

# Sustav unutarnjih kontrola kao podrška upravljanja i nadzora nad trgovačkim društvima

---

**Batarelo, Iva**

**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:143:676432>

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

*Download date / Datum preuzimanja:* **2025-02-07**

*Repository / Repozitorij:*

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



**VELEUČILIŠTE U ŠIBENIKU**  
**ODJEL MENADŽMENT**  
**SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ**  
**MENADŽMENT**

**Iva Batarelo**

**SUSTAV UNUTARNJIH KONTROLA KAO PODRŠKA**  
**UPRAVLJANJA I NADZORA NAD TRGOVAČKIM**  
**DRUŠTVIMA**

**Završni rad**

**Šibenik, 2021.**

**VELEUČILIŠTE U ŠIBENIKU**  
**ODJEL MENADŽMENT**  
**SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ**  
**MENADŽMENT**

**SUSTAV UNUTARNJIH KONTROLA KAO PODRŠKA**  
**UPRAVLJANJA I NADZORA NAD TRGOVAČKIM**  
**DRUŠTVIMA**

**Završni rad**

**Kolegij:** Kontroling

**Mentorica:** Anita Grubišić, mag. oec., v. pred.

**Studentica:** Iva Batarelo

**Broj indeksa:** 1219047658

**Šibenik, kolovoz 2021.**

# SADRŽAJ

1. UVOD .....	1
2. TRGOVAČKO DRUŠTVO .....	2
2.1. Pojam i vrste trgovačkih društava .....	2
2.1.1. Ortaštvo .....	3
2.1.2. Javno trgovačko društvo .....	4
2.1.3. Komanditno društvo .....	5
2.1.4. Dioničko društvo .....	6
2.1.5. Društvo s ograničenom odgovornošću .....	6
2.1.7. Tajno društvo .....	7
2.1.8. Društvo za uzajamno osiguranje .....	7
2.1.9. Zadruga i zadružni savez .....	8
2.1.10. Udruga .....	8
2.1.11. Preddruštvo društva pravnih osoba .....	8
2.2. Organizacija trgovačkog društva .....	9
3. SUSTAV UNUTARNJIH KONTROLA .....	12
3.1. Kontrolno okruženje .....	12
3.1.1. Etičke vrijednosti i kompetencije zaposlenika .....	12
3.1.2. Način i stil upravljanja .....	14
3.1.3. Planski pristup poslovanju .....	15
3.1.4. Strateško planiranje .....	16
3.1.5. Uređena organizacijska struktura .....	18
3.2. Upravljanje rizicima .....	19
3.3. Kontrolne aktivnosti .....	20
3.4. Informacije i komunikacija .....	22
3.5. Praćenje i procjena .....	25

3.5.1. Stalno praćenje.....	25
3.5.2. Samoprocjena.....	25
3.5.3. Aktivnosti unutarnje revizije.....	26
4. SUSTAV UNUTARNJIH KONTROLA KAO PODRŠKA UPRAVLJANJA I NADZORA NAD TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA .....	28
4.1. Strateški i godišnji planovi .....	28
4.2. Upravljanje rizicima .....	31
4.3. Upravljanje ljudskim potencijalima.....	32
4.4. Računovodstvo i izvještavanje .....	35
4.5. Unutarnja i vanjska komunikacija .....	37
4.6. Upravljanje kvalitetom .....	38
4.7. Sustav unutarnjih kontrola na primjeru društva Adidas Croatia d.o.o. ....	40
5. ZAKLJUČAK .....	43
LITERATURA.....	44
POPIS SLIKA .....	46

Veleučilište u Šibeniku  
Odjel Menadžmenta  
Specijalistički diplomski stručni studij Menadžment

Završni rad

**SUSTAV UNUTARNJIH KONTROLA KAO PODRŠKA UPRAVLJANJA I  
NADZORA NAD TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA**

IVA BATARELO

Lučane 33a, 21230 Sinj, ivabatarelo3@gmail.com

Sažetak

Trgovačko društvo nastaje na temelju pravnoga posla kako bi se postigao zajednički cilj svih osoba koje su ga osnovale. Svako trgovačko društvo ima za cilj ostvarenje određene dobiti, tj. profita, a kako bi u tome uspjele neophodno je da provodi sustav unutarnjih kontrola. Taj sustav predstavlja podršku upravljanja i nadzora nad poslovanjem društva, a u okviru tog sustava razlikuju se strateški i godišnji planovi, upravljanje rizicima, upravljanje ljudskim potencijalima, računovodstvo i izvještavanje te unutarnja i vanjska komunikacija. Svako trgovačko društvo koje želi uspjeti mora svakodnevno provoditi sustav unutarnjih kontrola.

U ovome je radu prikazan primjer hrvatskog trgovačkog društva Adidas Croatia d.o.o. koje provodi sustav unutarnjih kontrola na svakodnevnoj razini čime se širi na nova tržišta, povećava broj svojih kupaca te, samim time, povećava svoj profit. Upravo je ovo društvo idealan primjer društva koje ima kvalitetan sustav unutarnjih kontrola.

(43 stranice / 12 slika / 22 literaturna navoda / jezik izvornika: hrvatski)

Rad je pohranjen u: Knjižnici Veleučilišta u Šibeniku

Ključne riječi: *trgovačko društvo, sustav unutarnjih kontrola, Adidas Croatia d.o.o., profit*

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

### **SUSTAV UNUTARNJIH KONTROLA KAO PODRŠKA UPRAVLJANJA I NADZORA NAD TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA**

IVA BATARELO

Lučane 331, 21230 Sinj, ivabatarelo3@gmail.com

#### Abstract

A society is created on the basis of a legal business in order to achieve a common goal of all persons established. Every company wants to make a certain profit, ie the profit, which should be successful, needs to be implemented in the system of internal controls. This system supports the management and supervision of the company's operations, and within it there are strategic and annual plans, risk management, human resource management, accounting and reporting within and external communications. Every company that wants to succeed must implement a system of internal controls on a daily basis.

This paper is an example of the Croatian company Adidas Croatia d.o.o., which daily implements a system of internal controls, expanding into new markets, increasing the number of its bathrooms, a time that increases its profits. It is this company that is the ideal example of a company that has a quality system within control.

(43 pages / 12 figures / 22 references / original in Croatian language)

Paper deposited in: Library of Polytechnic in Šibenik

Keywords: *society, system of internal controls, Adidas Croatia d.o.o., profit*

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

Paper accepted:

## 1. UVOD

Trgovačko je društvo zajednica osoba koja je nastala na temelju pravnoga posla kako bi se postigao zajednički cilj svih tih osoba. Pod trgovačkim se društvom podrazumijeva svako društvo koje ima za cilj poslovanje zbog ostvarivanja dobiti, tj. profita. Trgovačkih društava ima raznih, ali se u Republici Hrvatskoj razlikuju: ortaštvo, javno trgovačko društvo, komanditno društvo, dioničko društvo, društvo s ograničenom odgovornošću, gospodarsko interesno udruženje, tajno društvo, društvo za uzajamno osiguranje, zadruga, zadružni savez, udruga te predruštvo društva pravnih osoba. Svako od ovih društva ima svoje karakteristike u svoju važnost. Kako bi trgovačko društvo opstalo u svom poslu, važno je da se njime dobro upravlja što podrazumijeva sve vrijednosti i načela koje su u vezi s poslovanjem. Važno je provoditi i sustav unutarnjih kontrola jer trgovačkom društvu služi kao podrška upravljanja i nadzora nad njima i njihovim poslovanjem. U okviru tog sustava razlikuju se strateški i godišnji planovi, upravljanje rizicima, upravljanje ljudskim potencijalima, računovodstvo i izvještavanje te unutarnja i vanjska komunikacija. Sve su to značajni aspekti za uspjeh jednog trgovačkog društva. Svrha i cilj ovoga rada je opisati pojam i vrste trgovačkih društva u Republici Hrvatskoj te načine njihova organiziranja.

Osim uvoda i zaključka, ovaj se završni rad sastoji od još tri poglavlja. U poglavlju nakon uvoda opisuje se sustav unutarnjih kontrola (općenito) sa svim svojim značajkama. Četvrto poglavlje prikazuje sustav unutarnjih kontrola kao podrška upravljanju i nadzora nad trgovačkim društvima s primjerom na društvu Adidas Croatia d.o.o. Nakon toga slijed zaključak autorice te popis korištene literature i popis slika.



## 2. TRGOVAČKO DRUŠTVO

Trgovačko je društvo vrlo značajno društvo u gospodarstvu svake zemlje zbog čega je jako važno provoditi svakodnevni nadzor i kontrolu njegova poslovanja.

### 2.1. Pojam i vrste trgovačkih društava

Trgovačko je društvo zajednica osoba koja je nastala na temelju pravnoga posla kako bi se postigao zajednički cilj svih tih osoba (Hrvatska enciklopedija - trgovačko društvo, 2021.).

Pod trgovačkim se društvom podrazumijeva svako društvo koje ima za cilj poslovanje zbog ostvarivanja dobiti, tj. profita.

Općenito se u trgovačka društva ubrajaju:

- javno trgovačko društvo,
- komanditno društvo,
- dioničko društvo,
- društvo s ograničenom odgovornošću te
- gospodarsko interesno udruženje (Hrvatska enciklopedija - trgovačko društvo, 2021.).

Važno je razlikovati društvo od udruženja jer udruženja nisu pravne već imovinske zajednice te se u njih ubrajaju:

- zaklade,
- fundacije te
- investicijski fondovi (Hrvatska enciklopedija - trgovačko društvo, 2021.).

Obilježje udruženja jest da je imovina povjerena nekom drugom kako bi se koristio njome, ali se ne udružuju osobe. Ne radi se o trgovačkom društvu ni u slučajevima kada na temelju udruživanja dolazi do osnivanja osobe javnog prava, a ni onda kada se privatnopravna zajednica temelji na nekoj drugoj osnovi koja nije pravni posao.

Kod trgovačkih društava ugovorne strane nemaju obveze činiti nešto na način da zadovolje svoje različite interese već zajedničke interese s drugim članovima društva. Specifičnost ugovora trgovačkih društava očituje se u tome što, u slučajevima, kada se mora izmijeniti, nije potreban pristanak svih ostalih članova društva već odluka koja je donesena većinom glasova članova (ali propisana zakonom). Zadatak svakog člana trgovačkog društva je da svojim postupcima doprinosi ostvarivanju zajedničkog cilja društva, ali taj doprinos ne mora biti isti kod svih članova svojom veličinom. Ukoliko se društvo osniva kako bi se postigao cilj samo jednog člana, a ne svih, tada se ne radi o trgovačkom društvu. Zajednički cilj društva mora biti dozvoljen, tj. utemeljen na zakonskim propisima, Ustavu te moralu društva (Hrvatska enciklopedija - trgovačko društvo, 2021.).

U Republici Hrvatskoj se razlikuju sljedeća trgovačka društva:

- ortaštvo,
- javno trgovačko društvo,
- komanditno društvo,
- dioničko društvo,
- društvo s ograničenom odgovornošću,
- gospodarsko interesno udruženje,
- tajno društvo,
- društvo za uzajamno osiguranje,
- zadruha,
- zadružni savez,
- udruha te
- preddruštvo društva pravnih osoba (HRVATSKA OBRTNIČKA KOMORA, 2021.).

### 2.1.1. Ortaštvo

Ortaštvo predstavlja pravnu zajednicu dviju ili više osoba koje se udružuju kako bi uložili svoj rad i/ili imovinu zbog postizanja zajedničkoga cilja. Član ovoga društva naziva se ortak i on može biti bilo koja fizička ili pravna osoba, a društvo se osniva na temelju ugovora (HRVATSKA ENCIKLOPEDIJA - ortaštvo, 2021.).

Zajednički cilj članova ortaštva može biti svaki cilj koji nije zakonom nedopustiv, a koji je moguće ostvariti. zabranjen i koji je ostvariv. Zajednički cilj i obveza da se ostvari doprinos njegovu ostvarenju čine ortaštvo drugačijim od dvostranoobvezujućih ugovora. Naime, kod ortaštva nije riječ o međusobnoj izmjeni činidbi ugovornih strana već o ispunjenju činidbi zajedničkog cilja svih članova. Članstvo u ortaštvu ostvaruje se na temelju sklopljenog ugovora o ortaštvu, a završava kada se udjeli prenesu na neku drugu osobu, kada se ortak isključi ili, pak, u slučaju smrti (kod fizičke osobe), tj. prestanka djelovanja pravne osobe.

Svaki ortak ima sljedeća upravljačka prava:

- vođenje poslova ortaštva,
- odlučivanje,
- pravo na obaviještenost te
- pravo na podizanje članske tužbe (HRVATSKA ENCIKLOPEDIJA - ortaštvo, 2021.).

Imovinska prava ortaka su sljedeća:

- pravo na udio u dobiti ortaštva,
- pravo na otpremninu zbog isključenja iz ortaštva te
- pravo na udio u ostatku zajedničke imovine (nakon prestanka ortaštva) (HRVATSKA ENCIKLOPEDIJA - ortaštvo, 2021.).

Svaki ortak ima obveze da doprinosi ostvarenju zajedničkog cilja društva, bude odan i odnosi se s poštovanjem prema ostalim ortacima.

### 2.1.2. Javno trgovačko društvo

Javno trgovačko društvo (j.t.d.) podrazumijeva svako trgovačko društvo koje čini dvije ili više osoba s ciljem trajnog obavljanja djelatnosti pod zajedničkom tvrtkom. Svaki član društva odgovara neograničeno i solidarno cijelom svojom imovinom te ne može, bez suglasnosti ostalih članova, raspolagati svojim udjelom u društvu (HRVATSKA OBRTNIČKA KOMORA, 2021.).

Pravni odnosi između članova javnog trgovačkog društva uređeni su društvenim ugovorom, a svaki član društva mora uložiti jednaki ulog. Ulog može biti u obliku novca, prava, stvari ili rada (PSC - jedinstvena kontaktna točka za usluge, 2021.).

Svaki član ovog društva ima obvezu i pravo da vodi poslove društva, osim kada je na temelju društvenog ugovora određeno da poslove društva vodi samo jedan član. Kako bi se donijele odluke vezane za ovo društvo, potrebna je suglasnost svih članova društva. Javno trgovačko društvo može prestati iz sljedećih razloga:

- zbog isteka vremena,
- odlukom članova,
- odlukom suda jer je upis bio protiv zakona,
- zbog stečaja društva ili nad nekim od članova društva,
- zbog smrti, tj. prestanka nekog člana društva,
- zbog otkaza nekog člana društva te
- zbog pravomoćne odluke suda (PSC - jedinstvena kontaktna točka za usluge, 2021.).

### 2.1.3. Komanditno društvo

Komanditno je društvo (k.d.) trgovačko društvo koje se osniva udruženjem dviju ili više osoba, a s ciljem trajnog obavljanja djelatnosti pod zajedničkom tvrtkom. Od tih osoba barem jedna mora odgovarati za obveze društva neograničeno i solidarno cijelom svojom imovinom (komplementar), a barem jedna samo do iznosa koji je određen imovinski ulog u društvo (komanditor) (HRVATSKA OBRTNIČKA KOMORA, 2021.).

Komanditno se društvo osniva društvenim ugovorom kojim se utvrđuju i sve obveze i prava njegovih članova. Ovim društvom upravlja komplementar, a ne komanditor. Stoga se komanditor ne smije suprotstaviti odlukama i postupcima komplementara, osim onima koji se poduzimaju izvan granica redovnog poslovanja društva (PSC - jedinstvena kontaktna točka za usluge, 2021.).

#### 2.1.4. Dioničko društvo

Dioničko je društvo (d.d.) trgovačko društvo kapitala u kojemu članovi (dioničari) sudjeluju s ulozima u temeljnom kapitalu koji je podijeljen na dionice. Dioničko društvo može osnovati i samo jedna osoba, tj. društvo može imati i samo jednog dioničara. Dioničko društvo svoju pravnu osobnost stječe upisom u sudski registar. Društvo odgovara za svoje obveze svom svojom imovinom i dioničari ne odgovaraju za obveze društva. Temeljni akt dioničkog društva je statut kojim se uređuje unutarnji ustroj društva (HRVATSKA OBRTNIČKA KOMORA, 2021.).

#### 2.1.5. Društvo s ograničenom odgovornošću

Društvo s ograničenom odgovornošću (d.o.o.) predstavlja najčešći oblik trgovačkog društva u Republici Hrvatskoj. Temeljna značajka ovog društva je da jedna ili više fizičkih ili pravnih osoba ulaže svoje uloge u unaprijed dogovorenom temeljnom kapitalu. Ulozi ne moraju biti jednaki, a niti jedan osnivač ne može preuzeti više temeljnih uloga prilikom osnivanja društva, ali ih kasnije može steći (HRVATSKA OBRTNIČKA KOMORA, 2021.).

Broj članova u društvu s ograničenom odgovornošću nije ograničen, a minimalni temeljni kapital za osnivanje ovog društva iznosi 20.000,00 kuna. Prije upisa društva u sudski registar svaki osnivač mora uplatiti najmanje četvrtinu uloga za preuzeti poslovni udio (u novcu), s time da ukupni iznos svih uplata u novcu ne može biti manji od jedne četvrtine temeljnog kapitala. Ulog u novcu mora se u cijelosti unijeti u roku od godine dana od dana upisa društva u sudski registar. Ulog u društvo može se unijeti i ulaganjem stvari i prava (SOLVENS consulto, 2021.).

#### 2.1.6. Gospodarsko interesno udruženje

Gospodarsko interesno udruženje (GIU) podrazumijeva pravnu osobu koju osniva dvije ili više fizičkih ili pravnih osoba s ciljem olakšavanja i promicanja obavljanja gospodarskih djelatnosti, ali na način da ne stječu dobit za sebe (HRVATSKA OBRTNIČKA KOMORA, 2021.).

Specifičnost gospodarskog interesnog udruženja sastoji se u tome da se osniva bez temeljnog kapitala. Predmet poslovanja udruženja mora biti u vezi s gospodarskim djelatnostima koje obavljaju članovi udruženja, a, ukoliko zakonom nije drugačije određeno, na udruženje se primjenjuju odredbe o javnom trgovačkome društvu.

Gospodarsko interesno udruženje ne može sljedeće:

- ostvarivati nikakve ovlasti vođenja i nadzora nad djelovanjem poduzeća svojih članova,
- držati dionice ili udjele u poduzećima članova ni u kojem slučaju,
- biti član nekog drugoga udruženja te
- pribavljati sredstava na tržištu kapitala (PSC - jedinstvena kontaktna točka za usluge, 2021.).

#### 2.1.7. Tajno društvo

Tajno društvo (engl. *secret company*) predstavlja društvo osoba u kojemu tajni član ulaže određenu imovinsku vrijednost u poduzeće druge osobe, bez da stvara zajedničku imovinu članova, a sve navedeno poduzima kako bi se ostvario zajednički cilj. Ulog tajnog člana ulazi u imovinu poduzetnika i može se sastojati u novcu, stvarima i pravima (čija se vrijednost može izraziti u novcu). Razlika u odnosu na „obično“ ulaganje odnosi se na to da tajni član ne želi da se javno zna da on ulaže novac niti da mu se isplaćuje dobit. Tajni član može biti svaka fizička i pravna osoba, a svako tajno društvo može imati nekoliko tajnih članova.

#### 2.1.8. Društvo za uzajamno osiguranje

Društvo za uzajamno osiguranje je svaka „pravna osoba sa sjedištem u Republici Hrvatskoj koja ima odobrenje Agencije za obavljanje poslova osiguranja i upisana je u sudski registar nadležnog trgovačkog suda“ (Zakon o osiguranju, NN 30/15, 112/18, 63/20, 133/20).

Ovo društvo obavlja poslove osiguranja samo za svoje članove, a u te se poslove ubrajaju svi oni iz grupa životnih i neživotnih osiguranja. Društvo za uzajamno osiguranje osniva se na način da osnivači (kao članovi društva) donose statut i uplaćuju temeljni kapital (Zakon o osiguranju, NN 30/15, 112/18, 63/20, 133/20).

### 2.1.9. Zadruga i zadružni savez

Zadruga je „svako dragovoljno, otvoreno, samostalno i neovisno društvo kojim upravljaju njezini članovi, a svojim radom unaprjeđuju i štite svoje pojedinačne i zajedničke interese zbog kojih zadruga i je osnovana“ (Zakon o zadrugama, NN 34/11, 125/13, 76/14, 114/18, 98/19).

Zadružni savez predstavlja savez raznih zadruga na nekom teritoriju.

### 2.1.10. Udruga

Pod pojmom udruge podrazumijeva se svako slobodno i dobrovoljno udruživanje više fizičkih ili pravnih osoba s raznim ciljevima bez stjecanja ikakve dobiti. Prilikom osnivanja udruge potrebna su minimalno tri osnivača koji moraju biti poslovno sposobne fizičke osobe. Osnivač udruge može biti i maloljetna osoba koja ima barem 14 godina života i punoljetna osoba koja je lišena poslovne sposobnosti u dijelu sklapanja pravnih poslova (Ministarstvo pravosuđa i uprave RH, 2021.).

### 2.1.11. Preddruštvo društva pravnih osoba

Preddruštvo društva pravnih osoba nastaje sklapanjem društvenog ugovora, tj. usvajanjem statuta i preuzimanjem dionica od strane osnivača trgovačkog društva. Predruštvo traje samo dok se u sudski registar ne upiše društvo, a prava koja su stečena i obveze koje su preuzete djelovanjem predruštva postaju prava i obveze trgovačkog društva (Zakon o trgovačkim društvima, NN 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19).

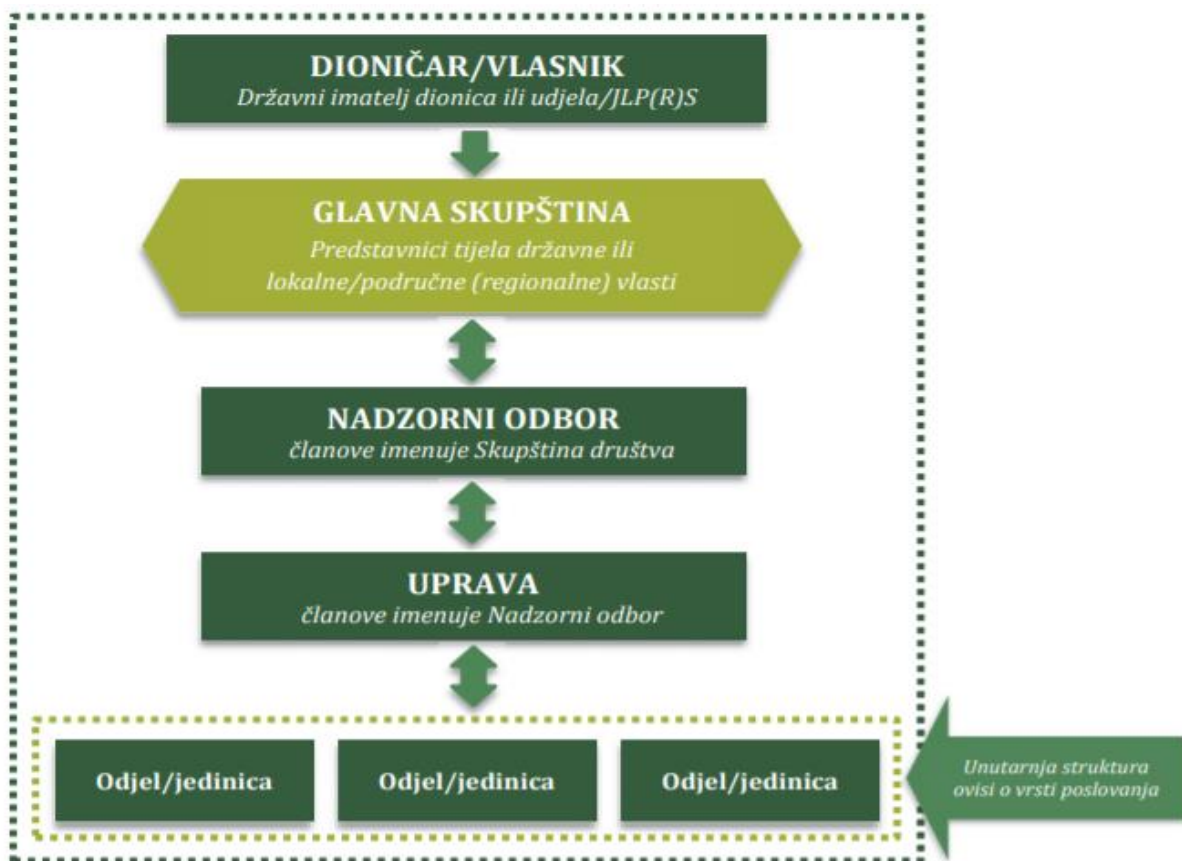
Za svako od navedenih društava postoje određeni zakoni koji propisuju njihove karakteristike i načine rada pa zainteresirane strane mogu odabrati koje im društvo najviše odgovara.

## **2.2. Organizacija trgovačkog društva**

Svako trgovačko društvo mora imati sastavljenu organizaciju, tj. organizacijsku strukturu kojom se definiraju načini na koji se dodjeljuju, kontroliraju i koordiniraju uloge, ovlasti i odgovornosti kao i načini na koje se obavlja prijenos informacija između različitih razina rukovodstva (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 10).

Pored uprave i nadzornog odbora (kao dva glavna tijela trgovačkog društva), vlasnik, tj. dioničar ima značajno mjesto u organizacijskoj strukturi trgovačkog društva. Struktura svakog trgovačkog društva mora podržavati proces efikasnog donošenja odluka, što uključuje ovlasti, odgovornosti i izvještavanje. Rad svakog trgovačkog društva mora se nadzirati i kontrolirati za što postoji Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 10). Organizacijska struktura trgovačkog društva najčešće izgleda kako je prikazano na slici 1.





Slika 1. Organizacijska struktura trgovačkog društva, Izvor: MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, str. 11.

Sama organizacijska struktura trgovačkog društva ovisi o vrsti poslovanja zbog čega svako društvo mora samostalno i neovisno definirati svoju organizacijsku strukturu. Za uspješno poslovanje trgovačkog društva nije dovoljna samo pravilno uspostavljena organizacijska struktura već i dovoljan broj kvalitetnih ljudi u organizaciji zbog čega se ističe važnost dobre politike ljudskih potencijala (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 11).

Dioničar (*vlasnik*) trgovačkog društva najznačajnija je osoba u svakom trgovačkom društvu jer bez njega ne bi bilo ni društva.

Dakle, vlasnik osniva trgovačko društvo i njegov kapital ima svoju financijsku vrijednost. Vlasnik društva mora stalno provoditi analizu informacija, posebno onih koje se odnose na proračun i rizike poslovanja društva.

Država mora raspolagati s točnim i potpunim informacijama o trgovačkim društvima kako bi mogla razviti kvalitetne politike i provoditi odgovarajući nadzor. Sve informacije o ostvarivanju ciljeva i financijskim rezultatima moraju biti pravodobno dostupne vlasnicima, a pri tome neophodno zaštititi sve povjerljive informacije o poslovanju trgovačkih društava.

*Glavna skupština* je vrlo važan član trgovačkog društva jer odlučuje o mnogim pitanjima njegova poslovanja, a odabire i članove Nadzornog odbora.

*Nadzorni je odbor* odgovoran za procjenu financijske uspješnosti trgovačkog društva kao i uspješnosti u ostvarivanju širih društvenih ciljeva. Sve te procjene moraju se provoditi najmanje jedanput na godinu (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 12).

*Upravu* trgovačkog društva čini osoba koja je odgovorna za to društvo i ona ima zadatak osigurati da se uspostavi sustav izvještavanja u skladu s ovlastima i odgovornostima. Svrha izvještavanja mora biti praćenje rezultata i učinaka koji se ostvare te definiranje načina suradnje s dionicima u nadležnosti. Sustav izvještavanja mora biti uspostavljen u skladu s uvjetima koje propisuje pravni okvir Republike Hrvatske.

Uprava trgovačkog društva najčešće želi znati hoće li ciljevi koji su postavljeni biti zaista i ostvareni. Uprava mora uzeti u obzir i zadovoljstvo korisnika usluga te kolika je razina izloženosti rizicima (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 12 - 13).

### **3. SUSTAV UNUTARNJIH KONTROLA**

Sustav unutarnjih kontrola važan je za svako društvo, a provodi se putem pet osnovnih povezanih komponenti unutarnjih kontrola:

- kontrolnog okruženja,
- upravljanja rizicima,
- kontrolnih aktivnosti,
- informacija i komunikacije te
- praćenja i procjene (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 41).

Svaka ova komponenta obuhvaća metode, postupke i načela koje provode korisnici proračuna, s tim da poštuju sve donesene zakonske propise. Za razvijanje sustava unutarnjih kontrola neophodno je razumijevanje značenja svih komponenti od strane korisnika proračuna te da ih shvate kao aktivnosti koje konstantno provode, a ne samo ponekad.

#### **3.1. Kontrolno okruženje**

Prvi uvjet za razvijanje kvalitetnog sustava unutarnjih kontrola jest okruženje društva kojim se mora moći upravljati i koje se mora moći kontrolirati. U okruženje društva spadaju sve etičke vrijednosti i kompetencije zaposlenika, način i stil upravljanja, planski pristup poslovanju, uređena organizacijska struktura s jasno određenim ovlastima i odgovornostima itd. Kontrolno okruženje predstavlja osnovu za razvijanje svih ostalih komponenti sustava unutarnjih kontrola.

##### **3.1.1. Etičke vrijednosti i kompetencije zaposlenika**

Svaki se sustav temelji na ljudima, pa tako i sustav unutarnjih kontrola, zbog čega je upravljanje ljudskim potencijalima najvažnije za razvijanje ovog sustava. Zaposlenici stvaraju sustav i funkcioniraju u tom sustavu zbog čega je važno znati upravljati njima.

Upravljanje ljudima, zapošljavanje stručnih i vještih osoba te ulaganje u njihovo konstantno usavršavanje, motiviranje i nagrađivanje te uvažavanje njihovih stavova iznimno je važno za uspostavljanje kvalitetnog kontrolnog okruženja. Temelj od kojega se polazi kod stvaranja kontrolnog okruženja su:

- etičke vrijednosti,
- moral te
- integritet zaposlenika (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 42).

Zaposlenike u radu usmjeravaju njihove etičke vrijednosti i integritet što se očituje njihovim samopouzdanjem, disciplinom te spremnosti za obavljanje dodijeljenih poslova. Kako bi imali razvijene etičke vrijednosti, zaposlenici moraju biti upoznati s etičkim kodeksima i propisanim pravilima ponašanja. Međutim, u mnogim su poduzećima određeni standardi etičnog ponašanja, ali nisu dovoljno dobro definirana pravila koja zaposlenici moraju poštovati čime se razvija njihovo neetično ponašanje.

Osim etičkih vrijednosti i integriteta važne su i kompetencije zaposlenika, motivaciji i spremnosti za suradnju. Kompetencija predstavlja znanja, vještine i metode za izvršavanje odgovornosti kako bi se postigli ciljevi društva u kojemu je zaposlenik. Jako je važno da se odredi potrebna razina kompetencija zaposlenika te da se omoguće potrebne prakse u tom području.

U području upravljanja ljudskim potencijalima najveću pažnju treba pridati:

- vještinama i kompetencijama te
- motivaciji zaposlenika (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 43).

Naime, u suvremenim su društvima zaposlenici ključni za uspjeh poduzeća jer moraju biti spremni na učenje i prihvaćanje novih izazova i odgovornosti. Također, trebali bi biti spremni i sposobno razvijati nove ideje, stvarati nove vrijednosti te, time, unaprjeđivati poslovanje društva.

Stoga je nužno u svakom društvu pratiti uspješnost zaposlenika, njihovu motivaciju, vještine, kompetencije itd. Ni najkvalitetnija oprema i računalna tehnologija neće doprinijeti povećanju uspješnosti poslovanja ukoliko ne postoje stručni zaposlenici koji će ju znati upotrijebiti. Ukoliko su motivirani i zadovoljni, zaposlenici će bolje izvršavati svoje radne zadatke i time doprinijeti povećanju uspjeha društva. Stoga je jako važno pravilno nagrađivati zaposlenike, ali im i omogućiti učenje te usavršavanje (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 43).

Učenje i usavršavanje treba provoditi svakodnevno jer se time:

- povećava vrijednost za kupce kroz nove i poboljšane usluge,
- razvijaju nove poslovne mogućnosti,
- razvijaju nove ili unaprjeđuju postojeći poslovni procesi,
- smanjuju pogreške i troškovi koji su vezani uz te pogreške,
- poboljšavaju odgovornosti i smanjuje vrijeme potrebno za provođenje aktivnosti,
- povećava produktivnost i učinkovitost upotrebe resursa te
- povećava uspješnost kojom društvo ispunjava svoje društveno i socijalno odgovorne zadatke (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 44).

### 3.1.2. Način i stil upravljanja

Osim o zaposlenicima, razvoj sustava unutarnjih kontrola ovisan je i o rukovoditelju društva te načinu i stilu njegova upravljanja društvom. Važan je način na koji rukovoditelj upravlja društvom, nadgleda rad i odluke ostalih zaposlenika te uspostavlja organizacijsku strukturu.

Idealno je kada rukovoditelj društvom upravlja na proaktivan način koji podrazumijeva:

- definiranje ciljeva na dugi rok i njihovo povezivanje s ciljevima dijelova društva,
- poduzimanje aktivnosti kontrole,
- definiranje pokazatelja uspješnosti u svrhu praćenja postignutih rezultata,
- sustavan način izvještavanja itd. (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 44).

Ovakvim se stilom upravljanja zahtijevaju česti sastanci zaposlenih na najvišim hijerarhijskim razinama i na njima se raspravlja o ciljevima i planovima društva, ostvarenju postavljenih ciljeva, odstupanjima u postignutom te mjerama za otklanjanje odstupanja.

Ciljevi svakog društva moraju biti:

- jasno postavljeni,
- realni,
- poznati zaposlenicima,
- objektivni,
- ostvarivi te
- mjerljivi (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 44).

Jako je važno da zaposlenici budu upoznati s ciljevima i uključeni u njihovo postizanje te da razumiju kolika je njihova važnost za ostvarivanje tih ciljeva. Upravo zbog toga rukovoditelj društva mora znati dobro komunicirati sa svojim zaposlenicima i objašnjavati im njihova prava, obveze, uloge te doprinose.

### 3.1.3. Planski pristup poslovanju

Za pravilno razvijanje sustava unutarnjih kontrola potreban je planski pristup poslovanju koji podrazumijeva:

- razumijevanje vlastite misije poslovanja,
- posjedovanje jasne vizije poslovanja,
- utvrđivanje strateških ciljeva na temelju provedenih analiza postojećeg stanja i načina poslovanja,
- utvrđivanje programa i aktivnosti kojima će se ostvariti planirano,
- osiguravanje veze između strateških planskih dokumenata i programa s operativnim planovima,
- osiguravanje veze između strateških i operativnih planskih dokumenata s financijskim planom,

- utvrđivanje rizika u odnosu na postavljene ciljeve,
- nadziranje realizacije postavljenih ciljeva i pravovremeno prilagođavaju postavljene ciljeve s promjenama u okruženju; · koordiniraju aktivnosti u pripremi planskih dokumenata između prve i druge razine korisnika proračuna (Ministarstvo financija Republike Hrvatske, 2021.).

### 3.1.4. Strateško planiranje

Pod pojmom strateškog planiranja podrazumijeva se proces koji postavlja dugoročne ciljeve društva na temelju prethodno provedenih analiza stanja te određuje načine kojima će se to postići, utvrđuje pokazatelje uspješnosti poslovanja te kontinuirano prati napredak u odnosu na postavljene ciljeve i pokazatelje uspješnosti (Strateško planiranje, 2021.).

Strateško se planiranje osniva na razumijevanju šireg konteksta u kojemu funkcionira društvo, problema koji postoje u njegovom poslovanju te složenosti rješavanja tih problema. U Republici Hrvatskoj se proces strateškog planiranja počeo provoditi na sustavan način tek od 2009. godine Zakonom o proračunu (Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15) i Zakonom o regionalnom razvoju Republike Hrvatske (Zakon o regionalnom razvoju Republike Hrvatske, NN 147/14, 123/17, 118/18). Navedeno ne znači da se prije nije strateški planiralo, već je to planiranje bilo nepotpuno jer nije povezivalo ciljeve i financijska sredstva, tj. nije povezivalo strateško i proračunsko planiranje. Od, ključne, 2009. godine sva društva i korisnici državnog proračuna dobivaju obvezu izrade strateških planova za trogodišnje razdoblje i povezivanja s financijskim planom.



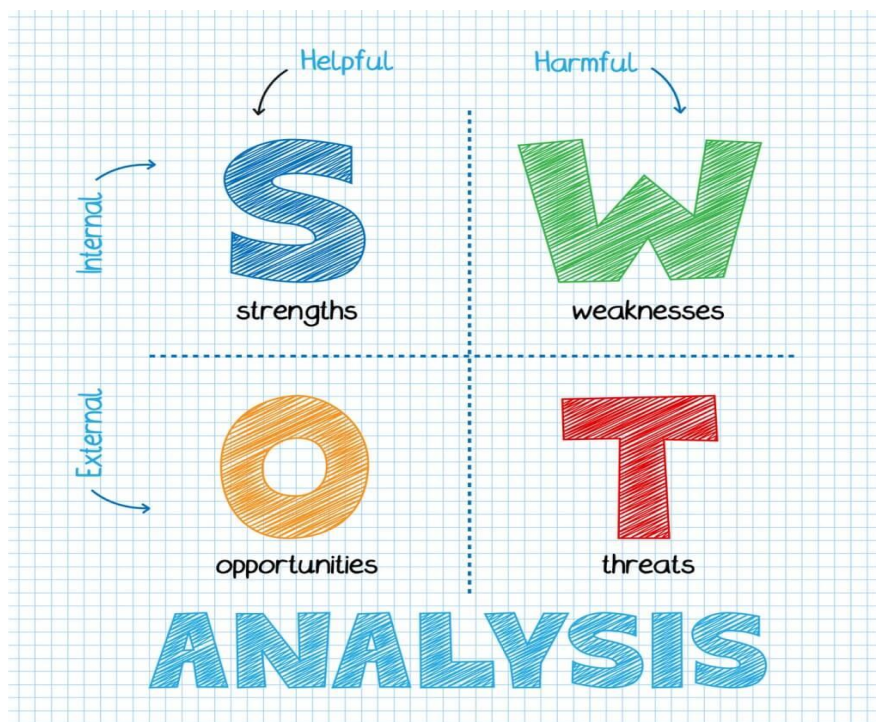
Slika 2. Veza između usvojenih strategija, strateških planova za trogodišnje razdoblje i financijskog plana, Izvor: Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, str. 45.

Strateški se planovi za trogodišnje razdoblje moraju izrađivati prema posebnim uputama koje svake godine izrađuje i objavljuje Ministarstvo financija Republike Hrvatske (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 45).

Tim se strateškim planom sva društva obvezuju na:

- provedbu analize stanja,
- definiranje vizije i misije,
- definiranje ciljeva poslovanja,
- definiranje načina ostvarenja ciljeva,
- utvrđivanje pokazatelja uspješnosti te
- vezu s financijskim resursima (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 45).

Strateški se dokumenti pripremaju u nekoliko koraka, a prvi je *analiza stanja* koja pomaže društvu da spozna svoje prednosti i nedostatke te utvrdi ciljeve poslovanja i načine kako će ih ostvariti. Za analizu stanja društva najčešće koriste SWOT analizu koja je prikazana na slici 3.



Slika 3. SWOT analiza, Izvor: <https://godigital.hrvatskitelekom.hr/kako-swot-analiza-moze-promijeniti-vase-poslovanje/>



Pomoću SWOT analize društvo identificira svoje prednosti i nedostatke (iznutra) te prilike i prijetnje (izvana) koje mogu utjecati na njegovo poslovanje. Nakon ove analize, društvo mora *definirati misiju*, tj. glavni razlog postojanja društva, i *viziju*, tj. smjer razvijanja društva u budućnosti.

Nakon definirane misije i vizije, društvo *definira ciljeve* svog poslovanja te *načine ostvarenja tih ciljeva*. Iz poslovanja proizlaze pokazatelji uspješnosti koji pokazuju što je društvo (ili nije) učinilo u ostvarenju svojih ciljeva. Pokazatelji uspješnosti korisni su u upravljanju društvom jer se njima može mjeriti, pratiti, ocjenjivati i povećati uspješnost poslovanja društva. Pokazatelji uspješnosti povezani su i s financijskim resursima jer pokazuju ostvareno u odnosu na uloženo. Svim prethodno opisanim obvezama društava uspostavlja se kvalitetan sustav kontrola i kvalitetno upravljanje financijama.

### 3.1.5. Uređena organizacijska struktura

Sljedeća važna stavka sustava unutarnjih kontrola društva je organizacijska struktura kojom se uređuju obveze i odgovornosti zaposlenika. Organizacijska struktura svakog društva trebala bi biti uspostavljena na način da osigura ostvarenje osnovnih funkcija društva te postavljenih ciljeva poslovanja.

Prilikom izrade organizacijske strukture trebaju se poštovati sljedeća načela:

- načelo racionalizacije,
- načelo funkcionalnosti,
- načelo vertikalne i horizontalne povezanosti,
- načelo harmonizacije glavnih elemenata unutarnjeg ustrojstva,
- načelo fleksibilnosti unutarnjeg ustrojstva te
- načelo dostupnosti (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 54).

Svako je od ovih načela jednako važno i povezano s onim ostalima.

S organizacijskom strukturom društva trebaju biti upoznati svi njegovi zaposlenici jer im je to pomoć za njihovo uklapanje u to društvo.

Ovlasti i odgovornosti svakog zaposlenika uređuju se Aktima o unutarnjem ustrojstvu koji sadrže opise poslova, ali potrebno je i još detaljnije uređivanje ovlasti i odgovornosti za ostvarivanje postavljenih ciljeva. Sve ovlasti i odgovornosti moraju biti jasno definirane u pisanom obliku te prenesene zaposlenicima. Usporedno s razvojem linija ovlasti i odgovornosti, društvo mora razvijati i linije izvješćivanja. Rukovoditelji na višim razinama društva moraju posjedovati informacije ostvaruju li zaposlenici na nižim razinama sve što se od njih očekuje i je li to u skladu s propisanim pravilima i zakonima. Stoga je potrebno razvijati interne sustave izvješćivanja kako bi se na vrijeme otkrili i uklonili problemi (ako ih ima) (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 55 - 56).

### **3.2. Upravljanje rizicima**

Razvijanje sustava unutarnjih kontrola u nekom društvu zahtijeva i upravljanje rizicima na adekvatan način. Naime, u svakom poslu postoje rizici i njih je nemoguće izbjeći, ali ih se može barem umanjiti. Stoga je važno da svako društvo zna upravljati rizicima i „boriti se s njima“. Upravljanje rizicima definirano je Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, NN 78/15, 102/19) kao proces utvrđivanja, procjene i praćenja rizika u odnosu na postavljene ciljeve društva te poduzimanja potrebnih korektivnih mjera radi smanjenja rizika.

Ovaj se proces u društvu mora stalno odvijati te mora obuhvaćati:

- utvrđivanje rizika,
- procjenu njihove vjerojatnosti i učinka,
- poduzimanje mjera kao odgovor na rizike,
- dokumentiranje podataka o najznačajnijim rizicima te
- praćenje i izvješćivanje o rizicima (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 57).

Upravljanjem rizicima društvo može jednostavnije donositi odluke koje su kvalitetnije, može lakše predviđati događaje u budućnosti te izbjegavati buduće probleme na temelju dotadašnjih iskustava. Ukoliko se, prilikom planiranja, ne promišlja o mogućim budućim preprekama, u budućnosti to može predstavljati veliki problem koji će zahtijevati od društva brzu reakciju, što neće uvijek biti moguće.

Stoga je upravljanje rizicima rješenje za uzrok mogućeg problema i potrebno je rizike uočiti na vrijeme te poduzeti odgovarajuću kontrolu.

### **3.3. Kontrolne aktivnosti**

Kontrolne su aktivnosti postupci i mjere koje društvo poduzima kako bi smanjilo rizike i ostvarilo svoje ciljeve poslovanja.

Kontrolnim se aktivnostima želi:

- osigurati zakonitost i pravilnost u poslovanju,
- ekonomično i efikasno raspolagati svim stavkama društva te
- izbjeći neovlaštena otuđenja (Tušek, 2001.).

Kontrolne se aktivnosti ne mogu promatrati izolirano već kao sastavni dio cijelog sustava unutarnjih kontrola jer je način na koji se te aktivnosti oblikuju i primjenjuju ovisan o međusobnom odnosu s ostalim elementima sustava. Naime, što su kontrolne aktivnosti više razvijene, i ostale će aktivnosti biti više razvijene i brojne (i obrnuto). U društvima koja imaju razvijeno plansko poslovanje, sustavan pristup upravljanju rizicima i detaljniji sustav internog izvješćivanja, kontrolne će aktivnosti biti mnogo brojnije i raznovrsnije od društava koja to nemaju. Kontrolne su aktivnosti dinamične i podliježu promjenama zbog čega se moraju razvijati tijekom vremena kako bi služile kao odgovor na sve unutarnje i vanjske čimbenike društva. Svaki rukovoditelj društva mora procijeniti kolike su koristi i troškovi kontrolnih aktivnosti te koristiti one aktivnosti bez kojih se ne mogu ostvariti ciljevi, ali s prihvatljivom razinom rizika (Tušek, 2001., str. 97).

Ukoliko u određenom trenutku ne postoji određeni oblik kontrolne aktivnosti, to ne označava slabost sustava unutarnjih kontrola ako u nekom drugom dijelu sustava postoji neka druga aktivnost koja će zamijeniti ovu. Kako bi se postigla efikasnost kontrolnih aktivnosti, potrebno ih je primjenjivati pravilno, i to od strane svih zaposlenika koji su uključeni u provođenje sustava. Kada nastupi odstupanje od zadanog, mora postojati opravdanje i dokazi. Naime, jako je važno sve kontrolne aktivnosti dokumentirati, što obuhvaća informacije što se kontrolirao te tko, kada i gdje je kontrolirao.

U tu se svrhu za kontrolne aktivnosti upotrebljavaju:

- obrasci,
- formulari,
- kontrolne liste te
- neki drugi pisani ili elektronski tragovi provedene aktivnosti (Tušek, 2001., str. 97).

Potrebno je definirati i sve mjere koje sadržava pojedina kontrolna aktivnost, način na koje se primjenjuju te ovlasti i odgovornosti za njihovu provedbu.

Kontrolne se aktivnosti temelje na pisanim pravilima i procedurama koje se nalaze u zakonima (neke), a za detaljniju analizu izrađuju se interne procedure. Od svakog se društva očekuje da zakonskoj podlozi doda još i interne akte kojima će detaljnije urediti pravila te odrediti ovlasti i odgovornosti za sve aktivnosti.

Svaki bi interni akt trebao sadržavati sljedeće:

- proces izrade i realizacije strateškog plana (odrediti nositelja izrade, sudionike, ovlasti i odgovornosti),
- proces izrade i realizacije financijskog plana (odrediti nositelja izrade, sudionike, ovlasti i odgovornosti te postupke u slučaju odstupanja od financijskog plana),
- proces evidencije poslovnih događaja i transakcija (urediti evidentiranje poslovnih događaja i transakcija koje se odvijaju u poslovanju događaju, odrediti postupke čuvanja i arhiviranja dokumentacije),
- proces nabave i ugovaranja (odrediti nositelja izrade, sudionike, ovlasti i odgovornost te evidencije ugovorenih obveza i izvješćivanje),
- proces upravljanja imovinom (detaljnije uređenje postupka evidencije, prava pristupa, načina održavanja imovine, postupka popisa imovine, postupka vrednovanja te otpis i rashodovanje imovine) te

- proces naplate vlastitih prihoda (uređenje postupka evidencije potraživanja, naplate potraživanja, postupanja s nenaplaćenim potraživanjima) (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 62).

Kontrolne aktivnosti mogu biti:

- prethodne ili
- naknadne (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 62).

*Prethodne kontrolne aktivnosti* usmjerene su ka osiguranju pravilnosti i zakonitosti svih odluka u društvu, a provode se prije donošenja odluka te tijekom donošenja odluka. *Naknadne kontrolne aktivnosti* usmjerene su ka osiguranju zakonitog i pravovremenog prikupljanja i korištenja sredstava, ostvarivanja očekivanih rezultata te otkrivanja pogrešaka, odstupanja i nepravilnosti, a provode se nakon donošenja odluka.

### **3.4. Informacije i komunikacija**

Jedan od elemenata sustava unutarnjih kontrola jesu informacije i komunikacija koji se ne mogu promatrati zasebno već u kontekstu svoje povezanosti s ostalim elementima. Važnost informacija i komunikacije očituje se u procesu donošenja odluka jer se kvalitetnom informacijom osigurava kvalitetna odluka. Kako bi moglo upravljati svojim poslovanjem, društvo mora raspolagati s ispravnim, pravovremenim i realnim informacijama koje su temelj za odlučivanje.

Svaki kvalitetni sustav unutarnjih kontrola zahtijeva informacijske sustave koji raspolažu s kvalitetnim bazama podataka, sustavima evidencija i izvještavanja te jasno definirane linije ovlasti i odgovornosti te linije izvješćivanja. Osim financijskih (prihodi i rashodi), nužne su i nefinancijske informacije (očekivanja i zadovoljstvo zaposlenika i kupaca, rizici, ciljevi itd.). Osim informacija, jako je važan sustav komunikacije, kako u samom društvu, tako i društva s ostalima koji se nalaze izvan tog društva. Bazu informacijskih sustava čine računovodstveni sustavi jer oni osiguravaju informacije o prihodima, troškovima, imovini i obvezama društva. Upravo je zbog toga za kvalitetan informacijski sustav važan razvijen računovodstveni sustav (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 73).

Sve se informacije moraju dokumentirati i arhivirati kako bi se kasnije u budućnosti znalo što učiniti u određenim situacijama.

Ključni poslovni procesi društva mogu se dokumentirati:

- pisanim uputama,
- pisanim procedurama,
- informatizacijom poslovnih sustava i procesa te
- izradom knjige/mape poslovnih procesa (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 75).

U svrhu pravovremenog evidentiranja svih promjena u dokumentima potrebno je uvijek utvrditi tko je ovlašten za taj dokument te da ta osoba:

- koordinira implementacijom procesa kroz društvo,
- osigura da su svi upoznati s potrebom postupanja po dokumentu,
- potiče kulturu primjene dokumenta,
- osigura da sudionici u procesu budu adekvatno educirani te
- osigura izradu i/ili ažuriranje dokumenta u skladu sa stupnjem provedbe i razvoja procesa (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 76).

Društva moraju svu dokumentaciju i arhivirati sukladno propisanim rokovima. Svi zapisi i dokumenti koji su nastali djelovanjem društva te tehnička i poslovna dokumentacija moraju se čuvati. Tako se moraju arhivirati poslovne knjige, evidencije, analize, obračuni, računi, izvještaji, knjigovodstvene kartice, ugovori, evidencije materijalnog knjigovodstva itd. Pored ove računovodstveno-financijske dokumentacije, čuvaju se i arhiviraju i svi ostali akti, kao statusna dokumentacija, pravna i opća dokumentacija, kadrovska dokumentacija, tehnička i dokumentacija o investicijama.

Osim informacija, *komunikacija* je jako važan element sustava unutarnjih kontrola. Pod komunikacijom se podrazumijevaju odnosi između sudionika u samom društvu (rukovoditelja i zaposlenika, ali i zaposlenika međusobno) te izvan društva (s kupcima i ostalim interesnim stranama društva).

Važnost komunikacije između rukovoditelja i zaposlenika u kontekstu sustava unutarnjih kontrola očituje se u tome što preko te komunikacije rukovoditelj svojim zaposlenicima prenosi ciljeve, zadatke i upute koji se očekuju da zaposlenici naprave. U suprotnom smjeru, od zaposlenika do rukovoditelja, prenose se povratne informacije o provedbi, potrebnim uvjetima za ostvarivanje tih zadataka, uočenim problemima itd. Ukoliko je ova komunikacija kvalitetna, postići će se zadovoljstvo i rukovoditelja i zaposlenika. Rukovoditelji će imati informaciju koje su slabosti društva te što mogu poduzeti za poboljšanje, a zaposlenici će imati informaciju što su dobro, a što nisu dobro učinili i što, eventualno, mogu popraviti (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 80).

Osim komunikacije rukovoditelja sa zaposlenicima, iznimno je važna komunikacija između zaposlenika društva. Ukoliko je kvalitetna, društvo postiže veću efikasnost i bolju razmjenu informacija u društvu, pravovremenu upoznatost poteškoća i problema što je ključ za pravovremenu reakciju.

Sljedeća važna komunikacija je ona između društva i ostalih interesnih strana, od kojih su najvažniji njegovi kupci. Naime, kupac se nalazi u središtu poslovanja svakog društva i zbog toga je jako važno da društvo konstantno prati njegove potrebe, zahtjeve i želje. Budući da su kupci sve zahtjevniji, jako je važno znati s njima komunicirati i oslušivati ih.

Važnost komunikacije s kupcima može se promotriti iz dva aspekta:

1. kupci traže kvalitetnu i potpunu uslugu (proizvod), a posebno cijene kada se nešto obavi na jednostavan način,
2. kupci žele da njihova uložena sredstva (novac) budu opravdana, tj. da „dobiju vrijednost za novac“ (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 81).

Kupci žele biti upoznati s poslovanjem i uspjehom društva zbog čega je važno da društvo objavljuje podatke o sebi i svojim uspjesima. Te su informacije kupcima jako važne jer na temelju njih oni donose odluke o konzumaciji proizvoda ili usluga tog društva.

### 3.5. Praćenje i procjena

Svaki sustav, pa tako i sustav unutarnjih kontrola, mora se pratiti i procjenjivati njegova kvaliteta.

Praćenje i procjena sustava unutarnjih kontrola provodi se preko:

- stalnog praćenja,
- samoprocjene te
- aktivnosti unutarnje revizije (Tušek, 2001., str. 101).

#### 3.5.1. Stalno praćenje

Stalno praćenje podrazumijeva redovne aktivnosti upravljanja i nadgledanja i druge aktivnosti koje zaposlenici društva poduzimaju prilikom obavljanja svojih radnih zadataka. Također, stalno praćenje obuhvaća i provedbu mjera kako bi se riješile uočene nepravilnosti na razini pojedinih aktivnosti. Svatko u društvu ima određenu odgovornost u smislu praćenja. Tako zaposlenici društva moraju pratiti vlastiti rad te ispraviti pogreške koje otkriju u svom radu. Rukovoditelj mora educirati svoje zaposlenike o kontrolnim aktivnostima te ih poticati da budu oprezni i izvijeste o svakom problemu koji uoče. Rukovoditelji srednjih razina moraju pratiti rad zaposlenika u odjelu za koji su zaduženi, a rukovoditelji viših razina moraju pratiti i procjenjivati odvijanje posla svih zaposlenika, ali i situaciju izvan društva. Ukoliko uoče neke nepravilnosti, rukovodstvo mora reagirati i odlučiti o, npr. postavljanju novih kako bi se iskoristile nove prilike. U tome se rukovodstvo može savjetovati sa zaposlenicima ili ih dodatno obučiti za ispravljanje proceduralnih pogrešaka ili, pak, može prilagoditi kontrolne aktivnosti kako bi se promjene u rizicima svele na najmanju moguću mjeru (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 83).

#### 3.5.2. Samoprocjena

Za razliku od stalnog praćenja, samoprocjena se provodi na godišnjoj razini i podrazumijeva sveobuhvatan pristup procjeni sustava unutarnjih kontrola.



Kako bi se uvidjelo stanje sustava svako društvo mora provoditi samoprocjenu sustava unutarnjih kontrola barem jednom godišnje. Samoprocjenom društvo može utvrditi:

- je li njegov sustav unutarnjih kontrola adekvatan,
- je li njegovo upravljanje financijama dobro i kvalitetno,
- pruža li sustav unutarnjih kontrola etično, pravilno i efikasno poslovanje (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 83).

Nakon završene samoprocjene, potrebno je utvrditi koje su prednosti i snage društva te njegove slabosti i nedostaci i, potom, planirati aktivnosti kako bi se riješile negativne strane.

### 3.5.3. Aktivnosti unutarnje revizije

Unutarnja revizija predstavlja organizacijsku cjelinu unutar društva koja je odvojena od ostalih jedinica i izravno odgovorna rukovoditelju društva. Ova je odvojenost značajna jer se tako osigurava da je unutarnja revizija objektivna i neovisna prilikom odlučivanja koja će područja revidirati. Unutarnja je revizija zapravo „neovisni pogled (sa strane) na poslovne sustave i procese” koji se temelji na jasno definiranoj metodologiji na temelju čega se utvrđuju i otklanjaju slabosti i nedostaci društva.

U svakom društvu unutarnja revizija služi za:

- određivanje ciljeva društva,
- spoznaja rizika koji su prisutni i zbog kojih postoji mogućnost da se ne ostvare zadani ciljevi te
- analiza postojećih kontrola (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 83).

Nalazi revizije moraju biti potkrijepljeni dokazima, a preporuke revizora moraju biti realne i ostvarive. Provođenje preporuka revizije mora dati rukovoditelj društva i na temelju njih se poboljšava sustav unutarnjih kontrola društva.

U konačnici se mogu ostvariti pozitivni financijski učinci u vidu:

- većih prihoda,

- manjih rashoda,
- boljih računovodstvenih evidencija itd. (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 84).

Osim unutarnje revizije, za društvo je važna i vanjska revizija kojom se prikupljaju informacije o okolini društva. Vanjsku reviziju obavlja Državni ured za reviziju koji ukazuje na eventualne slabosti u poslovanju društva te pruža dodatne informacije.

Prilikom provjere funkcioniranja sustava unutarnjih kontrola i procjene razvijenosti upravljanja financijama društva analizira se sljedeće:

- adekvatnost organizacijske strukture (mora podupirati ostvarenje ciljeva iz strateških planova),
- način povezivanja strateških dokumenata i operativnih planova,
- način utvrđivanja rizika i njihovo povezivanje s ciljevima koji se nalaze u planskim dokumentima,
- način izrade planova te utvrđivanje potreba i odlučivanje o prioritetima,
- ostvarenje planova i odgovornost rukovoditelja društva u kontroli troškova i prihoda te stvaranju obveza,
- interni sustav izvještavanja o ostvarivanju ciljeva te
- odnos i način suradnje sa suradnicima (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna, 2021., str. 85).

Dakle, za provođenje sustava unutarnje kontrole potrebni su i jednako važni svi prethodno opisani elementi, a u kojoj će se mjeri koristiti, ovisi o samome društvu. Kako god, provođenje sustava unutarnjih kontrola ne smije se izbjegavati jer ima veliki doprinos poslovanju društva i njegovom poboljšanju.

U nastavku će se objasniti sustav unutarnjih kontrola kao podrška upravljanja i nadzora nad trgovačkim društvima i prikazati na primjeru hrvatskog društva Adidas Croatia d.o.o.

## 4. SUSTAV UNUTARNJIH KONTROLA KAO PODRŠKA UPRAVLJANJA I NADZORA NAD TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA

Sustav unutarnjih kontrola jako je važan za trgovačka društva jer im služi kao podrška upravljanja i nadzora nad njima i njihovim poslovanjem.

### 4.1. Strateški i godišnji planovi

Strateško planiranje trgovačkim društvima služi za njihovo upravljanje i njime se osigurava efikasnost zaposlenika na ostvarivanju ciljeva društva, utvrđivanje previđenih rezultata i procjena smjera trgovačkog društva s obzirom na promjene u okolini (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 54).

Efikasno strateško planiranje ne definira samo smjer poslovanja trgovačkog društva već i načine kako će odrediti je li uspješno. Strateškim se planom definiraju ciljevi, aktivnosti koje se moraju poduzeti za ostvarenje tih ciljeva te ostali ključni elementi definirani planom. Slika 4. prikazuje primjer vizualizacije strateških ciljeva trgovačkog društva te promjene do kojih dolazi.



Slika 4. Primjer vizualizacije strateških ciljeva trgovačkog društva i promjene koje nastupaju, Izvor: MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, str.

Rukovoditelj trgovačkog društva mora donijeti strategiju i omogućiti upravljanje poslovanjem trgovačkog društva. Utvrđivanje strategije sastoji se od definiranja:

- vizije,
- misije,
- vrijednosti i
- ciljeva (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 54 - 55)

*Vizija* trgovačkog društva predstavlja njegov smjer u budućnosti, tj. ono što društvo želi postati.

*Misija* trgovačkog društva mora biti jasna i razumljiva zaposlenicima trgovačkog društva, klijentima te svim ostalim zainteresiranim stranama. Misija mora biti u vezi s jasnom vizijom budućnosti trgovačkog društva i mora sadržavati osnovne kriterije vrijednosti poslovanja trgovačkog društva.

*Vrijednosti* trgovačkog društva su sva načela koja usmjeravaju aktivnosti društva, ali i odnosi s okolinom. Vrijednosti podrazumijevaju sliku koju trgovačko društvo želi imati pred svojim kupcima, a odnose se i na stav zaposlenika društva.

*Ciljevi* trgovačkog društva moraju biti definirani u skladu sa SMART načelima (slika 5.):

- **S** (engl. *specific*) - specifični (mora biti precizno izražena (u brojkama, indeksima, koeficijentima, postotku itd.),
- **M** (engl. *measureable*) - mjerljivi (mora biti određen neki kvantitativni pokazatelj prema kojemu se može procijeniti ciljana vrijednost),
- **A** (engl. *achievable*) - ostvarivi (cilj se mora moći ostvariti),
- **R** (engl. *relevant*) – relevantni (cilj mora biti realan ili predstavljati nešto što je moguće postići, ali to što se želi postići mora biti i dovoljno ambiciozno) i
- **T** (engl. *time oriented*) – vremenski definirani (cilj mora biti mjerljiv tijekom određenog vremenskog razdoblja, tj. mora imati početak i kraj) (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 56).

S Specifični	M Mjerljivi	A Ostvarivi	R Relevantni	T Vremenski definirani
<p>Vaši ciljevi moraju biti u što većoj mjeri specifični te odgovoriti na pitanje:</p> <p><i>Koji je vaš cilj?</i></p> <p><i>Koliko često ili u kojoj mjeri će se odvijati?</i></p> <p><i>Gdje će se odvijati?</i></p>	<p><b>Kako ćete mjeriti svoje ciljeve?</b></p> <p><i>Mjerenjem ćete dobiti određene odgovore i preuzeti odgovornost.</i></p>	<p>Ciljevi vas trebaju poticati, ali važno je da su <b>ostvarivi</b>.</p> <p><i>Je li vaše ciljeve moguće postići?</i></p>	<p>Jesu li <b>cilj i vremenski okvir</b> relevantni za postavljeni cilj?</p>	<p>Sadrži li vaš cilj i <b>vremenski okvir</b>?</p> <p><i>Definirani rokovi potiču motivaciju i omogućuju preuzimanje odgovornosti.</i></p>

Slika 5. SMART načela, Izvor: MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, str. 57.

Prilikom izrade strateškog plana, svako trgovačko društvo mora razmotriti svoje dobre i loše strane za što se preporuča korištenje SWOT analize (koja je prethodno objašnjena). Dakle, SWOT analizom trgovačko društvo identificira svoje snage i slabosti te prilike i prijetnje iz okoline. Osnovni je cilj ove analize definiranje snaga, slabosti, prilika i prijetnja te, potom, uočavanje načina kako postići ciljeve poslovanja i kako minimizirati loše strane.

Sljedeći važan element svakog trgovačkog društva su godišnji planovi kojima se usmjeravaju zaposlenici ka ciljevima poslovanja. Koliko se kvalitetno provode, toliko će biti njihova kvaliteta u praksi. Razumijevanje godišnjih planova ovisno je o tome koliko će rukovodstvo informirati svoje zaposlenike o sadržaju godišnjeg plana. Svaki godišnji plan mora sadržavati osnovne i dodatne elemente koji su prikazani na slici 6.



*Slika 6.* Sadržaj i struktura godišnjeg plana trgovačkog društva, Izvor: MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, str. 63.

Jako je važno redovito pratiti ostvarenje plana te provoditi kontrolu kako bi se umanjila moguća odstupanja od plana. Ako nije ostvareno ono što se planiralo, potrebno je provoditi korektivne postupke te stalno nadzirati i motivirati zaposlenike kako bi se ostvarivali zadaci. Ukoliko je potrebno, godišnji se plan može i prilagođavati.

#### **4.2. Upravljanje rizicima**

Za upravljanje rizicima u trgovačkom društvu zaduženo je rukovodstvo društva, tj. uprava. Upravljanje rizicima se mora stalno, a ono obuhvaća utvrđivanje rizika, procjenu mogućnosti njihova nastanka te posljedica, poduzimanje mjera kao odgovor na rizike te praćenje rizika (Latković, 2002., str. 465).

Kvalitetnim i pravodobnim upravljanjem rizicima trgovačko društvo donosi kvalitetnije odluke, bolje predviđa događaje u budućnosti te lakše izbjegava buduće probleme koji mogu nastupiti. Ako trgovačko društvo, prilikom planiranja, ne razmišlja o mogućim problemima u budućnosti i ne definira mjere za umanjivanje tih problema, vrlo vjerojatno će se u budućnosti ti problemi pojaviti i društvo ih neće moći lako i brzo riješiti (Latković, 2002., str. 466).

Potporu u upravljanju rizicima trgovačkim društvima mogu pružati Odbor za rizike i koordinatori rizika. Preporuča se da svako društvo odabere i imenuje jednog člana uprave kao koordinatora rizika za strateške rizike te rukovoditelja općih poslova kao koordinatora rizika za operativne rizike (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 65).

#### **4.3. Upravljanje ljudskim potencijalima**

S ciljem osiguranja dobrog upravljanja i neometanog funkcioniranja, trgovačko se društvo treba ustrojiti u skladu sa svojom vizijom, misijom i ciljevima. Struktura trgovačkog društva mora biti sastavljena na način da podržava proces odlučivanja i omogući zaposlenicima da pridonose ostvarivanju ciljevima trgovačkog društva. Svako bi trgovačko društvo trebalo pokazati da vodi brigu o ljudskim potencijalima, tj. da želi privući, razvijati i zadržati svoje zaposlenike. Stoga je za svako takvo društvo jako važno da osigura efikasno upravljanje ljudskim potencijalima što će postići redovitom procjenom učinka zaposlenika i, sukladno tome, nagrađivanjem istih tih zaposlenika (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 74).

Svako trgovačko društvo mora sastaviti politike i procedure koje zaposlenici moraju poštovati. Politika predstavlja „ono što se radi“, a procedura predstavlja „način na koji se to radi“.

Politika trgovačkog društva ima nekoliko važnih funkcija:

- prijenos vrijednosti i očekivanja o tome kako se što radi,
- osiguravanje usklađenosti trgovačkog društva sa zakonskim propisima,
- dokumentiranje i provođenje primjera dobre prakse,

- podržavanje dosljednog postupanja prema svojim zaposlenicima te
- pomoć rukovodstvu u donošenju odluka (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 75).

Upravljanjem ljudskim potencijalima trgovačko društvo mora osigurati dovoljan broj kvalitetnih ljudi u pravo vrijeme na pravome mjestu. Navedeno se postiže analizom opsega i sadržaja posla, potrebnog broja ljudi potrebnih vještina, kompetencija i znanja te edukacijom i mogućnostima za razvojem zaposlenika.

Svrha planiranja ljudskih potencijala je:

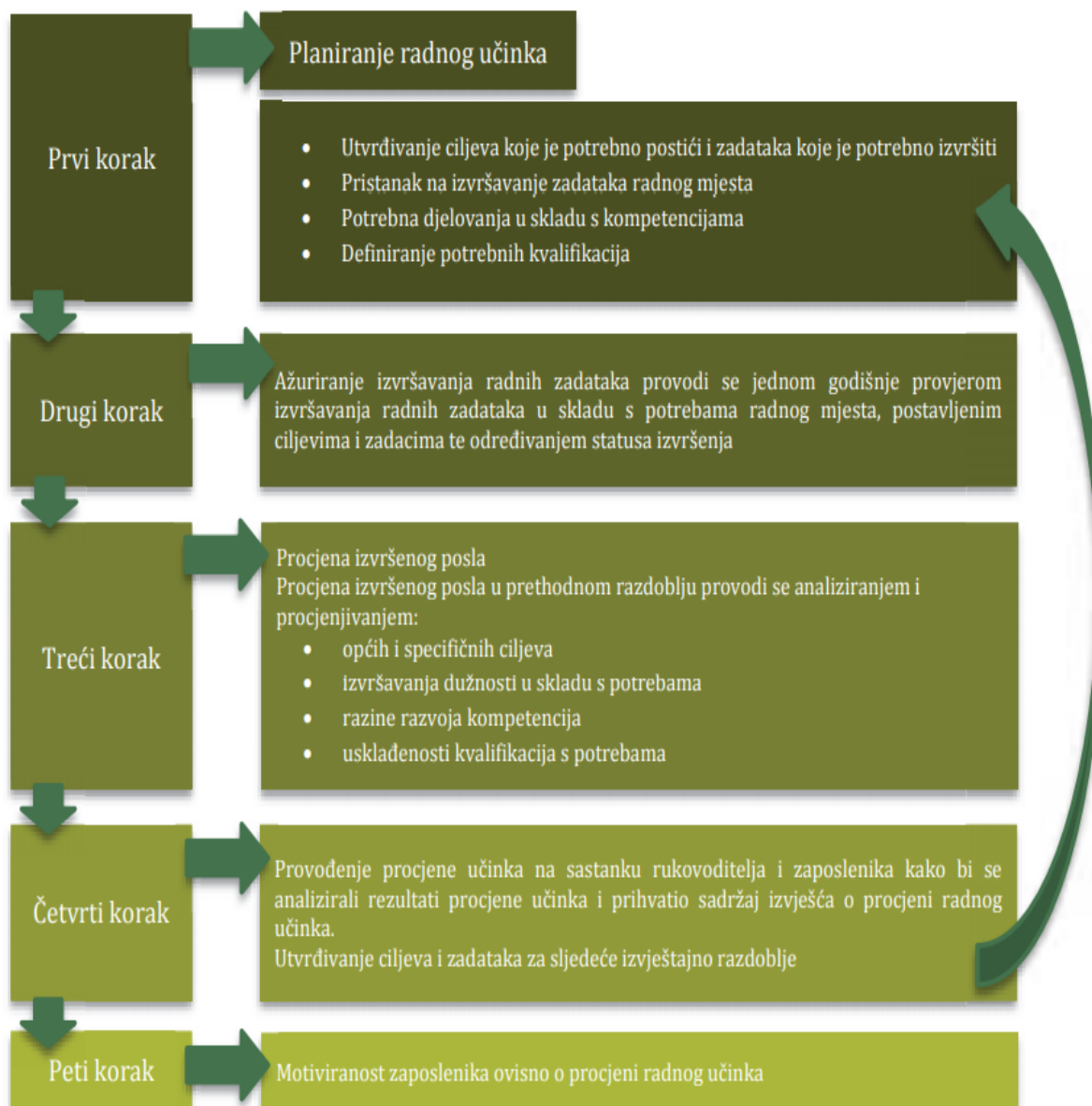
- osiguravanje odgovarajućih ljudskih potencijala,
- praćenje trendova koji utječu na ljudske potencijale te
- zadržavanje fleksibilnosti kako bi društvo moglo upravljati nenadanim promjenama (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 76).

Nakon postavljanja plana ljudskih potencijala, sljedeći je korak njegovo provođenje. Trgovačko društvo mora odabrati vrijednost prema kojoj će provoditi mjerenje u nekom vremenskom periodu kako bi utvrdilo je li plan uspješan u postizanju željenih ciljeva. Osim podrške i razvijanja trenutnih, upravljanjem ljudskim potencijalima otvara se mogućnost i zapošljavanja novih ljudi. Svakako je najvažnije u svakom trgovačkom društvu usmjeravati upravljanje ljudskim potencijalima, i to na način koji, u financijskom i organizacijskom smislu, najviše odgovara njegovoj veličini i potrebama.

Proces procjene ljudskih potencijala (slika 7.) sastoji se od pet koraka:

1. planiranje radnog učinka,
2. ažuriranje izvršavanja radnih zadataka,
3. procjena izvršenog posla,
4. provođenje procjene učinka te
5. motiviranost zaposlenika (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 78).





*Slika 7.* Proces procjene ljudskih potencijala, Izvor: MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, str. 78.

Iz prethodne se slike može vidjeti kako je prvo potrebno odrediti ciljeve koji se žele postići i načine kako to ostvariti te definirati potrebne kvalifikacije ljudi. Sljedeći je korak ažuriranje izvršavanja radnih zadataka kako bi se provjerilo jesu li u skladu s postavljenim zadacima i očekivanjima. Nakon toga slijedi procjena izvršenog posla te procjena učinka i definiranje ciljeva i zadataka za sljedeće izvještajno razdoblje. Zadnji je korak utvrđivanje motiviranosti zaposlenika koja je ovisna o procjeni radnog učinka.

#### 4.4. Računovodstvo i izvještavanje

Uprava ima zadatak upravljanja trgovačkim društvom, a savjet Upravi daje Nadzorni odbor koji ujedno i organizira sastanke s vlasnicima (dioničarima). Računovodstvo trgovačkog društva zaduženo je za pripremanje i objavu financijskih izvještaja, a temeljno je pravilo izvještavanja da računovodstvo sadržava točne informacije o poslovanju društva.

Dva su moguća modela izvještavanja:

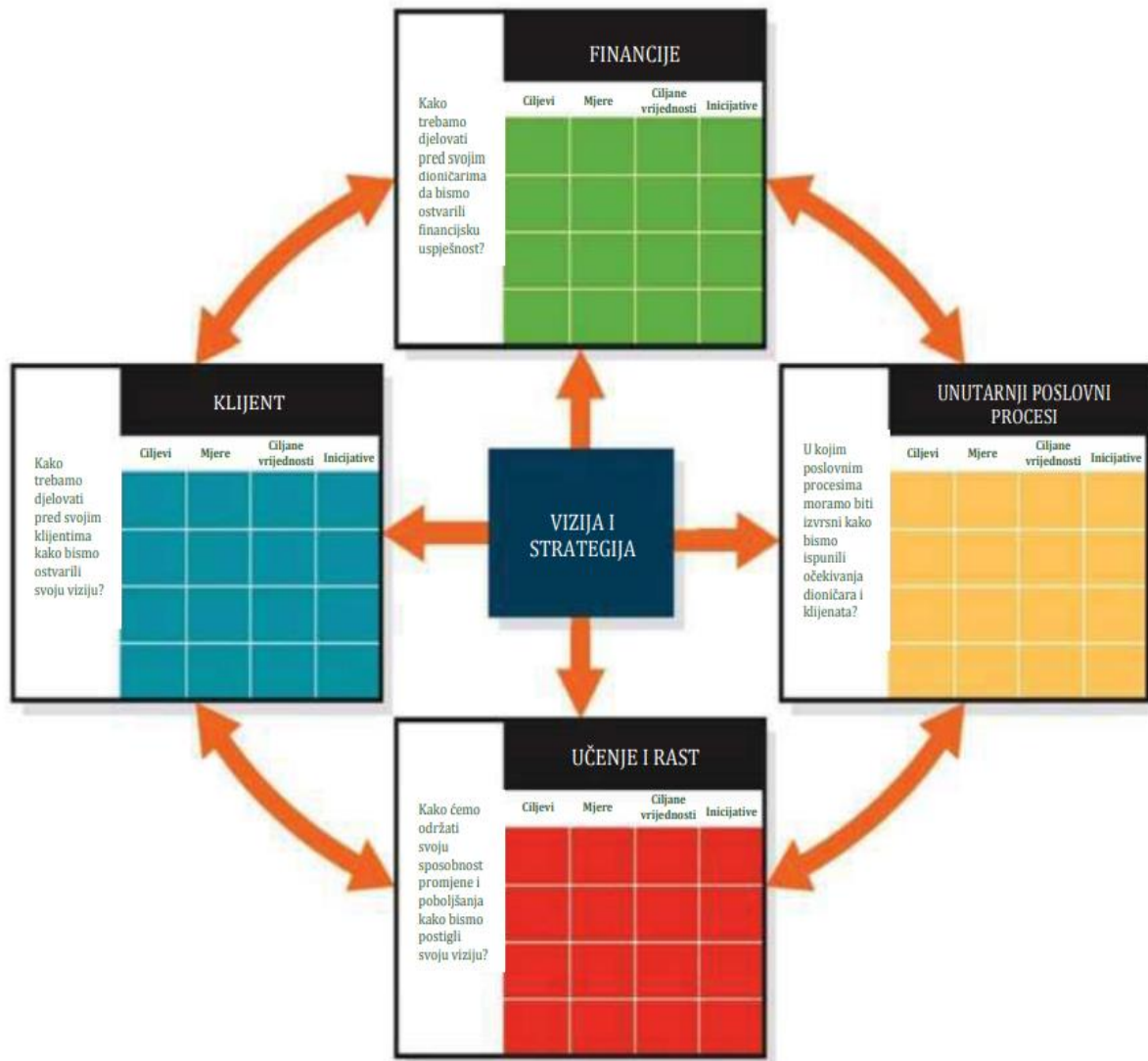
1. preko pokazatelja uspješnosti te
2. tablica rezultata (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 80 - 83).

U prvome modelu uprava trgovačkog društva želi znati hoće li biti postignuti godišnji i dugoročni ciljevi, u kojoj mjeri su kupci zadovoljni te kako se upravlja značajnim rizicima. Stoga se izračunavaju pokazatelji uspješnosti koji pokazuju razinu uspješnosti trgovačkog društva.

Sljedeći je model tablica rezultata (engl. *balanced scorecard*) koja kombinira četiri perspektive:

1. financije,
2. unutarnji poslovni proces,
3. klijente te
4. učenje i rast (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 83).

Tablica rezultata prikazana je na slici 8.



Slika 8. Tablica rezultata, Izvor: MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, str. 83.

Svako trgovačko društvo ima obvezu sastavljanja i objavljivanja godišnjih financijskih izvještaja za što je nadležno računovodstvo. Osnovne financijske izvještaje čine: bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama kapitala, izvještaj o novčanom tijeku te bilješke uz financijske izvještaje (Žager, Mamić-Sačer, Sever, & Žager, 2008., str. 58). Osim financijskih izvještaja, izračunavaju se i financijski pokazatelji, i to pokazatelji likvidnosti, zaduženosti, aktivnosti, ekonomičnosti, profitabilnosti te investiranja (Žager & Žager, Analiza financijskih izvještaja, 1999., str. 246).

#### 4.5. Unutarnja i vanjska komunikacija

Sljedeća vrlo važna komponenta poslovanja trgovačkog društva, ali i sustava unutarnjih kontrola jest komunikacija. Razlikuju se unutarnja, koja se koristi za usmjeravanje i motiviranje zaposlenika da efikasno rade, te vanjska komunikacija, koja omogućava da javnost dobije dobar dojam o trgovačkom društvu. U skladu sa Zakonom o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru (Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, NN 78/15, 102/19), rukovoditelj trgovačkog društva mora utemeljiti kvalitetan sustav informiranja i komunikacije kako bi na vrijeme dobio informacije potrebne za procjenu poslovanja.

Trgovačko društvo mora razvijati komunikacijsku strategiju koja obuhvaća sljedeće alate:

- službenu internetsku stranicu društva,
- godišnje izvještaje,
- godišnje sastanke vlasnika,
- priopćenja za javnost,
- e-mail poruke,
- sastanke i prezentacije te
- konferencijske pozive (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 104).

Informacije koje se pružaju svim sudionicima trgovačkog društva moraju biti:

- dovoljno opširne,
- pravovremene,
- točne i
- cjelovite.

Informacijski se sustav može kontrolirati na način da se provjerava jesu li informacije upravo takve kakve bi trebale biti. Stoga svako trgovačko društvo treba razviti politiku u sustavu upravljanja informacijama, ali i u sustavu komunikacije bez koje ni jedan poslovni sustav ne može biti uspješan.

## 4.6. Upravljanje kvalitetom

Sustavom upravljanja kvalitetom bilježe se procesi, procedure te odgovornosti za ostvarivanje ciljeva trgovačkog društva. Upravljanjem kvalitetom želi se postići:

- poboljšanje poslovnih procesa,
- povećanje prihoda,
- smanjenje rashoda,
- održivi razvoj te
- omogućavanje potrebe za edukacijom (MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, 2021., str. 106).

Iako bi se svaki sustav upravljanja kvalitetom trebao osmisliti na način da odgovara specifičnim potrebama trgovačkog društva, postoje neki elementi koji su zajednički svim društvima (slika 9.).



Slika 9. Elementi sustava upravljanja kvalitetom u trgovačkim društvima, Izvor: MFRH,

Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, str. 106.

Svaki element sustava upravljanja kvalitetom omogućava da se postignu ciljevi poslovanja trgovačkog društva. Kako bi se uspostavio sustav upravljanja kvalitetom u trgovačkom društvu, potrebno je razmotriti neke faktore. Često se koristi ciklus *Plan – Do – Check – Act* (PDCA), tj. Planiraj – učini – provjeri – djeluj (Mind Tools, 2021.).

Slika 10. prikazuje osnovne korake u provođenju sustava upravljanja kvalitetom.



Slika 10. Osnovni koraci u provođenju sustava upravljanja kvalitetom u trgovačkom društvu,

Izvor: MFRH, Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, str.

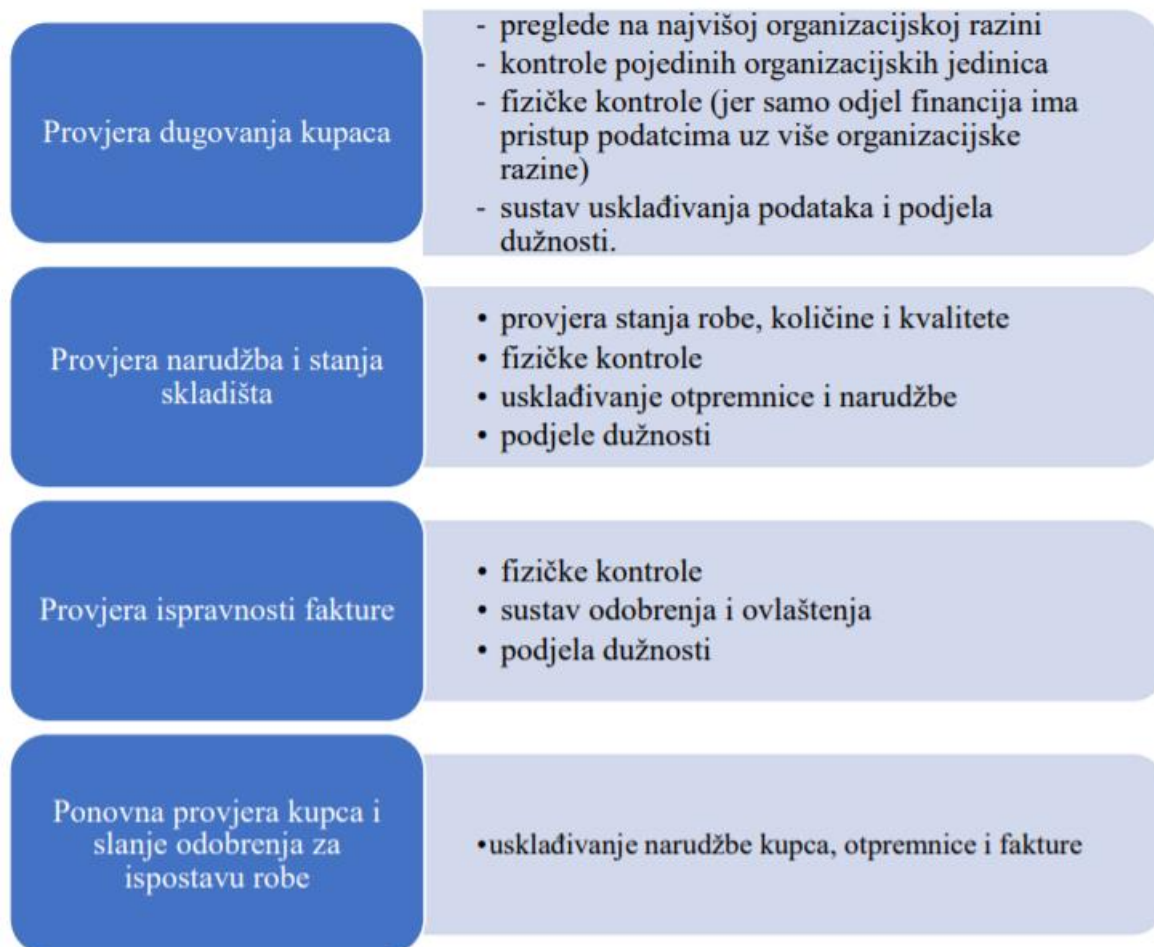
107.

Jako je važno da se svaki korak provede jer to utječe na sljedeće korake u provođenju sustava upravljanja kvalitetom. Također, svaki taj korak mora biti dovoljno kvalitetno proveden kako bi, u konačnici, i cjelokupni sustav bio kvalitetan.

#### 4.7. Sustav unutarnjih kontrola na primjeru društva Adidas Croatia d.o.o.

Adidas Croatia d.o.o. je hrvatsko poduzeće sa sjedištem u Zagrebu 2008. godine, a osnovao ga je International B.V. Nizozemska (Adidas Croatia d.o.o. - osnovni podaci, 2021.). Ovo se poduzeće bavi kupnjom i prodajom sportske robe, posredovanjem u trgovini, promidžbom, poslovnim savjetovanjem te istraživanjem tržišta. Cilj je ovog poduzeća postati najbolje poduzeće sa sportskom opremom na svijetu što postižu raznim aktivnostima u koje spadaju i unutarnje kontrole poduzeća, i to u procesima veleprodaje i maloprodaje.

U procesu veleprodaje veliki dio aktivnosti je automatiziran te sustavi sami provjeravaju kupce, evidentiraju stanja zaliha, popunjavaju izlazne račune te izdatnice. Odgovorna osoba mora samo potvrditi te aktivnosti i, kasnije, kontrolirati odvijaju li se aktivnosti uredno i pravilno. Tijek procesa kontrole veleprodaje prikazan je na slici 11.



Slika 11. Proces kontrole veleprodaje u poduzeću Adidas Croatia d.o.o., Izvor: izrada autorice

Kontrole se obavljaju po slijedećem redosljedu:

1. provjera dugovanja kupaca,
2. provjera narudžba i stanja skladišta,
3. provjera ispravnosti fakture te
4. ponovna provjera kupca i slanje odobrenja za ispostavu robe (Adidas Croatia d.o.o. - osnovni podaci, 2021.).

U ovom se procesu prvo *provjeravaju dugovanja kupaca*, i to u odjelu financija. Evidencija dugovanja vodi se u tablicama u excel formatu te računovodstvenom programu SAP. Sve se evidencije čuvaju na nekoliko mjesta kako se ne bi izgubili podaci te kako bi više zaposlenika moglo kontrolirati podatke.

Sljedeći je korak *provjera narudžba i stanja skladišta* koja obuhvaća:

- fizičke kontrole,
- sustav odobrenja i ovlaštenja te
- podjelu dužnosti (Adidas Croatia d.o.o. - osnovni podaci, 2021.)

Nakon toga slijedi *provjera ispravnosti fakture* koja podrazumijeva usklađivanje narudžbe kupca, otpremnice i fakture. Zadnji je korak *ponovna provjera kupca i slanje odobrenja za ispostavu robe*. Ukoliko je sve u redu, faktura se može autorizirati (potpisati), kopirati i poslati. Kopija fakture šalje se kupcu, a original se sprema u registrator izlaznih računa. Ukoliko se otkrije greška, faktura se stornira i ručno se izrađuje nova koja se potpisuje i šalje kupcu. Nakon još jedne provjere stanja kupca, šalje se odobrenje za ispostavu robe.

Što se tiče kontrole maloprodaje, ne razlikuje se mnogo od kontrole veleprodaje, osim što se u maloprodaji roba isporučuje različitim trgovinama diljem zemlje. U svakoj pojedinoj trgovini zaposlenici moraju pratiti stanje robe na skladištu te naručiti robu (ako je potrebno), a svaka se narudžba provjerava.

U maloprodajnim se trgovinama sustav kontrole odvija sljedećim redosljedom:

1. slanje otpremnice u skladište te izrada fakture,
2. knjiženje fakture,
3. slanje naručene robe i
4. kontrole u trgovini (Adidas Croatia d.o.o. - osnovni podaci, 2021.).





Slika 12. Proces kontrole maloprodaje u poduzeću Adidas Croatia d.o.o., Izvor: izrada autorice

Dakle, prvo se otpremnica šalje u skladište gdje se provjerava roba te se priprema za ispostavu. Zatim se izrađuje faktura u tablici u excel formatu i sprema se na Google Drive. Nakon toga se fakture knjiže u računovodstvenom programu, i to posebno za svaku trgovinu. Što se tiče kontrola u samoj trgovini, prilikom primitka robe u skladište, roba se provjerava. Velika je pažnja ovog trgovačkog društva posvećena i kontroliranju zaposlenika kojima se pruža stalna edukacija i usavršavanje.

Ovo je trgovačko društvo idealan primjer kvalitetnog sustava upravljanja internih kontrola kojim, u konačnici, ostvaruje profit, povećava broj kupaca te se širi na nova hrvatska, ali i svjetska tržišta. Ništa od toga ne bi bilo moguće da sustav internih kontrola nije kvalitetan.

## 5. ZAKLJUČAK

Sustav unutarnjih kontrola trgovačkih (a i ostalih) društava predstavlja postupke koji se nalaze u društvu kako bi ono moglo neometano poslovati, ali i unaprjeđivati svoje poslovanje. Ciljevi unutarnjih kontrola su osiguranje pouzdanosti financijskih izvještaja, usklađenje poslovanja sa zakonima i ostalom regulativom, učinkovitost i djelotvornost poslovnih operacija te zaštita imovine društva. Osnovne su značajke unutarnjih kontrola da su one sredstvo za ostvarivanje ciljeva društva, da se provode na svima razinama u društvu zbog čega su neizbježne ukoliko društvo želi opstati i napredovati. Cjelokupan sustav unutarnjih kontrola društva sastoji se od kontrolnog okruženja, upravljanja rizicima, kontrolnih aktivnosti, informacija i komunikacije te praćenja i procjene. Kontrolno okruženje podrazumijeva sve uvjete u kojima se provodi kontrola, a pod upravljanjem rizicima misli se na otkrivanje i definiranje rizika koji prijete društvu te definiranju načina kako ih minimizirati. Kontrolne aktivnosti provodi rukovoditelj društva i služe za upravljanje rizicima koji su važni za poslovanje društva. Sustav unutarnjih kontrola mora osiguravati informacije rukovoditelju što se postiže dobrom komunikacijom. Sve aktivnosti koje se provode moraju se konstantno pratiti te vršiti procjena jesu li dovoljno dobre i, ukoliko postoje odstupanja, odrediti korektivne mjere.

Iz ovog se završnog rada može zaključiti kako je sustav unutarnjih kontrola jako značajan za svako društvo, pa tako i trgovačko. Naime, trgovačkom društvu taj sustav služi kao podrška upravljanju i nadzora nad njegovim poslovanjem. Svako trgovačko društvo koje želi opstati na postojećem tržištu, ali i napredovati te se proširiti i na nova tržišta, mora svakodnevno provoditi sustav unutarnjih kontrola. Primjer jednog društva koje uspješno provodi unutarnje kontrole i time osigurava svoju konkurentsku poziciju je Adidas Croatia d.o.o. koje godinama ostvaruje sve uspješnije poslovanje jer se širi na nova tržišta, ima sve veći broj kupaca te povećava svoj profit.

## LITERATURA

*Adidas Croatia d.o.o. - osnovni podaci.* (2021.). Dohvaćeno iz <https://www.adidas.com/us>

*HRVATSKA ENCIKLOPEDIJA - ortaštvo.* (2021.). Dohvaćeno iz <https://enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=45601>

*Hrvatska enciklopedija - trgovačko društvo.* (2021.). Dohvaćeno iz <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=62220>

*HRVATSKA OBRTNIČKA KOMORA.* (2021.). Dohvaćeno iz <https://www.hok.hr/gospodarstvo-i-savjetovanje/statistika/trgovacka-drustva-i-obrti>

Latković, M. (2002.). *Upravljanje rizicima: identifikacija, mjerenje i kontrola*. Dohvaćeno iz <https://hrcak.srce.hr/file/9059>

MFRH. (2021.). *Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za korisnike proračuna.* Dohvaćeno iz [https://mfin.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/medun-suradnja/projektiEU/Priru%C4%8Dnik%20o%20sustavu%20unutarnjih%20kontrola%20za%20korisnike%20prora%C4%8Duna\\_9.8.2019\\_152111.pdf](https://mfin.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/medun-suradnja/projektiEU/Priru%C4%8Dnik%20o%20sustavu%20unutarnjih%20kontrola%20za%20korisnike%20prora%C4%8Duna_9.8.2019_152111.pdf)

MFRH. (2021.). *Priručnik o sustavu unutarnjih kontrola za trgovačka društva i druge pravne osobe u vlasništvu države odnosno jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.* Dohvaćeno iz <https://mfin.gov.hr/UserDocsImages//dokumenti/sredisnja-harmonizacija/fin-upravljanje-kontrole//Prirucnik%20o%20sustavu%20unutarnjih%20kontrola%20za%20trgovacka%20drustva.pdf>

*Mind Tools.* (2021.). Dohvaćeno iz [https://www.mindtools.com/pages/article/newPPM\\_89.htm](https://www.mindtools.com/pages/article/newPPM_89.htm)

*Ministarstvo financija Republike Hrvatske.* (2021.). Dohvaćeno iz Novi Pravilnik o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru: <https://mfin.gov.hr/istaknute-teme/sredisnja-harmonizacijska-jedinica/novosti/arhiva-novosti/novi-pravilnik-o-sustavu-unutarnjih-kontrola-u-javnom-sektoru/2298>

*Ministarstvo pravosuđa i uprave RH.* (2021.). Dohvaćeno iz <https://mpu.gov.hr/registar-udruga/22213>

- PSC - jedinstvena kontaktna točka za usluge.* (2021.). Dohvaćeno iz <http://psc.hr/javno-trgovacko-drustvo/>
- SOLVENS consulto.* (2021.). Dohvaćeno iz <https://www.solvens-consulto.hr/drustvo-s-ogranicenom-odgovornosc/>
- Strateško planiranje.* (2021.). Dohvaćeno iz [https://www.pravo.unizg.hr/\\_download/repository/stratesko\\_planiranje-\\_poslijediplomski.doc](https://www.pravo.unizg.hr/_download/repository/stratesko_planiranje-_poslijediplomski.doc)
- Tušek, B. (2001.). *Revizija – instrument poslovnog odlučivanja.* Zagreb: TEB - Poslovno savjetovanje.
- Zakon o osiguranju, NN 30/15, 112/18, 63/20, 133/20. (n.d.).
- Zakon o proračunu, NN 87/08, 136/12, 15/15. (n.d.).
- Zakon o regionalnom razvoju Republike Hrvatske, NN 147/14, 123/17, 118/18. (n.d.).
- Zakon o sustavu unutarnjih kontrola u javnom sektoru, NN 78/15, 102/19. (n.d.).
- Zakon o trgovačkim društvima, NN 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19. (n.d.).
- Zakon o zadrugama, NN 34/11, 125/13, 76/14, 114/18, 98/19. (n.d.).
- Žager, K., & Žager, L. (1999.). *Analiza financijskih izvještaja.* Zagreb: Masmedia .
- Žager, K., Mamić-Sačar, I., Sever, S., & Žager, I. (2008.). *Analiza financijskih izvještaja.* Zagreb.

## POPIS SLIKA

Slika 1. Organizacijska struktura trgovačkog društva,.....	10
Slika 2. Veza između usvojenih strategija, strateških planova za trogodišnje razdoblje i financijskog plana. ....	16
Slika 3. SWOT analiza .....	17
Slika 4. Primjer vizualizacije strateških ciljeva trgovačkog društva i promjene koje nastupaju. .....	28
Slika 5. SMART načela.....	30
Slika 6. Sadržaj i struktura godišnjeg plana trgovačkog društva. ....	31
Slika 7. Proces procjene ljudskih potencijala.....	34
Slika 8. Tablica rezultata .....	36
Slika 9. Elementi sustava upravljanja kvalitetom u trgovačkim društvima. ....	38
Slika 10. Osnovni koraci u provođenju sustava upravljanja kvalitetom u trgovačkom društvu. .....	39
Slika 11. Proces kontrole veleprodaje u poduzeću Adidas Croatia d.o.o.....	40
Slika 12. Proces kontrole maloprodaje u poduzeću Adidas Croatia d.o.o. ....	42