

Pregledni naučni rad
Primljen: 22.07.2014.

UDK: 347.72.037

ULOGA I ZNAČAJ KONTROLINGA U POSLOVANJU
ROLE AND IMPORTANCE OF CONTROLLING IN BUSINESS

Mehmed Mehović

KJKP „Sarajevogas“ Sarajevo
ahsen.mehovic@gmail.com

Senad Softić

Ekonomski fakultet u Sarajevu
Univerzitet u Sarajevu
senad.softic@efsa.unsa.ba

Sažetak

Primarna odgovornost menadžmenta preduzeća je da uspješno savladava navedene izazove privređivanja i poslovanja. S tim u vezi, menadžmentu preduzeća potrebna je informacija više o okruženju u kojem posluje, neophodan mu je kvalitetan poslovni plan radi prevazilaženja kriznog perioda, bitna mu je obećavajuća prognoza zasnovana na kvalitativno-kvantitativnoj ekonomsko-finansijskoj analizi i projekciji, poželjan mu je spektar pokazatelja i informacija u vezi sa poslovnim procesima koji se odvijaju u samom preduzeću. Drugim riječima, menadžmentu preduzeća od presudnog su značaja, o gore navedenim i sličnim pitanjima, kompetentno perfektuirane podloge koje će biti u funkciji donošenja optimalnih poslovnih odluka i rješenja. Time se povećava efikasnost i efektivnost sistema vođenja, stvarajući pretpostavke da se razviju sposobnosti bržeg i bezbolnijeg prilagođavanja promjenama u dinamičkom i kompleksnom okruženju, ali i promjenama unutar samog preduzeća. Takvu poslovnu funkciju za potrebe menadžmenta obavlja kontroling.

Od menadžmenta se opravdano zahtjeva znatno drugačiji način budućeg poslovanja. Postavlja se pitanje, da li menadžmenti bosansko-hercegovačkih preduzeća za takav iskorak imaju dovoljno znanja i vremena, ili im je neophodna podrška, pomoć i savjetovanje? Prethodno

navedeno posebno aktuelizira temu i problematiku kontrolinga u uslovima bosansko-hercegovačke privrede. Ujedno, naprijed naznačeno potvrdilo je aktuelnost, atraktivnost i neophodnost sagledavanja primjene funkcije kontrolinga u konkretnom javnom komunalnom preduzeću („Sarajevogas“ d.o.o. Sarajevo).

Ključne riječi: kontroling, menadžment, funkcije menadžmenta, efikasnost, promjene.

Abstract:

Management of the companies has a primary responsibility to successfully overcome stated challenges of economy and doing business. In this respect, management of the companies needs additional information on environment in which business is being conducted. Also, management needs a qualitative business plan in order to overcome period of crisis. It is important for the management of the companies to have a promising forecast based on qualitative-quantitative economic-financial analysis and projection. Additionally, it is desirable for the management to have a spectrum of indicators and information related to the business processes within the company. In other words, regarding the aforementioned and similar issues, it is of crucial significance for the management of the companies to have competent bases that will be sufficiently functional to pass optimal business decisions and solutions. In this way efficiency and effectiveness of the business running system will be increased, thus creating assumptions to develop capabilities of faster and painless adjustment not only to the changes in dynamic and complex environment but also to the changes in the company. This business function is being performed by controlling for the needs of the management.

Management of companies feels greater and greater pressure emerging from the accelerated dynamics of the social, economic and political processes in the society. It is justified to expect from the management of the companies to create significantly different way of the future business running. Here question is being raised: does the management of the B&H companies possess sufficient knowledge and time to perform such lunge or do they need support, assistance and advising? Aforementioned especially

actualize the theme and subject of controlling in conditions of Bosnia and Herzegovina's economy. At the same time, all prior stated confirmed the actuality, attractiveness and necessity to apply controlling function in the specific public utility company ("Sarajevogas" doo Sarajevo).

Keywords: controlling, management, management functions, efficiency, changes.

1. Pojmovno odredjenje kontrolinga

Kontroling se vrlo često definira kao mjerenje i ispravljanje pojedinačnog i organizacionog djelovanja kako bi se obezbijedilo da događaji teku prema planu. Zbog toga je potrebno mjeriti uspješnost stavljajući ga u odnos prema ciljevima i planovima, te pokazati gdje dolazi do odstupanja od standarda i pomagati u ispravljanju uočenih odstupanja. Ukratko, kontroling olakšava ispunjenje planova, iako planiranje mora prethoditi kontrolingu¹. Menadžeri se rukovode planovima u korištenju resursa kako bi se ispunili specifični ciljevi. Naime, kontroling kao jedna od pet osnovnih funkcija upravljanja uključuje sve aktivnosti koje menadžer preuzima sa namjerom obezbjeđenja ostvarenja rezultata što bližih planiranim rezultatima².

Jedna od definicija kontrolinga koja ga najcjelovitije obrazlaže, a po mnogim mišljenjima objašnjava i samu funkciju kontrolera, tj. osobe zaposlene u kontrolingu, jeste definicija International Group of Controlling. Ona glasi: "Kontroleri oblikuju i prate proces menadžmenta u pronalaženju ciljeva, planiranju i usmjeravanju, te time nose suodgovornost za ostvarenje ciljeva. Ovo znači slijedeće:

- kontroler se brine za transparentnost strategije, rezultata, finansija i procesa, te time pridonosi većoj ekonomičnosti;
- kontroler cjelovito koordinira parcijalne ciljeve i planove, te organizira cjelovito izvještavanje usmjereno na budućnost;

¹ Osmanigić-Bedenik, .N., (2007). *Kontroling abeceda poslovnog uspjeha*, Zagreb: Školska knjiga, str. 79-80.

² *Ibid.*, str.80.

- kontroleri moderniziraju i oblikuju proces menadžmenta u pronalaženju ciljeva, planiranju i usmjeravanju tako da svaki nositelj odlučivanja može djelovati usmjerenom prema cilju;
- kontroler pruža za tu svrhu potrebnu uslugu snabdijevanja poslovnim podacima i informacijama;
- kontroler oblikuje i njeguje sisteme kontrolinga.”³

Kontroling se još shvata kao “funktionalan instrument upravljanja koji podržava poduzetnički proces upravljanja i odlučivanja kroz usmjerenu (ciljanu) doradu i preradu informacija”⁴. Pripremom relevantnog znanja o činjenicama i metodama, kontroling podržava menadžment i odgovarajućim komunikacijskim procesima pridonosi ciljano orijentiranoj, koordiniranoj primjeni znanja odgovornih osoba.”⁵

2. Uloga kontrolinga u poslovanju

Uloga kontrolinga ostvaruje se kroz koordinativnu i integrativnu funkciju unutar specijaliziranog i raščlanjenog sistema menadžmenta, tj. koordinacijom i integracijom jasno diferenciranih podsistema menadžmenta. U uslovima turbuletnog okruženja, kompleksne dinamike i diferencijacije poslova i zadataka unutar preduzeća, često se traže informacije i odgovori na pitanja o svim segmentima poslovanja. Posebno su važni odgovori na pitanja u vezi sa dijelovima preduzeća koji su rentabilni a koji nisu, te o pretpostavkama koje treba ispuniti da bi preduzeće bilo vitalno i u budućnosti. Iz ovog proizilazi osnovna uloga kontrolinga a odnosi se na to što on otkriva mnoge nepoznanice poslovanja stavljajući ih u kontekst upravljanja preduzećem, što ima za rezultat kvalitetnije odlučivanje i uspješnije poslovanje. Sve ovo posebno dolazi do izražaja u kriznim vremenima, kada je upravljanje preduzećem najdirektnije povezano sa funkcijom kontrolinga. Postoje

³ *International Group of Controlling* - www.igc-controlling.org (pristupljeno 03.07.2014.)

⁴ Preisler, P. R., Peemoller, E.K., (1990). *Controlling, Moderne Industrie, Landsbert/Lech, Germany*, str. 16., preuzeto iz Avelini-Holjevac, I., (1998). *Kontroling - upravljanje poslovnim rezultatom, Hotelijerski fakultet Opatija*, str. 318.

⁵ Kupper, H. U., Weber, J., Zund, A., *Zum Verstandis und Selbverstandis des Controlling, ZfD, Gabler, Wiesbaden, 3/190., str. 283., preuzeto iz Osmanagic-Bedenik N., (2004). Kontroling abeceda poslovnog uspjeha, Zagreb: Školska knjiga, str. 64.*

određene nedoumice u vezi sa tim da li je gore navedena uloga posao kontrolinga ili tzv. sistema za rano upozoravanje.

Sa stanovišta funkcije, kontroling svoje mjesto nalazi u služenju, tj. u podršci menadžmentu, kada se javi povećana potreba za koordinacijom i integracijom unutar sistema vođenja i upravljanja. Naime, odgovornost menadžmenta za uspjeh preduzeća sve je veći teret vodećim ljudima, tj. menadžmentu. Zbog toga se u brojnim preduzećima razvijene tržišne privrede uvodi kontroling radi rasterećenja posloводства u procesu definiranja ciljeva, planiranja, kontrole, izvještavanja, organizacije i upravljanja ljudskim potencijalima.

Mjesto i uloga kontrolinga može se također prepoznati po karakteru i vrstama odgovornosti koje posjeduju menadžer i kontroler. Naime, odluku uvijek donosi menadžment, ali kontroler treba da ponudi više rješenja, na osnovu sakupljenih informacija koje je sistematizirao i obradio. U ovakvoj konstelaciji odnosa, menadžer je odgovoran za oblikovanje ciljeva preduzeća, a kontroler se pri tome brine za jasno definirane pojedine dimenzije cilja: njegovu konkretnost, realnost, mjerljivost, djeljivost i vremensku ograničenost. Dok je menadžer odgovoran za uspjeh preduzeća, kontroler je odgovoran za njegovu transparentnost, tj. za izgradnju i korištenje ekonomskih instrumenata, koji povećavaju preglednost i time menadžerima olakšavaju njihov dio posla. Kontroler je također odgovoran za oblikovanje i povezivanje sistema vrijednosti, planiranja, kontrole, izvještavanja, organizacije i upravljanja ljudskim potencijalima, te za njihovo trajno usklađivanje. Odnos kontrolinga i menadžmenta opisuje se njihovom saradnjom i nadopunjavanjem: dobar kontroling pomaže i sudjeluje u uspjehu menadžmenta, a menadžment određuje uspjeh kontrolinga.⁶ O mjestu kontrolinga u smislu pozicije unutar organizacije, govorit će se prilikom institucionalizacije funkcije kontrolinga, na kraju teorijskog dijela rada.

3. Značaj kontrolinga

Teoretičari se slažu da se značaj kontrolinga ogleda prije svega u rješavanju problema koordinacije i integracije, tj. u usklađivanju djelova preduzeća

⁶ Osmanagić - Bedenik, N., (2007). *Op. Cit.*, str. 20-21.

koji su funkcionalno i prostorno povezani, kao i u objedinjavanju i očuvanju uzajamne ovisnosti svih dijelova preduzeća koji treba da funkcioniraju kao skladna cjelina. Na ovaj način definiran značaj kontrolinga izvodi se iz principa kontrolinga. Ili jednostavnije rečeno, sami principi kontrolinga upućuju na njegov značaj. Ovdje je prilika da se jasno i nedvosmisleno izraze principi kontrolinga, a to su koordinacija i integracija.⁷

Ipak, mogu se postaviti slijedeća pitanja:

1. Zar koordinacija i integracija dijelova u cjeline, te procesa i poslova, i prije nisu bili predmetom i sastavnim dijelom organizacijskih upravljačkih ili drugih poslova?
2. Da li se koordinacija i integracija vežu tek za postojanje kontrolinga?
3. Ili druga pitanja koja proizilaze iz sličnog razmišljanja?

Naravno da se na prethodna pitanja ne bi mogao prihvatiti bilo kakav isključiv odgovor. Ali odgovor koji ide u pravcu da se rješavanje problema koordinacije i integracije, možda po prvi put posmatra sa toliko važnosti, mogao bi se prihvatiti. Stoga kontroling dobija poseban značaj upravo zbog te činjenice.

3.1. Princip koordinacije i njeni instrumenti

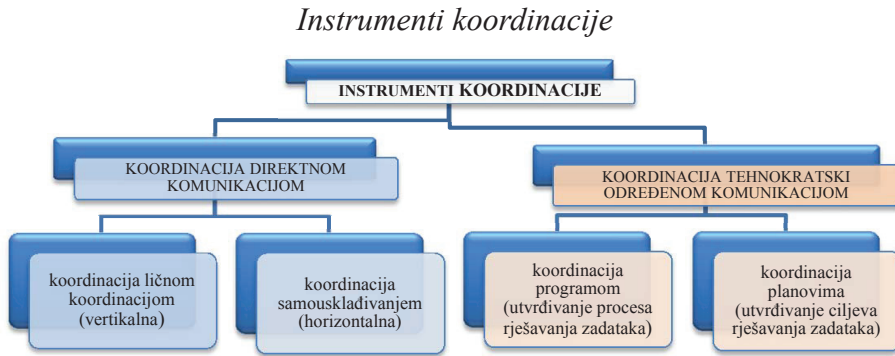
Proces organizacijske i poslovne harmonizacije provodi se putem međusobno nadopunjavajućih principa koordinacije i integracije. Koordinacija podrazumijeva usklađivanje između prostorno i funkcionalno povezanih dijelova organizacijskog sistema kao i usklađivanje pojedinih promjena prema potrebama okoline. Koordinacija je usklađenost, proces stvaranja skladnog odnosa između dva ili više dijelova ili procesa prema promjenama okruženja, zajedno podređenih višem pojmu. Koordinacija koja povezuje sisteme, ili sistemski povezujuća koordinacija ima dva aspekta:

- planirana trajna saradnja u sistemu menadžmenta,
- neplanirana aktivnost u slučaju nepredviđenih smetnji.

⁷ www.efzg.hr (pristupljeno 05.07.2014.)

Koordinacija i integracija se postižu na različite načine, pa se u okviru organizacijske teorije pronalaze prve sistematizacije instrumenata koordinacije.

Slika br.1.



Kao što je prikazano na slici br. 1.⁸, najčešće se razlikuju instrumenti direktne koordinacije, gdje su pojedinci nosioci usklađivanja/harmonizacije i koordinacije, te koordinacija tehnokratski određenom komunikacijom, gdje se koordinacija temelji na unaprijed zadatim pravilima i sistemima. Koordinacija se može provoditi direktnom koordinacijom, tj. ličnom komunikacijom kroz davanje prikladnih uputa. Upute se mogu odnositi na sam proces izvođenja, kao i na rezultat koji se postiže u procesu izvođenja. Drugi oblik osobno orijentirane komunikacije, ne posmatra pojedince, već grupe kao nosioce usklađivanja. Ovdje se zadatak usklađivanja prepušta grupnoj odluci, pa tako postaje i obavezan za grupu. Uopće, direktna koordinacija predstavlja vrlo fleksibilan, jednostavno oblikujuć instrument koordinacije. Granice njene primjene u vezi su sa sposobnostima prerade informacija pojedinih menadžera i stepenom prihvatanja od strane podređenih.⁹ Sa druge strane, koordinacija tehnokratski određenom komunikacijom, podrazumijeva koordinaciju programom ili planovima. Kod koordinacije programom, aktivnosti koje se usklađuju unaprijed su utvrđene i izvode se prema programu. Kontrola se odnosi na pridržavanje pravila i orijentirana je na samu aktivnost. Ovakav oblik koordinacije pretpostavlja stabilne prilike

⁸ Weber, J., (1993). *Einführung in das controlling*, 3. izdanje, Štuttgart: Schaeffer/Poechel, str. 32-37.

⁹ Osmanagić – Bedenik, N., (2007). *Kontrolling abeceda poslovnog uspjeha*, Zagreb: Školska knjiga, str.109.

u okruženju. Koordinacija planovima sve saradnike u sistemu obavezuje na ispunjenje zadataka i ciljeva, na što se odnosi i kontrola izvršenja. Proces rada se nadzire, vremenski je limitiran, a uz prilagođavanje promjenama pruža se mogućnost optimalnog rješenja problema koordinacije.¹⁰

3.2. Princip integracije

Dodatna diferencijacija i specijalizacija rada nalaže potrebu za dodatnom integracijom i koordinacijom. Principom integracije osigurava se skladno djelovanje i koordinirani razvoj dijelova cjeline prema promjenama okoline. Proces integracije razlikuje unutarnju i vanjsku dimenziju. Unutarnju dimenziju integracije čini usklađivanje operativnog, strategijskog i normativnog menadžmenta. Potrebno je imati na umu da preduzeće mora svoje djelovanje prilagoditi okruženju u kojem radi i opstaje. Ustvari, preduzeće kao društvena institucija treba da se što skladnije integrira u sistem. Ova integracija nije jednostrana, ili pasivna, već može biti i aktivna. Naime, preduzeće ima određenu mogućnost uticaja na okruženje, tako da se i sa te strane može posmatrati prilagođavanje sistemu.¹¹

Vanjsku dimenziju integracije čini takvo usmjeravanje ponašanja preduzeća da odgovara situaciji okruženja. Zbog kompleksnosti i dinamike okruženja ova dimenzija integracije postaje izuzetno složen zadatak. Ovo upućuje da preduzeće treba da bude integrirano u:

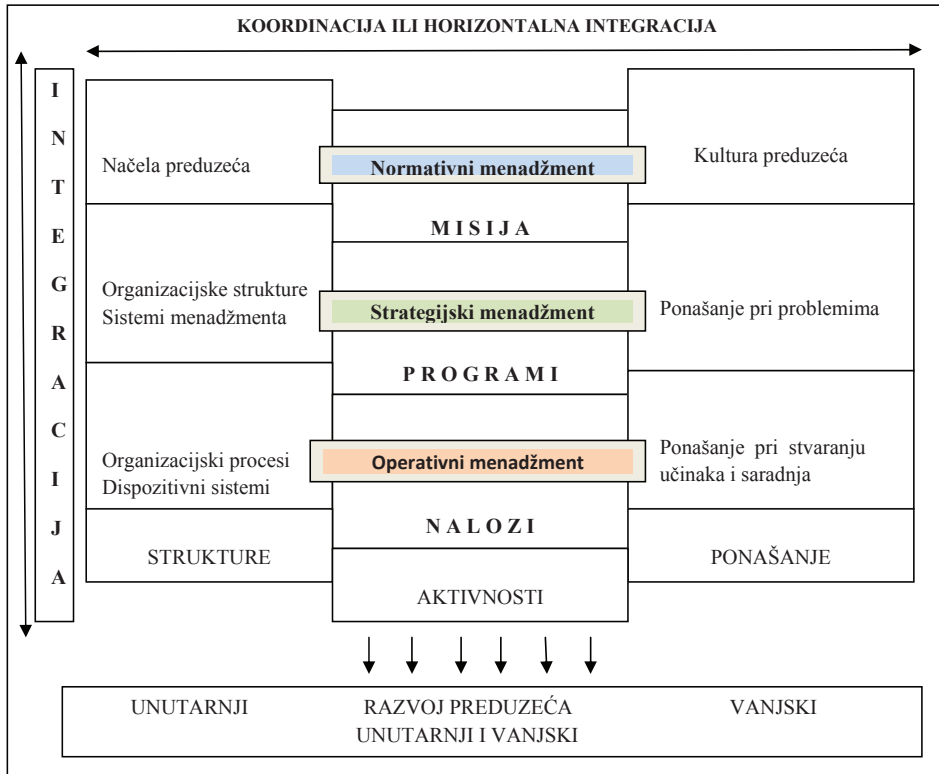
- moralni sistem, na način da razvija temeljne vrijednosti i norme koje vrijede u društvu,
- politički sistem, na način da poštuje političke, pravne i druge norme,
- privredni sistem, na način da svoje poslovanje usklađuje sa pravilima koja vrijede ili treba da vrijede pri aktivnostima usmjerenim na nabavu, podjelu i upotrebu dobara.

¹⁰ Weber, J., (1993). *Op. Cit.*, str.34.

¹¹ Osmanagić – Bedenik, N., (2007)., *Op. Cit.*, str.106.

Slika br.2.

Integracija dimenzija menadžmenta¹²



Važno je razumijeti da preduzeće treba da bude integrirano u sva tri sistema i mora pridonositi njihovom funkcioniranju.¹³

Razumijevajući princip integracije može se zaključiti da je značaj kontrolinga i u tome što potiče razgradnju hijerarhijskih nivoa, osigurava pomak kompetencija i odgovornosti na autonomne radne grupe, potiče razvoj integrativnih i koordinativnih mehanizama i samoorganizirajuće koordinacijske procese. Drugim riječima, značaj kontrolinga se ogleda u tome što on na poseban način predstavlja odgovor na pojačanu potrebu za integrativnim i koordinativnim procesima u preduzeću.¹⁴

¹² Osmanagić - Bedenik, N., (2007.), op.cit., str. 95.

¹³ Osmanagić - Bedenik, N., (2007), op. cit., str.107.

¹⁴ Ibid., str.107-108.

4. Studija slučaja KJKP "Sarajevogas" d.o.o. Sarajevo

4.1. Metod

Za subjekt istraživanja uloge i značaja kontrolinga u preduzeću, uzeto je Kantonalno javno komunalno preduzeće „Sarajevogas“ d.o.o. Sarajevo. Pored elaboriranja teorijskih osnova kontrolinga, gdje su korištena najnovija naučna i stručna literatura, koristili su se podaci i saznanja koja su nastala kao rezultati spoznajnog procesa iz poslovne prakse i prakticiranja predmetne funkcije kod privrednih subjekata. Također, sastavni dio sekundarnih podataka su i određene spoznaje dostupne u objavljenim stručnim člancima i pojedinim studijama.

U prikupljanju primarnih podataka primjenjivane su metode posmatranje rada Uprave Preduzeća, kao cijeline i njenih članova, u domenu njihovih odgovornosti i oblasti zaduženja, te evidentiranje podataka i informacija putem neposrednih razgovora sa neposrednim izvršiocima i ovlaštenim uposlenicima za obavljanje zadataka iz domena organizacionih jedinica u kojima se obavljaju poslovi kontrolinga.

4.2. Primjenjenost kontrolinga u poslovnoj praksi preduzeća

Uvidom u procesnu konfiguraciju (mapu procesa) Preduzeća konstatira se da su procesi diferencirani kao procesi upravljanja, zatim operativni procesi i procesi podrške. Neophodno je istaći da je ovakvo razlikovanje procesa u funkciji ostvarivanja osnovnog zadatka dodijeljenog od strane osnivača Preduzeću, a tiče se sigurne i kontinuirane distribucije i isporuke prirodnog gasa kupcima.

Funkcija kontrolinga se praktično analizirala u konkretnoj studiji slučaja na sljedećim organizacionim dijelovima, (pod)sistemima, preduzeća: Sistem upravljanja kvalitetom i Planiranje i finansije preduzeća (sektor ekonomike).

4.2.1. Različitosti kontrolinga sa Službom za plan i analizu

Upoređujući izložene poslove koji se obavljaju u okviru Službe za plan i analizu sa poslovima kontrolinga može se konstatirati da postoje značajne različitosti koje se odnose na sljedeće:

1. strateške ciljeve i politike postavlja Uprava preduzeća na bazi definirane vizije, misije i vrijednosti Preduzeća, gdje Služba za plan i analizu ima samo i nedovoljno izdiferenciranu podržavajuću ulogu,
2. u procesu preispitivanja strateških ciljeva Služba za plan i analizu ima izvjesnu ulogu, ali ne kao inicijator, već više kao realizator po nalogu Uprave,
3. Služba za plan i analizu nema pravo izdavanja naloga za pokretanja poslovnih zadataka ili projekata,
4. prenošenje transparentnosti planskih ciljeva povjereno je direktno najvišem top mandžmentu, tj. pojedinačno izvršnim direktorima za sektore kojim rukovode,
5. korištenje tehnika i alata planiranja, analiziranja, pa prema tome i izvještavanja u nedovoljnom je kapacitetu. Skromno je korištenje sljedećih alata i tehnika: Benchmarking, Finansijska analiza konkurenata, Softver za strateško planiranje, Analiza vlasništva, Temeljne sposobnosti, Krivulja iskustva, Lanac vrijednosti, PIMS analiza, Porterovih pet sila, Delphi tehnika, Metoda mekih sustava, Kognitivno mapiranje i brojne druge.
6. Služba za plan i analizu ne obavlja poslove upravljački orijentirane i usmjerene koncepcije kontrolinga, te prema tome nema kapacitet najzrelijeg, najpotpunijeg i najsveobuhvatnijeg kontrolinga,
7. Služba za plan i analizu često i u većini slučajeva nema autonomnost kod eventualnog prezentiranja i samostalnog iniciranja alternativa i prijedloga.

4.2.2. Sličnosti kontrolinga sa Službom za plan i analizu

Ipak, prethodnom analizom je utvrđeno da postoji niz poslova koji se obavljaju u Službi za plan i analizu a koji su korespondentni i slični vrsti poslova koji se rade u kontrolingu. Povremeno, ne radi se samo o prostom izvještavanju od strane Službe za plan i analizu, već se dijelom Uprava upoznaje i sa alternativnim rješenjima, ako se to zahtijeva od iste, te o mogućim posljedicama, tako da se može konstatirati da Služba za plan i analizu poprima savjetodavnu ulogu.

Također, može se uočiti razvojni tok poslova u okviru Službe za plan i analizu od perioda kada su poslovi ove službe bili ranije locirani u okviru Službe za plan i računovodstvo. Tada je dominirala računovodstvena koncepcija rada, odnosno naglasak se stavljao na pripremu i obradu računovodstvenih podataka. Kasnije, formiranjem Službe za plan i analizu u njenom sadašnjem obliku razvija se koordinacija u prikupljanju i u korištenju informacija, odnosno usklađivanju potreba za informacijama. Izrađuju se brojni materijali koji imaju informativni karakter za potrebe Uprave Preduzeća, te se često i označavaju kao "Informacije o određenoj tematici". Dakle, očigledno je prisustvo informacijske koncepcije kontrolinga.

I konačno, može se konstatirati da Služba za plan i analizu u gore navedenim segmentima poprima karakter funkcije kontrolinga. Zadatkom ove službe sve više postaju poslovi koji dovode do povećanja sposobnosti reakcije tj. efikasnosti i aktivnog prilagođavanja, tj. efektivnosti sistema vođenja kako bi se ostvarili ciljevi Preduzeća, odnosno povećala sposobnost aktivnog i pasivnog prilagođavanja promjenama unutar i izvan Preduzeća.

Generalno bi se mogao napraviti integralni komparativni pregled zadataka i uloga Službe za plan i analizu u okviru procesa planiranja i izvještavanja sa onim što je kontroling, pri čemu se komparacija odnosi na glavne principe i mehanizme rada, i to: koordinaciju (unutrašnju i vanjsku), te integraciju.

Tabela br.1.

Komparativni pregled zadataka i uloga Službe za plan i analizu i kontrolinga u okviru procesa planiranja i izvještavanja

Zadaci Službe za plan i analizu vs <i>zadaci Kontrolinga</i> prema podsistemima menadžmenta	Unutarnja koordinacija	<i>Unutarnja koordinacija</i>	<i>Integracija</i>
Sistem vrijednosti	Usklađuje ciljeve pojedinih organizacijskih jedinica sa ciljevima Preduzeća	<i>Usklađuje sukobljene ciljeve između organizacijskih jedinica</i>	<i>Integrira viziju i misiju</i>
Sistem planiranja	Opšte i Tehničko uputstvo utvrđuje proceduru planiranja	Prilagođava proces strateškog planiranja faktorima Preduzeća	<i>Povezuje strateško i operativno planiranje</i>
Sistem kontrole	<i>Usklađuje predmete, procese, instrumente i rokove kontrole</i>	Prati i analizira odstupanja od strateškog plana	Povezuje operativnu, taktičku i stratešku kontrolu kroz pokazatelje
Sistem informiranja	Koordinira različite izvore informiranja i usklađuje podatke iz različitih izvora	Nabavlja tačne i za strateško planiranje relevantne podatke	Usklađuje operativne informacije sa taktičkim i strateškim
Sistem organizacije	<i>Osigurava usklađenost organizacijske strukture</i>	<i>Identificira prilike za prilagođavanje organizacijske strukture potrebama planiranja, kontrole i informiranja</i>	<i>Integrira sve organizacijske nivoe</i>
Upravljanje ljudskim resursima	<i>Pronalazi najbolje sudionike, usklađuje opterećenost pojedinih odjela</i>	<i>Identificira ključne kadrove za implementaciju rezultata planiranja</i>	<i>Usklađuje ljudske resurse odjela sa ukupnim potrebama Preduzeća</i>

Siva slova (podebljana i *italic stila*) označavaju poslove opisane u okviru kontrolinga, a koji se trenutno ne rade u Službi za plan i analizu. Običnim slovima evidentirani su poslovi koji se rade u Službi za plan i analizu, a ujedno predstavljaju i posao kontrolinga.

Može se zaključiti da poslovi koji se obavljaju u okviru Službe za plan i analizu uveliko odgovaraju opisu poslova kontrolinga.

4.2.3. Funkcija kontrolinga u Finansijsko-računovodstvenoj službi

- Ukoliko se upoređuje izvještavanje čiji je kreator Finansijsko-računovodstvena služba od prije nekoliko godina sa aktuelnim, može se konstatirati da su finansijsko – računovodstveni izvještaji i informacije značajno evoluirale, odnosno da su kvalitativno i kvantitativno znatno unaprijeđene. Naime, informacije i izvještaji sve više poprimaju značaj i karakter podloga koje su u funkciji podrške za upravljanje Preduzećem, jer sve češće sadrže bitne informacije o uzrocima i posljedicama određenih pojava, trendovima i odgovornostima za stanje, te odgovarajućim korelacijama i međudnosima.
- Također, na osnovu dosadašnje zastupljenosti i razvijenosti koordinacije i integracije sa povezanim službama i sektorima, u ovoj Službi se može prepoznati prisustvo funkcije kontrolinga, koja se u ovoj fazi dominantno zasniva na finansijsko - računovodstvenim podacima i pokazateljima. Dakle, kontroling kao savremena funkcija podrške Upravi preduzeća, u određenom neformalnom obliku postoji u radu ove službe. Međutim, to nije dovoljan niti optimalan nivo djelovanja, koji je potreban za neophodno povećanje efikasnosti i efektivnosti.
- U Službi funkcionira operativni kontroling koji je usmjeren na pasivno prilagođavanje preduzeća promjenama okoline, odnosno prilagođavanje se vrši uticanjem na unutarnje faktore u Preduzeću. Ovaj vrsta kontrolinga pruža stručnu podršku Upravi Preduzeća u podizanju nivoa korištenja aktuelnih potencijala Preduzeća. Međutim, ono što nedostaje je funkcija strateškog kontrolinga, koja će biti usmjerena na povećanje efektivnosti i efikasnosti poslovanja u izgradnji potencijala budućeg uspjeha Preduzeća. Korištenjem specijalnih stručnih alata strateški kontroling bi proaktivno i preventivno djelovao kao inovator za uspješno poslovanje Preduzeća. Smisao strateškog kontrolinga je da pravovremeno signalizira i potiče aktivno prilagođavanje Preduzeća, odnosno prilagođavanje okruženja Preduzeću. (Jedan od primjera takvog djelovanja odnosio bi se na finansijske analize o opravdanosti

nametanja prirodnog gasa kao energenta u Kantonu Sarajevo, sa stanovišta ekoloških potreba, zahtjeva i standard.)

- Na osnovu izloženog, može se konstatirati da je ostvaren veoma značajan napredak u izvještavanju i nadzoru u finansijama Preduzeća, ali da još uvijek nije dostignut nivo kvaliteta izvještavanja, nadziranja i kontrole kojem se teži i to iz slijedećih razloga:
- 1) izvještaji koji se sačinjavaju za Upravu Preduzeća služe najvećim dijelom za operativno odlučivanje, jer ne sadrže dovoljno pokazatelja usmjerenih prema budućim kretanjima, niti su sadržajno kompletni i sveobuhvatni za dugoročno planiranje, upravljanje i odlučivanje,
 - 2) izvještaji sadrže mnogo podataka, ali malo pravih informacija za upravljanje i odlučivanje, tako da je potrebno postojećim izvještajima smanjiti obim, a povećati sadržaj za odlučivanje,
 - 3) ne koriste se savremeni alati i instrumenti putem kojih se mogu istraživati i objasniti veze između određenih događaja,
 - 4) postoji izvjesna nedorečenost u izvještajima, jer programi i softveri koji se trenutno koriste nisu u potpunosti usklađeni za cjelovito i kvalitetno upravljanje i odlučivanje Uprave Preduzeća,
 - 5) često nedostaje dovoljno sistemskog prikupljanja podataka i sačinjavanja adekvatnih informacija, koje će biti u funkciji proaktivnog djelovanja, što Upravi Preduzeća treba predstavljati relevantnu podlogu za donošenje ispravnih zaključaka, ocjenjivanje stanja i poslovnih odluka,
 - 6) izvještaji koji se sačinjavaju uglavnom se zasnivaju na komparativnoj analizi tekućih finansijskih podataka i pokazatelja sa istorijskim i planskim podacima/pokazateljima. Međutim, zanemaruje se komparacija u odnosu na druga srodna preduzeća komunalne privrede, neposrednu konkurenciju i privrednu granu, što je neophodno za cjelovito informiranje Uprave Preduzeća.

4.3. Rezultati istraživanja studije slučaja

Imajući u vidu prethodno navedena obrazloženja o prisustvu kontroling funkcije u području planiranja i finansija Preduzeća, ističu se određene završne konstatacije koje potvrđuju ili pobijaju postavljene osnovne hipoteze, koja glasi: *U sistemu upravljanja „Sarajevogasom“ postoje mehanizmi i sadržaji koji se mogu podvesti pod funkciju kontrolinga razvijenog na generacijskom nivou navigatora i informacijski orijentirane koncepcije, posebno u području planiranja i finansija*, može se konstatirati da je hipoteza potvrđena, tj. dokazana.

Dodatne potvrde postavljene hipoteze u vezi su sa slijedećim obrazloženjima, objašnjenjima i komentarima:

- certificirani sistem upravljanja kvalitetom koji verificira funkcioniranje procesne konfiguracije u Preduzeću, sadrži mehanizme podrške (tzv. procese podrške) sistemu upravljanja Preduzećem, koji doprinose povećanju efikasnosti i efektivnosti u radu menadžmenta;
- generacijska razvijenost kontrolinga na nivou navigatora tumači se sa stanovišta poslovne strategije Preduzeća koja sve više postaje aktivno prilagođavanje i ponašanje, u uslovima tzv. ograničenog dinamičkog okruženja;
- ograničeno dinamičko okruženje tretira aspekt administrativnog određivanja cijene distribucije prirodnog gasa iz koje se podmiruju troškovi poslovanja preduzeća, sa jedne strane. Međutim, sa druge strane, poslovne odnose koje Preduzeće uspostavlja sa dobavljačem prirodnog gasa i njegovim glavnim kupcem, a tiču se međusobnih dužničko-povjerilačkih odnosa, stvaraju povećanu kompleksnost karakteristika pomenutog okruženja;
- česta promjena nabavne cijene gasa (koja je ulazna komponenta prodajne cijene gasa) dodatno doprinosi sve većoj dinamičnosti okruženja koja tangira složenu problematiku odnosa sa kupcima, zatim dobavljačem prirodnog gasa, kao i sa osnivačem, tj. vlasnikom preduzeća (Kantonom Sarajevo), izazivajući refleksije koje se odnose na izbor poslovne strategije preduzeća;

- tzv. „navigavanje“ za efikasno i efektivno vođenje i upravljanje zasniva se na upoređivanju sadašnjeg ostvarenja poslovnih ciljeva sa unaprijed postavljenim planskim ciljevima i standardima. Pri tome posebno, Služba za plan i analizu se koristi raznovrsnim obračunima, analizama, upoređivanjima sadašnjeg ostvarenja sa unaprijed postavljenim ciljevima i standardima, uz primjenu metoda, tehnika i postupaka kontrolinga, istina, u skromnom obimu;
- Finansijsko-računovodstvena služba prikuplja, zaprima, evidentira i distribuira podatke, te sačinjava i dostavlja određene informacije Službi za plan i analizu i neposredno Upravi preduzeća, primjenjujući principe koordinacije u domenu usklađivanja potreba, proizvodnje i ponude informacija. I jedna i druga služba zadužene su za koordinaciju planiranja, kontrole (nadzora) i informiranja (izvještavanja) koristeći se informatičkim programima i softverskim paketima, koji su u funkciji razvijanja neophodnog informacijskog sistema. Na taj način ostvaruje se informacijski orijentirana/usmjerena koncepcija kontrolinga, koja se najintenzivnije manifestira u području planiranja i finansija Preduzeća;

5. Zaključci sa preporukama

Na osnovu provedenog istraživanja čiji su rezultati sublimirani u prethodnom tekstu, moglo bi se zaključiti da poslovi kontrolinga nisu nepoznanica u Preduzeću, posebno u Sektoru ekonomike. Štaviše, moglo bi se ustvrditi da kontroling dobrim dijelom funkcioniра i radi putem Službe za plan i analizu, koja obavlja slijedeće poslove što se akcentiraju u dole navedenim konstatacijama:

- obavlja funkciju koordinatora u postupku izrade planskih i izvještajnih dokumenata i cjelokupnom procesu izrade istih;
- posebnom pažnjom analizira, integrira i harmonizira pristigle podloge iz drugih sektora, priprema konačan plan/izvještaj, te definira potreban finansijski plan/izvještaj koji podržava sve ostale pojedinačne dijelove plana/izvještaja o poslovanju;
- signalizira organima upravljanja na odstupanja, sa prijedlogom alternativa u rješavanju problema, a poštujući analitički, uzročno

- posljedični pristup kroz izvještaje, ali i specifične namjenske informacije (izrađene po nalogu Uprave, ili izvršnog direktora);
- dosljedno postavlja i usvaja nove standarde rada;
- biva povjerenikom izrade najznačajnijih informacija i materijala potvrđujući svoju sazrelost u prvog saradnika Uprave Preduzeća.

Ipak, Služba za plan i analizu:

- nema autonomnost u vođenju kontrole poslovnih procesa niti nametanja rješenja, te ne usklađuje predmete, procese, instrumente i rokove kontrole,
- ne usklađuje sukobljene ciljeve među organizacionih jedinica, niti povezuje strateško i operativno planiranje po hijerarhijskim nivoima,
- ne osigurava usklađenost organizacione strukture, niti identificira prilike za prilagođavanje organizacione strukture potrebama planiranja, kontrole i informiranja,
- nema nikakvog uticaja na upravljanje ljudskim resursima.

Ukoliko bi se premostile ove nedovršenosti, tada bi se moglo reći da Služba za plan i analizu može evoluirati u kontroling.

Sagledavanjem trenutnog stanja, odnosno dostignutog nivoa izvještavanja i mogućnosti za poboljšanje u okviru Finansijsko-računovodstvene službe, može se zaključiti slijedeće:

- u Finansijsko-računovodstvenoj službi prepoznaje se razvoj od računovodstvene prema informacijski orijentiranoj koncepciji kontrolinga;
- navedena koncepcija odnosi se na poslove i aktivnosti koji su najvećim dijelom namjenjeni za operativno upravljanje i odlučivanje u području finansija;
- značajan segment funkcioniranja ove Službe jeste odvijanje zadovoljavajuće koordinacije i integracije sa ostalim povezanim službama i sektorima.

Današnji uslovi poslovanja bosanskohercegovačkih preduzeća su izuzetno složeni. Sve je veći pritisak na poslovanje usljed ubrzane dinamike društvenih, ekonomskih i političkih procesa. Mnoga preduzeća

su pod presingom recesijskog učinka. Stoga se opravdano zahtijeva od menadžmenta znatno drugačiji način budućeg poslovanja. Bez obzira na veličinu i organiziranost, sva preduzeća trebat će da ostanu u poslu, tako da će bez oklijevanja morati iznalaziti mogućnosti za očuvanje postojeće i stvaranje nove vrijednosti u poslovanju. Jedna od nezaobilaznih mogućnosti u ostvarivanju tih ciljeva jeste i značajnija primjena kontrolinga u poslovanju preduzeća.

Stoga je preporuka preduzećima komunalne privrede da:

- preispitaju ukupan sistem podrške sistemu upravljanja preduzeća,
- prepoznaju elemente kontroling funkcije unutar poslovnog sistema,
- analiziraju determinante u funkciji opravdanosti eventualne institucionalizacije kontroling funkcije.

Ovo će sigurno pomoći ovim preduzećima da intenzivnije porade na povećanju sopstvene vitalnosti, kao osnove sposobnosti za trajno ostvarenje poslovnog uspjeha. Vitalna preduzeća će se brže prilagođavati promjenama, tako da primjena dokazanog kontroling koncepta u praksi, kao način rješavanja problema koordinacije i integracije, treba da postane neizostavan u njihovom poslovanju. Prema tome, ovo istraživanje o kontroling funkciji u Kantonalnom javnom komunalnom preduzeću „Sarajevogas“, može da bude poticaj da se slične ili analogne analize naprave i u ostalim preduzećima komunalne privrede. U tom smislu, preporuka je resornom ministarstvu, pa i Vladi Kantona Sarajevo, da u domenu njihovih nadležnosti i odgovornosti utiču i traže da se:

- sačine analize sistema upravljanja preduzećem,
- istraže trenutno prisutni mehanizmi podrške, savjetovanja i pomoći menadžmentima u smislu podizanja efektivnosti i efikasnosti sistema upravljanja,
- razvija, implementira i eventualno institucionalizira funkcija kontrolinga, putem kojeg se ostvaruje podrška i pomoć menadžmentima komunalnih preduzeća. Cilj takve podrške treba da bude povećavanje efektivnosti i efikasnosti njihovog upravljanja podižući sposobnosti prilagođavanja dinamičkim promjenama u okruženju preduzeća, ali i u njemu samom.

Literatura

1. Avelini-Holjevac, I., (1998). *Kontrolling: upravljanje poslovnim rezultatom*, Opatija: Hotelijerski fakultet u Opatiji.
2. Horvath P., (2003). *Controlling*, 9th edition, Munchen: Vahlen.
3. Osmanagic-Bedenik N., (2007). *Kontrolling abeceda poslovnog uspjeha*, 3. izd., Zagreb: Školska knjiga.
4. Osmanagić-Bedenik, N., (1993). *Potencijali preduzeća*, Zagreb: Alinea.
5. Osmanagić-Bedenik, N. i suradnici, (2010). *Kontrolling između profita i održivog razvoja*, Zagreb: M.E.P. d.o.o. – Centar menadžerske knjige.
6. Peemoler H. V., (2005). *Controlling*, 5th Edition, Berlin: Herne.
7. Skupina autora, (2006). *Računovodstvo i controlling u postizanju uspješnosti poslovanja*, Zbornik radova sa znanstveno-stručnog savjetovanja, uredio: Maden Habek, Zagreb-Bol na Braču: Hrvatski računovoda.
8. www.igc-controlling.org (pristupljeno 03.07.2014.)
9. www.efzg.hr (pristupljeno 05.07.2014.)
10. Analiza potraživanja, obaveza i finansijskog rezultata za period 2006-2013.
11. Istorija rada i razvoja „Sarajevogasa“ – monografija (35 godina rada i razvoja Preduzeća)
12. Izvještaji o poslovanju Preduzeća za period 2006-2013.