 2010., str. 7).

2.1. Pojam i karakteristike kontrolinga

Pod pojmom kontrolinga podrazumijeva se funkcija vođenja koja je neophodna za poslovanje svakog suvremenog poduzeća jer služi za rješavanje problema koordinacije i integracije u poduzeću. Kontroling je poslovno područje koje se priznaje u teoriji i u praksi.

Glavna je svrha kontrolinga stručna podrška menadžmentu poduzeća koja se odvija korištenjem raznih tehnika i metoda. Na taj se način poboljšava poslovanje poduzeća i, u konačnici, njegov uspjeh.

Također, kontrolingom se koordinira u ciljevima poduzeća i pomaže osobama koje su odgovorne za odlučivanje da odluče ispravno, a sve to uz pomoć različitih informacija i podataka (Osmanagić Bedenik, Kontroling između profita i održivog razvoj, 2010., str. 7).

Također, za kontroling se može reći da nije samo sredstvo za vođenje poduzeća već i za kontrolu i mogućnost praćenja jesu li se izvršili ciljevi te, ako nisu, utvrđivanje odstupanja. Glavni zadatak kontrolinga u poduzeću očituje se u koordinaciji između procesa planiranja i kontroliranja čime se lakše upravlja poslovnim rezultatom poduzeća.

Navedeno se postiže prikupljanjem potrebnih informacija i podataka, izradu kvalitetnijih izvještaja, brže i bolje kolanje informacija u poduzeću te stvaranje bolje podloge za donošenje odluka.

Iz razloga što uključuje cijeli niz među funkcijskih aktivnosti pri čemu je nužno znanje iz raznih područja, kao što su financije, računovodstvo, organizacija itd., kontroling može, ali i mora, biti proces potpore koji je prvenstveno usmjeren kupcima poduzeća.

Dakle, kao što je već prethodno rečeno, kontroling je stručna pomoć menadžmentu jer pomaže poduzećima u podizanju njihove produktivnosti, efikasnosti i efektivnosti poslovanja, a samim time im i daje sposobnost da se prilagode promjenama koje se događaju izvan, ali i u samom poduzeću.

Fokus je kontrolinga na ulaganja i koristi od tih ulaganja zbog čega mora jasno odrediti koji dijelovi poduzeća zarađuju novac, a koji ga troše bez željenih efekata (Kognosko kontroling, 2021.).

Uloga je kontrolinga u poduzeću povezivanje menadžmenta, organizacije, računovodstva i financija uz pomoć informatičke potpore u zaokruženu cjelinu kako bi se dobila cijela slika poslovanja poduzeća.

Također, uloga je kontrolinga i povezivanje strateškog i operativnog dijela poduzeća te izrada sustava planiranja i izvještavanja s fokusom na budućnost. Kontroling je zapravo skrbnik podataka, čuvar poslovnog rezultata poduzeća te partner menadžmenta (Kognosko kontroling, 2021.).

2.1.1. Kontroling kao filozofija upravljanja na bazi ekonomske logike racionalnosti

Kontroling se razvija na globalnom nivou, iskustva se dijele, a svako poduzeće ili organizacija može crpiti iskušane spoznaje. Evolucija kontrolinga događa se pred ljudskim očima i njegova je modernizacija globalna, a koristi se lokalno.

Kontroling omogućuje kvalitetnije upravljanje budućim događajima te daje odgovore na konkretna pitanja poput:

- kakve su trend vrijednosti i što se može očekivati u budućnosti,

- u koje proizvode ili usluge treba više ulagati, a koje napuštati,
- koje kupce u budućnosti izbjegavati,
- koja tržišta razvijati, a s kojih se povlačiti,
- na koji način se financirati itd. (Kognosko kontroling, 2021.)

U fokusu kontrolinga su efikasnost, produktivnost i profitabilnost čime se u praksi omogućava direktno snižavanje troškova. Osim toga, koristi od uvođenja kontrolinga očituju se u obliku čiste organizacije i modernog računovodstvenog sustava koji osigurava sve potrebne podatke. Poremećaji se detektiraju u najranijim fazama u bilo kojem segmentu poslovanja, osiguravaju se kvalitetnije menadžerske odluke, izgradnja sustava nagrađivanja, efikasno planiranje, brža prilagodba promjenama i znatno veća konkurentnost.

Dakle, kontroling je filozofija upravljanja na bazi ekonomske logike racionalnosti, skup znanja koja su potrebna kako bi se na bazi bezbrojnih podataka iz poduzeća, ali i izvan njega, prikupio optimalan broj informacija koje su menadžerima neophodne za kvalitetno odlučivanje.

U tome je zainteresirani menadžment ključni i najvažniji čimbenik. Ukoliko to menadžment dopusti, kontroling može imati ulogu najboljeg ekonomskog savjetnika koje poduzeće može imati (Kognosko kontroling, 2021.).

2.1.2. Kontroling kao unutarnji glas i zdrav razum ekonomije

Zaokupljenost kontrolinga budućnošću omogućava lakše suočavanje sa stvarnošću kad dođe do odstupanja od zacrtanog. Kontroling istražuje dostižu li se zacrtani ciljevi te propituje razloge koji su doveli do odstupanja i vraća na pravi put. Ukoliko put nije pravi, kontroling potiče na preispitivanje strategije.

Nije dovoljno menadžere jednostavno opskrbiti informacijama već se informacije moraju dobro razumjeti – od kuda dolaze i što govore te kako ih ispravno koristiti. Poduzeće treba razviti kvalitetan odnos prema kontrolingu kao „jedinom izvoru istine” čime se bitno unaprjeđuje cijeli komunikacijski sustav.

Kontroling je odgovoran za kvalitetu informacija, a menadžment za kvalitetu odluka koje su na temelju tih informacija donesene (Kognosko kontroling, 2021.).

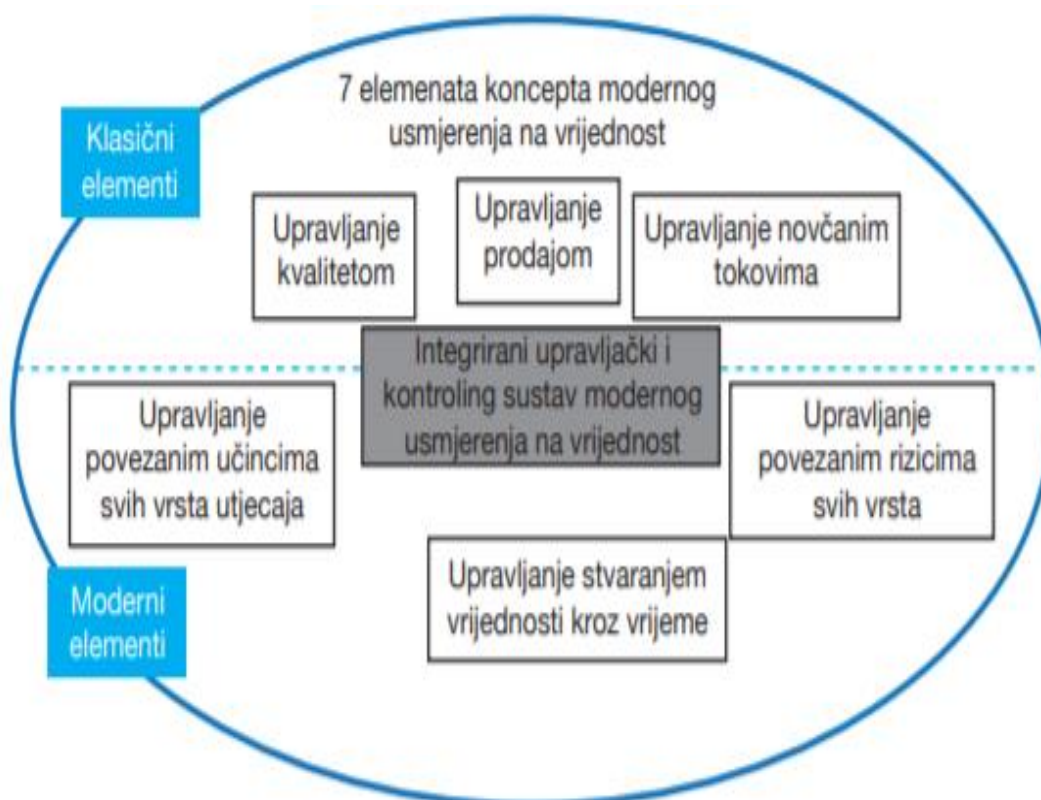
2.2. Instrumenti kontrolinga

Svaka organizacija posluje s određenim ciljevima, a temeljni su ciljevi poslovanja, između ostalih, ostvarenje profitabilnog dugoročno održivog poslovanja.

Rentabilnost, likvidnost i stabilnost / sigurnost često se navode kao elementi „zlatnog trokuta” (Kontroling u praksi instrumenti kontrolinga, 2017., str. 8).

Točnije, poslovanjem organizacije jako je važno stvarati vrijednost uvažavajući i upravljajući svim rizicima, a sve u korist svih uključenih sudionika. Takav se pristup poslovanju dosta podudara s konceptom poslovanja temeljenim na upravljanju vrijednosti (engl. *Value Based Management*) prema kojemu fokus u poslovanju nije na ostvarenju prihoda i profita, nego na strateškom upravljanju čime se u fokus stavlja povećanje vrijednosti poslovanja.

Objedinjavanje klasičnih i modernih ciljeva poslovanja može se prikazati Slikom 1.



Slika 1. Elementi koncepta modernog usmjerenja organizacije, Izvor: Poslovna učinkovitost (2017), Kontroling u praksi – instrumenti kontrolinga, Zagreb, str. 9.

Instrumenti kontrolinga služe ka pomoć poduzeću kako bi moglo planirati i upravljati svojim poslovanjem na što efikasniji način, i to kombiniranjem strateške i operativne razine upravljanja prilikom čega mora koristiti i klasične i moderne elemente u lancu stvaranja vrijednosti svog poslovanja.

Instrumenti kontrolinga mogu se podijeliti na razne načine, ali najčešće se dijele na:

- strateške i
- operativne (Kontroling u praksi instrumenti kontrolinga, 2017., str. 9).

Prema toj se podjeli razlikuje pet strateških i isto toliko operativnih instrumenata kontrolinga koji se primjenjuju u hrvatskim organizacijama, a ti su instrumenti prikazani u Tablici 1.

Tablica 1. *Instrumenti kontrolinga – skraćena verzija*

Operativni instrumenti kontrolinga	Strateški instrumenti kontrolinga
Metode upravljanja troškovima	Uravnotežena karta ciljeva (BSC)
Analiza točke pokrića	SWOT analiza
Analiza kontribucijske marže	PESTLE analiza
Analiza investicijskog proračuna	BCG matrica
Analiza odstupanja	Analiza potencijala

Izvor: Poslovna učinkovitost (2017), Kontroling u praksi – instrumenti kontrolinga, Zagreb, str. 9.

Instrumenti kontrolinga prikazani u Tablici 1. zapravo su skraćena verzija instrumenata, a potpuna klasifikacija svih instrumenata prikazana je u Tablici 2.

Svi su ti instrumenti različiti jer se upotrebljavaju za različite ciljeve, a vrlo je često mogućnost njihove upotrebe vezana uz poznavanje tih instrumenata, ali i uz kulturu poduzeća, ostavke upravljanja poslovanjem te razvijenim poslovnim procesima i sustavima u poduzeću.

Tablica 2. *Instrumenti kontrolinga – potpuna verzija*

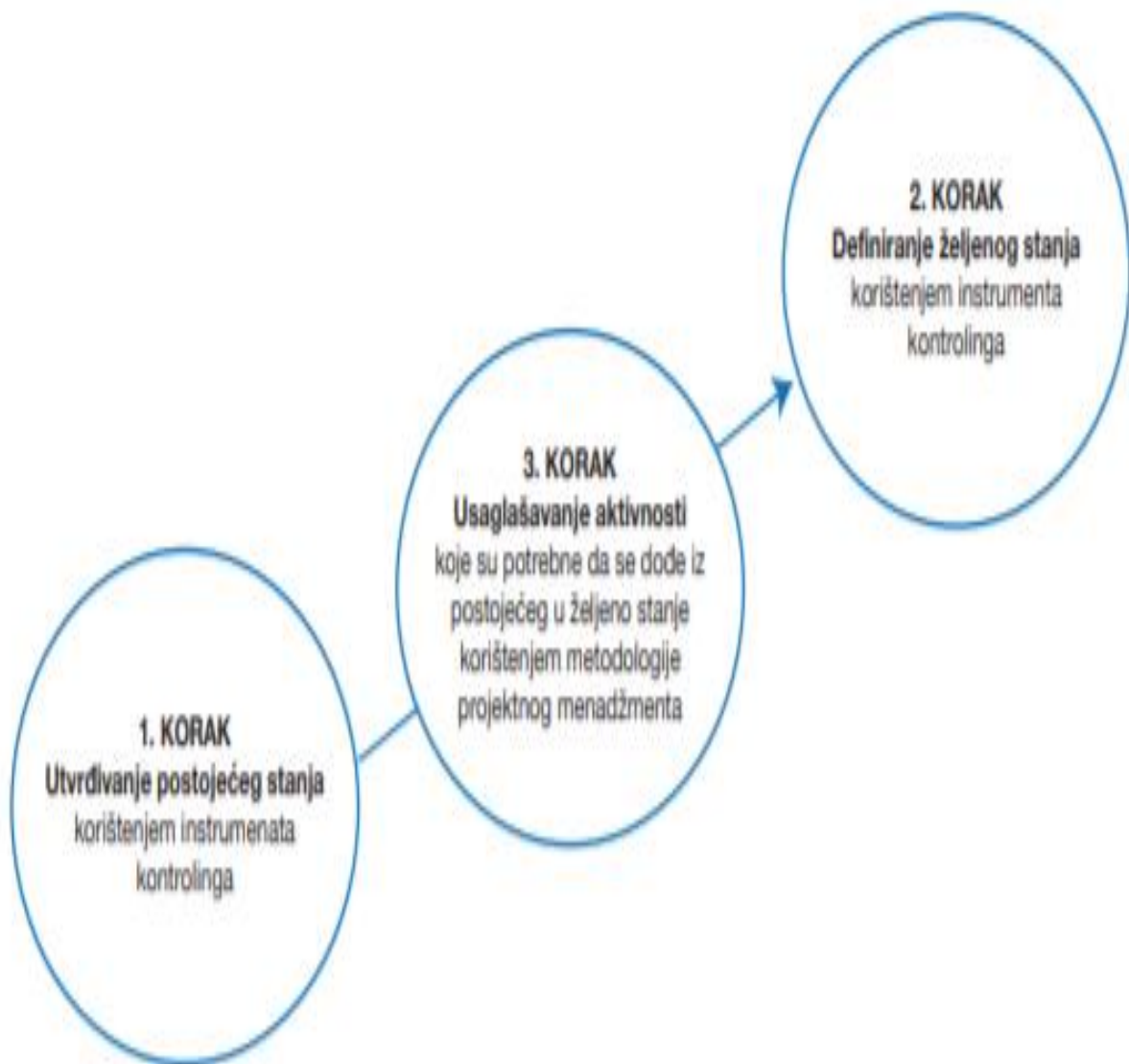
Operativni instrumenti kontrolinga	Strateški instrumenti kontrolinga
Operativno planiranje	Strateško planiranje
Analiza odstupanja	Analiza slabosti i snaga
Analiza doprinosa pokrića	GAP analiza
Analiza pokazatelja (profitabilnost, produktivnost, ekonomičnost, rentabilnost itd.)	Analiza scenarija
Analiza investicijskog proračuna	SWOT analiza
Metode obračuna troškova	PESTLE analiza
Metode vrjednovanja poslovnih partnera	7-K model
Analiza točke pokrića	Kano model
Obračun troškova procesa, kvalitete, okoliša itd.	Porterovih „pet sila“
ABC / Paretova analiza	Analiza konkurencije
XYZ analiza	Analiza potencijala
Scoring modeli	Analiza okruženja
	Analiza životnog vijeka proizvoda
	Portfolio analiza
	BCG matrica
	GE-McKinsey matrica
	BSC / SBSC
	Six Sigma
	Obračun ciljnih troškova
	<i>Benchmarking</i>
	<i>Shaerholder Value Analysis</i>
	EVA (<i>Economic Value Added</i>)
	MVA (<i>Market Value Added</i>)

Izvor: Poslovna učinkovitost (2017), Kontroling u praksi – instrumenti kontrolinga, Zagreb, str. 9.

Organizacije nerijetko kombiniraju više različitih instrumenata kako bi njihov kontroling bio što efikasniji i bolji.

Kako bi se osiguralo kvalitetnije upravljanje organizacijom i odlučivanje, za implementaciju instrumenata kontrolinga zaduženi su menadžer i kontrolor organizacije. Osim što imaju različitu namjenu, pojedini instrumenti kontrolinga koriste i razne dimenzije.

Međutim, svaka organizacija koja želi s nekom svrhom i potpuno koristiti instrumente kontrolinga, mora ih provoditi kroz koncept PAŽ (P – postojeće stanje; A – aktivnosti; Ž – željeno stanje) koji se može vidjeti na Slici 2.



Slika 2. Koncept PAŽ, Izvor: Poslovna učinkovitost (2017), Kontroling u praksi – instrumenti kontrolinga, Zagreb, str. 9.

Iz prethodne se slike može vidjeti kako za efikasno korištenje instrumenata kontrolinga organizacija mora prvo utvrditi postojeće stanje, definirati željeno stanje te, potom, usuglasiti aktivnosti kako bi se došlo iz postojećeg u željeno stanje. Ukoliko se ijedan od koraka preskoči, može nastati tzv. suboptimalna upotreba nekog instrumenta kontrolinga što poduzeće može dovesti do necjelovitih ili, čak, i pogrešnih interpretacija, tj. postupaka (Kontroling u praksi instrumenti kontrolinga, 2017., str. 11).

2.3. Razvoj kontrolinga

Kontroling se počinje razvijati u zapadnoeuropskim zemljama (Njemačka, Francuska, Italija, Švicarska, Austrija) u drugom dijelu 20. stoljeća, i to nakon ulaska američkih poslovnih subjekata na tržišta tih zemalja te otvaranjem njihovih podružnica na tim tržištima (Kognosko kontroling, 2021.).

Iako je kontroling u svojim počecima bio prisutan samo u velikim poslovnim subjektima, sve većom konkurencijom i češćim promjenama na tržištu i srednji i mali subjekti dobili su poticaj za prihvaćanje kontrolinga.

Tako u današnje vrijeme, u pravilu, u većim poduzećima postoji samostalni odjel kontrolinga, a u manjim poduzećima tu funkciju obavlja kontrolor (Osmanagić Bedenik, Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha, 2007., str. 43).

Za razvijanje kontrolinga u poduzećima utjecaj imaju mnogi faktori zbog čega se načini implementacije i prihvaćanja kontrolinga kao filozofije rada razlikuju ovisno o zemljama. Svaka zemlja može skroz slobodno i na način kako ona to želi razviti koncepciju kontrolinga ovisno, između ostalog, i o različitosti u društveno-ekonomskom razvoju te zemlje.

Postankom kontrolinga u današnjem smislu smatra se trenutak industrijalizacije Sjedinjenih Američkih Država u drugoj polovici 19. stoljeća. Budući da je tada u Sjedinjenim Američkim Državama glavni pokretač razvoja industrije bilo razvijanje željezničkog prometa, tada se prvi put u poduzeće uvodi radno mjesto Comptroller`'s Institute of America¹.

¹ "u počecima uobičajena oznaka Comptroller potječe od pogreške prilikom prevođenja s francuskog jezika. Točniji prijevod Controller danas je najčešća oznaka za nositelja zadataka, a područje zadataka zove se Controllership. Iznimku čine javne djelatnosti, u kojima i danas postoji mjesto Comptrollers of the Currency ili

Glavni su zadaci tog radnog mjesta bili financijsko-ekonomske prirode (Osmanagić Bedenik, Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha, 2007., str. 34).

Kontroling u ostalim zemljama zapadne Europe razvijao se kao posljedica razvijanja kontrolinga u Sjedinjenim Američkim Državama.

U gospodarstvu Austrije prevladavaju malena poduzeća koja su ovisna o izvozu te je 1982. godine osnovano udruženje poduzeća za istraživanje na području kontrolinga pod nazivom *Osterreichisches Controller Institut*.

U Francuskoj je 60-tih godina došlo do proširenja kontrolinga te je tada otprilike polovica poduzeća imala odjel za kontroling (Osmanagić Bedenik, Kontroling između profita i održivog razvoj, 2010.).

Razvoj kontrolinga u povijesti odvijao se temeljem sljedećih koncepata:

- računovodstvene (naglašava pripremu računovodstvenih podataka, usmjerava računovodstva na kretanja u budućnosti te kvantitativni aspekt, a sve s ciljem osiguranja likvidnosti i dobiti poduzeća),
- informacijske (cilj je kontrolinga izgradnja vlastitog informacijskog sustava koji je usmjeren ka svim zaposlenicima u poduzeću, i to sve s ciljem lakšeg i pravovremenog donošenja odluka) te
- upravljačke (povezuje sve funkcije u poduzeću kako bi se postiglo što uspješnije poslovanje, tj. kako bi se lakše i bolje ostvarili misija, vizija i ciljevi poduzeća) (Očko & Švigir, 2009., str. 14).

2.4. Zadaci kontrolinga

Uobičajeni zadatci kontrolinga promatraju se s nekoliko motrišta, a jedno od tih motrišta je FEI (*Financial Executive Institut, SAD*) iz 1962. godine (Službena stranica FEI, 2021.).

Comptroller General of the United States.” (prema: Osmanagić Bedenik N. (20017): *Kontroling abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb. Str. 30.)

Također, postoje i brojna istraživanja poslova kontrolora koja se temelje na potražnji za takvim djelatnicima, tj. oglasima o zapošljavanju za određene zadatke.

Zadaci kontrolinga su:

- stručna pomoć u izgradnji i provedbu planiranja, kontrole i informiranja,
- usklađivanje planova i ciljeva s ostvarenim rezultatima,
- poslovno izvještavanje i interpretacija,
- stručna pomoć kod izrade i ostvarenja proračuna,
- stručna pomoć kod operativnog planiranja,
- stručna pomoć kod obračuna troškova i izrade kalkulacija,
- ekonomsko savjetovanje za poduzeće i područja u poduzeću,
- podrška planiranju, kontroli, informiranju i izvještavanju te
- koordinacija projekata poduzeća (Jakelić, 2009., str. 95).

Način oblikovanja zadataka kontrolinga u poduzeću ovisno je o njegovoj veličini, vrsti posla kojim se bavi, problemima u poduzeću te očekivanjima o daljnjem poslovanju.

2.5. Oblici kontrolinga u organizaciji

U organizacijama se kontroling pojavljuje kao linijska ili kao stručna služba.

Kod *kontrolinga kao linijske službe*, postoje dvije varijante u ustrojavanju organizacije. Kod prve se varijante kontroling nalazi na drugoj rukovodećoj razini poduzeća što je posebno karakteristično kod poduzeća srednje veličine. U takvim poduzećima u prednosti je funkcionalno područje u koje spada i financijski menadžment (*treasuring*) koji predstavlja tradicionalno financijsko područje. Nedostatak je ove varijante što previše ističe aspekte područja financija.

Kod druge se varijante kontroling organizacijski nalazi na prvoj rukovodećoj razini poduzeća. Hoće li se u tom slučaju upravljačko računovodstvo i/ili središnja obrada podataka svrstati kontrolingu, mora se odlučiti s obzirom na situaciju.

I ova je varijanta problematična jer kontrolor, zbog svoje odgovornosti prema menadžmentu, mora biti na raspolaganju i drugim osobama. Dakle, kontrolor je, osim obavljanja raznih usluga za menadžment poduzeća, vodeće tijelo nositelja odlučivanja koji snosi odgovornosti za provedbu raznih aktivnosti.

Kontroling u poduzeću može biti i **kao stručna služba**, i to u rangu predsjednika uprave ili glasnogovornika uprave i u tom slučaju kontroling dopušta primjenu koncepta po nazivu modela promotora (promicatelja) (Osmanagić Bedenik, Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha, 2007., str. 34 - 35).

Prema ovom konceptu predsjedatelj kao promicatelj moći je najveći hijerarhijski potencijal u poduzeću jer pokreće promjene, stvara sustave poticaja, inicira projekte, odlučuje o alternativama rješenja, stavlja na raspolaganje potrebne resurse i ima moć sankcioniranja.

Razlikuju se i strateški i operativni kontroling gdje je **strateški kontroling** rezultat analize za koju se može reći da je dubinska i koja ukazuje na važnost pojedinih kupaca odnosno proizvoda. Rezultat analize može značiti da pojedine proizvode i kupce treba razvijati, a pojedine treba i napuštati. Isto tako, analiza se može proširiti i na izbor razvojnih strategija (dograditi, zamijeniti proizvod ili primijeniti neku drugu strategiju) (Osmanagić Bedenik, Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha, 2007., str. 35).

Operativni kontroling nastaje u operativnom okruženju djelovanja kontrolora na razdoblje od 12 do 36 mjeseci. Operativno djelovanje kontrolora odvija se prema realizaciji poslovnog cilja tvrtke, dobiti, njegov zadatak je da prati i uspoređuje planirane i ostvarene veličine detektirajući i analizirajući uzroke odstupanja od planiranog, uz pronalazak mjera za bolja rješenja i rezultate.

2.6. Principi kontrolinga

Svaka promjena poduzeća, a ponajviše njegov rast i razvoj, praćena je podjelom rada i funkcionalnom diferencijacijom koja uzrokuje porast složenosti poduzeća. Svako se područje poduzeća specijalizira te se kao posljedice često javlja neusklađenost između tih područja (odjela). Stoga je jako važno kvalitetno upravljanje u tim situacijama.

Svaki bi kontroling poduzeća trebao djelovati na sljedećim principima:

- koordinaciji te
- integraciji (Draženić & Britvić, 2015., str. 57).

Ukoliko su koordinacija i integracija poduzeća adekvatne i usklađene, poduzeće će biti skladno i učinkovito u ostvarivanju svojih ciljeva. Prvo je važno uskladiti proces stvaranja učinaka poduzeća s njegovim potrebama što se u praksi naziva *harmonizacijom*.

2.6.1. Koordinacija

Koordinacija je osnovni sadržaj svakog poduzeća jer predstavlja usklađivanje povezanih, a opet odvojenih činjenica i procesa u poduzeću. Koordinacija može biti:

- primarna i
- sekundarna (Draženić & Britvić, 2015., str. 57).

Pod *primarnom koordinacijom* podrazumijeva se funkcija koordinacije menadžmenta koja se odnosi na sustav izvođenja, a pod *sekundarnom koordinacijom* smatra se povezivanje i usklađivanje pojedinih podsustava menadžmenta poduzeća.

U kontrolingu se načelno razlikuju dva tipa koordinacije:

- koordinacija koja oblikuje sustav te
- koordinacija koja povezuje sustav (Draženić & Britvić, 2015., str. 57).

Koordinacijom koja oblikuje sustav oblikuju se međusobno usklađeni formalni sustavi i njome se doprinosi se prilagođavanju očekivanih događaja u poduzeću. Kod ovog oblika koordinacije želi se dobiti odgovor na pitanje kako skladno reagirati na nepredviđene situacije.

Ova vrsta koordinacije za svako poduzeće znači sljedeće:

- stvaranje sustava vrednota,
- stvaranje sustava planiranja,
- stvaranje sustava kontrole,
- stvaranje sustava informiranja,

- stvaranje sustava organiziranja,
- stvaranje sustava upravljanja ljudskim potencijalima,
- stvaranje posebnih koordinacijskih organa te
- reguliranje odnosa prema problemima koordinacije koji nastaju u sadašnjem sustavu (Draženović & Britvić, 2015., str. 57).

Koordinacijom koja povezuje sustav uspostavlja se sklad u poduzeću i ona se odnosi na sve aktivnosti usklađivanja koje u zadanoj strukturi služe za rješavanje problema i reakcije na smetnje. Uloga ove vrste koordinacije raste proporcionalno s pojavom smetnji, a sastoji se od očuvanja i prilagođavanja informacijske veze između pojedinih dijelova poduzeća. Ovisno o tome koliki su problemi te kakva je očekivana fleksibilnost, određuje se i vrsta te opseg potrebe sustavno povezujuće koordinacije u poduzeću. Ovaj oblik koordinacije dominira svakidašnjicom kontrolora jer se kontrolor ovdje bavi različitim oblicima komunikacije, ovladavanjem konflikata itd.

Sustavno povezujuća koordinacija ima dva značenja:

- „planirana“ trajna suradnja u sustavu menadžmenta te
- „neplanirane“ aktivnosti u slučaju nepredviđenih smetnji“ (Draženović & Britvić, 2015., str. 58).

2.6.2. Integracija

Budući da se u poduzećima, posebno onim većima, rad i radna mjesta specijaliziraju i diferenciraju jedni od drugih, javlja se potreba za dodatnom integracijom i koordinacijom. Upravo se zbog toga sve veća pozornost u poduzećima pridaje čimbenicima koji integriraju, tj. sjedinjuju. Integracija pruža skladno djelovanje i koordinirani razvoj cijelog poduzeća prema okolini i promjenama koje se odvijaju u okolini. Funkcija integracije poduzeća nastala je kao rezultat „umjetnog“ karaktera poduzeća i proizvoda koje proizvodi te podjele rada i specijalizacije.

Poduzeće se mora stalno prilagođavati promjenama u okolini kako bi moglo udovoljiti njezinim zahtjevima i opstati na tržištu.

Sukladno tome se integracijom stvara cjelina koja ima sljedeće zadatke:

- sagledavanje svakog procesa u poduzeću zasebno te razvijanje cjeline koja usklađuje sve te procese te
- povezivanje procesa s ciljem prepoznavanja ponašanja poduzeća (Draženić & Britvić, 2015., str. 58).

Integrativni proces u poduzeću može se podijeliti na:

- unutarnju i
- vanjsku dimenziju (Draženić & Britvić, 2015., str. 58).

Unutarnja je integracija usklađivanje upravljanja poduzeća koje se javlja kao posljedica nemogućnosti poduzeća da potpuno odredi svoje ponašanje zbog čega se mora uključiti u širi sustav.

Vanjska integracija, zbog iznimno visoke kompleksnosti i dinamike okruženja, predstavlja vrlo kompleksan zadatak kojega čini usmjerenje ponašanja poduzeća sukladno situaciji okoline. Svako poduzeće mora biti integrirano u tri sustava:

- moralni,
- politički i
- gospodarski (Draženić & Britvić, 2015., str. 58).

Također, poduzeće mora doprinositi funkcioniranju svih tih sustava. Što se tiče integracije u *moralni sustav*, poduzeće razvija temeljne vrijednosti i norme koje su obvezne u društvu. Integracija u *politički sustav* podrazumijeva poštivanje političkih i pravnih normi od strane poduzeća, a integracija u *gospodarski sustav* obuhvaća usklađenje poslovanja poduzeća s pravilima koja su primjenjiva za aktivnosti koje su usmjerene ka pribavljanju, podjeli i korištenju drugih materijalnih dobara. Integracija je zapravo povezivanje različitih dijelova u jedinstvenu cjelinu i pomoću nje se rješava konflikt koji postoji između dijelova i cjeline. U slučaju pojačane potrebe za integrativnim i koordinativnim procesima u poduzeću odgovor je samo jedan, a to je kontroling (Draženić & Britvić, 2015., str. 58).

2.7. Kontroling - posao i strast

Polazeći od raznovrsnih funkcija kontrolinga, jasno je da se kontrolor treba truditi da razvija brojne kompetencije usmjerene na što više različitih područja, kako bi svojim znanjem, iskustvom i mudrošću mogao biti od koristi donositeljima odluka.

S druge strane, donositelji odluka trebaju aktivno prihvatiti pomoć iz kontrolinga kao najbolji savjet koji mogu dobiti. Naime, niti jedan odjel ne može dati na jednom mjestu toliko mnogo raznovrsnih informacija kao kontroling, a niti jedan drugi zaposlenik ne može imati tako sveobuhvatnu sliku svih dimenzija poslovanja koliko to može imati dobar kontrolor (Kognosko kontroling, 2021.).

Stoga kontrolor mora konstantno raditi na sebi, biti redoviti polaznik edukacija o kontrolingu, pratiti nove trendove i tehnologiju kako bi, stalno razvijajući sebe, zapravo samo održao korak s vremenom. Pitanje razvoja kvalitetnog kontrolinga u poduzećima jedno je od bitnih pitanja za daljnji razvoj pojedine zemlje. Ukoliko se uzme u obzir da je kontroling idealno mjesto u poduzeću koje može biti rasadnik znanja i pokretač razvoja kompetencija gotovo svih razina menadžmenta, jasno je da se, razvijajući i unapređujući kontroling, direktno utječe na unapređenje poslovanja cijelog poduzeća, pa na kraju i cjelokupnog gospodarstva.

U kontrolingu je najvažnija edukacija koja iz ovog područja traje cijeli život. Kontroling se mijenja velikom brzinom, najvećom mjerom zbog ubrzanog razvoja informatičke tehnologije. Svake godine od kontrolora se očekuje sve više i u današnje vrijeme više nije dovoljno samo da razumije poslovanje, organizaciju, računovodstvo i klasičnu ekonomsku teoriju, već se očekuje da sve više ulazi i u informacijsko-komunikacijske tehnologije (Kognosko kontroling, 2021.).

3. OSOBA KONTROLORA

Kontrolor jest osoba koja je nositelj znanja svojstvenog za struku te je upoznat s potencijalima uspjeha i tzv. uskim grlima poduzeća, podržava ulaganja koja određuju vrijednost, formira i usklađuje procese planiranja i kontroliranja te je savjetnik i partner menadžmentu poduzeća.

Kontrolor je savjetnik u području ekonomije koji pomaže menadžmentu u povećanju uspješnosti poduzeća i to pomoću kontrolorskih tehnika, instrumenata i alata. Kontrolor oblikuje i prati menadžerski proces, i to u pronalasku ciljeva, planiranju i usmjeravanju te na taj način isto nosi određenu razinu odgovornosti za ostvarenje ciljeva poduzeća. Funkcije kontrolora su izvještavanje, savjetovanje te opskrbljivanje menadžmenta vrijednim upravljačkim mehanizmom.

3.1. Zadaci i kompetencije kontrolora

Temeljni zadaci kontrolora su sljedeći:

- priprema informacija za odlučivanje,
- praćenje i kontrolira realizacije tih informacija,
- omogućavanje upravljanja u stvarnom vremenu,
- davanje savjeta ohrabrenja svim sudionicima u poduzeću,
- koordinacija svih upravljačkih aktivnosti,
- unaprjeđivanje informacija u skladu s potrebama organizacije,
- pružanje stalne pomoći putem raznih tehnika i metoda i
- permanentno savjetovanje i motiviranje svih sudionika u poduzeću (Avelini-Holjevac, 1998., str. 5).

Stručne osobine kontrolora podrazumijevaju znanje i iskustvo koji se mogu steći studiranjem, praksom te stjecanjem iskustva u inozemstvu, ali i sudjelovanjem na raznim seminarima osposobljavanja i usavršavanja.

Kompetencije kontrolora su sljedeće:

- kompetencija ophođenja s pogreškama pri nesigurnom djelovanju,
- kompetencija međuljudskih odnosa,
- kompetencija komunikacije te
- kompetencija pojedinačnog učenja (Avelini-Holjevac, 1998., str. 5).

Za sve navedeno kontrolor treba imati usvojena znanja iz područja financija, računovodstva, matematike, statistike, informacijskih tehnologija, klasične ekonomske teorije, organizacije poduzeća, strateškog i operativnog menadžmenta, komunikacije te upravljanja ljudskim resursima. Kontrolor mora biti osoba koja je educirana najviše iz područja računovodstva. Kako bi poduzeće moglo ostvariti svoje ciljeve, i to dobit kao primarni cilj poslovanja, nužno je da primjenjuje kontroling. Pod ciljanom se dobiti smatra povrat koji se dobije od uloženog što se izračunava metodom izračuna dobiti. Tom se metodom kontrolori i menadžment koriste kako do ostvarivanja krajnjeg cilja poduzeća ne bi nastupili neočekivani problemi ili neke situacije i kako bi sve teklo po planu. Kao što kontrolor leta navodi avione da sigurno slete, tako i ekonomski kontrolor osigurava da poduzeće, uz suradnju s menadžmentom, ostvari svoj konačni cilj – dobit. Glavni je zadatak kontrolora da upravi poduzeća konstantno osigurava potrebnim savjetima iz područja računovodstva, a kako bi kontrolor u tome uspio, mora predviđati budućnost poduzeća te iznositi svoje savjete prije nego ga netko to uopće zatraži.

Dakle, pod pojmom kontrolinga podrazumijeva se proces koji nastupa kada menadžeri prihvate i usvoje savjet kontrolora te ga provedu u djelo. Potom menadžeri dobiju neke povratne informacije o tome je li postupak dobar, tj. je li moguće odluke uopće provoditi (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 10 - 11).

Kontrolor nije osoba koja sama direktno provodi neke akcije već savjetuje menadžment o tome što bi se u budućnosti trebalo provesti kako bi se proizvela korist za poduzeće. Iz tog razloga kontrolor koji predloži promjenu koju, potom, prihvaća i provodi menadžment poduzeća, odgovoran je isto koliko i menadžer. Kako bi kontrolor bio siguran da daje savjete menadžmentu na pravilan način, on zapravo mora biti siguran u samoga sebe i aktivnosti koje provodi.

To znači da:

- kontrolor osigurava transparentnost rezultata poslovanja poduzeća, procesa i strategija poduzeća kojima se pridonosi većoj ekonomskoj efikasnosti poduzeća,

- kontrolor koordinira pod-ciljeve i planove te postavlja sustav izvještavanja koji mora biti usmjeren ka budućnosti i pokrivati poduzeće u cijelosti,
- kontrolor moderira i oblikuje kontrolorski proces određivanja ciljeva, planiranja i kontrole na način da oni koji donose odluke imaju mogućnost djelovanja u skladu s dogovorenim ciljevima,
- kontrolor dostavlja menadžerima sve važne kontrolorske podatke te
- kontrolor razvija i održava kontrolorske sustave (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 11).

Ukoliko uspije sačuvati postojeće, ali uz to i dodati nove vrijednosti poduzeću, kontrolor ima veliki doprinos ostvarenju zadanih ciljeva poduzeća. S ciljem vjerodostojnosti savjeta koje kontrolor pruža menadžmentu, kontrolor mora biti dovoljno obrazovan te posjedovati potrebne kompetencije (Poslovna učinkovitost - Kontroler: supermen ili mornar?, 2021.).

Tablica 3. prikazuje kompetencije koje bi trebao imati jedan kontrolor za uspješno obavljanje svoga posla.

Tablica 3. *Kompetencije kontrolora*

KOMPETENCIJE KONTROLORA			
STRUČNE	OSOBNE	SOCIJALNE	KONCEPTUALNO-KOGNITIVNE
FINANCIJSKO RAČUNOVODSTVO	SAMOSVIJEST	EMPATIJA	PLANIRANJE RADNIH ZADATAKA
TROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO	SAMOPOUZDANJE	ASERTIVNOST	PRIORITIZACIJA
MENADŽERSKO RAČUNOVODSTVO	SAMODISCIPLINA	SURADNJA	SAGLEDAVANJE ŠIRE SLIKE
POSLOVANJE/POSLOVNI PROCESI PODUZEĆA	PROAKTIVNOST	UTJECAJNOST	KREATIVNOST
PROJEKTNI MENADŽMENT		KONSTRUKTIVNO RJEŠAVANJE KONFLIKATA	STRUKTURIRANOST U IZLAGANJU
STRATEGIJSKI, OPERATIVNI KONTROLING			FOKUSIRANOST
INVESTICIJE I FINANCIRANJE			RAZUMIJEVANJE PROBLEMA I DONOŠENJE ODLUKA
UPRAVLJANJE RIZICIMA U POSLOVANJU			

Izvor: Poslovna učinkovitost - Kontroler: supermen ili mornar?, dostupno na:

<https://www.poslovnaucinkovitost.eu/kolumne/poslovanje/kontroler-superman-ili-mornar>

(pristup: 15.05.2021.)

Pod kvalitetnim menadžerom smatra se svaka osoba koja, za obavljanje tog posla, ima određene urođene vještine, sposobnosti i kompetencije. Dakle, iako se kroz cijeli život uči, jako je važno da menadžer ima prirodnu nastrojenost da bude vođa.

Što se, pak, tiče, dobrog kontrolora, on, kako bi to postao, mora konstantno raditi na sebi priča je drugačija jer da bi netko postao kvalitetan kontrolor, više od ičega je potreban rad na sebi, svojim sposobnostima, komunikaciji i školovanju. Svakako je pozitivna predispozicija za budućeg kontrolora ukoliko je skloniji vještinama u području matematike te lako nošenje s takvim zadacima. Široko prihvaćeno mišljenje u svijetu jest da osoba mlađe životne dobi nije dobar kontrolor jer ne posjeduje dovoljno iskustva što je zapravo najvažnija stavka za kvalitetnog kontrolora.

Svaki (dobar) kontrolor) mora moći i znati nabavljati informacije koje su korisne za poduzeće, ali ih i tumačiti. Naime, ukoliko ih pravilno tumači, kontrolor osigurava da se stvore planovi o ostvarenju kontrolinga i, bez obzira što kontrolor ne provodi kontroling (s jedne strane), on mora biti u stanju ustanoviti je li se kontroling proveo u poduzeću te, ako se zaista i je proveo, u kojoj mjeri, tj. je li se proveo ispravno ili ne.

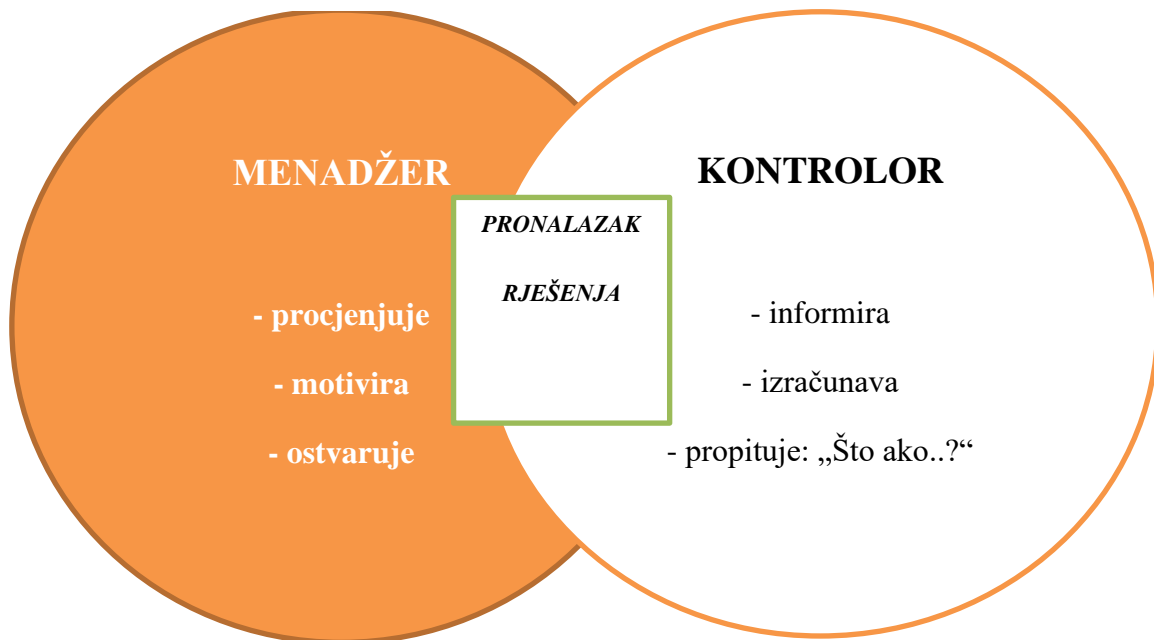
Navedeno znači da je kontrolor osoba koja upravlja procesom kontrolinga, i to na način da postiže da sami menadžeri poduzeća „odrade“ kontroling (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 12).

Kontrolor u poduzeću ima za zadaću osigurati, tj. stvoriti instrumente za kontroling te demonstrirati kako se ti alati trebaju upotrijebljivati. Dakle, kontrolor je dio menadžerskog tima, i to na temelju svojih znanja, vještina te iskustva u području računovodstva i planiranja, ali i na temelju svojeg iskustva rada u timu. Timski je rad neophodan za svako poduzeće, a nemoguće ga je kvalitetno provoditi ako zaposlenicima u timu manjka znanja i vještina te iskustva.

3.2. Uloga kontrolora

Kontroling je jedna od najznačajnijih funkcija podrške menadžmentu prilikom procesa upravljanja. Pod odgovornosti kontrolora spada transparentnost informacija i savjeta koje pruža menadžeru, a odgovornost menadžera je provedba kontrolinga. Budući da je razina podrške kontrolora ka menadžmentu velika, kaže se da je kontroling interakcija menadžera i kontrolora koji svojom suradnjom i zajedničkim djelovanjem uspijevaju provesti kontroling.

Slika 3. prikazuje model sjecišta menadžera i kontrolora koji zapravo pokazuje gdje završava posao kontrolora i počinje posao menadžera i obrnuto (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 33).



Slika 3. Model sjecišta menadžera i kontrolora, Izvor: vlastita izrada autorice (prema: Blazek, A., Deyhle, A., Eiselmayer, K. (2014.) Kontroling i kontroler, Kontroling Kognosko d.o.o., Zagreb, str. 33.)

Zadaća je svakoga kontrolora stvaranje instrumenata te pokazivanje kako se koriste ti instrumenti. Kontrolor je dio tima menadžera čime doprinosi svojim stečenim znanjem, kompetencijama, vještinama te iskustvom (*know-how*) u područjima računovodstva i planiranja.

Konačnu odluku u organizaciji donosi menadžer, ali ne može bez svog navigatora, tj. kontrolora koji ga zapravo izvještava o situaciji čime pomaže menadžeru da donese odluku. Zapravo, informacije kontrolora služe kao polazište u donošenju odluka menadžer.

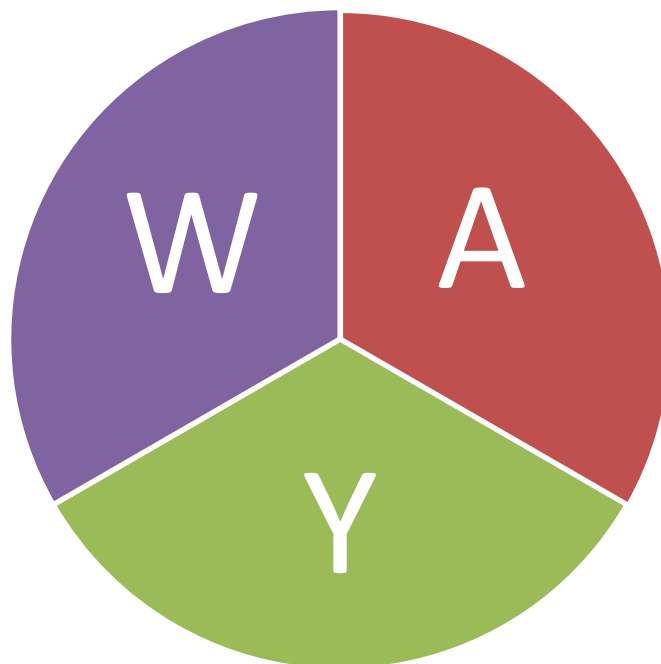
Menadžer mora donijeti odluku, izboriti se za svoje, uvjeriti svoje zaposlenike, motivirati ih i procijeniti može li zaista ostvariti ono što je zacrtao. Kontrolor pomaže menadžeru na način da mu pruža informacije koje su relevantne za donošenje odluka.

Međutim, kontrolor ne može znati koje su informacije relevantne zbog čega postoji timski rad između menadžera i kontrolora, ali i svih ostalih članova tima jer nitko ne može samostalno sve otkriti i doći do kvalitetne i ispravne odluke (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 33 - 34).

Prilikom donošenja odluka kontrolor koristi tzv. *Drittblick*, tj. treći pogled koji zapravo predstavlja postavljanje pitanja kontrolora ka menadžeru.

3.2.1. Grafički opis radnog mjesta kontrolora

Simbol upravljača WEG (WAY) predstavlja ilustraciju funkcije upravljanja i vodi poduzeće, diviziju, podružnicu ili proizvodno postrojenje u budućnost. Moguće je analizirati prošlost, ali donošenjem odluka upravlja se budućnošću, tj. simbol WAY gleda prema naprijed. Slika 4. prikazuje WAY ilustraciju.



Slika 4. WAY ilustracija, Izvor: vlastita izrada autorice (prema: Blazek, A., Deyhle, A., Eiselmayer, K. (2014.) Kontroling i kontroler, Kontroling Kognosko d.o.o., Zagreb, str. 35.)

WAY, tj. na njemačkom jeziku WEG (**W** = *Wachstum*, **E** = *Entwicklung*, **G** = *Gewinn*) predstavlja put kojim poduzeće ide. **W** (*Wachstum*) označava tržišni rast, **E** (*Entwicklung*) označava istraživanje i razvoj te **G** (*Gewinn*) označava dobit.

3.2.2. Izvješće kontrolora u obliku dijagrama

Kontroling predstavlja usporedbu rezultata s planovima, tj. budžetom, a ključni je element svakog izvještaja odstupanje. Dakle, prisutne su razlike između stvarnih rezultata i budžeta te se mora izvještavati svako odstupanje koje je samo dio poruke kontrolora. Također se postavlja pitanje zašto je došlo do takvih odstupanja te što učiniti kako u budućnosti ne bi došlo do odstupanja. Dijagram zapravo prikazuje vjerojatnost podbačaja što se nerijetko naziva i zadnjom procjenom, tj. predviđanjem do kraja godine. Točnije, ono što se želi postići do kraja određenog planskog razdoblja. Ovaj dijagram ne pokazuje odstupanja u troškovima koji ne smiju biti oskudni jer tako može doći do dodatnih troškova koji nastaju kada su kapaciteti neiskorišteni (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 37 - 38).

Kontroling je zapravo ekonomski zdrav razum jer je svaka osoba svoj kontrolor u svakodnevnom životu i taj razum mora znati i moći primijeniti na poslovni svijet. Menadžer je osoba koja je odgovorna za kontrolora, ali kontrolor je taj koji je „navigacija menadžera“.

Kontrolor mora osposobiti menadžera da razmišlja o troškovima i financijskim ograničenjima jer na taj način menadžer obavlja vlastiti kontroling. Kontrolor mora ekonomski savjetovati menadžera i sugerirati razmatranja iz financijskog aspekta (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 40).

Kontrolor je „šaptač menadžeru“ jer mu šapuće o iznosima doprinosa pokriću i u tom su izračunu sljedeće vrste troškova:

- fiksni,
- varijabilni,
- granični,
- troškovi proizvodnje,
- troškovi razdoblja,
- direktni,

- indirektni te
- opći troškovi (troškovi poslovanja) (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 43).

Pod *varijabilnim, graničnim ili direktnim troškovima* misli se na ono koliko košta da se proizvede neki proizvod. Varijabilni su troškovi uključeni u stvaranje proizvoda, što predstavlja trošak materijala i utrošeno vrijeme (sati rada). *Fiksni troškovi* podrazumijevaju održavanje organizacije, tj. stalne troškove za poslovanje organizacije.

Međutim, iako se zovu fiksni, to ne znači da se ovi troškovi ne mogu promijeniti. Razdvajanjem fiksnih od varijabilnih troškova ne odgovara se na pitanje može li se upravljati određenim troškom jer je potrebno dodatno promišljati.

3.2.3. Kocka troškova kontrolora

Prema prethodnoj podjeli troškova, kontrolor primjenjuje kocku troškova koja je zapravo mreža međuodnosa troškova organizacije (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 45) i prikazana je na Slici 35



Slika 5. Kocka troškova kontrolora, Izvor: vlastita izrada autorice (prema: Blazek, A., Deyhle, A., Eiselmayer, K. (2014.) Kontroling i kontroler, Kontroling Kognosko d.o.o., Zagreb, str. 45.)

Kocka troškova predstavlja model za objašnjenje troškova koji se veoma dobro pokazao u praksi. Ona prikazuje troškove u tri dimenzije kao i tri alata koje kontrolor ima u svojoj torbi sa alatima:

- ponašanje troškova,
- kontrolabilnost troškova te
- alokacija troškova (LinkedIn, 2021.).

U prvoj dimenziji *ponašanja troškova* se, za potrebe računovodstva, mora odrediti razlika između troškova koji nastaju kao rezultat strukture proizvoda i onih koji nastaju kao rezultat organizacije. Varijabilni su troškovi neophodni na početku za nastanak proizvoda (ili usluge), a fiksni troškovi definiraju kapacitet organizacije i njenu strukturu. Točnije, fiksni troškovi ne ovise direktno o *outputima* već o odlukama koje su vezane za sposobnost organizacije da proizvede neki proizvod (ili usluge).

Druga dimenzija kocke je *kontrolabilnost troškova* prema kojoj se troškovi mogu kontrolirati na kratak ili dugi rok jer se neki troškovi mogu mijenjati u jako kratkom, dok se drugi mogu mijenjati u dugom vremenskom roku.

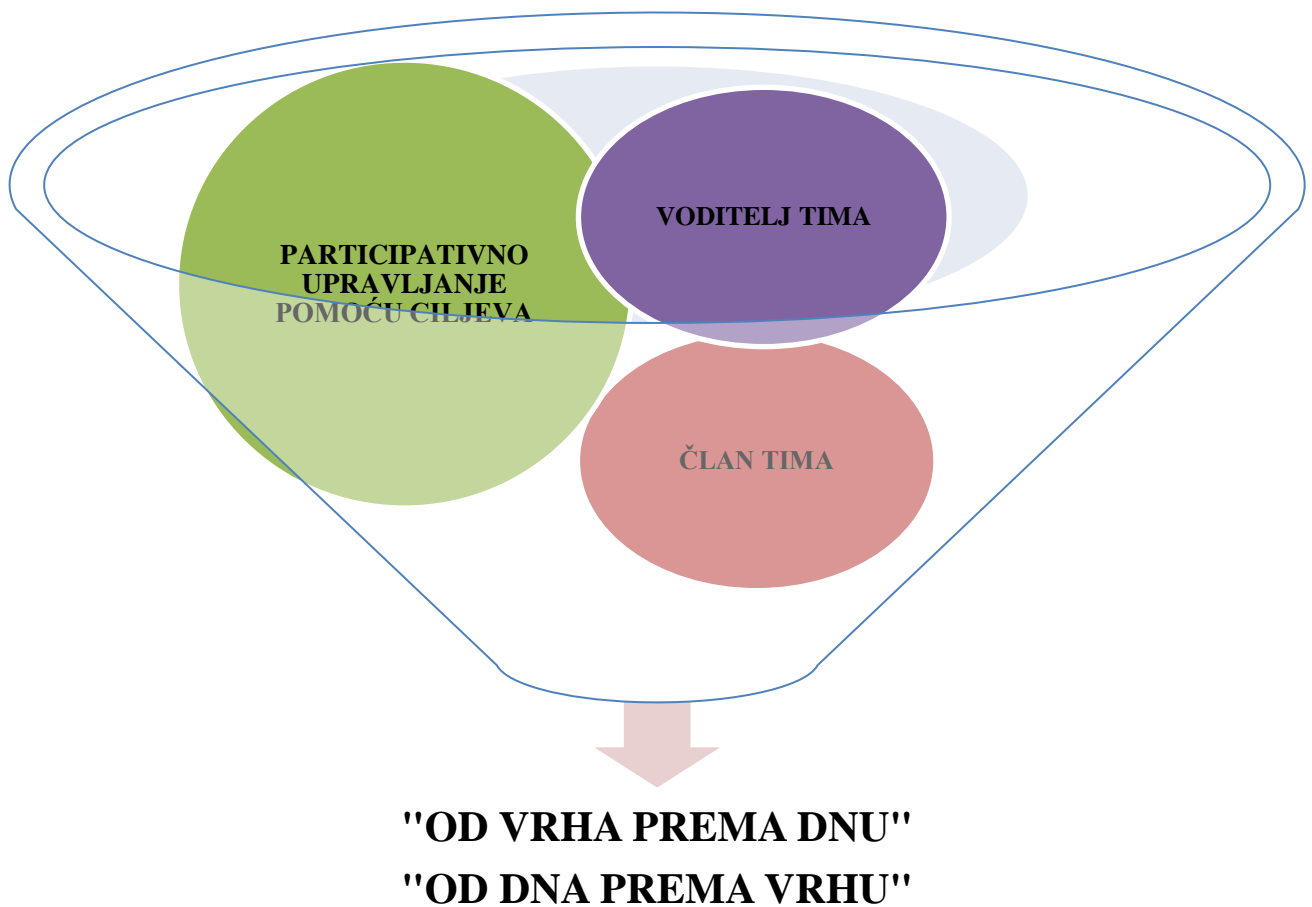
Treću dimenziju kocke predstavlja *alokacija troškova* na direktne i indirektne. Direktni se troškovi mogu dodijeliti nositelju troška koji može biti neki proizvod, kupac, aktivnost, projekt itd. Indirektni se troškovi direktno alociraju na jednog nositelja troška te indirektno na nekog drugog nositelja troška (LinkedIn, 2021.).

Posao svakoga kontrolora je voditi računa o velikoj složenosti kontrole svih troškova organizacije, i to u tri dimenzije prikazane na Slici 3. Također, kontrolor mora biti u stanju sam vladati sa sve tri dimenzije (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 45).

3.2.4. Uloga kontrolora u upravljanju pomoću ciljeva

Ciljevi organizacije moraju se detaljno raščlaniti na sve odjele organizacije i svi ciljevi pojedinačnog odjela moraju biti sukladni općim ciljevima organizacije. Utvrđivanje ciljeva predstavlja dvosmjernan proces, tj. proces „od vrha prema dnu“ i „od dna prema vrhu“ (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 49).

Ono čime svaki kontrolor pridonosi organizacije jesu informacije, a može biti i posrednik koji mora ohrabrivati svoje kolege da sudjeluju u ciljevima organizacije. Tijekom utvrđivanja ciljeva trebalo bi naći „zlatnu sredinu“ kako bi svatko bio zadovoljan i kako bi se ciljevi mogli uopće ostvariti. Slika 6. prikazuje shemu kontrolora u procesu utvrđivanja ciljeva.



Slika 6. Shema kontrolora u procesu utvrđivanja ciljeva, Izvor: vlastita izrada autorice (prema: Blazek, A., Deyhle, A., Eiselmayer, K. (2014.) Kontroling i kontroler, Kontroling Kognosko d.o.o., Zagreb, str. 50.)

Kontrolor mora voditi računa o tome da se obrasci popunjavaju informacijama koje su potrebne za mjerenje poslovnih rezultata kao i o dnevniku planiranja, tj. planiranim rokovima. Kontrolor ne smije zaboraviti rokove u kojima se svaki cilj mora ispuniti, a ukoliko dođe do odstupanja, o svima njima mora porazgovarati s ostalim zaposlenicima kojih se tiču ta odstupanja. Također, kontrolor mora usporediti sva ta izvješća te ih svesti na konačnu procjenu za cijelu organizaciju (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 50 - 51).

3.2.5. Alati kontrolora i njihova upotreba

Područje djelovanja kontrolora mora se jasno kategorizirati jer se ono ne može opisati povezanim nizom određenih tema već matricom što ponekad nije jednostavno. Tablica 4. prikazuje mrežu kontrolora, tj. njegove alate i njihovu upotrebu.

Tablica 4. Mreža kontrolora

PRIMJENE/ALATI	SUSTAV IZRAČUNA	SUSTAV PLANIRANJA	SUSTAV UPRAVLJANJA POMOĆU CILJEVA
Ključno pitanje:	Koji pokazatelj	...je relevantan za koju vrstu odluka	...te tko je odgovoran za provođenje tih odluka?
Prodaja	izračun razina doprinosa pokriću	odluke o cijenama/količinama	odgovornost profitnog centra
Proizvodnja	fleksibilni budžeti	odluke: kupiti ili proizvesti	odgovornost troškovnog centra
Istraživanje i razvoj	izračun troškova projekta	potrebe do završetka	ciljevi voditelja projekta

Izvor: vlastita izrada autorice (prema: Blazek, A., Deyhle, A., Eiselmayer, K. (2014.) Kontroling i kontroler, Kontroling Kognosko d.o.o., Zagreb, str. 51.)

U prvom sustavu izračuna postavlja se pitanje kako su račun dobiti i gubitka, izračuni cijene koštanja proizvoda te izvješća troškovnih centara međusobno povezani i kako u tome mogu pomoći računala. Također, važno je pratiti i smjernice određene za ostvarivanje ciljeva organizacije te tko je odgovoran za koji proces. Iako su ova tri sustava prikazana odvojeno, oni se u praksi moraju kombinirati. Upravo zbog toga kontrolor mora biti svestran i mora pružiti cjelokupnu uslugu menadžmentu. To, pak, znači da sve računovodstvene aplikacije, planiranje rada i upravljanje uz pomoć ciljeva moraju biti povezane i združene (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 52).

Kontrolor ne može raditi bez računala koji mu zapravo služi kao „pratnja na sastancima“. Budući da je računalo dio opreme kontrolora, svaki kontrolor mora imati znanja i vještina u korištenju računala. Također, kontrolor se mora dobro pripremiti prije samog sastanka i mora biti upoznat s dnevnim redom sastanka kako bi bio u stanju odrediti programe i podatke koji su potrebni, i to na vrijeme, tj. prije samog sastanka (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 54 - 55).

Konfiguracija softvera i hardvera mora biti u skladu s ciljanom upotrebom računala jer utječe na izvedbu. Računalo bi trebalo biti snažno i imati veliki zaslon, a kontrolor može koristiti i prijenosno računalo u slučaju „kućnih“ posjeta. Računalo je jako važno kod kontrolora jer je ono zapravo „dokaz“ kako se kontrolor vješto služi informacijama koje, potom, i pokazuje na računalu.

Također, osoba koja se služi računalom mora znati da izračune ne radi za sebe već da je zapravo podrška. Kontrolor mora sjediti uzdignuta lica kako bi ga svi vidjeli i razumjeli. Glavna je prednost računala mogućnost nošenja s pitanjem poput: „Što će se dogoditi ako to učinimo?“.

Računalo može skratiti vrijeme trajanja sastanka jer:

- manjom odgodom troši se manje vremena na sastanke i pripremu tih sastanaka,
- procjene se mogu zamijeniti izračunom na licu mjesta čime se stvara temelj za raspravu te je
- manje konverzija iz jednog medija u drugi jer se svi važni podaci mogu izravno i odmah unijeti u zapisnik (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 57).

Korištenje računala utječe i na međuljudske odnose na način da poboljšava suradnju između sudionika sastanka. Koristeći računalo, sudionici sastanka usklađuju svoja stajališta te se na kraju nalazi nekakvo rješenje, tj. dogovor.

3.3. Slučaj odstupanja

Kao što je već prethodno rečeno, kontrolor mora biti svestran i često se kaže da je pravi kontrolor liječnik opće prakse i psiholog (Blazek, Deyhle, & Eismayer, 2014., str. 191.)

Naime, prezentacija kontrolora (kao liječnika opće prakse) sadrži tri faze:

1. faza postavljanja anamneze,
2. faza postavljanja dijagnoze te
3. faza definiranja terapije (Blazek, Deyhle, & Eismayer, 2014., str. 191 - 193).

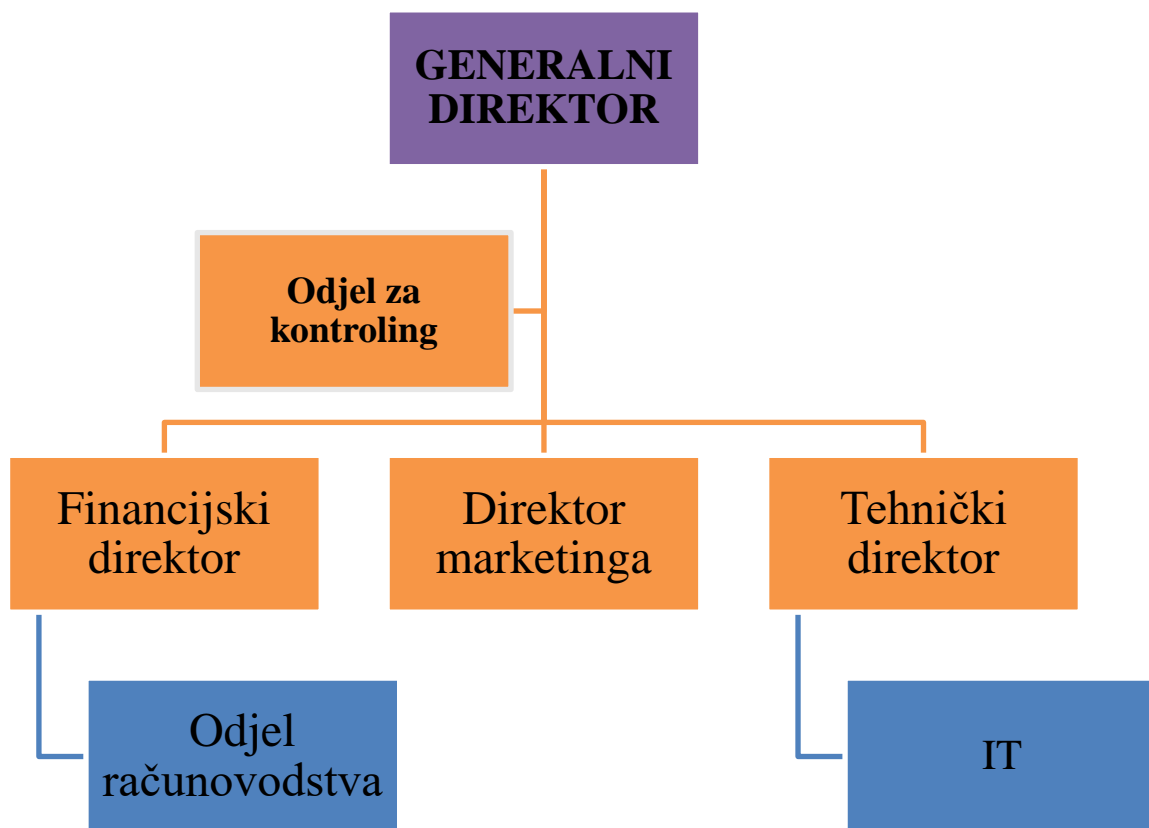
U *prvoj fazi* kontrolor utvrđuje postoje li neka odstupanja, a u *drugoju fazi* postavlja dijagnozu, tj. pitanje zašto se dogodilo odstupanje. Ukoliko se druga faza ne odvije pravilno, neće se moći odviti ni *treća faza*, tj. neće se moći precizno definirati terapija.

Osim kao liječnik opće prakse, kontrolor je poznat i kao psiholog jer mora imati sposobnost uvjeravanja ljudi. Dakle, informacije koje kontrolor pruža moraju se pretvoriti u aktivnosti, ali prvo zaposlenici moraju prihvatiti te informacije. Kada odstupanja nisu povoljna, iznimno je teško uvjeriti i pridobiti ljude da prihvate trenutno stanje. Za nastanak odstupanja najčešće se krivi vrijeme, a menadžeri nerijetko smatraju kako nisu točni svi izračuni. Tada menadžeri osporavaju fiksne i varijabilne troškove čime se kontrolor „tjera u kut“, tj. zauzima obrambeni stav što ga potom sprječava da postavlja daljnja „nezgodna“ pitanja. Menadžeri znaju često tvrditi i da su im izračuni nametnuti od strane kontrolora ili top menadžera. Na kraju mogu uvesti čak i reviziju budžeta čime će se poništiti sva odstupanja, ali i sama svrha kontrolinga.

Kontrolori se često dijele na one „oštre“ i one „dobre“. Dok „oštar“ kontrolor voli priznati svoje pogreške i želi istjerati istinu na vidjelo, on je zapravo vrlo često slab i nemoćan. Za razliku od „oštrog“, „dobar“ je kontrolor usmjeren ka budućnosti te se uvijek preispituje što se može učiniti sada kako bi bilo bolje kasnije. Kakav god bio, svaki kontrolor mora biti „stalno na nogama“, tj. u pokretu jer svoju ulogu neće uspješno obaviti ako sjedi za svojim uredskim stolom (Blazek, Deyhle, & Eismayer, 2014., str. 204 - 206.).

3.4. Organiziranje funkcije kontrolora

Vrlo je važno znati organizirati funkciju kontrolora u organizaciji zbog čega se postavlja pitanje kako to izvesti, tj. „gdje ga smjestiti u organizaciji“. Kontrolor mora biti u uskoj vezi s menadžerom, ali i s voditeljem odjela informacijskih tehnologija (IT-a). Stoga se organizacije često odlučuju za formiranje odjela kontrolinga čiji je voditelj jedan kontrolor. Međutim, iako bi vodio taj odjel, kontrolor bi bio ovisan o odjelu računovodstva i odjelu IT-a. Slika 7. prikazuje shemu funkcije kontrolora u organizaciju.

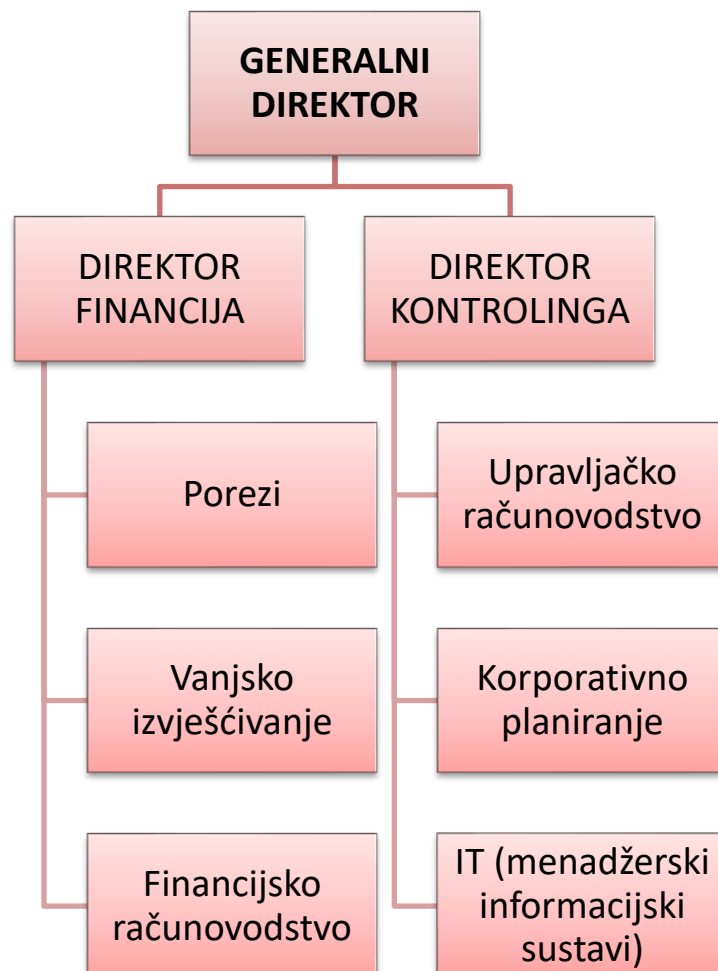


Slika 7. Shema funkcije kontrolora u organizaciji I, Izvor: vlastita izrada autorice (prema: Blazek, A., Deyhle, A., Eiselmayer, K. (2014.) Kontroling i kontroler, Kontroling Kognosko d.o.o., Zagreb, str. 208.)

Prethodna slika prikazuje jedan (čest) primjer uvođenja funkcije kontrolinga u organizaciju. Iz navedene se slike može vidjeti kako bi odjela kontrolinga trebao biti povezan s ostalim odjelima, posebice s odjelom IT-a i odjelom računovodstva te, prvenstveno, menadžerom.

Kontrolor se nerijetko naziva i „računovođom menadžmenta“ jer kontrolira ono što menadžer želi te ga usmjerava u tome, tj. financijski ga savjetuje i nadzire. Menadžeri često konzultiraju kontrolora kao računovodstvenog stručnjaka o aspektima računovodstva o kojima oni samo ne znaju mnogo. Menadžeri svoj posao često mogu završiti samo uz pomoć kontrolora (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 208 - 210).

Međutim, u praksi organizacija čest je slučaj da se zapošljavaju kontrolori koji su direktno odgovorni generalnom direktoru pri čemu imaju veću ulogu stručnjaka za strateško planiranje nego kontrolora. Generalni direktor je stava kako bi on sam trebao obavljati taj svoj posao, ali nema dovoljno vremena ili nije dovoljno smiren za planiranje zbog čega zapošljava osobu s kojom će usko surađivati. U ovakvim organizacijama shema izgleda kako je prikazano na Slici 8.



Slika 8. Shema funkcije kontrolora u organizaciji II, Izvor: vlastita izrada autorice (prema: Blazek, A., Deyhle, A., Eiselmayer, K. (2014.) Kontroling i kontroler, Kontroling Kognosko d.o.o., Zagreb, str. 211.)

Prema većini organizacija, Slika 8. prikazuje pravo mjesto kontrolora u organizacijskoj strukturi.

Prema tome je kontrolor odgovoran za:

- odjel za planiranje,
- upravljačko računovodstvo,
- menadžerski informacijski sustav i skladišta podataka te
- koordinaciju izvještavanja podružnica diljem svijeta (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 213).

Obveza svakog kontrolora je služenje menadžeru kao ekonomski navigator i dovesti organizaciju na pravi put. Također, kontrolor bi trebao naučiti menadžera da on sam nauči primjenjivati kontroling u svojem djelovanju.

Točnije, svaki bi kontrolor trebao činiti sljedeće:

- konstantno pomagati u određivanju ciljeva organizacije te skretati pozornost na njen identitet i strategije,
- organizirati aktivnosti koje se odnose na planiranje „od vrha prema dnu“ i od „dna prema vrhu“ kako bi se ciljevi organizacije uspjeli ostvariti,
- izraditi završnu fazu budžeta, tj. „oblikovati ga“,
- voditi računa o „pohranjivanju ideja“ koje trenutno nije moguće iskoristiti, a kasnije će biti jako važne,
- organizirati sastanke,
- organizirati proces planiranja,
- osigurati da svaki zaposlenik dobije povratnu informaciju o svojim postignutim rezultatima s ciljem usporedbe s rezultatima koji su se očekivali,
- dogovoriti „kućne posjete“ s menadžerima na kojima će se definirati korektivne mjere koje će se provoditi ukoliko nastupe odstupanja,
- napraviti sustav izvještavanja za budućnost poduzeća,
- voditi dnevnik planiranja i stalno se na njega referirati,
- napraviti rječnik poduzeća i pobrinuti se da je razumljiv i korišten od strane svih zaposlenika,

- odrediti i primjenjivati pravila kontrolinga, objasniti ih drugima i pridržavati ih se te
- snositi odgovornost svim ostalim kontrolorima (u ostalim odjelima poduzeća) (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2014., str. 215 - 216).

Sve su ovo tipične dužnosti jednog kontrolora, ali je ipak njegova glavna funkcija predaja računovodstvenih informacija menadžeru organizacije.

3.5. Statistički podaci o kontrolorima u Republici Hrvatskoj

2013. godine provedeno je istraživanje u najvećim hrvatskim poduzećima koja kotiraju na Zagrebačkoj burzi (Osmanagić Bedenik, Komparativna analiza kontrolera u poduzećima koja kotiraju na zagrebačkoj i frankfurtskoj burzi, 2021.).

Istraživanjem se je željelo upoznati razine uvođenja kontrolinga u hrvatskim poduzećima te otkriti koji su učinci djelovanja kvalitetnog kontrolinga u poduzeću.

Također, cilj je istraživanja bilo otkrivanje karakteristika kontrolora u hrvatskim poduzećima prema raspoloživim podacima.

Vezano za spol kontrolora, u poduzećima u Republici Hrvatskoj ima podjednako kontrolora ženskog i muškog spola što je zapravo vrlo pohvalno budući da je u mnogim zemljama jako malo kontrolora ženskoga spola.

Vezano za dob kontrolora, najstariji kontrolor u istraživanim poduzećima pripada u dobnu skupinu od 50-54 godine starosti, a kontrolora koji su mlađi od 35 godina ima 14%. Najveći broj kontrolora (njih 63%) dobne je starosti od 35 do 39 godina. Navedeni podaci pokazuju da je u Republici Hrvatskoj puno više kontrolora mlađe životne dobi nego što je to slučaj u ostalim zemljama svijeta (Osmanagić Bedenik, Komparativna analiza kontrolera u poduzećima koja kotiraju na zagrebačkoj i frankfurtskoj burzi, 2021.).

Ovaj je podatak logičan iz razloga što u Republici Hrvatskoj kontroling nije „stara“ djelatnost, tj. uveden je u poduzeća kasnije nego što je to slučaj u ostalim zemljama svijeta.

Što se tiče samog obrazovanja, ispitani kontrolori osobe su koje su završile visoki stupanj obrazovanja i njih 21% završilo je specijalizaciju te se nastavilo obrazovati na magistarskom i specijalističkom sveučilišnom studiju.

Međutim, u poduzećima u Republici Hrvatskoj i dalje nema kontrolora koji su doktorirali što svakako nije isključena mogućnost u budućnosti upravo zbog mlađih kontrolora koji još uvijek mogu ostvariti i tu opciju.

Ukoliko se promotri sektor u kojemu su se kontrolori obrazovali, može se zaključiti kako su svi oni završili svoje obrazovanje u sektoru ekonomije, što zapravo i je logično (Osmanagić Bedenik, Komparativna analiza kontrolera u poduzećima koja kotiraju na zagrebačkoj i frankfurtskoj burzi, 2021.). Što se tiče mjesta u kojemu su se obrazovali, 79% ispitanih hrvatskih kontrolora to je odradilo u Republici Hrvatskoj, a ostali, njih 21%, odlučilo se za obrazovanje u inozemstvu što je povezano s aktualnim trendom školovanja u inozemstvu. Vezano za kolegije koje su odslušali tijekom svog studija, čak 79% ispitanih kontrolora nije imalo mogućnost odslušati kolegij koje je u vezi kontrolingom. Navedena se informacija može povezati s činjenicom kako je kontroling u Republici Hrvatskoj vrlo „mlad“, tj. još nije postojao kolegij kontrolinga u vrijeme studiranja današnjih kontrolora. Međutim, svi su ovi kontrolori povezali neke kolegije koje su odslušali s kontrolingom, tj. doveli ih u barem nekakvu vezu s kontrolingom (Osmanagić Bedenik, Komparativna analiza kontrolera u poduzećima koja kotiraju na zagrebačkoj i frankfurtskoj burzi, 2021.). U istraživanju se željelo saznati i mišljenje kontrolora o važnosti znanja teorije iz područja kontrolinga na što je njih 14% odgovorilo da je ta teorija manje važna, njih 64% smatra da je važna te njih 21% da je iznimno važna. Nitko od ispitanih kontrolora nije odgovorio kako teorija iz područja kontrolinga nije nimalo važna (Osmanagić Bedenik, Komparativna analiza kontrolera u poduzećima koja kotiraju na zagrebačkoj i frankfurtskoj burzi, 2021.).

U današnje je vrijeme kontrolor osoba koja mora biti spremna za suočavanje s mnoštvom problema koji nastupaju prilikom poslovanja poduzeća, a to ne može ukoliko ne posjeduje određene sposobnosti.

Ispitani kontrolori morali su poredati prema rangu važnosti sposobnosti za koje su smatrali da su najvažnije za svakoga kontrolora. Pri tom rangiranju 1 predstavlja sposobnost koja je najviše važna, a 8 sposobnost koja je najmanje važna što prikazuje tablica 5.

Tablica 5. Važnosti sposobnosti kontrolora

SPOSOBNOST	RANG
SPOSOBNOST KRITIČNOG PROPITIVANJA	1
POZNAVANJE FINANCIJSKOG RAČUNOVODSTVA	2
MENADŽERSKE SPOSOBNOSTI	3
KOMUNIKACIJSKE SPOSOBNOSTI	4
POZNAVANJE RAČUNOVODSTVA	5
NEOVISNOST	6
POZNAVANJE INVESTICIJSKE ANALIZE	7
POSTOJANOST	8

Izvor: Osmanagić Bedenik N., Komparativna analiza kontrolera u poduzećima koja kotiraju na zagrebačkoj i frankfurtskoj burzi, dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/147954> (pristup: 06.12.2020.)

Prema ovim rezultatima, kontrolori hrvatskih poduzeća smatraju da je za njihov posao najvažnija sposobnost kritičnog propitivanja, a najmanje važna sposobnost postojanosti. Kontrolori cijene i menadžerske i stručne sposobnosti, ali i financijsko računovodstvo te sposobnosti u komuniciranju. Budući da se tijekom karijere kontrolora mijenja sam njegov profil, kontrolori koji su ispitani došli su do sljedećih zaključaka:

- 100% njih se slaže s činjenicom kako je kritičko ispitivanje i mogućnost otkrivanja nedostatak i slabosti jako važno za kontrolore, što će biti važno i u budućnosti,
- 85.7% njih se slaže s činjenicom da se posao koji rade mora razumjeti, a ne ga radi samo kako bi se odradio,
- važno je da svaki kontrolor na ispravan način koristi instrumente i alate kontrolinga,
- svaki kontrolor mora poznavati informacijske tehnologije,
- svaki kontrolor mora biti sposoban raditi u timu i timskom okruženju,
- svaki kontrolor mora imati razvijene sposobnosti u komunikaciji,
- svaki kontrolor mora imati, ali i znati koristiti svoja znanja,

- svaki kontrolor mora biti odlučan, ustrajan i neutralan,
- svaki kontrolor mora biti visoko obrazovan te biti sposoban da uvjeri druge ljude u svoja mišljenja i stavove i
- svaki kontrolor mora biti spreman na suradnju s drugim ljudima u poduzeću (Osmanagić Bedenik, Komparativna analiza kontrolera u poduzećima koja kotiraju na zagrebačkoj i frankfurtskoj burzi, 2021.).

Tablica 6. prikazuje najznačajnija obilježja hrvatskih kontrolora.

Tablica 6. *Obilježja hrvatskih kontrolora*

OBILJEŽJE	HRVATSKI KONTROLOR
SPOL	MUŠKI (50%)
DOB	35 – 39 GODINA
RAZINA OBRAZOVANJA	VS I MAGISTERIJ ZNANOSTI
PODRUČJE OBRAZOVANJA	EKONOMIJA
MJESTO ŠKOLOVANJA	DOMAĆE I INOZEMNO SVEUČILIŠTE
POHAĐANJE KOLEGIJA KONTROLING	DA (21%)
VAŽNOST TEORIJE KONTROLINGA	VAŽNO (100%)
TUMAČENJE KONTROLINGA	OSIGURANJE RACIONALNOSTI (54%)
POŽELJNE SPOSOBNOSTI KONTROLORA	SPOSOBNOST KRITIČKOG PREISPITIVANJA
BUDUĆI PREDUVJETI KONTROLORA	OTKRIVANJE SLABIH TOČAKA
STUPNJEVI SLOBODE U OBLIKOVANJU ZADATAKA	KORPORATIVNA KULTURA ODREĐUJE ZADATKE
SADAŠNJI KORISNICI USLUGE KONTROLINGA	UPRAVA I SREDNJI MENADŽMENT (100%)

Izvor: Osmanagić Bedenik N., Komparativna analiza kontrolera u poduzećima koja kotiraju na zagrebačkoj i frankfurtskoj burzi, dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/147954> (pristup: 06.12.2020.)

Kontrolor je vrlo važna osoba u svakom poduzeću, ali je još važnije da konstantno komunicira i surađuje s menadžmentom tog poduzeća. Naime, ukoliko menadžer i kontrolor surađuju dobro i kvalitetno, to će se pozitivno odraziti na poslovanje poduzeća. Kako bi se to postiglo, i kontrolor i menadžer moraju biti svjesni koliko je važna ta suradnja.

4. POVEZANOST MENADŽERA I KONTROLORA U PODUZEĆU

Razina i kvaliteta funkcioniranja kontrolinga, počevši od samog osnivanja preko organizacije i sve do stvarnog funkcioniranja kontrolinga u poduzeću, ovisne su o shvaćanju značaja kontrolinga od strane menadžmenta. Ukoliko to menadžment dopusti, kontroling može imati ulogu njegove „desne ruke“. Tada kontroling ima štabnu funkciju neposredno uz najviše organe odlučivanja u poduzeću, a to je vrhovni menadžment ili izvršni direktor poduzeća (Očko & Švigir, 2009., str. 25).

Odnos kontrolinga i menadžmenta može se definirati na sljedeći način: „menadžment je odgovoran za ostvarivanje uspješnog poslovanja, a kontroling je zadužen za osiguravanje načina kako to postići te za nadzor tog procesa“ (Očko & Švigir, 2009., str. 25).

Kontroling koordinira sve menadžerske funkcije u svim poslovnim odjelima. Međutim, konačnu odluku uvijek donosi menadžer, a kontrolor je može pripremati, usklađivati pojedine aktivnosti te, prema potrebi, nadgledati njihovu realizaciju. Na taj način kontroling može osigurati povećanje efikasnosti i efektivnosti rada menadžmenta (Rupčić, & Datković, 2013., str. 44).

Odnos kontrolinga i menadžmenta vidljiv je iz potrebe menadžmenta za informacijama koje će mu pomoći u efikasnijem upravljanju poslovanjem. Ta potreba daje zadatak kontrolingu da osigura informacije koje će na vrijeme upozoriti menadžera na odstupanja od planiranog, kako bi menadžeri pravovremeno reagirali na određenu promjenu te na taj način postigli planirane ciljeve. Kontroling je dio podsustava menadžmenta, čiji je zadatak podrška menadžmenta prilikom definiranja ciljeva, planiranja, kontrole, informiranja, organizacije i upravljanja ljudskim potencijalima (Bolfek, 2010., str. 95).

Kontroling kao funkcija u sklopu menadžmenta pridonosi povećanju efikasnosti i efektivnosti rada menadžmenta poduzeća. Sukladno tome, kontroling povećava sposobnost menadžmenta u prilagodbi poduzeća promjenjivoj okolini. Da bi doprinos kontrolinga u suradnji s menadžmentom bio kvalitetan, pomaže sama prihvaćenost kontrolora u poduzeću, ali i njegova stručnost te proaktivnost u poznavanju poslovnih procesa i njihove povezanosti.

Takvim pozicioniranjem kontrolora može doći do generiranja novih ideja koje mogu biti visokovrijedne za poslovanje poduzeća. Kontroling pridonosi tome da se poduzeće što bolje i što brže prilagodi stalnim promjenama u okruženju i u samom poduzeću, tj. kontroling povećava vitalnost poduzeća. Naime, kontrolor je osoba koja doprinosi identificiranju propusta na osnovu kojih će se poduzeti sve preventivne mjere za budući period, a sve s ciljem da se iste pogreške ili propusti ne ponavljaju (Isaković, 2015., str. 65).

Sukladno navedenom, doprinos se očituje kroz strategijsko i operativno planiranje, u definiranju ciljeva, misije i vizije poduzeća, u prikupljanju i vrednovanju informacija, pomoći menadžmentu u odlučivanju kroz prikupljanje i vrednovanje informacije te pomoći u cjelokupnom procesu analize poslovanja poduzeća. Također, doprinos kontrolinga ogleda se u povećavanju transparentnosti sadašnje i buduće situacije i tako pruža menadžmentu stručnu potporu u procesu racionalnog odlučivanja i upravljanja. Najveći doprinos kontrolinga sustavu menadžmenta vidi se u razdobljima nepovoljnog poslovanja poduzeća. Tada kontroling pomaže menadžmentu u fokusiranju na ono što je važno, pomaže pri izboru različitih mogućnosti te u sagledavanju posljedica pojedinih odluka. Poduzeća koja žele ostvariti poslovni uspjeh i biti konkurentna u gospodarskim granama u kojima posluju, nameće se potreba jačanja vlastite pozicije na tržištu, a to iziskuje uvođenje novih načina, znanja, tehnologija, instrumenata i najšire, novih funkcija u svoje poslovanje, što je u stvari funkcija kontrolinga kao jedne relativno nove grane poslovne ekonomije. Po svemu sudeći, s vremenom se suradnja menadžera i kontrolora sve više povećava, kao i važnost te suradnje. Međutim, njihova bi suradnja svakako trebala biti veća jer je najvažnija bolja interna komunikacija između njih. Također, kontrolor se mora više uključivati u procese odlučivanja, menadžer mora biti više svjestan kolika je važnost kontrolinga u poduzeću te mora više vjerovati svom kontroloru, a što je najvažnije, poduzeće mora više ulagati u obrazovanje svojeg menadžera i kontrolora (Poslovna učinkovitost, 2021.).

Kvalitetna suradnja kontrolinga i menadžmenta može za posljedicu imati razne pozitivne ishode za poduzeće, ali samo ako su svi sudionici poduzeća svjesni važnosti te suradnje. Pokazalo se u praksi da je kontroling srednje razvijen te da bi, s ciljem bolje podrške menadžmentu, morao osigurati razvoj kontrolinga. Naime, ukoliko poduzeću manjka kvaliteta pojedinih elemenata partnerstva između menadžmenta i kontrolinga, neće se ostvariti niti kvalitetna suradnja. Stoga je iznimno važna edukacija menadžmenta i kontrolinga kao i njihova osviještenost o važnosti njihove suradnje (Poslovna učinkovitost, 2021.).

5. ZAKLJUČAK

Menadžment i kontroling dvije su međusobno povezane funkcije unutar poduzeća koja pomažu poduzeću u uspješnom poslovanju. Menadžment je specifična potreba svake institucije, upravo je menadžment poduzeća onaj koji drži sve na okupu. Teorija i praksa kontrolinga u posljednjih nekoliko godina razvija se dramatičnom brzinom. Evolucija kontrolinga postaje globalna, a kontrolor postaje ekonomski savjetnik menadžerima. Upravo je kontroling stručna podrška menadžmentu, onaj koji pomaže menadžmentu pri što boljem ispunjavanju svakodnevnih zadataka. Poduzeća da bi bila što uspješnija u gospodarskim granama u kojima se nadmeću te da bi ostvarila što bolji veći poslovni uspjeh uvode nove načine, nova znanja, instrumente i nove funkcije u svoje poslovanje, što je u stvari funkcija kontrolinga kao relativno nove grane poslovne ekonomije. Kako bi se uspješno proveo proces samog kontrolinga, potrebna je osoba koja dobro poznaje potencijale uspjeha, podržava ulaganja koja generiraju vrijednost, oblikuje i usklađuje procese planiranja i kontrole te je, isto tako, i savjetnik cijelom menadžmentu poduzeća.

Kontrolor predstavlja nositelja znanja svojstvenog za struku i on bi trebao poznavati potencijale uspjeha i uska grla poduzeća, podržavati ulaganja koja generiraju vrijednost, oblikovati i usklađivati procese planiranja i kontrole te biti savjetnik i informativni partner cijelom menadžmentu. Kontrolor bi trebao pomagati menadžmentu u poboljšanju uspješnosti te oblikovati i pratiti menadžment u poduzeću. Funkcije kontrolora su izvještavanje, savjetovanje te opskrbljivanje menadžmenta vrijednim upravljačkim mehanizmom. Dakle, bez kvalitetnog kontrolora i kontrolinga, poduzeće ne može uspješno poslovati.

LITERATURA

- Avelini-Holjevac, I. (1998.). *Kontroling – upravljanje poslovnim rezultatom*. Opatija: Hotelijerski fakultet Opatija.
- Blazek, A., Deyhle, A., & Eiselmayer, K. (2014.). *Kontroling i kontroler*. Zagreb: Kontroling Kognosko d.o.o.
- Bolfek, B. (2010.). Model kontrolinga kao podrška menadžmentu pri donošenju odluka. *Ekonomski vjesnik, XXIII(1)*.
- Draženović, T., & Britvić, J. (2015.). *Implementacija sustava financijskog upravljanja i kontrola u jedinicama lokalne uprave i samouprave - stručni rad*. Dohvaćeno iz <https://hrcak.srce.hr/file/217627>
- Isaković, S. (2015.). *Kontroling i kontrola u funkciji upravljanja utroška rada u građevinskim poduzećima. Naučno – stručni skup s međunarodnim učešćem*. Neum.
- Jakelić, D. (2009.). Međuovisnost funkcija planiranja i kontrolinga i njihova primjena u Hrvatskoj narodnoj banci. *Ekonomski preglednik, 60,1-2*.
- Kognosko kontroling*. (2021.). Dohvaćeno iz <https://kognosko.hr/sto-je-kontroling/>
- Kontroling u praksi instrumenti kontrolinga*. (2017.). Zagreb: Poslovna učinkovitost d.o.o. za poslovno savjetovanje.
- LinkedIn*. (2021.). Dohvaćeno iz https://www.linkedin.com/pulse/kocka-tro%C5%A1kova-kao-alat-menad%C5%BEera-za-pra%C4%87enje-bojan-%C5%A1%C4%87epanovi%C4%87?trk=read_related_article-card_title
- Očko, J., & Švigir, A. (2009.). *Kontroling–upravljanje iz backstagea*. Zagreb: Knjiga print d.o.o.
- Osmanagić Bedenik, N. (2007.). *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb : Školska knjiga.
- Osmanagić Bedenik, N. (2010.). *Kontroling između profita i održivog razvoj*. Zagreb: MEP d.o.o.

Osmanagić Bedenik, N. (2021.). *Komparativna analiza kontrolera u poduzećima koja kotiraju na zagrebačkoj i frankfurtskoj burzi*. Dohvaćeno iz <https://hrcak.srce.hr/147954>

Poslovna učinkovitost - Kontroler: supermen ili mornar? (2021.). Dohvaćeno iz <https://www.poslovnaucinkovitost.eu/kolumne/poslovanje/kontroler-superman-ili-mornar>

Poslovna učinkovitost. (2021.). Dohvaćeno iz <https://www.poslovnaucinkovitost.eu/novosti-aktualne/poslovanje/istrazivanje-suradnja-menadzmenta-i-kontrolinga-u-hrvatskim-poduzecima1>

Rupčić, N., & Datković, A. (2013.). *Kontroling – pretpostavka djelotvornog rada menadžmenta*. Zagreb: Praktični menadžment.

Službena stranica FEI. (2021.). Dohvaćeno iz <https://www.financialexecutives.org/>

POPIS SLIKA

<i>Slika 1. Elementi koncepta modernog usmjerenja organizacije.....</i>	<i>6</i>
<i>Slika 2. Koncept PAŽ.....</i>	<i>9</i>
<i>Slika 3. Model sjecišta menadžera i kontrolora.....</i>	<i>22</i>
<i>Slika 4. WAY ilustracija, Izvor: vlastita izrada autorice.....</i>	<i>23</i>
<i>Slika 5. Kocka troškova kontrolora.....</i>	<i>25</i>
<i>Slika 6. Shema kontrolora u procesu utvrđivanja ciljeva.....</i>	<i>27</i>
<i>Slika 7. Shema funkcije kontrolora u organizaciji I.....</i>	<i>31</i>
<i>Slika 8. Shema funkcije kontrolora u organizaciji II.....</i>	<i>32</i>

POPIS TABLICA

<i>Tablica 1. Instrumenti kontrolinga – skraćena verzija.....</i>	<i>7</i>
<i>Tablica 2. Instrumenti kontrolinga – potpuna verzija.....</i>	<i>8</i>
<i>Tablica 3. Kompetencije kontrolora.....</i>	<i>20</i>
<i>Tablica 4. Mreža kontrolora.....</i>	<i>28</i>
<i>Tablica 5. Važnosti sposobnosti kontrolora.....</i>	<i>36</i>
<i>Tablica 6. Obilježja hrvatskih kontrolora.....</i>	<i>37</i>